



Bundesministerium der Finanzen

Referatsleiter IV B 8
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

4. April 2022

Entwurf eines BMF-Schreibens zum „Steuerabzug nach § 50a Einkommensteuergesetz bei Softwareauftragsentwicklung“ vom 21.03.2022

Sehr geehrte

vielen Dank für die Übersendung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zum „Steuerabzug nach § 50a Einkommensteuergesetz bei Softwareauftragsentwicklung“ vom 21.03.2022 und für die Möglichkeit zur Stellungnahme, die wir hiermit gerne nutzen möchten.

I. Grundsätzliche Vorbemerkung

So sehr wir es begrüßen, dass eine Konsultation mit den Verbänden zu dieser für unsere Mitglieder nicht unwichtigen Thematik ermöglicht wird, so ist die gesetzte Frist von 14 Tagen unseres Erachtens zu knapp, um fundiert Stellung nehmen und konstruktive Lösungsalternativen formulieren zu können.

Wir bitten Sie daher, zukünftig für derartige Konsultationen eine Frist von **mindestens einem Monat** vorzusehen.

II. Anregungen des Verbands der Auslandsbanken

Der Verband der Auslandsbanken in Deutschland begrüßt die Entscheidung des BMF, die Fälle der grenzüberschreitenden Softwareentwicklung aus Sicht des § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG im Rahmen eines BMF-Schreibens zu würdigen. Gerne möchten wir hiermit unsere Überlegungen zu diesem Themenkreis aus Sicht der Auslandsbanken beisteuern und konstruktive Vorschläge zur Ergänzung Ihres Entwurfs unterbreiten.

Markus Erb

Verband der Auslandsbanken
Weißfrauenstraße 12-16
60311 Frankfurt am Main
Tel: +49 69 975850 0
Fax: +49 69 975850 10
markus.erb@vab.de
www.vab.de

Verband internationaler Banken,
Wertpapierinstitute und Asset Manager

Eingetragen im Lobbyregister des
Deutschen Bundestages, Register-
nummer: R002246

Eingetragen im Transparenzregister
der Europäischen Kommission, Re-
gistrierungsnummer:
95840804-38

1. Fallkonstellationen der Softwareauftragsentwicklung (Tz. 1)

In Tz. 1 Ihres Entwurfs legen Sie im Rahmen einer beispielhaften Aufzählung („vor allem“) dar, dass im Bereich der grenzüberschreitenden Softwareauftragsentwicklung in der Praxis vor allem die folgenden drei Konstellationen auftreten:

- Softwareauftragsentwicklung im Rahmen eines Dienstvertrages,
- Softwareauftragsentwicklung im Rahmen eines Werkvertrages mit Einräumung umfassender, exklusiver, zeitlich und räumlich unbeschränkter sowie unwiderruflicher Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Software,
- Erwerb einer Software von einem im Ausland ansässigen Vertragspartner mit umfassenden, exklusiven, zeitlich und räumlich unbeschränkten, sowie unwiderruflichen Nutzungs- und Verwertungsrechten an der Software.

Wir regen an, die im 3. Spiegelstrich aufgeführten Erwerbsfälle in einem gesonderten Absatz zu regeln, da sie zivilrechtlich, wirtschaftlich und praktisch nicht zum Bereich der Softwareauftragsentwicklung gehören. Ferner sollte unseres Erachtens klargestellt werden, dass Vergütungen, die für Softwareauftragsentwicklungsleistungen im Rahmen von Dienstverträgen gezahlt werden (siehe 1. Spiegelstrich), selbst dann nicht der Abzugsteuer unterliegen, wenn die Leistung durch eine inländische Betriebsstätte erbracht wird. § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG setzt Einkünfte voraus, die „aus Vergütungen für die Überlassung von Nutzungsrechten (...) herrühren“. Bei Softwareauftragsentwicklungsleistungen im Rahmen von Dienstverträgen wird die Vergütung jedoch nicht i. S. d. § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG für die Überlassung von Nutzungsrechten, sondern für die Erbringung von **Programmierdienstleistungen** gezahlt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn das deutsche Unternehmen als Hersteller anzusehen ist („unechte Auftragsentwicklung“).

