

Stefan Bendlinger*)

Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung – G7, G20, OECD und EU schaffen eine neue Weltsteuerordnung

THE FUTURE OF CORPORATE TAXATION – G7, G20, OECD AND EU CREATE A NEW WORLDWIDE TAX REGIME

On May 18th, 2021, the European Commission adopted a communication on business taxation for the 21st century to develop a uniform, efficient and fair system of business taxation in the EU, encourage Europe's recovery from the COVID-19 pandemic, and secure public revenues on a long-term basis to create and support a stable business environment required for sustainable growth. The communication proposes five action points to be implemented in the next two years to ensure fair and efficient taxation and enable productive investment and entrepreneurship. Under the heading "*Business in Europe: Framework for Income Taxation*", or "*BEFIT*" for short, Action 5 proposes to develop a single corporate tax rulebook by 2023 providing for a fairer and less complicated allocation of taxation rights between the EU member states fit for the 21st century. BEFIT shall replace the pending proposal for a common consolidated corporate tax base (CCCTB), which was withdrawn by the Commission. The Commission's communication is part of a wider EU tax reform agenda under consideration of G20 and OECD's preparatory work on Pillar I and Pillar II following the proposals adopted by 132 states of the OECD's Inclusive Framework on BEPS and endorsed by the G7¹⁾ and the G20²⁾ in June/July 2021 as well as other actions to combat tax avoidance and evasion by drying up tax havens. *Stefan Bendlinger* takes a first look at the architecture of the new concept of business taxation in Europe.

I. Mitteilung der Kommission zur Unternehmensbesteuerung

Die Europäische Kommission hat am 18. 5. 2021 dem Rat und dem Europäischen Parlament eine Mitteilung zur Unternehmensbesteuerung³⁾ vorgelegt (Mitteilung), die ua ein Fünf-Punkte-Programm vorsieht. Diese fünf Punkte enthalten kurz- und langfristige Vorschläge, um ein solides, effizientes und faires System der Unternehmensbesteuerung in der EU zu fördern, die Erholung Europas von der COVID-19-Pandemie zu unterstützen und staatliche Einnahmen nachhaltig sicherzustellen. Es soll ein gerechtes und stabiles Unternehmensumfeld errichtet werden, das ein nachhaltiges Wachstum mit vielen neuen Arbeitsplätzen in der EU schaffen und die offene, strategische Autonomie fördern soll.⁴⁾ Gleichzeitig gilt es, Steuerschlupflöcher zu schließen und Steueroasen auszutrocknen. Die von der OECD im Auftrag der G20 erarbeiteten Vorschläge, durch Pillar I und Pillar II eine neue Weltsteuerordnung zu schaffen, sind in die Mitteilung eingeflossen.

Der fünfte Programmpunkt, der den Titel „*BEFIT*“ („*Business in Europe: Framework for Income Taxation*“), also „*Unternehmen in Europa: Rahmen für die Unternehmensbesteuerung*“ trägt, sieht vor, dass bis 2023 ein EU-weit wirksames Körperschaftsteuer-

*) Prof. Dr. *Stefan Bendlinger* ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Herrn Dr. *Martin Stingl* (VAMED AG) danke ich herzlichst für die Durchsicht des Manuskripts und seine wertvollen Anmerkungen.

1) Zur Gruppe der sieben wichtigsten Industriestaaten (G7) gehören die USA, Japan, Deutschland, Großbritannien, Frankreich, Italien und Kanada.

2) Zur Gruppe der G20 gehören neben den G7 noch die folgenden Staaten: Argentinien, Australien, Brasilien, China, Indien, Indonesien, Mexiko, Russland, Saudi-Arabien, Südafrika, Südkorea, Türkei und die EU.

3) *European Commission*, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council (18. 5. 2021), COM(2021) 251 final (Communication).

4) *Europäische Kommission*, Zukunftsfähige Besteuerung – Kommission schlägt neue ambitionierte Agenda für die Unternehmensbesteuerung vor (18. 5. 2021).

system geschaffen werden soll, mit einer einheitlichen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage und – in Abkehr vom traditionellen Fremdverhaltensgrundsatz – einer pauschalen Gewinnaufteilung zwischen den Mitgliedstaaten der EU. BEFIT soll die Vorschläge aus 2011 bzw 2016 einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (CCCTB)⁵⁾ ersetzen, die gescheitert sind und von der Kommission zurückgezogen wurden. Im Jahr 2020 soll die Zukunft der Besteuerung in der EU im Rahmen eines Steuersymposiums unter dem Titel „EU-Steermix auf dem Weg zu den Zielen 2050“ auf breiter Basis diskutiert werden, um für die Mitgliedstaaten ein solides, transparentes, faires und effizientes System der Unternehmensbesteuerung zu schaffen, steuerliche Hindernisse im Binnenmarkt zu beseitigen, Bürokratie abzubauen, Befolgungskosten zu senken, Steuerschlupflöcher zu schließen und Wettbewerbsnachteile im Verhältnis zu Drittstaaten zu beseitigen.

Neben dem langfristigen Ziel der Erarbeitung eines EU-weit einheitlichen Systems der Unternehmensbesteuerung präsentiert die Kommission in ihrer Mitteilung einen Katalog von Maßnahmen, die innerhalb der nächsten zwei Jahre umgesetzt werden sollen, mit dem Ziel, eine faire und wirksame Besteuerung sicherzustellen (Action 1 und Action 2) und ertragreiche Investitionen und Unternehmertum zu fördern (Action 3 und Action 4). BEFIT wird in Action 5 abgehandelt. Dem Subsidiaritätsprinzip entsprechend sollen sich die Maßnahmen der EU auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen, um im Binnenmarkt Hindernisse aufgrund von Unterschieden in nationalen Steuerrechtsordnungen zu beseitigen. Die Steuersätze selbst sollen jedoch ab einem bestimmten Mindeststeuersatz so wie bisher von den Mitgliedstaaten selbst bestimmt werden können.

Bereits in den vergangenen Jahren wurden im Bereich der Unternehmensbesteuerung wesentliche Richtlinien verabschiedet, wie zB ATAD I⁶⁾ und ATAD II⁷⁾ oder die Ergänzungen der „Directive on Administrative Cooperation“ (EU-Amtshilferichtlinie), zB durch die Möglichkeit zum Informationsaustausch und die Berichtspflicht bezüglich bestimmter grenzüberschreitender Steuergestaltungen (DAC 6)⁸⁾ oder die steuerlichen Transparenzvorschriften für Betreiber digitaler Plattformen (DAC 7)⁹⁾. Eine Richtlinie zur verstärkten Zusammenarbeit im Steuerbereich innerhalb der EU in Bezug auf Kryptowerte und E-Geld (DAC 8) ist in Vorbereitung.¹⁰⁾ Die Gruppe „Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung“ unterzieht das Verhalten der Mitgliedstaaten in Bezug auf Transparenz und fairen Steuerwettbewerb regelmäßigen Peer Reviews. Im Juli 2020 hat die Kommission ihren Aktionsplan für eine an moderne Technologien angepasste faire und einfache Besteuerung¹¹⁾ samt einer Mitteilung zu verantwortungsvollem Handeln im Steuerbereich der EU und darüber hinaus¹²⁾ veröffentlicht.

⁵⁾ *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (3. 10. 2011), KOM(2011) 121 endgültig, 2011/0058 (CNS); *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (25. 10. 2016), COM(2016) 685 final und COM(2016) 683 final.

⁶⁾ 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 L 193 vom 19. 7. 2016, S 1 (ATAD I).

⁷⁾ Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. 5. 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittstaaten, ABl L 144 vom 7. 6. 2017, S 1 (ATAD II).

⁸⁾ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. 5. 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl L 139 vom 5. 6. 2018, S 1 (DAC 6).

⁹⁾ Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. 3. 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl L 104 vom 25. 3. 2021, S 1 (DAC 7).

¹⁰⁾ *Deichsel/Petriz*, Krypto-Assets im Fokus der EU – Regulierung und Informationsaustausch (DAC 8) als Schlüssel zu einer sicheren und effizienten Nutzung, SWI 2021, 201 (204).

¹¹⁾ *Europäische Kommission*, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbastrategie (15. 7. 2020), COM(2020) 312 final.

¹²⁾ *Europäische Kommission*, Verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich der EU und darüber hinaus (15. 7. 2020), COM(2020) 313 final.

II. Steuerpolitischer Rahmen im Binnenmarkt

Einleitend führt die Kommission in ihrer Mitteilung aus, dass sich vor dem Hintergrund der neuen Formen internationaler Geschäftstätigkeit und der COVID-19-Krise der Trend zur Digitalisierung verstärkt hat, mit Folgen für bestehende Steuersysteme. Daraus ergebe sich die Notwendigkeit, diese zu überdenken und effiziente, nachhaltige und gerechte steuerliche Rahmenbedingungen zu schaffen. Auch die Zusammensetzung des gesamten Steueraufkommens („*overall tax mix*“) müsse sich verändern. Das 100 Jahre alte Ansässigkeits- und Quellenstaatsprinzip habe ausgedient, unternehmerische Tätigkeiten ohne notwendige physische Präsenz könnten damit steuerlich nicht erfasst werden, was neue Möglichkeiten internationaler Steuerumgehung eröffnen würde.

Als Reaktion darauf hätten Staaten ein Flickwerk nationaler Abwehrmaßnahmen geschaffen, die allerdings nur punktuell wirken und die Komplexität erhöhen würden. Öffentlich bekannt gewordene Steuervermeidungsstrategien und von der Kommission eingeleitete Verfahren gegen multinationale Konzerne (zB *Apple, Amazon, FIAT, IKEA, Starbucks*) wegen Verstößen gegen das Beihilfeverbot haben schon 2013 das von G20 und OECD eingeleitete BEPS-Projekt ausgelöst,¹³⁾ das im Oktober 2015 durch die Veröffentlichung von 15 Handlungsempfehlungen (BEPS-Aktionspunkte) abgeschlossen worden ist. Diese Empfehlungen wurden zum Teil in ATAD I und ATAD II bzw im Wege des Multilateralen Instruments (MLI)¹⁴⁾ in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) übernommen. Gleichzeitig wurde aber auch eine Diskussion zu einer völligen Neukonzeption des internationalen Körperschaftsteuerrechts entfacht, bestärkt durch die von Staaten wie Großbritannien und den USA angekündigten Steuerreformen. In der Mitteilung der Kommission heißt es: „[...] *the EU needs a robust, efficient and fair tax framework that meets public financing needs, while also supporting the recovery and the green and digital transition by creating an environment conducive to fair, sustainable and job rich growth and investment.*“¹⁵⁾

III. Fahrplan der EU

Die Reform der Unternehmensbesteuerung ist Bestandteil eines umfassenden Fahrplans, der in seinem Kern einen neuen ausgewogenen „Steermix“ zur Folge haben muss, in Verbindung mit einem gerechten, effizienten und einfachen Steuersystem. Die großen Ziele, wie zB der „*European Green Deal*“,¹⁶⁾ das Vorantreiben der Digitalisierung, die neue industrielle Strategie für Europa¹⁷⁾ und die Schaffung einer Kapitalmarktunion,¹⁸⁾ müssten dabei ebenso berücksichtigt werden wie die europäische Säule sozialer Rechte¹⁹⁾ und die anstehende Anpassung der Richtlinie zur Energiebesteuerung,²⁰⁾ als Ergänzung zu anderen Initiativen im Rahmen des „Fit-for-55“-

¹³⁾ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013); OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013).

¹⁴⁾ BGBl III 2018/93 in aktueller Fassung.

¹⁵⁾ *European Commission*, *Communication*, 2.

¹⁶⁾ Anlässlich der Weltklimakonferenz im Jahr 2019 in Madrid hat die EU ihren europäischen „*Green Deal*“ angekündigt und sich zum Ziel gesetzt, Europa bis 2050 zum weltweit ersten klimaneutralen Kontinent zu machen.

¹⁷⁾ *Europäische Kommission*, *Eine neue Industriestrategie für Europa* (10. 3. 2020), COM(2020) 102 final.

¹⁸⁾ *Europäische Kommission*, *Eine Kapitalmarktunion für die Menschen und Unternehmen – neuer Aktionsplan* (24. 9. 2020), COM(2020) 590 final.

¹⁹⁾ Mit der „*European Pillar on Social Rights*“ bezweckt die Kommission eine umfassende Reform der Arbeitsmärkte und der Systeme sozialer Sicherheit in der EU. In einer Erklärung aus 2017 bekannten sich die Mitgliedstaaten zu gemeinsamen Mindeststandards bei Löhnen, Arbeitslosigkeit und Ruhegehältern.

²⁰⁾ Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. 10. 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABI L 283 vom 31. 10. 2003, S 51.

Pakets,²¹⁾ ua durch Festlegung von Mindeststeuersätzen und die Abschaffung nicht mehr zeitgemäßer Befreiungen und Steuersatzermäßigungen. Auch der CO₂-Grenzausgleichsmechanismus („*carbon border adjustment mechanism*“; CBAM), der eine CO₂-Abgabe auf Importe bestimmter Produkte aus jenen Drittstaaten vorsieht, in denen der Klimaschutz nicht großgeschrieben wird, samt Vorschlägen für ein neues Handelssystem mit CO₂-Zertifikaten („*EU Emission Trading System*“; ETS) zählen zu diesem Paket. Auf nationaler Ebene sollen die Mitgliedstaaten ihre Anstrengungen verstärken, Umweltabgaben einzuführen, unter Vermeidung ungünstiger sozialer Nebeneffekte. Als Teil einer breiteren Steuerreform sollen auch schädliche Beihilfen abgebaut werden.

Der im „*Digitaler Kompass 2030*“²²⁾ von der Kommission vorgezeigte Weg soll auch steuerlich begleitet werden, indem Rahmenbedingungen geschaffen werden, in der sich digitale Geschäfte entfalten können. Gleichzeitig müssten Steuerrechtsordnungen angepasst werden, um den Realitäten der digitalen Wirtschaft besser gerecht zu werden und um in Übereinstimmung mit der Industriestrategie 2020²³⁾ den Binnenmarkt zu stärken und für die wirtschaftliche Erholung zu sorgen. Befolgungskosten sollen gesenkt und grenzüberschreitende Investitionen erleichtert werden, um in gleicher Weise für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) und große Unternehmen das richtige Umfeld für Unternehmenstätigkeiten in einem grünen und digitalen Europa zu fördern. Auch zur Entwicklung einer Kapitalmarktunion²⁴⁾ müssten grenzüberschreitende Investitionen von steuerlichen Hindernissen befreit werden, indem die steuerliche Schieflage zu Gunsten der Fremdfinanzierung beseitigt wird.

Im EU-Durchschnitt stammen – seit 20 Jahren nahezu unverändert – mehr als 50 % der Steuereinnahmen aus Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträgen, 15 % entfallen auf die Umsatzsteuern. Umweltabgaben tragen mit 6 % zum Steueraufkommen bei, Vermögenssteuern mit 5 % und die Körperschaftsteuer mit 7 %. Nach Ansicht der Kommission müsse sich dieser Steuermix verändern. Lohnkosten in der EU müssten gesenkt und durch Umwelt- und Gesundheitsabgaben (zB Alkohol-, Tabaksteuern) gegenfinanziert werden. Im Bereich der Umsatzsteuer gehe es darum, Ausnahmen und ermäßigte Umsatzsteuersätze zu beseitigen. Auch eine faire und effektive Besteuerung von Kapitalerträgen, die von natürlichen Personen oder von Kapitalgesellschaften erzielt werden, müsse Bestandteil eines zukunftstauglichen Steuermixes sein.²⁵⁾ Im Rahmen eines im Jahr 2022 geplanten Symposiums unter dem Titel „*EU tax mix on the road to 2050*“ soll dieses Thema auf breiter Basis umfassend betrachtet werden.

Als Eigenmittelquelle der EU sollte neben CO₂- und Emissionsabgaben eine mit internationalen Verträgen (zB DBA, WTO-Abkommen) in Einklang stehende Digitalabgabe („*European Digital Levy*“) dienen, wozu die Kommission noch 2021 einen Vorschlag unterbreiten wollte. Angesichts der Einigung der G20 (denen auch die EU angehört) auf eine globale Mindeststeuer wurden diese Pläne von der Kommission vorerst auf Eis

²¹⁾ Beim „Fit-for-55“-Paket handelt es sich um ein am 14. 7. 2021 von der Europäischen Kommission präsentiertes Gesetzespaket, bestehend aus 13 ineinander verwobenen Vorschlägen zu einem Regulierungsrahmen, der die Energie- und Klimapolitik an das Ziel anpassen soll, bis 2030 die Emissionen von Treibhausgasen in der EU um 55 % – statt bisher 40 % – im Vergleich zu 1990 zu reduzieren. Das Paket umfasst ua neue CO₂-Emissionsstandards für Kraftfahrzeuge, die See- und Luftschifffahrt, ua mit der Vorgabe, dass ab 2035 nur noch emissionsfreie Neufahrzeuge zugelassen werden dürfen, eine Revision der Richtlinie für Lade- und Tankinfrastruktur, eine Revision des EU-Emissionshandels und der Energiesteuerrichtlinie samt einer Änderung der Richtlinie zu erneuerbaren Energien.

²²⁾ Europäische Kommission, Digitaler Kompass 2030: der europäische Weg in die digitale Dekade (9. 3. 2021), COM(2021) 118 final.

²³⁾ Europäische Kommission, Aktualisierung der neuen Industriestrategie 2020: einen stärkeren Binnenmarkt für die Erholung Europas aufbauen (5. 5. 2021), COM(2021) 350 final (aktuelle Fassung).

²⁴⁾ COM(2020) 590 final.

²⁵⁾ Bendlinger, Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert, WT 2021, 204 (205).

gelegt – nicht zuletzt wegen der Mahnung der US-Finanzministerin *Janet Yellen*, Digitalsteuern wieder abzuschaffen bzw keine neuen einzuführen, um Doppelbelastungen zu vermeiden. Auch eine Steuer auf Finanztransaktionen soll der Eigenfinanzierung der EU dienen.

IV. Kurzfristige Maßnahmen des Fünf-Punkte-Programms

1. Action 1: Veröffentlichung effektiver Steuersätze

Ein erster Schritt zur Schaffung eines gerechteren Steuersystems soll eine verstärkte öffentliche Transparenz der tatsächlichen (Körperschaftsteuer-)Zahlungen großer Unternehmen sein. Im Jahr 2022 will die Kommission deshalb einen Richtlinienvorschlag präsentieren, wonach innerhalb der EU tätige Unternehmen verpflichtet werden sollen, ihre *effective corporate tax rate* zu veröffentlichen. Die Berechnung des effektiven Steuersatzes als Quotient aus dem Verhältnis der tatsächlich bezahlten Körperschaftsteuern zum Konzerngewinn soll nach der in Pillar II der OECD (globale Mindestbesteuerung) vorgesehenen Methodik erfolgen. In der Mitteilung heißt es dazu: „*The effective corporate tax rate provides information regarding the proportion of corporate tax paid by companies relative to the amount of profits they generate rather than relative to their taxable profits.*“ Ab welcher Größe Unternehmen zu diesem „Outing“ verpflichtet werden sollen, ist noch offen. Es wäre nicht abwegig, wenn die Kommission dabei auf die für die öffentliche länderbezogene Berichterstattung (CbCR)²⁶⁾ vorgesehene Grenze von 750 Mio Euro abstellt, worüber die Mitgliedstaaten am 1. 6. 2021 eine politische Einigung erzielt haben.²⁷⁾

2. Action 2: Maßnahmen gegen Briefkastengesellschaften

Auf Grundlage eines noch im vierten Quartal 2021 geplanten Richtlinienvorschlags soll der missbräuchlichen steuerlichen Nutzung von Briefkasten(mantel)gesellschaften, das sind Rechtsgebilde mit keiner oder nur minimaler Substanz, die keine reale Wirtschaftstätigkeit ausüben, entgegengetreten werden. Wenngleich sowohl auf EU-Ebene als auch international (aufgrund von Vorschlägen der OECD) bereits Abwehrmaßnahmen gegen missbräuchliche Steuergestaltungen gesetzt worden sind, stehen substanzlose Wirtschaftsgebilde ohne eigene erwerbswirtschaftliche Tätigkeit unter dem Verdacht, für unlautere Zwecke, wie zB aggressive Steuerplanung²⁸⁾ und Geldwäsche, verwendet zu werden. Obwohl es triftige Gründe für die Nutzung solcher Gesellschaften geben kann, bedürfe es weiterer Maßnahmen, um Gesellschaften und Gestaltungen entgegenzutreten zu können, die nur zu dem Zweck geschaffen worden sind, die

²⁶⁾ Durch eine Änderung der EU-Bilanzrichtlinie (Richtlinie 2013/34/EU vom 26. 6. 2013, ABI L 182 vom 29. 6. 2013, S 19), worüber zwischen den Mitgliedstaaten bereits eine politische Einigung erzielt worden ist, sollen in der EU tätige multinationale Unternehmen sowie eigenständige Unternehmen – mit Sitz innerhalb oder außerhalb der EU –, die in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils einen konsolidierten Gesamtumsatz von mehr als 750 Mio Euro erzielt haben, dazu verpflichtet werden, ertragsteuerlich relevante Informationen offenzulegen, und zwar in Bezug auf jeden Mitgliedstaat sowie auf jedes Drittland, das in Anlage I der Schlussfolgerungen des Rates zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (in aktueller Fassung ABI C 66 vom 26. 2. 2021, S 40) oder während zwei aufeinanderfolgender Jahre in Anhang II dieser Ratschlussfolgerungen aufgeführt ist. *Sommer/Litterscheid*, Das Public Country-by-Country Reporting in der EU, IWB 2021, 370 (370 ff).

²⁷⁾ *Rat der EU*, Öffentliche länderbezogene Berichterstattung durch große multinationale Unternehmen: EU-Gesetzgeber erzielen politische Einigung, Pressemitteilung 422/21 (1. 6. 2021).

²⁸⁾ Der Begriff „*aggressive Steuerplanung*“ wird in der Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung (ABI L 338 vom 12. 12. 2012, S 41) in Abs 2 wie folgt definiert: „*Aggressive Steuerplanung besteht darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken. Aggressive Steuerplanung kann in vielerlei Formen auftreten. Zu ihren Folgen gehören doppelte Abzüge (dh ein und dieselben Aufwendungen werden sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat abgezogen) und doppelte Nichtbesteuerung (dh Einkünfte, die im Quellenstaat nicht besteuert werden, sind im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit).*“

Steuerbelastung zu reduzieren und geschäftliche Aktivitäten der Unternehmensgruppe, der sie angehören, zu verschleiern, ohne in ihren Ansässigkeitsstaaten über Substanz zu verfügen und Unternehmenstätigkeiten auszuüben.

Als Abwehrmaßnahme soll einerseits eine verschärfte Berichts- und Offenlegungspflicht über das Gebaren solcher Gesellschaften vorgesehen werden, andererseits sollen steuerliche Vorteile verweigert werden, die sich aus dem Bestehen oder der Nutzung missbrauchsverdächtiger Briefkastengesellschaften ergeben. Auch gegen den steuerfreien Abfluss von Lizenzgebühren und Zinsen in Drittstaaten und die dadurch bewirkte doppelte Nichtbesteuerung sollen Schritte gesetzt werden. Außerdem will die Kommission alle ihr zur Verfügung stehenden Maßnahmen nutzen, um sicherzustellen, dass Unternehmen ihren „*fair share of tax*“ leisten; dies etwa auch durch die verstärkte Anwendung der Regelungen zum Verbot staatlicher Beihilfen (Art 107 AEUV). Denn wengleich direkte Steuern in den Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten fallen, müssen diese ihre Befugnisse in Übereinstimmung mit Gemeinschaftsrecht ausüben.²⁹⁾

Zu Action 3 hat die Kommission bereits erste Maßnahmen gesetzt und schon im Juni eine öffentliche Konsultation dazu eingeleitet. Im Zuge der Konsultation soll geprüft werden, welche Möglichkeiten am besten dazu geeignet sind, zu verhindern, dass durch die Nutzung von substanzlosen Rechtsgebilden und -strukturen ohne nennenswerte geschäftliche Tätigkeiten Steuervorteile bewirkt werden können.³⁰⁾ Auf Basis dieser Konsultation, die es der interessierten Öffentlichkeit ermöglicht, bis zum 27. 8. 2021 Stellung zu beziehen, will die Kommission im ersten Quartal 2022 auf Grundlage des Art 115 AEUV (Kompetenzgrundlage für EU-Richtlinien zur Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken) eine Richtlinie mit Maßnahmen zur Bekämpfung der steuerlichen Nutzung von Briefkastengesellschaften (ATAD III) veröffentlichen. Darin sollen ua die für die steuerliche Anerkennung von Rechtsgebilden notwendigen Substanzerfordernisse definiert und unionsweit einheitliche Abwehrmaßnahmen gegen aggressive Steuerplanung vorgegeben werden.³¹⁾

3. Action 3: innerstaatliche Verlustverwertung

Die Kommission stellt in ihrer Mitteilung fest, dass viele Mitgliedstaaten im Zuge der COVID-19-Krise schnell reagiert und Unternehmen sehr rasch Steuerstundungen ermöglicht hätten. Allerdings sei die steuerliche Behandlung von Verlusten in den Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich geregelt. Deshalb hat die Kommission neben der gegenständlichen Mitteilung auf Grundlage des Art 282 AEUV eine Empfehlung³²⁾ zur innerstaatlichen Behandlung von Verlusten herausgegeben, um insbesondere KMU die Krisenbewältigung zu erleichtern und innerhalb der EU gleiche Ausgangsbedingungen („*level playing field*“) zu schaffen. In der Empfehlung wird ein Rücktrag von Verlusten aufgrund der damit möglichen Steuerrückerstattung als für die Verbesserung der krisenbedingt beeinträchtigten Liquidität als besonders geeignet angesehen. Da dieser Vorteil auch nur jenen Unternehmen zu Gute kommen soll, die vor 2020 Gewinne erwirtschaftet und nur COVID-19-bedingt Verluste erlitten haben, würde durch einen Verlustrücktrag sichergestellt, dass nur krisenbedingt geschwächte Unternehmen unterstützt würden. Deshalb empfiehlt die Kommission, nur jenen Unternehmen einen zu-

²⁹⁾ EuGH 6. 12. 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rn 46 f.

³⁰⁾ https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12999-Steuervermeidung-Bekämpfung-der-Nutzung-von-Briefkastenfirmen-und-Vorkehrungen-fur-steuerliche-Zwecke_de (Zugriff am 15. 7. 2021).

³¹⁾ *Europäische Kommission*, Inception Impact Assessment, Fighting the use of shell entities and arrangements for tax purposes (20. 5. 2021), Ares(2021)3353821.

³²⁾ *Europäische Kommission*, Commission Recommendation of 18. 5. 2021 on the tax treatment of losses during the COVID-19 crisis (18. 5. 2021), C(2021) 3848 final.

mindest einjährigen (auf das Steuerjahr 2019) und maximal dreijährigen (auf die Steuerjahre 2017 bis 2019) Rücktrag der Verluste der Steuerjahre 2020 und 2021 zu erlauben, die von 2017 bis 2019 Gewinne erwirtschaftet haben. Gleichzeitig wird aus budgetären Gründen empfohlen, den Verlustrücktrag pro Jahr mit 3 Mio Euro zu deckeln. Ein Verlustrücktrag soll anhand des für 2021 geschätzten Verlustes jedoch unverzüglich wirksam werden, und nicht erst am Jahresende. Die Kommission weist darauf hin, dass von einzelnen Mitgliedstaaten gesetzte Maßnahmen, die unter das Beihilfeverbot (Art 107 AEUV) fallen und die nicht von der Anzeigepflicht an die Kommission ausgenommen sind, nach dem für staatliche Beihilfen vorgesehenen Verfahren (Art 108 AEUV) notifiziert werden müssen.³³⁾

4. Action 4: Freibetrag für die Finanzierung mit Eigenkapital

Die Möglichkeit, Fremdkapitalkosten als Betriebsausgabe geltend zu machen, nicht jedoch Kosten iZm der Eigenmittelfinanzierung, die sich in der Ausschüttung von Dividenden manifestieren, hat zur Folge, dass eine Fremdfinanzierung der Finanzierung mit Eigenmitteln vorgezogen wird. Nach Ansicht der Kommission könne das eine übermäßige Anhäufung von Schulden zur Folge haben. Dies hätte negative Auswirkungen auf die gesamte EU, sollten einzelne Staaten krisenbedingt von einer Insolvenzwelle betroffen sein. Auch die Finanzierung von Innovationen würde durch diese Schieflage behindert. Durch die COVID-19-Krise habe dieses Thema zusätzliche Brisanz bekommen, zumal die Verschuldung von Unternehmen erheblich angestiegen sei.

Um Anreize zur Eigenfinanzierung zu schaffen, beabsichtigt die Kommission, im ersten Quartal 2022 einen Richtlinienvorschlag zur Einführung eines Freibetrags für die Finanzierung durch Eigenmittel („*debt equity bias reduction allowance*“; DEBRA) in das Körperschaftsteuerrecht zu präsentieren, verbunden mit einer Regelung zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen. Damit soll ua die Eigenfinanzierung finanziell angeschlagener Unternehmen gefördert werden. Anfang Juli 2021 hat die Kommission bereits eine bis 7. 10. 2021 laufende öffentliche Konsultation zur Einführung eines solchen Freibetragsystems eingeleitet.³⁴⁾

V. Action 5: neues Körperschaftsteuersystem für die EU

1. Vorarbeiten von G7, G20 und OECD zu Pillar I und Pillar II

Ein international akkordierter Konsens zur Reform der Besteuerung von Körperschaften, wie er von 139 Staaten des *G20/OECD Inclusive Framework on BEPS* (IF)³⁵⁾ im

³³⁾ Österreich hat im Rahmen des Konjunkturstärkungsgesetzes 2020 (KonStG 2020, BGBl I 2020/96) in § 124b Z 355 EStG die Möglichkeit geschaffen, Verluste, die bei der Ermittlung der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden können, im Rahmen der Veranlagung 2020 bis zu einem Betrag von 5 Mio Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abzuziehen. Ist ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich, kann dieser unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen. Können die Verluste nicht rückgetragen werden, können sie gemäß § 18 Abs 6 EStG vorgetragen werden. Um die dadurch bewirkten Liquiditätseffekte rechtzeitig herbeizuführen und die Berücksichtigung von Verlusten des Jahres 2020 bereits vor der Veranlagung 2020 zu ermöglichen, wurde die COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung erlassen, die durch die Bildung einer COVID-19-Rücklage eine vorzeitige Berücksichtigung der voraussichtlichen Verluste des Steuerjahres 2020 ermöglicht (BGBl II 2020/405). Ausführlich dazu *Klokar/Postlmayr*, Zweifelsfragen zum Verlustrücktrag und zur COVID-19-Rücklage, SWK 6/2021, 394 (394 ff) mwN.

³⁴⁾ *European Commission*, Inception Impact Assessment, DEBRA – Debt Equity Bias Reduction Allowance (14. 6. 2021), Ares(2021)3879996.

³⁵⁾ Das G20/OECD Inclusive Framework on BEPS (IF) ist als Teilorganisation des OECD-Steuerausschusses die oberste technische und politische Instanz, die das BEPS-Projekt entwickelt hat, die Umsetzung der Mindeststandards durch die Staaten beobachtet, die Arbeiten fortführt und Entwicklungsländer bei der Implementierung eines transparenten Steuersystems unterstützt. Dem IF gehören inzwischen 139 Staaten und Gebiete an, darunter 68 Entwicklungsländer. 15 internationale und regionale Organisationen haben im IF Beobachterstatus.

Auftrag der G20 in dem Zwei-Säulen-Konzept – auch als „*BEPS 2.0.*“ bezeichnet – ausgearbeitet wurde, ist ein revolutionärer Schritt zur Anpassung des 100 Jahre alten Systems der internationalen Unternehmensbesteuerung, das die aufgrund der Informations- und Kommunikationstechnologie veränderten Formen globaler Geschäftstätigkeit nicht mehr erfassen kann.³⁶⁾ Gleichzeitig haben sich die Finanzminister der sieben wichtigsten Industrienationen (G7) anlässlich ihres virtuellen Treffens am 4./5. 6. 2021 in London, unter Beteiligung des Internationalen Währungsfonds (IMF), der Weltbank, der OECD, der Eurogruppe und des *Financial Stability Board* (FSB), darauf geeinigt, die Bemühungen der OECD zu einer Reallokation von Besteuerungsrechten (Pillar I) zu unterstützen, indem 20 % der eine 10%ige Gewinnschwelle übersteigenden Residualgewinne den Marktstaaten zugeordnet werden sollen.³⁷⁾ Auch die Einführung einer 15%igen globalen Mindestbesteuerung wird durch die G7 unterstützt.

Auf Arbeitsebene³⁸⁾ haben sich anlässlich des Zusammentreffens des IF am 1. 7. 2021 von den 139 Staaten des IF 132 Staaten³⁹⁾, die mehr als 90 % des weltweiten Bruttoinlandsprodukts vertreten, auf die „*key components*“ der zwei Säulen geeinigt.⁴⁰⁾ Technische Details, eine Modellgesetzgebung und konkrete Leitlinien zur Umsetzung will die OECD im Oktober 2021 liefern, ergänzt durch ein Multilaterales Instrument, das im Laufe des Jahres 2022 zur Unterschrift bereit stehen soll. Ziel ist es, die Regelungen im Jahr 2023 in Kraft setzen zu können. Die OECD erwartet, dass durch Pillar I das Besteuerungsrecht an Gewinnen in Höhe von 100 Mrd USD jährlich neu verteilt wird und durch Pillar II etwa 150 Mrd USD pro Jahr in die Kassen der Staatshaushalte gespült werden.

Beim Treffen der G20-Finanzminister und Zentralbankgouverneure am 9./10. 7. 2021 in Venedig haben diese auf Grundlage eines Berichts des Generalsekretärs der OECD⁴¹⁾ den Vorschlägen des IF, eine globale 15%ige Mindeststeuer einzuführen und die Besteuerungsrechte neu zu verteilen, zugestimmt. In dem Communiqué heißt es: „*We endorse the key components of the two pillars on the reallocation of profits of multinational enterprises and an effective global minimum tax as set out in the ‘Statement on a two pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy’ released by the OECD/G20 Inclusive framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) on July 1.*“⁴²⁾ Die G20-Finanzminister bezeichnen die Einigung als „*historic agreement to reform the global tax system that finally brings our global tax system into the 21st century*“, so *Rishi Sunak*, britischer Finanzminister, bzw als „*kolossalen Fortschritt*“, so der deutsche Bundesfinanzminister *Olaf Scholz* am Rande des G20-Treffens. Bis Oktober 2021 müssen vom IF noch Details geklärt werden. Dann sollen auch die Staats- und Regierungschefs der G20 der neuen Weltsteuerordnung, die ab 2023 wirksam werden soll, ihre Zustimmung erteilen.

³⁶⁾ *Anderwald*, Von „Residence“ und „Source“ zu „Origin“ und „Destination“ – die Verschiebung der internationalen Unternehmensbesteuerungsprinzipien, SWI 2021, 298 (298).

³⁷⁾ G7, G7 Finance Ministers & Central Bank Governors Communiqué (5. 6. 2021), Pkt 16.

³⁸⁾ Vorbereitet werden die Entscheidungen des IF durch eine Steering Group, in der zwölf OECD-Staaten und die wichtigsten Schwellenländer vertreten sind. *Mayr*, Die Eckwerte der globalen Steuerreform, RdW_digitalOnly 2021/36.

³⁹⁾ Die folgenden sieben Staaten, darunter drei EU-Mitgliedstaaten, haben bislang ihre Zustimmung versagt: Barbados, Estland, Ungarn, Irland, Kenia, Nigeria und Sri Lanka.

⁴⁰⁾ OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy (1. 7. 2021).

⁴¹⁾ OECD, OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – July 2021 (2021).

⁴²⁾ G20, Italian G20 Presidency, Third Ministers and Central Bank Governors meeting, Communiqué (9.–10. 7. 2021) 2.

2. Nexus und marktorientierte Gewinnverteilung (Pillar I)

Der G7-Vorschlag, Pillar I auf Unternehmen mit einem weltweiten Umsatz (*global turnover*) von mehr als 20 Mrd Euro anzuwenden und 20 % bis 30 % der Gewinne ab einer Gewinnmarge von 10 % („*financial accounting income*“) neu zu verteilen, wurde auch vom IF für gut befunden. Dies offensichtlich vor dem Hintergrund, dass Konzerne, die im Bereich der digitalen Wirtschaft tätig sind und ursprünglich im Fokus von BEPS 1.0. standen, in der Regel entsprechend hohe Gewinne erwirtschaften. Eine Segmentierung soll nur in Ausnahmefällen vorgenommen werden, wenn einzelne Geschäftsfelder eines Konzerns in den Anwendungsbereich der Regel fallen würden und die 10%ige Gewinnschwelle überschreiten, während der Gesamtkonzern diese unterschreitet. Gekoppelt an eine erfolgreiche, rechtssichere Implementierung des umzuverteilenden „*Quantums*“, also des Residualgewinns („*Amount A*“), soll auf Grundlage einer Überprüfung sieben Jahre nach der Einführung dieser Regel die Schwelle auf 10 Mrd Euro abgesenkt werden. Ein steuerlicher Nexus und das Recht eines Staates, *Amount A* besteuern zu dürfen, ohne dass es physischer Präsenz eines ausländischen Unternehmens bedarf, soll ab Umsätzen von 1 Mio Euro bzw für Staaten mit einem BIP von weniger als 40 Mrd Euro schon ab 250.000 Euro gegeben sein. Auch Verluste sollen berücksichtigt werden. Doppelbesteuerung soll durch die Anrechnungs- oder Befreiungsmethode auf Ebene jener Konzerngesellschaft erfolgen, welche die Residualgewinne erwirtschaftet, begleitet von einem bindenden Mechanismus zur Konfliktvermeidung.

Details zur fremdverhaltenskonformen Berechnung von *Amount B*, also des Gewinns für „*in-country baseline marketing and distribution activities*“, will die OECD Ende 2022 vorlegen. Soweit die von Pillar I betroffenen Konzerne („*in scope MNE*“) in den Marktstaaten bereits Gewinne besteuern, sollen die zuzuordnenden Residualgewinne um einen „*marketing and distribution profits safe harbor*“ gekürzt werden. Der Prozess einer Neuverteilung von Gewinnen soll über eine einzige Konzerngesellschaft abgewickelt werden können. *Amount A* soll durch ein – DBA-Recht überlagerndes – Multilaterales Instrument (MLI) umgesetzt werden, das vom IF im Laufe des Jahres 2022 entwickelt und zur Unterschrift freigegeben werden soll. Die Neuregelung soll ab 2023 in Kraft treten. Die OECD geht davon aus, dass weltweit etwa 100 Konzerne von den neuen Nexus- und Gewinnverteilungsregeln von Pillar I betroffen sein werden.

3. Globale Mindeststeuer (Pillar II)

Pillar II sieht einerseits eine „*Income Inclusion Rule*“ (IIR) vor, indem Gewinne, die einer Besteuerung von nicht mindestens 15 % unterliegen, auf Ebene der Obergesellschaft auf dieses Mindeststeuerniveau aufgestockt werden („*Top-up-Tax*“). Bei „*split-ownership*“ mit über 20 % Minderheitsbeteiligten erhält der Ansässigkeitsstaat jener Konzerngesellschaft die „*Top-up-Tax*“, an der diese „*split ownership*“ besteht, also zB eine Zwischengesellschaft. Andererseits ist eine „*Undertaxed Payment Rule*“ (UTPR) vorgesehen, wonach der Betriebsausgabenabzug in dem Maße verweigert werden soll, in dem Zahlungen beim Empfänger zu niedrig besteuert werden, und sofern die IIR nicht anwendbar ist. Diese beiden „*global anti-base erosion rules*“ (GloBE) müssen in nationales Recht übernommen werden.

Im Abkommensrecht soll GloBE durch eine „*Subject to Tax Rule*“ (STTR) flankiert werden, wonach Zahlungen im Quellenstaat besteuert werden dürfen, wenn diese im Empfängerstaat einem nominellen Steuersatz von nicht mehr als 7,5 % bis 9 % unterliegen. Abkommensvorteile im Quellenstaat werden damit an die ausreichende Besteuerung der Einnahmen im Ansässigkeitsstaat des Vergütungsempfängers geknüpft. Die im „*Blueprint*“ zu Pillar II aus Oktober 2020 noch vorgesehene „*Swith-over Rule*“, also der mögliche Wech-

sel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode, ist im aktuellen Bericht des IF nicht mehr enthalten.

Die Staaten sind zwar nicht verpflichtet, GloBE zu übernehmen, sollen sich aber dazu bekennen, deren Einführung in anderen Staaten zu akzeptieren. GloBE soll auf Unternehmensgruppen mit einem Konzernumsatz von mehr als 750 Mio Euro (das sind weltweit 7.000 bis 8.000 Unternehmen) anwendbar sein, ermittelt nach den für das CbC-Reporting relevanten Grundsätzen.⁴³⁾ Es soll allerdings den Staaten überlassen bleiben, die Umsatzgrenze herabzusetzen. Für Zwecke der IIR und der UTPR soll der Mindeststeuersatz „at least“ 15 % betragen, wobei die effektiven Steuersätze länderbezogen ermittelt werden müssen („*jurisdictional blending*“). Werden niedrigbesteuerte Gewinne innerhalb von drei bis vier Jahren ausgeschüttet und auf Ebene des Anteilseigners über dem Mindeststeuersatz besteuert, soll ein Hochschleusen unterbleiben. Bei der Substanz niedrigbesteueter Gesellschaften sollen 5 % des Buchwertes der materiellen Wirtschaftsgüter und der Gehälter das Einkommen vermindern, bzw in einer fünfjährigen Übergangsphase zumindest 7,5 % („*substance-based carve-out*“).⁴⁴⁾ Die STTR soll es den Quellenstaaten ermöglichen, jene Vergütungen zu besteuern, die im Ansässigkeitsstaat des Empfängers nicht ausreichend besteuert werden. Dieser Mindeststeuersatz soll ebenfalls zwischen 7,5 % und 9 % betragen.

GloBE soll im Jahr 2022 legislativ umgesetzt und ab 2023 angewandt werden. Bis dahin will die OECD eine Modellgesetzgebung und ein allenfalls auch zur Implementierung von Pillar II erforderliches MLI vorbereiten. Zur Umsetzung der SSTR soll der Vorschlag einer abkommensrechtlichen Regelung auf Basis eines MLI erarbeitet werden.

Die Kommission betont, dass die Bemühungen der EU, die Unternehmensbesteuerung zu vereinheitlichen und ein harmonisiertes Körperschaftsteuerrecht zu schaffen, über die von der OECD vorgeschlagenen Maßnahmen hinausgehen müssen. Der Flickenteppich nationaler Regelungen würde die Wettbewerbsfähigkeit der gesamten EU behindern, rein steuerlich motivierten Investitions- und Finanzierungsentscheidungen Anreiz bieten und grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit höhere Befolgungskosten auferlegen.

Das Konzept einer EU-weit einheitlichen Unternehmensbesteuerung, das die Kommission 2023 präsentieren will, soll auf den Vorarbeiten der OECD basieren, insbesondere bezüglich der Formel zur teilweisen Neuverteilung von Gewinnen (Pillar I) bzw zur Ermittlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (Pillar II).

4. Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)

Unter dem Titel „*Business in Europe: Framework for Income Taxation*“, kurz „*BEFIT*“, soll ein EU-weit einheitliches Körperschaftsteuersystem geschaffen werden. So heißt es in der Mitteilung der Kommission: „*BEFIT will be a single corporate tax rulebook for the EU, based on key features of a common tax base and the allocation of profits between Member States based on a formula (formula apportionment)*.“ Steuerliche Hindernisse sollen damit beseitigt werden, die Notwendigkeit der Beschäftigung mit 27 Steuerrechtsordnungen vermieden und Steuerumgehung durch die Nutzung von Unterschieden in nationalen Rechtsordnungen verhindert werden. In der EU tätige Unternehmen sollen die in den Mitgliedstaaten bestehenden steuerlichen Verpflichtungen

⁴³⁾ Unternehmen, die im Bereich der Extraktion von Rohstoffen tätig sind, Schifffahrtsunternehmen, Unternehmen, die regulierte Finanzdienstleistungen anbieten, und Pensionsfonds sollen von Säule I ausgenommen werden, weil in diesen Fällen entweder physische Präsenz in Marktstaaten und eine dadurch notwendige Gewinnzuordnung ohnehin nicht vermieden werden können oder auf diese Branchen ein besonderes Besteuerungsregime zur Anwendung kommt. OECD, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy (July 2021) 16.

⁴⁴⁾ Mayr, RdW_digitalOnly 2021/36.

nach einem einzigen Regelwerk erfüllen können. Damit soll für Unternehmensgruppen auch der Weg zu einer EU-weit einheitlichen Körperschaftsteuererklärung geebnet werden. BEFIT wird die Richtlinienvorschläge aus 2011 und 2016⁴⁵⁾ einer gemeinsamen konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage (CCCTB) ersetzen, die von der Kommission zurückgezogen wurden. BEFIT soll also

- ein einheitliches Regelwerk für die im Binnenmarkt tätigen Unternehmen schaffen und Hindernisse für grenzüberschreitende Investitionen beseitigen;
- bürokratischen Aufwand und Befolgungskosten im Binnenmarkt für Finanzverwaltungen und Steuerpflichtige reduzieren;
- Steuervermeidung bekämpfen, Arbeitsplätze schaffen, Wachstum und Investitionen fördern;
- die Gewinnaufteilung zwischen den Mitgliedstaaten vereinfachen; und
- die Verlässlichkeit und Vorhersehbarkeit der Körperschaftsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten sicherstellen.

BEFIT setzt voraus, dass in einem ersten Schritt die von den innerhalb der EU ansässigen Konzerngesellschaften erwirtschafteten Gewinne in einer einzigen Steuerbemessungsgrundlage zusammengefasst werden. Diese soll in einem zweiten Schritt nach einer Formel auf die Mitgliedstaaten aufgeteilt werden und zu einem (Mindest-)Körperschaftsteuersatz des jeweiligen Mitgliedstaates besteuert werden. Um eine ausgewogene Aufteilung des Steuersubstrats unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der einzelnen Mitgliedstaaten zu bewirken, sollen in die Formel Faktoren wie die in den einzelnen Märkten erzielten Umsätze, der Einsatz materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter und der Personaleinsatz (zB Anzahl der Mitarbeiter, Höhe der Gehälter) Eingang finden.

Diese formelhafte Gewinnaufteilung soll es den davon betroffenen Unternehmen ersparen, komplexe Verrechnungspreisregeln anwenden zu müssen. Die Kommission weist darauf hin, dass in einzelnen Staaten verschiedene Arten einer formelbasierten Gewinnaufteilung bereits üblich sind; so zB in den USA, in Kanada oder in der Schweiz zur Aufteilung von Besteuerungssubstrat auf einzelne Bundesstaaten, Kantone und Gebietskörperschaften. Im Gegensatz dazu erfordere das Arm's-Length-Prinzip eine Gewinnabgrenzung anhand der zwischen unabhängigen Dritten für gleiche oder vergleichbare Geschäftsbeziehungen vereinbarten Preise. Die Verrechnungspreisleitlinien der OECD (OECD-VPL) seien BEPS-bedingt im Jahr 2017 zwar aktualisiert worden, in einer modernen von immateriellen Wirtschaftsgütern bestimmten Wirtschaft aber nur schwer anzuwenden und durchzusetzen. Auch die OECD würde in Pillar I darauf aufbauen, einen kleinen Teil der Steuerbemessungsgrundlage (den Residualgewinn) durch eine Formel auf die Marktstaaten aufzuteilen. Darauf aufbauend soll BEFIT ein einfacheres Besteuerungssystem schaffen. Im Gegensatz zu Pillar I, der von einer Koexistenz der Ergebnisabgrenzung nach dem traditionellen Fremdverhaltensgrundsatz in Verbindung mit einer formelhaften Gewinnaufteilung ausgeht, soll die in BEFIT vorgesehene formelhafte Gewinnaufteilung die bestehenden Regeln internationaler Gewinnabgrenzung zur Gänze ersetzen. Die Kommission dazu: „*Through a combination of formulaary apportionment with a common rulebook for the tax base, BEFIT will make an important step in building a more robust business tax system in the Single Market.*“⁴⁶⁾

Der Ansatz ist nicht neu und in seinen Grundzügen schon Bestandteil des Richtlinienvorschlags einer CCCTB, der erstmals 2011 präsentiert und 2016 mit der Begründung, dass

⁴⁵⁾ COM(2016) 685 final und COM(2016) 683 final.

⁴⁶⁾ *European Commission, Communication*, 13.

innerhalb der EU 50 bis 70 Mrd Euro Mindereinnahmen durch Steuervermeidung und aggressive Steuerplanung verloren gehen würden, neu aufgelegt worden ist. Im Gegensatz zu CCCTB würde BEFIT allerdings die inzwischen eingetretenen Veränderungen der Weltwirtschaft berücksichtigen. Besonders hervorzuheben ist, dass BEFIT auf die für Pillar I und Pillar II relevante Definition der maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlage aufbaut. Auch die Formel zur Gewinnaufteilung wird vom CCCTB-Ansatz abweichen, um die aktuellen wirtschaftlichen Gegebenheiten und globalen Entwicklungen besser abzubilden und insbesondere die Digitalisierung besser berücksichtigen zu können.

5. Richtlinien zu Pillar I und Pillar II

Die Kommission will die vom IF entwickelten neuen Nexus- und Gewinnverteilungsregeln (Pillar I) sowie die globale Mindestbesteuerung (Pillar II) in Richtlinien gießen. Die Staaten des IF, die einer Umsetzung der neuen Regeln zur Schaffung eines neuen steuerlichen Nexus und einer formelhaften Zuweisung eines Anteils des Residualgewinns an die Marktstaaten zugestimmt haben, sind verpflichtet, diese einerseits durch die Anpassung des nationalen Steuerrechts und andererseits durch die Unterzeichnung eines MLI anzunehmen. Um eine einheitliche Umsetzung innerhalb der EU sicherzustellen, soll Pillar I in Form einer Richtlinie vorgegeben werden.

Gleiches gilt für die in Pillar II vorgesehene globale effektive Mindestbesteuerung, die ein Hochschleusen niedrigbesteuertter Gewinne auf ein Mindeststeuerniveau bewirken und internationalem Steuerwettbewerb eine Grenze ziehen soll. So führt die Kommission aus: „*In order to ensure its consistent application within the EU and compatibility with EU law, the principal method for implementing Pillar II will be an EU Directive that will reflect the OECD Model rules with necessary adjustments.*“⁴⁷⁾ Gleiches gilt für die Umsetzung von Pillar I. Bei Übernahme der in Pillar II vorgesehenen globalen Mindestbesteuerung wird allerdings zu klären sein, in welchem Verhältnis die darin vorgesehene IIR zu der in Art 7 und 8 ATAD I vorgesehenen Hinzurechnungsbesteuerung steht, die allenfalls angepasst werden muss. Die Umsetzung von Pillar II soll auch den Weg für eine seit 2011 diskutierte Neufassung der Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie⁴⁸⁾ ebnen, wonach Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund nur dann von Quellensteuern befreit werden sollen, wenn diese im Empfängerstaat einer Mindestbesteuerung unterliegen – ein Problem, das die STTR in Pillar II lösen würde. Um auch Drittstaaten zu steuerlicher Transparenz und Kooperationsbereitschaft zu bewegen, soll die Übernahme von Pillar II in den für die Erstellung der schwarzen Liste nicht kooperativer Staaten relevanten Kriterienkatalog aufgenommen werden. Die schwarze Liste dient als Werkzeug, um Staaten zur Einhaltung international anerkannter Grundsätze steuerlichen Wohlverhaltens zu bewegen.⁴⁹⁾

Die Kommission betont, dass beide Säulen (Pillar I und Pillar II) mit den Vorstellungen der EU zu einer neuen Form der Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert, wie sie in BEFIT zum Ausdruck kommt, in Einklang stehen und sich die von G7, G20, OECD und EU verfolgten Ziele ergänzen würden. Der Ansatz in Pillar I sei Grundlage für eine formelhafte Gewinnaufteilung und die Formulierung einer gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage. Wäre es nicht gelungen, auf globaler Basis diesbezüglich eine Einigung zu erzielen, hätte die EU entsprechende Regelungen im Alleingang eingeführt, so die Schlussfolgerungen des Rates vom 25. 3. 2021:⁵⁰⁾ „*We reiterate our strong prefe-*

⁴⁷⁾ *European Commission, Communication, 8.*

⁴⁸⁾ Aktuelle Fassung: Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten, ABI L 157 vom 26. 6. 2003, S 49.

⁴⁹⁾ *Bendlinger, Die EU legt Steueroasen trocken, WT 2021, 122 (122 ff).*

⁵⁰⁾ *Statement of the Members of the European Council (25. 3. 2021), SN 18/21, 5.*

rence for and commitment to a global solution on international digital taxation and will strive to reach a consensus-based solution by mid-2021 within the framework of the OECD. We confirm that the European Union will be ready to move forward if the prospect of a global solution is not forthcoming.“

VI. BEFIT statt CCCTB

Während die von G7 und G20 unterstützten Vorschläge des IF, Marktstaaten unabhängig von physischer Präsenz Besteuerungsrechte zu überlassen und eine globale Mindestbesteuerung vorzusehen, nur sehr große Unternehmen (Konzernumsatz mehr als 20 Mrd Euro für Pillar I, mehr als 750 Mio Euro bei Pillar II) treffen soll, arbeitet die EU zwar auf diesem Gerüst, will jedoch innerhalb der EU die Unternehmensbesteuerung generell neu regeln und nicht nur Residualgewinne umverteilen. Unter der treffenden Abkürzung „BEFIT“, in anderer Schreibweise „*be fit*“, soll die internationale Gewinnaufteilung in der EU von traditionellen Besteuerungsgrundsätzen losgelöst – nach einem einheitlichen EU-Regelwerk – in pauschaler Form erfolgen, um ein den Geschäftsformen des 21. Jahrhunderts gerecht werdendes Körperschaftsteuersystem zu schaffen. Allerdings ist der Kommission anzuraten, die auf Pillar I und Pillar II aufbauenden Richtlinien bzw Richtlinienänderungen zeitlich vor den BEFIT-Vorschlägen zu präsentieren.

Der von der Kommission vorgegebene Zeitplan ist sehr ambitioniert. Abzuwarten bleibt, ob im Rat die für Maßnahmen im Steuerbereich nötige Einstimmigkeit erreicht werden kann, zumal immerhin drei Mitgliedstaaten (Estland, Irland, Ungarn), die im IF vertreten sind, dem Zwei-Säulen-Konzept nicht zugestimmt haben. Auch bezüglich der für BEFIT zentralen Elemente, nämlich der Berechnung der einheitlichen Bemessungsgrundlage, des Schlüssels zur Gewinnaufteilung und des „*Corporate Tax Rulebook*“ bedarf es einer politischen Einigung zwischen den Mitgliedstaaten, die zum Teil höchst unterschiedliche Interessen verfolgen. Irland, die Niederlande und Luxemburg wären BEFIT-Verlierer, Länder wie Frankreich, Italien, Spanien, Deutschland und wohl auch Österreich würden zu den Gewinnern zählen. Sowohl der Zeitplan der G7, G20 und der OECD als auch jener der EU, die legislativen Vorarbeiten bis Ende 2022 zu erledigen und die neue Steuerordnung 2023 in Kraft treten zu lassen, sind angesichts der Vielzahl der noch zu klärenden technischen Details jedenfalls sehr ambitioniert. Im Hinblick auf die vorgeschlagenen umfassenden Abwehrmaßnahmen gegen die Verlagerung und Niedrigbesteuerung von Gewinnen sollte es auch zu einem Abrüsten bereits bestehender, in nationalen Alleingängen geschaffener Defensivgesetzgebung samt der Rücknahme von Digitalsteuern kommen, um Doppelgleisigkeiten und Mehrfachbesteuerungen zu verhindern.

Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass BEFIT letztlich eine Neuauflage des seit mindestens zehn Jahre lang nicht umsetzbaren CCCTB-Ansatzes ist, also „alter Wein in neuen Schläuchen“. Nun könnte der Ansatz durch die Bemühungen zur Schaffung einer neuen Weltsteuerordnung durch G7, G20 und OECD, denen auch EU-Mitgliedstaaten angehören, eine neue Dynamik bekommen. Gelingt es nicht, Action 5 (BEFIT) einstimmig zu verabschieden, haben zumindest die in den Actions 1 bis 4 vorgeschlagenen Maßnahmen gute Chancen, umgesetzt zu werden.

Die von der im IF vereinigten Staatengemeinschaft für gut befundenen Maßnahmen durch Konsens über die „*key components of Pillar One and Pillar Two*“ werden den Steuerwettbewerb nicht beseitigen, aber nur noch in deutlich engeren Grenzen zulassen. Trotz der Einigung über die Grundsätze einer neuen Weltsteuerordnung ist sowohl auf technischer als auch auf politischer Ebene noch Vieles zu tun, um die noch offenen Punkte zu klären, für Steuerpflichtige Rechtssicherheit zu schaffen und eine effektive weltweite Umsetzung sicherzustellen, wenn die neuen Regelungen ab 2023 wirksam werden sollen.