

Stefan Bendlinger*)

Das internationale Steuerrecht wird neu geschrieben – Eckdaten des Zwei-Säulen-Konzepts der OECD

THE INTERNATIONAL TAX LAW IS BEING REWRITTEN – KEY DATA OF THE OECD'S TWO-PILLAR CONCEPT

On October 8th, 2021, an agreement between 136 countries was reached on the elements of the landmark two-pillar plan on an international tax reform addressing the tax challenges arising from the digitalization of the economy. The new statement updated the initial two-pillar agreement, which 134 member states of the OECD Inclusive Framework had agreed on July 1st, 2021. The global tax reform envisages reallocating annually more than 125 billion USD of profits from the world's largest and most profitable multinational enterprises to market jurisdictions and ensuring that those enterprises pay a fair share of taxes in the jurisdictions they operate and generate profits in, independent of any physical presence (pillar I). Additional global tax revenues amounting to 150 billion USD on an annual basis are to be generated through the imposition of a 15 % global minimum taxation, effective from 2023 (pillar II). *Stefan Bendlinger* gives an overview of the building blocks of the two-pillar solution described by government officials as a "historic agreement".

I. Beschluss einer neuen Weltsteuerordnung

Nachdem im Juni bzw Juli 2021 das vom Inclusive Framework der OECD (IF) verabschiedete Zwei-Säulen-Konzept zur Schaffung neuer steuerlicher Anknüpfungsmerkmale (Nexus), einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten an Residualgewinnen (Säule I) und einer globalen Mindestbesteuerung (Säule II) verabschiedet und sowohl von den G7 als auch den G20 für gut befunden wurde,¹⁾ haben sich inzwischen 136 der 140 Staaten anlässlich der 13. Sitzung des IF am 8. 10. 2021 auf weitere Eckdaten des Zwei-Säulen-Konzepts politisch geeinigt.²⁾ Anlässlich des Treffens der Finanzminister und Zentralbankgouverneure der G20 am 13. 10. 2021 in Washington DC³⁾ wurden die neuen internationalen Besteuerungskonzepte befürwortet, ebenso beim Treffen der Staats- und Regierungsspitzen der G20 am 30./31. 10. 2021 in Rom. Das IF wurde damit beauftragt, die notwendigen multilateralen Abkommen, Instrumente und Gesetzesmuster möglichst rasch auszuarbeiten, sodass Säule I und Säule II ab 2023 wirksam werden können.

II. Steuerlicher Nexus und Verteilung von Residualgewinnen (Säule I)

1. Persönlicher Anwendungsbereich

Anders als noch im Oktober 2020 angedacht, soll Säule I die größten und profitabelsten Konzerne (*multinational enterprises*, MNE) treffen, unabhängig davon, ob sie *automated digital services* anbieten oder im Bereich des *consumer-facing business* tätig sind. Erfasst werden Konzerne mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mehr als 20 Mrd Euro und einer 10%igen Gewinnmarge, berechnet nach dem Verhältnis des Gewinns vor Steuern zum Umsatz (*in scope MNEs*). Sieben Jahre nach Inkrafttreten der Säule I soll bei erfolg-

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

1) Bendlinger, Die G20 beschließen eine neue Weltsteuerordnung ab 2023, WT 2021, 282 (282 f); Bendlinger, Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung – G7, G20, OECD und EU schaffen eine neue Weltsteuerordnung, SWI 2021, 395 (401 ff).

2) OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy (8 October 2021); nur Kenia, Nigeria, Pakistan und Sri Lanka haben sich der Vereinbarung noch nicht angeschlossen. Irland, Estland und Ungarn, die noch im Juli ihre Zustimmung verweigert hatten, haben inzwischen der Zwei-Säulen-Lösung zugestimmt.

3) G20, Italian G20 Presidency, Fourth G20 Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, Communiqué (13 October 2021).

reicher Umsetzung und Gewährleistung der notwendigen Rechtssicherheit die Umsatzschwelle auf 10 Mrd Euro abgesenkt werden. Im Bereich der Rohstoffgewinnung tätige Unternehmen (*extractives*) und regulierte Finanzdienstleistungen (*regulated financial services*) sollen vom Anwendungsbereich der Säule I ausgenommen werden. Dies wird damit begründet, dass diese Unternehmen ohnehin dort besteuert werden, wo sie ihre Gewinne erwirtschaften. Die Säule I wird weltweit auf etwa 100 Unternehmen Anwendung finden.

Die Ermittlung des auf die Marktstaaten zu verteilenden Residual- bzw. „Übergewinns“ (*Amount A*) hat auf Konzernebene zu erfolgen. Eine *Segmentierung* soll nur ausnahmsweise vorgenommen werden, um sicherzustellen, dass ein Konzern, der zwar insgesamt die 10%ige Gewinnschwelle nicht erreicht, sehr wohl jedoch ein einzelner Geschäftsbereich dieses Konzerns, ebenso von Säule I erfasst werden kann. Das setzt aber voraus, dass dieser Geschäftsbereich auch die Umsatzschwelle von 20 Mrd Euro überschreitet.

2. Neuer steuerlicher Nexus

Losgelöst von physischen Präsenzerfordernissen sollen einem (Markt-)Staat auch dann Besteuerungsrechte zugeordnet werden, wenn von dem MNE im einzelnen Marktstaat ein Umsatz von mehr als 1 Mio Euro erwirtschaftet wird. In kleinen Volkswirtschaften mit einem Bruttoinlandsprodukt von weniger als 40 Mio Euro ist ein Umsatz von mehr als 250.000 Euro ausreichend (*special purpose nexus rule*). Nur wenn diese Umsatzgrenzen überschritten werden, kann der Staat einen Anteil am Residualgewinn (*Amount A*) fordern.

3. Ermittlung des Residualgewinns

Konzerne, deren Profitabilität die 10%-Schwelle überschreitet, müssen 25 % des darüber hinausgehenden Gewinns den Marktstaaten zur Besteuerung überlassen (*quantum*), wobei die Aufteilung umsatzbezogen erfolgen soll. Die internationale Gewinnaufteilung in den von Säule I betroffenen Konzernen hat deshalb künftig in „hybrider“ Form zu erfolgen, wonach einerseits die Gewinnzuordnung zu den einzelnen Konzerngesellschaften dem traditionellen Fremdverhaltensgrundsatz folgt, der Residualgewinn jedoch nach einem umsatzbezogenen Schlüssel pauschal aufzuteilen ist.

4. Definition der Einkunftsquelle

Die Besteuerungsansprüche begründenden Umsätze sind jenen Staaten zuzuordnen, in denen Produkte und Dienstleistungen genutzt oder konsumiert werden (*revenue sourcing*). Um die Verteilung der Residualgewinne zu erleichtern, wird das IF noch detaillierte Quellenregeln (*sourcing rules*) für verschiedene Formen internationaler Geschäftstätigkeit entwickeln. Die von Säule I betroffenen Konzerne werden vom IF jedenfalls aufgefordert, anhand des konkreten Sachverhalts eine verlässliche Methode zur Bestimmung der Quelle der Einkünfte anzuwenden.

5. Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Die für die Gewinnermittlung relevante Bemessungsgrundlage ist der konsolidierte Konzerngewinn, der nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen auf Grundlage international anerkannter Rechnungslegungsstandards (zB IFRS) zu berechnen ist und nur durch wenige steuerliche Anpassungen korrigiert werden soll (*tax base determination*). Verluste sollen grundsätzlich vorgetragen werden können. Ob das auch für Verluste gilt, die vor Wirksamwerden der Säule I angefallen sind, ist noch offen.⁴⁾

⁴⁾ Schmidjell-Dommes/Bendlinger, RuSt 2021: Update zum internationalen Steuerrecht – die Highlights, RdW 2021 (in Druck).

6. Safe Harbor für Marketing und Vertriebsaktivitäten

Werden Residualgewinne im Marktstaat bereits besteuert (weil dort zB eine Vertriebsgesellschaft unterhalten wird), sollen diese entsprechend gekürzt werden, um eine Mehrfachbesteuerung zu verhindern (*marketing and distribution profits safe harbor*). Die Zuteilung eines Residualgewinns soll also nur insoweit erfolgen, als dieser höher ist als dieser *safe harbor*. Details dazu sind vom IF noch auszuarbeiten.

7. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Doppelbesteuerung der den Marktsaaten zugeordneten Residualgewinne soll auf Ebene jenes Rechtsgebildes vermieden werden, das diesen Gewinn erwirtschaftet hat – entweder durch die Befreiungs- oder durch die Anrechnungsmethode.

8. Rechtssicherheit durch effiziente Streitbeilegung/-vermeidung

Zur Verhinderung von Konflikten iZm der Gewinnermittlung und der Aufteilung des Residualgewinns (*Amount A*) sollen zwingende und verbindliche Verfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerung iZm der Berechnung des *Amount A* geschaffen werden. Entwicklungsländern, die über wenig Erfahrung mit internationalen Verständigungsverfahren verfügen und von dem in BEPS-Aktionspunkt 14⁵⁾ vorgesehenen regelmäßigen Monitoring ausgenommen sind, wurde bezüglich der Umsetzung solcher Mechanismen eine Wahlmöglichkeit eingeräumt.

9. Vergütung für Marketing- und Vertriebsaktivitäten (*Amount B*)

Sofern im jeweiligen Marktstaat Marketing- und Vertriebsaktivitäten in Präsenzform (zB durch Vertriebsgesellschaften) erbracht werden, soll die Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes für sogenannte *in-country baseline marketing and distribution activities* vereinfacht und standardisiert werden, unter besonderer Berücksichtigung der Bedürfnisse von Entwicklungsländern (*low capacity countries*). Die konkreten Maßnahmen werden von der Arbeitsgruppe 6 des OECD-Steuerausschusses⁶⁾ in Zusammenarbeit mit der für Verständigungsverfahren zuständigen Arbeitsgruppe des *Forum on Tax Administration (FTA-MAP-Forum)*⁷⁾ bis Ende 2022 entwickelt. Dabei gilt es vor allem zu definieren, welche Tätigkeiten als *baseline marketing and distribution activities* zu qualifizieren und von *Amount B* umfasst sind.

10. Administration von Säule I

Nach den Vorstellungen des IF sollen die steuerliche Rechtsbefolgung und die verfahrensrechtlichen Notwendigkeiten iZm Säule I möglichst einfach gestaltet werden, indem zB im Konzernverbund *ein einziger Rechtsträger* innerhalb des MNE die weltweiten Steuererklärungs-, Dokumentations- und Steuerzahlungspflichten übernehmen

⁵⁾ OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report (2015). Die im Rahmen des BEPS-Projekts als Mindeststandard ausgewiesene Action 14 fordert die Staaten auf, die Maßnahmen zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten zu verbessern. Die Mitgliedstaaten des IF haben sich außerdem verpflichtet, die Einhaltung dieses Standards durch regelmäßige Peer Reviews überprüfen zu lassen, um damit Doppelbesteuerung effizienter vermeiden zu können. Entwicklungsländer haben unter gewissen Voraussetzungen die Möglichkeit, diesen Überprüfungsprozess zu verschieben.

⁶⁾ Die Arbeitsgruppe 6 des OECD-Steuerausschusses (Besteuerung multinationaler Unternehmen) ist für Verrechnungspreisfragen zuständig, ua für die Fortentwicklung der OECD-VPL und die Überwachung ihrer Umsetzung.

⁷⁾ Das im Jahr 2002 gegründete *OECD Forum on Tax Administration (FTA)* setzt sich aus Vertretern der Finanzverwaltung aus 53 OECD- und Nicht-OECD-Mitgliedstaaten zusammen, darunter alle G20-Staaten. Das FTA beschäftigt sich mit den Entwicklungen im internationalen Steuerrecht und den sich daraus für die Steuerverwaltung ergebenden Herausforderungen.

soll. Es soll auch nur *eine einzige Steuerverwaltung* für die Administration und Abwicklung der Steuerzahlung zuständig sein. Der Verteilungsmechanismus auf die einzelnen Rechtsträger und Finanzverwaltungen ist noch zu klären.

11. Abschaffung bzw Verbot neuer Digitalsteuern

Säule I erfordert eine einheitliche Umsetzung der OECD-Vorgaben in möglichst vielen Staaten, verbunden mit der Notwendigkeit, Doppelbesteuerung zu vermeiden. Das setzt voraus, dass die von manchen Staaten unilateral eingeführten Digitalsteuern (*digital service taxes*) abgeschafft und keine neuen eingeführt werden. In dem zur Umsetzung von Säule I geplanten multilateralen Abkommen (*Multilateral Convention, MLC*) sollen die Signatarstaaten diesbezüglich eine Verpflichtung abgeben. Die Mitgliedstaaten des IF haben sich in ihrer Einigung vom 8. 10. 2021 jedenfalls dazu bekannt, in einem Zeitraum, der am 8. 10. 2021 beginnt und zum früheren der beiden Zeitpunkte – 31. 12. 2023 bzw dem Inkrafttreten des MLC – enden soll, von multinationalen Unternehmen keine neu eingeführten Digitalsteuern oder ähnlichen Abgaben zu erheben. Die Abschaffung der in nationalen Alleingängen eingeführten Digitalsteuern soll in koordinierter Form erfolgen.

12. Gemeinsame Erklärung einzelner Staaten gegenüber den USA

Am 21. 10. 2021 haben sich die USA mit Großbritannien, Frankreich, Italien, Spanien und Österreich⁸⁾ bezüglich der Erhebung der in diesen Staaten bereits bestehenden Digitalsteuern bis zum Wirksamwerden von Säule I ab 2023 auf einen Kompromiss geeinigt (*unilateral measures compromise*).⁹⁾ Dieser „Übergangszeitraum“ beginnt am 1. 1. 2022 und endet mit dem Wirksamwerden des multilateralen Übereinkommens zu Säule I oder am 31. 12. 2023, je nachdem, welcher Zeitpunkt früher eintritt. Übersteigen die in dem Übergangszeitraum nach innerstaatlichem Recht erhobenen Digitalsteuern den nach den Regelungen der Säule I ermittelten Betrag, soll dieser Mehrbetrag auf jene Körperschaftsteuer angerechnet (und auch vorgetragen) werden können, die auf *Amount A* entfällt (*interim Pillar 1 amount*).¹⁰⁾ Im Gegenzug verpflichtet sich die USA, gegen Großbritannien, Frankreich, Italien, Spanien und Österreich bis zum Ende des Übergangszeitraums keine weiteren Handelssanktionen zu verhängen.

13. Umsetzung von Säule I

Die Umsetzung der neuen Nexus- und Gewinnverteilungsregeln samt der Verpflichtung, unilaterale Digitalsteuern abzuschaffen, soll durch ein multilaterales Abkommen (MLC) erfolgen und – soweit nach der Rechtsordnung eines Staates erforderlich – durch innerstaatliche Maßnahmen ergänzt werden. Aus österreichischer Sicht wäre eine Umsetzungsgesetzgebung nicht zwingend nötig. Bei verfassungskonformer Kundmachung könnte das MLC unmittelbar angewandt werden.

⁸⁾ Österreich hat mit dem Digitalsteuergesetz 2020 (BGBl I 2020/99), ergänzt um die Digitalsteuergesetz 2020-Umsetzungsverordnung (BGBl II 2019/378), mit Wirkung ab 1. 1. 2020 eine 5%ige Abgabe auf Online-Werbeleistungen eingeführt, die im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Im Fokus dieser Abgabe stehen vor allem die von US-Konzernen iZm Onlinewerbung in Österreich erwirtschafteten Gewinne. *Mayr*, Digitale Werbesteuer: EU-weit oder nur national? RdW 2019, I; *Mayr*, Das neue Digitalsteuergesetz 2020, RdW 2019, 264 (264 ff); *Achatz/Kirchmayr*, Digitalisierungspakt – der richtige Weg zu mehr Steuergerechtigkeit? taxlex 2019, 101 (101 ff).

