



# Cloud Services im Bann der Abzugsteuer – Die digitale Transformation fordert den Fiskus zum Handeln

[27.02.2017]

Von: **Dr. Axel von Bredow, Dr. Antonia Scheinbacher und Stefan Groß**

## **Pflicht zum Einbehalt von Quellensteuer bei Software**

Aktuell laufen viele Unternehmen, die über ausländische **Cloud Services** oder ähnliche Dienste Software zur Nutzung überlassen bekommen, meist unbewusst Gefahr, ihre steuerlichen Pflichten nicht im vollen Umfang zu erfüllen. Ursache ist eine spezifische Regelung zum Einbehalt von Quellensteuer, die im Zeitalter der zunehmenden Virtualisierung elektronischer Dienstleistungen weder zeitgemäß noch wirklich administrierbar erscheint. So ist es kaum verwunderlich, dass diese Thematik inzwischen auch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) auf den Plan gerufen hat, welches nach den uns vorliegenden Informationen derzeit ein Verwaltungsschreiben erarbeitet, das die steuerliche Gemengelage wieder ins Lot bringen soll. Für uns Anlass genug, das Thema etwas genauer zu beleuchten.

Den Ausgangspunkt bildet eine Regelung, wonach die Vergütung, die ein ausländisches Unternehmen aus der Vermietung oder Verpachtung von Rechten erzielt, dem sogenannten Quellensteuerabzug gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG in Deutschland unterliegen kann. Voraussetzung dafür ist, dass das ausländische Unternehmen in Deutschland beschränkt steuerpflichtig i. S. d. § 2 KStG bzw. § 1 Abs. 4 EStG ist. Die **beschränkte Steuerpflicht** liegt in Deutschland stets dann vor, wenn das ausländische Unternehmen inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielt. Wiederum nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG liegen solche inländischen Einkünfte durch die Vermietung von Rechten vor, wenn deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte erfolgt.

Bei der **Quellensteuerpflicht** aufgrund der Vermietung von Rechten bestehen seit jeher erhebliche Unsicherheiten dahingehend, ob unter diese auch die Nutzungsüberlassung von Software zu subsumieren ist. Deutsche Lizenznehmer müssen deshalb bei Nutzungsentgeltzahlungen an ausländische Lizenzgeber stets individuell die Pflicht zum Einbehalt der Quellensteuer in Höhe von 15 % zzgl. SolZ prüfen, nicht zuletzt auch deshalb, da sie letztlich als Haftungsschuldner gem. § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG für die Steuerpflicht des



ausländischen Lizenzgebers in Anspruch genommen werden können. Das Nutzungsentgelt kann nur dann ohne Bedenken in voller Höhe ausgezahlt werden, wenn eine sogenannte Freistellungsbescheinigung des Lizenzgebers vorliegt.

## Digitalisierung

Angesichts der zunehmenden Digitalisierung und Virtualisierung ist es kaum weiter verwunderlich, dass die Besteuerung der Überlassung von Software als Vermietung von Rechten auch verstärkt in den Fokus der Finanzverwaltung gerückt ist. Gerade im **B2B-Bereich** haben sich in den vergangenen Jahren verschiedenste Erscheinungsformen der Softwarenutzung, Hardwarebereitstellung und Dienstleistungserbringung etabliert, welche auch vom Anwendungsbereich des Quellensteuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG betroffen sein könnten. Gerade Angebote aus der Cloud stehen im Fokus. Exemplarisch sind zu nennen:

- Der Online-Verkauf von **Software per Download** zur anschließenden Eigennutzung.
- Die Bereitstellung von **Software as a Service (SaaS)** oder das sogenannte **Application Service Providing (ASP)**, in dessen Rahmen der Kunde in der Regel über den Browser auf eine Software oder eine Application zugreift, die ausschließlich auf dem Server des Anbieters läuft. Dieses Modell wird regelmäßig etwa zur Nutzung von **Datenbanken** eingesetzt. Dabei übernimmt der Anbieter ggf. auch die Pflege und Wartung der Software. Typische Angebote im B2B-Bereich sind **Office-Pakete**, **ERP-Software**, **CRM-Pakete** oder komplexe **Buchhaltungs-Software**.
- Die Bereitstellung von **Infrastructure as a Service (IaaS)** oder **Platform as a Service (PaaS)** als zeitlich begrenzte Bereitstellung von IT-Infrastruktur, wie Prozessorleistung, Speicherplatz, Internetanbindung in Verbindung mit einer Software.

