

SALES TAX BEI SOFTWAREVERKÄUFEN UND IT-LEISTUNGEN IN DEN USA



MAG. STEFAN GRÖSSBACHER

WP/StB, CPA,
Associate Partner, Rödl Langford de Kock LLP, Chicago/USA

Österreich verfügt über eine hohe Anzahl international tätiger Software-Anbieter, Internet Plattformen und anderer IT-Dienstleister. Produkte und Services werden in vielen Fällen global angeboten und richten sich sowohl an Privatpersonen, als auch an Unternehmen. Die angebotenen Produkte und Services sind vielfältig und reichen von lokal installierten Softwarelösungen über Cloud-basierte Softwarelösungen bis hin zu Plattformdiensten.

Die Umsatzsteuer wird in den USA auf Ebene der Bundesstaaten und nicht auf Ebene des Bundes geregelt und eingehoben. In meinem Artikel *Betriebsstätten im US-Steuerrecht der Bundesstaaten unter besonderer Berücksichtigung des „Wayfair“ Urteils*¹ bin ich auf die Betriebsstättenproblematik der US-Bundesstaaten aus einkommenssteuerlicher, wie auch aus umsatzsteuerlicher Sicht eingegangen. Dieser Artikel hatte den Handel mit physischen Produkten im Fokus und die Grundzüge des US-Steuerrechts der Bundesstaaten erläutert. Eine darin beschriebene wesentliche Grundlage ist das Einphasenmodell im Umsatzsteuerrecht, in dem die Steuer vom Endverbraucher (Unternehmer oder Konsument) geschuldet und vom leistungserbringenden Unternehmen einzubehalten und abzuführen ist. Das darin beschriebene Wayfair-Urteil ist von besonderer Relevanz, und deren Konsequenzen sind für lokale, wie auch ausländische Unternehmen mit Geschäftstätigkeit in den USA gleichermaßen gültig. Die Abkehr vom physischen Anknüpfungspunkt („Substantial Nexus“) hin zum wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt („Economic Nexus“) bedeutet gerade im Bereich der Software und einhergehenden Serviceleistungen einen



LAUREN EDSON

CPA,
Associate Partner, Rödl Langford de Kock LLP, Chicago/USA

Paradigmenwechsel. Noch vor wenigen Jahren wurde Software mit Hilfe von Datenträgern wie CDs, DVDs oder USB-Sticks in Fachmärkten verkauft. Der technische Fortschritt hat diese Geschäftsmodelle grundlegend verändert. Gesetzgeber konnten mit der raschen Entwicklung lange Zeit nicht mithalten, und so verwundert es auch nicht, dass dies im US-amerikanischen Steuersystem dazu geführt hat, dass gewisse Produkte und Serviceleistungen mangels gesetzlicher Grundlage lange Zeit nicht steuerpflichtig waren.

Vor allem im Software-Bereich, in dem Unternehmen oft ohne Niederlassung oder US-Tochtergesellschaft auf dem US-Markt Geschäfte tätigen, hat das Wayfair-Urteil und die darauffolgende Reformierung der Steuersysteme durch die Mehrzahl der Bundesstaaten eine signifikante Auswirkung. Diese Reformierung ist noch in vollem Gang und wird noch viele Änderungen mit sich bringen. Die zuvor geltende Grundregel, dass ein physischer Anknüpfungspunkt für die Begründung von Nexus vorhanden sein muss, ging bei vielen Softwareanbietern ins Leere, und eine Steuerpflicht konnte verneint werden. Dies hat sich mit dem Konstrukt der wirtschaftlichen Anknüpfung wesentlich verändert und speziell das Thema Software steht im Fokus der Gesetzgeber.

