

32. Jahrgang / Dezember 2022 / Nr. 12

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

**Linde**  
www.lindeverlag.at

Christian Knotzer / Jürgen Romstorfer

**Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Software**

*Payments for the Provision of Software*

Stephan Meyering / Sandra Müller-Thomczik / Fabienne Gieshoidt

**Besteuerung der digitalen Wirtschaft auf EU-Ebene**

*Taxation of the Digital Economy at EU Level*

Wolfgang Wild

**Die neue EU-Meldepflicht für Zahlungsdienstleister**

*The New EU Reporting Obligation for Payment Service Providers*

Thomas Kollruss

**Progressionsvorbehalt und Unionsrecht**

*Progression Clause and Union Law*

**EAS, News aus der EU, Rechtsprechung**

*Legal Opinions, EU News, Court Decisions*

Der Zuzugsstaat (Österreich) kann somit für sich das Recht in Anspruch nehmen, im Fall einer nach dem Zuzug stattfindenden Veräußerung den gesamten nach seinem Recht eintretenden Wertzuwachs zu besteuern (EAS 3163 vom 21. 6. 2010). Eine etwaige dadurch eintretende Doppelbesteuerung wird gemäß Art 21 Abs 1 lit a DBA Großbritannien durch die Anrechnung der in Großbritannien erhobenen Steuern vermieden. (EAS 3440 vom 4. 11. 2022)

---

Christian Knotzer / Jürgen Romstorfer<sup>\*)</sup>

## Die abkommensrechtliche Einordnung von Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Software

### THE TAX TREATY CLASSIFICATION OF PAYMENTS FOR THE PROVISION OF SOFTWARE

In a recent “*express reply service*” (Express-Antwort-Service, EAS), the Austrian Federal Ministry of Finance dealt with the tax treaty classification of payments for the provision of software. In particular, the EAS addresses the question of whether such payments can be subsumed under Art 12 of the tax treaty between Austria and China, which is based on Art 12 OECD Model 1977. The Ministry of Finance is overturning its previously held view, which means that software should no longer be included under the term “*equipment*” in Art 12 para 3 of the tax treaty from now on, and justifies this with a change of the commentary on Art 12 UN Model made in 2017. In this contribution, *Christian Knotzer and Jürgen Romstorfer* focus on the various questions raised by the EAS.

#### I. EAS-Auskunft 3436 vom 1. 6. 2022

##### 1. Problemstellung

Einige Punkte der hier behandelten Problemstellung waren erst kürzlich Gegenstand einer EAS-Auskunft.<sup>1)</sup> Diese soll dem Beitrag als Ausgangspunkt dienen. Im ersten Teil werden daher die Kernaussagen der EAS-Auskunft dargestellt. Im zweiten und dritten Teil des Beitrags werden die in der EAS-Auskunft behandelten Fragen näher beleuchtet. Zum einen wird die abkommensrechtliche Qualifikation von Zahlungen für die Überlassung von Software adressiert (Pkt II.). Zum anderen widmet sich der Beitrag auch der dynamischen Heranziehung des UN-MK durch das BMF zur Interpretation des Begriffs „*Ausrüstungen*“ (Pkt III.).

Im zugrunde liegenden Sachverhalt erbringt ein in Österreich ansässiges Unternehmen gegenüber einem in China ansässigen verbundenen Unternehmen verschiedene „*zugeschnittene IT-Dienstleistungen*“. Es handelt sich bei den Dienstleistungen einerseits um die Cloud-basierte Nutzbarmachung von Software (*Software-as-a-Service*, SaaS) sowie andererseits um die Bereitstellung und Wartung der notwendigen IT-Infrastruktur für Betriebssysteme (*Infrastructure-as-a-Service*, IaaS). Der genaue Charakter der Dienstleistungen sowie der Grad der Kundenanpassung sind der EAS-Auskunft nicht zu entnehmen. Das BMF hatte sich mit der Frage zu befassen, ob die dafür vom österreichischen Unternehmen erhaltenen Vergütungen als Lizenzgebühren iSd Art 12 Abs 3 DBA China

<sup>\*)</sup> Christian Knotzer, MSc (WU) und Jürgen Romstorfer, LL.M. (WU), BSc (WU), BA sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang und Univ.-Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M. herzlich für die Diskussion, die wertvollen Anregungen und die Durchsicht des Manuskripts.

<sup>1)</sup> EAS 3436 vom 1. 6. 2022. Siehe zusammenfassend bereits Knotzer, EAS: Führt die Bereitstellung von IT-Dienstleistungen zu Lizenzgebühren iSd Art 12 Abs 3 DBA Österreich-China? LexisNexis Rechtsnews 32937 vom 19. 8. 2022.

1991 einzustufen sind. Diesfalls darf China gemäß Art 12 Abs 2 DBA China eine Quellensteuer iHv 10 % einbehalten.

## 2. Anfragebeantwortung des BMF

Die Definition der „Lizenzgebühren“ des DBA ist gleichlautend mit jener des OECD-MA 1977 und des UN-MA 1980. Demnach umfasst der Begriff der „Lizenzgebühren“ gemäß Art 12 Abs 3 DBA China auch Vergütungen, „die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen [...] gezahlt werden“. Dieser Wortlaut wurde im Rahmen des Updates des OECD-MA im Jahr 1992 entfernt, findet sich aber bis heute im UN-MA.<sup>2)</sup> Der Begriff „Ausrüstungen“ wurde weder – bis zur Entfernung des Wortlauts – im OECD-MA 1977 definiert, noch findet sich eine Definition im UN-MA 2021. In der EAS 3436 war nun fraglich, ob der Begriff „Ausrüstungen“ auch immaterielle Vermögenswerte umfasst. In früheren EAS-Auskünften wurde dies seitens des BMF bejaht.<sup>3)</sup>

Der UN-MK sieht jedoch seit dessen Überarbeitung im Jahr 2017 vor, dass Immaterialgüter (*intellectual property*) nicht vom Begriff „Ausrüstungen“ erfasst sein sollen.<sup>4)</sup> Darüber hinaus stellt der UN-MK für die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals auf die Verfügungsmacht über den Ausrüstungsgegenstand ab.<sup>5)</sup> Nun geht das BMF „[v]or diesem Hintergrund“ davon aus, dass es sich bei einer klassischen Softwareüberlassung über einen externen Datenträger oder bei Zurverfügungstellung der Software über eine Cloud-Infrastruktur (SaaS) nicht um die Benutzung einer „Ausrüstung“ handelt. Software ist nämlich ein immaterielles Wirtschaftsgut, das somit gemäß UN-MK nicht vom Begriff „Ausrüstungen“ umfasst ist. Insofern kann die vom BMF in früheren EAS-Auskünften vertretene Ansicht für Vergütungen, die nach der Veröffentlichung der hier analysierten EAS 3436 (1. 6. 2022) gezahlt werden, nicht mehr aufrechterhalten werden.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob und inwieweit die Zurverfügungstellung von IT-Infrastruktur (IaaS) unter „Benutzung oder das Recht auf Benutzung von [...] Ausrüstungen“ und damit unter Art 12 DBA China fällt. Die IT-Infrastruktur wird wohl in der Regel zwar als „Ausrüstung“ zu qualifizieren sein. Der Nutzer muss jedoch auch – wie bereits oben dargestellt – die Verfügungsmacht über den Server haben. Liegt eine derartige Verfügungsmacht nicht vor, ist von einer Dienstleistungserbringung auszugehen und Art 7 DBA China anzuwenden.<sup>6)</sup>

Bei „gemischten Verträgen“, also solchen, die verschiedene Leistungskomponenten aufweisen, sind die Leistungsentgelte (zB Lizenzgebühren und Entgelte für Dienstleistungen) aufzuteilen und die jeweiligen Verteilungsnormen anzuwenden. Sollte jedoch ein Leistungsbestandteil eine Nebenleistung zur Hauptleistung darstellen oder sollten zB alle Leistungsentgelte ohnehin als (verschiedene Arten von) Lizenzgebühren zu qualifizieren sein, kann eine Aufteilung der Leistungsentgelte unterbleiben.<sup>7)</sup>

Ob China im konkreten Fall an den Vergütungen für die IT-Dienstleistungen ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht, beantwortet das BMF im Rahmen der EAS-Auskunft nicht. Dies hängt nämlich von einer Beurteilung des Einzelfalls ab. Sollte es dabei unterschiedliche Rechtsauffassungen zwischen den beiden Vertragsstaaten geben, sind Doppelbesteuerungsfälle möglich. Diese wären – so die Anfragebeantwortung – im Wege der Anrechnung

---

<sup>2)</sup> Dieses wurde zuletzt im Jahr 2021 aktualisiert.

<sup>3)</sup> Siehe EAS 971 vom 14. 11. 1996; EAS 980 vom 2. 12. 1996; EAS 1499 vom 26. 7. 1999; EAS 3393 vom 3. 10. 2017; EAS 3397 vom 18. 1. 2018.

<sup>4)</sup> Siehe Tz 19 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021.

<sup>5)</sup> Siehe Tz 21 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021, und ebenso Tz 9.1 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017.

<sup>6)</sup> In der Anfragebeantwortung wird auf EAS 3401 vom 30. 4. 2018 verwiesen.

