

Matthias Mitterlehner*)

UN-Musterabkommen – neue Bestimmung zur Besteuerung technischer Dienstleistungen geplant

UN MODEL CONVENTION – PROPOSED NEW ARTICLE ON THE TAXATION OF TECHNICAL SERVICES

The taxation of income from technical services is a controversial topic. While many countries tax this income in accordance with Art 7 or Art 14¹⁾ UN Model Convention (UN MC), some countries apply a wide understanding of the term “royalties” in Art 12 UN MC. Sometimes even Art 21 UN-MC is applied. The *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (Committee on Taxation)* has long been dealing with the question of how to tax technical services. It is now planning to include a new article on the taxation of fees for technical services in the next update of the UN MC in 2017. By giving the source country the right to retain a withholding tax that does not require any physical presence in this country, the *Committee on Taxation* is trying to solve, inter alia, the tax challenges of the digital economy. Matthias *Mitterlehner* provides insight in the proposed new article of the UN MC and the potential implications on Austria’s taxing rights.

I. Entwicklung eines eigenen Artikels für das UN-MA

Während das *Committee on Taxation* im Jahr 2007 noch die Auffassung vertrat, dass die Frage der Besteuerung von technischen Dienstleistungen über eine Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs geklärt werden sollte²⁾ und nicht durch die Schaffung eines eigenen Artikels, hat sich die Herangehensweise an diese Thematik mittlerweile grundlegend geändert. 2009 wurde ein eigenes *Subcommittee* eingerichtet, das sich mit der Besteuerung von Dienstleistungen („services“) im Allgemeinen und mit technischen Dienstleistungen („technical services“) im Besonderen beschäftigen sollte. 2012 entschied sich das *Committee on Taxation* dann schließlich dafür, doch einen eigenen Artikel für technische Dienstleistungen zu schaffen.³⁾ In der elften Sitzung des *Committee on Taxation* im Jahr 2015 wurde der Text für eine neue Bestimmung zur Besteuerung von technischen Dienstleistungen samt Kommentierung verabschiedet. Das *Subcommittee* schlug vor, diese im Rahmen des nächsten Updates des UN-MA in Art 16⁴⁾ aufzunehmen. Als Alternative für Staaten, die in ihre DBA keinen eigenen Artikel zur Besteuerung von technischen Dienstleistungen aufnehmen wollen,⁵⁾ wird vorgeschlagen, den Anwendungsbereich von Art 12 UN-MA auszuwei-

*) StB Mag. Matthias *Mitterlehner* ist Mitarbeiter einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in Linz. Der Autor dankt Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) Entgegen dem OECD-MA enthält das UN-MA noch einen Art 14 zu Einkünften aus selbständiger Arbeit. Im OECD-MA wurde dieser Artikel mit 29. 4. 2000 gestrichen. Der Großteil der österreichischen DBA enthält aber nach wie vor eine dem Art 14 OECD-MA oder UN-MA nachempfundene Bestimmung; siehe *Bendlinger/Waser in Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA-Kommentar (2016) Art 14 Rz 26 ff.

2) *Committee on Taxation*, Proposals for Amendments to Article 5 of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: Further Issues Relating to Permanent Establishments, E/C 18/2007/CRP.4, 26.

3) Für eine umfassende Darstellung der Entwicklungen innerhalb des *Committee* siehe *Moreno*, The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries? WTJ 2015, 2 (2 f); abrufbar unter: http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/wtj_2015_03_int_2.pdf (Zugriff am 9. 3. 2017).

4) Insofern in der Folge von Art 16 UN-MA gesprochen wird, ist von der bis dato nur im Entwurf vorliegenden Bestimmung zur Besteuerung von technischen Dienstleistungen die Rede und nicht vom derzeitigen Art 16 UN-MA, der die Besteuerung von Aufsichtsrats- und Geschäftsführerbezügen regelt.

5) Die Schaffung eines eigenen Artikels für technische Dienstleistungen ist auch innerhalb des *Committee on Taxation* umstritten. Siehe *Moreno*, WTJ 2015, 2 (3).

ten. Der Lizenzbegriff in Art 12 Abs 3 des jeweiligen DBA soll dann um „*fees for included services*“ erweitert werden. Dieser Begriff soll in den zusätzlichen Absätzen 4 und 5 definiert werden.⁶⁾

Hintergrund für die Ausarbeitung von Art 16 UN-MA sind vor allem die geänderten Rahmenbedingungen aufgrund der Digitalisierung der Wirtschaft, die eine Leistungserbringung ohne physische Präsenz ermöglichen.⁷⁾ Mit Art 16 UN-MA möchte das *Committee on Taxation* folglich der Gewinnverlagerung und Steuervermeidung Einhalt gebieten. Zudem soll die konfliktbehaftete Abgrenzung zwischen Dienstleistungen und Lizenzzahlungen durch diesen Artikel weitestgehend beseitigt werden.⁸⁾

II. Art 16 UN-MA – Vergütungen für technische Dienstleistungen

1. Art 16 Abs 1 – Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates

Art 16 Abs 1 UN-MA bestätigt das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Empfängers der Vergütung für die technische Dienstleistung:

„Fees for technical services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.“

Die Formulierung „*paid to*“ ist übereinstimmend mit Art 10, 11 und 12 UN-MA weit auszulegen. Unter einer Zahlung sind alle Formen der Erfüllung des Anspruchs des Leistungserbringers auf Geld oder geldwerte Leistungen in der im Vertrag bestimmten oder üblichen Weise zu verstehen.⁹⁾

2. Art 16 Abs 2 UN-MA – Quellenbesteuerungsrecht des Zahlungsstaates

Art 16 Abs 2 UN-MA regelt das Quellenbesteuerungsrecht des Staates, aus dem die Vergütungen für technische Dienstleistungen stammen:

„However, notwithstanding the provisions of Article 14 and subject to the provisions of Articles 8, 16 and 17, fees for technical services arising in a Contracting State may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the fees is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ___ percent of the gross amount of the fees [the percentage to be established through bilateral negotiations].“

Übereinstimmend mit Art 10, 11 und 12 UN-MA soll auch für Art 16 UN-MA kein Höchstquellensteuersatz vorgegeben werden. Bei der Bemessung der Höhe sind mehrere Aspekte durch die beiden Vertragsstaaten zu beachten. Ein zu hoher Quellensteuersatz könnte über den Preis an die Konsumenten weitergegeben werden oder als Handelshemmnis Unternehmen gänzlich davon abhalten, Dienstleistungen im Quellenstaat anzubieten. Eine Gleichstellung des Quellensteuersatzes auf technische Dienstleistungen und auf Lizenzgebühren könnte theoretisch die überaus herausfordernde Abgrenzung zwischen Dienstleistungen und Lizenzen¹⁰⁾ und die Aufteilung von gemischten Leistungen¹¹⁾ weitgehend obso-

⁶⁾ Siehe dazu *Committee on Taxation*, Report on the Seventh Session, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 3.

⁷⁾ Ausführlich zur steuerlichen Problematik im Zusammenhang mit der *Digital Economy* siehe *Mitterlehner*, Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy, SWI 2016, 58 (58 ff).

⁸⁾ *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 2 ff.

⁹⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 43; zum OECD-MA siehe etwa *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Art 12 Rz 25; *Pöllatz/Lohbeck* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁶ (2015) Art 12 Rz 23.

¹⁰⁾ Zur Abgrenzung von Know-how-Verträgen und Dienstleistungsverträgen siehe etwa *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) Rz XIII/441 ff; *Pöllatz/Lohbeck* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 12 Rz 56 ff.

¹¹⁾ ZB gewährt Unternehmen S dem in einem anderen Staat ansässigen Unternehmen R das Recht, eine patentierte chemische Formel zu verwenden (Lizenz). Zusätzlich unterstützt Unternehmen S das Unternehmen R mit spezialisiertem Wissen und Expertise bei der Produktion der chemischen Substanz (Dienstleistung). Vgl Beispiel 6 in *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 92 f.

let machen.¹²⁾ Da die Erbringung von technischen Dienstleistungen in der Regel mit hohen Kosten für Personal, technische Ausrüstung, Reisekosten etc verbunden ist und die Quellenbesteuerung von der Bruttovergütung erfolgt, kann ein zu hoher Quellensteuersatz¹³⁾ zu einer übermäßig hohen effektiven Besteuerung der Nettoeinkünfte führen.¹⁴⁾ Eine gänzliche Anrechnung der Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat scheidet dann in der Regel aus. Die *International Chamber of Commerce (ICC)* plädiert in diesem Zusammenhang für eine maximale Quellensteuer von 3 % auf technische Dienstleistungen.¹⁵⁾

Voraussetzung für das Quellenbesteuerungsrecht ist lediglich, dass die Dienstleistungserbringer im jeweiligen Vertragsstaat entsteht. Nicht erforderlich ist, dass der Dienstleistungserbringer im Quellenstaat die Dienstleistung durch eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung im Quellenstaat erbringt,¹⁶⁾ im Quellenstaat eine bestimmte Anzahl an Tagen verbringt oder die Dienstleistung im Quellenstaat erbringt.¹⁷⁾ Die fehlende Anknüpfung an eine physische Präsenz im Quellenstaat in Art 16 UN-MA soll dazu beitragen, die steuerlichen Herausforderungen, die durch die *Digital Economy* entstanden sind, zumindest teilweise einzufangen. Denn die Digitalisierung der Wirtschaft hat es ermöglicht, Dienstleistungen teilweise ohne jegliche physische Präsenz im Staat des Leistungsempfängers zu erbringen, während das Steuerrecht noch weitaus überwiegend an eine physische Präsenz anknüpft.¹⁸⁾ Gerade diese fehlende Anknüpfung an die physische Präsenz des leistungserbringenden Personals im Quellenstaat wird nach Ansicht von *Kaeser* aber zu schwer nachvollziehbaren Umverteilungen des Steuersubstrats führen. Der Staat, von dem aus die Dienstleistung erbracht wird, muss letztlich auch die damit zusammenhängenden Kosten als abzugsfähigen Aufwand gegen sein Steuersubstrat dulden, verliert aber das Besteuerungsrecht an den damit zusammenhängenden Einkünften.¹⁹⁾ Für einen Verzicht auf das Erfordernis der physischen Präsenz nur für technische Dienstleistungen sieht die *ICC* deshalb keinen Anlass. Eine Verbrauchsteuer wäre nach Ansicht der *ICC* ohnehin besser geeignet, um Dienstleistungen auf Basis der Ansässigkeit des Leistungsempfängers zu besteuern.²⁰⁾

Die Anwendbarkeit von Art 16 Abs 2 UN-MA setzt allerdings voraus, dass der Vergütungsempfänger im anderen Vertragsstaat auch tatsächlich der Nutzungsberechtigte der gezahlten Vergütung ist. Das Abstellen auf den Nutzungsberechtigten soll zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch beitragen.²¹⁾ Es soll dadurch verhindert oder erschwert werden, dass nicht abkommensberechtigte Personen Mittelspersonen zwischenschalten, um so die Vorteile eines DBA erlangen zu können.²²⁾

¹²⁾ *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 41.

¹³⁾ Auswertungen für deutsche Unternehmen im Jahr 2013 zeigen, dass wissensbasierte Dienstleister im Schnitt eine Marge von 12,8 %, Baudienstleister 6,7 % und andere Dienstleister 4,8 % erwirtschaften. Vgl *ICC*, *ICC's Perspectives on the Taxation of technical services (2015)* 6; abrufbar unter <http://www.iccwbo.org/wp-content/uploads/2012/03/20160805-ICC-Perspectives-on-Taxation-of-Technical-Services.pdf> (Zugriff am 9. 3. 2017).

¹⁴⁾ Vgl *Bendlinger*, Die Besteuerung von Einkünften aus der Überlassung von Technologie, SWI 1997, 451 (455); *Kaeser*, Seminar F: UN Matters – UN and OECD Differences in Model, TP etc.: Fokus auf technische Dienstleistungen, IStR 2014, 708 (710).

¹⁵⁾ Vgl *ICC*, *ICC's Perspectives on the Taxation of Technical Services (2014)* 6; abrufbar unter [http://www.iccwbo.org/Data/Policies/2014/ICC-Perspectives-on-the-Taxation-of-Technical-Services-\(2014\)](http://www.iccwbo.org/Data/Policies/2014/ICC-Perspectives-on-the-Taxation-of-Technical-Services-(2014)) (Zugriff am 7. 3. 2017); *Kaeser*, IStR 2014, 708 (710).

¹⁶⁾ Dann wäre ohnehin Art 7 oder 14 UN-MA anwendbar; siehe im Folgenden Pkt II.4. zu Art 16 Abs 4 UN-MA.

¹⁷⁾ *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 43.

¹⁸⁾ Ausführlich zur steuerlichen Problematik im Zusammenhang mit der *Digital Economy* siehe *Mitterlehner*, SWI 2016, 58 (58 ff).

¹⁹⁾ Vgl *Kaeser*, IStR 2014, 708 (710).

²⁰⁾ Vgl *ICC*, *Technical Services* 2015, 3.

²¹⁾ Vgl *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Art 12 Rz 23; *Tischbirek* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Vor Art 10–12 Rz 12.

²²⁾ Vgl *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Art 12 Rz 23.

3. Art 16 Abs 3 UN-MA – Begriffsbestimmung „Vergütungen für technische Dienstleistungen“

Art 16 Abs 3 UN-MA definiert, was unter Vergütungen für technische Dienstleistungen zu verstehen ist:

„The term ‚fees for technical services‘ as used in this Article means any payment in consideration for any service of a managerial, technical or consultancy nature, unless the payment is made:

- (a) to an employee of the person making the payment;
- (b) for teaching in an educational institution or for teaching by an educational institution; or
- (c) by an individual for services for the personal use of an individual.“

