



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Est@finmail.de

nachrichtlich:

Bundeszentralamt
für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 27. Oktober 2017

BEZUG Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von
Software und Datenbanken

GZ **IV C 5 - S 2300/12/10003 :004**

DOK **2017/0894289**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur beschränkten Steuerpflicht und Steuerabzugsverpflichtung bei der Überlassung von Software und Datenbanken durch im Ausland ansässige Anbieter an inländische Kunden wie folgt Stellung:

Inhaltsübersicht

I. Grenzüberschreitende Überlassung von Software an inländische Nutzer.....	2
1. Beschränkte Steuerpflicht.....	2
a) Einkünfte aus der Überlassung von Rechten.....	3
b) Wirtschaftliche Verwertung der überlassenen Rechte im Inland.....	3
2. Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG.....	4
3. Einzelfälle.....	5
a) Überlassung von Software zum bestimmungsgemäßen Gebrauch	5

b) Überlassung umfassender Nutzungsrechte an Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung	6
c) Überlassung von Softwarekopien an Zwischenhändler zum Vertrieb	7
d) Gemischte Verträge	8
e) Internetbasierte Softwareüberlassungen	9
II. Grenzüberschreitende Überlassung von Datenbanken/Datenbankinhalten an inländische Nutzer	11
1. Allgemeines	11
2. Einzelfälle	12
a) Nutzung der Zugriffs,- Lese- und Druckfunktionen einer Datenbank	12
b) Einräumung umfassender Nutzungsrechte an Datenbanken/ Datenbankinhalten	13
c) Datenbanknutzung an Hochschulen und in öffentlichen Bibliotheken	14

I. Grenzüberschreitende Überlassung von Software an inländische Nutzer

1. Beschränkte Steuerpflicht

- 1 Überlässt ein im Ausland ansässiger Anbieter Software zur Nutzung im Inland, kann er mit seinen inländischen Einkünften nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 6 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, sofern er nicht ohnehin unter den Voraussetzungen des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG mit einer inländischen Betriebsstätte oder mit einem ständigen Vertreter der beschränkten Steuerpflicht unterliegt und die Rechteüberlassung dieser inländischen Betriebsstätte oder diesem ständigen Vertreter zuzurechnen ist (beachte R 49.1 Absatz 1 EStR).

- 2 Inländische Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa und Nummer 6 EStG liegen u. a. vor, wenn Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von Rechten erzielt werden, deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt. Vermietung bzw. Verpachtung ist die zeitlich begrenzte Überlassung insbesondere urheberrechtlich geschützter Rechte (vgl. § 21 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG). Die nachfolgend erläuterten Grundsätze betreffen ausschließlich die Beurteilung von Software- und Datenbanküberlassungen durch im Ausland ansässige Anbieter an inländische Kunden bezogen auf die Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa und Nummer 6 EStG) und zum Steuerabzug (§ 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG).

a) Einkünfte aus der Überlassung von Rechten

- 3** Um Einkünfte aus der Überlassung von Rechten i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa und Nummer 6 EStG handelt es sich in Fällen der grenzüberschreitenden Softwareüberlassung nur, wenn dem Nutzer umfassende Nutzungsrechte an der Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung (siehe Rz. 6) eingeräumt werden. Das können insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte sein. Allein das Recht zum Vertrieb einzelner Programmkopien *ohne* weitergehende Nutzungs- und Verwertungsrechte (z. B. Vervielfältigungs- oder Bearbeitungsrechte) an der Software selbst ist nicht ausreichend. Die steuerrechtliche Beurteilung ist unabhängig davon, ob die Softwareüberlassung auf Datenträgern oder internetbasiert erfolgt (Download, Nutzung auf fremdem Server).
- 4** Einkünfte aus der Überlassung von Rechten i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa und Nummer 6 EStG liegen nicht vor, wenn die Überlassung der Funktionalität einer Software im Vordergrund des Vertrages steht. Das ist der Fall, wenn lediglich der bestimmungsgemäße Gebrauch einer Software Vertragsgegenstand ist. Zum bestimmungsgemäßen Gebrauch gehören insbesondere die Software-Installation, das Herunterladen in den Arbeitsspeicher, die Anwendung der Software und ggf. notwendige Bearbeitungs- oder Vervielfältigungshandlungen, um die Softwareanwendung zu ermöglichen (z. B. Anpassungen/Integrationsarbeiten an die eigene IT-Umgebung). Die Überlassung zum bestimmungsgemäßen Gebrauch von Software stellt demnach für sich genommen keine Überlassung von umfassenden Nutzungsrechten zur Verwertung im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG dar.
- 5** Vertraglich vereinbarte Nutzungsrechte sind in der Regel nicht umfassend bzw. nicht auf eine wirtschaftliche Weiterverwertung gerichtet, wenn nach dem Urheberrecht (insbesondere §§ 69c ff. Urheberrechtsgesetz - UrhG) eine Zustimmung des Rechtsinhabers zur spezifischen Nutzung nicht erforderlich ist.

