Autor:	Jörg Holthaus	**Quelle:**	 Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn
Dokumenttyp:	Aufsatz	**Fundstelle:**	DStZ 2018, 68-75
		Zitiervorschlag:	Holthaus, DStZ 2018, 68-75

Zu Risiken und Nebenwirkungen des BMF-Schreibens zur beschränkten Steuerpflicht bei Nutzungen von Software und Datenbanken im Inland

Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus[1]

Vergütungen für die Nutzungsüberlassung von Rechten an Software und Datenbanken werden in der zunehmend digitalisierten Welt häufig grenzüberschreitend gezahlt. Ausländische Vergütungsgläubiger unterliegen der deutschen beschränkten Steuerpflicht, soweit sie hierdurch inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG erzielen. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG wird die Steuer im Wege des Steuerabzugs beim meist inländischen Vergütungsschuldner erhoben.
Mit dem Schreiben vom 27.10.2017 begrenzt das BMF die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG m.E. teilweise unsystematisch und mit weit über den Bereich von Software und Datenbanken hinausreichenden Folgen. Im folgenden Beitrag werden das Schreiben und seine Folgen kritisch analysiert.

Inhalt **Seite**

I. Einführung 68

II. Abzugssteuerpflicht 68

III. Auffassung des BMF zu den inländischen Einkünften 69

IV. Durch das BMF nicht erfasste Grenzfälle 71

V. Freistellung/Reduzierung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen 71

1. Missbrauchsklausel in § 50d Abs. 3 EStG 72

2. Kontrollmeldeverfahren 73

VI. Nebenwirkungen des BMF-Schreibens in anderen Bereichen der Rechteüberlassungen 73

I. Einführung

Nach dem Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (UrhG) stellt jede Sammlung von Werken, Daten oder anderen unabhängigen Elementen, die systematisch oder methodisch angeordnet und einzeln mit Hilfe elektronischer Mittel oder auf andere Weise zugänglich sind und deren Beschaffung, Überprüfung oder Darstellung eine nach Art oder Umfang wesentliche Investition erfordert, ein urheberrechtlich geschütztes Werk dar.[2]

Auch Computerprogramme unterliegen dem Urheberrecht, wenn sie individuelle Werke in dem Sinne darstellen, dass sie das Ergebnis der eigenen geistigen Schöpfung ihres Urhebers sind. Zur Bestimmung ihrer Schutzfähigkeit sind keine anderen Kriterien, insbesondere nicht qualitative oder ästhetische, anzuwenden.[3] Daher löste in der Vergangenheit z.B. die Nutzungsüberlassung von Individualsoftware aus dem Ausland den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG aus.[4]

Ein Betreiber einer ausländischen Datenbank oder ein ausländischer Anbieter von Software ist beschränkt steuerpflichtig, wenn er als natürliche Person in Deutschland weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) bzw. als juristische Person im Inland weder Sitz (§ 11 AO) noch Geschäftsleitung (§ 10 AO) hat, aber sog. inländische Einkünfte i.S.v. § 49 EStG bezieht.

Genau an diesem Punkt setzt das BMF[5] aktuell an und führt aus, dass zahlreiche Nutzungsüberlassungen von Rechten an Software und Datenbanken ins Inland unter bestimmten Voraussetzungen keine inländischen Einkünfte - insbesondere bei öffentlichen Hochschulen - darstellen würden.

II. Abzugssteuerpflicht

Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen und Kenntnissen (Know-how) an ausländische Gläubiger unterliegen grds. nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG dem besonderen Steuerabzug.

Auch die Nutzung wissenschaftlicher Datenbanken z.B. durch eine deutsche Universität stellt eine Wahrnehmung des Urheberrechts bzw. von Rechten des ausländischen Datenbankbetreibers gem. § 87a ff. UrhG dar und löst grds. den Steuerabzug aus.

Um als Einkünfte aus einer Rechteüberlassung - wie der Nutzung von Erfahrungen[6] - im Steuerrecht qualifiziert zu werden, muss kein Ausschließlichkeitsrecht gegeben sein. Es reicht aus, wenn das Know-how lediglich durch das Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb (UWG) geschützt ist.[7] Diese Minimalanforderungen werden von wissenschaftlichen Datenbanken bei Weitem überschritten.

Auch im Internationalen Recht der OECD[8] wird der Begriff der Nutzungsüberlassung von Know-how weit gefasst. Auch nicht verbreitete Informationen industrieller, kommerzieller oder wissenschaftlicher Art, die sich aus früheren Erfahrungen speisen und aus deren Nutzung sich ein wirtschaftlicher Vorteil ergeben kann,[9] werden erfasst. Gerade in Anbetracht der di

versen Diskussionen auf OECD- und G20-Ebene über das Abwandern von Steuersubstrat unter der Überschrift „Base Erosion and Profit Shifting“ (kurz BEPS), in denen auch eine Erweiterung[10] der Quellensteuer auf die Nutzungsüberlassung von Rechten in den Fokus rückt, wirkt die Ausgrenzung von diversen Rechteüberlassungen im Bereich Software und Datenbanken eher kontraproduktiv.

