

3. Oktober 2017

BMF-010221/0361-IV/8/2017

EAS 3393

Quellensteuer bei Software-Erwerb aus Serbien

Zahlt eine in Österreich ansässige Gesellschaft an eine in Serbien ansässige Gesellschaft Entgelte für die Benutzung einer Customer-Relationship-Management Software im Bankenbereich und umfasst diese Benutzung bloß die bestimmungsgemäße Verwendung der Software, handelt es sich bei diesen Entgelten nicht um Lizenzgebühren im Sinn von Art. 12 des OECD-Musterabkommens (vgl. EAS 1998).

Das zwischen Österreich und Serbien abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen folgt indessen bei der Umschreibung des Lizenzgebührenbegriffs noch den OECD-Musterabkommen vor 1992, die auch die Überlassung von gewerblichen, kaufmännischen und wissenschaftlichen „Ausrüstungen“ als Lizenzgebühr behandelten, wobei der Ausdruck „Ausrüstungen“ nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter beschränkt werden kann. Das DBA Serbien gestattet daher Österreich, die für die Softwareüberlassung zu zahlenden „Mietentgelte“ einer mit 10% begrenzten Besteuerung zu unterziehen ([Art. 12 Abs. 2 Z 2 iVm Art. 12 Abs. 3 Z 2 DBA Serbien](#); vgl. auch EAS 971, EAS 980 sowie EAS 1499). Anderes gilt hingegen, wenn durch das Entgelt etwa die Erlaubnis erworben wird, die Software, die das urheberrechtlich geschützte Programm darstellt, zu vervielfältigen und öffentlich zu vertreiben oder das Programm zu verändern und öffentlich auszustellen. In diesem Fall handelt es sich um Lizenzgebühren im Sinn von Art. 12 des OECD-Musterabkommens (siehe insb. Z. 13.1 des OECD-Kommentars zu Art. 12 OECD-MA 2014). Da [Art. 12 Abs. 2 DBA Serbien](#) für verschiedene Arten von Lizenzgebühren unterschiedliche Quellensteuersätze vorsieht, stellt sich in diesem Fall die Frage, wie das Entgelt für Software im Rahmen des [Art. 12 Abs. 3 DBA Serbien](#) einzuordnen ist. Auf abkommensrechtlicher Ebene gibt es keine eindeutigen Anhaltspunkte dafür, unter welche Kategorie solche Lizenzgebühren für Software fallen, doch es ist davon auszugehen, dass es sich hierbei um Zahlungen für das Recht, das Urheberrecht an dem Programm zu nutzen, handelt (Z. 13.1 des OECD-Kommentars zu Art. 12 OECD-MA 2014). Für die genaue Einordnung ist ein Rückgriff auf innerstaatliches Recht erforderlich. Im Ertragsteuerrecht gilt die Herstellung und Entwicklung von Software weder als schriftstellerisch noch als wissenschaftlich (VwGH 24.4.1996, [92/13/0026](#); VwGH

2.5.1991, [90/13/0274](#)). Allerdings besagt [Art. 1 Abs. 1 der EU-Richtlinie 2009/24/EG](#) über den Rechtsschutz von Computerprogrammen, dass seitens der Mitgliedstaaten „Computerprogramme urheberrechtlich als literarische Werke“ zu schützen seien. [§ 2](#) iVm [§ 40a UrhG](#) trägt dieser Richtlinienbestimmung Rechnung. Daher sind Vergütungen, die von einer in Österreich ansässigen Gesellschaft an eine in Serbien ansässige Gesellschaft für das Recht gezahlt werden, das Urheberrecht an dem Programm zu nutzen, als Vergütungen für das Recht „auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen [...] Werken“ iSd [Art. 12 Abs. 3 Z 1 DBA Serbien](#) zu qualifizieren. Im Ergebnis ist es in diesem Fall Österreich gestattet, die Entgelte einer mit 5% begrenzten Besteuerung zu unterziehen ([Art. 12 Abs. 2 Z 1](#) iVm [Art. 12 Abs. 3 Z 1 DBA Serbien](#)). Dieser durch das DBA vorgesehene Besteuerungsanspruch Österreichs ist nach Auffassung des BM für Finanzen auf der Grundlage von [§ 98 Abs. 1 Z 6](#) iVm [§ 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) und [§ 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) durch Vornahme einer Abzugsbesteuerung zu realisieren. Denn eine Überlassung des Rechtes auf Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter wird von [§ 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) erfasst und löst beschränkte Steuerpflicht aus, da dieses Recht im Sinn von [§ 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) in einer inländischen Betriebstätte verwertet wird. [§ 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) sieht hierfür die Vornahme eines Steuerabzuges vor.

Der österreichische Steuerabzug stellt indessen dann keine zusätzliche Belastung für die in Serbien ansässige Gesellschaft dar, wenn die Vergütungen in Serbien einer Besteuerung unterliegen und darin der österreichische Quellensteuerabzug im Anrechnungsweg Deckung findet ([Art. 24 Abs. 2 DBA Serbien](#)).

Bundesministerium für Finanzen, 3. Oktober 2017