Entgegen der Bezeichnung von Art 16 UN-MA umfasst die Bestimmung nicht nur Vergütungen für technische Dienstleistungen, sondern jegliche Vergütung als Entgelt für jegliche Dienstleistung leitender, technischer oder beratender Art. Ausgenommen sind gemäß Art 16 Abs 3 lit a UN-MA Zahlungen an Dienstnehmer des Vergütungsschuldners, folglich Löhne, Gehälter, sonstige Vergütungen sowie auch Pensionszahlungen. Auf diese Zahlungen sind Art 15 und 19 UN-MA anzuwenden.²³⁾ Zahlungen für unterrichtende Tätigkeiten in oder durch eine Bildungseinrichtung sind nach Art 16 Abs 3 lit b UN-MA ausgenommen. Mangels Definition des Begriffs „Bildungseinrichtung“ im UN-MA ist diesem Begriff in Übereinstimmung mit Art 3 Abs 2 UN-MA die Bedeutung zuzumessen, die er im innerstaatlichen Recht des jeweiligen Vertragsstaates hat. Der Entwurf der Kommentierung versteht darunter allgemeine Universitäten („college“) und andere Hochschulen („post-secondary education“).²⁴⁾ Den Ausschluss von Vergütungen, die von natürlichen Personen für Dienstleistungen zum persönlichen Gebrauch durch natürliche Personen gezahlt werden, in Art 16 Abs 3 lit c UN-MA begründet der Entwurf der Kommentierung damit, dass die Zahlung der Vergütung in derartigen Fällen beim Vergütungsschuldner für gewöhnlich nicht abzugsfähig ist. Mangels Abzugsfähigkeit beim Vergütungsschuldner wird bei solchen Zahlungen zwischen natürlichen Personen kein Risiko einer Erosion der Bemessungsgrundlage im Quellenstaat gesehen.²⁵⁾

„Leitende Dienstleistungen“ liegen bei der Anwendung von Wissen, Fähigkeiten oder Expertise in der Steuerung oder Administration eines Wirtschaftsunternehmens oder einer Organisation vor. Gemäß Art 16 Abs 3 lit a UN-MA müssen diese Dienstleistungen von anderen Personen als den Direktoren, Bevollmächtigten oder Dienstnehmern durchgeführt werden, um als technische Dienstleistung iSd Art 16 UN-MA zu gelten. Typischerweise werden davon Vergütungen an Berater erfasst sein, die Dienstleistungen leitender Art erbringen.²⁶⁾

Als „technisch“ stuft das *Subcommittee* Dienstleistungen dann ein, wenn diese die Anwendung von spezialisiertem Wissen, Fähigkeiten oder Expertise im Rahmen einer bestimmten Kunst, Wissenschaft, Profession oder Berufstätigkeit erfordern. Darunter fallen insbesondere reglementierte Berufe wie Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Architekten, Ärzte, Ingenieure und Zahnärzte. Technische Dienstleistungen können nicht nur durch die in Art 14 Abs 2 UN-MA aufgezählten Fachkräfte erbracht werden, sondern durch sämtliche Fachkräfte, die bei der Leistungserbringung spezialisiertes Wissen, Fähigkeiten oder Expertise anwenden. Als Beispiele werden etwa Apotheker, Wissenschaftler und Akademiker genannt.²⁷⁾ Zu Art 12 DBA Indien²⁸⁾ vertritt das österreichische BMF die Auffassung, dass der Begriff „technisch“ vornehmlich für die Tech-

²³⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 66.

²⁴⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 67.

²⁵⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 69.

²⁶⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 60.

²⁷⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 61 f.

²⁸⁾ BGBl III 2001/231. Art 12 DBA Indien behandelt die Besteuerung von Lizenzgebühren und von Entgelten für technische Leistungen.

nik in den ingenieurwissenschaftlichen Fachgebieten wie Bautechnik, Maschinentechnik, Bergbau- und Hüttentechnik, Fahrzeugtechnik, Feinwerktechnik, Chemietechnik, Elektrotechnik usw Anwendung findet.²⁹⁾

„Beratende Dienstleistungen“ liegen vor, wenn Rat oder Dienstleistungen spezialisierter Natur erbracht werden. Professionisten erbringen üblicherweise Dienstleistungen, die in die weite Definition von „Beratungsleistungen“ fallen. Deren Leistungen können aber ebenso gut Dienstleistungen leitender oder technischer Natur sein. Das *Subcommittee* gesteht ein, dass die Begriffe „technisch“, „leitend“ und „beratend“ nicht klar definiert sind und sich überschneiden können.³⁰⁾

Der Begriff „Dienstleistung“ wird von Art 16 Abs 3 UN-MA hingegen nicht definiert, das *Subcommittee* misst ihm in der Kommentierung jedoch eine weite Definition bei. Der Begriff soll allgemeine Aktivitäten erfassen, die eine Person zum Nutzen einer anderen Person gegen die Zahlung einer Vergütung ausübt.³¹⁾