## Abgrenzungsfragen

Aus Sicht der Praxis stellt sich nun die zentrale Frage, für welche Fallkonstellationen die Pflicht zum Einbehalt von Quellensteuer besteht und wie eine entsprechende steuerrechtliche Einordnung erfolgen kann. Im Wesentlichen stellen sich folgende Abgrenzungsfragen:

- **Rechteüberlassung** durch Einräumung kommerzieller Verwertungsbefugnisse versus bestimmungsgemäßer Nutzungsüberlassung oder Dienstleistungserbringung;
- **Vermietung** versus wirtschaftliche Veräußerung;
- **Verwertung** zur weiteren kommerziellen Ausbeutung versus innerbetriebliche Nutzung.



## Diskussionsstand

Was die Abgrenzung zwischen einer Rechteüberlassung und einer bloßen Nutzungsüberlassung oder Dienstleistungserbringung angeht, hat eine – inzwischen teilweise als überholt einzustufende – Aussage der Oberfinanzdirektion (OFD) München (Verfügung vom 28.05.1998 – S 2303 – 34/11 St 41/42, DB 1998, S. 1307) in der Vergangenheit regelmäßig dazu geführt, dass vielfach nur die Überlassung von Individualsoftware im Gegensatz zur Überlassung von Standardsoftware als quellensteuerpflichtig angesehen wurde. Da zur Abgrenzung zwischen Standard- und Individualsoftware allerdings kaum allgemeingültige Aussagen getroffen werden können, besteht gerade in Grenzfällen Unsicherheit zur Pflicht eines Quellensteuereinhalts.

Die OFD München begründete ihre Auffassung damit, dass der wirtschaftliche Gehalt des Softwarekaufs in der dauerhaften Übertragung der Programmkopie liege und nicht in der Einräumung urheberrechtlich geschützter, **kommerzieller Verwertungsbefugnisse**, da die **bestimmungsgemäße Benutzung** einer Software keine urheberrechtlich geschützte, zustimmungspflichtige Handlung darstellt (§ 69d UrhG). Diese Argumentation wird inzwischen auf sämtliche Erscheinungsformen der Softwareüberlassung übertragen. Überraschend in diesem Zusammenhang ist, dass jüngst auch gerade von Vertretern der Finanzverwaltung, wenn auch in nicht dienstlicher Natur, durchaus die Auffassung vertreten wird, dass bei der Softwareüberlassung an Endnutzer nicht der Erwerb eines Lizenzschlüssels im Vordergrund stehe, sondern die Möglichkeit der bestimmungsgemäßen Nutzung der Software, die keine urheberrechtlich geschützte und damit keine zustimmungsbedürftige Handlung darstellt (§ 69 UrhG). Im Ergebnis stellt damit weder die Nutzungsüberlassung, noch die Veräußerung von Software durch den Entwickler selbst oder einen Zwischenhändler eine quellensteuerpflichtige Rechteüberlassung dar (vgl. Ackermann, ISR 2016, S. 258).

Im Hinblick auf die nun bestehende Unsicherheit bezüglich der Quellensteuerpflicht von Softwarenutzungen und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die für eine Befreiung vom Quellensteuereinbehalt notwendigen Freistellungsbescheinigungen nicht immer vorliegen, ist es für den Steuerpflichtigen zunächst erfreulich, hier eine valide Argumentationsgrundlage im Fall der Unterlassung des Quellensteuereinhalts an die Hand zu bekommen. Die Freude ist allerdings gedämpft, da es sich nicht um eine offizielle Verlautbarung der Finanzverwaltung, sondern „lediglich um eine Literaturauffassung“ handelt. Darüber hinaus wird die voranstehend dargestellte Auffassung – auch zum Teil berechtigt – dahingehend kritisiert, dass sich diese nicht zweifelsfrei aus der Auslegung der steuerlichen und urheberrechtlichen Vorschriften ergibt. So wird argumentiert, dass auch die innerbetriebliche und bestimmungsgemäße Benutzung der Software immer auf der



Überlassung urheberrechtlich geschützter Nutzungsrechte basiert. Auch nicht zustimmungsbedürftige Handlungen sind urheberrechtlich geschützt, einziger Unterschied zu den zustimmungsbedürftigen Handlungen ist, dass Erstere als „gesetzliche Lizenz“ bereits durch das UrhG eingeräumt werden (vgl. *Petersen*, IStR 2016, S. 975; *Petersen*, IStR 2013, S. 896).

Die Argumentation, dass die nicht zustimmungsbedürftige, bestimmungsgemäße Nutzung einer Software keine quellensteuerpflichtige Rechteüberlassung begründet, kann auf viele weitere Erscheinungsformen der Softwarenutzung – wie SaaS oder ASP – übertragen werden. Zusätzlich ist in solchen Konstellationen und auch bei der Nutzung von IaaS oder PaaS zu prüfen, ob für den Endkunden die Softwarenutzung oder die Erbringung damit im Zusammenhang stehender Dienstleistungen im Vordergrund des Vertragsverhältnisses steht, denn die Erbringung einer Dienstleistung selbst unterliegt nicht der Quellensteuerpflicht. Bei gemischten Verträgen, die sowohl Dienstleistungen als auch die Überlassung von Rechten beinhalten, bedarf es deshalb grundsätzlich einer Aufteilung der Vergütung. Eine Ausnahme von dieser Aufteilung kommt dann zum Tragen, wenn der eine Vertragsgegenstand gegenüber dem anderen von untergeordneter Bedeutung ist. Von einer untergeordneten Bedeutung ist auszugehen, wenn ein Vertragsinhalt nicht mehr als 10 % der gesamten Leistung einnimmt. Insofern kann bei einer untergeordneten Bedeutung der Rechteüberlassung im Verhältnis zur Dienstleistung eine Pflicht zum Einbehalt von Quellensteuer verneint werden. Im Verhältnis von ASP- und SaaS-Anbietern und Softwareentwicklern ist wohl von einer quellensteuerpflichtigen Rechteüberlassung (bspw. Recht zur öffentlichen Zugänglichmachung nach § 69c Nr. 4 UrhG) auszugehen.

Die zweite Abgrenzungsfrage zwischen der **Vermietung** und der **wirtschaftlichen Veräußerung** der Nutzungsrechte ist insbesondere bei der Überlassung von Standardsoftware von Bedeutung, etwa wenn sich das Nutzungsrecht an diesen noch während der Mietzeit verbraucht. In diesem Zusammenhang bestehen insbesondere Schwierigkeiten dahingehend, den Nachweis über die verbrauchende Rechteüberlassung letztlich zu führen. Zudem stellt sich die Frage, wie mit einem automatischen Update im Rahmen der Nutzungsüberlassung von Software umzugehen ist. Ein Update innerhalb der vertraglichen Grundmietzeit könnte evtl. bereits als Indiz gesehen werden, dass sich das Recht an der ursprünglichen Programmversion bereits wirtschaftlich verbraucht hat.

Als dritte Tatbestandsvoraussetzung des Quellensteuereinhalts muss eine Verwertung der überlassenen Rechte im Inland erfolgen. In diesem Zusammenhang ist die **Verwertung zur weiteren kommerziellen Ausbeutung** von der **innerbetrieblichen (Eigen-)Nutzung** abzugrenzen, dabei ist insbesondere die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ins Kalkül zu ziehen. Dieser hat der Beurteilung der beschränkten Steuerpflicht aus



der Rechteüberlassung ein breites Begriffsverständnis zugrunde gelegt, nach dem jegliches Nutzen, Benutzen oder Gebrauchen von Rechten im Rahmen eigener Tätigkeiten durch eigenes Tätigwerden den Verwertungsbegriff erfüllt (vgl. BFH, 23.05.1973, I R 163/71, BStBl. II 1974, S. 287). In der Literatur hingegen wird – teilweise auch unter Rückgriff auf das UrhG – eine deutlich engere Auslegung des Verwertungsbegriffs gefordert, nach der eine Verwertung eine zusätzliche Handlung erfordert, aus der ein weiterer finanzieller Nutzen gezogen wird. Die bestimmungsgemäße Benutzung des Programms als nicht zustimmungspflichtige Handlung würde demnach eben gerade keine Verwertung darstellen, da insoweit keine kommerziellen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden (vgl. Pinkernell, Ubg 2012, S. 331; Ackermann, ISR 2016, S. 258). Diese enge Auslegung des Verwertungsbegriffs mag zwar im Rahmen einer Abwehrgeneration für den Steuerpflichtigen hilfreich sein, ist aber nach unserer Auffassung – da nicht gesetzlich fundiert, durch den BFH nicht bestätigt und nicht Gegenstand einer offiziellen Verlautbarung der Finanzverwaltung – nicht ausreichend um guten Gewissens auf einen Einbehalt von Quellensteuer zu verzichten.

### PSP-Stellungnahme

Aus Sicht des Steuerpflichtigen verdeutlicht die voranstehend dargestellte Diskussion die Aktualität, Brisanz und Vielschichtigkeit der Frage des ordnungsgemäßen Quellensteuer-Einhalts bei Softwareüberlassung. Zur Abgabe eines validen steuerlichen Urteils sind stets die verschiedenen und jeweils individuellen Vertragsverhältnisse im Detail zu prüfen. Dabei kann insbesondere eine klare **Abgrenzung einer Dienstleistungserbringung von einer Nutzungsüberlassung** dem Vorliegen einer Quellensteuerpflicht entgegenstehen. Bezüglich der Rechteüberlassung an sich und der Beurteilung der bestimmungsgemäßen Benutzung einer Software als nicht quellensteuerpflichtige Handlung bzw. nicht quellensteuerpflichtige Verwertung im Inland besteht jedoch unverändert eine erhebliche Rechtsunsicherheit.

Für die **dringend erforderliche Klarheit** könnte nun ein von der Praxis erwartetes Schreiben des BMF sorgen, welches dem Vernehmen nach in Bearbeitung ist. Aus Unternehmenssicht und Praktikabilitätserwägungen zugleich wäre dabei eine zurückhaltende Auslegung wünschenswert, welche die Tatbestandsvoraussetzungen zur Pflicht eines Quellensteuer-Einhalts auf die wirklich notwendigen und in der Praxis handhabbaren Fälle begrenzt. Dies ist auch aus verwaltungsökonomischer Sicht sinnvoll, da in vielen Doppelbesteuerungsabkommen, die Deutschland geschlossen hat, das deutsche Quellenbesteuerungsrecht eingeschränkt wird und somit keine Steuerermehreinnahmen zur Debatte stehen, sondern lediglich Verwaltungsaufwand durch das Beantragen und Erteilen von Freistellungsbescheinigungen reduziert werden könnte.



Bei aller Hoffnung auf ein unternehmensfreundliches BMF-Schreiben ist jedoch mehr als fraglich, ob hierdurch die dringend erforderliche Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen auch tatsächlich eintritt. Gerade dann, wenn sich die Finanzverwaltung zur Verneinung einer Quellensteuerpflicht einer – wie die voranstehenden Ausführungen zeigen – nicht kritikfreien Auslegung des Gesetzes bedient, werden stets erhebliche Abgrenzungsfragen verbleiben. Leidtragende wären einmal mehr die Unternehmen. Umso mehr ist auch der **Gesetzgeber gefordert**, zu regeln, wie der Begriff der Rechteüberlassung und der Verwertung letztlich auszulegen ist und was darunter konkret und abschließend zu subsumieren ist.