

Die Besteuerung automatisierter digitaler Dienstleistungen im UN-Musterabkommen 2021

Stefan Bendlinger



Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

Anfang 2022 hat das *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* das UN-Musterabkommen 2021 veröffentlicht. Darin findet sich ein neuer Art 12B, der sich mit der Besteuerung von automatisierten digitalen Dienstleistungen (*automated digital services*; ADS) beschäftigt. Die Digitalisierung internationaler Geschäftstätigkeiten hat in den letzten Jahren eine Diskussion über die Wirksamkeit des derzeitigen internationalen Steuersystems ausgelöst, das Unternehmensgewinne grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung überlässt und Marktstaaten nur bei bestehender physischer Präsenz Besteuerungsrechte einräumt. Viele Staaten haben innerstaatlich durch die Einführung von Digitalsteuern darauf reagiert. Ende 2021 ist es G20 und OECD gelungen, 137 Staaten des OECD Inclusive Framework on BEPS davon zu überzeugen, sich auf neue Nexus- und Gewinnverteilungsregeln (Säule I) und eine globale Mindestbesteuerung (Säule II) zu einigen und damit eine neue internationale Steuerordnung zu schaffen. Nicht zuletzt, um damit einen Flickenteppich nationaler Regelungen zu verhindern. Parallel dazu hat das UN-Expertenkomitee eine neue Verteilungsnorm für ADS in das UN-MA 2021 übernommen und durch einen Kommentar dazu ergänzt. Demnach sollen Staaten, aus denen die dafür geleisteten Zahlungen stammen, auf abkommensrechtlicher Ebene in Form einer Quellensteuer oder einer pauschalen Gewinnallokation neue Besteuerungsrechte eingeräumt werden. Wenngleich sich derzeit noch keine korrespondierende Bestimmung in den österreichischen DBA findet, wird die Übernahme einer solchen Regelung bei künftigen DBA-Verhandlungen und -Revisionen mit Entwicklungs- und Schwellenländern nicht zu vermeiden sein und in Verbindung mit der neuen Weltsteuerordnung möglicherweise eine Mehrfachbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle auslösen.

Diesen Beitrag widme ich Mag. Roland Macho zu seinem runden Geburtstag. In den vielen Jahr(zehnt)en, in denen ich mich mit internationalem Steuerrecht beschäftigt habe, war er für mich trotz des Steuerberatern und Vertretern der Finanzverwaltung immanenten Interessengegensatzes stets ein professionell agierendes und hoch geschätztes Gegenüber. Die gemeinsam gehaltenen Seminare waren stets anregend und Ansporn, sich mit so manchem Thema noch intensiver auseinanderzusetzen. Ich wünsche Roland alles Gute. Möge er seine Tatkraft beibehalten und weiterhin so ein angenehmer und sympathischer Sparringpartner sein, der er mir bisher war.

1. UN-Musterabkommen 2021

In ihrer 22. Sitzung vom 29. 4. 2021 hat sich das aus 25 Personen bestehende Expertenkomitee der Vereinten Nationen (*UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*),¹ das

¹ Das *UN Tax Committee* ist ein Unterausschuss des Wirtschafts- und Sozialrats der Vereinten Nationen, der sich aus 25 Steuerexperten verschiedener Staaten zusammensetzt, um die internationale Zusammenarbeit in Steuerangelegenheiten zu fördern. Die Mitglieder werden alle vier Jahre durch UN-Mitgliedstaaten ausgewählt und durch den Generalsekretär ernannt. Das Komitee erarbeitet Leitlinien zu Fragen des internationalen Steuerrechts, insbesondere durch die regelmäßige Überarbeitung des UN-Musterabkommens und des UN Transfer Pricing Manual. Dabei stehen die besonderen steuerlichen Bedürfnisse von Entwicklungs- und Schwellenländern im Vordergrund. Derzeit sind in dem Expertenausschuss die folgenden Staaten vertreten: Angola, Argentinien, Chile, China, Deutschland, Ecuador, Ghana, Indien, Irland, Indonesien, Italien, Jamaica, Kanada, Malawi, Mauretanien, Mexico, Myanmar, die Nie-

für die Fortentwicklung des Musterabkommens der Vereinten Nationen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern² (UN-MA) zuständig ist, – nach entsprechenden bereits 2017 begonnenen und 2019 konkretisierten Vorarbeiten³ durch eine „drafting group“⁴ – darauf geeinigt, in Form eines Art 12B UN-MA eine neue Verteilungsnorm mit dem Titel „Income from Automated Digital Services“ (ADS) in das UN-MA zu überneh-

derlande, Nigeria, Norwegen, Pakistan, Russland, Schweden, Südkorea und Zambia.

² *UN Department of Economic & Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries 2021 (2021).*

³ *Ritter, Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, IWB 2021, 588 (591).*

⁴ *Bendlinger/Mitterlehner, UN-Vorschlag zur Besteuerung von automatisierten digitalen Dienstleistungen, SWI 2020, 510 (512); Rawal, Taxation of Digitalized Economy – Proposed UN Solution, APTB 2020, Vol 26, No 3.*

men, das als UN-MA 2021 Anfang 2022 veröffentlicht worden ist und inklusive Kommentar (UN-MK) insgesamt 933 Seiten (!) umfasst.⁵ Im UN-MA selbst wurde außerdem noch Art 13 UN-MA angepasst, der die Aufteilung von Besteuerungsrechten bei indirekten Vermögensübertragungen neu regelt. Im Kommentar zum UN-MA (UN-MK) wurde außerdem als „*minority view*“ der in Art 12 UN-MA definierte Begriff der „*Lizenzgebühren*“ neu kommentiert.⁶

Wenngleich die neue Verteilungsnorm nur ein Vorschlag an die Staaten darstellt, eine korrespondierende Bestimmung in ihre neu zu verhandelnden oder zu revidierenden DBA aufzunehmen, hat die Regelung eine gewisse „Ausstrahlwirkung“. Zwecks rascher und effektiver Übernahme des Art 12B UN-MA in die DBA hat das *Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity* (FATCI) der Vereinten Nationen vorgeschlagen, ein Multilaterales Instrument nach OECD-Vorbild⁷ zur Unterschrift aufzulegen.