Ein weites Begriffsverständnis von technischen Dienstleistungen ist nach *Kaeser* kritisch zu sehen und stellt die Besteuerung von Unternehmensgewinnen nach dem Betriebsstättenprinzip in Frage. Wenn jegliche Dienstleistung, unabhängig von einer bestimmten Zeitdauer, ohnehin ein Quellenbesteuerungsrecht begründet, warum sollte dann etwa für die Montage- oder Dienstleistungsbetriebsstätte noch eine bestimmte Zeitdauer der Tätigkeit vor Ort erforderlich sein? Auch stellt sich die Frage, warum ausgerechnet bei technischen Dienstleistungen eine Quellenbesteuerung ohne jeglichen Zeitbezug und ohne jegliche physische Präsenz gerechtfertigt sein soll.³²⁾ Gerade für den Anlagenbau bedeutet dies, dass zumindest ein Teil der für Auslandsprojekte bezogenen Vergütung jedenfalls im Quellenstaat steuerpflichtig wird, unabhängig vom Bestand einer Betriebsstätte.³³⁾ Das weite Begriffsverständnis von Dienstleistungen wird nach Ansicht der *ICC* zu Abgrenzungsfragen zur Anwendbarkeit der Art 6, 7, 12 und 13 UN-MA führen. So könnten Verkaufstransaktionen oder die Vermietung von Vermögenswerten³⁴⁾ von einigen Staaten als Dienstleistung qualifiziert werden.³⁵⁾ Weiter zunehmende Qualifikationskonflikte und damit einhergehende Doppelbesteuerung sind folglich vorprogrammiert.

Auch bei Arbeitskräfteüberlassungen zeigen Erfahrungen aus der Praxis, dass zB die indischen Behörden immer wieder versuchen, Gestellungsvergütungen im Zusammenhang mit technischen Dienstleistungen als Entgelte für technische Leistungen iSv Art 12 Abs 4 DBA Indien zu qualifizieren. Zur Dienstleistungsbetriebsstätte in Art 5 Abs 3 lit b DBA Tschechien³⁶⁾ vertritt die österreichische Finanzverwaltung die Auffassung, dass sich der Begriff „Dienstleistungen“ auf „Tätigkeiten“ bezieht. Darunter sind aktive Dienstleistungen eines Unternehmens im anderen Staat, hingegen nicht Duldungs- und Unterlassungsleistungen zu verstehen.³⁷⁾ Versteht man auch die technische Dienstleistung

²⁹⁾ EAS 3224 vom 17. 6. 2011.

³⁰⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 63 ff.

³¹⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 79.

³²⁾ Vgl *Kaeser*, IStR 2014, 708 (710).

³³⁾ Vgl zum DBA Deutschland – Indien *Bendlinger/Reinhold/Sennwald*, Das deutsch-indische DBA und dessen Anwendung auf den deutschen Maschinen- und Anlagenbau, IStR 2013, 453 (456).

³⁴⁾ Im vorhergehenden Entwurf von Art 16 UN-MA war in Abs 3 noch eine explizite Ausnahme von Dienstleistungen, die untrennbar und essenziell mit der Veräußerung von Vermögenswerten verbunden sind, als Wahlmöglichkeit vorgesehen. Vgl *Committee on Taxation*, Report on the Tenth General Session (19–23 October 2015), E/C.18/2015/CRP.5, 1. In der vom *Subcommittee* vorgeschlagenen Alternative zur Aufnahme von Art 16 in DBA – der Erweiterung von Art 12 UN-MA um „fees for included services“ – ist diese Ausnahme noch vorgesehen. Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 3 Rz 26.

³⁵⁾ Vgl *ICC*, Taxation of Technical Services 2015, 5.

³⁶⁾ BGBl III 2007/39 idF BGBl III 2012/172.

³⁷⁾ Vgl EAS 3178 vom 20. 8. 2010. Entgegen der Formulierung von Art 5 Abs 3 lit b DBA Tschechien stellt Art 16 UN-MA jedoch nicht darauf ab, durch wen die Dienstleistung erbracht wurde. Nach dem englischen Wortlaut der DBA-Bestimmung im DBA mit Tschechien geht es ausschließlich nur um Dienstleistungen, die ein Unternehmen durch seine Arbeitnehmer im anderen Staat erbringt. Arbeiter sind aber kein Unternehmen.

iSd Art 16 UN-MA als eine aktive Unternehmensleistung, so könnte Art 16 UN-MA nach österreichischem Verständnis³⁸⁾ nicht auf Arbeitskräfteüberlassungen Anwendungen finden, und diese wären weiterhin nach Art 7 UN-MA zu beurteilen. Ein weites Begriffsverständnis von „*Dienstleistung*“ würde aber wohl einige Staaten dazu veranlassen, auch passive Unternehmensleistungen wie Arbeitskräfteüberlassungen unter Art 16 UN-MA zu subsumieren.

4. Art 16 Abs 4 UN-MA – Betriebsstättenvorbehalt

Art 16 Abs 4 UN-MA sieht eine Bestimmung zum Betriebsstättenvorbehalt vor, die im Wesentlichen inhaltsgleich mit dem Betriebsstättenvorbehalt in Art 11 und 12 UN-MA ist:

„The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of fees for technical services, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the fees for technical services arise through a permanent establishment situated in that other State, or performs in the other Contracting State independent personal services from a fixed base situated in that other State, and the fees for technical services are effectively connected with

a) such permanent establishment or fixed base, or

b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of Article 7.

