

2025/176, veröffentlicht. Im Rahmen der laufenden Wartung seien insb die aktuelle Judikatur der Höchstgerichte (VwGH/EuGH) sowie Änderungen durch das Budgetsanierungsmaßnahmengesetz 2025 (BSMG 2025), BGBl I 2025/7, und das Budgetbegleitgesetz 2025 (BBG 2025), BGBl I 2025/25, aufgenommen, Fachinformationen des BMF eingearbeitet und Aussagen der UStR zu überholten Rechtslagen gestrichen worden. Im Beitrag werden die wichtigsten Aussagen des WE erläutert.

» ÖStZ 2026/305

Umsatzsteuer: Die Vermietung besonders repräsentativer Grundstücke für Wohnzwecke ab 2026. „Abschaffung

des Vorsteuerabzugs für Luxusimmobilien“? (M. Mayr, ZWF 1/2026, S. 16)

Mit dem BBKG 2025 Teil Steuern habe der Gesetzgeber eine neue unechte Steuerbefreiung für die Vermietung von „Luxuswohnraum“ geschaffen. Zweck sei nach den ErlRV die Umsetzung der im Regierungsprogramm 2025–2029 vorgesehene Maßnahme „Abschaffung des Vorsteuerabzugs für Luxusimmobilien“ gewesen. Der Beitrag verschafft einen ersten Überblick über die Regelung.

» ÖStZ 2026/306

Die Novellierung der Normverbrauchsabgabe durch das Betrugsbekämpfungsgesetz 2025. Zielset-

zung, Systematik und erste Einordnung (Reindl, ZWF 1/2026, S. 21)

Der Beitrag untersucht die durch das BBKG 2025 Teil Steuern vorgenommene Novellierung der NoVA. Im Mittelpunkt stehen die unmittelbare Verminderung der NoVA bei vorübergehender Verwendung eines Fahrzeugs im Inland, die Einschränkung der NoVA-Vergütung bei Lieferung oder Verbringung von Fahrzeugen ins Ausland, der Wegfall des NoVA-Tatbestands beim Erwerb vormals befreiter Fahrzeuge durch Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung und die vorgesehenen Erleichterungen beim Eigenimport. Der Beitrag bietet eine erste wissenschaftliche Einordnung der materiellrechtlichen Neuerungen.

INTERNATIONALES STEUERRECHT

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

Prof. Dr. Stefan Bendlinger

Aktuelle Entwicklungen zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen

» ÖStZ 2026/307

Die Frage der Besteuerung von Dienstleistungen stellt international tätige Unternehmen vor besondere Herausforderungen. Traditionelle Besteuerungskonzepte knüpfen Besteuerungsrechte an physische Präsenz- und Betriebsstätten. Aus Sicht vieler Staaten ist dieser Ansatz mit neuen Geschäftsmodellen nicht mehr vereinbar. Die mit internationalen Steuerfragen befassten Gremien der Vereinten Nationen arbeiten deshalb intensiv daran, neue Nexus-Regeln zu schaffen. Vor allem sollen den Staaten des Globalen Südens, die sich von der OECD nicht ausreichend vertreten fühlen, durch neue Nexus-Regeln mehr Besteuerungsrechte eingeräumt werden. Dieser Beitrag setzt sich einerseits mit den aktuellen abkommensrechtlichen Regeln der Dienstleistungsbesteuerung auseinander, wie sie sich aus dem aktuellen Musterabkommen der OECD und jenem der Vereinten Nationen ergeben. Andererseits wird ein kritischer Blick auf die Arbeit des Sachverständigenausschusses für internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen geworfen, der von der Generalversammlung der Vereinten Nationen ins Leben gerufen worden ist.

1. Einführung

Auf der Grundlage jener Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) nachgebildet sind, darf ein DBA-Vertragsstaat Dienstleistungen nur bei Bestand einer im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätte iSd Art 7 iVm Art 5 OECD-MA besteuern. Jene DBA, die dem Musterabkommen der Vereinten Nationen¹ (UN-MA) folgen, enthalten davon abweichende Regelungen. Der UN-Steuerausschuss (*UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*), der die Interessen von Staaten des globalen Südens vertritt und sich als Gegenpol zum Steuerausschuss der OECD (*OECD Committee of Fiscal Affairs*) versteht, hat bereits im Rahmen des Update 2021 –

¹ *United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2021)*. Zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Beitrages war eine das Update 2025 enthaltende konsolidierte Fassung des UN-MA noch nicht verfügbar. Der Wortlaut der in das Update 2025 neu aufgenommenen Verteilungsnormen findet sich zusammengefasst bei *Ahmed, U.N. Model Tax Convention 2025: New Wine in New Bottles – But What's Really New*, *TNI Vol 119 (21. 7. 2025) 6 (6 ff)*.

ergänzend zu Art 12A UN-MA (*Fees for Technical Services*) und Art 14 UN-MA Abs 1 lit b UN-MA (*Independent Personal Services*) eine neue Verteilungsnorm für automatisierte digitale Dienstleistungen (*Income from Automated Digital Services*) in das UN-MA aufgenommen. In das Update 2025 wurde eine neue Verteilungsnorm für Einkünfte aus Dienstleistungen (*Fees for Services*) eingefügt, die es einem DBA-Vertragsstaat unabhängig vom Ort der Leistungserbringung ermöglicht, solche Entgelte an der Quelle zu besteuern. Parallel dazu arbeitet eine Arbeitsgruppe der UN (*UN Intergovernmental Negotiating Committee*) an einem bis 2027 auszuarbeitenden zwischenstaatlichen UN-Rahmenabkommen, das ebenso bezweckt, in einer neuen Vertragsschablone für DBA-Verhandlungen die Aufteilung von Besteuerungsrechten für jegliche Art von Dienstleistungen neu zu regeln.

2. Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen

Die steuerliche Behandlung von Dienstleistungen, die in Österreich ansässige Auftragnehmer erbringen, die für einen im Ausland ansässigen Auftraggeber tätig sind, stellt österreichische Unternehmen regelmäßig vor besondere Herausforderungen. Einerseits deshalb, weil das innerstaatliche Steuerrecht vieler Staaten vorsieht, dass Dienstleistungen generell oder besondere Formen der Leistungserbringung, meist in Verbindung mit einem Quellensteuereinbehalt, beschränkt steuerpflichtig sind. Auch in Österreich unterliegen gem § 98 Abs 1 Z 3 vierter bis sechster TS EStG iVm § 21 Abs 1 Z 1 KStG „... Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland, aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung und aus der gewerblichen Tätigkeit als Sportler, Artist oder als Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen im Inland...“ der beschränkten Steuerpflicht – unabhängig davon, ob eine inländische Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist. Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung und bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch einen 20%igen Steuerabzug erhoben (§ 99 Abs 1 Z 5 und § 100 Abs 1 EStG). Gem § 100 Abs 2 EStG haftet der Schuldner dieser Vergütungen für die Einbehaltung und Abfuhr des Steuerabzugsbetrages, der spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen ist (§ 101 Abs 1 EStG). Viele Staaten besteuern Dienstleistungsentgelte in Verbindung mit einem Quellensteuereinbehalt selbst dann, wenn diese Leistungen außerhalb ihres Staatsgebietes erbracht werden. Es reicht aus, dass der Schuldner der Dienstleistungsentgelte dort ansässig ist oder diese von einer dort gelegenen Betriebsstätte eines im Ausland ansässigen Unternehmens getragen werden.

Nationale Besteuerungsrechte werden jedoch begrenzt, wenn zwischen den an einer grenzüberschreitenden Dienstleistung beteiligten Staaten ein DBA besteht. In jenen Abkommen, die dem OECD-MA nachgebildet sind, ist die Besteuerung von Einkünften aus Dienstleistungen jedoch nicht gesondert geregelt. Es gilt die

Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA), die das Besteuerungsrecht des Quellenstaates an den Bestand einer Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA knüpft. In vielen österreichischen DBA findet sich auch noch eine Verteilungsnorm für Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach dem Vorbild des Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000, die auf den Bestand einer festen Einrichtung („Freiberufler“-Betriebsstätte) abstellt. Gewinne eines Unternehmens aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr sind in Art 8 OECD-MA gesondert geregelt. Das Besteuerungsrecht von Einkünften, die eine in einem Staat ansässige Person als Künstler, Musiker oder als Sportler aus ihrer im anderen Staat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, wird in Art 17 OECD-MA dem Tätigkeitsstaat zugeordnet. Vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer neigen – entgegen den Auslegungsergebnissen des Kommentars zum OECD-MA (OECD-MK)² und jenen des Kommentars zu Art 12 UN-MA (UN-MK)³ – fallweise dazu, Dienstleistungen als „Lizenzgebühren“ unter Art 12 OECD-MA zu subsumieren. Begründet damit, dass die Definition des Begriffs in Art 12 Abs 2 OECD-MA auch Vergütungen „... für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen...“ umfasst⁴ und differenzieren nicht zwischen einem „Know-How Contract“ und einem „Contract for the Provision of Services“.⁵

3. Das OECD-Musterabkommen zur Besteuerung von Dienstleistungen

3.1. Die „unechte“ Dienstleistungsbetriebsstätte

Soweit ein DBA dem OECD-MA⁶ folgt, überlässt Art 7 Abs 1 OECD-MA dem Staat, in dem das Unternehmen Dienstleistungen erbringt, nur dann ein Besteuerungsrecht an den damit erwirtschafteten Gewinnen, wenn das Unternehmen „... seine Geschäftstätigkeit im anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte...“ ausübt („unechte Dienstleistungsbetriebsstätte“).⁷ Nach dem Generaltatbestand des Art 5 Abs 1 OECD-MA gilt als Betriebsstätte „... eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“. Der Bestand einer festen Geschäftseinrichtung bedarf also einer

² Tz 11 ff OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.

