

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN
E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

4. April 2022

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Dr. Christian Schleithoff
Referat IV B 8
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Per E-Mail: IVB8@bmf.bund.de; christian.schleithoff@bmf.bund.de

Stellungnahme vom 4. April zum Entwurf eines BMF Schreibens zum Steuerabzug nach § 50a Einkommensteuergesetz bei Softwareauftragsentwicklung

Sehr geehrter Herr Dr. Schleithoff,

wir danken Ihnen für die Übersendung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zum Steuerabzug nach § 50a Einkommensteuergesetz (EStG) bei Softwareauftragsentwicklung und die Möglichkeit dazu Stellung zu nehmen. Die sechs unterzeichnenden Spitzenorganisationen der deutschen gewerblichen Wirtschaft unterstützen die Bestrebung, mit einer untergesetzlichen Regelung für Klarheit im Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG bei Softwareauftragsentwicklung zu sorgen.

Wir begrüßen die Klarstellung des BMF, dass der endgültige Übergang von Rechten an einer Software, spätestens seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Anpassung des Urheberrechts ab dem 7. Juni 2021, durch die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums („wirtschaftlicher Rechtekauf“) i. S. d. § 39 Abgabenordnung (AO) möglich ist. Wir möchten jedoch darauf hinweisen, dass der „wirtschaftliche Rechtekauf“ – zumindest für Dienstverträge - auch bereits vor dem 7. Juni 2021 möglich war und durch das vorliegende BMF-Schreiben nur ausdrücklich klargestellt wird. Eine Steuerabzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG für die zeitlich unbeschränkte und

ausschließliche Überlassung von Nutzungsrechten bestand demnach auch vor dem 7. Juni 2021 nicht. Wir begrüßen, dass mit der neuen Rechtslage nun auch Werkverträge eindeutig für den wirtschaftlichen Rechtekauf einbezogen werden.

Wir möchten daher das BMF darum ersuchen, im Sinne der Rechtsicherheit und Verhältnismäßigkeit (Dienst-)Verträge, die vor dem 7. Juni 2021 geschlossen wurden, aber mit Wirkung über den 6. Juni 2021 hinaus bestehen, ausdrücklich in den Anwendungsbereich des o.g. BMF Schreibens einzubeziehen. Im Zuge einer Billigkeitsregelung bitten wir diese Regelung auch auf Werkverträge auszudehnen.

Angesichts der Komplexität der Rechtsmaterie einerseits, die nur im Zusammenspiel von Urheberrecht und Steuerrecht verständlich wird, und der vielfältigen Vertragsgestaltungen in der betrieblichen Praxis andererseits sollten insbesondere die Abgrenzungskriterien zwischen zeitlich begrenzter Nutzungsüberlassung und wirtschaftlichem Rechtekauf noch stärker konkretisiert und z.B. durch einen Positivkatalog ergänzt werden. Die Vorgabe, dass ein wirtschaftlicher Rechtekauf regelmäßig ausgeschlossen ist, soweit und solange beim Urheber oder bei anderen (ausländischen) Personen und Gesellschaften aufgrund des geschlossenen Vertrages Rechte verbleiben, die sich aus dem Urheberrecht ergeben und die über einen eigenen wirtschaftlichen Wert verfügen, sehen wir als höchst konflikträchtig an. Dadurch könnte bereits der marginale Wert eines verbleibenden Rechts den Rechteerwerb vollständig ausschließen. Dies kann aus unserer Sicht nicht gewollt sein. Unseres Erachtens sollte der Rechteerwerb nur in dem Umfang des Werts ausgeschlossen sein, in dem Rechte beim Urheber verbleiben. Ebenso bitten wir dringend, die Formulierung „soweit und solange“ weiter zu konkretisieren, um das Konfliktpotenzial zwischen Steuerpflichtigem und Verwaltung zu begrenzen.

Unsere Anmerkungen zu dem Entwurf des BMF Schreiben im Einzelnen entnehmen Sie bitte dem Besonderen Teil unserer Stellungnahme.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck



BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann



BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm Yokab Thomsen



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Dr. Volker Landwehr Jochen Bohne



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Ralph Brügelmann



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber



I. Urheberrechtlicher Schutz von Computerprogrammen

a. Software als geschütztes Werk

Die Frage des (wirtschaftlichen) Rechtekaufs ist eine interdisziplinäre Frage, die neben der Betrachtung des Steuerrechts ebenfalls die des Urheberrechts bedarf.

Das deutsche Urheberrecht schützt Werke der Literatur, Wissenschaft und Kunst nach § 1 Urheberrechtsgesetz (UrhG). Solche Werke sind persönliche geistige Schöpfungen, denen eine persönliche, individuelle geistige Schöpfungshöhe und Formgestaltung des Schöpfers (Urhebers) zu Grunde liegt. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 UrhG zählen Computerprogramme ebenfalls zu den geschützten Werken. Ziel des Urheberrechts ist es, den Urheber des Werkes zu schützen. Hierzu erlangt der Schöpfer eine Varietät an Rechten, die nur ihm zustehen. Zum einen schützt das UrhG in § 11 S. 1 das Urheberpersönlichkeitsrecht, zum anderen auch den wirtschaftliche Nutzen des Werkes. Durch die persönliche Bindung der Urheberrechte an den Urheber und seine geistige und persönliche Beziehung zum Werk, sind Urheberrechte nach § 29 UrhG nicht veräußerbar. Möchte der Urheber sein Werk wirtschaftlich ausbeuten, so bleiben ihm hierfür nur die Grenzen seiner Verwertungsrechte. Für Computerprogramme, also Software, gelten für die wirtschaftliche Verwertung i. S. d. §§ 31 ff. UrhG weitere besondere Bestimmungen, insbesondere die §§ 32a ff., 41 ff., 69a-g UrhG.

