

Stefan Bendlinger\*)

## Betriebsstätten im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung

### PERMANENT ESTABLISHMENTS UNDER THE GLOBAL MINIMUM TAXATION

In December 2022, the OECD Inclusive Framework on BEPS published a set of Global Anti-Base Erosion Model Rules for the implementation of a global minimum tax (Pillar II) followed by the EU Commission's proposal for a corresponding Council Directive, which was agreed upon by the EU member states on December 15<sup>th</sup>/16<sup>th</sup>, 2022, which shall become effective for fiscal years starting on January 1<sup>st</sup>, 2024. Moreover, non-EU member states have already announced that they will implement the global minimum tax on domestic basis to become effective in 2024 as well. Some states have started a public consultation process, and some have already published draft legislation. The general approach of the OECD and EU Model Rules is to identify low-taxed jurisdictions in which the operations of a multinational group are taxed at an effective tax rate that is below the agreed minimum tax of 15 percent. As a principle, an income inclusion rule requires that the top-up tax in general be collected at the level of the ultimate parent entity. Income and taxes to be allocated to a group's constituent entities have to be calculated based on the financial accounting net income or loss rather than on a tax basis. A constituent entity may be either a subsidiary or any permanent establishment of a main entity. The latter shall be treated separately from the main entity and any other permanent establishment of the main entity. This requires multinational groups to maintain actual or notional permanent establishments in other states to compute the effective tax rate of a permanent establishment for global minimum tax purposes based on financial accounting standards, which in many cases currently are legally neither required nor available. *Stefan Bendlinger* analyzes the impacts of the Model Rules on multinational groups carrying on business in the source state through a permanent establishment situated therein.

#### I. Pillar II und die betroffenen Geschäftseinheiten

Mitte 2021 haben sich G7<sup>1)</sup> und G20<sup>2)</sup> zum „Zwei-Säulen-Modell“ einer neuen Weltsteuerordnung – auch als „BEPS 2.0.“ bezeichnet – bekannt, deren Eckpfeiler von der OECD im Oktober 2020 präsentiert worden sind.<sup>3)</sup> Im Dezember 2021 hat die OECD den Staaten eine Mustergesetzgebung („Model Rules“) zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung präsentiert<sup>4)</sup> und im März 2022 durch einen Kommentar<sup>5)</sup> und eine Beispielsammlung<sup>6)</sup> ergänzt.<sup>7)</sup> Die Europäische Kommission hat wenige Tage nach Veröffentlichung der OECD-Modellgesetzgebung mit einem Richtlinien-

---

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

1) G7, G7 Finance Ministers & Central Bank Governors Communiqué (5. 6. 2021).

2) G20, Italian G20 Presidency, Fourth G20 Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, Communiqué (13. 10. 2021).

3) OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint (2020).

4) OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (2021).

5) OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (2022).

6) OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples (2022).

7) V. Bendlinger, Die OECD Model Rules für ein globales Mindestbesteuerungsregime, SWI 2022, 2 (2 ff); Dehne/Rosenberg, OECD: Modellregelungen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Pillar II) – Die Komplexität eines „dreistufigen“ Ansatzes (Teil I und Teil II), DB 2022, 556 (556 ff) und 626 (626 ff); Retzer/Tempelmann, Globale Mindestbesteuerung: OECD veröffentlicht Kommentar und Anwendungsbeispiele zu Mustervorschriften des Pillar Two, IWB 2022, 295 (295 ff); Rieck/Fehling, Effektive Mindestbesteuerung in der EU – der Richtlinienentwurf zur Umsetzung der GloBE-Regelungen, IStR 2022, 51 (51 ff).

vorschlag<sup>8)</sup> reagiert, um eine effektive und einheitliche Umsetzung innerhalb der EU zu gewährleisten. Nachdem die Verabschiedung der EU-Richtlinie zuerst am Veto Polens und später am Widerstand Ungarns gescheitert war, konnte der Ausschuss der Ständigen Vertreter in seinen Beratungen in der Nacht vom 12. auf den 13. 12. 2022 eine politische Einigung über die Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der EU erzielen.<sup>9)</sup> Die EU-Richtlinie muss bis Ende 2023 in das nationale Recht der Mitgliedstaaten übernommen werden und ist ab dem Steuerjahr 2024 anzuwenden.

Die OECD arbeitet noch an einem „*Implementation Framework*“, das ua eine koordinierte nationale Umsetzung und Administration der globalen Mindestbesteuerung gewährleisten soll.<sup>10)</sup> Auch sogenannte „*Safe Harbours*“ in Form zeitlich begrenzter Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung der globalen Mindestbesteuerung sind in Ausarbeitung.

Die Model Rules der OECD (im Folgenden: OECD-MR) bzw die Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung (im Folgenden: EU-RL) für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union soll auf der Grundlage einer „*Income Inclusion Rule*“ (IIR), im deutschen Richtlinientext etwas holprig übersetzt als „*Primärerergänzungssteuerregelung*“ (PES),<sup>11)</sup> oder der „*Undertaxed Profits Rule*“ (UTPR), in der deutschen Fassung als „*Sekundärerergänzungssteuerregelung*“ (SES)<sup>12)</sup> bezeichnet, sicherstellen, dass niedrigbesteuerte Geschäftseinheiten („*Constituent Entities*“; CE) durch Erhebung einer „*Top-up Tax*“ (Ergänzungssteuer) auf Ebene der Konzernobergesellschaft („*Ultimate Parent Entity*“; UPE)<sup>13)</sup> einer 15%igen Mindestbesteuerung unterliegen.<sup>14)</sup> Liegt die „*Effective Tax Rate*“ (ETR) – also der effektive Steuersatz – unter der Mindestbesteuerung, wird bis zu dessen Höhe die „*Top-up Tax*“ erhoben. Zu diesem Zweck sind die in der Modellgesetzgebung definierten „*Adjusted Covered Taxes*“ zum „*GloBE Income*“<sup>15)</sup> ins Verhältnis zu setzen, um die ETR – nach Steuerhoheitsgebieten zusammengefasst („*jurisdictional blending*“) – zu ermitteln. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Mindeststeuersatz und dem effektiven Steuersatz ergibt den „*Top-up Tax Percentage*“, der mit dem „*Excess Profit*“ multipliziert wird, um den Betrag der „*Top-up Tax*“ berechnen zu können.

<sup>8)</sup> Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, COM(2021) 823 final (22. 12. 2021), im Folgenden zitiert in der vom Ausschuss der Ständigen Vertreter der EU-Mitgliedstaaten verabschiedeten Fassung: *Rat der Europäischen Union*, Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, Dokument 8778/22 (25. 11. 2022).

<sup>9)</sup> Die förmliche Annahme des Rechtsakts erfolgte im Rahmen eines schriftlichen Umlaufverfahrens, das in der Nacht vom 15. auf den 16. 12. 2022 abgeschlossen werden konnte. Im Rahmen des schriftlichen Verfahrens haben alle Delegationen – mit Ausnahme Ungarns, das sich der Stimme enthielt – der Annahme der EU-Richtlinie idF des Dokuments 8778/22 zugestimmt (*Rat der Europäischen Union/Generalsekretariat*, Mitteilung CM 5860/22 [15. 12. 2022]). Die erforderliche Einstimmigkeit wurde erreicht, da eine Stimmenthaltung durch einen Mitgliedstaat der Annahme von Beschlüssen, für die Einstimmigkeit erforderlich ist, nicht entgegensteht. Alle Mitgliedstaaten haben außerdem eine von Schweden beantragte ergänzende Erklärung gebilligt. Damit gilt die Richtlinie zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in der EU als angenommen. Nach Veröffentlichung der Richtlinie im Amtsblatt der EU muss diese in allen Mitgliedstaaten bis Ende 2023 in innerstaatliches Recht transformiert werden.

<sup>10)</sup> Zöchling/Marchgraber, Globale Mindestbesteuerung: Ausblick und Umsetzungsüberlegungen, SWK 17/2022, 728 (728).

<sup>11)</sup> Art 2.1. OECD-MR; Art 1 Z 1 lit a EU-RL.

<sup>12)</sup> Art 2.4. OECD-MR; Art 1 Z 1 lit b EU-RL.

<sup>13)</sup> Art 1.4. OECD-MR; Art 3 Z 16 EU-RL.

<sup>14)</sup> In der Folge werden die Begriffe entsprechend der englischen Version der OECD-MR bzw der EU-RL verwendet.

<sup>15)</sup> Brugger/Melcher/Wosak, Globale Mindestbesteuerung: Ermittlung des GloBE-Einkommens, SWK 13/14/2022, 596 (597 ff).

IIR und UTPR werden auch als „*GloBE-Regeln*“<sup>16)</sup> bezeichnet.<sup>17)</sup> Die EU-RL eröffnet den Mitgliedstaaten auch das Wahlrecht, eine „*Qualified Domestic Top-up Tax*“ einzuführen, um zu verhindern, dass ein Staat die in einem anderen Steuerhoheitsgebiet erwirtschafteten Gewinne zu Gunsten seines Steueraufkommens nachversteuert.<sup>18)</sup> Abweichend von den OECD-MR sieht die Richtlinie aus unionsrechtlichen Gründen auch für rein nationale Unternehmensgruppen (nach einer fünfjährigen Übergangsfrist) eine Mindestbesteuerung vor.<sup>19)</sup> Da sich die Effektivsteuerbelastung als Quotient aus den „*Adjusted Covered Taxes*“ und dem GloBE-Einkommen ergibt, können nämlich auch CE in Staaten betroffen sein, deren nomineller Steuersatz mehr als 15 % beträgt. Liegt der effektive Steuersatz unter dem 15%igen Mindeststeuersatz, wird – grundsätzlich auf Ebene der UPE – die „*Top-up Tax*“ erhoben.

Die GloBE-Regeln sollen auf CE Anwendung finden, die einer multinationalen Unternehmensgruppe (oder einer großen inländischen Gruppe) angehören, in deren Konzernabschluss auf Ebene der UPE – also der obersten Muttergesellschaft – in zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre ein jährlicher Umsatzerlös von mehr als 750 Mio Euro ausgewiesen wird.<sup>20)</sup> In die Umsatzerlöse sind auch solche jener CE einzubeziehen, die von der globalen Mindestbesteuerung ausgenommen sind (zB Pensions- und Investmentfonds, die in der Regel auf Ebene der Anteilseigner besteuert werden, sowie staatliche, gemeinnützige und internationale Organisationen, die nach vielen Rechtsordnungen steuerfrei gestellt sind).<sup>21)</sup> Als multinationale Unternehmensgruppen gelten solche, die mindestens einen Rechtsträger („*Entity*“) oder eine Betriebsstätte in einer anderen Steuerjurisdiktion als jener der UPE unterhalten.<sup>22)</sup> Als Unternehmensgruppe („*Group*“) gilt eine Gruppe miteinander verbundener, in den Konzernabschluss einbezogener Rechtsträger inklusive solcher, die mangels Wesentlichkeit oder wegen geplanter Veräußerung nicht einbezogen werden<sup>23)</sup>, oder Rechtsträger, die Betriebsstätten unterhalten, soweit diese nicht einer anderen Gruppe angehören.<sup>24)</sup>

Als CE gilt einerseits ein Rechtsträger, der Teil einer Unternehmensgruppe (oder einer großen inländischen Gruppe) ist.<sup>25)</sup> Als „*Entity*“ gilt ein Rechtsgebilde, das einen eigenen Abschluss erstellt, oder eine Rechtsperson.<sup>26)</sup> Die OECD-MR weisen zusätzlich darauf hin, dass es sich um eine Rechtsperson (keine natürliche Person) handeln muss und nennt als Beispiele für eine Rechtsgestaltung mit eigenem Abschluss Personengesellschaften oder Trusts.<sup>27)</sup> Als CE gelten auch Betriebsstätten („*Permanent Establishments*“; PE) eines Stammhauses („*Main Entity*“),<sup>28)</sup> die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind.<sup>29)</sup> Es wird also fingiert, dass auch rechtlich unselbständige Teile eines Rechtsträgers vom Stammhaus und anderen Betriebsstätten unabhängige CE sind.<sup>30)</sup>

<sup>16)</sup> GloBE = *Global Anti-Base Erosion*.

<sup>17)</sup> *Zöchling/Dziurż/Marchgraber*, Globale Mindestbesteuerung: Welche Unternehmen sind betroffen? SWK 11/2022, 508 (508 ff).

<sup>18)</sup> *Dziurż/Marchgraber/Strimitzer*, Globale Mindestbesteuerung: Ist Österreich ein Niedrigsteuerland? SWK 12/2022, 564 (564 ff); *Marchgraber*, Die Auswirkungen der globalen Mindestbesteuerung (Pillar II) auf Privatstiftungen, RdW 2022, 359 (359 ff).

<sup>19)</sup> Art 1 Abs 2 EU-RL.

<sup>20)</sup> Art 1.1.1. OECD-MR; Art 2 Z 1 EU-RL.

<sup>21)</sup> Art 1.5. OECD-MR; Art 2 Z 3 EU-RL.

<sup>22)</sup> Art 1.2.1. OECD-MR; Art 3 Abs 3 EU-RL.

<sup>23)</sup> Art 1.2.2. OECD-MR; Art 3 Abs 3 lit a EU-RL.

<sup>24)</sup> Art 1.2.3. OECD-MR; Art 3 Abs 3 lit b EU-RL.

<sup>25)</sup> Art 1.3.1. lit a OECD-MR, Art 3 Abs 2 lit a EU-RL.

<sup>26)</sup> Art 10.1.1. OECD-MR; Art 3 Abs 1 EU-RL.

<sup>27)</sup> Art 10.1.1. OECD-MR.

<sup>28)</sup> Als „*main entity*“ gilt der Rechtsträger, in dessen Finanzbuchhaltung die Gewinne oder Verluste einer Betriebsstätte enthalten sind. Art 10.1.1. OECD-MR; Art 3 Abs 14 EU-RL.

<sup>29)</sup> Art 1.3.1. lit b OECD-MR; Art 3 Z 2 lit b EU-RL.

<sup>30)</sup> Art 1.3.2. OECD-MR.

## II. Der Betriebsstättenbegriff in den OECD-MR und der EU-RL

### 1. Abkommensrechtliche Betriebsstätten

OECD-MR und die EU-RL definieren den Begriff der „Betriebsstätte“ grundsätzlich losgelöst von der Begriffsbestimmung in Art 5 OECD-MA. Für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung wird der Betriebsstättenbegriff in vier unterschiedlichen Szenarien konkretisiert.<sup>31)</sup>

Der Kommentar zu den OECD-MR (im Folgenden: OECD-MRC) weist ausdrücklich darauf hin, dass diese Definitionen nur für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung relevant sind und für die Auslegung des innerstaatlichen oder DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs keine Bedeutung haben.<sup>32)</sup>

Nach der Definition in den OECD-MR und der EU-RL bezeichnet der Begriff „Betriebsstätte“ einen Ort der Geschäftstätigkeit (oder einen fiktiven Ort der Geschäftstätigkeit), der in einem Steuerhoheitsgebiet gelegen ist und dort gemäß einem geltenden DBA als Betriebsstätte behandelt wird, vorausgesetzt, dass dieses Steuerhoheitsgebiet die dieser Betriebsstätte zuzuordnenden Erträge in Übereinstimmung mit einer Art 7 OECD-MA ähnlichen Bestimmung besteuert.<sup>33)</sup> Als „fiktiver Ort der Geschäftsleitung“ gilt zB eine nach Abkommensrecht als Betriebsstätte qualifizierte Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA.

Von dieser ersten Kategorie („Treaty PE“) sind nur Betriebsstätten erfasst, die sich auf Grundlage eines im jeweiligen Besteuerungszeitraum wirksamen DBA ergeben.<sup>34)</sup> Weitere Voraussetzung ist, dass die Ergebnisuordnung zur Betriebsstätte auf Grundlage der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne gemäß Art 7 OECD-MA erfolgt. Es kann demnach Fälle geben, in denen für GloBE-Zwecke eine Betriebsstätte besteht, nicht jedoch aus abkommensrechtlicher Sicht und umgekehrt.

- **Beispiel<sup>35)</sup>**

Eine CE, die mit Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr tätig ist, betreibt in einem anderen Staat ein Büro, in dem die Geschäftstätigkeit des Unternehmens teilweise ausgeübt wird. Auf Grundlage des Art 5 OECD-MA wäre das Büro der CE als Betriebsstätte zu qualifizieren. Allerdings wird dem Quellstaat gemäß Art 7 Abs 4 OECD-MA iVm Art 8 OECD-MA, der Gewinne eines Unternehmens aus dem Betrieb von Luftfahrzeugen dem Ansässigkeitsstaat des betreibenden Unternehmens zur Besteuerung überlässt, das Besteuerungsrecht entzogen. In diesem Fall gilt das Büro für GloBE-Zwecke nicht als Betriebsstätte, wengleich das Büro als solches den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff erfüllen würde.

Der Verweis auf die notwendige „Ähnlichkeit“ der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne mit Art 7 OECD-MA idF des Updates 2017 soll klarstellen, dass auch ein in den DBA enthaltener Art 7 idF vor dem Update 2010 des OECD-MA oder idF des UN-Musterabkommens 2017<sup>36)</sup> die Voraussetzung dieser Bestimmung erfüllt.<sup>37)</sup>

Abkommensrechtliche Betriebsstätten sind für GloBE-Zwecke jener Steuerjurisdiktion als CE zuzuordnen, in der sie als solche behandelt werden und auf Grundlage des jeweils anwendbaren DBA besteuert werden.<sup>38)</sup>

<sup>31)</sup> Art 10.1.1. OECD-MR; Art 3 Abs 13 lit a bis d EU-RL.

<sup>32)</sup> Tz 96 OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>33)</sup> Art 3 Abs 13 lit a EU-RL verweist diesbezüglich auf das OECD-MA „in der geänderten Fassung“. Aus Tz 102 OECD-MRC lässt sich ableiten, dass damit das OECD-MA idF des Updates 2017 gemeint ist – OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (2017).

<sup>34)</sup> Tz 98 f OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>35)</sup> Tz 101 OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>36)</sup> United Nations, Department of Economic & Social Affairs, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2021).

<sup>37)</sup> Tz 102 OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>38)</sup> Art 10.3.3. lit a OECD-MR, Tz 191 OECD-MRC zu Art 10.3.3. OECD-MR; Art 4 Z 3 EU-RL.

## 2. Betriebsstätten nach innerstaatlichem Steuerrecht

Besteht zwischen den beteiligten Staaten kein DBA, gilt ein Ort der Geschäftstätigkeit (oder ein fiktiver Ort der Geschäftstätigkeit) als Betriebsstätte, der in einem Steuerhoheitsgebiet gelegen ist, welches die diesem Ort der Geschäftstätigkeit zuzuordnenden Einkünfte – dort ansässigen Steuerpflichtigen vergleichbar – nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht auf Nettobasis besteuert („*Domestic Law PE*“). Diese Definition bezieht sich auf Nicht-DBA-Fälle, bei denen Betriebsstätten von Steuerausländern nach dem innerstaatlichen Recht eines Steuerhoheitsgebiets erfasst und demnach für GloBE-Zwecke als CE behandelt werden.<sup>39)</sup>

- **Beispiel<sup>40)</sup>**

Die Gesellschafter A und B einer im Staat C errichteten Personengesellschaft, die nach dessen Steuerrecht steuerlich transparent behandelt wird, sind in den Staaten A und B ansässig. In diesem Fall folgen die GloBE-Regeln dem Steuerrecht des Staates C, indem dort vom Bestand von zwei CE der Gesellschafter A und B ausgegangen wird.

Voraussetzung für die Annahme einer CE ist weiters, dass die Betriebsstätte („*Domestic PE*“) im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet zwar nicht gänzlich gleich, aber „*ähnlich*“ besteuert wird wie dort ansässige Unternehmen. So wären zB steuerliche Abzugsverbote, die nur Steuerausländer treffen, nicht schädlich. Außerdem müssen die Erträge der *Domestic PE* zugeordnet werden können, was bedeutet, dass die Geschäftstätigkeit durch die im Quellenstaat gelegene Betriebsstätte ausgeübt werden muss. Eine Betriebsstättenbesteuerung durch Erhebung von Quellensteuern auf Bruttobasis ist von dieser Definition ausgeschlossen.<sup>41)</sup> Betriebsstätten, die mangels DBA nach innerstaatlichem Steuerrecht begründet werden, sind als CE jenem Staat zuzuordnen, der die Einkünfte der Betriebsstätten auf Nettobasis besteuert.<sup>42)</sup>

## 3. Keine Körperschaftsteuer im Betriebsstättenstaat

In Ermangelung eines Körperschaftsteuersystems in einem Steuerhoheitsgebiet gilt ein Ort der Geschäftstätigkeit (oder ein fiktiver Ort der Geschäftstätigkeit) als Betriebsstätte, der gemäß dem OECD-MA als Betriebsstätte behandelt und auf Nettobasis besteuert würde, vorausgesetzt, dieses Steuerhoheitsgebiet hätte das Recht, Einkünfte zu besteuern, die dieser Betriebsstätte gemäß Art 7 OECD-MA zuzuordnen wären („*Deemed PE*“). Diese im Verhältnis zu Nullsteuerländern relevante Kategorie fingiert eine als CE zu qualifizierende Betriebsstätte anhand der im OECD-MA definierten Merkmale.<sup>43)</sup> Solche Betriebsstätten sind dem Lagestaat als CE zuzuordnen.<sup>44)</sup>

## 4. Staatenlose Betriebsstätten

Als Betriebsstätte gilt auch ein nicht in den obigen Punkten beschriebener Ort der Geschäftstätigkeit (oder ein fiktiver Ort der Geschäftstätigkeit), über den Tätigkeiten außerhalb des Hoheitsgebiets, in dem der Rechtsträger (das Stammhaus) gelegen ist, durchgeführt werden, wenn die mit diesen Tätigkeiten erzielten Erträge in diesem Steuerhoheitsgebiet von der Steuer befreit sind („*Stateless PE*“). Nach dieser Regelung werden für Zwecke der GloBE-Regeln Betriebsstätten unterstellt, wenn das Hoheitsgebiet, in dem eine CE gelegen ist, die außerhalb dieses Gebiets erwirtschaftete Erträge steuerfrei stellt. Die Abgrenzung zwischen solchen „*staatenlosen Betriebsstätten*“ und jenen, die vorher genannt worden sind, ist für die Bestimmung der geografischen Zugehörig-

---

<sup>39)</sup> Tz 103 OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>40)</sup> Tz 104 OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>41)</sup> Tz 107 OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>42)</sup> Art 10.3.3. lit b OECD-MR; Tz 192 OECD-MRC zu Art 10.3.3. OECD-MR; Art 4 Z 3 EU-RL.

<sup>43)</sup> Tz 110 OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>44)</sup> Art 10.3.3. lit c OECD-MR, Tz 193 OECD-MRC zu Art 10.3.3. OECD-MR; Art 4 Z 3 EU-RL.

keit gemäß Art 10.3. OECD-MR von Bedeutung. Die Unterscheidung wird im OECD-MRC durch folgendes Beispiel erläutert:

- **Beispiel<sup>45)</sup>**

Die im Staat A ansässige ACo übt im Staat B Geschäftstätigkeiten durch eine Person aus, die im Namen der ACo dort regelmäßig Verträge abschließt. Staat B hat in ihr innerstaatliches Steuerrecht die Betriebsstättendefinition des Art 5 OECD-MA übernommen und besteuert die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte, die im Staat A steuerfrei gestellt werden. Die Staaten A und B haben kein DBA abgeschlossen. In diesem Fall fällt die Betriebsstätte unter die oben kommentierte Kategorie von „Betriebsstätten nach innerstaatlichem Steuerrecht“, weil Staat B die Einkünfte der Betriebsstätte nach nationalem Recht besteuert. Es wäre aber auch die Regelung für staatenlose Betriebsstätten anwendbar, weil Staat A die Einkünfte steuerfrei stellt und demnach für GloBE-Zwecke eine Betriebsstätte besteht. Wenn jedoch Staat B einen Vertreter, der regelmäßig Verträge im Namen seines Geschäftsherrn abschließt, nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht nicht als Betriebsstätte qualifiziert, wäre nur die Regelung für staatenlose Betriebsstätten anwendbar, mit der Folge, dass deren Einkünfte isoliert zu behandeln sind, einer fiktiven Jurisdiktion zugeordnet werden und nicht mit den Einkünften anderer in Staat B belegener CE konsolidiert werden können.

Die Anwendung dieser Regelung setzt voraus, dass der Ansässigkeitsstaat einer CE (Stammhausstaat) davon ausgeht, dass in einem anderen Staat nach innerstaatlichem Steuerrecht oder auf DBA-rechtlicher Grundlage eine tatsächliche (oder fiktive) feste Geschäftseinrichtung besteht und die durch die Auslandstätigkeiten erwirtschafteten Einkünfte im Stammhausstaat steuerfrei behandelt werden.<sup>46)</sup> Die Steuerfreistellung von Dividenden einer ausländischen Tochtergesellschaft würde nicht unter diese Norm fallen, weil in diesem Fall Einkünfte nicht deshalb freigestellt werden, weil der Gesellschafter in einem anderen Staat eine Geschäftstätigkeit ausübt, die mit dem Bezug der Dividende in Zusammenhang steht.<sup>47)</sup> Betriebsstätten, die dieser Kategorie zuzuordnen sind, werden als CE der fiktiven Steuerjurisdiktion „Staatenlos“ zugeordnet.<sup>48)</sup>

### III. Ermittlung des GloBE-Einkommens

#### 1. Grundlagen und notwendige Anpassungen im Allgemeinen

Um das Ziel einer effektiven Besteuerung der Gewinne multinationaler Unternehmensgruppen in Höhe von mindestens 15 % erreichen zu können, muss jede CE einer unter das Regelwerk fallenden Unternehmensgruppe für jedes Geschäftsjahr ihr GloBE-Einkommen („GloBE Income or Loss“) sowie die darauf entfallenden „Adjusted Covered Taxes“ ermitteln, um aus deren Verhältnis den effektiven Steuersatz, die ETR, berechnen zu können, der letztlich für ein Steuerhoheitsgebiet zusammengefasst („jurisdictional blending“) darzustellen ist.

Ausgangspunkt ist ein unternehmensrechtliches Ergebnis („Financial Accounting Net Income or Loss“), das nach dem für die Erstellung des Konzernabschlusses der UPE relevanten Rechnungslegungsstandard berechnet werden muss,<sup>49)</sup> um eine einheitliche Ermittlung der ETR zu gewährleisten. Nur ausnahmsweise und unter bestimmten Voraussetzungen (zB Anpassung an den Rechnungslegungsstandard der UPE um permanente Differenzen von mehr als 1 Mio Euro) kann von der CE – wenn eine Anpassung der Gewinnermittlung einer CE an den Rechnungslegungsstandard der UPE mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden ist – ein „Acceptable Financial Accounting Standard“<sup>50)</sup>

<sup>45)</sup> Tz 112 OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>46)</sup> Tz 113 OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>47)</sup> Tz 114 OECD-MRC zu Art 10.1. OECD-MR.

<sup>48)</sup> Art 10.3.3. lit d OECD-MR, Tz 194 OECD-MRC zu Art 10.3.3. OECD-MR; Art 4 Z 3 EU-RL.

<sup>49)</sup> Art 3.1.1. f OECD-MR; Art 15 Z 1 EU-RL.

<sup>50)</sup> Gemäß Art 10.1.1. OECD-MR und Art 3 Abs 25 EU-RL zählen zu den „Acceptable Financial Accounting Standards“ ua die International Financial Reporting Standards (IFRS), alle Rechnungslegungsstandards der Mitgliedstaaten der EU und des EWR und der USA sowie taxativ aufgezählte Standards ausgewählter Staaten (Australien, Brasilien, Kanada, Japan, Hongkong, Mexiko, Neuseeland, China, Indien, [Süd-]Korea, Russland, Singapur, Schweiz, Großbritannien).

oder ein „*Authorised Financial Accounting Standard*“<sup>51)</sup> herangezogen werden.<sup>52)</sup> Relevant ist der Gewinn oder Verlust vor konsolidierungsbedingten Anpassungen.<sup>53)</sup> Das heißt, dass Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der einzelnen CE – ausgehend von der „Handelsbilanz II“ – an die Rechnungslegungsstandards der UPE anzupassen sind, um den GloBE-Anforderungen zu entsprechen.<sup>54)</sup>

Die Modellgesetzgebung zählt taxativ Hinzurechnungen und Kürzungen auf, die bei der Berechnung des GloBE-Einkommens zu berücksichtigen sind.<sup>55)</sup> Diese Anpassungen dienen dazu, die zwischen unternehmensrechtlicher und steuerrechtlicher Gewinnermittlung bestehenden permanenten Differenzen zu eliminieren und das GloBE-Einkommen einem steuerlichen Ergebnis anzunähern.<sup>56)</sup> Zu erhöhen ist das Ergebnis zB um den

- a. Nettosteuer Aufwand („*Net Tax Expenses*“), der sowohl laufende als auch latente Steuern umfasst, zu kürzen um
- b. Dividenden („*Excluded Dividends*“),
- c. Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Schachtelbeteiligungen,
- d. Aufwertungsgewinne oder Verluste („*Included Revaluation Method Gain or Loss*“),
- e. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Vermögen und Verbindlichkeiten, die gemäß Art 6.3. OECD-MR auszunehmen sind („*gains or losses from disposition of assets and liabilities excluded under Art 6.3.*“),
- f. asymmetrische Wechselkursgewinne und -verluste („*Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses*“),
- g. nicht abzugsfähige Aufwendungen („*Policy Disallowed Expenses*“) erhöhen das GloBE-Einkommen,
- h. Fehler und Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze („*Prior Period Errors and Changes in Accounting Principles*“) sind zu korrigieren und
- i. Pensionsrückstellungen („*Accrued Pension Expenses*“) sind zu eliminieren.<sup>57)</sup>

Korrekturen sind auch dann vorzunehmen, wenn Transaktionen zwischen den in verschiedenen Staaten gelegenen CE nicht fremdverhaltenskonform abgebildet worden sind.<sup>58)</sup> Sogenannte „*Qualified Refundable Tax Credits*“ (zB in Österreich die Forschungsprämie) sind nicht als Kürzung des Steueraufwands, sondern als zusätzlicher Ertrag zu erfassen. Andere Steuergutschriften („*Non-Qualified Refundable Tax Credits*“) kürzen hingegen den Steuer Aufwand.<sup>59)</sup> Aufwendungen iZm konzerninternen Finanzierungsvereinbarungen sind aus dem GloBE-Einkommen auszuschneiden, wenn sie beim Empfänger steuerlich nicht erfasst werden.<sup>60)</sup> Beträge, die auf eine Reduktion des Eigenkapitals infolge von Gewinnausschüttungen entfallen oder mit „*Additional Tier One Capital*“ der CE in Zusammenhang

---

<sup>51)</sup> Als „*Authorised Financial Accounting Standard*“ gilt gemäß Art 10.1.1. OECD-MR und Art 3 Abs 26 EU-RL „[...] a set of generally acceptable accounting principles permitted by an *Authorised Accounting Body* in the jurisdiction where that Entity is located“.

<sup>52)</sup> Art 3.1.3. OECD-MR; Art 15 Z 2 EU-RL. Der OECD-MRC geht in Tz 13 zu Art 3.1.3. OECD-MR davon aus, dass die Anwendung eines vom Rechnungslegungsstandard der Obergesellschaft abweichenden Standards auf Ebene der CE die Ausnahme sein sollte, „[...] because an MNE Group will typically have mechanisms in place to convert a subsidiary's entity-level Accounts to the UPE's accounting standard in connection with the preparation of the Consolidated Financial Statements“.

<sup>53)</sup> Art 3.1.2. OECD-MR; Art 15 Z 1 EU-RL. *Schnitger*, Vereinbarkeit der Vorschläge zur Einführung von GloBE-Regelungen mit den Grundfreiheiten des AEUV, IStR 2022, 741 (741).

<sup>54)</sup> *Brugger/Melcher/Wosak*, SWK 13/14/2022, 596 (597).

<sup>55)</sup> Art 3.2.1. OECD-MR; Art 16 Z 2 EU-RL.

<sup>56)</sup> Tz 20 OECD-MRC zu Art 4 OECD-MR.

<sup>57)</sup> Art 3.2.1. lit a bis I OECD-MR; Art 6 Z 2 EU-RL.

<sup>58)</sup> Art 3.2.3. OECD-MR; Art 16 Z 4 EU-RL.

<sup>59)</sup> Art 3.2.4. OECD-MR; Art 16 Z 6 EU-RL.

<sup>60)</sup> Art 3.2.7. OECD-MR; Art 16 Z 8 EU-RL.

stehen, sind bei der Berechnung des GloBE-Einkommens als Aufwand zu berücksichtigen, im umgekehrten Fall als Erlös.<sup>61)</sup> Für Versicherungsunternehmen<sup>62)</sup> sind besondere Korrekturvorschriften vorgesehen.

Ansatzwahlrechte sind für auf Aktien basierende Vergütungen bzw Aktienoptionen („*Stock-Based Compensation*“<sup>63)</sup> vorgesehen und für Gewinne oder Verluste aufgrund einer „*Fair-Value-Bewertung*“<sup>64)</sup>. Es besteht auch das Wahlrecht, Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern („*Aggregate Asset Gains*“) mit Vorjahresverlusten zu verrechnen.<sup>65)</sup> Eine UPE, die mit anderen im selben Staat gelegenen CE eine steuerliche Gruppe bildet, hat die Möglichkeit, ihr GloBE-Einkommen auf konsolidierter Basis zu ermitteln.<sup>66)</sup>

## 2. Zuordnung des GloBE-Einkommens zu Betriebsstätten

Der Zurechnung des GloBE-Einkommens zu Stammhaus oder Betriebsstätte ist in den OECD-MR und der EU-RL ein eigenes Kapitel gewidmet.<sup>67)</sup> Da auch Betriebsstätten gleich einer rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft als CE behandelt werden sollen,<sup>68)</sup> gelten die für die Ermittlung des GloBE-Einkommens relevanten Grundsätze in gleicher Form für die in Art 10.1.1 OECD-MR bzw Art 3 Abs 13 EU-RL definierten „*tatsächlichen*“ und „*fiktiven*“ Betriebsstätten. Allerdings räumt der OECD-MRC ein, dass eine Betriebsstätte „*[...] is a tax rather than an accounting concept [...]*“, und dass „*[...] financial accounting information may not always be separately maintained in respect of a PE*“.<sup>69)</sup> Allerdings würde in vielen Fällen eine gesonderte Buchführung für Controlling-Zwecke bzw aufgrund innerstaatlicher steuerrechtlicher Notwendigkeiten (zB für Gewerbesteuerzwecke) geführt.

Die Berechnung des GloBE-Einkommens geht von den auf Ebene der UPE angewandten „*Acceptable Financial Accounting Standards*“<sup>70)</sup> aus. Da die GloBE-Regeln in Ergebnissen der Finanzbuchhaltung ihren Ausgangspunkt haben, soll Art 3.4. OECD-MR bzw Art 18 EU-RL sicherstellen, dass der richtige Anteil des „*Financial Accounting Net Income or Loss*“ Stammhaus oder Betriebsstätte zugeordnet wird. Diesbezüglich soll zwar der buchhalterischen Behandlung weitestgehend („*[...] as far as possible [...]*“) gefolgt werden, wobei allerdings die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen nach Abkommensrecht bzw innerstaatlichem Steuerrecht zu berücksichtigen ist.<sup>71)</sup>

Die Modellgesetzgebung geht undifferenziert davon aus, dass das GloBE-Einkommen einer CE in Form einer abkommensrechtlichen, einer innerstaatlichen oder einer im Belegenheitsstaat nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden Betriebsstätte jenes ist, das in deren Betriebsstättenbuchführung ausgewiesen ist, die nach dem Rechnungslegungsstandard des Stammhauses oder ausnahmsweise nach „*Acceptable Financial Accounting Standards*“ oder „*Authorised Financial Accounting Standards*“ zu führen ist.<sup>72)</sup>

Die so ermittelten Ergebnisse sollen insoweit angepasst werden, als sie jenen entsprechen, die auf Grundlage eines DBA oder nach innerstaatlichem Recht zuzuordnen sind, ungeachtet des Einkommens, das (tatsächlich) der Besteuerung unterliegt, und allfälliger innerstaatlicher Abzugsverbote.<sup>73)</sup>

<sup>61)</sup> Art 3.2.10. OECD-MR; Art 16 Z 11 EU-RL.

<sup>62)</sup> Art 3.2.9. OECD-MR; Art 16 Z 10 EU-RL.

<sup>63)</sup> Art 3.2.3. OECD-MR; Art 16 Z 3 EU-RL.

<sup>64)</sup> Art 3.2.5. OECD-MR; Art 16 Z 6 EU-RL.

<sup>65)</sup> Art 3.2.6. OECD-MR; Art 16 Z 7 EU-RL.

<sup>66)</sup> Art 3.2.8. OECD-MR; Art 16 Z 9 EU-RL.

<sup>67)</sup> Art 3.4. OECD-MR; Art 18 EU-RL.

<sup>68)</sup> Tz 189 OECD-MRC zu Art 3.4.1. OECD-MR.

<sup>69)</sup> Tz 186 OECD-MRC zu Art 3.4. OECD-MR.

<sup>70)</sup> Art 2.2.3. OECD-MR; Art 15 Z 1 EU-RL.

<sup>71)</sup> Tz 187 OECD-MRC zu Art 3.4. OECD-MR.

<sup>72)</sup> Art 3.1.3. OECD-MR; Art 15 Z 2 EU-RL.

<sup>73)</sup> Art 3.4.2. lit a OECD-MR; Art 18 EU-RL.

- **Beispiel<sup>74)</sup>**

ACo unterhält in Übereinstimmung mit dem DBA zwischen Staat A und Staat B im Staat B eine Betriebsstätte, der ein Gewinn von 100 zuzurechnen ist, der aus Lizenzentnahmen stammt und dem keine Aufwendungen gegenüberzustellen sind. Staat B stellt 50 % der Lizenzentnahmen steuerfrei. In diesem Fall ist ein GloBE-Einkommen („*Financial Accounting Net Income*“) von 100 zum Ansatz zu bringen, obwohl Staat B nur ein Einkommen von 50 besteuert.

Bei Betriebsstätten, die in Staaten belegen sind, die keine Körperschaftsteuer erheben, ist die Ergebnisabgrenzung nach den Grundsätzen des Art 7 OECD-MA vorzunehmen.<sup>75)</sup>

Eine Betriebsstättenbuchführung liegt in der Praxis in vielen Fällen nicht vor, da es aus betriebswirtschaftlicher und unternehmensrechtlicher Sicht für den Unternehmer meist keine Notwendigkeit gibt, eine solche für seine rechtlich unselbständigen Unternehmensteile zu führen. Selbst ein steuerrechtlicher Jahresabschluss wird häufig nicht erstellt. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn Betriebsstätten im Quellenstaat pauschal besteuert werden, Betriebsstättengewinne durch Quellensteuereinbehalte erfasst werden oder die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung kommt, wie das bei Bau- und Montagebetriebsstätten iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA oder iZm Vertreterbetriebsstätten iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA regelmäßig der Fall ist und in einzelnen Staaten sogar gesetzlich oder aufgrund von Verwaltungsanweisungen vorgegeben wird.<sup>76)</sup>

Sind keine Betriebsstätten-Jahresabschlüsse vorhanden, ist einer der drei oben genannten (nicht staatenlosen) Betriebsstätten jener Gewinn oder Verlust zuzuordnen, der sich aufgrund einer gesonderten, nach den Rechnungslegungsstandards der UPE aufbereiteten Betriebsstätten-Buchführung ergeben hätte.<sup>77)</sup> Das bedeutet, dass für GloBE-Zwecke „[...] *accounts or reports will need to be prepared [...] to compute the amount that would have been reflected in the financial accounts [...] to be based on the accounting standard used in preparation of the Consolidated Financial Statements for the UPE*“. <sup>78)</sup> Das bedeutet, dass allein für GloBE-Zwecke Betriebsstätten-Jahresabschlüsse zu erstellen sind, obwohl diese in vielen Staaten weder unternehmens- noch steuerrechtlich erforderlich sind und deshalb im Stammhaus auch nicht vorhanden sein werden. Eine für rein steuerliche Zwecke vorzunehmende Ergebnisaufteilung ist nicht ausreichend. So heißt es in Art 3.4.1. OECD-MR (vergleichbar Art 18 Z 1 EU-RL): „*If the Permanent Establishment does not have separate financial accounts, then the Financial Accounting Net Income or Loss is the amount that would have been reflected in its separate financial accounts if prepared on a standalone basis and in accordance with the accounting standards used in the preparation of the Consolidated Financial Accounts of the Ultimate Parent Entity.*“

Für „staatenlose Betriebsstätten“ gilt, dass das GloBE-Einkommen jenes ist, das im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses von der Besteuerung freigestellt wird.<sup>79)</sup> Dabei sind bei der Ergebnismittlung der Betriebsstätte jene Aufwendungen zu berücksichtigen, die im Stammhaus wegen der Zurechnung zu der in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte nicht berücksichtigt werden.<sup>80)</sup>

---

<sup>74)</sup> Tz 193 OECD-MRC zu Art 3.4.2. OECD-MR.

<sup>75)</sup> Art 3.4.1. lit b OECD-MR; Art 18 Z 2 EU-RL.

<sup>76)</sup> Siehe zB § 32 Abs 1 der deutschen Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV), dBGBl I 47/2014, 1603 (1615), worin es heißt, dass der Verrechnungspreis für „*Dienstleistungen*“ der Betriebsstätte an das Stammhaus im Regelfall nach einer kostenorientierten Verrechnungsmethode zu bestimmen ist.

<sup>77)</sup> Art 3.4.1. OECD-MR; Art 18 Z 1 EU-RL.

<sup>78)</sup> Tz 190 OECD-MRC zu Art 3.4.1. OECD-MR.

<sup>79)</sup> Art 3.4.3. OECD-MR; Art 18 Z 3 EU-RL.

<sup>80)</sup> Tz 197 OECD-MRC zu Art 3.4.3. OECD-MR.

Um eine Doppelerfassung zu vermeiden, darf das einer Betriebsstätte zuzuordnende GloBE-Einkommen („*Financial Accounting Net Income or Loss*“) bei der Ermittlung des GloBE-Einkommens des Stammhauses nicht berücksichtigt werden.<sup>81)</sup>

### 3. Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten

Verluste einer Betriebsstätte sind zwecks Ermittlung des GloBE-Einkommens auf Ebene des Stammhauses als Aufwand zu berücksichtigen, insoweit und in dem Ausmaß, als diese Verluste bei Ermittlung des steuerlichen Einkommens im Stammhausstaat in Abzug gebracht werden können und nicht mit anderen steuerpflichtigen Einkünften im Stammhaus- oder im Betriebsstättenstaat ausgeglichen werden können.<sup>82)</sup>

- **Beispiel<sup>83)</sup>**

Das Stammhaus ME1 unterhält die Betriebsstätte PE1, und das Stammhaus ME2 unterhält die Betriebsstätte PE2. Die Stammhäuser sind im Staat A und die Betriebsstätten sind in Staat B ansässig. Staat A besteuert die in seiner Steuerjurisdiktion ansässigen Unternehmen nach dem Welteinkommensprinzip und lässt ausländische Steuern zur Anrechnung zu. Staat A und Staat B erlauben eine steuerliche Konsolidierung der Gewinne und Verluste verbundener Unternehmen (und Betriebsstätten). PE1 erzielt einen Verlust von 100, PE2 einen Gewinn von 100, die miteinander verrechnet werden können, sodass in Staat B keine ertragsabhängigen Steuern anfallen. In diesem Fall kann der Verlust der PE2 für GloBE-Zwecke nicht mit Gewinnen von ME1 verrechnet werden.

Aus Vereinfachungsgründen kann der Betriebsstättenverlust auch dann berücksichtigt werden, wenn er nur einen zeitlich begrenzten Verlustvortrag bewirkt und später verfällt.<sup>84)</sup> Die in Folgejahren der Betriebsstätte zuzurechnenden GloBE-Gewinne sind dann bis zur Höhe der in Vorjahren in Abzug gebrachten Verluste dem Stammhaus und nicht der Betriebsstätte zuzuordnen.<sup>85)</sup>

## IV. Berechnung des tatsächlichen Steueraufwands

### 1. Definition der „Covered Taxes“

Die OECD-MR und die EU-RL enthalten einen Katalog der bei Ermittlung des tatsächlichen Steueraufwandes zu berücksichtigenden Steuern („*Covered Taxes*“).<sup>86)</sup> Diese sind je CE zu ermitteln, also auch für jede einzelne Betriebsstätte. Wie sich die „*Adjusted Covered Taxes*“ zusammensetzen, ist in Art 4.2. OECD-MR und Art 20 EU-RL geregelt. Ausgehend von den im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss ausgewiesenen ertragsabhängigen Steuern<sup>87)</sup> zählen dazu auch Steuern auf tatsächliche oder fiktive Gewinnausschüttungen (die der ausschüttenden Gesellschaft zuzurechnen sind und nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen, die auf Grundlage eines „*Eligible Distribution Tax System*“<sup>88)</sup> erhoben werden (die ebenso der ausschüttenden Gesellschaft zuzurechnen sind),<sup>89)</sup> andere einer Körperschaftsteuer vergleichbare Steuern („*[...] in lieu of a generally applicable corporate income tax [...]*“), Steuern auf nicht ausgeschüttete Gewinne (Gewinnrücklagen)<sup>90)</sup> und auf Eigenkapital oder Steuern, die auf Basis einer Kombination von Einkommen und Kapital

<sup>81)</sup> Art 3.4.4. OECD-MR; Tz 198 OECD-MRC zu Art 3.4.4. OECD-MR; Art 18 Z 4 EU-RL.

<sup>82)</sup> Art 3.4.5. OECD-MR; Art 18 Z 5 EU-RL.

<sup>83)</sup> Tz 202 OECD-MRC zu Art 3.4.5. OECD-MR.

<sup>84)</sup> Tz 200 OECD-MRC zu Art 3.4.5. OECD-MR.

<sup>85)</sup> Art 3.4.5. OECD-MR; Tz 203 OECD-MRC zu Art 3.4.5. OECD-MR; Art 18 Abs 4 f EU-RL.

<sup>86)</sup> V. Bendlinger/Kofler, *Computation of the Effective Tax Rate and the 'Top-up Tax'*, in Haslehner/Pantazatou/Kofler/Rust, *The Global Minimum Corporate Tax* (in Druck) 1 (5 ff).

<sup>87)</sup> Art 4.2.1. lit a OECD-MR; Art 20 Z 1 lit a EU-RL.

<sup>88)</sup> Als „*Eligible Distribution Tax System*“ wird ein Körperschaftsteuersystem bezeichnet, wonach Körperschaftsteuern erst auf Gewinnausschüttungen, verdeckte Gewinnausschüttungen oder auf nicht betrieblich veranlasste Aufwendungen erhoben werden, die gleich hoch oder höher als die Mindeststeuer sind, sofern die Regelung bereits vor dem 1. 7. 2021 in Kraft war. Art 10 OECD-MR; Art 3 Abs 42 EU-RL.

<sup>89)</sup> Art 4.2.1. lit b OECD-MR; Art 20 Z 1 lit b EU-RL.

<sup>90)</sup> Art 4.2.1. lit c OECD-MR; Art 20 Z 1 lit c und d EU-RL.

erhoben werden.<sup>91)</sup> Zu kürzen ist der Steueraufwand um Steuern, die auf Einkommen entfallen, das aus der Berechnung des GloBE-Einkommens auszunehmen ist, um anrechenbare oder refundierbare Steuern, um Forderungen gegenüber der Finanzverwaltung, um Steuern auf „*Uncertain Tax Positions*“ und um Steuern, die nicht innerhalb der nächsten drei Jahre nach Ende des Steuerjahres bezahlt werden müssen.<sup>92)</sup>

Nicht zu den „*Adjusted Covered Taxes*“ gehört die von einer UPE nach IIR erhobene „*Top-up Tax*“, eine „*Top-up Tax*“, die nach einem nationalen Mindestbesteuerungsregime erhoben wird („*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*“), Steuern, die von einer CE infolge der Anwendung einer UTPR erhoben werden, rückzuerstattende Steuern („*Disqualified Refundable Imputation Tax*“) sowie Steuern, die von Versicherungen auf Vergütungen an Versicherungsnehmer erhoben werden.<sup>93)</sup>

Eine weitere Anpassungsnotwendigkeit ergibt sich aus temporären Differenzen, die sich durch die unterschiedliche Erfassung von Erlösen und Aufwendungen aus unternehmensrechtlicher und steuerlicher Sicht ergeben. Die „*Covered Taxes*“ sind um latente Steuerschulden zu erhöhen und um latente Steuerforderungen zu verringern.<sup>94)</sup> Der latente Steueraufwand ist dem Jahresabschluss zu entnehmen, sofern der nominelle Steuersatz im Ansässigkeitsstaat der CE unter dem Mindeststeuersatz liegt. Das heißt, dass latente Steuern nur bis zur Höhe des Mindeststeuersatzes bei Ermittlung der „*Adjusted Covered Taxes*“ berücksichtigt werden dürfen. Liegt der nominelle Steuersatz darüber, ist die latente Steuerschuld anhand des Mindeststeuersatzes neu zu berechnen.<sup>95)</sup> Die latenten Steuerschulden müssen aber innerhalb von fünf Jahren tatsächlich entrichtet werden, um in den „*Covered Taxes*“ Berücksichtigung zu finden.<sup>96)</sup>

## 2. Zuordnung der Steuern zu Betriebsstätten

Da die ETR je CE zu ermitteln ist, ist der in einem Konzern angefallene Steueraufwand auf die einzelnen CE zu verteilen. Die OECD-MR und die EU-RL sehen Regelungen vor,<sup>97)</sup> wie der Steueraufwand iZm Betriebsstätten, steuerlich transparenten oder hybriden Rechtsgestaltungen aufzuteilen ist, bzw wie Steuern, die im Wege einer Hinzurechnungsbesteuerung oder durch Quellensteuerabzug erhoben worden sind, für GloBE-Zwecke zu verteilen sind. Wird das Einkommen einer CE auf Ebene einer anderen CE im Wege einer Hinzurechnungsbesteuerung („*Controlled Foreign Company Tax Regime*“) erfasst, sind die Steuern im Ausmaß des hinzugerechneten Einkommens der (niedrigbesteuerter) CE zuzurechnen.<sup>98)</sup> Das gilt auch für Betriebsstätten, die – ebenso wie Kapitalgesellschaften – auf Ebene des Stammhauses einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen können, wenn der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nur aktive Betriebsstättengewinne aus seiner Besteuerung ausnimmt.

Für die Zurechnung der „*Covered Taxes*“ zu Betriebsstätten gilt, dass die in der Finanzbuchhaltung des Stammhauses erfassten Steuern, die auf das GloBE-Einkommen einer Betriebsstätte entfallen, grundsätzlich der Betriebsstätte zuzuordnen sind.<sup>99)</sup> Etwas anderes gilt, wenn gemäß Art 4.3.4. OECD-MR das GloBE-Einkommen zur Vermeidung doppelter Verlustverwertung dem Stammhaus zuzuordnen ist. In diesem Fall sind die „*Covered Taxes*“, die im Betriebsstättenstaat erhoben werden, die auf dieses Einkommen entfallen, dem Stammhaus zuzuordnen. Allerdings darf der Steuerbetrag

---

<sup>91)</sup> Art 4.2.1. lit d OECD-MR; Art 20 Z 1 lit d EU-RL.

<sup>92)</sup> Art 4.1.3. lit a bis e OECD-MR; Art 21 Z 3 lit a bis e EU-RL.

<sup>93)</sup> Art 4.2.2. lit a bis e OECD-MR; Art 20 Z 2 lit a bis e EU-RL.

<sup>94)</sup> Art 4.4.1. OECD-MR; Art 22 EU-RL.

<sup>95)</sup> Art 4.4.3. OECD-MR; Art 22 Z 2 EU-RL.

<sup>96)</sup> Art 4.4.4. OECD-MR; Art 22 Z 7 EU-RL.

<sup>97)</sup> Art 4.3.2. OECD-MR; Art 24 EU-RL.

<sup>98)</sup> Art 4.3.2. lit c OECD-MR; Art 24 Z 3 EU-RL.

<sup>99)</sup> Art 4.3.2. lit a OECD-MR; Art 24 Z 1 EU-RL.

jenen nicht übersteigen, der sich aus der Multiplikation des Einkommens mit dem höchsten Körperschaftsteuersatz, der auf das reguläre Einkommen im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses entfällt, ergibt.<sup>100)</sup>

IZM Gewinnen projektbezogener Betriebsstätten iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA, die aufgrund langfristiger Fertigung nach IFRS-Grundsätzen eine Teilgewinnrealisierung („*Percentage of Completion Method*“; POC) erfordern, deren Gewinne jedoch in vielen Staaten erst mit der Übergabe bzw Abnahme des Bauwerks oder der Anlage zu versteuern sind („*Completed Contract Method*“; CCM), ergeben sich Verzerrungen, zumal den in einzelnen Jahren auszuweisenden Teilgewinnen kein Steueraufwand gegenübersteht und damit die ETR reduziert wird. Weder die OECD-MR noch die EU-RL sehen dafür derzeit eine Lösung vor.

## V. Schlussfolgerungen

Die Komplexität der GloBE-Regelung auf Grundlage der OECD-MR und der EU-RL ist enorm und wird Unternehmen und Finanzverwaltungen vor besondere Herausforderungen stellen. Neben der „alten Steuerwelt“ gilt es, eine „neue Steuerwelt“ mit völlig neuen Begrifflichkeiten und ein von traditionellen unternehmens- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften losgelöstes Berechnungsschema zu implementieren, zu interpretieren und zu administrieren.<sup>101)</sup> Hinsichtlich der Umsetzung der Modellgesetzgebung besteht auch entsprechender Zeitdruck, da sich die Mitgliedstaaten der EU doch noch auf eine Umsetzung der EU-RL im Jahr 2023 und eine Anwendung ab 2024 einigen konnten und Drittstaaten angekündigt haben, die Regeln zur Mindestbesteuerung ebenfalls ab 1. 1. 2024 wirksam werden zu lassen. Da die technischen Vorgaben sehr detailliert und die Spielräume deshalb gering sind, ist zu erwarten, dass sich die Gesetzgeber sehr stark an den OECD-MR bzw der EU-RL orientieren werden.<sup>102)</sup>

Der Zielsetzung der globalen Mindeststeuer entsprechend sollen die von einer multinationalen Unternehmensgruppe („*multinational enterprise*“) erwirtschafteten Gewinne mit einer mindestens 15%igen effektiven Körperschaftsteuer belastet werden, unabhängig davon, wo und durch welche Organisationsform diese erzielt werden. Demnach ist auch für rechtlich unselbständige Betriebsstätten eine ETR zu ermitteln, wobei – wie bei rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften – Ausgangspunkt das Ergebnis einer Finanzbuchhaltung sein soll. Eine unternehmensrechtlichen Anforderungen entsprechende „Betriebsstätten-Finanzbuchhaltung“ wird aber vor allem in Fällen, bei denen eine Betriebsstätte rein steuerrechtlich fingiert wird, um den Begehrlichkeiten der einzelnen Staaten nach anteiliger Besteuerung von Unternehmensgewinnen gerecht zu werden, nicht vorhanden sein. IZM Bauausführungen und Montagen, Dienstleistungs- und Vertreterbetriebsstätten leitet der Unternehmer das steuerlich einer solchen Betriebsstätte zuzuordnende Ergebnis in der Regel aus einer innerbetrieblichen Auftragerfolgs- bzw Kostenträgerrechnung ab, ohne dafür unternehmensrechtlichen Grundsätzen entsprechende „*Financial Accounting Net Income or Losses*“ auf der Grundlage von Betriebsstätten-Jahresabschlüssen zu berechnen. Mit der globalen Mindestbesteuerung wird Neuland betreten. Es sind ab dem Steuerjahr 2024 Daten zu präsentieren, die in Konzernen derzeit nicht in entsprechend aufbereiteter Art und Weise vorhanden sind. Dies gilt insbesondere für Unternehmen, die im Ausland in Form von Betriebsstätten tätig sind. Da die Uhr tickt, sollten sich national und international tätige Unternehmen, deren Konzernumsatz in zwei Geschäftsjahren des Zeitraums 2020 bis 2023 die 750-Mio-Euro-Schwelle überschritten hat, zeitnah mit den neuen Regeln vertraut machen.

<sup>100)</sup> Art 4.3.4. OECD-MR; Tz 64 ff OECD-MRC zu Art 4.3.4. OECD-MR; Art 24 Z 7 EU-RL.

<sup>101)</sup> Schön, Internationale Steuerpolitik zwischen Steuerwettbewerb, Steuerkoordinierung und dem Kampf gegen Steuervermeidung, ISfR 2022, 181 (191).

<sup>102)</sup> Thörmer, Compliance im Lichte des Richtlinienentwurfs zur Mindestbesteuerung, IWB 2022, 134 (135); Zöchling/Marchgraber, SWK 17/2022, 728 (731 f).