

Stefan Bendlinger*)

Ein multilaterales „Mini-DBA“ der Vereinten Nationen zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen

A MULTILATERAL “MINI TAX TREATY” OF THE UNITED NATIONS FOR THE TAXATION OF INCOME FROM CROSS-BORDER SERVICES

At its fifth session in August 2026, the *Intergovernmental Negotiating Committee on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation* (INC) unveiled a Zero Draft of the First Protocol on the Taxation of Income from Cross-Border Services. It is supposed to set new nexus rules that are flexible enough to provide appropriate outcomes as business models evolve to cover, in particular, the taxation of income from cross-border services in an increasingly digitalized and globalized economy. The INC believes that the traditional focus on allowing taxation based on where services physically are performed affects the balance of tax treaties. The protocol is intended to serve as a multilateral instrument and shall resolve disputes between multiple states claiming source taxation rights regardless of whether or not tax treaties have been concluded between the states. The protocol, which looks like a “mini tax treaty” limited to the taxation of service-income, is just a zero draft. However, it indicates the direction in which the international allocation of taxing rights develops. In this article, *Stefan Bendlinger* takes a critical look at the draft protocol recently published by the INC.

I. Das UN-Rahmenübereinkommen in Steuerfragen

Durch Resolution der Generalversammlung der Vereinten Nationen (UN)¹⁾ wurde Ende 2022 ein *Intergovernmental Negotiating Committee on the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation* (INC) etabliert und damit beauftragt, eine „United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation“ (UNFICITC) zu erarbeiten. Dieses UN-Rahmenübereinkommen, von dem ein Rohentwurf vorliegt,²⁾ soll der Förderung der inklusiven und wirksamen internationalen Zusammenarbeit im Steuerbereich dienen. Unter der Federführung der UN soll ein Instrument für eine inklusive und wirksamere internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen geschaffen werden, „das durch einen zwischenstaatlichen Prozess der Vereinten Nationen ausgearbeitet und angenommen [werden soll,] wobei bestehende internationale und multilaterale Vereinbarungen umfassend zu berücksichtigen sind“.³⁾ Den Interessen von Staaten des Globalen Südens, die sich im Steuerbereich von der OECD nicht ausreichend vertreten fühlen, soll eine besondere Bedeutung beigemessen werden.

Anders als der UN-Steuerausschuss (*Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries*), der im Wesentlichen für die Fortentwicklung des UN-Musterabkommens, das zuletzt im Jahr 2025 überarbeitet wurde,⁴⁾ zuständig ist,

*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH.

¹⁾ Vereinte Nationen, Resolution der Generalversammlung, verabschiedet am 30. 12. 2022: Förderung einer inklusiven und wirksamen Zusammenarbeit in Steuerfragen bei den Vereinten Nationen, A/RES/77/244 (9. 1. 2023), abrufbar unter <https://www.un.org/german/sites/default/files/2024-09/ar77244.pdf> (Zugriff am 24. 8. 2026); Daurer/Gombotz, Der VN-Resolutionsentwurf zur Förderung einer inklusiven und wirksamen internationalen Zusammenarbeit in Steuerfragen, SWI 2025, 11 (11).

²⁾ United Nations, Co-Lead's Zero Draft of UN Framework Convention on International Tax Cooperation, A/AC.298/CRP.32 (21. 7. 2026), abrufbar unter https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2026-07/A_AC.298_CRP.32%20WSI%20%2821Jul2026%29%20Co-Lead%27s%20Zero%20Draft%20of%20UN%20Framework%20Convention%20on%20IntTaxCoop.pdf (Zugriff am 24. 8. 2026).

³⁾ Vereinte Nationen, Resolution A/RES/77/244, Z 2.

⁴⁾ United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021 (2021). Eine konsolidierte Fassung des UN-MA unter Berücksichtigung der im Update 2025 vorgenommenen Änderungen wurde bislang noch nicht veröffentlicht. Der Text der im Zuge des Updates 2025 neu in das UN-MA aufgenommenen Verteilungsnormen des Art 12AA und Art 12C UN-MA und

dessen Mitglieder als unabhängige Experten arbeiten und die von ihnen repräsentierten Staaten nicht binden,⁵⁾ ist das INC ein Verhandlungsgremium, das sich aus Vertretern der UN-Mitgliedstaaten zusammensetzt. Mitglieder des INC sind von den Staaten delegiert und vertreten in dem Gremium deren Positionen. Das INC arbeitet unter dem Dach der UN-Generalversammlung und kann für die UN-Mitgliedstaaten relevante, rechtlich bindende Rahmenbedingungen vorschlagen. Der UN-Steuerausschuss ist hingegen nicht unmittelbar dem Generalsekretariat, sondern dem *Department of Economic & Social Affairs* zugeordnet und wurde mit Beschluss des Wirtschafts- und Sozialrats der Vereinten Nationen (*Economic and Social Council*; ECOSOC) im August 1967 ins Leben gerufen.⁶⁾

Die Aufgaben des INC sind in drei Arbeitsbereiche aufgeteilt. Workstream I beschäftigt sich mit der Ausarbeitung des UN-Rahmenabkommens, 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.⁷⁾ Das INC soll insgesamt neunmal tagen und im Jahr 2027 der UN-Generalversammlung seine Ergebnisse präsentieren.⁸⁾ Anlässlich der fünften Sitzung des INC, die von 3. bis 13. 8. 2026 am Hauptsitz der Vereinten Nationen in New York stattgefunden hat, wurden die ersten Entwürfe der Arbeiten der drei Workstreams präsentiert. Darunter war auch ein Protokoll, das die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen behandelt.⁹⁾

Wenngleich INC und UN-Steuerausschuss unabhängig voneinander arbeiten, gibt es zwischen den beiden Gremien einen Austausch.¹⁰⁾ Dies wird dadurch belegt, dass sich das INC bei der Formulierung des Protokolls deutlich am Wortlaut der Regelungen des UN-MA idF aus 2021 und aus 2025 orientiert hat.

