

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*1\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, Adr.Bf.in, vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 26.3.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10.3.2021 betreffend Körperschaftsteuer 2019 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mit **Körperschaftsteuererklärung vom 20.11.2019** wurden unter anderem ausländische Einkünfte in Höhe von 406.616,00 € und eine anzurechnende ausländische Steuer in Höhe von 84.574,00 € erklärt.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2019 vom 10.3.2021** wurde keine anrechenbare ausländische (Quellen-)Steuer anerkannt und wie folgt begründet:

Das Ergänzungsersuchen vom 3.9.2020 betreffend Anrechnung der Abzugssteuer Indien/China sei bis dato völlig unbeantwortet geblieben.

Da demzufolge weder die für den Anrechnungshöchstbetrag maßgeblichen ausländischen Einkünfte, noch die maßgebliche Abzugsteuer der Höhe nach dargelegt und nachgewiesen worden wären, sei eine Anrechnung ausgeschlossen.

Mit **Schreiben vom 26.3.2021** wurden gegen diesen Bescheid **Beschwerde** eingebracht.

Demnach sei das Ergänzungsersuchen vom 3.9.2020 beantwortet worden, nämlich wie folgt:

Es werde hinsichtlich der angeführten notwendigen Kostenabzüge zu den Softwarelizenzen auf

das mit dem Geschäftsführer geführte Telefonat verwiesen.  
 Man hätte auch in der Literatur nicht finden können, woraus gegebenenfalls noch weitere Abzüge abgeleitet werden könnten. Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages ergebe sich aus der Formel: "österreichische Einkommensteuer x Auslandseinkünfte/Welteinkommen". Es gebe keine ausländischen Kosten, die hier zum Abzug führen könnten. Es werde beantragt, die Bemessungsgrundlage 406.616,00 € so anzuerkennen. Zur Frage hinsichtlich der Anrechnung der Quellensteuer Österreich/China würde auf den Art. 24 Abs. 2 lit. c ii DBA Österreich/China verwiesen werden, wo 20 % an Quellensteuern anzurechnen seien.

Vorliegend ist eine **Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 10.5.2021**, wonach in Bezug auf die Projekte China keine unmittelbaren Aufwendungen vorliegen, das die Herstellung der Produkte bereits Jahre zuvor stattgefunden hätte. Die Vermarktung und den Vertrieb werde von einer der Beschwerdeführerin fremden Firma in China durchgeführt.

Mit **Auskunftersuchen vom 26.5.2021** wurden von der Amtspartei folgende Fragen an die Beschwerdeführerin gerichtet:

1.

Die „purchase agreements“, mit der die Entrichtung chinesischer Steuern ausgewiesen sei, würde darauf hindeuten, dass für die Software keine Lizenzgebühren iSd Art. 12 DBA China angefallen seien, sondern ein Erwerb („purchase“) der Software erfolgt sei. In diesem Fall würde aber das Regime des Art. 12 iVm Art. 24 Abs. 2 lit. c ii DBA China nicht anwendbar sein, sondern Art. 7 DBA China (vgl. OECD-MAK Anm 8.2 zu Art. 12). Die chinesische Abzugssteuer würde demnach nicht in Österreich anrechenbar sein. Im Hinblick auf das Substance-over-form-Prinzip gelte diese Unterscheidung auch für das DBA Indien.

Würde man diese Ansicht teilen? Falls nein. Weshalb nicht?

2.

Es seien folgende Rechnungen zu übermitteln: AR: \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\*, \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*6\*\*\*, \*\*\*7\*\*\* betreffend China und \*\*\*8\*\*\* betreffend Indien.

3.

Es seien die Verträge, die den oben angeführten Rechnungen zugrunde liegen würden, zu übermitteln.

4.

Es sei zur Rechtsnatur dieser Transaktionen Stellung zu nehmen (Übertragung von Rechten oder „bloßen“ Nutzungsberechtigungen).

Mit **Schreiben vom 4.8.2021** wurde wie folgt geantwortet:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hätte in den vergangenen Jahren Individualsoftware erstellt und vertrieben, wobei die Entwicklungskosten als Betriebsausgaben verbucht worden wären. Die besagte Individualsoftware werde durch einen chinesischen Vertriebspartner (\*\*\*9\*\*\*) in

China vertrieben. Mit \*\*\*9\*\*\* bestehe kein Beteiligungsverhältnis.

\*\*\*9\*\*\* akquiriere Kunden und schließe mit diesen einen Softwareüberlassungsvertrag ab (Software Purchase Agreement). Die Software werde bei Lackieranlagen eingesetzt, wodurch Fehler beim Lackiervorgang aufgezeigt werden würden.

Es gebe zwei Vertragsvarianten:

1.

Software Lease Agreement: hierbei erhalte der Kunde das Recht, die Software für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 2 bis 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen, und

2.

Software Purchase Agreement – Maintenance (Wartung): hierbei werde dem chinesischen Endkunden das Software - Gebrauchsrecht für unbestimmte Zeit überlassen. Durch die mitangebotene Maintenance solle gewährleistet werden, dass die Software laufend upgedatet werde, um aktuell und einsatzfähig zu bleiben. In den meisten Fällen würden die chinesischen Endkunden jedoch nur das Software-Gebrauchsrecht ohne die dazugehörige Maintenance erwerben, wodurch die Software nach einer bestimmten Zeit unbrauchbar werde.

Infolgedessen würden die chinesischen Endkunden eine neue Software erwerben und einen neuen Vertrag mit \*\*\*9\*\*\* abschließen.

Die Software werde durch \*\*\*9\*\*\* an die chinesischen Endkunden in beiden oben beschriebenen Konstellationen zum bestimmungsgemäßen Gebrauch an die Endkunden überlassen, das würde heißen die Endkunden würden keine urheberrechtlich geschützten Rechte wie bspw. Vervielfältigung, Sublizenzierung, Weiterentwicklung usw. erwerben. Je nachdem, ob der chinesische Endkunde Variante 1. oder 2. wähle, werde der entsprechende Vertrag auch zwischen der Beschwerdeführerin und \*\*\*9\*\*\* abgeschlossen. Jeder Softwareüberlassungsvertrag sei auf einen bestimmten Endkunden zugeschnitten. Sämtliche urheberrechtlich geschützten Rechte iZm der Software würden bei der Beschwerdeführerin verbleiben.

Bei den Zahlungen von \*\*\*9\*\*\* an sie ziehe \*\*\*9\*\*\* eine 10%-ige chinesische Quellensteuer ab.

## 2. Rechtliche Beurteilung

In beiden oben beschriebenen Vertragsvarianten erhalte der chinesische Vertragspartner (\*\*\*9\*\*\*) der Beschwerdeführerin das Recht, die Software bestimmungsgemäß zu benutzen. Die Vergütungen für die bestimmungsgemäße Benutzung einer Software seien nicht als Art. 12 Lizenzgebühren iSd aktuellen OECD-Musterabkommens zu verstehen.

Jedoch unterscheide sich der Lizenzgebührenbegriff des aktuellen

Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und China (DBA China) vom aktuellen Lizenzgebührenbegriff des OECD-MA, da es dem Lizenzgebührenbegriff des OECD-Musterabkommens vor 1992 folge. Im Art. 12 Abs. 3 DBA China würde es heißen:

*„Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht aus Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und*

*Filme oder Bänder für Rundfunk und Fernsehen, von Patenten, Know-how, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.“*

Der Lizenzgebührenbegriff gemäß Art. 12 Abs. 3 DBA Indien sei mit dem Begriff im DBA China ident.

Gemäß EAS 3393 vom 3.10.2017 sei der Ausdruck „Ausrüstungen“ nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter beschränkt. Diese Vergütungen seien als Lizenzgebühren iSd OECD-Musterabkommens zu verstehen, sofern es sich um „Mietentgelte“ handle.

Mietentgelte würden für die Gebrauchsüberlassung einer unverbrauchbaren Sache entrichtet werden. Gemäß § 1093 ABGB könnten auch immaterielle Sachen Gegenstand einer Gebrauchsüberlassung sein. Vergütungen für Softwareüberlassung seien als Mietentgelte zu verstehen, wenn dem Erwerber der Software die Nutzung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit mit Kündigungsmöglichkeit und Rückgabeverpflichtung überlassen werde.

Im Falle der Software Lease Agreements erhalte der Kunde das Recht, die Software für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 2 bis 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen.

Nach Ablauf der vertraglich eingeräumten Nutzungsdauer sei der chinesische Vertragspartner nicht mehr berechtigt, die Softwarekopie in seinem Betrieb einzusetzen. Folglich werde dem chinesischen Vertragspartner das Recht eingeräumt, die Softwarekopie für eine bestimmte Zeit zu nutzen.

Betreffend der Software Purchase Agreements erwerbe \*\*\*9\*\*\* zumeist lediglich die Software ohne die mitangebotenen Wartungsleistungen. Ohne Inanspruchnahme der Wartungsleistungen sei die Software nur für einen begrenzten Zeitraum einsetzbar, da diese ohne regelmäßige Updates veraltete und die volle Funktionalität verliere. Dadurch sei es bereits mit Vertragsabschluss klar, dass die Nutzung der Software nur für einen bestimmten Zeitraum möglich sein werde.

Wirtschaftlich betrachtet würden sich bei den Software Purchase Agreements dieselben wirtschaftlichen Folgen wie bei den Software Lease Agreements ergeben: der chinesische Vertragspartner schließe in beiden Fällen mit der Beschwerdeführerin einen Vertrag, welcher gestatte, die Software für einen begrenzten Zeitraum zu nutzen. Nachdem der Vertrag ausgelaufen sei und die Software nicht mehr einsatzfähig sei werde ein neuer Vertrag aufgesetzt, um die Software entsprechend weiter nutzen zu können.

Somit handle es sich in beiden Fällen zweifelsfrei um Lizenzgebühren iSd Art. 12 Abs. 3 DBA China. Somit erfolge der Abzug einer 10%-igen chinesischen Quellensteuer im Einklang mit Art. 12 Abs. 2 DBA China.

Gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA China werde die Doppelbesteuerung in Österreich nach der Anrechnungsmethode vermieden, gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. c DBA China werde im Falle von Lizenzgebühren 20 % des verrechneten Bruttobetragtes auf die österreichische Körperschaftsteuerbelastung angerechnet.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 5.11.2021** wurde die obige Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wie folgt ausgeführt:

### **Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin erstelle und vertreibe Individualsoftware zur Optimierung von Lackiervorgängen unter anderem auch in China und Indien.

Die Software werde in zwei Vertragsvarianten angeboten:

- Software Lease Agreement (Software-Mietvertrag): Hierbei erhalte der Kunde das Recht, die Software für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 2 bis 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen. Die Zahlung erfolge regelmäßig.
- Software Purchase Agreement (Software-Kaufvertrag) + Maintenance (Wartung): hierbei werde dem Endkunden das Software-Gebrauchsrecht permanent überlassen. Der Kunde müsse die Software nicht zurückstellen und könne sie für einen Betrieb unbeschränkt nutzen. Eine Weitergabe an Dritte sei nicht gestattet. Die Zahlung erfolge einmalig. Werde zusätzlich eine Maintenance (Wartung) vereinbart, so werde die Software laufend upgedated, um aktuell und einsatzfähig zu bleiben.

In China erfolge der Vertrieb durch den chinesischen Vertriebspartner \*\*\*10\*\*\* (\*\*\*9\*\*\*).

Zwischen der Beschwerdeführerin und \*\*\*9\*\*\* bestehe kein Beteiligungsverhältnis. Die

Software werde durch die \*\*\*9\*\*\* an die chinesischen Endkunden in beiden oben beschriebenen Konstellationen zum bestimmungsgemäßen Gebrauch an die Endkunden überlassen, d.h. die Endkunden würden keine urheberrechtlich geschützten Rechte wie bspw. Vervielfältigung, Sublizenzierung, Weiterentwicklung, usw. erwerben. Die Beschwerdeführerin schließe mit der \*\*\*9\*\*\* genau jenen Vertrag (lease or purchase agreement), der dem Vertrag mit dem jeweiligen Endkunden entspreche. Jeder Softwareüberlassungsvertrag sei auf einen bestimmten Endkunden zugeschnitten. Sämtliche urheberrechtlich geschützten Rechte iZm der Software würden bei ihr verbleiben. Die \*\*\*9\*\*\* sei lediglich Vertriebsglied zwischen der Beschwerdeführerin und Endkunden. Mit der \*\*\*11\*\*\* hätte die Beschwerdeführerin direkt (ohne die \*\*\*9\*\*\*) einen Wartungsvertrag abgeschlossen.

In Indien erfolge der Vertrieb durch die \*\*\*12\*\*\*. Mit Umsatzteilungsübereinkommen (share agreement) räume die Beschwerdeführerin der \*\*\*12\*\*\* das Recht ein, die Software in eigenem Namen zu verkaufen (Distributionsrecht). Dafür erhalte die Beschwerdeführerin von der \*\*\*12\*\*\* Anteile des Verkaufserlöses. Die urheberrechtlichen Softwarerechte würden bei der Beschwerdeführerin verbleiben.

Im Wirtschaftsjahr 2019 seien bis auf den Wartungsvertrag mit der \*\*\*11\*\*\* sowohl in China, als auch in Indien alle quellensteuerrelevanten Softwarevertriebe in Form eines Kaufvertrages abgeschlossen worden. Die zu entrichtende Quellensteuer in China betrug 40.808,00 €, jene in Indien 2.958,00 €, gesamt also 43.766,00 €.

Die Feststellungen würden sich auf folgende **Beweismittel** gründen:

- Parteivorbringen
- vorgelegte Rechnungen
- Umsatzteilungsübereinkommen (share agreement) zwischen der Beschwerdeführerin und

\*\*\*12\*\*\*

- Ansässigkeitsbestätigung für Indien
- Kalkulationen bzgl. Quellensteuer

### **Beweiswürdigung**

Die Feststellungen seien unter Zugrundelegung der angeführten Beweismittel getroffen worden. Das Parteivorbringen sei kohärent zu den vorgelegten Urkunden und Berechnungen

### **Rechtliche Beurteilung**

Rechtsgrundlage für die steuerliche Befreiung von Auslandseinkünften bei im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen seien die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Österreich und den jeweiligen Vertragsstaaten. Daher seien das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und China (DBA China) und zwischen Österreich und Indien (DBA Indien) anzuwenden. Im gegenständlichen Fall seien mehrere Fragen zu erörtern. Zunächst sei zu klären, welchen Vertragscharakter die Softwareüberlassungsverträge der Beschwerdeführerin mit den jeweiligen Kunden hätten und ob es sich, wie von der Partei vorgebracht, um Lizenzgebühren („Royalties“) iSd Art 12 DBA China bzw. DBA Indien handle. Falls das Vorliegen von Lizenzgebühren iSd DBA bejaht werden könne, sei zu klären, ob und in welcher Höhe die in beiden Ländern zu entrichtende Quellensteuer auf die österreichische Körperschaftsteuer anzurechnen sei.

China

Art. 12 Abs. 1 DBA China regle, dass Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen würden und an einen im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt würden, im anderen Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat) besteuert werden dürften. Nach Art. 12 Abs. 3 DBA China seien „Lizenzgebühren“ Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Filme oder Bänder für Rundfunk und Fernsehen, von Patenten, Know-how, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt würden. Demnach umfasse der Lizenzgebührenbegriff des DBA China vier Kategorien:

- Urheberrechte an literarischen, künstlerischen und wissenschaftlichen Werken
- Gewerbliche Schutzrechte
- Erfahrungswissen (Know-how)
- Ausrüstungen

Seit 1992 seien zwar nur mehr die ersten drei Kategorien Teil des OECD-Musterabkommens. Jedoch seien alle vier Bestandteile noch immer Teil des DBA China, welches dem OECD-MA vor 1992 folge. Das hieße, der (alte) Lizenzgebührenbegriff des DBA China sei umfangreicher als der (neue) Lizenzgebührenbegriff des OECD-MA. Die Vermietung von Ausrüstungsgegenständen (equipment) sei daher anders als im aktuellen OECD-MA Bestandteil des DBA China. Der Begriff der „Ausrüstung selbst umfasse nicht nur körperliche, sondern

unkörperliche Wirtschaftsgüter wie Software. Entscheidend sei dabei aber, dass es sich beim Entgelt um Mietzahlungen handle. In 1 Ob 229/14d hätte sich der OGH wie folgt zum rechtlichen Charakter der Überlassung von Software geäußert:

*„Die rechtliche Qualifikation des Softwareüberlassungsvertrages ist strittig. Die Rsp qualifiziert die dauerhafte Überlassung von Standardsoftware gegen Zahlung eines einmaligen Entgelts als Kaufvertrag. Dies gilt nach einer Entscheidung allgemein für Softwareüberlassungsverträge, bei denen der Vertragszweck in der unbeschränkten und unbefristeten Verwendung der Software besteht und die Eigentumsübertragung dem Willen der Parteien entspricht (9 Ob 76/10g). Dagegen ist die Lieferung von Individualsoftware, also einer solchen, die speziell auch die besonderen Bedürfnisse und individuellen Umstände und Wünsche eines Bestellers ausgerichtet ist, als Werkvertrag zu beurteilen (5 Ob 111/12b mwN). Nach der Lehre liegt ein Lizenzvertrag vor, auf den die bestandvertraglichen Regelungen entsprechend anzuwenden sind, wenn dem Erwerber der Software die Nutzung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit mit Kündigungsmöglichkeit und Rückgabepflichtung überlassen wird (Dauerschuldverhältnis)....“*

Die Frage, ob der Vertrag auch dann als Kaufvertrag zu qualifizieren sei, wenn ausdrücklich das Eigentum am Lizenzprogramm, den gelieferten Datenträgern und dem Schutzstecker vorbehalten worden wäre und dem Lizenznehmer sowohl die entgeltliche als auch unentgeltliche Verfügung über die Lizenzprogramme Dritten gegenüber untersagt worden wäre, sei vom OGH bisher offen gelassen worden (1 OB 145/08t).

Die Beschwerdeführerin handle mit Software, die auf den Kunden individuell zugeschnitten werden müsse. Wie die Partei in ihrer Beschwerde richtig ausführe, sei Software als unkörperliche Ausrüstung zu qualifizieren, deren Vermietung zwar nicht unter den Lizenzgebührenbegriff der OECD-MA seit 1992 falle, wohl aber unter den Lizenzgebührenbegriff des DBA China (und der OECD-MA bis 1992). Das würde heißen, Software als Ausrüstung sei nur dann eine Lizenzgebühr iSd DBA China, wenn ihre Gebrauchsüberlassung als Vermietung (...Benutzung oder Recht zur Benutzung...) zu qualifizieren sei. Die Partei bringe vor, ihre beiden Angebotsvarianten (Kauf und Miete) seien wirtschaftlich betrachtet beides Mietverträge, weil die Software rasch veralte und folglich nach wenigen Jahren nutzlos sei. Diese Einschätzung bzw. Begründung decke sich nicht mit den oben angeführten Kriterien von Lehre und Rechtsprechung in Bezug auf die Qualifikation von Softwareüberlassungsverträgen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise (substance over form) sei bei Softwarekaufverträgen unter anderem abzustellen auf das Kriterium der Einmalzahlung und Eigentumsübertragung, bei Softwarewerkverträgen auf die besonderen Bedürfnisse und individuellen Umstände und Wünsche des Bestellers und bei Softwaremietverträgen auf die Nutzung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit mit Kündigungsmöglichkeit und Rückgabepflichtung. Das von der Partei eingebrachte Kriterium der Abnutzung bzw. beschleunigten Obsoleszenz finde in der Judikatur keinen Niederschlag, was wenig verwundere, weil die Dauer bzw. die Häufigkeit der Benutzbarkeit eines Vertragsgegenstandes nicht zwingend die Rechtsnatur eines Vertrages beeinflussen müsse. Für das Vorliegen eines

Kaufvertrages oder eines Mietvertrages sei es etwa irrelevant, welche Abnutzungsdauer ein Auto oder ein Grundstück hätte. Beides könne gekauft oder gemietet werden, wobei ersteres eine Abnutzungsdauer hätte, zweiteres in der Regel nicht abnutzbar sei. Entscheidend sei vielmehr die Qualität

- der für die Vertragsart charakteristischen Leistung (Übergabe und Eigentumserwerb an einer Sache gegen Entgelt oder Gebrauchsüberlassung einer Sache gegen Entgelt mit Rückgabeverpflichtung und Kündigungsmöglichkeiten ) und
- des Entgeltes (Einmalzahlung oder mehrere regelmäßige Zahlungen).

Die Unterscheidung zwischen Kaufvertrag und Werkvertrag sei für gegenständlichen Fall nicht ausschlaggebend. In Bezug zur Abgrenzung des Werkvertrages zum Bestandsvertrag würden ähnliche Kriterien gelten.

Die vertragswesentliche Einstufung der Softwareverträge beschäftige mangels eindeutiger Einordenbarkeit nicht nur die bereits zitierte Rechtsprechung, sondern sei – entgegen der Rechtsansicht der Partei – auch in gegenständlichem Fall alles andere als klar. Der OGH räume selbst ein, dass er sich zu Fällen wie dem vorliegenden noch nicht geäußert hätte.

Für das Parteibegehren spreche, dass das Kriterium des Erwerbs einer Eigentümerstellung bzw. einer eigentümerähnlichen Stellung der Kunden an der Software laut den Verträgen äußerst schwach ausgeprägt sei.

Die Software dürfe gemäß Artikel 3 der Verträge nur intern verwendet werden. Das unbeschränkte Verwendungsrecht bestehe für einen Server, weitere Verwendungsmöglichkeiten seien durch Modullizenzen numerisch beschränkt. Eine Veräußerung der Software an Dritte als Ganzes oder in Teilen sowie in Originalform oder modifizierter Form sei unzulässig. Darüber hinaus wird auch im „purchase agreement“ dem Kunden die Lizenz regelmäßig erweitert, damit er die Software weiterhin nutzen könne. Im Ergebnis hätte die Partei schon Recht, wenn sie in Hinblick auf die wirtschaftliche Stellung des Kunden die Ähnlichkeit des Software-Kaufvertrages zum Software - Leasing aufzeige. Die (jährlichen) Lizenzerweiterungen – ohne die die Software nicht nutzbar sei – würden die bestandsvertraglichen Charakterzüge gegenständlicher Verträge stärken.

Aber es gebe dennoch auch beträchtliche Argumente, die den Software-Kaufvertrag in die Nähe eines Kaufvertrages rücken würden. Schon die Vertragsbezeichnung laute auf „purchase agreement“, also Kaufvereinbarung. Auch ein genauere Blick auf den Wortlaut der Vertragsbestimmungen deute auf das Vorliegen eines Kaufvertrages hin. In den Verträgen sei unter „Technical Attachment“ 1. Der Software-Kaufvertragsinhalt (Software Purchase Content) und 3.2 das Gebrauchsrecht (Right of Usage) geregelt. Unter 1. hieße es im letzten Satz, dass die Software das permanente Gebrauchsrecht vermittele. Unter 3.2 in der Aufzählung „Sales Outright“ werde vereinbart, dass nach Bezahlen des Kaufpreises (Paid up) durch vollständigen Verkauf das permanente Gebrauchsrecht erworben werde. In der Terminologie werde also gesprochen, als würde ein Mietvertrag vorliegen („Gebrauchsrecht“), was aber durch die Permanenz dieses Software-Gebrauchs wirtschaftlich (substance over form) zu einer eigentümerähnlichen Stellung mutiere. Auch Punkt 8. spreche von „Technical Support and

Post-sale service“, also technischer Unterstützung und Dienstleistungen nach dem Kauf, und gehe damit begrifflich von einem Kaufvertrag aus. Eine vertragliche Kündigungsmöglichkeit und Rückgabepflichtung suche man in den Verträgen vergebens. Der Kunde erwerbe beim Software-Kaufvertrag ein dauerhaftes (= unbefristetes) Verwendungsrecht. Also hätte er ein endgültiges und unkündbares Recht an der nicht rückgabebedürftigen Software erworben. Er könne damit zwar nicht „nach Willkür schalten“, wie das ABGB dies beschreibe, hätte aber eine äußerst beschränkte Form des Eigentums an seiner individuell bereit gestellten Software erworben. Diese konkrete Software dürfe er beschränkt nutzen und sie veralte womöglich rasch. Aber sie gehöre in dieser Form dem Kunden und stehe ihm als Eigentümer zur Verfügung. Dies sei zwar in den Software-Verträgen nicht explizit erwähnt, ergebe sich aber implizit aus dem wirtschaftlichen Ergebnis der einzelnen Vertragsbestimmungen (permanentes Verwendungsrecht iVm fehlender Kündigungs- und Rückgabebestimmung). Das hieße, der Kunde müsse die Software nicht wie beim Software-Mietvertrag nach Ablauf einer vereinbarten Zeitspanne zurückstellen bzw. verliere nicht das Recht auf Erhalt der Erweiterung der Lizenz. Schließe er auch einen Wartungsvertrag ab, dann könne er sein Eigentum zusätzlich in laufend aktualisiertem (upgedateten) Zustand nutzen. Er könne die Software aber auch ohne Wartungsvertrag weiterbenutzen und insofern veralten lassen. Die Qualifizierung der purchase agreements als Kaufvertrag verfestige sich, wenn man sich das Entgelt ansehe. In Artikel 4 der Verträge sei kein regelmäßig zu zahlender Preis vereinbart worden, sondern eine für den Kaufvertrag charakteristische einmalige Zahlung. Das hieße die chinesischen Kunden der Beschwerdeführerin oder deren Vertriebspartner würden keine Raten oder Mietzinszahlungen zahlen, sondern einen einmalig fälligen Kaufpreis für das permanente Verwendungsrecht für die Software.

Die Komponenten eines Kaufvertrages seien damit überwiegend ausgeprägt. Eine schwache aber immerhin bestehende Eigentümerstellung der Kunden an der Software kombiniert mit nicht bestehender Kündigungsmöglichkeit und Rückgabepflichtung und zuletzt die für Kaufverträge charakteristische Einmalzahlung führten zu dem Ergebnis, dass die als „Software-Kaufverträge“ (Software Purchase Agreements) ihrer Rechtsnatur nach auch Software-Kaufverträge seien. Die Beschwerdeführerin spreche von Individualsoftware. Für eine Abgrenzung Kaufvertrag-Werkvertrag würden weitere Anhaltspunkte fehlen. Die elaborierten Abgrenzungskriterien Kaufvertrag-Mietvertrag seien aber für die Abgrenzung Kaufvertrag-Mietvertrag analog anwendbar, weil die Eigentümerstellung und einmalige Entgeltzahlung auch beim Werkvertrag zutrefte und ihn so zum Mietvertrag abgrenze. Die Unterscheidung, ob eine Standardsoftware vertrieben werde (Kaufvertrag) oder ein individuelles Produkt für den Kunden angefertigt werde (Werkvertrag) sei in gegenständlichem Fall ohne Bedeutung. Denn entscheidend sei, ob eine Vermietung (= Lizenzvertrag) einer Ausrüstung vorliege oder nicht. Im Ergebnis seien also sämtliche als „purchase agreements“ bezeichneten Verträge als Kaufverträge zu qualifizieren. Diese würden nicht unter den Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 DBA China fallen, sondern seien unter Art. 7 DBA China zu subsumieren. Die Rechnung an die \*\*\*11\*\*\* weise eine Maintenance, also einen Wartungsvertrag aus, welcher als solcher

mangels Eigenschaft als Mietvertrag ebenfalls nicht unter den Lizenzgebührenbegriff des DBA China subsumierbar sei, sondern ebenfalls unter Art. 7 DBA China falle (OECD-MAK 2017, Tz. 14 zu Art. 12, übernommen vom UN-MAK 2017 Tz. 14 zu Art. 12).

Folglich sei eine Quellensteueranrechnung bei keiner der chinesischen Rechnungen möglich. Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte hätte Österreich.

Indien

Das DBA Indien regle in Art. 12 Abs. 1, dass Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen würden und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt würden, im anderen Staat besteuert werden dürften. Der Lizenzgebührenbegriff sei in Art. 12 Abs. 3 DBA Indien definiert. Er sei mit jenem des DBA China kongruent, weshalb diesbezüglich auf die oben stehenden Ausführungen verwiesen werde. Der Begriff der „technischen Leistungen“ werde in Art. 12 Abs. 4 DBA Indien definiert. Er bedeute Zahlungen in jeglicher Höhe, die an Personen als Vergütung für die Erbringung von Leistungen leitender, technischer oder beratender Art, einschließlich der Leistungen des technischen oder anderen Personals geleistet würden, ausgenommen Zahlungen an einen Angestellten der Person, welche die Zahlungen leiste.

Vertriebsrechte seien nicht vom Lizenzbegriff des OECD-MA umfasst und mangels Eigenschaft als Ausrüstungen und technische Leistungen auch nicht aus diesem Grund unter Art. 12 DBA Indien einzuordnen. Sie würden dem Besteuerungsrecht des Staates unterliegen, in dem die das Vertriebsrecht gewährende Gesellschaft/Person ansässig sei.

Die Vertriebsstruktur der Beschwerdeführerin in Indien unterscheide sich von jener in China. In Indien bestehe ein Umsatzteilungsübereinkommen (share agreement) zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*12\*\*\*. Die Beschwerdeführerin räume der \*\*\*12\*\*\* Distributionsrechte (distribution rights) zur Vermarktung/zum Verkauf (to market) der Software ein. Daher trete die \*\*\*12\*\*\* in Indien eigenständiger auf. Sie sei nicht nur Bindeglied für die Vertragserrichtung. Die Beschwerdeführerin schließe daher nicht wie die \*\*\*9\*\*\* in China für jeden Endkunden mit der \*\*\*12\*\*\* korrespondierende Verträge ab, sondern sei „bloßer“ Urheber der Software und anteilmäßig an den Erlösen beteiligt. Die Erlöse aus dem Verkauf bzw. der Vermietung der Software würden an die \*\*\*12\*\*\* gehen, welche davon einen Anteil an die Beschwerdeführerin weiterreiche. Diese hätte folglich auch keine Rechnung mit Bezug zu den Endkunden gelegt (wie dies in China der Fall sei), sondern lediglich eine gesamte Abrechnung an die \*\*\*12\*\*\* vorgelegt. Die darin in Rechnung gestellte Leistung werde als „Royalties for Software Sales“, also Lizenzgebühren für Software-Verkäufe bezeichnet. Im share agreement zwischen der Beschwerdeführerin und \*\*\*12\*\*\* scheine die klassische Unterscheidung in Kauf (purchase), Miete (lease) und Wartung (maintenance) auf. Der Abgabepflichtige sei gemäß § 138 BAO verpflichtet, in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Handle es sich dabei um Sachverhalte, die ihre Wurzel im Ausland hätten, so erhöhe sich die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen nach Maßgabe seiner Möglichkeiten in dem Maß,

als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhalts wegen Fehlens der ihr zur Gebote stehenden Mittel abnehme (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145). Diesfalls bestehe nicht nur eine erhöhte Mitwirkungspflicht, sondern auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 115 Tz 10 mwN). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit sei bzw. eine solche unterlasse, trete die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen angenommene Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 27.2.2002, 98/13/0102 unter Hinweis auf Stoll, BAO Handbuch, 269 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Nachdem eine weitere Qualifikation der konkreten Software-Überlassungsverträge mangels Rechnungen der einzelnen Geschäftsfälle nicht möglich sei, sei hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation der als „purchase“ oder „sale“ bezeichneten Softwareverträge auf die obigen Ausführungen beim DBA China zu verweisen. Die in Rechnung gestellten Royalties for Software-Sales seien als Software-Kaufverträge zu qualifizieren, welche ebenso wenig wie die der \*\*\*12\*\*\* eingeräumten Vertriebsrechte unter den Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 DBA Indien fallen würden. Der dort ebenfalls verwendete Begriff der technischen Leistungen sei schon rein begrifflich nicht für gegenständliche Vertragsleistungen anwendbar. Auch hier sei Art. 7 DBA Indien einschlägig.

Folglich sei eine Quellensteueranrechnung für die Software-Umsätze aus Indien nicht möglich. Das Besteuerungsrecht für Einkünfte hätte Österreich.

Im Ergebnis sei weder für China, noch für Indien Art. 12 des jeweiligen DBA anwendbar. Sämtliche gegenständlichen Einkünfte seien unter Art 7 DBA China und DBA Indien zu subsumieren. Für Einkünfte aus Art. 7 sei in beiden DBA eine Quellensteueranrechnung nicht vorgesehen. Daher seien die ausländischen Einkünfte der Beschwerdeführerin ohne Anrechnung der in China und Indien allfällig entrichteten Steuern in Österreich steuerpflichtig. Die in China und Indien entrichtete Quellensteuer für die Softwareverkäufe (purchase agreements) seien in Österreich nicht anrechenbar.

Mit **Schreiben vom 3.12.2021** wurde der **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** an zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt und wie folgt begründet:

Es werde hinsichtlich der Anrechnung chinesischer Quellensteuer aus dem Jahr 2019 der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Es werde der Antrag gestellt, die Anrechnung der chinesischen Quellensteuer aus dem Jahr 2019 iHv 62.222,22 € auf die Körperschaftsteuer zu gestatten.

#### 1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erstelle und vertreibe Individualsoftware, wobei die Entwicklungskosten bereits in den Vorjahren als Betriebsausgaben verbucht worden wären. Die besagte Individualsoftware werde durch einen chinesischen Vertriebspartner (\*\*\*9\*\*\*) in China vertrieben. Mit \*\*\*9\*\*\* bestehe kein Beteiligungsverhältnis.

\*\*\*9\*\*\* akquiriere Kunden und schließe mit diesen einen Softwareüberlassungsvertrag ab

(Software Purchase Agreement). Die Software werde bei Lackieranlagen eingesetzt, wodurch Fehler beim Lackiervorgang aufgezeigt werden würden.

Jeder Softwareüberlassungsvertrag sei auf einen bestimmten Endkunden zugeschnitten.

Sämtliche urheberrechtlich geschützten Rechte iZm der Software würden bei der Beschwerdeführerin verbleiben. Die Softwarekopie werde durch \*\*\*9\*\*\* an die chinesischen Endkunden zum bestimmungsgemäßen Gebrauch überlassen, das würde heißen die Endkunden würden keine urheberrechtlich geschützten Rechte wie bspw. Vervielfältigung, Sublicenzierung, Weiterentwicklung usw. erwerben.

Der Kunde erhalte das Recht, die Softwarekopie für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 2 bis 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen.

Die chinesischen Endkunden seien nicht gewillt, ein Vertragsverhältnis einzugehen, welches als Mietvertrag (Lease Agreement) tituliert werde und zu regelmäßigen Zahlungen verpflichte. Aus steuerlichen und unternehmensrechtlichen Gründen würden es die chinesischen Endkunden bevorzugen, Software Purchase Agreements abzuschließen. Es erfolge die Zahlung einmalig. Nichtsdestotrotz seien die Software Purchase Agreements so ausgestaltet, dass die chinesischen Endkunden die überlassene Softwarekopie lediglich 3 Jahre lang in ihrem Unternehmen einsetzen könnten. Nach Ablauf der 3-Jahresfrist seien die chinesischen Endkunden nicht mehr berechtigt, die Softwarekopie zu nutzen. Diese Bestimmung finde sich nicht im Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und \*\*\*9\*\*\*. Zur Belegung des Umstandes dürfe man jedoch auf das Dokument von der \*\*\*9\*\*\* vom 23.11.2021 im Anhang verweisen, wie auch auf die E-Mail-Kette zwischen \*\*\*13\*\*\* (Beschwerdeführerin) und \*\*\*14\*\*\* von \*\*\*9\*\*\*.

Während der 3-jährigen Softwareüberlassung sei es notwendig, dass die Beschwerdeführerin eine Lizenz zur Nutzung an den jeweiligen chinesischen Endkunden gewähre (Freischaltung der Softwarenutzung). Diese Nutzungslizenzen würden jeweils für den Zeitraum von 12 Monaten gewährt werden. Ohne die jährliche Freischaltung der Softwarenutzung hätte der chinesische Endkunde zwar die Softwarekopie, könne diese jedoch nicht entsprechend einsetzen.

Bei den Zahlungen von \*\*\*9\*\*\* an die Beschwerdeführerin ziehe \*\*\*9\*\*\* eine 10%-ige chinesische Quellensteuer ab. Die Anrechnung der chinesischen Quellensteuer aus dem Jahr 2019 iHv 31.111,11 € sei bis dato versagt worden.

## 2. Rechtliche Beurteilung

In beiden oben beschriebenen Vertragsvarianten erhalte der chinesische Vertragspartner (\*\*\*9\*\*\*) von der Beschwerdeführerin das Recht, die Software bestimmungsgemäß zu benutzen. Die Vergütungen für die bestimmungsgemäße Benutzung einer Software seien nicht als Art. 12 Lizenzgebühren iSd aktuellen OECD-Musterabkommens zu verstehen.

Jedoch unterscheide sich der Lizenzgebührenbegriff des aktuellen

Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und China (DBA China) vom aktuellen Lizenzgebührenbegriff des OECD-MA, da es dem Lizenzgebührenbegriff des OECD-Musterabkommens vor 1992 folge. Im Art. 12 Abs. 3 DBA China würde es heißen:

*„Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art,*

*die für die Benutzung oder für das Recht aus Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Filme oder Bänder für Rundfunk und Fernsehen, von Patenten, Know-how, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.“*

Der Lizenzgebührenbegriff gemäß Art. 12 Abs. 3 DBA Österreich Indien sei mit dem Begriff im DBA China ident.

Gemäß EAS 3393 vom 3.10.2017 sei der Ausdruck „Ausrüstungen“ nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter beschränkt. Diese Vergütungen seien als Lizenzgebühren iSd OECD-Musterabkommens zu verstehen, sofern es sich um „Mietentgelte“ handle.

Nach § 354 ABGB werde Eigentum als ein Recht betrachtet, das die Befugnis enthalte, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen.

Mietentgelte würden für die Gebrauchsüberlassung einer unverbrauchbaren Sache entrichtet werden. Gemäß § 1093 ABGB könnten auch immaterielle Sachen Gegenstand einer Gebrauchsüberlassung sein.

Bestandsrechtliche Regelungen würden bei Lizenzverträgen dann zur Anwendung kommen, wenn sich durch die Überlassung der Software ein Dauerschuldverhältnis ergeben würde. Ein Bestandgeber hätte nach § 1096 ABGB die Pflicht, das Bestandstück in einem brauchbaren Zustand zu erhalten. Nachdem das Mietverhältnis ende, könne die unkörperliche Sache nicht wie eine körperliche dem Bestandgeber zurückgegeben werden. Bei unkörperlichen Sachen werde der Beendigungszeitpunkt des Bestandsverhältnisses vielmehr dadurch gekennzeichnet, dass der Bestandnehmer nicht mehr über das Nutzungsrecht verfüge bzw. die unkörperliche Sache nicht mehr benützen dürfe.

Durch die zeitlich begrenzte Softwareüberlassung an die chinesischen Endkunden auf 3 Jahre seien die zugrundeliegenden Verträge als Bestandsverträge zu qualifizieren. Die für die Nutzung notwendige, jährlich zu gewährende Nutzungslizenz spreche ebenfalls für das Vorliegen von bestandähnlichen Lizenzverträgen.

Der Vertrag „Contract No.\*\*\*15\*\*\*“ entspreche im Wesentlichen allen anderen mit \*\*\*9\*\*\* abgeschlossenen Verträgen. Punkt 6 des Technical Attachment im Vertrag lege Folgendes fest: „\*\*\*9\*\*\* provides 1 year free maintenance from the date, the software acceptance is signed.“ Daraus folge, dass \*\*\*9\*\*\* sich gegenüber dem chinesischen Endkunden verpflichte, 1 Jahr lang Wartungsleistungen zu erbringen und dafür zu sorgen, dass die Softwarekopie einsatzfähig bleibe. Anders ausgedrückt Sorge der Bestandgeber (die Beschwerdeführerin indirekt über \*\*\*9\*\*\*) dafür, dass das Bestandstück in einem brauchbaren Zustand erhalten bleibe.

Betreffend die Überlassung von gewerblichen Erfahrungen hätte der VwGH (24.11.1987, 87/14/0001) Folgendes ausgesprochen:

*„Eine gewerbliche Erfahrung kann als „veräußert“ gelten, wenn sich ihr Träger (Inhaber) entgeltlich der ihr eigentümlichen Nutzungsmöglichkeiten begeben hat. Dies wieder trifft zu, wenn dem Inhaber nach Bezahlung eines kaufpreisähnlichen Entgeltes keine weitere Verfügungsmöglichkeit über die gewerbliche Erfahrung mehr zusteht, er also auf die eigene Nutzung der gewerblichen Erfahrung verzichtet, er auf kein weiteres nutzungsabhängiges Entgelt des „Lizenznehmers“ mehr dringen kann, er auf die Art der Nutzung der gewerblichen Erfahrung durch den „Lizenznehmer“ nicht mehr einwirken darf, wenn die Verwertungsmöglichkeit bei Einhaltung des Vertrages nie mehr an ihn zurückfällt und der die gewerbliche Erfahrung auch keinem Dritten mehr überlassen darf. Eine solche „Veräußerung“ einer gewerblichen Erfahrung kann sich allerdings insoweit auf ein bestimmtes Gebiet beschränken, als der Träger der gewerblichen Erfahrung nur für dieses Gebiet (z.B. Österreich) jeder weiteren Nutzung entsagt.“*

Beide Tatbestände – die Überlassung von gewerblichen Erfahrungen wie auch die Überlassung von Software – würden in denselben Rechtsvorschriften behandelt werden (z.B. § 28 Abs. 1 Z 3 EStG und Art. 12 Kommentar zum OECD-Musterabkommen). Deshalb seien iSv Analogie die vom VwGH getroffenen Aussagen zur Übertragung von gewerblichen Erfahrungen auch auf die Überlassung von Software anzuwenden.

In Anlehnung an die Definition der Eigentumsübertragung durch den VwGH werde im vorliegenden Sachverhalt den chinesischen Endkunden aus folgenden Gründen kein Eigentum an der Software übertragen:

1.

Die chinesischen Endkunden würden durch den Vertrag lediglich berechtigt, die Softwarekopie bestimmungsgemäß zu verwenden. Die Software dürfe nicht verändert, sublizensiert, vervielfältigt werden. Somit dürfen die chinesischen Endkunden mit der Software nicht nach ihrem Willen schalten und walten, wie es ein Eigentümer in der Lage sein würde.

2.

Die Softwareüberlassung erfolge nicht permanent, sondern lediglich auf 3 Jahre.

3.

Durch die Nichtgewährung der weiteren Freischaltung der Softwarenutzung werde der Kunde unfähig, die Softwarekopie weiterhin zu gebrauchen.

4.

Die Beschwerdeführerin bleibe nach jedem Vertragsabschluss in der Lage, über die Software verfügen zu können. Sie könne weiterhin die Software weiterentwickeln, verändern, anderen Vertragspartnern überlassen.

5.

Nach dem Ablauf der 3-jährigen Vertragslaufzeit könne die Beschwerdeführerin (via \*\*\*\*9\*\*\*\*) die Software wiederum an denselben chinesischen Endkunden überlassen und neues Nutzungsentgelt verlangen.

6.

Die Beschwerdeführerin dürfe die Software weiterhin an neue Klienten in China und außerhalb

Chinas überlassen.

Die steuerlichen Auswirkungen seien aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten (substance over form) zu untersuchen. Die Bezeichnung eines Vertrages könne für die steuerlichen Folgen nicht ausschlaggebend sein.

Im Falle von Software Purchase Agreements erhalte der Kunde das Recht, die Softwarekopie für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen.

Nach Ablauf der vertraglich eingeräumten Nutzungsdauer sei der chinesische Vertragspartner nicht mehr berechtigt, die Softwarekopie in seinem Betrieb einzusetzen. Folglich werde dem chinesischen Vertragspartner das Recht eingeräumt, die Softwarekopie für eine bestimmte Zeit zu nutzen.

Hinzu komme, dass es der jährlichen Freischaltung der Softwarenutzung durch die Beschwerdeführerin bedürfe, damit der chinesische Endkunde die Softwarekopie für weitere 12 Monate in seinem Betrieb einsetzen dürfe. Bei einem 3-jährigen Vertrag würde die Freischaltung dreimal erfolgen. Nachdem der Vertrag ausgelaufen sei und die Software nicht mehr eingesetzt werden könne, werde ein neuer Vertrag aufgesetzt, um die Softwarekopie entsprechend weiter nutzen zu können.

Auf die Art der Vereinbarung könne nicht aus dem Umstand geschlossen werden, ob das Entgelt in einer Einmalzahlung bestehe oder in der Nutzungsperiode regelmäßig entrichtet werde. Es sei vielmehr der gesamte Sachverhalt zu untersuchen und insbesondere die rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen des Vertrages abzuwägen. Somit könne nicht allein aufgrund des Vorliegens einer Einmalzahlung von einem Kaufvertrag ausgegangen werden. Somit handle es sich in den gegenständlichen Fällen der Software Purchase Agreements zweifelsfrei um Lizenzgebühren iSd Art. 12 Abs. 3 DBA China. Somit erfolge der Abzug einer 10%-igen chinesischen Quellensteuer im Einklang mit Art. 12 Abs. 2 DBA China.

Gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA China werde die Doppelbesteuerung in Österreich nach der Anrechnungsmethode vermieden. Gemäß Art. 24 Abs. 2 lit. c DBA China werde im Falle von Lizenzgebühren 20 % des verrechneten Bruttobetrag auf die österreichische Körperschaftsteuerbelastung angerechnet. Aus diesem Grund würde die Anrechnung von 62.222,22 € (siehe Aufstellung/Berechnung Quellensteuer) beantragt werden.

**Beigelegt** wurde unter anderem ein Schreiben der \*\*\*9\*\*\* an die Beschwerdeführerin vom 23.11.2021, in dem die Ausgestaltung der Verträge der \*\*\*9\*\*\* mit den Abnehmern erläutert wird. Zudem wird darauf verwiesen, dass sich in den Verträgen der Beschwerdeführerin mit der \*\*\*9\*\*\* die Beschränkung auf 36 Monate nicht findet. Die \*\*\*9\*\*\* bezeichnet sich selbst als distributor, demnach als Vertriebsgesellschaft.

Vorliegend ist ein **Vertrag vom März 2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*9\*\*\*, den Abnehmer \*\*\*16\*\*\* betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die \*\*\*9\*\*\* Software von der Beschwerdeführerin erwirbt, die Beschwerdeführerin die Entwicklerin der Software ist, diese beim Abnehmer nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden

darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von \*\*\*9\*\*\* jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, \*\*\*9\*\*\* übernimmt die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort.

Vorliegend ist zudem ein **Vertrag vom Mai 2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*9\*\*\*, den Abnehmer \*\*\*17\*\*\* betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die \*\*\*9\*\*\* Software von der Beschwerdeführerin erwirbt, die Beschwerdeführerin die Entwicklerin der Software ist, diese beim Abnehmer nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von \*\*\*9\*\*\* jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, \*\*\*9\*\*\* übernimmt die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort.

Eingereicht wurde auch ein **Vertrag vom Mai 2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*9\*\*\*, den Abnehmer \*\*\*18\*\*\* betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die \*\*\*9\*\*\* Software von der Beschwerdeführerin erwirbt, die Beschwerdeführerin die Entwicklerin der Software ist, diese beim Abnehmer nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von \*\*\*9\*\*\* jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, \*\*\*9\*\*\* übernimmt die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort.

Eingereicht wurde zudem ein **Vertrag vom Jänner 2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*9\*\*\*, den Abnehmer \*\*\*19\*\*\* betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die \*\*\*9\*\*\* Software von der Beschwerdeführerin erwirbt, die \*\*\*9\*\*\* die Entwicklerin der Software ist, diese beim Abnehmer nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von \*\*\*9\*\*\* jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, \*\*\*9\*\*\* übernimmt die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort.

Vorliegend ist auch ein **Vertrag vom Juni 2018**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*9\*\*\*, den Abnehmer \*\*\*20\*\*\* betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die \*\*\*9\*\*\* Software von der Beschwerdeführerin erwirbt, die Beschwerdeführerin die Entwicklerin der Software ist, diese bei \*\*\*9\*\*\* nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von der Beschwerdeführerin jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, \*\*\*9\*\*\* übernimmt

die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort.

Vorgelegt wurde auch ein **Vertrag vom Mai 2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der **\*\*\*9\*\*\***, den Abnehmer **\*\*\*11\*\*\*** betreffend, aus dem unter anderem hervorgeht, dass die **\*\*\*9\*\*\*** Wartungsarbeiten von der Beschwerdeführerin erwirbt, die Beschwerdeführerin die Entwicklerin der Software ist, die bereits beim Abnehmer in Verwendung ist, diese beim Abnehmer nur auf einem Server verwendet werden darf, die Anzahl der Modullizenzen begrenzt ist und sie nicht an Dritte weitergegeben werden darf. Die Software beinhaltet das dauerhafte Nutzungsrecht, die Lizenz wird von **\*\*\*9\*\*\*** jeweils am 31.12. des Jahres verlängert, **\*\*\*9\*\*\*** übernimmt die Wartung für ein Jahr ab Vertragsabschluss, die Installation der Software und die Einschulung vor Ort. Der Abnehmer wird die Wartungsarbeiten anschließend erwerben.

Mit **Vorlagebericht vom 14.2.2022** wurde die obige Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

Die **\*\*\*Bf1\*\*\*** erstelle und vertreibe Individualsoftware unter anderem auch in China.

Die Software werde in zwei Vertragsvarianten angeboten:

- Software Lease Agreement (Software-Mietvertrag):

hierbei erhalte der Kunde das Recht, die Software für einen bestimmten Zeitraum (in der Regel 2 bis 3 Jahre) in seinem Betrieb einzusetzen Die Zahlung erfolge regelmäßig.

- Software Purchase Agreement (Software-Kaufvertrag) + Maintenance (Wartung):

hierbei werde dem Endkunden das Software-Gebrauchsrecht permanent überlassen. Der Kunde müsse die Software nicht zurückstellen und könne sie für seinen Betrieb unbeschränkt nutzen. Eine Weitergabe an Dritte sei nicht gestattet. Die Zahlung erfolge einmalig.

Werde zusätzlich eine Maintenance (Wartung) vereinbart, so werde die Software laufend upgedated, um aktuell und einsatzfähig zu bleiben.

In China erfolge der Vertrieb durch den chinesischen Vertragspartner **\*\*\*10\*\*\*** (**\*\*\*9\*\*\***).

Zwischen der Beschwerdeführerin und **\*\*\*9\*\*\*** bestehe kein Beteiligungsverhältnis. Die Software werde durch die **\*\*\*9\*\*\*** an die chinesischen Endkunden in beiden oben beschriebenen Konstellationen zum bestimmungsgemäßen Gebrauch an die Endkunden überlassen, d.h. die Endkunden würden keine urheberrechtlich geschützten Rechte wie bspw. Vervielfältigung, Sublicensierung, Weiterentwicklung usw. erwerben. Die Beschwerdeführerin schließe mit der **\*\*\*9\*\*\*** genau jenen Vertrag (lease or purchase agreement), der dem Vertrag mit dem jeweiligen Endkunden entspreche.

Jeder Softwareüberlassungsvertrag sei auf einen bestimmten Endkunden zugeschnitten.

Sämtliche urheberrechtlich geschützten Rechte iZm der Software würden bei der Beschwerdeführerin verbleiben. Die **\*\*\*9\*\*\*** sei lediglich Vertriebsglied zwischen der Beschwerdeführerin und Endkunden. Mit der **\*\*\*11\*\*\*** hätte die Beschwerdeführerin direkt (ohne die **\*\*\*9\*\*\***) einen Wartungsvertrag abgeschlossen.

Im Wirtschaftsjahr 2019 seien bis auf den Wartungsvertrag mit der \*\*\*11\*\*\* in China alle quellensteuerrelevanten Softwarevertriebe in Form eines (bloßen) Kaufvertrages geschlossen worden. Die zu entrichtende Quellensteuer in China betrage 40.808,00 €.

Beweismittel:

- Parteivorbringen
- vorgelegte Rechnungen und Urkunden
- vorgelegter E-Mail-Verkehr (Beschwerdeführerin und \*\*\*9\*\*\*)
- Kalkulationen bzgl. Quellensteuer

Stellungnahme:

Eine Anrechnung der in China entrichteten Quellensteuer sei nach Art. 12 DBA China nur möglich, wenn der Softwarevertrieb der Beschwerdeführerin unter einer der Unterkategorien des Begriffs „Lizenzgebühren“ iSd Art. 12 Abs. 3 DBA (royalties) zu subsumieren sei. Im konkreten Fall sei eine Subsumtion daher nur möglich, wenn die Vorgänge unter den Unterbegriff „Ausrüstung“ (equipment) zu subsumieren seien. „Ausrüstung“ meine körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter (Satellitentransporter, Zurverfügungstellung von Anwendersoftware, Telekommunikationsgeräte, Radiospektrum,...), die selbst keinen Zugriff auf die dahintersteckende Technologie ermöglichen würden. Der Wortlaut des DBA China verlange die Vermietung der Ausrüstung (vgl. Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Lizenzgebühren Rz 71ff (stand 1.3.2015, rdb.at)).

Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausführlich erläutert, seien in den gegenständlichen Verträgen Elemente sowohl eines Kaufvertrages, als auch eines Mietvertrages enthalten. Aus Sicht der Abgabenbehörde würden die charakteristischen Merkmale eines Kaufvertrages (Eigentumsübertragung und dauerhafte Nutzungsmöglichkeit der Software, einmalige Zahlung, eindeutiger Wortlaut der „Kauf“verträge [purchase agreements]) überwiegen. Der Verkauf von Ausrüstung sei nicht vom Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 Abs. 3 DBA China erfasst, sondern als Unternehmensgewinn iSd Art. 7 DBA China ohne Quellensteueranrechnung in Österreich zu versteuern.

Die Beschwerdeführerin bringe im Vorlageantrag neue Argumente und Beweismittel hervor. Die Behauptung, die „purchase agreements“ würden auf 36 Monate befristet sein, sei neu. Dies Neuerung könne aber aus folgenden Gründen keine Abkehr der Behörde von ihrer bisherigen Sicht herbeiführen:

Die neuen Aussagen der Beschwerdeführerin würden im Lichte der bisherigen Vorbringen und vorgelegten Rechnungen problematisch erscheinen. Bisher seien Rechnungen und Verträge vorgelegt worden, die lediglich von der \*\*\*9\*\*\* und der Beschwerdeführerin unterfertigt und auch im Vertragstext als Vereinbarung beider Körperschaften über die Lieferung an einen Dritten, den Endkunden bzw. Endnutzer (end-user), konzipiert gewesen wären. Auf der jeweiligen Rechnung, die die Beschwerdeführerin an die \*\*\*9\*\*\* adressiert hätte, sei als letzter Satz ein Eigentumsvorbehalt bis zur vollständigen Bezahlung des Rechnungsbetrages angemerkt worden. Deshalb sei die Abgabenbehörde auch von einer Eigentumsübertragung der Software ausgegangen. Die als „purchase agreements“ über einen Endkunden

abgeschlossenen Verträge wären nur von \*\*\*9\*\*\* und der Beschwerdeführerin als Partei A und B gezeichnet gewesen. In Würdigung des Parteinvorbringens und Gesamtbetrachtung des wirtschaftlichen Vorganges (substance over form) sei darauf geschlossen worden, dass mit den Endkunden korrespondierende Verträge (zwischen \*\*\*9\*\*\* und dem Endkunden) abgeschlossen worden wären, die im Wesentlichen den gleichen Vertragsinhalt und somit die gleiche Vertragsnatur hätten wie die Verträge zwischen \*\*\*9\*\*\* und der Beschwerdeführerin. Wenn die Beschwerdeführerin nun aber vorbringe, dass eine nicht schriftlich festgehaltene Nebenabrede über eine 36-monatige Befristung der Nutzungsdauer der Software vereinbart gewesen wäre, hätten sich Widersprüche im Parteinbringen offenbart. Daraus würden zwei Betrachtungsmöglichkeiten resultieren:

a.

Entweder die Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und \*\*\*9\*\*\* und die der \*\*\*9\*\*\* mit den Endkunden würden miteinander korrespondieren (wie von der Behörde angenommen) und die \*\*\*9\*\*\* sei bloßes Bindeglied. Dann stehe der Eigentumsvorbehalt im Widerspruch zur behaupteten 36-Monate-Frist. Denn Eigentum könne nicht befristet übertragen werden. Diesfalls sei entweder ein Eigentumsvorbehalt oder die auf 36 Monate befristete Nutzungsdauer der Software vereinbart worden. Die Befristung der „purchase agreements“ auf 36 Monate (3 Jahre) bei einmaliger Zahlung sei lediglich durch den Schriftverkehr zwischen den Geschäftsführern der Beschwerdeführerin und \*\*\*9\*\*\* bzw. einer Mitteilung der \*\*\*9\*\*\* an die Beschwerdeführerin im Zuge der Vorlage belegt worden. Diese Korrespondenz hätte den Charakter von allgemeinen Absichtserklärungen und beziehe sich auf keinen konkreten Vertrag. Die Beschwerdeführerin führe darin selbst aus, dass die 36-Monate-Frist nicht in den schriftlichen Verträgen enthalten sei und als Nebenabrede mit den Endkunden vereinbart werden solle. Ob dies bei den Verträgen Beschwerdeführerin – \*\*\*9\*\*\* bzw. \*\*\*9\*\*\* – Endkunde dann tatsächlich vereinbart worden sei, könne durch den Schriftverkehr und die Beteuerung im Vorlageantrag nicht belegt werden. Vor allem unter dem Aspekt der erhöhten Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten sei eine solche Beweisführung nicht ausreichend. Für die Behörde sei das Vorbringen mit angemessenem Aufwand nicht überprüfbar. Interessant würde beispielsweise sein, ob die Endkunden tatsächlich nach drei Jahren die Software neu „erwerben“ oder auf die in den vorliegenden schriftlichen Verträgen mehrmals betonte Permanenz des Nutzungsrechtes (permanent right of usage bzw. permanent legitimate user right) beharren würden. In Ermangelung ausreichender Beweismittel müsse die Abgabenbehörde daher weiter von der Vereinbarung eines Eigentumsvorbehaltes und in weiterer Folge von Eigentumsübertragung von Rechten an der Software ausgehen.

b.

Oder die Beschwerdeführerin hätte mit der \*\*\*9\*\*\* andere Vereinbarungen als die \*\*\*9\*\*\* mit den Endkunden und sei nicht bloßes Bindeglied.

Dann sei für die steuerliche Beurteilung nur der Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und \*\*\*9\*\*\* (samt Eigentumsvorbehalt) relevant, weil das relevante Einkommen der

Beschwerdeführerin in China aus Verträgen mit der \*\*\*9\*\*\* stamme. Die Einbeziehung der Endkunden in die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Verträge (substance over form) würde nicht mehr geboten sein. Die Annahme eines Eigentumsvorbehaltes würde auch in diesem Falle der Annahme einer zeitlichen Befristung der Nutzungsdauer auf 36 Monate vorzuziehen sein.

In beiden Fällen a. und b. ändere sich nichts an der entscheidenden Sachlage. Aufgrund der Beweislage sei mit der Annahme eines Eigentumsvorbehaltes die vertraglich gewollte und so vereinbarte Eigentumsübertragung wahrscheinlich. Dies spreche bei den gegenständlichen Verträgen im Zusammenschau mit den anderen Kriterien (keine Kündigungsmöglichkeiten und Rückgabeverpflichtung, Einmalzahlung) für die Vertragsnatur eines Kaufvertrages. Damit sei der Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 DBA China nicht einschlägig und es sei Art. 7 DBA China anzuwenden. Eine Quellensteueranrechnung sei nicht möglich.

Mit **E-Mail vom 10.10.2022** wurde von der Amtspartei wie folgt ausgeführt:

Es werde die EAS 3436 übermittelt, will im Vorlagebericht die Auslegung rechtsirrig auf Zeiträume vor dem UN-Modellkommentar 2017 (Veröffentlichung im Mai 2018) bezogen wurde. Die Rechtsansicht der Amtspartei sei der EAS 3436 zu entnehmen.

Die beigelegte EAS 3436 vom 1.6.2022 lautet wie folgt:

**EAS 3436, Bereitstellung von IT-Dienstleistungen im Verhältnis zu China**

Erbringt ein in Österreich ansässiges Unternehmen gegenüber einem in China ansässigen verbundenen Unternehmen verschiedene zugeschnittene IT-Dienstleistungen, wie etwa die Nutzbarmachung von Software (Software-as-a-Services, SaaS) sowie die Bereitstellung und Wartung der notwendigen IT-Infrastruktur für die Betriebssysteme (Infrastructure-as-a-Service, IaaS), so stellt sich die Frage, ob China gemäß Art. 12 DBA China auf die dafür bezogenen Vergütungen eine Quellensteuer einbehalten darf.

Das DBA China folgt bei der Umschreibung des Lizenzgebührenbegriffs sowohl dem OECD-MA 1977 als auch dem UN-MA 1980. So ist gemäß Art. 12 Abs. 3 DBA-China auch „die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen“ vom Lizenzgebührenbegriff umfasst. Diese Wortfolge wurde im Rahmen des Updates 1992 aus dem OECD-MA gestrichen, ist jedoch immer noch im UN-MA enthalten.

Der Begriff „Ausrüstungen“ wird weder im OECD-MA 1977 noch im UN-MA definiert. Ebenso wenig äußert sich der OECD-MK zum OECD-MA 1977 zu der Frage, ob neben materiellen auch immaterielle Vermögenswerte vom Begriff „Ausrüstungen“ erfasst sein können. Das BMF hat in der Vergangenheit dazu vertreten, dass der Begriff „Ausrüstungen“ nicht notwendigerweise mit körperlichen Wirtschaftsgütern gleichzusetzen ist und somit auch unkörperliche Wirtschaftsgüter als Ausrüstung angesehen werden können (EAS 971, EAS 980, EAS 1499, EAS 3393, EAS 3397).

Der zu größten Teilen auf dem OECD-MK aufbauende UN-MK legt jedoch seit der Überarbeitung 2017 (veröffentlicht im Mai 2018) fest, dass Immaterialgüter („intellectual

property") nicht vom Begriff „Ausrüstung“ erfasst sein sollen und zählt folgende Beispiele als von Art. 12 Abs. 3 UN-MA erfasste Ausrüstungen auf, die allesamt materieller Natur sind: Schiffe, Flugzeuge, Container, Kräne und Satelliten (Rz 19 UN-MK zu Art. 12 UN-MA 2021). Des Weiteren stellt der UN-MK für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals auf das Erfordernis einer Verfügungsmacht über den Ausrüstungsgegenstand ab (siehe Rz 21 UN-MK zu Art. 12 UN-MA 2021 sowie Rz 9.1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA 2017).

Vor diesem Hintergrund kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass im Bereich der „klassischen“ Softwareüberlassung über externe Datenträger oder im Bereich von SaaS von der Benutzung einer „Ausrüstung“ auszugehen ist. So handelt es sich bei Software um ein immaterielles Wirtschaftsgut, das gemäß den Ausführungen des UN-MK gerade nicht vom Begriff der „Ausrüstung“ erfasst sein soll (Rz 19 UN-MK zu Art. 12 UN-MA 2021). Insofern kann die in den EAS 971, EAS 980, EAS 1499, EAS 3393, EAS 3397 geäußerte Auffassung für Zahlungen, die nach der Veröffentlichung dieser EAS erfolgen, nicht mehr aufrechterhalten werden. Ferner stellt sich die Frage, ob und inwieweit die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Infrastruktur über eine Cloud (IaaS) unter die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von „Ausrüstungen“ im Sinne von Art. 12 Abs. 3 DBA China fällt oder aber eine Dienstleistung darstellt. Zwar wird die Infrastruktur idR als „Ausrüstung“ zu qualifizieren sein. Jedoch muss für Zwecke des Art. 12 Abs. 3 DBA China - wie bereits oben dargelegt - auch eine Verfügungsmacht des Nutzers über einen Server erlangt werden. Dies ist idR allerdings nur im Bereich der privaten IaaS-Lösungen der Fall, d.h. die IT-Infrastruktur wird privat in unternehmenseigenen Intranets oder Rechenzentren gehostet. Erlangt der Nutzer allerdings keine Verfügungsmacht über den Server, so wird vielmehr von einer Dienstleistungserbringung und somit der Anwendbarkeit von Art. 7 DBA China auszugehen sein (etwa EAS 3401).

Umfasst ein Vertrag im Übrigen verschiedene Leistungskomponenten („gemischter Vertrag“), so sind die Leistungsentgelte aufzuteilen und auf die einzelnen Teile die jeweils relevanten Verteilungsnormen anzuwenden. Handelt es sich beispielsweise bei den Leistungskomponenten nur um verschiedene Formen von Lizenzgebühren, so könnte eine Aufteilung unterbleiben. Umfasst das Leistungsbündel jedoch auch andere Leistungen, welche insbesondere unter Art. 7 DBA China fallen, so sind diese „herauszuschälen“.

Nur wenn es sich bei einzelnen Leistungen um Nebenleistungen zur Hauptleistung handelt, kann eine Aufteilung unterbleiben (Rz 11.6 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA 2017, siehe bereits EAS 3093). Ob eine Leistung jedoch nur untergeordneten Charakter hat, ist sachverhaltsbezogen und unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu ermitteln. Damit hängt auch die Frage, ob China gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA China zur Erhebung einer 10-prozentigen Quellensteuer von den an das in Österreich ansässige Unternehmen entrichteten Vergütungen berechtigt ist, letztlich von der sorgfältigen Beurteilung aller maßgeblichen Umstände des Einzelfalls ab. Sollte es dabei zu unterschiedlichen Rechtsauffassungen beider Vertragsstaaten kommen, so wäre eine allenfalls entstehende Doppelbesteuerung grundsätzlich im Wege eines Verständigungsverfahrens zu klären.

Im Fall einer Doppelbesteuerung kann im Übrigen nicht automatisch davon ausgegangen

werden, dass ein Qualifikationskonflikt auf Grundlage unterschiedlicher innerstaatlicher Bestimmungen entstanden ist und Österreich aufgrund von Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA China eine Anrechnungsverpflichtung der im Ausland erhobenen Steuer trifft. Vielmehr ist einzelfallbezogen zu beurteilen, ob ein solcher tatsächlich auf Grundlage unterschiedlicher innerstaatlicher Bestimmungen entstanden ist. Sollte eine eindeutige Feststellung der Art des Qualifikationskonflikts auf Basis vorliegender Tatsachen nicht möglich sein, so kann die aufgetretene Doppelbesteuerung nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 26 DBA China gelöst werden, in welchem auch die Ursache des Qualifikationskonflikts zu eruieren ist.

Mit **Schreiben vom 24.5.2023** wurde das obige Schreiben samt Beilage an die Beschwerdeführerin zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 6.7.2023** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

#### 1. Sachverhalt

Der Vorhalt enthalte folgende Argumentation aus dem EAS 3436:

Im EAS 3436 vom 1.6.2022 hätte sich die Finanzverwaltung dieser DBA-Interpretation des UN-Kommentars angeschlossen. Aus Sicht der Abgabenbehörde seien die Software-Einkünfte als Unternehmensgewinn iSd Art. 7 DBA China ohne Quellensteueranrechnung in Österreich zu besteuern.

Ob Software vom Ausrüstungsbegriff des Art. 12 DBA China umfasst sei, werde weder durch ein Gesetz, noch durch das DBA China festgelegt. Die zahlreichen EAS des Bundesministeriums für Finanzen (z.B. 3393, 971) hätten sich bis dato auf das OECD-Musterabkommen gestützt. EAS würden aus Sicht des BMF's Auslegungshilfen darstellen. Bis zum 1.6.2022, als das EAS 3436 ergangen sei, wäre es für den Steuerpflichtigen und somit auch für die Beschwerdeführerin nicht erkennbar gewesen, dass sich die Auslegung des BMF zur Einordnung der Software als Ausrüstung geändert hätte und Software nicht mehr als Ausrüstung iSd Art. 12 DBA China angesehen werde.

Somit hätte es weder zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, noch zum Zeitpunkt der Erstellung der Körperschaftssteuererklärung 2019 eine gesetzliche Regelung gegeben, nach der die in China einbehaltene Quellensteuer in Österreich nicht anrechenbar sein würde.

#### 2. Rechtliche Beurteilung

§ 299 gestatte Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweise. Der Inhalt eines Bescheides sei nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspreche und somit rechtswidrig sei. Die Aufhebung setze eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reiche nicht (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Für die Abkommensinterpretation sei allgemein von einem statischen Verständnis der Verwendung von OECD- und UN-Materialien auszugehen (VwGH 31.7.1996, 92/13/0172; BFH 8.12.2010, 1 R 92/09; 9.2.2011, 1 R 54, 55/10; 25.5.2011, 1 R 95/10; 25.11.2015, I R 50/14; siehe Lang, Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des

OECD-Kommentars?; IStR 2001, 536 (537ff); Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht?) DBA bedürften für deren Schließung der Genehmigung durch die gesetzgebenden Körperschaften beider Vertragsstaaten (Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Vor Art. 1 Rz 30ff). Diese Körperschaften könnten jedoch nur jenen Inhalt des OECD- bzw. UN-MK berücksichtigen, der im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA bereits bestanden hätte, spätere Änderungen des OECD- bzw. UN-MK könne der Gesetzgeber im Zeitpunkt des parlamentarischen Verfahrens noch nicht absehen. Würde durch die Änderung Einfluss auf den Inhalt eines früheren Abkommens genommen werden, würde dies gegen die Gewaltenteilung verstoßen, weil es zu keiner Einbindung der Legislative in den Änderungsprozess des OECD-MK kommen würde (Knotzer/Romstorfer in SWI 2022, S. 591).

Somit sei es nicht gerechtfertigt, die neue Interpretation des UN-MK insbesondere auf Sachverhalte, die sich in der Vergangenheit verwirklicht hätten, anzuwenden.

Die Beschwerdeführerin hätte sich entsprechend der geltenden Rechtsauffassung des BMF verhalten und dementsprechend die in zahlreichen EAS geäußerte Auslegung beim Vertragsabschluss zu Grunde gelegt. Bis zum 1.6.2022 hätte die Beschwerdeführerin nicht die Möglichkeit gehabt, der im EAS 3436 vom 1.6.2022 geäußerten Rechtsansicht zu entsprechen. Dies hätte zur Anrechnung von in China einbehaltener Quellensteuer geführt.

Aus diesem Grund mangle es im Zeitpunkt der Festsetzung des Bescheides an der Gewissheit der Rechtswidrigkeit.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 13.7.2023** wurden folgende Fragen an die Amtspartei gerichtet:

„1.

*Die angefügten Beilagen (Ergänzungsvorhalt vom 24.5.2023 und Antwortschreiben vom 6.7.2023) werden im Rahmen des Parteiengehörs zur Stellungnahme übersendet.*

2.

*Die Beschwerde vom 26.3.2021 nimmt Bezug auf einen Ergänzungsvorhalt vom 3.9.2020, welcher sich nicht in den übermittelten Akten befindet. Er wäre somit nachzureichen.*

3.

*Aus den Datenbanken ist ersichtlich, dass ein Ergänzungsvorhalt vom 19.3.2020 an die Beschwerdeführerin abgefertigt worden ist. Wurde dieser beantwortet bzw. wenn ja, ist das Antwortschreiben einzureichen.*

4.

*Laut Vorlagebericht vom 14.2.2022 beträgt die in China zu entrichtende Quellensteuer 40.808,00 €. Laut Vorlageantrag beträgt die anzurechnende chinesische Quellensteuer 62.222,22 €.*

*In den übermittelten Aktenteilen findet sich ein Berechnungsblatt Quellensteuern (Nummer 7). Durch wen wurde dieses erstellt?“*

Mit **Schreiben vom 31.7.2023** wurde wie folgt geantwortet:

1.

Das EAS 3436 vom 1.6.2022 reagiere auf eine Änderung des UN-Musterkommentars zu den

Doppelbesteuerungsabkommen 2017 (Veröffentlichung im Mai 2018) und schließe sich der Kommentarmeinung an. Der UN-MK hätte bis 2018 keine abschließende Definition des Ausrüstungsbegriffes. Die österreichische Finanzverwaltung hätte bisher unter den Begriff „Ausrüstung“ (equipment) auch unkörperliche Wirtschaftsgüter wie Software subsumiert. Nunmehr werden unter Ausrüstung nur mehr körperliche Wirtschaftsgüter verstanden, weshalb Software nach der UN-Kommentierung seit 2018 keine „Ausrüstung“ mehr sei. Vermietung von Software falle folglich auch nicht mehr unter den Lizenzgebührenbegriff, weshalb auch keine Quellensteueranrechnung nach Art. 12 iVm Art. 24 Abs. 2 lit. c und Protokollarbestimmung 4. DBA China möglich sei.

Wie viele Begriffe der Rechtsordnung gebe es auch in DBA zahlreiche Begriffe, die nicht legaldefiniert seien, sondern durch Gerichte oder behelfsmäßig durch Kommentare ausgelegt werden müssten. Die DBA würden hier keine Ausnahme bilden und seien mangels zentraler Normsetzungs- und Normauslegungsorgane noch schwieriger einheitlich auszulegen. Ein Versuch einer solchen Auslegungshilfe sei der OECD-Musterkommentar für die OECD-Staaten und der oftmals eng daran angelehnte UN-Musterkommentar für Abkommen mit Nichtmitgliedstaaten der OECD (wie z.B. China). Eine weitere Auslegungshilfe sei die Sicht der Finanzverwaltung welche in so genannten Express Antwort Services (EAS) zum Ausdruck komme. Da das EAS 3436 erst nach der Entscheidung durch die Behörde publiziert worden wäre, hätte es bei der Entscheidung der Abgabenbehörde nicht berücksichtigt werden können. Wie die Beschwerdeführerin richtig anmerke, sei das Ausmaß der normativen Verbindlichkeit solcher Auslegungsbehelfe (insb. Kommentare zum OECD- und UN-Musterabkommen) auch vom VwGH nicht einheitlich beurteilt worden (vgl. Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006/370, 203; VwGH 27.8.1991, 90/14/0237; 31.7.1996, 92/13/0172; 21.5.1997, 96/14/0084; 28.1.2003, 99/14/0100). Die EAS seien jedenfalls keine Rechtsquellen, sondern würden bloß die Rechtsmeinung des BMF widerspiegeln. Ob das BFG den Zeitpunkt der Kommentaränderung des UN-Musterabkommens als maßgeblich für eine Änderung des Ausrüstungsbegriffes sehe oder nicht, würde hingegen eine zu klärende Rechtsfrage sein. Als das DBA mit China abgeschlossen worden wäre, hätte es dazu weder eine Rechtsmeinung im OECD-Kommentar, noch im UN-Kommentar gegeben. Dies hätte sich erstmals geändert mit der aktuellen Änderung des UN-MK 2018, in dem Ausrüstung auf körperliche Gegenstände eingegrenzt worden wäre. Die erstmaligen Erläuterungen zu dieser Rechtsfrage im UN-Kommentar würden aufzeigen, dass die ursprüngliche Rechtsansicht des BMF international nicht der hL entsprochen hätte. Zwingende Anhaltspunkte dafür, dass die Rechtsfrage von der VR China/Republik Indien und Österreich bei Vertragsabschluss anders als nun durch den UN-Kommentar klargelegt gesehen hätten, würden nicht vorliegen. Nach Art. 31 Abs. 3 lit. a Wiener Vertragsrechtskonvention sei für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge „jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ beachtlich. Sämtliche Vertragsparteien seien UN-Mitglieder und hätten keinen Vorbehalt gegen diese Auslegung abgegeben. Daher sei davon auszugehen, dass die beiden Vertragsparteien die Musterbestimmung so verstanden wissen

wollten, wie dies allgemein zu verstehen sei. D.h. gegenständlich stelle sich die Frage der dynamischen oder statischen Auslegung nicht. Die ursprüngliche EAS-Rechtsansicht erweise sich in diesem Licht von Anfang an als rechtsirrig.

Würde das BFG entsprechend dieser Ausführung bereits die Subsumtion von Software unter den Ausrüstungsbegriff verneinen, würde sich die im bisherigen Verfahren hauptsächliche behandelte Frage der Vermietung oder des Verkaufs der Software nicht mehr stellen. Denn Software sei nur dann unter den Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 DBA China zu subsumieren, wenn sie a. Ausrüstung darstelle und b. vermietet würde.

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin zu § 299 BAO würden nicht das gegenständliche Verfahren betreffen, sondern eine Bescheidaufhebung im Verfahren eines anderen Abgabepflichtigen für ein anderes Veranlagungsjahr. Im Veranlagungsverfahren der KÖSt 2019 der Beschwerdeführerin sei von der Abgabenbehörde keine Aufhebung nach § 299 BAO durchgeführt worden.

2.

Der Vorhalt vom 3.9.2020 würde beiliegen.

3.

Der Vorhalt vom 19.3.2020 würde beiliegen. Die Beantwortung des Vorhaltes sei durch folgende Dokumente erfolgt:

- MWR vom 29.4.2020
- Berechnung der Quellensteuer 29.4.2020 (in Excel)
- Vorhaltsbeantwortung vom 30.4.2020
- Auflistung Fremdleistungen 30.4.2020
- Konvolut von Quellensteuerbestätigungen (tax confirmation) für China und Indien

Das Excel-Dokument vom 29.4.2020 sei von der Beschwerdeführerin eingereicht und berechnet worden. Sämtliche weitere Excel-Kalkulationen würden sich auf diese Datei beziehen.

Die Partei hätte nach dem Vorhalt vom 3.9.2020 weitere Dokumente übermittelt. Davon seien verfahrensrelevant:

- Jahresabschluss vom 30.6.2020
- Anrechnung Abzugssteuern (Quellensteuern) und Anrechnungshöchstbetrag (in Excel)

Das Excel-Dokument sei eine Verarbeitung der Angaben der Beschwerdeführerin durch einen Sachbearbeiter. Der Vorhalt hätte auch Fragestellungen des Kurzarbeitsgeldes betroffen, weshalb hier nur für die für den Streitgegenstand relevanten Unterlagen angehängt worden wären.

Dem Vorhalt vom 26.5.2021 sei durch die Vorhaltsbeantwortung vom 4.8.2021 samt angehängter Rechnungen entsprochen worden. Der Dateiname sei etwas irreführend, weil die Vorhaltsbeantwortung nicht nur Rechnungen (invoices), sondern auch Verträge (contracts) enthalte.

Zusätzlich vorliegend seien noch:

- Körperschaftsteuererklärung 2019

- Berechnung des korrekten Anrechnungsbetrages in Excel durch das Finanzamt vom 27.7.2023  
4.

Der Quellensteuerbetrag iHv 40.808,00 € stamme aus der Excel-Berechnung der Beschwerdeführers vom 29.4.2020 und umfasse nur die chinesische Quellensteuer, nicht auch die indische 2.958,00 €. Die chinesische Quellensteuer sei dann in der Berechnungstabelle unrichtigerweise verdoppelt worden.

Auch die 62.222,22 € seien ebenfalls Parteivorbringen und würden nur die chinesische Quellensteuer für die Rechnungen \*\*\*4\*\*\*, \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*6\*\*\* und \*\*\*7\*\*\* umfassen. Auch dieser Betrag sei eine Verdoppelung der entrichteten Quellensteuerbeträge. Der angegebene Rechnungsbetrag netto (Zahlungsbetrag) betrage hier jeweils 70.000,00 €. Wieso die Partei für die Rechnungen \*\*\*2\*\*\* und \*\*\*3\*\*\* – wie von ihr ebenfalls vorgebracht worden wäre – plötzlich keine Quellensteuer angerechnet haben wolle, sei nicht aktenkundig.

Auch wenn die Abgabenbehörde weiterhin davon ausgehe, dass eine Quellensteueranrechnung für Lizenzgebühren mangels Vermietung der Software jedenfalls nicht geboten sei, so würde die chinesische Quellensteuerberechnung der Partei richtig gestellt werden:

Die relevanten DBA-Bestimmungen seien Art. 24 Abs. 2 lit. b und lit. c sowie Protokollarbestimmung 4. des DBA China.

Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA-China sei von der Beschwerdeführerin für ihre Berechnung herangezogen worden. Sie hätte jedoch Art. 24 Abs. 2 lit. c (ii) DBA China missverstanden. Lit c (ii) leg. cit. stelle nicht auf die entrichtete Quellensteuer als Grundlage der Quellensteueranrechnung in Österreich ab, sondern auf den Bruttobetrag der chinesischen Einkünfte. Der Wortlaut der Bestimmung lasse nicht zu, dass man die 10 %ige Quellensteuer heranziehe und aufgrund der Anrechnung (20 %) in (ii) einfach verdopple. Vielmehr seien die in China erzielten Einkünfte brutto (ohne Abzug der Quellensteuer) Bemessungsgrundlage für die Quellensteueranrechnung. Das würde heißen die tatsächlich in China entrichtete Quellensteuer sei für die Anrechnung in Österreich irrelevant. Relevant sei der richtig ermittelte Betrag der chinesischen Einkünfte.

Von diesem Betrag seien nach Art. 24 Abs. 2 lit. c (ii) DBA-China 20% anzusetzen. Was der Beschwerdeführer in seiner Berechnung ebenfalls unberücksichtigt lasse sei die ebenfalls normativ verbindliche Protokollarbestimmung 4. zu Art. 12 DBA China. Bemessungsgrundlage für die chinesischen Einkünfte seien lediglich 60 %. Von diesen seien dann die 20 % als österreichische Quellensteuer anzusetzen.

Für das DBA China ergebe sich folgende Berechnungsmethode:

Ausgangsbasis seien die chinesischen Einkünfte (Bruttobetrag der Einkünfte laut Art. 24 Abs. 2 lit. c (ii) DBA China). Der Rechnungsbetrag netto (Zahlungsbetrag) sei daher nicht die Einkünfte, weil von diesem 12 % zurückbehaltenen Steuer (withholding tax) abgezogen worden wären. Die withholding tax umfasse nicht nur die chinesische Quellensteuer (Körperschaftsteuer), sondern auch die in China zu entrichtende Umsatzsteuer. Beides sei in den Rechnungen vermengt und müsse daher kalkulatorisch raffiniert werden.

Aus Sicht der Körperschaftsteuer liege im Rechnungsbetrag netto (Zahlungsbetrag) ein Betrag vor, von dem die KÖSt also bereits abgezogen sei. Da die Beschwerdeführerin davon ausgegangen sei, den chinesischen Steuerbehörden 10 % Quellensteuer (KÖSt) zu schulden und diese entrichtet hätte, sei der Rechnungsbetrag netto (Zahlungsbetrag) 90 % der chinesischen Einkünfte. Das würde heißen die 10 %ige Quellensteuer sei hinzuzurechnen. Dies ergebe die chinesischen Einkünfte (Bruttobetrag der Einkünfte; 100 %). Dieser Betrag sei auch Bemessungsgrundlage für das umsatzsteuerliche Entgelt.

Von diesem Bruttobetrag der Einkünfte würden nach der Protokollarbestimmung 4. DBA China nur 60 % als Bemessungsgrundlage. Davon seien nach Art 24. Abs. 2 lit. b iVm lit. c DBA China 20 % als in Österreich anrechenbare Quellensteuer anzusetzen.

Dies würde nach den Berechnungen der Amtspartei an theoretisch anrechenbarer chinesischer Quellensteuer 48.777,24 € und indischer Quellensteuer 2.958,00 €, gesamt also 51.732,27 € ergeben.

Die Amtspartei beantrage aber weiterhin die Abweisung der Beschwerde, weil keine Lizenzgebühren vorliegen würden, die zu einer ausländischen Quellensteueranrechnung berechtigen würden.

Insoweit die VR China DBA-widrig die Rückerstattung der zuviel entrichteten Quellensteuer verweigere, werde auf die Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens nach Art. 26 DBA China hingewiesen. Dies gelte für die Republik Indien nach Art. 25 DBA Indien sinngemäß.

Mit **Schreiben vom 24.10.2023** wurden die oben angeführten Ermittlungsergebnisse der Beschwerdeführerin zur Stellungnahme übermittelt.

Geantwortet wurde mit **Schreiben vom 20.11.2023** unter anderem folgendermaßen:

1.

Es treffe zu, dass von der Abgabenbehörde keine Aufhebung iSd § 299 BAO vorgenommen worden wäre.

Im Zuge des Parteiengehörs sei der **\*\*\*Bf1\*\*\*** die Rechtsauffassung bezüglich EAS 3436, Bereitstellung von IT-Dienstleistungen im Verhältnis zu China, zur Stellungnahme vorgelegt worden.

Sowohl der Fall der **\*\*\*21\*\*\***, als auch der der Beschwerdeführerin würden Software-Lizenzverträge mit chinesischen Partnern betreffen. Aus Sicht der Beschwerdeführerin seien diese beiden Sachverhalte analog zu behandeln, da in beiden Fällen folgende Schlüsselaspekte vorliegen würden:

- Jeder Softwareüberlassungsvertrag sei spezifisch auf einen bestimmten Endkunden zugeschnitten.
- Die urheberrechtlichen Rechte im Zusammenhang mit der Software würden bei der Beschwerdeführerin verbleiben. Es erfolge lediglich eine Überlassung der Softwarekopie.
- Dem Endkunden sei es untersagt, die Software zu vervielfältigen, zu unterlizenzieren oder weiter zu entwickeln.
- Der Endkunde erhalte eine jährliche Nutzungslizenz, ohne die das Programm nicht

funktionsfähig sei.

Aufgrund dieser Umstände würde man die Verträge als analog zu einer Mietvereinbarung betrachten. Verwiesen werde auf einen beigelegten E-Mail-Verlauf aus dem Jahr 2016 mit dem Vertriebspartner in China, welcher das gelebte Leasing vorab beschrieben hätte.

Die Lizenzen würden jährlich mit dem License Activation Centre erstellt und an \*\*\*14\*\*\* gesendet werden. Man sehe am expiration date, dass jede Lizenz mit....des Jahres immer auslaufe.

4.

Es sei zu einem Versehen gekommen, wobei die beiden Rechnungen mit den Nummern \*\*\*2\*\*\* und \*\*\*3\*\*\* übersehen worden wären. Es werde die Feststellung des Finanzamtes anerkannt, dass die Berechnungen der theoretisch anrechenbaren Quellensteuern aus China und Indien insgesamt einen Betrag von 51.732,27 € ergeben würden.

Beigelegt wurde ein E-Mail-Verlauf aus dem Jahr 2016 sowie ein Ausdruck „License Activation Centre“.

Der beigelegte **E-Mail-Verlauf** aus dem Jahr 2016 zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*9\*\*\* bestätigt die Vorgehensweise die Abnehmer betreffend insofern, als purchase contracts abgeschlossen werden sollen, deren Nutzung auf 36 Monate beschränkt ist. Anschließend soll die Software neuerlich erworben werden müssen. Die Beschwerdeführerin soll jeweils für 12 Monate (demnach dreimal) die Lizenz ausgeben. Weiters wird darauf hingewiesen, dass diese Vorgangsweise nicht in den Verträgen mit der Beschwerdeführerin festgehalten wird.

Am **23.1.2024** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Beschwerdeführerin abgefertigt:

**„Indien**

*Vorliegend ist das share agreement aus 10/2017 sowie die Rechnung \*\*\*8\*\*\*.*

1.

*Sollten den gegenständlichen Quellensteuerbeträgen weitere Rechnungen zugrunde liegen, wären diese einzureichen.*

2.

*Welche Leistungen Ihrerseits liegen jeweils (je Kunde) den Zahlungen zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der \*\*\*12\*\*\* erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.*

3.

*Einzureichen sind die mit der \*\*\*12\*\*\* sowie allenfalls mit dem Endkunden abgeschlossenen Verträge (bezogen auf die Zahlungen laut obiger Rechnung).*

4.

*Sollten weitere Vereinbarungen mit der \*\*\*12\*\*\*, die im gegenständlichen Zeitraum in Geltung standen, vorliegen, sind auch diese einzureichen.*

**China**

*Vorliegend sind:*

**Rechnung \*\*\*2\*\*\* samt purchase agreement vom Juni 2018, \*\*\*22\*\*\*, \*\*\*20\*\*\***

5.

Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der \*\*\*9\*\*\* erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.

6.

In Punkt 6 wird die Wartung der Software durch die \*\*\*9\*\*\* vereinbart. Welche vertraglichen Vereinbarungen bestehen darüber mit der \*\*\*9\*\*\*? Wie werden die Wartungsleistungen abgerechnet?

7.

Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit \*\*\*20\*\*\*? Wenn ja, sind diese einzureichen.

8.

Einzureichen sind sämtliche mit der \*\*\*9\*\*\* abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.

9.

**Punkt 3.2.: Right of Usage**

Die „License“ wird wem gegenüber verlängert? Welche Voraussetzungen müssen für die jährliche Verlängerung erfüllt sein? Beschreiben Sie die Vorgangsweise im Detail.

10.

**Punkt 6: Software and Maintenance**

Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

11.

**Punkt 8: Technical Support and Post-sale service**

Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

**Rechnung \*\*\*3\*\*\* samt maintenance purchase agreement vom Mai 2019, \*\*\*23\*\*\*, \*\*\*11\*\*\***

12.

Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der \*\*\*9\*\*\* erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.

13.

Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit \*\*\*11\*\*\*? Wenn ja, sind diese einzureichen.

14.

Einzureichen sind sämtliche mit der \*\*\*9\*\*\* abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.

15.

**Punkt 6: Software Update and Maintenance**

Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.

16.

**Punkt 8: Technical Support and Post-sale service**

*Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.*

**Rechnung \*\*\*4\*\*\* samt purchase agreement vom Jänner 2019, \*\*\*24\*\*\*, \*\*\*19\*\*\***

17.

*Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der \*\*\*9\*\*\* erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.*

18.

*Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit \*\*\*19\*\*\*? Wenn ja, sind diese einzureichen.*

19.

*Einzureichen sind sämtliche mit der \*\*\*9\*\*\* abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.*

20.

*Punkt 6: Software Update and Maintenance*

*Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.*

21.

*Punkt 8: Technical Support and Post-sale service*

*Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.*

**Rechnung \*\*\*5\*\*\* samt purchase agreement vom März 2019, \*\*\*25\*\*\*, \*\*\*16\*\*\***

22.

*Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der \*\*\*9\*\*\* erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.*

23.

*Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit \*\*\*16\*\*\*? Wenn ja, sind diese einzureichen.*

24.

*Einzureichen sind sämtliche mit der \*\*\*9\*\*\* abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.*

25.

*Punkt 6: Software Update and Maintenance*

*Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.*

26.

*Punkt 8: Technical Support and Post-sale service*

*Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.*

**Rechnung \*\*\*6\*\*\* samt purchase agreement vom März 2019, \*\*\*26\*\*\*, \*\*\*18\*\*\***

27.

*Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der \*\*\*9\*\*\* erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.*

28.

*Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit \*\*\*18\*\*\*? Wenn ja, sind diese einzureichen.*

29.

*Einzureichen sind sämtliche mit der \*\*\*9\*\*\* abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.*

30.

*Punkt 6: Software Update and Maintenance*

*Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.*

31.

*Punkt 8: Technical Support and Post-sale service*

*Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.*

**Rechnung \*\*\*7\*\*\* samt purchase agreement vom Mai 2019, \*\*\*27\*\*\*, \*\*\*28\*\*\***

32.

*Welche Leistungen Ihrerseits liegen der Zahlung zugrunde? Welche Leistungen wurden diesbezüglich von der \*\*\*9\*\*\* erbracht? Erläutern Sie diese im Detail.*

33.

*Bestehen vertragliche Vereinbarungen mit \*\*\*28\*\*\*? Wenn ja, sind diese einzureichen.*

34.

*Einzureichen sind sämtliche mit der \*\*\*9\*\*\* abgeschlossenen Verträge, die den gegenständlichen Zeitraum betreffen.*

35.

*Punkt 6: Software Update and Maintenance*

*Gibt es einen gesonderten Wartungsvertrag? Wenn ja, ist dieser einzureichen.*

36.

*Punkt 8: Technical Support and Post-sale service*

*Gibt es einen gesonderten Vertrag betreffend technischer Betreuung nach dem Erwerb? Wenn ja, ist dieser einzureichen.*

37.

*Sollten den gegenständlichen Quellensteuerbeträgen weitere Rechnungen zugrunde liegen, wären diese einzureichen.“*

Mit **Schreiben vom 28.2.2024** wurde durch die Beschwerdeführerin wie folgt geantwortet:

Indien,

vorliegend ist das share agreement aus 10/2017 sowie die Rechnung \*\*\*8\*\*\*:

1.

Es seien keine weiteren Rechnungen vorhanden.

2.

Die Beschwerdeführerin hätte dazu keine Leistung erbracht. Die \*\*\*12\*\*\* hätte \*\*\*29\*\*\* die

Software für 1 Monat lizenziert. Bei \*\*\*30\*\*\* und \*\*\*31\*\*\* wäre es eine reine Software-Service Leistung gewesen.

3.

Keine zusätzlichen Verträge.

4.

Keine weiteren Vereinbarungen.

China

Rechnung \*\*\*2\*\*\* samt purchase agreement vom Juni 2018, \*\*\*22\*\*\*, \*\*\*20\*\*\*

5.

\*\*\*9\*\*\* als Vertriebspartner hätte den Endkunden in diesem Fall \*\*\*20\*\*\* die Software lizenziert und vorab bei der Beschwerdeführerin die Lizenz erworben.

6.

\*\*\*20\*\*\* hätte keine Wartung bestellt.

7.

\*\*\*20\*\*\* hätte mit der Beschwerdeführerin keine Vereinbarung gehabt.

8.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

9.

Die Kunden in China würden sich gegen ein jährliches Leasing aussprechen. Die typische Vorgangsweise sei, für eine Periode von bis zu maximal 3 Jahren die Lizenz zu erwerben, danach keine Wartung zu bezahlen und nach Ablauf der drei Jahre erneut einen 3-Jahresvertrag abzuschließen. Die jährliche Lizenzverlängerung, wenn sie in dieser 3-Jahresperiode vom Endkunden gewünscht werde, werde von \*\*\*9\*\*\* vorab an die Beschwerdeführerin kommuniziert und sie stelle diese Lizenz aus und sende sie an \*\*\*9\*\*\*, welche die Lizenz an den Endkunden weiterleite.

10.

Nein, es gebe keinen Wartungsvertrag mit dem Endkunden.

11.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

Rechnung \*\*\*3\*\*\* samt maintenance purchase agreement vom Mai 2019, \*\*\*23\*\*\*, \*\*\*11\*\*\*

12.

SGM sei kein typischer Fahrzeughersteller in China, da \*\*\*11\*\*\* ein internationales Unternehmen sei. Diese Firma beziehe jährlich Wartung von \*\*\*9\*\*\* und \*\*\*9\*\*\* bestelle diese von der Beschwerdeführerin.

13.

Nein, es gebe keine vertragliche Vereinbarung.

14.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

15.

Nein, es gebe keinen Wartungsvertrag mit dem Endkunden.

16.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

Rechnung \*\*\*4\*\*\* samt purchase agreement vom Jänner 2019, \*\*\*24\*\*\*, \*\*\*19\*\*\*

17.

siehe Frage 5

18.

Es würden keine vertraglichen Vereinbarungen bestehen.

19.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

20.

Es gebe keinen gesonderten Wartungsvertrag.

21.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

Rechnung \*\*\*5\*\*\* samt purchase agreement vom März \*\*\*25\*\*\*-2019, \*\*\*16\*\*\*

22.

siehe Frage 5

23.

Es würden keine vertraglichen Vereinbarungen bestehen.

24.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

25.

Es gebe keinen gesonderten Wartungsvertrag.

26.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

Rechnung \*\*\*6\*\*\* samt purchase agreement vom März \*\*\*26\*\*\*-2019, \*\*\*18\*\*\*

27.

siehe Frage 5

28.

Es würden keine vertraglichen Vereinbarungen bestehen.

29.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

30.

Es gebe keinen gesonderten Wartungsvertrag.

31.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

Rechnung \*\*\*7\*\*\* samt purchase agreement vom Mai \*\*\*27\*\*\*-2019, \*\*\*28\*\*\*

32.

siehe Frage 5

33.

Es würden keine vertraglichen Vereinbarungen bestehen.

34.

Alle Verträge seien bereits übermittelt worden.

35.

Es gebe keinen gesonderten Wartungsvertrag.

36.

Nein, es gebe keinen Vertrag.

37.

Es seien keine weiteren Rechnungen vorhanden.

Mit **Schreiben vom 3.7.2024** wurden die Ergänzungsvorhalte vom 24.10.2023 und 23.1.2024 sowie die Antwortschreiben vom 20.11.2023 und 28.2.2024 an die Amtspartei übermittelt.

Mit **Schreiben vom 19.7.2024** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

**1.**

#### **Zur Anwendbarkeit des EAS 3436 und der Musterabkommen der OECD und UN**

Die EAS 3436 sei am 2.6.2022 in der Findok veröffentlicht worden und sei daher für gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Vor dem BFG könne die Beschwerdeführerin die lediglich verwaltungsintern wirkende normative Verbindlichkeit der Rechtsansicht der Finanzverwaltung nicht einwenden. Gegenüber der Beschwerdeführerin seien die EAS lediglich Rechtsmeinungen. Auch das BFG sei an die Rechtsansicht der Finanzverwaltung nicht gebunden.

Der UN-Musterkommentar sowie der OECD-Musterkommentar sei ebenso wie die EAS keine Rechtsquelle, sondern eine Rechtserkenntnisquelle. Daher hätte eine Änderung des UN-Musterkommentars/OECD-Musterkommentars keine normative Verbindlichkeit. Die Verbindlichkeit der internationalen Kommentare zu den Doppelbesteuerungsabkommen sei vielmehr faktischer Natur. Aufgrund der Vielzahl der nicht definierten Begriffe in den Doppelbesteuerungsabkommen und dem Fehlen einer zentralen normativ verbindlichen Auslegungsinstanz benötige das Interpretieren von DBA-Auslegungsbestimmungen andere Rechtserkenntnisquellen. Die Musterkommentare der UN und der OECD seien nahezu die einzigen international anerkannten Auslegungsbehelfe für eine Interpretation von DBA und würden damit faktisch die Funktion einer normativ verbindlichen Auslegungsinstanz substituieren.

Mangels Alternativen erfordere die Auslegung von DBA die Heranziehung des Kommentars zum UN- und/oder des OECD-Musterabkommens. Fraglich sei aber, welche Version heranzuziehen sei. Sollte auf die Musterabkommen zum Zeitpunkt der DBA-Unterfertigung abgestellt werden (statische Interpretation) oder auf die aktuelle Anpassung der

Kommentierung (dynamische Interpretation).

Die alte Version des UN-MK 1980 (1980 bis 2001) lasse die Frage, ob Software „equipment“ darstelle, unbeantwortet. Damals hätte Software wirtschaftlich eine untergeordnete Rolle gespielt. Eine statische Auslegung durch Abstellen auf die Interpretation des UN-MK 1980 könne daher zu keiner rechtlich befriedigenden Interpretation führen. Eine solche eröffne erst die Änderung des UN-MK 2018, wo „equipment“ nur als körperliche Gegenstände verstanden würden und Software als unkörperlicher Gegenstand keine „Ausrüstung“ iSd Art. 12 DBA China darstelle.

Zu gleichen Ergebnissen komme man, wenn man die Kommentierung zum OECD-Musterabkommen für 1977 und 1992 analysiere. Die aktuelle Änderung im Jahr 2017 gehe implizit von einem körperlichen Ausrüstungsbegriff aus. Auch das OECD-MA hätte in seinen Vorgängerversionen den Ausrüstungsbegriff nicht klar definiert und somit mangels damaliger Problemstellung nicht geklärt, ob unkörperliche Sachen wie Software als „equipment“ bzw. „Ausrüstung“ zu qualifizieren seien.

Auch die Parlamentsmaterialien würden den Ausrüstungsbegriff nicht behandeln.

Eine statische Auslegung führe zu keine Ergebnissen.

Eine dynamische Auslegung sei daher zielführender. Unter analoger Anwendung der Wiener Vertragsrechtskonvention sei sie auch geboten. Nach Art. 31 Abs. 3 lit a Wiener Vertragsrechtskonvention sei für die Auslegung völkerrechtlicher Verträge „jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrages oder die Anwendung seiner Bestimmungen“ beachtlich. Auf die Kommentierungen von UN und OECD übertragen würden später Kommentaränderungen bei der rechtlichen Beurteilung von aktuellen Sachverhalten einfließen.

Im Ergebnis würden als vier Rechtserkenntnisquellen zur Verfügung stehen:

- EAS 3436
- UN-Musterkommentar
- OECD- Musterkommentar
- Parlamentsmaterialien zu den DBA

Das UN-Musterabkommen sei 2018 adaptiert worden und das OECD-Musterabkommen 2017. Aus beiden Kommentaren gehe hervor, dass „equipment“ körperliche Gegenstände umfasse. Die Finanzverwaltung hätte ich erst im Jahr 2022 durch das EAS 3436 neu zu dieser Thematik geäußert. Nach den Kommentaränderungen sei allerdings auch keine Bekräftigung der bisherigen – vor dieser Änderung international nicht einheitlich gehandhabten – Auslegungspraxis erfolgt. Die Parlamentsmaterialien würden keine Auskunft über den Ausrüstungsbegriff geben.

Aus Sicht der Abgabenbehörden sei der Orientierung an den Musterkommentaren der UN und OECD der Vorzug zu geben, weil deren Aussagen im Jahr 2019 für die Beschwerdeführerin bereits erkennbar gewesen wären.

Entsprechend müsse man – sofern man der statischen Auslegung folge – eher davon ausgehen, dass sich die ursprüngliche Rechtsansicht des BMF international nicht durchgesetzt hätte. Es

würde daher verfehlt sein, sich im Rahmen einer statischen Auslegung genau auf diese Minderheitsmeinung zu berufen.

2.

Zur Rechtsnatur der Softwareverträge

Der vereinbarte Eigentumsvorbehalt stelle klar, dass die Vertragsparteien im Kern einen Kaufvertrag vereinbaren hätten wollen.

- Der individuelle Zuschnitt des Produkts spreche gegen einen Kaufvertrag, weil dies bspw. Auch beim Verkauf von handgefertigten oder maßgeschneiderten Handelswaren regelmäßig der Fall sei.

- Dass es sich bei der Übergabe der Software um eine Kopie handle, ändere an der Kaufvertragseigenschaft ebenfalls nichts. Denn die Käufer würden dann Eigentum an der Softwarekopie erwerben. Der Umstand, dass die maximale Nutzungsdauer 36 Monate betrage und das Produkt dann mangels Lizenzverlängerung nicht mehr benutzbar sei, verändere zwar die Ausgestaltung, nicht aber das Wesen der Vereinbarung als Kaufvertrag. Denn auch nach 36 Monaten erfolge keine Rückgabe der Softwarekopie an den Veräußerer. Beim Mietvertrag werde das Mietobjekt (Softwarekopie) dem Vermieter nach Vertragsende zurückgestellt. In gegenständlichem Fall behalte der Softwarekäufer das Produkt (= sein Eigentum), auch wenn es nicht benutzbar sei.

- Einschränkung der Nutzungsrechte (Verbot der Sublicenzierung, Vervielfältigung, Weiterentwicklung) und die Verknüpfung mit der Nutzungslizenz würden die Nutzbarkeit des übertragenen Eigentums (Software) einschränken, aber nicht den Eigentumsübergang verhindern.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt**

Im Beschwerdejahr 2019 wurden ausländische Einkünfte in Höhe von 406.616,00 € erklärt. Strittig ist die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern, im Konkreten aus China und Indien, diese Einkünfte betreffend.

Die Beschwerdeführerin entwickelt Individualsoftware.

1.

### **China**

Die Beschwerdeführerin subsumiert die auf den im Folgenden angeführten Verträgen basierenden Entgelte unter den Art. 12 DBA China, Lizenzgebühren, und beantragt eine Anrechnung von chinesischer Quellensteuer. Die Amtspartei geht davon aus, dass zum einen Software nicht unter den Begriff „Ausrüstung“ fällt und zum anderen ein Verkauf der Software vorliegt, der eine Anwendung des Art. 12 DBA China ausschließt und die Entgelte daher unter Art. 7 DBA China fallen.

A.

Verträge betreffend \*\*\*\*20\*\*\*, \*\*\*\*19\*\*\*, \*\*\*\*16\*\*\*, \*\*\*\*18\*\*\* und \*\*\*\*17\*\*\*

Der chinesische Vertriebspartner \*\*\*\*9\*\*\* vertreibt die von der Beschwerdeführerin erstellte Software, wobei zwischen diesen kein Beteiligungsverhältnis besteht. Die \*\*\*\*9\*\*\* vermindert die Zahlungen an die Beschwerdeführerin um 10 % chinesische Quellensteuer.

Die \*\*\*\*9\*\*\* akquiriert Kunden und schließt mit diesen einen auf sie zugeschnittenen Softwareüberlassungsvertrag ab, wobei es diesbezüglich zwei Vertragsvarianten gibt:

Zum einen das Software Lease Agreement, das dem Kunden erlaubt, die Software für einen bestimmten Zeitraum einzusetzen und bestimmungsgemäß zu nutzen. Die Zahlung erfolgt regelmäßig.

Zum anderen das Software Purchase Agreement – Maintenance (Wartung), wonach dem Kunden das Gebrauchsrecht an der Software für unbestimmte Zeit überlassen wird. Die Zahlung erfolgt einmalig, die Software darf nicht an Dritte weitergegeben oder veräußert werden. Die Wartung wird mitangeboten, um zu gewährleisten, dass die Software laufend upgedatet wird und einsatzfähig bleibt. Meist wird die Wartung nicht angenommen, wodurch die Software nach einer bestimmten Zeit unbrauchbar wird. In der Folge wird vom Kunden eine neue Software erworben und ein neuer Vertrag mit der \*\*\*\*9\*\*\* abgeschlossen.

Die überlassene Softwarekopie kann nach drei Jahren nicht mehr benutzt werden, die Abnehmer sind dann nicht mehr berechtigt, diese zu nutzen. Die Softwarenutzung muss jedes Jahr freigeschaltet werden. Ohne diese Freischaltung kann die Software nicht mehr eingesetzt werden.

Aus dem Dokument \*\*\*\*9\*\*\* 23.11.2021 und dem E-Mail Verkehr zwischen der Beschwerdeführerin und \*\*\*\*9\*\*\* aus dem Jahr 2016 geht diese Beschränkung auf drei Jahre hervor, die mit den Abnehmern vereinbart werden soll.

Diese Bestimmung findet sich nicht in den Verträgen der Beschwerdeführerin mit der \*\*\*\*9\*\*\*.

Die Endkunden erwerben keine urheberrechtlich geschützten Rechte wie etwa Vervielfältigung, Sublizenzierung oder Weiterentwicklung. Die Software darf nur intern verwendet werden, die Verwendungsmöglichkeiten sind durch Modullizenzen numerisch beschränkt.

Die gegenständlichen Verträge übertragen keine Urheberrechte an die \*\*\*\*9\*\*\*. Die \*\*\*\*9\*\*\* erwirbt von der Beschwerdeführerin Softwarepakete, die auf die Abnehmer zugeschnitten sind (siehe auch Schreiben der Beschwerdeführerin vom 28.2.2024).

Dafür, dass die \*\*\*\*9\*\*\* die Software gemietet oder geleast hätte gibt es in den Verträgen keine Anhaltspunkte. Wie die Verträge der \*\*\*\*9\*\*\* mit den Endabnehmern gestaltet sind, ist für die strittige Quellensteueranrechnung irrelevant.

Die Beschwerdeführerin subsumiert die gegenständlichen Vergütungen unter den Lizenzgebührenbegriff des Art. 12 DBA China, der dem OECD-Musterabkommen vor 1992 folgt. Sie geht mit Verweis auf EAS 3393 vom 3.10.2017 davon aus, dass von „Ausrüstungen“ auch

unkörperliche Wirtschaftsgüter umfasst sind, deren Mietentgelte als Lizenzgebühren zu verstehen sind. Weiters wird davon ausgegangen, dass auch im Rahmen der Software Purchase Agreements ohne Wartung von vornherein eine Nutzung nur für einen bestimmten Zeitraum möglich ist und daher kein Kauf anzunehmen ist.

B.

Vertrag mit der \*\*\*11\*\*\*, maintenance purchase agreement vom Mai 2019

Nach der vorliegenden Vereinbarung und den Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 28.2.2024 entfällt das gegenständliche Entgelt auf Softwarewartungsarbeiten, die \*\*\*9\*\*\* bei der Beschwerdeführerin ankauft, um sie dann an den Abnehmer weiter zu verkaufen.

**2.**

### **Indien**

Vorliegend ist ein share agreement, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*12\*\*\* aus 10/2017 sowie eine Rechnung vom 28.6.2019, \*\*\*8\*\*\*.

In dieser Rechnung werden von der Beschwerdeführerin „Royalties for Software Sales“ in Höhe von 28.441,56 € an die \*\*\*12\*\*\* verrechnet.

Die Beschwerdeführerin hat nach eigenen Angaben keine konkreten Leistungen erbracht, die \*\*\*12\*\*\* hat zum einen Softwareserviceleistungen erbracht und zum anderen eine Software für einen Abnehmer für einen Monat lizenziert.

Das angeführte share agreement legt fest, welche Anteile vom Entgelt (das der Abnehmer an die \*\*\*12\*\*\* entrichtet) an die Beschwerdeführerin zu leisten sind, je nachdem, ob die Software verkauft, vermietet oder nur deren Wartung verrechnet wird. Es werden darin die Vertriebsrechte (distribution rights) an verschiedenen Softwareprodukten an die \*\*\*12\*\*\* weitergegeben. Die Urheberrechte verbleiben bei der Beschwerdeführerin.

Zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*12\*\*\* besteht kein Beteiligungsverhältnis.

Die vorliegenden Einkünfte basieren auf dem angeführten share agreement und wurden von der Beschwerdeführerin für die Einräumung von Vertriebsrechten lukriert.

### **Beweiswürdigung**

**1.**

#### **China**

A.

Verträge betreffend \*\*\*20\*\*\*, \*\*\*19\*\*\*, \*\*\*16\*\*\*, \*\*\*18\*\*\* und \*\*\*17\*\*\*

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den angeführten Verträgen, auf dem Dokument der \*\*\*9\*\*\* vom 23.11.2021 und dem E-Mail Verkehr zwischen der Beschwerdeführerin und \*\*\*9\*\*\* aus dem Jahr 2016, sowie auf den Angaben der Beschwerdeführerin die

Vertragsgestaltung zwischen \*\*\*9\*\*\* und den Abnehmern betreffend und auf den Ausführungen in den Schreiben vom 10.5.2021, 4.8.2021 und vom 28.2.2024.

Dass die \*\*\*9\*\*\* die Softwarepakete erworben hat geht nicht nur aus den vorgelegten Verträgen, sondern auch aus dem Schreiben der Beschwerdeführerin vom 28.2.2024 hervor. Eine zeitliche Beschränkung findet sich in den Verträgen nicht, weshalb auch nicht von einer solchen ausgegangen werden kann.

B.

Vertrag mit der \*\*\*11\*\*\*, maintenance purchase agreement vom Mai 2019

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Vereinbarung vom Mai 2019 und den dieser entsprechenden Angaben der Beschwerdeführerin vom 28.2.2024.

2.

### **Indien**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem share agreement, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*12\*\*\* aus 10/2017 sowie der Rechnung vom 28.6.2019, \*\*\*8\*\*\*.

Zudem wurde von der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 28.2.2024 konkretisiert, welche Leistungen jeweils den gegenständlichen Einkünften zugrunde liegen und dass es zu keiner Übertragung von Urheberrechten an der Software gekommen ist.

Dem Titel „Royalties for Software Sales“ in der Rechnung vom 28.6.2019 wird aufgrund der eindeutigen Festlegungen im share agreement und aufgrund der Ausführungen der Beschwerdeführerin keine Bedeutung beigemessen.

### **Rechtliche Beurteilung**

1.

#### **China**

Nach Art. 7 DBA China dürfen die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.

Art. 12 DBA China lautet wie folgt:

„Lizenzgebühren

Abs. 1

Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen im anderen Vertragsstaat besteuert werden.

Abs. 2

Diese Lizenzgebühren dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Vertragsstaates besteuert werden.

Abs. 3

Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Filme oder Bänder für Rundfunk und Fernsehen, von Patenten, Know-how, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

Art. 24 Abs. 2 DBA China legt unter anderem fest, dass, bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 12 und 13 Absätze 4 bis 6 und 22 Absatz 3 in China besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich die auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in China gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der von der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus China bezogenen Einkünfte entfällt. Für die Anwendung ist die in China erhobene Steuer bei Lizenzgebühren mit 20 von Hundert des Bruttobetragtes dieser Einkünfte anzusetzen.

A.

Verträge betreffend \*\*\*20\*\*\*, \*\*\*19\*\*\*, \*\*\*16\*\*\*, \*\*\*18\*\*\* und \*\*\*17\*\*\*

Zur Interpretation eines auf einem Musterabkommen basierenden Doppelbesteuerungsabkommens kann nur die Fassung des Musterabkommens und korrespondierenden Kommentars herangezogen werden, die beim Abschluss des DBA bereits vorgelegen ist (VwGH 31.7.1996, 92/13/0172; Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen<sup>2</sup>, Rz 118)  
 Änderungen und Updates von Musterabkommen, die nach Abschluss eines Abkommens vorgenommen werden, sind daher unbeachtlich.

Das DBA China folgt in Bezug auf den Lizenzgebührenbegriff dem OECD-MA 1977 und dem UN-MA 1980. Dass mit dem Update des OECD-MA 1992 die Wortfolge „die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen“ gestrichen wurde ist für den gegenständlichen Fall folglich irrelevant.

Eine Definition des Begriffes Ausrüstungen findet sich in keinem der beiden Musterabkommen. Die Finanzverwaltung hat bis EAS 3436 vom 1.6.2022 die Meinung vertreten, dass auch unkörperliche Wirtschaftsgüter darunter fallen. Seit 1.6.2022 geht sie von einer Beschränkung auf körperliche Wirtschaftsgüter aus.  
 Ob der Begriff Ausrüstungen auch unkörperliche Wirtschaftsgüter umfasst, kann dahingestellt bleiben.

Bei Zahlungen für den Erwerb einer Programmkopie für Zwecke des persönlichen oder betrieblichen Gebrauches handelt es sich um gewerbliche Einkünfte und Art. 7 DBA China ist anzuwenden. Erst dann, wenn die Software etwa vervielfältigt, verwertet, verändert oder veröffentlicht werden darf, sind die Zahlungen allenfalls als Lizenzgebühren zu werten und unter Art. 12 DBA China zu subsumieren (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Art. 12, Rz 53; Dax-Csörgeö in SWI 2018, 333; Indian Supreme Court 2.3.2021, 75 BIT 4/2021; Kjaersgaard, WTj 2019; 379, EAS 1998 vom 1.3.2002).

Im gegenständlichen Fall wurden nicht Urheberrechte übertragen, sondern urheberrechtlich geschützte Software.

Eine solche Übertragung fällt unter Art. 7 DBA China, eine Quellensteueranrechnung kann nicht vorgenommen werden (Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1, Z 12 Rz 75).

B.

Vertrag mit der \*\*\*11\*\*\*, maintenance purchase agreement vom Mai 2019

Die Wartung von Software stellt eine Dienstleistung dar, deren Entgelte unter Art. 7 DBA China, Unternehmensgewinne, zu subsumieren sind (Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Art. 12, Rz 41).

Die Beschwerde war in Bezug auf sämtliche Entgelte aus China als unbegründet abzuweisen.

Auf die Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens nach Art. 26 DBA China wird verwiesen.

**2.**

**Indien**

Nach Art. 7 Abs. 1 DBA Indien dürfen die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.

Die Beschwerdeführerin beruft sich auf das Vorliegen von Lizenzgebühren iSd Art. 12 DBA Indien, der auszugsweise wie folgt lautet:

Abs. 1

Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

Abs. 2

Diese Lizenzgebühren und Entgelte für technische Leistungen dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Vertragsstaates besteuert werden.

Abs. 3

Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen,

künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Filme oder Bänder für Rundfunk und Fernsehen, von Patenten, Know-how, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

Abs. 4

Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Entgelte für technische Leistungen“ bedeutet Zahlungen in jeglicher Höhe, die an Personen als Vergütung für die Erbringung von Leistungen leitender, technischer oder beratender Art, einschließlich der Leistungen des technischen oder anderen Personals geleistet werden, ausgenommen Zahlungen an einen Angestellten der Person, welche die Zahlungen leistet.

Lizenzgebühren im abkommensrechtlichen Sinn liegen nur vor, wenn ein Recht zur Nutzung eines Urheberrechtes übertragen wird (Indian Supreme Court 2.3.2021, 75 BIT 4/2021).

Eine Übertragung von Urheberrechten ist aus der vorliegenden Vereinbarung nicht zu entnehmen. Im gegenständlichen Fall wurden Entgelte für die Überlassung von Vertriebsrechten bezahlt. Solche Entgelte sind als Unternehmensgewinne iSd Art. 7 DBA Indien zu verstehen, eine Anrechnung einer – allenfalls auch zu Unrecht in Abzug gebrachten indischen Steuer – ist nicht vorgesehen.

Auf die Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 DBA Indien wird verwiesen.

Die Beschwerde war folglich auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob es sich bei Zahlungen für den Erwerb einer Programmkopie für Zwecke des betrieblichen Gebrauches um gewerbliche Einkünfte handelt und Art. 7 DBA China anzuwenden ist oder eine Lizenzgebühr iSd Art. 12 DBA China vorliegt existiert weder Judikatur des VwGH, noch des BFG.

Es war daher vom Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auszugehen und eine ordentliche Revision zuzulassen.

Linz, am 22. Juli 2024