Anfragen zum Thema Umsatzbesteuerung rund um die verschiedenen Arten von Softwareverkäufen häufen sich seit dem Wayfair-Urteil. Da dieses Thema bei den 50 Bundesstaaten und mehr als 7500 verschiedenen umsatzsteuererhebenden Stellen noch in den Kinderschuhen steckt, ist die Einordnung der

jeweiligen Umsatztransaktion in das Schema des jeweiligen Bundesstaates äußerst komplex und fordert einiges an Recherchearbeit, um adäquate Lösungsansätze aufzeigen zu können. So kommt es in einigen Bundesstaaten etwa darauf an, in welchem Land oder US-Bundesstaat ein Server des Unternehmens steht, ob die Software heruntergeladen oder mittels physischen Mediums wie einem USB-Stick übertragen wird, oder ob es sich um Cloud-Services handelt. Cloud-Services waren bis vor kurzem in so gut wie keinem Bundesstaat geregelt. Dies hat sich in der jüngsten Vergangenheit deutlich geändert. Die Variationen sind vielzählig, und die Einordnung einer Transaktion ist selbst für Spezialisten eine Herausforderung. Auf Grund der bestehenden Unsicherheiten für international tätige Software- und IT-Service Anbieter ist es anzuraten, detaillierte Analysen vorzunehmen, um nicht gegen steuerrechtliche Bestimmungen in den jeweiligen Bundesstaaten zu verstoßen.

BESTANDTEILE DER ANALYSE

Ausgangspunkt für die Durchführung einer solchen „Sales Tax“ Analyse sind die erzielten Umsätze je Bundesstaat. Viele Bundesstaaten orientieren sich an der Vorgehensweise von South Dakota, dessen Rechtsstreit mit Wayfair den Wandel in der Umsatzbesteuerung eingeleitet hat. Als Faustregel gilt die Grenze von \$ 100.000 oder 200 Transaktionen pro Jahr. Manche Bundesstaaten blicken allerdings nicht auf Kalenderjahre, sondern auf die letzten 12 Monate, verwenden also ein rollierendes Modell. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass, basierend auf der Gesetzeslage in den meisten Bundesstaaten, eine Analyse bis zurück zum Jahr 2017 anzuraten ist! Die Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer beginnt erst mit dem Zeitpunkt, wenn die Umsatz- oder Transaktionsgrenze überschritten wird.

Die folgende Tabelle soll einen Überblick über die unterschiedlichen Voraussetzungen je Bundesstaat beispielhaft verdeutlichen:

WIRTSCHAFTLICHER ANKNÜPFUNGSPUNKT/ WAYFAIR-REGELN

Bundesstaat	Maßgebliche Umsatz- und Transaktionsgrenzen
Alabama	\$ 250.000
Alaska	Grundsätzlich keine Besteuerung auf Bundesstaatenebene
Arizona	\$ 200.000 (2019); \$ 150.000 (2020); \$100.000 (2021 und Folgejahre)
Florida	Keine Regelungen verabschiedet
Kalifornien	\$ 500.000
Kansas	Transaktionsgrenze nicht festgeschrieben
Minnesota	\$ 100.000
South Dakota (und viele andere Bundesstaaten)	\$ 100.000 oder 200 Transaktionen

Wie diese Tabelle verdeutlicht, ist die Einordnung, ob Transaktionsgrenzen überschritten wurden, bereits eine Herausforderung und bedarf ausreichender Informationen und Datenmaterial. Sofern die Umsatzgrenzen in einem oder mehreren Bundesstaaten überschritten wurden oder im Sales-Forecast von einer Überschreitung in naher Zukunft auszugehen ist, sollte man sich dem Thema der Steuerpflicht je Produkt- und Servicekategorie widmen. Wichtig ist, dass die Aufzeichnungen des Unternehmens in einem Detaillierungsgrad vorhanden sind, der die Durchführung einer aussagekräftigen Analyse erlaubt. So sind etwa Informationen erforderlich, die Auskunft darüber geben, in welchem Bundesstaat und sogar in welcher Gemeinde die Software zum Einsatz kommt. Diese Anforderung stellt für viele Unternehmen ein wesentliches Problem dar, da oftmals nur die Rechnungsadresse zur Verfügung steht. Dies ist auch nachvollziehbar und so besteht in den meisten Bundesstaaten eine Ausnahmeregelung, die die Verwendung der Rechnungsadresse als Basis toleriert, wenn keine anderen Daten zur Verfügung stehen. Dies ist aber je nach Bundesstaat nochmals zu prüfen! Die Grundregel ist aber, dass es auf den Ort der Nutzung, nicht auf die Geschäftsadresse ankommt. Sofern die Software von Mitarbeitern des Unternehmens, das die Software erwirbt, in unterschiedlichen Bundesstaaten verwendet wird, besteht die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer im jeweiligen Bundesstaat, in dem die Umsatz- oder Transaktionsgrenzen überschritten wurden. Diese Regel wirft in der Praxis enorme Probleme auf, da diese Daten dem Verkäufer in den seltensten Fällen zur Verfügung stehen.

Im Allgemeinen differenzieren die Bundesstaaten zwischen den folgenden Softwarelösungen:

- Maßgeschneiderte Software („custom software“)
- Vorgefertigte Softwareprodukte, die in physischer Form übertragen werden, etwa via USB-Stick oder CD („prewritten software delivered in tangible form“)
- Vorgefertigte Softwareprodukte, die auf den PC oder Server des Kunden heruntergeladen werden („prewritten software downloaded to a customer’s computer or server“)
- Software, die via Cloud verwendet wird („software accessed via cloud“)

Die Grundlage für die Durchführung der Analyse, ist ein fundiertes Verständnis der angebotenen Produkte und Services und des gesamten Geschäftsmodells des Unternehmens. Folgende Fragen sind bei der Verständniserlangung zu beantworten:

- Wird eine vorgefertigte Software in Form eines Downloads verkauft, oder wird eine Lizenz für die Nutzung einer Software auf Zeit erworben?
- Handelt es sich ausschließlich um Software, oder gibt es eine Servicekomponente bei der Transaktion?
- Zu welchem Grad wird die Software individuell angepasst („customized“)?
- Wie wird die Software zum Kunden transferiert bzw. wie kann der Kunde das Programm oder das Service verwenden?

- Falls die Software nicht heruntergeladen wird, sondern remote am Server des Verkäufers ausgeführt wird, wo befindet sich der Server?
- Wo verwendet der Kunde die Software oder den Service?

STEUERLICHE EINORDNUNG

Die Tabelle „Umsatzsteuerliche Einordnung von Softwareprodukten“ enthält eine beispielhafte Übersicht der umsatzsteuerlichen Einordnung von vorgefertigter Software zum Download und vorgefertigter Software zur Verwendung in der Cloud („Software as a Service“). Die Tabelle verdeutlicht die Unterschiede in der umsatzsteuerlichen Einordnung für diese Produktkategorien, wenngleich die Modelle der Bundesstaaten Arizona und Kansas die größte Verbreitung finden.

Ohne eine verbindliche Aussage über die Steuerpflicht von oben genannten Transaktionskategorien treffen zu können, sind Trends auf Basis der Anzahl von Bundesstaaten, die ähnliche Regelungen verabschiedet haben, erkennbar. Die erste Kategorie der maßgeschneiderten Softwarelösungen wird von den meisten Bundesstaaten ähnlich wie Forschungs- und Entwicklungskosten klassifiziert und ist als Konsequenz von der Umsatzsteuer befreit.

Anders ist die Lage bei vorgefertigter Software, die aber auf den Kunden zugeschnitten werden muss. Die Regelungen hierzu können sich stark von Bundesstaat zu Bundesstaat unterscheiden. Transaktionen mit vorgefertigter Software, die heruntergeladen wird, ist in den meisten Bundesstaaten steuerpflichtig. Von zunehmender Bedeutung ist die Einstufung von Software, die über eine Cloud-Lösung verwendet wird, also nicht heruntergeladen und lokal installiert ist. In diese Kategorie der Softwareprodukte fallen unter anderem Streaming Plattformen oder kostenpflichtige Portale. Die Einstufung dieser Produkte ist je nach Bundesstaat sehr unterschiedlich geregelt. Der Verkauf von Lizenzen zur Nutzung von Software wird in manchen Bun-

desstaaten als Verkauf von Software gewertet, selbst wenn die Software nicht heruntergeladen und installiert wird („constructive possession“).

Serviceleistungen, die im Zusammenhang mit dem Verkauf von Softwarelösungen stehen, sind in der Regel dann umsatzsteuerpflichtig, wenn der zugrundeliegende Software-Verkauf steuerpflichtig ist. In Pennsylvania ist etwa der Verkauf von vorgefertigter Software umsatzsteuerpflichtig.

Als Konsequenz sind auch Wartungsverträge und Installations-services steuerpflichtig. Es ist anzumerken, dass, anders als in Österreich, auf Serviceleistungen in vielen Fällen keine Umsatzsteuer erhoben wird. Dementsprechend stellt diese Regelung eine Neuerung dar. Auch auf Fernwartungsverträge wird in einigen Bundesstaaten Umsatzsteuer fällig.

Das Thema Cloud-Computing gewinnt im Wirtschaftsleben und als Konsequenz auch im Bereich der Umsatzsteuer immer größere Bedeutung und wird in verschiedene Kategorien eingeteilt. Im Allgemeinen wird Cloud-Computing als Transaktion eingestuft, in der ein Unternehmen seine Serviceleistungen in der unternehmenseigenen Infrastruktur anbietet und der Kunde diese Serviceleistungen über das Internet nutzt, ohne Zugriff auf den Source-Code des Programms selbst zu haben. Es werden drei unterschiedliche Kategorien unterschieden:

■ **SOFTWARE AS A SERVICE (SAAS)**

Die Software wird auf einer Cloud-Infrastruktur genutzt, ohne dass der Nutzer selbst die Möglichkeit hat, die Software zu verwalten oder zu kontrollieren. Der Zugang erfolgt meist durch den Webbrowser, ohne die Software selbst herunterzuladen. Der Kunde ist nicht für Hardware- oder Software-Updates verantwortlich. Beispiele hierfür sind etwa die Nutzung von Salesforce, Cisco Webex oder Google Workspace.

UMSATZSTEUERLICHE EINORDNUNG VON SOFTWAREPRODUKTEN

Bundesstaat	Umsatzsteuer auf vorgefertigte Software zum Download	Umsatzsteuer auf vorgefertigte Software zur Verwendung in der Cloud
Arizona (und der überwiegende Teil der anderen Staaten)	Steuerpflichtig	Steuerpflichtig
Kalifornien	Nicht steuerpflichtig	Nicht steuerpflichtig
Delaware	Grundsätzlich keine Besteuerung auf Bundesstaatenebene	Grundsätzlich keine Besteuerung auf Bundesstaatenebene
Kansas (und ein Paar weitere Bundesstaaten)	Steuerpflichtig	Nicht steuerpflichtig
New Jersey	Steuerpflichtig für Privatpersonen, nicht steuerpflichtig, wenn die Software von einem Unternehmen verwendet wird	Nicht steuerpflichtig
Ohio	Steuerpflichtig	Steuerpflichtig für Privatpersonen, nicht steuerpflichtig, wenn die Software von einem Unternehmen verwendet wird

■ PLATFORM AS A SERVICE (PAAS)

Kunden verwenden die Infrastruktur des Anbieters, um erworbene oder selbsterstellte Software auszuführen. Der Anbieter stellt die Plattform zur Verfügung, auf deren Basis die Anwendungssoftware erstellt und ausgeführt wird. Beispiele hierfür sind Google App Engine oder Windows Azure.