b) Wirtschaftliche Verwertung der überlassenen Rechte im Inland

- 6** Inländische Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG liegen bei der grenzüberschreitenden Softwareüberlassung nur vor, wenn die Rechte in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung verwertet werden. „Verwertung“ meint ein zielgerichtetes Tätigwerden, um aus den überlassenen Rechten selbst einen wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen (wirtschaftliche Weiterverwertung).

Beispiel 1

Die B-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland lässt sich von der in Singapur ansässigen „Software Pte. Ltd.“ Verbreitungs-, Vervielfältigungs-, Veröffentlichungs- und Bearbeitungsrechte an einer speziellen Foto-Software einräumen, die sie im Hinblick auf die Bedürfnisse des deutschen Marktes anpasst (u. a. übersetzt) und als Teil eines aus verschiedenen Programm-Elementen bestehenden Software-Pakets vertreibt. Die „Software Pte. Ltd.“ selbst unterhält im Inland weder eine Betriebsstätte, noch ist ein ständiger Vertreter bestellt.

Die von der B-GmbH gezahlten Lizenzgebühren stellen inländische Einkünfte der „Software Pte. Ltd.“ i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG dar. Die „Software Pte. Ltd.“ hat der B-GmbH umfassende Nutzungsrechte eingeräumt. Die Foto-Software wird als Teil eines Software-Pakets im Inland verwertet.

- 8 Eine Verwertung im Inland in diesem Sinne liegt nicht vor, wenn lediglich die Ergebnisse der funktionsgemäßen Anwendung eines Softwareprogramms einer kommerziellen Nutzung zugeführt werden (z. B. Nutzung von Folien, die mit Hilfe einer Präsentationssoftware erstellt wurden, im Rahmen einer kostenpflichtigen Vortragsveranstaltung; Vertrieb eines Kalenders, der mit Hilfe eines Bildbearbeitungsprogrammes entworfen wurde).

2. Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG

- 9 Gemäß § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG unterliegen dem Steuerabzug u. a. Einkünfte aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten. Unterliegt der im Ausland ansässige Anbieter mit der grenzüberschreitenden Softwareüberlassung unter den o. g. Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG, wird die Steuer im Wege des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG erhoben.
- 10 Dem Steuerabzug unterliegt grundsätzlich der volle Betrag der Einnahmen, es sei denn, es ist - wie bei gemischten Verträgen - eine Aufteilung vorzunehmen. Betriebsausgaben oder Werbungskosten des Vergütungsgläubigers können nur von den Einnahmen abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 17. Juni 2014 (BStBl I S. 887) erfüllt sind.
- 11 Ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG kommt nur bei der zeitlich begrenzten Überlassung eines Rechts zur Nutzung in Betracht. Eine Rechteüberlassung bei urheberrechtlich geschützter Software ist grundsätzlich als eine zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten anzusehen, weil eine vollständige Übertragung bei urheberrechtlich

geschützten Rechten ausgeschlossen ist (vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2010, BStBl I S. 1350, Rz. 23).

3. Einzelfälle

a) Überlassung von Software zum bestimmungsgemäßen Gebrauch

12 Inländische Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG liegen nicht vor, wenn überlassene Rechte lediglich den bestimmungsgemäßen Gebrauch einer Software ermöglichen. Die Beurteilung erfolgt unabhängig davon, ob es sich um sog. Standardsoftware oder speziell hergestellte „Individualsoftware“ handelt.

13 Beispiel 2

Die X-Software Inc. ist eine ausländische Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in den USA, die im Inland weder eine Betriebsstätte unterhält noch einen ständigen Vertreter bestellt hat. Die BauGmbH ist ein Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland. Die BauGmbH bezieht von der X-Software Inc. entgeltlich standardisierte Textverarbeitungssoftware für den eigenen Geschäftsbetrieb. Nach der zugrunde liegenden Softwarenutzungsvereinbarung ist die BauGmbH berechtigt, 5.000 Kopien des Programms für Mitarbeiter zu erzeugen und zu nutzen (Betriebslizenz). Der Vertrag räumt beiden Vertragspartnern ein Kündigungsrecht ein.