In such cases the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.“

Gehören die Vergütungen für technische Dienstleistungen tatsächlich („*effectively connected*“) zu einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung,³⁹⁾ die der Vergütungsempfänger im Quellenstaat hat, so greift die in Art 16 Abs 1 und 2 UN-MA geregelte Besteuerung der technischen Dienstleistungen nicht. Folglich kommt Art 7 UN-MA oder Art 14 UN-MA zur Anwendung. Dies eröffnet dem Quellenstaat die Möglichkeit, die Vergütung für technische Dienstleistungen auf Nettobasis ohne Beschränkung des Steuersatzes zu besteuern, anstatt auf Bruttobasis mit einem im DBA festgelegten Quellensteuerhöchstsatz.⁴⁰⁾

Was „*effectively connected*“ bedeutet, wird von der Bestimmung jedoch nicht definiert. Gemäß dem Entwurf der Kommentierung zu Art 16 UN-MA soll diese Voraussetzung erfüllt sein, wenn die technischen Dienstleistungen in enger Beziehung mit der Betriebsstätte stehen („*closely related*“), mit dieser eng verbunden sind („*closely connected*“) oder vergleichbar mit der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte sind. Werden die Aufwendungen für die leistungserbringende Person von der Betriebsstätte getragen, so ist davon auszugehen, dass die technischen Dienstleistungen zur Betriebsstätte gehören.⁴¹⁾

5. Art 16 Abs 5 und 6 UN-MA – welcher Staat gilt als Quellenstaat?

Art 16 Abs 5 und 6 UN-MA bestimmt, welcher Staat als Quellenstaat für die Vergütungen von technischen Dienstleistungen gilt:

„For the purposes of this Article, subject to paragraph 6, fees for technical services shall be deemed to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State or if the person paying the fees, whether that person is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with

³⁸⁾ Siehe auch EAS 2682 vom 14. 12. 2005, wonach bloß passive Unternehmensleistungen wie die Arbeitskräfteüberlassung nicht zum Bestand einer Betriebsstätte für den Überlasser führen.

³⁹⁾ Im Sinne des Art 14 Abs 1 lit a UN-MA.

⁴⁰⁾ Vgl *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Rz XIII/389; *Görl* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Vor Art 10–12 Rz 32; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³ (2011) Rz 16.326.

⁴¹⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 101.

which the obligation to pay the fees was incurred, and such fees are borne by the permanent establishment or fixed base.“

„For the purposes of this Article, fees for technical services shall be deemed not to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State and carries on business in the other Contracting State or a third State through a permanent establishment situated in that other State or the third State, or performs independent personal services through a fixed base situated in that other State or the third State and such fees are borne by that permanent establishment or fixed base.“

Demnach gilt jener Staat als Quellenstaat, in dem der Vergütungsschuldner ansässig ist oder in dem der Vergütungsschuldner über eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung verfügt, wenn die Vergütungen von dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden. Nicht erforderlich ist, dass die Dienstleistung im Quellenstaat erbracht wird. Insbesondere wenn es zwischen der Dienstleistung und der Betriebsstätte oder festen Einrichtung einen offensichtlichen wirtschaftlichen Zusammenhang gibt, ist die Zahlung der Vergütung dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung zuzurechnen. Andernfalls ist der Ansässigkeitsstaat des Vergütungsschuldners der Quellenstaat. Ein objektiver Maßstab für den wirtschaftlichen Zusammenhang wird regelmäßig die Geldtendmachung und Abzugsfähigkeit der Vergütung als Aufwand sein.⁴²⁾

6. Art 16 Abs 7 UN-MA – Beschränkung auf den fremdüblichen Teil der Vergütung

Die Bestimmung zur Beschränkung auf den fremdüblichen Teil in Art 16 Abs 7 UN-MA ist inhaltsgleich mit Art 11 Abs 6 und Art 12 Abs 6 UN-MA:⁴³⁾

„Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner of the fees for technical services or between both of them and some other person, the amount of the fees, having regard to the services for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the fees shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.“

Nach Art 16 Abs 7 UN-MA unterliegt nur der fremdübliche Teil der Vergütung der Anwendbarkeit von Art 16 UN-MA. Der übersteigende Betrag stellt keine Vergütung für technische Dienstleistungen dar, sondern ist nach den übrigen Bestimmungen des Abkommens zu besteuern; etwa nach Art 10 UN-MA für Dividenden bei gesellschaftsrechtlichen Beziehungen.⁴⁴⁾ Von dem Begriff „besondere Beziehungen“ sind auch Blutverwandtschaft, Heirat und allgemeine Interessensgemeinschaft umfasst, unabhängig von der rechtlichen Beziehung die zur Zahlung der Vergütung geführt hat.⁴⁵⁾ Aufgrund der gleichlautenden Formulierung von Art 12 Abs 6 UN-MA bzw Art 12 Abs 4 OECD-MA ist davon auszugehen, dass auch Art 16 Abs 7 UN-MA jene Fallkonstellationen nicht erfasst, in denen die Vergütung aufgrund einer besonderen Beziehung unter dem fremdüblichen Entgelt liegt.⁴⁶⁾

III. Auswirkungen auf Österreich

Österreich orientiert sich bei Vertragsverhandlungen über DBA stark am OECD-MA.⁴⁷⁾ Sollte ein Vertragspartner jedoch auf die Aufnahme von Art 16 UN-MA bestehen, so

⁴²⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 103 ff.

