

33. Jahrgang / Juni 2023 / Nr. 6

# SWI

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

**Linde**  
www.lindeverlag.at

Valentina Freudenberger / Philipp Walter Scharizer /  
Denise Schmaranzer / Franz Wallig

**DBA-Konflikte bei Lizenzgebühren und „Signing-Boni“**

*Tax Treaty Conflicts Regarding Royalties and Signing Bonuses*

Martin Klokar / Christian Knotzer

**Software als „Ausrüstung“ iSd DBA China?**

*Can Software Be Classified as “Equipment”?*

Thomas Kollruss

**Progressionsvorbehalt und Unionsrecht**

*Progression Clause and EU Law*

Harald Amberger / Paul Brezina

**Zugriff auf Register der wirtschaftlichen Eigentümer**

*Public Access to Beneficial Ownership Registers*

**News aus der EU, Rechtsprechung**

*EU News, Court Decisions*

Martin Klokár / Christian Knotzer\*)

## SWI-Jahrestagung: Software als „Ausrüstung“ iSd Art 12 Abs 3 DBA China?

### SWI CONFERENCE: CAN SOFTWARE BE CLASSIFIED AS „EQUIPMENT“ ACCORDING TO ART 12 PARA 3 TAX TREATY BETWEEN AUSTRIA AND CHINA?

On November 10<sup>th</sup>, 2022, the 17<sup>th</sup> annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.<sup>1)</sup>

#### I. Sachverhalt

Im vorliegenden Sachverhalt erbringt ein in Österreich ansässiges Unternehmen verschiedene IT-Dienstleistungen an ein in China ansässiges (verbundenes) Unternehmen.<sup>2)</sup> Diese Dienstleistungen bestanden einerseits in der Nutzbarmachung von Software (*Software-as-a-Service*, SaaS), und andererseits wurde auch die notwendige IT-Infrastruktur für Betriebssysteme überlassen (*Infrastructure-as-a-Service*, IaaS). Es stellt sich nun die Frage, ob die Zahlungen für diese Dienstleistungen unter Art 12 Abs 3 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und China (DBA China) zu subsumieren und damit gemäß Art 12 Abs 2 DBA China einer Quellensteuer iHv 10 % zu unterwerfen sind. Sollte zwischen Österreich und China ein Qualifikationskonflikt vorliegen, analysiert die EAS ferner die Frage, ob dieser gelöst werden könnte, indem Österreich (als Ansässigkeitsstaat) der Qualifikation von China (Quellenstaat) folgt und von einer Besteuerung absieht.

#### II. Diskussion

**Sabine Schmidjell-Dommes:** Die hier behandelte EAS betrifft die Auslegung des Begriffs der „Lizenzgebühren“ iSd Art 12 Abs 3 DBA China. Diese Bestimmung folgt sowohl dem OECD-MA 1977 als auch dem UN-MA 1980. Demnach umfasst diese Bestimmung auch „Vergütungen jeder Art, die [...] für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen [...] gezahlt werden“. Für das OECD-MA hat dieser Wortlaut nur mehr historische Bedeutung: Im OECD-MA 1977 ist er noch enthalten; im Rahmen des Updates für das Jahr 1992 wurde er jedoch entfernt.<sup>3)</sup> Im UN-MA – zuletzt aktualisiert im Jahr 2021 – findet sich diese Passage nach wie vor. Nun stellt sich die Frage, wie der Begriff „Ausrüstungen“

---

\*) Martin Klokár, MSc (WU), LL.B. (WU), BSc (WU) und Christian Knotzer, MSc (WU), BSc sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 10. 11. 2022 fand zum siebzehnten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten Mag. Dr. Adebola Bayer, LL.M., StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Mag. Matthias Kornberger, WP/StB Mag. Christoph Plott, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Horst Rinnhofer, Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, StB Dr. Markus Stefaner, Laura Turcan, LL.M., Präs. Dr. Peter Unger und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Dieser Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) 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, und ausführlich auch Knotzer/Romstorfer, Die abkommensrechtliche Einordnung von Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Software, SWI 2022, 591 ff.

3) Siehe dazu Tz 76 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA und Tz 9 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.

ausgelegt werden muss und welche Wirtschaftsgüter demnach davon umfasst sind. Das OECD-MA 1977 enthält selbst keine Definition des Begriffs. Der dazugehörige OECD-MK widmet sich zwar diesem Wortlaut, beantwortet jedoch nicht die Frage, ob auch Software darunter fallen kann. In vergangenen EAS<sup>4)</sup> wurde wiederholt die Meinung vertreten, dass der Begriff „Ausrüstungen“ nicht notwendigerweise mit körperlichen Wirtschaftsgütern gleichzusetzen ist und somit auch unkörperliche Wirtschaftsgüter davon erfasst sein können. Nun stellt sich die Frage, ob diese Ansicht vor dem Hintergrund neuerer Entwicklungen aufrechterhalten werden kann. Aus dem heutigen OECD-MA oder OECD-MK ist naturgemäß nichts mehr zu gewinnen, da der Wortlaut bereits im Jahr 1992 entfernt wurde.

Auch das UN-MA enthält keine Definition von „Ausrüstungen“. Mit dem Update des UN-MA im Jahr 2017 (veröffentlicht im Mai 2018) wurden jedoch im zugehörigen UN-MK die Ausführungen zu diesem Begriff erweitert. Der UN-MK führt seither aus, dass der Begriff „Ausrüstungen“ keine immateriellen Vermögenswerte umfasst, und zählt beispielhaft Schiffe, Flugzeuge, Autos und andere Fahrzeuge, Kräne, Container, Satelliten, Pipelines und Kabelleitungen auf.<sup>5)</sup> Darüber hinaus muss der Leistungsempfänger auch die Verfügungsmacht über den Ausrüstungsgegenstand erhalten.<sup>6)</sup> Wenn also zB ein einzelner Container von China nach Österreich verschifft wird, heißt das nicht, dass das ganze Schiff vermietet wird, sondern es handelt sich dabei lediglich um eine Beförderungsleistung, wodurch keine Verfügungsmacht über das Schiff überlassen wird. Somit stellt das Schiff zwar „Ausrüstung“ iSd Art 12 Abs 3 DBA China oder UN-MA dar, die Bestimmung gelangt jedoch nicht zur Anwendung, da die Verfügungsmacht über den Ausrüstungsgegenstand fehlt.

Das BMF hat sich nun – mangels anderer Interpretationshilfen – im Anwendungsbereich des DBA China dieser im UN-MK geäußerten Ansicht angeschlossen. Die klassische Überlassung von Software soll also nicht als Benutzung von „Ausrüstung“ qualifizieren. Somit sind die in den zuvor erwähnten EAS-Auskünften<sup>7)</sup> dahingehend getroffenen Aussagen nicht mehr aufrechtzuerhalten. Es ist zwar ungewöhnlich, dass sich die österreichische Finanzverwaltung am UN-MK orientiert. In diesem Fall gab es jedoch keine weiteren Unterlagen, die herangezogen werden hätten können. Darüber hinaus kann auch die Praxis des anderen Staats Berücksichtigung finden, um Konflikte zu vermeiden.

Bei Infrastruktur, die über eine Cloud genutzt wird (IaaS), kann es sich hingegen um „Ausrüstung“ iSd Art 12 Abs 3 DBA China oder UN-MA handeln, nämlich insbesondere, wenn der gegenständliche Server gemietet wird. Dies ist allerdings in der Regel nur bei unternehmensinternen Softwarelösungen der Fall. Im vorliegenden Sachverhalt bestand jedoch keine Verfügungsmacht über den Server, weshalb aus diesem Grund keine Subsumtion unter „Ausrüstungen“ möglich war.

Zusätzlich wurde noch die Frage aufgeworfen, wie mit gemischten Verträgen, also solchen, die mehrere Leistungskomponenten umfassen, umzugehen ist. Wenn diese Verträge eindeutig identifizierbare Leistungskomponenten beinhalten, kommt es zu einer Aufteilung, und es wird entweder Art 7 oder Art 12 des jeweiligen DBA zur Anwendung gebracht. Nur wenn ein Leistungsbestandteil weitgehend unbedeutend ist oder diesem

<sup>4)</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>5)</sup> Siehe Tz 19 UN-MK zu Art 12 UN-MA (Übersetzung der Autoren). Die englische Fassung lautet: „Neither can equipment include intellectual property [...]. Industrial, commercial or scientific equipment is clearly a subset of equipment and may, outside of a consumer context, include (this is not an exhaustive list) ships, aircraft, cars and other vehicles, cranes, containers, satellites, pipelines and cables etc.“

<sup>6)</sup> Siehe Tz 21 UN-MK zu Art 12 UN-MA sowie Tz 9.1 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.

<sup>7)</sup> 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.

lediglich Hilfscharakter zukommt, kann die Aufteilung unterbleiben.<sup>8)</sup> Dies ist jedoch eine Frage des Einzelfalls.

Abschließend war noch die Frage zu klären, wie vorzugehen ist, wenn sich die chinesische Finanzverwaltung einer vom UN-MK abweichenden Meinung anschließt. Wie ein solcher Konflikt gelöst werden soll, hängt von der Art des Konflikts ab. Nur bei einer Divergenz des innerstaatlichen Rechts soll nämlich der Ansässigkeitsstaat der Ansicht des Quellenstaats folgen.<sup>9)</sup> Die Art des Konflikts festzustellen, kann im Einzelfall aber schwierig sein. Daher wird im Rahmen der EAS empfohlen, ein Verständigungsverfahren gemäß Art 26 DBA China einzuleiten, um die drohende Doppelbesteuerung zu vermeiden. In einem solchen Verständigungsverfahren könnte auch geklärt werden, ob und warum die chinesische Finanzverwaltung von der im UN-MK geäußerten Ansicht abweicht und ob es sich tatsächlich um eine Divergenz aufgrund des innerstaatlichen Rechts handelt.

**Matthias Kornberger:** Mit dieser EAS-Erledigung hat die österreichische Finanzverwaltung tatsächlich eine beachtliche Meinungsänderung vollzogen. Die geänderte Auffassung hat entgegen dem ersten Anschein das Potenzial, für betroffene Steuerpflichtige erhebliche Verschlechterungen zu bringen. Der Hintergrund für die geänderte DBA-Auslegung könnte eine Auslegungsänderung zur Reichweite der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs 1 Z 6 EStG und des innerstaatlichen Steuerabzugs gemäß § 99 Abs 1 Z 3 EStG sein, die nun – mit zweifelhafter Begründung – auch auf DBA-rechtlicher Ebene entsprechend nachgezogen werden soll. Bei Software ist ganz grundsätzlich zu unterscheiden, ob die Software nur zur reinen Eigennutzung im Unternehmen überlassen wird oder ob mit der Überlassung der Software auch die Einräumung eines kommerziell verwertbaren Copyrights (im Sinne eines Rechts zur kommerziellen Vervielfältigung oder Modifikation) einhergeht. Aus innerstaatlicher Sicht war bei Inbound-Fällen immer unstrittig, dass die Überlassung zur kommerziellen Verwertung der beschränkten Steuerpflicht und dem innerstaatlichen Steuerabzug unterliegt. Darüber hinaus hat das BMF in der Vergangenheit wiederholt die Auffassung vertreten, dass auch bei einer Überlassung zur bloßen Eigennutzung ein innerstaatlicher Steuerabzug vorzunehmen sei.<sup>10)</sup> Diese Ansicht wurde zuletzt in einer EAS-Erledigung aus dem Jahr 2017 nochmals explizit bestätigt.<sup>11)</sup> Im Jahr 2018 hat das BMF jedoch – mit Verweis auf ein Schreiben des deutschen BMF<sup>12)</sup> – seine diesbezügliche Rechtsansicht geändert: Seither soll die Überlassung von Software zur bloßen Eigennutzung nicht mehr vom Steuerabzug umfasst sein.<sup>13)</sup> In diesem Sinne wurden im Jahr 2021 sodann auch die EStR angepasst.<sup>14)</sup> Auch im verwaltungsnahen Schrifttum wurde diese Auffassung mittlerweile bestätigt.<sup>15)</sup> Aus heutiger Sicht kann somit davon ausgegangen werden, dass die Überlassung von Software zur Eigennutzung weder der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs 1 Z 6 EStG noch dem Steuerabzug gemäß § 99 Abs 1 Z 3 EStG unterliegt.