Die Zahlung der BauGmbH für die Software stellt für die X-Software Inc. keine inländischen Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG aus der Überlassung von Rechten dar. Die vertraglich eingeräumten Nutzungsrechte sind nicht umfassend. Sie ermöglichen nur den bestimmungs- und funktionsgemäßen Gebrauch der Software durch die BauGmbH bzw. ihre Mitarbeiter. Bloße Vervielfältigungshandlungen sind grundsätzlich urheberrechtlich nicht von der Zustimmung des Rechtsinhabers (hier: X-Software Inc.) abhängig, soweit sie für den bestimmungsgemäßen Gebrauch einer Software erforderlich sind (vgl. § 69d Absatz 1 i. V. m. § 69c Nummer 1 UrhG).

14 Der bestimmungsgemäße Gebrauch umfasst auch zum Zwecke des bestimmungsgemäßen Gebrauchs notwendige Anpassungs- oder Vervielfältigungshandlungen, wenn damit keine wirtschaftliche Weiterverwertung verknüpft ist.

15 Beispiel 3 (Abwandlung von Beispiel 2)

Die X-Software Inc. überlässt der BauGmbH eine funktionsfähige standardisierte Software zur Verwendung im eigenen Unternehmen. Über den bereitgestellten Funktionsumfang der Software hinaus hat die BauGmbH noch Anpassungswünsche zur Einbindung der Software in die Unternehmensabläufe. Hierzu hat die X-Software Inc. von vornherein Erweiterungsmöglichkeiten in der Software geschaffen, damit der Kunde diese Anpassungen

selbst durchführen kann, ohne jedoch dabei die bestehenden zur Verfügung gestellten Funktionen der Software zu ändern. Die Softwarenutzungsvereinbarung erlaubt der Bau GmbH 5.000 Kopien des Programms im eigenen Unternehmen zu verwenden sowie zusätzlich Bearbeitungen an der Software zur Anpassung an die Unternehmensabläufe vorzunehmen.

Die Zahlung der Bau GmbH für die Software stellt für die X-Software Inc. keine inländischen Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG dar. Die Softwarenutzungsvereinbarung enthält keine umfassenden Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Verwertung der Software. Zum bestimmungs- und funktionsgemäßen Gebrauch der Software durch den Nutzer besteht die Möglichkeit, eine Erweiterung/Anpassung der überlassenen Software vorzunehmen.

- 16** Einkünfte aus einer Überlassung von Rechten i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG liegen auch dann nicht vor, wenn sich die grenzüberschreitend überlassenen Nutzungsrechte auf die Weiterüberlassung und den bestimmungsgemäßen Gebrauch einer Software innerhalb eines Konzerns i. S. d. § 18 Aktiengesetz (AktG) beschränken. Das gilt unabhängig davon, ob die Weiterüberlassung der Nutzungsrechte im Konzern kostendeckend erfolgt oder ob eine Gegenleistung gezahlt wird, die über die entstandenen Kosten hinausgeht.

17 Beispiel 4

Die Q-GmbH ist ein Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland; sie ist als Teil eines Konzerns mit der Softwarebeschaffung innerhalb des Konzerns betraut. Die amerikanische X-Software Inc. überlässt der Q-GmbH eine Konzernlizenz für eine Textverarbeitungssoftware, die es der Q-GmbH erlaubt, Lizenzen an Konzernunternehmen i. S. v. § 18 AktG zu übertragen. Die Konzernunternehmen nutzen die Textverarbeitungssoftware bestimmungsgemäß für eigenbetriebliche Zwecke und stellen lediglich Sicherungskopien her. Weitergehende Rechte werden nicht übertragen. Die Kosten für die Software werden an die Konzernunternehmen weiterbelastet.

Die X-Software Inc. erzielt keine inländischen Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG, weil sie der Q-GmbH keine umfassenden Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlässt. Die überlassenen Nutzungsrechte beschränken sich auf den bestimmungsgemäßen Gebrauch im Konzern.

b) Überlassung umfassender Nutzungsrechte an Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung

18 Seite 7 Einkünfte aus der Überlassung von Rechten i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG liegen vor, wenn umfassende Nutzungsrechte eingeräumt werden, die eine wirtschaftliche Weiterverwertung ermöglichen.

19 **Beispiel 5**

Die Y-Software Group ist einer der Marktführer im Bereich der Herstellung und dem Vertrieb von Unternehmenssoftware. Verantwortlich für die Entwicklung ist die in den USA ansässige Y-Software Inc. Die Y-Software Inc. gestattet ihrer in Frankfurt ansässigen Tochtergesellschaft, der Y-Software GmbH, die von der Y-Software Inc. entwickelten Softwareprodukte in Deutschland fortzuentwickeln und kommerziell zu vertreiben. Rechtliche Grundlage für den Vertrieb ist ein Software Distribution Agreement. Der Y-Software GmbH werden in Bezug auf die Softwareprodukte gegen Zahlung von Lizenzgebühren Vervielfältigungs-, Bearbeitungs- sowie Verbreitungsrechte eingeräumt. Die Y-Software Inc. selbst unterhält im Inland weder eine Betriebsstätte, noch ist ein ständiger Vertreter bestellt.

Die von der Y-Software GmbH gezahlten Lizenzgebühren stellen inländische Einkünfte der Y-Software Inc. i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG dar. Die Y-Software Inc. hat der Y-Software GmbH umfassende Nutzungsrechte (Vervielfältigungs-, Bearbeitungs- und Verbreitungsrechte) eingeräumt. Die Y-Software GmbH als Nutzungsberechtigte wird dadurch nicht nur zum bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software berechtigt, sondern auch zur Verwertung durch Fortentwicklung der Software und Verbreitung in bearbeiteter Form. Bearbeitungen, die über den bestimmungsgemäßen Gebrauch hinausgehen, sind nach Urheberrecht zustimmungsbedürftig (vgl. § 69d Absatz 1 i. V. m. § 69c Nummer 2 UrhG). Mangels Beschränkung auf den bestimmungsgemäßen Gebrauch greift in dieser Konstellation die Konzernregelung in Rz. 16 nicht. Die Y-Software GmbH hat für die Lizenzzahlung einen Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG vorzunehmen.

c) **Überlassung von Softwarekopien an Zwischenhändler zum Vertrieb**

20 Eine Rechteüberlassung i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG scheidet dagegen aus, wenn sich die Rechteüberlassung auf die Verbreitung bestimmter Kopien einer Software beschränkt, ohne dass dem Zwischenhändler weitergehende Rechte (insbesondere Vervielfältigungs- oder Bearbeitungsrechte) an der Software selbst eingeräumt werden. Die Überlassung durch den ausländischen Software-Anbieter kann sowohl auf Datenträgern als auch im Wege des Downloads (Überlassung von Lizenzcodes, mit denen Software heruntergeladen werden kann) erfolgen.

Beispiel 6

Die in Kanada ansässige Z-Ltd. entwickelt downloadbasierte Software. Der Vertrieb wird von der in Deutschland ansässigen Z-Vertriebs-GmbH übernommen. Die Z-Ltd. stellt der Z-Vertriebs-GmbH dazu Kopien der Software gegen eine einmalige Lizenzzahlung pro Kopie bereit. Der Z-Vertriebs-GmbH wird in Bezug auf diese Softwarekopien das Vertriebsrecht eingeräumt. Der Z-Vertriebs-GmbH ist es nicht gestattet, Vervielfältigungen von der Software anzufertigen oder sie zu bearbeiten oder umzugestalten. Die Z-Ltd. unterhält im Inland weder eine Betriebsstätte, noch ist ein ständiger Vertreter bestellt.

Die Lizenzzahlung der Z-Vertriebs-GmbH stellt für die Z-Ltd. keine inländischen Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG dar. Der Z-Vertriebs-GmbH wurden keine umfassenden Rechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen. Der ausschließliche Vertrieb der Softwarekopien durch einen Zwischenhändler begründet für sich genommen keine Verwertung von Rechten im Inland. Zudem hat sich das Verbreitungsrecht der Z-Ltd. im Hinblick auf die konkreten Softwarekopien nach Maßgabe des Urheberrechts erschöpft - einen Weitervertrieb dieser Kopien kann die Z-Ltd. urheberrechtlich nicht beschränken (vgl. § 69c Nummer 3 Satz 2 UrhG).

- 22** Die Einräumung umfassender Nutzungsrechte über den bloßen Vertrieb bestimmter, einzelner Programmkopien hinaus (etwa das Recht zur Fortentwicklung einer Software oder Vervielfältigung – auch für Zwecke des Vertriebs) führt dagegen zu inländischen Einkünften i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG, die dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG unterliegen.