b. Unterscheidung zwischen Dienst- und Werkvertrag

Softwareauftragsentwicklungen erfolgen in der Regel mittels Dienst- oder Werkvertrag zwischen den Parteien. Das Tätigwerden des Auftragnehmers ist bei beiden Vertragstypen regelmäßig im Vordergrund. Die vertragliche Einräumung der ausschließlichen und uneingeschränkten Überlassung und damit Übertragung sämtlicher Nutzungsrechte an der Software lässt sich der Auftraggeber lediglich einräumen, um seine Rechtsposition zu sichern. Ungeachtet davon, leistet der Auftraggeber die Vergütung vorrangig für die Erbringung der Entwicklungsleistung. Der Unterschied zwischen Werk- und Dienstverträgen liegt darin, dass bei Werkverträgen der Auftragnehmer in seiner eigenen unternehmerischen Sphäre auf eigenes Risiko die Software entwickelt, bevor die Software an den Auftraggeber übergeben wird.

Im Unterschied zum derivativen Erwerb aufgrund eines Werkvertrags ist die „unechte“ Auftragsentwicklung (durch strikte Vorgaben des Auftragnehmers) im Rahmen eines Dienstvertrags Teil des eigenen Herstellungsprozesses des Auftraggebers, d. h. es geht nicht um die

Abgrenzung zwischen Veräußerung bzw. Überlassung eines Rechts durch den Auftragnehmer an den Auftraggeber, sondern um die originäre Entstehung der Software in der (steuerlichen) Vermögenssphäre des Auftraggebers. Aufgrund der von Anfang bestehenden Zuordnung zum Auftraggeber ist kein Raum für einen Anschaffungs- bzw. Überlassungssachverhalt, weshalb sich die bislang streitige Frage nach dem „Rechtekauf“ bei Urheberrechten im Herstellungsfall gar nicht stellt.

Damit wäre bei Werkverträgen, die eine nicht ausschließliche und eingeschränkte Nutzungsüberlassung vorsehen, wäre die Einordnung eines Anteils der Vergütung als Lizenzgebühr denkbar. In dieser Hinsicht sind die Regelungen des BMF-Schreiben mit Wirkung für die Zukunft zu begrüßen.

c. Der Wirtschaftlicher Rechtekauf vor und nach der Urheberrechtsreform im Rahmen von Dienstverträgen

In Hinblick auf Softwareauftragsentwicklungen stellte sich die Frage, wer letztlich der Urheber der entwickelten Software ist, d. h. wem das Computerprogramm als Ergebnis seiner eigenen schöpferischen Leistung zuzurechnen ist. Daran knüpft sich die Frage an, wem die wirtschaftlichen Verwertungsrechte zufallen und inwiefern diese durch Eventualanprüche auf eine Nachvergütung nach Fertigstellung bestehen. Mit dem Gesetz zur Anpassung des Urheberrechts an die Erfordernisse des digitalen Binnenmarkts (UrhBiMaG) vom 20. Mai 2021, welches zum 7. Juni 2021 in Kraft trat, wurden diese Fragen vom Gesetzgeber unseres Erachtens bloß klargestellt, da bereits mit § 69a Abs. 5 UrhG a. F. erhebliche Einschränkungen der wirtschaftlichen (Nach-)Verwertungsmöglichkeiten des Urhebers mit Blick auf Software galten. § 69a Abs. 5 UrhG konkretisiert, dass das dem Urheber nach § 40a UrhG eingeräumte Recht zur anderweitigen Verwertung von zuvor gewährten exklusiven Nutzungsrechten an Dritte keine Anwendung findet. Hierin kann ausschließlich die urheberrechtliche Zulässigkeit der Einräumung eines zeitlich unbeschränkten, ausschließlichen Nutzungsrechts an Software gesehen werden. Zudem ist festzuhalten, dass die für eine Nachvergütung faktisch notwendige Auskunft über Nutzung und Umfang für angestellte Softwareentwickler nach § 32d UrhG auch vor UrhBiMaG keine Anwendung fand.

Der Gesetzgeber sieht zwar für andere Werke eine gesetzlich gesicherte Position auf angemessene Nachvergütung oder sonstige Verwertungsansprüche des Urhebers vor, der Ausschluss dieser Rechte für Computerprogramme ist aber nun auch explizit mit § 69a Abs. 5 UrhG bestätigt worden. Die Neufassung des § 69a Abs. 5 UrhG, wonach alle Rechtsgrundla-

gen, aus denen sich wirtschaftliche Ansprüche des Urhebers (ausländischer, angestellter Softwareentwickler) ableiten lassen (insb. §§ 32 bis 32g, 36 bis 36d, 40a und 41 UrhG), für Computerprogramme nicht anwendbar sind, bestätigt die Sichtweise des wirtschaftlichen Eigentums nunmehr auch zivilrechtlich. Damit ist die Position des Auftraggebers der Softwareentwicklung wirtschaftlich betrachtet derart gesichert, dass sämtliche wirtschaftliche Ansprüche des Auftragnehmers (Softwareentwicklers) ins Leere laufen. Das wirtschaftliche Eigentum an Computerprogrammen kann demnach übertragen werden.

Daran ändert auch die sog. „Total-Buy-Out“ Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nichts.¹ Die BFH Rechtsprechung bezieht sich auf Leistungserbringungen im Rahmen von Werkverträgen, die sich so nicht auf die Softwareentwicklung, durch eine ausländische Gesellschaft erbracht wird, übertragen lässt. Der BFH unterscheidet unseres Erachtens in seiner Rechtsprechung zwischen den zivilrechtlichen unterschiedlichen Vertragstypen Dienst- und Werkvertrag. Eine Anwendbarkeit der zugrundeliegenden Argumentation auf Dienstverträge war ungeachtet dessen nicht Gegenstand der BFH-Entscheidungen. Der BFH stützt seine Urteilsbegründung im Wesentlichen auf die urheberrechtliche Einordnung der zu beurteilenden Werke, und nennt als zentralen Entscheidungsgrund den sich aus § 32a UrhG ergebenden Eventualananspruch des Urhebers auf weitere Erfolgsbeteiligung. Das Ziel des § 32a UrhG sei es nach BFH, den eigentlichen Werkschöpfer gegen Ausbeutung angesichts der wirtschaftlichen Übermacht z. B. der Medienkonzerne zu schützen.

Der eigentliche Wertschöpfer bei einfachen Programmierarbeiten oder bei Auftragsfertigung ohne eigene Gestaltungsmöglichkeit und Gestaltungshöhe, an denen dann wiederum mehrere Arbeitnehmer teilnehmen, sowie bei größeren Projekten, an denen die angestellten Softwareentwickler in Teams arbeiten, lässt sich zudem der möglicherweise schutzfähige Beitrag den einzelnen Programmierern nicht (rechtssicher) zuordnen geschweige denn feststellen. Daher besteht der vom BFH angeführte urheberrechtliche Nachvergütungsanspruch gem. §§ 32a, 32b UrhG jedenfalls dann nicht, wenn der Beitrag des einzelnen Programmierers entweder trivial oder schon gar nicht identifizierbar sowie von anderen Beiträgen abgrenzbar ist. Andernfalls würde sich eine Atomisierung der Urheberrechte ergeben, die durch das Urheberrecht i. S. eines geschützten Werkes nicht möglich ist.

Nach unserer Rechtsauffassung finden die vom BFH in seinen Urteilen genannten Schutzvorschriften der § 32 und § 32a UrhG für den Fall des angestellten Softwareentwicklers de facto keine Anwendung. Die urheberrechtlichen Vorschriften vor der neuerlichen Urheberrechtsreform sind ebenfalls Ausfluss der EU-Software-Richtlinie gewesen. Die Richtlinie selbst lässt

¹ BFH, Urteile vom 24.10.2018, I R 69/16 und I R 83/16.

keinen weitergehenden Vergütungsanspruch im Sinne der § 32 und § 32a UrhG erkennen. Demzufolge steht eine Anwendung von weitergehenden Vergütungsansprüchen unseres Erachtens nicht im Einklang mit den europarechtlichen Vorgaben bzw. kann hieraus ebenfalls nicht abgeleitet werden. Gleiches gilt für die dem UrhBiMaG zugrundeliegende EU-Urheberrechtsrichtlinie 2019², die in Art. 23 Abs. 2 ausdrücklich regelt, dass die urhebervertragsrechtlichen Bestimmungen der Richtlinie gerade keine Anwendung auf Software finden.

Darüber hinaus ist schon zweifelhaft, ob die Schutzbedürftigkeit von angestellten Softwareentwicklern durch Eventualanpruch überhaupt gegeben ist. Nach unserer Einschätzung verfügen die Programmierer, die beim Auftragnehmer oder dessen Subunternehmern angestellt sind und im Hinblick auf § 69a Abs. 3 UrhG allein als schutzfähige Urheber in Betracht kommen, nicht über einen umfassenden Schutz i. S. d. §§ 29 Abs. 1, 32a, 32b und 41 UrhG. Dies folgt aus § 69b Abs. 1 UrhG. Entsprechende Vorschriften, wonach (Software-)Urheberrechte ohne Weiteres übertragbar sind bzw. direkt beim Auftraggeber entstehen, gibt es auch in anderen Ländern (z. B. „Work-for-hire doctrine“ in den USA). Das herabgesetzte Schutzniveau für angestellte Softwareentwickler lässt sich mit dem Schutzzweck des Urheberrechts begründen, der in erster Linie den freischaffenden Urheber im Blick hat.

Die urheberrechtliche Schutzbedürftigkeit eines angestellten Softwareentwicklers besteht demgegenüber im Vergleich zu einem freiberuflich werkschaffenden Journalisten oder Autoren nicht, da er aufgrund seines Arbeitsverhältnisses einen stabilen Arbeitslohn erhält und nicht selbst mit Nutzern bzw. Verwertern der Software in Verhandlung treten muss und dies auch gar nicht kann. Diese Rolle übernimmt der Arbeitgeber, dem ja aufgrund § 69b UrhG die ausschließlichen vermögensrechtlichen Befugnisse zur wirtschaftlichen Verwertung übertragen werden. Ein Eventualanpruch entsprechend § 32a UrhG auf weitere Erfolgsbeteiligung ist für den angestellten Softwareentwickler zu dessen Schutz in der Folge grundsätzlich nicht erforderlich.

Selbst wenn sich die Anwendung des § 32a UrhG bei nicht richtlinienkonformer Auslegung in beschränkten Ausnahmefällen bejahen ließe, findet nach § 69a Abs. 5 UrhG die Regelung des § 32d UrhG (Anspruch des Urhebers auf Auskunft und Rechenschaft über den Umfang der Werknutzung) auf Computerprogramme keine Anwendung. Da die angestellten Softwareentwickler also nicht berechtigt sind, Auskunft über den Umfang der Nutzung der Software zu erhalten, können sie de facto auch keine Kenntnis über eventuell im auffälligen Missverhältnis

² Richtlinie (EU) 2019/790 des Rates über das Urheberrecht und die verwandten Schutzrechte im digitalen Binnenmarkt und zur Änderung der Richtlinien 96/9/EG und 2001/29/EG v. 17.4.2019, ABl. EU Nr. L 130/92 v. 17.5.2019, 1.

zu dem erhaltenen Arbeitslohn entstandene Erträge aus der Nutzung der Software erhalten. Damit können sie faktisch ihren Eventualananspruch auf weitere Erfolgsbeteiligung nach § 32a UrhG nicht geltend machen. In einem internationalen Entwicklungs- und Fertigungsverbund eines Konzerns wäre es zudem selbst im Fall einer gesetzlich vorgesehenen Auskunftspflicht faktisch nicht möglich bzw. unzumutbar, Rechenschaft über die aus den individuellen Entwicklungsbeiträgen einzelner Mitarbeiter erzielbaren Erträge bzw. Vorteile insbesondere bei einer Vielzahl von Mitarbeitern abzulegen. Zudem findet die Software häufig Eingang in ein Hardwareprodukt (embedded software), so dass ein Produkterfolg der Software nicht isoliert betrachtet werden kann. Wenn aber schon der Arbeitgeber selbst bzw. der Auftraggeber dazu faktisch nicht in der Lage ist, wie soll dann der Arbeitnehmer den Beweis für ein auffälliges Missverhältnis zwischen der erhaltenen Vergütung im Rahmen seines Arbeitsvertrages und den daraus erzielbaren Erträgen beim Auftraggeber bzw. Erwerber der Nutzungsrechte führen?

Die Regelung des § 32a UrhG, auf die der BFH seine Beurteilung im Wesentlichen stützt, läuft also für den Fall von Softwareauftragsentwicklungen sowie -übertragungen de facto ins Leere. Dies bestätigt sich auch durch die Tatsache, dass es bisher keine BGH-Rechtsprechung gibt, die einem Softwareentwickler einen urheberrechtlichen Anspruch auf nachträgliche Vergütung tatsächlich zugestanden hat. Aus diesem Grund ist unserer Auffassung nach nicht davon auszugehen, dass für die geschilderten Fallkonstellationen eine Steuerabzugspflicht nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG besteht.

Auch ein Schutz durch Rückrufsrecht nach § 41 UrhG für angestellten Softwareentwickler ist nicht erforderlich und steht daher dem endgültigen wirtschaftlichen Rechterwerb auch vor dem UrhBiMaG nicht entgegen. Zwar ist der BFH auf das Rückgriffsrecht nach § 41 UrhG in seiner Urteilsbegründung nicht näher eingegangen, wir möchten dennoch kurz dazu Stellung nehmen. Nach § 41 UrhG ist der Urheber berechtigt, die Nutzungsrechte von deren Inhaber zurückzurufen, wenn dieser das Recht nicht oder nur unzureichend ausübt und dadurch berechnigte Interessen des Urhebers erheblich verletzt werden. Auch diese Regelung ist klassischerweise dazu da, den selbständigen Schöpfer von Werken zu schützen. Hier gilt jedoch ebenso wie oben bei den Ausführungen zu § 32a UrhG ausgeführt, dass ein angestellter Softwareentwickler im Vergleich zu einem selbständigen, kreativ tätigen Werkschöpfenden nicht schutzbedürftig ist.

Abgesehen von der Schutzbedürftigkeit ist es überhaupt fraglich, inwieweit ein Softwareprogrammierer im Fall der Nichtausübung des Urheberrechts in seinen Rechten erheblich verletzt werden kann. Dies wird eher der Fall bei Urhebern von künstlerischen oder kreativen Werken

sein. Zudem wird der Nutzungsberechtigte insbesondere im Fall der Softwareauftragsentwicklung ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Ausübung haben und hat es damit auch selbst in der Hand, einen Rückruf zu vermeiden. Eine Nichtausübung könnte nur dann in Betracht kommen, wenn das Computerprogramm veraltet ist. Damit hat es sich aber auch wirtschaftlich verbraucht und eine Interessensverletzung beim Urheber ist gar nicht mehr möglich.

Der BGH hat die Übertragung von umfassenden Nutzungsrechten an Urheberrechten gegen Einmalzahlungen im Rahmen sog. „Total-Buy-Out“ Verträge für die Zeit vor Änderung des UrhG zum 01.03.2017 in mehreren Urteilen für grundsätzlich zulässig und gerichtlich nicht überprüfbar erklärt.

d. Fazit

Aus all diesen Gründen kann entwickelte Software nicht als Ergebnis der eigenen geistigen Schöpfung des Programmierers eingeordnet werden. Der Anwendungsbereich des Urheberrechts ist nicht eröffnet. Der Vollständigkeit halber sei hinzugefügt, dass bislang in der Praxis kein Fall vorgekommen ist, dass ein ausländischer Arbeitnehmer urheberrechtliche Rechte an der im Rahmen der Dienstleistungsverträge erstellten Software geltend gemacht hätte. Die inländischen Auftraggeber würden einem solchen Anspruch auch mit allen zur Verfügung stehenden rechtlichen Mitteln entgegentreten.

Die bisherige rechtliche Beurteilung steht auch nicht im Widerspruch zu der jüngeren Entscheidung des BFH vom 24. Oktober 2018 zur grenzüberschreitenden Rechteüberlassung im Film- und Medienbereich. Gegenstand der Entscheidung war die Überlassung sämtlicher Verwertungs- und Nutzungsrechte von Drehbüchern zweier Autoren unter Einbeziehung einer ausländischen Drittpartei zur Verfilmung an eine deutsche GmbH. Der BFH entschied, dass eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums in solchen Fällen ausscheide, weil §§ 32a f. UrhG dem Urheber eine unentziehbare fortbestehende Weiterbeteiligung an seinem Werk (zumindest für den Fall der Äquivalenzstörung) als fortdauernden Eventualananspruch zusichere. Die Grundsätze dieses Urteils sind jedoch auf die Softwareentwicklung nicht übertragbar, da sämtliche Nutzungsrechte an der entwickelten Software aufgrund der für Software geltenden Sonderregelungen des § 69b UrhG bereits originär dem Arbeitgeber zustehen. Insbesondere ist § 32a UrhG bei der Softwareentwicklung nicht anwendbar, da für die angestellten Softwareentwickler des Auftragnehmers/Auftraggebers keine Schutzbedürftigkeit gegeben ist. § 69b UrhG schließt als gesetzliche Lizenz nach Rechtsprechung des BGH in Übereinstimmung mit der Literatur die Anwendbarkeit dieser Vorschrift aus, die vor allem freischaffende Künstler vor Ausbeutung schützen soll. Ein solcher Fall liegt bereits nach dem Schutzzweck des § 32a

UrhG bei der Softwareentwicklung durch Arbeitnehmer nicht vor. Auch Art. 2 Abs. 3 der Computerprogramm-Richtlinie sieht vor, dass der Arbeitgeber zur Ausübung sämtlicher wirtschaftlichen Rechte an der in seinem Unternehmen entwickelten Software berechtigt ist, sofern keine anderen vertraglichen Vereinbarungen getroffen wurden. Für Eventualanprüche nach § 32a UrhG, die die entscheidende Grundlage der Argumentation des BFH im Rahmen der vorgenannten Entscheidung waren, bleibt daher für den Bereich der Softwareentwicklung kein Raum. Damit bleibt auch dem Arbeitgeber kein eventueller (Nach-)Vergütungsanspruch. Im Softwarerecht geht die Literatur konsequent weiterhin von der Möglichkeit zur quellensteuerfreien „Veräußerung“ der entsprechenden Rechte aus.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte im Grundsatz auf alle offenen Fälle, bei denen der Abschluss eines Vertrages zur Softwareauftragsentwicklung im Rahmen eines Dienstvertrags auch bereits vor dem 7. Juni 2021 erfolgte, ausdehnt werden. Das BMF-Schreiben sollte klarstellen, dass bereits vor dem 7. Juni 2021 bestehende Softwareauftragsentwicklungsverträge, die einem wirtschaftlichen Rechtekauf entsprechen, von der Steuerabzugsverpflichtung nach § 50a EStG auszunehmen sind, um unnötige administrative Belastungen durch den Neuabschluss bestehender Verträge zu vermeiden.

II. Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zum Steuerabzug nach § 50a Einkommensteuergesetz bei Softwareauftragsentwicklung

Zu Textziffer 1 – Softwareauftragsentwicklung

a. Begriffsbestimmung

Eine einheitliche Begriffsdefinition ist zur Auslegung und Anwendung von Vorschriften unentbehrlich. Leider wird in dem Entwurf des BMF-Schreibens die Möglichkeit, eine einheitliche Definition von Softwareauftragsentwicklungen vorzunehmen, nicht hinreichend genutzt. Eine klare Definition, welche Programmieraktivitäten hierunter fallen, wäre aufgrund der Vielzahl an Softwarelösungen, wie u. a. Grundlagenentwicklung, Back-Office- und User-Interface-Entwicklungen, Embedded Software, Updates und Bug-fixes begrüßenswert. Dabei ist auch genauer auf die im BMF-Schreiben angesprochene Differenzierung zwischen Dienst- und Werkverträgen einzugehen. Der Entwurf unterscheidet für die steuerliche Beurteilung nicht zwischen den zivilrechtlich unterschiedlich zu betrachtenden Vertragsgestaltungen. Dies ist unseres Erachtens nicht sachgerecht.

Darüber hinaus sollte in dem BMF-Schreiben klarer zwischen dem Sachverhalten der Softwareauftragsentwicklung und dem Erwerb von Software unterschieden werden. Letzterer sollte explizit in die Eingangsformulierung zum Anwendungsbereich des BMF-Schreibens aufgenommen werden. Ferner sollte der Fall des Erwerbs von Software separat und nicht als eine der drei in Tz. 1 genannten Sachverhaltsgestaltungen aufgeführt und in den zu beachtenden Grundsätzen der Tz. 3.1 erwähnt werden. Bezüglich des Erwerbs von Software, bei dem neben geschützten Urheberrechten oftmals auch „Know-how“, Patente, Marken oder firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter Vertragsgegenstand sind, sollte klargestellt werden, dass das BMF-Schreiben ausschließlich auf die urheberrechtlichen Bestandteile des Vertrages Anwendung findet. Denn diese Komponenten verbleiben typischerweise beim Auftragnehmer bzw. Softwareentwickler. Es wäre de facto ein weitgehender Ausschluss des Rechteerwerbs, wenn die Grundsätze des BMF-Schreibens auch bei diesen Vertragsbestandteilen angewendet würden.

b. Bestimmung des Urhebers im Rahmen von Dienstleistungsverträgen

Wir stimmen dem BMF zu, dass aufgrund von § 29 UrhG eine zivilrechtliche Übertragung von Urheberrechten nicht möglich ist, können aber der Auffassung, dass regelmäßig eine Überlassung an Nutzungs- und Verwertungsrechten durch den ausländischen Auftragsentwickler stattfindet, nicht teilen. Vielmehr ist der inländische Auftraggeber als Inhaber der urheberrechtlichen Verwertungsbefugnisse anzusehen, weshalb eine Nutzungsüberlassung im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags nicht gesehen werden kann.

In den Fällen der Softwareauftragsentwicklungen im Rahmen eines Dienstvertrages steht die Dienstleistungsverpflichtung der ausländischen Entwicklungseinheit im Vordergrund, wobei der ausländische Auftragnehmer die Software in der Regel entsprechend expliziten Vorgaben des inländischen Auftraggebers erstellt. In diesen Fällen ist die Software nicht das Ergebnis einer eigenen geistigen Schöpfung des ausländischen Auftragnehmers, sondern des inländischen Auftraggebers. Somit ist hier der inländische Auftraggeber als Inhaber der urheberrechtlichen Verwertungsbefugnisse anzusehen und nicht der ausländische Auftragnehmer bzw. dessen Arbeitnehmer. Insoweit kann auch kein gemischter Vertrag vorliegen, da zum einen das Tätigwerden im Vordergrund steht („Entwicklungsleistung“) und zum anderen alles geschaffene dem Auftraggeber zuzurechnen ist. Da die ausländischen Softwareentwicklungsgesellschaften keinen Erfolg schulden, werden sie regelmäßig auf Basis der Kostenaufschlagsmethode vergütet. Die Strategieträgerschaft und die wesentlichen DEMPE-Funktionen sind beim Auftraggeber angesiedelt. Eine Steuerabzugsverpflichtung würde indizieren, dass die ausländische Auftragsentwicklungsgesellschaft über eigene Immaterialgüterrechte an der Software verfügt, was die Einordnung als Routineunternehmen konterkariert und zum Verlust

deutschen Steuersubstrats an das Ausland führen kann bzw. langwierige Qualifikations- und Besteuerungskonflikte hervorrufen würde.

Darüber hinaus stehen dem Auftraggeber als Hersteller stehen die Rechte an der entwickelten Software wirtschaftlich originär zu. Nach den allgemeinen Grundsätzen ist derjenige Hersteller, der ein Wirtschaftsgut auf eigene Rechnung und Gefahr selbst schafft oder durch einen Dritten schaffen lässt und das Herstellungsgeschehen beherrscht. Sofern die Entwicklung eines Wirtschaftsguts (auch) durch Dritte erfolgt, ist der Auftraggeber als Hersteller anzusehen, wenn er wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten auf die Entwicklung innehat und dessen wirtschaftliche Folgen (mit)verantwortet. Der Auftragnehmer wird insofern nur als Dienstleister tätig, der lediglich die strengen Vorgaben des Auftraggebers umsetzt. Der Auftraggeber hat wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten auf die Entwicklung und beherrscht damit das Herstellungsgeschehen.

Da der Auftragnehmer keine über die im Vertrag genannte Vergütung für die erbrachten Entwicklungsleistungen hinausgehende Gewinn- und Verlustbeteiligung erhält, trägt der Auftraggeber auch die wirtschaftlichen Folgen der Software-Entwicklung und ist daher für ertragsteuerliche Zwecke bereits wirtschaftlich als Hersteller der Software anzusehen. Im Weiteren verweisen wir auf unsere Erläuterungen zu I.

