

Stefan Bendlinger / Matthias Mitterlehner*)

UN-Vorschlag zur Besteuerung von automatisierten digitalen Dienstleistungen

UN PROPOSAL ON THE TAXATION OF AUTOMATED DIGITAL SERVICES

On August 6th, 2020, the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters released a proposed, optional tax treaty provision on digital service payments. The new Article 12B set to be included in the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries is captioned “*Income from Automated Digital Services*” and is followed by a detailed commentary. The draft provision and its commentary have been prepared in accordance with the outcomes of the 20th session of the committee concerning the drafting of a provision that would allow the source taxation of income from the rendering of automated digital services. *Stefan Bendlinger and Matthias Mitterlehner* provide a first analysis of this new approach.

I. Das Ringen von OECD und EU um die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Seit Veröffentlichung des BEPS-Aktionsplans durch die OECD, dem im ersten Aktionspunkt Fragen rund um die Besteuerung der digitalen Wirtschaft als „*key pressure area*“ vorangestellt worden sind,¹⁾ beherrscht das Thema die internationale steuerpolitische Diskussion.²⁾ In BEPS-Aktionspunkt 1 wurden zwar verschiedene Ansätze präsentiert, dem Thema zu begegnen, ohne jedoch bestimmte Maßnahmen zu empfehlen. Angesprochen wurden die Einführung einer virtuellen Betriebsstätte kraft „*signifikanter wirtschaftlicher Präsenz*“, eine Quellensteuer auf bestimmte digitale Transaktionen und eine „*Ausgleichsabgabe*“ („*equalisation levy*“). Allerdings wurde es den Staaten freigestellt – vorbehaltlich der Einhaltung ihrer in DBA eingegangenen Verpflichtungen –, einzelne Ansätze in ihr innerstaatliches Steuerrecht zu übernehmen.³⁾ Im März 2018 wurde ein Zwischenbericht⁴⁾ veröffentlicht, in dem Substanzlosigkeit im Quellenstaat, die Relevanz immaterieller Wirtschaftsgüter und die Abhängigkeit von Nutzerdaten als jene Merkmale identifiziert worden sind, welche die digitalisierte Wirtschaft kennzeichnen. In einer „*Policy Note*“ vom Jänner 2019⁵⁾ wurde schließlich ein Zwei-Säulen-Modell präsentiert. Säule I soll einen neuen „*Nexus*“ und damit verbundene neue Grundsätze der weltweiten Gewinnaufteilung in Form eines international abgestimmten Besteuerungsansatzes („*unified approach*“) schaffen.⁶⁾ Durch Säule II soll als weitere

*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH. Mag. Matthias Mitterlehner ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH sowie Leiter der Service Line „International Tax“.

1) Vgl. Steiner, Der Aktionsplan zum BEPS-Report der OECD – Paradigmenwechsel für Steuerplaner? taxlex 2013, 395 (396).

2) Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report (2015).

3) Vgl. OECD, Action 1 – 2015 Final Report, Executive Summary, 13: „*Countries could, however, introduce any of these three options in their domestic laws as additional safeguards against BEPS, provided they respect existing treaty obligations, or in their bilateral tax treaties. Adoption as domestic law measures would require further calibration of the options in order to provide additional clarity about the details, as well as some adaptation to ensure consistency with existing international legal commitments.*“

4) Vgl. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 (2018).

5) Vgl. OECD, Public Consultation Document, Addressing The Tax Challenges of The Digitalisation of the Economy (2019).

6) Vgl. Bräutigam/Kellermann/Spengel, Neuordnung der Besteuerungswelt durch „OECD Pillar One“, IStR 2020, 281 (281 ff); Daurer, Der Unified Approach der OECD, ÖStZ 2019, 554 (554 ff); Kowalik, BEPS Aktionspunkt 1: OECD-Vorschlag zur Neuordnung der Gewinnverteilung und von Besteuerungsrechten in Säule Eins, DB 2020, 1143 (1143 ff); Müller/Bauerfeld, Risiken der Besteuerung der digitalen Wirtschaft nach „Säule 1“, IWB 2019, 941 (941 ff); Heidecke/Lappe/Pandeya-Koch/Wilmanns, Quo vadis Verrechnungspreise? – die OECD auf Abwegen? IWB 2019, 931 (931 ff); Schuster, Der „Unified Approach“ der OECD – ein Überblick und Einschätzungen, SWI 2019, 514 (514 ff).

Maßnahme zur Verhinderung von BEPS eine Mindestbesteuerung implementiert werden.⁷⁾ Im Juni 2019 wurde durch das dafür zuständige *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (IF), das sich inzwischen aus ca 140 Staaten zusammensetzt, ein Arbeitsprogramm verabschiedet und im Oktober 2019 als „*Unified Approach under Pillar I*“ der interessierten Öffentlichkeit zur Begutachtung bereitgestellt.⁸⁾ Im Jänner 2020 wurde in einer Stellungnahme des IF bekräftigt, bis Ende 2020 die beiden Säulen im Rahmen einer „*consensus based solution*“ verabschieden zu wollen.⁹⁾ Wenngleich das IF am Zeitplan festhalten will, sind die Arbeiten ins Stocken geraten, nachdem die USA – auch COVID-19-bedingt – im Juni 2020 angeregt haben, die Arbeiten zu Säule I vorerst auf Eis zu legen.¹⁰⁾ Von Seiten der OECD ist zu vernehmen, dass bis Ende 2020 wohl kein Konsens erzielt werden kann und die Arbeiten zu den Säulen I und II im Jahr 2021 fortgesetzt werden müssen.

Auch die EU ist in ihren Bemühungen, eine innerhalb der Gemeinschaft einheitliche Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu schaffen, bislang gescheitert. Dem im März 2018 präsentierten Richtlinienpaket, bestehend aus einem Richtlinienvorschlag zur Implementierung eines neuen steuerlichen Nexus in Form einer „*digitalen*“ („*virtuellen*“) Betriebsstätte¹¹⁾ und jenem einer Ausgleichsteuer, die auf Online-Werbung, digitale Vermittlungsleistungen oder den Verkauf von Daten, die aus Nutzerinformationen generiert werden, erhoben werden sollte,¹²⁾ blieb bislang die Einstimmigkeit unter den Mitgliedstaaten versagt. Gleiches gilt für die Empfehlung der Kommission eines in DBA mit Drittstaaten zu übernehmenden neuen Betriebsstättentatbestands kraft signifikanter digitaler Präsenz.¹³⁾ Auch ein Richtlinienvorschlag aus dem März 2019 zur Einführung einer Digitalsteuer mit Einschränkung auf digitale Werbeleistungen¹⁴⁾ scheiterte an der Zustimmung im ECOFIN. In der Zwischenzeit haben Staaten wie Frankreich, Italien, Spanien, aber auch Österreich nationale Maßnahmen ergriffen.¹⁵⁾ So hat Österreich (als Bestandteil des AbgÄG 2020) das mit 1. 1. 2020 wirksam gewordene Digitalsteuergesetz 2020 verabschiedet.¹⁶⁾ Der nächste Vorstoß der EU-Kommission zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft wird wohl erst zu erwarten sein, nachdem die OECD den finalen Bericht zu ihrem Zwei-Säulen-Modell präsentiert hat.

II. Ein neuer Vorstoß der Vereinten Nationen

Angesichts der Komplexität des Ansatzes der OECD zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, der übrigens inzwischen weit über den ursprünglich angedachten Anwendungs-

⁷⁾ Vgl *Dolezal/Höchtl*, § 14 KStG, Betriebsstätten und Subject-to-Tax-Klauseln nach Pillar Two der OECD, SWI 2019, 589 (589 ff); *Schmidt*, Bericht über die öffentliche Konsultation bei der OECD zum GloBE-Konzept „Säule 2“ am 9. 12. 2019, IStR 2020, 136 (136 ff).

⁸⁾ Vgl *OECD*, Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019 (2019).

⁹⁾ Vgl *OECD*, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020 (2020).

¹⁰⁾ Vgl *OECD*, OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – July 2020 (2020) 16 f.

¹¹⁾ Vgl *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie der Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (21. 3. 2018), COM(2018) 147 final; *Bendlinger*, (Un-)Sinn der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy, SWI 2018, 268 (268 ff).

¹²⁾ Vgl *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen (21. 3. 2018) COM(2018) 148 final.

¹³⁾ Vgl *Europäische Kommission*, Empfehlung der Kommission vom 21. 3. 2018 bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, C(2018) 1650 final.

¹⁴⁾ Vgl *Europäische Kommission*, COM(2018) 148 final.

¹⁵⁾ Vgl *Appel/Barth*, Überblick zu unilateralen Maßnahmen einzelner Staaten als Folge von BEPS Aktionspunkt 1, IWB 2020, 212 (212 ff).

¹⁶⁾ Vgl BGBl I 2019/91.

bereich hinausgeht, hat sich das aus 25 Experten bestehende *UN Tax Committee*,¹⁷⁾ das für die Fortentwicklung des Musterabkommens der Vereinten Nationen (UN-MA)¹⁸⁾ zuständig ist, in seiner 20. Sitzung, die in virtueller Form von 22. bis 26. 6. 2020 stattgefunden hat, unter dem Titel „*Tax Consequences of the Digitalized Economy – Issues of Relevance for Developing Countries*“ dem Thema gewidmet.¹⁹⁾ Am 6. 8. 2020 wurde der von einer aus 13 Personen bestehenden *drafting group* entwickelte Vorschlag einer neuen Verteilungsnorm für Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen („*automated digital services*“) veröffentlicht, der anlässlich der nächsten Revision als Art 12B in das UN-MA übernommen werden soll. Dieser neue Artikel definiert einerseits den für ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates nötigen Nexus sowie andererseits den Besteuerungsumfang und wird durch Erläuterungen im UN-MK ergänzt.

Begründet wird die Notwendigkeit einer neuen Verteilungsnorm einerseits mit der Ungleichbehandlung von Einkünften im Quellenstaat ansässiger Anbieter automatisierter digitaler Dienstleistungen und dort physisch nicht anwesender ausländischer Anbieter,²⁰⁾ andererseits mit der Einfachheit, Verlässlichkeit, Effizienz und leichten Administrierbarkeit des in der Folge präsentierten Vorschlags.²¹⁾

III. Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen

1. Wortlaut des Art 12B UN-MA

Art 12B UN-MA in der von der UN-Expertengruppe präsentierten Fassung hat den folgenden Wortlaut:²²⁾

- (1) *Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, können im anderen Staat besteuert werden.*
- (2) *Jedoch können Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen, die aus einem Vertragsstaat stammen, auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, und nach dem Recht dieses Staates besteuert werden, die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Einkünfte in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, Prozent (der Prozentsatz ist in bilateralen Verhandlungen festzulegen) des Bruttobetragts nicht übersteigen.*
- (3) *Ungeachtet der Bestimmungen des Abs 2 kann der Nutzungsberechtigte der Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen im Sinne dieses Absatzes von dem Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen stammen, verlangen, dass die in einem Steuerjahr aus digitalen automatisierten Dienstleistungen erwirtschafteten qualifizierten Gewinne zu dem Steuersatz besteuert werden, der im innerstaatlichen Steuerrecht dieses Staates vorgesehen ist. Für Zwecke dieses Absatzes gelten als qualifizierte Gewinne 30 % des Betrags, der sich aus der Anwendung der Rentabilitätskennzahl des Nutzungsberechtigten oder, falls verfügbar, der Rentabilitätskennzahl seines Geschäftsbereiches für automatisierte digitale Dienstleistungen auf den Bruttojahresumsatz aus automatisierten digitalen Dienstleistungen, der in dem Vertragsstaat erzielt wird, aus dem diese Einkünfte stammen, ergibt. Gehört der Nutzungsberechtigte zu einem multinationalen Konzern, ist die Rentabilitätskennzahl des Konzerns anzuwenden oder, falls verfügbar, des Geschäftsbereichs der Gruppe, der sich auf die unter diesen Artikel fallenden Einkünfte bezieht.*
- (4) *Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen“ bedeutet jede Zahlung für jegliche im Internet oder einem elektronischen Netzwerk erbrachte Dienstleistung, die nur eine geringfügige menschliche Beteiligung durch den Dienstleister erfordert. Der Begriff „Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen“ umfasst jedoch nicht Zahlungen, die gemäß Art 12A als „Vergütungen für technische Dienstleistungen“ gelten.*
- (5) *Die Abs 1, 2 und 3 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte der Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen im anderen Vertragsstaat,*

¹⁷⁾ *United Nation's Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.*

¹⁸⁾ Aktuelle Fassung: *United Nations, Department of Economic and Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 (2018).*

¹⁹⁾ *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Twentieth session, virtual session commencing 22. 6. 2020, item 3(i) of the provisional agenda.*

²⁰⁾ Vgl Abs 5 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²¹⁾ Vgl Abs 7 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²²⁾ Nichtamtliche Übersetzung der Verfasser.

aus dem die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen effektiv verbunden sind

- (a) mit einer solchen Betriebsstätte oder festen Einrichtung oder
- (b) mit Geschäftstätigkeiten iSd Art 7 Abs 1 lit c.

In diesen Fällen sind gegebenenfalls die Bestimmungen des Art 7 oder Art 14 anzuwenden.

- (6) Für Zwecke dieses Artikels und vorbehaltlich Abs 7 gelten Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist oder der Schuldner ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung hat, mit der die Schuld, für die die Zahlung geleistet wurde, in Zusammenhang steht, und diese Zahlungen von der Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden.
- (7) Für Zwecke dieses Artikels gelten Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen nicht aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner in diesem Staat ansässig ist und in dem anderen Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und diese Aufwendungen durch die Betriebsstätte oder feste Einrichtung getragen werden.
- (8) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Zahlungen für die diesen zugrunde liegenden Dienstleistungen den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehung vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht jeden Vertragsstaats unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

2. Die Verteilungsnorm im Detail

2.1. Grundsätzliches Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat

Gemäß Art 12B Abs 1 UN-MA dürfen Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen, die aus einem Vertragsstaat (Quellenstaat) stammen und an eine im anderen Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat) ansässige Person gezahlt werden, im anderen Staat besteuert werden. Der Aufbau des vorgeschlagenen Art 12B UN-MA ist den abkommensrechtlichen Verteilungsnormen für Dividenden (Art 10 UN-MA), Zinsen (Art 11 UN-MA), Lizenzgebühren (Art 12 UN-MA) und für Entgelte für technische Dienstleistungen (Art 12A UN-MA) nachempfunden, die zwar grundsätzlich eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorsehen, dem Quellenstaat jedoch ein (begrenztes) Besteuerungsrecht überlassen. Dies geschieht unabhängig davon, ob im Quellenstaat eine Betriebsstätte (Art 5 UN-MA) oder feste Einrichtung (Art 14 UN-MA) besteht. Sind die Einkünfte jedoch funktional einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung zuzuordnen oder sind sie ähnlicher Natur wie jene, die von der Betriebsstätte erzielt werden (Art 7 Abs 1 lit c UN-MA), sind diese gemäß Art 12B Abs 5 UN-MA als diesen Einrichtungen zuzuordnende Gewinne zu besteuern (sogenannter Betriebsstättenvorbehalt). Der in Art 12B UN-MA verwendete Begriff „zahlen“ („paid“) ist in einem weiten Sinn zu verstehen und steht für die Erfüllung einer vertraglichen oder tatsächlichen Verpflichtung, einem Dienstleister finanzielle Mittel zur Verfügung zu stellen.²³⁾

2.2. Begrenztes Besteuerungsrecht des Quellenstaates

Art 12B Abs 2 UN-MA überlässt dem Quellenstaat ein eingeschränktes Recht zur Besteuerung der in Art 12B Abs 1 UN-MA genannten Einkünfte, dessen Höhe gedeckelt und bilateralen Verhandlungen überlassen wird.²⁴⁾ Ob die Besteuerung auf Brutto- oder Nettobasis erfolgt, bleibt gemäß Art 12B Abs 2 UN-MA dem nationalen Recht der Vertragsstaaten vorbehalten, wobei in der Praxis die Umsetzung in Form einer Abzugsteuer erfolgen wird.²⁵⁾ Der Ansässigkeitsstaat ist durch Anwendung der Befreiungsmethode

²³⁾ Vgl Abs 12 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²⁴⁾ Vgl Abs 16 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²⁵⁾ Vgl Rawal, United Nations – Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution, APTB 2020, No 3.

(Art 23A UN-MA) oder der Anrechnungsmethode zur Entlastung verpflichtet, wobei das UN-MA für Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen offenbar die Anrechnungsmethode favorisiert.²⁶⁾ Art 12B Abs 2 UN-MA stellt bezüglich des Vergütungsempfängers auf den Nutzungsberechtigten („*beneficial owner*“) der Einkünfte ab, um die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA durch die Zwischenschaltung von Treuhändern und Durchlaufgesellschaften zu vermeiden.²⁷⁾ Dabei verweist der UN-MK auf die Vorarbeiten der OECD.²⁸⁾ Es wird auch betont, dass selbst dann, wenn der Empfänger der Einkünfte der Nutzungsberechtigte ist, abkommensrechtliche oder innerstaatliche Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr die abkommensrechtliche Quellensteuerbegrenzung verhindern können.²⁹⁾

2.3. Option zur Nettbesteuerung

Art 12B Abs 3 UN-MA räumt dem Empfänger der Einkünfte das Wahlrecht ein, zur Besteuerung auf Nettobasis zu optieren. Dieses Wahlrecht soll für das einzelne Steuerjahr ausgeübt werden können³⁰⁾ und Überbesteuerung vermeiden, die mangels Anrechnungsmöglichkeit der Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat (zB mangels Anrechnungssubstrats im Verlustfall) eintreten kann.³¹⁾ Dabei wird davon ausgegangen, dass 30 % der „*profitability ratio*“ des Nutzungsberechtigten der Vergütungen besteuert werden soll. Diese ergibt sich aus dem Verhältnis des Gesamtgewinns des Unternehmens oder, falls verfügbar, des Gewinns des entsprechenden Geschäftsbereichs, zu dem im jeweiligen Quellenstaat erwirtschafteten Bruttojahresumsatz. Ist das Unternehmen Teil eines Konzerns, soll das konsolidierte Ergebnis des Konzerns bzw Geschäftsbereichs als Bemessungsgrundlage herangezogen werden.³²⁾ Die „*profitability ratio*“ soll sich auf Grundlage des konsolidierten Jahresabschlusses aus dem Verhältnis des Jahresgewinns zum Umsatz ergeben. Der so ermittelte Gewinn soll zum jeweils nationalen Steuertarif besteuert werden, darauf allfällige, auf die Einkünfte bereits erhobene Quellensteuern angerechnet werden können.³³⁾ Nach welchem Recht der Gewinn zu ermitteln ist, lässt der UN-MK jedoch offen.

2.4. Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen

Art 12B Abs 4 UN-MA definiert den sachlichen Anwendungsbereich der Verteilungsnorm. Als „*automated*“ gilt eine Dienstleistung dann, wenn der Nutzer diese aufgrund vorhandener Geräte und Ausrüstungen – im Gegensatz zu Leistungen, die eine Interaktion zwischen Dienstleister und Kunden erfordern – automatisiert in Anspruch nehmen kann.³⁴⁾ Bezüglich des Tatbestandsmerkmals der minimalen menschlichen Beteiligung („*minimal human involvement*“) ist ausschließlich auf den Dienstleister und nicht auf den Nutzer der Leistung abzustellen.³⁵⁾ Im Übrigen hat die Definition die Erbringung von Dienstleistungen im Blickfeld und bezieht sich nicht auf das menschliche Zutun bei der Schaffung, Weiterentwicklung oder Wartung der zur Erbringung der Dienstleistung nötigen Systeme.³⁶⁾ Die Schwelle minimaler menschlicher Beteiligung gilt nach den Ausführungen im UN-MK zu Art 12B Abs 4 UN-MA als nicht überschritten, wenn die Erbringung

²⁶⁾ Vgl Abs 15 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²⁷⁾ Vgl Abs 18 ff UN-MK zu Art 12B UN-MA; *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 12 Rz 23; *Tischbirek* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶ (2015) Vor Art 10 bis 12 Rz 12.

²⁸⁾ Vgl Abs 21 UN-MK zu Art 12B UN-MA, unter Verweis auf *OECD*, *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, adopted by the OECD Council on 27 November 1986 (2019).

²⁹⁾ Vgl Abs 23 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁰⁾ Vgl *Rawal*, APTB 2020, No 3.

³¹⁾ Vgl Abs 26 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³²⁾ Vgl Abs 27 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³³⁾ Vgl Abs 28 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁴⁾ Vgl Abs 31 Satz 1 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁵⁾ Vgl Abs 31 Satz 2 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁶⁾ Vgl Abs 31 Satz 3 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

der Dienstleistung an neue Nutzer nur eine geringfügige menschliche Reaktion auf individuelle Anforderungen eines Nutzers erfordert.³⁷⁾ Ob eine automatisierte Dienstleistung gegeben ist, kann auch daran gemessen werden, ob die gleiche Art von Leistung mit nur minimaler menschlicher Beteiligung auch für neue Nutzer erbracht werden kann.³⁸⁾ Wenn also ein automatisiertes Geschäftsmodell entwickelt worden ist (zB Musiksammlung, soziales Netzwerk), das einem, mehreren oder vielen Nutzern in automatisierter Form auf Grundlage des gleichen Geschäftsprozesses angeboten werden kann, soll das Tatbestandsmerkmal der automatisierten digitalen Dienstleistung gegeben sein.³⁹⁾ Nicht automatisierte digitale Geschäfte sind nach den Ausführungen im UN-MK zu Art 12B Abs 4 UN-MA hingegen dadurch gekennzeichnet, dass die Leistungserbringung an neue Kunden einen proportionalen Anstieg der Kosten pro Einheit zur Folge hat.⁴⁰⁾

Ein weiteres Tatbestandsmerkmal der von Art 12B UN-MA erfassten Dienstleistungen ist, dass diese über das Internet oder ein anderes elektronisches Netzwerk und nicht physisch vor Ort erbracht werden.⁴¹⁾ Bei Einkünften aus Mischverträgen („*multiple supplies*“), die verschiedene Arten von Einkünften für abgrenzbare Leistungen umfassen können, hat eine Aufteilung und gesonderte Prüfung für jede abgrenzbare Leistung zu erfolgen.⁴²⁾

Nach den Ausführungen im UN-MK sollen die folgenden Leistungen unter die Definition der automatisierten digitalen Dienstleistungen fallen:⁴³⁾

1	Online advertising services	Werbung über eine digitale Schnittstelle, Monitoring der Werbemaßnahmen, Performance-Management.
2	Online intermediation platform services	Bereitstellung digitaler Schnittstellen und sozialer Medien, die eine Interaktion zwischen den Nutzern zulassen, inkl solcher, die dem Nutzer den Verkauf, die Vermietung, Werbung und Anzeigen für bestimmte Waren, Dienstleistungen, vom Nutzer generierte Inhalte oder andere Vermögensgegenstände ermöglichen.
3	Social media services	
4	Digital content services	Automatisierte Bereitstellung von digitalen Daten in Form von Computerprogrammen, Musik, Videos, Texten, Spielen und Software.
5	Cloud computing services	Standardisierter „On-Demand-Zugang“ zu Informationstechnologie.
6	Sale or other alienation of user data	Verkauf von Daten an Dritte, die von Nutzern einer digitalen Schnittstelle generiert werden und durch einen automatisierten Algorithmus gesammelt, komprimiert oder durch Bearbeitung in anderer Weise erzeugt werden.
7	Standardised online teaching services	Bereitstellung von Online-Lernprogrammen, die einer unbegrenzten Anzahl von Nutzern angeboten werden, ohne Live-Präsenz eines Instructors bzw ohne die Notwendigkeit einer kundenspezifischen Anpassung an die Bedürfnisse bestimmter Nutzer oder einer Gruppe von Nutzern.

³⁷⁾ Vgl Abs 31 Satz 4 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁸⁾ Vgl Abs 31 Satz 5 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁹⁾ Vgl Abs 31 Satz 6 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴⁰⁾ Vgl Abs 31 Satz 7 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴¹⁾ Vgl Abs 32 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴²⁾ Vgl Abs 33 und 40 UN-MK zu Art 12B UN-MA; gemischte Verträge, wie zB Franchise-Verträge, sind auch nach Ansicht der OECD und der österreichischen Finanzverwaltung in die einzelnen Komponenten aufzuteilen, vgl Tz 11.6 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA idF 2017; EAS 226 vom 25. 1. 1993.

⁴³⁾ Vgl Abs 34 f UN-MK zu Art 12B UN-MA.

Der UN-MK zu Art 12B Abs 4 UN-MA enthält auch eine Abgrenzung zu jenen Leistungen, die nicht unter Art 12B UN-MA zu subsumieren sind:⁴⁴⁾

1	Customised services provided by professionals	Leistungen (durch natürliche oder juristische Personen) von Rechtsanwälten, Steuerberatern, Buchhaltern, Architekten, Ingenieuren, Ärzten, Finanzberatern und sonstigen Spezialisten.
2	Customised online teaching services	Kundenspezifische Online-Schulungen.
3	Services providing access to the Internet or to an electronic network	Dienstleistungen iZm der Herstellung, Anmeldung oder Einrichtung einer Internetverbindung, ungeachtet der Form der Bereitstellung.
4	Online sale of goods and services other than automated digital services	Lieferung von Waren und Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle.
5	Broadcasted services including simultaneous internet transmission	Leistungen von Rundfunkanstalten, die über andere Kommunikationsnetzwerke als das Internet oder elektronische Netzwerke einer breiten Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden.
6	Composite digital services embedded within a physical good irrespective of network connectivity (“internet of things”)	Digitale Leistungen, die Bestandteil eines physischen Gegenstands sind.

Vereinzelte automatisierte digitale Dienstleistungen neben Art 12B UN-MA auch unter Art 12A UN-MA (Vergütungen für technische Dienstleistungen)⁴⁵⁾ subsumierbar sein. In diesen Situationen ist vorrangig Art 12A UN-MA anzuwenden, insbesondere wenn es zu einer vollständigen Überlappung der fraglichen Leistung mit dem Anwendungsbereich von Art 12A UN-MA kommt.⁴⁶⁾ Daraus kann abgeleitet werden, dass in einem ersten Schritt zu prüfen ist, ob Art 12A UN-MA anwendbar ist.⁴⁷⁾ Einkünfte aus einem Leistungsbündel, die nur zum Teil unter eine der beiden Normen fallen, sind aufzuteilen.⁴⁸⁾

2.5. Der Begriff „Dienstleistung“

Das UN-MA enthält keine Definition des Begriffs „Dienstleistung“ („services“), der auch in Art 12A, Art 14 und in Art 19 UN-MA verwendet wird. Der UN-MK geht von einem sehr weiten Begriffsverständnis aus und versteht darunter Aktivitäten, die von einer Person zum Nutzen einer anderen Person gegen Entgelt erbracht werden.⁴⁹⁾ Bezüglich der Abgrenzung der Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen von Lizenzgebühren iSd Art 12 UN-MA wird auf den Kommentar zu Art 12 UN-MA⁵⁰⁾ verwiesen.⁵¹⁾

⁴⁴⁾ Vgl Abs 36 ff UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴⁵⁾ Zum Anwendungsbereich siehe Art 12A Abs 3 UN-MA; ausführlich *Mitterlehner*, UN-Musterabkommen – neue Bestimmung zur Besteuerung technischer Dienstleistungen geplant, SWI 2017, 180 (182 ff).

⁴⁶⁾ Vgl Abs 40 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴⁷⁾ Vgl *Rawal*, APTB 2020, No 3.

⁴⁸⁾ Vgl Abs 40 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴⁹⁾ Vgl Abs 44 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁵⁰⁾ Im Besonderen wird auf Abs 12 UN-MK zu Art 12 UN-MA verwiesen.

⁵¹⁾ Vgl Abs 45 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

2.6. Keine Ausnahme für Leistungen an Privatpersonen

Während Art 12A Abs 3 lit c UN-MA Zahlungen für technische Dienstleistungen von natürlichen Personen für deren persönliche Zwecke aus dem Anwendungsbereich dieser Verteilungsnorm ausnimmt, ist in Art 12B UN-MA eine solche Ausnahme (bewusst)⁵²⁾ nicht vorgesehen. Das heißt, dass auch Privatpersonen verpflichtet wären, bei Zahlungen an ausländische Anbieter automatisierter digitaler Dienstleistungen einen Steuer einbehalt vorzunehmen. Begründet wird dies damit, dass viele multinationale Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen einen sehr erheblichen Anteil ihrer Einkünfte aus der Erbringung automatischer digitaler Dienstleistungen mit Konsumenten erzielen.⁵³⁾ Da eine Verpflichtung von Privatpersonen zur Vornahme eines Steuerabzugs in der Praxis nur schwer um- und durchsetzbar ist,⁵⁴⁾ überlässt es der UN-MK den Vertragsstaaten, in ihrem nationalen Recht andere Erhebungsmechanismen (Veranlagung, Steuereinbehalt durch Finanzdienstleister) vorzusehen.⁵⁵⁾

Diese Problematik stellt sich im Ertragsteuerrecht aktuell etwa bei selbst organisierten Eigenveranstaltungen ausländischer Künstler oder Vortragender in Österreich.⁵⁶⁾ In derartigen Fällen erscheint eine Haftungsanspruchnahme zahlreicher Eintrittskartenkäufer nach Ansicht des deutschen BMF nicht durchsetzbar.⁵⁷⁾ In solchen Fällen wird es zweckmäßiger sein, sich direkt an den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsempfänger zu wenden.⁵⁸⁾ § 100 Abs 3 EStG ermöglicht der zuständigen Finanzbehörde in diesen Fällen unter gewissen Voraussetzungen die direkte Vorschreibung der österreichischen Steuer an den ausländischen Vergütungsempfänger.⁵⁹⁾ Mittels freiwilliger Antragsveranlagung iSd § 102 Abs 1 Z 3 EStG könnte der ausländische Vergütungsempfänger die Direktvorschreibung gemäß § 100 Abs 3 EStG allerdings vermeiden.⁶⁰⁾

Das österreichische Ertragsteuerrecht sieht aktuell weder im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 EStG noch im Rahmen der Abzugsteuer iSd § 99 EStG einen umfassenden⁶¹⁾ Tatbestand für automatisierte digitale Dienstleistungen vor. Würde der Gesetzgeber etwa in § 99 EStG einen Quellenbesteuerungstatbestand schaffen,⁶²⁾ so böte § 100 Abs 3 EStG eine mögliche Grundlage, um die Quellensteuer direkt dem ausländischen Vergütungsempfänger vorschreiben zu können und somit einen Lösungsansatz zur angesprochenen Problematik der Steuereintreibung bei Privatpersonen als Dienstleistungsbezieher.⁶³⁾ Als regulärer Erhebungsmechanismus scheidet diese Variante aber wohl aus, weil die Direktvorschreibung nach § 100 Abs 3 EStG nur in besonderen Ausnahmen erfolgen soll. Dies ergibt sich schon aus dem Wortlaut der

⁵²⁾ Vgl Abs 41 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁵³⁾ Vgl Abs 41 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁵⁴⁾ Im Rahmen des Abschlussberichts zu BEPS-Aktionspunkt 1 (OECD, Action 1 – 2015 Final Report, Tz 295 ff) war dies ein wesentliches Argument, das die *Task Force on the Digital Economy* gegen die Anwendung einer Quellensteuer zur Bekämpfung der steuerlichen Herausforderungen iZm der *digital economy* vorbrachte; *Mitterlehner*, Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy, SWI 2016, 58 (64).

⁵⁵⁾ Vgl Abs 42 UN-MK zu Art 12B UN-MA. Diese Problematik wurde auch im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 1 aufgeworfen. Auch dort wurde als möglicher Lösungsvorschlag die Einschaltung von Finanzdienstleistern (zB Kreditkartenunternehmen) in Erwägung gezogen.

⁵⁶⁾ Vgl EAS 3418 vom 17. 7. 2019; *Mitterlehner*, Quellensteuer bei Eigenveranstaltungen von ausländischen Künstlern, ÖStZ 2017, 16 (16 ff).

⁵⁷⁾ Vgl dBMF 25. 11. 2010, IV C 3 – S 2303/09/10002, Rz 42.

⁵⁸⁾ Vgl *Mitterlehner*, ÖStZ 2017, 16 (18).

⁵⁹⁾ Vgl EAS 3418 vom 17. 7. 2019; *Mitterlehner*, ÖStZ 2017, 16 (18 f).

⁶⁰⁾ Vgl EAS 2811 vom 1. 2. 2017; EAS 3418 vom 17. 7. 2019; *Mitterlehner*, ÖStZ 2017, 16 (19).

⁶¹⁾ Vereinzelt könnten Sachverhalte bestehen, die im Rahmen der Tatbestände der §§ 98 und 99 EStG, welche einen Verwertungstatbestand vorsehen, auch bei automatischen digitalen Dienstleistungen zu einer österreichischen beschränkten Steuerpflicht und Quellensteuerabzugsverpflichtung führen.

⁶²⁾ Zusätzlich wäre dann aber jedenfalls auch in § 98 EStG ein entsprechender, zur beschränkten Steuerpflicht führender, Tatbestand vorzusehen.

⁶³⁾ Vgl Abs 41 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

Bestimmung.⁶⁴⁾ Die Direktvorschreibung der Abzugsteuer im Haftungsweg als regulärer Eintreibungsmechanismus würde überdies den Sinn und Zweck einer Quellensteuerabzugsbestimmung *ad absurdum* führen.⁶⁵⁾ Die Einschaltung von Intermediären (zB Kreditkartenunternehmen, Banken) scheint hier zweckmäßiger. Aktuell verfügen diese aber in der Regel nicht über die nötigen Informationen, um die Quellensteuer einzuheben,⁶⁶⁾ und nicht jede im Internet verfügbare Zahlungsmodalität erfolgt mittels Zwischenschaltung eines Intermediärs (zB *Bitcoin*).

2.7. Betriebsstättenvorbehalt

Soweit Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen einer im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätte iSd Art 5 UN-MA oder einer festen Einrichtung iSd Art 14 UN-MA zuzuordnen sind, sind diese gemäß Art 7 bzw Art 14 UN-MA als Teil des Gewinnes dieser Einrichtungen zu erfassen. Die Besteuerungsfolgen von Art 12B Abs 1 bis 3 UN-MA treten folglich nicht ein.⁶⁷⁾ Da in Art 7 Abs 1 lit b und c UN-MA eine eingeschränkte Betriebsstätten-Attraktivkraft vorgesehen ist, ist der Betriebsstättenvorbehalt auf jene automatisierten digitalen Dienstleistungen anzuwenden, die effektiv mit einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung verbunden sind („*effectively connected*“) und die gleicher oder ähnlicher Art sind wie jene, die durch die Betriebsstätte erbracht werden.⁶⁸⁾ Bezüglich der Abgrenzung von Betriebsstättengewinnen weist der UN-MK ausdrücklich darauf hin, dass weder Art 7 noch Art 14 UN-MA einer Besteuerung auf Bruttobasis (zB durch Gewinnsschätzung) entgegenstehen, solange das in Art 24 Abs 3 UN-MA vorgesehene Betriebsstättendiskriminierungsverbot nicht verletzt wird.⁶⁹⁾

2.8. Die Definition des Quellenstaates

Art 12B Abs 6 und 7 UN-MA definieren, unter welchen Voraussetzungen Einkünfte aus einem Staat stammen („[...] *deemed to arise in a Contracting State [...]*“). Wie auch in Art 12A UN-MA vorgesehen, ist es dafür nicht erforderlich, dass der Dienstleister im Quellenstaat physisch präsent ist.⁷⁰⁾ Dies soll dem Umstand Rechnung tragen, dass – bis auf Art 12A UN-MA – sämtliche Verteilungsnormen des UN-MA bei Activeinkünften auf eine physische Präsenz abstellen und folglich iZm der sogenannten „*digital economy*“ kaum Besteuerungsrechte für Quellenstaaten bestehen.⁷¹⁾ Demnach ist Art 12B UN-MA auch auf solche Einkünfte anzuwenden, die von einer in einem der beiden Vertragsstaaten oder in einem Drittstaat⁷²⁾ ansässigen Person bezahlt werden und von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden, die diese Person im Quellenstaat hat.⁷³⁾ Korrespondierend dazu ist in Art 12B Abs 7 UN-MA vorgesehen, dass Art 12B Abs 1 bis 3 UN-MA nicht anwendbar ist, wenn die Zahlungen für automatisierte digitale Dienstleistungen von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getra-

⁶⁴⁾ § 100 Abs 3 EStG lautet (Hervorhebung durch die Verfasser): „Dem Empfänger der Einkünfte ist die Abzugsteuer *ausnahmsweise vorzuschreiben*, wenn 1. der Schuldner die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs 2 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder 2. der Empfänger weiß, daß der Schuldner (in den Fällen des § 99 Abs 3 die zum Steuerabzug zugelassene Person) die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.“

⁶⁵⁾ Der Quellensteuerabzug durch den inländischen Vergütungsschuldner dient der Vereinfachung der Steuererhebung und der Sicherstellung der Steuererhebung, vgl *Hummer*, Funktionsweise und Wesen der Abzugsteuer, in *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Quellensteuern, Bd I (2016) 1 ff.

⁶⁶⁾ Vgl *OECD*, Action 1 – 2015 Final Report, Tz 295 ff.

⁶⁷⁾ Vgl Abs 49 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁶⁸⁾ Vgl Abs 47 f UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁶⁹⁾ Vgl Abs 49 Satz 4 f UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁷⁰⁾ Vgl Abs 50 UN-MK zu Art 12B UN-MA

⁷¹⁾ Vgl *Mitterlehner*, SWI 2016, 58 (60).

⁷²⁾ Vgl Abs 51 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁷³⁾ Vgl Abs 13 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

gen werden, die der in einem Vertragsstaat ansässige Schuldner der Vergütungen in einem Drittstaat unterhält.⁷⁴⁾ Von einem „Tragen“ der Zahlungen („borne by“) ist dann auszugehen, wenn diese von der Betriebsstätte bzw festen Einrichtung nach abkommensrechtlichen Grundsätzen der Ergebnisabgrenzung grundsätzlich als Betriebsausgabe geltend gemacht werden könnten. Auf den tatsächlichen Betriebsausgabenabzug kommt es nicht an.⁷⁵⁾

Die fehlende Anknüpfung an die physische Präsenz des Dienstleisters im Quellenstaat wird nach Ansicht von *Kaeser* zu schwer nachvollziehbaren Umverteilungen des Steuersubstrats führen. Der Staat, von dem aus die hinter der automatisierten Dienstleistung stehenden Leistungen erbracht werden, muss auch die damit zusammenhängenden Kosten als abzugsfähigen Aufwand gegen sein Steuersubstrat dulden, verliert aber einen Teil des Besteuerungssubstrats aus den damit zusammenhängenden Einkünften.⁷⁶⁾

2.9. Fremdverhaltensgrundsatz

Art 12B Abs 8 UN-MA beschränkt den Anwendungsbereich des Art 12B UN-MA, wenn aufgrund besonderer Beziehungen zwischen dem Schuldner der Zahlungen für automatisierte digitale Dienstleistungen und dem nutzungsberechtigten Empfänger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten die Vergütungen den Betrag übersteigen, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten. Analoge Bestimmungen finden sich in den Verteilungsnormen für Zinsen (Art 11 Abs 6 UN-MA), Lizenzgebühren (Art 12 Abs 6 UN-MA) und für Vergütungen für technische Dienstleistungen (Art 12A Abs 7 UN-MA).

Art 12B UN-MA ist bei verbundenen Unternehmen iSd Art 9 UN-MA also nur auf den fremdüblichen Betrag der Zahlung anwendbar. Der darüber hinausgehende Betrag ist nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht – allenfalls unter Berücksichtigung anderer Bestimmungen eines DBA – zu erfassen.⁷⁷⁾ Der UN-MK weist darauf hin, dass es – anders als Art 11 Abs 6 UN-MA, der bei fremdunüblicher Zinsverrechnung nur eine Anpassung des Zinssatzes zulässt – Art 12A Abs 8 UN-MA auch ermöglicht, den fremdunüblichen Teil der Zahlung in andere Einkünfte umzuqualifizieren und folglich eine andere Verteilungsnorm anzuwenden (zB Art 12 UN-MA).⁷⁸⁾

IV. Schlussfolgerungen

Wenngleich es sich bei dem Vorschlag der UN-Steuerexperten vorerst nur um einen Entwurf handelt, zeigt der Ansatz, in welche Richtung die Besteuerung der digitalen Wirtschaft nach Ansicht der Entwicklungs- und Schwellenländer gehen soll. Vertreter dieser Länder befürworten diesen Ansatz als im Vergleich zu Säule I der OECD einfach und leicht umsetzbar. Die OECD präferiert hingegen den Vorschlag zu Säule I und möchte so bald wie möglich einen globalen Konsens darüber finden. Dazu soll im Oktober 2020 das nächste Meeting des IF stattfinden.⁷⁹⁾ Zahlreiche UN-Mitgliedstaaten sind längst ebenso Mitglieder im IF der OECD. Allein vor diesem Hintergrund erscheint fraglich, ob ein globaler Konsens zu Säule I in Reichweite ist. Der Vorschlag zu Art 12B UN-MA lässt aber ohnehin viele Fragen offen:

⁷⁴⁾ Vgl Abs 53 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁷⁵⁾ Vgl Abs 55 f UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁷⁶⁾ Vgl *Kaeser*, Seminar F: UN Matters – UN and OECD Differences in Model, TP etc: Fokus auf technische Dienstleistungen, IStR 2014, 708 (710).

⁷⁷⁾ Vgl Abs 57 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁷⁸⁾ Vgl Abs 60 f UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁷⁹⁾ Vgl *OECD*, OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – July 2020, 16 ff.

- Im B2B-Bereich erscheint das Quellensteuerkonzept vergleichsweise einfach umsetzbar. Bei Vergütungen, die von Privatpersonen bezahlt werden, erscheint hingegen die Einbindung von Intermediären wie etwa Finanzdienstleistern (zB Kreditkartenunternehmen) in die Abzugsverpflichtung unabdingbar.
- Die optionale Nettobesteuerung stellt auf unternehmensspezifische, sektorale, konzernale oder marktbezogene „*profitability ratios*“ ab. Das setzt in der Praxis voraus, dass der Quellenstaat die Gewinnermittlungsmethode des Ansässigkeitsstaates bzw international anerkannte Methoden akzeptieren wird müssen. Eine Anpassung an das Recht des Quellenstaates würde gerade die durch die UN-Experten gewünschte Einfachheit des Systems *ad absurdum* führen.
- Wenngleich sich der UN-MK bemüht, den sachlichen Anwendungsbereich des Art 12B UN-MA zu beschreiben, bleiben – insbesondere zwecks Abgrenzung zu Art 7, 12, 12A und 14 UN-MA – viele Zweifelsfragen offen. Die Erfahrungen mit Verteilungsnormen wie Art 12A UN-MA lassen befürchten, dass Quellenstaaten Art 12B UN-MA als „Auffangtatbestand“ nutzen, um an jeglicher Art von Dienstleistung ihr Besteuerungsrecht zu sichern.
- Selbst wenn der neue Art 12B UN-MA in das nächste Update des UN-MA Eingang finden sollte, wird es eines MLI bedürfen, um eine einigermaßen zeitnahe Umsetzung in einer Vielzahl von DBA zu bewirken. Da DBA einen innerstaatlichen Besteuerungsanspruch zwar beschränken, nicht aber ausweiten oder gar begründen können,⁸⁰⁾ erfordert die Aufnahme einer dem Art 12B UN-MA nachempfundenen Bestimmung in ein DBA zudem einen entsprechenden innerstaatlichen Quellenbesteuerungstatbestand.

Das UN Committee hat mit Art 12A und 12B UN-MA in einem ersten Schritt aufgezeigt, wie die Besteuerung von digital erbrachten Dienstleistungen auch ohne betriebsstättenähnlichen Nexus aussehen könnte. Dennoch wurde es verabsäumt, Fragen zufriedenstellend zu klären, die schon im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 vor fünf Jahren aufgeworfen worden waren. Dessen ungeachtet erscheint die Besteuerung digitaler Dienstleistungen über einen Quellensteuerabzug um vieles einfacher als das Pillar-I-Konzept der OECD.

⁸⁰⁾ Vgl Kofler in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Kap IV Rz 10 mwN.

Impressum

Periodisches Medienwerk: SWI – Steuer & Wirtschaft International – Tax And Business Review. Grundlegende Richtung: Beiträge zum internationalen Steuer- und Wirtschaftsrecht. Erscheint monatlich, Jahresabonnement (Print inkl. Online) 2020 EUR 344,- inkl. MwSt. zzgl. Versandkosten. Auslandsversandspesen werden separat verrechnet. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch zu den jeweils gültigen Konditionen auf ein Jahr weiter. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis jeweils spätestens 30. November schriftlich erfolgen. Nachdruck – auch auszugsweise – ist nur mit ausdrücklicher Bewilligung des Verlages gestattet. Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in dieser Fachzeitschrift trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Verlages oder Autors ausgeschlossen ist. Für Publikationen in den Fachzeitschriften des Linde Verlags gelten die AGB für Autorinnen und Autoren (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/agb>) sowie die Datenschutzerklärung (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/datenschutz>).

Medieninhaber, Herausgeber, Medienunternehmen:
LINDE VERLAG Ges.m.b.H., 1211 Wien, Scheydgasse 24, PF 351
Telefon: +43 1 24 630 Serie, Telefax: +43 1 24 630-23 DW
E-Mail: office@lindeverlag.at; www.lindeverlag.at
DVR 0002356. Rechtsform der Gesellschaft: Ges.m.b.H., Sitz: Wien
Firmenbuchnummer: 102235x

Firmenbuchgericht:
Gesellschafter:

Geschäftsführer:
Anzeigenverkauf und -beratung:

Handelsgericht Wien, ARA-Lizenz-Nr.: 3991
Frau Anna Jentzsch (35 %) und
Jentzsch Holding GmbH (65 %)
Mag. Klaus Korherr, Benjamin Jentzsch
Gabriele Hladik, Tel.: +43 1 24 630-19
E-Mail: gabriele.hladik@lindeverlag.at
Martin Moser, Tel.: +43 676 4103605
E-Mail: moser@mediaprojekte.at

Herstellung

jentzsch

Druckerei Hans Jentzsch & Co. GmbH
1210 Wien, Scheydgasse 31, Tel.: 01/2784216-0; office@jentzsch.at - www.jentzsch.at