II. Protokoll zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen

1. Inhaltsübersicht

Der erste Entwurf („*Zero Draft*“) eines als multilaterales Instrument modellierten Protokolls, das sich ausschließlich mit der Aufteilung des Besteuerungsrechts an grenzüberschreitenden Dienstleistungen beschäftigt (im Folgenden: UN-PROT), wurde am 20. 7. 2026 veröffentlicht. Neue Nexus-Regeln sollen dem Umstand Rechnung tragen,

Erläuterungen dazu finden sich bei *Ahmed*, U.N. Model Tax Convention 2025: New Wine in New Bottles – But What’s Really New? Tax Notes International Vol 119 (21. 7. 2025) 27 f und 29 f, und bei *Michel*, The 2025 update of the UN Model Tax Convention – Charting the way towards fair and equitable tax treaties, Tax Justice Network (9. 7. 2025), abrufbar unter <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2025/07/TJN-Report-UN-Model-2025-update.pdf> (Zugriff am 24. 8. 2026).

⁵⁾ *Rawal*, Why, What & Where about UN’s Multilateral Yaan searching “Inclusiveness in Tax Co-operation” (30. 8. 2023), abrufbar unter <https://www.taxsutra.com/article-print-preview/108553> (Zugriff am 24. 8. 2026).

⁶⁾ *United Nations (Economic and Social Council)*, Resolution 1273 (XLIII) – Tax Treaties between developed and developing countries, 197th plenary meeting (4. 8. 1967).

⁷⁾ *Maywald*, United Nations: Zwischenstaatliche Arbeitsgruppe für ein mehrseitiges steuerliches Rahmenübereinkommen veröffentlicht Arbeitsplan und Leitfaden, IStR-LB 2025, 33 (33 f).

⁸⁾ Siehe <https://www.un.org/en/desa/making-the-global-tax-system-work-for-everyone> (Zugriff am 24. 8. 2026).

⁹⁾ *United Nations*, Co-Lead’s Draft Protocol on the Taxation of Income from Cross-Border Services, A/AC.298/CRP.33 (20. 7. 2026), abrufbar unter https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2026-07/A_AC.298_CRP.33%20WSII%20%2820Jul2026%29%20Co-Lead%27s%20Draft%20Protocol%201%20to%20UNFCITC.pdf (Zugriff am 24. 8. 2026).

¹⁰⁾ *Michel*, The 2025 update of the UN Model Tax Convention, 4; *Michel*, How the UN Model Tax Treaty shapes the UN Tax Convention behind the scenes, Tax Justice Network (9. 7. 2025), abrufbar unter <https://taxjustice.net/2025/07/09/how-the-un-model-tax-treaty-shapes-the-un-tax-convention-behind-the-scenes> (Zugriff am 24. 8. 2026).

dass immer mehr Dienstleistungen „aus der Ferne“ („*remotely*“) erbracht werden, ohne dass es einer Präsenz des Dienstleisters im jeweiligen Marktstaat bedarf. Letzterer darf die daraus erwirtschafteten Einkünfte aufgrund des in den DBA überwiegend vorgesehenen Betriebsstättenprinzips in der Regel nicht besteuern. Das UN-PROT folgt – bezogen auf grenzüberschreitende Dienstleistungen – im Wesentlichen dem Aufbau und der Terminologie des UN-MA:

Abschnitt I	Geltungsbereich des Abkommens
Artikel 1	unter das Abkommen fallende Personen
Artikel 2	unter das Abkommen fallende Steuern
Abschnitt II	Begriffsbestimmungen
Artikel 3	allgemeine Begriffsbestimmungen
Artikel 4	ansässige Person
Abschnitt III	Besteuerung des Einkommens
Artikel 5	Vergütungen für Dienstleistungen
Artikel 6	Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen
Artikel 7	Versicherungsprämien
Artikel 8	internationale Schifffahrt und Luftfahrt (erwähnt, aber nicht geregelt) ¹¹⁾
Artikel 9	Besteuerung aufgrund physischer Präsenz
Abschnitt IV	Beseitigung von Doppelbesteuerung
Artikel 10	Vermeidung von Doppelbesteuerung
Abschnitt V	Besondere Bestimmungen
Artikel 11	Beseitigung von Konflikten, die sich aus dem Protokoll ergeben
Artikel 12	Informationsaustausch
Abschnitt VI	Institutionelle Regelungen (noch offen)
Artikel 13	Tagung der Staaten
Artikel 14	Sekretariat
Artikel 15	finanzielle Ressourcen
Abschnitt VII	Schlussbestimmungen
Artikel 16	Änderungen des Protokolls
Artikel 17	Verwahrstelle
Artikel 18	Unterschrift, Ratifizierung, Annahme, Genehmigung, Beitritt
Artikel 19	Vorbehalte
Artikel 20	Inkrafttreten
Artikel 21	Kündigung
Artikel 22	authentischer Wortlaut