Zu den inländischen Einkünften gehören alle Nutzungsüberlassungen von Rechten, die in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung genutzt werden. Als Betriebsstätte im Inland ist insoweit jede feste Einrichtung eines Gewerbetreibenden, Freiberuflers etc. und als andere Einrichtung jede Universität oder Einrichtung eines gemeinnützigen Vereins zu sehen.[11] In Bezug auf Universitäten und Be-

hörden stellt das BMF[12] in Rz. 41 klar, dass auch diese unter den Begriff andere Einrichtung“ zu subsumieren sind und daher grds. der Steuerabzugspflicht unterliegen.

Abzugrenzen sind hier nur Nutzungen in ausländischen Betriebsstätten bzw. anderen Einrichtungen des Vergütungsschuldners.

Beispiel 1:

Der gemeinnützige Verein „Ferdinand-Hodler-Gesellschaft“ mit Sitz in Berlin betreibt in Berlin und Zürich je ein Museum, in dem jedem Besucher auch Zugang zu einer kunsthistorischen Datenbank gegen ein nicht an den anteiligen Kosten orientiertes Entgelt mit Lese-, Such- und Druckfunktionen gewährt werden. Der Datenbankbetreiber hat seinen Sitz in Slowenien. Der Verein zahlt vierteljährlich ein Nutzungsentgelt von 500 €.

Lösung:

Der slowenische Datenbankbetreiber erzielt durch die Nutzungsüberlassung inländische Einkünfte, die insoweit dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen, wie die Rechte im Inland genutzt werden. Da der Verein (Vergütungsschuldner) die Rechte in einer in- und einer ausländischen Betriebsstätte nutzt, ist die Vergütung aufzuteilen. Nur der auf das deutsche Museum entfallende Teil ist in Deutschland abzugssteuerpflichtig. Hier ist dann ein geeigneter Maßstab zu finden. Wenn beide Museen annähernd gleiche Besucherzahlen haben, wäre wohl ein Steuerabzug von 50 % der Vergütung angemessen. Sollten die durchschnittlichen Besucherzahlen sehr unterschiedlich sein, könnte der Maßstab nach den jeweils in Berlin und Zürich verkauften Eintrittskarten eines Jahres geschätzt werden.

Hinweis: Nach dem DBA Slowenien wäre beim BZSt eine Reduzierung des Steuerabzugs auf 5 % möglich (s.u.).

Kessler/Wald[13] bestreiten jedoch den grundsätzlichen Tatbestand der abzugssteuerpflichtigen Nutzungsüberlassung. Sie sind der Auffassung, dass die Betreiber von ausländischen Datenbanken regelmäßig den inländischen Nutzern keine Rechte an den Datenbanken einräumen. In den Lese-, Such- und Druckberechtigungen sehen sie lediglich nicht steuerbare Direktgeschäfte. Meines Erachtens verkennen sie hier, dass den Lese-, Such- und Druckberechtigungen ein Verwertungsrecht inhärent ist, da die Rechercheergebnisse zu weiteren wissenschaftlichen Arbeiten genutzt werden dürfen. Die Anwender der Datenbankrecherche können und dürfen ihre Rechercheergebnisse in ihren Ausarbeitungen nutzen. Ansonsten würde wohl kein Dozent oder Student eine ausländische Datenbank an der Universität nutzen.

Ähnlich scheint es auch das BMF[14] zu sehen, da es eine Abzugssteuerpflicht von Universitäten grds. bejaht, aber großzügige Ausnahmen zulässt, wenn kein oder nur ein kostendeckendes Entgelt von den Nutzern erhoben wird.

Zudem ist anzumerken, dass der BGH[15] in Datenbankwerken urheberrechtlich geschütztes Wissen sieht. Die Nutzung erfolgt außerdem in inländischen Einrichtungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.

In Abgrenzung zur Datenbank ist das Urteil des BFH[16] zu Kundenadressen zu sehen. Hier war Vertragsgegenstand die fertige Adressdatei. Insoweit sind wissenschaftliche Datenbanken anders zu beurteilen.

Im Bereich der Software wurde in der Vergangenheit bei der Rechtsanwendung durch die FinVerw. regelmäßig zwischen grds. den Steuerabzug auslösender spezieller Individualsoftware und nicht abzugssteuerpflichtiger Nutzung von Standardsoftware unterschieden.[17] In der Nutzung von individueller Software eines ausländischen Anbieters in inländischen Betriebsstätten und anderen Einrichtungen wurde eine abzugssteuerpflichtige Nutzungsüberlassung von Rechten attestiert. Lediglich Standardprogramme und Computerspiele wurden als nicht abzugssteuerpflichtig eingestuft.

Bei der Nutzung von Individualsoftware durch inländische Vergütungsschuldner ist regelmäßig zudem kein abzugssteuerfreier Verkauf eines Rechtes möglich, da nach dem deutschen UrhG stets die Rechtsposition des Urhebers geschützt bleibt.[18]

Auch wenn auf Grund der Ansässigkeit des Urhebers im Ausland der deutsche Urheberschutz nicht unmittelbar anwendbar ist, und ggf. das ausländische Urheberrecht einen Verkauf zuließe, ist für die Anwendung des deutschen Steuerrechts die fiktive Anwendung des deutschen UrhG zu unterstellen.[19] Was also nach deutschem Recht geschützt wäre, wenn der Urheber in Deutschland ansässig wäre, löst letztendlich den deutschen Steueranspruch aus.