■ INFRASTRUCTURE AS A SERVICE (IAAS)

Bietet dem Kunden Infrastruktur und Rechenleistung, um die Software des Kunden auszuführen oder die komplette Auslagerung von Infrastruktur (virtuelles Rechenzentrum). Der Kunde bekommt die volle Kontrolle über die erworbene Infrastruktur und ist verantwortlich für die ausgeführten Anwendungen und das Datenmanagement. Beispiele hierfür sind etwa Amazon Web Services (AWS) oder Google Compute Engine (GCE).

Nach Einordnung der Transaktion ist eine Analyse je nach Bundesstaat durchzuführen. Die Schwierigkeit liegt bei diesen Services zusätzlich darin, herauszufinden, in welchen Bundesstaaten diese Services genutzt werden. In vielen Fällen werden die Leistungen von Mitarbeitern des Unternehmens in verschiedenen Bundesstaaten bezogen, was eine Umsatzsteuerpflicht in mehreren Bundesstaaten auslösen kann.

Grundsätzlich besteht bei Transaktionen von Unternehmen zu Unternehmen die Möglichkeit, diese steuerfrei durchzuführen. Da in den USA das Einphasenmodell bei der Umsatzbesteuerung angewandt wird, also der Endverbraucher des Produktes oder der Leistung die Steuer schuldet, ist es fraglich, ob im Bereich Software, die von Unternehmen genutzt wird, die jeweiligen Kriterien erfüllt werden können. Dies ist im Einzelfall zu prüfen. Falls von der Möglichkeit zur Befreiung von der Umsatzsteuer Gebrauch gemacht werden kann, ist ein sogenanntes „Exemption Certificate“ vom empfangenden Unternehmen einzuholen

und für Zwecke der Beweisführung im Rahmen einer Steuerprüfung aufzubewahren. Diese Zertifikate sind in der Regel alle 3 Jahre erneut einzuholen. Der Käufer muss sicherstellen, dass aufgrund der Sachverhaltsprüfung die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung zutreffend ist (Sorgfaltspflicht). Darüber hinaus muss auch der Verkäufer das Freistellungsformular auf Richtigkeit hin prüfen und kann sich nicht auf die Angaben des Kunden verlassen. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Haftung beim Verkäufer liegt. Falls die Steuerbefreiung nicht zutreffend sein sollte, können dem Käufer die fällige „Sales Tax“ sowie Zinsen berechnet werden.

WÜRDIGUNG

Fragen zum Thema Umsatzsteuer bei Transaktionen mit Software-Produkten gewinnen auch für österreichische Software-Unternehmen zunehmend an Bedeutung. Die Ausführungen oben zeigen deutlich, dass dieses Thema noch in den Kinderschuhen steckt und Unternehmen, wie auch Beratern einiges an Ressourcen zur steuerlichen Einordnung abverlangt. Die gesetzlichen Grundlagen sind oft unscharf und verlangen eine genaue Prüfung und Abwägung. Die Basis dafür bildet geeignetes Datenmaterial, das in vielen Fällen nicht in der vorausgesetzten Qualität zur Verfügung steht. In der Praxis ist die Erstellung einer Analyse ein langwieriger Prozess, stellt aber letztendlich nur einen von vielen Schritten dar. Denn der nächste Schritt bei Vorliegen einer Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer ist die korrekte Anwendung der Umsatzsteuersätze und der Ausweis auf der Rechnung, gefolgt von der steuerlichen Registrierung und Abführung der Steuer im jeweiligen Bundesstaat. Jeder einzelne dieser Schritte ist für Unternehmen ohne Niederlassung in den USA in den meisten Fällen mit hohem Zeitaufwand und Kosten verbunden und nicht auf die leichte Schulter zu nehmen. ■

1 Siehe dazu "Der Wirtschaftstreuhand, Ausgabe 2/2019"