Das UN-PROT gleicht einer eigenständigen, komprimierten multilateralen Version eines „*mini tax treaty*“, das die wesentlichen Bestandteile eines bilateralen DBA enthält. Aller-

¹¹⁾ Der Grund für die Ausklammerung von Einkünften aus der internationalen See- und Luftschifffahrt dürfte darin gelegen sein, dass europäische Reedereien in manchen Staaten einer Tonnagebesteuerung unterliegen, was im Fall einer Quellenbesteuerung die Vermeidung von Doppelbesteuerung erschweren würde. Außerdem wurden von Mitgliedern des INC administrative Gründe ins Treffen geführt. Im Schrifttum wird diese Ausnahme aus verschiedenen Gründen sehr kritisch gesehen. *Michel*, UNFCITC Protocol on the Taxation of Cross-Border Services: A Primer of the Fifth Session Zero-Draft, Tax Justice Network (August 2026) 15 f.

dings mit einem deutlich engeren, auf drei Dienstleistungskategorien beschränkten Anwendungsbereich: Dienstleistungen im Allgemeinen, automatisierte digitale Dienstleistungen und Versicherungsprämien. Im Vergleich zu den Verteilungsnormen im UN-MA stellt das UN-PROT auf neue, deutlich weiter gefasste Nexus-Regeln ab.

Das UN-PROT soll in Form eines multilateralen Übereinkommens allen daran interessierten Staaten („*state parties*“) zum Beitritt zur Verfügung stehen, unabhängig davon, ob die einzelnen Staaten ein DBA abgeschlossen haben. Besteht ein solches, sollen dessen Bestimmungen – ähnlich dem Multilateralen Instrument der OECD (MLI)¹²⁾ – durch das UN-PROT überschrieben werden.

2. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

Die Ansässigkeitsdefinition folgt dem Wortlaut des Art 1 UN-MA, mit der Besonderheit in Art 1 Abs 3 UN-PROT, dass das Besteuerungsrecht des Quellenstaates nicht eingeschränkt sein soll, wenn die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Empfängers niedrig besteuert werden. Dies entweder zu einem Tarif, der einen festzulegenden Satz nicht überschreitet („*statutory tax rate*“), oder aufgrund besonderer Steuerbegünstigung, -befreiung oder Ermäßigung der im UN-PROT geregelten Einkünfte oder des Einkünfteempfängers (Art 1 Abs 3 lit b sublit i und ii UN-PROT). Diese Subject-to-Tax-Regel (STTR) findet sich auch im Art 1 Abs 3 UN-MA idF des Updates 2025. Greift die STTR, soll das UN-PROT nicht mehr anwendbar sein. Besteht allerdings zwischen den Staaten ein DBA, würde das bedeuten, dass wiederum die darin vorgesehenen Regeln anzuwenden sind. Enthält jedoch das DBA selbst keine STTR und keine Regelung über die Besteuerung von Dienstleistungsvergütungen, müsste es dabei bleiben, dass trotz Niedrigbesteuerung dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht daran entzogen wird.¹³⁾

Der sachliche Anwendungsbereich des UN-PROT ist entgegen Art 2 UN-MA sehr weit gefasst und beinhaltet gemäß Art 2 UN-PROT – unabhängig von der Erhebungsform – nicht nur Steuern vom Einkommen im engeren Sinne, sondern ausdrücklich auch „*digital service taxes*“, „*equalisation taxes*“, „*excise taxes*“ und Steuern, die von einem Staat erhoben werden und einen ähnlichen Effekt haben wie die auf Dienstleistungen erhobenen Einkommensteuern. Die Einbeziehung von „*digital service taxes*“ ist insofern kritisch zu sehen, als vom *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (OECD-IF) durch Pillar I und Pillar II multilaterale Lösungen entwickelt worden sind, die gerade die Einführung solcher Digitalsteuern verhindern sollten. Allerdings wurde Pillar I noch nicht durch das OECD-IF angenommen, was nicht zuletzt durch die ablehnende Haltung der USA begründet ist, was wiederum die Relevanz des UN-PROT verstärkt.¹⁴⁾

3. Allgemeine Begriffsbestimmungen und Ansässigkeit

Die Definition der in Art 3 Abs 1 lit a bis i UN-PROT aufgezählten Begriffe folgt der korrespondierenden Regelung in Art 3 Abs 1 UN-MA, mit der Besonderheit, dass auch der im UN-PROT verwendete Begriff „*applicable tax instrument*“ definiert wird. Dazu zählen bilaterale und multilaterale Abkommen, Protokolle oder andere in Kraft befindliche, zwischen zwei oder mehr Staaten abgeschlossene Vereinbarungen, welche die Aufteilung von Besteuerungsrechten regeln (Art 3 Abs 1 lit g UN-PROT).

Auch der Begriff „*royalties*“ findet sich in den allgemeinen Begriffsbestimmungen, weil Lizenzgebühren in Art 12 Abs 5 UN-PROT zur Abgrenzung von Einkünften aus automatisierten digitalen Dienstleistungen genannt sind. Soweit zwischen den Staaten des

¹²⁾ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2017).

¹³⁾ Michel, UNFICITC Protocol on the Taxation of Cross-Border Services, 4.

¹⁴⁾ Daurer/Gombotz, Neue Bühne, alte Konflikte? Das UN-Rahmenübereinkommen für internationale Steuerkooperation, SWI 2026, 274 (282).

UN-PROT ein DBA besteht, soll der Begriff anhand der darin enthaltenen Definition interpretiert werden. Besteht kein DBA, soll Art 12 Abs 3 UN-MA zur Begriffsauslegung herangezogen werden, der auch Vergütungen für die Überlassung industrieller, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen in den Lizenzgebührenbegriff einbezieht (Art 3 Abs 1 lit h sublit ii [a] und [b] UN-PROT), nicht jedoch die im Zuge des Updates 2025 in Art 12 Abs 3 UN-MA aufgenommenen Zahlungen für die Nutzung von Software.¹⁵⁾

Art 3 Abs 2 UN-PROT entspricht der in Art 3 Abs 2 UN-MA enthaltenen „Lex-foi“-Klausel, wonach jeder im UN-PROT nicht definierte Begriff – sofern sich aus dem UN-PROT nichts anderes ergibt („[...] unless the context otherwise requires [...]“) – nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates auszulegen ist.

Die Definition der für die Anwendung des UN-PROT relevanten Ansässigkeit natürlicher und nicht natürlicher (juristischer) Personen, samt dem Tie-Break bei Doppelansässigkeit in Art 4 UN-PROT, folgt Art 4 UN-MA. Dabei ist zu beachten, dass dann, wenn eine Person iSd Art 4 UN-PROT in einem Staat ansässig ist, die Ansässigkeit grundsätzlich auch im Verhältnis zu allen anderen Staaten gegeben ist, die dem multilateralen UN-PROT beigetreten sind.¹⁶⁾

4. Vergütungen für Dienstleistungen im Allgemeinen

Als Grundsatz gilt, dass Dienstleistungsvergütungen („fees for services“) im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden dürfen (Art 5 Abs 1 UN-PROT). Allerdings soll auch dem Quellenstaat ein am Bruttobetrag der Vergütung zu bemessendes Besteuerungsrecht überlassen werden, zu einem zwischenstaatlich zu definierenden Steuersatz (Art 5 Abs 2 UN-PROT), der undifferenziert auf jegliche Art von Dienstleistung angewandt werden soll. Unklar ist, ob dieser Steuersatz bilateralen Verhandlungen vorbehalten sein soll oder zu einem späteren Zeitpunkt im UN-PROT festgelegt wird, was dem Charakter eines multilateralen Instruments besser entsprechen würde. Die Höhe des Steuersatzes wird jedenfalls auch die Inanspruchnahme der möglichen Option auf Nettobesteuerung beeinflussen.

Die Verteilungsnormen der Art 6 („income from automated digital services“), Art 7 („insurance premiums“), Art 8 („international shipping and air transport“) und Art 9 UN-PROT („taxation based on physical presence“) haben Vorrang vor Art 5 UN-PROT. Auch im Zusammenhang mit dem UN-PROT gilt der Grundsatz, dass Staaten ihr Besteuerungsrecht nur dann wahrnehmen können, wenn das auch nach jeweils nationalem Steuerrecht möglich ist.

Der Begriff „fees for services“ umfasst gemäß Art 5 Abs 3 UN-PROT – in Anlehnung an die breite Definition in Art 12AA UN-MA idF des Updates 2025¹⁷⁾ – jegliches Dienstleistungsentgelt, nicht jedoch die an Arbeitnehmer bezahlten Vergütungen. Da das UN-PROT Regelungen eines bestehenden DBA überschreiben soll, hat das zur Folge, dass zB Leistungen im Zusammenhang mit Bauausführungen, Montagen oder damit zusammenhängende Überwachungsleistungen, die gemäß Art 5 Abs 3 lit a UN-MA nur bei Über-

¹⁵⁾ S. Bendlinger/Marschner, Meldepflicht für Lizenzgebühren, SWK 22/2026, 944 (948 ff).

¹⁶⁾ Michel, UNFICITC Protocol on the Taxation of Cross-Border Services, 8.

¹⁷⁾ Im Zuge des Updates 2025 des UN-MA wurde Art 12A UN-MA („fees for technical services“), der dem Quellenstaat nur an hochwertigen Leistungen leitender, technischer oder beratender Art ein Besteuerungsrecht überlässt, durch Art 12AA UN-MA mit einem weiten Anwendungsbereich ersetzt, der es zulässt, auch Dienstleistungen mit geringerem Wert im Quellenstaat zu besteuern, die bislang ohne Bestand einer Betriebsstätte nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden durften. S. Bendlinger, Eine neue Verteilungsnorm für Dienstleistungen im UN-Musterabkommen, SWI 2025, 62 (62 ff); S. Bendlinger, Aktuelle Entwicklungen zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, ÖStZ 2026, 323 (329 ff).

schreiten einer Dauer von sechs Monaten im Tätigkeitsstaat besteuert werden dürfen, bei Anwendbarkeit des UN-PROT unabhängig von der Dauer der physischen Präsenz dem Tätigkeitsstaat zur Besteuerung zu überlassen sind. Es sei denn, es wird in das UN-PROT noch eine Vorrangregel übernommen.

Art 5 Abs 4 UN-PROT ermöglicht im Zusammenhang mit Art 9 UN-PROT eine Besteuerung auf Nettobasis, wenn der Nutzungsberechtigte der Dienstleistungsvergütungen („*beneficial owner of fees for services*“)

- a. im anderen Staat, aus dem die Dienstleistungsvergütungen stammen, eine Geschäftstätigkeit ausübt, der diese Vergütungen zuzurechnen sind, oder
- b. nach dem Verfahrensrecht des Staates auf eine Besteuerung nach Art 9 UN-MA optiert.

Gemäß Art 5 Abs 5 UN-PROT „stammen“ („*shall be deemed to arise*“) Dienstleistungsvergütungen aus einem Staat, wenn die Dienstleistungen dort physisch erbracht werden („*activity nexus*“), der Konsument der Dienstleistungen („*consumer of the services*“) dort ansässig ist („*market nexus*“), der Zahlende in diesem Staat ansässig ist oder die Zahlung in diesem Staat steuerlich abzugsfähig ist, auch wenn der Schuldner der Vergütungen in einem anderen Staat ansässig ist („*payor nexus*“). Das bedeutet aber, dass die Steuererhebung nur im Fall des „*payor nexus*“, also bei Ansässigkeit des Schuldners im Quellenstaat, in Form einer Abzugsteuer erfolgen kann.¹⁸⁾ Die verschiedenen Anknüpfungspunkte können zur Folge haben, dass sich gleichzeitig in verschiedenen Staaten ein steuerlicher Nexus ergibt. So kann zB ein Dienstleister seine Leistungen an einen in Staat A ansässigen Kunden erbringen, die Zahlung aus Staat B beziehen und die Leistungen in Staat C physisch erbringen. Wenngleich sich aus dem Wortlaut der einzelnen Verteilungsnormen eine „Nexus-Hierarchie“ ableiten lässt, können überschneidende Ansprüche nicht ausgeschlossen werden, sodass klare Vorrangregeln geschaffen werden müssen. Ein Kommentar oder „*technical explanations*“ zum UN-PROT wurden vom INC bislang nicht zur Verfügung gestellt.

Art 5 Abs 6 UN-PROT enthält den auch in Art 11 Abs 6 (Zinsen), Art 12 Abs 6 (Lizenzgebühren), Art 12A Abs 7 (Vergütungen für technische Dienstleistungen) und Art 12B Abs 11 UN-MA (jeweils idF vor dem Update 2025) geregelten Vorbehalt, dass die Verteilungsnorm nur für Vergütungen gilt, die fremdüblich sind. Ein solcher Vorbehalt findet sich auch in Art 12AA Abs 7 (Vergütungen für Dienstleistungen) und Art 12C Abs 7 UN-MA (Versicherungsprämien), jeweils idF nach dem Update 2025.

5. Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen

In Art 6 UN-PROT findet sich eine Verteilungsnorm für Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen („*income from automated digital services*“), die in ihren Grundzügen Art 12B UN-MA nachgebildet ist, allerdings mit einem deutlich breiteren Nexus. Neben dem Ansässigkeitsstaat (Art 6 Abs 1 UN-PROT) wird auch dem Quellenstaat ein auf einen bestimmten Prozentsatz des Bruttobetrags der Vergütung beschränktes Besteuerungsrecht eingeräumt (Art 6 Abs 2 UN-PROT).

Als automatisierte digitale Dienstleistungen gelten gemäß Art 6 Abs 3 UN-PROT Dienstleistungen, die über das Internet oder ein anderes elektronisches Netz erbracht werden und bei denen in beiden Fällen nur ein minimales menschliches Eingreifen seitens des Dienstleisters erforderlich ist. Art 6 Abs 4 UN-PROT enthält eine demonstrative Aufzählung. Definition und Beispielskatalog wurden Art 12B Abs 5 und 6 UN-MA entnommen.¹⁹⁾ Soweit die Vergütungen jedoch als Lizenzgebühren iSd Art 3 Abs 1 lit h UN-PROT

¹⁸⁾ Michel, UNFCITC Protocol on the Taxation of Cross-Border Services, 11.

¹⁹⁾ S. Bendlinger, Die Besteuerung automatisierter digitaler Dienstleistungen im UN-Musterabkommen 2021, TPI 2022, 72 (72 ff).

oder als Versicherungsprämien iSd Art 7 UN-PROT zu qualifizieren sind, müssen diese spezielleren Verteilungsnormen zur Anwendung kommen.

Ähnlich wie in Art 5 UN-PROT für Dienstleistungsvergütungen vorgesehen, soll auch für die unter Art 6 UN-PROT zu subsumierenden Einkünfte unter den in Art 5 Abs 6 UN-PROT genannten Voraussetzungen die Optionsmöglichkeit besehen, auf die Nettobesteuerung gemäß Art 9 UN-PROT zu optieren.

Die Einkünfte gelten gemäß Art 6 Abs 7 UN-MA dann aus einem Staat stammend, wenn der Konsument („*consumer of the services*“) oder der Zahlende dort ansässig ist, wenn die für die Dienstleistung bezogene Vergütung von den dort ansässigen Endnutzern oder von den in diesen Staaten generierten Daten abhängig ist. In Art 6 Abs 8 UN-PROT findet sich die auch in Art 5 Abs 6 UN-PROT enthaltene Anwendungsvoraussetzung der Fremdüblichkeit.

Art 12B Abs 3 UN-MA räumt dem Steuerpflichtigen hingegen die Möglichkeit ein, auf eine Art Pauschalbesteuerung zu optieren, indem die dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassenen „*qualified profits*“ mit 30 % jenes Betrags festgelegt werden, der sich ergibt, wenn die „*profitability ratio*“ des Geschäftsbereichs für automatisierte digitale Dienstleistungen auf die damit erwirtschafteten jährlichen Umsätze („*gross annual revenue*“) angewandt wird, die aus einem Staat stammen. Wird keine Segmentberichterstattung geführt, ist die „*overall profitability ratio*“ des Nutzungsberechtigten heranzuziehen.²⁰⁾ Eine solche Option ist in Art 5 UN-PROT nicht vorgesehen.

6. Versicherungsprämien

Art 7 UN-PROT („*insurance premiums*“) entspricht inhaltlich Art 12C UN-MA, der im Zuge des Updates 2025 in das UN-MA aufgenommen worden ist.²¹⁾ Die Regelung räumt Staaten ein auf einen Prozentsatz begrenztes Besteuerungsrecht ein, unabhängig vom Bestand einer Betriebsstätte des Versicherungsunternehmens. Ob der Prozentsatz einer bilateralen Vereinbarung zwischen den Staaten vorbehalten wird oder später im UN-PROT selbst festgelegt wird, ist offen. Versicherungsprämien gelten dann aus einem Staat stammend („*shall be deemed to arise in a State Party*“), wenn der Schuldner in diesem Staat ansässig ist oder der Zahlende – unabhängig davon, ob er in einem der beiden Staaten ansässig ist – dort eine Betriebsstätte unterhält, mit der die Verpflichtung zur Bezahlung der Versicherungsprämie in Zusammenhang steht, und diese von der Betriebsstätte getragen wird.

7. Nettobesteuerung bei physischer Präsenz

Art 9 Abs 1 UN-PROT hat folgenden Wortlaut:²²⁾

„Wenn ein Unternehmen eines Staates im anderen Staat eine Geschäftstätigkeit ausübt, die aus der Erbringung von Dienstleistungen durch Arbeitnehmer oder Vertreter besteht, die im anderen Staat physisch präsent sind, dürfen die Gewinne des Unternehmens insoweit im anderen Staat besteuert werden, als diese aus der Erbringung dieser Dienstleistungen stammen. Ein Unternehmen, das in diesem Staat physisch keine Dienstleistungen erbringt, für die aber gemäß Art 5 Abs 4 lit b UN-PROT oder Art 7 Abs 6 lit b UN-MA ein Wahlrecht ausgeübt worden ist, werden auf Grundlage einer angemessenen Zuordnung von Gewinnen aus der entsprechenden Unternehmenstätigkeit besteuert, unter Berücksichtigung des in diesem Staat erwirtschafteten Gesamtumsatzes im Verhältnis zu den aus diesen Tätigkeiten erwirtschafteten Umsätzen.“

²⁰⁾ S. Bendlinger, TPI 2022, 72 (74).

²¹⁾ Chiba, Neue Verteilungsnorm: Art 12C UN-MA erweitert Quellenbesteuerungsrechte für Versicherungsprämien, SWI 2026, 377 (377 ff).

²²⁾ Nicht amtliche Übersetzung des Verfassers aus dem englischen Originalwortlaut.

Das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates soll unabhängig von einer Mindestanwesenheitsdauer bestehen. Optiert ein Unternehmen für eine der drei Dienstleistungskategorien auf Nettobesteuerung iSd Art 9 Abs 1 UN-PROT, darf der Tätigkeitsstaat eine Besteuerung auf Basis einer „reasonable allocation“ vornehmen unter Berücksichtigung der „gross revenues generated in that State as compared to the gross revenues of the enterprise from such business activities“. Der Begriff der „angemessenen Gewinnzuordnung“ eröffnet den Staaten einen erheblichen Interpretationsspielraum und bedarf noch einer konkreten Erläuterung.

In Art 9 Abs 2 UN-PROT ist ein Diskriminierungsverbot vorgesehen, wonach die Besteuerung gemäß Art 9 Abs 1 UN-PROT nicht ungünstiger sein darf als jene eines im Quellenstaat ansässigen Unternehmens, das dieselbe Geschäftstätigkeit ausübt. Art 9 Abs 3 UN-MA enthält eine Subsidiaritätsklausel. Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln des UN-PROT behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen des Art 9 UN-PROT nicht berührt.

8. Beseitigung von Doppelbesteuerung

Art 10 Abs 1 UN-PROT sieht als einzige Methode zur Entlastung von Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode (mit Anrechnungshöchstbetrag) auf Item-by-Item-Basis vor. Wenngleich das UN-PROT überwiegend die Besteuerung von Activeinkünften regelt, ist die Befreiungsmethode nicht vorgesehen. Gemäß Art 23 UN-MA soll die Anrechnungsmethode sowohl für Einkünfte iSd Art 12AA UN-MA als auch für jene iSd Art 12B UN-MA gelten. Im Gegensatz dazu wird im UN-MA für Einkünfte einer Dienstleistungsbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 lit b UN-MA die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) vorgeschlagen. Insofern ist es unverständlich, dass das UN-PROT auch für die unter Art 9 UN-PROT auf Nettobasis besteuerten Activeinkünfte eine Entlastung durch Steueranrechnung vorsieht. Vielmehr sollte es den Staaten überlassen werden, welche Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sie anwenden wollen.

9. Internationale Streitbeilegung

Zur Lösung von Besteuerungskonflikten, die sich zwischen den Signatarstaaten des UN-PROT ergeben, verweist Art 11 Abs 2 UN-PROT auf das zweite Protokoll zur UNFCITC, das sich mit „Prevention and Resolution of Tax Disputes“ beschäftigt und das ebenfalls im Entwurf vorliegt.²³⁾

Soweit Staaten diesem Protokoll nicht beigetreten sind, soll der strittige Fall nach dem Muster des in Art 25 UN-MA geregelten Verständigungsverfahrens den zuständigen Behörden des Ansässigkeitsstaates vorgelegt werden können. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung geführt hat (Art 11 Abs 3 lit a UN-PROT). Entsprechend Art 25 Abs 2 lit a UN-MA (Alternative A) verpflichten sich in Art 11 Abs 3 lit b UN-PROT die Staaten, sich zu bemühen – wenn die zuständige Behörde die Einwendungen für begründet hält und nicht selbst in der Lage ist, eine befriedigende Lösung herbeizuführen –, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Staates zu regeln, um eine dem UN-PROT nicht entsprechende Besteuerung zu vermeiden. In Art 11 Abs 3 lit c UN-PROT wird entsprechend Art 25 Abs 4 UN-MA den Staaten die Möglichkeit eingeräumt, sich unmittelbar miteinander zu verständigen oder eine Kommission einzuberufen, um eine Einigung zu erwirken. Zu

²³⁾ *United Nations, Co-Lead's Draft Protocol on the Prevention and Resolution of Tax Disputes, Second Protocol to the United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation, A/AC.298/CRP.34 (20. 7. 2026),* abrufbar unter https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2026-07/A_AC.298_CRP.34%20WSIII%20%2820Jul2026%29%20Co-Leads%27%20Draft%20Protocol%20II%20to%20UNFCITC.pdf (Zugriff am 24. 8. 2026).

diesem Zweck können die zuständigen Behörden die zur Durchführung der Verständigung nötigen verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen gemeinsam festlegen. Ein Schiedsverfahren iSd Art 25 Abs 6 UN-MA ist im UN-PROT nicht vorgesehen.

10. Internationaler Informationsaustausch

Art 12 UN-PROT enthält eine sehr abstrakte Regelung, welche die Grundprinzipien des internationalen Informationsaustauschs wiedergibt, die durch Art 10 und 11 UNFCITC untermauert werden müssen.

Die zuständigen Behörden der Staaten können gemäß Art 12 Abs 1 UN-PROT jene Informationen austauschen, die für sie zur Durchführung des UN-PROT voraussichtlich erheblich („*forseeably relevant*“) sind, verbunden mit einer in Art 12 Abs 2 UN-PROT vorgesehenen Geheimhaltungsverpflichtung. In Art 12 Abs 3 UN-PROT ist entsprechend Art 26 Abs 3 UN-MA geregelt, dass kein Staat verpflichtet werden kann, Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von seinen Gesetzen und seiner Verwaltungspraxis abweichen, Informationen zu erteilen, die nach seinen Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren nicht beschafft werden können, oder Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- Berufsgeheimnis verletzen oder die ein Geschäftungsverfahren preisgeben würden, dessen Offenlegung dem *ordre public* widersprechen würde. Eine Regelung zur gegenseitigen Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuern iSd Art 27 UN-MA ist im UN-PROT nicht vorgesehen, was insbesondere bei der Besteuerung von Einkünften eines im Quellenstaat nicht präsenten Steuerpflichtigen notwendig wäre.²⁴⁾

III. Das Verhältnis zwischen UN-PROT und bestehenden Abkommen

Das UN-PROT kann zwischen DBA-Staaten wirksam werden, aber auch zwischen Staaten, die kein DBA abgeschlossen haben. Als multilaterales Übereinkommen soll das UN-PROT bestehende DBA überschreiben. Aussagen zum Verhältnis zu anderen Rechtsgrundlagen finden sich jedoch nur in Art 21 UNFCITC („*relation with other agreements, instruments and domestic law*“), nicht jedoch im UN-PROT. Offen ist, ob das UN-PROT ohne bilaterale Neuverhandlungen ein bestehendes DBA tatsächlich automatisch überschreiben kann, sodass die Unterzeichnung und Ratifizierung des UN-PROT ausreichen würden, um den Bestimmungen des Protokolls Vorrang über das jeweilige DBA zu geben. Da sich im UN-PROT keine Regelung zur Lösung dieses Konflikts findet, ist von einem „*automatic override*“ nach den Regelungen in Art 30 Abs 2 und 3 Wiener Vertragsrechtskonvention²⁵⁾ („*lex specialis/lex posterior derogat legi generali/priori*“) auszugehen.²⁶⁾

Das UN-PROT unterscheidet sich insofern vom MLI der OECD, als Letzteres den Signatarstaaten freistellt, einerseits jene DBA zu benennen, die durch das MLI geändert werden sollen („*covered tax agreements*“), und andererseits aus einem Katalog möglicher Anpassungen zu wählen, die auch nur dann wirksam werden können, wenn der andere Staat die gleiche Wahl getroffen hat. Dadurch sollte die Flexibilität des MLI erhöht und der unterschiedlichen DBA-Politik der Staaten in Bezug auf unterschiedliche Vertragspartner Rechnung getragen werden.²⁷⁾

IV. Schlussbestimmungen

In Art 15 UN-PROT ist das Procedere zur Änderung des UN-PROT geregelt. Anpassungen, Änderungen oder Ergänzungen des Protokolls sind der – in Art 13 UN-PROT noch

²⁴⁾ Michel, UNFCITC Protocol on the Taxation of Cross-Border Services, 20.

²⁵⁾ Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, BGBl 1980/49 in aktueller Fassung.

²⁶⁾ Michel, UNFCITC Protocol on the Taxation of Cross-Border Services, 21.

²⁷⁾ Turcan, Auswirkungen des MLI auf die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, in S. Bendlinger/Koffler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 12 (16 f.).

zu regelnden – Tagung der Staaten („*meeting of the States Parties*“) vorbehalten. Die Möglichkeit, „*reservations*“ zum UN-PROT anzubringen, wird in Art 19 UN-MA ausgeschlossen. Kommt kein Konsens zustande, soll ein Mehrheitsentscheid der anwesenden und stimmberechtigten Staaten der letzte Ausweg sein (Art 16 UN-PROT). Verwahrstelle („*depository*“) soll das Generalsekretariat der Vereinten Nationen in New York sein, das die von den Staaten ratifizierten Urkunden („*instruments of ratification, acceptance and approval*“) entgegennehmen soll (Art 18 UN-PROT).

Das UN-PROT soll am 90. Tag nach Hinterlegung einer noch festzulegenden Anzahl von Ratifikationsurkunden in Kraft treten, nach Ablauf eines noch festzulegenden Zeitraums wirksam werden und bestehende abkommensrechtliche Regelungen überschreiben (Art 20 UN-PROT). Eine Kündigung durch einen Staat ist zwei Jahre nach Inkrafttreten des UN-PROT möglich und soll frühestens nach Ablauf eines Jahres nach Einlangen der Kündigung wirksam sein.

Gemäß Art 22 UN-PROT gelten die folgenden Sprachen als gleichermaßen authentisch: Arabisch, Chinesisch, Englisch, Französisch, Russisch und Spanisch.

V. Würdigung und Ausblick

Der Entwurf des UN-PROT ist ein weiterer Schritt, die in einer globalen und digitalisierten Wirtschaft gewonnene Steuersubstanz neu zu verteilen. Der durch die Etablierung des INC von den Vereinten Nationen angestoßene Prozess soll durch die Erarbeitung eines UN-Rahmenabkommens die internationale Steuerkooperation neu regeln.²⁸⁾ Das in Workstream II erarbeitete „*Co-Lead's Draft Protocol on the Taxation of Income from Cross-Border Services*“ ist ein erster Rohentwurf mit vielen Ecken und Kanten, der noch einer intensiven Bearbeitung und Kommentierung bedarf. Ob das UN-PROT verabschiedet werden kann und die gewünschte Wirkung haben wird, hängt davon ab, ob es gelingt, zwischen den UN-Mitgliedstaaten einen tragfähigen Kompromiss zu finden.²⁹⁾ Der vorliegende Entwurf ist aber – ungeachtet der unterschiedlichen steuerpolitischen Interessen der im INC vertretenen Staaten des Globalen Nordens und des Globalen Südens – ein Wegweiser dafür, in welche Richtung sich die internationale Aufteilung von Besteuerungsrechten entwickeln wird.

Im Übrigen muss davon ausgegangen werden, dass sowohl die Arbeiten des UN-Steuerausschusses zum UN-MA als auch jene des INC zur Erarbeitung eines UN-Rahmenübereinkommens Einfluss auf die Verhandlungen neuer bzw die Revisionen bestehender DBA haben werden. Es ist auch nicht auszuschließen, dass die von den beiden Gremien gewonnenen Interpretationsergebnisse in der Praxis vor allem von Entwicklungs- und Schwellenländern auch zur Auslegung bestehender DBA herangezogen werden, wenn sich darin Begrifflichkeiten finden, die den im UN-PROT verwendeten Begriffen gleich oder ähnlich sind.

²⁸⁾ Daurer/Gombotz, SWI 2026, 274 (287).

²⁹⁾ Die nächste Sitzung des INC wird von 30. 11. 2026 bis 11. 12. 2026 in Nairobi/Kenia stattfinden.

Erweiterung der internationalen Amtshilfe

Mit der RV 593 BlgNR 28. GP ist eine Änderung des internationalen Amtshilfeübereinkommens in Steuersachen vorgesehen, welches die internationale Amtshilfe in Bezug auf den Informationsaustausch regelt. Bisher sind dort die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer sowie die Umsatzsteuer angeführt. Nun wird die Mindeststeuer ergänzt, die in Österreich im Jahr 2023 eingeführt wurde. Die Änderung liegt als Staatsvertrag vor.