d) Gemischte Verträge

- 23** Vergütungen für die Nutzung von Software können im Rahmen eines gemischten Vertrages gezahlt werden. Wenn eine umfassende Rechteüberlassung zur wirtschaftlichen Weiterverwertung erkennbar im Vordergrund steht, unterliegt die Vergütung insgesamt der beschränkten Steuerpflicht für Rechteüberlassungen (vgl. BFH vom 19.12.2007, BStBl 2010 II, 398; vom 28.01.2004, BStBl 2005 II, 550). Diese Rechtsfolge tritt nicht ein, wenn eine Aufteilung vorzunehmen ist (siehe Rz. 24) oder die Rechteüberlassung gegenüber dem anderen Leistungsteil von lediglich untergeordneter Bedeutung (nicht mehr als 10 % der Gesamtleistung) ist und deshalb als durch den anderen Teil mitveranlasst angesehen werden kann (BFH vom 28.01.2004, a. a. O.). Bei Software-Anpassungen oder Entwicklungsleistungen, die ein ausländischer Software-Anbieter im Hinblick auf die Rechteüberlassung vornimmt, steht grundsätzlich die Rechteüberlassung im Vordergrund.
- 24** Wenn die Vergütung bei einem gemischten Vertrag nicht zugeordnet werden kann oder die vorgenommene Zuordnung unangemessen ist, ist die Vergütung anhand eines angemessenen

Maßstabs aufzuteilen. Die Vergütung unterliegt der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG nur in dem Umfang, in dem sie für die Rechteüberlassung gezahlt wird. Sind dem Vertrag keine hinreichenden Anhaltspunkte zu entnehmen, erfolgt die Aufteilung im Hinblick auf verschiedene Leistungskomponenten im Schätzungswege (vgl. § 162 Absatz 1 AO).

25 **Beispiel 7**

Die in den USA ansässige Infrastructure Inc. überlässt der deutschen Infrastructure-Service-GmbH umfangreichen Speicherplatz auf einem ihrer US-amerikanischen Server mietweise zur Nutzung. Darüber hinaus verpflichtet sich die Infrastructure Inc. insbesondere zu einer bestimmten Übertragungskapazität. Die Infrastructure-Service-GmbH ist vertraglich dazu berechtigt, den Speicherplatz an Geschäfts- und Privatkunden zu vermieten. Außerdem wird der Infrastructure-Service-GmbH von der Infrastructure Inc. Archivierungs-Software überlassen, die die Infrastructure-Service-GmbH fortentwickeln und ihren Kunden fortentwickelt zur Verfügung stellen darf. Die Infrastructure Inc. erhält von der Infrastructure-Service-GmbH monatlich eine Gesamtvergütung.

Die Vergütung unterliegt nur zum Teil der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG und dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 Nummer 3 EStG. Die Überlassung des Speicherplatzes stellt eine Dienstleistung und keine Rechteüberlassung im Sinne der o. g. Tatbestände dar: Kern der Vereinbarung ist die Zurverfügungstellung virtuellen Speichers und nicht die Überlassung umfassender Nutzungsrechte. Eine umfassende Rechteüberlassung ist hingegen durch die Zurverfügungstellung der Software bedingt, weil die Infrastructure-Service-GmbH diese auch wirtschaftlich weiterverwerten darf. Die Gesamtvergütung der Infrastructure Inc. ist aufzuteilen. Soweit sich eine angemessene Zuordnung der Vergütungen nicht nachvollziehbar aus dem Vertrag ergibt, ist die Gesamtvergütung im Schätzungswege aufzuteilen.

e) **Internetbasierte Softwareüberlassungen**

- 26 Neben der Überlassung auf Datenträger oder per Download kann eine Softwarenutzung dadurch ermöglicht werden, dass Programme vom Server eines Anbieters über das Internet zur Verfügung gestellt werden. Das betrifft insbesondere das sog. „Application Service Providing“ (ASP) und „Software as a Service“ (SaaS). Gegenüber dem Endnutzer werden hier neben der Softwareüberlassung im engeren Sinn regelmäßig weitere, insbesondere technische Dienstleistungen erbracht (Datenhaltung, Datenverarbeitung, Pflege, Wartung, Beratung).
- 27 Inländische Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG liegen auch in Fällen internetbasierter Softwareüberlassungen vor, soweit umfassende

Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden. Unbeachtlich ist, ob die Software auf einem in- oder ausländischen Server gespeichert ist.

28 **Beispiel 8**

Ein in Indien ansässiger Software-Anbieter stellt einem Unternehmen mit Sitz in Deutschland auf einem Server in Indien installierte, selbst entwickelte Buchhaltungs- und Warenwirtschaftssoftware über das Internet zur Verfügung (ASP). Die Software wird von den Mitarbeitern des inländischen Unternehmens genutzt, ohne dass ein Download erfolgt - die Software verbleibt während der gesamten Zeit auf dem Rechner des Anbieters. Nach dem zugrunde liegenden Vertrag verpflichtet sich der Anbieter gegen ein monatliches Nutzungsentgelt neben der Bereitstellung der Software zu regelmäßigen Serviceleistungen (Programmpflege, kostenlose Programmupdates, Nutzung bis zu einem bestimmten Datenvolumen, tägliche Datensicherung sowie Hotline-Service). Der auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Vertrag ist mit einer Frist von 14 Tagen jeweils zum Monatsende kündbar. Der Software-Anbieter unterhält im Inland weder eine Betriebsstätte, noch ist ein ständiger Vertreter bestellt.

Der Software-Anbieter erzielt mit der entgeltlichen Bereitstellung der Buchhaltungs- und Warenwirtschaftssoftware über das Internet keine inländischen Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f EStG. Die überlassenen Nutzungsrechte sind jedenfalls nicht umfassend, weil sie das deutsche Unternehmen lediglich in die Lage versetzen, die Software im betrieblichen Bereich bestimmungsgemäß zu nutzen.

29 **Beispiel 9 (Abwandlung von Beispiel 8)**

Das in Indien ansässige Software-Unternehmen stellt seine Software den Unternehmens-Endkunden nicht selbst zur Verfügung, sondern überlässt die Vermarktung, den Vertrieb sowie die laufende Betreuung (Programmpflege, Updates, Datensicherung, Hotline-Service) einem in Deutschland ansässigen weiteren Unternehmen (ASP-Anbieter). Dieses stellt Unternehmens-Endkunden die Buchhaltungs- und Warenwirtschaftssoftware mietweise zur Verfügung, wobei die Software auf dem Server des indischen Software-Unternehmens verbleibt. Vertraglich überlässt das indische Software-Unternehmen dem deutschen ASP-Anbieter zu diesem Zweck u. a. das Recht zur Vervielfältigung und das Recht, die Software Dritten zugänglich zu machen.

Das indische Software-Unternehmen erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG. Dem deutschen ASP-Anbieter werden seitens des Software-Unternehmens umfassende Nutzungsrechte (vgl. § 69c Nummer 1 und 4 UrhG) eingeräumt, die eine wirtschaftliche Weiterverwertung in einer inländischen Betriebsstätte ermöglichen.

Unabhängig von der konkreten Bezeichnung des Geschäftsmodells ist bei der internetbasierten Softwareüberlassung im Einzelfall zu prüfen, ob umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden und in welchem Umfang ggf. weitere Leistungen vergütet werden.

31 **Beispiel 10**

Die in den USA ansässige SaaS Inc. ist ein Anbieter und Entwickler von cloudbasierten Geschäftsanwendungen für Vertrieb, Kundenservice und Marketing. Der Vertrieb nach Deutschland erfolgt über die in München ansässige SaaS-GmbH. Die SaaS Inc. räumt der SaaS-GmbH in einem Lizenzvertrag zeitlich und territorial begrenzte Nutzungsrechte (Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- und Vermietungsrechte sowie das Recht zur öffentlichen Wiedergabe) an der Software gegen Zahlung eines Entgelts ein. Die SaaS-GmbH gewährt ihren eigenen Kunden in Deutschland gegen eine Gebühr Zugriff auf die Anwendungen. Die SaaS Inc. unterhält im Inland weder eine Betriebsstätte, noch ist ein ständiger Vertreter bestellt.

Die von der SaaS-GmbH gezahlten Lizenzgebühren stellen inländische Einkünfte der SaaS Inc. i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG dar, weil der SaaS-GmbH umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt wurden.

32 **Beispiel 11**

Die ZAP-AG mit Sitz und Geschäftsleitung in der Schweiz stellt der in Köln ansässigen Auto-GmbH entgeltlich Softwareanwendungen für eine Vielzahl von Einzelarbeitsplätzen zur Verfügung. Die Softwareanwendungen werden über eine Internetverbindung und einen Webbrowser bereitgestellt und verwaltet. Der Zugriff erfolgt über den Rechner der Nutzer. Nach der „Software as a Service-Vereinbarung“ übernimmt der Anbieter Wartung, Pflege sowie regelmäßige Aktualisierungen und Verbesserungen der Software. Die Vereinbarung räumt beiden Vertragspartnern ein Kündigungsrecht ein. Die ZAP-AG unterhält im Inland weder eine Betriebsstätte, noch ist ein ständiger Vertreter bestellt.

Die ZAP-AG erzielt mit dem Entgelt, das sie für ihren Service erhält, keine inländischen Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG. Der Auto-GmbH werden keine umfassenden Rechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen. Ihr ist lediglich der bestimmungsgemäße Gebrauch der Software im eigenen Betrieb gestattet. Soweit die Vergütung auf Dienstleistungen entfällt (Wartung, Pflege, Aktualisierung), liegen ebenfalls keine inländischen Einkünfte i. S. v. § 49 EStG vor.

II. Grenzüberschreitende Überlassung von Datenbanken/Datenbankinhalten an inländische Nutzer

1. Allgemeines

- 33** Auch bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Datenbanken liegt eine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 6 EStG nur vor, wenn dem inländischen Nutzer umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden (insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte). Das kann sowohl die Nutzung der Datenbank insgesamt als auch einzelne Inhalte betreffen. Getrennt zu beurteilen ist die Überlassung der für die Datenbankanwendung notwendigen Software, wenn nicht die Datenbanknutzung im Vordergrund der vertraglichen Vereinbarung steht.
- 34** Anhaltspunkte für die Würdigung des Umfangs des Nutzungsrechts können sich aus dem Urheberrecht ergeben: Von einer Überlassung umfassender Nutzungsrechte ist in der Regel nicht auszugehen, wenn nach dem Urheberrecht (insbesondere §§ 87b ff. UrhG, für einzelne Inhalte §§ 52a ff. UrhG) eine Zustimmung des Rechtsinhabers zur Nutzung nicht erforderlich ist. Eine Rechteüberlassung nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 6 EStG ist aber nicht bereits dann anzunehmen, wenn Erkenntnisse aus dem Datenbankinhalt bestimmungsgemäß für eigenbetriebliche Zwecke verwendet werden (vgl. insoweit Rz. 8).

2. Einzelfälle

a) Nutzung der Zugriffs-, Lese- und Druckfunktionen einer Datenbank

- 35** Einkünfte aus der Überlassung von Rechten i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG sind danach nicht anzunehmen, sofern dem berechtigten Nutzer einer Datenbank lediglich diejenigen Rechte eingeräumt werden, die für den Zugang zu den Elementen der Datenbank und für deren übliche Benutzung (Zugriffs-, Lese- und Druckfunktionen) erforderlich sind.
- 36** **Beispiel 12**
Der amerikanische REALIMP Medical Magazine Verlag bietet seinen Kunden neben den herkömmlichen Printmedien auch elektronische Zeitschriften (eJournale) an. Bei den eJournalen handelt es sich um Onlineversionen der gedruckten Ausgabe, die den Nutzern digital zur Verfügung stehen. Der in Deutschland ansässige Pharmakonzern Medical AG nutzt diesen Online-Service für wissenschaftliche Fachzeitschriften gegen ein monatliches Entgelt. Nach dem zugrunde liegenden Lizenzvertrag sind die Arbeitnehmer der Medical AG dazu berechtigt, die eJournale zu lesen und auszudrucken. Beide Parteien sind berechtigt, den Vertrag mit einer Kündigungsfrist von einem Monat ordentlich zu kündigen. Der REALIMP

Medical Magazine Verlag unterhält im Inland weder eine Betriebsstätte, noch ist ein ständiger Vertreter bestellt.

Der REALIMP Medical Magazine Verlag erzielt mit dem Entgelt keine inländischen Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG. Für den lesenden Zugriff und die Erlaubnis zur Vervielfältigung und Verbreitung für den firmeninternen Gebrauch benötigt die Medical AG keine umfassenden Nutzungsrechte (vgl. auch § 87c Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 UrhG). Der Medical AG wird lediglich der bestimmungsgemäße Gebrauch der Datenbank/Software/Zeitschriften im eigenen Betrieb ermöglicht, nicht dagegen die kommerzielle Nutzung der Datenbank selbst. Die Verwendung von Erkenntnissen aus dem Datenbankinhalt im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit ist nicht maßgeblich.

37 Beispiel 13

Die in den USA ansässige Ratingagentur X Ltd. stellt einer inländischen Bank diverse Marktdaten (u. a. Aktien- und Devisenkurse sowie Ratings) entgeltlich zur Verfügung. Der Bank wird im Rahmen einer Endnutzer-Lizenz zeitlich begrenzt das Recht eingeräumt, Einsicht in Datenquellen von Echtzeitdaten zu nehmen sowie historische Daten in Datenbanken nachzusehen. Der Datenzugriff erfolgt mittels einer Softwareapplikation online über das Internet. Die Ratingagentur X Ltd. unterhält im Inland weder eine Betriebsstätte, noch ist ein ständiger Vertreter bestellt.

Die Ratingagentur X Ltd. unterliegt mit den von ihr erzielten Einkünften aus der Überlassung von Finanzmarktdaten nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG, da keine umfassenden Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden. Der inländischen Bank werden lediglich diejenigen Rechte eingeräumt, die für den Zugang zu den Elementen der Datenbank und für deren übliche Benutzung (Zugriffs-, Lese- und Druckfunktionen) erforderlich sind.

Ferner liegt auch keine Überlassung von Know-how i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 9 EStG vor, da nicht besonderes Erfahrungswissen, sondern lediglich einzelne Datenbestände sowie die Ergebnisse (Ratings) der Anwendung besonderen Erfahrungswissens überlassen werden.

b) Einräumung umfassender Nutzungsrechte an Datenbanken/Datenbankinhalten

38 Einkünfte aus der Überlassung von Rechten i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG liegen hingegen in Bezug auf Datenbanken und Datenbankinhalte vor, wenn umfassende Nutzungsrechte eingeräumt werden, die eine wirtschaftliche Weiterverwertung ermöglichen. Dies ist beispielsweise der Fall bei der Einräumung von Rechten zur öffentlichen Wiedergabe eines nach Art und Umfang wesentlichen Datenbank-Teils, der

Berechtigung zur Unterlizenzierung an Dritte (außerhalb des Unternehmens/Konzerns, vgl. Rz. 16 f.) oder bei Berechtigung zur Veröffentlichung urheberrechtlich geschützter Analysen.

39 Beispiel 14 (Fortsetzung zu Beispiel 13)

Die inländische Bank wird von der Ratingagentur X Ltd. vertraglich auch dazu berechtigt, ihren Kunden umfassenden Zugriff auf die Datenbank zu gewähren (Sublizenz).

Die Ratingagentur X Ltd. unterliegt mit den erzielten Einkünften der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG. Sie hat der inländischen Bank umfassende Nutzungsrechte an der Datenbank eingeräumt, die diese im Kontakt zu ihren Kunden verwertet.

40 Beispiel 15 (Fortsetzung zu Beispiel 14)

Die inländische Bank schließt neben der Endnutzer-Lizenz 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.

Die Ratingagentur X Ltd. unterliegt mit den von ihr erzielten Einkünften aus der Überlassung von Finanzmarktdaten nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG, da keine umfassenden Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden. Die Bank hat nicht das Recht, die Datenbank insgesamt oder einen nach Art oder Umfang wesentlichen Teil der Datenbank zu vervielfältigen, zu verbreiten oder öffentlich wiederzugeben.

c) Datenbanknutzung an Hochschulen und in öffentlichen Bibliotheken

41 Inländische Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG liegen bei der Datenbanküberlassung nur vor, soweit die Rechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen und in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung verwertet werden. Der Begriff der „anderen Einrichtung“ in § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG erfasst auch Universitäten und Behörden.

42 „Verwertung“ meint ein zielgerichtetes wirtschaftliches Tätigwerden, um aus den überlassenen Rechten einen wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen (wirtschaftliche Weiterverwertung), was bei Hochschulen und Bibliotheken im Rahmen ihres öffentlichen Auftrages regelmäßig nicht anzunehmen ist.

43 Keine Überlassung zur wirtschaftlichen Weiterverwertung i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG ist deshalb anzunehmen, wenn im Ausland ansässige

Anbieter wissenschaftliche Datenbanken an Hochschulen und öffentliche Bibliotheken überlassen und die kommerzielle Nutzung der Datenbank zwischen Datenbankanbieter und Hochschule/Bibliothek vertraglich ausgeschlossen ist (die Verwertung der Erkenntnisse aus dem Abruf von Datenbankinhalten ist unschädlich, siehe Rz. 34, letzter Satz). Wenn die Hochschulen bzw. öffentlichen Bibliotheken von ihren Nutzern für die Nutzung der Datenbanken keine oder nur kostendeckende Gebühren erheben, liegt im Übrigen keine wirtschaftliche Verwertung vor.

44 Beispiel 16

Eine deutsche Universität nutzt Datenbanken eines in den USA ansässigen Anbieters. Nach der Lizenzvereinbarung ist die Universität gegen Zahlung eines Entgelts zeitlich begrenzt berechtigt, Hochschulangehörigen und Dritten vor Ort Zugang zu den Datenbanken zu gewähren. Nach der Satzung der Universitätsbibliothek dürfen Hochschulangehörige diese Datenbanken kostenfrei nutzen; Nicht-Hochschulangehörige müssen kostendeckend bemessene Gebühren zahlen. Der Datenbankanbieter unterhält im Inland weder eine Betriebsstätte, noch ist ein ständiger Vertreter bestellt.

Der in den USA ansässige Datenbankanbieter erzielt keine inländischen Einkünfte i S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa oder Nummer 6 EStG. Unabhängig von der Frage, ob die Datenbank öffentlich zugänglich gemacht wird (vgl. § 87b Absatz 1 Satz 1 UrhG), ist jedenfalls deshalb von keiner Rechteverwertung durch die Universität auszugehen, weil diese die Nutzung der Datenbanken unentgeltlich bzw. kostendeckend ermöglicht.

45 Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Das Schreiben wird im Bundesteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag