

Ermäßigter Steuersatz bei einer entgeltlichen Überlassung von urheberrechtlich geschützten Computerprogrammen

Hinweise zur Verwaltungsweisung der OFD Niedersachsen vom 30.10.2015

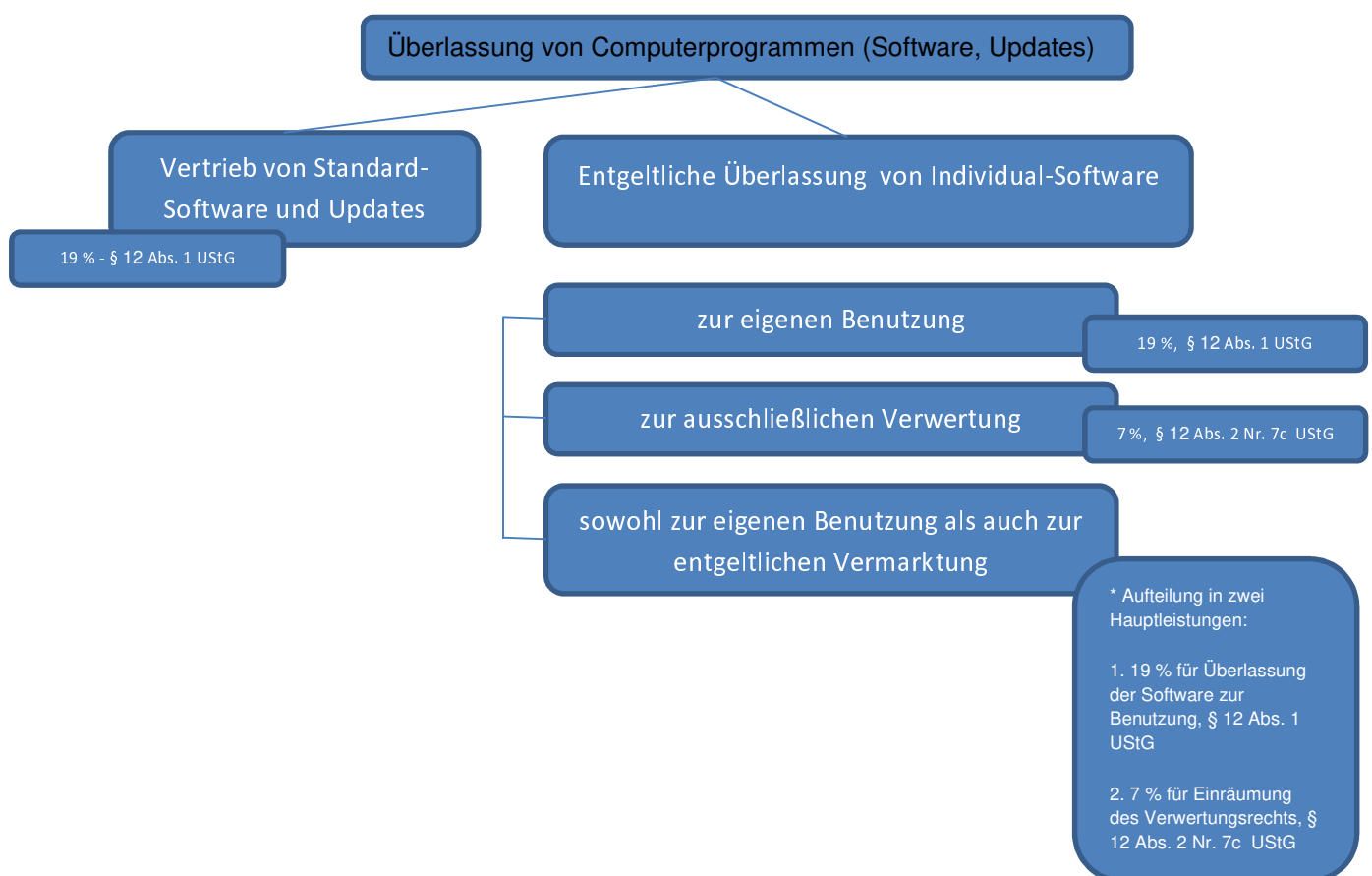
Die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben **soll** den Endverbraucher nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. C UStG durch den ermäßigten Steuersatz entlasten.

