

EAS 3436, Bereitstellung von IT-Dienstleistungen im Verhältnis zu China

Erbringt ein in Österreich ansässiges Unternehmen gegenüber einem in China ansässigen verbundenen Unternehmen verschiedene zugeschnittene IT-Dienstleistungen, wie etwa die Nutzbarmachung von Software (Software-as-a-Services, SaaS) sowie die Bereitstellung und Wartung der notwendigen IT-Infrastruktur für die Betriebssysteme (Infrastructure-as-a-Service, IaaS), so stellt sich die Frage, ob China gemäß [Art. 12 DBA-China](#) auf die dafür bezogenen Vergütungen eine Quellensteuer einbehalten darf.

Das [DBA-China](#) folgt bei der Umschreibung des Lizenzgebührenbegriffs sowohl dem OECD-MA 1977 als auch dem UN-MA 1980. So ist gemäß [Art. 12 Abs. 3 DBA-China](#) auch „*die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen*“ vom Lizenzgebührenbegriff umfasst. Diese Wortfolge wurde im Rahmen des Updates 1992 aus dem OECD-MA gestrichen, ist jedoch immer noch im UN-MA enthalten.

Der Begriff „Ausrüstungen“ wird weder im OECD-MA 1977 noch im UN-MA definiert. Ebenso wenig äußert sich der OECD-MK zum OECD-MA 1977 zu der Frage, ob neben materiellen auch immaterielle Vermögenswerte vom Begriff „Ausrüstungen“ erfasst sein können. Das BMF hat in der Vergangenheit dazu vertreten, dass der Begriff „Ausrüstungen“ nicht notwendigerweise mit körperlichen Wirtschaftsgütern gleichzusetzen ist und somit auch unkörperliche Wirtschaftsgüter als Ausrüstung angesehen werden können (EAS 971, EAS 980, EAS 1499, EAS 3393, EAS 3397).

Der zu größten Teilen auf dem OECD-MK aufbauende UN-MK legt jedoch seit der Überarbeitung 2017 (veröffentlicht im Mai 2018) fest, dass Immaterialgüter („intellectual property“) nicht vom Begriff „Ausrüstung“ erfasst sein sollen und zählt folgende Beispiele als von Art. 12 Abs. 3 UN-MA erfasste Ausrüstungen auf, die allesamt materieller Natur sind: Schiffe, Flugzeuge, Container, Kräne und Satelliten (Rz 19 UN-MK zu Art. 12 UN-MA 2021). Des Weiteren stellt der UN-MK für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals auf das Erfordernis einer Verfügungsmacht über den Ausrüstungsgegenstand ab (siehe Rz 21 UN-MK zu Art. 12 UN-MA 2021 sowie Rz 9.1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA 2017).

Vor diesem Hintergrund kann nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass im Bereich der „klassischen“ Softwareüberlassung über externe Datenträger oder im Bereich von SaaS von der Benutzung einer „Ausrüstung“ auszugehen ist. So handelt es sich bei Software um ein immaterielles Wirtschaftsgut, das gemäß den Ausführungen des UN-MK gerade nicht vom Begriff der „Ausrüstung“ erfasst sein soll (Rz 19 UN-MK zu Art. 12 UN-MA 2021). Insofern kann die in den EAS 971, EAS 980, EAS 1499, EAS 3393, EAS 3397 geäußerte Auffassung für Zahlungen, die nach der Veröffentlichung dieser EAS erfolgen, nicht mehr aufrechterhalten werden.

Ferner stellt sich die Frage, ob und inwieweit die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Infrastruktur über eine Cloud (IaaS) unter die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von „Ausrüstungen“ im Sinne von [Art. 12 Abs. 3 DBA-China](#) fällt oder aber eine Dienstleistung darstellt. Zwar wird die Infrastruktur idR als „Ausrüstung“ zu qualifizieren sein. Jedoch muss für Zwecke des [Art. 12 Abs. 3 DBA-China](#) – wie bereits oben dargelegt – auch eine Verfügungsmacht des Nutzers über einen Server erlangt werden. Dies ist idR allerdings nur im Bereich der privaten IaaS-Lösungen der Fall, d.h. die IT-Infrastruktur wird privat in unternehmenseigenen Intranets oder Rechenzentren gehostet. Erlangt der Nutzer allerdings keine Verfügungsmacht über den Server, so wird vielmehr von einer Dienstleistungserbringung und somit der Anwendbarkeit von [Art. 7 DBA-China](#) auszugehen sein (etwa EAS 3401).

Umfasst ein Vertrag im Übrigen verschiedene Leistungskomponenten („gemischter Vertrag“), so sind die Leistungsentgelte aufzuteilen und auf die einzelnen Teile die jeweils relevanten Verteilungsnormen anzuwenden. Handelt es sich beispielsweise bei den Leistungskomponenten nur um verschiedene Formen von Lizenzgebühren, so könnte eine Aufteilung unterbleiben. Umfasst das Leistungsbündel jedoch auch andere Leistungen, welche insbesondere unter [Art. 7 DBA-China](#) fallen, so sind diese „herauszuschälen“.

Nur wenn es sich bei einzelnen Leistungen um Nebenleistungen zur Hauptleistung handelt, kann eine Aufteilung unterbleiben (Rz 11.6 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA 2017, siehe bereits EAS 3093). Ob eine Leistung jedoch nur untergeordneten Charakter hat, ist sachverhaltsbezogen und unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu ermitteln.

Damit hängt auch die Frage, ob China gemäß [Art. 12 Abs. 2 DBA-China](#) zur Erhebung einer 10-prozentigen Quellensteuer von den an das in Österreich ansässige Unternehmen entrichteten Vergütungen berechtigt ist, letztlich von der sorgfältigen Beurteilung aller maßgeblichen Umstände des Einzelfalls ab. Sollte es dabei zu unterschiedlichen Rechtsauffassungen beider Vertragsstaaten kommen, so wäre eine allenfalls entstehende Doppelbesteuerung grundsätzlich im Wege eines Verständigungsverfahrens zu klären.

Im Fall einer Doppelbesteuerung kann im Übrigen nicht automatisch davon ausgegangen werden, 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, in welchem auch die Ursache des Qualifikationskonflikts zu eruieren ist.

Bundesministerium für Finanzen, 1. Juni 2022