⁴³⁾ Auch in Art 11 Abs 6 und Art 12 Abs 4 OECD-MA finden sich inhaltsgleiche Bestimmungen.

⁴⁴⁾ Vgl *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Art 12 Rz 88.

⁴⁵⁾ Vgl *Committee on Taxation*, E/C.18/2016/CRP.1, Annex 2 Rz 123.

⁴⁶⁾ Vgl dazu *Pöllatz/Lohbeck* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 12 Rz 100.

⁴⁷⁾ Vgl *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Einleitung Rz 15.

würden sich dadurch auch für Österreich bis dato nicht mögliche Quellenbesteuerungsrechte ergeben. Im Hinblick auf die in § 98 EStG geregelten Tatbestände für beschränkte Steuerpflicht wird Art 16 UN-MA wohl regelmäßig auf Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG anwendbar sein. Auch bei Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG), die iSd § 98 Abs 1 Z 2 EStG im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, würde ein österreichisches Besteuerungsrecht bestehen, wenn sie als technische, leitende oder beratende Dienstleistung zu qualifizieren sind. Dies könnte ua Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Wirtschaftstreuhandler, Rechtsanwälte, Unternehmensberater, Schriftsteller, Vortragende, Architekten und Ziviltechniker treffen. Für die beschränkte Steuerpflicht bei diesen Einkünften reicht bereits das Ausüben im Inland bzw bei den selbständigen Einkünften sogar die Verwertung im Inland. Nun ist aber noch zu klären, in welchen dieser Fälle das nationale Steuerrecht einen Quellensteuerabzug vorsieht.

Ein Abzugsteuertatbestand ist in § 99 Abs 1 Z 1 EStG ua⁴⁸⁾ explizit für Architekten, Schriftsteller und Vortragende bei Ausübung oder Verwertung im Inland vorgesehen. Gemäß § 99 Abs 1 Z 5 EStG unterliegen Einkünfte aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung ebenfalls der 20%igen Abzugsteuer. Bei Abkommen, die dem OECD-MA nachempfunden sind, hat Österreich bei den genannten Einkünften derzeit in der Regel gem Art 7 nur dann ein Besteuerungsrecht, wenn eine Betriebsstätte im Inland vorliegt.⁴⁹⁾

Im Hinblick auf die kaufmännische technische Beratung würde Art 16 UN-MA, im Gegensatz zum innerstaatlichen Steuerrecht, Österreich selbst dann ein Besteuerungsrecht gewähren, wenn die Beratungsleistung nicht in Österreich ausgeübt wird. Da das innerstaatliche Steuerrecht auf die Ausübung im Inland abstellt, könnte für Beratungsleistungen, die im Ausland durchgeführt werden, deren Vergütung aber aus Österreich gezahlt wird, das gemäß Art 16 UN-MA bestehende Besteuerungsrecht nicht voll ausgeschöpft werden. Bei den Tatbeständen in § 99 Abs 1 Z 1 EStG reicht hingegen bereits die Verwertung im Inland für eine Abzugsteuerverpflichtung. Eine Tätigkeit wird nach § 98 Abs 1 Z 2 Teilstrich 2 EStG dann im Inland verwertet, wenn sie zwar nicht im Inland ausgeübt wird, aber deren wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist. Zahlt ein Steuerinländer folglich Vergütungen für technische Dienstleistungen an zB einen ausländischen Architekten für ein Bauprojekt in Österreich, der diese Planungsleistung gänzlich im Ausland erbracht hat, wären diese in Österreich abzugsteuerpflichtig.⁵⁰⁾ Auf Basis einer Art 16 UN-MA nachempfundenen DBA-Bestimmung hätte Österreich zudem ein Besteuerungsrecht in Höhe des im DBA festgelegten Quellensteuersatzes.

IV. Fazit

Der vom *Subcommittee* im Auftrag des *Committee on Taxation* erarbeitete Vorschlag für einen neuen Art 16 UN-MA zu technischen Dienstleistungen könnte erhebliche praktische Auswirkungen haben, sollte er in einzelnen Abkommen umgesetzt werden. Gerade im asiatischen Raum sehen viele Staaten Quellensteuern auf technische Dienstleistun-

⁴⁸⁾ Darüber hinaus erfasst § 99 Abs 1 Z 1 EStG auch Künstler, Sportler, Artisten oder Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen.

⁴⁹⁾ Vgl Waser, Zahlungen an Berater für kaufmännische/technische Beratung, in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser (Hrsg), Quellensteuern Band I: Abzugsteuer nach § 99 EStG, 181 (184). Beim Architekten kann das Besteuerungsrecht an den Einkünften unter Umständen auch nach Art 12 OECD-MA zu beurteilen sein; vgl Waser in Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern I, 84 (86 ff).

⁵⁰⁾ Der Verwertungstatbestand wird grundsätzlich weit ausgelegt und bereits bei einer direkten Rechtsbeziehung zu einem inländischen Auftraggeber und Entgeltzahlung durch diesen vermutet. Vgl Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kotler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, Rz VII/44 mwN.

gen vor, die durch diese Bestimmung abkommensrechtlich aufgewertet würden. Ein Ende der Abgrenzungsdiskussion zwischen Dienstleistung und Lizenzgebühr wäre aber wohl nur in Sicht, wenn sowohl Art 12 als auch Art 16 des jeweiligen DBA den gleichen Quellensteuersatz vorsehen würden. Zudem wird die weite Begriffsdefinition des Art 16 UN-MA sicherlich weitere, neue Qualifikationskonflikte mit sich bringen – vor allem im Verhältnis zu Art 7 und Art 14 UN-MA. Gerade im Hinblick auf die aktuellen Probleme bei der Besteuerung der *Digital Economy*⁵¹⁾ wurden Quellensteuern als ein möglicher Lösungsweg gesehen. Eine Empfehlung dazu wurde jedoch nicht ausgesprochen, da eine Quellensteuer, die nicht auf physische Präsenz abstellt, umfassende Änderungen im bestehenden steuerlichen Rechtssystem mit sich bringen würde. Aufgrund der grundsätzlichen Bruttobesteuerung bestanden zudem erhebliche Bedenken im Zusammenhang mit Zoll- und Handelsabkommen sowie den sich aus dem Unionsrecht ergebenden Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten. Die Übernahme eines Verwertungstatbestands in das DBA-Recht würde auch den bisher von der OECD und der Rechtsprechung der Höchstgerichte verfolgten Besteuerungsgrundsätzen widersprechen. „Aktivleistungen“, wozu auch Dienst- und Beratungsleistungen zählen, sollten bislang nur dann im Quellenstaat besteuert werden dürfen, wenn der Leistungserbringer dort durch die Begründung einer Betriebsstätte eine entsprechende Verwurzelung bewirkt hat. Die bloße Verwertung einer Leistung sollte keine Besteuerungsrechte auslösen.

Falls sich der Ansatz der UN durchsetzt und DBA-Vertragsstaaten auf die Aufnahme des Art 16 UN-MA nF bestehen, muss der Quellensteuersatz jedenfalls sehr niedrig gehalten werden, um Doppelbesteuerung zu verhindern. Bedenkt man, dass eine 5%ige, vom Bruttobetrag erhobene Quellensteuer bei einem im Quellenstaat anwendbaren, auf Gewinne erhobenen (Normal-)Steuersatz von 25 % einem Gewinn nach Steuern von 20 % (!) entspricht, besteht die Gefahr einer Überbesteuerung. Die dadurch entstehenden Kosten wird der österreichische Unternehmer bei seiner Preiskalkulation berücksichtigen müssen. Wettbewerbsnachteile im Verhältnis zu Unternehmen aus Staaten, die in ihrem DBA mit dem entsprechenden Quellenstaat Art 16 UN-MA nicht implementieren, wären die Folge. Insofern bleibt zu hoffen, dass der Ansatz der UN nur auf Einzelfälle beschränkt bleibt.

⁵¹⁾ Siehe dazu *Mitterlehner*, SWI 2016, 58 (58 ff).

Personenbezogene Ermittlung beim häuslichen Arbeitszimmer

Entscheidung: BFH 15. 12. 2016, VI R 53/12, VI R 86/13.

Normen: § 4 Abs 5 Satz 1 Z 6b Satz 2 dEStG.

Nutzen mehrere Steuerpflichtige ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam, ist die Höchstbetragsgrenze von 1.250 Euro personenbezogen anzuwenden, sodass jeder von ihnen seine Aufwendungen hierfür bis zu dieser Obergrenze einkünftermindernd geltend machen kann. Der BFH hat mit diesen zwei Urteilen seine Rechtsprechung zu § 4 Abs 5 Satz 1 Z 6b Satz 2 dEStG zugunsten der Steuerpflichtigen geändert. Bislang ist der BFH von einem objektbezogenen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ausgegangen. Die abziehbaren Aufwendungen waren hiernach unabhängig von der Zahl der nutzenden Personen auf 1.250 Euro begrenzt. Nunmehr kann der Höchstbetrag von jedem Steuerpflichtigen in voller Höhe in Anspruch genommen werden, der das Arbeitszimmer nutzt, sofern in seiner Person die Voraussetzungen des § 4 Abs 5 Satz 1 Z 6b Satz 2 dEStG erfüllt sind.