



# INTERNATIONALES STEUERRECHT

MR i.R. Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek

Redaktion:

Prof. Dr. Stefan Bendlinger

## Server-Betriebsstätten im Abkommensrecht

Anmerkungen zu BFG 10. 12. 2024, RV/2100420/2023

» ÖStZ 2025/446

In einer Entscheidung des BFG v 10. 12. 2024, RV/2100420/2023 hatte das Gericht darüber zu befinden, ob ein in Österreich ansässiger (Einzel-)Unternehmer, der über einen in Lettland gelegenen „Virtual Private Server“ (VPS) eine Kryptowährung geschürft hatte, dadurch eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 des österreichisch-lettischen DBA (DBA-LTU)<sup>1</sup> begründet hatte, die es ihm ermöglicht hätte, die durch das Mining erwirtschafteten Gewinne gemäß Art 7 iVm Art 23 Abs 1 lit a DBA-LTU unter Progressionsvorbehalt in Österreich freistellen zu können. Da der Unternehmer keine Verfügungsgewalt über den in Litauen befindlichen Server, sondern nur über die Rechenkapazitäten erlangt hatte, kam das BFG zu dem Ergebnis, dass die für den Bestand einer Betriebsstätte notwendigen Voraussetzungen nicht gegeben waren. Der folgende Beitrag analysiert die rechtliche Würdigung durch das BFG, setzt sich mit den für die Begründung einer abkommensrechtlichen (Server-)Betriebsstätte notwendigen Tatbestandsmerkmalen auseinander und nimmt zu der Anschlussfrage Stellung, ob und allenfalls welcher Gewinnanteil einer im Ausland gelegenen Server-Betriebsstätte zugeordnet werden könnte.

### 1. Der innerstaatliche und abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff

Im internationalen Steuerrecht ist die Frage nach dem Bestand einer Betriebsstätte entscheidend dafür, ob die Gewinne eines Unternehmens auch außerhalb seines Ansässigkeitsstaates besteuert werden dürfen. In Österreich unterliegen im Ausland ansässige Personen gem § 98 Abs 1 Z 3 erster TS EStG mit ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG, für die im Inland eine *Betriebsstätte unterhalten* wird, der beschränkten Steuerpflicht. Der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff ist in § 29 BAO definiert. Eine Betriebsstätte wird durch „[...] jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung [begründet], die der Ausübung eines Betriebes [...]“ dient. § 29 BAO ist für alle Normen des österreichischen Steuerrechts relevant, die an das Bestehen einer Betriebsstätte steuerliche Folgen knüpfen. Allerdings finden sich in einzelnen Gesetzen spezifische Betriebsstätten-

definitionen, wie zB in § 4 KommStG als Voraussetzung für die Erhebung von Kommunalsteuer, in § 81 EStG für Lohnsteuerzwecke oder zur Bestimmung des Leistungsortes im Umsatzsteuerrecht, das unter Beachtung des Grundsatzes der richtlinienkonformen Interpretation des österreichischen UStG erfordert, den Betriebsstättenbegriff anhand der vom EuGH aufgestellten Kriterien für eine *feste Niederlassung* iSd Art 11 und 53 der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung<sup>2</sup> zu interpretieren.<sup>3</sup> Der umsatzsteuerliche Betriebsstättenbegriff ist deutlich enger als jener des § 29 BAO, der nur dann verwirklicht ist, wenn eine feste örtliche Einrichtung aufgrund des ständigen Zusammenwirkens der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel einen zureichenden Mindestbestand aufweist. Nachdem durch automatisiert betriebene Einrichtungen, wie zB einen Server, eine *autonome Leistungserbringung* nicht möglich ist, begründen personallose Maschinen und maschinelle Einrichtungen keine feste Niederlassung iSd Umsatzsteuerrechts.<sup>4</sup>

Die dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA)<sup>5</sup> als Vertragschablone nachgebildeten österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) enthalten eine eigenständige Definition des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs. Nach dem Generaltatbestand des Art 5 Abs 1 OECD-MA „[...] bedeutet der Ausdruck ‚Betriebsstätte‘ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“ Ungeachtet der Ähnlichkeit von § 29 Abs 1 BAO und Art 5 Abs 1 OECD-MA sind nationales Steuerrecht und Abkommensrecht *voneinander zu trennende Rechtskreise* mit eigener Begriffssprache, die einer eigenständigen Interpretation der darin verwendeten Begriffe bedürfen.<sup>6</sup> Rechtsprechung und Verwaltungspraxis<sup>7</sup> in Österreich lassen jedoch nicht erkennen, dass zwischen dem in-

1 BGBl III 209/2005 idF BGBl III 93/2018.

2 Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15. 3. 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung), ABl L 2011/77, 1.

3 VwGH 29. 4. 2003, 2001/14/0226.

4 UFS 2. 12. 2012, RV/0471-W/11 und RV/0472-W/11; Hilber, Server als Betriebsstätte, AFS 2013, 63 (63 f).

5 Wenn sich kein anderer Hinweis findet, beziehen sich Verweise auf das OECD-MA auf die aktuelle Fassung aus 2017; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (21. 11. 2017).

6 Bendlinger/Turpin in Rzeszut/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO – Stoll Kommentar<sup>2</sup> (2025) § 29 Rz 59; Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021) 71.

7 Verrechnungspreisrichtlinien 2021 idF des Wartungserlasses 2025 (VPR 2021), BMF 11. 3. 2025, 2025-0.159.492, Tz 250.



nerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Begriff der „festen örtlichen Anlage oder Einrichtung“ iSd § 29 Abs 1 BAO und jenem der „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA nicht differenziert wird.<sup>8</sup> So hat der VwGH bereits im Jahr 1964 festgehalten, dass das, was unter einer örtlichen Anlage oder Einrichtung zu verstehen ist, die der Ausübung eines Gewerbebetriebes dient, „[...] vor allem auch den näheren Erläuterungen, die der Betriebsstättenbegriff in den neuen Doppelbesteuerungsverträgen gefunden hat [...]“, entnommen werden kann.<sup>9</sup>

Das ist insofern relevant, als im „Inbound“-Fall im Ausland ansässige Personen, die auf Grundlage eines mit Österreich bestehenden DBA eine Betriebsstätte im Inland begründen, nur dann im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst werden können, wenn auch nach innerstaatlichem Steuerrecht (§ 98 Abs 1 Z 3 erster TS EStG iVm § 29 BAO) eine solche besteht. Gleiches gilt im „Outbound“-Fall, der ebenso erfordert, dass der österreichische Unternehmer sowohl nach ausländischem Steuerrecht als auch auf Grundlage eines DBA eine Betriebsstätte begründet. Die Praxis zeigt allerdings, dass der Betriebsstättenbegriff in den nationalen Rechtsordnungen der Staaten deutlich weiter gefasst ist, als jener des Art 5 OECD-MA, so dass davon ausgegangen werden muss, dass bei Bestand einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte jedenfalls auch innerstaatlich ein Besteuerungsrecht wahrgenommen werden kann.

## 2. Automatisierte Anlagen und Einrichtungen als Betriebsstätten

Auch automatisierte Maschinen und maschinelle Einrichtungen können an ihrem Aufstellungsort eine Betriebsstätte begründen, ohne dass es des Einsatzes von Menschen bedarf (*personallose Betriebsstätten*).<sup>10</sup> Es sei denn, die Einrichtungen sind bloß vermietet und stehen damit in der Verfügungsmacht des Mieters.<sup>11</sup> Demnach kann auch eine *unterirdische Pipeline*, die von einem Unternehmen anderen Unternehmen zur Durchleitung von Öl zur Verfügung gestellt wird, eine Betriebsstätte begründen,<sup>12</sup> ebenso wie eine Wasserleitung<sup>13</sup>, Kabeltrassen<sup>14</sup>, Treibstoff-Kreditkartenautomaten<sup>15</sup>, Bräunungsanlagen<sup>16</sup>, Getränke-<sup>17</sup> oder Verkaufsautomaten<sup>18</sup>, Geldspielautomaten<sup>19</sup>, Antennen und Satellitenschüsseln<sup>20</sup>, eine Anlage zur Desinfektion von

Trinkwasser<sup>21</sup>, die Annahmebox einer Wäscherei<sup>22</sup> oder automatische Pumpstationen<sup>23</sup>, die im Zusammenhang mit der Ausbeutung natürlicher Ressourcen verwendet werden. Auch der von einem ausländischen Unternehmen betriebene Windpark begründet eine Betriebsstätte, selbst wenn dort kein eigenes Personal des Unternehmens anwesend ist.<sup>24</sup> In diesem Fällen gilt der Aufstellungsort dieser Anlagen als Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA.<sup>25</sup>