Petition: Das BMF sollte die eigene Begriffsauffassung über Softwareentwicklungen explizit auführen und dabei von anderen Rechten und „Know-how“ abgrenzen. Zusätzlich ist der Softwareerwerb nicht beiläufig zu bestimmen, sondern erfordert zur Rechtssicherheit eigene Begriffsbestimmungen. Die steuerliche Differenzierung zwischen Dienst- und Werkverträgen ist notwendig. Das BMF sollte klare Abgrenzungen zwischen den beiden Vertragsarten darstellen und dabei konstatieren, dass bei Dienstverträgen das Tätigwerden im Vordergrund steht und eine Nutzungsüberlassung von Rechten im Regelfall nicht vorliegt.

Zu Textziffer 2 – Reform des UrhG

Durch das UrhBiMaG sind unseres Erachtens die urheberrechtlichen Bestimmungen auf Computerprogramme lediglich klarstellend und für die Beurteilung, ob eine zeitlich beschränkte oder unbeschränkte Überlassung von Nutzungsrechten vorliegt nicht konstitutiv, sondern deklaratorisch. Ferner verweisen wir hierzu auf unsere Ausführungen unter I.

Zu Textziffer 3 – Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG

Das BMF Schreiben erklärt, dass auf Verträge, auf die deutsches Recht Anwendung findet, eine Steuerabzugsverpflichtung nach den Grundsätzen des Schreibens gegeben sein kann. Unklar hingegen ist, wie die Grundsätze auf Verträge anzuwenden sind, in denen ausländisches Recht vereinbart wurde.

Zu Textziffer 3.1 – Grundsätze

Es ist grundsätzlich zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung eine Rechteübertragungen auf Basis der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums i. S. d. § 39 AO im Softwarebereich anerkennt.

Das BMF stellt dem wirtschaftlichen Rechtekauf auch den wirtschaftlichen Verbrauch eines Rechts über die vereinbarte Nutzungszeit gleich. Der wirtschaftliche Verbrauch eines Rechts über seine Nutzungsdauer lässt sich regelmäßig nur anhand wirtschaftlicher Kriterien bestimmen, die aber vom BMF nicht als maßgeblich erachtet werden, da wohl ausschließlich der Vertrag die Grundlage für die Beurteilung sein soll.

Petition: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise muss aus unserer Sicht ebenfalls für die Beurteilung der Rechtsnatur von Softwareverträgen sein. Die ausschließliche Betrachtung der Vertragslage widerspricht der Natur eines wirtschaftlichen Rechtekaufs i. S. d. § 39 AO. Das BMF sollte wirtschaftliche Kriterien ausdrücklich in ihre Betrachtungsweise aufnehmen.

Zu Textziffer 3.2 – Entstehung des Urheberrechts

Unseres Erachtens ist nicht nur relevant, wer Urheber ist, sondern ob § 69b UrhG anwendbar ist, wonach vermögensrechtliche Befugnisse an der Software vom Arbeit- bzw. Dienstgeber ausgeübt werden, sofern nichts anderes vereinbart ist. In der Literatur wird zurecht die Meinung vertreten, dass insoweit Dienst- und Wertverträgen zu unterscheiden ist. Dabei ist überhaupt fraglich, ob eine in dem Zusammenhang regelmäßig beauftragte juristische Person, die sich Arbeitnehmern bedient überhaupt Urheber sein kann. Die urheberrechtlich erforderliche Schöpfungshöhe kann zumindest nur von natürlichen Personen aufgebracht werden, weshalb juristische Personen als Urheber ausscheiden. Bei den angestellten Softwareentwickler als solche ist es durch die Atomisierung der Aufgabenteilung fraglich, wem die Urheberrechte zuzuordnen sind. Wir verweisen hierzu auf unsere Ausführungen zu Teilziffer 1b.

Petitur:

Das BMF sollte vor dem Hintergrund von § 69b UrhG dringend eine Differenzierung zwischen Dienst- und Werkverträgen vornehmen.

Zu Textziffer 3.5 – Abgrenzungskriterien

Für die Beurteilung eines wirtschaftlichen Rechtekaufs ist es unerlässlich, neben der vertraglichen Gestaltung auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise miteinzubeziehen. Dabei können sich vertraglich Konstellationen ergeben, in denen dem Auftragnehmer einige Rechte vorbehalten bleiben, die aber weder wirtschaftlich noch faktisch werthaltig sind, aber für die weitere Softwareentwicklung für den Auftraggeber unentbehrlich sind. Die Abgrenzungskriterien müssen diese Fallkonstellationen so umfassend wie möglich abbilden, um eine rechtssichere Auslegung zu ermöglichen. Eventuelle Streitfragen, ob ein Recht werthaltig ist oder nicht, sollten von vornherein weitestgehend minimiert werden.

Die alleinige Vorgabe, dass ein wirtschaftlicher Rechtekauf regelmäßig ausgeschlossen ist, soweit und solange beim Urheber oder bei anderen (ausländischen) Personen und Gesellschaften aufgrund des geschlossenen Vertrages Rechte verbleiben, die sich aus dem Urheberrecht ergeben und die über einen eigenen wirtschaftlichen Wert verfügen, sehen wir als höchst konfliktträchtig an. Dadurch kann bereits der marginale Wert eines verbleibenden Rechts den Rechteerwerb vollständig ausschließen.