VORSCHLAG: In Tz. 1 sollte die Beschreibung der relevanten Konstellationen wie folgt umformuliert werden:

„⁴Dabei treten vor allem folgende Sachverhaltsgestaltungen auf:

- **Softwareauftragsentwicklung im Rahmen eines Dienstvertrages, und**
- **Softwareauftragsentwicklung im Rahmen eines Werkvertrages mit Einräumung umfassender, exklusiver, zeitlich und räumlich unbeschränkter sowie unwiderruflicher Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Software,**
- **Erwerb einer Software von einem im Ausland ansässigen Vertragspartner mit umfassenden, exklusiven, zeitlich und räumlich unbeschränkten, sowie unwiderruflichen Nutzungs- und Verwertungsrechten an der Software.**

Softwareauftragsentwicklung im Rahmen eines Werkvertrages ist Die Sachverhalte sind nach einheitlichen Grundsätzen (unter 3.) unter Berücksichtigung der zum 7. Juni 2021 in Kraft getretenen Änderungen des Urhebergesetzes (unter 2.) zu beurteilen. Diese Grundsätze finden auf den Erwerb einer Software von einem im Ausland ansässigen Vertragspartner entsprechende Anwendung.

Vergütungen für Softwareauftragsentwicklungsleistungen im Rahmen von Dienstverträgen führen zu Einkünften aus gewerblichen Dienstleistungen im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a

ESTG, die nur dann der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn das ausländische Unternehmen im Inland eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter unterhält und die Einkünfte der inländischen Betriebsstätte oder dem ständigen Vertreter zuzurechnen sind.

Jedoch unterliegen die Einkünfte selbst dann nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, wenn die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG für eine beschränkte Steuerpflicht gegeben sind, weil die Vergütung in diesem Fall nicht i. S. d. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG „für“ die Überlassung von Nutzungsrechten, sondern „für“ die routinemäßige Erbringung einer Programmierdienstleistung gezahlt wird.“

2. Reform des UrhG (Urheberrechtsgesetzes, Tz. 2)

Der Entwurf des BMF-Schreibens ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass § 32a UrhG (Nachvergütungsrecht des Urhebers) und § 41 UrhG (Rückrufsrecht des Urhebers bei Nichtausübung) mit Wirkung ab dem 07.06.2021 in den Katalog der nicht auf Computerprogramme anzuwendenden Vorschriften (§ 69a Absatz 5 UrhG) aufgenommen worden sind (vgl. § 137d Absatz 3 UrhG i. V. m. § 69a Absatz 5 UrhG n. F.). Der BFH hatte sich in den sog. Total Buy-out Entscheidungen vor allem auf diese beiden Vorschriften gestützt, um darzulegen, dass ein nicht dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG unterliegender wirtschaftlicher Rechtekauf bei Urheberrechten grundsätzlich ausgeschlossen ist. Die Aufnahme der §§ 32a und 41 UrhG in den Katalog der nicht auf Computerprogramme anzuwendenden Vorschriften in § 69a Absatz 5 UrhG hat zur Folge, dass die Total Buy-out Rechtsprechung des BFH **jedenfalls** auf Verträge über Computerprogramme, bei denen der Vertragsschluss nach dem 06.06.2021 stattgefunden hat, nicht mehr anzuwenden ist.

Unseres Erachtens hat die Änderung des § 69a Absatz 5 UrhG allerdings nur klarstellenden Charakter. Tatsächlich ist es so, dass die §§ 32a und 41 UrhG schon vor der Gesetzesänderung im Bereich der Computerprogramme keine relevante Rolle gespielt haben. Dementsprechend hat die Gesetzesänderung unseres Erachtens auch nicht zu einer geänderten steuerlichen Beurteilung geführt. Vielmehr war es unseres Erachtens schon vor der Änderung des § 69a Absatz 5 UrhG möglich, Computerprogramme wirtschaftlich zu veräußern, und zwar aus den folgenden Gründen:

- Computerprogramme unterscheiden sich von künstlerischen Werken. Sie sind nicht Ausdruck des höchstpersönlichen, kreativen Schaffens von Künstlern oder sonstigen Kreativen. Computerprogramme werden vielmehr im Rahmen eines quasi-ingenieurmäßigen Vorgehens von in der Regel angestellten Informatikern und Softwareentwicklern in arbeitsteiliger (und häufig auch grenzüberschreitender) Zusammenarbeit erstellt. Dabei handelt es sich in der Regel um Arbeitskräfte, die in Ansehung der Marktnachfrage überdurchschnittlich hoch bezahlt werden, so dass der in § 32a UrhG (Fairnessparagraf) vorgesehene Schutz des Urhebers vor einer unverhältnismäßig niedrigen Gegenleistung im Software-Bereich praktisch keine Bedeutung spielt (vgl. Stellungnahme der Deutschen Gesellschaft für Recht und Informatik e.V. v. 21.12.2015 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur verbesserten Durchsetzung des Anspruchs der Urheber und der ausübenden Künstler auf angemessene Vergütung). Zudem wird die Vorschrift im Rahmen von Arbeits- bzw. Dienstverhältnissen durch § 69b UrhG verdrängt (vgl. insbesondere LG Köln, Urt. v. 01.04.2021, 8 Sa 729/20).
- Softwareentwicklung stellt eher eine Industrieproduktion als ein individuelles künstlerisches Schaffen dar. Insofern liegt eine wesentliche Besonderheit des Computerprogramms im Ver-

gleich zu den künstlerischen Werken vor allem darin, dass der Beitrag des einzelnen Programmierers häufig so in das „Gesamtwerk“ verwoben wird, dass er sich technisch nicht ohne weiteres trennen bzw. austauschen oder gar identifizieren lässt. Softwarecode wird im Rahmen eines fortlaufenden, planvollen Prozesses von mehreren Akteuren geschrieben, geändert, überschrieben und aktualisiert. Das in § 41 UrhG vorgesehene Rückrufsrecht hatte schon bisher bei einer arbeitsteilig erstellten Software für den einzelnen Softwareprogrammierer im Hinblick auf seine eigenen Code-Fragmente keine praktische Bedeutung. Darüber hinaus soll das Rückrufsrecht vor allem die persönlichkeitsrechtlichen Interessen des jeweiligen Urhebers schützen, die bei Computerprogrammen jedoch kaum denkbar bzw. praktisch zu vernachlässigen sind.

- In Ansehung der besonders gelagerten Interessen im Bereich der Softwareentwicklung hat der Gesetzgeber dementsprechend auch sämtliche wirtschaftlichen Verwertungsrechte an Computerprogrammen, die in Arbeits- und Dienstverhältnissen erstellt worden sind, von vornherein dem jeweiligen Arbeitgeber bzw. Dienstherrn zugewiesen, der derivativ ausschließliche und unbeschränkte Nutzungsrechte erwirbt (vgl. § 69b UrhG). Die *ratio legis* der Vorschrift ist, dass der Arbeitslohn bzw. die geschuldete Vergütung in diesen Fällen als ausreichende Entlohnung des Softwareprogrammierers anzusehen ist. Zudem soll § 69b UrhG für Arbeits- bzw. Dienstverhältnisse eine abschließende gesetzliche Regelung enthalten mit der Folge, dass in dessen Anwendungsbereich ein anderer gesetzlicher Anspruch (z. B. nach § 32a UrhG) des Arbeitnehmers ausgeschlossen sein soll (siehe bereits oben und LG Köln, Urt. v. 01.04.2021, 8 Sa 729/20).

Angesichts dieser Umstände geht die herrschende Meinung schon seit geraumer Zeit davon aus, dass es im Falle von Computerprogrammen keiner zusätzlichen Schutzmechanismen für Softwareentwickler bedarf, da die Nachfrage das Angebot stark übertrifft und deshalb die Vertragsparität zwischen Urhebern und Verwertern nicht wie in anderen Bereichen der Kreativwirtschaft gefährdet ist. Der Gesetzgeber hat sich diesen Überlegungen in der Begründung des Regierungsentwurfs zur Änderung des § 69a Absatz 5 UrhG angeschlossen (vgl. BT-Drs. 18/8625, S. 27):

„Die Änderung in § 69a Absatz 5 UrhG-E, die die Anwendbarkeit der urhebervertraglichen Vorschriften auf Urheber von Computerprogrammen gegenüber dem geltenden Recht beschränkt (nämlich in Bezug auf §§ 32 bis 32c und 41 UrhG-E), dürfte ebenfalls **keine relevante Auswirkung** zeitigen. Die Nachfrage auf dem Markt für Software-Programmierer übersteigt weiterhin das Angebot, so dass davon auszugehen ist, dass diese Änderung weder zu einer Erhöhung noch zu einer Absenkung von Honoraren für die Autoren von Software-Code führen wird.“

Die Änderung in § 69a Absatz 5 UrhG ist allerdings auf Artikel 23 Absatz 2 der Richtlinie (EU) 2019/790 zurückzuführen. Die Entscheidung, den Nachvergütungsanspruch und das Rückrufsrecht nicht auf Computerprogramme anzuwenden, wurde mithin auf europäischer Ebene für sämtliche Mitgliedstaaten der Europäischen Union einheitlich getroffen. In diesem Zusammenhang ist es unseres Erachtens erwähnenswert, dass Artikel 23 Absatz 2 der Richtlinie (EU) 2019/790 tatsächlich erst sehr spät in den Richtlinienentwurf aufgenommen und, soweit ersichtlich, im europäischen Gesetzgebungsverfahren nicht kontrovers diskutiert worden ist. Auch die zahlreichen Stellungnahmen der Verbände zum Gesetz zur Anpassung des Urheberrechts an die Erfordernisse des digitalen Binnenmarktes, die auf der Website des BMJ veröffentlicht worden sind, haben an der Änderung des § 69a Absatz 5 UrhG keinen Anstoß genommen. Offensichtlich hat sich niemand von der Änderung des § 69a Absatz 5 UrhG betroffen gefühlt.

Dies alles zeigt, dass die §§ 32a und 41 UrhG im Bereich der Computerprogramme keine praktische bzw. wirtschaftliche Relevanz hatten (siehe dazu insbes. BT-Drs. 18/8625, S. 27). Eine Regelung, die in der Praxis keine wirtschaftliche Relevanz hat, sollte im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die dem Steuerrecht zugrunde liegt, keine Berücksichtigung finden. Wir regen daher an, im Entwurf Ihres Schreibens klarzustellen, dass die Gesetzesänderung in § 69a Absatz 5 UrhG keine Änderung der steuerlichen Betrachtungsweise bewirkt hat, sondern lediglich dazu dient, die bisherige Praxis im Bereich der Computerprogramme gesetzlich festzuhalten, und dass folglich auch diejenigen Fälle, bei denen der Vertragsschluss vor dem 07.06.2021 erfolgt ist, nach den Grundsätzen Ihres Schreibens zu lösen sind. Die Total Buy-Out Entscheidungen betreffen andere Urheberrechte und stünden der hier vorgeschlagenen Lösung dementsprechend **nicht** entgegen.

VORSCHLAG: Zu Beginn des BMF-Schreibens sollte eine Klarstellung für alle offenen Fälle aufgenommen werden, bei denen der Vertragsschluss vor dem 07.06.2021 erfolgt ist:

„²Dieses Schreiben ist auf alle offenen Fälle anzuwenden, bei denen der Vertragsschluss eines Vertrages zur Softwareauftragsentwicklung nach dem 6. Juni 2021 stattgefunden hat. ³Nach § 137d Abs. 3 UrhG ist § 69a Abs. 5 UrhG in der ab dem 7. Juni 2021 geltenden Fassung nur auf Verträge und Sachverhalte anzuwenden, die von diesem Tag an geschlossen werden oder entstehen. ⁴Die Änderung des § 69a Abs. 5 UrhG bestätigt die bisherige Verwaltungspraxis im Bereich der Softwareauftragsentwicklung. ⁵Die Grundsätze dieses Schreibens sind daher auch in den Fällen anzuwenden, in denen der Vertragsschluss zur Softwareauftragsentwicklung vor dem 6. Juni 2021 stattgefunden hat.“

Letztlich würde mit der hier vorgeschlagenen Lösung der Rechtszustand wiederhergestellt, den der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2009 eigentlich schaffen wollte. Der Gesetzgeber hatte sich im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 bewusst gegen die Anwendung des § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG auf Veräußerungsfälle entschieden. In der Begründung des Entwurfs zum Jahressteuergesetz 2009 heißt es dazu:

„Das Gleiche gilt in Bezug auf die Einkünfte aus der Überlassung von beweglichen Sachen und der Veräußerung von Rechten, die nach dem bisherigen § 50a Abs. 4 Satz 1 Nummer 3 EStG dem Steuerabzug unterlegen haben, aber regelmäßig auf Grund der Bestimmungen in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ergebnis nicht in Deutschland besteuert werden konnten.“

3. Wirtschaftlicher Rechtekauf (Tz. 3.4)

In Bezug auf den Satzteil „(...) räumlich unbeschränkt sowie unwiderruflich (...)“ in Tz. 3.4 bitten wir Sie, das Kriterium „räumlich unbeschränkt“ klarstellend zu definieren, um Unsicherheiten zu vermeiden. Unsicherheiten können daher rühren, dass „räumlich unbeschränkt“ einerseits als weltweit verstanden werden kann, es aber andererseits auch länderspezifisch nur auf ein Land (z. B. Frankreich) bezogen werden könnte. Letzteres Verständnis entspricht dem der Praxis, da dem Urheber weltweit kein einheitliches Urheberrecht zusteht, das einem einzigen Statut unterliegt. Vielmehr verfügt der Urheber über ein Bündel von nationalen und inhaltlich unterschiedlichen Urheberrechten („Bündeltheorie“), so dass ein wirtschaftlicher Übergang auch in Bezug auf einzelne nationale Urheberrechte, d. h., für einzelne Länder, möglich sein muss. Dieses, auf dem **Territorialprinzip** basierende Rechtsverständnis, sollte unseres Erachtens eindeutig und unmissverständlich aus dem Entwurf hervorgehen.

Des Weiteren regen wir an, im Hinblick auf die Definition des wirtschaftlichen Eigentums in § 39 Absatz 2 Nummer 1 AO das Kriterium „zeitlich unbeschränkt“ durch eine Bezugnahme auf die gewöhnliche Nutzungsdauer zu konkretisieren, so dass eine Berücksichtigung der wirtschaftlichen (Rest-)Nutzungsdauer möglich ist.

VORSCHLAG: In Tz. 3.4 sollten folgende Sätze zur Klarstellung mitaufgenommen werden:

„Bei der Prüfung des wirtschaftlichen Eigentums ist hinsichtlich der zeitlichen Überlassung der Rechte grundsätzlich auf die wirtschaftliche (Rest-)Nutzungsdauer abzustellen. Mit Blick auf die räumliche Überlassung der Rechte ist eine endgültige Nutzungsüberlassung, d. h. ein wirtschaftlicher Rechtekauf, auch in Bezug auf Urheberrechte von nur einzelnen Ländern möglich.“

