

Stefan Bendlinger*)

Säule II: Die „Subject-to-Tax Rule“ (STTR) – neue Musterklausel in OECD-MA und OECD-MK

PILLAR II: THE SUBJECT-TO-TAX RULE (STTR) – NEW OECD MODEL TREATY PROVISION AND COMMENTARY

The „*subject-to-tax rule*“ (STTR) developed by the *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (OECD IF) is an integral part of Pillar II and was prepared for achieving consent by developing member states on the Pillar II project. Developing IF member states can make a binding request for including a STTR in their tax treaties with residence jurisdictions that apply a nominal tax rate below 9 % on intra-group interest, royalties, service fees, and a defined set of other payments. If the tax treaty limits the rate at which the jurisdiction where the income arises can tax the income, the STTR allows that jurisdiction to tax the defined categories of income at a rate up to the difference between 9 % and the nominal corporate income tax rate of the residence jurisdiction. The STTR is subject to certain exclusions, a materiality threshold and a mark-up threshold and shall be administered through an ex-post annualized charge. To facilitate the implementation of the STTR the OECD IF develops a Multilateral Instrument (MLI) together with an explanatory statement that will be open for signature from October 2nd, 2023. OECD IF members can either implement the STTR by signing the MLI or bilaterally amend their treaties to include the STTR when requested by the developing OECD IF member. *Stefan Bendlinger* gives an overview of the key components of the STTR model treaty provision and the corresponding commentary, which was delivered by the OECD IF on July 17th, 2023.

I. Die „Subject-to-Tax Rule“ als Bestandteil von Pillar II

Im Zuge der Entwicklung der globalen Mindestbesteuerung (Pillar II) durch das *OECD/G20 Inclusive Framework der OECD* (OECD-IF) wurde Entwicklungsländern¹⁾ die Einführung einer abkommensrechtlichen „*subject-to-tax rule*“ (STTR) zugestanden, um deren Zustimmung zu Pillar II sicherzustellen.²⁾ Die von den Mitgliedern des aus 143 Mitgliedern (Stand 9. 6. 2023) bestehenden OECD-IF entwickelte Musterklausel für einen Besteuerungsvorbehalt ist fester Bestandteil der globalen Mindestbesteuerung (Pillar II) und ergänzt die aus der „*income inclusion rule*“ (IIR) und der „*undertaxed profits rule*“ (UTPR) bestehenden GloBE-Regelungen.³⁾ Während die „*Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules*“ der Säule II sicherstellen sollen, dass die Gewinne großer multinationaler Unternehmen unabhängig davon, wo diese erwirtschaftet werden, einer 15%igen Mindestbesteuerung unterliegen, ist die STTR eine abkommensrechtliche, transaktionsbezogen auf konzerninterne Geschäftsbeziehungen anzuwendende Norm, die im Quellenstaat auf Zahlungen angewandt werden soll, die im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers einem niedrigen Nominalsteuersatz unterliegen.⁴⁾

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

1) Für diese Zwecke gelten als „*Entwicklungsländer*“ Staaten mit einem Bruttonationaleinkommen pro Kopf von weniger als 12.535 USD, (Stand 2019, regelmäßig zu aktualisieren), berechnet nach der Atlas-Methode der Weltbank.

2) *OECD, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (October 2021) 9.

3) *Petkova/Fehling, Das Juli-Paket zur Zwei-Säulen-Lösung: Weitere Schritte bei der Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, IStR 2023, 477 (479).*

4) Details zur Ausgestaltung der STTR finden sich bereits im Pillar II Blueprint aus Oktober 2020 (*OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint* [2020]). Der 9%ige Mindeststeuersatz wird erstmals in einer Stellungnahme aus Oktober 2021 genannt (*OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy* [8 October 2021]). Zusammen mit einem „*Outcome Statement*“ aus Juli 2023 wurden weitere Leitlinien zu Säule II veröffentlicht: *OECD, Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (11. 7. 2023).

Wenn der Quellenstaat aufgrund eines DBA die in der Musterklausel definierten konzern-internen Zahlungen steuerlich entlastet, soll dieser auf Basis der STTR ein begrenztes Quellenbesteuerungsrecht zurückgewinnen und seine Quellensteuer aufstocken dürfen, wenn die entsprechenden Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers zu einem nominellen Steuersatz („*adjusted nominal tax rate*“) von weniger als 9 % erfasst werden. Im Bericht des OECD-Generalsekretärs an die G20-Finanzminister und Zentralbankgouverneure heißt es dazu:⁵⁾

„*The Subject-to-Tax Rule (STTR) together with its implementation framework [...] will enable developing countries to update bilateral tax treaties to ‘tax back’ in respect of certain intra-group income where such income is subject to low or no nominal taxation in other jurisdiction.*“

Bestimmte Rechtsgebilde werden jedoch vom Anwendungsbereich der Regelung ausgenommen (Abs 8 OECD-STTR). Die STTR soll auf sieben verschiedene Einkunftsarten Anwendung finden, darunter Zinsen, Lizenzgebühren, Mieten und Dienstleistungsentgelte (ohne besondere Differenzierung), die zwischen verbundenen Unternehmen fließen, mit dem Ziel, das Steuersubstrat von Entwicklungsländern zu schützen, die im Steuerbereich üblicherweise über geringe administrative Kapazitäten verfügen. Die STTR hat Vorrang vor den GloBE-Regelungen. Im Rahmen der Ermittlung des effektiven Steuersatzes im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung aufgrund der STTR gilt die vom Quellenstaat erhobene Differenzsteuer als „*covered tax*“.⁶⁾

• Beispiel 1

Die im Staat A ansässige oberste Muttergesellschaft hält 100 % an den in den Staaten B und C ansässigen Tochtergesellschaften BCo und CCo. BCo bezahlt Zinsen in Höhe von 100 an CCo. CCo erzielt außerdem steuerfreie Einkünfte in Höhe von 100. 80 % der Zinseinnahmen werden im Staat C von der Besteuerung freigestellt, auf 20 % wird eine 25%ige Körperschaftsteuer erhoben. Die Zinsen werden daher im Staat C nur mit 5 % besteuert ($20 \times 25 \%$). Damit wird die 9%-Schwelle unterschritten, sodass Staat B eine Steuer von 4 % ($9\% - 5\%$) erheben darf. Bei der für GloBE-Zwecke vorzunehmenden Berechnung der „*covered taxes*“ der CCo sind die im Staat C erhobene Steuer von 5 und die im Staat B erhobene Steuer von 4 zusammenzurechnen (9), sodass sich bezogen auf das GloBE-Einkommen von 200 ein effektiver Steuersatz von 4,5 % ($9 : 200$) und eine „*top-up tax*“ von 10,5 % ergeben.

Mitglieder des OECD-IF, deren Steuersatz die 9%-Schwelle auf die von der STTR betroffenen Zahlungen unterschreitet, haben sich auf politischer Ebene verpflichtet, auf Verlangen („*binding request*“) der als Entwicklungsland zu qualifizierenden Mitgliedstaaten („*developing inclusive framework member*“) eine STTR in das jeweilige DBA zu übernehmen. Das OECD-IF hat am 17. 7. 2023 eine Musterklausel einer abkommensrechtlichen STTR (OECD-STTR) veröffentlicht und um einen Kommentar (OECD-STTR-MK) ergänzt. Die Inhalte der aus 14 (!) Absätzen bestehenden Norm werden im Zuge der nächsten Überarbeitung in das OECD-Musterabkommen (OECD-MA)⁷⁾ integriert werden. Die Übernahme der STTR in ein konkretes DBA kann durch Ergänzung des DBA um einen zusätzlichen Artikel erfolgen, oder auf Basis eines Multilateralen Instruments (MLI 2.0), das zusammen mit einem „*explanatory statement*“ den Staaten des OECD-IF ab 2. 10. 2023 zur Unterzeichnung bereitgestellt werden soll.

II. Musterklausel einer STTR

1. Zusätzliches Besteuerungsrecht des Quellenstaates

Wenn das Besteuerungsrecht des Quellenstaates an Einkünften („*covered income*“) gemäß Art 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne), Art 11 OECD-MA (Zinsen), Art 12

⁵⁾ OECD, OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – India, July 2023 (2023).

⁶⁾ Tz 264 OECD-STTR-MK.

⁷⁾ Verweise auf das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) und den Kommentar (OECD-MK) beziehen sich auf die Version in der Fassung des Updates 2017. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (2017).