Ein Server als „Dienstleister im digitalen Raum“, auf dem eine Website gespeichert ist, ist eine Anlage bzw Einrichtung mit physischem Standort und kann unter den Voraussetzungen des Art 5 Abs 1 OECD-MA<sup>26</sup> eine feste Geschäftseinrichtung („*fixed place of business*“) begründen, „[...] *even though no personnel of the enterprise is required at the location for the operation of the equipment*“.<sup>27</sup> Denn für die Frage, ob ein Unternehmen in einem DBA-Vertragsstaat seine Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausübt, ist die Anwesenheit von Menschen nicht entscheidungserheblich, wenn für die Ausübung der Geschäftstätigkeit tatsächlich kein Personal erforderlich ist.<sup>28</sup> In Z 1 des Protokolls zu Art 5 Abs 2 des von Österreich mit San Marino abgeschlossenen DBA<sup>29</sup> findet sich sogar der Hinweis, dass der Ausdruck „Betriebsstätte“ auch einen Server umfasst. Im Einzelfall ist jedoch zu prüfen, ob die durch den Server ausgeübte Tätigkeit nicht als bloße Hilfstätigkeit unter Art 5 Abs 4 OECD-MA zu subsumieren ist,<sup>30</sup> was jedoch dann nicht der Fall sein wird, wenn der Unternehmenszweck eines „*Internet Service Providers*“ (ISP) darin gelegen ist, Rechenleistungen anderen Unternehmen zur Verfügung zu stellen.<sup>31</sup>

Werden maschinelle Anlagen oder Einrichtungen – wie zB ein Server – durch Miet- oder Leasingvereinbarungen an andere Personen überlassen, bezieht der Unternehmer keine *Aktiv-*, sondern *Passiveinkünfte*, die für den Überlassenden keine Betriebsstätte begründen. Denn durch das überlassene Wirtschaftsgut wird die Tätigkeit des Nutzenden und nicht jene des Überlassers ausgeübt.<sup>32</sup> Bei *Qualifikation als unbewegliches Vermögen* durch den Lagestaat gem Art 6 Abs 1 OECD-MA bzw Art 13 Abs 1 OECD-MA kann allerdings ein Besteuerungsrecht des Lagestaates ausgelöst werden. Auf der Basis jener DBA, die eine Art 12 Abs 3 des Musterabkommens der Vereinten Nationen (UN-MA)<sup>33</sup> nachgebildete Definition des Begriffs „*Lizenzgebühren*“ enthalten und darunter auch Vergütungen für die *Benut-*

8 BFH 18. 12. 2024, I R 47/21, Tz 19; *Riemenschneider*, Zum Seminar H: Betriebsstättenfragen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Rohrleitungen, IStR 2002, 561 (562).

9 VwGH 15. 5. 1964, 953/63; so zB auch BFG 15. 7. 2015, RV/7103360/2014.

10 Tz 123 erster Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; VPR 2021 Rz 285a; EAS 3401 v 30. 4. 2018.

11 VPR 2021 Rz 254.

12 BFH 30. 10. 1996, II R 12/02, BStBl II 1997, 12; *Thiele*, Die internationale Besteuerung des Internet, ÖStZ 1999, 328 (328 ff).

13 EAS 2881 v 17. 9. 2007; BFH 30. 10. 1996, II R 12/92, BStBl II 1997, 12.

14 EAS 2090 v 2. 7. 2000; EAS 2547 v 28. 12. 2004.

15 EAS 1110 v 7. 7. 1997.

16 EAS 1112 v 21. 7. 1997.

17 EAS 1269 v 22. 6. 1998.

18 EAS 1112 v 21. 7. 1997.

19 EAS 1396 v 4. 1. 1999.

20 EAS 1368 v 4. 2. 1999; EAS 1721 v 1. 9. 2000.

21 EAS 2865 v 17. 7. 2007.

22 EAS 1696 v 25. 7. 2000.

23 Tz 127 dritter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

24 BFH 24. 11. 2021, I B 44/21 (AdV), Rz 18, BStBl II 2022, 431.

25 Tz 123 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

26 Tz 125 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 926 v 20. 8. 1996; EAS 1574 v 20. 12. 1999; EAS 1804 v 8. 2. 2001; EAS 1836 v 23. 4. 2001; EAS 2502 v 16. 8. 2004; EAS 2849 v 23. 4. 2007; EAS 3401 v 30. 4. 2018.

27 Tz 127 erster Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

28 Tz 127 zweiter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

29 BGBl III 208/2005 idF III 38/2010 und III 227/2013.

30 Tz 128 f OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 2849 v 25. 4. 2007.

31 Tz 130 dritter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

32 Tz 44 sechster Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 451 v 10. 6. 1994; EAS 2071 v 3. 6. 2002.

33 *United Nations*, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021.



zung oder das Recht auf Benutzung industrieller oder wissenschaftlicher Ausrüstungen subsumieren, unterliegen die Nutzungsentgelte im Quellenstaat iSd Art 12 Abs 2 UN-MA idR einer Abzugssteuer.

### 3. Begründung einer Server-Betriebsstätte durch Mining einer Kryptowährung

#### 3.1. Der Sachverhalt

Beschwerdeführer (Bf) vor dem BFG<sup>34</sup> war eine in Österreich ansässige natürliche Person, die im Jahr 2017 das Mining einer synthetisch erzeugten Währung (Kryptowährung) mit der Bezeichnung „X12 Coin“ betrieben hatte. Nach der Sachverhaltsdarstellung der steuerlichen Vertretung handelt es sich beim *Krypto-Mining* um einen Vorgang, bei dem der Miner mithilfe einer Miningsoftware, die in einem Kryptowährungsnetzwerk standfindenden Transaktionen in einem Block bündelt und diese an eine Blockchain anschließt. Dafür erhält der Miner eine „Belohnung“ in Form einer gewissen Anzahl an neuen Einheiten der jeweiligen Kryptowährung („*Block Reward*“ und Transaktionsgebühren). Bei der vom Bf verwendeten Miningsoftware handelte es sich um eine frei im Internet für die jeweilige Kryptowährung downloadbare Software, die nach Installation auf einem Server sofort verwendet werden konnte. Die Generierung der X12 Coins erfolgte durch eine auf einem Probiervorgang beruhende Rechenaufgabe (*Iteration*), die eine hohe Rechenleistung erfordert hatte. Letztlich erhielt nur jener Krypto-Miner, der diese Rechenaufgabe am schnellsten lösen konnte, eine Belohnung.

Im konkreten Fall wurde die Rechenleistung durch die Anmietung von Speicherplatz auf einem in Litauen gelegenen „*Virtual Private Server*“ (VPS) bezogen. Die Nutzung eines ausländischen Servers wurde damit begründet, dass die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der österreichischen Serveranbieter die Nutzung von VPS-Servern für Miningtätigkeiten ausschließen. Der Bf hatte vollen Zugriff auf den in Litauen befindlichen VPS, indem das Betriebssystem und die jeweilige Miningsoftware nach Belieben von Österreich aus installiert werden konnten bzw. mussten und der VPS mit nur minimalen Einschränkungen von Österreich aus vollständig konfiguriert und nach Belieben neu gestartet oder ausgeschaltet werden konnte. Der Bf konnte selbst entscheiden, ob und welche Kryptowährung geschürft und wann der Miningvorgang eingestellt wird. Die auf diese Weise geschöpften X12 Coins wurden an eine (mittlerweile insolvente) in der Rechtsform einer GmbH betriebene Handelsplattform verkauft. Der Erlös wurde in Euro auf ein österreichisches Bankkonto des Bf überwiesen.

Die durch das Mining erzielten Einkünfte wurden vom Bf in Österreich steuerlich nicht deklariert. Begründet damit, dass – unter Berücksichtigung von Ausführungen im Schrifttum<sup>35</sup> – Krypto-Mining ein *Glücksspiel* sei. Denn die Möglichkeit, eine „Belohnung“ in Form von Blockrewards zu lukrieren, würde vorwiegend vom Zufall abhängen. Gemäß § 1 Abs 1 des Glücksspielgesetzes (GSpG)<sup>36</sup> ist ein

Glücksspiel „[...] ein Spiel, bei dem die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt“. Nach der Rechtsprechung ist das dann der Fall, wenn der Gewinn bzw. Verlust von Bedingungen abhängt, die von den Spielteilnehmern nicht durch zielbewusstes Handeln, durch Geschicklichkeit oder Belieben beeinflusst werden können. Wesentlich ist, dass der Erfolg an Bedingungen anknüpft, die außerhalb des Willens der beteiligten Personen liegen. *Zufallsabhängigkeit* ist gegeben, wenn sich über das Spielergebnis keine berechtigt rationalen Erwartungen entwickeln können und nur aufgrund des Hoffens oder einer irrationalen Einstellung auf Gewinne gesetzt wird.<sup>37</sup> Nachdem der Bf selbst bei Erhöhung der Rechenleistung zu keiner proportionalen Erhöhung der Erfolgswahrscheinlichkeit kommen würde, habe er keinen bestimmbaren Einfluss auf das Spielergebnis gehabt.

Der Bf argumentierte weiters, dass selbst wenn gewerbliche Einkünfte vorliegen würden, diese aufgrund des Bestands einer Server-Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 DBA-LTU gem Art 7 DBA-LTU in Litauen zu versteuern und auf Grundlage des Art 24 Abs 1 lit a iVm lit c DBA-LTU in Österreich (unter Progressionsvorbehalt) steuerfrei gestellt werden müssten. Ein Server, bestehend aus Hardware und der dazugehörigen Software, der über einen physischen Standort verfügt, könne als (personallose) „*maschinelle Einrichtung*“ eine feste Geschäftseinrichtung (Art 5 Abs 1 DBA-LTU) begründen, wenn der auf den Server Zugriffsberechtigte eine dauerhafte Verfügungsmacht über den Server hat. Dabei sei es unbeachtlich, in wessen Eigentum der Server steht. Die durch den Server ausgeübten Funktionen seien außerdem signifikant und essenziell bzw. dem *Kernbereich der Geschäftstätigkeit* des österreichischen Bf zuzurechnen. Diese Voraussetzungen seien aufgrund seines vollen Zugriffs auf den litauischen VPS jedenfalls gegeben. Durch seine „*Root*“-Rechte („*Super-User*“ bzw. „*Administrator-Rechte*“), die eine *umfassende Kontrolle über das System* vermitteln, einschließlich der Möglichkeit, Dateien zu ändern, Programme auszuführen und Systemfunktionen und -einstellungen am VPS zu verändern, würde dem Bf eine dauerhafte Verfügungsgewalt über einen physischen (oder virtuellen) Server vermittelt und damit eine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründet.

