



Entwurf eines BMF-Schreibens zur Quellensteuerpflicht bei Software- und Datenbanküberlassungen

[30.05.2017]

Von: **Dr. Axel von Bredow und Dr. Antonia Scheinbacher**

Wie bereits ausführlich im [PSP-Artikel](#) vom 27.02.2017 erörtert, bestehen hinsichtlich der möglichen Quellensteuerpflicht aus der Vermietung von Rechten, die insbesondere im Zusammenhang mit einer Softwareüberlassung stehen, erhebliche Rechtsunsicherheiten. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat nun den Entwurf eines Schreibens zur Beurteilung der beschränkten Steuerpflicht und des Steuerabzugs (Quellensteuerpflicht) bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken zu Diskussionszwecken veröffentlicht.

Auf den ersten Blick ist erfreulicherweise festzustellen, dass die Finanzverwaltung hinsichtlich zahlreicher unbestimmter Rechtsbegriffe für deutlich mehr Klarheit sorgt. Dazu wird anhand zahlreicher Beispiele die Abgrenzung zwischen Sachverhalten, aus welchen quellensteuerpflichtige Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f oder Nr. 6 EStG resultieren und welche nicht der Quellensteuerpflicht unterliegen, veranschaulicht.

Abgrenzungsmaßstäbe für die Quellensteuerpflicht

Dem Entwurf des BMF-Schreibens zufolge sollen Einkünfte aus der Überlassung von Rechten i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG im Zusammenhang mit der Überlassung von Software und Datenbanken/Datenbankinhalten nur vorliegen, wenn umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung – insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte – überlassen werden. Im Rahmen dessen ist unter „Verwertung“ ein zielgerichtetes wirtschaftliches Tätigwerden zu verstehen, um aus den überlassenen Rechten selbst finanziellen Nutzen zu ziehen (wirtschaftliche Weiterverwertung).

Die rein funktionsgemäße Anwendung einer Software sowie die kommerzielle Nutzung der daraus erzielten Ergebnisse ist nicht als wirtschaftliche Weiterverwertung anzusehen. Die Überlassung von Nutzungsrechten, die sich auf den bestimmungsgemäßen Gebrauch beschränken bzw. die für die übliche Benutzung der Datenbank erforderlich sind, führen entsprechend nicht zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG und begründen keine Pflicht zum Quellensteuer-



einbehalt, da dies keine urheberrechtlich geschützte, zustimmungspflichtige Handlung (§ 69c ff. UrhG) darstellt. Unter den Begriff des bestimmungsgemäßen Gebrauchs sind nach dem BMF insbesondere die Software-Installation, das Herunterladen in den Arbeitsspeicher, die Anwendung der Software und gegebenenfalls notwendige Vervielfältigungshandlungen zur Ermöglichung der Softwareanwendung zu subsumieren.

Das Recht zum Vertrieb einer einzelnen Programmkopie ohne weitergehende Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Software selbst führt ebenfalls zu keinen beschränkt steuerpflichtigen und der Quellensteuer unterliegenden Einkünften. Wird eine Software innerhalb eines Konzerns i. S. d. § 18 AktG zum bestimmungsgemäßen Gebrauch weiterüberlassen, führt auch dies nicht zu einer wirtschaftlichen Weiterverwertung.

Zusätzlich ist die Softwarenutzung stets von der Erbringung damit im Zusammenhang stehender Dienstleistungen abzugrenzen. Dies liegt darin begründet, dass die Dienstleistungserbringung selbst regelmäßig nicht der Quellensteuerpflicht unterliegt. Entsprechend ist bei sogenannten gemischten Verträgen eine Aufteilung der Vergütung vorzunehmen, notfalls im Schätzungswege (§ 162 Abs. 1 AO). Wenn eine umfassende Rechteüberlassung zur wirtschaftlichen Weiterverwertung und nicht beispielsweise Dienstleistungselemente im Vordergrund eines gemischten Vertrages stehen, unterliegt die Vergütung insgesamt der Quellensteuer.

Softwareüberlassung und Datenbanknutzung ohne Quellensteuerpflicht

Die nachfolgend angeführten Sachverhalte führen regelmäßig nicht zu quellensteuerpflichtigen Einkünften. Dabei wird unterstellt, dass im Inland durch den Softwareanbieter weder eine Betriebsstätte unterhalten wird noch ein ständiger Vertreter bestellt ist.

- Eine inländische Kapitalgesellschaft bezieht von einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft standardisierte Textverarbeitungssoftware für den eigenen Geschäftsbetrieb im Rahmen einer Betriebslizenz, die sie dazu berechtigt, Kopien des Programms für die Mitarbeiter zu erzeugen (bestimmungs- und funktionsgemäßer Gebrauch von Standardsoftware).
- Eine inländische Kapitalgesellschaft ist innerhalb des Konzerns für die Softwarebeschaffung zuständig. Sie bezieht von einer ausländischen Kapitalgesellschaft eine Konzernlizenz für Textverarbeitungsprogramme und überträgt die Lizenzen an Konzernunternehmen i. S. v. § 18 AktG (bestimmungs- und funktionsgemäßer Gebrauch von Standardsoftware im Konzern).



