

Valentin Bendlinger / Matthias Mayer\*)

## Pillar II: Potenzieller Konflikt des MinBestG mit DBA bei grenzüberschreitenden Einkünften aus unbeweglichem Vermögen

### PILLAR II: POTENTIAL CONFLICT OF THE MINIMUM TAXATION ACT AND TAX TREATIES REGARDING CROSS-BORDER INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

The Austrian Minimum Taxation Act (Mindestbesteuerungsgesetz – MinBestG) aims to ensure a minimum tax level of 15 % for multinational groups with annual revenues of at least EUR 750 million. The minimum tax level as such is measured at a jurisdictional level. Regarding the jurisdictional computation of the effective tax rate, the allocation of profits/losses and taxes under the MinBestG is largely based on the distribution of taxing rights for business profits under tax treaties and the underlying PE concept. However, the relationship between tax treaties and the MinBestG is put to the test when income generated through a business may be taxed in the source state in deviation from the PE principle. This is particularly relevant with respect to cross-border income from immovable property covered by Art 6 OECD MC.

#### I. Überblick

Das MinBestG sieht in Umsetzung des internationalen Regelwerks von OECD und EU Mechanismen vor, die sicherstellen, dass sämtliche Gewinne von multinationalen Unternehmensgruppen iSd § 3 MinBestG zumindest dem Mindeststeuersatz von 15 %<sup>1)</sup> unterliegen. Beträgt die effektive Besteuerung weniger als 15 %, wird eine zusätzliche Steuer („Ergänzungssteuer“) fällig, wodurch insgesamt eine Besteuerung der Gewinne in Höhe von 15 % erreicht wird. Die Mindeststeuer denkt dabei in sogenannten „Steuerhoheitsgebieten“: Nach § 46 Abs 1 MinBestG ist für jedes Steuerhoheitsgebiet gesondert ein Effektivsteuersatz zu berechnen und zu prüfen, ob die Unternehmensgruppe das Mindeststeuerniveau von 15 % erreicht. Hierfür wird die dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet zuzuordnende Steuerlast („Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern“)<sup>2)</sup> den entsprechend dort zugeordneten Gewinnen („Mindeststeuer-Nettogewinn“)<sup>3)</sup> gegenübergestellt.

Die Steuern und Gewinne der Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe sind also einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet zuzuordnen. Jene Steuern oder Gewinne, die keinem Steuerhoheitsgebiet zugeordnet werden können, gelten als staatenlos und werden dadurch gedanklich einem eigenen Steuerhoheitsgebiet zugeordnet.<sup>4)</sup> Erst nach erfolgter

\*) Mag. Dr. Valentin Bendlinger, MSc., LL.B., LL.M. (NYU) ist als Senior Consultant bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz sowie als Universitätslektor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien tätig. Dr. Matthias Mayer, BSc ist Steuerberater und Senior Manager bei PwC Österreich sowie Universitätslektor am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien und am Institut für Recht der Wirtschaft der Universität Wien.

1) § 2 Z 15 MinBestG.

2) Der Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern berechnet sich gemäß dem letzten Satz von § 46 Abs 1 MinBestG anhand der angepassten erfassten Steuern aller im selben Steuerhoheitsgebiet gelegenen (§ 5 MinBestG) Geschäftseinheiten.

3) Der Mindeststeuer-Nettogewinn errechnet sich nach § 46 Abs 2 MinBestG aus der Summe aller nach den §§ 14 bis 36 MinBestG ermittelten Mindeststeuer-Gewinne und -Verluste sämtlicher im selben Steuerhoheitsgebiet gelegenen (§ 5 MinBestG) Geschäftseinheiten.

4) Siehe die Standortregeln für staatenlose Geschäftseinheiten in § 5 Abs 2 Z 2 MinBestG und § 5 Abs 3 Z 4 MinBestG und die getrennte Berechnung von Effektivsteuersatz und Ergänzungssteuersatz in § 46 Abs 4 MinBestG und § 47 Abs 7 MinBestG. Konzeptionell zum Phänomen staatenloser Geschäftseinheiten und zu den damit einhergehenden als staatenlos geltenden Einkünften siehe V. Bendlinger in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, MinBestG (2024) § 5 Rz 29 und 30.

länderweiser Zuordnung lässt sich für jedes Steuerhoheitsgebiet der Effektivsteuersatz ermitteln, der sodann mit dem Mindeststeuersatz verglichen wird.<sup>5)</sup> Liegt der Effektivsteuersatz unter 15 %, kommt aus österreichischer Sicht, sofern sich bezogen auf Österreich eine Niedrigbesteuerung ergibt, die nationale Ergänzungssteuer (NES)<sup>6)</sup>, in Bezug auf alle anderen Steuerhoheitsgebiete die Primärerergänzungssteuer (PES)<sup>7)</sup> oder Sekundärerergänzungssteuer (SES)<sup>8)</sup>, zur Anwendung. Wie aber lassen sich Steuern und Gewinne den einzelnen Steuerhoheitsgebieten zuordnen?