III. Auffassung des BMF zu den inländischen Einkünften

Das BMF setzt bei seinem Versuch, die Abzugssteuerpflicht bei Nutzungen von Software und Datenbanken ausländischer Anbieter in großem Umfang zu begrenzen, bei dem Begriff der „Verwertung in einer inländi

schen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung“ in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG an.

Es führt aus, dass eine Verwertung im Sinne dieser beiden Nummern des § 49 Abs. 1 EStG nur vorliege, „wenn dem Nutzer umfassende Nutzungsrechte […] zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt werden“.[20] Dies liege nur vor, wenn der Verwertende selbst einen wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwertung ziehe. Dieser sei allerdings nicht schon in einer betriebsgewöhnlichen, gewinnorientierten Nutzung zu sehen. Insbesondere im Bereich der Software liege nur dann eine Verwertung vor, wenn der Nutzungsvertrag eine wirtschaftliche Weiterverwertung gegenüber Dritten vorsehe.

Durch diese neue Sichtweise wird der bisherigen Abzugssteuerpflicht im Bereich der Individualsoftware regelmäßig der Boden unter den Füßen entzogen. Folgerichtig führt das BMF[21] auch aus, dass Individual- und Standardsoftware bei der Prüfung der Tatbestandsmerkmale des § 49 Abs. 1 EStG gleich zu behandeln sind. Nutzt ein inländisches Unternehmen seit Jahren eine individuell für sie zur Verfügung gestellte Software eines ausländischen Anbieters, so entfällt auf Grund der aktuellen Verwaltungsanweisung eine Abzugssteuerpflicht auf die Nutzungsentgelte, wenn diese Individualsoftware rein betriebsintern genutzt wird.

In Bezug auf die Nutzung von ausländischen Datenbanken konkretisiert das BMF in Rz. 33, dass für das Vorliegen von inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f bzw. Nr. 6 EStG umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung, wie Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte überlassen werden müssten. Eine Nutzung der Erkenntnisse aus dem Datenbankinhalt für eigengewerbliche Zwecke (Zugriffs-, Lese- und Druckfunktionen) reiche insoweit nicht aus![22]

Eine abzugssteuerpflichtige Weiterverwertung liege aber vor, wenn Rechte zur öffentlichen Wiedergabe eines nach Art und Umfang wesentlichen Teils der Datenbank überlassen würden, beispielsweise eine Bank ihren Kunden unmittelbaren Zugriff auf die Datenbank gewähren dürfe.[23]

Im Bereich der Hochschulen und Bibliotheken liege keine Weiterverwertung vor, wenn die kommerzielle Nutzung der Datenbank zwischen Datenbankanbieter und Hochschule bzw. Bibliothek vertraglich ausgeschlossen sei. Dies sei auch dann noch anzunehmen, wenn Besucher der Hochschule bzw. Bibliothek die Datenbank unentgeltlich nutzen dürften oder lediglich eine kostendeckende Gebühr zu entrichten hätten.[24]

Meines Erachtens widersprechen sich die Beispiele 14 (Bank) und 16 (Universität) im BMF-Schreiben bzw. enthalten eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung.

Die exakt gleichen Nutzungsrechte an einer ausländischen Datenbank sollen nun nur bei einem Gewerbebetrieb als inländischem Vertragspartner zur Abzugssteuerpflicht führen, bei einer öffentlichen Einrichtung, die selbst ohne eine Gewinnerzielungsabsicht agiert, aber nicht. Ein ausländischer Datenbankbetreiber müsste somit bei exakt gleichen Verträgen mit einer privatwirtschaftlich organisierten mit

Gewinnerzielungsabsicht agierenden Hochschule einen Steuerabzug hinnehmen, den eine öffentliche Hochschule nicht einbehalten müsste.

Dies lässt sich m.E. nicht mit dem Wortlaut des Gesetzes vereinbaren. Das Tatbestandsmerkmal „Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung“ stellt ja gerade die gewerbliche Betriebsstätte und die andere Einrichtung einer Behörde oder öffentlichen Hochschule gleich. Zudem darf die Frage, ob ein Steuerausländer inländische Einkünfte erzielt, nicht davon abhängig gemacht werden, ob der Vergütungsschuldner selbst gewerblich oder öffentlich-rechtlich tätig ist. Bei dieser Unterscheidung bewegt sich das BMF überdies nahe heran an den Rand der unzulässigen Beihilfe innerhalb der EU. Außerdem scheint die Entlastung der landeseigenen Hochschulen und Bibliotheken von der Abzugssteuerpflicht und drohenden Haftung zu sehr Vater des Gedankens zu sein!

Problematisch kann das von der FinVerw. zusätzlich geforderte Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen, also kommerziellen Weiterverwertung zudem werden, wenn bei einem Vergütungsschuldner von Datenbankentgelten z.B. zehn Jahre nach Beginn der Tätigkeit die fehlende Gewinnerzielungsabsicht (Liebhaberei) festgestellt wird und seine vorläufig festgestellten Einkünfte (überwiegend Verluste) rückwirkend aus den letzten zehn Steuerfestsetzungen gestrichen werden.