OECD-MA (Lizenzgebühren) oder Art 21 OECD-MA (andere Einkünfte) begrenzt ist, dürfen diese Einkünfte gemäß Abs 1 OECD-STTR – ungeachtet dieser Verteilungsnormen – im Quellenstaat besteuert werden, wenn diese im Ansässigkeitsstaat des Empfängers einem Steuersatz von weniger als 9 % unterliegen (Abs 1 OECD-STTR).

Gemäß Abs 2 OECD-STTR ist die auf den Bruttobetrag der Einkünfte entfallende Steuer, die der Quellenstaat erheben darf, der Höhe nach durch die „*specified rate*“ begrenzt. Diese errechnet sich aus der Differenz zwischen 9 % und dem im Ansässigkeitsstaat anzuwendenden Steuersatz, dessen Ermittlung in Abs 5 OECD-STTR geregelt ist.

- **Beispiel 2⁹⁾**

Es sei angenommen, dass Vergütungen für Dienstleistungen (100) im Ansässigkeitsstaat des Empfängers einem 5%igen Steuersatz unterliegen. Die „*specified rate*“ beträgt damit 4 % (9 % – 5 %), sodass der Quellenstaat eine Steuer von 4 erheben darf.

Würde der Quellenstaat die Dienstleistungsentgelte auf Nettobasis besteuern und würde sich ein Gewinn von 15 ergeben, auf den eine Körperschaftsteuer von 20 % erhoben würde, ergäbe sich eine Steuer von 3. Das hat jedoch keinen Einfluss auf die Berechtigung des Quellenstaates, gemäß Abs 1 OECD-STTR eine Steuer von 4 zu erheben.

Würde der KöSt-Satz 30 % betragen, was eine Steuer von 4,5 ergeben würde, wäre das Besteuerungsrecht des Quellenstaates dennoch mit 4 % begrenzt.

Die Abs 1 und 2 OECD-STTR finden gemäß Art 3 OECD-STTR allerdings keine Anwendung, wenn der Bruttobetrag der von der STTR betroffenen Einkünfte auf Grundlage einer anderen DBA-Bestimmung im Quellenstaat zu einem Steuersatz besteuert werden darf, der gleich hoch oder höher ist als die in Übereinstimmung mit Abs 2 OECD-STTR errechnete „*specified rate*“.

Wenn die von der STTR betroffenen Einkünfte zu einem niedrigeren Steuersatz erfasst werden, bleibt die STTR anwendbar, allerdings wird die „*specified rate*“ um den nach einer anderen DBA-Verteilungsnorm erhobenen (niedrigeren) Steuersatz reduziert.

- **Beispiel 3⁹⁾**

Die im Staat S ansässige SCo leistet eine Zahlung in Höhe von 100 an die im Staat R ansässige RCo. SCo und RCo sind verbundene Personen. Im Staat R unterliegen die Einkünfte einer Steuerbegünstigung, woraus sich ein Steuersatz von 4 % ergibt. Aufgrund der auf die Einkünfte im DBA zwischen dem Staat S und dem Staat R anzuwendenden Verteilungsnorm darf Staat S eine Steuer von 2,5 % erheben. Das DBA enthält eine STTR, die anzuwenden ist, weil die Einkünfte im Staat R einer Steuer von weniger als 9 % unterliegen. Der Staat S ist berechtigt, eine „*specified rate*“ von 2,5 % zu erheben (9 % – 4 % – 2,5 %). Staat S darf also die Einkünfte in Höhe von 100 mit 5 % besteuern (2,5 % aufgrund der DBA-Verteilungsnorm, 2,5 % in Form der „*specified rate*“).

Soweit der Quellenstaat Einkünfte auf Nettobasis besteuert, sind diese zwecks Ermittlung des Steuersatzes im Quellenstaat auf einen Bruttobetrag hochzurechnen.

- **Beispiel 4¹⁰⁾**

Die im Staat S ansässige SCo leistet an die im Staat R ansässige RCo eine Zahlung in Höhe von 100 für die Nutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen. Die mit den Einkünften zusammenhängenden, bei RCo anfallenden Kosten betragen 40. SCo und RCo sind verbundene Personen. Im Staat R unterliegen die Einkünfte einem Steuersatz von 4 %. Aus dem DBA zwischen Staat S und Staat R ergibt sich, dass Staat S die entsprechende Einkunftsart in Höhe von 10 % des Nettobetrags besteuern darf. Das Abkommen enthält eine STTR.

Die „*specified rate*“ beträgt 5 % (9 % – 4 %). Aufgrund der für die Nutzungsentgelte relevanten Verteilungsnorm darf Staat S eine Steuer von 10 % auf 60 (100 – 40), also 6, erheben. Da der sich daraus ergebende Steuersatz von 6 % über der „*specified rate*“ von 5 % liegt, findet die STTR keine Anwendung.

⁹⁾ Tz 8 OECD-STTR-MK.

⁹⁾ Tz 13 OECD-STTR-MK.

¹⁰⁾ Tz 15 OECD-STTR-MK.

2. Von der STTR betroffene Einkünfte

Abs 4 lit a OECD-STTR enthält eine taxative Aufzählung der von der STTR betroffenen Einkunftsarten („covered income“),¹¹⁾ die zwischen verbundenen Personen („connected persons“) fließen:¹²⁾

- i. Zinsen iSd Art 11 Abs 3 OECD-MA;
- ii. Lizenzgebühren iSd Art 12 Abs 2 OECD-MA;
- iii. Zahlungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Vertriebsrechten für ein Produkt oder eine Dienstleistung;
- iv. Versicherungs- und Rückversicherungsprämien;
- v. Gebühren für die Bereitstellung finanzieller Garantien oder sonstige Finanzierungsgebühren;
- vi. Mieten oder andere Zahlungen für die Nutzung oder das Recht zur Nutzung industrieller, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen, oder
- vii. Vergütungen für die Erbringung von Dienstleistungen.

Die folgenden Einkünfte zählen gemäß Abs 4 lit b OECD-STTR nicht zum „covered income“:

- i. Mieten oder andere Zahlungen, die für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung eines Schiffes, das der Beförderung von Personen oder Frachten im internationalen Verkehr auf „bare boat charter basis“¹³⁾ dient, bezahlt werden, oder
- ii. Einkünfte, die von einer Person bezogen werden, deren Besteuerung nach dem Recht eines DBA-Vertragsstaates anhand der Tonnage des Schiffes bestimmt wird.

Abs 4 lit c OECD-STTR verweist bezüglich der Bestimmung der Einkunftsquelle von Zinsen iSd Abs 4 lit a sublit i auf die Definition in Art 11 Abs 5 OECD-MA.¹⁴⁾ In allen anderen Fällen des Abs 4 lit a sublit ii bis vii gilt, dass die Einkünfte „be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State“. Die Einkünfte gelten also aus dem Staat stammend, in dem der Schuldner der Vergütungen ansässig ist. Hat aber der Schuldner der Vergütungen, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte und ist die Schuld, für welche die Vergütungen bezahlt werden, der Betriebsstätte zuzuordnen und trägt die Betriebsstätte diese Zinsen, so gelten die Zinsen aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte gelegen ist.¹⁵⁾

3. Der Steuersatz

Abs 5 lit a und b OECD-STTR definieren den Begriff „Steuersatz“:

- a. Als „Steuersatz“ („tax rate“) gilt der im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Einkünfte erhobene gesetzliche Steuersatz, der auf die von der STTR betroffenen Einkünfte erhoben wird. Soweit der Einkünfteempfänger eine Steuerbegünstigung

¹¹⁾ Soweit sich kein anderer Hinweis findet, werden in der Folge die von der STTR betroffenen Einkunftsarten („covered income“) als „Einkünfte“ bezeichnet. Ausführlich zum Inhalt der sieben Einkunftsarten siehe Tz 16 ff OECD-STTR-MK.

¹²⁾ Die Einschränkung der STTR auf Zahlungen zwischen verbundenen Personen ergibt sich aus Abs 8 lit b OECD-STTR, der Einkünfte „[...] derived by a resident of the other Contracting State [...] that is [...] not connected to the payer [...]“ vom Anwendungsbereich der STTR ausnimmt.

¹³⁾ Charter eines Schiffes ohne Crew, Kapitän oder Skipper.

¹⁴⁾ Art 11 Abs 5 OECD-MA: „Zinsen gelten dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Hat aber der Schuldner der Zinsen, ohne Rücksicht darauf, ob er in einem Vertragsstaat ansässig ist oder nicht, in einem Vertragsstaat eine Betriebsstätte und ist die Schuld für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte eingegangen worden und trägt die Betriebsstätte die Zinsen, so gelten die Zinsen als aus dem Staat stammend, in dem die Betriebsstätte liegt.“

¹⁵⁾ Tz 40 ff OECD-STTR-MK.

(„*preferential adjustment*“) in Anspruch nehmen kann, gilt der sich daraus ergebende reduzierte Steuersatz.¹⁶⁾

- b. Die bei der Bestimmung des Steuersatzes zu berücksichtigenden Steuern („*relevant taxes*“) sind jene, die in Art 2 OECD-MA („*Unter das Abkommen fallende Steuern*“) genannt sind, und jegliche Steuern, die auf das Nettoeinkommen erhoben werden.¹⁷⁾

Der OECD-STTR-MK eröffnet den DBA-Vertragsstaaten allerdings die Möglichkeit, sich bilateral auf eine alternative Ermittlung des Steuersatzes zu einigen.¹⁸⁾

Abs 5 lit c OECD-STTR verpflichtet die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten dazu, soweit das zur Anwendung der STTR notwendig ist, in schriftlicher Form einerseits den gesetzlichen Steuersatz und dessen Änderung mitzuteilen, der von den in diesem Staat ansässigen Personen auf die von der STTR betroffenen Einkünfte erhoben wird, und andererseits allfällige „*preferential adjustments*“ sowie die Änderung solcher Begünstigungen bekanntzugeben.¹⁹⁾

Als „*preferential adjustment*“ gilt gemäß Abs 6 lit a OECD-STTR eine dauerhafte Kürzung („*permanent reduction*“) der steuerpflichtigen Einkünfte oder der darauf entfallenden Steuer im Ansässigkeitsstaat des Empfängers, die darin bestehen kann, dass

- i. die Einkünfte zur Gänze oder teilweise steuerfrei gestellt werden;²⁰⁾
- ii. ein Abzug von der Bemessungsgrundlage auf Basis der Einkünfte geltend gemacht werden kann, ohne Berücksichtigung der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden tatsächlich angefallenen Aufwendungen (zB Patentboxen);²¹⁾
- iii. eine Steuergutschrift gewährt wird (anrechenbare ausländische Steuern ausgenommen), die auf Grundlage der Einkünfte oder der darauf entfallenden Steuern berechnet wird (Forschungsfreibeträge oder -prämien werden dabei nicht berücksichtigt²²⁾);

und die mit den von der STTR betroffenen Einkünften in unmittelbarem Zusammenhang („*directly linked to the item of covered income*“) stehen oder die einer Regelung unterliegen, die – im Vergleich zu den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen – geografisch mobile Aktivitäten (zB Finanz- und sonstige Dienstleistungen, Bereitstellung immaterieller Vermögenswerte) steuerlich begünstigt.²³⁾

Die sich aus Art 23A oder Art 23B OECD-MA für den Ansässigkeitsstaat ergebenden Verpflichtungen, ausländische Einkünfte steuerfrei zu stellen oder ausländische Steuern anzurechnen, sind bei der Anwendung des Abs 6 OECD-STTR nicht zu berücksichtigen (Abs 6 lit b sublit i).²⁴⁾

Als „*dauerhafte Kürzung*“ gilt gemäß Abs 6 lit b sublit ii OECD-STTR eine solche, die sich im Zeitablauf nicht umkehrt. Eine dauerhafte Kürzung liegt aber auch dann vor, wenn der Empfänger der Einkünfte in seinem Ansässigkeitsstaat Einfluss auf den Zeitpunkt der steuerlichen Gewinnrealisierung hat und diese Einkünfte in seinem Ansässigkeitsstaat nicht innerhalb von drei Jahren nach Ende des Steuerjahres, in dem die Einkünfte erzielt worden sind, steuerlich erfasst werden.²⁵⁾

Erzielt ein in einem DBA-Vertragsstaat ansässiges Unternehmen Einkünfte, die dort einem gesetzlichen Steuersatz von weniger als 9 % unterliegen, diese Einkünfte jedoch

¹⁶⁾ Tz 44 OECD-STTR-MK.

¹⁷⁾ Tz 53 OECD-STTR-MK.

¹⁸⁾ Tz 62 ff OECD-STTR-MK.

¹⁹⁾ Tz 54 OECD-STTR-MK.

²⁰⁾ Tz 85 OECD-STTR-MK.

²¹⁾ Tz 96 f OECD-STTR-MK.

²²⁾ Tz 98 f OECD-STTR-MK.

²³⁾ Tz 92 ff OECD-STTR-MK.

²⁴⁾ Tz 105 OECD-STTR-MK.

²⁵⁾ Tz 82 ff OECD-STTR-MK.

einer in einem Drittstaat gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, ist zwecks Berechnung des Steuersatzes iSd Abs 5 OECD-STTR auf den im Betriebsstättenstaat – unter Berücksichtigung allfälliger Steuerbegünstigungen – erhobenen Steuersatz abzustellen (Abs 7 OECD-STTR).²⁶⁾ Sollte eine missbräuchliche Verlagerung von Gesellschaftsanteilen, Forderungen, Rechten oder Vermögenswerten an Betriebsstätten erfolgt sein, mit der Absicht, die daraus resultierenden Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses steuerfrei zu stellen, könnte der Quellenstaat unter Verweis auf Art 29 Abs 8 OECD-MA („*principal purpose test*“) die DBA-Anwendung verweigern. In diesem Fall wäre auch die STTR nicht anwendbar.²⁷⁾ Der Quellenstaat könnte die abfließenden Einkünfte nach seinem nationalen Steuerrecht erfassen.

Die STTR geht grundsätzlich davon aus, dass der Empfänger der Einkünfte in seinem Ansässigkeitsstaat auf Nettobasis besteuert wird. Erfolgt die Besteuerung nach einer anderen Methode („*alternative base*“), schlägt der OECD-STTR-MK den DBA-Vertragsstaaten vor, die Art der Berechnung der „*tax rate*“ bzw der darin erfassten „*relevant taxes*“ im DBA selbst oder in einem Protokoll zum DBA zu definieren.²⁸⁾

4. Ausnahmen von der STTR

Werden die von der OECD-STTR erfassten Einkünfte von einer natürlichen Person bezahlt,²⁹⁾ soll gemäß Abs 8 OECD-STTR die STTR keine Anwendung finden. Gleiches gilt, wenn der im anderen DBA-Vertragsstaat ansässige Empfänger der Einkünfte eine natürliche Person ist (lit a),³⁰⁾ nicht mit dem Zahlenden verbunden ist (lit b), der Empfänger ein anerkannter Pensionsfonds iSd Art 3 Abs 1 lit i OECD-MA³¹⁾ ist (lit c) oder eine gemeinnützige Einrichtung ist, die ausschließlich religiösen, karitativen, wissenschaftlichen, künstlerischen, kulturellen, sportlichen, pädagogischen oder ähnlichen Zwecken dient (lit d). Es handelt sich dabei um eine demonstrative Aufzählung.³²⁾ Unternehmerische Tätigkeiten, die der gemeinnützigen Einrichtung nicht dienlich sind, unterliegen sehr wohl der STTR.³³⁾

Auch der Staat und seine Gebietskörperschaften (lit e sublit i) und von diesen gegründete Einrichtungen (lit e sublit iii) oder Einrichtungen, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich in deren Eigentum stehen, sind als Empfänger der Einkünfte von der STTR ausgenommen, ebenso wie Zentralbanken (lit e sublit ii).³⁴⁾ Durch diese Ausnahmen soll sichergestellt werden, dass die mit der Steuerbefreiung dieser Einrichtungen verfolgten politischen Ziele durch die STTR nicht torpediert werden.³⁵⁾ Voraussetzung für die Anwendung des Abs 8 OECD-STTR-MK ist jedoch, dass diese Einrichtungen öffentliche Funktionen ausüben und nicht unternehmerisch tätig sind („*do not carry on a trade of business*“). So wäre zB eine regierungseigene Kommerzbank nicht von der STTR ausgenommen.³⁶⁾ Ausgenommen von der STTR sind auch internationale Organisationen (lit f),³⁷⁾ regulierte Investmentfonds,³⁸⁾ und Versicherungsgesellschaften³⁹⁾ (lit g), soweit deren Einkünfte aus Vermögenswerten stammen, die dazu dienen, Verpflichtungen gegenüber Versicherungsnehmern zu erfüllen (lit g).

²⁶⁾ Tz 106 ff OECD-STTR-MK.

²⁷⁾ Tz 112 OECD-STTR-MK.

²⁸⁾ Tz 62 ff OECD-STTR-MK.

²⁹⁾ Tz 55 OECD-STTR-MK.

³⁰⁾ Tz 114 OECD-STTR-MK.

³¹⁾ Tz 116 OECD-STTR-MK.

³²⁾ Tz 117 ff OECD-STTR-MK.

³³⁾ Tz 119 OECD-STTR-MK.

³⁴⁾ Tz 120 ff OECD-STTR-MK.

³⁵⁾ Tz 115 OECD-STTR-MK.

³⁶⁾ Tz 124 OECD-STTR-MK.

³⁷⁾ Tz 125 OECD-STTR-MK.

³⁸⁾ Tz 126 ff OECD-STTR-MK

³⁹⁾ Tz 135 ff OECD-STTR-MK.

Die STTR gilt auch nicht für Rechtsgebilde („*entity or arrangement*“), die auf Ebene des Rechtsgebildes oder ihrer Anteilseigner besteuert werden, die sich im Eigentum eines größeren Personenkreises befinden („*widely held*“) und überwiegend Immobilien halten oder die auf Ebene des Rechtsgebildes oder seiner Anteilseigner (ohne Berücksichtigung der in Abs 8 OECD-STTR ausgenommenen Personen) im Ansässigkeitsstaat des Rechtsgebildes auf Ebene des Rechtsgebildes oder seiner Anteilseigner einem Steuersatz von mindestens 9 % unterliegen (lit h).⁴⁰⁾ Ausgenommen sind auch Rechtsgebilde, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich (zu mindestens 95 %)⁴¹⁾ von Personen oder Rechtsgebilden gehalten werden, die in lit c bis h genannt werden und die gegründet wurden, um für deren Anteilseigner Vermögenswerte zu halten, zu verwalten oder zu deren Nutzen zu investieren oder für diese unterstützende Aktivitäten zu erbringen (lit i sublit i).⁴²⁾ Der OECD-STTR-MK nennt Staatsfonds („*sovereign wealth fund*“)⁴³⁾ als Beispiel, soweit diese nicht unter lit e zu subsumieren sind.⁴⁴⁾ Soweit die in lit e genannten staatlichen Einrichtungen ein Rechtsgebilde errichten, um ausschließlich oder nahezu ausschließlich die in lit i sublit i genannten Aktivitäten oder damit in Zusammenhang stehende Investitionen durchzuführen, sind auch solche Rechtsgebilde vom Anwendungsbereich der OECD-STTR ausgenommen (lit i sublit ii).

5. Keine STTR bei Unterschreiten einer Gewinnschwelle

Abs 1 und Abs 2 OECD-STTR sollen gemäß Abs 9 lit a OECD-STTR auf die von der STTR betroffenen Einkünfte nicht anwendbar sein, wenn der Bruttobetrag der Einkünfte iSd Abs 4 lit a sublit iii bis vii OECD-STTR nicht höher ist als die diesen (nach Fremdverhaltensgrundsätzen⁴⁵⁾) direkt oder indirekt zuordenbaren Kosten⁴⁶⁾ zuzüglich eines Gewinnaufschlags von 8,5 % („*mark-up threshold*“). Zinsen und Lizenzgebühren iSd Abs 4 lit a sublit i und ii OECD-STTR sind wegen des mit diesen Einkunftsarten verbundenen höheren BEPS-Risikos von dieser Regelung ausgeschlossen.⁴⁷⁾

Die Berechnung ist grundsätzlich für jede einzelne der in Abs 4 lit a sublit iii bis vii OECD-STTR genannten Einkunftsarten vorzunehmen.⁴⁸⁾ Soweit jedoch die in einem Steuerjahr erzielten Einkünfte aufgrund einer einzigen vertraglichen Vereinbarung der gleichen Einkunftsart zuzuordnen sind, können zur Berechnung des Gewinnaufschlags die direkt oder indirekt zuordenbaren Kosten zusammengefasst werden (Abs 9 lit a OECD-STTR).⁴⁹⁾ Als Beispiel nennt der OECD-STTR-MK die vierteljährliche Zahlung einer Jahresgebühr.⁵⁰⁾ Auch wenn die Einkünfte auf verschiedenen Verträgen beruhen oder verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind, können die Gesamtkosten den Bruttobeträgen gesamthaft gegenübergestellt werden, wenn die Einkünfte so miteinander verknüpft sind, dass eine zusammenfassende Analyse zu verlässlicheren Ergebnissen führt (Art 9 lit b OECD-STTR).⁵¹⁾

Erzielt eine Person Mieteinkünfte iSd Abs 4 lit a sublit vii und enthalten die diesen zuzuordnenden Kosten auch solche, die aus Geschäften resultieren, die mit Personen abgeschlossen worden sind, die mit dem Empfänger der Einkünfte verbunden sind („*connected to the person deriving the income*“) und in Drittstaaten ansässig sind, dürfen diese

⁴⁰⁾ Tz 138 ff OECD-STTR-MK.

⁴¹⁾ Tz 145 OECD-STTR-MK.

⁴²⁾ Tz 143 ff OECD-STTR-MK.

⁴³⁾ Tz 151 OECD-STTR-MK.

⁴⁴⁾ Tz 143 OECD-STTR-MK.

⁴⁵⁾ Tz 166 OECD-STTR-MK.

⁴⁶⁾ Tz 161 OECD-STTR-MK.

⁴⁷⁾ Tz 156 ff OECD-STTR-MK.

⁴⁸⁾ Tz 158 OECD-STTR-MK.

⁴⁹⁾ Tz 169 ff OECD-STTR-MK.

⁵⁰⁾ Tz 170 OECD-STTR-MK.

⁵¹⁾ Tz 173 OECD-STTR-MK.

Kosten im Ausmaß des 80 % der Gesamtkosten überschreitenden Betrags nicht berücksichtigt werden, wenn die im Drittstaat ansässige Person mit den Einkünften aus diesem Geschäft einem Steuersatz von unter 9 % unterliegt (Abs 9 lit c OECD-STTR) und

- i. die mit dem Empfänger der Einkünfte verbundene Person ihre Leistungen direkt an den Schuldner der Dienstleistungsvergütung erbringt oder
- ii. die mit dem Empfänger der Einkünfte verbundene Person in Geschäftsbeziehungen mit einer anderen mit dem Empfänger der Einkünfte verbundenen Person eintritt, diese andere Person in ihrem Ansässigkeitsstaat mit den daraus erzielten Einkünften einem Steuersatz von unter 9 % unterliegt und die andere Person ihre Leistungen direkt an den Schuldner der Dienstleistungsvergütung erbringt.

- **Beispiel 5⁵²⁾**

Die im Staat R ansässige RCo erwirtschaftet Dienstleistungsvergütungen aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung mit der in Staat S ansässigen SCo. Bei RCo fallen aufgrund einer Geschäftsbeziehung mit TCo, ein mit RCo verbundenes, in einem Drittstaat ansässiges Unternehmen, Aufwendungen iZm der Leistungserbringung an SCo an. TCo unterliegt mit den bezogenen Vergütungen in ihrem Ansässigkeitsstaat einem Steuersatz von unter 9 %. Die Voraussetzungen des Abs 9 lit c sublit i OECD-STTR wären erfüllt, soweit TCo einen Teil bzw seine Gesamtleistung direkt an SCo erbringt. Sollte TCo wiederum die im Staat X ansässige XCo als Subunternehmer beauftragen, die im Staat X einem Steuersatz von unter 9 % unterliegt und die ihre Leistungen insgesamt oder teilweise direkt an die SCo erbringt, wäre Abs 9 lit c sublit ii OECD-STTR erfüllt.

Zur Anwendung der „80%-Regel“ findet sich im OECD-STTR-MK das folgende Beispiel:

- **Beispiel 6⁵³⁾**

Die im Staat R ansässige RCo erwirtschaftet Dienstleistungsvergütungen in Höhe von 160 aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung mit der in Staat S ansässigen SCo, wofür RCo Kosten in Höhe von 150 aufzuwenden hat. 60 davon entfallen auf eine Transaktion mit TCo1 und 70 davon auf eine Transaktion mit TCo2. TCo1 und TCo2 sind mit RCo verbunden und in einem Drittstaat ansässig. 20 entfallen auf Transaktionen mit unabhängigen Dritten. Vor Anwendung des Abs 9 lit c OECD-STTR erwirtschaftet RCo einen Gewinnaufschlag von 6,67 %. TCo1 und TCo2 unterliegen mit ihren Einkünften einem Steuersatz von unter 9 %. Deshalb werden die Gesamtkosten auf 80 % (120) reduziert. Da die an TCo1 und TCo2 bezahlten Vergütungen insgesamt 130 betragen, ist die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Gewinnaufschlags („*mark-up*“) von 150 auf 140 (120 an verbundene Unternehmen, 20 an Dritte) zu kürzen. Daraus ergibt sich ein „*mark-up*“ von 14 %, der den in Abs 9 OECD-STTR vorgesehenen „*mark-up*“ von 9 % überschreitet, sodass die STTR anzuwenden ist.

Würde in Beispiel 6 TCo2 in ihrem Ansässigkeitsstaat einem Steuersatz von mehr als 9 % unterliegen und nur jener im Ansässigkeitsstaat von TCo1 darunter liegen, wären nur die an TCo1 fließenden Vergütungen auf 80 % der Gesamtkosten (120) begrenzt. Da aber die an TCo1 fließenden Vergütungen (60) darunter liegen, bleibt es beim „*mark-up*“ von 6,67 %, und Abs 9 OECD-STTR wäre nicht anwendbar.

Als „*verbundene Person*“ („*connected person*“) gilt eine Person dann, wenn unter Berücksichtigung aller Tatsachen und Umstände eine Person eine andere Person faktisch kontrolliert oder beide Personen einer gemeinsamen Kontrolle unterliegen. Als „*connected*“ gelten jedenfalls Personen mit einer mehr als 50%igen gesellschaftsrechtlichen Verflechtung (Abs 10 lit a und lit b OECD-STTR), wobei der OECD-STTR-MK diesbezüglich auf die Ausführungen im OECD-MK zu Art 5 Abs 8 OECD-MA⁵⁴⁾ verweist.⁵⁵⁾

6. Verbundene Personen und zielgerichtete Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr

Abs 11 OECD-STTR bezweckt, Vereinbarungen zu begegnen, die eine Umgehung der STTR zum Ziel haben, indem Einkünfte über zwischengeschaltete Personen (Interme-

⁵²⁾ Tz 181 f OECD-STTR-MK.

⁵³⁾ Tz 184 f OECD-STTR-MK.

⁵⁴⁾ Tz 119 bis 121 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁵⁾ Tz 192 OECD-STTR-MK.

diäre) geleitet werden, die entweder nicht verbundene oder verbundene Unternehmen sein können und einem Steuersatz von 9 % oder mehr unterliegen, die dann an einen „ultimate recipient“ weitergeleitet werden, der mit diesen Einkünften einem Steuersatz von weniger als 9 % unterliegt.⁵⁶⁾ Diese Anti-Missbrauchsregel soll zur Anwendung, kommen wenn

- a. eine aus einem Vertragsstaat stammende Zahlung, die der STTR unterliegt – bezeichnet als die „ursprüngliche“ Zahlung („original payment“) –, von einer Person geleistet wird, die keine natürliche Person ist⁵⁷⁾ und die Zahlung an einen Intermediär geleistet wird, der in einem der beiden DBA-Vertragsstaaten ansässig ist („intermediary“),⁵⁸⁾ und
- b. der Intermediär innerhalb eines Zeitraums von 365 Tagen (beginnend mit dem Tag der ursprünglichen Zahlung) direkt oder indirekt „verbundene“ Zahlungen über einen Betrag leistet, der vollständig oder nahezu vollständig der ursprünglichen Zahlung (90 % der ursprünglichen Zahlung⁵⁹⁾) entspricht („related payment“), und⁶⁰⁾
 - i. die Zahlung an eine oder mehrere Personen erfolgt, die nicht gemäß Abs 8 OECD-STTR ausgenommen sind, und die mit der Person, welche die ursprüngliche Zahlung geleistet hat, verbunden sind („connected payee“);⁶¹⁾
 - ii. der verbundene Zahlungsempfänger („connected payee“) in seinem Ansässigkeitsstaat mit den von ihm bezogenen, der STTR unterliegenden Einkünften einem Steuersatz von weniger als 9 % unterliegt und der gesetzliche Steuersatz im Ansässigkeitsstaat des Intermediärs unter Berücksichtigung abkommensrechtlicher Ermäßigungen („intermediary tax rate“) einem Steuersatz von unter 9 % unterliegt;⁶²⁾ und,
 - iii. falls der Intermediär die ursprüngliche Zahlung in seinem Ansässigkeitsstaat in sein steuerpflichtiges Einkommen einbezieht, die „related payments“ bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht werden können;⁶³⁾ und
- c. wenn davon ausgegangen werden kann, dass der Intermediär die „related payments“ nicht geleistet hätte, wenn nicht die ursprüngliche Zahlung („original payment“) geflossen wäre.⁶⁴⁾

Die Anwendbarkeit dieser Anti-Missbrauchsregel setzt voraus, dass die in Abs 11 lit a, b und c OECD-STTR genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Die Regelung hat zur Folge, dass Zahlungen – unabhängig von der Zwischenschaltung von Intermediären – dem „ultimate recipient“ zugerechnet werden.⁶⁵⁾

Die an den Intermediär geleistete ursprüngliche Zahlung („original payment“) oder jegliche verbundene Zahlung („related payment“), die an einen im anderen DBA-Vertragsstaat verbundenen Einkommensempfänger („connected payee“) geleistet wird, ist für Zwecke der Anwendung der STTR so zu behandeln, als wäre die Zahlung an eine im anderen Staat ansässige, mit dem Zahlungspflichtigen verbundene Person erfolgt, wobei der auf die Einkünfte entfallende Steuersatz wie folgt zu ermitteln ist:

⁵⁶⁾ Tz 197 OECD-STTR-MK.

⁵⁷⁾ Die STTR ist zwar auf natürliche Personen als Zahlungsschuldner oder -empfänger nicht anwendbar. Allerdings kann für Zwecke des Abs 11 OECD-STTR eine natürliche Person Intermediär sein (Tz 198 OECD-STTR-MK).

⁵⁸⁾ Tz 197 ff OECD-STTR-MK.

⁵⁹⁾ Tz 202 OECD-STTR-MK.

⁶⁰⁾ Tz 201 ff OECD-STTR-MK.

⁶¹⁾ Tz 203 OECD-STTR-MK.

⁶²⁾ Tz 204 OECD-STTR-MK.

⁶³⁾ Tz 205 OECD-STTR-MK.

⁶⁴⁾ Tz 206 f OECD-STTR-MK.

⁶⁵⁾ Tz 208 OECD-STTR-MK.

- d. Falls die ursprüngliche Zahlung an einen im anderen DBA-Vertragsstaat ansässigen Intermediär erfolgt, entspricht der Steuersatz jenem, dem der verbundene Zahlungsempfänger mit den Einkünften („*connected payee*“) unterliegt, oder jenem, der auf die Einkünfte des Intermediärs erhoben wird, wobei der jeweils höhere Satz relevant ist.
- e. Erfolgt die ursprüngliche Zahlung an einen Intermediär, der im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsschuldners ansässig ist, kommt jener Steuersatz zur Anwendung, dem der Empfänger der Zahlung („*related payment*“) in seinem Ansässigkeitsstaat unterliegt.

Die Anwendung und Wirkungsweise der „*targeted anti-avoidance rule*“ in Abs 11 OECD-STTR ist in einem Anhang A anhand von sechs Beispielen ausführlich dargestellt.⁶⁶⁾

Zum Verhältnis des Abs 9 OECD-STTR und dem in Art 29 Abs 9 OECD-MA geregelten „*principal purpose test*“, der es den DBA-Vertragsstaaten ermöglicht, abkommensrechtliche Begünstigungen zu versagen, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass die Erwirkung einer abkommensrechtlichen Begünstigung einer der wesentlichen Zwecke einer Gestaltung war, führt der OECD-STTR-MK aus, dass selbst im Fall der Nichtanwendbarkeit des Abs 9 OECD-STTR die Anwendung des Art 29 Abs 9 OECD-MA nicht ausgeschlossen ist. Gleiches gilt für die in Art 29 Abs 1 bis 7 OECD-MA vorgesehenen „*Limitation-on-Benefits*“-Regeln).⁶⁷⁾

7. Die Wesentlichkeitsschwelle

Entsprechend der in Art 12 STTR geregelten „*materiality threshold*“ soll die STTR nicht anwendbar sein, wenn die an den Zahlungsempfänger („*tested payee*“) fließenden Einkünfte gewisse Schwellenwerte nicht überschreiten.⁶⁸⁾ Das wäre dann der Fall, wenn

- der Bruttobetrag der Einkünfte, die von einer oder mehreren im Quellenstaat ansässigen Personen, die mit dem „*tested payee*“ verbunden sind, gezahlt werden und vom „*tested payee*“ oder einer mit diesem verbundenen Person bezogen werden, und
- der Bruttobetrag der Einkünfte, die von einer oder mehreren im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätten getragen werden, über die der „*tested payee*“ oder mit ihm verbundene Personen eine Geschäftstätigkeit ausüben, und die vom „*tested payee*“ oder einem oder mehreren mit dem getesteten Zahlungsempfänger verbundenen Gebietsansässigen des anderen Staates erzielt werden,

im jeweiligen Steuerjahr einen bestimmten Schwellenwert nicht überschreiten. Dieser Schwellenwert soll sich an der wirtschaftlichen Stärke der beiden Vertragsstaaten orientieren, wobei der jeweils niedrigere Wert in das DBA übernommen werden soll. Für DBA-Vertragsstaaten mit einem Bruttoinlandsprodukt (GPD) von mehr als 40 Mrd Euro wird ein Schwellenwert von 1 Mio Euro vorgeschlagen. Liegt das GPD darunter, soll der Schwellenwert nur 250.000 Euro betragen.⁶⁹⁾ In die Berechnung des Schwellenwertes sind alle von der STTR betroffenen Einkunftsarten einzubeziehen, die von Zahlungsschuldern an die in anderen Staaten verbundenen Zahlungsempfänger geleistet werden, inklusive jener, die gemäß Abs 11 OECD-STTR dem „*ultimate recipient*“ zuzurechnen sind.⁷⁰⁾

• Beispiel 7⁷¹⁾

Die im Staat S ansässige SCo1 leistet Zahlungen an RCo1 (50.000) und an RCo2 (30.000). Die ebenfalls im Staat S ansässige SCo2 leistet Zahlungen an RCo3 (130.000). Die im Drittstaat T ansässige TCo unterhält im Staat S eine Betriebsstätte, der Aufwendungen der RCo1 in Höhe von 45.000 zuzu-

⁶⁶⁾ OECD-STTR, Annex A („*Operation of the targeted anti-avoidance rule*“).

⁶⁷⁾ Tz 214 ff OECD-STTR-MK.

⁶⁸⁾ Tz 223 OECD-STTR-MK.

⁶⁹⁾ Tz 233 OECD-STTR-MK.

⁷⁰⁾ Tz 231 OECD-STTR-MK.

⁷¹⁾ Tz 232 OECD-STTR-MK.

rechnen sind. RCo1, RCo2 und RCo3 sind im Staat R ansässig. RCo3 („*tested payee*“) ist mit SCo1, SCo2, RCo1, RCo2 und TCo verbunden. Der gesetzliche Steuersatz in Staat R liegt zwar über 9 %, allerdings kann RCo3 eine Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen, woraus sich ein Steuersatz ergibt, der unter der 9%igen Schwelle gelegen ist. Das DBA zwischen Staat S und Staat R enthält eine Abs 12 OECD-STTR nachgebildete Wesentlichkeitsgrenze in Höhe von 250.000 Euro. Die Summe der aus Staat S stammenden Einkünfte, die von Personen erzielt werden, die mit RCo3 verbunden sind, beträgt 255.000. Die Wesentlichkeitsgrenze ist damit überschritten. Staat S kann von der Zahlung der SCo2 an die RCo3 (130.000) die „*specified rate*“ erheben, da nur diese Einkünfte in den Anwendungsbereich von Abs 1 und Abs 2 OECD-STTR fallen. Würden die im Staat R ansässigen verbundenen Personen nur Zahlungen von SCo2 beziehen, würde die Wesentlichkeitsgrenze nicht überschritten, und die STTR würde vom Staat S nicht angewandt werden können.

8. Anwendbarkeit der STTR auf Betriebsstätten im Quellenstaat

Abs 13 OECD-STTR spiegelt den in Art 10 Abs 4 OECD-MA, Art 11 Abs 4 OECD-MA und Art 12 Abs 3 OECD-MA vorgesehenen *Betriebsstättenvorbehalt* und nimmt Einkünfte vom Anwendungsbereich der STTR aus, wenn diese entsprechend Art 7 OECD-MA einer im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsschuldners gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind.⁷²⁾ Denn in diesem Fall dürfen Unternehmensgewinne ohnehin anteilig im Quellenstaat besteuert werden. Bezieht eine in einem DBA-Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte und übt diese Person im anderen Staat, aus dem die Einkünfte stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, sind die Abs 1 und 2 OECD-STTR nicht anzuwenden

- a. auf Zinsen und Lizenzgebühren, wenn die der Zinszahlung zugrunde liegende Schuld, die Rechte oder Vermögenswerte, für welche die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören;
- b. auf andere Einkünfte, soweit diese in Übereinstimmung mit Art 7 OECD-MA der Betriebsstätte zuzurechnen sind.

In diesen Fällen ist die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA) anzuwenden.

9. Administration

Gemäß Art 14 OECD-STTR ist die Steuer, die auf die Einkünfte entfällt, die aus einem DBA-Vertragsstaat stammen und die in einem Steuerjahr von einer im anderen DBA-Vertragsstaat ansässigen Person bezogen werden, erst nach Ablauf des Steuerjahres, in dem die Einkünfte bezogen werden – also *ex post* – zu ermitteln und vom Quellenstaat durch Veranlagung zu erheben („*ex post annualised charge approach*“).⁷³⁾

Die Steuererhebung im Quellenstaat soll also auf Grundlage einer Steuererklärung erfolgen, zumal die zur Ermittlung der „*specified rate*“ erforderlichen Informationen im Zeitpunkt der Zahlung der von der STTR betroffenen Einkünfte üblicherweise noch nicht vorhanden sein werden (zB Überschreitung der Gewinnschwelle, bestehende Steuerbegünstigungen, Überschreiten der Wesentlichkeitsgrenze).⁷⁴⁾ Allerdings sind die DBA-Vertragsstaaten nicht daran gehindert, die verfahrensrechtliche Vorgangsweise (zB Entlastung an der Quelle oder Rückerstattung der die STTR übersteigenden Steuern) nach nationalem Recht festzulegen.⁷⁵⁾ Die zuständigen Behörden der beiden DBA-Vertragsstaaten können die Anwendung und Umsetzung der STTR durch bilaterale Verständigung vereinbaren (Abs 14 OECD-STTR).

Der OECD-STTR-MK schlägt den DBA-Vertragsstaaten auch vor, ein „*certification system*“ einzuführen, das Steuerausländern die Nicht-Anwendbarkeit der STTR beschei-

⁷²⁾ Tz 234 OECD-STTR-MK.

⁷³⁾ Tz 237, 243 und 244 OECD-STTR-MK.

⁷⁴⁾ Tz 238 OECD-STTR-MK.

⁷⁵⁾ Tz 241 OECD-STTR-MK unter Verweis auf Tz 109 OECD-MK zu Art 1 OECD-MA.

nigt und von der Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen im Quellenstaat befreit.⁷⁶⁾ Der OECD-STTR-MK weist auch auf die Zweckmäßigkeit einer bilateralen Abstimmung der verfahrensrechtlichen Vorgangsweise bei der Einhebung der STTR hin.⁷⁷⁾

10. Die Auswirkungen der STTR

Die STTR ist Teil der Umsetzung der Empfehlungen des OECD-IF, ist Bestandteil von Pillar II und soll in das Abkommensrecht übernommen werden (Abs 15 lit a OECD-STTR). Ziel und Zweck der STTR ist es, die Einschränkung von Besteuerungsrechten, zu denen sich Quellenstaaten in einem DBA verpflichtet haben, teilweise rückgängig zu machen, wenn die von der STTR erfassten Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Empfängers nicht oder niedrigbesteuert werden.⁷⁸⁾ Die STTR hat keine Auswirkung auf die Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen den DBA-Vertragsstaaten.⁷⁹⁾ Die Regelungen der STTR sollen auch keine präjudiziellen Auswirkungen auf die Abkommenspolitik der DBA-Vertragsstaaten bzw auf andere Regelungen eines DBA haben (Art 15 Abs 1 lit b OECD-STTR).⁸⁰⁾ So soll zB die 8,5%ige Gewinnschwelle in Abs 9 OECD-STTR kein Maßstab für die Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes iSd Art 9 OECD-MA sein. Die STTR soll auch keine präjudiziellen Auswirkungen auf spätere Änderungen des konkreten DBA, auf künftige DBA oder DBA-Revisionen mit anderen Staaten oder auf sonstige Übereinkommen haben, welche die DBA-Vertragsstaaten abgeschlossen haben oder noch abschließen werden (Abs 15 OECD-STTR).⁸¹⁾

III. Vermeidung von Doppelbesteuerung

1. Befreiungsmethode und STTR

Die in Art 23A Abs 1 OECD-MA vorgesehene Befreiungsmethode muss aufgrund der STTR angepasst werden. Art 23A OECD-MA soll ein fünfter Absatz angefügt werden, der klarstellen soll, dass die in Art 23A Abs 1 OECD-MA geregelte Befreiungsmethode keine Anwendung auf Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person findet, die im anderen Vertragsstaat *nur aufgrund der Anwendung der STTR besteuert werden dürfen*. Denn die STTR findet nur in Fällen Anwendung, in denen der im Ansässigkeitsstaat auf die von der STTR erfassten Einkünfte erhobene Steuersatz unter 9 % liegt und aufgrund anderer Abkommensbestimmungen der Quellenstaat an der Besteuerung dieser Einkünfte gehindert ist oder sein Besteuerungsrecht auf einen Steuersatz begrenzt ist, der die „*specified rate*“ unterschreitet. Durch diese Ergänzung wird die Anwendung der Befreiungsmethode verweigert und dadurch jene Situation beibehalten, die sich vor der Anwendung der STTR ergeben hätte.⁸²⁾

- **Beispiel 8⁸³⁾**

Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person erzielt Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter, die in einem anderen Vertragsstaat (Quellenstaat) genutzt werden, die auch keiner dort gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können. Gemäß Art 7 OECD-MA hat der Quellenstaat kein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften, und der Ansässigkeitsstaat ist gemäß Art 23A OECD-MA nicht zu deren Befreiung verpflichtet. Bei Anwendung der STTR auf diese Einkünfte wird dem Quellenstaat in Übereinstimmung mit dem DBA jedoch ein Besteuerungsrecht überlassen, und der Ansässigkeitsstaat wäre allein nach dem Wortlaut des Art 23A OECD-MA zur Steuerfreistellung der Einkünfte

⁷⁶⁾ Tz 244 f OECD-STTR-MK.

⁷⁷⁾ Tz 247 f OECD-STTR-MK.

⁷⁸⁾ Tz 250 OECD-STTR-MK.

⁷⁹⁾ Tz 251 OECD-STTR-MK.

⁸⁰⁾ Tz 253 OECD-STTR-MK.

⁸¹⁾ Tz 254 ff OECD-STTR-MK.

⁸²⁾ Tz 269 OECD-STTR-MK.

⁸³⁾ Tz 268 OECD-STTR-MK.

te verpflichtet. Da jedoch das Ergebnis vor Anwendung der STTR beibehalten werden soll, bedarf es der Ergänzung des Art 23A OECD-MA, der in diesem Fall den Ansässigkeitsstaat von seiner Steuerfreistellungsverpflichtung befreit.

- **Beispiel 9⁸⁴⁾**

Die in Staat S Ansässige SCo leistet eine Zahlung von 100 an die im Staat R ansässige RCo. Die Einkünfte unterliegen im Staat R aufgrund einer Steuerbegünstigung einem Steuersatz von 4 %. Die Staaten S und R haben ein DBA abgeschlossen, das dem Quellenstaat an den von RCo bezogenen Einkünften kein Besteuerungsrecht an den Einkünften überlässt, das aber eine STTR enthält. Damit ergibt sich eine vom Staat S anwendbare „*specified rate*“ von 5 % (9 % – 4 %), die Steuer ist deshalb 5. Das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht des Staates S ergibt sich nur aufgrund der STTR. Der neue Art 23A Abs 5 OECD-MA stellt sicher, dass Staat R nicht zur Steuerfreistellung der Einkünfte verpflichtet ist.

Sollte in Abwandlung des Beispiels das DBA zwischen den Staaten S und R dem Staat S ein auf 2,5 % begrenztes Besteuerungsrecht an den Einkünften überlassen und wäre auf diese Einkünfte die Befreiungsmethode iSd Art 23A Abs 1 OECD-MA anzuwenden, gilt Folgendes: Die „*specified rate*“ beträgt grundsätzlich 5 % (9 % – 4 %). Nach einer anderen Verteilungsnorm des DBA darf Staat S die Einkünfte von 100 jedoch mit 2,5 % besteuern. Daraus ergibt sich eine „*specified rate*“ von 2,5 % (5 % – 2,5 %). Der Quellenstaat darf daher eine Steuer von 5 erheben (2,5 % + 2,5 % x 100). Wäre die STTR nicht anwendbar, hätte Staat R die Einkünfte in Höhe von 100 freizustellen. Obwohl die STTR anwendbar ist, dieser Umstand aber nicht der einzige Grund für ein Besteuerungsrecht des Staates S ist, bleibt Staat R zur Steuerfreistellung verpflichtet.

2. Anrechnungsmethode und STTR

Für Zinsen und Dividenden, die gemäß Art 10 Abs 2 OECD-MA und Art 11 Abs 2 OECD-MA auch im Quellenstaat besteuert werden dürfen und einer auf 5 %, 15 % und 10 % begrenzten Abzugsteuer unterliegen, ist in Art 23 Abs 2 OECD-MA die Anrechnungsmethode vorgesehen. Art 23B OECD-MA enthält eine Musterklausel für DBA-Vertragsstaaten, die dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassene Einkünfte generell durch die Anrechnungsmethode entlastet. Art 23A OECD-MA soll durch einen Abs 6 und Art 23B OECD-MA um einen Abs 3 ergänzt werden, die sicherstellen sollen, dass die im Quellenstaat aufgrund einer STTR erhobenen Steuern auf die Steuern des Ansässigkeitsstaates nicht angerechnet werden müssen, sodass jene Situation bewahrt wird, die sich vor der Anwendung der STTR ergeben hätte.⁸⁵⁾

- **Beispiel 10⁸⁶⁾**

Die im Staat ansässige SCo leistet eine Zahlung in Höhe von 100 an die im Staat R ansässige RCo. Diese der STTR unterliegenden Einkünfte dürfen aufgrund der im DBA zwischen den Staaten S und R enthaltenen Verteilungsnorm mit einem Steuersatz von 2,5 % besteuert werden. Das DBA enthält eine STTR (Mindeststeuersatz 9 %). Staat R besteuert die Einkünfte mit einem Steuersatz von 4 %. Wäre die STTR nicht anwendbar, hätte Staat R auf die von den Einkünften erhobene Steuer 2,5 anzurechnen.

Es ergibt sich grundsätzlich eine „*specified rate*“ von 5 %. Unter Berücksichtigung der aufgrund der abkommensrechtlichen Verteilungsnorm dem Staat S zugestandenen 2,5%igen Besteuerung ergibt sich jedoch eine „*specified rate*“ von nur 2,5 % (9 % – 4 % – 2,5 %). Staat R muss nur die aufgrund der Verteilungsnorm im DBA dem Staat S überlassene 2,5%ige Steuer anrechnen, nicht jedoch die aufgrund der STTR zusätzlich vom Staat S erhobenen 2,5 %, sodass jene Situation bewahrt wird, die vor Anwendung der STTR gegeben war.

IV. Auswirkungen der STTR auf die österreichischen DBA

Die STTR ist integraler Bestandteil der globalen Mindestbesteuerung und ein Zugestandnis an Entwicklungsländer. Diese sollen ermächtigt werden, von ihren DBA-Vertragsstaaten, welche die in Abs 4 OECD-STTR genannten Einkünfte mit einem Steuersatz von weniger als 9 % belasten, die Aufnahme einer STTR zu fordern. Das kann im Wege bilateraler Verhandlungen oder durch Anwendung des ab 2. 10. 2023 zur Unter-

⁸⁴⁾ Tz 273 f OECD-STTR-MK.

⁸⁵⁾ Tz 275 ff OECD-STTR-MK.

⁸⁶⁾ Tz 278 f OECD-STTR-MK.

zeichnung bei der OECD aufliegenden MLI 2.0. erfolgen. Das setzt aber voraus, dass das Übereinkommen auch vom jeweils anderen niedrigbesteuernden DBA-Vertragsstaat unterzeichnet wird. Nach den Aussagen des OECD-IF ist das Ersuchen eines Entwicklungslandes, eine STTR in seine DBA zu übernehmen, ein „*binding request*“, sodass der andere Vertragsstaat zur Übernahme der SSTR nach dem Vorbild der Musterklausel – zumindest auf politischer Ebene – verpflichtet ist.

Die *BEPS Monitoring Group*⁸⁷⁾ hat in einem Bericht vom 6. 7. 2023⁸⁸⁾ Kritik an der Ausgestaltung der STTR geübt, zumal die STTR weltweit nur auf etwa 100 DBA mit 32 Niedrigsteuerrändern angewandt werden könne und das für Entwicklungsländer zu erwartende zusätzliche Steueraufkommen sehr gering sei, weil der Steuersatz von 9 % zu niedrig bemessen wäre und der sachliche Anwendungsbereich der STTR begrenzt ist. Die *BEPS Monitoring Group* schlägt deshalb vor, auch automatisierte digitale Dienstleistungen, Vergütungen für die Überlassung von Software und „*capital gains*“ einzu beziehen und den Anwendungsbereich der STTR auch auf Geschäftsbeziehungen mit nicht verbundenen Unternehmen zu erweitern. Entwicklungsländern wird vorgeschlagen, stattdessen eine STTR nach dem vom „*United Nations Tax Committee*“ vorgeschlagenen Muster⁸⁹⁾ mit deutlich weiterem Anwendungsbereich in ihre DBA zu übernehmen oder nach nationalem Recht den Abzug von Betriebsausgaben zu versagen, wenn Zahlungen im Ansässigkeitsstaat des Empfängers einer niedrigen Besteuerung unterliegen.

Die im österreichischen DBA-Netz vereinzelt zu findenden Subject-to-Tax-Klauseln⁹⁰⁾ richten sich gegen den Quellenstaat und sehen vor, dass mangels Besteuerung im Quellenstaat das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurückfällt. Bei der STTR handelt es sich jedoch um eine Regelung, die sich gegen niedrigbesteuernde Ansässigkeitsstaaten richtet, die es dem Quellenstaat erlauben, abkommensrechtliche (Quellen-)Steuerentlastungen nicht uneingeschränkt gegen sich gelten lassen zu müssen, wenn im Ansässigkeitsstaat eine mit 9 % festgelegte Besteuerungsschwelle nicht erreicht wird.

Für die von der STTR betroffenen sieben Einkunftsarten sind in Österreich derzeit kein die 9%-Schwelle unterschreitender Steuersatz und auch keine Steuerbegünstigung vorgesehen, sodass es einer Aufnahme der STTR in die österreichischen DBA nicht bedarf. Sollten jedoch die österreichischen DBA-Staaten, die nach der von der Weltbank zur Bestimmung des Bruttonationaleinkommens verwendeten Atlas-Methode als „*developing countries*“ gelten, dennoch die Aufnahme einer STTR wünschen, wird Österreich als Mitglied des OECD-IF dem Wunsch folgen müssen. Immerhin erfüllen derzeit etwa 40 österreichische DBA-Vertragsstaaten⁹¹⁾ dieses Kriterium, von denen

⁸⁷⁾ Die *BEPS Monitoring Group* ist ein globales Netzwerk unabhängiger, größtenteils Entwicklungs- und Schwellenländern angehöriger Wissenschaftler, das sich mit Fragen des internationalen Steuerrechts beschäftigt, das von Organisationen unterstützt wird, die sich der Steuergerechtigkeit widmen. Ziel und Zweck ist es, die Auswirkungen von Steuervermeidungspraktiken multinationaler Unternehmen zu analysieren, die Umsetzung der BEPS-Maßnahmen zu beobachten und alternative Lösungen vorzuschlagen. Der Fokus der Arbeiten und Berichte der *BEPS Monitoring Group* liegt auf den Folgen, die sich für Entwicklungsländer aus Steuervermeidungspraktiken multinationaler Unternehmen ergeben.

⁸⁸⁾ *The BEPS Monitoring Group*, Taxing Multinationals: The BEPS Proposals and Alternatives (6. 7. 2023).

⁸⁹⁾ *United Nations Committee of Experts of International Tax Matters*, Twenty-fifth session, Proposal for the inclusion of a general “subject to tax” rule in the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, E/C.18/2022/CRP.23 (3. 10. 2022).

⁹⁰⁾ Subject-to-Tax-Klauseln zu Gunsten des Ansässigkeitsstaates finden sich zB in Art 22 Abs 2 lit b DBA Bahrain (BGBl III 2011/14 idF BGBl III 2016/163) oder in Art 15 Abs 4 DBA Deutschland (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32).

⁹¹⁾ Ägypten, Albanien, Algerien, Armenien, Aserbaidschan, Belize, Bosnien, Brasilien, China, Georgien, Indien, Indonesien, Iran, Kasachstan, Kirgistan, Kosovo, Kuba, Malaysia, Marokko, Mazedonien, Mexiko, Moldau, Mongolei, Montenegro, Pakistan, Philippinen, Russland, Serbien, Südafrika, Tadschikistan, Thailand, Tunesien, Türkei, Turkmenistan, Ukraine, Usbekistan, Vietnam und Weißrussland. Die in *kursiver Schrift* gekennzeichneten Staaten sind (Stand 9. 6. 2023) allerdings nicht Mitglied des OECD-IF.

einzelne aber nicht dem OECD-IF angehören und deshalb die Übernahme einer STTR in das DBA mit Österreich nicht mit verbindlicher Wirkung fordern können. Angesichts der Komplexität der Regelung und des aufwändigen Berechnungsmodus nach Ablauf des Steuerjahres bleibt zu hoffen, dass der „STTR-Kelch“ an Österreich vorübergeht.

Sollte die STTR jedoch in das österreichische DBA-Netz übernommen werden, kann die Regelung auch Auswirkungen auf das österreichische Steueraufkommen haben. Soweit Österreich als Quellenstaat nach nationalem Steuerrecht die in Abs 4 OECD-STTR genannten Einkünfte besteuern darf, ein DBA dieses Besteuerungsrecht eliminiert oder begrenzt und der andere Staat auf diese Einkünfte einen Steuersatz von weniger als 9 % erhebt, was zB aus Gründen der Investitionsförderung in einem „*developing country*“ und zwecks Stärkung des Wirtschaftsstandortes durchaus der Fall sein kann, könnte Österreich den Differenzbetrag erheben.

Michael Lang*)

Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars

SWISS FEDERAL COURT RULES ON THE RELEVANCE OF OECD COMMENTARIES

The Swiss Federal Court had to decide on the relevance of the OECD Commentaries for tax treaty interpretation. The Court distinguished between the version of the Commentaries that was already available when the treaty was concluded and later versions. The version already existing at the time the treaty was concluded is highly relevant. However, the Court did not leave much room for later Commentaries. *Michael Lang* analyzes the judgment.

I. Sachverhalt

Das Schweizer Bundesgericht hatte in seinem Urteil vom 23. 6. 2023, 9C_682/2022, über den Fall eines in der Schweiz ansässigen Sportlers zu entscheiden, der bis zur Vertragsauflösung als professioneller Sportler in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) tätig war. Basis der strittigen Zahlung war die Vertragsauflösungsvereinbarung. Diese Vereinbarung spezifiziert nicht ausdrücklich, wofür der Sportclub den Steuerpflichtigen entschädigte. Das Bundesgericht interpretierte die Vereinbarung so, dass – soweit sich ihr eine konkrete Gegenleistung des Steuerpflichtigen für die Entschädigung entnehmen lässt – diese in der Aufgabe sämtlicher Ansprüche gegen den Sportclub bestand. Ein Zusammenhang mit Auftritten, die der Steuerpflichtige in den VAE erst nach dem Abschluss der Vertragsauflösungsvereinbarung absolviert hätte, wird von dem Steuerpflichtigen weder behauptet noch ist ein solcher ersichtlich. Ebenso wenig gibt es für das Bundesgericht Anlass zur Annahme, die Zahlung hätte der zusätzlichen Entschädigung für bereits geleistete Auftritte für den Sportclub gedient. Vielmehr ist die ratenweise Streckung der Entschädigung über beinahe die gesamte Restlaufzeit des Arbeitsvertrags ein starkes Indiz dafür, dass die Entschädigung den künftigen Lohnausfall des Steuerpflichtigen kompensieren sollte. Zu einer solchen Entschädigung war der

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Für die Unterstützung bei der Fahnenkorrektur danke ich Herrn Dominik *Hemmelmeyer*, LL.B. (WU).