4. Abgrenzungskriterien (Tz. 3.5)

a. Geltung des ausländischen Rechts

Die Annahme eines wirtschaftlichen Rechtekaufs soll nach Tz. 3.5 regelmäßig ausgeschlossen sein, wenn beim Urheber oder bei anderen (ausländischen) Personen oder Gesellschaften aufgrund des geschlossenen Vertrages Rechte verbleiben, die sich aus dem Urheberrecht ergeben und die über einen eigenen wirtschaftlichen Wert verfügen. Für die Beurteilung dieser Frage sei unerheblich, ob sich die Rechte des Urhebers oder anderer (ausländischer) Personen oder Gesellschaften aus dem Vertrag selbst oder aus dem im konkreten Einzelfall anzuwendenden Recht eines anderen Staates ergeben.

Angesichts der Tatsache, dass Softwareauftragsentwicklungsverträge mit Vertragspartnern in diversen Ländern abgeschlossen werden und häufig ausländischem Recht unterliegen bzw. nicht abgeschlossen werden kann, dass Vorschriften des ausländischen Urheberrechts zwingend Anwendung finden (vergleichbar zu § 32b UrhG), stellt sich unseres Erachtens die Frage, ob in Tz. 3.5 die Erwartung mitschwingt, dass deutsche Unternehmen zukünftig eine vollständige Erhebung des jeweiligen ausländischen Urheberrechts durchführen, um zu entscheiden, ob ein Steuerabzug vorzunehmen ist. Es dürfte auf der Hand liegen, dass gerade mittelständische Unternehmen mit einer solchen Prüfungspflicht überfordert würden und somit keine andere Wahl hätten, als den Steuerabzug vorzunehmen, weil jeder Auslandsfall automatisch ein Zweifelsfall wäre. Damit würde das BMF-Schreiben seine praktische Relevanz allerdings weitgehend verlieren.

Unseres Erachtens wäre es daher sinnvoll, als Anlage einen Positiv-/Negativkatalog beizufügen, aus dem sich ergibt, in welchen Ländern die seitens der Finanzverwaltung vorgesehenen Abgrenzungskriterien aufgrund des im konkreten Einzelfall anzuwendenden Rechts eines anderen Staates in der Regel erfüllt bzw. nicht erfüllt werden können. Aus verwaltungsökonomischer Sicht vorzugswürdig wäre es jedoch, die Bezugnahme auf das im konkreten Einzelfall anzuwendende Recht eines anderen Staates zu streichen und aus Vereinfachungsgründen anzuordnen, dass allein die vertragliche Vereinbarung mit dem ausländischen Softwareauftragsentwickler maßgeblich sein soll. Eine vergleichbare Lösung wurde mit dem BMF-Schreiben vom 27. Januar 2015 (IV D 2 – S 7240/14/10001) für den Bereich der Umsatzsteuer gefunden:

„In Hinblick auf die Rechtsprechung des BGH ist für die Frage der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Leistungen der Gebrauchsgraphiker und der Graphik-Designeraus Vereinfachungsgründen auf die jeweils zugrunde liegende zivilrechtliche Vereinbarung abzustellen, sofern

dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden steuerlichen Ergebnissen führt. Gehen daher die Vertragspartner ausweislich der zwischen ihnen geschlossenen Vereinbarung einvernehmlich von der Einräumung urheberrechtlicher Nutzungsrechte an einem Muster oder einem Entwurf aus, kommt der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung. Liegt der Vereinbarung umgekehrt die Annahme zu Grunde, eine Übertragung von Urheberrechten finde nicht statt, ist der Umsatz dem Regelsteuersatz zu unterwerfen. Dies gilt jeweils auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger.“

Wir halten diesen Lösungsansatz auch im vorliegenden Fall für tragfähig. Die für die Umsatzsteuer typische Massenverwaltung und die daraus herrührende immanente Rechtfertigung für Vereinfachungsregelungen ist auch dem Steuerabzugsverfahren zu eigen.