- Einem Zwischenhändler werden Softwarekopien gegen Entgelt zum Vertrieb überlassen. Neben dem Vertriebsrecht werden ihm keine weiteren Rechte wie Vervielfältigungs- oder Bearbeitungsrechte eingeräumt (Überlassung von einzelnen Softwarekopien zum Vertrieb).
- Ein im Ausland ansässiger Softwareanbieter stellt einer inländischen Kapitalgesellschaft auf einem zentralen Server installierte, selbst entwickelte Software mietweise über das Internet zur Verfügung. Die Nutzung der Software erfordert keinen Download. Im Rahmen der Softwarenutzung als sogenannte Software as a Service (SaaS) oder als Application Service Providing (ASP) werden keine umfassenden Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverrechnung eingeräumt, sondern lediglich die bestimmungsgemäße Nutzung einer internetbasierten Buchhaltungssoftware ermöglicht (bestimmungs- und funktionsgemäße Softwarenutzung durch SaaS oder ASP).
- Ein ausländischer Verlag bietet seinen Kunden neben den herkömmlichen Printmedien auch elektronische Zeitschriften an. Die Kunden erhalten lediglich Zugriffs-, Lese- und Druckrechte (bestimmungsgemäßer Gebrauch von Datenbanken).
- Eine im Ausland ansässige Ratingagentur stellt einer inländischen Bank diverse Marktdaten entgeltlich im Rahmen einer Endnutzerlizenz zur Verfügung (bestimmungsgemäßer Gebrauch von Datenbanken).
- Eine im Ausland ansässige Ratingagentur stellt einer inländischen Bank diverse Marktdaten entgeltlich zur Verfügung. Die inländische Bank schließt neben der Endnutzerlizenz auch eine Lizenz ab, die die Bank berechtigt, die Suchergebnisse ihren Kunden zur Verfügung zu stellen, die mit den Daten eigene Auswertungen erstellen. Der Bank ist jedoch nicht gestattet, Dritten (z. B. Kunden) Zugriffsrechte zu gewähren oder wesentliche Datenbankinformationen verfügbar zu machen (bestimmungsgemäßer Gebrauch von Datenbanken).

Softwareüberlassung und Datenbanknutzung mit Quellensteuerpflicht

Die nachfolgend angeführten Sachverhalte führen zu quellensteuerpflichtigen Einkünften:

- Eine ausländische Kapitalgesellschaft gestattet ihrer inländischen Tochterkapitalgesellschaft, die im Ausland entwickelten Softwareprodukte im Inland fortzuentwickeln und kommerziell zu vertreiben. Gegen Zahlung von Lizenzgebühren werden der Tochterkapitalgesellschaft Vervielfältigungs-, Bearbeitungs- sowie Verbrei-



tungsrechte eingeräumt (Überlassung umfassender Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung).

- Einem Zwischenhändler werden Softwarekopien unter Einräumung von Bearbeitungsrechten und/oder eigenständigen Vervielfältigungsrechten eingeräumt (Überlassung von umfassenden Nutzungsrechten zum Vertrieb von Software).
- Ein im Ausland ansässiger Softwareanbieter stellt einer inländischen Kapitalgesellschaft umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung an einer auf einem zentralen Server installierten, selbst entwickelten Archivierungssoftware mietweise über das Internet zur Verfügung. Die Nutzung der Software erfordert keinen Download. Daneben wird durch den Softwareanbieter umfangreich Speicherplatz mietweise zur Nutzung überlassen (Trennung der quellensteuerpflichtigen Softwareüberlassung von nicht quellensteuerpflichtiger Dienstleistungserbringung).
- Ein ausländischer Software-Entwickler überlässt die Vermarktung, den Vertrieb sowie die laufende Betreuung einem inländischen Unternehmen (ASP-Anbieter). Im Zuge dessen wird dem inländischen Unternehmen das Recht zur Vervielfältigung und das Recht übertragen, die über das Internet verfügbare Software Dritten zugänglich zu machen (Überlassung umfassender Nutzungsrechte bezüglich der Softwarenutzung durch ASP).
- Im Rahmen des sogenannten „Software as a Service“ werden durch einen ausländischen Anbieter von cloudbasierten Geschäftsanwendungen für den Vertrieb umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverrechnung eingeräumt (Überlassung umfassender Nutzungsrechte bezüglich der Softwarenutzung durch SaaS).
- Eine im Ausland ansässige Ratingagentur stellt einer inländischen Bank diverse Marktdaten entgeltlich zur Verfügung. Die inländische Bank ist auch dazu berechtigt, ihren Kunden umfassenden Zugriff auf die Datenbank zu gewähren (Überlassung umfassender Nutzungsrechte an Datenbanken durch Sublizenzen).