⁹⁾ *U.S. Department of the Treasury*, Joint statement from the United Kingdom, Austria, France, Italy, Spain and the United States regarding a compromise on a transitional approach to existing unilateral measures during the interim period before Pillar 1 is in effect (21. 10. 2021), abrufbar unter <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419> (Zugriff am 27. 10. 2021).

¹⁰⁾ Der Anrechnungsmechanismus wird in einem Annex zum „*Joint Statement*“ anhand eines Beispiels erklärt.

Das MLC soll unabhängig davon, ob zwischen den einzelnen Staaten DBA bestehen, Mitte 2022 zur Unterschrift bereitgestellt werden und ab 2023 in Kraft treten. Das MLC soll regeln, wie *Amount A* zu ermitteln ist, wie Doppelbesteuerung vermieden wird, welche verfahrensrechtlichen Maßnahmen zu setzen sind, wie der internationale Informationsaustausch zu erfolgen hat und auf welche Art und Weise Besteuerungskonflikte zwischen den Staaten in verpflichtender und verbindlicher Form vermieden bzw. bereinigt werden können. Für Entwicklungsländer soll die Wahlmöglichkeit bestehen, bindende Regelungen zur Konfliktlösung iZm der Ermittlung von *Amount A* zu vereinbaren. Das MLC soll durch ein erläuterndes *Explanatory Statement* ergänzt werden. Bestehende DBA werden wirksam bleiben und weiterhin auf alle nicht mit Säule I zusammenhängenden grenzüberschreitenden Steuerfälle anwendbar sein, wobei im MLC allfällige Widersprüche mit bestehenden DBA sowie das Verhältnis des MLC zu künftig abgeschlossenen DBA geklärt werden sollen. Das MLC dient der effizienten Umsetzung aller iZm der Zuordnung des Residual- bzw. Übergewinns (*Amount A*) relevanten Fragen, unabhängig vom Bestand eines bilateralen DBA. Das IF hat die *Task Force on the Digital Economy* (TFDE) – eine im September 2013 eingerichtete Unterorganisation des OECD-Steuerausschusses – damit beauftragt, noch offene Punkte zu klären, zB iZm der Vermeidung von Doppelbesteuerung bzw. der Berechnung des *safe harbor* für Marketing- und Vertriebsaktivitäten (*marketing and distribution profits safe harbor*). Der Wortlaut des MLC soll Anfang 2022 bereitgestellt werden, sodass das Abkommen anlässlich einer *high-level signing ceremony* Mitte 2022 unterzeichnet werden kann. Die Signatarstaaten sind dazu angehalten, das MLC rasch zu ratifizieren, sodass das MLC 2023 in Kraft treten und wirksam werden kann, sobald die Ratifizierung durch eine noch festzulegende Mindestanzahl von Staaten erfolgt ist. Das MLC wird die Staaten auch dazu verpflichten, bestehende Digitalsteuern und relevante ähnliche Maßnahmen abzuschaffen und keine neuen einzuführen. Was unter „*relevant similar measures*“ zu verstehen ist, soll im MLC selbst und den Erläuterungen dazu geklärt werden.

Sollte die Umsetzung von Säule I innerstaatlicher legislativer Umsetzungsmaßnahmen bedürfen, sollen diese – um Einheitlichkeit und eine zeitgerechte Umsetzung sicherzustellen – auf Grundlage einer vom TFDE bis Anfang 2022 zu entwickelnden Modellgesetzgebung und den Erläuterungen dazu erfolgen.

III. Globale Mindestbesteuerung (Säule II)

1. Das Konzept einer Mindestbesteuerung

Anders als Säule I soll die zweite Säule *base erosion and profit shifting* (BEPS) verhindern und sicherstellen, dass global tätige Konzerne einer Mindestbesteuerung unterliegen, unabhängig davon, wo deren Konzernzentralen ansässig sind und in welchen Staaten sie Umsätze erwirtschaften. Säule II setzt sich aus zwei miteinander verbundenen innerstaatlich umzusetzenden Regeln zusammen. Dies sind zwei als „*Global Base Erosion Rules*“ (GloBE) bezeichnete Maßnahmen (IIR und UTPR). Dritter Bestandteil ist eine abkommensrechtliche *subject-to-tax rule* (STTR). Der Reihenfolge nach ist zuerst die STTR anzuwenden, gefolgt von der IIR und der UTPR.

- Die *income inclusion rule* (IIR) soll bewirken, dass auf Ebene der Konzernobergesellschaft die bei anderen Konzerneinheiten niedrigbesteuerten Gewinne, unabhängig davon, ob sich diese aus Aktiv- oder Passiveinkünften zusammensetzen oder Missbrauch im Spiel ist, auf ein Mindestbesteuerungsniveau von 15 % hochgeschleust werden. Nachversteuert wird die Differenz zwischen der tatsächlichen Steuerlast im Niedrigsteuerland und der Mindestbesteuerung (*top-up tax*). Die IIR ist einer Hinzu rechnungsbesteuerung vergleichbar, indem Einkünfte einer niedrigbesteuerten Gesellschaft (oder Betriebsstätte) bei einem unmittel- oder mittelbar beteiligten Gesellschafter als Teil seiner eigenen Einkünfte (nach)versteuert werden und nach einem

top-down approach verteilt werden. Die Besteuerung soll dabei auf Ebene der obersten Muttergesellschaft erfolgen. Bei *split ownership*, wenn an der niedrigbesteuerten Gesellschaft eine Minderheitsbeteiligung von mehr als 20 % besteht, soll der Staat der Konzerngesellschaft, an der *split ownership* besteht, das Besteuerungsrecht erhalten. Dadurch können auch Staaten, in denen Zwischengesellschaften ansässig sind, von der IIR profitieren (*top-down approach*).¹¹⁾

- Die *undertaxed payment rule* (UTPR) findet Anwendung, wenn die Konzernobergesellschaft in einem Staat ansässig ist, der die IIR nicht anwendet und keine *top-up tax* erhebt. In diesem Fall wird der durch Niedrigbesteuerung bewirkte Steuervorteil neutralisiert, indem der Abzug von Betriebsausgaben im Ansässigkeitsstaat des Zahlenden versagt bzw. angepasst wird.
- Die in die DBA zu übernehmende *subject-to-tax rule* (STTR) überlässt dem Ansässigkeitsstaat des Schuldners von Zinsen, Lizenzgebühren und anderen noch zu definierenden Zahlungen ein begrenztes Recht, Quellensteuern zu erheben, wenn diese im Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu einem Steuersatz erfasst werden, der niedriger als der *Mindeststeuersatz von 9 %* ist. Diese Differenzsteuer ist als *covered tax* bei Ermittlung der effektiven Mindestbesteuerung im Rahmen der IIR zu berücksichtigen.

Die GloBE-Reglungen haben den Status eines *common approach*. Das bedeutet, dass die Mitgliedstaaten des IF nicht verpflichtet sind, die GloBE-Reglungen in ihr nationales Steuerrecht zu implementieren. Werden diese jedoch übernommen, muss die Legistik der von der OECD entwickelten Modellgesetzgebung entsprechen und gemäß den Erläuterungen dazu umgesetzt werden. Staaten, die eine Umsetzung der GloBE-Reglungen ablehnen, müssen jedoch deren Anwendung durch andere Staaten akzeptieren.

2. Persönlicher Anwendungsbereich

Die GloBE-Reglungen sollen auf MNE Anwendung finden, deren konsolidierter Umsatz 750 Mio Euro überschreitet, entsprechend der in BEPS-Aktionspunkt 13 zur länderbezogenen Berichterstattung (*country-by-country reporting*) vorgesehenen Definition. Nach Schätzungen der OECD werden von Säule II weltweit 7.000 bis 8.000 Unternehmen betroffen sein. Den Staaten wird allerdings freigestellt, die IIR auch auf jene in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen MNE anzuwenden, die diese Schwelle nicht überschreiten. Regierungs-, internationale und gemeinnützige Organisationen sind von Säule I ausgenommen, ebenso wie Pensions- und Investmentfonds, die *ultimate parent entities* eines MNE sind, einschließlich Holdinggesellschaften solcher Rechtgebilde. Aufgrund ihrer grundsätzlichen steuerlichen Transparenz sind auch Investmentfonds vom Anwendungsbereich der Säule I ausgenommen.

3. Berechnung des effektiven Steuersatzes

Das IF hat sich als Kompromisslösung auf einen (effektiven) Mindeststeuersatz von 15 % geeinigt. Manche der im IF vertretenen Staaten hätten sich einen höheren Steuersatz gewünscht, wie zB das *African Tax Administrative Forum* (ATAF), das für einen effektiven Mindeststeuersatz von 20 % eingetreten ist, zumal die meisten afrikanischen Staaten Körperschaftsteuersätze zwischen 25 % und 35 % erheben.¹²⁾ In der Erklärung des IF aus Juli 2021 war noch vorgesehen, dass die Mindeststeuer „*mindestens*“ 15 % betragen hätte sollen. Durch den Verzicht auf „*at least*“ konnte letztlich auch Irland davon überzeugt werden, im IF dem Zwei-Säulen-Konzept zuzustimmen.¹³⁾

¹¹⁾ Mayr, Die Eckwerte der globalen Steuerreform, RdW 2021, 503 (505).

¹²⁾ Marsit, African Tax Administration Forum Comments on Global Tax Agreement, IBFD 12. 10. 2021.

¹³⁾ Irland hat bereits angekündigt, den Körperschaftsteuersatz für Konzerne mit einem konsolidierten Umsatz von mehr als 750 Mio Euro von 12,5 % auf 15 % anzuheben.

Zur Berechnung der *top-up tax* bedarf es der Berechnung des effektiven Steuersatzes (*effective tax rate*, ETR), dem ein MNE in einem Steuerhoheitsgebiet unterliegt. Die *effective tax rate* ist länderbezogen zu ermitteln (*jurisdictional blending*) und bedarf der Definition der zu berücksichtigenden Steuern und der Steuerbemessungsgrundlage. Letztere soll nicht nach steuerlichen, sondern nach handelsrechtlichen Grundsätzen (*financial accounting income*) berechnet werden, mit nur wenigen steuerrechtlichen Anpassungen. Soweit Staaten körperschaftsteuerpflichtige Gewinne erst bei der Dividendenzahlung besteuern (zB Estland), soll keine *top-up tax* erhoben werden, wenn die Gewinne innerhalb von vier Jahren ausgeschüttet und über dem Mindeststeuersatz besteuert werden. Die „Nachversteuerung“ der von Konzerngesellschaften oder Betriebsstätten erwirtschafteten niedrigbesteuerten Gewinne erfolgt also in Höhe der Differenz zwischen der tatsächlichen Besteuerung im Niedrigsteuerland und der 15%igen Mindestbesteuerung.

4. Ausnahmen für substantielle Tätigkeiten und sonstige Befreiungen

Für substantielle Tätigkeiten in einem Niedrigsteuerland, die in der Regel ein geringes BEPS-Risiko aufweisen (zB Betrieb eines Hotels, Produktionsstätten), werden anhand einer fixen Formel Freibeträge vorgesehen (*formulaic substance carve out*). So sollen bei der Berechnung des effektiven Mindeststeuersatzes Einkünfte in Höhe von 5 % des Buchwertes der materiellen Wirtschaftsgüter und der Lohn- und Gehaltssumme ausgenommen werden. In einem Übergangszeitraum von zehn Jahren soll der Wert 8 % des Buchwertes bzw 10 % der Lohn- und Gehaltssumme betragen und in den ersten fünf Jahren um jeweils 0,2 Prozentpunkte reduziert werden und in den letzten fünf Jahren um 0,4 Prozentpunkte für materielle Wirtschaftsgüter und um 0,8 Prozentpunkte für die Lohn- und Gehaltssumme.

Vom Anwendungsbereich der Säule II ausgenommen werden auch Einkünfte aus der internationalen Schifffahrt, definiert nach Maßgabe des Art 8 OECD-MA.¹⁴⁾ Begründet wird dies damit, dass Schifffahrtsunternehmen in der Regel einem besonderen Besteuerungsregime unterliegen. Im Sinne eines zielgerichteten Einsatzes der GloBE-Regelungen und zwecks Vermeidung eines unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwands sollen weitere *safe harbors* und andere Ausnahmen vorgesehen werden. Um international gleiche Wettbewerbsbedingungen sicherzustellen, bedarf das Verhältnis zwischen Säule I und den US-GILTI-Regelungen¹⁵⁾ (*GILTI co existence*) noch einer Klärung.

MNE in der Anfangsphase ihrer Internationalisierung sollen in einem Zeitraum von fünf Jahren nach Anwendbarkeit der GloBE-Regelungen von diesen ausgenommen werden. Das sind solche MNE, die im Ausland über körperliche Wirtschaftsgüter mit einem Wert von maximal 50 Mio Euro verfügen und in nicht mehr als fünf Staaten tätig sind.

Auch für MNE, die nur geringe Gewinne erwirtschaften, sollen zur Vermeidung von unnötigem Verwaltungsaufwand Ausnahmen vorgesehen werden. Unterschreiten MNE in einem Marktstaat einen noch zu definierenden Mindestgewinn, sollen die Einkünfte im jeweiligen Jahr von den GloBE-Regeln ausgenommen werden.¹⁶⁾

¹⁴⁾ Art 8 OECD-MA idF des Updates 2017 umfasst „Gewinne eines Unternehmens [...] aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr“.

¹⁵⁾ Erträge amerikanischer Gesellschafter aus der Beteiligung an kontrollierten ausländischen Unternehmen unterliegen in den USA als „*global intangible low-taxed income*“ (GILTI) einer besonderen Form der Mindest- bzw Hinzurechnungsbesteuerung. Durch GILTI werden in den USA ausländische Gewinne nachversteuert, die eine 10%ige Routinerendite übersteigen. Diese Gewinne werden zu 50 % und ab 2026 zu 62,5 % auf Ebene des US-Gesellschafters besteuert. Daraus resultiert ein effektiver Steuersatz von 10,5 % bzw 13,125 % ab 2026. *Maywald*, Tax Cuts and Jobs Act: Bedeutung der US-Steuerreform für ausländische Investoren, DB 2018, 279 (282 f); *Maywald*, Die USA nach der Steuerreform – Bestandsaufnahme und Ausblick, DB 2019, 1404 (1406); *Raab*, US-Steuerreform zum 1. 1. 2018 – Auswirkungen auf Unternehmen, ÖStZ 2018, 43 (47).

¹⁶⁾ *Schmidjell-Dommès/Bendlinger*, RdW 2021 (in Druck).

5. Die Subject-to-Tax Rule

Durch die STTR soll sichergestellt werden, dass Zinsen, Lizenzgebühren und andere noch zu definierende Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, die im Empfängerstaat einem Steuersatz von weniger als 9 % unterliegen, in Höhe der Differenz zwischen dem 9%igen Steuersatz und dem Steuersatz im Ansässigkeitsstaat des Empfängers auch im Quellenstaat besteuert werden dürfen. Die STTR ist Bestandteil der Säule II und war zentrale Voraussetzung dafür, dass die im IF vertretenen Entwicklungsländer dem Gesamtkonzept zugestimmt haben.¹⁷⁾ Die STTR bedarf einer abkommensrechtlichen Regelung. Mitgliedstaaten, die auf die genannten Zahlungen einen nominellen Steuersatz von weniger als 9 % erheben, verpflichten sich, dem Ersuchen von Entwicklungsländern entgegenzukommen, eine solche Regelung in ihre bilateralen DBA zu übernehmen.

6. Umsetzung von Säule II

Die GloBE-Regelungen in Form der IIR und die UTPR bedürfen einer Umsetzung in nationales Steuerrecht, wofür das IF bis Ende 2021 eine Modellgesetzgebung (samt Kommentar) entwickeln will. Darin soll die Berechnung des länderspezifischen effektiven Steuersatzes geregelt werden, ebenso sollen darin Ausnahmestimmungen (zB Freibeträge für substantielle Tätigkeiten), die verfahrensrechtlichen Vorschriften (Veranlagung und Abgabe von Steuererklärungen durch MNE) geklärt werden und Übergangsregelungen vorgesehen werden. Die Kommentierung wird sich auch mit der allfälligen Notwendigkeit beschäftigen, in einzelnen DBA allenfalls von der Befreiungszur Anrechnungsmethode überzugehen (*switch-over rule*).

Bis Ende November 2021 soll auch ein Muster für eine STTR (samt Kommentar dazu) entwickelt werden. Bis Mitte 2022 will das IF ein multilaterales Instrument (MLI 2.0) präsentieren, um eine rasche und einheitliche Übernahme der STTR in die betroffenen DBA sicherzustellen.

Spätestens bis Ende 2022 soll ein Konzept zur Umsetzung der GloBE-Regelungen bereitgestellt werden (*implementation framework*), worin zB die Steuerklärungspflichten detailliert geregelt werden sollen, ein multilaterales Bewertungsverfahren und Safe-Harbor-Regelungen, um sowohl für die steuerpflichtigen MNE als auch die Finanzverwaltung die Rechtsbefolgung zu vereinfachen. Inwieweit es zur koordinierten und einheitlichen Umsetzung der GloBE-Regelungen eines multilateralen Übereinkommens bedarf, sowie dessen Nutzen und Regelungsinhalt werden vom IF noch geprüft.

IV. Reaktion der Europäischen Union

Bereits anlässlich der Präsentation der Stellungnahme des IF aus Juli 2021 hat die Europäische Kommission festgehalten, dass die Einigung auf OECD-Ebene die im Mai 2021 präsentierte Steueragenda der EU¹⁸⁾ ergänzt. In einer ersten Reaktion auf die Einigung vom 8. 10. 2021 hat die Kommissionspräsidentin *von der Leyen* die globale Steuerreform als einen wesentlichen Schritt zur Schaffung eines gerechteren globalen Steuersystems begrüßt.¹⁹⁾

¹⁷⁾ Als „*developing countries*“ im Sinne des Zwei-Säulen-Konzepts gelten Staaten mit einem Bruttonationalprodukt pro Kopf von weniger als 12.535 USD (Stand 2019), berechnet nach der Atlas-Methode, die von der Weltbank seit 1993 verwendet wird, um die Größe von Volkswirtschaften bezogen auf das Bruttonationaleinkommen zu schätzen.

¹⁸⁾ *European Commission*, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Business Taxation for the 21st Century, COM(2021) 251 final (18. 5. 2021).

¹⁹⁾ *European Commission*, Statement by President von der Leyen following the OECD/G20 Inclusive Framework meeting on the Global Agreement on International Taxation Reform (8. 10. 2021).

Um eine Vereinbarkeit der Regelungen mit den von den Mitgliedstaaten abgeschlossenen DBA und dem Recht der EU sicherzustellen, beabsichtigt die Kommission, Säule I und Säule II in eine Richtlinie zu gießen. So heißt es in der Mitteilung der Kommission vom 18. 6. 2021 zur Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert: „*In order to ensure its consistent implementation in all EU Member States, including those that are not Members of the OECD and do not participate in the Inclusive Framework, the Commission will propose a Directive for the implementation of Pillar 1 in the EU. In order to ensure its consistent application within the EU and compatibility with EU law, the principal method for implementing Pillar 2 will be an EU Directive that will reflect the OECD Model Rules with the necessary adjustments.*“²⁰⁾

Allerdings hat eine Umsetzung von Säule I und Säule II in Form einer Richtlinie Wechselwirkungen zu bereits bestehenden und geplanten EU-Richtlinien. So wird zB das Zusammenspiel zwischen der IIR und der in Art 7 ATAD^[21] geregelten Hinzurechnungsbesteuerung (in Österreich umgesetzt in § 10a KStG) zu klären sein. Säule II sollte auch den Weg für die seit 2011 geplante Anpassung der Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie²²⁾ ebnen bzw nicht notwendig machen, die ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates vorsehen soll, wenn die Zahlungen im Empfängerstaat nicht oder nicht einer bestimmten Mindestbesteuerung unterliegen. Säule II würde dieses Problem lösen. Die Umsetzung von Säule II soll entsprechend der Mitteilung der Kommission zu verantwortlichem Handeln im Steuerbereich²³⁾ auch Kriterium für die Erfassung von Staaten auf schwarzen bzw grauen Listen der EU sein.²⁴⁾ Warum die durch ein multilaterales Übereinkommen umzusetzenden neuen Nexus- und Gewinnverteilungsregelungen in Säule I einer EU-Richtlinie bedürfen, ist allerdings unklar. Gleiches gilt für Säule II. Starre Richtlinienvorgaben würden auch der von der OECD bereits angekündigten und notwendigen Beweglichkeit des völlig neuen globalen Konzepts einer internationalen Unternehmensbesteuerung widersprechen.

V. Schlussfolgerungen

Unter dem Mandat der G20 haben 136 von 140 Staaten des IF, die mehr als 90 % des weltweiten BIP repräsentieren, einer neuen Form der internationalen Unternehmensbesteuerung zugestimmt. Wenngleich es sich dabei vorerst nur um eine Einigung auf politischer Ebene handelt, ist zu erwarten, dass viele Staaten unter dem wachsamem Auge der OECD die Vorgaben umsetzen werden. Durch das Zwei-Säulen-Konzept wird eine neue Weltsteuerordnung geschaffen, die durch Säule I eine gerechtere Aufteilung des Besteuerungssubstrats der weltweit größten und profitabelsten Unternehmen (ein Großteil davon sind Digitalkonzerne) bewirken und jährlich Gewinne in Höhe von mehr als 125 Mrd USD neu auf die Marktstaaten verteilen soll. Schätzungen zufolge werden von Säule I weltweit etwa 100 Unternehmen betroffen sein. Säule I soll sicherstellen, dass diese Unternehmen einen gerechten Beitrag zum Steueraufkommen leisten, wo immer sie tätig sind und Gewinne erzielen. Die in Säule II vorgesehene 15%ige Mindestbesteuerung soll schädlichem Steuerwettbewerb Grenzen setzen, Steueroasen austrocknen

²⁰⁾ *European Commission*, COM(2021) 251 final, 8.

²¹⁾ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABL 193 vom 19. 7. 2016, S 1 (S 11 ff).

²²⁾ *European Commission*, Proposal for a Council Directive on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, COM(2011) 714 final (11. 11. 2011).

²³⁾ *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich in der EU und darüber hinaus, COM(2020) 313 final (15. 7. 2020).

²⁴⁾ *European Commission*, COM(2021) 251 final, 8 f; *Bendlinger*, Die EU legt Steueroasen trocken, WT 2021, 122 (122 ff).

und das jährliche Körperschaftsteueraufkommen weltweit um 150 Mrd USD erhöhen, um damit einen Teil der durch Steuervermeidung entgehenden Körperschaftsteuern einzubringen.²⁵⁾ Den im IF stark vertretenen Entwicklungsländern werden innerhalb des Zwei-Säulen-Konzepts Zugeständnisse eingeräumt, deren Mehreinnahmen nach den Schätzungen der OECD proportional zum aktuellen Steueraufkommen höher ausfallen werden als in Industriestaaten. Wie die Tabelle zeigt, ist der Fahrplan sehr ambitioniert:

Säule I	Säule II
Anfang 2022: Text eines multilateralen Abkommens (MLC) samt Erläuterungen zur Umsetzung von <i>Amount A</i> der Säule I	November 2021: Modellgesetzgebung zur Definition zu Umfang und Funktionsweise der GloBE-Regelungen (IIR und UTPR)
Anfang 2022: Modellgesetzgebung zur innerstaatlichen Umsetzung der Säule I	November 2021: Musterklausel zur Umsetzung der STTR in den DBA
Mitte 2022: Unterzeichnung des MLC im Rahmen einer <i>high-level signing ceremony</i>	Mitte 2022: Multilaterales Instrument (MLI 2.0) zwecks rascher und koordinierter Übernahme der STTR in die DBA
Ende 2022: Abschluss der Arbeiten zu <i>Amount B</i> der Säule I	Ende 2022: Konzept zur Umsetzung der GloBE-Regelungen
2023: Umsetzung des Zwei-Säulen-Konzepts	

Ob es tatsächlich gelingt, in einer ausreichenden Zahl von Staaten die beiden Säulen schon Anfang 2023 wirksam werden zu lassen, ist auch von den im innerstaatlichen Recht der einzelnen Staaten zu setzenden legislativen Maßnahmen abhängig und deshalb mehr als fraglich. Da es sich bei dem am 8. 10. 2021 zwischen den Staaten des IF erzielten Kompromiss über die Eckdaten einer neuen Weltsteuerordnung um einen Kompromiss auf politischer Ebene handelt, bleibt abzuwarten, ob auch nach Vorliegen der noch auszuarbeitenden Details des Zwei-Säulen-Konzepts eine ausreichende Anzahl von Staaten am gleichen Strang ziehen wird. Einzelne Staaten haben diesbezüglich bereits eine gewisse Zurückhaltung angekündigt. Zu hoffen bleibt auch, dass bei Umsetzung der neuen internationalen Regeln zur Unternehmensbesteuerung der Wildwuchs nationaler und in EU-Richtlinien vorgegebener Missbrauchsabwehrregeln ein Ende findet.

²⁵⁾ Nach Schätzungen der OECD entgehen den Finanzverwaltungen durch Steuervermeidungsstrategien jährlich Körperschaftsteuern zwischen 100 Mrd USD und 240 Mrd USD, das sind zwischen 4 % und 10 % des weltweiten Körperschaftsteueraufkommens bzw 1 % des globalen Bruttoinlandsprodukts. *OECD, Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (2021) 13.

In Raten vergütete einmalige Leistung

Entscheidung: EuGH 28. 10. 2021, *X-Beteiligungsgesellschaft mbH*, C-324/20.

Normen: Art 63, 64 Abs 1 und 90 Abs 1 MwStSyst-RL.

1. Art 64 Abs 1 MwStSyst-RL ist dahin auszulegen, dass eine in Raten vergütete einmalige Dienstleistung nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fällt.
2. Art 90 Abs 1 MwStSyst-RL ist dahin auszulegen, dass bei Vorliegen einer Ratenzahlungsvereinbarung die Nichtbezahlung eines Teilbetrags der Vergütung vor seiner Fälligkeit nicht als Nichtbezahlung des Preises im Sinne dieser Bestimmung eingestuft werden und deshalb nicht zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage führen kann.