VORSCHLAG: In Tz. 3.5 sollte der derzeitige drittletzte Satz wie folgt geändert werden:

„Für die Beurteilung der Abgrenzungskriterien ist dabei unerheblich, ob sich Rechte des kommt es ausschließlich auf die konkrete Vereinbarung mit dem Urhebers oder der anderen# (ausländischen#) Personen oder Gesellschaften an aus dem Vertrag selbst oder aus dem im konkreten Einzelfall anzuwendenden Recht eines anderen Staates ergeben. Auf eine Prüfung des im Einzelfall geltenden ausländischen Urheberrechts wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet.“

b. Anordnung des Steuerabzugs bei Zweifelsfällen

Weiterhin erlauben wir uns den Hinweis, dass dann, wenn bei der Anwendung der genannten Abgrenzungskriterien Zweifel bestehen, ob eine Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG besteht, der Steuerabzug vom Vergütungsschuldner zur Vermeidung seines Haftungsrisikos durchgeführt werden kann, dieser aber nicht durchzuführen ist, wie es im derzeitigen Entwurf heißt. Auch aus dem BMF-Schreiben vom 25.11.2010 (IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I S. 1350, Tz. 1.4) ergibt sich eine solche Rechtspflicht zur Durchführung des Steuerabzugs nicht. Demnach würden wir vorschlagen das Wort „ist“ durch „kann“ oder vielmehr „darf“ zu ersetzen.

VORSCHLAG: In Tz. 3.5 sollte der vorletzte Satz wie folgt geändert werden:

„Bestehen Liegen bei der Anwendung der genannten Kriterien Zweifel vor, ob eine Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG besteht, ist darf der Steuerabzug zur Vermeidung eines Haftungsrisikos durchgefzührten werden (vgl. hierzu: BMF-Schreiben vom 25. November 2010, IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I S. 1350, Tz. 1.4).“

In Tz. 3.5 vorletzter Satz wird zudem auf das Haftungsrisiko gem. Tz. 1.4 des BMF-Schreibens vom 25.11.2010 (IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I S. 1350) verwiesen. Aufgrund des § 50c Absatz 2 Satz 4 EStG besteht ein Haftungsrisiko sogar dann, wenn eine Freistellungsbescheinigung, die unter der Bedingung erteilt wurde, dass die Voraussetzungen für ihre Erteilung während des Geltungszeitraumes erfüllt bleiben, nachträglich aufgrund des Wegfalls der Voraussetzungen erlischt (vgl. BT Drucksache 19/27632, S. 52 f.). Das Haftungsrisiko kann sehr umfanglich und weitgehend sein. Besonders problematisch kann die Haftung sein, wenn die deutsche Steuer durch eine sog. Group-Klausel auf das deutsche Unternehmen übergewälzt wird. Es sollte jedoch vermieden werden, dass im Zweifel immer ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG vorgenommen wird. Daher ist es wichtig, zweifelsfrei zu regeln, unter welchen Voraussetzungen auf eine Vornahme des Steuerabzugs verzichtet werden kann.

c. Erstreckung der Abgrenzungskriterien auch auf andere Schutzrechte

Zudem ist uns nicht ersichtlich, warum die im Entwurf dargelegten Abgrenzungskriterien nicht auch auf andere Schutzrechte wie z. B. Patente und Marken übertragbar sein sollen. Es trifft zwar zu, dass die Besonderheit des Urheberrechts darin besteht, dass eine rechtliche Übertragung ausgeschlossen ist, während dies bei einem Patent und bei einer Marke möglich ist. Aber gerade weil das Urheberrecht strengeren Vorschriften unterliegt, müsste es in Tz. 3.5 letzter Satz heißen, dass die Einräumung umfassender, exklusiver und zeitlich unbeschränkter, sowie unwiderruflicher Nutzungs- und Verwertungsrechte an einem Patent oder an einer Marke **erst recht** zu einem wirtschaftlichen Rechteverkauf führt. Wir regen daher eine entsprechende Klarstellung im Entwurf eines BMF-Schreibens an.