Um eine einheitliche Rechtsanwendung des ermäßigten Steuersatzes sicherzustellen, hat OFD Niedersachsen eine Verfügung vom 30.10.2015 erlassen, die eine bereits vorhandene vom 14.02.2007 (OFD Hannover, 14.2.2007, S 7240 - 37 - StO 183) überarbeitet und bestätigt. In dieser Verfügung werden die Fälle der Anwendung des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. C UStG konkretisiert.

I. Überblick Computerprogramme

Umsatzsteuerlich ist bei Computerprogrammen im ersten Schritt zwischen Standard- und Individual-Software zu unterscheiden. Im zweiten Schritt ist zwischen der Überlassung von Programmen lediglich zur Benutzung und der Überlassung von Programmen mit Einräumung urheberrechtlicher Schutzrechte zur Verwertung zu definieren.

Diese Abgrenzungen sind bedeutsam, da unter die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG nur die Überlassung von Individual-Software mit Einräumung urheberrechtlicher Schutzrechte zur Verwertung fällt.



* eine Aufteilung in zwei Hauptleistungen ist nur dann zulässig, wenn dem ermäßigten Steuersatz unterliegender Umsatz auch als Betrag im Werkvertrag ausgewiesen ist.

II. Voraussetzungen für die Steuerermäßigung

Begünstigt sind sonstige Leistungen, die nicht nur als bloße Software-Überlassung zur individuellen Benutzung bestimmt sind. Zusammengefasst müssen folgende Voraussetzungen samt erfüllt werden:

1. Es handelt sich weder um eine Lieferung (in Form einer Übertragung von Standard-Software auf Datenträgern) noch um eine sonstige Leistung (in Form einer elektronischen Übertragung von Standard-Software)
2. Die Hauptleistung soll in der Einräumung des urheberrechtlich geschützten Verwertungsrechts liegen (Abschn. 12.7 Abs.1 i.V.m. Abs. 14 UStAE)
3. Dem Auftraggeber kommt es primär auf die Marktfähigkeit des Programmes an
4. Die Vereinbarung über die entsprechende Hauptleistung muss sich aus dem Vertrag zwischen Auftraggeber und Programmhersteller ergeben.

1. Weder Lieferung noch sonstige Leistung mit Standard-Software

Verkauf von Standard-Software und Updates stellen immer dann eine Lieferung dar, wenn sie auf Datenträgern vertrieben werden.

Bei der Überlassung von Software auf elektronischem Weg handelt es sich grundsätzlich nicht um Lieferungen, sondern um sonstige Leistungen. Das gilt unabhängig davon, ob es sich um Standard- oder Individual-Software handelt. (s. Abschn. 3.5 Abs. 3 Nr. 8 Satz 2 UStAE).

An der Stelle ist die Abgrenzung zwischen Standard- und Individual-Software entscheidend, da die elektronische Übertragung von Individual-Software dem ermäßigten Steuersatz unterliegen kann (s. weitere Ausführungen).

Standard-Software sind serienmäßig hergestellte Gegenstände, die von jedem beliebigen Käufer erworben und nach ihrem Aufbau und begrenzter Ausbildung in Standardform verwendet werden können, um gleiche Anwendungen oder Aufgaben auszuführen. Sie bestehen aus einer kohärenten und unabhängigen Serie von Programmen und Datenträgermaterial und schließen oft die Dienstleistungen des Aufbaus, der Ausbildung und der Wartung mit ein. Hierzu gehört Software für Heimcomputer und Computerspiele. Ferner gehören hierzu Standardpakete, die auf Wunsch so angepasst sind, dass sie Sicherheits- oder ähnliche Vorrichtungen enthalten. Standard-Software liegt auch dann vor, wenn die Software auf einen bestimmten Anwender-/Benutzerkreis zugeschnitten ist.

2. Die Hauptleistung

Nur, wenn dem Auftraggeber bei der Erstellung der Individual-Software gleichzeitig die Verwertungsrechte an dem Programm übertragen werden, kommt für diese Umsätze (vgl. III Mischfälle) der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG in Betracht, wenn die Übertragung der Verwertungsrechte leistungsbestimmend ist. Die Übertragung der Verwertungsrechte darf nicht nur eine unselbständige Nebenleistung darstellen und muss hauptsächlich in der Übertragung urheberrechtlicher Schutzrechte bestehen.

Dabei handelt es sich im Wesentlichen um folgende Rechte auf Vervielfältigung und Verbreitung (§ 69c S. 1 Nr. 1 bis 4 UrhG), die der Urheber oder Nutzungsberechtigte dem Leistungsempfänger nicht nur als Nebenfolge einräumt

- 1) die dauerhafte oder vorübergehende Vervielfältigung, ganz oder teilweise, eines Computerprogramms mit jedem Mittel und in jeder Form.

- 2) die Übersetzung, die Bearbeitung, das Arrangement und andere Umarbeitungen eines Computerprogramms sowie die Vervielfältigung der erzielten Ergebnisse.
- 3) jede Form der Verbreitung des Originals eines Computerprogramms oder von Vervielfältigungsstücken, einschließlich der Vermietung.
- 4) die drahtgebundene oder drahtlose öffentliche Wiedergabe eines Computerprogramms einschließlich der öffentlichen Zugänglichmachung in der Weise, dass es Mitgliedern der Öffentlichkeit von Orten und zu Zeiten ihrer Wahl zugänglich ist.

3. Der Wille des Auftraggebers

Dem Auftraggeber soll es nicht primär auf die Programminhalte zur Nutzung des Know-hows, sondern auf die Marktfähigkeit des Programms ankommen; dieses muss sich allerdings aus dem Vertrag zwischen Auftraggeber und Programmhersteller ergeben. In diesem Fall ist davon auszugehen, dass der Auftraggeber die Hauptleistung bei der Auftragsvergabe zur ausschließlichen Verwertung des Programms gewollt und bestellt hat. Eine derartige Leistung kann, wenn sie entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt wird, dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG unterliegen.

4. Vertragliche Vereinbarung und tatsächliche Durchführung

Ob die Übertragung der Verwertungsrechte leistungsbestimmend ist und dem Auftraggeber primär auf die Marktfähigkeit des Programms ankommt bzw., ob bei der Prüfung, dass die in § 69c UrhG bezeichneten Rechte nicht nur als Nebenfolge eingeräumt worden sind, ist von den vertraglichen Vereinbarungen und den tatsächlichen Leistungen auszugehen. Ergänzend ist auf objektive Beweisanzeichen, z. B. die Tätigkeit des Leistungsempfängers, die vorhandenen Vertriebsvorbereitungen und Vertriebswege, die wirkliche Durchführung der Vervielfältigung und Verbreitung sowie die Vereinbarung über die Bemessung und Aufteilung des Entgelts, abzustellen.

III. Mischfälle. Überlassung sowohl zur eigenen Benutzung als auch zur entgeltlichen Vermarktung des Programms durch den Auftraggeber

Die Entlastungsvorschrift legt die Finanzverwaltung eng aus und gibt konkrete Hinweise dazu, lediglich in welchen Fällen die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG anzuwenden ist. So stellt die OFD Niedersachsen in seiner Verfügung klar, dass bei Mischfällen, bei denen die Programmerstellung sowohl den eigenen Zwecken dient als auch zur entgeltlichen Vermarktung von vornherein vorgesehen ist, auf den Werkvertrag abzustellen ist.

Es genügt nicht, eine nur allgemein gehaltene Vertragsformel zu verfassen, dass das Verwertungsrecht auf den Auftraggeber übergeht und es beabsichtigt ist, das Programm auch durch Lizenzen o.ä. entgeltlich weiterzugeben. Hier muss ergänzend der Betrag genannt sein, der zur Einräumung des Verwertungsrechts aufzuwenden ist. Nur dieser Betrag ist mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern.

In einem solchen Fall soll der Programmhersteller gegenüber dem Auftraggeber zwei selbständige Hauptleistungen erbringen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen (die dem allgemeinen Steuersatz unterliegende Überlassung von Software zur Benutzung und die dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG unterliegende Einräumung des Verwertungsrechts zur entgeltlichen Vermarktung des Programms).

Nach Auffassung der OFD Niedersachsen wird in der Regel jedoch bei Auftragsvergabe nur die Verwendung zu eigenen Zwecken feststehen; eine zusätzliche Vermarktungsmöglichkeit wird sich erst nachträglich einstellen und wirkt sich daher auf den Steuersatz nicht mehr aus.

Etwas anders hat der BFH diese Vorschrift in 1997 **aufgefasst / erörtert** und die Steuerermäßigung aus einem Gesamtbild der existierenden Verträge zugelassen.

In seinem Beschluss vom 13.03.1997 führt BFH aus, dass es (bei der gebotenen summarischen Beurteilung) für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes um die Herstellung von Computerprogrammen i. S. UrhG gehen muss. Es kann meist kaum zwischen der Herstellung des Computerprogramms als Hauptleistung und der Einräumung und Übertragung von Rechten nach dem UrhG an dem Computerprogramm als Nebenleistung unterschieden werden. So gilt hier auch, dass an Auftraggeber eine einheitliche Leistung (und nicht eine Haupt- und Nebenleistung) erbracht wird. Ist ein Werkvertrag auf die Herstellung eines urheberrechtlich geschützten Computerprogramms gerichtet, ist die damit verbundene Einräumung und Übertragung der Rechte nach dem UrhG auf den Auftraggeber wesentlicher Inhalt der geschuldeten Werkleistung. Anders wäre es, so der BFH, wenn die Werkverträge ganz oder teilweise auf die Herstellung von Werken gerichtet gewesen wären, die nicht nach § 2 UrhG geschützt waren.

IV. Fazit

Deutlich wird wieder die Abgrenzungsproblematik bezüglich der Höhe des Steuersatzes, die mit dieser OFD Verfügung etwas entschärft werden und die Meinung der Finanzverwaltung erneut aufzeigen soll.

Positiv ist die gewisse Klarheit durch die genaue Vorgabe der Schritte, um die Sicherheit bei der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes zu erlangen, anzumerken. Das kann den Unternehmern bei der Vertragsgestaltung helfen, zielgerichtet vorzugehen.

Anders sieht es mit den bestehenden Verträgen aus, die möglicherweise überprüft und ergänzt werden sollten. Die geschäftlichen Vorteile davon, die Zweifel bei der Anwendung des Steuersatzes auszuräumen, sind eindeutig (auf die Berichtigungsmöglichkeiten soll an der Stelle nicht eingegangen werden):

- Eine zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer z.B. 19% statt 7%, § 14 Abs. 1 UStG – unrichtiger Steuerausweis, wird vom Aussteller der Rechnung / dem Leistenden geschuldet und kann nur in Höhe von nur 7% vom Leistungsempfänger als Vorsteuer geltend gemacht werden. Der § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz UStG regelt ausdrücklich, dass nur die gesetzlich geschuldete Steuer als Vorsteuer abziehbar ist.
- Bei einer zu niedrig ausgewiesenen Umsatzsteuer (z.B. 7% statt 19%) wird nicht diese vom Aussteller der Rechnung / dem Leistenden geschuldet, sondern die gesetzlich geschuldete in Höhe von 19%. Der Leistungsempfänger kann nur in der Rechnung ausgewiesene Steuer in Höhe von 7% als Vorsteuer geltend machen.

Zusammenfassend bleibt zu sagen, dass In Genuss des ermäßigten Steuersatzes mit einer ziemlichen Rechtssicherheit nur derjenige kommen kann, wer sich am Anfang vertraglich festlegt und als Hauptleistung die entgeltliche Überlassung von Individual-Software zur (ausschließlichen oder anteiligen - mit dem dafür extra bestimmten und ausgewiesenen Betrag) Vermarktung vereinbart. Soll sich eine zusätzliche Vermarktungsmöglichkeit erst nachträglich einstellen, kann diese wohl nicht mehr mit einem ermäßigten Steuersatz berücksichtigt werden.

AUTOR

Swetlana Muth

Dipl.-Ökonomin und Steuerberaterin mit Tätigkeitsschwerpunkt Umsatzsteuer