³ Tz 11 ff UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021.

⁴ Tz 5 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021: „Some countries take the position that the provision of brain-work and technical services is covered by this phrase, and therefore payments for such services are in general taxable under Article 12 (see paragraphs 31 to 60 of the Commentary on Article 12).“

⁵ Tz 11.1. f; OECD-MK zu Art 12 OECD-MA und Tz 11.1. f OECD-MK zu Art 12 UN-MA.

⁶ Verweise auf das OECD-MA beziehen sich auf die Fassung, die dem Update 2025 entspricht, das am 18. 11. 2025 vom Rat der OECD verabschiedet worden ist. OECD, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention (<https://doi.org/10.1787/5798080f-en>). Eine konsolidierte Fassung des OECD-MA war zum Zeitpunkt der Drucklegung dieses Beitrages noch nicht verfügbar, sodass hinsichtlich der Verweise auf OECD-MA und OECD-MK die Fassung aus dem Jahr 2017 herangezogen worden ist. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. S. Bendlinger, Das Update 2025 des OECD-Musterabkommens, SWI 2025, 3 (3 ff).

⁷ S. Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021) 154.

- a) *Einrichtung*,
- b) die als „Geschäfts“einrichtung geeignet ist, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein,
- c) „durch die“⁸ eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird (*funktionales Element*),⁹
- d) die in einer *festen Beziehung zur Erdoberfläche* steht (*örtliches Element*),¹⁰
- e) für eine *Dauer von mehr als sechs Monaten* besteht (*zeitliches Element*)¹¹ und
- f) über die der Unternehmer *verfügen* kann.¹²

Diese einzelnen Tatbestandsmerkmale sind anhand ihrer *in Wechselwirkung zueinander stehenden Merkmale* der zeitlichen und örtlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung sowie der dauerhaften Verfügungsmacht des Unternehmens über diese Geschäftseinrichtung im Hinblick auf eine *ausreichende Verwurzelung* des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit zu betrachten.¹³ So kann eine besonders lange Ausübung unternehmerischer Tätigkeiten an einem bestimmten geografischen Ort Einfluss darauf haben, unter welchen weiteren Umständen von einer für die *Verwurzelung* im Betriebsstättenstaat ausreichenden örtlichen Verbindung auszugehen ist.¹⁴

Der OECD-MK neigt dazu, durch eine weite Auslegung des Art 5 Abs 1 OECD-MA die Dienstleistungsbetriebsstätte durch die Hintertüre in den Betriebsstättentatbestand hineinzuinterpretieren. So wird zB die Präposition „durch“ („... through which the business of an enterprise is carried on ...“) in Art 5 Abs 1 OECD-MA im Sinne von „an“ ausgelegt, sodass der Leistungsort selbst zur Geschäftseinrichtung wird. Wie das im OECD-MK¹⁵ enthaltene, umstrittene „Anstreicherbeispiel“ belegt, begründete damit das Objekt des Auftraggebers, an dem ein Unternehmen tätig wird, eine feste Geschäftseinrichtung des Auftragnehmers, „durch die“ dessen Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird.¹⁶ Nach der Rechtsprechung ist hingegen *bloßes Tätigwerden* in den Räumen eines Auftraggebers für die Annahme einer festen Geschäftseinrichtung nicht ausreichend.¹⁷

Auch in der jüngeren Rechtsprechung des BFH zu Dienstleistungs-Betriebsstätten wird durch das Abstellen auf „*personenbeschränkte Nutzungsstrukturen*“¹⁸ als gewichtiges Indiz das *Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht deutlich aufgeweicht*. Einer stärker aktivitäts- bzw funktionsbezogenen Betrachtungsweise wird zulasten einer substanzbezogenen Auslegung Vorrang gege-

ben.¹⁹ Ebenso der VwGH,²⁰ der entgegen der Entscheidung des BFG²¹ zur wöchentlich bzw zweiwöchentlich wiederkehrenden stundenweisen Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen Zahnarztes in drei österreichischen Justizanstalten den Begriff der „festen Einrichtung“ iSd Art 14 DBA-Deutschland²² (entspricht der festen „Geschäfts“einrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA) *berufsbezogen bzw betriebs- und auftragsbezogen* beurteilt hat. Die Mindestanforderungen an die Verfügungsmacht wurden an die in der Geschäftseinrichtung ausgeübte Tätigkeit geknüpft.²³

Auch eine *Mitbenutzung* durch andere Personen bzw eine *Sicherheitskontrolle* bei Betreten des Gebäudes kann die Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung nicht ausschließen,²⁴ wenn der Leistende *während seiner Leistungserbringung* keine Einschränkungen in der vollen berufsbezogenen Verfügungsgewalt über die von ihm genutzten Einrichtungen hinnehmen muss.²⁵ Auch die Raumnutzung durch andere Personen außerhalb der festen Ordinationszeiten war für den VwGH nicht schädlich. Dass Räumlichkeiten an anderen Tagen außerhalb der festen Ordinationszeiten des Arztes durch andere Personen benutzt wurden, schließt aus der Sicht des VwGH den Bestand einer festen Geschäftseinrichtung des Arztes nicht aus, zumal dieser außerhalb seinen Ordinationszeiten ohnehin keine Verfügungsgewalt über den Raum zu entfalten beabsichtigte und sohin auch darin nicht gestört werden konnte.²⁶ Das einer festen Geschäftseinrichtung immanente Merkmal der Verfügungsmacht ist demnach auch dann gegeben, wenn eine Person zwar nur zu bestimmten Zeiten, dafür aber *regelmäßig* ihre Verfügungsmacht über einen Ort ausüben kann.²⁷

Im konkreten Fall war für den VwGH letztendlich entscheidend, dass der in Deutschland ansässige Zahnarzt über die in den Justizanstalten vorhandene zahnärztliche Ausrüstung *so verfügen konnte, wie es für seine zahnärztliche Tätigkeit auftragsbezogen erforderlich war*, und sich seine wesentliche Tätigkeits-

8 Tz 20 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

9 Tz 10 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

10 Tz 21 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

11 Tz 28 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

12 Tz 11 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

13 BFH 18. 12. 2024, I R 47/21; 18. 12. 2024, I R 39/21; S. Bendlinger, Neueste Erkenntnisse zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs, SWI 2025, 365 (369).

14 BFH 30. 10. 1996, II R 12/92.

15 Tz 17 und Tz 24 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

16 Rosenberger/Vitali/Ziehr, Die Dienstleistungsbetriebsstätte: Internationale Entwicklungen und ihre Rezeption im Internationalen Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, ISTR, Beilage zu Heft 18/2010, 1* (1* ff).

17 BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

18 BFH 7. 6. 2023, I R 47/20; 18. 12. 2024, I R 47/21.

19 Peter/Hirl, Der Homeoffice-Stuhl dreht sich weiter – OECD ändert die Musterkommentierung zur Homeoffice-Betriebsstätte, DStR 2026, 895 (901).

20 VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036-13, Rz 28; S. Bendlinger, Begründung einer Betriebsstätte durch stundenweise Tätigkeiten in einer österreichischen Justizanstalt, SWI 2026, 82 (82 ff); S. Bendlinger/Rosenberger, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK 2026, 405 (410); Schmidjell-Dommes, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – VwGH: Zahnarzt begründet Betriebsstätte in Justizanstalt, SWI 2026, 60 (60 ff); Zorn, VwGH: DBA-Betriebsstätte bei Mitbenutzung eines Raumes, RdW 2026, 125 (125 ff).

21 BFG 8. 2. 2024, RV/6100451/2018; S. Bendlinger, Ein begründetes Plädoyer gegen Mikro-Betriebsstätten, SWI 2024, 214 (218 ff); Schmidjell-Dommes, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, BFG: Die wöchentliche Tätigkeit eines deutschen Zahnarztes in einer österreichischen Justizanstalt begründet keine Betriebsstätte, SWI 2024, 203 (203 ff); Posch/Schragl, SWI-Jahrestagung: Betriebsstätten von Gefängniszahnärzten, SWI 2026, 37 (37 ff).

22 BGBl III 2002/182.

23 VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036-13, Rz 28.

24 VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036-13, Rz 32 und 41; BFH 7. 6. 2023, I R 47/20, Rn 24.

25 VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036-13, Rz 38.

26 VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036-13, Rz 39; 21. 5. 1997, 96/14/0084.

27 VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036-13; Rz 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; S. Bendlinger in Aigner et al, DBA-Kommentar² (2019) Art 5 Rz 115 ff, 126.

ausübung als mit dem festen Ort des Behandlungsraumes dauerhaft verbunden darstellte.²⁸ Diese tätigkeits- bzw auftragsbezogene Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft durch den VwGH hat zur Folge, dass auch kurzfristige, sich jedoch wiederholende grenzüberschreitende kaufmännische oder technische Dienstleistungen, wie Wartungen, Instandhaltungen, Service-, Reparaturleistungen oder der IT-Support vor Ort, die von einem Unternehmen in einem anderen DBA-Staat in den Räumlichkeiten ihrer Auftraggeber erbracht werden, auch in Anwendung des Art 5 Abs 1 OECD-MA mit einem erheblichen Betriebsstättenrisiko behaftet sind.²⁹ Auch aus deutscher Sicht stellt eine mehrmals *wiederkehrende Nutzung von Einrichtungen* innerhalb eines Zeitraumes von mehr als sechs Monaten ein starkes Indiz für eine ausreichende Dauerhaftigkeit dar.³⁰

3.2. Dienstleistungsbetriebsstätten im Kommentar zum OECD-Musterabkommen

Wenngleich sich im OECD-MA selbst kein Tatbestand findet, der Dienstleistungsbetriebsstätten ausdrücklich regelt, beschäftigt sich der OECD-MK zu Art 5 OECD-MA in einem Kapitel „*The Taxation of Services*“³¹ mit der Frage der Betriebsstättenbegründung durch Dienstleistungen.

Nach den Ausführungen im OECD-MK soll das Betriebsstättenprinzip auch auf grenzüberschreitende Dienstleistungen Anwendung finden. Nur dann, wenn die Tatbestandsmerkmale einer „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA gegeben sind, soll der Quellenstaat gem Art 7 OECD-MA die der Dienstleistungsbetriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte besteuern dürfen. Allerdings weist der OECD-MK darauf hin, dass einzelne Staaten auch „betriebsstättenlose“ Dienstleistungen besteuern wollen,³² indem zB auf Dienstleistungen Quellensteuern erhoben werden oder der Vergütungsschuldner verpflichtet wird, solche an nicht ansässige Personen fließenden Zahlungen an die Finanzbehörden zu melden. Die OECD-Mitgliedstaaten haben jedoch im OECD-MK zum Ausdruck gebracht, dass Grundvoraussetzung für ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates sein muss, dass die Dienstleistungen *tatsächlich (physisch) im Quellenstaat erbracht* worden sind. Allein der Umstand, dass der Schuldner der Vergütungen dort ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte unterhält, wäre für den notwendigen Nexus zum Quellenstaat nicht ausreichend.³³

Der OECD-MK schlägt DBA-Vertragsstaaten, welche die Aufteilung des Besteuerungsrechts von (an Dritte erbrachten)³⁴ Dienstleistungen klar geregelt haben wollen, eine *Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs* in Form einer *subsidiären Betriebsstättenfiktion* vor. Demnach soll auch dann vom Bestand einer Betriebsstätte ausgegangen werden können, wenn eine solche weder gem Art 5 Abs 1 OECD-MA (feste Geschäftseinrichtung) iVm Art 5 Abs 2 („Prima-facie“-Betriebsstätten) noch gem Art 5 Abs 3 OECD-MA (Bauausführungen oder Montagen) anzunehmen wäre.³⁵ Soweit Dienstleistungen jedoch unter Art 5 Abs 1–3 OECD-MA subsumiert werden können, wäre die Alternativregelung nicht anwendbar. Die optionale DBA-Norm stellt in lit a darauf ab, dass *ein Unternehmen durch eine natürliche Person* im Quellenstaat tätig ist,³⁶ die sich dort insgesamt *länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraumes von 12 Monaten* aufhält³⁷ und in diesem Zeitraum *mehr als 50 %* der durch *aktive Geschäftstätigkeiten* erwirtschafteten Umsätze aus im Quellenstaat erbrachten Dienstleistungen erwirtschaftet.³⁸

Die in lit a vorgeschlagene und durch Beispiele belegte Regelung³⁹ betrifft im Wesentlichen die *grenzüberschreitende Tätigkeit von Einzelunternehmen*. Nach der ebenfalls durch Beispiele⁴⁰ erläuterten lit b soll eine Betriebsstätte auch dann unterstellt werden können, wenn ein Unternehmen innerhalb der 183-Tage-Frist durch eine oder mehrere natürliche Personen Dienstleistungen für ein oder für miteinander verbundene Projekte erbracht werden. Die 50%ige Umsatzschwelle muss in diesem Fall nicht überschritten werden.

Bei der Fristberechnung sind die Anwesenheitszeiten bei miteinander verbundenen (Dienstleistungs-)Projekten (*connected projects*) zusammenzurechnen. „*Verbundenheit*“ ist dann gegeben, wenn die Projekte in einem einheitlichen Vertrag geregelt sind, für miteinander verbundene Auftraggeber durchgeführt werden, bei Abschluss des ersten Vertrages bereits von einer weiteren Beauftragung ausgegangen werden konnte, es sich bei den einzelnen Projekten um gleichartige Dienstleistungen handelt bzw die gleichen Personen an den verschiedenen Projekten arbeiten.⁴¹

Vorbereitende und Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA sollen keine (Dienstleistungs-)Betriebsstätte begründen (zB bloße Informationserteilung an potenzielle Kunden).⁴² Um *künstlichen Vertragstrennungen* zu begegnen, wird den DBA-Staaten auch eine Regelung vorgeschlagen, die eine *steuersubjektübergreifende Fristberechnung* ermöglichen soll.⁴³ Der OECD-MK

²⁸ VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036-13, Rz 42.

²⁹ S. Bendlinger, SWI 2026, 82 (97).

³⁰ BMF IV B 2 – S 1301/01410/007/240 (13. 2. 2026), Betreff: Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2026-02-13-ENTWURF-betriebsstaettenbegriff.html (abgefragt 25. 5. 2026).

³¹ Tz 132–164 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³² Tz 135 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³³ Tz 139 und 143 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁴ Rz 151 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁵ Tz 144 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA, ausf kommentiert in Rz 145 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA. Eine (nicht amtliche) deutsche Fassung dieser alternativen Bestimmung findet sich bei S. Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021) 159 f.

³⁶ Tz 152 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁷ Zur Berechnung der 183-Tage-Frist siehe Tz 157 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁸ Zur Berechnung der 50%igen Umsatzgrenze siehe Tz 158 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁹ Tz 159 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁰ Tz 165 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴¹ Tz 162 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴² Tz 169 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴³ Tz 166 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

spricht sich dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprechend klar *gegen Abzugssteuern auf Dienstleistungen aus*,⁴⁴ sondern für eine *Nettobesteuerung* unter Berücksichtigung der mit den Vergütungen direkt oder indirekt im Zusammenhang stehenden Aufwendungen.⁴⁵

4. Das UN-Musterabkommen 2021 zur Besteuerung von Dienstleistungen

4.1. Die „echte“ Dienstleistungsbetriebsstätte

Während sich im OECD-MA kein spezieller Betriebsstättentatbestand für Dienstleistungen findet, umfasst gem Art 5 Abs 3 lit b des UN-Musterabkommens (UN-MA) idF aus dem Jahr 2021⁴⁶ der Ausdruck „Betriebsstätte“ auch

„... das Erbringen von Dienstleistungen einschließlich Beratungsleistungen seitens eines Unternehmens eines Vertragsstaates durch Angestellte oder anderes Personal im anderen Vertragsstaat, wenn diese Tätigkeit für das gleiche oder ein damit zusammenhängendes Projekt nicht länger als insgesamt sechs Monate innerhalb eines beliebigen Zwölfmonatszeitraumes andauert“.

Eine solche Betriebsstättenfiktion findet sich vor allem in jenen österreichischen DBA, die mit Staaten des globalen Südens abgeschlossen worden sind. Es wird nur auf die (physische) Anwesenheit des Unternehmens bzw der von ihm abhängigen Personen abgestellt, ohne dass es einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 UN-MA (entspricht Art 5 Abs 1 OECD-MA) bedarf.⁴⁷ Eine Art 5 Abs 3 lit b UN-MA nachgebildete Abkommensbestimmung für Dienstleistung kann jedoch nicht subsidiär auf Bauausführungen, Montagen oder damit im Zusammenhang stehende Aufsichtstätigkeiten angewandt werden, für die in Art 5 Abs 3 lit a UN-MA ein eigener Betriebsstättentatbestand vorgesehen ist.⁴⁸

4.2. Entgelte für technische Assistenz

Im Zuge des Update 2017 des UN-MA wurde eine Verteilungsnorm für „Fees for Technical Services“ in das UN-MA eingefügt. Begründet damit, dass das traditionelle Betriebsstättenkonzept nicht zulassen würde – trotz signifikanter wirtschaftlicher Präsenz eines Unternehmens – neue Formen internationaler Geschäftstätigkeit zu besteuern, obwohl die ins Ausland abfließen

den Vergütungen die steuerliche Bemessungsgrundlage des Vergütungsschuldners kürzen würden.

Art 12A UN-MA ermöglicht es Quellenstaaten, auf den Bruttobetrag von Entgelten für technische Dienstleistungen, die aus einem DBA-Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, eine *Abzugssteuer* zu erheben, begrenzt auf einen zwischen DBA-Vertragsstaaten bilateral zu vereinbarenden Steuersatz (Art 12A Abs 2 UN-MA). Der Begriff „Fees for Technical Services“ umfasst jede Zahlung, die als Gegenleistung für eine Dienstleistung *leitender, technischer oder beratender Art* erfolgt, es sei denn, es handelt sich dabei um Arbeitslöhne, Zahlungen für Lehrtätigkeiten an einer oder durch eine Bildungseinrichtung oder um Zahlungen einer natürlichen Person, die diese Dienstleistungen für ihre persönlichen Zwecke nutzt (Art 12A Abs 3 UN-MA). In Art 12A Abs 4 UN-MA findet sich ein *Betriebsstättenvorbehalt* und in Art 12A Abs 7 UN-MA die Anordnung, dass im Verhältnis zwischen verbundenen Unternehmen die Regelung nur auf den *fremdüblichen Teil* des Entgelts angewandt werden soll.

Entgelte für technische Dienstleistungen gelten dann als *aus einem DBA-Vertragsstaat stammend*, wenn deren Schuldner eine in diesem Vertragsstaat ansässige Person ist oder der Schuldner – unabhängig davon, ob dieser in einem der beiden DBA-Vertragsstaaten ansässig ist – in dem DBA-Vertragsstaat, aus dem die Entgelte stammen, eine *Betriebsstätte* (oder feste Einrichtung) unterhält, mit der die Zahlungsverpflichtung im Zusammenhang steht und welche die Vergütungen zu tragen hat (Art 12A Abs 5 UN-MA). Der *Tätigkeitsort*, an dem die technischen Dienstleistungen erbracht werden, ist für das Besteuerungsrecht des Quellenstaates *irrelevant*.⁴⁹ Einer physischen Präsenz des Dienstleiters im Quellenstaat bedarf es also nicht. Entgelte für technische Dienstleistungen gelten dann *nicht als aus einem DBA-Vertragsstaat stammend*, wenn diese von einer im Ansässigkeitsstaat des Leistenden gelegenen Betriebsstätte des Leistungsempfängers zu tragen sind (Art 12A Abs 6 UN-MA).

Eine dem Art 12A UN-MA entsprechende Verteilungsnorm findet sich im österreichischen Abkommensnetz ua in Art 12 DBA-Indien⁵⁰ und Art 13 DBA-Pakistan.⁵¹ Auch gem Art 15 Abs 1 lit c DBA-Pakistan, Art 14 Abs 1 lit c DBA-Saudi Arabien⁵² und Art 14 Abs 2 lit c DBA-Thailand⁵³ ist es bei Einkünften aus selbstständiger Arbeit für ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates ausreichend, wenn die Vergütungen *von einem Unternehmen oder einer Betriebsstätte getragen* werden, die dort gelegen ist. Bei DBA-Neuverhandlungen und -revisionen wird die Aufnahme einer entsprechenden Bestimmung vor allem von Staaten des globalen Südens gefordert.⁵⁴

⁴⁴ Tz 141 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁵ Tz 168 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; „...it would be detrimental to the cross-border trade in services if payments received for these services were taxed regardless of the direct or indirect expenses incurred for the purpose of performing these services.“

⁴⁶ United Nations, Department of Economic & Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021.

⁴⁷ Eine Auflistung jener österreichischen DBA, die eine Art 5 Abs 3 lit b UN-MA nachgebildete Betriebsstättendefinition enthalten, findet sich bei S. Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021) Anhang, Tabelle 4 – Dienstleistungsbetriebsstätten 670 ff.

⁴⁸ EAS 3245 v 14. 10. 2011; EAS 3253 v 31. 10. 2011; Bayer, Bauausführungen und Montagen als Dienstleistungsbetriebsstätte, ÖStZ 2013, 507 (508).

⁴⁹ Rz 1 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021.

⁵⁰ BGBl III 2001/231 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2021/69.

⁵¹ BGBl III 2007/49 idF BGBl III 2018/93.

⁵² BGBl III 2007/62 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145.

⁵³ BGBl 1986/263 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145.

⁵⁴ Mitterlehner, UN-Musterabkommen – neue Bestimmung zur Besteuerung technischer Dienstleistungen geplant, SWI 2017, 180 (182 ff).



4.3. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

Die Verteilungsnorm für Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (Art 14 UN-MA) erweitert das Besteuerungsrecht des Quellenstaates, indem dieser Einkünfte „... in respect of professional services or other activities of an independent character ...“ nicht nur bei Bestand einer „festen Einrichtung“ besteuern darf. Gem Art 14 Abs 1 lit b UN-MA darf der Quellenstaat auch dann diese Einkünfte besteuern, wenn sich eine Person dort insgesamt länger als 183 Tage innerhalb eines Zwölfmonatszeitraumes aufhält, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet. In diesem Fall dürfen die Einkünfte nur insoweit im anderen DBA-Vertragsstaat besteuert werden, als sie für die in diesem DBA-Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeiten bezogen werden. Zu den „professional services“ (freiberufliche Einkünfte) bzw „other activities of an independent character“ zählen vor allem selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeiten. Ebenso die selbstständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen. Die dem Art 14 Abs 1 lit b UN-MA idF vor dem Update 2025 nachgebildete Regelung findet sich in vielen österreichischen DBA.⁵⁵ Auch das bereits unterzeichnete, jedoch noch nicht ratifizierte neue österreichische DBA mit Argentinien enthält in Art 14 Abs 1 lit b UN-MA eine entsprechende Regelung.⁵⁶

4.4. Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen

Anlässlich des Update 2021 des UN-MA wurde in Art 12B UN-MA eine Verteilungsnorm für Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen („income from automated digital services“)

in das UN-MA aufgenommen.⁵⁷ Art 12B Abs 1 UN-MA teilt das Besteuerungsrecht an solchen Einkünften grds dem Ansässigkeitsstaat des Einkommensempfängers zu, überlässt aber in Art 12B Abs 2 UN-MA dem Quellenstaat die Möglichkeit, eine Abzugssteuer zu einem bilateral zu vereinbarenden Satz zu erheben (der UN-MK zu Art 12 UN-MA schlägt einen Quellensteuerhöchstsatz von 3 bis 4 % vor).⁵⁸ Art 12B Abs 3 iVm Abs 4 UN-MA räumt dem leistungserbringenden Unternehmen aber auch die Möglichkeit ein, auf Nettobesteuerung zu optieren. In Art 12B Abs 8 UN-MA ist ein Betriebsstättenvorbehalt vorgesehen. Als Quellenstaat („... income from automated digital services shall be deemed to arise ...“) gilt gem Art 12 Abs 9 UN-MA jener Staat, in dem der Schuldner der Vergütungen ansässig ist und in dem er über eine Betriebsstätte (Art 5 UN-MA) oder feste Geschäftseinrichtung (Art 14 UN-MA) verfügt, welche die Zahlung zu tragen hat. Sollten die Zahlungen zwar von einer in einem DBA-Vertragsstaat ansässigen Person geleistet werden, diese aber von einer im Ansässigkeitsstaat des Dienstleistenden gelegenen Betriebsstätte getragen werden, ist Art 12B UN-MA nicht anwendbar (Art 12B Abs 10 UN-MA). So wie auch in Art 12A UN-MA vorgesehen, setzt ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates nicht voraus, dass der Dienstleister dort physisch präsent ist.⁵⁹

Unter „automatisierten digitalen Dienstleistungen“ sind gem Art 12B Abs 5 UN-MA Leistungen zu verstehen, die über das Internet oder ein anderes elektronisches Netzwerk erbracht werden und die nur einer minimalen menschlichen Beteiligung aufseiten des Dienstleisters bedürfen. Art 12B Abs 6 UN-MA enthält eine beispielhafte Aufzählung der unter die Verteilungsnorm fallenden Dienstleistungen (zB Online-Werbeleistungen, automatisierte Bereitstellung digitaler Daten wie Musik, Filme, Software). Art 12B Abs 7 UN-MA soll keine Anwendung finden, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Zahlungen Art 12 (Lizenzgebühren) oder Art 12A (Entgelte für technische Dienstleistungen) zuzuordnen sind, wenngleich die Abgrenzung zwischen den beiden Verteilungsnormen schwierig ist. Wie auch in anderen abkommensrechtlichen Regelungen vorgesehen, ist Art 12B UN-MA bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen nur auf den fremdüblichen Teil der Zahlung anzuwenden (Art 12 Abs 11 UN-MA). Die fremdunübliche Komponente darf nach nationalem Steuerrecht der DBA-Vertragsstaaten besteuert werden, unter Beachtung der anderen Abkommensbestimmungen.

Anders als in Art 12A Abs 3 lit b UN-MA vorgesehen, sind sowohl Unternehmen als auch Privatpersonen zum Steuereinbehalt verpflichtet. Um die Privatpersonen treffende Verpflichtung praktisch umsetzen zu können, wird den DBA-Vertragsstaaten vorgeschlagen, die Abzugsverpflichtung an Intermediäre wie

⁵⁵ Art 14 Abs 1 lit b DBA-Albanien (BGBl III 2008/107 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145); Art 14 Abs 1 lit b DBA-Algerien (BGBl III 2006/176); DBA-Barbados (BGBl III 2007/40 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145); Art 14 Abs 1 lit b DBA-Chile (BGBl III 2015/140 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2024/67); Art 14 Abs 1 lit b DBA-China (BGBl 1992/679 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2025/2); Art 14 Abs 1 DBA-Estland (BGBl III 2003/11 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145); Art 14 Abs 1 lit a DBA-Indien (BGBl III 2001/231, BGBl III 2018/93 und BGBl III 2021/69); Art 14 Abs 1 lit b DBA-Kasachstan (BGBl III 2006/69 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145); DBA-Katar (BGBl III 2021/52); Art 14 Abs 1 lit b DBA-Korea (BGBl 1987/486 idF BGBl III 2002/68 und BGBl III 2023/6); Art 14 Abs 1 DBA-Lettland (BGBl III 2007/76 idF BGBl III 2018/93); Art 14 Abs 1 DBA-Litauen (BGBl III 2005/209 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145); Art 14 Abs 2 DBA-Malaysia (BGBl 1990/664); Art 14 Abs 1 DBA-Mongolei (BGBl III 2004/92 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145); Art 14 Abs 1 DBA-Nepal (BGBl III 2002/26); Art 14 Abs 1 lit a DBA-Norwegen (BGBl III 1997/1 idF BGBl III 2006/181 und BGBl III 2013/106); Art 15 Abs 1 lit b DBA-Pakistan (BGBl III 2007/49 idF BGBl III 2018/93); Art 14 Abs 2 lit b DBA-Philippinen mit nur 120-tägiger Schonfrist (BGBl 1982/107); Art 14 Abs 1 lit b DBA-Saudi Arabien (BGBl III 2007/62 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145); Art 14 Abs 1 lit b DBA-Serbien (BGBl III 2011/8 idF BGBl III 2018/93); Art 14 Abs 1 lit a DBA-Singapur (BGBl III 2002/248 idF BGBl III 2010/93, BGBl III 2014/41 und BGBl III 2018/93); Art 14 Abs 2 DBA-Thailand (BGBl III 1986/263 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145); Art 14 Abs 1 lit b DBA-Tunesien (BGBl 1978/516 idF BGBl III 2018/93 und BGBl III 2023/145); Art 14 Abs 1 lit b DBA-Türkei (BGBl III 2009/69); Art 14 Abs 1 lit b DBA-Uzbekistan (BGBl III 2001/150); Art 14 Abs 1 lit b DBA-Vietnam (BGBl III 2009/135).

⁵⁶ 335 BlgNR 27. GP 15.

⁵⁷ S. Bendlinger, Die Besteuerung automatisierter digitaler Dienstleistungen im UN-Musterabkommen 2021, TPI 2022, 72 (72 ff); S. Bendlinger/Mitterlehner, UN-Vorschlag zur Besteuerung von automatisierten digitalen Dienstleistungen, SWI 2020, 510 (510 ff); Hidién, Entwurf einer neuen Verteilungsnorm für die Besteuerung von automatisierten, digitalen Dienstleistungen im UN-MA 2017 – Lehren für Paris, ISR 7, 255 (255 ff).

⁵⁸ Rz 4 und 28 UN-MK zu Art 12B UN-MA 2021.

⁵⁹ Tz 50 UN-MK zu Art 12B UN-MA 2021.

Banken oder Kreditkartenunternehmen auszulagern.⁶⁰ Im österreichischen DBA-Netz findet sich bislang keine Art 12B UN-MA entsprechende Verteilungsnorm, deren Übernahme jedoch in neue bzw zu revidierende DBA mit Entwicklungs- und Schwellenländern gefordert werden wird.

5. Dienstleistungen im UN-Musterabkommen 2025

5.1. Eine neue Verteilungsnorm zur Besteuerung von Dienstleistungen

Im März 2025 hat der UN-Steuerausschuss das Update 2025 des UN-MA verabschiedet.⁶¹ Dabei wurden neben Anpassungen der Art 8 UN-MA (Internationale Seeschifffahrt und Luftfahrt), Art 12 UN-MA (Lizenzgebühren) und Art 25 UN-MA (Verständigungsverfahren) ein neuer Art 12AA („Fees for Services“) und ein neuer Art 12C UN-MA (Versicherungsprämien) in das UN-MA aufgenommen.⁶² Art 12AA räumt dem Quellenstaat bzw dem Staat, aus dem Zahlungen für jegliche Form von Dienstleistungen stammen, ein der Höhe nach – zwischen DBA-Vertragsstaaten zu verhandelndes – begrenztes Besteuerungsrecht (auf Bruttobasis) ein. Unabhängig davon, wo die Dienstleistungen erbracht worden sind, und ungeachtet einer physischen Präsenz bzw des Bestandes einer Betriebsstätte des Leistungserbringers im Quellenstaat. Es ist für dessen Besteuerungsrecht ausreichend, dass der Schuldner der Dienstleistungsentgelte dort ansässig ist oder diese von einer dort gelegenen Betriebsstätte getragen werden. Art 12AA UN-MA verlagert damit Besteuerungsrechte weg vom Ort der Leistungserbringung hin zum Ansässigkeitsstaat des Vergütungsschuldners, stellvertretend für den Ort, an dem die Dienstleistung verbraucht bzw konsumiert wird.

Korrespondierend dazu wurden im Zuge des Update 2025 Art 12A UN-MA („fees for technical services“) und Art 14 UN-MA („independent personal services“) aus dem UN-MA gestrichen.⁶³ Begründet wurde dies damit, dass nicht ausreichend definiert war, was unter „any payment in consideration for any service of a managerial, technical or consultancy nature“ zu verstehen ist, andererseits weil es schwierig war, eine Abgrenzung zwischen Art 12A UN-MA oder Art 14 UN-MA vorzunehmen.

Struktur und Aufbau des Art 12AA UN-MA orientieren sich an den bestehenden Verteilungsnormen für passive Einkünfte

(Art 10–12 UN-MA) und folgen im Prinzip der Logik des Art 12A UN-MA idF vor dem Update 2025. Art 12AA UN-MA hat aber einen wesentlich breiteren Anwendungsbereich. Art 12AA UN-MA geht der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne vor (Art 7 UN-MA). Sind die Dienstleistungsentgelte in Anwendung einer eingeschränkten Attraktivkraft⁶⁴ einer im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätte des Leistungserbringers zuzuordnen, ist Art 7 UN-MA und nicht Art 12AA UN-MA anzuwenden (Art 12AA Abs 4 UN-MA). Gem Art 12AA Abs 2 UN-MA haben die speziellen Verteilungsnormen der Art 8 UN-MA (internationale Schifffahrt und Luftfahrt), Art 12B UN-MA (automatisierte digitale Dienstleistungen), Art 12C (Versicherungsprämien), Art 15 UN-MA (Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit), Art 16 UN-MA (Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen), Art 17 UN-MA (Künstler und Sportler), Art 18 UN-MA (Ruhegehälter) und Art 19 (Öffentlicher Dienst) Vorrang vor Art 12AA UN-MA. Zwecks Abgrenzung zwischen „aktiven“ Dienstleistungen iSd Art 12AA UN-MA und „Passiveinkünften“ (Lizenzgebühren) wird auf den entsprechenden UN-MK zu Art 12 UN-MA verwiesen.⁶⁵

Der Begriff „Dienstleistung“ („services“) wird weder in Art 12AA UN-MA noch im UN-MK definiert und ist in einem sehr weiten Sinne zu verstehen. Gem Art 3 Abs 2 UN-MA kann zur Begriffsauslegung nationales (Steuer-)Recht nur dann herangezogen werden, soweit der Abkommenszusammenhang keine andere Interpretation erfordert. Anders als in Art 12A Abs 2 UN-MA vorgesehen, gibt es in Art 12AA UN-MA – ebenso wie in Art 12B UN-MA – keine Ausnahme von Entgelten für Dienstleistungen, die von Privatpersonen für persönliche Zwecke genutzt werden.

Gem Art 12AA Abs 5 UN-MA gelten die Entgelte für Dienstleistungen dann als aus einem DBA-Vertragsstaat stammend, wenn deren Schuldner in diesem DBA-Vertragsstaat ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte hat, von der die Entgelte getragen werden. Unerheblich ist, ob die Dienstleistungen in diesem DBA-Vertragsstaat erbracht worden sind. Entscheidend ist einzig und allein die Ansässigkeit des Schuldners bzw die wirtschaftliche Belastung einer dort gelegenen Betriebsstätte.⁶⁶ Gem Art 12AA Abs 6 UN-MA gilt die Einkunftsquelle dann nicht als im Ansässigkeitsstaat des Schuldners gelegen, wenn dieser im anderen DBA-Vertragsstaat seine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Dienstleistungsvergütungen von dieser getragen werden.⁶⁷ Wie bei abkommensrechtlichen Verteilungsnormen für Passiveinkünfte üblich, ist Art 12AA UN-MA nur auf den fremdüblichen Teil der Vergütungen anwendbar. Der übersteigende Betrag bleibt unter Berücksichtigung anderer Abkommensbestimmungen der Besteuerung nach nationalem Recht der beiden DBA-Vertragsstaaten überlassen.⁶⁸

⁶⁴ Rz 84 f UN-MK zu Art 12AA UN-MA 2025.

⁶⁵ Tz 71 UN-MK zu Art 12AA UN-MA 2025.

⁶⁶ Bärsch/Kahnke/Keuper, ISR 2025, 217 (222).

⁶⁷ S. Bendlinger, SWI 2025, 62 (72).

⁶⁸ Tz 118 UN-MK zu Art 12AA UN-MA.

⁶⁰ Rz 64 OECD-MK zu Art 12B UN-MA 2021.

⁶¹ Ahmed, TNI 2025, Vol 119, 6 (6 ff).

⁶² Der Wortlaut des Art 12AA (Fees for Services) findet sich in Annex A und der UN-MK dazu in Annex B des Co-Coordinator's Report des Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Thirtieth Session – Taxation issues related to the digitalized and globalized economy, E/C.18/2025/CRP.1/Rev. (10. 3. 2025), <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2025-03/CRP.1%20Digitalized%20Economy%2010%20March%20Rev%20230325%20final.pdf> (abgefragt 25. 5. 2026).

⁶³ S. Bendlinger, Eine neue Verteilungsnorm für Dienstleistungen im UN-Musterabkommen, SWI 2025, 62 (62 ff); Bärsch/Kahnke/Keuper, Besteuerung von Einkünften aus (fast allen) grenzüberschreitenden Dienstleistungen nach dem neuen Art 12A UN-MA, ISR 2025, 217 (217).



5.2. Erweiterung des Lizenzgebührenbegriffs

Während Art 12 OECD-MA allein dem Ansässigkeitsstaat einer Person das Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren überlässt, wird in Art 12 Abs 2 UN-MA dem Quellenstaat auch ein begrenztes Besteuerungsrecht (auf Bruttobasis) eingeräumt.⁶⁹ Bis zum Update 2025 des UN-MA hatte sich die Definition des Begriffs „Lizenzgebühren“ nur insofern von jener in Art 12 OECD-MA unterschieden, als Art 12 Abs 2 UN-MA auch *Vergütungen für die Überlassung industrieller, wirtschaftlicher oder wissenschaftlicher Ausrüstungen* darunter subsumiert, der nach der Kommentierung im UN-MK zu Art 12 UN-MA allerdings keine immateriellen Wirtschaftsgüter, wie zB Software, umfasst.⁷⁰

Im UN-MA 2025 wurde die Begriffsdefinition insofern erweitert, als Art 12 UN-MA 2025 nun auch auf Vergütungen angewandt werden soll, die für die Nutzung oder das Recht auf *Nutzung einer Software* oder für den Erwerb einer Softwarekopie zum Zwecke der *Nutzung dieser Software* bezahlt werden (Art 12 Abs 3 lit c UN-MA).⁷¹ Der Übertragung eines Urheberrechtes bedarf es nicht. Der OECD-MK zu Art 12 OECD-MA geht hingegen davon aus, dass es sich bei Vergütungen für den Erwerb bzw die Nutzung von Software um *Dienstleistungsentgelte* handelt, auf die Art 7 OECD-MA anzuwenden ist und die nicht der Verteilungsnorm für Lizenzgebühren iSd Art 12 OECD-MA zugeordnet werden dürfen.⁷² Nur dann, wenn der Nutzer die erworbene Software selbst vervielfältigen und gewinnbringend verwerten kann, wären die dafür geleisteten Zahlungen von Art 12 OECD-MA erfasst.⁷³ Die Ausdehnung des Lizenzgebührenbegriffs in Art 12 Abs 2 UN-MA wird auch damit begründet, dass im Rahmen des BEPS-Projektes die Besteuerung von Lizenzgebühren und Dienstleistungsentgelten nicht thematisiert worden ist.⁷⁴

Nach der Lizenzgebührendefinition in einzelnen österreichischen DBA umfasste der Begriff auch „Software“,⁷⁵ was aber

nichts daran ändert, dass mit der Softwareüberlassung (Urheber-)Rechte eingeräumt werden müssen, um dem Quellenstaat zu ermöglichen, einen in diesen DBA vorgesehenen begrenzten Steuerabzug vornehmen zu können. Die Praxis zeigt aber, dass vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer dazu neigen, auf Grundlage dieser OECD-widrigen Auslegung undifferenziert Vergütung für die *Überlassung von Software jeglicher Art* als „Lizenzgebühren“ zu qualifizieren und einer Abzugsbesteuerung zu unterziehen.

6. Ein steuerliches Rahmenübereinkommen der Vereinten Nationen

6.1. Entwicklung einer neuen internationalen Steuerarchitektur

In der Resolution 77/244 der Generalversammlung der Vereinten Nationen (UN) zum Thema „*Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations*“ vom 30. 12. 2022⁷⁶ wurde ein „*UN Intergovernmental Negotiating Committee*“ (INC) ins Leben gerufen, in dem sowohl Industriestaaten als auch Entwicklungs- und Schwellenländer vertreten sind. Bis 2027 soll der UN-Generalversammlung der finale Text eines mehrseitigen Rahmenübereinkommens über die internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen („*UN-Framework Convention on International Tax Cooperation*“) präsentiert werden. Ziel ist es, unter der Federführung der UN ein inklusives, faires, transparentes, effizientes, gerechtes und effektives internationales Steuersystem zu schaffen, das einen international verbindlichen Rahmen für das Handeln im Steuerbereich schafft. Weg von einem Spinnennetz bilateraler DBA hin zu einem *echten multilateralen Steuersystem*. Die Interessen von Entwicklungs- und Schwellenländern sollen dabei besonders berücksichtigt werden, die sich von der OECD nicht ausreichend vertreten fühlen und argumentieren, in die Erarbeitung des „*BEPS-Paketes*“ und der *globalen Mindestbesteuerung* (Pillar II) nicht in ausreichendem Maße eingebunden gewesen zu sein.⁷⁷

Anders als der zwischenstaatliche Verhandlungsausschuss der Vereinten Nationen (INC) setzt sich das „*Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*“ (UN-Steuer-ausschuss) aus 25 unabhängigen Experten zusammen und be-

69 S. Bendlinger, Besteuerung von Software im UN-Musterabkommen – Vorschlag einer Erweiterung des Lizenzgebührenbegriffs, SWI 2021, 239 (239 ff); Knotzer/Romstorfer, Die abkommensrechtliche Einordnung von Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Software, SWI 2022, 591.

70 Tz 19 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021; BFG 22. 7. 2024, RV/5100103/2022; EAS 3436 v 1. 6. 2022; S. Bendlinger, Quellensteuern auf Vergütungen für KI-Software an Steuerausländer, WT 3/2025, 34 (39).

71 Der Originalwortlaut des Art 12 Abs 3 UN-MA idF des Update 2025 findet sich in *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, 27th Session, Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries - Co-Coordinator's Report: The inclusion of software in the definition of royalties, E/C.18/2023/CRP.43 (27. 12. 2023), <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-10/CRP.43%20Software%20final3.pdf> (abgefragt 25. 5. 2026).

72 Rz 14 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA; EAS 2307 v 30. 6. 2003.

73 Zur abkommensrechtlichen Beurteilung von Vergütungen für Software siehe auch Rz 12–17.4 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.

74 *United Nations*, Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Rent and Royalties, United Nations Practical Portfolio 79 ff (https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/05/PP_Rents-Royalties.pdf [15. 5. 2026]).

75 Siehe die Übersicht bei S. Bendlinger, Steuerabzug bei Software-Überlassung aus dem Ausland (2) – Die DBA-rechtliche Komponente, WT 5-6/2017, 323 (323 ff).

76 *Vereinte Nationen*, Resolution der Generalversammlung 77/244, verabschiedet am 30. Dezember 2022, zur Förderung einer inklusiven und wirksamen Zusammenarbeit in Steuerfragen bei den Vereinten Nationen, <https://www.un.org/german/sites/default/files/2024-09/ar77244.pdf> (abgefragt 25. 5. 2026); Daurer/Gombotz, Der VN-Resolutionsentwurf zur Förderung einer inklusiven und wirksamen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen, SWI 2025, 11 (11).

77 So hat Ryding (EURODAD, einem Netzwerk bestehend aus 61 NGOs in 28 Staaten) in einem Vortrag am 20. 3. 2025 darauf hingewiesen, dass am BEPS-Projekt der OECD 62 Staaten beteiligt waren und 90 Staaten in einer Ad-hoc-Gruppe an der Verhandlung des Multilateralen Instruments mitgewirkt haben, die Vereinten Nationen jedoch aus 193 Mitgliedstaaten bestehen, sodass letztlich mehr als 100 Staaten nicht an der Erarbeitung des BEPS-Maßnahmenpaketes beteiligt waren.



schäftigt sich im Wesentlichen mit der Fortentwicklung des UN-MA und des UN-Manual für DBA-Verhandlungen. Die Experten nehmen in ihrer persönlichen Eigenschaft an den Sitzungen teil, wobei die Teilnahme der Mitglieder ihre jeweiligen Regierungen nicht bindet.⁷⁸ Der UN-Steuerausschuss ist hingegen ein Untergremium des *Department of Economic and Social Affairs* (UN-DESA). Das INC hingegen setzt sich aus Vertretern der UN-Mitgliedstaaten zusammen, ist unmittelbar der UN-Generalversammlung zugeordnet und kann *rechtlich bindende Rahmenbedingungen schaffen*. Zwischen dem UN-Steuerausschuss und dem INC gibt es zwar keinen formellen Austausch, allerdings haben einzelne der im UN-Steuerausschuss vertretenen Experten auch eine Rolle im INC. Die beiden Gremien teilen sich das Sekretariat des UN-DESA, sodass es nicht überrascht, dass die Arbeiten des INC auch jene des UN-Steuerausschusses berücksichtigen werden.⁷⁹

Die Aufgaben des INC sind in drei Arbeitsbereiche aufgeteilt. *Workstream I* beschäftigt sich mit der Ausarbeitung des Rahmenabkommens selbst, das eine faire Aufteilung von Besteuerungsrechten und die Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken sicherstellen soll. In *Workstream II* soll ein „*Early Protocol*“ zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen in einer zunehmend digitalisierten und globalisierten Welt („*taxation of income from cross-border services*“) erarbeitet werden und in *Workstream III* ein solches zur Vermeidung und Beilegung internationaler Besteuerungskonflikte.⁸⁰

6.2. UN-Protokoll zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen

Die Arbeiten zur Verfassung eines Protokolls zur Besteuerung von Einkünften aus grenzüberschreitenden Dienstleistungen⁸¹ stützen sich auf Art 12AA UN-MA, der im Zuge des Update 2025 in das UN-MA aufgenommen worden ist. Unter den INC-Mitgliedern ist vor allem strittig, woran ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates anknüpfen sollte („*Nexus*“). Während sich einzelne Staaten für die Notwendigkeit einer physischen Präsenz ausgesprochen hatten, wollen sich andere bei digitalen Dienstleistungen an den IP-Adressen von Nutzern orientieren oder an einer signifikanten wirtschaftlichen Präsenz als Anknüpfungsmerkmal. Grundtenor ist jedoch, dass neue Ne-

xus-Regeln erforderlich sind, um die bestehenden digitalen Geschäftsmodelle widerspiegeln zu können.⁸²

Uneinigkeit besteht auch darüber, ob Dienstleistungen auf Brutto- („*gross taxation*“) oder auf Nettobasis („*net taxation*“) besteuert werden sollten. Einzelne Staaten haben sich für eine optionale Anwendung eines der beiden Systeme ausgesprochen, um die Regelungen an die landesspezifischen Gegebenheiten und die Kapazitäten ihrer Finanzverwaltungen anpassen zu können.⁸³ Die Frage war auch Gegenstand einer von DESA in Auftrag gegebenen Studie. Darin wurde die Schlussfolgerung gezogen, dass eine Nettobesteuerung zwar dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht, jedoch für missbräuchliche Gestaltungen anfällig ist und Verwaltungskapazitäten bindet. Für eine Besteuerung auf Bruttobasis, die an Zahlungsströme anknüpft (ohne den Abzug von Betriebsausgaben zuzulassen), wird ins Treffen geführt, dass sie dem Quellenstaat Steuereinnahmen sichere und leicht zu administrieren sei. Sie führt aber mangels ausreichender Entlastungsmaßnahmen im Ansässigkeitsstaat vor allem bei geringen Gewinnmargen zu einer *Überbesteuerung*. Nettobesteuerungssysteme würden tendenziell große und global mobile Unternehmen mit hohen Gewinnmargen bevorzugen, wodurch vertikale, horizontale und länderübergreifende Ungleichheiten verschärft würden. Eine Dienstleistungsbesteuerung auf Bruttobasis könne zwar dieses Ungleichgewicht abmildern, kann jedoch bei einer breiten Anwendung auch regressive Auswirkungen haben.⁸⁴ Der aktuelle Diskussionsstand innerhalb des INC kann einer Arbeitsunterlage aus Jänner 2026 entnommen werden.⁸⁵

Sollte es tatsächlich zu einer Verabschiedung des Protokolls zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen kommen, ist – in Anlehnung an das Multilaterale Instrument (MLI) der OECD und die Überlegungen des UN-Steuerausschusses zu einer raschen Übernahme von Updates des UN-MA in die DBA⁸⁶ – an eine Umsetzung in Form eines „*Fast-track-Instruments*“ gedacht. Entweder in Form eines MLI oder auf Grundlage zwischenstaatlicher Abkommen.⁸⁷

⁸² Maywald, United Nations: Vierte Verhandlungsrunde über das mehrseitige steuerliche Rahmenübereinkommen in New York, IStR 2026, 334 (335).

⁸³ Maywald, United Nations: Erste formelle Verhandlungsrunde über das mehrseitige steuerliche Rahmenübereinkommen in New York, IStR-LB 2025, 53 (53 f).

⁸⁴ Barake, United Nations, Department of Economic and Social Affairs, Background Note: Gross-basis versus net-basis taxation: efficiency and equity considerations (January 2026) 12; <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/Publications/Report/PDF/gross-basis-versus-net-basis-taxation-2026.pdf> (abgefragt 25. 5. 2026).

⁸⁵ Intergovernmental Negotiating Committee on the UN Framework Convention on International Tax Cooperation. Workstream II – Co-Lead's Draft Options Paper, A/AC.298/CRP.27 (21. 1. 2026), <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2026-01/WSII%20%2821%20Jan%202026%29%20Co-Lead%27s%20Draft%20Options%20Paper.pdf> (abgefragt 25. 5. 2026).

⁸⁶ Baker, A Fast-Track Instrument to Update Developing Countries' Tax Treaties, INTERTAX 2024, 584 (584 ff).

⁸⁷ Maywald, IStR 2025, 334 (335).

⁷⁸ Rawal, Why, What & Where about UN's Multilateral Yaan searching "Inclusiveness in Tax Co-operation" (2023).

⁷⁹ Michel, The 2025 update of the UN Model Tax Convention, Tax Justice Network (July 2025) 4, <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2025/07/TJN-Report-UN-Model-2025-update.pdf> (abgefragt 25. 5. 2026); Michel, Wie das UN-Musterabkommen das UN-Steuerabkommen hinter den Kulissen prägt, Tax Justice Network, Blog (9. 7. 2025), <https://taxjustice.net/2025/07/09/how-the-un-model-tax-treaty-shapes-the-un-tax-convention-behind-the-scenes>.

⁸⁰ Maywald, United Nations: Zwischenstaatliche Arbeitsgruppe für ein mehrseitiges steuerliches Rahmenübereinkommen veröffentlicht Arbeitsplan und Leitfaden, IStR-LB 2025, 33 (33 f).

⁸¹ Protocol on taxation of income derived from the provision of cross-border services in an increasingly digitalized and globalized economy.

7. Ergebnis und Ausblick

Das Volumen digital erbrachter Dienstleistungen war im Jahr 2025 fünfzehnmal so hoch wie im Jahr 1990.⁸⁸ Nach traditionellen internationalen Besteuerungskonzepten, die auf physischer Präsenz und Betriebsstätten aufbauen, können Dienstleister trotz hoher Wertschöpfung im jeweiligen Marktstaat meist nicht besteuert werden. Ein Grund dafür, dass sich der UN-Steuerausschuss, der sich vorwiegend um die Interessen von Staaten des globalen Südens kümmert, Reformbemühungen in die Wege geleitet hat, um die Verteilung des Besteuerungssubstrats, das sich aus den sich verändernden Geschäftsmodellen ergibt, neu zu regeln. So sieht der Entwurf des UN-Rahmenübereinkommens vor, dass die Vertragsstaaten vereinbaren, dass alle Jurisdiktionen, in denen Wertschöpfung geschaffen, Einnahmen erwirtschaftet und wirtschaftliche Aktivitäten vorgenommen werden, das Recht haben sollen, einen Teil der aus diesen Aktivitäten erzielten Einkünfte zu besteuern, um eine gerechte Verteilung von Besteuerungsrechten zu gewährleisten. Den Staaten soll es damit ermöglicht werden, Unternehmen losgelöst von einer physischen Präsenz zu besteuern. Bestehende DBA, die mit dem UN-Rahmenübereinkommen nicht vereinbar sind, sollen neu verhandelt werden, was jedoch vor allem von EU-Mitgliedstaaten kritisch gesehen wird.⁸⁹

Die Überlegungen zur Dienstleistungsbesteuerung sind insofern systematisch bedenklich, als vergleichsweise Gewinne aus der Lieferung von Gütern und Waren nur dann in einem DBA-Vertragsstaat besteuert werden dürfen, wenn diese einer dort gelegenen Geschäftseinrichtung oder Vertreterbetriebsstätte zugerechnet werden können, während für Gewinne aus der Erbringung von Dienstleistungen kein solcher Nexus erforderlich sein soll.⁹⁰ Im Übrigen bergen Quellensteuern, die von einem DBA-Vertragsstaat auf Umsatzbasis erhoben, ohne damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen in Abzug bringen zu können, die Gefahr, dass der Besteuerung im Quellenstaat angesichts der *Schwächen von Anrechnungs- und Befreiungsmethode*⁹¹ im Ansässigkeitsstaat keine ausreichende Entlastung gegenübersteht, die nur im Ausmaß des tatsächlich mit der Dienstleistung erwirtschafteten Gewinns (berechnet nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates) möglich ist.⁹² Auch der Umstand, dass Zahlungen von Privatpersonen weder von der Anwendbarkeit des neuen Art 12AA UN-MA noch von jener des Art 12B ausgeschlossen sind, eliminiert einerseits den Betriebsausgabenabzug beim Zahlenden als Rechtfertigungsgrund für eine Besteuerung im Quellenstaat und stößt andererseits auf administrative Umsetzungsprobleme.⁹³ Ob Art 12AA UN-MA tatsächlich in die mehr als 3.500 weltweit abgeschlossenen

DBA Eingang finden wird, bleibt angesichts der unterschiedlichen Staatsinteressen abzuwarten. Deshalb ist der Erwartung eines im UN-Steuerausschuss vertretenen Experten nicht beizupflichten, dass das Update 2025 des UN-MA und der neue Art 12AA UN-MA ein hundert Jahre altes Steuersystem schachtmatt setzen werden, das von Natur aus verzerrt und einseitig zugunsten der Industrienationen ausgerichtet sei.⁹⁴

Die Durchsetzbarkeit des Art 12AA bei DBA-Vertragsverhandlungen wird auch vom Erfolg des UN-Rahmenabkommens abhängig sein. Ein Vergleich des OECD-MA idF des Update 2025 mit dem UN-MA, ebenfalls idF des Update 2025, zeigt schon jetzt ein deutliches Auseinanderdriften der beiden DBA-Vertragschablonen. An der Vorgangsweise der UN wird vor allem kritisiert, dass diese durch das UN-Steuerabkommen die Arbeiten der OECD zum Teil dupliziert und einen hart erkämpften internationalen Konsens – zB im Zusammenhang mit der Entwicklung der globalen Mindestbesteuerung – gefährdet. In der Priorisierung der Besteuerung grenzüberschreitender, insb digitaler Dienstleistungen wird auch eine *potenzielle Bedrohung für das Zwei-Säulen-Modell* der OECD gesehen.⁹⁵ Ob das bis 2027 vom INC zu erarbeitende UN-Rahmenabkommen und die Protokolle tatsächlich einen breiten Konsens erfahren werden (der Voraussetzung für eine mögliche Zustimmung der im INC auch vertretenen EU-Mitgliedstaaten ist), bleibt offen. Bedenkt man, dass bspw die USA nicht an den Sitzungen des INC teilnimmt, ist fraglich, ob einem solchen UN-Rahmenabkommen – selbst wenn es von einzelnen Staaten unterzeichnet und ratifiziert wird – tatsächlich eine globale Bedeutung zukommen kann.⁹⁶ Ob es der UN langfristig gelingen wird, die im OECD-MA zum Ausdruck gebrachten Standards der internationalen Aufteilung von Besteuerungsrechten zu ersetzen, ist deshalb aus heutiger Sicht zu bezweifeln. Die bislang in New York und Nairobi stattgefundenen Sitzungen des INC belegen die divergierenden steuerpolitischen Interessen und Begehrlichkeiten der Staaten des globalen Nordens und jene des globalen Südens. Insofern kann nicht ausgeschlossen werden, dass das Protokoll zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen in einem bedeutungslosen Minimalkonsens enden könnte.⁹⁷

⁹⁴ Ahmed, TNI Vol 119 (21. 7. 2025) 6 (36).

⁹⁵ Gajda/Frasek, Das geplante Musterabkommen der Vereinten Nationen, IWB 2025, 258 (262).

⁹⁶ Daurer/Gombotz, SWI 2025, 11 (21).

⁹⁷ Gajda/Frasek, IWB 2025, 258 (264); Daurer/Gombotz, Neue Bühne, alte Konflikte? Das UN-Rahmenübereinkommen für internationale Steuerkooperation, SWI 2026, 274 (287).

⁸⁸ Barake, Background Note 1.

⁸⁹ Maywald, ISTR 2026, 334 (335).

⁹⁰ Bärsch/Kahnke/Keuper, ISR 2025, 217 (224).

⁹¹ S. Bendlinger, Überbesteuerung trotz Doppelbesteuerungsabkommen, WT 3/2022, 198 (198 ff); S. Bendlinger, Notwendige Reformen des österreichischen Außensteuerrechts, SWI 2024, 648 (648 ff).

⁹² S. Bendlinger, Stolpersteine und Fallen im internationalen Steuerrecht, WT 1/2025, 62 (63 f).

⁹³ Bärsch/Kahnke/Keuper, ISR 2025, 217 (224).



Der Autor:

Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Vortragender, Fachautor und Arbeitsgruppenleiter des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen.

lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan