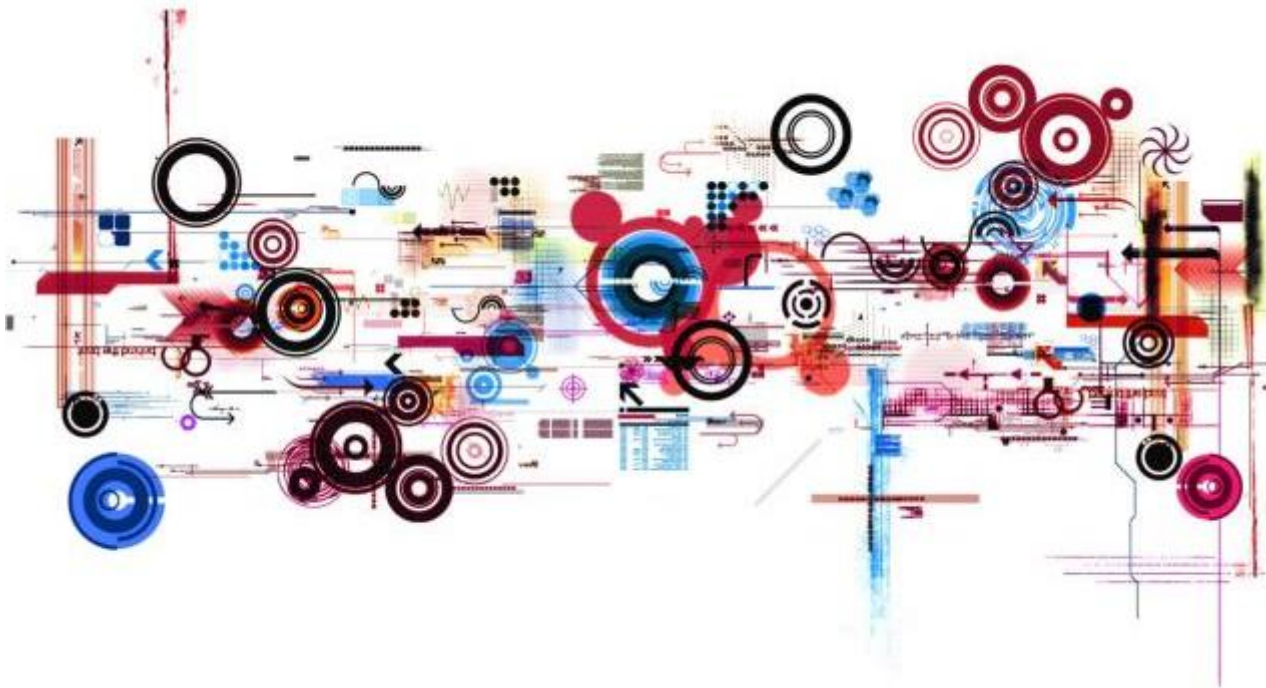
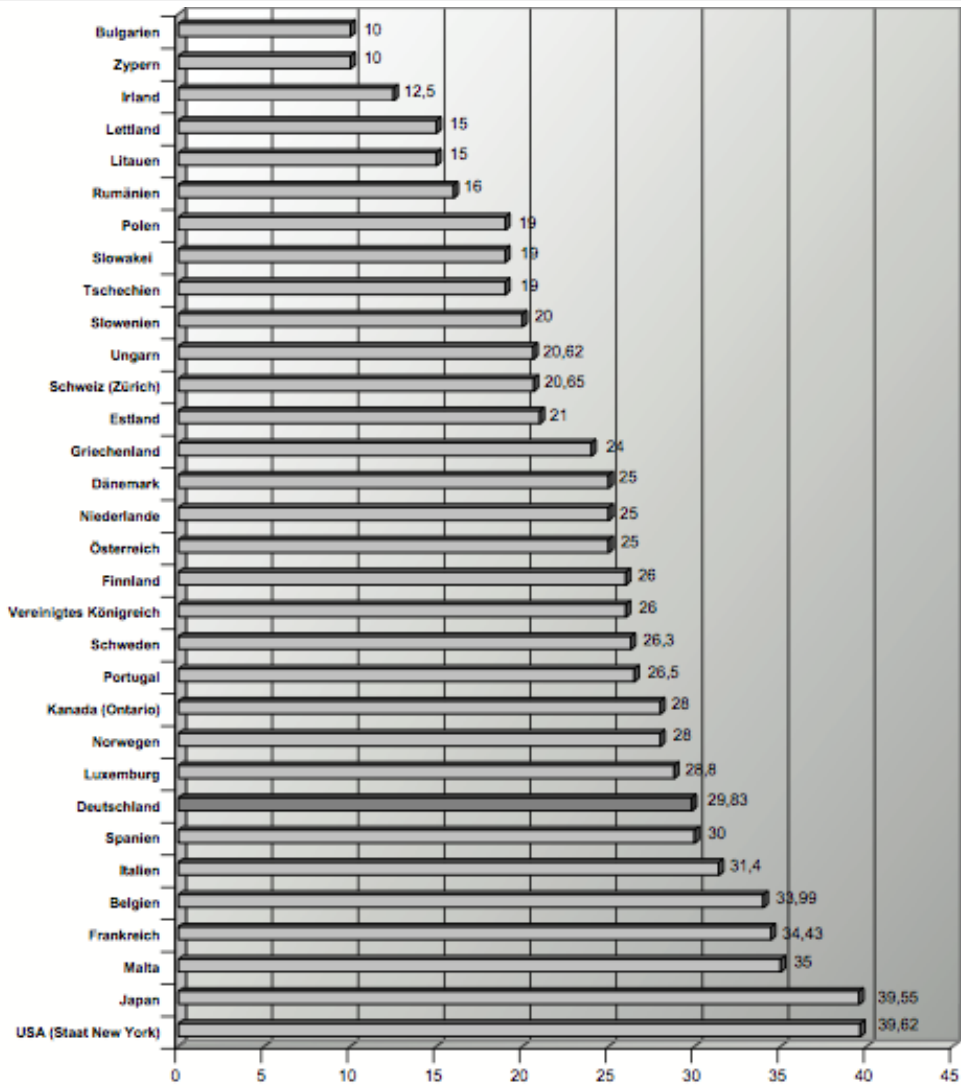


Internationaler Vertrieb von Software und IT-Dienstleistungen

Schnittstellen zwischen IT-Recht und Steuerrecht





Unternehmenssteuersätze 2012 im internationalen Vergleich

Beispiele:

- Zypern: 10%
- Schweiz (Zürich): ca. 20%
- Deutschland: ca. 30%
- USA (New York): ca. 39%

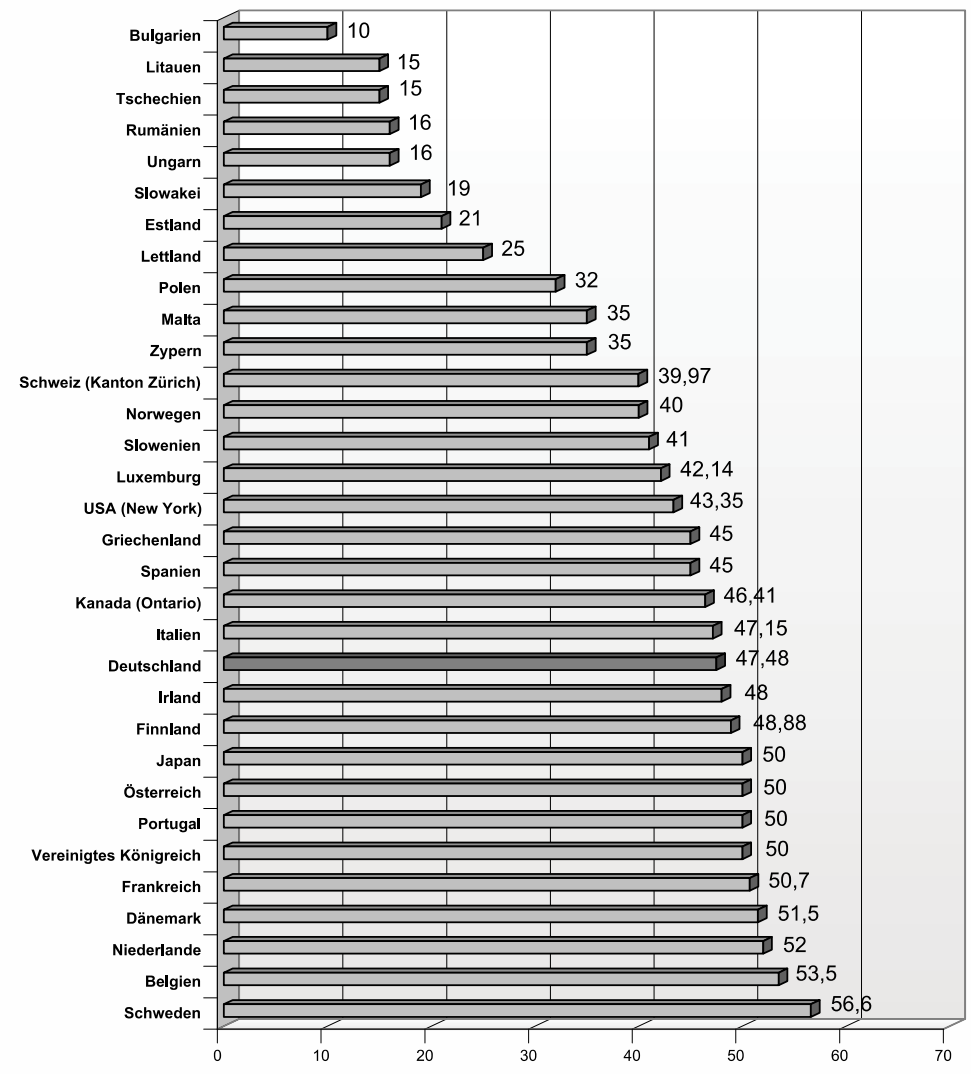
Quelle: BMF



Einkommensteuersätze 2012 im internationalen Vergleich (Spitzensätze)

Beispiele:

- Litauen: 15%
- Ungarn: 16%
- Deutschland: ca. 47%
- Schweden: ca. 56%



Quelle: BMF



HIGH-TECH WORST OFFENDERS (RANKED BY 3-YEAR TAX RATE, INCOME IN US\$MILLION)

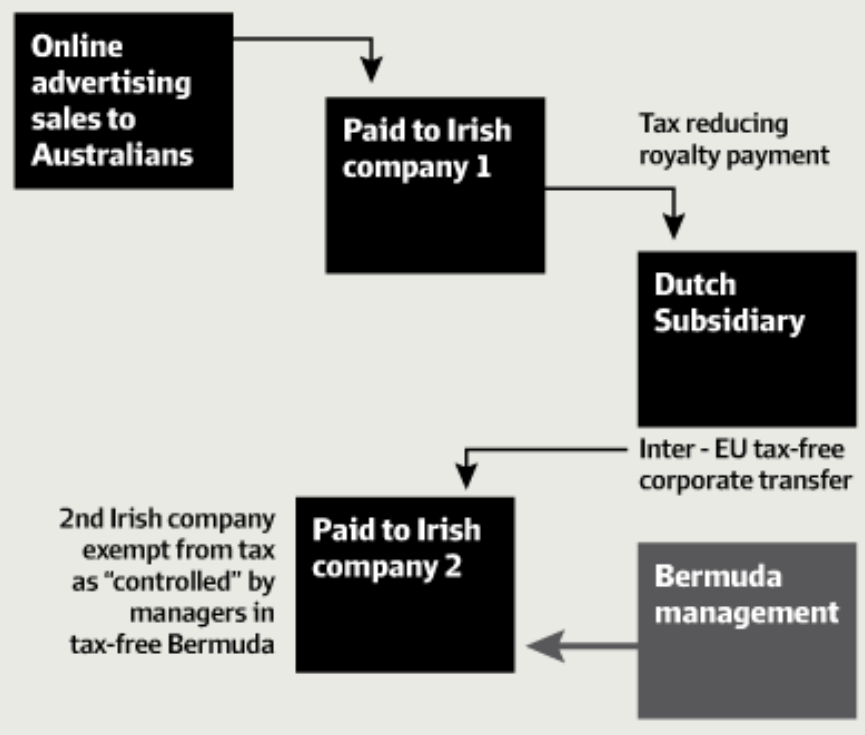
COMPANY	INCOME 2009 - 2011	TAXES PAID 2009 - 2011	TAX RATE 2009 - 2011
ROCKWELL AUTOMATION	\$1,696	-\$30	-1.70%
WESTERN DIGITAL CORP	\$2,801	\$28	1.0%
ADVANCED MICRO DEVICES	\$1,408	\$35	2.5%
BROADCOM	\$2,125	\$55	2.6%
AMAZON	\$3,592	\$156	4.3%
HP	\$29,371	\$3,070	10.5%
EMC CORP	\$7,230	\$871	12.0%
COMPUTER SCIENCES	\$2,940	\$402	13.7%
APPLE	\$64,656	\$9,032	14.0%
XEROX	\$3,007	\$487	16.2%
GOOGLE	\$31,503	\$5,542	17.6%
TOTAL	\$150,329	\$19,649	13.1%

Source: 2012, Samuel S. Kang & Tuan Ngo, The Greenlining Institute: "Tech untaxed: Tax avoidance in Silicon Valley, and how America's richest company pays a lower tax rate than you do"

Double Irish with a Dutch Sandwich

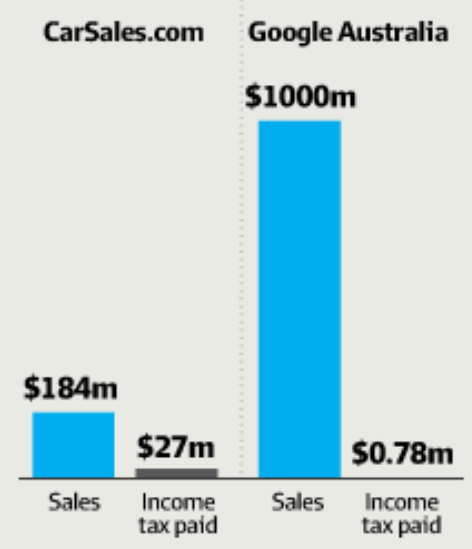
Smoke and mirrors

How the double Irish Dutch sandwich eats Australian tax revenue



*Estimate based on PricewaterhouseCoopers study

Sales & profit comparisons FY 2012



CarSales.com paid 35 times Google's profit (in tax), while earning less than one fifth of Google's revenue.

SOURCE: PRICEWATERHOUSECOOPERS, FINANCIAL REVIEW

Einführung und Hintergrund

- Zunehmende Bedeutung von IP einschließlich Software in Wertschöpfungskette
- Vergleichsweise einfache Transferierbarkeit
- Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten
- Relevanz von steuerlichen Aspekten bei IT-bezogenen Verträgen national und international
- Umstrukturierungen von IT-Unternehmen
- Steuerliche Konsequenzen neuer Geschäftsmodelle

Themen

1. Überblick Schnittstellen Steuer- und IT-Recht
2. Bewertung und Bilanzierung von Software
3. Umsatzsteuer
4. Quellensteuern
5. Transfer Pricing
6. Betriebsstättenbesteuerung
7. Doppelbesteuerungsabkommen
8. Praktische Hinweise

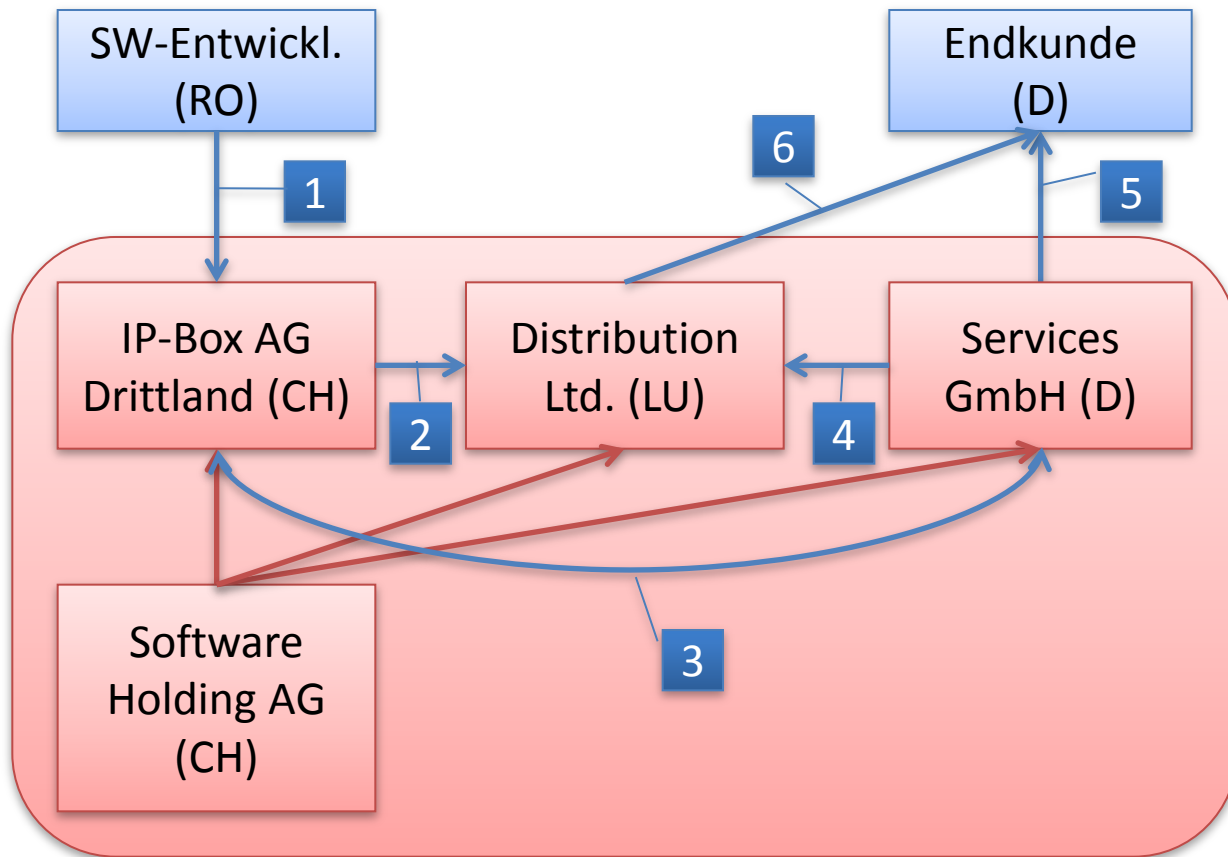


Ausgangssituation national vereinfacht



	Dienst-/Werkvertrag		Kauf-/Miet-/Werk- oder Dienstvertrag	
Gewerbetreibender/Freiberufler/Arbeitnehmer	Rechtseinräumung vertraglich oder gem. 69 b UrhG	Aktivierung der Kosten für die SW-Erstellung?		Abschreibung oder laufender Aufwand?
§ § 15, 18, 19 EStG		BilMoG, § 248 Abs. 2 HGB		§ § 253 HGB, 7 EStG
Umsatzsteuerpflicht, Steuersatz		Umsatzsteuerpflicht, Vorsteuerabzug, Steuersatz		Vorsteuerabzugsberechtigung (Banken, etc.)
§ § 1, 2 UStG				§ 15 UStG

Beispiel für internationale Konstellation



	Vertrag
1	SW-Entwicklung (Quellensteuer, USt)
2	Interco-Distribution (Transfer Pricing, USt, Quellensteuer)
3	Interco-Services (Transfer Pricing, USt)
4	Interco-Services (Transfer Pricing, USt)
5	Dienst-/Werkvertrag (Quellensteuer, USt)
6	Kauf-/Werk-/Mietvertrag (Quellensteuer, USt)

Grundsatz für fremderstellte Software

- **Zeitlich unbefristete Softwareüberlassung (Kauf oder kaufähnlich)**
 - > Aktivierung mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten und Abschreibung auf gewöhnliche Nutzungsdauer
- **Zeitlich befristete Softwareüberlassung (mietähnlich)**
 - > keine Aktivierung, sofortiger Betriebsausgabenabzug
- **Abgrenzung und Gestaltungsspielraum im Einzelfall:**
 - > u.a. Kosten für Anpassung der Software, Vorbereitungsmaßnahmen, Pflegeleistungen

Bilanzierung von Software



Selbst erstellte Software: Rechtslage nach BilMoG (1)

- Abweichend von früherer Handhabung: Selbst erstellte Software kann (nur) in Handelsbilanz aktiviert werden
-> **Wahlrecht** des Bilanzierenden
- Weiterhin **nicht aktiviert**: selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten etc. (§ 248 Abs. 2 S. 2 HGB)
- **Voraussetzungen** für Aktivierung:
 - mit Entwicklung wurde nach dem 31.12.2009 begonnen
 - aktiviert werden dürfen nur Herstellungskosten, die in der Entwicklungsphase anfallen und mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens führen
- **Nicht aktiviert** werden: allgemeine Forschungsaufwendungen
-> kein Ansatz von Aufwendungen für die allg. Grundlagenforschung und für ein noch ungewisses Projekt

Bilanzierung von Software



Selbst erstellte Software: Rechtslage nach BilMoG (2)

- **Abgrenzungsschwierigkeiten**
(nicht aktivierbare Grundlagenforschung + konkrete Entwicklungsvorhaben)
- **Falls Aktivierung der Entwicklungskosten**
-> Entwicklungskosten dieser Software sind grds. auch in Folgejahren zu aktivieren (**Stetigkeitsgrundsatz**)
- **Kriterien für die Ausübung des Wahlrechts:**
Hoher Eigenkapitalausweis: Wahlrechtsausübung (+)
Bildung von stillen Reserven: Wahlrechtsausübung (-)

Gesetzliche Grundlagen

- 6. Mehrwertsteuerrichtlinie
- Unternehmereigenschaft, § § 1, 2 UStG
- Ort der Leistung, § 3a UStG ->
- Befreiungen, § 4 UStG
- Steuersatz, § 12 UStG ->
- Vorsteuerabzug, § 15 UStG
- Cross-Border: Reverse-Charge-Verfahren ->
- Hohe formale Anforderungen

Ort der Leistung für elektronisch erbrachte Leistungen

- **Grundlage:** § 3 a UStG
- **Gegenüber Unternehmen:** Ansässigkeitsort des Leistungserbringers
- **Gegenüber Verbrauchern:** Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers
- **Folge:** Attraktivität beispielsweise von Luxemburg für Vertrieb von Apps oder elektronischen Büchern an Verbraucher
- Allerdings: **Änderung Umsatzsteuerregime ab 2015,** Besteuerung am Ansässigkeitsort des Verbrauchers

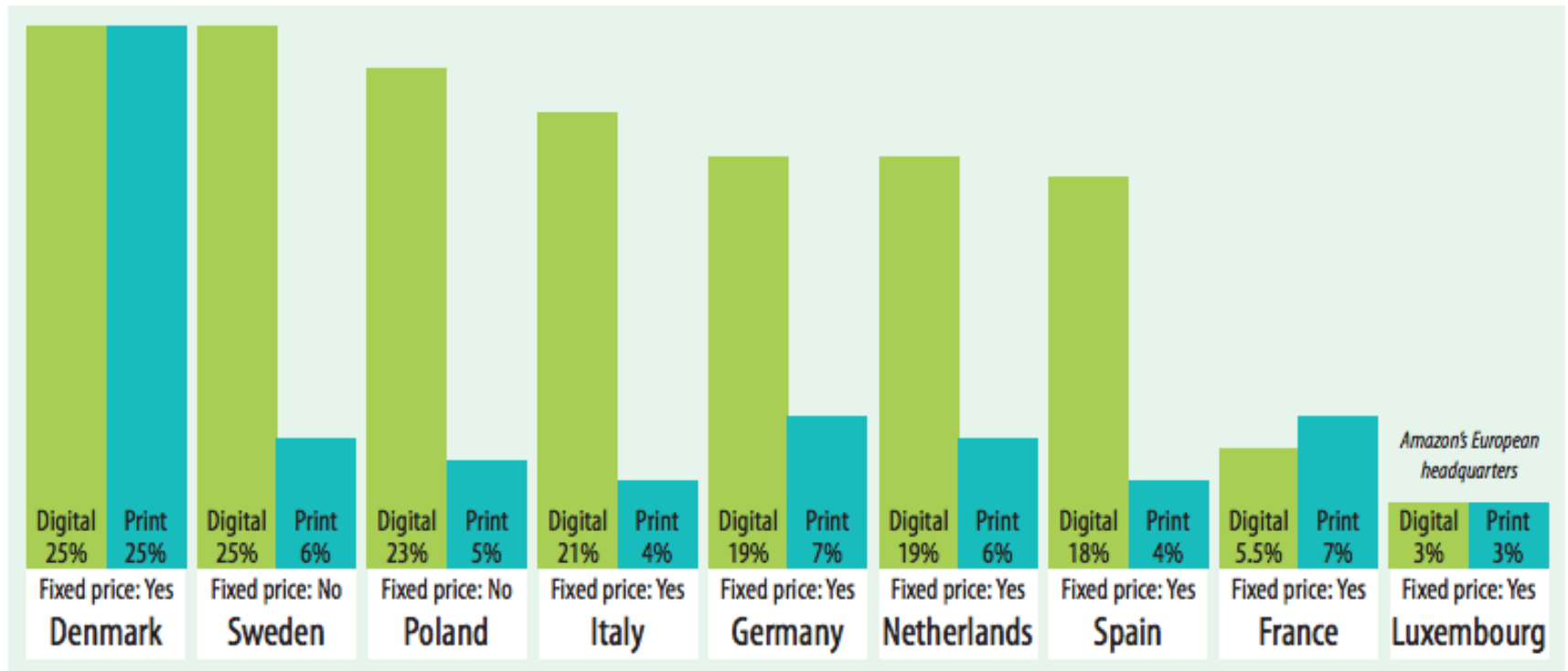
Sonderproblem: Reduzierter USt-Satz 7 %

- **Grundlage:** § 12 Abs. 2 UStG:
- **7% für:** „die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben...“
- Hintergrund und Handhabung
- Aufgrund korrespondierender Vorsteuerabzugsberechtigung bei Verträgen zwischen Unternehmern: in der Regel von geringer Relevanz
- E-Books

Umsatzsteuer



USt-Sätze für Bücher



Quellensteuern, beschränkte Steuerpflicht (1)

- Hintergrund: Besteuerung an der Quelle
- Jeweils unterschiedliche nationale Regelungen
- Grundlage Deutschland: § § 49, 50 a, 50 d EStG
- Voraussetzungen
- Keine abschließende Klärung
- Modifikation durch DBA

Quellensteuern, beschränkte Steuerpflicht (2)

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte - § 49 EStG – Beispiele

- Nutzungsüberlassung durch inländische Betriebstätte § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG
- Nutzungsüberlassung durch im Inland tätigen ständigen Vertreter § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG
- Verwertung durch Lizenznehmer mit Inlandsbezug § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f EStG
- Vermietung/Verpachtung/Veräußerung von Rechten, (.....) deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte erfolgt § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG
- Auffangtatbestand § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG

Quellensteuern, beschränkte Steuerpflicht (3)

Voraussetzungen des § 50 a Abs. 1 Nr. 3 EStG:

- Beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers (Anknüpfung an § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6, 9 EStG)
- Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten

Unklar:

- Unter welchen Voraussetzungen fallen Vergütungen für die Überlassung von Software unter § 50 a Abs. 1 Nr. 3 EStG?
- Ausschließlich bei der Miete?
- Problematik bei der Erbringung zusätzlicher Leistungen
- Bei Individualsoftware: gleichfalls unklare Rechtslage

Quellensteuern, beschränkte Steuerpflicht (4)

Rechtsfolge:

- Steuerabzug i. H. v. 15 % des Bruttoentgelts (zuzügl. Soli, d. h. effektiv 15,825 %)
- Haftung des Vergütungsschuldners für Einbehalt und Abführung der Steuer
- Verzicht auf Steuerabzug nach dt. Recht nur möglich, wenn Bescheinigung des Bundeszentralamts für Steuern (§ 50 d Abs. 2 S. 2 EStG) vorliegt
- Empfehlung:
- Abgrenzung Rechtseinräumung von zusätzlichen Leistungen im Vertrag vornehmen

Quellensteuern, beschränkte Steuerpflicht (5)

Modifikation durch DBA:

- DBA sehen vor, dass Recht zur Besteuerung v. Lizenzgebühren ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers zusteht (Art. 12 OECD-MA) oder
- Recht des Ansässigkeitsstaates zur Besteuerung wird in der Höhe beschränkt.

ABER: Abzugsverpflichtung beim Lizenznehmer kann trotzdem vorgesehen werden; Reduzierung /Vermeidung einer Quellensteuer nur nach Durchführung eines Freistellungs- oder Erstattungsverfahrens zu gewähren!

Transfer Pricing im Konzern (1)

- Internationaler Grundsatz: Dealing at arms ' length
- Grundlagen in Deutschland: § 1 AStG (u. a. Festlegung bestimmter Methoden zur Bestimmung der Verrechnungspreise)
- Wahl der Methode zur Bestimmung der Verrechnungspreise anhand einer Funktionsanalyse
- Gefahr der Doppelbesteuerung durch Verrechnungspreisgestaltung (in D + im Ausland oft verschiedene Regeln zur Gewinnabgrenzung + unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe vorhanden) -> dt. Behörden + Finanzbehörden anderer Staaten können zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangen
- Faktoren der Verrechnungspreisfindung für immaterielle WG
- „Ansatz“ einer angemessenen Lizenzgebühr

Transfer Pricing im Konzern (2)

Verrechnung grenzüberschreitender Dienstleistungen innerhalb von Unternehmensgruppen

- Kann Dienstleistung verrechnet werden?
- Wesentlich für den Verrechnungspreis/-methode ist Bewertung der Dienstleistung für Wertschöpfung des Unternehmens

Betriebsstättenbesteuerung

- Anwendung von § 1 Abs. 5 AStG auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte
- Unterschiedliche Steuerfolgen je nachdem, ob Betriebsstätte oder ausländische Tochtergesellschaft tätig wird (abhängig von Vielzahl von Kriterien)

Betriebsstätten

- Begriff: § 12 AO bzw. Art. 5 OECD-MA
- Diskussion: Bedeutung von Serverstandort
- Erbringen von Dienstleistungen im Ausland: Vorliegen einer Betriebsstätte?
- Unterschiedliche Sichtweise in D u. anderen Staaten -> Gefahr der Doppelbesteuerung
- Gewinnzuordnung zu Betriebsstätte nach direkter oder indirekter Methode -> welche WG sind Betriebsstätte zuzuordnen
- Überlassung eines immateriellen WG an ausländische Betriebsstätte zur Nutzung

Doppelbesteuerungsabkommen

- OECD-Musterabkommen
- Qualifikation von Einkünften im nationalen Recht + nach DBA nicht deckungsgleich
- Grenzüberschreitende Softwareüberlassung: Qualifikation nach DBA zu qualifizieren? (Unternehmensgewinn/Lizenzgebühren/Veräußerungsgewinn?)

Vertriebsstrukturen (1)

- Vertrieb von Software im wesentlichen durch:
 - Handelsvertretung
 - Kommission
 - Reseller/Distributor
- Mischformen denkbar, auch für unterschiedliche Leistungen (Software, Anpassungsleistungen, Services)
- Jedes Vertragsverhältnis ist steuerlich zu bewerten (USt, Quellensteuer, Betriebsstätte, DBA)

Vertriebsstrukturen (2)

Zusammenhang zw. Vertriebsstruktur u. Internationalem Steuerrecht:

- Vertriebsgesellschaft im Ausland (z. B. welche Risiken trägt Gesellschaft/Maß deren Selbstständigkeit): entscheidend für Verrechnungspreisbestimmung
- Vermeidung der Übertragung eines Kundenstamms an Vertriebsgesellschaft zur Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven (nach Fremdvergleichsgrundsatz zu bewerten)
- Bei starker wirtschaftlicher Abhängigkeit zu prüfen: Begründung einer Betriebsstätte im jeweiligen Land?
- Unterschiedliche Voraussetzungen für Betriebsstätten in ertragsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Hinsicht.

Cloud Computing - Umsatzsteuer (1)

- Vielfalt von Gestaltungen beim Cloud Computing (insbesondere in tatsächlicher Hinsicht, analog auch für SaaS, ASP, etc.)
- Vertragsbeziehungen mit **Verbrauchern**
 - Verbraucher im Inland + Sitz des Anbieters im Inland: keine Besonderheiten
 - Verbraucher im Inland + Sitz des Anbieters im EU-Ausland: Wettbewerbsvorteil für Anbieter, die in Staat mit geringerem USt-Satz ansässig sind; Leistung gilt dort als ausgeführt, § 3a Abs. 1 UStG (Änderung ab 2015!).
 - Verbraucher in EU + Sitz des Anbieters in Drittstaat: Ort der Leistung richtet sich nach Wohnsitz des Verbrauchers (§ 3a Abs. 5 i. V. m. § 3 a Abs. 4 Nr. 13 UStG)
 - EU-Anbieter – Verbraucher im Drittland: Ort der Leistung bestimmt sich nach Wohnsitz des Verbrauchers

Cloud Computing - Umsatzsteuer (2)

- Vertragsbeziehungen mit **Unternehmern**:
 - Anbieter im Ausland – Kunde im Inland:
Sitz des Kunden als Leistungsort entscheidend (§ 3 a Abs. 2 UStG), Steuerschuldner ist Kunde (§ 13 b Abs. 5 UStG), Reverse-Charge-Verfahren
 - Anbieter im Inland – Kunde im EU-Ausland:
Sitz des Unternehmers für Leistungsort entscheidend (§ 3 a Abs. 1 UStG)

Cloud Computing – Ertragsteuer + Quellensteuer

- **Ertragsteuer:** Kunde kann nutzungsabhängige Vergütung im Regelfall sofort als BA abziehen
- **Quellensteuer:**
 - Zum Cloud-Computing kann auch Einräumung von Nutzungsrechten an Software gehören; im Zweifel weite Auslegung durch Finanzverwaltung
 - Wenn Einräumung von Nutzungsrechten (+): Vergütung unterliegt in D inländischer Abzugssteuer von 15 % (§ § 49 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 50 a Abs. 1 Nr. 3 EStG).
 - Inländischer Kunde haftet für nicht einbehaltene Abzugssteuer (§ 50 a Abs. 3 EStG).

Zusammenfassung und Hinweise

- In jeder Leistungsbeziehung zu berücksichtigen:
 - Zivilrecht einschließlich Urheberrecht und Haftung
 - Steuerliche und bilanzielle Auswirkungen einschließlich Umsatzsteuern, Ertragsteuern, Quellensteuern national und international.
- Umsatzsteuer
 - Ort der Leistung
 - Steuersatz
 - Formalien für Vorsteuerabzugsberechtigung
- Quellensteuern
 - Prüfung nach nationalem Recht
 - Differenzierung nach unterschiedlichen Leistungen
 - Freistellung / Erstattung nach DBA
- Begründung und Konsequenzen einer Betriebsstätte

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Kontakt:

Frieder Backu
Rechtsanwalt, FA IT-Recht, FA Steuerrecht
SSW Schneider Schiffer Weihermüller
Beethovenstr. 6
80336 München
Mail: frieder.backu@ssw-muc.de
Web: www.ssw-muc.de