

## DIE INTERNATIONALE BESTEUERUNG DES INTERNET\*

**Der Beitrag befaßt sich mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen durch grenzüberschreitende Internet-Transaktionen eine Betriebsstätte im anderen Staat begründet wird.**

### 1. Einleitung

Der Stellenwert von Geschäftsabschlüssen per Internet nimmt mit der stets steigenden Zahl der Teilnehmer am *Info-Highway* rasant zu.<sup>1</sup> Der Umsatz durch den elektronischen Geschäftsverkehr (*Electronic Commerce*) soll vorsichtigen Schätzungen zufolge 1998 weltweit zehn Milliarden USD betragen haben. Ihm wird bis zum Jahr 2000 eine Steigerung auf ca. 30 Milliarden USD vorausgesagt.<sup>2</sup> Entsprechend der prognostizierten Bedeutung des Internet widmet sich nachfolgender Beitrag den wesentlichsten Besteuerungsfragen aus internationaler Sicht für den Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen.

### 2. Das Internet unter dem Regime der internationalen Doppelbesteuerung

Politische Absichtserklärungen,<sup>3</sup> aber auch konkrete Gesetzesvorschläge<sup>4</sup> betonen mit geradezu unisoner Eindringlichkeit, daß es zu keiner steuerlichen Diskriminierung der Geschäfte übers Internet kommen darf. Die im Cyberspace ausgeführten Geschäfte seien aber genauso zu versteuern, wie die traditionell abgeschlossenen (Prinzip der Neutralität). ME ist aber bereits zweifelhaft, ob die traditionelle Besteuerung tatsächlich auf den *E-Commerce* übertragen werden kann. Eine im Internet gespeicherte Datei, gleich wo sich der Server befindet, steht in jedem Land der Erde per Computer zur Verfügung. Sie ist gewissermaßen weltweit „virtuell“ präsent. Das Internet arbeitet völlig unabhängig von den Orten, an denen sich die ihm angeschlossenen Server befinden. Einem standortbezogenen Besteuerungskonzept wie dem der Betriebsstätte steht daher jedenfalls eine heftige Grundsatzdiskussion bevor.<sup>5</sup>

#### 2.1 Die virtuelle Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

Der Begriff der Betriebsstätte<sup>6</sup> gem Art 5 OECD-MA ist für die Steuerlast eines Abgabepflichtigen von erheblicher Bedeutung, der zB in einem Staat lebt, jedoch in einem anderen Staat einen Betrieb oder eine Betriebsstätte hat und dort Einkünfte erzielt.<sup>7</sup> Denn

---

\* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), Rechtsanwalt in Salzburg. Der Autor ist erreichbar unter [Anwalt.Thiele@cybertax.at](mailto:Anwalt.Thiele@cybertax.at).

<sup>1</sup> Einen einigermaßen verlässlichen Überblick bietet <http://www.cyberatlas.com>, wonach allein in Österreich über 360.000 Personen *online* sind (Stand: 4.11.1998).

<sup>2</sup> Für 1997 hat der US-Senat ein Umsatz von 8 Milliarden USD ermittelt, Calendar No 375, Report 105-184 May 5, 1998, S 1, 2.

<sup>3</sup> Vgl die WTO Erklärung *On Global Electronic Commerce* vom 20.5.1998 <http://www.wto.org> und die gemeinsame Erklärung der USA und EU zum *E-Commerce*, CR 1998, 253; sowie die Schlußerklärung der OECD-Ministerkonferenz vom 8.10.1998 in Ottawa.

<sup>4</sup> *Proposed Regulations on Computer Program Transactions* der US-Steuerbehörde (IRS), abrufbar unter <http://www.ustreas.gov/Taxpolicy/softreg.html>; dazu grundsätzlich Thiele, *Cybertax - Der Steuergesetzgeber und das Internet*, *ecolex* 1998, 871.

<sup>5</sup> Beginnend bereits Aigner/Züger, Die jüngste Revision des OECD-Musterabkommens, SWI 1998, 230; Lüthi, Überlegungen zur Reform des OECD-Musterabkommens in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998), 15, 27f.

<sup>6</sup> Amtlich auch: Betriebsstätte lt. Duden, Rechtschreibung<sup>19</sup> (1986), 161.

<sup>7</sup> Grundlegend Lüthi, aaO 15 ff.

anhand des sog. Betriebsstättenprinzips wird durch die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) die Zuordnung vorgenommen, welchem Staat das Besteuerungsrecht für welche Einkünfte zusteht.<sup>8</sup>

Die weltweit geführte Diskussion<sup>9</sup> dreht sich nun va darum, ob das bloße Betreiben eines Internet-Servers im Ausland eine Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA begründet. Wenn dem so wäre, könnte der Softwareanbieter durch den Betrieb eines Servers im niedrig(er) besteuerten Ausland seine Produkte steuerschonend verkaufen. Folglich unterlägen die mit dem Server erwirtschafteten Gewinne nicht der (höheren) inländischen Besteuerung. Eine durchaus überlegenswerte Gestaltungsvariante angesichts der astronomischen Gewinne von Microsoft & Co in Österreich, Deutschland oder sonstwo in der Europäischen Union.

### 2.1.1 Der Vertrieb digitaler Produkte via Internet

In der zu behandelnden Ausgangskonstellation bietet ein inländisches (Binnenmarkt-)Unternehmen seine Waren, zB einfache Unterhaltungssoftware, Music oder Video On Demand etc, per Internet an. Beim Anbieter wäre die Ware ein Computerprogramm, das für den potentiellen Kunden zum *download*<sup>10</sup> auf einem sog. *Server* bereitsteht. Dieser Server soll in einem Niedrigsteuerland<sup>11</sup> stehen. Für den Konsumenten macht es beim Zugriff keinen Unterschied, in welchem Teil des *global village* der Anbieter-Rechner steht. Er kann das Programm gegen Entgelt - zB gegen Bekanntgabe seiner Kreditkartennummer - anfordern, also etwa auf seinen PC transferieren. Die Lieferung wäre spätestens mit der Installation vollzogen.<sup>12</sup>

Unter einem „**Server**“ versteht man im allgemeinen<sup>13</sup>

- einen Computer auf einem Netzwerk, der Anwendungen und elektronische Dokumente bereithält, auf die andere Rechner (*clients*) zugreifen können;
- ein Programm, das bestimmte Dienste anbietet, auf die mit Hilfe von speziellen Anwendungen zugegriffen werden kann (zB Datenbank-Abfrage) oder
- ein System aus Hardware, Software und Netzverbindung, das die Übertragung oder den Austausch von Daten im Netz bewerkstelligt, um bestimmte Online-Dienste anbieten zu können (zB FTP-Server, HTTP-Server).

Server sind sehr oft nur bestimmten Zwecken gewidmet, d.h. sie erledigen keine anderen Aufgaben als die ihnen zugeordneten. Sog. *Multiprocessing Operating Systems (MPOS)* sind aber als einzelne Computer in der Lage mehrere Programme quasi gleichzeitig ablaufen zu lassen.<sup>14</sup> In solchen Fällen bezeichnet der Begriff „Server“ die gerade den Netzverkehr steuernde Software und weniger die gesamte Computeranlage.<sup>15</sup>

<sup>8</sup> M.Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1997), Rz 235 ff.

<sup>9</sup> Zöllkau, Auswirkungen des Electronic Commerce auf das Ertragsteuerrecht, CR 1998, 290, 292 mwN; Portner, Betriebsstätte durch grenzüberschreitende Internet-Transaktionen?, IStR 1998, 553; erstmals wohl Muscovitch, Taxation of Internet Commerce (1996), <http://www.globalserve.net/~zak/Taxation.html> aus amerikanischer Sicht.

<sup>10</sup> Laden und Abspeichern einer abrufbereiten Datei auf den Rechner des Kunden.

<sup>11</sup> ZB den Niederländischen Antillen, den Kanal Inseln oder Liechtenstein; vgl weiterführend zur Problematik der *off shore* Standorte W.Baumann, Steueroasen und internationale Holdingkonstruktionen (1996).

<sup>12</sup> Zu weiteren Sachverhaltskonstellationen siehe Thunshirn, Ertragsteuerliche Aspekte der Nutzung des Internet, ecolex 1997, 961, 962; Gießler, Electronic Commerce im Internet, K&R 1998, 349, 350; Gummert/Trapp, Der Internet-Server als ertragsteuerliche Betriebsstätte, MMR 1998, 350, 351.

<sup>13</sup> In Anlehnung an Rieke (Hrsg), Ratgeber Online-Recht (1998), 211.

<sup>14</sup> Es handelt sich um leistungsstarke Systeme, mit denen einzelne Internet-Provider sogar werben, zB „Im XY-Rechenzentrum in Z werden SUN Ultrasparc II Hochleistungsserver der neuesten Generation für die ABC-Internet-Pakete betrieben. Mit Sicherheitstechnik für Großkonzerne ....“.

<sup>15</sup> Vgl <http://webopedia.internet.com>; <http://www.cyberatlas.com/resources/glossary.html> und Kaiser, Stichwort: Internet<sup>2</sup> (1996), 91.

### 2.1.2 Der Begriff der Betriebsstätte<sup>16</sup>

Gemäß Art 5 OECD-MA stellt nun die „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung dar, durch die die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird:

- Dabei kann eine einzelne Sache genügen, über die der Unternehmer die tatsächliche Verfügungsgewalt hat. Die ausländische Geschäftseinrichtung muß rechtlich vom inländischen Unternehmen abhängen, ein Teil von ihr sein (Generalklausel des Art 5 Abs 1 OECD-MA)
- Art 5 Abs 2 OECD-MA nennt beispielhaft den Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Werkstatt udgl (Positivkatalog).
- Nach Art 5 Abs 4 OECD-MA liegt dennoch keine Betriebsstätte vor bei Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden; oder bloße Hilfstätigkeiten zum Unternehmensbetrieb darstellen (Negativkatalog).

Die hM<sup>17</sup> fordert für eine Betriebsstätte ein statisches Element („feste Einrichtung“), ein funktionelles Element („Tätigkeit eines Unternehmens .... ausgeübt wird“) und ein zeitliches Element (Benützung von nicht nur vorübergehender Dauer). Anhand all dieser Kriterien ist im Einzelfall zu prüfen, ob ein im Ausland installierter Server dort eine Betriebsstätte wirksam begründen kann.

### 2.1.3 Begründung einer virtuellen Betriebsstätte?

Ein Server ist zunächst als eine feste Geschäftseinrichtung anzusehen.<sup>18</sup> Auch die erforderliche Verfügungsgewalt ist durch eine entsprechende rechtliche Gestaltung unproblematisch zu erreichen - genannt sei hier nur die Errichtung eines eigenen Servers. Problematischer könnte es bereits bei bloßer Anmietung von Speicherplatz auf einem Fremdserver sein. Betreibt das Unternehmen sein Angebot lediglich als „virtueller Mieter“, muß die notwendige Verfügungsgewalt bejaht werden, soweit vertragliche Regelungen getroffen werden, die ein hinreichend konkretes Nutzungsrecht (*cyberrental agreement*) beinhalten und ein exklusives Recht des Nutzers gewährleisten.<sup>19</sup> Die bloße Verwendung von fremden (angemieteten) Computerprogrammen zur Realisierung von News-Tickern oder Werbebotschaften<sup>20</sup> reicht zur Begründung einer Betriebsstätte nicht aus. Die *Applets* werden nämlich erst auf dem Rechner des Kunden ausgeführt, sodaß die entsprechende Verfügungsgewalt ausschließlich bei diesem liegt. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Betriebsstätte - insoweit unterscheidet sich der DBA-Begriff nicht von jenem nach § 29 BAO - stellt die Ausübung eigener, nicht nur vorübergehender Verfügungsmacht des Unternehmens über die Geschäftseinrichtung dar.<sup>21</sup>

<sup>16</sup> Eingehend dazu *Züger*, Die Definition der Betriebsstätte durch die Generalklausel und deren beispielhafte Erläuterung in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998), 31.

<sup>17</sup> *Phillip/Lokouta/Pollak*, Internationales Steuerrecht, Z 5 Anm 6 mwN.

<sup>18</sup> ME unproblematisch; vgl *M.Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1997), Rz 239; *K.Vogel*, DBA-Kommentar<sup>3</sup> (1996), Art 5 OECD-MA Rz 24.

<sup>19</sup> Vgl zu herkömmlichen Mietverhältnissen BFH, BStBl II 1981, 538, 540.

<sup>20</sup> ZB in Form sog *Java-Applets*, dh mittels eigener Programmiersprache erstellte Gestaltungselemente einer Internet-Seite; zum Begriff vgl *Ricke* (Hrsg), Ratgeber Online-Recht (1998), 60f.

<sup>21</sup> Zurückgehend auf die Rsp des RFH, RFHE 47, 257; *M.Lang*, Die Betriebsstätte nach dem DBA Österreich-Deutschland, 362 f.

Nach hA wird auch der Verkaufsautomat zur Durchführung der unternehmerischen Tätigkeit als Betriebsstätte anerkannt. Dies gilt aber nur bei Vorliegen besonderer Umstände.<sup>22</sup> Ein solcher Umstand wäre zB die Wartung des Servers durch unternehmensangehöriges Personal. Schon schwieriger erweist sich die Beurteilung der von Art 5 Abs 1 OECD-MA vorausgesetzten Tätigkeitsausübung durch die Geschäftseinrichtung. Grundsätzlich genügt dafür jede aktive betriebliche Handlung im Interesse des Unternehmens. Beim bloßen Vorrätighalten von Dateien (*programs, files*) zum Download tritt die tatsächliche Tätigkeitsausübung des Servers stark in den Hintergrund. Da idR nicht bei jedem Abruf erneut das *file* individuell erzeugt wird, sondern lediglich „abgezogen“, d.h. kopiert wird, handelt allein der Kunde, der den Server aktiviert und zum Datentransport veranlaßt. Bei dieser Betrachtungsweise ist eine Betriebsstätte zu verneinen. Der gewünschte Steuereffekt bleibt aus.

### 2.1.3.1 Die Rohrleitungs-Entscheidung des BFH

Die Gegenansicht argumentiert mit einer Analogie zur Automatenjudikatur<sup>23</sup> sowie der konsequenten Anwendung von in der heftig diskutierten *Pipeline-Entscheidung* des BFH vom 30.10.1996<sup>24</sup> entwickelten Grundsätzen:

*Eine niederländische Aktiengesellschaft (NL-AG) betrieb den Transport von Rohöl und Rohölprodukten durch ihr gehörende, in den Niederlanden und der BRD gelegene unterirdische Rohrleitungen. Das der NL-AG nicht gehörende Rohöl wird durch eine Pumpstation in Y (Niederlande) in die inländischen Rohrleitungen gepumpt. Die eine Rohrleitung endet in A (Inland) und geht dort in das Rohrleitungsnetz eines anderen Unternehmens über. Die Übernahmestationen wurden von den inländischen Abnehmern unterhalten. Der für den Transport erforderliche Druck wird nur noch in Y erzeugt; von dort aus werden auch die gesamten inländischen Rohrleitungen durch einen Prozessrechner zentral ferngesteuert. Die NL-AG, deren technische und kaufmännische Verwaltung sich ausschließlich in den Niederlanden befindet, beschäftigt in Deutschland kein eigenes Personal. Die Wartung und Reparatur der deutschen Rohrleitungen werden ausschließlich durch fremde Unternehmen ausgeführt.*

Die NL-AG bestritt die Einheitswertfeststellung des deutschen Finanzamtes bezüglich der unterirdischen Rohrleitungen einschließlich aller sonstigen Einrichtungen mit der Begründung, mangels Betriebsstätte in der BRD kein inländisches Betriebsvermögen zu haben. Der BFH folgte im Grundsatz der Rechtsauffassung der NL-AG und verwies die Angelegenheit zur weiteren Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück.

Die Heranziehung des *Pipeline-Urteils* zur gewünschten Begründung des erhofften Steuervorteils bei Internetgeschäften für im Ausland stehende Server begegnet zunächst methodischen Einwänden. Unstreitig ist die Rohrleitungs-Entscheidung zum Betriebsstättenbegriff in Art 2 Abs 1 Nr 2 DBA zwischen dem Königreich der Niederlande und der Bundesrepublik Deutschland<sup>25</sup> ergangen. Der dort verwendete Begriff der festen Geschäftseinrichtung ist mit dem entsprechenden Begriff des § 12 Satz 1 *deutsche AO* 1977<sup>26</sup> ident. Darüber hinaus werden in Art. 2 Abs 1 Nr 2 lit b DBA Niederlande-BRD gewisse Hilfstätigkeiten nicht als betriebsstättenbegründend angesehen. Zwar ist der nationale (deutsche) Betriebsstättenbegriff insoweit weiter. Im Streitfall liegen aber die einschränkenden Voraussetzungen des Art 2 Abs 1 Nr 2 lit b leg.cit. nicht vor. Insbesondere liegt auch der in Art 2 Abs 1 Nr 2 lit b aa leg.cit. geregelte Ausnahmefall *nicht* vor, weil die ausländische Gesellschaft die inländische Ölleitung nicht zur Auslieferung ihr gehörender Güter oder

<sup>22</sup> K. Vogel, DBA-Kommentar<sup>3</sup> (1996), Art 5 OECD-MA Rz 35 mwH.

<sup>23</sup> BMF 20.8.1996, SWI 1996, 462.

<sup>24</sup> II R 12/92, BFHE 181, 356 = BStBl II 1997, 12 = IStR 1997, 147 = RIW 1997, 172 = BB 1997, 138; dazu Portner, IStR 1998, 553; Günkler, IWB Nr 4 v 26.2.1997, Fach 3a, Gruppe 1, 589; Strunk, IStR 1997, 261.

<sup>25</sup> DBGBl II 1960, 1782.

<sup>26</sup> Entspricht § 29 öBAO.

Waren benutzt, sondern ausschließlich *fremdes* Öl transportiert.<sup>27</sup> Alle übrigen höchstgerichtlichen Erörterungen befassen sich mit der Interpretation des nationalen Steuerrechts<sup>28</sup>

Dennoch sind die Ausführungen des höchsten deutschen Fiskalgerichts auch für den österreichischen Rechtsanwender von Belang. Zum einen aufgrund der einander besonders ähnlichen und historisch vielfach verbundenen Steuerrechtsordnungen; zum anderen bemüht auch die hM in Österreich gerne die Rsp des deutschen Bundesfinanzhofes.<sup>29</sup>

Der BFH stellt klar, daß ein ausländisches Unternehmen trotz fehlendem Personal im Inland eine Betriebsstätte unterhalten kann. Effekt dieser „großzügigen“ Bejahung der Betriebsstätteneigenschaft ist die *inländische* Steuerpflicht des *Abgabenausländers*, denn er unterhält eben eine deutsche Betriebsstätte. Dadurch wird die inländische Steuerhoheit erst begründet. Die öRsp hat gelegentlich eine faktische Tendenz, so zu urteilen, daß im Zweifel ein Steueranspruch besteht. Die Auslegungsregel „in dubio pro fisco“ hat aber keine rechtliche Grundlage.<sup>30</sup> Der VwGH geht grundsätzlich von einem Vorrang der teleologischen Interpretation vor der systematisch-wörtlichen aus.<sup>31</sup> Es ist also durchaus offen, ob der VwGH im bei der Beurteilung, ob eine ausländische Einrichtung eines österreichischen Unternehmens eine Betriebsstätte ist - und somit allein dem Ausland ein Besteuerungsrecht zukommt -, großzügig die Betriebsstätteneigenschaft bejahen würde.

#### 2.1.3.2 Der Negativkatalog des Art 5 Abs 4 OECD-MA

Selbst bei Bejahung einer Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA ist die Einschränkung des Abs 4 für bloße unternehmerische Hilfstätigkeiten zu beachten. Der inländische Softwareverkäufer muß dafür Sorge tragen, daß die vom ausländischen Server ausgeführte Tätigkeit keine bloße Hilfstätigkeit ist. Bloße Hilfstätigkeiten bringen nach hM nämlich die (zunächst angenommene) Betriebsstätteneigenschaft nach dem OECD-MA wieder in Wegfall.<sup>32</sup> Zu den Hilfstätigkeiten zählen beispielsweise das bloße Lagern, Ausstellen oder Liefern von Warenbeständen gem Art 5 Abs 4 lit e OECD-MA.

Vom Server muß also ein darüber hinausgehendes Mehr an Diensten erbracht werden. Daß hierzu schon der idR automatisierte Vertragsabschluß über den Server gerechnet werden - im Ausgangsbeispiel per Anforderung des Programms durch den Kunden und Freigabe des Programms seitens des Anbieters nach Erhalt der Kreditkartennummer - ist mE nach unzutreffend.<sup>33</sup> Die Zuteilung von Besteuerungsrechten auf internationaler Ebene durch DBA soll nach den eingangs erwähnten Absichten von Politik und Gesetzgeber den elektronischen Geschäftsverkehr so besteuern, wie dies auch bei einem konventionellen Vertrieb der Fall wäre. Ein inländischer Unternehmer kann sich aber durch bloße Errichtung eines abhängigen Warenlagers im Ausland nicht der inländischen Steuer entziehen. Der Server ist aber für den Anbieter von Download-Programmen das, was für den Anbieter von zB Programmen auf CD-ROM dessen Warenlager ist. Die weltweiten Einkünfte des inländischen CD-ROM-Anbieters würden trotz ausländischen Warenlagers in Österreich versteuert werden.

<sup>27</sup> So nahezu wörtlich die Begründung des BGH, II R 12/92, RIW 1997, 173.

<sup>28</sup> Im wesentlichen um Fragen des *deutschen* Vermögensteuerrechts.

<sup>29</sup> Vgl stellvertretend die Begründung von *Göth/Rief/Staringer/Tumpel* für ihre seit 1992 in der Zeitschrift *ecolex* regelmäßig erscheinende Rechtsprechungsübersicht Bundesfinanzhof, *ecolex* 1992, 50; grundlegend *M.Lang* (Hrsg), *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs* (1998).

<sup>30</sup> *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*<sup>3</sup> (1996), 196.

<sup>31</sup> ZB VwGH 25.9.1984, ZI 83/14/0215, ÖStZB 1985, 222 mwH.

<sup>32</sup> *M.Lang*, *Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (1997), Rz 244 f.

<sup>33</sup> AA BMF 20.8.1996, *Britische Informationsangebote über BTX oder Internet*, SWI 1996, 462.

### 2.1.3.3 Der Ersatztatbestand der Vertreterbetriebsstätte nach Art 5 Abs 5 OECD-MA

Erachtet man den Downloadprogramme am Internet-Server als bloße Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit, bleibt abschließend zu klären, inwieweit durch „die Teilnahme in besonderer Weise am Wirtschaftsverkehr des ausländischen Staates“<sup>34</sup> im Wege der Vertreterbetriebsstätte gem Art 5 Abs 5 OECD-MA ein ausländischer Anknüpfungspunkt geschaffen wird. Der vorgenannte Ersatztatbestand wird dadurch erfüllt, daß ein abhängiger und bevollmächtigter Vertreter für den Unternehmer im ausländischen Staat beschäftigt wird und regelmäßig für den Unternehmer Geschäfte abschließt.<sup>35</sup> Der aufgrund der Eingaben des Nutzers erfolgende automatisierte Vertragsabschluß ist zwar eine Tätigkeit für ein Unternehmen iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA, doch fehlt es am Anknüpfungsmerkmal der „Person“.<sup>36</sup> Die Website mit den Download-Programmen bildet nach einhelliger zivilrechtlicher Meinung<sup>37</sup> lediglich eine Aufforderung an den Nutzer zur Stellung eines Angebots. Auch hier geht die Initiative allein vom (inländischen) Kunden aus. Darüberhinaus rechtfertigt der hinter der Betriebsstättenbesteuerung stehende sog. „wirtschaftliche Partizipationsgedanke“ oder „Marktteilnahmegedanke“<sup>38</sup> nicht, das Besteuerungsrecht allein dem Ausland (als bloßem Serverstandort) zuzuweisen. Dieses Prinzip bedeutet, daß es rechtlich vernünftig und wirtschaftlich geboten ist, diejenigen, die auf Dauer von den Vorteilen eines Marktes profitieren, an der Aufbringung der zur Aufrechterhaltung des Marktes erforderlichen Mittel durch Erhebung von Steuern zu beteiligen.

In der Gründung einer Betriebsstätte ist nun dieser Wille dokumentiert, dauerhaft am ausländischen Markt teilzuhaben. Auf das Internet übertragen, erweist sich der Gedanke jedoch als wenig brauchbar. Denn das Internet eröffnet gerade einen *globalen Markt*, bei dem es keine Rolle spielt, wo der tatsächliche Anbieter seinen Sitz hat. *E-Commerce* ist seiner Natur nach Welthandel. Zwar ist eine gewisse nationale Infrastruktur zur Teilnahme am globalen Marktplatz des Internet erforderlich, doch liegt der Großteil des Netzes - und damit des virtuellen Marktes - im Ausland. Das Internet hat keine zentrale Struktur und muß auch nicht durch einzelne Staaten finanziell unterhalten werden. Eine innere Rechtfertigung, dem Ausland das Besteuerungsrecht zuzuweisen, ist daher nicht ersichtlich.<sup>39</sup>

Bei der Beurteilung, ob ein Verkaufsserver eine Betriebsstätte begründet, sollte mE stärker berücksichtigt werden, ob das Unternehmen mit seinen wirtschaftlichen Aktivitäten wettbewerbsmäßig in die Lage versetzt wird, mit gleicher Intensität wie seine inländischen Mitbewerber den heimischen Markt zu bearbeiten.<sup>40</sup>

### 2.1.4 Exkurs: Europarechtliche Anmerkungen

<sup>34</sup> OECD, Kommentar zum OECD-MA 1992 (1994), Art 5 Rz 32.

<sup>35</sup> Eingehend Vetter, Die Begründung von Betriebsstätten durch ständige Vertreter mit Abschlußvollmacht in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998), 95, 99 ff.

<sup>36</sup> Dafür kommen sowohl natürliche Personen, als auch Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen in Betracht; vgl Vetter, aaO 99f.

<sup>37</sup> Ch. Brenn, Zivilrechtliche Rahmenbedingungen für den rechtsgeschäftlichen Verkehr im Internet, ÖJZ 1997, 641, 647 mwN.

<sup>38</sup> Züger, aaO 35; ebenso Holler/Heerspink, Betriebsstättenbegründung durch Errichtung eines Verkaufsservers im Internet?, BB 1998, 773 mwN.

<sup>39</sup> Ebenso im Ergebnis Zöllkau, CR 1998, 290, 293 und Holler/Heerspink, BB 1998, 773; aA Grießler, K&R 1998, 349, 352.

<sup>40</sup> In diese Richtung schon Berger, Der Betriebsstättenbegriff im nationalen und internationalen Steuerrecht, SWI 1992/11, 327.

Nach dem Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission über bestimmte rechtliche Aspekte des Elektronischen Rechtsverkehrs im Binnenmarkt (RL-EC) vom 18.11.1998<sup>41</sup> ist vorgesehen, daß der Anbieter eines Dienstes der Informationsgesellschaft durch einen bloßen Standort der benutzten technischen Mittel, zB des Servers, auf dem sich eine Internet-Adresse<sup>42</sup> befindet, *keine* Niederlassung auf dem Staatsgebiet eines Mitgliedstaates begründet. Dabei wird der Niederlassungsbegriff gem Art 52 [43] EGV zugrundegelegt, wonach es auf die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in einem Mitgliedstaat auf bestimmte Zeit ankommt.<sup>43</sup> Freilich ist einzuräumen, daß die vorgeschlagene RL-EC ausdrücklich nicht für Fragen der Besteuerung gelten soll, doch ist dafür eine besondere RL in Vorbereitung, die die allgemeinen Begriffsbestimmungen der Art 2 und 3 RL-EC übernehmen wird.<sup>44</sup>

### 2.1.5 Alternative Gestaltungsmöglichkeiten für die internationale Steuerberatung

Wie oben dargelegt, bestehen mE gute Argumente mit deren Hilfe die Rsp de lege lata und die Gesetzgebung<sup>45</sup> de lege ferenda einer Betriebsstättenbegründung durch bloße Verlagerung von Internet-Servern ins (Steueroasen-)Ausland begegnen können. Lediglich in bestimmten Randbereichen - bei hinsichtlich der Betriebsstättendefinition nicht dem Konzept des OECD-MA folgenden Doppelbesteuerungsabkommen - können für gewisse Hilfseinrichtungen, die nach den „alten“ DBA bereits Betriebsstättencharakter<sup>46</sup> haben, Steuerabflüsse in Niedrigsteuerländer aufgrund des Serverstandorts eintreten. Derartige Schwachstellen im Netz der DBA gilt es in der anwaltlichen Beratung offenzulegen und mandantenorientiert zu nützen.

Abgesehen davon gibt es andere Konstellationen, in denen - etwa durch Gründung einer ausländischen Gesellschaft - ein Vertrieb über das Internet in Österreich steuerfrei bleibt.<sup>47</sup> Bei derartigen Gestaltungen sind zwar schwierige Fragen der internationalen Gewinnverteilung zu beantworten, die jeweiligen Antworten sind aber immerhin von relativ sicherem rechtlichen Grund aus möglich.<sup>48</sup> Zu beachten sind - wie immer - das Verbot des Mißbrauchs von zivilrechtlichen Gestaltungsmitteln und die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Finanzbehörden. Das bloße Vertrauen auf eine günstige Rsp zur Server-Betriebsstätte erscheint demgegenüber in der Beratungssituation als ein äußerst riskantes Unterfangen.

## 2.2 Außerhalb der Doppelbesteuerungsabkommen

Der Begriff der „Betriebsstätte“ ist in den internationalen Abkommen idR genau umschrieben, und zwar meist enger als in § 29 BAO. Ebenso fehlt eine Übereinstimmung mit dem in § 98 Z 3 EStG vorgesehenen Umfang der beschränkten Steuerpflicht bei Einkünften aus Gewerbebetrieb.<sup>49</sup> Deshalb sind auch die zutreffenden Ausführungen *Thunshirns*<sup>50</sup> auf

<sup>41</sup> KOM (1998) 586 endg.

<sup>42</sup> *Home-page* oder *Web-Site*.

<sup>43</sup> EuGH 25.7.1991, C-221/89, Slg 1991, S. I-3965.

<sup>44</sup> Vgl schon jetzt den RL-Vorschlag zum Elektronischen Handel und indirekten Steuern, KOM (1998) 374 endg; dazu *Novak-Stief*, ELR 1998, 476.

<sup>45</sup> Insbesondere ist hier die EU als *global player* im Verhältnis zu den USA gefordert; warnend *Thiele*, *ecolex* 1998, 871, 872.

<sup>46</sup> Vgl zB die Formulierung im mittlerweile abgelösten Art II Abs 1 lit f DBA Ö-USA, BGBl 1957/232.

<sup>47</sup> Zu den Einzelheiten vgl *Toifl*, Die Tochtergesellschaft als Betriebsstätte in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998), 125; zu weiteren Gestaltungsüberlegungen vgl *Thunshirn*, *ecolex* 1997, 961, 964 und *Zöllkau*, CR 1998, 290, 295 f.

<sup>48</sup> Dazu unterstützenswert *Portner*, Verrechnungspreisbestimmung bei Internet-Transaktionen, IStR 1998, 549.

<sup>49</sup> „... Betriebsstätte oder ständiger Vertreter ...“; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>6</sup> (1996), 296.

Fragen des internationalen Steuerrechts nur bedingt übertragbar, besitzen aber gegenüber Nicht-DBA-Staaten volle Gültigkeit.

Außerhalb des Anwendungsbereiches des zwischenstaatlichen DBA-Rechts kann aufgrund nationaler Vorschriften durchaus eine Betriebsstätte vorliegen. Werden digitale Produkte über einen Internetserver in einem Nicht-DBA-Staat vertrieben, könnte das zur beschränkten Steuerpflicht im Ausland führen.

### **3. Zusammenfassung**

Resümierend läßt sich festhalten, daß nach der hier vertretenen Auffassung die bloße Verlagerung eines Internet-Servers ins Ausland keine Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA begründet und damit dem Abgabepflichtigen keine Steuervorteile verschaffen kann. Es bestehen aber durchaus andere Möglichkeiten, die zu einer Betriebsstättenbegründung im Ausland und daraus resultierende Steuerverringerung führen.

***Deskriptoren:** Internet; grenzüberschreitende Geschäfte; Electronic Commerce; Betriebsstätte; Doppelbesteuerungsabkommen; Steuerflucht*

***Normen:** Art 5 Abs 1, 2 und 4 OECD-MA; § 29 BAO; § 98 Z 3 EStG*

---

<sup>50</sup> ecolex 1997, 961, 963.