Beispiel 2:

Der musikliebende Vorstandsvorsitzende eines Automobilkonzerns J richtet in einem ihm gehörenden Einfamilienhaus eine internationale Komponistenbibliothek ein, für die er ein Gewerbe angemeldet hat. Von Nutzern der Bibliothek verlangt er ein Nutzungsentgelt. Er zahlt vierteljährlich an diverse ausländische Datenbankanbieter Vergütungen zur Nutzung von kunst- und musikwissenschaftlichen Datenbanken.

Da nur sehr wenige Kunden die Bibliothek nutzen und sich der Ankauf von Büchern und CDs mehr nach den Interessen des J richtet, macht die Bibliothek seit Beginn der Tätigkeit nicht unerhebliche Verluste.

Das zuständige FA hatte die gewerblichen Einkünfte aus der Bibliothek bei J zunächst als Verluste aus Gewerbebetrieb vorläufig i.S.v. § 165 AO anerkannt. Nachdem auch im achten Jahr in Folge keine nennenswerten Betriebseinnahmen zu verzeichnen waren, wurden die alten Verluste mit der Begründung einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht (Liebhaberei) aberkannt.

Abzugssteuerrechtliche Konsequenzen:

Solange steuerrechtlich von einem Gewerbetrieb ausgegangen wurde, lagen bei den Nutzungsentgelten an die ausländischen Datenbankbetreiber nach der Ägide des BMF-Schreibens inländische, abzugssteuerpflichtige Einkünfte vor, so dass J zunächst einen Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vornehmen musste.

- 70 -

Holthaus, DStZ 2018, 68-75

- 71 -

Durch die rückwirkende Aberkennung der Gewerblichkeit der Bibliothek des J liegen für die alten Jahre ggf. die vom BMF geforderten Voraussetzungen für inländische Einkünfte der ausländischen Datenbankbetreiber nicht (mehr) vor.

Bei einer Bruttovereinbarung ergäben sich nunmehr Steuererstattungsansprüche der Steuerausländer an das BZSt, an das der Steuerabzug von J abgeführt wurde.

Praxisuntauglich ist auch der Hinweis des BMF, dass „nur kostendeckende Gebühren“[25] zu keiner wirtschaftlichen Weiterverwertung bei einer Hochschule führen. In der Praxis wird es gar nicht möglich sein, zu prüfen, ob eine Gebühr maximal kostendeckend ist, da die Vergütung an einen ausländischen Anbieter regelmäßig unabhängig von der Nutzung rein bibliotheksintern (allein durch Hochschulangehörige) oder auch durch externe Nutzer (z.B. Studierende) erfolgt. Um festzustellen, welcher Anteil der Vergütungen an den ausländischen Datenbankanbieter auf die konkreten (angeblich kostendeckenden) ge-

bührenpflichtigen Nutzungen entfallen, müssten alle Datenbankzugriffe durch internes Personal (die keine Gebühr zu zahlen haben) im prozentualen Verhältnis zu allen Datenbankzugriffen erfasst werden, um zu ermitteln, ob anteilig durch die Gebühren ein Überschuss über die anteiligen Kosten entsteht oder nicht. Meines Erachtens erfüllt eine Bibliothek spätestens dann den vom BMF aufgestellten Tatbestand der wirtschaftlichen Weiterverwertung innerhalb der eigenwilligen Logik von Rz. 43, wenn sie Externen einen Zugriff auf die Datenbanken gegen eine Gebühr gewährt. Die schon im Verhältnis zu Rz. 39 (Bankenfall) ungleiche und unlogische Betrachtung für Hochschulen in Rz. 43 wird durch die Ausgrenzung der „kostendeckenden Gebühren“ m.E. weiter pervertiert.

Da das BMF-Schreiben für die FinVerw. bindend ist, entfaltet es allerdings unmittelbare entlastende Wirkung.

Schließt eine öffentliche Hochschule oder Bibliothek die kommerzielle Nutzung einer ausländischen Datenbank vertraglich aus und verlangt von Nutzern lediglich eine ausdrücklich maximal kostendeckende Gebühr, liegen nach der Verwaltungsanweisung keine inländischen gewerblichen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG oder Vermietungseinkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG vor, so dass eine Abzugssteuerpflicht insoweit entfällt. Es ist insoweit auch eher unwahrscheinlich, dass die FinVerw. auf Grund der großzügigen Regelung in der Verwaltungsanweisung von einer Hochschule einen Nachweis anfordert, dass eine als kostendeckend bezeichnete Gebühr tatsächlich auch nur (anteilig) kostendeckend war.

IV. Durch das BMF nicht erfasste Grenzfälle

Problematisch ist es allerdings, wenn der ausländische Anbieter nicht als Körperschaft nach deutschem Recht einzustufen ist und daher nicht kraft Rechtsform[26] gewerbliche Einkünfte erzielt, und auch nicht der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuzuordnen ist.

Ein ausländischer Anbieter einer Datenbank kann nämlich auch inländische Einkünfte aus der Verwertung einer selbständigen Tätigkeit (z.B. freiberuflichen künstlerischen, wissenschaftlichen oder als Arzt, Ingenieur, Rechtsanwalt, Architekt, Steuerberater) oder sonstige Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen wissenschaftlichen oder ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen oder Fertigkeiten erzielen, die ausdrücklich[27] in dem BMF vom 27.10.2017 nicht behandelt werden. Daher muss sich auch eine öffentliche Hochschule oder Bibliothek beim Vergütungsgläubiger vergewissern, ob er gewerbliche oder freiberufliche bzw. sonstige Einkünfte erzielt. Bei freiberuflichen oder sonstigen Einkünften muss m.E. auch nach Ergehen des BMF-Schreibens der Steuerabzug vorgenommen werden, da es hier im § 49 Abs. 1 EStG in Nr. 3 und 9 nicht auf eine Verwertung in einer inländischen Einrichtung ankommt. Da das BMF die gesamte Entlastungswirkung aber an den konkreten Tatbestandsmerkmalen von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG aufhängt, bleiben Einkünfte ausländischer Datenbankbetreiber abzugssteuerpflichtig, soweit sie selbständige oder sonstige Einkünfte erzielen.

Auch im Bereich der Nutzungsüberlassung von Software sind im Einzelfall beim Steuerausländer inländische freiberufliche oder sonstige Einkünfte mit dem gleichen Problem wie bei Datenbankanbietern denkbar.

Insbesondere bei den Tatbestandsmerkmalen des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG wird deutlich, welche Ungleichbehandlung durch das BMF-Schreiben in der Systematik der abzugssteuerpflichtigen Einkünfte ausgelöst wird.

§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG verlangt als Inlandsbezug bei Rechteüberlassungen im Bereich der sonstigen Einkünfte i.S.v. § 22 EStG lediglich die Nutzung im Inland. Das Tatbestandsmerkmal Verwertung ist hier nicht vorgesehen. Ist ein ausländischer Anbieter von Software oder Datenbanken mit seinen Einkünften dem § 22 EStG zuzuordnen, löst jede einfache Nutzung von seiner Software oder reine Lese-, Druck- oder Suchfunktionen an seiner Datenbank den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG aus.

Auf Grund des Haftungsrisikos aus § 50a Abs. 5 EStG liegt der „Schwarze Peter“ beim inländischen Vergütungsschuldner, der sich vergewissern muss, ob sein ausländischer Vertragspartner die Voraussetzungen des § 15 bzw. 21 EStG erfüllt oder lediglich Einkünfte aus § 22 EStG erzielt.

Sicher werden die Einkünfte aus § 15 EStG der Regelfall sein, jedoch zeigen die Ausnahmen die fehlende Systematik der Verwaltungsanweisung in Bezug auf die nicht erwähnten Einkunftsarten.

V. Freistellung/Reduzierung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen

In allen derzeit anzuwendenden DBA mit anderen Staaten hat Deutschland an der Nutzungsüberlassung von Rechten nach dem jeweils einschlägigen Artikel über Lizenzgebühren entweder gar kein oder nur ein

- 71 -

Holthaus, DStZ 2018, 68-75

- 72 -

auf einen bestimmten Prozentsatz begrenztes Quellensteuerrecht.[28]

Der Vergütungsschuldner (Universität etc.), der an einen ausländischen Vertragspartner Zahlungen leistet, darf aber nur dann auf die Einbehaltung und Abführung der Abzugssteuer verzichten bzw. nach einem niedrigeren Prozentsatz bemessen, wenn eine entsprechende Bescheinigung des BZSt vorliegt.

Hinweis: Den Antrag auf Freistellung oder Reduzierung des Steuerabzugs beim BZSt darf nur der ausländische Vergütungsgläubiger stellen. Der inländische Vergütungsschuldner (z.B. Universität) sollte sich daher bereits bei Vertragsabschluss mit einem ausländischen Rechteüberlasser bevollmächtigen lassen, sämtliche Anträge auf Freistellung oder Reduzierung der deutschen Steuern in dessen Namen stellen zu dürfen, entsprechende Bescheide entgegennehmen, Rechtsbehelfe führen und ggf. Steuererstattungen empfangen zu dürfen. Auch der mit der Ansässigkeitsbestätigung der ausländischen Steuerbehörde versehene Antragsvordruck[29] des BZSt sollte am besten bei Vertragsabschluss bereits vorliegen.

Ist der Vergütungsgläubiger allerdings in einem Land ansässig, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat[30] oder in einem Gebiet eines DBA-Staates, für das das DBA nicht gilt,[31] ist keine Reduzierung der Abzugsteuer nach § 50a EStG möglich.

Die Begrenzung des deutschen Quellensteuerrechtes in Form des besonderen Steuerabzugs nach § 50a EStG durch die jeweils einschlägigen Lizenzgebührenartikel (Art. 12 OECD-MA) wirkt nach § 50d Abs. 1 EStG allerdings nicht unmittelbar. Der deutsche Gesetzgeber knüpft die Freistellung bzw. Reduzierung der Besteuerung daran, dass vor Zahlung der Vergütung die Abkommensberechtigung des beschränkt Stpfl. gegenüber dem BZSt nachgewiesen wird. Nur dann wird vom BZSt eine Freistellungs- bzw. Reduzierungsbescheinigung erteilt. Durch die Ansässigkeitsbestätigung der Heimatfinanzbehörde des Vergütungsgläubigers soll zudem erreicht werden, dass der Wohnsitzstaat des beschränkt Stpfl. Kenntnis von den Einkünften aus Deutschland erlangt und diese entsprechend besteuert. Insoweit soll gewährleistet werden, dass durch den Verzicht oder die niedrigere Besteuerung im Quellenstaat (Deutschland) keine unversteuerten oder nur niedrig besteuerten Einkünfte entstehen. Diesem Credo folgend hat das deutsche BMF seine eigene Verhandlungsgrundlage[32] für DBA auch eine geänderte Präambel vorausgeschickt, in der als Abkommenszweck ausdrücklich auch die Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung genannt wird. Andere Staaten haben für den umgekehrten Fall übrigens vergleichbare Regelungen!

Die Geltungsdauer der Bescheinigung darf höchstens drei Jahre, muss aber mindestens ein Jahr betragen. Sie beginnt frühestens an dem Tag, an dem der Antrag beim BZSt eingegangen ist. Somit ist eine Freistellung nach Zahlung einer abzugssteuerpflichtigen Vergütung nicht mehr möglich. Insbesondere im Haftungsverfahren, kann sich der Vergütungsschuldner nicht auf die Rechte des Vergütungsgläubigers auf Grund eines DBA berufen. Wird eine Abzugsteuerpflicht erst im Nachhinein erkannt (z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung), ist die Abzugsteuer grundsätzlich zu entrichten.

1. Missbrauchsklausel in § 50d Abs. 3 EStG

Bei der Prüfung von Freistellungs- und Reduzierungsanträgen an das BZSt ist § 50d Abs. 3 EStG zu beachten. Er knüpft an die Missbrauchsklausel des § 42 AO an. Die Vorschrift soll verhindern, dass Ermäßigungs- oder Entlastungsansprüche nach einem DBA durch missbräuchliche Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft in Anspruch genommen werden können.

Beispiel 3:

X mit Wohnsitz in Brasilien hat eine umfangreiche Datenbank über archäologische Funde in ganz Lateinamerika erstellt. Da er die Weiterverwertung überwiegend an Universitäten aus Deutschland überlässt, gründet er eine S.A. in Liechtenstein, an der er zu 100 % beteiligt ist. In Liechtenstein befinden sich lediglich der formelle Sitz und ein Anwalt, der empfangsbevollmächtigt ist (Briefkastenfirma). Er stellt in 2017 Freistellungsanträge an das BZSt nach Art. 12 DBA Liechtenstein.

Lösung:

Für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft fehlen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe, die Gesellschaft entfaltet auch keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit. Die nach dem DBA mit Liechtenstein mögliche Steuerentlastung wird gem. § 50d Abs. 3 EStG vom BZSt abgelehnt.

Zunächst muss nach der aktuellen Regelung festgestellt werden, zu welchem Anteil nicht Freistellungs- bzw. Reduzierungsberechtigte an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind. Nur für Erträge, die auf „schädliche“ Beteiligte entfallen, muss weiter geprüft werden, wie sich die anteiligen Bruttoerträge verteilen.

Allein die Tatsache der fehlenden Reduzierungsberechtigung des Beteiligten reicht nicht aus, um die Reduzierung zu versagen. Nach § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG müssen (mindestens) zwei weitere Voraussetzungen bei der antragstellenden Gesellschaft erfüllt sein. Zum einen müssen die im betroffenen Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, zum anderen muss (mindestens) eine der folgenden beiden Voraussetzungen erfüllt sein:

- 72 -

Holthaus, DStZ 2018, 68-75

- 73 -

a) Es gibt keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Einschaltung der Gesellschaft.

b) Die ausländische Gesellschaft nimmt nicht mit einem angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil.

Stammt ein Teil der Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit, können sie trotzdem als unschädlich eingestuft werden, wenn in Bezug auf diese Erträge wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft vorhanden sind oder sie mit einem für ihren Geschäftszweck angemessenen eingerichteten Geschäftsbetrieb am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Als schädlich werden nach Satz 3 insbesondere das Verwalten von Wirtschaftsgütern und die Auslagerung wesentlicher Geschäftstätigkeiten auf Dritte eingestuft.

Aufwendig gestaltet sich die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG bei Beteiligungsketten über mehrere Ebenen. Hier muss der richtige Aufteilungsmaßstab in der Form ermittelt werden, dass der Bruchteil der jeweiligen Unterbeteiligten nach oben hin durchwirkt.

Eine Prüfung der Missbrauchsklausel kann jedoch ganz unterbleiben, wenn die Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft regelmäßig an einer anerkannten Börse gehandelt wird oder für die Gesellschaft das Investmentsteuergesetz gilt.

Das BMF hat zu der Regelung des § 50d Abs. 3 EStG ausführlich Stellung genommen.[33]

2. Kontrollmeldeverfahren

Das BZSt kann auf Antrag den Vergütungsschuldner ermächtigen, in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG im Rahmend der vom DBA vorgegebenen Möglichkeiten unmittelbar zu reduzieren (ggf. auf 0 €), soweit dies auf Grund eines DBA zulässig ist.[34]

Durch dieses Verfahren wird das aufwendige Freistellungsverfahren beim BZSt im Einzelfall überflüssig. Für die Praxis bedeutet das, dass der vom ausländischen Vertragspartner auszufüllende und von seinem Wohnsitzfinanzamt zu siegelnde Antragsvordruck für das BZSt nicht mehr erforderlich ist.

Im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens verpflichtet sich der Vergütungsschuldner (Antragsteller) jährlich bis Ende April des Folgejahres eine Jahreskontrollmeldung je an das BZSt zu übersenden, die folgende Angaben enthalten muss:

- Angaben zur eigenen Person (Adresse, Geschäftsleitung etc.),
- vollständige Angaben zum Empfänger (eine Postfach oder c/o-Anschrift reicht nicht),
- bei Gläubigern in den USA zusätzlich: „Social Security Number“ oder „Employer's Identification Number“ oder „Taxpayer Identification Number“,
- Bruttobetrag und genaue Art der Vergütung.

Den Ermächtigungsbescheid des BZSt und je eine Kopie der Jahreskontrollmeldung müssen für mögliche Betriebsprüfungen etc. aufbewahrt werden. Die jeweiligen ausländischen Vergütungsgläubiger müssen vom Vergütungsschuldner frühzeitig - spätestens bei der Auszahlung der geringer besteuerten bzw. steuerfreien Vergütung - darauf hingewiesen werden, dass die deutschen Finanzbehörden seine Wohnsitzbehörde über diese und spätere Zahlungen informieren können. Das Kontrollmeldeverfahren darf nur für geringe Vergütungen angewandt werden. Voraussetzung ist, das einzelne Bruttovergütungen bis 5 500 € betragen und im Jahr je Vergütungsgläubiger nicht mehr als 40 000 € geleistet werden.

Steht von vorn herein fest, dass im Jahr eine Vergütung an einen Gläubiger für eine einzelne Leistung über 5 500 € oder mehrere Leistungen in einem Jahr über 40 000 € liegen werden (z.B. einheitlicher Vertrag), darf das Kontrollmeldeverfahren nicht angewandt werden. Der Vergütungsschuldner muss dann auf dem herkömmlichen Weg eine Freistellungsbescheinigung beim BZSt (mit Wohnsitzbestätigung der Heimatfinanzbehörde) vor Zahlung der ersten Vergütung beantragen.

Der Vergütungsschuldner hat im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens weiterhin Anmeldungen an das BZSt (ggf. über 0 €) abzugeben.

Beispiel 4:

Die Humboldt-Universität Berlin nimmt am Kontrollmeldeverfahren teil. Sie zahlt an einen Datenbankbetreiber aus Belgien jährlich 5 000 € für umfassende Weiterverwertungsrechte.

Lösung:

Auf Grund des Kontrollmeldeverfahrens darf der Steuerabzug unterbleiben, da eine Freistellung nach dem DBA Belgien möglich ist. Die Universität hat den Vorgang im Jahreskontrollbogen zu erfassen. Sie muss dem Datenbankbetreiber mitteilen, dass das BZSt ggf. die Höhe der Vergütung an die Heimatfinanzbehörde nach Belgien meldet. Zudem hat sie die Vergütung in der Quartalsanmeldung über den Steuerabzug mit 0 € aufzunehmen.

VI. Nebenwirkungen des BMF-Schreibens in anderen Bereichen der Rechteüberlassungen

Das BMF-Schreiben gilt ausdrücklich nur für die Anwendung von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG im Bereich von Software und Datenbanken. Durch die grundsätzliche Aussage, dass das Tatbestandsmerkmal „Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung“ die wirtschaftliche Weiterverwertung voraussetze und eine rein betriebliche Nutzung der Rechte nicht ausreiche, bleibt die Frage im Raum stehen, ob diese zusätzlichen Voraussetzungen nicht auch in allen anderen Anwendungsfällen von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG erfüllt sein müssten.

Überlässt eine ausländische Körperschaft Know-how oder die Nutzugsrechte an einem Patent an einen Inländer, fallen diese Einkünfte grds. unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG. Nutzt der inländische Konzern das Know-how rein betriebsintern (Regelfall) oder pro

- 73 -

Holthaus, DStZ 2018, 68-75

- 74 -

duziert Waren nach dem ausländischen Patent, ohne das Recht zu besitzen, das Know-how bzw. das Patent Außenstehenden zugänglich zu machen, könnte man auf die Idee kommen, dass nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 27.10.2017 die ausländische Körperschaft keine inländischen Einkünfte erzielen würde. Unklar insoweit ist, wo das BMF den gravierenden Unterschied zwischen Rechteüberlassungen an Software und Datenbanken auf der einen und Know-how und Patenten auf der anderen Seite sieht.

Fraglich wären auch Rechteüberlassungen an Texten und Bildern, durch ausländische Gewerbetreibende insbesondere an öffentliche Einrichtungen, die die Texte oder Bilder nur intern nutzen oder damit Programmhefte oder Festschriften verfassen, für die lediglich eine kostendeckende Gebühr erhoben wird.

Für den Bereich der typischen Lizenzgebühren könnte die neue Sichtweise des BMF zu Begehrlichkeiten führen, die in vielen Fällen das Ende der Steuerpflicht im Quellenstaat Deutschland bedeuten könnten.

Mit der Einführung des zusätzlichen Tatbestandsmerkmales der wirtschaftlichen Weiterverwertung zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG durch eine Verwaltungsanweisung wurde m.E. eine Tür geöffnet, die besser schnell wieder geschlossen werden sollte, um ungewollte Steuerausfälle zu vermeiden. Die Risiken und Nebenwirkungen könnten schlimmer ausfallen, als zunächst angenommen.

Soll eine differenzierte Betrachtung von Nutzungsüberlassungen an Software und Datenbanken im Verhältnis zu anderen Rechteüberlassungen wie Know-how, Patenten, Rechten an Namen, Bild etc. Bestand haben, ist m.E. der Gesetzgeber gefordert, konkrete Abgrenzungskriterien innerhalb des § 49 Abs. 1 EStG zu schaffen.

Fußnoten

1) Diplom-Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Dozent der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig. Sein Aufsatz ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und gibt seine persönliche Meinung wieder.

2) § 87a UrhG.

3) Vgl. § 69a UrhG i.d.F. v. 10.9.2003.

4) Vgl. Haase in Haase, Geistiges Eigentum, Köln 2012, Rz. 8.87.

5) BMF v. 27.10.2017, IV C 5 - S 2300/12/10003:004, 2017/0894289, www.stotax-first.de.

6) Vgl. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

7) Vgl. Heinze in Haase, Geistiges Eigentum, Köln 2012, Rz. 2.11.

8) Vgl OECD-MK zu Art. 12.

9) Vgl. Heinze in Haase, Geistiges Eigentum, Köln 2012, Rz. 2.18.

10) Vgl. Jarass, EWS 2015, 144; Jarass, IStR 2014, 741.

11) Vgl. ausführlich Holthaus/Volkmann, DStZ 2014, 550.

12) Vgl. BMF v. 27.10.2017, IV C 5 - S 2300/12/10003:004, 2017/0894289, www.stotax-first.de.

13) Vgl Kessler/Wald, IStR 2015, 889.

14) Vgl. BMF v. 27.10.2017, IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Rz. 43, 44, www.stotax-first.de.

15) Vgl. BGH v. 24.5.2007, I Z 130/04, GRUR 2007, 685 (“Gedichtetitelliste“).

16) BFH v. 13.11.2002, I R 90/01, BStBl II 2003, 249.

17) Vgl. OFD München v. 28.5.1998, S 2303-34/11 St41/42, BB 1998, 1401.

18) Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl 2010, 1350, Rz. 23.

19) Vgl. Hecht/Lampert, FR 2009, 1130.

20) Vgl. BMF v. 27.10.2017, IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Rz. 3, 6, www.stotax-first.de.

21) Vgl. BMF v. 27.10.2017, IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Rz. 12, www.stotax-first.de.

22) Vgl. BMF v. 27.10.2017, IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Rz. 34-36, www.stotax-first.de.

23) Vgl. BMF v. 27.10.2017, IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Rz. 38, 39, www.stotax-first.de.

24) Vgl. BMF v. 27.10.2017, IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Rz. 43, 44, www.stotax-first.de.

25) Vgl. BMF v. 27.10.2017, IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Rz. 43, www.stotax-first.de.

26) Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG.

27) Vgl. BMF v. 27.10.2017, IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Rz. 1, 2, www.stotax-first.de.

28) Freistellung z.B. nach den DBA Belgien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Kroatien, Liechtenstein, Malta, Niederlande, Norwegen, Österreich, Russland, Schweden, Schweiz, Spanien, Südafrika, Ungarn, USA und Zypern; Reduzierung auf 5 % z.B. nach den DBA Bulgarien, Finnland, Italien, Luxemburg, Mazedonien, Polen, Slowenien, Tschechoslowakei (anzuwenden auf Tschechien und die Slowakei) und Ukraine.

29) Antragsformulare des BZSt findet man auf der Internetseite: www.formulare-bfinv.de. Der weitere Pfad lautet: - Formularcenter - Unternehmen - Doppelbesteuerung.

30) Hierzu zählen z.B. Äthiopien, Afghanistan, Andorra, Brasilien, Chile, Fidschi-Inseln, Irak, Jemen, Jordanien, Kambodscha, Kamerun, Katar, Kongo, Kuba, Laos, Libyen, Libanon, Monaco, Myanmar, Nepal, Nigeria, Nordkorea, Papua-Neuguinea, Panama, Paraguay, Peru, Samoa, Saudi-Arabien, Senegal, Sudan, Tansania, Togo.

31) Z.B. Alderney, Britische Jungferninseln, Färöer-Inseln, Falklandinseln, französisch Polynesien, Guernsey, Grönland, Hongkong, Isle of Man, Jersey, Macao, Neukaledonien.

32) BMF v. 22.8.2013, IV B 2 - S 1301/13/10009, aufrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.

33) Vgl. BMF v. 24.1.2012, IV B 3 - S 2411/07/10016, BGBl. I 2012, 171.

34) § 50d Abs. 5 EStG; BMF v. 18.12.2002, IV B 4 - S 2293-54/02, BStBl I 2002, 1386.

© Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn