

3. September 2018

BMF-010221/0243-IV/8/2018

EAS 3408

**Digitale Produkte und Dienstleistungen im KFZ-Handel**

Bietet ein deutscher Automobilhersteller (D-AG) im Wege der österreichischen Importeure und Einzelhändler den österreichischen Kunden elektronische Dienstleistungen durch mobile Online-Services (zB Online Verkehrsinformation, Notrufdienst, Batterielade-Management) bzw. im Bereich der Funktionalitätserweiterung durch optionale Freischaltung von im Zeitpunkt der Auslieferung des Fahrzeugs noch nicht funktionstauglichen Hard- und Softwarekomponenten (zB im Bereich Navigation, Klima, Power-Upgrade des Motors) gegen Entgelt auf Grund von Verträgen an, die zwischen dem Kunden und der D-AG abzuschließen sind, so stellen sich im Bereich des Ertragssteuerrechts aus der Sicht des zwischenstaatlichen Steuerrechts insb. folgende Fragen:

- allfällige Quellenbesteuerung von an den deutschen Hersteller zu leistenden Zahlungen,
- allfällige Begründung einer inländischen Betriebsstätte der D-AG.

Hinsichtlich der an die D-AG zu entrichtenden Zahlungen ist zunächst zu prüfen, ob diese unter die beschränkte Steuerpflicht des [§ 98 Abs. 1 Z 6](#) iVm [§ 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) fallen. In letztgenannte Kategorie fallen lediglich Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus

- der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des [Urheberrechtsgesetzes](#),
- der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.

Beschränkte Steuerpflicht gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) besteht nur dann, wenn die Rechte in ein inländisches Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden. [§ 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) erfasst nicht die Überlassung von Rechten und gewerblichen Erfahrungen im Sinn einer Veräußerung, sondern nur eine Überlassung zur Nutzung auf Zeit ähnlich einer Vermietung und Verpachtung (VwGH 24.11.1987,

[87/14/0001](#)). Lizenzeinkünfte für die Überlassung von Software unterliegen nur dann dem Steuerabzug gemäß [§ 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#), wenn ein Werknutzungsrecht im Sinne des [Urheberrechtsgesetzes](#) eingeräumt ist, die Software auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zu nutzen (zB Recht zur Vervielfältigung oder Modifikation). Kommt es zur Veräußerung der Rechte, dh. dem Veräußerer steht danach keine weitere Verfügungsmacht (keine weitere Veräußerungsmöglichkeit) mehr zu, unterbleibt ein Steuerabzug. Einkünfte aus der Veräußerung von Standardsoftware unterliegen daher nicht dem Steuerabzug (EStR 2000 Rz 8000).

Auch nach deutscher Rechtsauffassung handelt es sich in Fällen der grenzüberschreitenden Softwareüberlassung nur dann um Einkünfte aus der Überlassung von Rechten im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, wenn dem Nutzer umfassende Nutzungsrechte an der Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt werden. Das können insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte sein (vgl. Schreiben des dBmF zur beschränkten Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, IV C 5 - S 2300/12/10003:004 2017/0894289, Rz 3).

Im vorliegenden Fall wird entsprechend den in der Eingabe dargelegten Sachverhaltsmerkmalen davon ausgegangen, dass den österreichischen Kunden von der D-AG lediglich das Nutzungsrecht an der zur Nutzung der angebotenen Funktionalitäten erforderlichen Software für eigene Zwecke und damit kein Werknutzungsrecht im Sinne des [Urheberrechtsgesetzes](#) eingeräumt wird. Wird mit der an die D-AG zu leistenden Zahlung den österreichischen Kunden lediglich das Recht auf die zeitlich unbegrenzte Eigennutzung der Software erworben, kann das Bestehen einer Abzugssteuerpflicht gemäß [§ 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) ausgeschlossen werden. Selbst wenn eine Verwertung der Rechte in einer inländischen Betriebsstätte stattfindet, kann keine Abzugssteuerpflicht bestehen.

Auch aus der Sicht des Kommentars zu Art. 12 OECD-MA, dem das [DBA Deutschland](#) folgt, handelt es sich bei Zahlungen für den Erwerb einer Programmkopie für Zwecke der Nutzung auf der eigenen Festplatte des Erwerbers um gewerbliche Einkünfte, die von Art. 7 OECD-MA erfasst sind und nicht um Lizenzgebühren im Sinne des Art. 12 OECD-MA (OECD Komm. Art. 12 Rz 14; vgl. auch EAS 2307). Nur dann, wenn der österreichische Kunde Zahlungen dafür leistet, dass er die erworbene Software selbst vervielfältigen und gewinnbringend verwerten kann, wären solche Zahlungen als von Art. 12 OECD-MA erfasste Lizenzgebühren zu werten (OECD Komm. Art. 12 Rz 17.4; EAS 2475). Die Erhebung einer Quellensteuer von den in

Rede stehenden Einkünften wäre daher unter den gegebenen Umständen auch DBA-rechtlich verwehrt.

Weiters ist zu prüfen, ob durch die Umsetzung des dargestellten Geschäftsmodells eine österreichische Betriebsstätte der D-AG begründet wird. Verfügt das Unternehmen nicht dauerhaft über eine feste, örtliche Einrichtung in Österreich, durch die die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, so wird weder nach [§ 29 BAO](#) noch nach dem Abkommensrecht eine Betriebsstätte begründet (EAS 3391). Es käme gegebenenfalls der Ersatztatbestand des ständigen Vertreters im Sinn des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA idF vor 2017, der in [Art. 5 Abs. 5 DBA-Deutschland](#) seine Entsprechung findet, zum Tragen. Der abkommensrechtliche Begriff des „abhängigen Vertreters“ findet im innerstaatlichen Begriff des „ständigen Vertreters“ iSd [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) vollinhaltlich Deckung (EStR 2000 Rz 7933).

Das vorliegende Geschäftsmodell sieht vor, dass die österreichischen Importeure den Kunden gegenüber als Customer-Care-Center fungieren und für technische Fragen eine Telefon-Hotline einrichten. Diese Tätigkeit der Importeure wird von der D-AG im Rahmen der Importeurs-Handelsspanne fremdüblich abgegolten.

Die Neuwagen werden über österreichische Importeure und Händler am österreichischen Markt vertrieben. Dabei ist davon auszugehen, dass die Importeure und Händler im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig werden. Der aus dem PKW-Verkauf erzielte Umsatz wird somit unmittelbar beim österreichischen Verkäufer erfasst. Die Tätigkeit der österreichischen Importeure und Händler ist – sofern es sich um verbundene Unternehmen handelt – im Wege einer fremdvergleichskonformen Vertriebsmarge abzugelten.

Die österreichischen Importeure und die Einzelhändler verfügen allerdings betreffend die mobilen Online-Services und die Freischaltung zusätzlicher Hard- und Softwarekomponenten über keine rechtliche Abschlussvollmacht im Sinn des [Art. 5 Abs. 5 DBA Deutschland](#). Dieser Umstand allein steht nach der von Österreich unter Bezugnahme auf den Kommentar zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA bereits vor der Änderung dieser Bestimmung durch das Update 2017 vertretenen Auffassung, dass das Erfordernis der Vollmacht, Verträge im Namen des Unternehmens abzuschließen nicht in einem formalistisch-juristischen Sinn zu verstehen ist, sondern dass dem Wortlaut ein wirtschaftlicher Verständnisinhalt zukommt, der Annahme einer Vertreterbetriebsstätte nicht entgegen. Denn nach Z 33 (vierter Satz) des Kommentars zu Art. 5 OECD-MA idF vor 2017 übt eine Person bereits dann eine Verkaufsvollmacht aus, wenn sie berechtigt ist, alle Einzelheiten des Kaufvertrages mit dem Kunden zu besprechen

und zu verhandeln. Der Umstand, dass der Kunde im Rahmen des Neuwagenkaufs über die verfügbaren Online-Services und Hard- und Softwarekomponenten informiert und beraten wird, dem Kunden bereits ein Vertragsangebot unterbreitet wird, und der Kunde in der Regel davon ausgehen kann, dass er beim Kauf des Neuwagens und nach Online-Freischaltung die Online-Services und Hard- und Softwarekomponenten nutzen kann, ohne vorher noch in Vertragsverhandlungen mit der D-AG treten zu müssen, spricht für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte. Eine Vertreterbetriebsstätte kann daher auch dann begründet werden, wenn der österreichische Händler keine formelle Verhandlungs- oder Vertragsabschlussvollmacht besitzt und wenn daher der Vertragsabschluss selbst erst im direkten Kontakt zwischen dem österreichischen Kunden und der deutschen Gesellschaft zustande kommt, wobei sich dies allerdings angesichts des bereits inhaltlich voll ausgehandelten Vertrages dann nur mehr als bloße Formalität darstellt (EAS 3232 und EAS 3270). Auch eine Entgegennahme von Bestellungen ("Bestellvertreter") begründet bereits eine Vertreterbetriebsstätte (VPR 2010 Rz 175).

Die Kunden können die für die D-AG angebotenen Online-Dienstleistungen im Wege von Gutscheinen („Vouchers“) bezahlen, die zuvor vom Einzelhändler von der D-AG abzüglich eines Diskonts angekauft und an die Kunden weiterverkauft werden, wobei es den Einzelhändlern in eigener Verantwortung zur Entscheidung obliegt, ob die Gutscheine zum unverbindlichen Verkaufspreis oder mit Abschlag verkauft werden. Das Entgelt für die Gutscheine wird von den Einzelhändlern im eigenen Namen vom Kunden vereinnahmt. Die Gutscheine können nur für ein jeweils bestimmtes Fahrzeug eingelöst werden. Der Vertrag, auf dem die Nutzung der elektronischen Dienstleistungen basiert, wird schließlich online direkt zwischen der D-AG und den Kunden über das Webportal der D-AG geschlossen. Die Bezahlung wird seitens des Kunden mit dem erworbenen Gutschein getätigt. Der aus dem Gutscheinverkauf resultierende Umsatz wäre in wirtschaftlicher Betrachtung nicht anders zu behandeln als jener Umsatz, der aus dem Verkauf sonstiger Zusatzausstattung resultiert. Denn gleich wie beim Verkauf eines Fahrzeuges und sonstiger Zusatzausstattung berät der österreichische Händler den Kunden über die Produkte und führt Verhandlungen über die Höhe des Kaufpreises (innerhalb eines vorgegebenen Rahmens). Die österreichischen Händler wären folglich mit einer fremdvergleichskonformen Vertriebsmarge zu vergüten. Der durch den Kunden über das Webportal geschlossene Vertrag mit der D-AG zieht folglich keine weiteren ertragsteuerlichen Folgen für den österreichischen Händler nach sich.

Allerdings ist im Verhältnis zu Deutschland der Umstand zu berücksichtigen, dass gemäß Abs. 2 des Protokolls zu Art. 5 DBA Deutschland darüber Einverständnis besteht, dass im Fall verbundener Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt wird, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise einschließlich eines diesem verbleibenden Gewinns, abgegolten werden („Ein-Steuerpflichtiger-Ansatz“; VPR 2010 Rz 177). Diese Regelung käme im vorliegenden Fall jeweils dann zum Tragen, wenn es sich beim Importeur oder Einzelhändler um ein „verbundenes Unternehmen“ im Sinn des [Art. 9 DBA Deutschland](#) handelt. Sofern kein „verbundenes Unternehmen“ vorliegt, vermag die Protokollbestimmung zu [Art. 5 DBA Deutschland](#) nicht zur Anwendung zu gelangen, wodurch die Anwendbarkeit des [Art. 5 Abs. 5 DBA-Deutschland](#) (Vertreterbetriebsstätte) wieder auflebt. Das Bestehen einer Vertreterbetriebsstätte kommt jedoch nicht in Frage, wenn die Einzelhändler als „unabhängige“ Vertreter im Sinn des [Art. 5 Abs. 6 DBA Deutschland](#) zu qualifizieren sind, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. In diesem Zusammenhang sind jedoch die strengen Kriterien der „Unabhängigkeit“ des Kommentars zu Art. 5 Abs. 6 OECD-MA zu beachten. Wenn beispielsweise eine Person hinsichtlich ihrer geschäftlichen Tätigkeiten für ein Unternehmen detaillierten Weisungen und umfassender Kontrolle seitens dieses Unternehmens unterliegt, kann diese Person nicht mehr als von diesem Unternehmen „unabhängig“ angesehen werden. Ein weiteres wichtiges Merkmal ist, ob das Unternehmensrisiko von der Person oder von dem vertretenen Unternehmen zu tragen ist (OECD Komm. Art. 5 idF vor 2017, Rz 38). Ob bei unverbundenen Händlern der Tatbestand des unabhängigen Vertreters erfüllt ist, wäre im Einzelfall zu prüfen und kann nicht im ministeriellen EAS-Verfahren geklärt werden.

Eine abschließende Entscheidung hinsichtlich des konkreten Einzelfalls ist der für die Sachverhaltswürdigung zuständigen Behörde vorbehalten und kann nicht im Wege einer auf die Beantwortung von Rechtsfragen gerichteten EAS-Auskunft erfolgen.

Bundesministerium für Finanzen, 3. September 2018