<sup>7)</sup> Im letzteren Fall gilt das aber freilich nur dann, wenn für verschiedene Arten von Lizenzgebühren ein einheitlicher Quellensteuersatz vorgesehen ist. Ist dies nicht der Fall (siehe zB Art 12 Abs 2 DBA Serbien), muss auch zwischen unterschiedlichen Arten von Lizenzgebühren differenziert werden.

gemäß Art 24 Abs 2 lit b DBA China oder in Form eines Verständigungsverfahrens gemäß Art 26 DBA China zu klären.

## II. Abkommensrechtliche Qualifikation von Zahlungen für die Überlassung von Software und IaaS

### 1. Anwendbarkeit des Art 12 OECD- oder UN-MA – Kehrtwende bei der BMF-Ansicht

Die gegenständliche EAS befasst sich also eingehend mit der Möglichkeit der Subsumtion der Einkünfte aus den „IT-Dienstleistungen“ unter Art 12 DBA China. Dabei kommen für die Einkünfte aus der Überlassung von Software zwei Tatbestände der Verteilungsnorm in Betracht, die in der Folge näher analysiert werden: Zum einen könnten die Einkünfte als „Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten [...] gezahlt werden“, zu qualifizieren sein. Andererseits ist auch eine Einordnung der Einkünfte als „Vergütungen jeder Art, die [...] für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen [...] gezahlt werden“, denkbar. Können die Zahlungen unter Art 12 DBA China subsumiert werden, steht dem Quellenstaat (im gegenständlichen Fall China) – entgegen dem in Art 12 OECD-MA verfolgten Ansatz – ein prozentuell begrenztes Besteuerungsrecht zu.<sup>8)</sup> Der Ansässigkeitsstaat (Österreich) wäre durch Anwendung der Anrechnungsmethode verpflichtet, die Doppelbesteuerung zu vermeiden (Art 24 Abs 2 lit b und c DBA China).

Der abkommensrechtlichen Einordnung von Zahlungen für die Zurverfügungstellung von Software ist im OECD-MK breiter Raum gewidmet.<sup>9)</sup> Zunächst ist festzuhalten, dass die Methode der Überlassung der Software für die DBA-rechtliche Subsumtion irrelevant ist.<sup>10)</sup> Für die Qualifikation der Zahlung soll es also nicht entscheidend sein, ob die Software mittels eines externen Datenträgers übertragen, vom Nutzer heruntergeladen oder durch Cloud-basierte Lösungen (zB SaaS oder *Platform-as-a-Service*, PaaS)<sup>11)</sup> bereitgestellt wird.<sup>12)</sup>

Die für die „IT-Dienstleistungen“ bezogenen Zahlungen könnten also zunächst als „Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten [...] gezahlt werden“, gesehen werden. Diese Möglichkeit wird von der hier analysierten EAS zwar nicht diskutiert, andererseits aber auch nicht explizit ausgeschlossen.<sup>13)</sup> Ob die Zahlung für die Nutzung von Software als Lizenzgebühr unter diesen Tatbestand subsumiert werden kann, hängt davon ab, welche Rechte überlassen werden.<sup>14)</sup> Wenn sich die erworbenen Rechte nämlich auf jene beschränken, die er-

<sup>8)</sup> Sollten die Einkünfte unter letzteren Tatbestand fallen, wäre zusätzlich noch Abs 4 des Protokolls zum DBA China zu beachten, wonach bei Lizenzgebühren, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung derartiger Ausrüstungen gezahlt werden, als Bemessungsgrundlage von 60 % des Bruttobetrags auszugehen ist.

<sup>9)</sup> Siehe Tz 12 ff OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017. Auch der UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021 verweist auf die im OECD-MK getroffenen Aussagen (siehe Tz 13).

<sup>10)</sup> Siehe Tz 14.1 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017. Siehe auch *Kjærsgaard*, Allocation of the Taxing Right to Payments for Cloud Computing-as-a-Service, WTJ 2019, 379 (398 f).

<sup>11)</sup> Bei PaaS wird dem Nutzer eine IT-Plattform samt Betriebssystem bereitgestellt, die es ihm ermöglicht, eigene Anwendungen zu erstellen und zu speichern. Er hat dabei zumeist keine Kontrolle über die zugrunde liegende IT-Infrastruktur, Betriebs- oder Speichersysteme, wohl aber – im Unterschied zu SaaS – über die erstellten Anwendungen. Siehe näher zu den typischen Formen Cloud-basierter Dienstleistungen *Heinsen/Voss*, Cloud Computing under Double Tax Treaties: A German Perspective, Intertax 2012, 584 (584 f), *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (385 ff), oder *Requena*, Tax Treaty Characterization of Income Derived from Cloud Computing and 3D Printing and the Spanish Approach, Intertax 2018, 408 (419 f).

<sup>12)</sup> Siehe *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (587).

<sup>13)</sup> Siehe bereits *Knotzer*, LexisNexis Rechtsnews 32937 vom 19. 8. 2022. Siehe im Allgemeinen auch *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA-Kommentar<sup>2</sup> (2019) Art 12 Rz 50 ff.

<sup>14)</sup> Tz 12.2 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017. Siehe dazu auch *Binder/Siller*, Passive Income, in *Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer*, The UN Model Convention and its Relevance for the Global Tax Treaty Network (2017) 117 (136 f), oder *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (399).

forderlich sind, um die Software bestimmungsgemäß für den eigenen Gebrauch zu nutzen, gelten die dafür erhaltenen Zahlungen nicht als Lizenzgebühren.<sup>15)</sup> Dies gilt auch, wenn die Software für betriebliche Zwecke (auch an mehreren Betriebsstandorten) eingesetzt wird.<sup>16)</sup> Daraus folgt, dass Zahlungen für die Zurverfügungstellung von Standard-Software unter Art 7 fallen, wodurch dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht wohl meist (zur Gänze) entzogen wird.<sup>17)</sup> Werden hingegen weitere Rechte (zB Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte) erworben, die es dem Käufer ermöglichen, die Software kommerziell zu verwerten, ist auf die dafür geleisteten Zahlungen Art 12 anzuwenden.<sup>18)</sup>

An dieser Klassifizierung – abhängig vom Umfang der übertragenen Rechte – orientiert sich auch das österreichische BMF. Nach den EStR handelt es sich nämlich bei der Zurverfügungstellung von Standard-Software nicht um Rechte iSd § 28 Abs 1 Z 3 EStG. Demnach ist bei grenzüberschreitenden Inbound-Fällen auch der Tatbestand des § 98 Abs 1 Z 6 EStG nicht erfüllt, und ein Steuerabzug gemäß § 99 Abs 1 Z 3 EStG kommt nicht infrage.<sup>19)</sup> Da die Form der Übertragung der Software irrelevant ist, trifft dies auch auf Cloud-basierte Vereinbarungen zu. Da bei SaaS oder PaaS typischerweise nicht das Recht übertragen wird, die Software oder das Betriebssystem verändern oder reproduzieren zu dürfen, stellen die dafür geleisteten Zahlungen regelmäßig keine Lizenzgebühren iSd Art 12 OECD- oder UN-MA dar.<sup>20)</sup> Werden hingegen sämtliche Urheberrechte an der Software übertragen, sodass dem bisherigen Eigentümer keine Rechte zur Verwertung der Software mehr verbleiben, kann es sich nicht um eine Lizenzgebühr handeln. Diesfalls wäre wohl Art 7 oder Art 13 OECD- oder UN-MA anzuwenden.<sup>21)</sup> Bei Cloud-basierten Angeboten dürfte dies jedoch die Ausnahme darstellen, da in derartigen Geschäftsmodellen nur selten alle Urheberrechte übertragen werden.<sup>22)</sup>

Durch die Anwendung des Art 7 bei Standard-Software-Vereinbarungen kommt es in vielen Fällen wohl zu einer ausschließlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des leistenden Unternehmens. In der 22. Sitzung des UN-Steuerausschusses im April 2021 stimmte dieser dennoch gegen die Aufnahme von Zahlungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Software in die Definition der Lizenzgebühren in Art 12 Abs 3 UN-MA 2021.<sup>23)</sup> Die Mehrheit im UN-Steuerausschuss war nämlich der Ansicht, dass weitere Arbeiten erforderlich seien, insbesondere im Hinblick auf die Behandlung von Software, die in andere Waren und Dienstleistungen eingebettet ist, und die Wechsel-

---

<sup>15)</sup> Es käme Art 7 OECD-MA zur Anwendung. Siehe Tz 14 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017.

<sup>16)</sup> Siehe Tz 14.2 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017. Siehe auch *Loukota/Jirousek* in *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht (Stand 1. 3. 2015, rdb.at) Art 12 Rz 96.

<sup>17)</sup> Für die grenzüberschreitende Zurverfügungstellung von Software wird in der Regel keine Betriebsstätte im Staat des Leistungsempfängers benötigt. Siehe auch *Elliffe*, Taxing the digital economy: theory, policy and practice (2021) 104 f. Diese abkommensrechtliche Einordnung von „Standard-Software“ wurde auch kürzlich in einem Urteil des Supreme Court Indiens getroffen (siehe ISG 2. 3. 2021, *Engineering Analysis Centre of Excellence Pvt Ltd v CIT*, Civil Appeal Nos. 8733-8734 of 2018; für eine Zusammenfassung siehe *Mehta*, Treaty Characterization of Software Income: The Indian Supreme Court's Landmark Decision of 2 March 2021, BIT 2021, 184).

<sup>18)</sup> Siehe zB EAS 2475 vom 21. 6. 2004 oder EAS 3393 vom 3. 10. 2017. Näher dazu auch *Bendlinger*, Besteuerung von Software im UN-Musterabkommen – Vorschlag einer Erweiterung des Lizenzgebührenbegriffs, SWI 2021, 239 (240); *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 12 Rz 50 ff, *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (586), oder *Requena*, Intertax 2018, 408 (411 ff).

<sup>19)</sup> Rz 8000 EStR. Siehe dazu auch *Burger/Daurer/Anderl*, Abzugsteuern für grenzüberschreitende Leistungen – Vertragsgestaltung/Haftungsvermeidung, RdW 2021, 809 (810 ff).

<sup>20)</sup> Siehe auch *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (399 ff).

<sup>21)</sup> Siehe Tz 15 f OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017. Zur Abgrenzung zwischen Art 7 und 13 OECD- oder UN-MA siehe *Reimer* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>5</sup> (2022) Art 7 Rz 40.

<sup>22)</sup> Siehe *Requena*, Intertax 2018, 408 (414); *Bal*, The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective, BIT 2014, 517; *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (408), oder *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (587, 592).

<sup>23)</sup> Siehe detailliert zu dem Vorschlag zB *Bendlinger*, SWI 2021, 239 (239 ff), oder *de Goede*, The Future of the Taxation of Software Payments, BIT 2021, 632 (632 ff).

wirkung der vorgeschlagenen Änderung von Art 12 mit den Art 12A und 12B.<sup>24)</sup> Der UN-Steuerausschuss stimmte jedoch dafür, einen *minority view* im UN-MK zu Art 12 aufzunehmen.<sup>25)</sup> Dieser empfiehlt jenen Staaten, die die Ansicht teilen, dass der Quellenstaat berechtigt sein sollte, grenzüberschreitende Zahlungen für die Überlassung von Software zu besteuern, die Definition von Lizenzgebühren in Art 12 Abs 3 UN-MA durch Hinzufügen des folgenden Satzes zu ändern: „Der Begriff umfasst auch Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Computersoftware oder den Erwerb einer Kopie von Computersoftware zum Zwecke ihrer Nutzung gezahlt werden.“<sup>26)</sup> Bei einer solchen Erweiterung der Definition der Lizenzgebühren müsste beachtet werden, dass dies unter Umständen zu Steuerabzugsverpflichtungen für Endkonsumenten führt.<sup>27)</sup> Auch der im Jahr 2021 neu besetzte UN-Steuerausschuss beschäftigt sich weiterhin mit möglichen zusätzlichen Anpassungen des UN-MK zu Art 12, um die Einordnung von Zahlungen für die Zurverfügungstellung von Software zu adressieren.<sup>28)</sup>

Die EAS 3436 widmet sich ausführlich der möglichen Subsumtion der gegenständlichen „IT-Dienstleistungen“ unter den Wortlaut „Vergütungen jeder Art, die [...] für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen [...] gezahlt werden“. Dieser Wortlaut fand sich bis zum Update im Jahr 1992 in Art 12 Abs 2 OECD-MA und ist heute in Art 12 Abs 3 UN-MA verankert. Die Löschung aus dem OECD-MA verfolgte den Zweck, sicherzustellen, dass derartige Zahlungen nicht unter Art 12, sondern unter Art 7 fallen.<sup>29)</sup> Diese Ansicht wird jedoch von vielen Ländern nicht geteilt, wie die zu Art 12 OECD-MA 2017 geäußerten Vorbehalte verdeutlichen.<sup>30)</sup> Auch aus diesem Grund finden sich bis heute viele (auch österreichische) DBA, die diesen Wortlaut in der Definition der Lizenzgebühren enthalten.<sup>31)</sup> Diese Passage wird dabei meist korrespondierend mit einem (beschränkten) Quellenbesteuerungsrecht vereinbart.

Die Kernfrage der EAS war nun, ob der Begriff „Ausrüstungen“ auch immaterielle Vermögenswerte umfasst.<sup>32)</sup> In der bisherigen EAS-Praxis des BMF wurde diese Frage stets bejaht. Die ersten beiden Anfragebeantwortungen, die eine Subsumierung von Software unter den Begriff der „Ausrüstung“ vornahmen, waren die EAS 971 vom 14. 11. 1996 (Software-Erwerb aus Israel) und – gleichlautend für den Outbound-Fall – die EAS 980 vom 2. 12. 1996 (Software-Lieferung in die Slowakei). Den EAS ist jedoch keine weitere Begründung für diese Interpretation zu entnehmen. Auch in weiteren EAS wurde diese

<sup>24)</sup> Siehe *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Report on the twenty-second session, E/2021/45/Add.2-E/C.18/2021/2 (2021) Rz 18. Zur Möglichkeit der Subsumtion der Zahlungen für die Zurverfügungstellung von Software unter die Art 12A und 12B siehe Pkt II.2. Zur Abgrenzung des Art 12 zu den Art 12A und 12B siehe detailliert *Knotzer*, The relation between Article 12A and Article 12B of the UN Model 2021 and the Other Distributive Rules of the UN Model 2021, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Priority Rules in Tax Treaties (2022) in Druck.

<sup>25)</sup> Siehe Tz 16 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021.

<sup>26)</sup> Siehe Tz 16 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021. Übersetzung der Autoren.

<sup>27)</sup> *Knotzer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Priority Rules in Tax Treaties, in Druck.

<sup>28)</sup> Siehe *Subcommittee on the Update of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, The inclusion of computer software in the definition of royalties, E/C.18/2022/CRP.24 (2022).

<sup>29)</sup> Siehe Tz 76 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA 2017, und Tz 9 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017.

<sup>30)</sup> Siehe zB die Vorbehalte in Tz 40, 41, 41.1., 42 und 46 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017, sowie die Positionen der Nicht-OECD-Mitgliedstaaten in den „Non-OECD Economies' Positions on the OECD Model Tax Convention“, Art 12, Tz 5 und 8.

<sup>31)</sup> Siehe dazu auch folgende Studie: *Wijnen/de Goede*, The UN Model in Practice 1997–2013, BIT 2014, 118 (129 f). Siehe für ein Beispiel aus der jüngeren Vergangenheit zB Art 12 Abs 3 DBA Argentinien (im Jahr 2019 unterzeichnet, jedoch noch nicht in Kraft getreten). Für einen Überblick, welche österreichischen DBA diesen (oder einen leicht abgewandelten) Wortlaut enthalten, siehe *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 12 Rz 95.

<sup>32)</sup> Der Begriff „Ausrüstungen“ war und ist weder im OECD-MA 1977 noch in den bis heute aktualisierten Fassungen des UN-MA definiert.

Ansicht stets wiederholt.<sup>33)</sup> Im internationalen Vergleich hatte man sich damit aber wohl in der Minderheit befunden.<sup>34)</sup>

Durch die EAS 3436 vollzieht das BMF in dieser Frage nun eine Kehrtwende. Da der UN-MK seit dem Update im Jahr 2017 (veröffentlicht im Mai 2018) festlegt, dass Immaterialgüter nicht vom Begriff der „Ausrüstungen“ umfasst sein sollen und in einer beispielhaften Aufzählung ausschließlich Vermögensgegenstände materieller Natur erwähnt,<sup>35)</sup> kann die vormals geäußerte Ansicht nicht mehr aufrechterhalten werden. Zudem wird für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals zusätzlich auf das Erfordernis einer Verfügungsmacht abgestellt. Tatsächlich ist die EAS 3436 die erste Anfragebeantwortung, die sich mit dieser Thematik auseinandersetzt, seit das UN-MA 2017 im Mai 2018 veröffentlicht wurde.<sup>36)</sup> Der Zusatz zum UN-MK zu Art 12 UN-MA ist wohl auf die Ansicht des UN-Steuerausschusses zurückzuführen, wonach bereits alle anderen Kategorien der Lizenzgebühren in Art 12 Abs 3 UN-MA immaterielle Vermögensgegenstände abdecken. Deshalb wurde es vor dem Update des UN-MA im Jahr 2017 für notwendig erachtet, klarzustellen, dass der Begriff „Ausrüstungen“ nur materielle Vermögensgegenstände erfasst.<sup>37)</sup>

Dieser Richtungswechsel mit Verweis auf eine Änderung im UN-MK ist insofern interessant, als sich die österreichische DBA-Politik traditionell eng am OECD-MA orientiert.<sup>38)</sup> Zwar lassen sich in österreichischen DBA auch häufig Bestimmungen finden, die (nur) Teil des UN-MA sind; jedoch ist eine derartige Rücksichtnahme auf das UN-MA wohl zumeist auf den Wunsch des jeweiligen DBA-Partnerstaates zurückzuführen. Auch den sonstigen EAS, die durch diesen Meinungsumschwung überholt werden, ist kein Verweis auf das UN-MA oder dessen MK zu entnehmen. Es wird ausschließlich das OECD-MA vor 1992 erwähnt.<sup>39)</sup> Die EAS 3393 ist dahingehend besonders interessant, da sich diese Anfragebeantwortung auf das DBA Serbien bezieht. Art 12 Abs 3 Z 2 DBA Serbien umfasst auch Zahlungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von „Ausrüstungen“. Das DBA Serbien wurde am 7. 5. 2010 unterzeichnet und damit lange nachdem der Wortlaut aus dem OECD-MA entfernt wurde. Dennoch verweist die EAS 3393 auf das OECD-MA vor 1992 und nicht etwa auf das aktuelle UN-MA.

Dabei hätte man sich auch – bereits viel früher – am E-Commerce Report der OECD aus 2001<sup>40)</sup> orientieren können. Damals wurde durch den OECD-Steuerausschuss eine „*Technical Advisory Group on Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce*“

<sup>33)</sup> Siehe EAS 1499 vom 26. 7. 1999; EAS 3393 vom 3. 10. 2017; EAS 3397 vom 18. 1. 2018. Siehe auch *Daurer/Kofler/Mayr*, Branch report: Austria, in *IFA Cahiers*, Big data and tax – domestic and international taxation of data driven business, Volume 106B (2022) 127 (134).

<sup>34)</sup> Siehe *Sprague*, General report, in *IFA Cahiers*, Big data and tax, 15 (34), oder *Valta* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>5</sup>, Art 12 Rz 122.

<sup>35)</sup> Siehe Tz 19 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021: Schiffe, Flugzeuge, Autos und andere Fahrzeuge, Kräne, Container, Satelliten, Pipelines und Kabel usw.

<sup>36)</sup> Die EAS 3397 wurde am 18. 1. 2018 veröffentlicht.

<sup>37)</sup> Diese Ansicht wurde zunächst in Vorbereitung auf die zwölfte Sitzung des UN-Steuerausschusses durch das *Subcommittee on Royalties* geäußert (siehe *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Possible Amendments to the Commentary on Article 12 [Royalties], E/C.18/2016/CRP.8 [2016] Rz 15). In der 14. Sitzung wurde die Änderung dann durch den UN-Steuerausschuss bestätigt (siehe *UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, Report on the fourteenth session, 3.–6.4.2017, E/2017/45 E/C.18/2017/3 [2017] Rz 29). Eine gleichlautende Interpretation findet sich bei *Jiménez* in *IBFD*, Global Tax Treaty Commentaries (2022) Art 12 Kap 5.1.6.3.

<sup>38)</sup> Siehe *Daurer/Kofler/Mayr* in *IFA Cahiers*, Big data and tax, 127 (133).

<sup>39)</sup> Siehe zB EAS 3393 vom 3. 10. 2017: „Das zwischen Österreich und Serbien abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen folgt indessen bei der Umschreibung des Lizenzgebührenbegriffs noch den OECD-Musterabkommen vor 1992, die auch die Überlassung von gewerblichen, kaufmännischen und wissenschaftlichen ‚Ausrüstungen‘ als Lizenzgebühr behandelten, wobei der Ausdruck ‚Ausrüstungen‘ nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter beschränkt werden kann.“

<sup>40)</sup> OECD, Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce (1. 2. 2001); im Folgenden: E-Commerce Report.

beauftragt, verschiedene Arten von Zahlungen im elektronischen Geschäftsverkehr abkommensrechtlich zu prüfen und notwendige Klarstellungen im Kommentar vorzuschlagen.<sup>41)</sup> Zu dem Begriff der „Ausrüstungen“ wurde ausgeführt, dass dieser nur materielle Vermögensgegenstände umfasst und digitale Güter daher nicht unter dieses Tatbestandsmerkmal subsumiert werden können.<sup>42)</sup> Eine Änderung des OECD-MK kam damals aber insofern nicht in Betracht, als der Wortlaut bereits durch das Update 1992 aus Art 12 Abs 2 OECD-MA entfernt wurde.

Neben der abkommensrechtlichen Qualifikation von Zahlungen für die Überlassung von Software beschäftigt sich die EAS 3436 auch mit der möglichen Subsumtion von Zahlungen für IaaS unter „Vergütungen jeder Art, die [...] für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen [...] gezahlt werden“. Die EAS führt aus, dass die zur Verfügung gestellte IT-Infrastruktur (Server) wohl regelmäßig als „Ausrüstung“ zu qualifizieren sein wird. Jedoch fehlt es dem Nutzer wohl zumeist an der notwendigen Verfügungsmacht über die Server. Diese Ansicht ist wohl auch mit den Aussagen im UN-MK<sup>43)</sup> zu vereinbaren und spiegelt auch die herrschende Ansicht der internationalen Literatur wider.<sup>44)</sup> Auch der E-Commerce Report der OECD kommt zu ähnlichen Ergebnissen.<sup>45)</sup> Die Bereitstellung von IaaS wird daher wohl nur in Einzelfällen zu Lizenzgebühren führen.<sup>46)</sup>

## 2. Anwendbarkeit anderer Verteilungsnormen des OECD- oder UN-MA

Neben der möglichen Anwendung des Art 12 OECD- oder UN-MA auf Zahlungen für die Zurverfügungstellung von Software kommen auch weitere Verteilungsnormen der beiden Musterabkommen in Betracht.

Zunächst könnte Art 12A UN-MA (Vergütungen für technische Dienstleistungen) relevant sein. Art 12A Abs 3 UN-MA definiert technische Dienstleistungen als Dienstleistungen leitender, technischer oder beratender Art. Nach dem UN-MK ist den Dienstleistungen, die unter Art 12A fallen, gemein, dass diese die Anwendung von spezialisiertem Wissen, Fähigkeiten oder Expertise zu Gunsten eines bestimmten Kunden erfordern.<sup>47)</sup> Vor dem Hintergrund dieser Interpretation sollen Routinedienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich des Art 12A UN-MA fallen.<sup>48)</sup> Mit der Einführung des Art 12A durch das Update 2017 hat das UN-MA jedoch kein Neuland betreten. Vielmehr entstammt diese Bestimmung dem bereits bestehenden internationalen Abkommensnetzwerk, in dem sich auch vor 2017 regelmäßig Verteilungsnormen für technische Dienstleistungen fanden.<sup>49)</sup> Auch in österreichischen DBA finden sich gelegentlich Verteilungsnormen für technische Dienstleistungen.<sup>50)</sup>

<sup>41)</sup> OECD, E-Commerce Report, Tz 1.

<sup>42)</sup> OECD, E-Commerce Report, Tz 26.

<sup>43)</sup> Siehe Tz 21 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021.

<sup>44)</sup> Siehe zB *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (408), oder *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (585).

<sup>45)</sup> OECD, E-Commerce Report, Tz 28.

<sup>46)</sup> Das spanische Gericht Audiencia Nacional kam – gestützt auf den E-Commerce Report der OECD – in einem Fall im Rahmen des DBA Spanien – USA aus dem Jahr 2010 zu dem Ergebnis, dass, wenn ein spanisches Unternehmen die exklusive Verfügungsmacht über Server, die von einem US-amerikanischen Unternehmen bereitgestellt werden, erhält, die zugrunde liegenden Zahlungen unter Art 12 Abs 3 des DBA subsumiert werden müssen (siehe Audiencia Nacional 22. 4. 2010, 177/2008).

<sup>47)</sup> Siehe Tz 62 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021.

<sup>48)</sup> Siehe Tz 62 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021. Siehe näher zu technischen Dienstleistungen iSd UN-MA zB *Orzechowski*, Die abkommensrechtliche Relevanz von Art 12A UN-MA 2017, ÖStZ 2019, 638 (642 f).

<sup>49)</sup> Siehe *Malan*, New Article 12A of the UN Model Regarding Fees for Technical Services: Ahead of Its Time or a Step Too Far? BIT 2019, 58 (59).

<sup>50)</sup> Siehe Art 12 DBA Vietnam, Art 13 DBA Pakistan oder Art 12 DBA Indien. Manche österreichische DBA erweitern den Lizenzgebührenbegriff zB auch um „technische Unterstützungsleistungen“ (siehe zB Art 12 Abs 3 DBA Argentinien). Siehe näher *Aigner/Aigner/Buzanich* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Art 12 Rz 97 ff.

Das DBA China enthält demgegenüber keine Art 12A UN-MA nachempfundene Verteilungsnorm oder Erweiterung des Lizenzgebührenbegriffs, weshalb sich die EAS 3436 damit auch nicht beschäftigt. Eine Subsumtion unter „*technische Dienstleistungen*“ scheint indes durchaus denkbar, widmet sich die EAS doch der abkommensrechtlichen Einordnung „*verschiedene[r] zugeschnittene[r] IT-Dienstleistungen*“.<sup>51)</sup> Dies lässt darauf schließen, dass die zur Verfügung gestellte Software auf die spezifischen Bedürfnisse des chinesischen Kunden angepasst (oder eben „*zugeschnitten*“) wurde und es sich nicht um die (routinemäßige) Überlassung von Standard-Software handelt. Diese mögliche Subsumtion der „*IT-Dienstleistungen*“ unter Art 12A UN-MA wird durch die Lösung des Beispiels 3 im UN-MK zu Art 12A UN-MA unterstützt.<sup>52)</sup> In diesem Beispiel wird die Überlassung eines standardisierten Zugangs zu einer Datenbank grundsätzlich nicht unter Art 12A UN-MA subsumiert, weil dies keine kundenspezifische Dienstleistung darstellt.<sup>53)</sup> Handelt es sich hingegen um eine Spezial-Datenbank, die eigens unter Zuhilfenahme von spezialisiertem Wissen, Fähigkeiten oder Expertise des Leistungserbringers unter Rücksichtnahme auf die Bedürfnisse des Kunden erstellt wird, soll Art 12A UN-MA anwendbar sein.<sup>54)</sup> Vor diesem Hintergrund könnten auch Zahlungen für die (Cloud-basierte) Zurverfügungstellung spezialisierter Software unter Art 12A UN-MA fallen.<sup>55)</sup>

Sollte eine Vergütung für die Überlassung von (spezialisierter) Software sowohl als Lizenzgebühr (Art 12 UN-MA) als auch als Entgelt für eine technische Dienstleistung (Art 12A UN-MA) qualifiziert werden können, stellt sich die Frage, welche Regelung vorrangig anzuwenden ist. Die Beantwortung dieser Frage ist insbesondere herausfordernd, weil weder Art 12 noch Art 12A UN-MA eine explizite Vorrangregelung enthält.<sup>56)</sup> Der UN-MK scheint vorzuschlagen, dass Art 12 UN-MA vorrangig anzuwenden ist, wonach zunächst geprüft werden soll, ob die fragliche Dienstleistung hinreichend eng mit der Vermietung von immateriellen Gütern verbunden ist. Ist dies nicht der Fall, ist Art 12A UN-MA anzuwenden.<sup>57)</sup>

Neben Art 12A UN-MA könnte auch der durch das Update des UN-MA im Jahr 2021 eingeführte Art 12B UN-MA (Einkünfte aus automatisierten digitalen Dienstleistungen) anwendbar sein. Art 12B Abs 5 UN-MA definiert eine „*automatisierte digitale Dienstleistung*“ als „*jede im Internet oder einem anderen elektronischen Netzwerk erbrachte Dienstleistung, die einer nur geringfügigen menschlichen Beteiligung durch den Dienstleister bedarf*“.<sup>58)</sup> Nach dem UN-MK sollen vor allem jene Leistungen in den Anwendungsbereich des Art 12B UN-MA fallen, bei denen die Dienstleister von wesentlichen *economies-of-scale* profitieren.<sup>59)</sup> Diese generelle Definition wird in Art 12B Abs 6 UN-MA durch eine

<sup>51)</sup> Hervorhebung durch die Autoren.

<sup>52)</sup> Siehe Tz 90 f UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021.

<sup>53)</sup> Zu einem ähnlichen Ergebnis gelangt bereits die OECD, E-Commerce Report, Tz 42.

<sup>54)</sup> Siehe Tz 91 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021. Siehe auch *Daurer/Kofler/Mayr in IFA Cahiers*, Big data and tax, 127 (127 f).

<sup>55)</sup> Siehe auch *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (400; 403), *Valta in Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>2</sup>, Art 12 Rz 177.

<sup>56)</sup> Anders als zB Art 12B Abs 7 UN-MA, wonach Art 12 und Art 12A bei Überschneidungen im Anwendungsbereich jeweils mit Priorität gegenüber Art 12B anzuwenden sind.

<sup>57)</sup> Siehe Tz 62 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021 („[...] other than a transfer of information covered by the definition of ‚royalties‘ in paragraph 3 of Article 12“) oder die Lösung zu Beispiel 7 in Tz 103 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021. Siehe detailliert dazu *Knotzer in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Priority Rules in Tax Treaties, in Druck.

<sup>58)</sup> Übersetzung übernommen aus *Bendlinger*, Die Besteuerung automatisierter digitaler Dienstleistungen im UN-Musterabkommen 2021, TPI 2022, 72 (75). Siehe ausführlich zu Art 12B *Báez Moreno*, Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services, WTJ 2021, 501, oder *Knotzer in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Priority Rules in Tax Treaties, in Druck.

<sup>59)</sup> Siehe Tz 54 UN-MK zu Art 12B UN-MA 2021.

demonstrative Aufzählung an typischerweise erfassten Dienstleistungen ergänzt.<sup>60)</sup> Derzeit ist eine Art 12B UN-MA nachempfundene Verteilungsnorm in keinem österreichischen DBA enthalten. Überhaupt gibt es im internationalen Abkommensnetzwerk nur einzelne Beispiele, in denen digitale Dienstleistungen explizit adressiert werden.<sup>61)</sup> Zwar ist die Übernahme des Art 12B UN-MA in (einzelne) österreichische DBA noch ungewiss.<sup>62)</sup> Jedoch kann wohl – ob der engen Orientierung am OECD-MA – davon ausgegangen werden, dass Österreich im Rahmen von DBA-Verhandlungen keine proaktive Verhandlungsposition einnehmen wird.<sup>63)</sup>

Es ist un schwer zu erkennen, dass die automatisierte Zurverfügungstellung von (Standard-)Software die Definition in Art 12B Abs 5 UN-MA erfüllen würde. Dies wird auch durch die beispielhafte Aufzählung in Art 12B Abs 6 UN-MA unterstrichen.<sup>64)</sup> Anbieter von Cloud-basierten Dienstleistungen profitieren oft besonders stark von *economies-of-scale*,<sup>65)</sup> weshalb auch deshalb eine Subsumtion unter Art 12B UN-MA wahrscheinlich ist. Sollten Einkünfte sowohl in den Anwendungsbereich des Art 12B UN-MA als auch in die Anwendungsbereiche des Art 12 oder 12A UN-MA fallen, hat Art 12B UN-MA gemäß Art 12B Abs 7 UN-MA Nachrang gegenüber diesen Normen. Um die Konsequenzen der Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Art 12 und Art 12A UN-MA zu vermeiden, schlägt der UN-MK vor, denselben Quellensteuersatz zu vereinbaren,<sup>66)</sup> was in der internationalen DBA-Praxis jedoch häufig ignoriert wird.<sup>67)</sup> Interessanterweise enthält der UN-MK zu Art 12B UN-MA keine gleichlautende Empfehlung. Es scheint also, als würden unterschiedliche Quellensteuersätze zwischen Art 12B und den Art 12 und 12A UN-MA bewusst in Kauf genommen werden.<sup>68)</sup>

Sollte keine der bisher analysierten Verteilungsnormen im zur Anwendung gelangenden DBA enthalten oder anwendbar sein, werden Einkünfte aus der Zurverfügungstellung von Software wohl zumeist unter Art 7 fallen. Art 7 weist das Besteuerungsrecht an Unternehmensgewinnen dem Ansässigkeitsstaat zu, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Für Anbieter von Cloud-basierten Diensten ist der Betrieb von Servern ein wesentlicher Bestandteil der Geschäftstätigkeit. Werden diese Server im Ausland betrieben, können diese zu einer Betriebsstätte für den Anbieter der Dienstleistungen führen.<sup>69)</sup> Für den Nutzer der Cloud-basierten Dienstleistung wird ein Server im Rahmen von SaaS oder IaaS aber wohl nur in

<sup>60)</sup> Dennoch muss jede gelistete Dienstleistung an der generellen Definition des Art 12B Abs 5 gemessen werden (siehe Tz 57 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021). Der UN-MK enthält auch eine Liste an typischerweise nicht erfassten Dienstleistungen (siehe Tz 59 f UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021).

<sup>61)</sup> Siehe zB Abs 4 des Protokolls zum DBA Brasilien – Peru mit Verweis auf Art 12 des DBA: „*The provisions of this item also apply to digital and business services, including consulting.*“

<sup>62)</sup> Siehe *Daurer/Kofler/Mayr* in *IFA Cahiers*, Big data and tax, 127 (135).

<sup>63)</sup> Darüber hinaus müsste für die Wahrnehmung des Quellensteuerrechts wohl zuvor auch für viele Fälle noch die innerstaatliche Rechtsgrundlage geschaffen werden (siehe *Bendlinger/Mitterlehner*, UN-Vorschlag zur Besteuerung von automatisierten digitalen Dienstleistungen, SWI 2020, 510 [517 ff]).

<sup>64)</sup> Gemäß Art 12B Abs 6 lit f UN-MA sollen Dienste mit digitalen Inhalten von Art 12B umfasst sein. Der UN-MK führt aus, dass die Kategorie ua auch die automatisierte Zurverfügungstellung von Software umfasst (siehe Tz 58 [f] UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021). Art 12B Abs 6 lit h nennt Cloud-basierte Dienste. Im UN-MK wird dazu näher ausgeführt, dass SaaS zB von dieser Kategorie umfasst sein soll (siehe Tz 58 [h] UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021).

<sup>65)</sup> Siehe *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (420).

<sup>66)</sup> Tz 45 UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021.

<sup>67)</sup> Siehe *Falcão/Michel*, Scope and Interpretation of Article 12A: Assessing the Impact of the New Fees for Technical Services Article, BTR 2018, 422 (432), für einige DBA, in denen sich die Höhe der Quellensteuersätze voneinander unterscheiden.

<sup>68)</sup> Siehe *Knotzer* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Priority Rules in Tax Treaties, in Druck.

<sup>69)</sup> Siehe Tz 123 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2021. Siehe auch *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (589). Dies wird auch durch die EAS-Praxis des BMF bestätigt (siehe zB EAS 3401 vom 30. 4. 2018, mit Verweis auf EAS 926 vom 20. 8. 1996, EAS 1574 vom 20. 12. 1999, EAS 1804 vom 8. 2. 2001, EAS 1836 vom 23. 4. 2001 und EAS 2502 vom 16. 8. 2004).

Ausnahmefällen eine Betriebsstätte begründen, weil es in der Regel an der Verfügungsmöglichkeit über die IT-Infrastruktur mangeln wird.<sup>70)</sup>

In der Praxis sind häufig gemischte Verträge anzutreffen (zB Franchise-Verträge),<sup>71)</sup> die unterschiedliche Leistungskomponenten enthalten (zB Lizenzgebühren und Entgelte für technische oder automatisierte digitale Dienstleistungen).<sup>72)</sup> Wie mit solchen gemischten Verträgen umzugehen ist, wird im OECD-MK und im UN-MK an verschiedenen Stellen behandelt. Es ist vorgesehen, den Gesamtbetrag des vereinbarten Entgelts nach den verschiedenen Teilen der Leistung aufzuschlüsseln und dann für jeden Teil des Entgelts die abkommensrechtliche Einordnung vorzunehmen.<sup>73)</sup> Sollte jedoch ein Teil bei Weitem den Hauptzweck (*principal purpose*) der Leistung darstellen und die anderen Teile weitgehend unbedeutend (*largely unimportant*) sein oder lediglich Hilfscharakter (*ancillary*) aufweisen, sollte die auf den Hauptteil anwendbare Behandlung auf den gesamten Betrag angewandt werden.<sup>74)</sup> Obwohl der exakte Inhalt der Begriffe „*principal purpose*“, „*largely unimportant*“ und „*ancillary*“ unklar ist,<sup>75)</sup> hat diese Lösung vielfach den Vorteil der Administrierbarkeit. Die Entscheidung, ob es sich bei einer Komponente eines Vertrags lediglich um eine Nebenleistung handelt, kann wesentliche Konsequenzen nach sich ziehen: Sie teilt dann nämlich das Schicksal der Hauptleistung. Ist für die Hauptleistung ein Quellenbesteuerungsrecht vorgesehen, so wird auch die Nebenleistung an der Quelle besteuert, obwohl diese – isoliert betrachtet – unter Umständen unter eine andere Verteilungsnorm fällt, die ein ausschließliches Besteuerungsrecht für den Ansässigkeitsstaat vorsieht.<sup>76)</sup>

### 3. Vorgehensweise bei Qualifikationskonflikten

Um festzustellen, wie im Falle eines Qualifikationskonflikts vorzugehen ist, muss nach der Art des Konflikts unterschieden werden. In der diesem Beitrag zugrunde liegenden EAS wird festgehalten, dass im Fall einer Doppelbesteuerung „*nicht automatisch davon ausgegangen werden [kann], dass ein Qualifikationskonflikt auf Grundlage unterschiedlicher innerstaatlicher Bestimmungen entstanden ist und Österreich aufgrund von Art. 24 Abs. 2 lit. b DBA-China eine Anrechnungsverpflichtung der im Ausland erhobenen Steuer trifft. Vielmehr ist einzelfallbezogen zu beurteilen, ob ein solcher tatsächlich auf Grundlage unterschiedlicher innerstaatlicher Bestimmungen entstanden ist. Sollte eine eindeutige Feststellung der Art des Qualifikationskonflikts auf Basis vorliegender Tatsachen nicht möglich sein, so kann die aufgetretene Doppelbesteuerung nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gemäß Art. 26 DBA-China gelöst werden [...]*“<sup>77)</sup> Demnach stellt die österreichische Finanzverwaltung richtigerweise fest, dass ein Qualifikationskonflikt nicht nur aufgrund von Unterschieden des innerstaatlichen Rechts entstehen kann. Ein Qualifikationskonflikt kann auch auf einer unterschiedlichen Abkommensinterpretation (Interpretationskonflikt) oder unterschiedlichen Sachverhaltsbeurteilung (Sachverhaltskonflikt) beruhen.<sup>78)</sup>

---

<sup>70)</sup> Siehe *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (589), oder *Daurer/Kofler/Mayr* in *IFA Cahiers*, Big data and tax, 127 (127, 133 f).

<sup>71)</sup> Siehe *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2019) XIII/Rz 446.

<sup>72)</sup> Siehe zB die Beispiele 6 und 7 in Tz 97 ff UN-MK zu Art 12A UN-MA 2021. Dies trifft insbesondere auch auf Cloud-basierte Dienstleistungen zu (*Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 [389], oder *Requena*, Intertax 2018, 408 [411]).

<sup>73)</sup> Siehe zB Tz 11.6 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA 2017, oder Tz 66 UN-MK zu Art 12B UN-MA 2021.

<sup>74)</sup> Siehe grundlegend zu dieser Vorgehensweise *Beretta*, The Meaning and Scope of the Ancillary Principle Under Model Tax Conventions, Intertax 2018, 639.

<sup>75)</sup> Siehe *Báez Moreno*, WTJ 2021, 501 (522).

<sup>76)</sup> Siehe *Kjærsgaard*, WTJ 2019, 379 (391); *Heinsen/Voss*, Intertax 2012, 584 (591), oder *Requena*, Intertax 2018, 408 (416).

<sup>77)</sup> EAS 3436 vom 1. 6. 2022.

<sup>78)</sup> Siehe *Jirousek/Lang*, Praxis des Internationalen Steuerrechts (2005) 178 ff.

Qualifikationskonflikte aufgrund von innerstaatlichem Recht resultieren aus dem Rückgriff auf nationales Recht bei der Abkommensauslegung gemäß Art 3 Abs 2 OECD- oder UN-MA. Ein solcher Rückgriff erfolgt, wenn Begriffe im Abkommen selbst nicht definiert sind und der Zusammenhang nichts anderes erfordert.<sup>79)</sup> Ein Interpretationskonflikt resultiert hingegen aus unterschiedlichen Auffassungen der Vertragsstaaten hinsichtlich der Auslegung von Abkommensbestimmungen.<sup>80)</sup> Häufig werden in einer solchen Konfliktsituation verschiedene Verteilungsnormen oder Absätze einer Verteilungsnorm auf einen Sachverhalt angewendet. Ein Interpretationskonflikt kann aber auch durch die Anwendung verschiedener Tatbestände derselben Verteilungsnorm innerhalb eines Absatzes oder Satzes herbeigeführt werden.<sup>81)</sup> Bei einem Sachverhaltskonflikt resultiert der Konflikt zwischen den beiden Staaten aus der unterschiedlichen Beurteilung eines Sachverhalts.<sup>82)</sup> Je nach Art des Qualifikationskonflikts ist nach Auffassung des OECD-MK eine andere Lösung vorgesehen.

Resultiert ein Qualifikationskonflikt aus Unterschieden des innerstaatlichen Rechts, ist ausgehend vom OECD Partnership Report und vom OECD-MK 2000 anzunehmen, dass der Ansässigkeitsstaat der Beurteilung des Quellenstaates zu folgen und den Methodenartikel trotz Konflikts anzuwenden hat.<sup>83)</sup> So verweist auch die EAS auf Art 24 Abs 2 lit b DBA China, wonach Österreich trotz Qualifikationskonflikts eine Pflicht zur Anrechnung der in China erhobenen Steuer treffen würde.<sup>84)</sup> Problematisch an dieser Ansicht ist jedoch, dass das DBA China bereits im Jahr 1991 abgeschlossen wurde, wohingegen der OECD Partnership Report erst im Jahr 1999 veröffentlicht und der MK durch das Update 2000 geändert wurde. Während die österreichische Verwaltungspraxis Änderungen des OECD-MK bei der Abkommensinterpretation berücksichtigt, wird dies in der Literatur kritisch gesehen.<sup>85)</sup> Folgt man einer statischen Heranziehung des OECD-MK und ist somit der Konflikt, der auf der Anwendung von innerstaatlichem Recht basiert, nicht durch Art 24 Abs 2 lit b DBA China lösbar, wäre die Einleitung eines Konsultationsverfahrens denkbar. Dieses kann jedoch gemäß Art 26 Abs 3 DBA China nur zum Zweck einer einvernehmlichen Auslegung der Voraussetzungen des Art 3 Abs 2 OECD-MA eingeleitet werden.<sup>86)</sup> Eine dem Abkommen nicht entsprechende Auslegung kann durch ein Konsultationsverfahren aber nicht herbeigeführt werden. Ein Verständigungsverfahren nach Art 26 Abs 1 DBA China, das den Konflikt an sich beseitigen würde, ist hingegen nicht möglich, weil Art 26 Abs 1 DBA China nur anwendbar ist, wenn es zu einer Besteuerung kommt, die dem Abkommen nicht entspricht. Bei einem Rückgriff auf

<sup>79)</sup> Siehe *Jirousek/Lang*, Praxis des Internationalen Steuerrechts, 178 ff; *Dürschmidt in Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup> (2021) Art 3 Rz 111a ff; siehe auch *Lang*, Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones, BIT 2020, 660 (666), wonach „[u]nder the logical order of article 3 (2) of the OECD Model, treaty definitions come first, context comes second and domestic law last“.

<sup>80)</sup> Siehe *Jirousek/Lang*, Praxis des Internationalen Steuerrechts, 180.

<sup>81)</sup> Siehe UFS 11. 9. 2012, RV/0798-W/11.

<sup>82)</sup> Siehe *Jirousek/Lang*, Praxis des Internationalen Steuerrechts, 180.

<sup>83)</sup> OECD, The Application of the OECD Model to Partnerships (1999); siehe Tz 32. 1 ff OECD-MK zu Art 23A und B OECD-MA 2017.

<sup>84)</sup> Darüber hinaus ist im DBA China ein *matching credit* vorgesehen. Österreich würde daher nicht nur eine Pflicht zur Anrechnung der tatsächlich in China erhobenen Steuer bis zu einer Höhe von 10 % treffen, denn gemäß Art 24 Abs 2 lit c sublit ii DBA China ist bei Lizenzgebühren die Steuer mit 20 % des Bruttobetrags der Einkünfte anzusetzen. Österreich hätte somit eine Quellensteuer iHv 20 % des Bruttobetrags der Einkünfte anzurechnen, unabhängig davon, ob und, wenn ja, in welcher Höhe China tatsächlich besteuert.

<sup>85)</sup> Siehe detailliert Pkt 3. Kritisch siehe zB *Lang*, General report, in *IFA Cahiers*, Double non taxation, Vol 89A (2004) 46 ff; *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Gassner/Lang/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (24); *Herdin/Schilcher*, Avoidance of Double Non-Taxation in Austria, in *Lang*, Avoidance of Double Non-Taxation (2003) 15 (22). Einer dynamischen Interpretation der DBA zustimmend siehe zB *Jirousek*, Kritische Anmerkungen zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112 (116).

<sup>86)</sup> Siehe *Ismer/Piotrowski in Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup>, Art 25 Rz 39

innerstaatliches Recht, bei dem beide Staaten zu einer anderen Interpretation kommen, ist die Besteuerung in beiden Staaten dem Abkommen entsprechend und somit nicht abkommenswidrig.<sup>87)</sup> Liegt hingegen ein Interpretationskonflikt oder ein Sachverhaltskonflikt vor, ist die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zur Lösung des Konflikts gemäß Art 26 Abs 1 DBA China möglich. Allerdings kann auch hier keine zu den sonstigen Vorschriften des Abkommens abweichende Lösung herbeigeführt werden: Bei Sachverhaltskonflikten soll es zu einer gemeinsamen Würdigung des Sachverhalts kommen. Bei Interpretationskonflikten wird man versuchen, sich gegenseitig von einer – dem Abkommen entsprechenden – Interpretation zu überzeugen.

### III. Dynamische Heranziehung des OECD- oder UN-MK durch das BMF

#### 1. Dynamisches oder statisches Verständnis

Da die OECD- und die UN-Materialien wie das OECD-MA, der OECD-MK, das UN-MA oder der UN-MK regelmäßig geändert werden, stellt sich die Frage, ob sich diese Änderungen auf ein zu einem früheren Zeitpunkt abgeschlossenes DBA auswirken können und somit für die Interpretation des DBA relevant sind. Zur Lösung dieser Frage haben sich in der Literatur, Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zwei verschiedene Ansichten entwickelt: das dynamische und das statische Verständnis.<sup>88)</sup> Das dynamische Verständnis geht davon aus, dass sich Änderungen der Materialien auch auf bereits zuvor abgeschlossene DBA auswirken. Folgt man hingegen einem statischen Verständnis, sind bei der Abkommensinterpretation lediglich jene Materialien zu berücksichtigen, die zum Zeitpunkt des Abschlusses eines DBA bereits Bestand hatten.

Befürworter eines dynamischen Verständnisses sind die OECD und das österreichische BMF.<sup>89)</sup> Daneben gibt es aber auch einige Stimmen in der Literatur, die dieser Ansicht folgen.<sup>90)</sup> Begründend wird darin zB ausgeführt, „[that] [r]efusing to take later Commentaries into account can result in the Commentaries being frozen in time and therefore failing to adapt to changes in business or technology“.<sup>91)</sup> Zu demselben Problem kommt es auch bei der Interpretation von nationalem Recht, wobei laut *Avery Jones* auch hier Entwicklungen in die Interpretation einbezogen werden, weshalb nicht klar ist, weshalb dies bei der Interpretation von DBA anders sein soll.<sup>92)</sup> Er relativiert dies jedoch selbst, wenn er ausführt, dass Entwicklungen in Wirtschaft oder Technologie auch ohne Rückgriff auf einen neueren OECD-MK berücksichtigt werden können.<sup>93)</sup> Ablehnend stehen einem dynamischen Verständnis jedoch die Judikatur sowie die herrschende Meinung der Literatur gegenüber.<sup>94)</sup> Begründet wird diese ablehnende Haltung in der Regel mit rechtsstaatlichen Argumenten. DBA bedürfen für deren Schließung der Genehmigung

<sup>87)</sup> Siehe *Ismer/Piotrowski in Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup>, Art 25 Rz 39.

<sup>88)</sup> Siehe allgemein *Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup>, Vor Art 1 Rz 72; *Lehner in Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup>, Grundl Rz 127a.

<sup>89)</sup> Siehe die Introduction zu OECD-MA 2017 in Tz 3, 33 und 35 ff OECD-MK. Für die Ansicht der Verwaltungsbehörden siehe zB *BMF*, Auslegung der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, Berücksichtigung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen in der jeweils geltenden Fassung, AÖF 1995, 284.

<sup>90)</sup> Siehe *Avery Jones*, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, BIT 2002, 102 (103 f); *Loukota*, Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis, SWI 1997, 339 (342); *Jirousek*, SWI 1998, 112 (116 f); *Jirousek*, Die „Subject-to-Tax“-Klausel in Art 15 Abs 4 DBA Österreich-Deutschland, SWI 2015, 532 (535). Für weitere Nachweise siehe zB *Lehner in Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup>, Grundl Rz 127a.

<sup>91)</sup> *Avery Jones*, BIT 2002, 102 (103).

<sup>92)</sup> Siehe *Avery Jones*, BIT 2002, 102 (103).

<sup>93)</sup> Siehe *Avery Jones*, BIT 2002, 102 (103).

<sup>94)</sup> VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172; BFH 8. 12. 2010, I R 92/09; 9. 2. 2011, I R 54, 55/10; 25. 5. 2011, I R 95/10; 25. 11. 2015, I R 50/14; siehe *Lang*, Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars? ISr 2001, 536 (537 ff); *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht?

durch die gesetzgebenden Körperschaften beider Vertragsstaaten.<sup>95)</sup> Diese Körperschaften können jedoch nur jenen Inhalt des OECD-MK berücksichtigen, der im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA bereits bestand. Spätere Änderungen des OECD-MK kann der Gesetzgeber im Zeitpunkt des parlamentarischen Verfahrens noch nicht absehen. Würde durch die Änderung des OECD-MK Einfluss auf den Inhalt eines früheren Abkommens genommen werden, verstieße dies gegen die Gewaltenteilung, weil die Staaten in der OECD durch Angehörige der Finanzverwaltung vertreten werden und es zu keiner Einbindung der Legislative in den Änderungsprozess des OECD-MK käme.<sup>96)</sup> Spätere Fassungen des OECD-MK können somit keine normative Bedeutung, jedoch bestätigende oder überzeugende Bedeutung als „*höchstqualifizierte Expertenmeinung – vergleichbar etwa mit Fachliteratur* –“ haben.<sup>97)</sup> Änderungen des OECD-MK, die nach Abschluss eines DBA erfolgen, sollten uE daher keine – über eine Literaturmeinung hinausgehende – Bedeutung für die Abkommensinterpretation entfalten. Des Weiteren muss festgehalten werden, dass – anders als in etwa einem Drittel der österreichischen DBA<sup>98)</sup> – im DBA China keine Klausel im Protokoll enthalten ist, wonach die jeweils aktuelle Kommentarfassung für auslegungsrelevant erklärt wird.<sup>99)</sup> Und selbst wenn eine solche Klausel im DBA enthalten wäre, könnten dadurch dennoch nicht die rechtsstaatlichen Bedenken beseitigt werden.<sup>100)</sup>

## 2. Heranziehung des UN-MK für die Auslegung des DBA China

In der diesem Beitrag zugrunde liegenden EAS wird festgehalten, dass laut Tz 19 UN-MK zu Art 12 UN-MA 2021 Software als immaterielles Wirtschaftsgut anzusehen ist, das nicht vom Begriff der „*Ausrüstung*“ erfasst sein soll. Dieser Verweis überrascht aus zwei Gründen. Einerseits orientiert sich Österreich in der DBA-Politik grundsätzlich am OECD-MA,<sup>101)</sup> und andererseits wird im Vorblatt zur Regierungsvorlage zum DBA China ausdrücklich festgehalten, dass sich „*[d]as Doppelbesteuerungsabkommen [...] inhaltlich an Grundsätzen [orientiert], die vom Fiskalkomitee der Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeitet wurden und mittlerweile internationale Anerkennung gefunden haben*“.<sup>102)</sup>

Der Verweis auf den UN-MK wird vorgenommen, weil der im DBA China verwendete Lizenzgebührenbegriff im Rahmen des Updates 1992 aus dem OECD-MA gestrichen wurde, aber im UN-MA weiterhin besteht. Zudem findet sich weder im OECD-MA noch im OECD-MK 1977 eine Definition des Begriffs „*Ausrüstung*“. Ein solcher Verweis auf den UN-MK und ein Abgehen von der bisher vertretenen Verwaltungsmeinung ist uE zwar grundsätzlich zulässig. In der EAS wird jedoch festgehalten, dass die bisherige Ansicht

ÖStZ 2006, 203 (206 ff); Lang, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606 (606 ff); Gosch, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung des DBA Österreich – Deutschland, SWI 2015, 505 (505 ff); Holzinger, Die Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten post BEPS (2020) 58 ff; Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Vor Art 1 Rz 72; Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen (158. Lfg, 2022) Vor Art 1 Rz 60; Lehner in Vogel/Lehner, DBA<sup>7</sup>, Grundl Rz 127.

<sup>95)</sup> Siehe detailliert Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Vor Art 1 Rz 30 ff.

<sup>96)</sup> Siehe Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Vor Art 1 Rz 72.

<sup>97)</sup> Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Vor Art 1 Rz 72; siehe auch Vogel, Probleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 103 (110), oder Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions<sup>3</sup> (2021) Rz 104.

<sup>98)</sup> Siehe Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Vor Art 1 Rz 72.

<sup>99)</sup> So enthalten zahlreiche Protokolle zu DBA eine Klausel, wonach „*[d]er OECD-Kommentar – der von Zeit zu Zeit überarbeitet werden kann – [...] eine Auslegungshilfe im Sinne des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 dar[stellt]*“; siehe zB Abs 16 Protokoll zum DBA Deutschland.

<sup>100)</sup> Siehe detailliert Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (121); Lehner in Vogel/Lehner, DBA<sup>7</sup>, Grundl Rz 128.

<sup>101)</sup> Siehe Daurer/Kofler/Mayr in IFA Cahiers, Big data and tax, 127 (133).

<sup>102)</sup> RV 233 BigNR 18. GP, 62.

aufgrund der Ausführungen des UN-MK nicht aufrechterhalten werden kann, was dafür sprechen würde, dass sich Österreich bei der Abkommensinterpretation (auch) am UN-MK orientieren würde. Eine normative Bedeutung kann der UN-MK hier aber natürlich nicht entfalten, weil die Änderungen erst in der Version des Kommentars von 2017 – also nach Abschluss des DBA – eingefügt wurden und weil sich das DBA China allgemein an den Grundsätzen der OECD orientiert, weshalb der UN-MK keinen direkten Einfluss auf die Abkommensinterpretation nehmen kann; auch dann nicht, wenn die Umschreibung des Begriffs „Ausrüstung“ bereits in einem früheren UN-MK enthalten gewesen wäre. Die in der EAS vorgebrachte Tatsache, dass der UN-MK zu weiten Teilen auf dem OECD-MK aufbaut, kann daran nichts ändern. Der UN-MK kann uE daher analog zu späteren Fassungen des OECD-MK nur als Expertenmeinung Berücksichtigung bei der Abkommensinterpretation finden.

#### IV. Zusammenfassende Würdigung

Bei der abkommensrechtlichen Qualifikation von Zahlungen für die Überlassung von Software kommen unterschiedliche Verteilungsnormen in Betracht. Für eine Subsumtion unter Art 12 OECD- oder UN-MA ist entscheidend, welche Rechte an der Software übertragen werden. Nur wenn jene Rechte übertragen werden, die es dem Erwerber ermöglichen, die Software kommerziell zu verwerten, können die dafür geleisteten Entgelte unter Art 12 subsumiert werden.

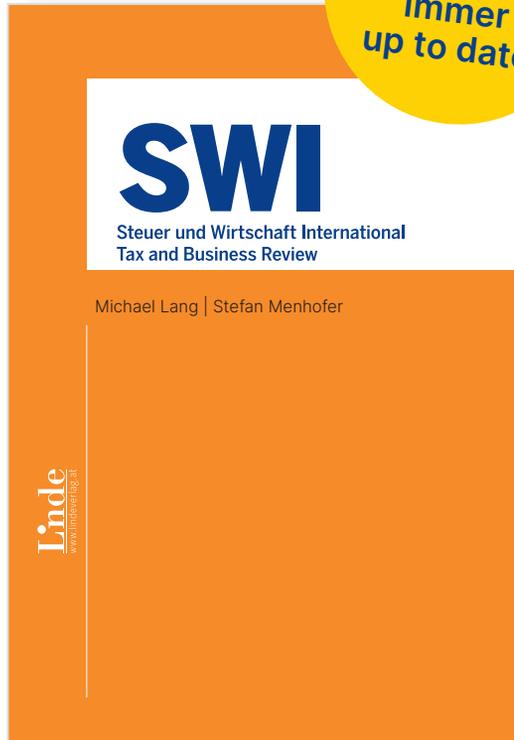
Eine Einordnung von Software unter das Tatbestandsmerkmal „Ausrüstungen“ – welches sich noch in vielen (auch neueren) österreichischen DBA findet – wurde in der EAS-Praxis des BMF lange Zeit vertreten, ist durch die EAS 3436 nun aber überholt. Da die Ansicht des österreichischen BMF nun wohl der Mehrheitsmeinung der internationalen Staatengemeinschaft entspricht, dürfte dieser Meinungswechsel zu einer Verringerung von Qualifikationskonflikten führen. Nur eine Qualifizierung von Entgelten für die Zurverfügungstellung von IT-Infrastruktur (IaaS) unter diesen Tatbestand ist unter gewissen Voraussetzungen noch denkbar.

Neben einer Qualifikation der Software-Zahlungen als Lizenzgebühren kommen auch andere Verteilungsnormen in Betracht. Auch die 2017 und 2021 eingeführten Art 12A (insbesondere bei Spezialsoftware) und 12B UN-MA könnten zur Anwendung gelangen. Sollte die Zahlung keiner der zuvor genannten Verteilungsnormen zuzuordnen sein, wäre Art 7 OECD- oder UN-MA anwendbar, was wohl zumeist zu einem ausschließlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates führen wird.

Kommt es aufgrund einer unterschiedlichen Qualifikation der Einkünfte zu einer Doppelbesteuerung, ist diese durch die Anwendung des Methodenartikels gemäß Art 24 DBA China zu beseitigen. Kommt es zu einer Doppelbesteuerung, die ihren Grund in unterschiedlichen innerstaatlichen Bestimmungen hat, kann sie nicht durch eine Anrechnung gemäß Art 24 Abs 2 lit b DBA China beseitigt werden, weil Österreich aufgrund einer statischen Heranziehung der OECD-Materialien keine Pflicht trifft, der Ansicht Chinas zu folgen. Bleibt eine solche Doppelbesteuerung somit bestehen, kann ein Verständigungsverfahren zum Zweck der einvernehmlichen Auslegung des Abkommens eingeleitet werden, wodurch jedoch nicht vom Abkommensinhalt abgewichen werden kann.

Für die Abkommensinterpretation ist allgemein von einem statischen Verständnis der Verwendung von OECD- und UN-Materialien auszugehen. Demnach entfalten nur jene Materialien eine normative Bedeutung, die es im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA bereits gab und die dem Abkommen zugrunde gelegt wurden. Erst später veröffentlichte Materialien und Materialien anderer internationaler Organisationen können bei der Interpretation lediglich als Expertenmeinungen berücksichtigt werden.

Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!



## Jetzt Abo 2023 bestellen!

### Der Kompass für internationale Steuerfragen

#### **DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht**

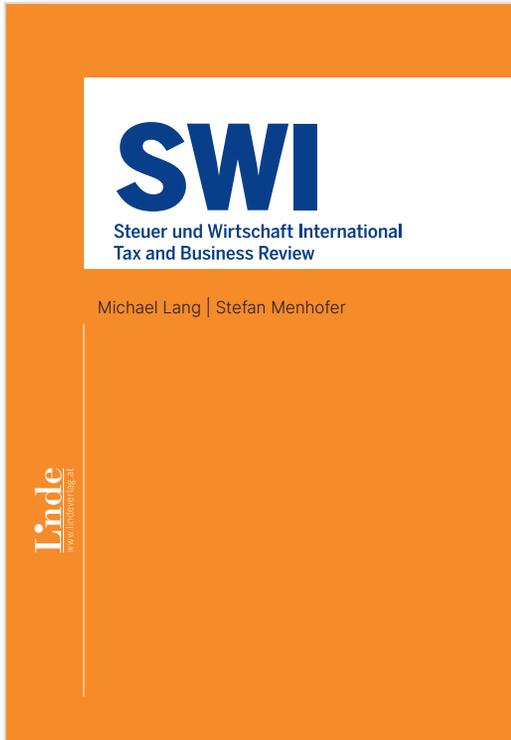
Entwicklungen, Trends, Analysen

#### **Praxis & Wissenschaft**

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

#### **News aus der EU, Rechtsprechung, EAS**

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



## SWI – Jahresabonnement 2023

### Bestellen unter:

- [www.lindeverlag.at/swi](http://www.lindeverlag.at/swi)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Print & Digital: **€ 412,-**  
Preisänderung und Irrtum vorbehalten.  
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[www.lindeverlag.at/swi](http://www.lindeverlag.at/swi)