Für jede Geschäftseinheit wird für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung zunächst nach § 5 MinBestG ein „Standort“ bestimmt, der sich typischerweise an der steuerlichen Ansässigkeit festmacht<sup>9)</sup> (keinesfalls aber mit dem Begriff Ansässigkeit gleichgesetzt werden darf)<sup>10), 11)</sup>. Der Standort gibt an, welchem Steuerhoheitsgebiet eine Geschäftseinheit zugehörig ist. Dies alleine reicht allerdings noch nicht aus, um im Sinne der globalen Mindestbesteuerung Steuern und Gewinne sachgerecht den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten zuzuordnen. Eine nach DBA bzw für KöSt-Zwecke ansässige Gesellschaft darf nämlich nicht nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Auch Quellenstaaten besteuern Unternehmensgewinne in der Regel etwa dann, wenn die ansässige Person in dem anderen Staat eine Betriebsstätte begründet. Als Geschäftseinheiten gelten daher im Pillar-II-Regime nicht nur von der obersten Muttergesellschaft beherrschte – also in der Regel vollkonsolidierte – Gesellschaften, sondern auch deren Betriebsstätten qualifizieren nach § 2 Z 2 lit b MinBestG als eigenständige Geschäftseinheiten.<sup>12)</sup> Gesellschaften mit Auslandsbetriebsstätten teilen sich also wiederum in ein Stammhaus iSd § 2 Z 4 1 MinBestG und Betriebsstätten iSd § 2 Z 13 MinBestG, weshalb hier bei der Berechnung der Effektivsteuersätze auch Gewinne und Steuern einer Gesellschaft auf mehrere Staaten aufzuteilen sind. Was für Zwecke des MinBestG als Betriebsstätte zu gelten hat, wird in § 2 Z 13 MinBestG eigens festgelegt. Welchem Steuerhoheitsgebiet die Betriebsstätte zugeordnet wird, wird überdies in § 5 Abs 3 MinBestG geregelt.

## II. Grundsätzliches zum Verhältnis des MinBestG zur Verteilung von Besteuerungsrechten nach DBA: der Pillar-II-Betriebsstättenbegriff

Für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung existiert ein eigener Betriebsstättenbegriff. Dieser wird in § 2 Z 13 lit a bis d MinBestG näher definiert.

Um das global bestehende Netzwerk an bilateralen DBA und die so vorgenommene Verteilung von Besteuerungsrechten so gering wie möglich zu beeinflussen, knüpft die

---

<sup>5)</sup> § 47 Abs 1 MinBestG.

<sup>6)</sup> § 6 MinBestG.

<sup>7)</sup> §§ 7 bis 11 MinBestG.

<sup>8)</sup> §§ 12 bis 13 MinBestG, die nach § 84 Abs 3 MinBestG aber erst für Geschäftsjahre iSd § 2 Z 7 MinBestG relevant ist, die nach dem 31. 12. 2024 beginnen.

<sup>9)</sup> So auch *Orzechowski-Zölzer* in *Schilcher/Mayr/Riedler/Schlager/Zechner*, Mindestbesteuerung Praxis-kommentar (2024) § 5 Rz 1.

<sup>10)</sup> Die OECD hat bewusst davon Abstand genommen, den Begriff der Ansässigkeit auch für Zwecke der Mindeststeuer zu bemühen. Im System der Mindeststeuer ist es nämlich erforderlich, auch Betriebsstätten und in manchen Fällen auch transparent besteuerte Rechtsträger territorial zuzuordnen, die nach internationalen Prinzipien aber regelmäßig gerade nicht als „Ansässige“ erfasst werden, ausführlich dazu *V. Bendlinger* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, MinBestG, § 5 Rz 2 und 5; wie auch *V. Bendlinger*, *The OECD's Global Minimum Tax* (2023) 62. Ausführlich zu transparenten Rechtsträgern im MinBestG siehe *Marchgraber*, *Transparente Rechtsträger in der Globalen Mindestbesteuerung*, SWK 22/2023, 903 (903 ff).

<sup>11)</sup> Zur Bedeutung des eigenständigen Konzepts des „Standorts“ siehe umfassend *V. Bendlinger*, *The OECD's Global Minimum Tax*, 61 ff.

<sup>12)</sup> Zur Notwendigkeit einer isolierten Erfassung von Betriebsstätten als Geschäftseinheiten im System der Mindeststeuer siehe *V. Bendlinger*, *The OECD's Global Minimum Tax*, 46 ff; siehe auch *Lendl/Marchgraber* in *Brugger/Marchgraber*, *Mindestbesteuerungsgesetz*, SWK-Spezial (2024) 107 f.

globale Mindeststeuer hinsichtlich des Betriebsstättenbegriffs zunächst direkt an bestehende DBA an.<sup>13)</sup> Eine Betriebsstätte bezeichnet nach § 2 Z 13 lit a MinBestG daher „einen Ort der Geschäftstätigkeit oder einen fiktiven Ort der Geschäftstätigkeit, der in einem Steuerhoheitsgebiet gelegen ist, in dem er gemäß einem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen als Betriebsstätte behandelt wird, vorausgesetzt, dass die dieser Betriebsstätte zuzuordnenden Erträge nach den steuerlichen Vorschriften dieses Steuerhoheitsgebiets und nach Maßgabe des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens entsprechend den Grundsätzen einer des Art. 7 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen in der jeweils geltenen Fassung ähnlichen Bestimmung besteuert werden“.

Das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd § 2 Z 13 lit a MinBestG erfordert also folgende Tatbestandselemente:

- Ort oder fiktiver Ort der Geschäftstätigkeit, außerhalb des Belegenheitsstaates des Stammhauses, *und*
- Existenz *und* Anwendbarkeit eines DBA zwischen dem Belegenheitsstaat des Stammhauses und dem „Standort“ der Betriebsstätte (§ 5 Abs 3 MinBestG), welches den Ort oder fiktiven Ort der Geschäftstätigkeit als Betriebsstätte erfasst, *und*
- der Betriebsstättenstaat besteuert die Geschäftstätigkeit „entsprechend den Grundsätzen einer des Art. 7 des OECD-Musterabkommens“ ähnlichen Verteilungsnorm, nimmt also das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nach einer dem Art 7 OECD-MA ähnlichen Verteilungsnorm grundsätzlich wahr.

Das MinBestG übernimmt damit im ersten Betriebsstättenbestand die Verteilung der Besteuerungsrechte anhand bestehender DBA dem Grunde nach. Eine Betriebsstätte iSd MinBestG liegt primär dann vor, wenn auch unter dem jeweils anwendbaren DBA eine Betriebsstätte vorliegt. Der Verweis auf „fiktive“ Orte der Geschäftsleitung trägt dem Umstand Rechnung, dass diverse DBA bestimmte Tätigkeiten als betriebsstättenbegründende Geschäftstätigkeiten fingieren. Sieht etwa ein DBA eine Vertreter- und/oder Dienstleistungsbetriebsstätte vor, würde das MinBestG diese jeweiligen Tätigkeiten als fiktive Orte der Geschäftstätigkeit anerkennen.<sup>14)</sup>

Das MinBestG übernimmt die Verteilung der Besteuerungsrechte anhand bestehender DBA aber auch der Höhe nach. So ist der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Betriebsstätte nach § 35 MinBestG ausdrücklich derart anzupassen, dass „nur die Erträge und Aufwendungen berücksichtigt werden, die ihr gemäß dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen [...] zuzuordnen sind“.<sup>15)</sup> Aus dieser Systematik lässt sich ableiten, dass die territoriale Abgrenzung der Steuerhoheiten grundsätzlich anhand bestehender DBA erfolgt. Das ist kein Zufall. Die OECD hat die globale Mindeststeuer bewusst so konzipiert, dass sie so wenig wie möglich in die bilaterale Verteilung von Besteuerungsrechten zwischen den Steuerhoheitsgebieten eingreift.<sup>16)</sup>

Die Verknüpfung von DBA und der Mindeststeuer ist hinsichtlich Betriebsstätten dennoch nicht vollumfänglich, weil sie auch schon mit dem Tatbestand des § 2 Z 13 lit a MinBestG und der Gewinnzuordnungsregel des § 35 MinBestG endet. Der Betriebsstättenbegriff des MinBestG geht aber weit über den DBA-Betriebsstättenbegriff hinaus

<sup>13)</sup> V. Bendlinger, The OECD's Global Minimum Tax, 324.

<sup>14)</sup> So auch S. Bendlinger, Betriebsstätten im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung, SWI 2023, 4 (7); Tz 98 GloBE-Kommentar zu Art 10 OECD-Musterregelungen.

<sup>15)</sup> Zur Verknüpfung der Jahresüberschussermittlung für Betriebsstätten und DBA siehe V. Bendlinger, The OECD's Global Minimum Tax, 144 ff; spezifisch zu § 35 MinBestG siehe auch Brezina/Petutschnig in Koffer/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, MinBestG, § 35 Rz 21 ff.

<sup>16)</sup> So heißt es auch in Tz 97 GloBE-Kommentar zu Art 10 OECD-Musterregelungen, dass – sofern ein anwendbares DBA existiert – „the GloBE Rules acknowledge the existence of a PE in accordance with the Tax Treaty“.

und kennt drei weitere Betriebsstättentatbestände (auf die wiederum bestimmte Gewinnzuordnungsregeln des § 35 MinBestG Anwendung finden).<sup>17)</sup>

Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen können schließlich auch zwischen Staaten tätig werden, die kein DBA abgeschlossen haben. Diesfalls erkennt § 2 Z 13 lit b MinBestG dennoch eine Betriebsstätte, wenn das Steuerhoheitsgebiet die jeweilige Geschäftstätigkeit anhand einer Nettobasis – also nach „*Art einer Betriebsstätte*“ – besteuert.

Für Fälle, in denen auch eine solche „*nationale Betriebsstätte*“ fehlt, kann eine Betriebsstätte nach § 2 Z 13 lit c MinBestG vorliegen, wenn der Staat, in dem die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, schlichtweg kein KöSt-System kennt und daher auch keine Regelungen für Betriebsstättenbesteuerung vorsieht. Diesfalls soll für Zwecke des MinBestG eine Betriebsstätte vorliegen, wenn nach einem fiktiv anzuwendenden DBA nach Maßgabe des Art 7 OECD-MA eine Betriebsstätte mit Besteuerungsrecht für den Quellenstaat vorliegen würde. Relevant ist dies zB im Verhältnis mit Nullsteuerländern.<sup>18)</sup>

Zu guter Letzt wird nach § 2 Z 13 lit d MinBestG iVm § 5 Abs 3 Z 4 MinBestG eine „*staatenlose*“ Betriebsstätte fingiert, wenn ein weder unter lit a noch lit b oder lit c leg cit fallender (fiktiver) Ort der Geschäftstätigkeit im Staat des Stammhauses steuerfrei gestellt wird. Eine solche staatenlose Betriebsstätte liegt zB dann vor, wenn der Ansässigkeitsstaat Einkünfte von der Bemessungsgrundlage ausnimmt, obwohl kein DBA zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat vorliegt, und der Quellenstaat die Geschäftstätigkeit auch nicht besteuert, weil die innerstaatliche Betriebsstättendefinition nicht erfüllt ist. Weiters kann eine staatenlose Betriebsstätte iSd § 2 Z 13 lit d MinBestG zB dadurch entstehen, dass zwar der Ansässigkeitsstaat in Anwendung des DBA eine Betriebsstätte iSd Abkommens erkennt, der Quellenstaat aber die Erträge nicht besteuert, etwa weil der Quellenstaat zB abhängige Vertreter nicht als innerstaatliche Betriebsstätte erfasst.<sup>19)</sup> Diesfalls wäre nämlich § 2 Z 13 lit a MinBestG mangels Wahrnehmung des dem Quellenstaat zugeordneten Besteuerungsrechts, trotz Bestehens eines DBA, nicht anwendbar. In beiden Fällen würden im System der Mindeststeuer staatenlose Einkünfte entstehen: Der Ansässigkeitsstaat des Stammhauses würde die Einkünfte ausnehmen und der Quellenstaat mangels Betriebsstätte im innerstaatlichen Recht nicht besteuern. Um ein solches Ergebnis durch die österreichische Rechtsanwendung zu vermeiden, werden staatenlose Betriebsstätten mit Ort der Geschäftstätigkeit in Österreich daher ausdrücklich nach § 6 Abs 3 MinBestG in die NES miteinbezogen.

Erfüllt eine Einkunftsquelle keinen der Tatbestände des § 2 Z 13 MinBestG, liegt keine Betriebsstätte iSd MinBestG vor. Sämtliche Gewinne/Verluste und Steuern bleiben dann in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die jeweilige Geschäftseinheit nach § 5 MinBestG belegen ist. Das ist zB dann der Fall, wenn es keinen Ort der Geschäftstätigkeit im Ausland gibt, weil im Ausland keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Eine Definition des Begriffs Geschäftstätigkeit sieht das MinBestG allerdings nicht vor; der Begriff ist aber uE offensichtlich an Art 5 OECD-MA angelehnt.

### III. DBA-befreite Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen im System der Mindeststeuer

Wie sich also zeigt, richtet sich die territoriale Zuordnung von Steuern und Einkommen im System der globalen Mindestbesteuerung – sofern ein DBA zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat abgeschlossen wurde und dieses auch anwendbar ist – grund-

---

<sup>17)</sup> Ausführlich zur Gesamtstruktur des Betriebsstättenbegriffs der Mindeststeuer siehe V. Bendlinger, The OECD's Global Minimum Tax, 46 bis 48; S. Bendlinger, SWI 2023, 4 ff; und S. Bendlinger/V. Bendlinger in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, MinBestG, § 2 Rz 63 ff.

<sup>18)</sup> Vgl. S. Bendlinger, SWI 2023, 4 (8).

<sup>19)</sup> Siehe etwa das Beispiel zur staatenlosen Betriebsstätte von S. Bendlinger, SWI 2023, 4 (9); siehe auch Tz 112 GloBE-Kommentar zu Art 10 OECD-Musterregelungen.

sätzlich nach diesem bestehenden DBA und vermeidet so Konflikte zwischen der Mindeststeuer und DBA weitgehend.<sup>20)</sup>

Doch ein genauerer Blick auf die Systematik des OECD-MA offenbart, dass für KöSt-Zwecke nicht sämtliche betrieblichen Gewinne und Verluste nach dem Betriebsstättenprinzip aufgeteilt werden, sondern auch andere DBA-Verteilungsnormen zur Anwendung kommen können. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen iSd Art 6 OECD-MA dürfen nämlich im Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens besteuert werden, unabhängig davon, ob eine Betriebsstätte besteht. Art 6 Abs 4 OECD-MA ordnet dabei an, dass diese Verteilung des Besteuerungsrechts auch für Unternehmen gilt.

Der Verteilungsnorm für unbewegliches Vermögen des Art 6 OECD-MA kommt sohin Vorrang gegenüber der Verteilungsnorm des Art 7 OECD-MA zu. Dies führt – wie anhand von Beispiel 1 deutlich wird – im System der Mindeststeuer zu fragwürdigen Ergebnissen:

- **Beispiel 1**

Die Ö-GmbH ist eine Geschäftseinheit der in den Pillar-II-Anwendungsbereich fallenden multinationalen Unternehmensgruppe US-Group und ist in Österreich ansässig, dh, sie hat ihren Standort (§ 5 MinBestG) in Österreich. Die Ö-GmbH hält Immobilienvermögen in der Schweiz und erzielt daraus passive Vermietungseinkünfte. Die Schweiz besteuert die Einkünfte gemäß Art 6 DBA Schweiz, wonach Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in der Schweiz besteuert werden dürfen. Nach dem Methodenartikel in Art 23 Abs 1 DBA Schweiz hat Österreich die Einkünfte aus der österreichischen Bemessungsgrundlage auszunehmen. Der Jahresabschluss der Ö-GmbH sowie deren Reporting Package weisen die Vermietungseinkünfte und die Schweizer Steuer in der GuV aus.

Nach dem MinBestG wird in der Schweiz keine Betriebsstätte begründet. Eine Betriebsstätte iSd DBA nach § 2 Z 13 lit a MinBestG liegt bei der bloßen Grundstücksvermietung nicht vor. Auch lit b und lit c leg cit sind nicht einschlägig, weil ein DBA zwischen Österreich und der Schweiz besteht und die Schweiz ein KöSt-System etabliert hat. Aber auch eine staatenlose Betriebsstätte iSd lit d leg cit liegt mangels (fiktiven) Orts der Geschäftstätigkeit in der Schweiz bei einer bloß passiven Vermietung nicht vor. Folglich sind nach dem MinBestG sowohl die Schweizer Steuer als auch die Vermietungseinkünfte, mangels Betriebsstätte in der Schweiz, ausschließlich Österreich zuzuordnen.<sup>21)</sup>

Dieses Ergebnis ist kontraintuitiv. Obwohl die Einkünfte nach dem DBA im Quellenstaat (hier: Schweiz) besteuert werden dürfen, dieser sein Besteuerungsrecht DBA-konform wahrnimmt und der Ansässigkeitsstaat (hier: Österreich) die Einkünfte aufgrund des Methodenartikels befreit, fließen im Rahmen der Pillar-II-Kalkulation sowohl die Einkünfte als auch die Steuern in die Effektivsteuersatz-Berechnung des Ansässigkeitsstaates Österreich ein. Folglich ergibt sich hier eine Diskrepanz zwischen der Verteilung der Besteuerungsrechte nach DBA (an die Schweiz) und der Zuteilung der Gewinne und Steuern zu den Steuerhoheitsgebieten für Zwecke der Mindeststeuer (an Österreich). Gewinne und Steuern werden für Pillar-II-Zwecke dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet, der die Einkünfte nach DBA aber gar nicht besteuern darf.

#### IV. DBA-Konflikt durch NES auf Einkünfte aus ausländischem unbeweglichem Vermögen

Diese im Vergleich DBA/Pillar II unterschiedliche Zuordnung von Gewinnen und Verlusten im Fall von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen im Quellenstaat ist aus DBA-Sicht unproblematisch, wenn der Effektivsteuersatz im Ansässigkeitsstaat zumindest den Mindeststeuersatz erreicht. Ein DBA-Konflikt kann sich aber dann ergeben, wenn das Mindeststeuerniveau im Ansässigkeitsstaat nicht erreicht wird und der Ansässigkeitsstaat folglich eine NES erhebt.<sup>22)</sup>

<sup>20)</sup> V. Bendlinger in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, MinBestG, § 1 Rz 24.

<sup>21)</sup> Gleicher Ansicht Häusle/Plansky, Globale Mindestbesteuerung – Auswirkungen der Einführung der nationalen Ergänzungssteuer auf die Pillar-II-Implementierung, AVR 2024, 28 (29), im Verhältnis Österreich – Deutschland.

<sup>22)</sup> Siehe bereits V. Bendlinger, The OECD's Global Minimum Tax, 321 ff und 372.

So heißt es in § 6 Abs 1 MinBestG: „*Beträgt der Effektivsteuersatz (§ 46 Abs. 1) einer Unternehmensgruppe für die in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten für ein Geschäftsjahr weniger als der Mindeststeuersatz, unterliegt die gemäß § 76 abgabepflichtige Geschäftseinheit der NES.*“ Die NES erfasst sämtliche Gewinne und Verluste, die das MinBestG dem Steuerhoheitsgebiet Österreich zuordnet; im Fall von Einkünften aus in anderen Staaten gelegenen unbeweglichem Vermögen auch die daraus erzielten Einkünfte. Sieht ein DBA nun für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Befreiungsmethode vor, steht die Erhebung der NES uE im Konflikt mit dem DBA.

• **Beispiel 2**

Die Ö-GmbH ist die einzige österreichische Geschäftseinheit der in den Pillar-II-Anwendungsbereich fallenden multinationalen Unternehmensgruppe US-Group und ist in Österreich ansässig, dh, sie hat ihren Standort (§ 5 MinBestG) in Österreich. Die Ö-GmbH hält Immobilienvermögen in der Schweiz und erzielt daraus passive Verpachtungseinkünfte in Höhe von 100. Die Ö-GmbH bezieht keine weiteren Einkünfte. Die Schweiz besteuert die Einkünfte mit einem Steuersatz von insgesamt 10 %. Nach dem Methodenartikel hat Österreich die Einkünfte aus der Besteuerung auszunehmen. Der Jahresabschluss der Ö-GmbH sowie deren Reporting Package weisen die Vermietungseinkünfte und die Schweizer Steuer in der GuV aus.

Sowohl die Schweizer Steuer als auch die Schweizer Einkünfte sind nach dem MinBestG Österreich zuzuordnen. Da die Ö-GmbH keine weiteren Einkünfte erzielt und keine weiteren Anpassungen iSd MinBestG vorzunehmen sind, ergibt sich nach § 46 Abs 1 MinBestG ein Effektivsteuersatz von 10 %. Der auf Österreich entfallende Ergänzungssteuerbetrag beträgt – unter der Annahme, dass keine Substanzfreibeträge iSd § 48 MinBestG vorliegen (zu Investitionszwecken gehaltene Immobilien werden nach § 48 Abs 6 Z 2 MinBestG generell vom Substanzfreibetrag ausgenommen) – somit 5. Österreich erhebt den Betrag von 5 nach der NES iSd § 6 Abs 1 MinBestG.

In Beispiel 2 erhebt Österreich also eine NES auf Einkünfte, die nach dem DBA in der Schweiz besteuert werden dürfen und in Österreich von der Steuer auszunehmen sind. Diese Besteuerung der DBA-befreiten Einkünfte in Österreich durch die NES erfolgt, obwohl es sich bei der Mindeststeuer – ob erhoben durch NES, PES oder SES – nach der weitaus überwiegenden Lehre um eine erfasste Steuer nach Art 2 OECD-MA handelt, der somit DBA-Relevanz zukommt.<sup>23)</sup> Die Erhebung der NES auf die Schweizer Einkünfte steht daher uE im Widerspruch zu der Verteilung der Besteuerungsrechte nach DBA.<sup>24)</sup> Dieser DBA-Konflikt gründet sich auf nationales Recht und ist nicht durch EU-Recht bewirkt: Die NES ist nach der Pillar-II-Richtlinie<sup>25)</sup> nämlich bloß optional.<sup>26)</sup> Österreich ist durch Unionsrecht also nicht verpflichtet, eine NES einzuführen und damit ebenso nicht, eine NES auf DBA-befreite Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zu erheben.

Der DBA-Konflikt wäre hinsichtlich der NES folglich nach innerstaatlichen Konfliktlösungsmechanismen aufzulösen, wobei sich nun die Frage stellt, ob dem DBA oder § 6 MinBestG der Vorrang einzuräumen ist. Hier ist zunächst zu bemerken, dass es sich bei § 6 MinBestG im Verhältnis zu den meisten DBA Österreichs um die jüngere Norm handelt. Ausgehend vom Lex-posterior-Grundsatz ginge § 6 MinBestG sohin dem DBA vor, sofern man diese Norm als expliziten *treaty override* versteht.

Die überzeugenderen Argumente sprechen aber uE dafür, dem DBA diesfalls den Vorrang einzuräumen: Bei § 6 MinBestG handelt es sich jedenfalls um keinen expliziten *treaty override*. Zwar wäre es auch denkbar, dass eine DBA-Befreiung durch einen nicht aus-

<sup>23)</sup> Ausführlich mwN S. Bendlinger/V. Bendlinger in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, MinBestG, § 1 Rz 22.

<sup>24)</sup> Ebenfalls bereits S. Bendlinger/V. Bendlinger in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, MinBestG, § 1 Rz 25.

<sup>25)</sup> Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. 12. 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABI L 328 vom 22. 12. 2022, S 1 (Pillar-II-Richtlinie).

<sup>26)</sup> Siehe Art 11 Pillar-II-Richtlinie.

drücklichen *treaty override* verdrängt wird.<sup>27)</sup> An dieser Stelle ist allerdings zu bemerken, dass die NES in den meisten Situationen völlig abkommenskonform erhoben wird, weil das MinBestG die Aufteilung von Besteuerungsrechten von Unternehmensgewinnen nach bilateralen DBA weitgehend respektiert und die NES nur Österreich zuzuordnende Gewinne erfasst. Das österreichische MinBestG versucht dabei, so gering wie möglich in die bestehende Verteilung von Besteuerungsrechten einzugreifen. Die Verteilung der Besteuerungsrechte für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen weicht aber von jener von Unternehmensgewinnen ab und, sofern ein DBA für solche Einkünfte die Befreiungsmethode vorsieht, sind die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Einkünfteempfängers von der Besteuerung auszunehmen. Es ist aber auch keineswegs ersichtlich, dass der österreichische Gesetzgeber solche DBA tatsächlich überschreiben wollte.

UE handelt es sich bei solchen DBA im Verhältnis zu § 6 MinBestG daher um ein spezielleres Normengeflecht, weshalb dem DBA nach dem *Lex specialis*-Grundsatz der Vorrang zukommt. Dieses Verständnis findet auch im OECD-MK zu Art 1 OECD-MA 2017 Deckung. Dort heißt es nämlich: „*Generally, where the application of provisions of domestic law and those of tax treaties produce conflicting results, the provisions of the tax treaties are intended to prevail. This is a logical consequence of the principle of ‚pacta sunt servanda‘ which is incorporated in Article 26 of the Vienna Convention on the Law of Treaties.*“<sup>28)</sup> Von diesem Grundsatz soll es nach dem OECD-MK für nationale Missbrauchsabwehrmechanismen Ausnahmen geben. Ungeachtet der grundsätzlichen Fragwürdigkeit dieser Ausnahme wäre es uE verfehlt, § 6 MinBestG als einen solchen Missbrauchsabwehrmechanismus zu interpretieren. Selbst wenn der Mindeststeuer gesamt haft auch ein Missbrauchsabwehrgedanke zugrunde liegen dürfte, greift die NES völlig unabhängig vom Vorliegen von Missbrauch. Auch die im OECD-MK angeführten Überlegungen, warum die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung nicht gegen DBA-Recht verstoßen, sind auf den obigen Beispielfall uE nicht übertragbar.<sup>29)</sup> UE sprechen daher gute Gründe dafür, die NES iSd § 6 MinBestG bei Erhebung auf DBA-befreite Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen als durch das DBA verdrängt anzusehen.

Der Vollständigkeit halber ist jedoch auch eine vergleichbare Konstellation im Rahmen der PES zu beleuchten: Wäre die Ö-GmbH im obigen Beispiel 2 die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe und hätte Österreich keine NES eingeführt, würde auch die nach der Pillar-II-Richtlinie verpflichtend umzusetzende PES zu demselben Ergebnis aus Sicht der globalen Mindestbesteuerung führen. Demnach müsste Österreich als Staat der obersten Muttergesellschaft mittels PES die Ergänzungssteuer für

<sup>27)</sup> Im Schrifttum zu anderen Regelungen wird zu Recht angeführt, dass Vorschriften ohne expliziten *treaty override* nicht jedenfalls durch eine DBA-Befreiung unterdrückt werden. Vielmehr ist für jede Vorschrift gesondert zu prüfen, ob die besseren Argumente für oder gegen die vorrangige Anwendung der DBA-Befreiung sprechen, so etwa *Marchgraber/Zöchling*, § 10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten, ÖStZ 2018, 388 (393), zur Hinzurechnungsbesteuerung bei Auslandsbetriebsstätten.

<sup>28)</sup> Tz 70 OECD-MK zu Art 1 OECD-MA.

<sup>29)</sup> Nach den Ausführungen im OECD-Kommentar beschränkt ein DBA nicht das Recht eines Vertragsstaates, die in diesem Staat ansässigen Steuerpflichtigen nach einem Hinzurechnungsbesteuerungsregime zu besteuern, selbst wenn die Steuer auf Grundlage eines Teils der Gewinne eines im anderen Vertragsstaat ansässigen Unternehmens ermittelt wird. Eine von einem Vertragsstaat bei den in diesem Staat ansässigen Steuerpflichtigen erhobene Steuer mindert schließlich nicht den Gewinn des Unternehmens des anderen Vertragsstaates und kann daher nicht als auf derartige Gewinne erhoben gelten (siehe Tz 14 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA; Tz 81 OECD-MK zu Art 1 OECD-MA). Allerdings wird im Beispielfall die NES auf Einkünfte erhoben, die ausdrücklich vom DBA erfasst und geschützt sind. Ein *treaty override* wurde diesbezüglich nicht gesetzlich verankert. Dies unterscheidet die NES auch von der österreichischen Hinzurechnungsbesteuerung, bei der ein *treaty override* in Bezug auf ausländische Betriebsstätteninkünfte explizit gesetzlich vorgesehen wurde (dazu auch *Schilcher/Knesl* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG, § 10a Rz 277; *Schlager*, Die Hinzurechnungsbesteuerung im Jahressteuergesetz 2018 im Überblick, SWI 2018, 362 [363]; *Marchgraber/Zöchling*, ÖStZ 2018, 388 [393]; anderer Ansicht KStR 2013, Rz 1248ex mit Verweis auf Tz 81 OECD-MK 2017 zu Art 1 OECD-MA 2017).

die niedrigbesteuerten Gewinne aus Schweizer Grundstücksvermietungen erheben. In diesem Fall müsste uE die PES aufgrund des Vorrangs von Unionsrecht den DBA-Bestimmungen regelmäßig vorgehen, als es sich um einen unionsrechtlich bedingten *treaty override* handelt und das DBA durch übergeordnetes Recht (*lex superior*) verdrängt wird.<sup>30)</sup> Dies zeigt die Verwerfungen und Inkonsistenzen, die durch das System der globalen Mindestbesteuerung in vielen Bereichen verursacht werden.<sup>31)</sup>

## V. Fazit

Betriebliche Einkünfte, die nach einem DBA – obwohl keine Betriebsstätte vorliegt – entweder ausschließlich im Quellenstaat<sup>32)</sup> oder im Quellenstaat unter Befreiung im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden dürfen,<sup>33)</sup> führen zu einer Diskrepanz der durch DBA vorgenommenen Verteilung der Besteuerungsrechte und der territorialen Anknüpfung des MinBestG. Solche Situationen können sich aus österreichischer Sicht vor allem bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen im Ausland in Kombination mit der Befreiungsmethode ergeben: Hier kann es dazu kommen, dass Österreich eine Ergänzungssteuer auf Einkünfte erhebt, die nach DBA (nur) im anderen Staat und nicht in Österreich besteuert werden dürfen.

Nach Ansicht der Autoren kann sich folglich bei Erhebung einer NES auf nach DBA befreite Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen ein DBA-Konflikt mit dem MinBestG ergeben, der uE aufgrund der überzeugenderen Argumente kraft Spezialität zugunsten des DBA aufzulösen wäre.

---

<sup>30)</sup> Ausführlich zum Verhältnis von Unionsrecht und DBA der Mitgliedstaaten siehe *V. Bendlinger*, Der Einfluss von Unionsrecht auf Abkommensmissbrauch, SWI 2024, 476 ff.

<sup>31)</sup> In diesem Sinne auch *V. Bendlinger*, The OECD's Global Minimum Tax, 507 ff.

<sup>32)</sup> Siehe etwa Art 6 DBA Spanien (BGBl 1967/395), wonach Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen „nur in dem Vertragsstaat besteuert werden [dürfen], in dem dieses Vermögen liegt“.

<sup>33)</sup> Siehe etwa Art 6 iVm Art 23 Abs 2 lit a DBA Deutschland (BGBl III 2002/182) oder auch Art 6 iVm Art 23 Abs 1 DBA Schweiz (BGBl 1975/64).

---

# Mindestbesteuerung – Beauftragung einer abgabepflichtigen Geschäftseinheit

## ANFRAGEBEANTWORTUNG DES BMF VOM 24. 10. 2024

Vor Kurzem wurde in FinanzOnline die Möglichkeit freigeschaltet, den Nachweis über die Beauftragung einer abgabepflichtigen Geschäftseinheit gemäß § 76 Abs 5 MinBestG über FinanzOnline zu erbringen. Da dieser Nachweis vor Ablauf des Voranmeldungszeitraums zu erbringen ist, gilt als Deadline für die ersten Unternehmensgruppen bereits der 31. 12. 2024. In § 79 Abs 2 Z 4 MinBestG findet sich eine Verordnungsermächtigung, wonach verordnet werden kann, dass dieser Nachweis über FinanzOnline einzubringen ist.

Vor diesem Hintergrund stellen sich die folgenden Fragen:

### 1. Ist geplant, dass eine Verordnung nach § 79 Abs 2 Z 4 MinBestG noch vor Jahresende ergeht?

Es ist nicht geplant, eine solche Verordnung noch vor Jahresende zu erlassen.

### 2. Aus den Hinweisen der FinanzOnline-Formulare könnte man ableiten, dass die Beauftragung formfrei erfolgen kann. Eine mögliche Vorgangsweise wäre nun, dass die oberste Muttergesellschaft die abgabepflichtige Geschäftseinheit