---

<sup>8)</sup> Siehe Tz 11.6 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA und bereits EAS 3093 vom 28. 10. 2009.

<sup>9)</sup> Siehe Tz 32.1 ff OECD-MK zu Art 23A und 23B OECD-MA.

<sup>10)</sup> Siehe etwa EAS 971 vom 14. 11. 1996; EAS 980 vom 2. 12. 1996; EAS 1499 vom 26. 7. 1999.

<sup>11)</sup> EAS 3393 vom 3. 10. 2017 zu einer Customer-Relationship-Management-Software im Bankenbereich.

<sup>12)</sup> Schreiben des dBMF vom 27. 10. 2017 zur beschränkten Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, IV C 5 – S 2300/12/10003:004, 2017/0894289.

<sup>13)</sup> EAS 3408 vom 3. 9. 2018: „Lizenzeinkünfte für die Überlassung von Software unterliegen nur dann dem Steuerabzug gemäß § 99 Abs 1 Z 3 EStG 1988, wenn ein Werknutzungsrecht im Sinne des Urheberrechtsgesetzes eingeräumt ist, die Software auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zu nutzen (zB Recht zur Vervielfältigung oder Modifikation).“

<sup>14)</sup> Siehe Rz 8000 EStR idF Wartungserlass 2021. Die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer hat im Begutachtungsverfahren zum EStR-Wartungserlass 2021 angeregt, in der neugefassten Rz 8000 EStR klarstellend auch einen Verweis auf die EAS 3408 aus dem Jahr 2018 sowie auf das dBMF-Schreiben aus dem Jahr 2017 aufzunehmen (siehe dazu die KSW-Stellungnahme vom 15. 3. 2021 zum Entwurf des EStR-Wartungserlasses 2021, 29). Diesem Vorschlag ist das BMF letztlich jedoch nicht nachgekommen.

<sup>15)</sup> Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht I/1 (Stand 1. 1. 2022, rdb.at) Z 00 Rz 261.

Aus DBA-rechtlicher Sicht ist zunächst davon auszugehen, dass das Entgelt für die bloße Eigennutzung von Software grundsätzlich nicht unter den Begriff der „Lizenzgebühren“ iSd Art 12 OECD-MA zu subsumieren ist.<sup>16)</sup> Ein innerstaatlich allenfalls vorhandenes Besteuerungsrecht könnte vom Quellenstaat nur dann wahrgenommen werden, wenn das zugrunde liegende DBA – entgegen dem heutigen OECD-MA – den Lizenzbegriff auch auf die Benutzung von „Ausrüstungen“ ausweitet und davon auch unkörperliche Wirtschaftsgüter (wie etwa Software) umfasst wären. Da das BMF Letzteres in der Vergangenheit bejahte und wie oben skizziert auch von einem innerstaatlichen Besteuerungsrecht ausging, konnte Österreich (bei Vorliegen eines auch Ausrüstungen umfassenden DBA-Lizenzbegriffs) bei Inbound-Fällen im Ergebnis ein zustehendes Quellenbesteuerungsrecht wahrnehmen. Wenn nun aber bei Softwareüberlassungen zur Eigennutzung aufgrund der seit dem Jahr 2018 geänderten Rechtsansicht ein innerstaatlicher Steuerabzug gemäß § 99 Abs 1 Z 3 EStG gar nicht mehr möglich ist, würde auch das durch ein DBA mit Ausrüstungsklausel zugeteilte Besteuerungsrecht ins Leere gehen. Mit der in der gegenständlichen EAS-Erledigung vollzogenen Meinungsänderung, wonach vom Begriff der „Ausrüstungen“ künftig nur noch körperliche Wirtschaftsgüter umfasst sein sollen, verzichtet Österreich daher auf keinerlei Besteuerungssubstrat.

Für den Steuerpflichtigen kann die geänderte Auffassung in Outbound-Fällen deswegen erhebliche Verschlechterungen bringen, weil sehr viele Länder auch in Zukunft weiterhin immaterielle Wirtschaftsgüter unter den Begriff der „Ausrüstungen“ subsumieren und daher auf Basis der entsprechenden DBA auch weiterhin Quellensteuern einbehalten werden.<sup>17)</sup> Bisher wurde die Anrechnung solcher ausländischer Quellensteuern in Österreich problemlos anerkannt. Durch die seitens des österreichischen BMF nunmehr einseitig vollzogene Auslegungsänderung soll eine solche Anrechnung in Zukunft laut der gegenständlichen EAS-Erledigung nicht mehr „automatisch“ möglich sein. Vielmehr wird darauf verwiesen, dass in vielen Fällen ein Verständigungsverfahren notwendig sein könnte, um die Frage einer allfälligen Anrechnungsverpflichtung Österreichs zu prüfen. Die Unsicherheiten, ob und wie ein solches Verständigungsverfahren im Einzelfall abgeschlossen werden kann, treffen damit aber den Steuerpflichtigen, was sehr unbefriedigend ist. Zumindest beim Abschluss künftiger DBA wäre es wünschenswert, eine mit dem jeweiligen anderen Vertragsstaat abgestimmte einheitliche Auslegung zu dieser Frage im DBA selbst oder in einem Protokoll festzuschreiben.

**Adebiola Bayer:** Ich möchte an der DBA-rechtlichen Ebene anknüpfen. Es könnte fraglich sein, ob hier nicht Anhaltspunkte für eine auslegungsrelevante „spätere Übung“ iSd Art 31 Abs 3 lit b WVK gegeben sind, da es ja hier zu einer Übereinstimmung der Vertragsparteien kommt. Die Relevanz der „späteren Übung“ wurde ja bereits in der Judikatur des VwGH angesprochen.<sup>18)</sup> Im konkreten Fall wird es aber auch wichtig sein, ob und wie die chinesische Finanzverwaltung die Änderung des UN-MK berücksichtigen wird. Es könnte ja auch sein, dass China dem UN-MK nicht folgt oder keine Wirkung der Änderung für bereits zuvor abgeschlossene DBA sieht. Jedenfalls wäre es möglich, dass auf Grundlage des geänderten UN-MK und einer entsprechenden Übereinstimmung zwischen den Vertragsparteien eine „spätere Übung“ entsteht.

**Nikolaus Zorn:** Bei der Berücksichtigung der „spätere[n] Übung“ iSd Art 31 Abs 3 lit b WVK habe ich Bedenken. Einerseits stellt sich zunächst die Frage, inwiefern sich eine „Übung“ ändern kann. Denn wenn zunächst eine „Übung“ gelebt und später durch eine andere „Übung“ ersetzt wird, dann muss letztere „Übung“ ja zunächst einmal rechtswidrig gewesen sein. Kann diese spätere „Übung“ durch konstante Befolgung der Fi-

<sup>16)</sup> Siehe Tz 12 ff OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.

<sup>17)</sup> Vgl. S. Bendlinger, Besteuerung von Software im UN-Musterabkommen – Vorschlag einer Erweiterung des Lizenzgebührenbegriffs, SWI 2021, 239 (246).

<sup>18)</sup> Siehe VwGH 3. 9. 1987, 87/16/0071, und auch VwGH 30. 3. 2006, 2002/15/0098.

nanzverwaltung dann rechtmäßig werden? Vor diesem Hintergrund wäre es bedenklich, einer „späteren Übung“ besonderes Gewicht beizumessen, da sonst die Verwaltung den Gesetzgeber overrulen könnte, der nach den meisten Verfassungen einem DBA seine Zustimmung geben muss (siehe etwa Art 50 B-VG). Dies wurde auch bereits zutreffend von *Wassermeyer* kritisiert.<sup>19)</sup> Zwar ist die „spätere Übung“ in Art 31 Abs 3 lit b WVK verankert. Ob die WVK jedoch uneingeschränkt auf DBA angewendet werden kann, ist strittig.

Bei der gegenständlichen EAS stellt sich das Problem der Heranziehung geänderter späterer Kommentarfassungen zur Interpretation von DBA, die bereits vor diesen Änderungen abgeschlossen wurden. Das DBA China ist im Jahr 1992 in Kraft getreten. Bis zum Jahr 2017 wurden immaterielle Vermögensgegenstände jedenfalls unter den in Art 12 Abs 3 DBA China verwendeten Begriff „Ausrüstungen“ subsumiert. Im Jahr 2017 wurden das UN-MA und der zugehörige UN-MK dann einem Update unterzogen. Wenn man nun den auch von *Michael Lang* entwickelten Überlegungen folgt, wonach jene Fassungen des Musterabkommens und -kommentars maßgeblich sind, die bereits bei Vertragsabschluss bestanden,<sup>20)</sup> können spätere Änderungen des Musterkommentars nicht berücksichtigt werden. Die Interpretation, wonach unter „Ausrüstungen“ nur körperliche Wirtschaftsgüter zu verstehen sind, ist mE zwar nicht abwegig. Jedoch ist in diesem Fall die Argumentation, die zu einem Abweichen von der früheren Auslegung geführt hat, nicht besonders überzeugend.

**Michael Lang:** In diesem Fall ist einerseits fraglich, ob spätere Kommentarfassungen überhaupt zur Interpretation des DBA herangezogen werden können. Andererseits kommt aber hinzu, dass sich das BMF auf eine Änderung des UN-MK bezieht. Das DBA China folgt ja sonst überwiegend dem OECD-MA.

**Sabine Schmidjell-Dommes:** Aus heutiger Sicht ist es schwierig nachzuvollziehen, an welchen Musterabkommen sich die DBA-Verhandler im Jahr 1992 orientiert haben. Da China ja auch UN-Mitgliedstaat ist, wird das DBA wohl Elemente beider Musterabkommen enthalten. Auch bei der Änderung des UN-MK im Jahr 2017 hat sich China mutmaßlich eingebracht. Daher liegt die Vermutung nahe, dass diese Auslegung auch von der chinesischen Finanzverwaltung getragen wird.

**Matthias Kornberger:** Die EAS-Erledigung suggeriert, dass der aktualisierte UN-MK mit hinreichender Deutlichkeit festhält, dass Software als immaterielles Wirtschaftsgut nicht vom Begriff der „Ausrüstung“ umfasst sein soll.<sup>21)</sup> Das ist jedoch nicht der Fall. Der Begriff „Software“ kommt dort gar nicht vor. Im Gegenteil: Der UN-MK weist ausdrücklich darauf hin, dass dem Begriff der „Ausrüstung“ in unterschiedlichen Vertragsstaaten durchaus unterschiedliche Bedeutungen beigemessen werden können und auch die Praxis zeigt, dass es unter den Staaten keine übereinstimmende Sichtweise gibt, wie dieser Begriff zu interpretieren ist.<sup>22)</sup> Dem UN-MK ist lediglich eine beispielhafte Auflistung von Wirtschaftsgütern zu entnehmen, die alle körperlicher Natur sind. Der UN-MK betont aber zugleich, dass diese Auflistung nicht abschließend ist.<sup>23)</sup> Deshalb besteht die Sorge, dass die ausländischen Finanzverwaltungen von der geänderten österreichischen Rechtsansicht unbeeindruckt bleiben und entsprechend ihrer bisherigen Praxis weiter-

---

<sup>19)</sup> Siehe *Wassermeyer*, Diskussionsbeitrag, in *Mössner/Blumenwitz*, Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht (1995) 88 f.

<sup>20)</sup> Siehe zB *Lang*, Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars? IStR 2001, 536 (537 ff).

<sup>21)</sup> Die diskutierte Passage des UN-MK (Tz 19 UN-MK zu Art 12 UN-MA) ist in FN 5 dargestellt.

<sup>22)</sup> Vgl *S. Bendlinger*, SWI 2021, 239 (240), der darauf hinweist, dass in vielen Ländern Softwareüberlassungen „jeglicher Form und Ausprägung“ unter den Begriff der „Ausrüstung“ subsumiert werden.

<sup>23)</sup> Siehe Tz 19 UN-MK zu Art 12 UN-MA: „[...] this is not an exhaustive list“.

hin Quellensteuern einbehalten werden, deren Anrechnung in Österreich jedoch künftig keineswegs mehr gesichert ist.

**Sabine Schmidjell-Dommes:** Für das BMF ist der UN-MK in dieser Passage eindeutig. Im besten Fall wäre das natürlich im DBA selbst geregelt, aber derartige Fragestellungen hatten die DBA-Verhandler im Jahr 1992 wohl nicht vor Augen. Es ist aber manchmal schwierig, bestimmte Punkte im DBA zu regeln, die für Österreich zwar wichtig und klarstellend sind, im OECD- oder UN-MK jedoch nicht thematisiert werden. Oftmals besteht seitens der Verhandler des DBA-Partnerstaats die Sorge, dass für ein ausverhandeltes DBA keine parlamentarische Beschlussfassung erreicht wird, wenn es Abweichungen von den Musterbestimmungen gibt, die einen „Sonderwunsch“ des anderen Staates beinhalten.

Abschließend nun noch zur statischen Auslegung: Es wurden in den im Jahr 1992 bereits bestehenden Fassungen des OECD- oder UN-MK keine konkreten Aussagen zu dem Begriff der „Ausrüstungen“ iZm Software getroffen. Mit dem Update des UN-MK im Jahr 2017 wurde also eine zuvor gar nicht adressierte Frage erstmals behandelt. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA China im Jahr 1992 hatten die Vertragsstaaten wohl nicht die Frage der abkommensrechtlichen Qualifikation von Software vor Augen. Nun hat sich der UN-MK dieser Frage jedoch erstmals gewidmet, und das BMF hat diese Auslegung im Anwendungsbereich des DBA China entsprechend übernommen.

Thomas Kollrus\*)

## Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht und Unionsrecht

### PROGRESSION CLAUSE IN CASE OF TEMPORARY UNLIMITED TAX LIABILITY AND EU LAW

This article examines whether the progression clause in the case of temporary unlimited tax liability may infringe primary EU law. The ECJ has not yet dealt with this issue.

#### I. Überblick

Einige Mitgliedstaaten wenden bei der Besteuerung ihrer ansässigen Personen den sogenannten Progressionsvorbehalt an.<sup>1)</sup> Bei diesem handelt es sich um eine Steuerartifregelung. So werden nach dem Progressionsvorbehalt ausländische Einkünfte, auf deren Besteuerung der Ansässigkeitsmitgliedstaat verzichtet<sup>2)</sup> hat, dennoch bei der Besteuerung des Ansässigkeitsmitgliedstaates berücksichtigt, nämlich bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes auf die verbleibenden steuerpflichtigen inländischen Einkünfte.<sup>3)</sup> Beim Progressionsvorbehalt wird der anzuwendende Steuersatz auf die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte somit nach den Welteinkünften des Steuerpflichtigen ermittelt. Der positive Progressionsvorbehalt führt dazu, dass sich der anzuwendende Steuersatz auf die inländischen Einkünfte erhöht.<sup>4)</sup>

\*) Thomas Kollrus ist Steuerberater und im Bereich des internationalen Steuerrechts tätig.

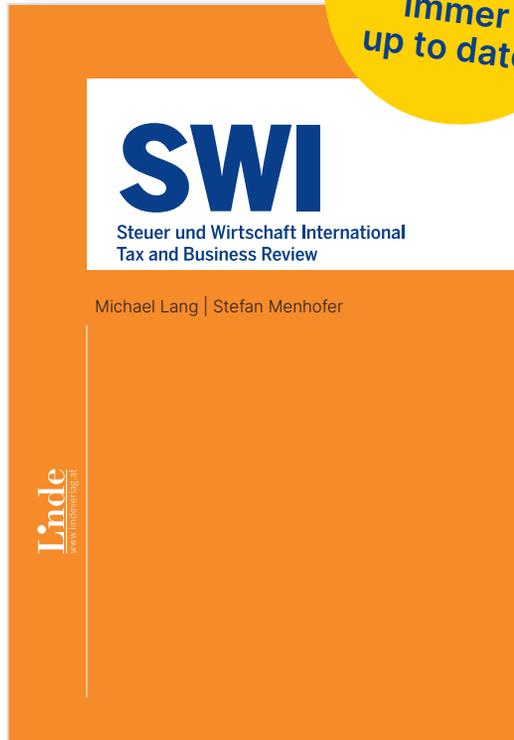
1) Insbesondere spielt der Progressionsvorbehalt bei der Besteuerung natürlicher Personen eine Rolle.

2) Häufig durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Freistellung) oder durch nationales Steuerrecht.

3) Denkbar sind ein positiver und ein negativer Progressionsvorbehalt.

4) Beim negativen Progressionsvorbehalt werden negative ausländische Einkünfte einbezogen in die Ermittlung des Steuersatzes, der auf die inländischen Einkünfte zur Anwendung kommt. Der negative Progressionsvorbehalt kann zu einem Steuersatz von 0 % auf die inländischen Einkünfte führen und damit zu einer indirekten Verlustverrechnung.

Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!



## Jetzt Abo 2023 bestellen!

### Der Kompass für internationale Steuerfragen

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

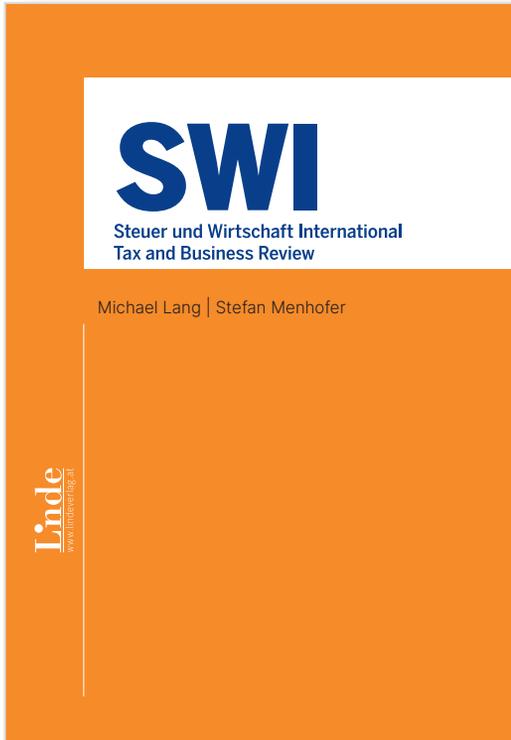
Entwicklungen, Trends, Analysen

#### **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)