Petitur: Aus unserer Sicht kann der Rechteerwerb nur in dem Umfang des Werts ausgeschlossen ist, in dem Rechte beim Urheber verbleiben. Wir bitten um eine entsprechende Klarstellung. Ebenso bitten wir dringend, die Formulierung „soweit und solange“ weiter zu konkretisieren, um das Konfliktpotenzial zwischen Steuerpflichtigem und Verwaltung zu begrenzen. Wir bitten außerdem um umfassende Fallkonstellationen, aus denen die Rechtsansicht für verschiedenste Vertragsausgestaltungen und wirtschaftliche Vorgänge ableitbar ist. Insbesondere sollte klargestellt werden, dass bei Dienstverträgen generell keine Verwertungsrechte beim Auftragnehmer bzw. Softwareentwickler verbleiben.

Zu Textziffer 3.7 – Entwicklung durch Mitarbeiter im Ausland (§ 69b UrhG)

Wir verweisen auf unsere Ausführungen unter 1 b. und zu Tz. 3.2.

Zu Textziffer 3.8 – Mehrstufige Vertragsverhältnisse

Es ist Unternehmen faktisch nicht möglich, die gesamte Softwareauftragsentwicklungskette des Auftragnehmers zu überblicken. Bereits aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten und zum Schutz eigener Interessen werden Auftragnehmer nicht ihre Vertragsverhältnisse mit Dritten offenlegen. Eine Prüfung der Kriterien des wirtschaftlichen Rechtekaufs auf jeder Stufe ist unmöglich und stellt die Wirtschaft vor unverhältnismäßige Anforderungen.

Petition: Den Unternehmen kann die Prüfung jeder Stufe in einem Vertragsverhältnis, insbesondere bei solchen mit fremden Dritten nicht auferlegt werden. Diese Verpflichtung würde faktisch zu einer Unanwendbarkeit des wirtschaftlichen Rechtekaufs führen. Die Finanzverwaltung sollte klarstellen, dass die vertragliche Vereinbarung über die vollständige und zeitlich unbefristete Nutzungsüberlassung in der gesamten Auftragsentwicklung ausreicht. Sichert der Auftragsentwickler dies zu, dürfen keine weiteren Voraussetzungen an die Prüfung der mehrstufigen Vertragsverhältnisse gesetzt werden.

Zu Textziffer 3.9 – Gemischte Verträge und Textziffer 3.10 Höhe des Steuereinhalts

Wir verweisen noch einmal darauf, dass vor dem Hintergrund von § 69b UrhG die Unterscheidung zwischen Dienst- und Werkverträgen bei der Softwareauftragsentwicklung entscheidend ist. Wie zu Tz 1. b dargelegt, können bei einem Dienstvertrag keine gemischte Leistungen vorliegen. Allenfalls kann bei Werkvertragskonstellationen ein Anteil der Vergütung für die Darreichung von Nutzungsrechten gesehen werden.

Aus unserer Sicht muss dabei berücksichtigt werden, dass Werkverträge häufig nicht in die Entwicklungstätigkeit und die Nutzungsüberlassung unterteilt sind. Eine Aufteilung der Vergütung ist regelmäßig weder möglich noch sinnvoll. Dabei führen Auftragsentwickler häufig die gleichen Begründungen wie zu Tz. 3.8 unseres Schreibens an, wonach diese Kalkulationen aus betriebswirtschaftlichen Beweggründen nicht offengelegt werden. Die Finanzverwaltung ist daher angehalten, spezifische Kriterien zu definieren, anhand derer den Unternehmen eine Aufteilung möglich ist. Dabei könnten vereinzelt „DEMPE“-Kriterien (Personalfunktionen bzw. Personaleinsatz o. ä.) herangezogen werden. In Fällen, in denen eine Aufteilung bereits vorgenommen wurde, sollte diese von der Finanzverwaltung anerkannt werden, sofern die Kriterien der Ermittlung wirtschaftlich objektiv nachvollziehbar sind und keine konkreten Anzeichen für Missbrauch vorliegen.

III. Zeitlicher Anwendungsbereich

Wie bereits unter I. dargelegt ist die Urheberrechtsreform lediglich deklaratorisch, weshalb die Grundsätze auch auf Dienstverträge vor dem 7. Juni 2021 anzuwenden sind. Wir möchten jedoch erneut darauf hinweisen, dass Verträge, die bereits vor dem 7. Juni 2021 geschlossen wurden, aber Softwareauftragsentwicklungen nach dem 6. Juni 2021 umfassen ebenfalls in den Anwendungsbereich des BMF-Schreibens unterfallen sollten. Es ist nicht erklärlich, weshalb Verträge, die objektiv unter die Voraussetzungen des wirtschaftlichen Rechtekaufs fallen, nicht vom Anwendungsbereich des Schreibens umfasst werden sollten, insbesondere, da dieser Umstand ohne Änderung des Wortlauts der Verträge durch Neuabschluss zu beheben ist. Ein Neuabschluss ist aber mit überschießenden administrativen Belastungen verbunden und führt zu keinem anderen Ergebnis als die Berücksichtigung solcher (Rahmen-)Verträge. Wir möchten mit Nachdruck das BMF darauf hinweisen, dass wir eine solche (Billigkeits-)Regelung für Dienst- und Werkverträge vor dem 7. Juni 2021 geschlossen wurden, die aber über den 6. Juni 2021 hinaus weitere Entwicklungsleistungen vorsehen, als unentbehrlich für die Rechtssicherheit und die Vermeidung unbilliger Härten erachten.