VORSCHLAG: In Tz. 3.5 sollte der letzte Satz wie folgt umformuliert werden:

„Aufgrund der Besonderheiten des Urheberrechts sind die Abgrenzungskriterien nicht auf andere Schutzrechte übertragbar. ist bei anderen Immaterialgüterrechten (Patente, Marken, Gebrauchsmuster, Designs etc.) ein wirtschaftlicher Rechteverkauf erst recht anzunehmen, wenn die Abgrenzungskriterien erfüllt werden.“

5. Mehrstufige Vertragsverhältnisse (Tz. 3.8)

Leider wird die in Tz. 3.8 vorgesehene Lösung zur Behandlung von mehrstufigen Vertragsverhältnissen in den allermeisten Fällen zwangsläufig zur Folge haben, dass Steuerpflichtige zur Vermeidung eines eigenen Haftungsrisikos den Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG vornehmen werden. Wenn z. B. ein deutscher Konzern einen US-amerikanischen Konzern akquiriert und die deutsche Konzernmutter die Software des US-Konzerns anschließend erwerben möchte, wird man um einen Steuerabzug kaum umhinkommen, weil die Verträge, unter denen die Software in der Vergangenheit entwickelt worden ist, selbstverständlich nicht die Abgrenzungskriterien des BMF-Schreibens beachtet haben. Schwierigkeiten ergeben sich auch in der Zusammenarbeit mit Dritten, die im Rahmen von Werkverträgen Softwareauftragsentwicklung beisteuern und dazu Dienstleistungen von wiederum anderen Drittunternehmen, die im Unterauftrag agieren, beziehen.

Unseres Erachtens lassen sich diese Fallkonstellationen allerdings durch die folgende zivilrechtliche Gestaltung lösen: Soweit der unmittelbare Vertragspartner des deutschen Unternehmens selbst Urheber ist und die nach Tz. 3.4 für einen wirtschaftlichen Rechteverkauf erforderlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte einräumt, liegt ein wirtschaftlicher Rechteverkauf i. S. d. BMF-Schreibens vor. Im Übrigen, d. h., insoweit der unmittelbare Vertragspartner des deutschen Unternehmens nicht selbst Urheber ist und auch nicht selbst über die nach Tz. 3.4 für einen wirtschaftlichen Rechteverkauf erforderlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte verfügt, ist im Verhältnis zum deutschen Unternehmen keine Unterlizenzierung, sondern eine Abtretung der Nutzungs- und Verwertungsrechte vorzunehmen. In diesem Fall erwirbt das deutsche Unternehmen das derivative Nutzungsrecht bzw. die Lizenz (vgl. auch § 266 Absatz 2 A. I. 2. HGB). Eine Überlassung liegt nicht vor, weil das abgetretene Nutzungsrecht nicht auf den unmittelbaren Vertragspartner des deutschen Unternehmens zurückfallen kann.

Wir regen an, die Abtretungslösung in Abgrenzung zur Unterlizenzierungslösung im BMF-Schreiben darzustellen und die Voraussetzungen für einen wirtschaftlichen Rechteverkauf bei der Abtretungslösung zu bejahen.



VORSCHLAG: In Tz. 3.8 sollten daher folgende Sätze mit aufgenommen werden:

„Anders zu beurteilen ist der Fall, in dem der unmittelbare Vertragspartner des deutschen Unternehmens seine Nutzungsrechte nicht im Wege der Unterlizenzierung überlässt, sondern im Wege der Abtretung überträgt und damit seine Rechtsposition vollständig aufgibt. In diesem Fall ist kein Steuerabzug vorzunehmen, weil die Vergütung nicht für die Überlassung, sondern für die Abtretung von Nutzungsrechten gezahlt wird.“

Wir bedanken uns bereits im Voraus für die Berücksichtigung unserer Anregungen und stehen für Ihre Rückfragen sowie ein persönliches Gespräch (gerne auch online) zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Andreas Prechtel

Markus Erb