Das Finanzamt beurteilte die Einkünfte unter Verweis auf eine Information des BMF vom 25. 7. 2017<sup>38</sup> als gewerblich, da durch den Verkauf der vom Bf geschürften X12 Coins eine für die Gewerblichkeit relevante Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr gegeben sei. Von einem Glücksvertrag sei nicht auszugehen. Nachdem der Bf von dem litauischen Dienstleister bzw. ISP *nur Rechenleistung angemietet* hatte, begründe der Bf im Rahmen seine gewerbliche Tätigkeit in Litauen keine Betriebsstätte. Es fehle an der einer festen Geschäftseinrichtung immanenten Verfügungsmacht, weil der Bf *keinen Einfluss auf den Ort der Programmausführung* durch den Dienstleister gehabt hatte. Das Finanzamt ermittelte den Gewinn gem § 4 Abs 3 EStG durch Gegenüberstellung der Einnahmen mit den iZm der Anmietung des in Litauen gelegenen VPS angefallenen Aufwands. Neu

<sup>34</sup> BFG 10. 12. 2024, RV/2100420/2023.

<sup>35</sup> Varro, Bitcoin-Mining: nicht steuerbares Glücksspiel, taxlex 2017, 410 (401 ff).

<sup>36</sup> BGBl 620/1989 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung.

<sup>37</sup> VwGH 4. 1. 2017, Ra 2015/17/0145; 2. 7. 2015, Ro 2015/16/0019.

<sup>38</sup> Aktuell <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/sparen-veranlagen/steuerliche-behandlung-von-kryptowaehrungen.html> (abgefragt 13. 8. 2025).

geschaffene, aber nicht verkaufte X12 Coins wurden vom Finanzamt als nicht gewinnwirksamer „Warenvorrat“ behandelt.

Gegen das Vorliegen gewerblicher Einkünfte und für das Vorliegen privater Vermögensverwaltung brachte der Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren vor, dass der Kauf bzw Verkauf der X12 Coins im *eigenen Namen auf eigene Rechnung* erfolgt sei, *keine Händlerdienste* gegenüber Dritten angeboten wurden, *Käufe- und Verkäufe mit Eigenkapital* durchgeführt wurden und für den privaten Käufer bzw Verkäufer – anders als beim Kauf bzw Verkauf von Wertpapieren über Banken – *keine Möglichkeit* bestanden hatte, *auf die Transaktionspreise bzw Konditionen Einfluss zu nehmen*. Die Anzahl der An- und Verkäufe sei für sich allein jedenfalls kein geeignetes Kriterium, um das Vorliegen gewerblicher Einkünfte anzunehmen. Außerdem sei der Verkauf der X12 Coins ein „Nebenprodukt“ der *Forschungstätigkeiten* des Bf. Zum Vorliegen einer Server-Betriebsstätte wurde auf die bereits oben dargestellten Ausführungen zu den Tatbestandsmerkmalen einer festen Geschäftseinrichtung verwiesen. Die Beschwerde wurde vom Finanzamt durch Beschwerdeverentscheidung als unbegründet abgewiesen.

### 3.2. Die Entscheidung des BFG

#### 3.2.1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch das Schürfen von Kryptowährungen

Das BFG hat in einem ersten Schritt die Rechtsmeinung des Finanzamtes bestätigt, dass die vom Bf iZm dem Krypto-Mining erwirtschafteten Einkünfte aus einer *selbstständigen, nachhaltigen* Betätigung stammen, die mit *Gewinnerzielungsabsicht* unternommen worden ist, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und deshalb gewerbliche Einkünfte iSd § 23 EStG vorliegen. Die Mining-Aktivitäten wurden vom Bf *selbstständig* ausgeübt. Nachdem der Bf während des gesamten Beschwerdezeitraumes unter Verwendung der Miningsoftware immer wieder neue X12 Coins generiert hatte, hat er diese Betätigung auch *nachhaltig* betrieben. Eine *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* bedeutet, dass man seine Leistungen am Markt anbietet. Die Anzahl der denkmöglichen Auftraggeber hat keine Bedeutung, da es unsachlich wäre, die Steuerpflicht eines Auftragnehmers von Umständen abhängig zu machen, die in der Sphäre des Auftraggebers liegen. Außerdem ermöglicht es das Blockchain-System gar nicht, die Leistungen nur einem bestimmten Personenkreis anzubieten. Der BFG verweist auch auf das Schrifttum, das im Krypto-Mining sehr wohl eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sieht.<sup>39</sup>

Gegen das Vorliegen eines nicht ertragsteuerbaren Glücksspiels brachte das BFG vor, dass das Mining vom Bf *systematisch*, unter *Ausnutzung seiner technischen Fähigkeiten* betrieben worden ist und *jeder innovativen gewerblichen Betätigung ein Glückselement innewohnt*. Allein aus der Ungewissheit, mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit Erfolge zu erzielen, lässt sich nicht ableiten, dass die Betätigung unter keine Einkunftsart fällt. Der Bf hat

auch eingeräumt, eine 51 %-Übernahme des Netzwerks geplant zu haben. Auch wenn der Plan nicht in die Tat umgesetzt werden konnte, zeigt er doch, dass die Erzielung von Einkünften nicht ausschließlich vom Glück abhängig sein konnte, sondern durch eine systematische, nachhaltige Betätigung bewirkt worden ist. Die Einkunftsquelle war auch *objektiv zur Gewinnerzielung geeignet*. Der Bf war in der Lage, durch den Verkauf der selbst geschaffenen X12 Coins erhebliche Einnahmen zu erzielen. Der Umstand, dass der Bf ursprünglich das Mining im Rahmen seiner Forschungstätigkeit betrieben hatte, ändert nichts an dieser Beurteilung.

#### 3.2.2. Keine abkommensrechtliche Server-Betriebsstätte

Handelt es sich bei den Einkünften aus dem Krypto-Mining aus innerstaatlicher Sicht um *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*, sind diese abkommensrechtlich als Unternehmensgewinne iSd Art 7 DBA-LTU einzustufen.<sup>40</sup> Das bedeutet, dass die Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte iSd Art 5 DBA-LTU aus. In diesem Fall dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat (Quellenstaat) besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugeordnet werden können.

Das BFG zieht zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs die Ausführungen zu „*Electronic Commerce*“<sup>41</sup> im aktuellen Kommentar zum OECD-MA idF des letzten Update 2017 (OECD-MK) heran, obwohl das DBA-LTU bereits 2005 unterzeichnet worden ist und nur jene Fassung des OECD-MK zur Auslegung des DBA-LTU herangezogen werden dürfte, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-LTU vorgelegen ist.<sup>42</sup> Wenige Monate später hat sich das BFG in einem grenzüberschreitenden Steuerfall im Verhältnis zu Ungarn allerdings sehr

<sup>40</sup> BMF-Information zur Besteuerung von Kryptowährungen, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/sparen-veranlagen/steuerliche-behandlung-von-kryptowaehrungen.html> (abgefragt 13. 8. 2025).

<sup>41</sup> Rz 122 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>42</sup> Grundlegend zum Gebot einer „statischen“ DBA-Auslegung: *Ditz/Seibert*, Die Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ISR 2023, 153 (153 ff); *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (22 und 30 ff); *Lang*, Haben Änderungen des OECD-Kommentars für die Auslegung älterer DBA Bedeutung, SWI 1995, 412 (412); *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht, ÖStZ 2006, 203 (203 ff); *Lang*, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199 (206 ff); *Lang*, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418 (429); *Lang*, Die Bedeutung des UN-Musterabkommens und des UN-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2025, 77 (78 ff); *Steuerer*, Richtungsweisendes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur DBA-Auslegung, SWI 2002, 7 (13). Anderer Ansicht zB *Loukota*, Zusammenwirken von Abkommensrecht und innerstaatlichem Steuerrecht, in *Kofler/Mitterlehner/Mitterlehner*, FS Bendlinger (2024) 272 (274 ff) und die deutsche Finanzverwaltung in dBMF 19. 4. 2023, IV B 2 – S 1301/22/10002 :004, Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung – Urteil des BFH vom 11. Juli 2018 – I R 44/16 –, die sich gegen die stRsp des BFH stellt. Auch die österreichische Finanzverwaltung will im Sinne einer dynamischen Interpretation den OECD-MK in der letztgültigen Version berücksichtigen (VPR 2021 Rz 19). *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum internationalen Steuerrecht – Deutsches BMF veröffentlicht Schreiben zur Bedeutung des OECD-Musterabkommens für die Ausle-

<sup>39</sup> *Inreiter/Marschner*, Steuerliche Überlegungen zu „KRYPTO“ – einem Mining-Geschäftsmodell, taxlex 2018, 19 (19 ff).



klar gegen eine dynamischen DBA-Auslegung ausgesprochen. Im Fall einer DBA-Auslegung anhand des OECD-MK in einer nach der Unterzeichnung des jeweiligen DBA vom OECD-Steuerausschuss veröffentlichten Fassung würde der OECD eine Funktion zukommen, die ihr verfassungsrechtlich nicht zusteht, weil dadurch eine im OECD-MK angeführte Meinung der OECD einen auf Gesetzesrang stehenden völkerrechtlichen Vertrag inhaltlich verändern würde.<sup>43</sup>

Ungeachtet dieses dogmatischen Fehltritts des BfG im konkreten Fall ist jedenfalls vom Bestand einer festen Geschäftseinrichtung auszugehen, wenn die vier Merkmale „Geschäftseinrichtung“, „Dauerhaftigkeit“, „Verfügungsgewalt“ und „unternehmerische Tätigkeit“ erfüllt sind.<sup>44</sup> Das BfG bestätigt, dass eine maschinelle Anlage oder Einrichtung, durch welche die eigentliche Unternehmenstätigkeit ausgeübt wird, einen ausreichenden Anknüpfungspunkt für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen bilden kann.<sup>45</sup> Ein aus Hard- und Software bestehender Server, der über einen physischen Standort verfügt, kann demnach als „maschinelle Einrichtung“ eine feste Geschäftseinrichtung begründen.<sup>46</sup> Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der auf den Server Zugriffsberechtigte eine dauerhafte Verfügungsmacht über den Server hat, wobei es unbeachtlich ist, in wessen Eigentum der Server steht. Deshalb kann der in einem unternehmenseigenen Rechenzentrum von einem Unternehmen im anderen Staat betriebene Computer sehr wohl eine Betriebsstätte sein.<sup>47</sup>

Wenn jedoch ein ISP einem Unternehmen nur Speicherkapazitäten zur Verfügung stellt, begründet der Nutzer dadurch im Lagestaat des Servers keine Betriebsstätte. Denn bei Systemen, die vom ISP zur Verfügung gestellt werden, ist der Ort, an dem dieser die Programme ausführt bzw die Daten zur Verfügung stellt, nicht beeinflussbar. Es fehlt dem Unternehmen an der nötigen Verfügungsmacht.<sup>48</sup> Das gilt selbst dann, wenn der Nutzer entscheiden kann, zu welchen Anwendungen und auf welchen Server er Zugriff haben will. Wenn der Unternehmer jedoch den Server als solchen für seine eigenen Zwecke mietet, kann der Server unter den allgemeinen Voraussetzungen des Art 5 Abs 1 OECD-MA für den Mieter sehr wohl eine feste Geschäftseinrichtung begründen.<sup>49</sup>

Im strittigen Fall wurde Speicher- bzw Rechenkapazität in Form eines VPS-Zugangs angemietet. Dazu hält das BfG auf Grundlage einer Internet-Recherche fest, dass diese Technologie „[...] auf der effizienten Nutzung eines leistungsstarken physischen Servers [beruht], der in verschiedene virtuelle Maschinen unterteilt wird. Der Hosting-Anbieter verwaltet den physischen Server und gewährleistet, dass er

stets reibungslos läuft.“ Durch den VPS-Zugang konnten sog „Central Processing Units“ (CPUs), die das Herzstück eines Computers darstellen und welche die Rechenoperationen steuern, vom Bf zwar exklusiv genutzt werden, jedoch konnten andere CPUs desselben Servers durch andere Kunden des ISP genutzt werden. Denn die optimale Ausnutzung von Rechnerkapazitäten durch eine speziell gesteuerte Software ist das Wesen der VPS-Technologie. Wenngleich der Bf durch den VPS-Zugriff eine gewisse Verfügungsgewalt in Form der Möglichkeit zur Konfiguration, zum Ein- oder Ausschalten oder zur Speicherung von Daten auf einem oder mehreren gemieteten Servern erlangt hatte, hatte er keine Verfügungsgewalt über die körperliche Einrichtung des Servers selbst. Diese verblieb beim Betreiber, der auch gewisse Sicherheitsmaßnahmen eingebaut hatte. Die Anmietung des VPS vermag deshalb – wie schon das Wort „Virtual“ erkennen lässt – keine Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 DBA-LTU zu begründen, weil dadurch der Bf keine Verfügungsgewalt über die körperliche Einrichtung des Servers, sondern nur über dessen Rechenkapazitäten erlangt hatte.<sup>50</sup> Die Einkünfte aus dem Krypto-Mining waren daher in Österreich einkommensteuerpflichtig, wo der Unternehmer auch seine Geschäftstätigkeit ausgeübt hatte. Auch der Umstand, dass das Betriebssystem und die Programme nach Belieben von Österreich aus installiert bzw gesteuert werden konnten, hat das BfG dazu veranlasst, von einem österreichischen Besteuerungsrecht auszugehen.

Da aus der Sicht des BfG keine Rechtsprechung zu der Frage vorliegt, ob das Mining von Krypto-Assets zu steuerpflichtigen Einkünften führen kann (Rechtslage vor der ökosozialen Steuerreform ab 1. 3. 2022), wurde die Revision beim VwGH zugelassen.

### 3.3. Anmerkungen zu der BfG-Entscheidung

#### 3.3.1. Betriebsstättenbegründung durch personallose Geschäftseinrichtungen

Die Entscheidung des BfG entspricht den Ausführungen zum „Electronic Commerce“ im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.<sup>51</sup> Zur Frage der Begründung von Server-Betriebsstätten weist der OECD-MK zu Art 5 OECD-MA darauf hin, dass grundsätzlich zwischen einer Website und dem Server zu unterscheiden ist, auf dem die Website gespeichert ist.<sup>52</sup> Ein in einem DBA-Staat befindlicher Server kann als automatisierte Anlage eine Betriebsstätte begründen.<sup>53</sup> Nicht jedoch eine Website als Kombination von Software und elektronischen Daten, die kein materielles Wirtschaftsgut ist<sup>54</sup> und damit an keinem Ort festgemacht werden kann, der als feste Geschäftseinrichtung („place of business“) iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA qualifiziert werden könnte.<sup>55</sup> Die schwedische Finanzverwaltung („Skatterättsnämnden“) hat beispielsweise unter Bezugnahme auf den

gung von Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, SWI 2023, 334 (335 f).

43 BfG 12. 5. 2025, RV/5100407/2023; Unterberger, Besteuerungsrecht an Beteiligungserträgen eines in Österreich ansässigen Landwirts mit einer Landwirtschaft in Ungarn, BfGJournal 2025, 204 (208).

44 Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019) Art 5 Rz 10.

45 Tz 122 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

46 Bernütz, Ertragsbesteuerung grenzüberschreitender Internet-Transaktionen: Anknüpfung an eine deutsche Betriebsstätte? IStR 1997, 353 (353 ff).

47 Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019) Art 5 Rz 222.

48 Tappe, Steuerliche Betriebsstätten in der „Cloud“ – Neuere technische Entwicklungen im Bereich des E-Commerce als Herausforderung für den ertragsteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriff, IStR 2011, 870 (874).

49 Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019) Art 5 Rz 225.

50 IdS auch EAS 3401 v 30. 4. 2018.

51 Tz 122–131 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

52 Tz 124 erster Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

53 Tz 123 erster Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

54 Tz 123 zweiter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

55 Wassermeyer in Wassermeyer et al, DBA Art 5 Rz 29 f; Heggmaier/Riedl/Wutschke, Betriebsstätten von Unternehmen der Digital Economy – eine

OECD-MK in Rahmen einer verbindlichen Auskunft festgehalten, dass das bloße Eigentum an Software als immaterieller Vermögensgegenstand nicht zum Bestand einer festen Geschäftseinrichtung in Schweden führen kann.<sup>56</sup> Denn einer Website fehlt es an der für die Begründung einer Betriebsstätte nötigen Voraussetzung des Vorhandenseins von Einrichtungen, wie Räumlichkeiten oder, in bestimmten Fällen, Maschinen oder Ausrüstungen („*facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment*“).<sup>57</sup> Andererseits kann der Server als maschinelle Anlage oder Einrichtung, auf der Rechenoperationen durchgeführt werden und über den Daten zugänglich sind, sehr wohl eine feste Geschäftseinrichtung eines Unternehmens iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA begründen.<sup>58</sup>

Diese Unterscheidung ist deshalb von Bedeutung, weil – so wie in dem vom BFG entschiedenen Fall – das einen Krypto-Server betreibende Unternehmen, der „*Internet Service Provider*“ (ISP), ein anderes sein kann als jenes, das seine Geschäfte über den Server abwickelt.<sup>59</sup> Wenngleich die an den ISP zu leistenden Vergütungen von der Größe des notwendigen Speicherplatzes abhängig sein können, führen die „*Hosting*“-Verträge zwischen dem Unternehmen und dem ISP in der Regel nicht dazu, dass der Server und sein Standort dem Unternehmen zur Verfügung stehen.<sup>60</sup> Die Verfügungsgewalt über den Server liegt in diesen Fällen beim ISP und nicht beim Nutzer.<sup>61</sup> Das gilt selbst dann, wenn der Unternehmer bestimmen kann, dass seine Website auf einem bestimmten Server an einem bestimmten Standort gespeichert werden soll.<sup>62</sup> Das Unternehmen verfügt am Standort des Servers über keine *physische Präsenz*, da die Website nicht greifbar ist („*not tangible*“), sodass nicht davon ausgegangen werden kann, dass das Unternehmen durch die Hosting-Vereinbarung mit dem ISP eine feste Geschäftseinrichtung begründet.<sup>63</sup> Mietet ein Unternehmen lediglich Rechenkapazitäten an, ohne dabei eine bestimmte Hardware oder Infrastruktur zur Verfügung gestellt zu bekommen, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass dadurch keine feste Geschäftseinrichtung des Nutzers begründet wird, weil das Unternehmen keine Verfügungsmacht über den Rechner hat, auf dem die Programme betrieben oder die Daten gespeichert werden.<sup>64</sup>

Wenn jedoch ein Unternehmen über einen *eigenen Server* verfügen kann („*Housing*“), indem es einen solchen besitzt, mietet, least und diesen selbst betreibt, kann der Ort, an dem sich der Server (physisch) befindet, unter den Voraussetzungen des Art 5 Abs 1 OECD-MA eine Betriebsstätte begründen.<sup>65</sup> Das setzt voraus, dass

der auf den Server Zugriffsberechtigte dauerhaft über den Server oder einen Teil davon verfügen kann. Das österreichische BMF stellt allerdings in einer Einzelerledigung auch in den Raum, dass ein Server allenfalls als „*Hilfsbetriebsstätte*“ iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA qualifiziert werden könnte.<sup>66</sup> Das kann aber nur dann der Fall sein, wenn die über den Server abgewickelten Tätigkeiten aus der Sicht der gesamten Unternehmenstätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind und nicht zum Kerngeschäft des Unternehmens gehören, was nur anhand des konkreten Sachverhalts beurteilt werden kann.

### 3.4. Server-Betriebsstätten und Gewinnabgrenzung

#### 3.4.1. Zuordnung von Gewinnen bei fehlenden Personal-funktionen

Das auf den einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn begrenzte Besteuerungsrecht des Quellenstaates macht eine Abgrenzung der Gewinne von Stammhaus und Betriebsstätte notwendig. Das führt zu der Frage, welcher Gewinnanteil dem Quellenstaat durch den Unterhalt eines Servers zugeordnet werden kann und wie dieser zu ermitteln ist. Angesichts der Tatsache, dass es personallose Betriebsstätten geben kann, wäre es nämlich inkonsequent, einer solchen in Ermangelung von Personal auf Basis der Grundsätze des Art 7 OECD-MA keinen Gewinn bzw Verlust zuzuordnen.<sup>67</sup>

Im Zuge des Update 2010 des OECD-MA, wurde die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne in Art 7 OECD-MA neu gefasst. Nach diesem als „*authorized OECD approach*“ (AOA) bezeichneten Ansatz sollen für Zwecke der Gewinnabgrenzung – trotz ihrer zivilrechtlichen Unselbstständigkeit – Betriebsstätten wie selbstständige Unternehmen behandelt werden („*functionally separate entity approach*“). Österreich ist diesem Ansatz bislang nicht gefolgt und hat dazu im OECD-MA einen Vorbehalt („*reservation*“) angebracht,<sup>68</sup> worin zum Ausdruck gebracht wurde, dass Österreich in seinen DBA weiterhin die Altversion des Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 des OECD-MA verwenden wird.<sup>69</sup> Solange sich die Neufassung des Art 7 OECD-MA in keinem österreichischen DBA findet, was aktuell der Fall ist,<sup>70</sup> entfaltet auf österreichischer Seite der AOA nur insoweit Relevanz, als der AOA und der OECD-MK dazu in seiner Neufassung mit Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 nicht in Widerspruch stehen. Die österreichische Finanzverwaltung verwendet für ihren Ansatz den Begriff „*AOA Light*“<sup>71</sup> und verweist zu des-

kritische Analyse der zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale für eine Betriebsstätte in der Digital Economy, IStR 2025, 92 (95).

56 Wunderlich, Schweden: Serverbetriebsstätte – verbindliche Auskunft, IStR LB 2014, 28 f.

57 Tz 123 dritter Satz OECD-MK mVa Tz 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

58 Tz 123 vierter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

59 Tz 124 erster und zweiter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

60 Zum Tatbestandsmerkmal der „Verfügungsmacht“ siehe Tz 10–19 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

61 Plank, Server als Betriebsstätte, ÖStZ 2008, 489 (489 ff).

62 Tz 124 dritter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

63 Tz 124 vierter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

64 EAS 3401 v 30. 4. 2018; Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>4</sup> (2021) 170 ff.

65 Tz 124 fünfter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; EAS 926 v 20. 8. 1996; EAS 1574 v 20. 12. 1999; EAS 1804 v 8. 2. 2001; EAS 1836 v 23. 4. 2001;

EAS 2502 v 16. 8. 2024; EAS 3401 v 30. 4. 2018; Steimel, Seminar A: Das OECD-Musterabkommen 2000 und darüber hinaus: Electronic Commerce und die Abkommensentwicklung in der New Economy, IStR 2000, 490 (494).

66 EAS 2849 v 25. 4. 2007.

67 Andresen in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch<sup>2</sup> (2018) Tz 11.32.

68 Tz 96 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA.

69 VPR 2021 Rz 280.

70 VPR 2021 Rz 10; nur in Abs 2 des österreichisch-japanischen DBA (DBA-JP), BGBl III 167/2018 haben die beiden Vertragsstaaten vereinbart, dass Art 7 DBA-JP zu dem Zeitpunkt aufgehoben und durch Art 7 idF des OECD-MA nach dem Update 2010 ersetzt wird, auf den sich die Regierungen der beiden Vertragsstaaten durch einen diplomatischen Notenwechsel verständigen.

71 VPR 2021 Rz 279 ff.



sen Auslegung nicht auf den OECD-Betriebsstättenbericht aus dem Jahr 2010,<sup>72</sup> sondern auf die Fassung aus 2008.<sup>73</sup>

AOA und „AOA Light“ haben jedoch gemeinsam, dass die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung in zwei Schritten zu erfolgen hat.<sup>74</sup> In einem *ersten Schritt* sind anhand einer Funktionsanalyse die der Betriebsstätte zuzuordnenden wesentlichen Mitarbeiterfunktionen („*significant people functions*“) festzustellen, darauf aufbauend die der Betriebsstätte zuzuordnenden Wirtschaftsgüter, Risiken und das notwendige „Dotationskapital“. In einem *zweiten Schritt* ist der fremdübliche Gewinn durch Ansatz fremdüblicher Entgelte zu ermitteln, wie das auch bei verbundenen Unternehmen der Fall wäre.<sup>75</sup> Nach den Grundsätzen des „AOA Light“ ist das wirtschaftliche Eigentum an materiellen Wirtschaftsgütern jenem Unternehmensteil zuzuordnen, bei dessen Funktionsausübung diese zum Einsatz gelangen bzw genutzt werden.<sup>76</sup>

Auf Grundlage des von der OECD favorisierten AOA sind die „*wesentlichen Personalfunktionen*“ für die Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung von entscheidender Bedeutung. Anders als bei „klassischen“ Betriebsstätten fehlt es einer Server-Betriebsstätte faktisch immer an eigenem Personal. Programmierung, Wartung, Steuerung und Verwaltung im Ausland gelegener Server werden meist im Stammhaus oder von externen IT-Dienstleistern wahrgenommen. Ohne eigenes Personal können einer Server-Betriebsstätte aus der Sicht der Gewinnabgrenzung weder Funktionen noch Risiken zugeordnet werden.<sup>77</sup>

Leider finden sich in den Kommentierungen der OECD zum AOA keine Aussagen dazu, wie auf Grundlage des Art 7 OECD-MA die Ergebniszuzuordnung zu einer *personallosen Server-Betriebsstätte* erfolgen soll. Personallosen Server-Betriebsstätten fehlt es eben an den für die Ergebnisabgrenzung zentralen „*significant people functions*“. Der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 enthält dazu lediglich die Aussage, dass in diesem Fall die allgemeinen Grundsätze der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung anzuwenden sind und aufgrund einer Funktionsanalyse festzustellen ist, welche automatisierten Funktionen von der Server-Betriebsstätte durchgeführt werden, welche Wirtschaftsgüter sie nutzt und welche Risiken von der Betriebsstätte zu tragen sind. Im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 heißt es dazu: „*Da eine Server-Betriebsstätte angesichts des Fehlens von für das Unternehmen tätigem Personal keine für die Zurechnung des Eigentums an Wirtschaftsgütern oder Vermögenswerten und/oder die Zuordnung von Risiken wesentlichen Personalfunktionen wahrnimmt, könnten dieser Betriebsstätte im Rahmen des AOA tatsächlich keine Vermögenswerte oder Risiken zugeordnet werden, was die Schlussfolgerung bestätigt, dass einer solchen Betriebsstätte nur ein geringer bzw. gar kein Gewinn zugerechnet würde.*“<sup>78</sup>

Diese Ansicht wurde von der österreichischen Finanzverwaltung übernommen, die davon ausgeht, dass in Betriebsstätten, in denen die betriebliche Tätigkeit nicht durch Menschen erfolgt, zwar grundsätzlich Funktionen wahrgenommen werden können. Nachdem am Standort eines Servers idR jedoch keine für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Risiken relevanten „*significant people functions*“ ausgeübt werden, könne der Betriebsstätte nur das Wirtschaftsgut zugerechnet werden, das die Betriebsstätte begründet (also der Server selbst), sodass einer solchen lediglich wenig oder gar kein Gewinn zugerechnet werden könnte.<sup>79</sup>

Hinsichtlich der Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern geht der OECD-Betriebsstättenbericht 2010<sup>80</sup> davon aus, dass der *Ort der Nutzung* das einzige Zuordnungskriterium sein sollte und nicht der Ort, an dem sich das zugehörige Personal befindet. Vor allem in Fällen, in denen eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA gerade wegen des Vorhandenseins dieses Wirtschaftsgutes begründet wird. Für die Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung bedeutet das, dass einer personallosen Betriebsstätte nur die *Anlagenabschreibungen* zzgl der *laufenden Betriebskosten* zugeordnet werden können, auf die ein angemessener Gewinnaufschlag zu berechnen wäre. Alternativ könnten (fiktive) dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende *Mietentgelte* zum Ansatz kommen. Allenfalls können auch die im Rahmen einer Finanzierung angefallenen Kapitalkosten zugeordnet werden.<sup>81</sup>

Zur Frage der Ergebnisabgrenzung zu personallosen Betriebsstätten lohnt sich auch ein *Blick nach Deutschland*. Anders als Österreich hat Deutschland durch eine gesonderte Umsetzungsgesetzgebung im Rahmen des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes<sup>82</sup> mit Wirkung ab 1. 1. 2013 den AOA vollumfänglich in das deutsche Außensteuergesetz (AStG) übernommen. Aus deutscher Sicht ist der AOA grundsätzlich auch dann anzuwenden, wenn sich in einem DBA noch die Altfassung des Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 findet. Besteuerungskonflikte mit deutschen DBA-Vertragsstaaten, die – so wie Österreich – den AOA nicht in seiner Reinform anwenden, sind die Folge. Zu erwähnen ist allerdings, dass der deutsch BFH<sup>83</sup> bereits entschieden hat, dass § 1 Abs 5 dAStG keine eigenständige Regelung zur Betriebsstätten-Gewinnermittlung bzw -Ergebnisabgrenzung ist, sondern eine Korrektornorm, deren Anwendung den Nachweis *fremdunüblicher Gewinnverlagerungen* voraussetzt.

In einem vor dem BFH<sup>84</sup> geführten Streit ist die deutsche Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass die Wirtschaftsgüter einer durch den Betrieb eines deutschen Windparks begründeten (Personengesellschafts-)Betriebsstätte seit der Wirksamkeit des AOA in Deutschland nicht mehr einer deutschen Betriebsstätte, sondern mangels (eigener) in Deutschland ausgeübter Personal-

<sup>72</sup> OECD, Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten vom 22. 7. 2010 (OECD-Betriebsstättenbericht 2010).

<sup>73</sup> OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments vom 17. 7. 2008 (OECD-Betriebsstättenbericht 2008).

<sup>74</sup> Thiele/König, Die steuerliche Behandlung von Serverbetriebsstätten, IWB 2018, 376 (383).

<sup>75</sup> VPR 2021 Rz 283 ff.

<sup>76</sup> VPR 2021 Rz 288.

<sup>77</sup> Vogelsang, Von Servern und Betriebsstätten, IFF 2022, 164 (173).

<sup>78</sup> OECD-Betriebsstättenbericht 2010 Tz 66 letzter Satz.

<sup>79</sup> VPR 2021 Rz 285a; Vogelsang, IFF 2022, 164 (173).

<sup>80</sup> OECD-Betriebsstättenbericht 2010 Tz 75.

<sup>81</sup> Busch, BFH zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu personallosen Betriebsstätten, DB 2022, 908 (908).

<sup>82</sup> dBGBI I 2013, 1809.

<sup>83</sup> BFH 18. 12. 2024, I R 45/22; BFH 18. 12. 2004, I R 49/23; Bendlinger, § 1 Abs 5 des deutschen AStG ist keine eigenständige Regelung zur Betriebsstätten Gewinnermittlung, SWI 2025, 431 (431 ff).

<sup>84</sup> BFH 24. 11. 2021 – I B 44/21 (AdV); Bendlinger, Keine Relevanz der „Significant People Functions“ bei personallosen Betriebsstätten, SWI 2022, 284 (284 ff).

funktionen vollständig der dänischen Geschäftsleitungs-Betriebsstätte zugeordnet werden müssten; mit der Folge einer notwendigen *steuerlichen Entstrickung* in Deutschland (Wegzugs- bzw. Entnahmebesteuerung).<sup>85</sup> Der BFH folgte der Rechtsauffassung der Vorinstanz<sup>86</sup> und hielt fest, dass der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte zwar eine *funktionsgetragene Betrachtungsweise* zugrunde zu legen ist, was aber nicht bedeutet, dass allein die Personalfunktionen als maßgebender Zuordnungsparameter anzusehen sind. Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung<sup>87</sup> gehören Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft nur dann zu der (Personengesellschafts-)Betriebsstätte, wenn sie nach § 1 Abs 5 dAStG (der im Wesentlichen auf Personalfunktionen abstellt) dieser zuzuordnen sind. Dieser Ansicht hat der BFH eine Absage erteilt, indem er einer Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter zu personallosen Betriebsstätten anhand des *Veranlassungsprinzips* und der *funktionalen Nutzung* Vorrang eingeräumt hat.<sup>88</sup>

Das deutsche BMF hat auf die Rechtsprechung des BFH mit einer Ergänzung<sup>89</sup> der Verwaltungsgrundsätze-Betriebsstättengewinnaufteilung<sup>90</sup> reagiert und festgehalten, dass im Fall einer *Betriebsstätte ohne maßgebliche Personalfunktionen* die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen eine andere Behandlung erfordern kann. Für die Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern und der Gewinnaufteilung sollen die oben dargestellten Grundsätze der Tz 66 und 75 des OECD-Betriebsstättenberichts 2010 angewandt werden können. Allerdings ist es dadurch auch dem deutschen Gesetzgeber nicht gelungen, über die Formulierung allgemeiner Grundsätze hinausgehende klare Richtlinien zur Gewinnzurechnung zu personallosen Betriebsstätten bereitzustellen.<sup>91</sup>

Für die Ergebniszuordnung zu Server-Betriebsstätten ist jedenfalls entscheidend, welche Funktionen der eine Betriebsstätte begründende Server innerhalb des Gesamtunternehmens ausübt und welcher Teil des Unternehmensgewinns diesem zusteht.<sup>92</sup> Hat der Server nur eine untergeordnete Funktion, wird der Betriebsstätte auch nur ein geringer Anteil am Gesamtgewinn des Unternehmens zugeordnet werden können. Ist die personallose Betriebsstätte hingegen zentraler Gegenstand der eigentlichen Geschäftstätigkeit des Ge-

samtunternehmens und generiert sie deshalb den Großteil der Unternehmensgewinne, dann wird der Betriebsstätte ein größerer Gewinnanteil zuzuordnen sein. Das wird bei Betrieb eines Windparks einer Solaranlage oder eines Kraftwerks der Fall sein, die letztlich die gesamte bzw. einen Großteil der Wertschöpfung in ihrem Lagestaat erwirtschaften. Einer Server-Betriebsstätte werden hingegen nur diejenigen Aktivitäten zugerechnet werden können, welche in einem unmittelbarem Zusammenhang mit der Hardware stehen.<sup>93</sup> Server üben idR nur einen eher geringen Teil der Gesamttätigkeit des den Server betreibenden Unternehmens aus, sodass auch nur ein geringer Gewinnanteil der Server-Betriebsstätte zugeordnet werden kann. Denn für die Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist immer der Wert des Beitrages der (personallosen) Betriebsstätte zum Ergebnis des Gesamtunternehmens entscheidend,<sup>94</sup> wobei in solchen Fällen nicht auf Personalfunktionen abgestellt werden kann, sondern eine *Orientierung an der Wertschöpfung* geboten ist.

### 3.4.2. Eine technische Funktionsbetrachtung der Server-Betriebsstätte

Eine *technische Funktionsbetrachtung* geht davon aus, dass ein Server als Speichermedium durch die Abwicklung von vordefinierten Prozessen eine technische Dienstleistung erbringt, die wertschöpfende Tätigkeit in Form der Bereitstellung von Software jedoch im Stammhaus des Unternehmens erfolgt. Eine *wirtschaftliche Funktionsbetrachtung* sieht in dem Server eine feste Geschäftseinrichtung, die eine vollumfängliche Produktions- oder Vertriebsfunktion mit den dazugehörigen Risiken ausübt. Überzeugend – und von den Finanzverwaltungen favorisiert – ist die technische Funktionsbetrachtung, die der Tatsache Rechnung trägt, dass einer Server-Betriebsstätte ohne menschliches Handeln *kein hoher Wertschöpfungsanteil* zugeordnet werden kann. Der *Residualgewinn* für Entwicklung, Beschaffung, Installation und Steuerung der Software darf nach Abzug einer der Server-Betriebsstätte zu überlassenden Dienstleistungsvergütung im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden.<sup>95</sup> Nachdem mangels Personals der Server-Betriebsstätte nur der Rechner als materielles Wirtschaftsgut zugeordnet werden kann, wird die *Dienstleistungsvergütung* einem fremdüblichen „Miet- bzw. Nutzungsentgelt“ entsprechen. Der darin enthaltene Gewinnanteil darf zulasten des Stammhauses, in dem das Personal tätig ist, das den Server betreibt, im Quellen- bzw. Betriebsstättenstaat besteuert werden. Nachdem eine Server-Betriebsstätte kein Personal beschäftigt, das immaterielle Wirtschaftsgüter hätte schaffen können, kann die Software idR nicht einer Server-Betriebsstätte zugeordnet werden.

Das *technische Funktionsrisiko* ist auf das *Ausfallsrisiko* des Servers und das *Kapazitätsrisiko* beschränkt. So kann zB das Risiko von Hackerangriffen nicht der Server-Betriebsstätte zugerechnet werden, weil der Server als maschinelle Anlage nicht selbst über die

85 In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob die durch deutsche Subauftragnehmer des dänischen Unternehmens wahrgenommenen Funktionen nicht nur bei der Frage der Begründung einer Betriebsstätte, sondern auch bei der Frage der Zuordnung der Windräder hätten berücksichtigt werden müssen, dh ob „significant people functions“ nicht auch durch Fremdpersonal ausgeübt werden können. In diesem Sinne auch *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht – BFH: Wirtschaftsgüter können auch einer personallosen Betriebsstätte zugeordnet werden, SWI 2022, 366 (372).

86 FG Saarland 30. 3. 2021 – 1 V 1374/20.

87 DBMF, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, IV B 5 – S 1300/09 (20. 9. 2014) Rz 2.2.4.1.

88 *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – BFH: Wirtschaftsgüter können auch einer personallosen Betriebsstätte zugeordnet werden, SWI 2022, 366 (366 ff); *Wenzel*, Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei personallosen Betriebsstätten nach den VPR 2021, TPI 2022, 1 (6).

89 DBMF, Betriebsstätten ohne Personalfunktion (sog funktionslose Betriebsstätten), BMF-IV B 5 – S 1341/19/10010 :003 (17. 12. 2019). *Blumers*, DBA-Betriebsstätten und Personalfunktion, DB 2021, 1159 (1159 ff).

90 DBMF, Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa), BMF-IV B 5 – S 1341/12/10001-03 (22. 12. 2016), BStBl I 1017, 182.

91 *Scherr*, Betriebsstätten vor und nach dem AOA, IWB 2025, 360 (364).

92 *Blumers*, KI und die personallose Betriebsstätte, DB 2025, 3072 (3060).

93 OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Tz 66.

94 *Blumers*, Die personallose Betriebsstätte, DB 2023, 1121 (1125).

95 *Andresen* in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch<sup>2</sup> (2018) Tz 11.31.



entsprechenden Schutzmaßnahmen entscheiden kann, die vom Stammhaus vorzusehen sind. Die Zuordnung von anderen Risiken zur Server-Betriebsstätte wäre aufgrund der nicht vorhandenen Personalfunktionen nicht zulässig. Die Chancen der Server-Betriebsstätte sind auf das Erzielen einer Nutzungsgebühr beschränkt, bei deren Bemessung auch der Kapitaleinsatz und die damit verbundenen Finanzierungskosten berücksichtigt werden müssen.<sup>96</sup>

Das bedeutet, dass der Server-Betriebsstätte nur ein *Nutzungsentgelt* und eine *Abgeltung für allfällige Fremdfinanzierungsaufwendungen* für die Anschaffung bzw Herstellung des Servers zuzuordnen wäre. Sollte vor Ort ausnahmsweise Personal beschäftigt werden, wäre der Betriebsstättengewinn um einen in einem fremdüblichen Dienstleistungsentgelt enthaltenen Gewinnaufschlag zu erhöhen. Bei Anwendung einer direkten Methode wäre auf der Aktivseite des „Betriebsstätten-Jahresabschlusses“ der Server mit seinen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten als materielles Wirtschaftsgut zu erfassen, die über die Nutzungsdauer abzuschreiben sind. Unmittelbar damit in Zusammenhang stehendes Fremdkapital wäre als Passivposten anzusetzen. Art und Umfang des von einer Betriebsstätte als hypothetisch selbstständiges Unternehmen getragenen Risikos haben unmittelbaren Einfluss auf das „Dotationskapital“ der Betriebsstätte. Je höher das der Betriebsstätte zuordenbare Risiko, desto höher muss deren Dotationskapital im Sinne eines Eigenkapitalanteils der Betriebsstätte sein, um die Wirtschaftsgüter und die übernommenen Risiken abzudecken.<sup>97</sup> Die Funktion eines Servers ist auf eine reine Datenverarbeitungs- bzw Rechenleistung beschränkt. Entsprechend gering wird auch das einer Server-Betriebsstätte zurechenbare Kapital ausfallen.<sup>98</sup>

Die Ermittlung dieses „Free Capital“ kann aus Sicht der österreichischen Finanzverwaltung, die sich auf den OECD-Betriebsstättenbericht 2008 stützt, nach der *Kapitalaufteilungsmethode*, einer *wirtschaftlichen Kapitalaufteilungsmethode*, einer *Mindestkapitalisierungsmethode* oder einer *aufsichtsrechtlichen Mindestkapitalisierungsmethode* erfolgen.<sup>99</sup> Durch die Zuordnung eines Dotationskapitals wird der einer Server-Betriebsstätte zuzuordnende Finanzierungsaufwand reduziert. Der Betriebsstättengewinn würde sich aus der Differenz zwischen einem fremdüblichen Nutzungsentgelt abzüglich Abschreibung und Aufwendungen für den Betrieb des Servers (zB Raumkosten, Strom, Wartung vor Ort) und allfälliger Kosten iZm der Fremdfinanzierung der Anschaffung des Servers ergeben.

Die österreichische Finanzverwaltung lässt zur Abgrenzung des Betriebsstättenergebnisses vom Gesamtergebnis des Unternehmens alle in Kapitel II der OECD-Verrechnungspreisleitlinien<sup>100</sup> vorgesehenen Verrechnungspreismethoden zu. Das bedeutet, dass der einer Betriebsstätte zuzurechnende Gewinn anhand einer *geschäftsvorfallbezogenen Standardmethode* (Preisvergleichs-, Widerverkaufspreis-, Kostenaufschlagsmethode) oder einer *ge-*

*schäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode* (Nettomargenmethode, Gewinnaufteilungsmethode) bestimmt werden kann. Die Methodenwahl hat bezogen auf den Einzelfall anhand des Funktions- und Risikoprofils der Betriebsstätte zu erfolgen.<sup>101</sup>

Bezüglich der Vorgangsweise bei der Ermittlung des Betriebsstättengewinns bzw Verlustes bevorzugt die Finanzverwaltung grundsätzlich eine „*direkte Methode*“ durch Zuordnung von Erlösen und Aufwendungen auf Basis einer gesonderten Betriebsstättenbuchhaltung. Allerdings kann der steuerliche Gewinn (bzw Verlust) einer Betriebsstätte auch durch eine Mehr-Weniger-Rechnung aus der Bilanz- und der Gewinn- und Verlustrechnung des Gesamtunternehmens abgeleitet werden.<sup>102</sup> Auf Grundlage des AOA Light wäre auch eine „*indirekte Methode*“ zulässig, die darin besteht, dass der Gesamtgewinn des Unternehmens nach einem bestimmten Aufteilungsschlüssel (zB Umsatz, Vermögen, Lohnaufwand) auf das Stammhaus und die ausländische Betriebsstätte aufgeteilt wird; ausgehend von der Annahme, dass alle Teile des Unternehmens entsprechend dem angewandten Schlüssel zur Rentabilität des Gesamtunternehmens beigetragen haben. Die Anwendung der indirekten Methode setzt gemäß Art 7 Abs 4 OECD-MA idF vor dem Update 2010 jedoch voraus, dass die indirekte Methode im DBA-Anwendungsstaat üblich ist und ihr Ergebnis mit den Grundsätzen des Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 übereinstimmt.<sup>103</sup> Auch *Mischmethoden*, die Elemente der direkten und der indirekten Methode kombinieren (zB die *Kostenschlüsselmethode*),<sup>104</sup> sind zulässig.<sup>105</sup> Art 7 Abs 6 OECD-MA idF vor dem Update 2010 fordert allerdings, dass die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art ermittelt werden, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren. Wenngleich nicht gefordert ist, das Ansässigkeits- und Quellenstaat eine synchrone Methodenwahl vornehmen, lässt die österreichische Finanzverwaltung die indirekte Methode dann nicht zu, wenn im Quellenstaat der Betriebsstättengewinn auf Grundlage einer Betriebsstättenbuchhaltung ermittelt wird.<sup>106</sup>

Liegt eine nach *ausländischem Steuerrecht* erstellte Betriebsstätten-Ergebnisermittlung vor, ist diese zwecks Anwendung der Befreiungsmethode oder der Anrechnungsmethode gem Art 23A Abs 1 iVm Abs 3 OECD-MA oder Art 23B OECD-MA bzw einer auf die Verordnung betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung<sup>107</sup> oder § 48 Abs 5 BAO gestützten Entlastung an die österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften anzupassen. Denn die in der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung zu deklarierenden ausländischen Gewinne oder Verluste sind gem § 2 Abs 8 Z 1 EStG und § 7 Abs 2 KStG *stets nach österreichischem Steuerrecht* zu ermitteln. Allerdings stellt die Finanzverwaltung an die Umrechnung keine überspitzten Anforderungen und verweist auf die Ver-

<sup>96</sup> *Andresen* in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch<sup>2</sup> (2018) Tz 11.35.

<sup>97</sup> VPR 2021 Rz 298 f.

<sup>98</sup> *Vogelsang*, Von Servern und Betriebsstätten, IFF 2022, 164 (173).

<sup>99</sup> VPR 2021 Rz 301 ff.

<sup>100</sup> OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (2022).

<sup>101</sup> VPR 2021 Rz 310.

<sup>102</sup> VPR 2021 Rz 312.

<sup>103</sup> VPR 2021 Rz 348 ff.

<sup>104</sup> Ausführlich zur Kostenschlüsselmethode *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>4</sup> (2021) 475 ff und VPR 2021 Rz 358 ff.

<sup>105</sup> VPR 2021 Rz 356.

<sup>106</sup> VPR 2021 Rz 353.

<sup>107</sup> BGBl II 474/2002.

hältnismäßigkeit der gem § 115 Abs 1 BAO erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen.<sup>108</sup>

Der einer Server-Betriebsstätte zurechenbare Gewinnanteil kann anhand der *Preisvergleichsmethode* bestimmt werden, vorausgesetzt, es stehen vergleichbare Daten unabhängiger Unternehmen über die Anmietung oder die Zurverfügungstellung ganzer Server oder von Teilen davon durch fremde Dritte zur Verfügung. In diesem Fall bestimmt das mit fremden Dritten (fiktiv) vereinbarte Entgelt den Gewinnanteil, der dem unternehmenseigenen, eine Betriebsstätte begründenden Server zuzurechnen ist. Sind die Anwendungsvoraussetzungen der Preisvergleichsmethode nicht erfüllt, lässt sich der Gewinnanteil der Server-Betriebsstätte durch Anwendung der *Kostenaufschlagsmethode* (transaktionsbezogene Nettomargenmethode) bestimmen. Nachdem aus der Sicht des Gesamtunternehmens isoliert betrachtet eine Server-Betriebsstätte angesichts des geringen Funktions- und Risikoprofils *Routinefunktionen*<sup>109</sup> erbringt, die am Markt auch von Dritten bezogen werden könnten, ist diese Methode wohl die geeignetste Form zur Ermittlung des einer Server-Betriebsstätte zurechenbaren Gewinns.<sup>110</sup> Bemessungsgrundlage für den Gewinnaufschlag wären die (Voll-)Kosten, die zur Anschaffung (Abschreibung), Miete bzw Leasing und für den laufenden Betrieb (Strom, Telekommunikation, Wartung, Reparaturen, Versicherung) des Servers notwendig sind und deshalb der Server-Betriebsstätte zugerechnet werden müssen. Nach Ansicht der OECD wären Finanzierungskosten jedoch nicht in die Bemessungsgrundlage des Gewinnaufschlags einzubeziehen, „[...] on the basis that the head office is assumed to retain economic ownership of such property.“<sup>111</sup> Unter Bezugnahme auf einen Bericht des bei der Kommission eingerichteten *EU-Joint Transfer Pricing Forum*<sup>112</sup> geht die österreichische Finanzverwaltung davon aus, dass bei Dienstleistungen mit Routinecharakter ein Gewinnaufschlag zwischen 3 % und 10 %, in der Praxis häufig 5 % (für Veranlagungszeiträume vor 1. 1. 2022 zwischen 5 % und 15 %) nicht beanstandet werden sollte, es sei denn, der konkrete Sachverhalt rechtfertigt einen davon abweichenden Prozentsatz.<sup>113</sup> Das Unternehmerrisiko verbleibt beim „*Entrepreneur*“ bzw „*Strategieträger*“, sodass der verbleibende *Residualgewinn* in dessen Ansässigkeitsstaat zu versteuern ist.<sup>114</sup>

Im Schrifttum wird auch in der Bestimmung einer *angemessenen Verzinsung des in der Server-Betriebsstätte eingesetzten Kapitals* eine zulässige Methode gesehen, um den dieser Betriebs-

stätte zurechenbaren Ertragsanteil zu bestimmen; begründet damit, dass solche Betriebsstätten eine starke Ähnlichkeit mit einem Investitionsprojekt aufweisen. In diesem Fall müsste für die Verzinsung des Dotationskapitals ein adäquater Eigenkapitalzins und für die Verzinsung des Fremdkapitals ein angemessener Fremdkapitalzins ermittelt werden, soweit letzterer nicht bereits durch das von Dritten aufgenommene und an die Betriebsstätte weitergeleitete Fremdkapital bestimmt ist.<sup>115</sup>

#### 4. Schlussfolgerungen

Die Entscheidung des BFG entspricht der aktuellen Rechtsprechung und der auf die Kommentierungen der OECD zur Besteuerung von Betriebsstätten beruhenden Verwaltungspraxis. Ein Server, mit dessen Hilfe Krypto-Währungen geschürft werden, der entweder vom Unternehmen selbst angeschafft oder gemietet und in eigenen oder von einem Dritten zur Verfügung stehenden Räumen betrieben wird („*Housing*“), kann eine Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung begründen. Es sei denn, die vom Server wahrgenommenen Funktionen gehen nicht über eine bloße Hilfstätigkeit hinaus. Durch die Anmietung eines VPR kann jedoch keine „feste Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA begründet werden, wenn ein in Österreich ansässiger Unternehmer nur über Rechenkapazitäten verfügen kann, nicht aber über den Server selbst. Wird von einem ISP bloß Rechenkapazität angemietet, ohne dabei über eine konkrete Hardware verfügen zu können, sind die Tatbestandsmerkmale einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte nicht erfüllt. Diese Form des Schürfens von Krypto-Coins unterscheidet sich nicht von anderen in einer Cloud angebotenen Leistungen, bei denen es dem Nutzer ebenso an einer Verfügungsmacht über den Rechner fehlt, auf dem Programme betrieben, Daten gespeichert oder Rechenleistungen durchgeführt werden.

Sind jedoch die einer Betriebsstätte immanenten Tatbestandsmerkmale erfüllt und überschreiten deren Funktionen die Schwelle einer Hilfsbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA, würde eine Zurechnung von sämtlichen durch den Unternehmer erwirtschafteten Erträge aus der über den Server abgewickelten Mining-Tätigkeiten den in Art 7 OECD-MA (in der Fassung des AOA oder des AOA Light) geregelten Grundsätzen der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung widersprechen. Denn einer personallosen Server-Betriebsstätte, die rein technische Dienstleistungen erbringt, kann angesichts ihres eingeschränkten Funktions- und Risikoprofils *nur ein geringer Gewinnanteil* zugeordnet werden.<sup>116</sup> Dieser kann grundsätzlich nach einer *direkten Methode* aus der Differenz zwischen einem nach der Preisvergleichsmethode ermittelten Nutzungsentgelt und den damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen ermittelt werden. Kann ein Preisvergleich wegen fehlender Vergleichsobjekte nicht durchgeführt werden, ist es aufgrund der Routinefunktion der Betriebsstätte sachgerecht, den Gewinnanteil einer Server-Betriebsstätte nach einer

108 VPR 2012 Rz 314 mVa EAS 1893 v 8. 8. 2001 und EAS 2114 v 1. 10. 2002.

109 EAS 2951 v 28. 3. 2008.

110 Ditz, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – Neue Entwicklungen auf Ebene der OECD unter besonderer Berücksichtigung des E-Commerce, IStR 2002, 210 (215); Steimel, Generalthema I. Besteuerung der Erträge aus E-Commerce, IStR 2001, 522 (526); Vogelsang, IFF 2022, 173.

111 OECD, Attribution of Profit to a Permanent Establishment involved in Electronic Commerce Transactions, Draft for Public Comment (February 2021) Tz 93.

112 European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period April 2009 to June 2010 and related proposals 1. Guidelines on low value adding intra-group services and 2. Potential approaches to non-EU triangular cases, COM(2011) 16 final (25. 1. 2011) Rz 65.

113 VPR 2021 Rz 90.

114 EAS 3253 v 31. 10. 2011.

115 Andresen in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch<sup>2</sup> (2018) Tz 11.42.

116 Ditz, IStR 2001, 210 (215).



*Kostenaufschlags-* bzw. „*Cost-Plus*“-Methode mit einem eher geringen Gewinnaufschlag zu berechnen, aus der sich ein am Fremdverhaltensgrundsatz orientiertes unternehmensinternes (fiktives) Miet- bzw. Leasingentgelt ergibt. Dieses Nutzungsentgelt sollte so bemessen sein, dass die Abschreibungen und allfällige Finanzierungsaufwendungen für den Server gedeckt sind und eine angemessene Verzinsung des Kapitals erreicht wird.<sup>117</sup>

**117** *Andresen* in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch<sup>2</sup> (2018) Tz 11.39.

**Der Autor:**

Prof. Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz und Wien. Er ist Fachautor, Vortragender und Lektor an Universitäten und Fachhochschulen. Er ist Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der KSW und fach einschlägiger Gremien in Österreich und im Ausland.

**Publikation:**

*Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>4</sup> (2021)

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan](https://lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan)

Foto: ICON