

DIE G20 BESCHLIESSEN EINE NEUE WELTSTEUERORDNUNG AB 2023



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

NACHDEM DIE FINANZMINISTER DER SIEBEN WICHTIGSTEN INDUSTRIENATIONEN (G7) AM 4./5. JUNI 2021 DEN VORSCHLAG EINER NEUVERTEILUNG VON BESTEUERUNGSRECHTEN UND EINE GLOBALE MINDESTBESTEUERUNG FÜR GUTGEHEISSEN HABEN, WURDE AUCH VON DEN G20-FINANZMINISTERN UND ZENTRALBANKGOUVERNEUREN EINE POLITISCHE EINIGUNG ZU DEN EINE WOCHE VORHER VOM OECD INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS PRÄSENTIERTEN „ZWEI-SÄULEN-MODELL“ ERZIELT. DIE VORSCHLÄGE DER OECD SIND SEHR AMBITIONIERT, SOLLEN NOCH 2021 KONKRETISIERT, IM JAHR 2022 LEGISTISCH UMGESETZT UND BEREITS 2023 WIRKSAM WERDEN. DER VORLIEGENDE BEITRAG GIBT EINEN ÜBERBLICK ZU DEN ECKDATEN DES NEUEN GLOBALEN BESTEUERUNGSSYSTEMS.

1. WAS BISHER GESCHAH

Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft beherrscht seit einem Jahrzehnt die internationale Steuerdiskussion. Die legalen, aber unerwünschten Steuervermeidungsstrategien internationaler IT-Konzerne haben im Jahr 2012 das BEPS-Projekt¹ ins Leben gerufen, das im Oktober 2015 zur Veröffentlichung des „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ geführt hat. Bestehend aus 15 Empfehlungen an die Staaten der Welt, sowohl die nationalen Steuergesetze als auch die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) anzupassen und besser aufeinander abzustimmen, um Steuervermeidung und die Aushöhlung von Steuerbemessungsgrundlagen zu verhindern.

Was als Projekt zum Schließen von Steuerschlupflöchern als „BEPS 1.0.“ begann, ist seit 2017 auf das Bemühen fokussiert, Unternehmen der digitalen Wirtschaft effektiver besteuern zu können. Das wurde schon 2015 deutlich, nachdem die „BEPS Action“ mit der Nummer 1 dem Thema „Addressing the tax challenges of the digital economy“ gewidmet worden ist. Konkrete Empfehlungen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft wurden darin aber noch nicht abgegeben. In der Folge wurden vom OECD Inclusive Framework on BEPS (IF), einem aus 139 Staaten bestehenden Gremium, das die Staaten

bei der Umsetzung von BEPS-Maßnahmen unterstützt und das Projekt weiterentwickelt, Berichte und Lösungsansätze vorgeschlagen. Im Mai 2019 wurde schließlich die „Zwei Säulen-Strategie“ präsentiert.²

In Bezug auf BEPS Action 1 wurde am 14.10.2020 durch die Veröffentlichung der hunderte Seiten umfassenden „Blueprints“ zu Pillar I, auch als „Unified Approach“ bezeichnet³ und Pillar II⁴ ein neuer Meilenstein⁵ gesetzt. In *Pillar I* wurde vorgesehen, durch neue *Nexus- und Gewinnverteilungsregeln* einen Teil der Gewinne großer Konzerne auf jene Staaten zu verteilen, in denen die Konsumenten und Nutzer der angebotenen Leistungen ansässig sind, unabhängig von einer unternehmerischen Präsenz in den Marktstaaten. Mit *Pillar II* sollte eine *weltweite Mindestbesteuerung* geschaffen werden, durch eine „Income Inclusion Rule“ durch Hochschleusen niedrig besteuerte Gewinne auf einen Mindeststeuersatz, eine subsidiäre „Undertaxed Payment Rule“ (Abzugsverbot von im Empfängerstaat niedrig besteuerten Zahlungen), eine „Switch-over-Rule“ (Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode) und eine „Subject-to-tax Rule“ (Steuereinbehalt im Quellenstaat bei Niedrigbesteuerung im Empfängerstaat). Das Paket wird auch als *BEPS 2.0.* bezeichnet.

Ab Juni 2021 ging's dann Schlag auf Schlag. Anlässlich des Treffens der G7-Finanzminister und Zentralbankgouverneure am 5.6.2021 in London unter Beteiligung des Internationalen Währungsfonds, der Weltbank, der OECD, der Eurogruppe und des Finanzstabilitätsrates hat man sich unter dem Titel „*Shaping a Safe and Prosperous Future for All*“ politisch darauf geeinigt, die Bemühungen des IF zu unterstützen.⁶ Zu Pillar I wurde vorgeschlagen 20% der über eine Gewinnschwelle von 10% (Gewinn vor Steuern gemessen am Umsatz) hinausgehenden Residualgewinne der *weltweit größten und profitabelsten Konzerne* neu zu verteilen, eine solche Regelung international koordiniert einzuführen und in der Folge die in den letzten Jahren in nationalen Alleingängen eingeführten *Digitalsteuern wieder abzuschaffen* und die Staaten anzuhalten, keine neuen einzuführen. Auch die Einführung einer globalen Mindeststeuer „*of at least 15% on a country by country basis...*“ wurde durch die G7 unterstützt.

Am 1.7.2021 wurde eine breite Einigung auf globaler Basis erzielt, indem sich von den 139 am IF beteiligten Staaten unter der Leitung einer aus 12 OECD-Staaten und den wichtigsten Schwellenländern bestehenden „*Steering Group*“ (unter österreichischer Beteiligung⁷) 132 Staaten auf die in der Folge darzustellenden Eckdaten von Pillar I und Pillar II verständigt haben (die Staaten des IF erwirtschaften 90% des globalen Bruttoinlandsproduktes).

Das vom IF als „*Statement*“ veröffentlichte Dokument enthält allerdings auf vier Seiten nur die Kernelemente des Zwei-Säulen-Konzepts, wobei die Einigung auf die Eckdaten der „*GloBE rules*“ des Pillar II als ein gemeinsames Konzept bzw. eine abgestimmte Vorgangsweise („*common approach*“) bezeichnet werden.⁸ In einem als „*historisch*“ bezeichneten Einigung über eine stabilere und gerechtere Steuerarchitektur anlässlich des Treffens der Finanzminister und Zentralbankgouverneure am

9./10.7.2021 hat auch dieses Gremium seine Zustimmung zu dem „*zwei Säulen-Konzept*“ erteilt.⁹ Die noch offenen Fragen, die konkrete Ausgestaltung der Regelungen sowie die Pläne zur zügigen Umsetzung der neuen Weltsteuerordnung sollen vom IF bis zum nächsten G20-Treffen, das am 30./31.10.2021 unter italienischer G20-Präsidentschaft im Rom geplant ist, ausgearbeitet und einer finalen Entscheidung zugeführt werden. Jene Staaten des IF, die dem Konzept noch nicht gefolgt sind, werden aufgefordert ihre Zustimmung zu erteilen. Mit Stand 9.7.2021 waren das *Barbados, Kenia, Nigeria, Sri Lanka* und die EU-Mitgliedstaaten *Estland, Irland und Ungarn*.

2. NEXUS UND GEWINNVERTEILUNG (PILLAR I)

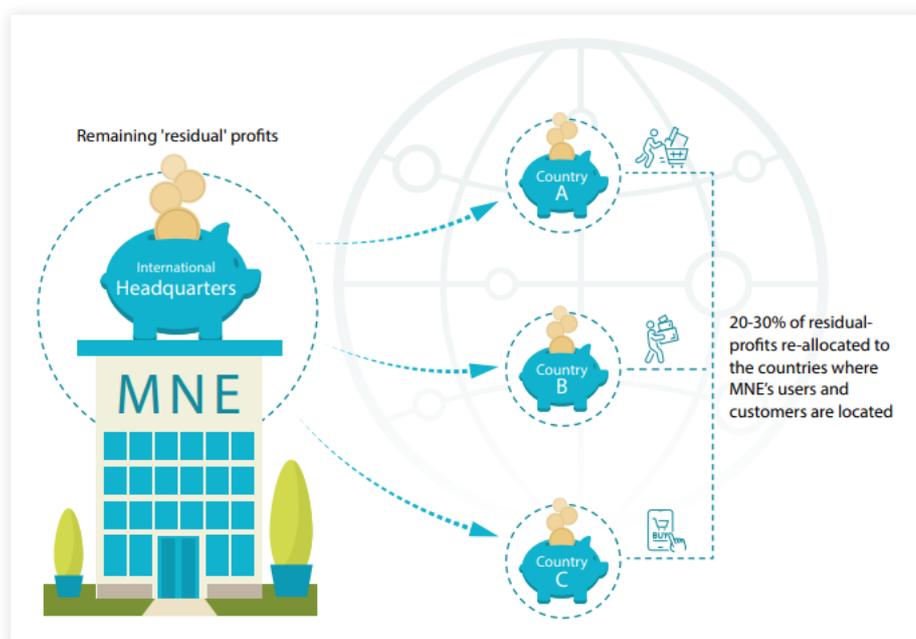
2.1. PILLAR I IM ÜBERBLICK¹⁰

(Siehe Grafik unterhalb)

2.2. ANWENDUNGSBEREICH (SCOPE)

Die ursprünglich vom IF angedachte Einbeziehung von Unternehmen, die in den Bereichen „*automated digital services*“ und „*consumer facing businesses*“ tätig sind, wurde aufgegeben, weil das IF zum Schluss gekommen ist, dass eine *klare Abgrenzung der betroffenen Unternehmen faktisch unmöglich* ist. Deshalb wurde nur die Unternehmensgröße als Kriterium herangezogen.¹¹ Der Geltungsbereich soll deshalb nur multinationale Konzerne (MNE's) mit einem weltweiten konsolidierten Umsatz von *mehr als EUR 20 Mrd.* umfassen, die eine Gewinnschwelle (Gewinn vor Steuern iVz Umsatz) von *10% überschreiten* („*In-scope companies*“).

Sieben Jahre nach erfolgreicher Einführung der Regelung und steuerlicher Rechtssicherheit bezüglich des umzuverteilenden Residualgewinns („*Amount A*“) und einer nicht länger als ein Jahr dauernder Überprüfung soll die Umsatzschwelle auf EUR 10 Mrd. abgesenkt werden. Die Abkehr vom ursprünglichen „*Scope*“ geht auf einen Vorschlag der USA zurück, die Regelung auf die *100 größten Konzerne* mit den *höchsten Gewinnmargen* einzuschränken. Systematisch damit begründet, dass dadurch vorwiegend Digitalkonzerne erfasst werden können, die am meisten vom globalen Markt profitieren würden und idR hohe Gewinne erwirtschaften.¹² Nur die Rohstoffgewinnung („*extractives*“) und regulierte Finanzdienstleistungen („*regulated financial services*“) sollen ausgenommen werden, „...*because the profit is already tied to the place where it is earned... These types of businesses are still subject to all the other international tax standards on transparency and BEPS to ensure that tax authorities can tax them effectively*“.¹³



2.3. STEUERLICHES ANKNÜPFUNGSMERKMAL (NEXUS)

Pillar I sieht eine von physischen Präsenzerfordernissen unabhängige steuerliche Anknüpfung („*special purpose nexus rule*“) vor, wonach einem Marktstaat dann einen Anteil an dem von einem multinationalen Konzern („*in-scope MNE*“) erwirtschafteten Residualgewinn („*Amount A*“) zugeordnet werden soll, wenn in dem jeweiligen Marktstaat ein Umsatz von mehr als EUR 1 Mio. erwirtschaftet wird. Wenn das Bruttoinlandsprodukt eines Staates weniger als EUR 40 Mio. beträgt, soll ein Umsatz von EUR 250 Mio. ausreichend sein. Diese „*special purpose nexus rule*“ ist nur für die Frage relevant, ob einem Staat Anspruch auf einen Anteil am „*Amount A*“ hat. Durch diese Schwellenwerte sollen administrative Kosten auf ein Minimum reduziert werden.

2.4. ANTEIL DES UMZUVERTEILENDEN RESIDUALGEWINNS (QUANTUM)

Von Pillar I betroffene MNEs sollen 20 bis 30% ihrer Residualgewinne, das sind jene, die eine Gewinnschwelle von 10% überschreiten, in den dazu berechtigten Marktstaaten

(siehe oben) auf Grundlage eines *umsatzbasierten Verteilungsschlüssels* versteuern. Der endgültige Prozentsatz soll bis Ende Oktober 2021 festgelegt werden. Die internationale Gewinnaufteilung folgt also künftig einem *hybriden System*. Während in einem ersten Schritt die Gewinne nach dem altbekannten Fremdverhaltensgrundsatz allokiert werden, wird ein Restgewinn formelbasiert auf die besteuerten Marktstaaten verteilt.

2.5. DIE EINKUNFTSQUELLE (REVENUE SOURCING)

Für Zwecke der Gewinnaufteilung sollen die Umsätze jenen Marktstaaten zugeordnet werden, in denen *Güter und Dienstleistungen genutzt oder konsumiert* werden. Unabhängig von physischer (betriebsstättenloser) Präsenz und dem Verrechnungspreissystem des MNE. Um die Anwendung dieses Grundprinzips zu erleichtern will die OECD für bestimmte Transaktionen detaillierte „*source rules for specific categories or transactions*“ entwickeln. MNEs sollen dabei zu einer verlässlichen Methode auf Grund des konkreten Sachverhalts verpflichtet werden.



2.6. STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE (TAX BASE DETERMINATION)

Die für Pillar I relevante Gewinn- bzw. Verlustgröße soll auf einem unternehmensrechtlichen Ergebnis aufbauen („*financial accounting income*“) mit geringfügigen Anpassungen, die z.B. „*timing differences*“ und Beteiligungserträge betreffen können. Verluste sollen vortragsfähig sein.

2.7. SEGMENTIERUNG (SEGMENTATION)

Eine Segmentierung soll nur in Ausnahmefällen vorgenommen werden, wenn sich z.B. aus einem Jahresabschluss ergibt, dass ein *Geschäftsbereich* eines Konzerns *als solcher* unter den Anwendungsbereich der Pillar I fallen würde, nicht jedoch der Konzern selbst. Damit sollen Fälle erfasst werden, in denen ein Konzern insgesamt die 10%ige Gewinnschwelle zwar unterschreitet, einzelne Geschäftsbereiche, die isoliert betrachtet „*in scope*“ wären, diese jedoch überschreiten.

2.8. "SAFE HARBOUR" FÜR MARKETING UND VERTRIEB (MARKETING AND DISTRIBUTION PROFITS SAFE HARBOUR)

Soweit Residualgewinne eines von Pillar I betroffenen Konzerns im jeweiligen Marktstaat bereits einer Besteuerung unterliegen, soll durch eine „*Safe Harbor Regel*“ der diesem Staat zuzuordnende Anteil am Residualgewinn („*Amount A*“) gedeckelt werden, dessen Ausgestaltung vom IF jedoch noch zu erarbeiten ist.

2.9. VERMEIDUNG VON DOPPELBESTEuerung (ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION)

Doppelbesteuerung soll durch die Befreiungs- oder die Anrechnungsmethode vermieden werden. Die von den Marktstaaten auf die Residualgewinne erhobenen Steuern gehen zulasten jener Gesellschaften bzw. Rechtsgebilde, die diesen Residualgewinn erwirtschaften.

2.10. STEUERLICHE RECHTSSICHERHEIT (TAX CERTAINTY)

Die von Pillar I erfassten MNEs sollen verpflichtende und bindende Mechanismen zur internationalen Konfliktvermeidung und Streitbeilegung in Anspruch nehmen können, um eine doppelte Besteuerung des „*Amount A*“ zu vermeiden.

2.11. AMOUNT B

Die Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes auf Marketing- und Vertriebsaktivitäten („*in-country baseline marketing and distribution activities*“), die im Marktstaat in physischer Form erbracht werden soll vereinfacht und gestrafft werden, indem solche Aktivitäten mit einem Pauschalbetrag entlohnt werden („*Amount B*“). Dabei sollen die Bedürfnisse von Entwicklungs- und Schwellenländern („*low capacity countries*“) eine besondere Berücksichtigung finden. Die Arbeiten dazu will die OECD bis Ende 2022 abschließen.

2.12. VERWALTUNG (ADMINISTRATION)

Die steuerliche Rechtsbefolgung soll vereinheitlicht und optimiert werden, auch bezüglich der Erklärungspflichten. MNEs soll es ermöglicht werden, den Prozess über eine einzige Konzerneinheit abzuwickeln.

2.13. UNILATERALE MASSNAHMEN (UNILATERAL MEASURES)

Das vom IF in Pillar I geschnürte Paket soll international koordiniert eingeführt werden. Begleitend wurden die Staaten aufgefordert, in nationalen Alleingängen eingeführte Digitalsteuern wieder abzuschaffen („*rollback*“) und keine neuen einzuführen („*standstill*“).

2.14. UMSETZUNG (IMPLEMENTATION)

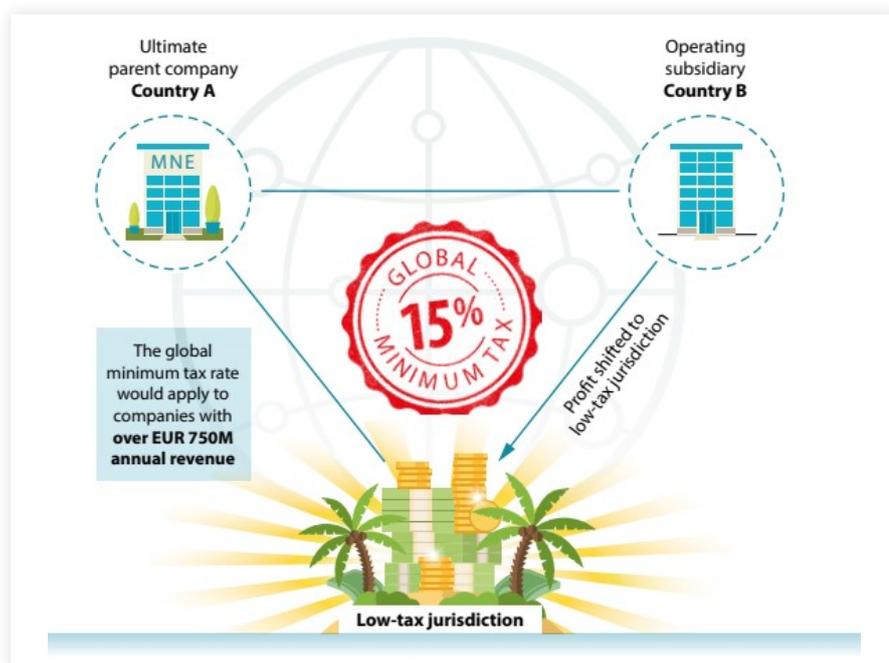
Pillar I bzw. die internationale Verteilung des „*Amount A*“ soll durch ein Abkommensrecht überschreibendes *Multilaterals* Instrument erfolgen, im Jahr 2022 entwickelt, zur Unterschrift bereitgestellt und im Jahr 2023 wirksam werden.

3. GLOBALE MINDESTBE- STEUERUNG (PILLAR II)

3.1. PILLAR II IM ÜBERBLICK¹⁴

(siehe Grafik links)

Pillar II besteht aus zwei Maßnahmen. Einerseits aus zwei *ineinandergreifenden in nationales Steuerrecht zu übernehmenden Regelungen* – auch als „*Global anti-Base Erosion Rules*“ (GloBE) bezeichnet – und andererseits einer abkommensrechtlichen Vorschrift, der „*Subject to tax Tax Rule*“ (STTR). Anders als Pillar I, der nach ersten Schätzungen nur die 100 größten und profitabelsten Unternehmen der Welt treffen wird, sollen von Pillar II aufgrund der niedrigeren Eintrittsschwelle (konsolidierter weltweiter Umsatz > EUR



750 Mio.) etwa 7.000 bis 8.000 Unternehmen betroffen sein. Bestandteile von GloBE sind eine „Income Inclusion Rule“ (IIR) und eine „Undertaxed Payment Rule“ (UTPR).

- Die IIR soll niedrig besteuerte Gewinne eines von Pillar II betroffenen MNE im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft auf ein Mindeststeuerniveau hochschleusen. Die IIR ist nicht nur auf Tochtergesellschaften, sondern auch auf Betriebsstätten anwendbar. Das heißt, die auf den Mindeststeuersatz fehlende „top-up tax“ soll nach einem „top-down-approach“ verteilt werden. Grundsätzlich darf der Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft den Differenzbetrag besteuern. Bei „split-ownership“, die dann gegeben ist, wenn eine Minderheitsbeteiligung von mehr als 20% an der niedrig besteuerten Gesellschaft besteht, soll die Konzerngesellschaft an der diese „split-ownership“ besteht, das Besteuerungsrecht erhalten. Damit können auch Staaten, in denen Zwischengesellschaften eines Konzerns ansässig sind, an der IIR teilhaben.¹⁵

- Sofern die IIR nicht greift, kommt die „Undertaxed Payment Rule“ (UTR) zur Anwendung, die den Abzug von Betriebsausgaben in dem Ausmaß beschränken soll, in dem das niedrig besteuerte Einkommen nicht der IIR unterliegt („back-stop“).

Die „Subject to Tax Rule“ (STTR) soll vor allem im Verhältnis zu Entwicklungs- und Schwellenländern greifen. Die STTR bedarf einer abkommensrechtlichen Regelung und soll Quellenstaaten ein begrenztes Besteuerungsrecht auf bestimmte Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen überlassen, die beim Empfänger unterhalb eines Mindeststeuersatzes (zwischen 7,5% und 9%) besteuert werden. Die im Quellenstaat nach der STTR erhobene Steuer soll im Rahmen der GloBE-Regelungen als eine „covered tax“ auf die hochgeschleuste Steuer anrechenbar sein.

3.2. STATUS (RULE STATUS)

GloBE hat den Status eines gemeinsamen Konzeptes bzw. einer gemeinsamen Vorgehensweise und wird vom IF als „common approach“ bezeichnet. Das bedeutet, dass

- die Mitgliedstaaten des IF zwar nicht verpflichtet sind, GloBE einzuführen. Wenn sie das aber tun, müssen Sie die Regelungen in Übereinstimmung mit den nach Pillar I entwickelten Vorgaben umsetzen, unter Berücksichtigung der vom IF noch zu entwickelten Modellgesetzgebung und den vom IF noch vorzulegenden Leitlinien;
- die Anwendung von GloBE durch andere Mitglieder des IF akzeptieren und Vereinbarungen über die Reihenfolge der Anwendung und allfällige „Safe Harbor-Regelungen“ treffen;
- noch keine Einigung über die bis Oktober 2021 zu entwickelnden Details der Regelung besteht.

3.3. ANWENDUNGSBEREICH (SCOPE)

GloBE soll auf multinationale Konzerne (MNEs) Anwendung finden, die einen konsolidierten globalen Umsatz von EUR

750 Mio. überschreiten, wie das in BEPS Action 13 iZm der länderbezogenen Berichterstattung („country by country reporting“) vorgesehen ist. Allerdings wird es den Staaten freigestellt, die IIR auch auf jene in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen MNEs anzuwenden, die diese Umsatzgrenze nicht erreichen.

Ausgenommen von GloBE sind Regierungsorganisationen, internationale Organisationen, Non-Profit Organisationen, Pensions- und Investmentfonds als Letztgesellschaftler („Ultimate Parent Entities“ – UPE) eines multinationalen Konzerns oder Holdinggesellschaften solcher Rechtgebilden, Organisationen oder Fonds.

3.4. KONZEPTION DER IIR (RULE DESIGN)

Die IIR ordnet die „top-up tax“ auf Grundlage eines „top-down“-Ansatzes zu, wobei für Beteiligungen von unter 80% eine „split-ownership rule“ vorgesehen werden soll. Nach der UTPR soll die „top-up tax“, die auf die Gewinne niedrig besteuerten Konzerneinheiten entfällt, inklusive jener Gesellschaften im Ansässigkeitsstaat der „ultimate parent entity“, nach einer noch zu vereinbarenden Methodik erfolgen.

3.5. BERECHNUNG DES EFFEKTIVEN STEUERSATZES (ETR CALCULATION)

Die Berechnung der „top-up tax“ nach GloBE setzt voraus, dass ein länderbezogener („jurisdictional blending“) effektiver Steuersatz („effective tax rate“ – ETR) berechnet wird, die von GloBE umfassten Abgaben definiert werden und eine einheitliche Steuerbemessungsgrundlage festgelegt wird, die sich auf das unternehmensrechtliche Ergebnis („financial accounting income“) beziehen soll.

Allfällige Anpassungen müssen mit den Zielen von Pillar II in Einklang stehen und sind bis Oktober 2021 noch abzustimmen (z.B. „timing differences“). Es ist also für jeden Staat, in dem Gesellschaften eines unter Pillar II fallenden MNEs tätig sind, die ETR zu berechnen, die wiedergibt, wie hoch die effektive Steuerbelastung der von Pillar II erfassten Einkünfte ist, welche die Mitglieder des MNE in dem jeweiligen Staat erzielen.¹⁶

Sofern Gewinne innerhalb von drei bis vier Jahren ausgeschüttet werden und beim Gesellschafter dann über dem Mindeststeuerniveau erfasst werden, soll keine „top-up tax“ erhoben werden. Unter dem Title „GILTI co-existence“ wird darauf hingewiesen, dass zur Sicherstellung einheitlicher Wettbewerbsbedingungen noch zu prüfen sein wird, unter welchen Voraussetzungen ein Nebeneinander von GloBE und dem GILTI-Ansatz der USA möglich ist.

3.6. MINDESTSTEUERSATZ (MINIMUM RATE)

Für Zwecke der Anwendung der IIR und der UTPR soll der Mindeststeuersatz „at least 15%“ betragen. Diese 15% sind eine Kompromisslösung, ungeachtet des Umstandes, dass einzelne Staaten eine deutlich höhere KöSt erheben.¹⁷ Es handelt

sich dabei um einen *effektiven Mindeststeuersatz*, der pro Steuerhoheitsgebiet („*jurisdictional blending*“) zu berechnen ist. Welche Steuern dabei zu berücksichtigen sind („*covered taxes*“), bedarf noch einer Abstimmung.

3.7. AUSNAHMEN (CARVE-OUTS)

GloBE sieht formelbasierte „*substance based carve-outs*“ vor, wonach ein Betrag von mindestens 5% (in einem fünfjährigen Übergangszeitraum erhöht auf mindestens 7,5%) des *Buchwertes des Sachanlagevermögens* und der *Lohn- und Gehaltssumme* von der Mindestbesteuerung ausgenommen werden, bzw. das niedrig besteuerte – mit „*top-up tax*“ belegte – Einkommen vermindern.

Damit soll berücksichtigt werden, dass MNEs in einzelnen Staaten sehr wohl *Substanzerfordernisse* erfüllen und *realen wirtschaftlichen Tätigkeiten* nachgehen, wodurch das BEPS-Risiko geringer ist. Auch „*minimum exclusions*“ sollen vorgesehen werden und spezifische Steuerbegünstigungen von der „*top-up tax*“ ausgenommen werden.

Jedenfalls ausgenommen werden Einkünfte aus der *internationalen Schifffahrt*, wobei die diesbezüglich die Definition in Art. 8 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) herangezogen werden soll. Begründet damit, dass solche Unternehmen aufgrund der besonderen Art ihrer Geschäfte in der Regel einem speziellen Besteuerungssystemen unterliegen.¹⁸ Offen ist auch, ob Unternehmen, die sich in der Anfangsphase der Globalisierung befinden, temporär von Pillar II ausgenommen werden sollen.

3.8. VEREINFACHUNGEN

Um eine möglichst zielgerichtete Administration von GloBE sicherzustellen, und Verwaltungs- und Umsetzungskosten gering zu halten, die nicht im Verhältnis zu den politischen Zielen des GloBE-Konzepts stehen würden, sollen im Zuge der Umsetzung „*safe harbors*“ und andere Mechanismen geschaffen werden.

3.9. BESTEUERUNGSVORBEHALT (SUBJECT TO TAX RULE)

Die „*subject to tax rule*“ (STTR) ist integrierender Bestandteil der Pillar II, und war eine wesentliche Voraussetzung dafür, dass die im IF vertretenen Entwicklungs- und Schwellenländer dem Gesamtkonzept zugestimmt haben. Nach der STTR sollen Staaten, die Zinsen, Lizenzgebühren und andere noch zu definierende Zahlungen zu einem niedrigen nominellen Steuersatz („*STTR minimum rate*“) besteuern, verpflichtet werden in ihre DBAs mit Entwicklungs- und Schwellenländern, eine STTR aufzunehmen, wenn diese das wünschen.

Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates soll dabei mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Mindeststeuersatz und dem tatsächlichen Steuersatz, zu dem die Zahlung erfasst wird, gedeckelt sein. Der *Mindeststeuersatz* für Zwecke der STTR soll *zwischen 7,5% und 9%* betragen.

3.10. UMSETZUNG VON PILLAR II

Die legislatischen Voraussetzungen zur Einführung von Pillar II ab 2023 sollen durch die teilnehmenden Staaten im Jahr 2022 geschaffen werden. Bereits im Jahr 2023 sollen die Regelungen wirksam werden. Der von den Mitgliedstaaten des IF noch zu entwerfende und zu vereinbarende Plan zur Umsetzung soll folgende Bestandteile beinhalten:

- Eine Modellgesetzgebung („*GloBE Model Rules*“) samt einem Multilateralen Instrument (MLI).
- Eine „*STTR model provision*“ samt MLI zu deren raschen und effektiven Übernahme in die DBAs.
- Übergangsbestimmungen samt der Möglichkeit, die Einführung der UTPR zeitlich aufzuschieben.

4. EINE NEUES GLOBALES BESTEUERUNGSKONZEPT AB 2023?

Die vom IF beschlossenen Regelungen sollen dem internationalen Steuerwettbewerb Grenzen setzen, Steueroasen austrocknen und die Steuervermeidung durch die Ausnutzung von Unterschieden nationaler Steuerrechtsordnungen im Zusammenwirken mit DBAs verhindern. Gleichzeitig soll für Sicherheit und Stabilität im internationalen Steuersystem gesorgt werden. Das aus den 1920er Jahre stammende Ansässigkeits- und Quellenprinzip wird neu gefasst, um den neuen, digitalen und keinerlei Präsenz in den Marktstaaten erfordernden Formen globaler Geschäftstätigkeit gerecht zu werden.

Außerdem soll eine stabile Steuerordnung geschaffen werden, die für den Abgabepflichtigen und die Finanzverwaltungen mehr Rechtssicherheit schafft. Entwicklungs- und Schwellenländer sollen ein größeres Stück vom Steuerkuchen bekommen. Vorerst allerdings begrenzt auf sehr große multinationale Unternehmen.

Nach Schätzungen der OECD wird bei Umsetzung von Pillar I und Pillar II das weltweite Aufkommen an Körperschaftsteuer jährlich um \$ 100 bis 240 Mrd. steigen. Das entspricht zwischen 4 und 10% der weltweit erhobenen Körperschaftsteuern. Entwicklungsländer sind davon überproportional betroffen. Ohne eine globale Neuregelung würden die nationalen Alleingänge bei der Erhebung von Digital Services Taxes und ähnlicher Abgaben den Welthandel belasten, die Rechtssicherheit beeinträchtigen und damit den internationalen Handel und Investitionen belasten, was bis zu 1% des weltweiten Bruttoinlandsproduktes kosten könnte.¹⁹

Die OECD erwartet, dass Pillar I bewirkt, dass Gewinne in Höhe von *EUR 100 Mrd. jährlich neu verteilt werden*. In Entwicklungsländern soll dadurch das Steueraufkommen um etwa 1% ansteigen. Eine auf Grundlage von Pillar II eingeführte globale Mindeststeuer soll das weltweite Steueraufkommen *um EUR 150 Mrd. erhöhen*.

Zusätzlich Effekte sollen durch die Stabilisierung des internationalen Steuersystems und die für Steuerpflichtige

und Abgabenbehörden bewirkte erhöhte Rechtssicherheit bewirkt werden. „*The deal will be finalised in October 2021, complete with an implementation plan to develop model legislation, guidance and a multilateral treaty in 2022, with implementation from 2023...*“²⁰, so das ambitionierte, auf politischer Ebene abgestimmte Ziel von G7, G20 und OECD. Ob es tatsächlich gelingen wird schon in eineinhalb Jahren eine völlig neue Weltsteuerordnung auf den Weg zu bringen, ist aus praktischer Sicht allerdings fraglich.

Die von den beiden Säulen betroffenen Unternehmen stehen der Neuordnung des internationalen Steuersystems zwar grundsätzlich positiv gegenüber, bezweifeln jedoch, dass der Wunsch der OECD den administrativen Aufwand bei Verwaltung und Unternehmen damit zu verringern, wohl nicht erfüllt wird.

Es darf auch nicht übersehen werden, dass die von den Finanzministern der G20 als „*historisches Übereinkommen*“ bzw. „*kolossaler Fortschritt*“ bezeichnete Einigung am 9./10.7.2021 in Venedig nicht bedeutet, dass sich die 132 Staaten des IF formell über die konkrete Ausgestaltung von Pillar I und Pillar II geeinigt haben, sondern nur darauf, den vom IF vorgezeichneten Weg weiter zu beschreiten.

Von den an den Verhandlungen beteiligten Personen ist zu vernehmen, dass es deutlich leichter war, Pillar II auf den Weg zu bringen als Pillar I. Die OECD selbst bezeichnet die Einigung auf Pillar II (nur) als „*common approach*“, ohne Bindungswirkung für die Mitgliedstaaten des IF.²¹

Einigung über die die konkrete, detaillierte Konzeption der beiden Säulen soll anlässlich des nächsten Treffens des IF im Oktober 2021 erzielt werden. Viele der betroffenen Unternehmen sind in den USA ansässig und ohne Zustimmung des Senats wird der ambitionierte Zeitplan nicht einzuhalten sein. Entscheiden sich im Herbst die Staaten das neue globale Steuersystem zu übernehmen, muss das im Einklang mit der von der OECD noch zu entwickelten Mustergesetzgebung und den Leitlinien dazu erfolgen. Die Anwendung der GloBE-Regelungen durch einzelne Staaten muss durch andere Staaten akzeptiert werden. Ebenso bedarf es der Abstimmung über die Reihenfolge der Regelung und eventuell vereinbarter „*Safe Harbors*“.²²

Bedenklich ist jedenfalls, dass – nicht ganz überraschend – Irland und Estland aufgrund des 12,5%igen KöSt-Satzes in Irland bzw. der ausschüttungsbedingten Gewinnbesteuerung in Estland nicht zugestimmt haben. Ebenso Ungarn, das derzeitige „*enfant terrible*“ der EU. Nachdem die Kommission plant, beide Säulen in Richtlinien zu gießen, deren Verabschiedung auf europäischer Ebene einer Einstimmigkeit bedarf, werden OECD und EU noch Überzeugungsarbeit zu leisten haben.

Das zur Umsetzung des Pillar I notwendige Multilaterale Instrument (MLI), das 2023 in Kraft treten soll, wird – anders als viele der im MLI zu BEPS 1.0. mit Optionen, Wahlmöglichkeiten

und Alternativen ausgestaltete Maßnahmen – als von allen Staaten umzusetzender *Mindeststandard* ausgestaltet sein müssen. Der Implementierungsprozess von Pillar I und Pillar II wird angesichts der vielen noch offenen „*technical details*“ jedenfalls eines (welt-)politischen Kraftaktes bedürfen.²³ ■

- 1 OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting.
- 2 OECD, Public consultation document, Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019; OECD, Public consultation document, Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE" – Pillar Two, 8 November 2019 – 2 December 2019.
- 3 OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- 4 OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- 5 Die "Key Milestones" auf dem Weg zu einer globalen Steuerreform sind im Bericht der OECD/G20 dargestellt. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*, July 2021, 13.
- 6 G7 Finance Ministers & Central Bank Governors, *Communiqué*, 5 Junie 2021, London, United Kingdom, Tz 16.
- 7 Riedler, Globale Mindeststeuer: Einigung auf Ebene der OECD, SWK 2021, 1034 (1035).
- 8 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 1 July 2021.
- 9 Italian G20 Presidency, Third Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, *Communiqué* 9-10 Juli 2021.
- 10 Entnommen aus: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, July 2021, 10.
- 11 Riedler, Globale Mindeststeuer: Einigung auf Ebene der OECD, SWK 2021, 1034 (1035).
- 12 Mayr, Die Eckwerte der globalen Steuerreform, RdW_digitalOnly 2021/36, 1.
- 13 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, July 2021, 16.
- 14 Entnommen aus: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, July 2021, 11.
- 15 Mayr, RdW_digitalOnly 2021,1.
- 16 Riedler, Globale Mindeststeuer: Einigung auf Ebene der OECD, SWK 2021, 1034 (1036).
- 17 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, July 2021, 15.
- 18 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, July 2021, 16.
- 19 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, July 2021, Introduction, 9.
- 20 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, July 2021, Introduction.
- 21 Entnommen aus: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, July 2021, 6.
- 22 Ruhmer-Krell/Weidlich, Pillar One und Pillar Two der OECD und ihre Auswirkungen für deutsche Unternehmen, IWB 2021, 567 ff.
- 23 Ritter, Eine bilaterale Lösung zur Besteuerung der Digitalwirtschaft, IWB 2021, 588 (590).