Leitfaden Nr. 5

Cloud Computing

Steuerliche Aspekte in der DACH-Region

- Betriebsstättenproblematik
- Umsatzsteuerliche Konsequenzen
- Dokumentations-, Aufbewahrungs- und Buchführungspflichten
- Steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen bzw. Ausgaben

ÖSTERREICH
DEUTSCHLAND
SCHWEIZ

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis		**2**
Impressum		**2**
1	**Vorwort**	**3**
2	**Einleitung**	**4**
3	**Steuerrechtliche Betrachtung aus der Sicht des Cloud-Anbieters**	**4**
4	**Steuerrechtliche Betrachtung aus der Sicht des Cloud-Nutzers**	**16**
5	**Checkliste Vertragselemente**	**33**
6	**Glossar Cloud Computing**	**38**
7	**Rechtlicher Hinweis**	**39**
8	**Autoren**	**40**

Impressum

EuroCloud.Austria
Museumstraße 5/14
1070 Wien

E-Mail: info@eurocloud.at
Web: http://www.eurocloud.at
Sitz des Vereins: Wien

EuroCloud Swiss
8000 Zürich
www.eurocloudswiss.ch

EuroCloud Deutschland
Lichtstr. 43h
50825 Köln

www.eurocloud.de

Copyright: EuroCloud.Austria

1 Vorwort

Wien, September 2012

Liebe Leserinnen und Leser!

Wer schon einmal für die Buchführung eines Unternehmens verantwortlich war, weiß, dass es trotz größter Sorgfalt mitunter während einer Finanzprüfung zu Fragestellungen kommen kann, die man zuvor selbst anders interpretiert hatte und die im schlimmsten Fall finanzstrafrechtliche Konsequenzen mit sich bringen können.

Beim Anbieter von Cloud-Services oder der Nutzung solcher durch einen Auftraggeber gilt dies umso mehr, da diese Services oft grenzübergreifend erbracht werden und es sich um eine komplexe Dienstleistungsbeziehung handelt, an deren Erbringung mehrere Sublieferanten beteiligt sein können.

Dieser Leitfaden behandelt die wesentlichen steuerlichen Aspekte rund um Cloud Computing: Themen wie die Betriebsstätte, umsatzsteuerliche Konsequenzen oder Anforderungen an die Aufbewahrungspflichten. Somit behandelt dieser Leitfaden einen weiteren interessanten Aspekt rund um das Cloud Computing und soll sowohl Anbieter wie auch Nutzer von Cloud-Leistungen in einer Serie der EuroCloud-Leitfäden bei der Bewältigung der Herausforderungen rund um Cloud Computing aktiv unterstützen.

Eine Besonderheit dieses Leitfadens ist jedoch, dass er das genannte Thema aus Sicht aller DACH-Länder behandelt und eine Kooperation zwischen EuroCloud Österreich, Schweiz und Deutschland darstellt.

Österreichische, Schweizer und deutsche Steuerrechtsexperten waren an der Erstellung des Leitfadens beteiligt. Ich danke den Fachleuten aus Österreich: Mag. Christian Zeidler (Z+P Steuerberatung) und Mag. Stefan Grasl (Grasl, Schenk & Partner Wirtschaftstreuhand & Steuerberatung), aus der Schweiz: Dipl. BW (FH) Reinhold Güntert (FairTax - Schweizerisch-Deutsche Steuerberatungsgesellschaft) und aus Deutschland: Valerie Seemann M.A. (Hotz & Partner Steuerberatungsgesellschaft) dafür, dass sie diesen Leitfaden mit so viel Mühe und Akribie erstellt haben.







Dr. Tobias Höllwarth
Vorstand
EuroCloud.Austria

Heinz Dill
Vorstand
EuroCloud Swiss

Bernd Becker
Vorstandssprecher
EuroCloud Deutschland

© 2012 EuroCloud Austria

2 Einleitung

Wie auch in allen anderen Bereichen seiner Geschäftstätigkeit sollte sich ein Unternehmer bei der Nutzung von Cloud Computing mit unternehmens- (handels-) und steuerrechtlichen Themen auseinandersetzen. Denn die Nichtbeachtung der entsprechenden Vorschriften kann schnell zu erheblichen (auch finanziellen) Risiken führen.

Das Steuerrecht spielt in Bezug auf Cloud Computing sowohl für den Nutzer als auch für den Anbieter eine wichtige Rolle, jedoch liegt das Hauptaugenmerk bei beiden auf unterschiedlichen Punkten.

Das Steuerrecht spielt in Bezug auf Cloud Computing sowohl für den Nutzer als auch für den Anbieter eine wichtige Rolle, jedoch liegt das Hauptaugenmerk bei beiden auf unterschiedlichen Punkten.

Der Anbieter hat insbesondere seine Aufmerksamkeit auf folgende Themen zu legen:

- Betriebsstättenproblematik
- Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Der Nutzer sollte wiederum folgende Aspekte beachten:

- Betriebsstättenproblematik
- Umsatzsteuerliche Konsequenzen
- Dokumentations-, Aufbewahrungs- und Buchführungspflichten
- Steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen bzw. Ausgaben

3 Steuerrechtliche Betrachtung aus der Sicht des Cloud-Anbieters

3.1 Ertragsteuerliche Implikationen

3.1.1 Österreich

Der Betriebsstättenbegriff im österreichischen und internationalen Ertragsteuerrecht als Anknüpfungspunkt von Besteuerungsrechten verschiedener Staaten

Nachdem sich Cloud Computing in seiner finalen Ausprägung über mehrere Länder erstrecken kann und auch wird, gilt es hier zu klären, wie die österreichischen und die internationalen Steuerrechtsnormen die Besteuerungsrechte am erwirtschafteten Einkommen den einzelnen am Cloud Computing beteiligten Staaten zuteilen.

Die österreichischen (innerstaatlichen) Normen finden sich hierzu im § 29 BAO (allgemeine steuerliche Norm) und § 98 EStG (ertragsteuerliche Spezialnorm).

§ 29 BAO lautet auszugsweise:

(1) Betriebsstätte im Sinne der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

(2) Als Betriebsstätte gelten insbesondere

a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;

b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen;

§ 98 (1) EStG lautet auszugsweise:

Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur
(3) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23)
für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder
für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder
bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.

Die internationalen Steuerrechtsnormen, die die Zuteilung der Besteuerungsrechte regeln, finden sich idR in von Österreich mit anderen Staaten abgeschlossenen Staatsverträgen (bilaterale Maßnahmen), sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen (kurz: DBA). DBAs stellen im Verhältnis zum innerstaatlichen Steuerrecht eine lex specialis zur lex generalis dar. Österreich hat jedoch nicht mit allen Staaten DBAs abgeschlossen. In jenen Fällen, in denen kein DBA der Zuteilung der Besteuerungsrechte zwischen Österreich und den anderen Staaten zugrunde gelegt werden kann, ist innerstaatlich § 48 BAO unilateral zur Beseitigung einer etwaigen materiellen Doppelbesteuerung heranzuziehen. Diese Fälle werden in weiterer Folge jedoch nicht behandelt, da sie von Einzelfall zu Einzelfall unterschiedlich steuerrechtlich gewürdigt werden müssten.

DBAs stellen im Verhältnis zum innerstaatlichen Steuerrecht eine lex specialis zur lex generalis dar.

Liegt ein grenzüberschreitender Fall der Erzielung von Unternehmensgewinnen vor und wurden zwischen Österreich und den beteiligten Staaten DBAs abgeschlossen, richtet sich die Zuteilung der Besteuerungsrechte primär nach den Regeln dieser bilateralen DBAs. Vielen von Österreich mit anderen Staaten abgeschlossenen DBAs liegt das sogenannte OECD-Musterabkommen (kurz: OECD-MA) zugrunde. Wenn in weiterer Folge von DBA gesprochen wird, bezieht sich dieser Begriff immer auf das OECD-MA, um nicht auf jedes inhaltliche Detail individuell gestalteter DBAs eingehen zu müssen.

Art. 5 Betriebsstätte des OECD-MA lautet auszugsweise:

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.
Der Ausdruck „Betriebsstätte" umfasst insbesondere:
einen Ort der Leitung,
eine Zweigniederlassung,
eine Geschäftsstelle,

© 2012 EuroCloud Austria

eine Fabrikationsstätte,
eine Werkstätte und
ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

Da sich der Begriffsinhalt „Betriebsstätte" der innerstaatlichen Vorschriften nicht oder nur teilweise mit dem Inhalt desselben Begriffes gemäß OECD-MA deckt, können insbesondere bei der Beurteilung des Vorliegens oder Nichtvorliegens der Betriebsstätteneigenschaft von Servern, die die Grundlage des Cloud Computings bilden, folgende Fallkonstruktionen unterschieden werden:

- Die österreichische Aktivität eines ausländischen Unternehmens erfüllt die Begriffsinhalte des § 29 BAO und § 98 EStG und findet auch in Art. 5 des jeweiligen, dem OECD-MA nachempfundenen, DBAs Österreichs mit dem Ansässigkeitsstaat Deckung. Ergebnis: Es besteht beschränkte Steuerpflicht in Österreich mit dieser Betriebsstätte.
- Die österreichische Aktivität eines ausländischen Unternehmens erfüllt zwar die Begriffsinhalte des § 29 BAO und § 98 EStG, findet jedoch in Art. 5 des jeweiligen, dem OECD-MA nachempfundenen, DBAs Österreichs mit dem Ansässigkeitsstaat keine Deckung. Ergebnis: Die Schrankenwirkung des DBAs als lex specialis verhindert einen Besteuerungsanspruch Österreichs hinsichtlich dieser Betriebsstätte. Es besteht somit keine beschränkte Steuerpflicht in Österreich mit dieser Betriebsstätte.
- Die österreichische Aktivität eines ausländischen Unternehmens erfüllt nicht die Begriffsinhalte des § 29 BAO und § 98 EStG, findet jedoch in Art. 5 des jeweiligen, dem OECD-MA nachempfundenen, DBAs Österreichs mit dem Ansässigkeitsstaat Deckung. Ergebnis: DBAs als lex specialis können den innerstaatlichen Besteuerungsanspruch Österreichs hinsichtlich dieser Betriebsstätte nicht erweitern. Es besteht somit keine beschränkte Steuerpflicht in Österreich mit dieser Betriebsstätte.

Wie diese Rechtsnormen und die sich daraus ergebenden Fallkonstruktionen konkret in der Praxis auf das Cloud-Business anzuwenden sind und welche Konsequenzen sich daraus ergeben, wird in weiterer Folge dargestellt. Unbehandelt bleibt hingegen hierorts die Frage, auf Basis welcher Parameter eine Aufteilung der Unternehmensgewinne zwischen Stammhaus und Betriebsstätte stattfinden könnte, da dies von der Konstellation im Einzelfall abhängig ist.

Anwendung auf den Cloud-Anbieter in Österreich

Für alle in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen, das sind alle natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 BAO) und alle juristischen Personen, die ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 27 BAO) in Österreich haben, gilt das sogenannte Welteinkommensprinzip. Das bedeutet, dass diese Steuerpflichtigen in Österreich mit ihrem gesamten Welteinkommen der Ertragsbesteuerung unterliegen. In vielen anderen Staaten existieren ähnliche Anknüpfungskriterien hinsichtlich der unbeschränkten Ertragsteuerpflicht von natürlichen und juristischen Personen.

Steuerpflichtige in Österreich unterliegen mit ihrem gesamten Welteinkommen der Ertragsbesteuerung.

Wird von einem solchen in einem anderen Staat der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden Steuerpflichtigen (Provider) ein Server, eine Serverfarm oder sogar ein Rechenzentrum in Österreich betrieben, ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die innerstaatlichen steuerlichen Vorschriften Österreichs eine „beschränkte" Steuerpflicht für derartige Unternehmensgewinne normieren oder nicht. Besteht kein innerstaatliches Besteuerungsrecht Österreichs, wird vom Nichtvorliegen eines Besteuerungsrechtes dieser Betriebsstätte durch Österreich auszugehen sein. Besteht hingegen grundsätzlich ein innerstaatliches Besteuerungsrecht Österreichs, wird der Provider mit den Unternehmensgewinnen, die der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, in Österreich prinzipiell ertragsteuerpflichtig.

In einem zweiten Schritt ist jedoch zu prüfen, ob Österreich mit diesem Staat ein DBA abgeschlossen hat und wenn ja, ob dieses DBA dem OECD-MA nachgebildet ist. Unter der Annahme, dass ein dem OECD-MA nachgebildetes DBA mit diesem Staat existiert, ist daher in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob der Server, die Serverfarm oder das Rechenzentrum unter den Betriebsstättenbegriff dieses DBAs fällt oder nicht.

Eine Geschäftseinrichtung oder Anlage begründet allerdings nach dem OECD-MA nur dann eine Betriebsstätte (siehe dazu Punkt 3.1.1), wenn der Unternehmer über eine solche (nicht nur vorübergehend) die Verfügungsmacht hat. Davon ist hier auszugehen, da der Provider in der Lage ist, die Einrichtung oder die Anlage nach den Bedürfnissen seines Unternehmens zu nutzen und die dafür notwendigen Entscheidungen zu treffen. Prinzipiell kann daher festgestellt werden, dass der Provider alle Voraussetzungen erfüllt, um mit seinem Server, seiner Serverfarm oder seinem Rechenzentrum eine Betriebsstätte im Sinne des OECD-MA in Österreich zu begründen, auch wenn die dort untergestellten Server den betrieblichen Zwecken anderer Unternehmen dienen.

Besteht somit ein innerstaatliches Besteuerungsrecht Österreichs und ein DBA Österreichs mit dem Wohnsitz- oder Sitzstaat, welches dem OECD-MA nachgebildet ist, wird der Provider mit den Unternehmensgewinnen, die der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, in Österreich ertragsteuerpflichtig, während der andere Staat diese Einkünfte durch Anwendung der im DBA vorgesehenen Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ertragsteuerfrei zu stellen hat.

Unter Ertragsteuern sind in Österreich primär die Einkommensteuer für natürliche Personen (Progressionstarif) und die Körperschaftsteuer (Flat-Tax) für juristische Personen zu subsummieren, nicht jedoch eine Gewerbesteuer (Gewerbeertrags- und/oder Gewerbekapitalsteuer), wie sie z.B. in Deutschland erhoben wird, da diese Steuer in Österreich bereits vor etlichen Jahren abgeschafft worden ist.

3.1.2 Deutschland

Der Betriebsstättenbegriff im deutschen und internationalen Ertragsteuerrecht als Anknüpfungspunkt von Besteuerungsrechten verschiedener Staaten

Das Cloud Computing hat innerhalb der IT-Branche einen neuen Stellenwert und gegenüber dem bisher angewendeten Outsourcing neue Dimensionen angenommen. Ein wesentlicher Aspekt auf steuerrechtliche Ebene ist, ob durch die Cloud und vorhandene Hardware eine Betriebsstätte gebildet wird. Insbesondere internationale Geschäftsaktivitäten bergen gewisse steuerliche Risiken, allein durch das Entstehen von Steuersubstraten in verschiedenen Staaten.

© 2012 EuroCloud Austria

Bei der unternehmerischen Entscheidungsfindung zur Begründung einer Betriebsstätte sind auch die steuerrechtlichen Faktoren bei der Standortwahl miteinzubeziehen. Bei einer grenzüberschreitenden Tätigkeit sind stets die nationalen Steuernormen der betroffenen Staaten zu beachten sowie, soweit vorhanden, die bilateralen Regelungen.

Folgende Fallkonstellationen sind möglich:

- inländische Betriebsstätte einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen (juristischen) Person
- inländische Betriebsstätte einer in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen (juristischen) Person
- ausländische Betriebsstätte einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen (juristischen) Person

Bei dem Begriff „Betriebsstätte“ handelt es sich um einen rein steuerlichen Begriff, handelsrechtlich liegt eine Zweigniederlassung vor (§ 13 HGB). Betriebsstätten verfügen über keine eigene Rechtspersönlichkeit, sondern nur über eine organisatorische/wirtschaftliche Selbständigkeit. Demnach können auch zwischen einem Stammhaus und der zugehörigen Betriebsstätte keine schuldrechtlichen Liefer- oder Leistungsbeziehungen bestehen.

Nach nationalem Recht erfolgt die Definition der Betriebsstätte in der Abgabenordnung (AO). Die Regelungen des § 12 AO für die Betriebsstätte sowie die Regelung des § 13 AO des ständigen Vertreters sind zu beachten.

§ 12 Satz 1 AO lautet:

„Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.“

Unter einer festen Geschäftseinrichtung oder Anlage sind körperliche Gegenstände zu verstehen, die dazu geeignet sind, eine Unternehmenstätigkeit zu begründen, wie exemplarisch Räumlichkeiten, Verkaufsstände oder auch Serverparks. Eine feste Verbindung zur Erdoberfläche hat zu bestehen. Dies kann durch einen verkabelten Serverschrank gegeben sein. Betriebsstätten sollten, nach Sicht der Finanzbehörde, über eine gewisse Mindestdauer bestehen, wobei die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hier keine Pauschalierung, sondern eine einzelfallbezogene Begutachtung vorsieht.

Ein wesentlicher Punkt zur Begründung einer Betriebsstätte ist das Vorliegen von wirtschaftlicher oder rechtlicher Verfügungsmacht, diese besteht bei Eigentum, Miete oder Pacht.

Die Tätigkeit muss dem Unternehmen dienend sein, die Tätigkeit muss somit den Unternehmenszweck fördern. Dies ist erfüllt, wenn sämtliche unternehmerische Tätigkeiten in der Betriebsstätte ausgeübt werden, aber auch reine Hilfs- und Nebentätigkeiten sind bereits ausreichend. Der Einsatz von Personal ist dabei nicht nötig.

In Bezug auf Server bedeutet das, dass ein Server grundsätzlich eine Betriebsstätte begründen kann. Es ist zu prüfen, ob im Einzelfall Verfügungsmacht über den Server oder über Leitungsnetze tatsächlich oder faktisch besteht. Eine reine Mietleistung von einem Server mit Rechenzeit, ohne dass Verfügungsmacht besteht, erfüllt demnach nicht die nationalen Vo-

raussetzungen zum Betriebsstättenbegriff. Hingegen ist die Zurverfügungstellung von Hardware als Kernsegment als wesentlicher Unternehmenszweck einzustufen.

Wird durch Cloud Computing und das verbundene Vorliegen eines Servers als Be-triebsstätte international agiert, sind neben den deutschen steuerrechtlichen Vorschriften die steuerrechtlichen Vorschriften des weiteren betreffenden Staats zu beachten.

Dabei ist zu prüfen, ob zwischen Deutschland und dem zweiten betroffenen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht. Innerhalb dieser bilateralen Vereinbarungen erfolgt u.a. die Zuweisung der Besteuerungsrechte zwischen den betroffenen Staaten. Die DBAs als bilaterale Verträge sind lex specialis zu den deutschen Steuerrechtsnormen. Hinsichtlich der Definition der Betriebsstätte wird dadurch die nationale Regelung durch die Begriffsdefinition der abkommensrechtlichen Regelung verdrängt (§ 2 AO).

Die Mehrheit der von Deutschland mit anderen Staaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen entsprechen dem des OECD-Musterabkommens (siehe dazu Ausführungen zur Abhandlung Steuerrecht Österreich unter Kapitel 3.1.1). Die folgenden Ausführungen erfolgen in Bezug auf das OECD-Musterabkommen (OECD-MA). Im Einzelfall ist jedoch stets das betroffene Doppelbesteuerungsabkommen zur Prüfung heranzuziehen.

Inhaltlich bestehen zwar Parallelen zwischen dem inländischen Betriebsstättenbegriff zu dem des OECD-MA (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA), die Definitionen sind jedoch nicht deckungsgleich.

Voraussetzungen zum Vorliegen einer Betriebsstätte nach OECD-MA:

- feste Geschäftseinrichtung
- Verfügungsmacht
- Ausübung der Unternehmenstätigkeit

Unterschiede zwischen den Betriebsstättenbegriffen bestehen beispielsweise hinsichtlich der Mindestdauern (tendenziell längere Mindestdauern z.B. Bau- und Montagebetriebsstätten).

Des Weiteren wird hinsichtlich der Unternehmenstätigkeiten unterschieden. Nach OECD-MA werden die Tätigkeiten auf qualitativ und quantitativ bedeutsame Tätigkeiten beschränkt (vgl. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA). Im Gegensatz zur Betriebsstätte nach § 12 AO besteht beispielsweise keine Betriebsstätte, wo nur rein vorbereitende oder Hilfstätigkeiten ausgeführt (z.B. Werbung) ausgeführt werden. Nach Auslegung des Musterabkommens ist ebenfalls kein Personal zur Betriebsstättenbegründung erforderlich. In diesen Fällen ist jedoch, nach Ansicht der OECD, den Betriebsstätten auch nur Mindestmaß an Wertschöpfung zu zu rechnen.

Anwendung auf den Cloud-Anbieter in Deutschland

Zunächst ist zu unterscheiden, um welche Fallgruppe eines Cloud-Anbieters in Deutschland es sich handelt. In der folgenden Darstellung wird unterschieden zwischen:

- Cloud-Anbietern, die in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen und eine (Server-) Betriebsstätte im Ausland unterhalten (sogenannter Outbound-Fall)
- Cloud Anbietern mit (Wohn-) Sitz u.ä. im Ausland, die in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht unterliegen durch Begründung einer (Server-)

© 2012 EuroCloud Austria

Betriebsstätte in Deutschland (sogenannter Inbound-Fall)

Natürliche Personen mit Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 12 AO) sowie juristische Personen mit Sitz (§ 11 AO) oder Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland sind unbeschränkt steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 EStG oder § 1 Abs. 1 KStG. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte im In- und Ausland, diese unterfallen dem sogenannten Welteinkommensprinzip.

Begründet der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige im Ausland eine Betriebsstätte, liegt ein Outbound-Fall vor.

Gemäß § 138 Abs. 2 AO ist dieser Vorgang anzeigepflichtig. Die Anzeige ist innerhalb von fünf Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das meldepflichtige Ereignis eingetreten ist, gegenüber dem zuständigen Finanzamt zu erbringen. Die Nichtanzeige stellt eine Ordnungswidrigkeit dar, welche mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 Euro geahndet werden kann.

Liegt ein Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend dem OECD-MA vor, wird das Besteuerungsrecht dem Betriebsstätten Staat zugewiesen. Deutschland wird in der Folge den Betriebsstätten Gewinn von der Besteuerung freistellen, vgl. Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 23 Abs. 1 OECD-MA. Nach nationalem Recht ist noch die Switch-over-Klausel zu prüfen gem. § 20 AStG, welche einen Übergang von der Freistellung zur Anrechnungsmethode vorsieht. Gleichfalls sind die Aktivitätsklauseln innerhalb des DBA zu beachten.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt je nach Ausgestaltung des betroffenen DBA durch die Freistellungsmethode oder durch Anwendung der Anrechnungsmethode. Bei der Anrechnungsmethode werden die im Ausland auf den Betriebsstätten Gewinn erhobenen Steuern in Deutschland auf die inländische Steuer angerechnet oder abgezogen (vgl. § 34c EStG, § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34d Nr. 2a EStG). Hinsichtlich der Gewerbesteuer ist die Kürzungsvorschrift gem. § 9 Nr. 3 GewStG zu beachten. Der Gewerbeertrag wird um die, nicht im Inland belegenen Betriebsstätten Gewinne gekürzt.

Des Weiteren sind für die ausländische Betriebsstätte die Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 A0 sowie § 7 GAufzV zu beachten, da für Steuerpflichtige bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht gilt.

Beim Inbound-Fall entsteht durch die Gründung einer Betriebsstätte in Deutschland eine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Cloud-Anbieters.

Natürliche Personen, die in Deutschland weder über einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt verfügen, sind beschränkt steuerpflichtig, soweit inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG vorliegen, vgl. § 1 Abs. 4 EStG. Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor bei einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte. Auch juristische Personen, ohne Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland, sind mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Die im Inland betriebene Betriebsstätte unterliegt als Gewerbebetrieb auch der Gewerbesteuer gem. § 2 Abs. 1 GewStG. Wie vorausgehend ausgeführt, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfüllt sind und dadurch ein Besteuerungstatbestand losgelöst wird.

Die Eröffnung der Betriebsstätte ist gegenüber der zuständigen Gemeinde anzeigepflichtig (vgl. § 138 AO), welche eine Mitteilung an das jeweilige Finanzamt weitergibt. Die Meldepflicht beträgt einen Monat.

Der ausländische Cloud-Anbieter hat die Gewinnermittlung entsprechend inländischer Besteuerungsgrundsätze durchzuführen.

Sowohl im Inbound-Fall wie auch im Outbound-Fall sollte zu Anfangs festgelegt werden, ob eine Betriebsstättenbegründung erwünscht ist oder vermieden werden soll. Die Möglichkeiten einer Gewinnverlagerung bestehen und können entsprechend gesteuert werden. Gleichfalls kann aber auch der Fall eintreten, bei dem keine Nutzung von niedrigeren Besteuerungen möglich ist, dafür jedoch intensive Kosten entstehen für die Einhaltung und Umsetzung der lokalen, rechtlichen Normen.

3.1.3 Schweiz

In der Schweiz ist der Föderalismus im Steuerwesen ausgeprägt. Die direkten Steuern werden nicht nur vom Zentralstaat, dem Bund, sondern auch von den 26 Kantonen erhoben, welche die Steuerhoheit besitzen. Somit bestehen 27 verschiedene Steuergesetzgebungen (eine eidgenössische und 26 kantonale). Es gibt ein Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), welches jedoch nur eine formelle und nicht eine materielle Harmonisierung bewirkt. Die Ausführungen in diesem Leitfaden orientieren sich an den eidgenössischen Rechtsnormen bzw. an denen des Kantons Zürich.

Die Ausführungen in diesem Leitfaden orientieren sich an den eidgenössischen Rechtsnormen bzw. an denen des Kantons Zürich.

Der Betriebsstättenbegriff im schweizerischen und internationalen Ertragsteuerrecht als Anknüpfungspunkt von Besteuerungsrechten verschiedener Staaten

Die Schweiz wendet ebenfalls Rechtsnormen zur Aufteilung des erwirtschafteten Einkommens an, wenn mehrere Staaten durch Cloud Computing involviert sind. Die schweizerischen (innerstaatlichen) Normen sehen für die Steuerpflicht juristischer Personen die „persönliche“ oder „wirtschaftliche“ Zugehörigkeit vor.

Art. 50 DBG Persönliche Zugehörigkeit lautet:

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet.

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet.

Als Rechtsfolge ergibt sich die unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Welteinkommensprinzip, vorbehaltlich möglicher unilateraler Freistellungen von ausländischen Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten etc. (Art. 52 Abs. 1 DBG).

Art. 51 Abs. 1 DBG Wirtschaftliche Zugehörigkeit lautet auszugsweise:

Juristische Personen, die weder ihren Sitz noch die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben, sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie in der Schweiz Betriebsstätten unterhalten. Der Begriff der Betriebsstätte (innerstaatlich) ist im DBG definiert.

© 2012 EuroCloud Austria

Art. 51 Abs. 2 DBG Betriebsstätte lautet:

Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- und Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer.

Als Rechtsfolge tritt die beschränkte Steuerpflicht nach Art. 51 Abs. 1 DBG, Art. 21 StHG (Quellenprinzip) ein. Beschränkt steuerpflichtig sind also diese juristischen Personen, weil die Steuer nur auf Einkünfte und Gewinne erhoben wird, deren Quelle in der Schweiz liegt.

Auch in der Schweiz basieren die internationalen Steuerrechtsnormen, welche die Zuteilung der Besteuerungsrechte regeln, auf den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die bilaterale Staatsverträge darstellen. Diese DBAs genießen auch in der Schweiz als lex specialis Anwendungsvorrang vor nationalen Steuerrechtsnormen.

Betriebsstättenproblematiken sind nicht nach innerstaatlichem Steuerrecht, sondern stets anhand der betreffenden DBAs zu beurteilen, soweit diese anwendbar sind. In der Regel orientieren sich die DBAs am Betriebsstättenbegriff des Art. 5 OECD-MA.

Auch in der Schweiz basieren die internationalen Steuerrechtsnormen, welche die Zuteilung der Besteuerungsrechte regeln, auf den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die bilaterale Staatsverträge darstellen.

Zu den Details hierzu wird hinsichtlich DBAs, OECD-MA, direkte/indirekte Rechnungslegung einer Betriebsstätte etc. auf die Ausführungen im Kapitel „Österreich“ verwiesen, da die dort aufgezeigten Folgerungen auch für andere Länder gelten.

Anwendung auf den Cloud-Anbieter in der Schweiz

Auch in der Schweiz gilt das sog. Welteinkommensprinzip für alle natürlichen Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (Art. 3 DBG) durch Wohnsitz oder qualifizierten Aufenthalt in der Schweiz. Ebenso für juristische Personen, wenn Sitz oder tatsächliche Geschäftsleitung sich in der Schweiz befinden. Hieraus folgt, dass diese Steuerpflichtigen mit ihrem gesamten Welteinkommen der Ertragsbesteuerung in der Schweiz unterliegen. Ähnliche Rechtsnormen existieren in anderen Staaten.

Die beschränkte Steuerpflicht für Gewinne einer Betriebsstätte in der Schweiz ergibt sich für einen im Ausland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden Steuerpflichtigen aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit gemäß Art. 51 Abs. 1 und Abs. 2 DBG.

Wie vorstehend ausgeführt, treten die nationalen Rechtsnormen zurück, sobald ein DBA zur Anwendung kommt. Es kommen dann die abkommensspezifischen Regelungen zur Betriebsstätte zur Anwendung. Wenn eine „Server-Betriebsstätte“ vorliegt, muss der nutzende Unternehmer eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hierauf haben. Zu den weiteren Details wird auch hier auf die Ausführungen im Kapitel „Österreich“ verwiesen, da diese für andere Staaten gleichfalls anwendbar sind.

Erzielt ein ausländischer Provider in der Schweiz steuerpflichtige Betriebsstättengewinne, so sind diese Gewinne in seinem Heimatland von der Besteuerung freizustellen oder die schweizerischen Steuern anzurechnen, soweit ein DBA anwendbar ist.

3.2 Umsatzsteuerliche Implikationen

3.2.1 Österreich

Der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, ist nicht immer eindeutig bestimmbar. Das Unionsrecht geht von jenem Ort aus, an dem der (leistende oder empfangende) Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, was bedeutet, dass hier der Ort gemeint ist, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. Wird die sonstige Leistung aber tatsächlich ausschließlich oder überwiegend im Rahmen einer Betriebsstätte des Unternehmens erbracht oder empfangen, geht dieser Ort vor.

Das Unionsrecht geht von jenem Ort aus, an dem der (leistende oder empfangende) Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

Es ist somit im umsatzsteuerlichen Sinn zu untersuchen, ob die Nutzung von Cloud Computing eine Betriebsstätte im Sinne des Umsatzsteuergesetzes für den Provider und/oder den Nutzer begründet, der die erbrachten oder empfangenen Leistungen zuzurechnen sind.

Der Betriebsstättenbegriff im österreichischen Umsatzsteuerrecht als möglicher Anknüpfungspunkt für den Sitz- und den Empfängerort eines Unternehmens

Der Begriff der Betriebsstätte wird im UStG nicht spezifiziert. Das Unionsrecht geht von einer festen Niederlassung aus und gebraucht diesen Begriff in einer wesentlich engeren Definition als derjenige der innerösterreichischen Bestimmung des § 29 BAO. Für die Bestimmung des Betriebsstättenbegriffes des § 3a UStG kann somit § 29 BAO nicht herangezogen werden.

In Ermangelung einer gesetzlichen Definition der Betriebsstätte oder festen Niederlassung (Bezeichnung im Unionsrecht) im Umsatzsteuerrecht können nur die Erkenntnisse des EUGH und des VwGH zur Interpretation dieses Begriffes herangezogen werden.

Nach beiden Gerichtshöfen ist eine Einrichtung für eine gewerbliche Betätigung nur dann als feste Niederlassung anzusehen, wenn diese Niederlassung ein ständiges Zusammenwirken von persönlichen und Sachmitteln voraussetzt, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich sind. Kennzeichnend sind daher ein hinreichender Mindeststand von Personal und Sachmitteln, die für die Erbringung der Dienstleistung notwendig sind, sowie ein hinreichender Grad an Beständigkeit der festen Niederlassung.

Anwendung auf den Cloud-Anbieter in Österreich

Wie man anhand der engeren Definition des Betriebsstättenbegriffes (feste Einrichtung) im Umsatzsteuerrecht erkennen kann, ist es umsatzsteuerlich wesentlich schwieriger, eine Betriebsstätte zu begründen, als im Ertragsteuerrecht.

Um als Anbieter des Cloud Computings eines anderen Staates eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte in Österreich zu begründen, wird gerade das beständige Zusammenwirken zwischen persönlichem und Sachmitteleinsatz den Ausschlag geben. Das Vorliegen einer reinen festen Geschäftseinrichtung (z.B. nur Server, nur Serverfarm etc.) in Österreich wird umsatzsteuerlich jedenfalls nicht ausreichen, um eine Betriebsstätte in Österreich zu begründen.

Es wird daher für den Anbieter des Cloud Computings eines anderen Staates genau zu evaluieren sein, welcher Einsatz von Personal und Sachmitteln notwendig ist, um den Zweck des

© 2012 EuroCloud Austria

z.B. Rechenzentrums zu erfüllen, da diese Konstellation schlussendlich darüber entscheidet, ob eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte in Österreich vorliegt oder nicht.

Eine finale und endgültige Entscheidung über das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte in Österreich kann jedoch nur in Kenntnis der konkreten Parameter des Einzelfalles getroffen werden.

Eine endgültige Entscheidung über das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte in Österreich muss je Anlassfall getroffen werden.

3.2.2 Deutschland

Zur Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems innerhalb der Europäischen Union wurden zahlreiche Richtlinien festgelegt. Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist daher weitestgehend durch das Unionsrecht bestimmt. Der Gesetzgeber setzt dafür die EU-Richtlinien in das nationale Recht um, aber auch unmittelbar ist das Unionsrecht anwendbar, beispielsweise durch erlassene Verordnungen.

Das Cloud Computing stellt eine sonstige Leistung dar (§ 3a UStG). Zur weiteren Bestimmung, ob diese sonstige Leistung in Deutschland zu einer Steuerbarkeit und einer Steuerpflicht führt, sind die Vorgänge des Einzelfalls zu prüfen. Wesentliche Auswirkung hat dafür die Ortsbestimmung der sonstigen Leistung. Die Ortsbestimmung ist abhängig davon, an wen und von wem die Leistung ausgeführt wird und wo sich der Wohnsitz, Sitz oder die Betriebsstätte befindet.

Der Betriebsstättenbegriff im deutschen Umsatzsteuerrecht als möglicher Anknüpfungspunkt für den Sitz- und den Empfängerort eines Unternehmens

Innerhalb des Umsatzsteuergesetzes erfolgt keine Definition des Betriebsstättenbegriffs. Eine Definition erfolgt lediglich innerhalb des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE).

Abschnitt 3a.1 Abs. 3 UStAE lautet auszugsweise:

Betriebsstätte im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmers dient. Eine solche Einrichtung oder Anlage kann aber nur dann als Betriebsstätte angesehen werden, wenn sie über einen ausreichenden Mindestbestand an Personal- und Sachmitteln verfügt, der für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich ist. Außerdem muss die Einrichtung oder Anlage einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweisen, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der jeweiligen Dienstleistungen ermöglicht (…). Eine solche beständige Struktur liegt z. B. vor, wenn die Einrichtung über eine Anzahl von Beschäftigten verfügt, von hier aus Verträge abgeschlossen werden können, Rechnungslegung und Aufzeichnungen dort erfolgen und Entscheidungen getroffen werden, z. B. über den Wareneinkauf.

Die Anforderungen zur Erfüllung der Voraussetzungen einer Betriebsstätte im Umsatzsteuerrecht sind damit wesentlich höher gegenüber den Voraussetzungen nach der AO. Für die umsatzsteuerliche Betriebsstätte wird dem Vorhandensein von Sachmitteln und Personal eine wesentlich höhere Bedeutung zugeschrieben.

In der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) wird anstatt dem Begriff der „Betriebsstätte“ der Begriff der „festen Niederlassung“ verwendet.

Auch inhaltlich sind Definitionen nicht deckungsgleich. Im Vergleich ist die Definition des Unionsrechts weiter gefasst als die Definition des UStAE. Die feste Niederlassung muss lediglich an der Leistungsausführung beteiligt sein. Für die Beteiligung ist es ausreichend, wenn die technische und personelle Ausstattung für Umsätze verwendet wird, die mit der Ausführung im Zusammenhang stehen. Demnach reicht es nach Unionsrecht bereits aus, wenn die feste Niederlassung an der Umsatzausführung lediglich beteiligt ist. Die Beteiligung an sich ist im Einzelfall zu prüfen, eine reine Ausführung von Verwaltungstätigkeiten (beispielsweise Rechnungsausstellung) im Zusammenhang mit den Umsätzen, wird jedoch nicht ausreichen.

Anwendung auf den Cloud-Anbieter in Deutschland

Im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht wird somit nach umsatzsteuerlichen Grundsätzen die reine Platzierung eines Servers ohne den Einsatz von Personal und Sachmitteln nicht für die Begründung einer Betriebsstätte in Deutschland ausreichen.

Soweit das Ziel des Anbieters darin besteht, eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte zu begründen, ist es unumgänglich, die entsprechenden Aufwendungen zu tätigen. Dabei ist darauf zu achten, dass nicht nur ein Mindestbestand geschaffen werden muss, sondern dieser auch entsprechend mit der Leistungsausführung in Verbindung steht.

Eine Einzelfallbetrachtung und Gewichtung der einzelnen Faktoren ist durchzuführen. Gleichfalls ist stets das Augenmerk auf die Ausführungen der MwStSystRL zu legen sowie die Rechtsprechungen des Europäischen Gerichtshofs heranzuziehen.

3.2.3 Schweiz

Für die Bestimmung des Ortes, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, geht man auch in der Schweiz von jenem Ort aus, an dem der (leistende oder empfangende) Unternehmer den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat. Art. 8 MWSTG Ort der Dienstleistung lautet auszugsweise:

Abs. 1: Als Ort der Dienstleistung gilt unter Vorbehalt von Absatz 2 der Ort, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthaltes.

Es ist somit im Einzelfall zu prüfen, ob für den Provider und/oder den Nutzer von Cloud Computing hierdurch eine mehrwertsteuerliche Betriebsstätte begründet wird, der die erbrachten oder empfangenen Leistungen zuzurechnen sind.

Es ist somit im Einzelfall zu prüfen, ob für den Provider und/oder den Nutzer von Cloud Computing eine mehrwertsteuerliche Betriebsstätte begründet wird.

© 2012 EuroCloud Austria

Der Betriebsstättenbegriff im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht als möglicher Anknüpfungspunkt für den Sitz- und den Empfängerort eines Unternehmens

Auch in der Schweiz ist dieser Begriff im MWSTG nicht erläutert. Die Verwaltung geht davon aus, dass Telekommunikations- und elektronische Dienstleistungen als an dem Ort erbracht gelten, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird. Fehlt ein solcher Sitz oder eine Betriebsstätte, gilt als Ort der Dienstleistung sein Wohnort oder der Ort seines üblichen Aufenthaltes (Empfängerortsprinzip).

Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, durch welche die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Damit ein Standort eines Servers eine Betriebsstätte darstellen kann, muss der Server in der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen sein (Eigentum ist nicht erforderlich, es reicht aus, den Server zu mieten und ihn selber zu betreiben) und er darf nicht nur der Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit dienen. Durch das einfache Webhosting (Überlassung von Speicher- und Leitungskapazität im Rahmen eines Providervertrags ohne Bestimmung eines konkreten Servers) wird noch keine Betriebsstätte begründet. Ob ein Server eine Betriebsstätte begründet, ist im Einzelfall zu prüfen.

Anwendung auf den Cloud-Anbieter in der Schweiz

Wie oben ausgeführt, muss der Anbieter des Cloud Computing den Server „betreiben“. Dies setzt ein gewisses Maß an Personen- und Sachmitteleinsatz voraus. Die Existenz einer nur festen Geschäftseinrichtung (nur Server, nur Serverfarm etc.) reicht hierfür nicht aus.

Ob eine mehrwertsteuerliche Betriebsstätte in der Schweiz vorliegt oder nicht, kann nur im Einzelfall und in Kenntnis aller relevanten Sachverhaltsparameter entschieden werden.

Ob eine mehrwertsteuerliche Betriebsstätte in der Schweiz vorliegt oder nicht, kann nur im Einzelfall und in Kenntnis aller relevanten Sachverhaltsparameter entschieden werden.

4 Steuerrechtliche Betrachtung aus der Sicht des Cloud-Nutzers

4.1 Ertragsteuerliche Implikationen

4.1.1 Österreich

Für einen österreichischen Nutzer von Cloud Computing auf einem Server, einer Serverfarm bzw. einem Rechenzentrum eines Providers in einem anderen Staat stellt sich die in Punkt 3.1.1 behandelte Frage betreffend die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an Österreich oder den anderen Staat hinsichtlich des erwirtschafteten eigenen Unternehmensgewinnes ebenso, wie für einen ausländischen Nutzer von Cloud Computing auf einem Server, einer Serverfarm bzw. einem Rechenzentrum eines Providers in Österreich.

Für den österreichischen Nutzer von Cloud Computing auf einem Server, einer Serverfarm bzw. einem Rechenzentrum eines Providers in einem anderen Staat gilt somit, dass für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den anderen Staat, hinsichtlich des mit dem Server, der Serverfarm bzw. dem Rechenzentrum erwirtschafteten Unternehmensgewinnes des österreichischen Nutzers im anderen Staat, eine Betriebsstätte des österreichischen Nutzers im anderen Staat gegeben sein muss.

Für den ausländischen Nutzer von Cloud Computing auf einem Server, einer Serverfarm bzw. einem Rechenzentrum eines Providers in Österreich gilt daher umgekehrt, dass für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an Österreich, hinsichtlich des mit dem Server, der Serverfarm bzw. dem Rechenzentrum erwirtschafteten Unternehmensgewinnes des ausländischen Nutzers in Österreich, eine Betriebsstätte des ausländischen Nutzers in Österreich gegeben sein muss.

Zu untersuchen ist in beiden Fällen daher die Art, wie der Provider dem Nutzer die Cloud-Dienstleistung erbringt. Hierbei sind grundsätzlich die Begriffe „Housing“ und „Hosting“ zu unterscheiden. Beim „Housing“ wird ein nutzereigener Hostcomputer im Providerrechenzentrum untergestellt. Der Stellplatz, die technische Anbindung samt Servisierung wird vom Provider bereitgestellt. „Housing“ stellt jedoch nicht den Regelfall des Cloud Computings dar. Beim „Hosting“ hingegen wird dem Nutzer vom Provider Speicherplatz, Rechnerkapazität auf fremden Servern und Netzanbindung bereitgestellt. Nimmt der Nutzer dafür einen dedizierten Host des Providers in Anspruch, kann er das System alleine nutzen, ohne dass andere Kunden des Providers auf dieses System Zugriff haben. Durch Virtualisierung können jedoch mehrere dieser Hostings auf einem oder mehreren physischen Servern betrieben werden. Beim Cloud Computing werden unter Umständen sogar ganze Rechenzentren virtualisiert, sodass der Nutzer in der Regel weder einen Einfluss darauf hat, auf welchem physischen Server sich gerade seine Daten befinden, noch auf welchem physischen Server gerade die eigenen Programme ausgeführt werden.

Es sind grundsätzlich die Begriffe „Housing“ und „Hosting“ zu unterscheiden.

Somit ist festzuhalten, dass für den Nutzer die Unterhaltung einer festen örtlichen Einrichtung, wie dies im Betriebsstättenbegriff des OECD-MA gefordert ist, überhaupt nur beim „Housing“ bzw. beim dedizierten „Hosting“ vorstellbar ist. Im Falle von „Housing“ müssten diesfalls weitergehende Prüfschritte unternommen werden, um die Betriebsstätteneigenschaft des Servers klären zu können. Hierorts soll hingegen der Fall des „Hostings“ weiter untersucht werden, da dieser den Regelfall des Cloud Computings darstellen wird. Im Rahmen der Virtualisierung stellt das Providerunternehmen Hardware samt notwendiger Software zur Verfügung, während der Nutzer genau diese Dienstleistung vom Provider einkauft, um seine eigenen Unternehmensziele besser erreichen zu können, wobei der Standort des Providers in der Regel unerheblich ist. Die vom Nutzer geforderte Intensität der Teilnahme an der Wirtschaft des Staates, in dem der Serverstandort liegt, kann daher verneint werden, weswegen der Nutzer in der Regel auch keine Betriebsstätte im Staat, in dem der Standort des Servers, der Serverfarm bzw. des Rechenzentrums liegt, begründen wird.

4.1.2 Deutschland

Entscheidend für einen deutschen Anwender, der Cloud Computing auf einem fremden Server im Ausland nutzt, ist die Frage, ob dadurch eine Betriebsstätte begründet wird. Sollte dies der Fall sein, können wieder zwei Besteuerungssubstrate vorliegen. Die nationalen wie bilateralen Regelungen sind zu prüfen sowie die damit entstehenden Abgrenzungsproblematiken.

In erster Stufe ist zu prüfen, ob durch die Nutzung des Cloud Computings eine Betriebsstätte entsteht. Oftmals wird es daran scheitern, dass der Nutzer keine Verfügungsmacht über den Server, die Serverfarm oder das Rechenzentrum des Providers innehat. Dies ist jedoch im Einzelfall und durch Analyse der vertraglichen Vereinbarungen zwischen Nutzer und Anbieter zu durchleuchten. Zur Unterscheidung der Dienstleistungserbringung von „Housing“ und „Hosting“ wird auf die Ausführungen zur österreichischen Abhandlung verwiesen.

© 2012 EuroCloud Austria

Bei der Mehrheit der Cloud-Computing-Nutzer ist jedoch davon auszugehen, dass keine Server-Betriebsstätte entsteht soweit lediglich Speicherplatz oder Rechenleistungen zur Verfügung gestellt werden. Ertragsteuerlich ist für den Nutzer weiters wesentlich, dass die mit der Cloud verbundenen Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können und somit den Gewinn mindern.

4.1.3 Schweiz

Für den Nutzer von Cloud Computing auf einem Server, einer Serverfarm, bzw. einem Rechenzentrum eines Providers stellt sich die Frage, ob er hierdurch ggf. eine Betriebsstätte begründet und steuerpflichtig wird.

Entscheidend ist die Art, wie der Provider dem Nutzer die Dienstleistung erbringt. Es ist zu unterscheiden zwischen „Hosting“ und „Housing“. Der so gut wie ausschließliche Regelfall des Cloud Computings ist das „Hosting“. Da der Nutzer beim „Hosting“ vom Providerunternehmen diese Dienstleistungen einkauft, fehlt es u.a. an der Mindesterfordernis von Personal und Sachmitteln, um eine eigene Betriebsstätte zu begründen.

Der Nutzer begründet daher in der Regel keine Betriebsstätte. Zu den weiteren Details wird auch hier auf die Ausführungen im Kapitel „Österreich“ verwiesen.

4.2 Umsatzsteuerliche Implikationen

4.2.1 Österreich

Beim Leistungsbezug im Rahmen des Cloud Computings ergeben sich umsatzsteuerlich vor allem Fragen zum Ort der Leistungserbringung (siehe § 3a UStG). Denn danach richtet sich, ob Umsatzsteuer abzuführen ist, wer der Steuerschuldner ist und welcher Steuersatz zur Anwendung kommt. Entscheidend ist auch, welchen Status der Leistungsempfänger hat und, falls es sich dabei um einen Unternehmer handelt, ob die Leistung für den privaten oder betrieblichen Gebrauch bestimmt ist.

Beim Leistungsbezug im Rahmen des Cloud Computings ergeben sich umsatzsteuerlich vor allem Fragen zum Ort der Leistungserbringung.

Um Antworten auf die Fragen zu bekommen, müssen die Cloud-Services in die Systematik des Umsatzsteuerrechts eingeordnet werden.

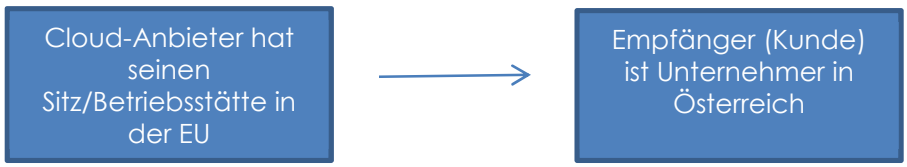
Eine Dienstleistung, die über das Internet oder ein elektronisches Netz, einschließlich Netze zur Übermittlung digitaler Inhalte, erbracht wird und deren Erbringung auf Grund der Merkmale der sonstigen Leistung in hohem Maße auf Informationstechnologie angewiesen ist – d.h. die Leistung ist im Wesentlichen automatisiert, wird nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht und wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich – ist eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung (§ 3a Abs. 14 Z 14). Beispiele sind u.a. die Datenspeicherung und der Datenabruf sowie die Online-Bereitstellung von Speicherbedarf oder Software.

Neben der Einordnung der Leistung ist der Cloud-Nutzer (Kunde) selbst von zentraler Bedeutung. Handelt es sich dabei um einen Unternehmer oder eine Privatperson? Und falls der Käufer ein Unternehmer ist, bezieht er die Leistung tatsächlich für sein Unternehmen? Ist er in der EU oder in einem Drittland ansässig? Ferner ist der Ort des Cloud-Anbieters relevant,

wenn dieser seinen Sitz in einem Drittland hat und an einen Nichtunternehmer leistet. Im Wesentlichen können sich gemäß Österreichischem Umsatzsteuergesetz folgende Varianten ergeben:

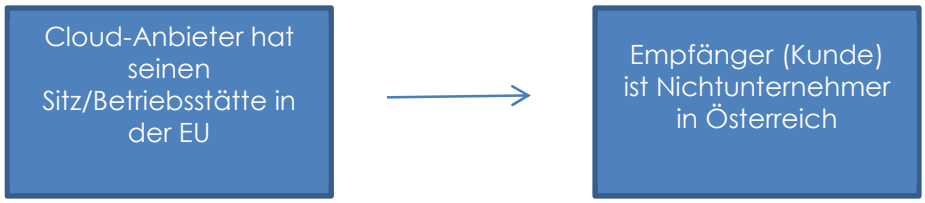
Neben der Einordnung der Leistung ist der Cloud-Nutzer (Kunde) selbst von zentraler Bedeutung.

1. Ist der Empfänger ein Unternehmer, so ist der Ort, von dem der Empfänger sein Unternehmen betreibt, der Ort, an dem die Umsatzsteuerpflicht entsteht. D.h. ist der Empfänger der Leistung z.B. ein österreichischer Unternehmer, so entsteht die Umsatzsteuerpflicht in Österreich. Ist der leistende Unternehmer ebenfalls in Österreich ansässig, so muss die Rechnung mit Umsatzsteuer ausgestellt werden. Ist der leistende Unternehmer nicht in Österreich ansässig, so darf die Rechnung nicht mit Umsatzsteuer ausgestellt werden. In diesem Fall kommt es zu einem Übergang der Steuerschuld (Reverse-Charge).



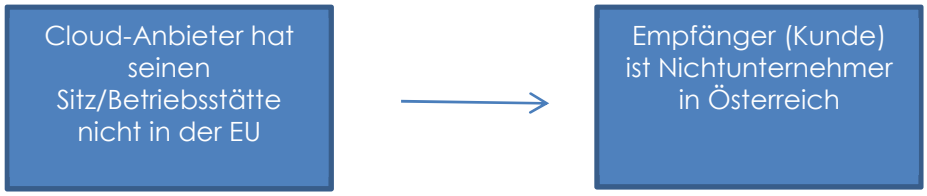
Umsatzsteuerpflicht in Österreich.

2. Ist der Empfänger ein Nichtunternehmer sowie der leistende Unternehmer in der EU ansässig, so ist der Ort, vom dem der leistende Unternehmer aus sein Unternehmen betreibt, der Ort, an dem die Umsatzsteuerpflicht entsteht.



Umsatzsteuerpflicht im Sitz-/Betriebsstätten-Staat des Cloud-Anbieters.

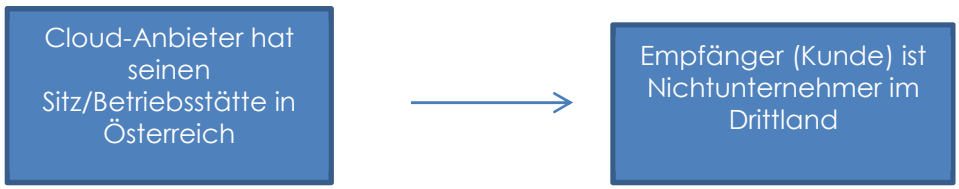
3. Ist der Empfänger ein Nichtunternehmer in Österreich und der leistende Unternehmer nicht in der EU ansässig, so ist in der Regel der Ort, an dem der Empfänger seinen (Wohn)Sitz hat (in diesem Fall Österreich), der Ort, an dem die Umsatzsteuerpflicht entsteht.



© 2012 EuroCloud Austria

Umsatzsteuerpflicht in Österreich.

4. Für den Fall, dass ein Nichtunternehmer als Leistungsempfänger im Drittland (d.h. außerhalb der EU) ansässig ist, gilt ebenfalls dieser Ort als Ort der Leistung. Somit ist hier die bezogene Leistung nicht in der EU steuerbar.



Keine Umsatzsteuerpflicht in Österreich.

Ist der Cloud-Nutzer ein Unternehmer, so steht ihm in den meisten Fällen ein Vorsteuerabzug zu, somit ist die Umsatzsteuer kein Kostenfaktor. Damit es aber bei einer Prüfung durch das Finanzamt zu keinen bösen Überraschungen kommt, muss die Rechnung des Cloud-Anbieters auf alle umsatzsteuerlich relevanten Angaben geprüft werden. Denn grundsätzlich muss für einen Vorsteuerabzug eine Rechnung gemäß § 11 UStG insbesondere die nachfolgenden Angaben enthalten:

Damit es aber bei einer Prüfung durch das Finanzamt zu keinen bösen Überraschungen kommt, muss die Rechnung des Cloud-Anbieters auf alle umsatzsteuerlich relevanten Angaben geprüft werden.

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
- Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer) des leistenden Unternehmers
- Ausstellungsdatum
- laufende Rechnungsnummer
- Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung
- Zeitpunkt der Leistung
- Entgelt
- Steuersatz, Steuerbetrag, eventuell ein Hinweis auf Steuerbefreiung oder Übergang der Steuerschuld
- die UID-Nummer des Leistungsempfängers bei Rechnungen über € 10.000,00
- Die UID-Nummer des leistenden Unternehmers muss auch überprüft werden, da bei einer falschen UID-Nummer ein Vorsteuerabzug versagt werden kann.

Rechnungen können gem. § 11 Abs. 2 UStG entweder auf Papier oder, vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers der Rechnung, auf elektronischem Weg übermittelt werden. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Hierunter fallen Rechnungen, die per E-Mail ggf. mit PDF- oder Textda-

teianhang, per Computer-Telefax oder Fax-Server, per Web-Download oder im Wege des Datenträgeraustauschs (EDI) übermittelt werden. Es ist kein bestimmtes technisches Übermittlungsverfahren vorgeschrieben.

In Österreich gilt eine auf elektronischem Weg übermittelte Rechnung als ordnungsgemäß, wenn der Empfänger dieser gem. § 11 Abs. 2 UStG zustimmt und die Echtheit und Unversehrtheit des Inhalts bei elektronischen Rechnungen gewährleistet ist. Dies muss gemäß Verordnung des Bundesministers für Finanzen über eine elektronische Signatur im Sinne des § 2 Z 3 Signaturgesetz erfolgen. Diese Echtheit und Unversehrtheit muss laut § 11 Abs. 2 UStG auf sieben Jahre gewährleistet sein.

Betriebsstätte im umsatzsteuerlichen Sinne

Wie unter Punkt 4.2. angeführt, ist für die Einordnung, in welchem Staat die Umsatzsteuerpflicht entsteht, u.a. von zentraler Bedeutung, wo sich der Sitz bzw. die Betriebsstätte des Cloud-Nutzers befindet.

Für die Einordnung, in welchem Staat die Umsatzsteuerpflicht entsteht, ist von zentraler Bedeutung, wo sich der Sitz des Cloud-Nutzers befindet.

Da der Nutzer des Cloud Computings in der Regel keine Sachmittel und auch kein Personal am ausländischen Standort des Servers, der Serverfarm oder des Rechenzentrums einsetzt, kann das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte im anderen Staat in der Regel ausgeschlossen werden. Für den Nutzer des Cloud Computings ändert sich daher durch die Nutzung des Cloud Computings bei der Beurteilung der Umsatzsteuerbarkeit der empfangenen bzw. erbrachten Leistungen nichts.

4.2.2 Deutschland

Zur Ermittlung der Steuerbarkeit und Steuerpflicht des Cloud Computings in Deutschland ist der Ort der sonstigen Leistung zu definieren. Dafür ist ebenfalls zu beachten, wer der Empfänger der Leistung ist und ob es sich um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn handelt. Unter dem Begriff Nichtunternehmer sind im Folgenden vereinfachungshalber auch Unternehmer zu verstehen, die eine Leistung beziehen, jedoch nicht für deren Unternehmen.

Das Cloud Computing stellt eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung dar. Die sonstigen Leistung stellt eine Katalogleistung gem. § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 13 UStG dar und entstammt einer EU-Verordnung. Es handelt sich um höchstautomatisierte Leistungen über Internet oder sonstige elektronische Netze. Zur Definition der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung wird auf die Ausführungen im österreichischen Teil verwiesen unter Punkt 4.2.1.

Folgende Fallkonstellationen sind möglich, es wird unterstellt, dass der Leistungsgeber (Anbieter) sein Unternehmen in Deutschland betreibt:

1. Der Leistungsempfänger ist Unternehmer und bezieht die Leistung für sein Unternehmen: Die sonstige Leistung wird dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die Leistung nicht an sein Unternehmen, sondern an seine (umsatzsteuerliche) Betriebsstätte erbracht, ist dort der Ort der sonstigen Leistung. Ist der Sitz des Leistungsempfängers (oder dessen Betriebsstätte) in Deutschland, ist die Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer auszustellen.

© 2012 EuroCloud Austria

Ist der Sitz des Leistungsempfängers (oder dessen Betriebsstätte) innerhalb der EU, ist die Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer auszustellen. Das Reverse-Charge-Verfahren greift und somit erfolgt ein Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger. Ist der Sitz des Leistungsempfängers (oder dessen Betriebsstätte) in einem Drittstaat, ist die Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer auszustellen.

2. Der Leistungsempfänger ist ein Nichtunternehmer mit Sitz außerhalb des Gemeinschaftsgebiets (Drittstaat): Der Ort der sonstigen Leistung befindet sich dort, wo der Empfänger seinen Sitz hat. Die sonstige Leistung ist in Deutschland nicht steuerbar, die Rechnungslegung erfolgt ohne deutsche Umsatzsteuer.

3. Der Leistungsempfänger ist ein Nichtunternehmer mit Sitz innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, der Leistungsgeber hat seinen Sitz ebenfalls im Gemeinschaftsgebiet: Der Ort der sonstigen Leistung befindet sich dort, wo der Leistungsgeber sein Unternehmen betreibt. Ist der Sitz des Leistungsgebers in Deutschland, ist die Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer auszustellen.

4. Der Leistungsempfänger ist ein Nichtunternehmer mit Sitz innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, der Leistungsgeber hat seinen Sitz oder seine Betriebsstätte im Drittstaat: Der Ort der sonstigen Leistung befindet sich dort, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz (Mitgliedsstaat) hat.

Soweit es sich beim Cloud-Nutzer um eine vorsteuerabzugsberechtigte Person handelt, ist die in der ordnungsgemäß vorliegenden Rechnung (vgl. §§ 14, 14a UStG) ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig.

Eine ordnungsgemäße Rechnung bezüglich Cloud Computing enthält die folgenden Daten:

- vollständiger Namen und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
- Art und Umfang der Leistung
- Datumsangabe der Lieferung oder sonstigen Leistung oder Leistungszeitraum
- Entgelt für die sonstige Leistung mit Angabe der einzelnen Steuersätze sowie Steuerbetrag, der auf das Entgelt entfällt
- anzuwendender Steuersatz bzw. Hinweis auf Steuerbefreiung
- erteilte Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
- Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers und die des Leistungsempfängers bei Ausführung einer sonstigen Leistung im Inland an einen Unternehmer für dessen Unternehmen, wenn der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, sowie Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren)
- Ausstellungsdatum
- fortlaufende Rechnungsnummer
- bei Zahlung vor Erbringung der Leistung den Zeitpunkt der Vorauszahlung
- Entgeltminderungen, falls nicht bereits berücksichtigt

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 wurden die bisherigen umfangreichen Anforderungen an die elektronische Rechnungsstellung reduziert. Die Gesetzesänderung greift rückwirkend zum 01.07.2011. Die Änderung ist erfolgt, indem der Gesetzgeber von der Option der MwStSystRL (Art. 233) Gebrauch gemacht und diese in das nationale Gesetz umgesetzt hat. Obwohl das Gesetz mit Rückwirkung in Kraft getreten ist, fehlten bislang die verbindlichen Verwaltungsregelungen, die Rechtssicherheit hinsichtlich des Umgangs und der Anforderungen mit elektronisch übermittelten Rechnungen geben.

Das Bundesfinanzministerium hat nun mit Schreiben vom 02.07.2012 Stellung zu verschieden bestehenden Zweifelsfragen bezogen.

Elektronische Rechnungen sind Rechnungen, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen werden (§ 14 Abs. 1 S. 8 UStG n.F.). Diese sind gleich zu behandeln wie Papierrechnungen, auf die elektronische Signatur kann verzichtet werden. Die elektronische Signatur sowie der elektronische Datenaustausch (EDI) gelten nur noch als Beispiele für Technologien, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleisten. Beim Erhalt von elektronischen Rechnungen ist jedoch darauf zu achten, dass diese Punkte (Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit) erfüllt sind. Diese Gewährleistung kann durch innerbetriebliche Kontrollsysteme erfolgen und somit die korrekte Übermittlung der Rechnungen nachweisbar machen.

Auch hinsichtlich der bestehenden Verwirrung, was die Finanzbehörde genau unter einem innerbetrieblichen Kontrollsystem versteht bzw. welche Anforderungen damit verbunden sind, wurde Stellung bezogen.

Durch das innerbetriebliche Kontrollsystem soll die korrekte Übermittlung der elektronischen Rechnung sichergestellt werden. Das Kontrollsystem soll nicht dazu dienen, die inhaltliche Ordnungsmäßigkeit oder die materiell-rechtlichen Grundlagen für den Vorsteuerabzug zu gewährleisten. Der Stellungnahme ist weiter zu entnehmen, dass bei Vorliegen einer inhaltlich korrekten Rechnung bereits davon auszugehen ist, dass auch bei der Übermittlung auf elektronischem Weg keine Fehler unterlaufen sind. Als Beispiel für ein innerbetriebliches Kontrollsystem gilt eine entsprechend eingerichtete Buchhaltung wie auch der manuelle Nachweis der Rechnung mit den zugehörigen Unterlagen wie Auftragsschreiben, Verträge, Zahlungsnachweis etc. Es sind keine gesonderten Dokumentationspflichten für das innerbetriebliche Kontrollsystem vorgesehen, was ebenfalls zur Erleichterung der Steuerpflichtigen beiträgt.

Betriebsstätte im umsatzsteuerlichen Sinne

Zur Definition der umsatzsteuerlichen Betriebsstätte gelten dieselben Ausführungen für den Cloud-Nutzer wie für den Cloud-Anbieter.

Bedingt durch die bereits hohen Anforderungen zur Erfüllung des Betriebsstättenbegriffs und dem Mangel an Personal- und Sachmitteleinsatz wird im Regelfall keine umsatzsteuerliche Betriebsstätte begründet werden.

4.2.3 Schweiz

Wie in den anderen Ländern ergeben sich beim Leistungsaustausch im Rahmen des Cloud Computings auch in der Schweiz Fragen zum Ort der Leistungserbringung (Art. 7 und Art. 8 MWSTG) und in Folge zur Mehrwertsteuerpflicht, zur Steuerschuldnerschaft und zum anwendbaren Steuersatz. Weitere Fragen sind: Ist der Leistungsempfänger Unternehmer? Sind

© 2012 EuroCloud Austria

die Leistungen für den privaten oder betrieblichen Gebrauch bestimmt? Der Leistungsort von elektronischen Dienstleistungen (Art. 10 Abs. 1 MWSTV), hierzu zählt u.a. das „Hosting“, richtet sich nach dem Empfängerortsprinzip (Art. 8 Abs. 1 MWSTG).

Bei der Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Vorgänge sind u.a. die Art der Leistung, Ansässigkeitsorte der Beteiligten, die Personen (Unternehmer/Privatperson) etc. von Bedeutung.

Folgende Varianten sollen beurteilt werden:

- Ist der Empfänger ein Unternehmer, so ist der Ort, von dem der Empfänger sein Unternehmen betreibt, der Ort, an dem die Umsatzsteuerpflicht entsteht. D.h. ist der Empfänger der Leistung z.B. ein schweizerischer Unternehmer, so entsteht die Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz. Ist der leistende Unternehmer ebenfalls in der Schweiz ansässig, so muss die Rechnung mit Mehrwertsteuer ausgestellt werden. Ist der leistende Unternehmer nicht in der Schweiz ansässig, so darf die Rechnung nicht mit Mehrwertsteuer ausgestellt werden. In diesem Fall kommt es zu einem Übergang der Steuerschuld (Reverse-Charge, Bezugsteuer gem. Art. 45 ff. MWSTG). Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz.
- Ist der Empfänger ein Nichtunternehmer in der Schweiz sowie der leistende Unternehmer im Ausland ansässig, so ist in der Regel der Ort, an dem der Empfänger seinen (Wohn-) Sitz hat (in diesem Fall die Schweiz), der Ort, an dem die Mehrwertsteuerpflicht entsteht.
  Gemäß Art. 10 Abs. 2 Buchstabe b MWSTG wird ein Unternehmen mit Sitz im Ausland, welches in der Schweiz Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger erbringt, steuerpflichtig, sofern die Umsatzgrenze von 100.000 CHF innerhalb eines Jahres überschritten wird. Bis zu dieser Grenze ist das Unternehmen von der Steuerpflicht befreit, kann aber auf die Befreiung verzichten. Ist der Leistungsbezieher für die Inlandssteuer nicht steuerpflichtig (weil z.B. Privatperson, Kleinunternehmen etc.), wird er dann jedoch bezugsteuerpflichtig, wenn er innerhalb eines Kalenderjahres für mehr als 10.000 CHF derartige Leistungen bezieht (Art. 45 Abs. 2 Buchstabe b MWSTG). Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz.
- Für den Fall, dass ein Nichtunternehmer als Leistungsempfänger im Ausland ansässig ist, gilt ebenfalls dieser Ort als Ort der Leistung. Somit ist hier die bezogene Leistung nicht in der Schweiz steuerbar, ggf. jedoch im Ansässigkeitsstaat. Dies muss im Einzelfall geprüft werden. Keine Mehrwertsteuerpflicht in der Schweiz.

Auch in der Schweiz kann der Cloud-Nutzer als Unternehmer die ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer gegenüber dem Fiskus abziehen, sodass diese keinen Kostenfaktor darstellt (Art. 28 Abs. 1 MWSTG).

Der Abzug der Vorsteuer ist zulässig, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat (Art. 28 Abs. 4 MWSTG). Der Leistungserbringer hat dem Leistungsempfänger auf Verlangen eine Rechnung auszustellen, die sowohl den Leistungserbringer als auch die Art der Leistung eindeutig identifiziert (Art. 26 MWSTG).

Der Abzug der Vorsteuer ist zulässig, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat.

Elektronisch übermittelte Daten (z.B. Rechnungen), die für den Vorsteuerabzug, die Steuererhebung oder den Steuerbezug relevant sind, stellen dann einen Beleg dar, wenn der Nachweis des Ursprungs und der Integrität erfüllt ist. Zur Gewährleistung dieser Voraussetzungen sieht die Verordnung des EFD über elektronische Daten und Informationen (EIDI-V) die digitale Signatur der übermittelten Daten vor. Die Anforderungen an elektronische Signaturen im Bereich der MWST entsprechen denen, die von fortgeschrittenen Signaturen erfüllt werden (Art. 2 EIDI-V). Ungeachtet der Beweismittelfreiheit gilt weiterhin der Grundsatz, dass die Beweispflicht für steuerentlastende Tatsachen der steuerpflichtigen Person obliegt.

Betriebsstätte im umsatzsteuerlichen Sinne

Der Nutzer des Cloud Computings erfüllt in der Regel die wirtschaftliche Zugehörigkeit hinsichtlich von Personal und Sachmitteln am ausländischen Standort des Servers, der Serverfarm oder des Rechenzentrums nicht, sodass das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte in der Regel ausgeschlossen werden kann. Hinsichtlich der Nutzung des Cloud Computings ergeben sich daher keine Änderungen in der Beurteilung der mehrwertsteuerlichen Folgerungen.

4.3 Dokumentations-, Aufbewahrungs- und Buchführungspflichten

4.3.1 Buchführungspflichten in Österreich

Ein Unternehmer kann verschiedene Leistungen mittels Cloud Computing beziehen. Dies reicht vom Speichern oder Verarbeiten einzelner Geschäftsvorfälle über die Abrechnung und Auslagerung der gesamten Buchhaltungsdaten bis hin zu der Abwicklung ganzer IT-gestützter Geschäftsprozesse.

Der Unternehmer muss dabei sicherstellen, dass rechnungslegungsrelevante Daten gemäß §190 UGB

- vollständig,
- richtig,
- zeitgerecht,
- nachvollziehbar und
- unveränderbar

in der Buchführung bzw. dem IT-System abgebildet werden. Daneben muss vom Unternehmer eine revisionssichere elektronische Archivierung dauerhaft sichergestellt werden. Weiterhin muss vorher geklärt werden, ob diese Daten überhaupt außer Haus verarbeitet werden dürfen. Dies gilt besonders für die Fälle, wo die originären steuerlichen Buchhaltungsdaten im Ausland bearbeitet und aufbewahrt werden sollen und die inländischen Steuergesetze dies stark reglementieren.

Allgemein muss eine Buchführung so beschaffen sein, dass sie den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung entspricht und dabei insbesondere einem sachverständigen Dritten (z.B. Prüfern, Revisoren) innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung nachverfolgen lassen. Gemäß § 190 Abs. 4

© 2012 EuroCloud Austria

UGB darf eine Buchung oder eine Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.

Gemäß § 190 Abs. 4 UGB darf eine Buchung oder eine Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.

Im Rahmen von steuerlichen Prüfungen hat das Finanzamt das Recht, auf alle unternehmensbezogenen elektronischen Daten und Speichermedien zuzugreifen, die steuerlich relevant sind. So sind die Finanzbeamten in Österreich befugt, die mit Hilfe eines IT-Systems erstellte Buchführung eines Steuerpflichtigen durch Datenzugriff zu prüfen. Die Prüfer sind nicht nur berechtigt, diese Unterlagen und Aufzeichnungen in gespeicherter Form einzusehen, sondern der Steuerpflichtige hat auf Anforderung die Datenträger auch zu überlassen und die zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen (Formatangaben, Felddefinition, Dateistruktur, Verknüpfungen u.a.) zur maschinellen Auswertung zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch, wenn die Unternehmensdaten bei externen Buchhaltungen oder Rechenzentren erstellt und verarbeitet werden.

In Österreich können Bücher, welche gem. den §§ 124, 125 und den §§ 126 bis 128 BAO zu führen sind, auch im Ausland geführt werden, wenn dies nicht anders gesetzlich angeordnet ist. Verlangt jedoch die Abgabenbehörde diese Bücher oder Aufzeichnungen, so sind diese innerhalb einer angesetzten Frist gem. § 131 Abs. 1 BAO ins Inland zu bringen. Außerdem muss gemäß § 131 Abs. 1 BAO gewährleistet sein, dass auch bei Führung der Bücher und Aufzeichnungen im Ausland die Erforschung der für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen Verhältnisse ohne Erschwernisse möglich ist. Des Weiteren gilt es, die Bücher in einer lebenden Sprache zu führen. Falls diese nicht in einer für den Abgabepflichtigen zulässigen Amtssprache geführt werden, müssen diese auf eigene Kosten übersetzt werden.

In Österreich können Bücher auch im Ausland geführt werden.

Werden betriebliche Daten „außer Haus“ be- und verarbeitet, muss ebenfalls sichergestellt sein, dass in diesem Zusammenhang auch die geltenden gesetzlichen Aufbewahrungsfristen eingehalten werden. Ein Verstoß kann von einer Schätzung von Besteuerungsgrundlagen bis zu Strafen reichen.

4.3.2 Buchführungspflichten in Deutschland

Nach den Steuerrechtsnormen sind Gewerbetreibende zur Buchführung verpflichtet (§§ 140-141 AO sowie weitere Einzelsteuergesetznormen). Für Freiberufler hingegen besteht keine gesetzliche Buchführungspflicht (§ 141 AO).

Die steuerrechtliche Buchführungspflicht ist an Gewinn- und Umsatzgrenzen angeknüpft. Werden diese erreicht, erfolgt eine Mitteilung durch die zuständige Finanzbehörde. Die Buchführungspflicht beginnt jedoch erst zu Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres, nachdem die Bekanntgabe durch das Finanzamt erfolgt ist.

Neben den steuerrechtlichen Normen sind auch die handelsrechtlichen Buchführungspflichten zu beachten.

Folgende auszugsweise genannten Vorschriften sind gem. §§ 238-239 HGB einzuhalten:

- Die Buchführung hat so beschaffen zu sein, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die

Unternehmenslage verschaffen kann.

- Die Buchführung ist in einer lebenden Sprache zu verfassen.
- Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sein.
- Aufzeichnungen dürfen nicht derart geändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.

Die Bedeutung der elektronischen Buchführung und auch die kosteneinsparende Verlagerung ins Ausland haben in den letzten Jahren vermehrt zugenommen. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit ist dies mittlerweile nicht mehr nur ausschließlich bei großen Unternehmen der Fall, auch viele mittelständische Unternehmen lagern ihre Buchführung grenzüberschreitend aus. Der Gesetzgeber hat dem Folge getragen und eine Vereinfachung der Verlagerung gesetzlich normiert.

Grundsätzlich sind die Bücher und Aufzeichnungen im Inland zu führen. Bis zum Jahressteuergesetz 2010 war eine Verlagerung nur in EU- oder EWR-Staaten möglich. Diese Beschränkung wurde aufgehoben, sodass nun grundsätzlich eine Verlagerung weltweit erfolgen kann.

Die Verlagerung setzt einen schriftlichen Antrag bei der zuständigen Finanzbehörde voraus. Auch darf durch die grenzüberschreitende Verlagerung das deutsche Besteuerungsrecht nicht gefährdet werden. Der Datenzugriff muss stets gewährleistet sein. Die Finanzverwaltung kann ansonsten die Bewilligung widerrufen und verlangen, dass die elektronischen Bücher und Aufzeichnungen wieder ins Inland verlagert werden. Sollte der Steuerpflichtige dem nicht nachkommen, kann ein sogenanntes Verzögerungsgeld in Höhe von bis zu 250.000 Euro festgesetzt werden.

Die Papierunterlagen müssen jedoch zwingend in Deutschland verbleiben.

Die Bücher und Aufzeichnungen haben den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung zu entsprechen. Diese sind in einer lebenden Sprache zu führen. Die Finanzbehörde kann jedoch eine Übersetzung verlangen, wie in Österreich trägt der Steuerpflichtige die damit verbundenen Aufwendungen.

4.3.3 Buchführungspflichten in der Schweiz

Der Unternehmer kann seine Buchführung mittels Cloud Computing erstellen, wobei er die gesetzlichen Pflichten und sonstige Rechtsnormen beachten muss.

Der Unternehmer kann seine Buchführung mittels Cloud Computing erstellen, wobei er die gesetzlichen Pflichten und sonstige Rechtsnormen beachten muss.

Im Handelsregister eingetragene Unternehmen sind verpflichtet, eine Buchhaltung im Sinne von Art. 957 ff. OR zu führen. Die Geschäftsbücher sind ordnungsgemäß in schriftlicher, elektronischer oder in vergleichbarer Weise zu führen und der Eigenart sowie der Bedeutung des Unternehmens anzupassen. Die buchungswürdigen Tatsachen müssen planmäßig, systematisch, geordnet und lückenlos in den Konten erfasst werden (Buchführungspflicht).

Steuerpflichtige Personen, die nach OR nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, müssen Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen erstellen (Art. 125 Abs. 2 DBG). Die Geschäftsvorfälle sind

© 2012 EuroCloud Austria

chronologisch fortlaufend aufzuzeichnen, und zwar zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung und damit aktuell. Die steuerpflichtige Person hat die Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben lückenlos und wahrheitsgetreu auf nicht veränderbare Art vorzunehmen.

Auch in der Schweiz hat der Unternehmer für eine revisionssichere elektronische Archivierung dauerhaft zu sorgen. Schriftlich und unterzeichnet, d.h. im Original sind Erfolgsrechnung und Bilanz aufzubewahren (Art. 961 OR). Die übrigen Geschäftsbücher, Buchungsbelege sowie die Geschäftskorrespondenz können auch elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufbewahrt werden, sofern sie jederzeit lesbar gemacht werden können (Art. 9 GeBüV). Die Bestimmungen der Verordnung des EFD über elektronische Daten und Informationen (EIDI-V) sind zu berücksichtigen.

Die Authentizität und die Integrität elektronisch übermittelter Daten müssen bis zum Eintritt der Verjährung prüfbar bleiben. Eine Überprüfung dieser Daten muss während der gesamten gesetzlich vorgeschriebenen Aufbewahrungsdauer möglich sein.

Gemäß Art. 10 Abs. 4 EIDI-V ist die Archivierung elektronischer Rechnungsbelege im Ausland ohne vorherige Zustimmung der Steuerverwaltung möglich (vorbehaltlich spezieller Normen). Als Grundsatz gilt: Der Ort der Aufbewahrung ist gesetzlich nicht bestimmt, aber der Zugriff muss von einem anderen Ort im Inland aus möglich sein. Die Aufbewahrung von Daten im Ausland ist nur zulässig, wenn der Zugriff, die Wiedergabe und die Verfügbarkeit der für die Steuererhebung relevanten Daten jederzeit gewährleistet bleiben. Dies gilt auch für Belege, welche nach den Vorschriften der GeBüV elektronisch archiviert werden.

Gemäß Art. 10 Abs. 4 EIDI-V ist die Archivierung elektronischer Rechnungsbelege im Ausland ohne vorherige Zustimmung der Steuerverwaltung möglich.

4.3.4 Aufbewahrungspflichten in Österreich

In Österreich müssen Bücher und Aufzeichnungen sowie die dazugehörigen Belege steuerrechtlich gem. § 132 Abs. 1 BAO und unternehmensrechtlich gem. § 212 Abs. 1 UGB jeweils sieben Jahre aufbewahrt werden. Kommt es zu einem Verfahren, müssen diese solange aufbewahrt werden, wie es für die Abgabenerhebung von Nöten ist. In bestimmten Fällen können auch längere Aufbewahrungsfristen – insbesondere bei Grundstücken – zur Anwendung kommen. Gemäß § 18 Abs. 10 UStG müssen Aufzeichnungen, die Grundstücke betreffen, zwölf Jahre aufbewahrt werden. Bei Grundstücken die unter § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG fallen, kann es sogar zu Aufbewahrungspflichten von bis zu zweiundzwanzig Jahren kommen.

Neben den handelsrechtlichen und steuerlichen Aufbewahrungspflichten können darüber hinaus noch weitere gesetzliche Vorgaben aufgrund anderer Gesetze bestehen, so z.B. nach dem Versicherungsrecht, dem Arbeits- und Sozialrecht sowie dem Umweltschutzrecht.

Durch die im Finanzstrafrecht 2011 vorgenommene Verlängerung der Verjährungsfrist von bisher sieben auf künftig zehn Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO) für hinterzogene Abgaben (im § 33 FinStrG geregelt) und der damit verbundenen Verlängerung der Maßnahmensetzung seitens der Abgabenbehörden ist eine Aufbewahrung der Bücher und Aufzeichnungen für zwölf Jahre zu empfehlen.

Eine Aufbewahrung der Bücher und Aufzeichnungen ist für zwölf Jahre zu empfehlen.

Bei der Nutzung von Cloud-Services ist unbedingt sicherzustellen, dass keine Datenänderung und kein Datenverlust während der Dauer der Aufbewahrung eintreten können (z.B. durch Einstellen des Dienstes des Anbieters) und dass die Daten jederzeit verfügbar und innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können. Der Anbieter muss somit absolut vertrauenswürdig und die entsprechenden vertraglichen Zusicherungen verlässlich sein.

Bei der Nutzung von Cloud-Services ist unbedingt sicherzustellen, dass keine Datenänderung und kein Datenverlust während der Dauer der Aufbewahrung eintreten können.

Die Kosten für eine Lesbarmachung der Daten hat übrigens der Steuerpflichtige selbst zu tragen, somit sollten auch diesbezüglich die Konditionen mit dem Anbieter genau geklärt und Verantwortlichkeiten klar abgegrenzt werden.

Bei der Auslagerung betrieblicher Abläufe („Outsourcing“) hat der Unternehmer zu bedenken, dass er damit auch weiterhin die Erfüllung seiner Ordnungsmäßigkeitsanforderungen gewährleisten muss: Er trägt weiter die Verantwortung! Also sollte er sich die Angemessenheit und die Wirksamkeit des dienstleistungsbezogenen internen Kontrollsystems durch den Dienstleister bestätigen und auch durch entsprechende Prüfungen nachweisen lassen. Damit kann grundsätzlich sichergestellt werden, dass sich das auslagernde Unternehmen auf die angemessenen und wirksamen Abläufe des Dienstleisters, die im Rahmen einer externen Prüfung nachgewiesen wurden, berufen kann.

Sofern es sich bei dem Unternehmen um eine prüfungspflichtige Gesellschaft handelt, wird sich der Abschlussprüfer vermutlich auch hinsichtlich der Fragestellungen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, Risikomanagement und internes Kontrollsystem mit eingeführten Cloud-Lösungen beschäftigen.

4.3.5 Aufbewahrungspflichten in Deutschland

Steuerpflichtige, die aufzeichnungs- und buchführungspflichtig sind, haben für steuerrechtliche Zwecke die Aufbewahrungspflichten einzuhalten.

Aufbewahrungspflichtig sind unter anderem Buchungsbelege wie Ein- und Ausgangsrechnungen, Kontoauszüge, Kassenbücher, Jahresabschlüsse, Inventare, Verträge, Journale, Eröffnungsbilanzen sowie zugehörige Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen, die zum Verständnis der Ermittlung der vorangegangenen Unterlagen dienen. Steuerrechtlich beträgt die Aufbewahrungspflicht für diese Daten zehn Jahre.

Eine kürzere Aufbewahrungspflicht von sechs Jahren ist steuerrechtlich beispielsweise hinsichtlich von Handelsbriefen vorgesehen.

Für Datenträger gelten je nach Art der Unterlagen ebenfalls Aufbewahrungspflichten von sechs oder zehn Jahren. Wie auch in Österreich trägt der Steuerpflichtige dafür Sorge und ist verpflichtet, dass die Daten stets verfügbar, verwertbar und nicht veränderbar sind.

Durch die gesetzliche Normierung der Aufbewahrungspflichten ist hauptsächlich der Finanzbehörde gedient. Diese hat somit die Möglichkeit, sämtliche Unterlagen während einer Außenprüfung, die stark zeitversetzt zu den Veranlagungsjahren erfolgt, zu durchleuchten.

© 2012 EuroCloud Austria

4.3.6 Aufbewahrungspflichten in der Schweiz

Die Geschäftsbücher und Belege sind geordnet nach Steuerperiode bis zum Eintritt der absoluten Verjährung der Steuerforderung, mindestens aber während zehn Jahren, aufzubewahren. Die Artikel 957 und 962 OR sind anwendbar.

Geschäftsunterlagen im Zusammenhang mit unbeweglichen Gegenständen sind während 20 Jahren aufzubewahren. Ist nach Ablauf dieser Frist die Verjährung der Steuerforderung, auf welche sich die Unterlagen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht bis zum Eintritt der Verjährung, folglich 25 Jahre bei einer Festsetzungsverjährung im Falle einer Nutzungsänderung im letzten Abschreibungsjahr der Investition. Es empfiehlt sich daher, alle dazu notwendigen Unterlagen entsprechend aufzubewahren. Im Übrigen sind die weiteren Bestimmungen gemäß GeBüV zu berücksichtigen.

Nicht nur im OR finden sich Bestimmungen über die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen. Auch in den Steuergesetzen (DBG, kantonale Steuergesetze, MWSTG), im Sozialversicherungsrecht, in Spezialgesetzen etc. ist die Aufbewahrungspflicht normiert.

Bei der externen Nutzung von Cloud-Services ist darauf zu achten, dass die Beständigkeit der Daten bis zur Verjährung gewährleistet ist, ebenso die kurzfristige Verfüg- und Lesbarkeit. Der Anbieter des Cloud-Services muss ein seriöser Dienstleister sein. Auf regelmäßige Audits des Dienstleisters hinsichtlich Ordnungsmäßigkeit sollte bestanden werden.

Bei der externen Nutzung von Cloud-Services ist darauf zu achten, dass die Beständigkeit der Daten bis zur Verjährung gewährleistet ist.

4.3.7 Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für Cloud Computing in Österreich

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben „Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind“.

Als Betriebsausgaben explizit ausgenommen sind gemäß § 20 EStG folgende Ausgaben:

- Ausgaben bzw. Aufwendungen für den Haushalt und den Unterhalt der Familie
- Aufwendungen für die Lebensführung in Zusammenhang mit der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen, auch wenn sie der Förderung des Berufs dienen
- Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren und unangemessen hoch sind; sie sind nur mit dem angemessenen Teil abzugsfähig.
- Repräsentationsaufwendungen
- Unterhaltszahlungen
- Geldstrafen
- Personensteuern
- Ausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen
- Ausgaben im Zusammenhang mit endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen und Grundstücksveräußerungen

Für die Abzugsfähigkeit ist die Nennung des Empfängers von wesentlicher Bedeutung. Wird oder kann kein Empfänger genannt werden, so wird der Aufwand gemäß § 162 Abs. 2 BAO gestrichen: „Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen."

Bei Körperschaften kann das Finanzamt bei Nichtnennung des Empfängers gem. § 22 Abs. 3 KStG noch eine Hinzuschätzung vornehmen: „Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gem. Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25 % von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet."

Ab dem Veranlagungsjahr 2011 kommt es bei Nichtnennung des Empfängers somit zu einer 50-prozentigen Körperschaftsteuerbelastung.

Die Nennung einer beliebigen Person ist nicht ausreichend. Die Identität der Person und auch der Zahlungsfluss an die Person müssen sichergestellt sein. In der Regel sollten diese Bestimmungen zu keinen Problemen führen, wenn folgende Punkte eingehalten werden:

- Es liegt eine ordnungsgemäß ausgestellte Rechnung vor.
- Die Identität des Rechnungsausstellers wurde geprüft.
- Die UID-Nummer des Rechnungsausstellers wurde geprüft.
- Der Rechnungsbetrag wird überwiesen.

Je nach Sachlage kann eine genauere Prüfung des Geschäftspartners erforderlich sein. So ist nach Ansicht des Finanzministeriums bei Steueroasenfirmen auch die Nennung der Beteiligten (Gesellschafter) erforderlich. Da jedoch bei Cloud Computing eigene Daten auf fremden Servern gespeichert oder verarbeitet werden, ist eine genaue Prüfung des Vertragspartners ohnehin unerlässlich.

Je nach Sachlage kann eine genauere Prüfung des Geschäftspartners erforderlich sein.

4.3.8 Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für Cloud Computing in Deutschland

Sämtliche Betriebsausgaben, somit Aufwendungen, die durch die betriebliche Tätigkeit veranlasst sind, sind abzugsfähig. Die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Cloud Computing entstehen, müssen einen sachlichen Zusammenhang zum Unternehmenszweck haben und eine damit verbundene Gewinnerzielungsabsicht hat zu bestehen.

Eine steuerrechtliche Nichtabzugsfähigkeit entsteht, falls die Aufwendungen Kosten der privaten Lebensführung darstellen. Ist dies der Fall, entfällt auch der damit verbundene Vorsteuerabzug. Die Kosten des Cloud Computings sind daher nur abzugsfähig, soweit diese im betrieblichen Interesse stehen.

Auch Aufwendungen, die vor Eröffnung entstehen, beispielsweise im Zusammenhang mit der Errichtung einer Server-Betriebsstätte, sind als Anlauf- und Gründungskosten voll abzugsfähig und mindern die spätere Besteuerungsgrundlage.

© 2012 EuroCloud Austria

4.3.9 Steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für Cloud Computing in der Schweiz

Geschäftsmäßig begründeter Aufwand ist in der Schweiz für den Unternehmer steuerlich abzugsfähig. In den Steuergesetzen ist der „geschäftsmäßig begründete Aufwand“ nicht definiert. In der Literatur spricht man von der Gesamtheit der Ausgaben, die zur Erzielung des Bruttogewinns notwendig sind, d.h. also die Kosten, die sich aus der Führung eines Unternehmens ergeben und die geschäftsmäßig begründete Aufwendungen darstellen. Hierzu zählen auch die Ausgaben für die Nutzung des Cloud-Computings. Hinsichtlich der Erfordernis einer ordnungsgemäß ausgestellten Rechnung wird auf die Ausführungen zur MWST unter Zif. 4.2.3. verwiesen.

5 Checkliste Vertragselemente

In Anlehnung an das EuroCloud SaaS-Gütesiegel werden die wichtigsten Fragen hinsichtlich der vertraglichen Ausgestaltung angeführt. Anbieter, die durch EuroCloud nach diesen Anforderungen geprüft wurden, erfüllen die Basisanforderungen für die Bereitstellung von Cloud-Diensten.

Das EuroCloud Star Audit Gütesiegel soll auch Anbietern eine wichtige Hilfestellung dabei liefern, das Vertrauen der Anwender zu angemessenen Konditionen zu gewinnen.

Es muss eine klare Abgrenzung zu den Anbietern geben, die ihr Angebot auf „Minimalspur" fahren, denn der Anwender kann nur mit erheblichem Aufwand und schlimmstenfalls erst im Eskalationsfall die wirklichen Defizite erkennen.

Konkret werden im EuroCloud Gütesiegel folgende Kategorien erfasst:



- Anbieterprofil
- Vertrag und Compliance
- Sicherheit
- Betrieb der Infrastruktur
- Betriebsprozesse
- Anwendung
- Implementierung

Durch ein Punktesystem und die Vorgabe von Mindestkriterien kann ein Anbieter Gütestufen von ein bis fünf Sternen erreichen.

Im Unterschied zu anderen Initiativen, bei denen entweder nur Teilbereiche berücksichtigt werden oder die Angaben ohne Gegenkontrolle als freiwillige Selbstverpflichtung zu sehen sind, wird beim EuroCloud Gütesiegel eine Validierung der Angaben durchgeführt und in vereinbarten Zeiträumen wiederholt, damit ein konkreter Nachweis der Angaben vorliegt. Zudem verpflichtet sich der Anbieter, signifikante Änderungen der Rahmenbedingungen (z.B. Ort der Leistungserbringung, Änderung der Subunternehmervereinbarungen) und kritische Vorfälle unverzüglich zu melden. Damit erfüllt das EuroCloud Gütesiegel die Anforderungen der Europäischen Union an eine externe Prüfung und Validierung von Cloud-Services.

Das SaaS-Gütesiegel wird seit 2011 offiziell vergeben. Folgende Punkte (überblicksartige Aufstellung) sollten bei der Vertragsgestaltung entsprechend umgesetzt werden und werden im Rahmen der EuroCloud Gütesiegel-Zertifizierung geprüft:

5.1 Vertragsabschluss und Vertragsgestaltung

Wie wird der Vertrag geschlossen?

- online
- schriftlich
- Kann der Kunde auf einen schriftlichen Vertrag bestehen?

© 2012 EuroCloud Austria

5.2 Überbindung auf Subunternehmer

Hat der Auftragnehmer seine Subunternehmer an dieselben Verpflichtungen gebunden, die er gegenüber dem Auftraggeber eingeht?

Bedarf der Einsatz/Wechsel von Subunternehmern der Zustimmung des Auftraggebers?

5.3 Leistungsverrechnung

Wird die Nutzung des Services pauschal zeitabhängig berechnet?

Wird die Nutzung des Services nach Verbrauch berechnet?

- Existieren Mengenrabatte/unterschiedliche Tarife in Abhängigkeit von der abgenommenen Servicemenge?
- Kann der Auftragnehmer seinen Tarif bei signifikanter Änderung des Nutzungsumfangs ändern?
- Gibt es eine Best-Price-Option?

Wird optional eine Flatrate oder per user-Flatrate angeboten?

Gibt es extra zu verrechnende Sonderleistungen? Wenn ja, welche?

5.4 Leistungsstörungen

Leistungsstörung beim Auftragnehmer oder dessen Unterauftragnehmern

- Bestehen Regelungen zum Schadenersatz bei Leistungsstörungen?

Streit über Leistungserbringung/Zahlungsverzug

- Ist ein Zurückbehaltungsrecht an Daten des Auftraggebers oder ihm gegenüber zu erbringenden Leistungen vertraglich ausgeschlossen?
- Ist auch im Fall von Streitigkeiten zur Leistungserbringung oder bei Zahlungsverzug ausgeschlossen, dass der Auftragnehmer die Daten ohne Zustimmung des Auftraggebers löscht?

5.5 Vertragskündigung

Welche Kündigungsfristen sind für den Auftraggeber und den Auftragnehmer definiert?

Gibt es eine demonstrative Liste der möglichen (außerordentlichen) Kündigungsgründe?

Wenn ja, für wen?

- Auftraggeber
- Auftragnehmer

Ist eine Vorankündigung von Änderungen bei der Diensterbringung von Subunternehmern vertraglich geregelt?

Existieren Regelungen zur Mitwirkung des Auftragnehmers bei der Datenbereitstellung nach einer Vertragskündigung?

5.6 Insolvenz des Auftragnehmers

Existieren Regelungen zum Schutz der Daten des Auftraggebers und der Verfügbarkeit der Anwendung bei Insolvenz des Auftragnehmers?

- Existiert ein Source Code Deposit?
- Ist die Software an eine bestimmte Plattform gebunden?
- Wird dem Auftraggeber ein Recht auf Herausgabe der letzten Datensicherung und Dokumentation eingeräumt?

5.7 Compliance

Datenarchivierung

- Welche Normen zu unternehmens- und steuerrechtlichen Aufbewahrungspflichten und Aufbewahrungsfristen bei der Verwendung von Datenträgern werden eingehalten?
- Wie wird bei elektronischer Verarbeitung und Archivierung beim SaaS-Anbieter sichergestellt, dass die betroffenen Daten (etwa elektronische Rechnungen, Bücher, Aufzeichnungen und sonstige Unterlagen) während der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen sicher aufbewahrt werden und deren vollständige, geordnete und inhaltsgetreue Wiedergabe, auch an die Behörden, möglich ist?
- Wie ist der Prozess einer kontinuierlichen Rückübermittlung solcher Daten an den Auftraggeber gewährleistet?

Datenschutzrelevanz

- Werden innerhalb der Anwendung personenbezogene Daten im Sinne des DSG verwendet?
- Ist die Datenverwendung – soweit erforderlich – beim Datenverarbeitungsregister registriert?
- Sind die Mitarbeiter des Auftragnehmers nachweislich zur Einhaltung des Datengeheimnisses verpflichtet?
- Ist geregelt, welche Seite gegenüber den Kunden des Auftraggebers den Ansprechpartner für den Datenschutz darstellt?
- Sind Regeln für die Berichtigung, Löschung und Sperrung von Daten auf Antrag eines Betroffenen definiert?

Auswahl Auftragnehmer und Subunternehmer

- Bietet der Auftragnehmer genügend Informationen zu seinem Unternehmen und seinen Unterauftragnehmern, um dem Auftraggeber eine fundierte Auswahl des Auftragnehmers zu ermöglichen?

© 2012 EuroCloud Austria

- Werden die Unterauftragnehmer bekanntgegeben?

Datenschutzniveau

- Ist – soweit einschlägig – auch außerhalb der EU (auch bei beteiligten Unterauftragnehmern) ein angemessenes Datenschutzniveau (z.B. über EU-Standardvertrag, Safe-Harbour-Regelung) hergestellt?
- Besteht die Möglichkeit, wenn aufgrund von gesetzlichen oder behördlichen Auflagen an den Auftraggeber erforderlich, die Orte der Datenhaltung auf Österreich oder die EU einzugrenzen?

Beauftragung und Weisungsrecht

- Sind die Verantwortlichkeiten zwischen Auftraggeber (grundsätzliche datenschutzrechtliche Verantwortlichkeit) und Auftragnehmer (Umsetzung von Weisungen, technischen Schutzmaßnahmen etc.) sauber definiert?
- Ist der Umfang des Auftrags zur Datenverarbeitung hinreichend klar spezifiziert, insbesondere:
- Ist der Dienst grob beschrieben? Sind in der Beschreibung der Umfang, die Art und der Zweck der vorgesehenen Erhebung, Verarbeitung oder Nutzung von Daten, die Art der Daten und der Kreis der Betroffenen dokumentiert?
- Sind die Dauer der Verarbeitung und die Löschung der Daten exakt definiert?
- Ist ein Entscheidungsspielraum des Dienstleisters zur Verarbeitung der Daten ausgeschlossen?
- Ist dokumentiert, ob und, wenn ja, wie sensible Daten im Sinne des DSG erhoben, verarbeitet oder genutzt werden?
- Ist das Weisungsrecht des Auftraggebers eindeutig definiert?

Kommunikation

- Ist eine Kommunikationsregel etabliert für den Fall, dass Weisungen des Auftraggebers nach Meinung des Auftragnehmers gegen den Datenschutz verstoßen?
- Sind Sachverhalte definiert, die als mitzuteilende Verstöße des Auftragnehmers oder der bei ihm beschäftigten Personen gegen Vorschriften zum Schutz personenbezogener Daten oder gegen die im Auftrag getroffenen Festlegungen dem Auftraggeber angezeigt werden müssen?

Umsetzung technischer und organisatorischer Datenschutzmaßnahmen

- Existiert eine Dokumentation/ein Konzept, welche technischen und organisatorischen Maßnahmen umgesetzt werden, um die Vorgaben des DSG zu erfüllen?
- Hat der Auftraggeber diesem Konzept (und Änderungen daran) zuzustimmen?

Kontrollmöglichkeiten des Auftraggebers

- Existieren Regelungen zu Kontrollrechten des Auftraggebers und zu den entsprechenden Duldungs- und Mitwirkungspflichten des Auftragnehmers,

insbesondere:

- Ist ein Kontrollrecht des Auftraggebers und/oder eines vom Auftraggeber beauftragten Dritten vor Ort beim Auftragnehmer oder seinen Subauftragnehmern ausdrücklich vereinbart?
- Existieren (kumulativ oder alternativ zu Kontrollen durch den Auftraggeber) regelmäßige Kontrollen/Audits und Zertifizierungen, die den Datenschutz beim Auftragnehmer und die Verpflichtungen gegenüber dem Auftraggeber kontrollieren und zertifizieren?
- Ist eine Regelung zur Mitwirkung des Auftragnehmers und zu den dadurch entstehenden Kosten getroffen?

Datenlöschung bei Vertragsende

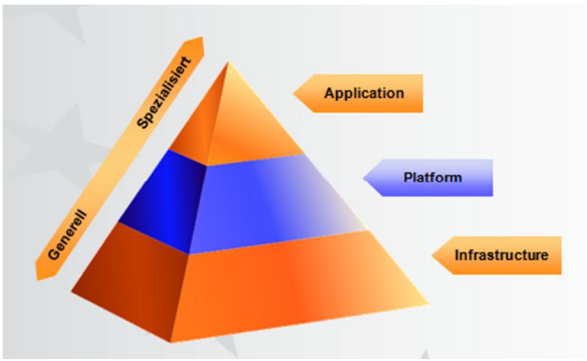
- Existieren Regelungen zur Löschung der Daten und zur Rückgabe von Datenträgern nach Beendigung des Vertrags?
- Wird gewährleistet, dass die Daten auf Wunsch des Auftraggebers tatsächlich gelöscht werden?

© 2012 EuroCloud Austria

6 Glossar Cloud Computing

Cloud Computing
„Cloud Computing ist ein Modell, das on-demand und online den Zugriff auf einen gemeinsamen Pool konfigurierbarer Computing-Ressourcen wie Netzwerke, Server, Speichersysteme, Anwendungen und Dienste ermöglicht. Diese können passgenau, schnell, kostengünstig und mit minimalem Verwaltungsaufwand bereitgestellt und abgerufen werden.“ *(Definition: NIST; National Institute of Standards and Technology, USA)*

Als Grundansatz für die Darstellung der verschiedenen Elemente des Cloud Computings wird oftmals das SPI-Modell herangezogen, welches die drei Serviceebenen
– Infrastruktur, Plattform und Software – darstellt:



Hierbei werden die Ebenen aufeinander aufbauend dargestellt, wobei die jeweils unteren Ebenen auch unabhängig von der darüber liegenden Ebene genutzt werden können.

Public Cloud
IT-Dienstleistungen werden von einem Cloud-Anbieter bereitgestellt und können von jedem über das Internet genutzt werden.

Private Cloud
IT-Dienstleistungen werden aus den eigenen Rechenzentren bezogen. Alle Dienste und die Infrastruktur unterstehen einer Institution. Die Cloud kann durchaus von Dritten betrieben werden. Auf die Dienste wird entweder über das Intranet oder über VPN (Virtual Private Network) zugegriffen.

Hybride Cloud
ist eine Mischform bestehend aus einer Public Cloud und einer Private Cloud.

IaaS: Infrastructure as a Service
Bereitstellung von Rechen- und Speicherkapazitäten als Service.

PaaS: Platform as a Service
Bereitstellung von „Middleware“ als Service.

SaaS: Software as a Service
Bereitstellung von Applikationen als Service.

7 Rechtlicher Hinweis

7.1 Allgemeines

Die in diesem Leitfaden zur Verfügung gestellten Informationen dienen der allgemeinen Darstellung spezieller rechtlicher Aspekte im Zusammenhang mit Cloud Computing, stellen keine Rechtsberatung dar und können auch keine Rechtsberatung ersetzen, da eine solche immer die Kenntnis aller Einzelumstände, insbesondere des konkreten Einzelfalls, voraussetzt.

7.2 Inhalt des Leitfadens

Der Herausgeber/die Autoren übernehmen keine Gewähr für die Vollständigkeit, Richtigkeit oder Aktualität der bereitgestellten Informationen. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf neueste Entwicklungen in der Rechtsprechung oder der Gesetzeslage. Haftungsansprüche gegen den Herausgeber/die Autoren, die sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen beziehungsweise durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen.

7.3 Verweise und Links

Bei direkten oder indirekten Verweisen auf fremde Inhalte (z.B. „Links"), die außerhalb des Verantwortungsbereichs des Herausgebers/der Autoren liegen, würde eine Haftungsverpflichtung ausschließlich in dem Fall in Kraft treten, in dem der Herausgeber/die Autoren von den Inhalten Kenntnis hatten und es ihnen technisch möglich und zumutbar wäre, die Nutzung im Falle rechtswidriger Inhalte zu verhindern. Der Herausgeber/die Autoren erklären hiermit ausdrücklich, dass zum Zeitpunkt der Linksetzung keine illegalen Inhalte auf den zu verlinkenden Seiten erkennbar waren. Auf die aktuelle und zukünftige Gestaltung, die Inhalte oder die Urheberschaft der verlinkten Seiten haben der Herausgeber/die Autoren keinen Einfluss. Sie distanzieren sich ausdrücklich von allen Inhalten aller verlinkten Seiten, die nach der Linksetzung verändert wurden. Für illegale, fehlerhafte oder unvollständige Inhalte und insbesondere für Schäden, die aus der Nutzung oder Nichtnutzung solcherart dargebotenen Informationen entstehen, haftet allein der Anbieter der Seite, auf welche verwiesen wurde, nicht derjenige, der über Links auf die jeweilige Veröffentlichung lediglich verweist.

7.4 Urheberrecht

Die in diesem Leitfaden dargestellten Inhalte wie Texte, Graphiken oder Bilder sind nach dem österreichischen Urhebergesetz urheberrechtlich geschützt. Jede urheberrechtlich nicht gestattete Verwertung bedarf der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Herausgebers. Beiträge Dritter sind als solche gekennzeichnet. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe von Inhalten in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien. Die unerlaubte Vervielfältigung oder Weitergabe einzelner Teile oder des gesamten Leitfadens ist ausdrücklich nicht gestattet. Ausgenommen ist dabei der individuelle bzw. private Gebrauch, wobei die private Nutzung kein Recht zur Weitergabe an Dritte beinhaltet. Gleiches gilt für Veröffentlichungen oder sonstige Arbeiten.

7.5 Vergütung

Dieser Leitfaden wird den Adressaten/Empfängern kostenlos zur Verfügung gestellt.

© 2012 EuroCloud Austria

8 Autoren

Die Autoren des Leitfadens sind:

Mag. Christian Zeidler
Z+P Steuerberatungs GmbH / i-tax Steuerberatungs GmbH
Triester Straße 14
A-2351 Wr. Neudorf
Tel.: 02236/86778-0
office1@zeidler-pinkel.com
www.zeidler-pinkel.com



Mag. Stefan Grasl
Grasl, Schenk & Partner Wirtschaftstreuhand & Steuerberatung
Seidengasse 45
A-1070 Wien
Tel.: +43 1 523 46 06 - 0
Fax: +43 1 523 46 06 - 16
s.grasl@grasl-schenk.at
www.grasl-schenk.at



R. Güntert, Dipl. Betriebswirt FH
FairTax - Schweizerisch-Deutsche Steuerberatungsgesellschaft
Seefeldstraße 19, Postfach
CH-8032 Zürich
Tel.: 043 817 6132
r.guentert@fairtax.ch



StBin. Valerie Seemann M.A.
Hotz & Partner Steuerberatungsgesellschaft
Lindenstr. 25
D-71229 Leonberg
Tel.: +49 1752 939460
v.seemann@hotz-partner.de



EuroCloud.Austria
Museumstraße 5/14
1070 Wien

E-Mail: info@eurocloud.at
Web: http://www.eurocloud.at
Sitz des Vereins: Wien

Copyright: EuroCloud.Austria

EuroCloud Swiss
8000 Zürich
www.eurocloudswiss.ch

EuroCloud Deutschland
Lichtstr. 43h
50825 Köln

www.eurocloud.de