2. Aufbau des Art 12B UN-MA

Der Aufbau des Art 12B UN-MA⁸ folgt dem Grunde nach den Verteilungsnormen für Passiveinkünfte, die in Art 10 UN-MA (Dividenden), Art 11 UN-MA (Zinsen), Art 12 UN-MA (Lizenzgebühren) und Art 12A UN-MA (technische Dienstleistungen) geregelt sind. Das durch die Verteilungsnorm des Art 12B UN-MA dem Quellenstaat eingeräumte Besteuerungsrecht besteht unabhängig vom Bestand einer Betriebsstätte („*permanent establishment*“) iSd Art 5 UN-MA oder einer festen Einrichtung („*fixed base*“) iSd Art 14 UN-MA. Allerdings findet sich in Art 12B Abs 8 UN-MA ein Betriebsstättenvorbehalt, wonach Art 12B Abs 1, 2 und 3 UN-MA nicht anwendbar sein soll, wenn der in einem der beiden DBA-Staaten ansässige Nutzungsberechtigte der Einkünfte aus ADS im anderen Staat, aus dem diese Einkünfte stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Tätigkeit durch eine feste Einrichtung ausübt und die ADS-Einkünfte tatsächlich mit der Betriebsstätte bzw festen Einrichtung in Zusammenhang stehen („*effectively connected*“). In

diesem Fall sind Art 7 UN-MA bzw Art 14 UN-MA anzuwenden. Im Hinblick auf die in Art 7 Abs 1 lit c UN-MA vorgesehene (eingeschränkte) Betriebsstätten-Attraktivkraft reicht es für eine solche Zurechnung jedoch aus, dass die ADS gleicher oder ähnlicher Art („*same or similar kind*“) sind wie jene, die durch die Betriebsstätte ausgeübt werden.

Art 12B UN-MA besteht aus insgesamt elf Absätzen:

- Abs 1: grundsätzliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates;
- Abs 2: begrenztes Besteuerungsrecht des Quellenstaates;
- Abs 3: optionale Nettobesteuerung im Quellenstaat;
- Abs 4: Definition des Begriffs „*multinationale Unternehmensgruppe*“;
- Abs 5: Definition des Begriffs „*automatisierte digitale Dienstleistung*“ (ADS);
- Abs 6: Positivkatalog von Einkünften aus ADS;
- Abs 7: Verhältnis zu Art 12 UN-MA und Art 12A UN-MA;
- Abs 8: Betriebsstättenvorbehalt;
- Abs 9: Definition der Einkunftsquelle;
- Abs 10: Definition der Einkunftsquelle bei Zurechnung zu einer Betriebsstätte;
- Abs 11: Anwendung der Verteilungsnorm nur auf fremdübliche Einkünfte aus ADS.

3. Quellensteuer auf automatisierte digitale Dienstleistungen

Art 12B Abs 1 UN-MA regelt ein grundsätzliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates, wonach Einkünfte aus ADS, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, im anderen Staat besteuert werden dürfen. Dem Begriff „*Zahlung*“ („*payment*“) ist dabei ein weites Verständnis beizumessen. Er steht für die Erfüllung einer Verpflichtung, dem Dienstleister in einer vertraglich vereinbarten Art und Weise Geldmittel zur Verfügung zu stellen.⁹

In Art 12B Abs 2 UN-MA wird jedoch auch dem Quellenstaat ein begrenztes Besteuerungsrecht eingeräumt. Darin heißt es, dass vorbehaltlich der Bestimmungen von Art 8 UN-MA („*international shipping and air transport*“) und Art 14 UN-MA („*independent personal services*“) Einkünfte aus ADS, die aus einem Vertragsstaat stammen, auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, und in Übereinstimmung mit dem Recht dieses Staates besteuert werden dürfen. Die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Einkünfte in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, einen in bilateralen DBA-Verhandlungen festzulegenden Prozentsatz des Bruttobetrag der den Einkünften aus ADS zugrunde liegenden Zahlungen nicht übersteigen. Der UN-MK empfiehlt, den Quellen-

⁵ *Hidien*, Digitale Dienstleistungen/Art 12B UN-MA: Entwurf einer neuen Verteilungsnorm für die Besteuerung von automatisierten digitalen Dienstleistungen im UN-MA 2017 – Lehren für Paris? ISR 2021, 255 (255 ff).

⁶ *Bendlinger*, Besteuerung von Software im UN-Musterabkommen – Vorschlag einer Erweiterung des Lizenzgebührenbegriffs, SWI 2021, 239 (239 ff).

⁷ Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 2018/93.

⁸ Das UN-MA ist nur in (authentischer) englischer Sprachfassung verfügbar. Die vom Verfasser vorgenommenen Übersetzungen orientieren sich an den verfügbaren deutschen Versionen des UN- und OECD-MA und des UN- und OECD-MK bzw der in den österreichischen DBA benutzten Wortwahl, die zum Teil auch Elemente aus dem UN-MA enthalten.

⁹ Tz 22 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

steuersatz auf 3 % oder 4 % zu begrenzen.¹⁰ Bezüglich des Vorbehalts einer Zuordnung der ADS-Einkünfte unter die Verteilungsnormen für See- und Luftschifffahrt (Art 8 UN-MA) bzw selbständige Arbeit (Art 14 UN-MA) weist der UN-MK darauf hin, dass aufgrund der Art dieser Dienstleistungen deren Subsumierung unter diese Verteilungsnormen ohnehin unwahrscheinlich ist.

Nachdem sich eine „*large minority*“ der Mitglieder des UN-Expertenausschusses dafür ausgesprochen hat, die Anwendung des Art 12B UN-MA auf große Unternehmen zu begrenzen,¹¹ um kleinere Unternehmen von der durch Quellensteuern häufig bewirkten übermäßigen Besteuerung zu schützen, wurde in den UN-MK ein alternativer Textvorschlag eines Art 12B UN-MA aufgenommen, wonach ADS nur dann einem Quellensteuerabzug unterliegen sollen, wenn der Nutzungsberechtigte der Einkünfte im jeweiligen Steuerjahr Umsätze erwirtschaftet, die weltweit und im Quellenstaat gewisse zwischen den DBA-Staaten zu vereinbarende Umsatzschwellen überschreiten.¹²

Zum in Art 12B Abs 2 UN-MA verwendeten Begriff des „*Nutzungsberechtigten*“ („*beneficial owner*“) verweist der UN-MK ua auf den Bericht der OECD zum Einsatz von Durchlaufgesellschaften („*conduit company*“),¹³ die ebenso wie Treuhänder, Vermittler oder Strohänner nicht berechtigt sind, „*to use and enjoy the income [...]*“,¹⁴ und für Zwecke des Art 12B UN-MA nicht als nutzungsberechtigt gelten. Unabhängig davon soll in Missbrauchsfällen der Quellenstaat nicht verpflichtet sein, sein Besteuerungsrecht durch Art 12B Abs 2 UN-MA zu begrenzen.¹⁵

4. Option zur Nettobesteuerung

In Art 12B Abs 3 UN-MA findet sich eine Alternative zu der in Art 12B UN-MA vorgesehenen Quellenbesteuerung. Art 12B Abs 2 UN-MA soll demnach keine Anwendung finden, wenn der Nutzungsberechtigte der Einkünfte aus ADS in einem Vertragsstaat ansässig ist und von dem anderen Vertragsstaat, aus dem sie stammen, verlangt („*[...] requests the other Contracting State [...]*“), dass die in einem Steuerjahr aus ADS erwirtschafteten qualifizierten Gewinne („*qualified profits*“) zu dem Steuersatz besteuert werden, der im innerstaatlichen Steuerrecht dieses Staates vorgesehen ist (Art 12B Abs 3 Satz 1 UN-MA).

In diesem Fall ist die Besteuerung durch den Quellenstaat vorbehaltlich der Art 8 UN-MA und Art 14 UN-MA entsprechend durchzuführen

(Art 12B Abs 3 Satz 2 UN-MA). Es ist davon auszugehen, dass Unternehmen diese Option dann in Anspruch nehmen werden, wenn sich dadurch im Vergleich zu einer auf Bruttobasis erhobenen Quellensteuer eine niedrigere Steuerbelastung ergibt oder Verluste angefallen sind.¹⁶

Gemäß Art 12B Abs 3 Satz 3 UN-MA gelten als qualifizierte Gewinne 30 % des Betrags, der sich aus der Anwendung der Rentabilitätskennzahl („*profitability ratio*“) des Geschäftsbereiches des Nutzungsberechtigten, dem die Einkünfte aus ADS zuzuordnen sind, auf den Bruttojahresumsatz aus diesem Geschäftsbereich ergibt, der in dem Vertragsstaat erwirtschaftet wird, aus dem diese Einkünfte stammen. Soweit der Nutzungsberechtigte keine Segmentberichterstattung führt, ist gemäß Art 12B Abs 3 Satz 4 UN-MA die Gesamtrentabilitätskennzahl („*overall profitability ratio*“) des Nutzungsberechtigten heranzuziehen.

Aus der Sicht des UN-Expertenausschusses ist die pauschale Festlegung eines dem Marktstaat zuzuordnenden 30%igen Gewinnanteils sachgerecht, „*[...] to achieve certainty on the one hand and to provide a fair and reasonable share to both jurisdictions on the other, keeping in mind the special role markets play in the generation of profits from the activities within the scope of the Article*“.¹⁷

Die Quellensteuer ergibt sich daher aus dem Produkt zwischen dem nationalen Einkommen- bzw Körperschaftsteuersatz und dem „*qualifizierten Gewinn*“. Letzterer errechnet sich wiederum aus der Rentabilitätskennzahl des Nutzungsberechtigten multipliziert mit dem Bruttojahresumsatz aus ADS, der aus dem Quellenstaat stammt, multipliziert mit 30 %. Die Rentabilitätskennzahl ergibt sich aus dem Quotienten zwischen dem adaptierten Jahresgewinn vor Steuern und dem konsolidierten Jahresumsatz.

Gehört der Nutzungsberechtigte jedoch zu einer multinationalen Unternehmensgruppe („*multinational enterprise group*“), ist gemäß Art 12B Abs 3 Satz 5 UN-MA die Rentabilitätskennzahl des Geschäftsbereiches der Gruppe anzuwenden, die sich auf die unter Art 12B UN-MA fallenden Einkünfte bezieht, oder der Gruppe als Ganzes, sollte die Gruppe keine Segmentberichterstattung („*segmental accounts*“) führen. Das soll allerdings nur dann gelten, wenn die *Gesamtrentabilitätskennzahl der multinationalen Unternehmensgruppe höher ist als die vorgenannte Rentabilitätskennzahl des Nutzungsberechtigten*. Zweck dieser Regelung ist es, konzerninternen Gewinnverschiebungen entgegenzutreten.¹⁸ Steht dem Quellenstaat die segmentierte Rentabilitätskennzahl („*segmental profitability rate*“) oder je nach Lage des Falls die Gesamtrentabilitätskennzahl der multinationalen

¹⁰ Tz 28 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

¹¹ Tz 25 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

¹² Tz 26 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

¹³ OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies, in *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)* (2019).

¹⁴ Tz 34 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

¹⁵ Tz 35 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

¹⁶ Tz 39 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

¹⁷ Tz 50 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

¹⁸ Tz 42 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

len Unternehmensgruppe, zu der der Nutzungsberechtigte gehört, nicht zur Verfügung, findet Art 12B Abs 3 UN-MA keine Anwendung. In diesem Fall bleibt es bei der Quellenbesteuerung gemäß Art 12B Abs 2 UN-MA. Der UN-MK geht davon aus, dass ein Zugang des Quellenstaates zu den für die Anwendung des Art 12B Abs 3 UN-MA notwendigen Informationen über die länderbezogene Berichterstattung (CbC-Reporting) bzw den internationalen Informationsaustausch möglich sein sollte.¹⁹

Der Begriff der „*multinational enterprise group*“ ist in Art 12B Abs 4 UN-MA definiert und sehr weit gefasst. Er steht für eine Unternehmensgruppe („*group*“), die aus zwei oder mehr Unternehmen besteht, die in verschiedenen Jurisdiktionen ansässig sind. Als „*group*“ gilt eine Ansammlung von Unternehmen, die aufgrund von Beteiligung oder Kontrolle so eng verbunden sind, dass sie entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen für Zwecke der Finanzberichterstattung konsolidierte Jahresabschlüsse erstellen müssen oder dazu verpflichtet wären, wenn die Beteiligung an einem der Unternehmen an einer öffentlichen Börse gehandelt würde.

Der UN-MK zu Art 12B UN-MA weist auch darauf hin, dass eine „*large minority of members*“ die Meinung vertritt, dass die von einem Unternehmen ohne physische Präsenz im Quellenstaat erwirtschafteten, auf Funktionen beruhenden Routinegewinne von einer Besteuerung im Quellenstaat, also aus der „*profitability ratio*“, eliminiert werden sollten, um Doppelbesteuerung zu vermeiden.²⁰ Gleiches gilt für Routinegewinne, die zB im Wege einer im Quellenstaat unterhaltenen Betriebsstätte dort bereits besteuert worden sind.²¹ Auch im Verlustfall löst die formelmäßige Gewinnaufteilung faktisch eine Substanzbesteuerung aus.

Die „*profitability ratio*“ soll sich aus dem Verhältnis zwischen dem Jahresgewinn vor Steuern und dem jährlichen Umsatz ergeben – je nach Lage des Falls abgeleitet aus dem konsolidierten Jahresabschluss des ADS-Segments des Nutzungsberechtigten, jenem der Gruppe, der das Unternehmen angehört, oder jenem des Nutzungsberechtigten oder der Gruppe insgesamt. Dabei soll der Gewinn vor Steuern auf Grundlage des Jahresabschlusses der obersten Konzerngesellschaft („*ultimate parent entity*“) ermittelt werden,²² offenbar in Anlehnung an die Modellgesetzgebung der OECD zur globalen Mindestbesteuerung,²³ bereinigt um den Steuer-

aufwand, Dividenden, Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen und Aufwendungen, die „*due to public policy reasons*“ steuerlich nicht abgezogen werden können. Die Anpassung des unternehmensrechtlichen Gewinns soll sich dabei auf die genannten Positionen beschränken. Der Quellenstaat soll außerdem die Möglichkeit haben, den der Besteuerung zugrunde liegenden Gewinn im Wege des Informationsaustauschs mit dem Ansässigkeitsstaat zu überprüfen.²⁴

Jenen Staaten, die Routinegewinne aus der Berechnung der Rentabilitätskennzahl eliminieren wollen, wird im UN-MK²⁵ ein alternativer Mustertext eines Art 12B Abs 3 UN-MA zur Verfügung gestellt, der einerseits den Prozentanteil der im Quellenstaat zu versteuernden „*qualified profits*“ offen lässt und andererseits einen zwischen den DBA-Vertragsstaaten zu vereinbarenden prozentuellen Abzug für Routinegewinne ermöglicht („*deducted by [...] per cent deemed return on routine functions for providing the automated digital services*“).

Die Besteuerung der dem Quellenstaat zugeordneten Gewinne erfolgt nach dem Recht des Quellenstaates. Sollte auf Einkünfte aus ADS in Anwendung des Art 12B Abs 2 UN-MA bereits eine Quellensteuer einbehalten worden sein, ist diese bei einer später auf Grundlage des Art 12B Abs 3 UN-MA ermittelten Steuer zu berücksichtigen.²⁶

Ob die Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat durch die Befreiungs- oder die Anrechnungsmethode vermieden wird, bleibt den beiden DBA-Vertragsstaaten überlassen.²⁷

5. Der Begriff „Automated Digital Services“

5.1. Minimale menschliche Beteiligung als Anwendungsvoraussetzung

Art 12B Abs 5 UN-MA definiert, was unter ADS zu verstehen ist. Demnach bedeutet der in Art 12B UN-MA verwendete Ausdruck „*automatisierte digitale Dienstleistungen*“ „*jede im Internet oder einem anderen elektronischen Netzwerk erbrachte Dienstleistung, die einer nur geringfügigen menschlichen Beteiligung durch den Dienstleister bedarf*“. In Art 12B Abs 6 UN-MA findet sich eine demonstrative Aufzählung von Beispielen der darunter zu subsumierenden Leistungen,²⁸ die im UN-MK zu Art 12B UN-MA ausführlich kommentiert sind. Demnach umfasst der Begriff ADS insbesondere neun Arten automatisierter elektronischer Dienstleistungen, die sich jedoch gegenseitig nicht ausschließen. So kann eine Leistungsart auch verschiedenen Kategorien zuzuordnen sein.

¹⁹ Tz 42 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²⁰ Tz 45 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²¹ Tz 46 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²² FN 72 zu Tz 47 UN-MK zu Art 12B UN-MA: „*The relevant financial accounting standards for the multinational enterprise group would be the financial accounting standards used by the ultimate parent entity in the preparation of its consolidated financial statements.*“

²³ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (2022) Art 3.2. („*Adjustments to determine GloBE Income or Loss*“).

²⁴ Tz 49 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²⁵ Tz 48 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²⁶ Tz 51 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²⁷ Tz 27 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

²⁸ Tz 56 f UN-MK zu Art 12B UN-MA.

Als „*automatisiert*“ gilt eine Leistung dann, wenn deren Erbringung für den Dienstleister kein kundenspezifisches Zusammenwirken mit seinem Auftraggeber erfordert. Bezüglich der menschlichen Beteiligung wird nur auf den Dienstleister Bezug genommen und nicht auf ein allenfalls notwendiges menschliches Engagement des Kunden. Die Geringfügigkeitsschwelle menschlicher Beteiligung wird nicht überschritten, wenn die Leistungserbringung an neue Nutzer zB einer sehr begrenzten menschlichen Beteiligung „*at the service point of the user*“ bedarf, um zB ein System in Betrieb zu setzen.²⁹ Art 12B UN-MA zielt auf jene Geschäftsbereiche ab, die aus Synergieeffekten ihren Nutzen ziehen. Die davon erfassten Leistungen sind solche, die zwar im Vorfeld beispielsweise eines intensiven Entwicklungsaufwands und menschlicher Beteiligung bedürfen, die nach Marktreife jedoch einer großen Zahl an Nutzern ohne zusätzlichen Aufwand zur Verfügung gestellt werden können.³⁰ Durch die Bezugnahme auf Dienstleistungen, die „*im Internet oder einem anderen elektronischen Netzwerk erbracht werden*“, erfolgt eine Abgrenzung zu physisch erbrachten Leistungen.³¹

5.2. Der Beispieldatensatz

- a. **Online advertising services:** Als „*Online-Werbung*“ gelten entgeltlich erbrachte Leistungen, die darauf gerichtet sind, Werbung auf einer digitalen Schnittstelle zu platzieren, sowie Leistungen, die mit dem Kauf, der Speicherung und der Verbreitung von Online-Nachrichten, zwecks Überwachung der Werbung, Prüfung ihrer Wirksamkeit und der Bereitstellung von Nutzerdaten in Zusammenhang stehen. Umfasst sind ua Werbeleistungen, die über soziale Medien, Online-Suchmaschinen, Vermittlungsdienste oder Anbieter digitaler Inhalte erbracht werden. Dazu zählt auch jene Online-Werbung, die durch Produkte erbracht wird, die mit dem Internet verbunden sind („*internet of things*“), sofern ein der Werbeleistung zuzuordnender Erlös identifizierbar ist.³²
- b. **Supply of user data:** „*Bereitstellung von Nutzerdaten*“ bedeutet, dass Auftraggebern Daten über die Nutzer digitaler Schnittstellen entgeltlich zur Verfügung gestellt werden (zB über deren Gewohnheiten, Konsumverhalten, Ansässigkeit, Inanspruchnahme von Leistungen, persönliche Interessen), die durch einen automatisierten Algorithmus gesammelt, zusammengestellt, aggregiert oder auf andere Art bearbeitet werden.³³
- c. **Online search engines:** Von diesem Tatbestand werden „*Online-Suchmaschinen*“ er-

fasst, die von Betreibern digitaler Schnittstellen entgeltlich zur Verfügung gestellt werden und es Nutzern erlauben, im Internet Webseiten zu suchen, um sich dadurch Informationen zu beschaffen. Da Betreiber von Suchmaschinen in der Regel auch Online-Werbung anbieten oder Daten bereitstellen, könnten solche ADS-Leistungen auch Art 12B Abs 6 lit a oder b UN-MA zugeordnet werden.³⁴

- d. **Online intermediation platforms:** „*Online-Vermittlungsplattformen*“ sind digitale Schnittstellen, die es Nutzern auf entgeltlicher Grundlage ermöglichen, miteinander in Verbindung zu treten, um zB Produkte und Dienstleistungen zu verkaufen, zu mieten, diese zu bewerben, zu präsentieren oder anzubieten. Der Verkauf von Waren und Dienstleistungen im Internet („*online sale of goods and services*“), der einer aktiven menschlichen Beteiligung durch den Anbieter bedarf, ist davon nicht umfasst. Werden auf solchen Vermittlungsplattformen auch Werbeleistungen angeboten oder Daten bereitgestellt, kann auch Art 12B Abs 6 lit a und b UN-MA anwendbar sein.³⁵
- e. **Social media platforms:** Eine „*Plattform für soziale Medien*“ bietet Nutzern eine digitale Schnittstelle, um eine Interaktion zwischen ihnen oder zwischen Nutzern und benutzer-generierten Inhalten zu ermöglichen. Dieser Tatbestand umfasst eine Vielzahl von Dienstleistungen, die zB von Betreibern sozialer Netzwerke, Anbietern von Streaming-Diensten, von Dating-Plattformen oder Nachrichtendiensten entgeltlich angeboten werden. Auch die von solchen Plattformbetreibern angebotenen Leistungen können unter andere Tatbestände des Art 12B Abs 6 UN-MA subsumiert werden. Werden solche Leistungen allerdings nur iZm dem Online-Verkauf von Produkten oder Dienstleistungen erbracht, sollen solche automatisierten digitalen Nebenleistungen nicht gesondert besteuert werden.³⁶
- f. **Digital content services:** „*Dienste mit digitalen Inhalten*“ beinhalten das automatisierte Nutzbarmachen von Inhalten in digitaler Form, wie von Computerprogrammen, Applikationen, Musik, Videos, Büchern, Texten, Spielen, Online-Zeitungen oder Bibliotheken, Datenbanken und Software. Daten, die über digitale Schnittstellen – sei es durch Online-Streaming oder durch Herunterladen digitaler Inhalte – einmalig, für einen begrenzten Zeitraum oder auf Dauer zur Verfügung gestellt werden, fallen nicht darunter.³⁷

²⁹ Tz 53 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁰ Tz 54 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³¹ Tz 56 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³² Tz 58 (a) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³³ Tz 58 (b) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁴ Tz 58 (c) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁵ Tz 58 (d) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁶ Tz 58 (e) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁷ Tz 58 (f) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

- g. **Online gaming:** Durch „*Online-Spiele*“ wird den Nutzern eine digitale Schnittstelle zur Verfügung gestellt, die es diesen ermöglicht, auf einer gleichen Spielumgebung mit anderen Nutzern in Verbindung zu treten. Der Tatbestand ist sehr weit gefasst und ist anwendbar „*to all multiplayer gaming enabled by the Internet, such as massively multiplayer online games, or other games that enable multiplayer functionalities, and regardless of the device or platform through which the game is accessed*“.³⁸
- h. **Cloud computing:** Durch „*cloud computing*“ wird in standardisierter Form auf Abruf ein Netzwerkzugang zu IT-Ressourcen bereitgestellt, zB durch „*infrastructure as a service*“, „*platforms as a service*“ oder „*software as a service*“ (zB Bereitstellung von Rechen- oder Speicherleistung, von Datenbankdiensten oder Netzwerken, Webhosting, Migrationsdiensten oder von Anwendungen und Software für Konsumenten). Bedarf aber „*cloud computing*“ intensiver menschlicher Beteiligung („*more than minimal human involvement*“), um die Leistungen maßgeschneidert an die Bedürfnisse des Kunden anzupassen, ist Art 12B UN-MA nicht anwendbar.³⁹
- i. **Standardized online teaching services:** Unter „*standardisierten Online-Lehrdiensten*“ sind Ausbildungsprogramme zu verstehen, die einer unbegrenzten Zahl von Nutzern angeboten werden, die keine physische Anwesenheit eines Ausbildners erfordern oder weder in Bezug auf den Lehrplan noch die Lehrmaterialien oder die Rückmeldungen durch den Lehrenden eine wesentliche Anpassung an die Bedürfnisse eines Nutzers oder einer begrenzten Zahl von Nutzern notwendig machen. Maßgeschneiderte Schulungsprogramme gelten nicht als ADS.⁴⁰
- ii. **Standardized online teaching services:** Unter „*standardisierten Online-Lehrdiensten*“ sind Ausbildungsprogramme zu verstehen, die einer unbegrenzten Zahl von Nutzern angeboten werden, die keine physische Anwesenheit eines Ausbildners erfordern oder weder in Bezug auf den Lehrplan noch die Lehrmaterialien oder die Rückmeldungen durch den Lehrenden eine wesentliche Anpassung an die Bedürfnisse eines Nutzers oder einer begrenzten Zahl von Nutzern notwendig machen. Maßgeschneiderte Schulungsprogramme gelten nicht als ADS.⁴⁰
- iii. **Services providing access to the Internet or to another electronic network:** Leistungen, die Nutzern den Zugang zum Internet oder zu einem anderen elektronischen Netzwerk ermöglichen, unabhängig von dem dazu genutzten Medium (zB durch Kabel, Glasfaserverleitungen oder Satellitenübertragung), können Art 12B UN-MA nicht zugeordnet werden. Wenn es sich bei dem Angebot jedoch um ein Paket handelt, bei dem der Zugang zum Internet nur von untergeordneter Bedeutung ist, weil es sich um das Nutzbarmachen von Daten, Informationen, Online-Spielen, Web-Hosting oder den Zugang zu Chats handelt, greift diese Ausnahme nicht.⁴⁴
- iv. **Online sale of goods other than automated digital services:** Auch der Verkauf von Waren und Dienstleistungen über Online-Plattformen, die nicht als ADS qualifiziert werden können, ist ausgenommen. Schon nach der allgemeinen Definition der ADS ist in diesen Fällen das Merkmal der minimalen menschlichen Beteiligung nicht gegeben.⁴⁵
- v. **Revenue from the sale of a physical good, irrespective of network connectivity:** Unter diese Ausnahme fallen Erlöse aus dem Verkauf physischer Produkte, solange darin keine gesonderten Zahlungen für ADS identifizierbar sind, bezeichnet auch als „*internet of things*“, womit physische Objekte („*things*“) bezeichnet werden, die mit Software ausgestattet sind und sich im Internet mit anderen Geräten oder Systemen vernetzen und Daten erfassen und austauschen können. Werden zB Maschinen oder Anlagen durch Fernsteuerung betrieben oder durch Fernwartung instandgehalten, fallen diese Leistungen nicht unter Art 12B UN-MA, weil dafür eine signifikante menschliche Beteiligung nötig ist.⁴⁶

5.3. Die Negativliste

Der UN-MK zu Art 12B UN-MA beschreibt sehr ausführlich auch jene Leistungen, die nicht unter Art 12B UN-MA subsumiert werden sollen.

- i. **Customized professional services:** Unter den Begriff der „*maßgeschneiderten professionellen Dienstleistungen*“ fallen zB Rechts- und Steuerberatung, die Leistungen, die von Architekten und Ingenieuren erbracht werden, medizinische Leistungen und kundenspezifische Beratungsleistungen. Das gilt auch dann, wenn diese Leistungen dem Kunden online zur Verfügung gestellt werden.⁴¹
- ii. **Customized online teaching services:** Auch „*maßgeschneiderte Online-Schulungen*“ sind nicht unter Art 12B UN-MA zu subsumieren. Dazu zählen alle auf Schüler, Studenten oder eine bestimmte Gruppe von Studenten

³⁸ Tz 58 (g) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

³⁹ Tz 58 (h) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴⁰ Tz 58 (i) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴¹ Tz 60 (i) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴² Tz 58 (j) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴³ Tz 60 (ii) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴⁴ Tz 60 (iii) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴⁵ Tz 60 (iv) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴⁶ Tz 60 (v) UN-MK zu Art 12B UN-MA.

in Art 12B UN-MA eine solche Ausnahme nicht vorgesehen. Dies wird damit begründet, dass multinationale Konzerne ihre Einkünfte überwiegend aus dem Verkauf von ADS an Konsumenten erzielen.⁴⁷ Da es nach dem nationalen Recht der DBA-Staaten aber schwierig ist, Nichtunternehmer zu einem Steuereinbehalt zu bewegen, wird im UN-MK zu Art 12B UN-MA vorgeschlagen, zwecks Besteuerung des „B2C-Business“ andere Mechanismen anzuwenden und zB das leistende Unternehmen zu verpflichten, im Quellenstaat Steuererklärungen abzugeben. Allenfalls sollen auch Finanzintermediäre zu einem Steuereinbehalt verpflichtet werden, wenn der Unternehmer seinen Erklärungspflichten nicht nachkommt.⁴⁸ Der UN-MK eröffnet Staaten allerdings die Möglichkeit, durch die folgende Ergänzung des Art 12B UN-MA Konsumenten vom Anwendungsbereich des Art 12B Abs 5 UN-MA auszunehmen: *„However, the term ‚income from automated digital services‘ does not include payments made by an individual for services for the personal use of the individual.“*

7. Mögliche Kollision mit anderen Verteilungsnormen

Eine Kollision mit anderen Verteilungsnormen kann sich innerhalb des UN-MA vor allem im Verhältnis zu Art 12 UN-MA (Lizenzgebühren) und Art 12A UN-MA (Entgelte für technische Dienstleistungen) ergeben. Diesbezüglich verweist Art 12B Abs 7 UN-MA darauf, dass diese Verteilungsnorm keine Anwendung finden soll, wenn die den Einkünften aus ADS zugrunde liegenden Zahlungen als „Lizenzgebühren“ gemäß Art 12 UN-MA oder „Entgelte für technische Dienstleistungen“ gemäß Art 12A UN-MA zu beurteilen sind. Art 12 UN-MA und Art 12A UN-MA haben deshalb Vorrang vor Art 12B UN-MA.

Die Unterscheidung ist von besonderer Bedeutung, zumal Lizenzgebühren im Verhältnis zu Staaten, deren Abkommen dem UN-MA folgen, in der Regel einem 10%igen bis 15%igen Quellensteuersatz unterliegen, Entgelte für technische Dienstleistungen einem solchen von 10 % und Entgelte für ADS einem im UN-MK vorgeschlagenen 3%igen bis 4%igen Steuerabzug.⁴⁹ Umfasst ein „mixed contract“ verschiedene Leistungskomponenten, sind die Leistungsentgelte aufzuteilen; auf die einzelnen Teile sind die jeweils relevanten Verteilungsnormen anzuwenden,⁵⁰ es sei denn, dass der Anteil der einer Verteilungsnorm zuzuordnenden Vergütung bei Weitem überwiegt⁵¹ bzw es sich bei einzelnen Leistungen um Nebenleistungen zur Hauptleistung handelt.⁵²

⁴⁷ Tz 63 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴⁸ Tz 64 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁴⁹ Tz 28 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁵⁰ Tz 61 UN-MK und Tz 66 zu Art 12B UN-MA.

⁵¹ Tz 62 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁵² So auch Tz 11.6. OECD-MK zu Art 12 OECD-MA; EAS 3093 vom 28. 10. 2009.

8. Betriebsstättenvorbehalt

In Art 12B Abs 8 UN-MA ist der auch in den Art 10, 11, 12, 12A, 13 Abs 2 und 21 Abs 2 UN-MA vorgesehene „Betriebsstättenvorbehalt“ geregelt. Demnach sind Art 12B Abs 1, 2 und 3 UN-MA nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte der Einkünfte aus ADS im anderen Vertragsstaat, aus dem diese stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte (Art 5 UN-MA) oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung (Art 14 UN-MA) ausübt und die Einkünfte aus ADS

- effektiv mit dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung verbunden sind („effectively connected“) oder
- mit Geschäftstätigkeiten iSd Art 7 Abs 1 lit c UN-MA.⁵³

Zu Letzteren zählen solche, die von gleicher oder ähnlicher Art sind wie jene, die durch die Betriebsstätte ausgeübt werden (begrenzte Betriebsstätten-Attraktivkraft).⁵⁴ Inwieweit die Einkünfte aus ADS effektiv mit einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung in Verbindung stehen, ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen.⁵⁵

In solchen Fällen sind Art 7 UN-MA (Unternehmensgewinne) oder Art 14 UN-MA (selbständige Arbeit) anzuwenden, und die Einkünfte sind im Quellenstaat als Teil des Betriebsstättengewinns bzw des Gewinns der festen Einrichtung grundsätzlich auf Nettobasis zu versteuern. Der UN-MK weist darauf hin, dass Art 7 UN-MA und Art 14 UN-MA zwar nicht ausschließen, dass auch die einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung zuzuordnenden Gewinne auf Bruttobasis besteuert werden, diesbezüglich jedoch das in Art 24 Abs 3 UN-MA vorgesehene Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot zu beachten ist.⁵⁶

9. Bestimmung der Einkunftsquelle

In Art 12B Abs 9 UN-MK wird die Einkunftsquelle („arising in a Contracting State“) definiert. Es ist nicht erforderlich, dass das leistungserbringende Unternehmen in dem Vertragsstaat, in dem der Schuldner bzw der Zahlende ansässig ist bzw seine Betriebsstätte oder feste Einrichtung unterhält, physisch tätig ist.⁵⁷

Für Zwecke des Art 12B UN-MA und vorbehaltlich des Art 12B Abs 10 UN-MA gelten Einkünfte aus ADS dann aus einem Vertragsstaat stammend („income from ADS shall be deemed to arise in a Contracting State“), wenn die den Einkünften aus ADS zugrunde liegenden Zahlungen durch eine in einem Vertragsstaat ansäs-

⁵³ Tz 67 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁵⁴ Tz 68 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁵⁵ Tz 69 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁵⁶ Tz 70 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁵⁷ Tz 71 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

sige Person getätigt wurden oder die Person, die die Einkünfte aus ADS zugrunde liegenden Zahlungen tätigt, ohne Rücksicht darauf, ob sie 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 dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden.

Ein Indiz der für das „Tragen“ („borne by“)⁵⁸ einer Vergütung notwendigen wirtschaftlichen Verbindung („clear economic link“)⁵⁹ ist die Möglichkeit, die Vergütung im Staat der Betriebsstätte bzw festen Einrichtung als Betriebsausgabe geltend machen zu können.⁶⁰ Aber selbst, wenn deren Abzugsfähigkeit im Quellenstaat verweigert wird, die Zahlung für ADS aber wirtschaftlich einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung zuzuordnen ist, wäre die Einkunftsquelle in deren Belegenheitsstaat anzunehmen.⁶¹

Beispiel 1

Der im Staat Q ansässige Konsument bezahlt ein Entgelt an ein im Staat R ansässiges Unternehmen für die Nutzung eines Online-Spiels. Zwischen den Staaten R und Q besteht ein DBA, das eine Art 12B UN-MA entsprechende Verteilungsnorm enthält. Das Entgelt „stammt“ aus dem Staat Q, weil der Schuldner der Vergütung bzw der Zahlende dort ansässig ist. Das bedeutet, dass Staat Q berechtigt ist, die Vergütungen zu besteuern.

Andererseits gelten gemäß Art 12B Abs 10 UN-MA Einkünfte aus ADS dann nicht aus einem Vertragsstaat stammend, wenn die den Einkünften aus ADS zugrunde liegenden Zahlungen durch eine in diesem Staat ansässige Person getätigt wurden, die aber in dem anderen Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die den ADS zugrunde liegenden Zahlungen durch die Betriebsstätte oder feste Einrichtung getragen werden.⁶²

Voraussetzung dafür, dass eine Zahlung für ADS „aus einem Vertragsstaat stammt“, ist ein tatsächlicher Zahlungsfluss. Die „source rule“ in Art 12B Abs 9 UN-MA stellt auf Zahlungen ab. Es wäre allerdings unzulässig, die freiwillige oder unfreiwillige Zurverfügungstellung von Nutzerdaten als Voraussetzung für einen Zugang zu sozialen Plattformen, Suchmaschinen oder anderen ADS in eine Zahlung umzuqualifizieren.⁶³ Dazu findet sich im UN-MK das folgende Beispiel:

⁵⁸ Tz 72 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁵⁹ Tz 73 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁶⁰ Tz 78 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁶¹ Tz 79 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁶² Tz 76 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁶³ Tz 74 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

Beispiel 2

Das im Staat A ansässige Unternehmen bietet die Leistungen seiner Suchmaschine unentgeltlich Nutzern an, die in Staat B ansässig sind, und sammelt deren Nutzerprofile. Auf Grundlage dieser Daten bietet das Unternehmen einem in Staat C ansässigen Unternehmen auf entgeltlicher Grundlage Online-Werbeleistungen an, um potenzielle Kunden in Staat B zu erreichen. Auf Grundlage des Art 12B UN-MA darf Staat C die von dem im Staat A ansässigen Unternehmen vereinnahmten Zahlungen besteuern. Art 12B eines DBA zwischen den Staaten A und B würde Staat B nur deshalb, weil Nutzer der Suchmaschine dort ansässig sind, keine Besteuerungsrechte zuordnen, solange dafür keine Zahlungen geleistet werden.

Beispiel 3

Die im Staat Q ansässige Familie *Holiday* bucht über eine im Staat R ansässige Vermittlungsplattform eine im Staat F gelegene Ferienwohnung. Die Einkünfte aus ADS „stammen“ aus dem Land Q, da die Schuldner der Vergütungen bzw die Zahlenden im Staat Q ansässig sind.

10. Fremdverhaltensvorbehalt

Art 12B Abs 11 UN-MA schränkt die Grundsätze der Besteuerung von ADS auf fremdvergleichskonforme Vergütungen ein. Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten der Einkünfte aus ADS oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Zahlungen für die zugrunde liegenden Einkünfte den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehung vereinbart hätten, so ist Art 12B UN-MA nur auf den fremdüblichen Teil der Vergütung anzuwenden. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaates und unter Berücksichtigung der übrigen Bestimmungen des UN-MA besteuert werden.

Die Regelung entspricht Art 11 Abs 6 UN-MA (für Zinsen), Art 12 Abs 6 UN-MA (für Lizenzgebühren) und Art 12A Abs 7 UN-MA (für technische Dienstleistungen), wobei bezüglich der Verbundenheit die Grundsätze des Art 9 UN-MA heranzuziehen sind.⁶⁴ Art 12B Abs 11 UN-MA lässt es auch zu, den nicht fremdverhaltenskonformen Teil der Vergütung einer anderen Verteilungsnorm zuzuordnen.⁶⁵

11. Kritische Anmerkungen

Wengleich nach den Ausführungen des UN-Expertenkomitees Art 12B UN-MA vom Ge-

⁶⁴ Tz 81 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

⁶⁵ Tz 83 UN-MK zu Art 12B UN-MA.

danken einer einfach zu administrierenden Verteilungsnorm getragen ist,⁶⁶ wirft die Anwendung der Bestimmung in der Praxis eine Reihe von Fragen auf. Die demonstrative Aufzählung der erfassten Tatbestände ist sehr weit gefasst und wird auch Unternehmen der „traditionellen“ Wirtschaft treffen, soweit digitale Nebenleistungen angeboten werden (zB Online-Wartung von Industrieanlagen, Kraftwerken etc). Aufgrund der in Art 12 UN-MA (Lizenzgebühren) und Art 12A UN-MA (Entgelte für technische Dienstleistungen) vorgesehenen unterschiedlichen Quellensteuersätze wird die Abgrenzung zu diesen Verteilungsnormen von besonderer Bedeutung sein. Die Annahme, dass die Einkunftsquelle nicht im Marktstaat, also im Ansässigkeitsstaat des Nutzers, sondern dort gelegen ist, wo der Schuldner der Zahlung ansässig ist bzw die Betriebsstätte oder feste Einrichtung gelegen ist, welche die Vergütungen zu tragen hat, kann zu Steuergestaltungen Anlass geben. IZm der in Art 12B Abs 3 UN-MA vorgesehenen optionalen Nettobesteuerung wird es bezüglich der Ermittlung der „qualified profits“, der „profitability ratio“ bzw der „overall profitability ratio“ und der durch Anpassungsrechnungen zu bereinigenden unternehmensrechtlichen „annual profits“ und „annual revenues“ einer klaren bilateralen Abstimmung des anzuwendenden Rechnungslegungsstandards bedürfen.

Die Komplexität der Regelung lässt erwarten, dass sich die von Art 12BN UN-MA betroffenen Unternehmen bei Vereinbarung eines „moderaten“ Quellensteuersatzes für die deutlich leichter zu administrierende Bruttobesteuerung entscheiden werden – insbesondere dann, wenn diese Quellensteuer im Anrechnungshöchstbetrag entsprechend dem Berechnungsmodus im Ansässigkeitsstaat Deckung findet. Das wäre bei einem 4%igen Steuerabzug und Annahme eines 25%igen Normalsteuersatzes bei einem steuerlichen Gewinn aus ADS von 16 % der Fall ($16 \times 25 \% = 4$). Fraglich ist jedoch, ob die Ansässigkeitsstaaten bereit sind, eine Entlastungsmaßnahme zu setzen, unabhängig davon, für welche Besteuerungsvariante sich das Unternehmen entscheidet, oder ob diese bei zu erwartender niedriger Steuerbelastung durch Nettobesteuerung im Quellenstaat die Anwendung des Art 12B Abs 3 UN-MA erzwingen können. So dürfen zB nach österreichischer Verwaltungspraxis nur jene ausländischen Steuern angerechnet werden, die im Quellenstaat – unter Inanspruchnahme aller dort gegebenen Steuerermäßigungen und -vorteile – tatsächlich bezahlt werden mussten.⁶⁷

⁶⁶ *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Twenty-second Session, Secretariat Note, E/C.18/2021/CRP.17 Rev.1 (27. 4. 2021).

⁶⁷ *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) XIV, Rz 39; *Englmair* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 23B OECD-MA Rz 11.

Der Abgabepflichtige muss daher die aufgrund eines DBA bzw des innerstaatlichen Rechts des Quellenstaates bestehenden Steuervorteile vollständig ausnutzen. Ein Verzicht darauf darf nicht zu Lasten des Ansässigkeitsstaates gehen.⁶⁸

Der Umstand, dass auch die von Nichtunternehmern für ADS geleisteten Zahlungen ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates auslösen, stellt sowohl Unternehmen als auch die Finanzverwaltung vor besondere Herausforderungen, die nur durch einen effektiven bi- bzw multilateralen Informationsaustausch zwischen den beteiligten Staaten gelöst werden können.

Wenngleich die vom OECD Inclusive Framework on BEPS entwickelten neuen globalen Nexus- und Gewinnverteilungsregeln (Säule I),⁶⁹ die ebenso zum Ziel haben, den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft zu begegnen, derzeit nur auf die größten und profitabelsten Konzerne anzuwenden sind, deren Konzernumsatz mehr als 20 Mrd € jährlich beträgt und deren Bruttoumsatzrendite mehr als 10 % beträgt, wird dieser Kreis aufgrund des in Art 12B UN-MA den Quellenstaaten zusätzlich überlassenen Besteuerungsrechts faktisch doppelt belastet. Auch dafür bedarf es bei der Aufnahme einer Art 12B UN-MA nachgebildeten Regelung in die DBA einer praktikablen Lösung.

Auf den Punkt gebracht

Bei dem Vorschlag des UN-Expertenkomitees, Quellenstaaten ein Besteuerungsrecht an den Einkünften aus ADS einzuräumen, handelt es sich um einen Vorschlag, der bislang noch keinen Eingang in die österreichischen DBA gefunden hat. Unabhängig von einer beschleunigten Übernahme der Regelungen durch ein „UN-MLI“ wird bei DBA-Neuverhandlungen und DBA-Revisionen mit Entwicklungs- und Schwellenländern im Zuge der notwendigen Modernisierung und Anpassung der DBA an BEPS-Standards deren Forderung nach Übernahme einer korrespondierenden Verteilungsnorm nicht zu vermeiden sein.

⁶⁸ *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht, Z 23 Rz 85.

⁶⁹ *Bendlinger*, Das internationale Steuerrecht wird neu geschrieben – Eckdaten des Zwei-Säulen-Konzepts der OECD, SWI 2021, 554 (554 ff); *Bendlinger*, Die G20 beschließen eine neue Weltsteuerordnung ab 2023, VWT 2021, 282 (282 ff); *Bußmann/Majewski*, BEPS 2.0 – Die zentralen Fragen und Stolpersteine aus der Praxis hinsichtlich Pillar 1, DB 2021, 194 (194 ff); *Mayr*, Die Eckwerte der globalen Steuerreform, RdW 2021, 503 (503 ff); *Pinkernell/Ditz*, Die Zwei-Säulen-Lösung zur Reform des internationalen Steuerrechts vom Oktober 2021, ISR 2021, 449 (449 ff); *Schindler/Grund*, Politische Einigung und aktuelle Entwicklungen zu Pillar One und Pillar Two, IWB 2021, 888 (888 ff).