

Pillar Two und DBA

**IFA Österreich / Industriellenvereinigung
23. Jänner 2024**

Mag. Dr. Valentin Bendlinger, MSc., LL.B., LL.M. (NYU)
ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz

Audit
Corporate Tax
Global Employment Services
Indirect Tax & Customs
International Tax
Mergers & Acquisitions
Private Clients
Tax Controversy
Transfer Pricing

1

Pillar Two | OECD erkennt keine Konflikte...

Widersprüchliche Aussagen der OECD zum Verhältnis von DBA und Pillar Two

- „Consistent with the intention of the Inclusive Framework, the GloBE Rules (including the IIR and the UTPR) are designed so that the imposition of top-up tax in accordance with those rules will be compatible with the provisions of the UN [and OECD Models]“ - siehe OECD GloBE Administrative Guidance Februar 2023, 6.
- ABER: Art 10.3.6. OECD GloBE Model Rules verweist explizit auf einen potentiellen DBA Konflikt: „Where, under Article 10.3.4, a dual-located Entity that is a Parent Entity is located in a jurisdiction where it is not subject to a Qualified IIR, then the other jurisdiction can require such Entity to apply its Qualified IIR **unless it is restricted by an applicable Tax Treaty in force**“

Anders als im deutschen MinStG, KEIN expliziter treaty-override im österreichischen MinBestG vorgesehen!

2

1

Pillar Two | Verhältnis zum persönlichen Anwendungsbereich von DBA...

OECD MA 2017 gilt nach Art 1 iVm Art 4 für „ansässige Personen“

- Begriff „Person“ definiert in Art 3 Abs 1 lit a OECD MA: „Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen“ -
- Begriff „Ansässige Person“ setzt „Steuerpflicht“ („liability to tax“) voraus

Pillar Two und Ansässigkeit – Wer ist die ansässige Person im Rahmenwerk von Pillar Two? Unternehmensgruppe oder die einzelne Geschäftseinheit?

- Einzelstimmen in der Literatur → Unternehmensgruppe („unitary approach“) – siehe *Piciotto/Kadet, TNI 2022, 454 ff.*
- Überwiegende Literaturmeinung → die einzelne Geschäftseinheit
- § 3 Abs 1 MinBestG: „Der Mindeststeuer **unterliegen in Österreich gelegene Geschäftseinheiten** einer Unternehmensgruppe“

Pillar Two | Verhältnis zum sachlichen Anwendungsbereich von DBA...

OECD MA 2017 gilt nach Art 2 für Steuern vom „Einkommen“ und Steuern vom „Vermögen“

- Als Steuern vom Einkommen gelten nach Art 2 Abs 2 OECD MA „alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens [...] erhoben werden“
- Nach Art 2 Abs 4 OECD MA erfassen DBA überdies „alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art“ die nach Unterzeichnung des jeweiligen Abkommens eingeführt werden → wohl mehr Indizien für Ähnlichkeit (wenn auch SES Elemente von Vermögenssteuern aufweisen kann)

Ist die globale Mindeststeuer eine Steuer auf Einkommen und wenn ja, handelt es sich um eine oder mehrere Steuern?

- Einigkeit in der Literatur: Zumindest NES und PES gelten als Steuern vom Einkommen
- Einzelstimmen (mE nicht überzeugend): SES ist eine „Excise Duty“ (Verbrauchssteuer) – siehe *Christians/Shay, TNI 2023, 450-451.*
- Überwiegende Lehre: Pillar Two Taxes sind eine einheitliche Steuer
 - viele Vertreter aus dem angloamerikanischen Raum sehen NES, PES und SES aber jeweils als eigene voneinander zu unterscheidende Steuern (für DBA aber irrelevant, als das OECD MA nicht zwischen verschiedenen Steuern vom Einkommen unterscheidet) – siehe etwa *Shaheen, TNI 2023, 321.*

Pillar Two | Verhältnis zu den DBA-Verteilungsnormen...

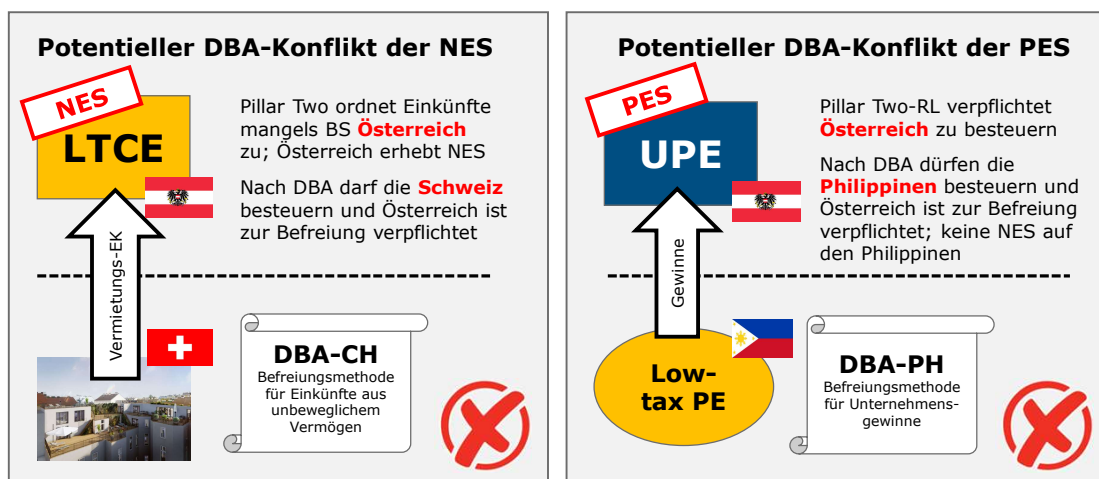
DBA verteilen Besteuerungsrechte

- für Geschäftseinheiten von Unternehmensgruppen sind folgende Verteilungsnormen grundsätzlich denkbar: Art 6, Art 7, Art 8, Art 10 bis 12 und Art 21 OECD MA

Wie verhält sich Pillar Two zur bestehenden Verteilung von Besteuerungsrechten im globalen DBA-Netzwerk?

- OECD GloBE Model Rules im Design mit geringstmöglicher Beeinflussung der bestehenden Verteilung von Besteuerungsrechten
- OECD GloBE Model Rules bestimmen Standort einer Geschäftseinheit so eng wie möglich an bestehenden DBA – siehe auch *V. Bendlinger, The OECD's Global Minimum Tax (2023)* 319 ff.
- Pillar Two bedient sich – wo möglich – bestehender DBA-Regelungen um Gewinne territorial aufzuteilen, insbesondere Betriebsstättenbegriff (der allerdings deutlich über jenen von Art 5 OECD MA hinausgeht)
- Territoriale Aufteilung von Gewinnen primär anhand des in Art 7 OECD MA verankerten Betriebsstättenprinzips, siehe zB § 35 Abs 2 Z 1 MinBestG: „[B]ei einer Betriebsstätte [...] dürfen nur Erträge und Aufwendungen berücksichtigt werden, die ihr gemäß dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen [...] zuzuordnen sind“

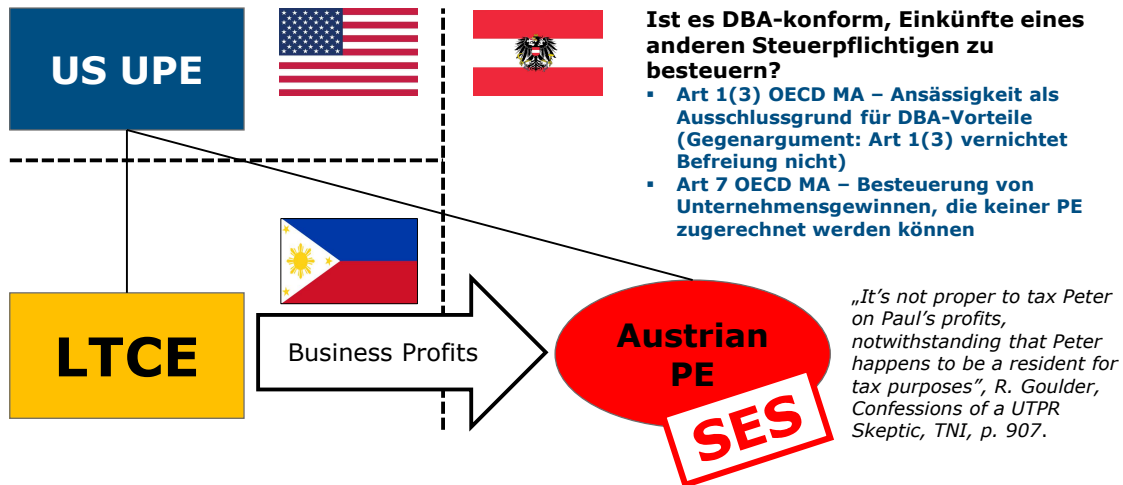
Pillar Two | Potentielle DBA-Konflikte durch assymmetrische Besteuerungsrechte...



V. Bendlinger/Mayer, SWI 2024, 639.

V. Bendlinger, The OECD's Global Minimum Tax (2023) 331 ff.

Pillar Two | Stellt die SES (UTPR) DBA ganz grundsätzlich auf die Probe?



Seite 7 | icon.at

ICON.
YOUR GLOBAL TAXPERS

7

Pillar Two | Ein Paradigmenwechsel, auch für DBA...?

Pillar Two...

- kann mitunter Abkommensberechtigung für Betriebsstätten und transparente Rechtsträger vermitteln – siehe auch V. Bendlinger, TNI 2023, 1823 ff.
- ist eine gesamthafte einheitliche Steuer auf das Einkommen (wenn auch Elemente von Vermögenssteuern unterstellt werden können) und ist von Art 2 OECD MA erfasst
- übernimmt die bestehende Verteilung von Besteuerungsrechten durch das bestehende DBA-Netzwerk weitestgehend, greift aber dennoch in die Verteilung ein und kann diese erheblich stören
- vs. DBA-Konflikte lassen sich – abseits von durch die NES verursachten Konflikten - zugunsten von EU-Recht lösen (EU-rechtlich mandatiertes treaty-override)
- fehlt ein MLI um potentielle Konflikte mit DBA sachgerecht lösen zu können

Exterritoriale Besteuerung als Kernfrage für die Zukunft von DBA...

- Soll es Vertragsstaaten erlaubt sein, die bestehende Verteilung von Besteuerungsrechten dadurch zu umgehen, dass Einkünfte eines Steuerpflichtigen auf Ebene eines anderen Steuerpflichtigen besteuert werden können? – **und wenn ja, wozu dann DBA?**

Seite 8 | icon.at

ICON.
YOUR GLOBAL TAXPERS

8

4