

AKTUELLE ENTWICKLUNGEN IM EURO-PÄISCHEN UNTERNEHMENSSTEUERRECHT



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

BEREITS IM MAI 2021 HAT DIE EU-KOMMISSION IN EINER MITTEILUNG AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT EINE UMFASSENDE EU-STEUERAGENDA VORGEZEICHNET, IN DEREN FOKUS EINERSEITS DAS BEMÜHEN STEHT, EINEN AUSGEWOGENEN MIX AN STEUEREINNAHMEN ZU SCHAFFEN UND ANDERERSEITS INNERHALB DER EU EIN STEUERSYSTEM ZU ETABLIEREN, DAS VON DEN GRUNDSÄTZEN DER FAIRNESS, EFFIZIENZ UND EINFACHHEIT GELEITET WERDEN SOLL, ABER AUCH DAZU BEITRAGEN SOLL, GEWINNVERLAGERUNGEN IN NIEDRIGSTEUERLÄNDER UND STEUERUMGEHUNG UND EIN „RACE TO THE BOTTOM“ IM BEREICH DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG ZU VERHINDERN. SCHON VOR EINIGEN JAHREN WURDEN DIE „ANTI TAX AVOIDANCE DIRECTIVES“ (ATAD I UND ATAD II) VERABSCHIEDET. DIE EU WILL ABER AUCH – NEBEN DER ENDE 2022 IN EINE RICHTLINIE GEGOSSENEN GLOBALEN MINDESTBESTEUERUNG – WEITERE MASSNAHMEN SETZEN, UM LANGFRISTIG UND NACHHALTIG STEUERSUBSTRAT IN DER EU ZU SICHERN. TATSACHE IST, DASS DIE VORGABEN DER EU DAS ÖSTERREICHISCHE UND INTERNATIONALE STEUERRECHT NACHHALTIG BEEINFLUSSEN WERDEN.

1. EU-WEITE EINFÜHRUNG EINER GLOBALEN MINDESTBESTEUERUNG

Mit der Mindestbesteuerungsrichtlinie¹ ist ein Schritt zur Umsetzung der von der OECD am 20.12.2022 veröffentlichten Modellgesetzgebung zur Einführung einer 15%igen globalen Mindestbesteuerung (Pillar II) erfolgt. Davon betroffen sind multinationale Unternehmen mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mehr als EUR 750 Mio. und – um unionsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen – auch große inländische Gruppen. Die EU-Richtlinie (RL) entspricht weitgehend der OECD-Modellgesetzgebung², die – zusammen mit der einschlägigen Kommentierung – nach den Erwägungsgründen der RL als Auslegungshilfe herangezogen werden soll.³ In Form dynamisch wirkender Verweise sollen laufende Entwicklungen auf OECD-Ebene in Unionsrecht übernommen werden.⁴ Die Mitgliedstaaten müssen die RL bis zum 31.12.2023 in ihr nationales Recht übernehmen und für Geschäftsjahre, die ab 1.1.2024 beginnen, anwenden. Einzelne Staaten haben bereits Gesetzesentwürfe präsentiert, wie z.B. Deutschland durch das *Mindestbesteuerungsrichtlinie-*

Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG)⁵. Wie man aus dem österreichischen BMF hört, soll ein Gesetzesentwurf spätestens im Herbst 2023 präsentiert werden, wobei davon auszugehen ist, dass sich dieser sehr eng an der RL orientieren wird.

2. NEUE NEXUS- UND GEWINNVERTEILUNGSREGELN

Der als „Säule I“ bezeichnete Ansatz der OECD bezweckt, Marktstaaten stärker an den Gewinnen, die von multinationalen Konzernen erwirtschaftet werden, steuerlich partizipieren zu lassen. Damit soll digitalen Geschäftsmodellen Rechnung getragen werden, die ohne signifikante physische Präsenz in Marktstaaten unter Ausnutzung dortiger Ressourcen (Kunden und Infrastruktur) Gewinne erzielen, die sie aber in einem anderen Staat versteuern. Dieser Disparität soll durch die Verteilung von 25% der eine 10%ige Gewinnschwelle übersteigenden „Residualgewinne“ begegnet werden, wobei nur besonders große und profitable Konzerne mit einem konsolidierten Umsatz von EUR 20 Mrd. erfasst werden sollen.⁶ Langfristig ist allerdings angedacht, den Geltungsbereich der Säule I in Zukunft auch auf kleinere Unternehmen auszudehnen.

Der neu zu verteilende Gewinn wird als „Amount A“ bezeichnet. Zu einzelnen Teilaspekten der Berechnung des „Amount A“ wurde bereits „Public Consultation Documents“ mit „Model Rules“ zur leichteren Übernahme der Regeln in nationales Steuerrecht der Staaten veröffentlicht.⁸ Ein „Amount B“ soll in Form einer fixen Vergütung für die in Marktstaaten ausgeübten „baseline marketing and distribution activities“ definiert werden.⁹

Demnach sollen die fremdüblichen Gewinne solcher Vertriebsfunktionen anhand eines vereinfachten Ansatzes unter Verwendung von Datenbankstudien ermittelt werden, um den Compliance-Aufwand zu reduzieren und die Rechtssicherheit zu erhöhen. Anders als „Amount A“ soll „Amount B“ unabhängig von der Größe auf alle Unternehmen Anwendung finden. Ob die standardisierte Ermittlung des Gewinns für Routinetätigkeiten im Bereich Marketing und Vertrieb zwingend erfolgen muss oder als Wahlrecht ausgestaltet wird, ist noch offen.

Die internationale Umsetzung der Säule I soll in Form eines Multinationalen Übereinkommens („Multilateral Convention“) erfolgen, das Mitte 2023 bei der OECD in Paris zur Unterschrift aufliegen und nach Ratifikation durch die beteiligten Staaten ab 2024 wirksam werden soll. Anlässlich des G7-Gipfels in Japan im Mai 2023 haben die Finanzminister und Zentralbankgouverneure der G7 ihre Unterstützung zu einem raschen Abschluss der Verhandlungen dieses Multinationalen Übereinkommens bekräftigt.¹⁰ Die EU-Kommission hat angekündigt, auch Säule 1 in eine Richtlinie zu gießen, sobald die technischen Aspekte des Multilateralen Übereinkommens geklärt worden sind.¹¹

3. PUBLIC CBC-REPORTING

In „Maßnahme 1“ der Mitteilung der Kommission zur Schaffung einer Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert ist vorgesehen, dass große Unternehmen mit einem konsolidierten Konzernumsatz von mehr als EUR 750 Mio. dazu verpflichtet werden sollen, Informationen über ihre effektive Körperschaftsteuerbelastung der breiten Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Diese effektive Steuerbelastung ist aus dem Verhältnis der tatsächlich weltweit entrichteten Körperschaftsteuer zu dem unternehmensrechtlichen Ergebnis zu errechnen. Als Blaupause soll die Methodik der Ermittlung der „Effective Tax Rate“ im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung (Säule II) dienen.

Dieses „Public CbCR-Reporting“ zielt darauf ab, Ertragsteuerinformationen multinationaler, in der EU tätiger Konzerne transparent zu machen und einer intensiveren öffentlichen Kontrolle zu unterziehen. Die entsprechende Richtlinie der Kommission¹² - in Kraft seit 21.12.2021 - ist von den Mitgliedstaaten bis zum 22.6.2023 in nationales Recht zu übernehmen. In Österreich liegt der Entwurf eines „CBCR-Veröffentlichungsgesetzes“ (CBCR-VG)¹³ vor, das auf Geschäftsjahre angewandt werden soll, die nach dem 21.6.2024 beginnen.

Die Veröffentlichungspflicht trifft sowohl Unternehmensgruppen, deren Konzernobergesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat ansässig ist, als auch in Drittstaaten ansässigen Unternehmensgruppen, die mittelgroße



oder große Tochtergesellschaften oder entsprechende Zweigniederlassungen (Betriebsstätten) innerhalb der EU halten. Ausgenommen vom „Public CbC-Reporting“ sind Kreditinstitute, wenn diese nach aufsichtsrechtlichen Vorschriften einen vergleichbaren Bericht veröffentlichen müssen.

4. MASSNAHMEN GEGEN BRIEFKASTENFIRMEN

In der Mitteilung der Kommission wurde als „Maßnahme 2“ eine Richtlinie angekündigt, die sich gegen die *missbräuchliche Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke* in der EU richtet und den steuerschonenden Einsatz substanzloser Rechtsgebilde, die keiner wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen, verhindern soll (ATAD III). Die Kommission hat am 22.12.2021 den Richtlinienvorschlag einer „Unshell Directive“¹⁴ veröffentlicht, der inzwischen aufgrund einer Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses angepasst worden ist.¹⁵

Innerhalb der EU ansässigen substanzlosen Rechtsgebilden („Briefkastenfirmen“) sollen *zusätzliche Erklärungsspflichten* auferlegt werden, *abkommensrechtliche Steuervorteile* und solche die sich aus *EU-Richtlinien* ergeben, sollen *verweigert* werden. Die Einkünfte der als „Briefkasten“ enttarnten Unternehmen sollen den dahinterstehenden Nutzungsberechtigten Personen zugerechnet werden. Ergänzt durch einen Informationsaustausch auf Grundlage der EU-Amtshilferichtlinie („DAC 9“).

Den Mitgliedstaaten soll auch das Recht eingeräumt werden, in diesem Zusammenhang grenzüberschreitende Betriebsprüfungen („*Joint Audits*“) zu initiieren. Auch durch die verstärkte Prüfung nationaler Steuerrechtsordnungen anhand der Vorschriften über staatliche Beihilfen soll eine faire Besteuerung innerhalb der EU sichergestellt werden. Geht es nach der Kommission, soll die Richtlinie auf Geschäftsjahre anzuwenden sein, die ab dem 1.1.2024 beginnen.

5. EMPFEHLUNG ZUR STEUERLICHEN BEHANDLUNG VON VERLUSTEN

In Maßnahme 3 hat sich die Kommission in einer Empfehlung (EU) 2021/801 v. 18.5.2021 zur steuerlichen Behandlung von Verlusten während der COVID-19-Krise¹⁶ geäußert und den Mitgliedstaaten vorgeschlagen, Verlustrückträge bis zu einem Betrag von EUR 3 Mio. zumindest rückwirkend bis 2017 zu gestatten und Unternehmen die Möglichkeit einzuräumen, die nach ihren Schätzungen im Steuerjahr 2021 zu erwartenden Verluste *sofort nutzen zu können*, ohne bis zur Abgabe der Jahressteuererklärung zu warten zu müssen.

Österreich hat mit dem KonStG 2020 (BGBl I 96/2020) bzw. der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung (BGBl II 2020/405) zur Abmilderung der wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise zeitlich befristet im Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts die Möglichkeit vorgesehen, betriebliche Verluste zeitlich befristet innerhalb eines Höchstbetrages von insgesamt EUR 5 Mio. in das Jahr 2019 rückzutragen und unter bestimmten Voraussetzungen

maximal EUR 2 Mio. in das Jahr 2018. Auch Maßnahmen zur vorgezogenen Verlustberücksichtigung wurden gesetzt. In ihrer Mitteilung hat die Kommission auch ins Auge gefasst, sich auch mit der grenzüberschreitenden Berücksichtigung von Verlusten beschäftigen zu wollen.

6. EIGENKAPITALVERZINSUNG UND BEGRENZUNG DES ZINSABZUGS

In Maßnahme 4 wurde die Erarbeitung des Richtlinienvorschlags einer „*debt equity bias reduction allowance*“ (DEBRA)¹⁷ in Form eines Freibetrages für die Zufuhr von Eigenkapital in Erwägung gezogen. Der bereits vorliegende Richtlinienvorschlag sieht vor, dass für Eigenkapital, das einem Unternehmen neu zugeführt wird, *fiktive Zinsen steuerlich abzugsfähig* sein sollen. Der Freibetrag soll sich aus der Differenz zwischen dem Nettoeigenkapital am Ende des vorangegangenen Steuerjahres und dem Nettokapital am Ende des laufenden Steuerjahres errechnen, multipliziert mit einem fiktiven Zinssatz. Der fiktive Zinssatz soll dem *10-jährigen risikofreien Zinssatz* für die jeweilige Währung entsprechen, aufgestockt um einen *Risikoaufschlag von 1% bzw. 1,5% für KMUs*. Ungenützte Freibeträge sollen zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden können. Jener Anteil des Freibetrages, der 30% des EBITDA übersteigt, soll nur 5 Jahre vorgetragen werden können.

Der Richtlinienentwurf sieht verschiedene Anti-Missbrauchsbestimmungen vor, darunter eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen, die nur im Ausmaß von 85% steuerwirksam sein sollen. Ist die sich daraus ergebende Betriebsausgabe höher als die Zinsschranke gemäß Art. 4 Abs. 1 ATAD I (§ 12a KStG), kann nur der jeweils niedrigere Betrag als Betriebsausgabe gelten gemacht werden. Die Differenz soll vor- und rücktragsfähig sein. Ziel der Kommission ist es, die Richtlinie 2023 zu verabschieden und ab 1.1.2024 wirksam werden zu lassen.

7. BEFIT – EIN KÖST-SYSTEM FÜR DAS 21. JAHRHUNDERT

Als Maßnahme 5 hat die EU-Kommission unter dem Titel „*Business in Europe: Framework for Income Taxation*“, kurz „*BEFIT*“ angekündigt, die CCCTB-Richtlinienvorschläge aus 2011 und 2016 betreffend die Schaffung einer *gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage* zu ersetzen und ein System zu schaffen, bei dem die Gewinne einer innerhalb der EU tätigen Unternehmensgruppe anhand einer Formel verteilt werden. Damit sollen Befolgungskosten gesenkt, Investitionshemmnisse beseitigt und die Standortattraktivität der EU erhöht werden. Die Arbeiten zur CCCTB und Elemente des von der OECD entwickelten „Zwei-Säulen-Konzepts“ sollen dabei mitberücksichtigt werden. Die OECD-Arbeiten zur „Säule II“ sind bereits in die ab 1.1.2024 anzuwendende Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der EU eingeflossen. BEFIT besteht aus fünf zentralen Bausteinen, die im dritten Quartal 2023 in eine EU-Richtlinie gegossen werden sollen.

Offen ist, ob der Anwendungsbereich der BEFIT-Regelung, auf Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Gesamtumsatz von EUR 750 Mio. eingeschränkt werden soll, oder eine niedrigere Eintrittsschwelle zweckmäßiger wäre, um auch KMUs den Zugang zu der pauschalen Gewinnaufteilung zu ermöglichen. Ähnlich der globalen Mindestbesteuerung („Säule II“) soll die *KöSt-Bemessungsgrundlage* auf Grundlage des *unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses* ermittelt werden.

Um eine Gewinnaufteilung im Konzern anhand komplexer Verrechnungspreisregeln zu vermeiden, sollen Gewinne und Verluste einer Unternehmensgruppe formelbasiert (Sachanlagen/Personalkosten/Umsatz) auf die einzelnen EU-Mitgliedstaaten aufgeteilt werden. Im Verhältnis zu Gesellschaften in Drittstaaten müssen zwar die internationalen Verrechnungspreisvorschriften eingehalten werden. EU-Unternehmen sollen jedoch entlastet werden, indem zur Bestimmung der Fremdüblichkeit makroökonomische Branchen-Benchmarks als Orientierungshilfe herangezogen werden.

8. MASSNAHMEN GEGEN VERMITTLER AGGRESSIVER STEUERGESTALTUNGSMODELLE

Die Kommission arbeitet an Maßnahmen, die es ermöglichen sollen, gegen sogenannte „*Professional Enablers*“ vorzugehen, die Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanungen ermöglichen und begünstigen.

Zu den „*bösen Beratern*“¹⁸ zählen Angehörige bestimmter Berufsgruppen – darunter Steuerberater und Anwälte – die ihre besonderen Kenntnisse und Fähigkeiten nutzen, um dabei zu helfen, Abgaben zu hinterziehen, Steuerumgehungen zu fördern oder dem Gesetzeszweck widersprechende rechtliche Graubereiche zu nutzen. Solche „*Vermittler*“ sollen speziellen *Sorgfaltspflichten* unterliegen und verpflichtet werden, im Wege einer *Selbsteinschätzung* zu evaluieren, ob die von ihnen ermöglichten Gestaltungen Steuerhinterziehung oder aggressive Steuerplanung fördern. Auch die Einführung eines Verhaltenskodex wird evaluiert, samt einem Verbot, sich an aggressiven Steuergestaltungen im Ausland zu beteiligen, solche Modelle auszuarbeiten, zu vermarkten, einzurichten oder bei deren Umsetzung zu helfen. Zuwiderhandeln soll mit Geldstrafen bis hin zu einem Berufsverbot geahndet werden können. Für Berater aus Drittstaaten, die innerhalb der EU Steuerberatungsleistungen anbieten, soll eine *Registrierungspflicht* eingeführt werden.

Auch Unternehmen könnten insofern neue Meldepflichten drohen, als sie verpflichtet werden könnten, in ihren Steuererklärungen jede Beteiligungen an einem nicht börsennotierten Unternehmen außerhalb der EU, die ein Ausmaß von 25% überschreitet, anzugeben.¹⁹

9. QUELLENSTEUERENTLASTUNG INNERHALB DER EU

Unter dem Titel „*Quellensteuern – ein neues EU-System zur Vermeidung von Doppelbesteuerung*“²⁰ hat die Kommission

EU-AHR	Amtsblatt	Richtlinie	Inhalt	Umgesetzt in Österreich
DAC 1	L 64/1 (2011)	2011/16	Automatischer Informationsaustausch für: <ul style="list-style-type: none"> ■ Vergütungen aus NSA ■ Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen ■ Lebensversicherungsprodukte ■ Ruhegehälter ■ Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen 	EU-Amtshilfegesetz – EU-AHG BGBl I 112/2012
DAC 2	L 359/1 (2014)	2014/107	■ Info-Austausch über Finanzkonten	Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz – GMSG BGBl I 116/2015
DAC 3	L 332/1 (2015)	2015/2376	■ Info-Austausch über „Advance Rulings“	Änderung des EU-AHG (BGBl I 77/2016)
DAC 4	L 146/8 (2016)	2016/881	■ Info-Austausch zum CbC-Reporting	VP-Dokumentationsgesetz – VPDG BGBl I 77/2016
DAC 5	L 342/1 (2016)	2016/2258	■ Informationen über den „Beneficial Owner“	Wirtschaftl. Eigentümer Registergesetz–WiEReG BGBl 136/2017 (in aktueller Fassung)
DAC 6	L 139/1 (2018)	2018/822	■ Meldepflicht grenzüberschreitender Gestaltungen	EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPfG) BGBl I 2019/91 idF BGBl I 2020/96
DAC 7	L 104/1 (2021)	2021/514	■ Info-Austausch über digitale Plattformen ■ Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen	Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz (DPMG) BGBl I 2022/108
DAC 8	Entwurf		■ Krypto-Assets und E-Money	Offen
DAC 9	Entwurf		■ Informationsaustausch zu substanzlosen Rechtsgebilden in der EU	Offen

Anfang 2022 eine öffentliche Konsultation mit dem Ziel gestartet, die mühsamen Verfahren iZm der Entlastung bzw. der Erstattung von Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen innerhalb der EU zu vereinfachen, missbrauchsresistenter zu gestalten und durch Ergänzung der Amtshilferichtlinie einen automatischen Informationsaustausch über die betroffenen grenzüberschreitenden Zahlungen zu ermöglichen.

10. ERWEITERUNG DES INTERNATIONALEN INFORMATIONSUSTAUSCHS

Die Rechtsgrundlagen, welche die zwischenstaatliche Zusammenarbeit der Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern regeln, werden ständig erweitert. Bereiche, die ein besonderes Risiko der Steuervermeidung oder -umgehung bergen, werden durch Ergänzung der EU-Amtshilferichtlinie²¹ („Directive on Administrative Cooperation“ – DAC) in den automatischen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten eingebunden. Vorweg muss der Abgabepflichtige über steuerrelevante Sachverhalte Bericht erstatten. Inzwischen wurde die EU-Amtshilferichtlinie durch „DAC 7“²² ergänzt, womit eine Verpflichtung für Betreiber digitaler Plattformen geschaffen worden ist, an die Finanzverwaltung in systematischer Weise jährlich spezifische Informationen zu melden, die eine Identifizierung der auf den Plattformen aktiven Anbieter und die steuerliche Bewertung der von diesen durchgeführten Transaktionen ermöglichen soll. Durch „DAC 8“²³ sollen ab 2026 auch Transaktionen iZm Krypto-Assets von den Meldepflichtungen erfasst werden. Und durch DAC 9 sollen die von den Mitgliedstaaten aufgrund der geplanten „Unshell Directive“²⁴ gesammelten Informationen über Briefkastenfirmen ausgetauscht werden.

11. RESÜMEE

Die Rechtssetzung auf EU-Ebene durch Richtlinienvorgaben hat eine bislang nie dagewesene Dynamik gewonnen. Als Zielrichtung gilt, die Mitgliedstaaten der EU vor Steuerumgehung und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerränder zu schützen. Stand den Finanzverwaltungen in der Vergangenheit nur nationales – in Österreich ohnehin gut ausgeprägtes und wohl auch weiterhin dem Rechtsbestand angehörendes Missbrauchsabwehrrecht zur Verfügung – setzt die EU nun verpflichtend umzusetzende legislative Maßnahmen, die den Unternehmer in seinen Steuerplanungs- und Gestaltungsmöglichkeiten behindern, den „schädlichen“ Steuerwettbewerb begrenzen und Lockrufe steuerlich attraktiver Standorte verstummen lassen sollen. Die Vorgaben der EU haben aber gleichzeitig zur Folge, dass die nationale Steuerpolitik zusehends nur bedingt auf politische und wirtschaftliche Entwicklungen eigenständig reagieren kann.

Die von der EU betriebene Steuerkoordinierung verteidigt zwar staatlich definierte Fiskalinteressen im Steuerwettbewerb, schwächt aber die Autonomie der Mitgliedstaaten im Verhältnis zu internationalen und supranationalen Institutionen.²⁵ In der Praxis zeigt sich das schon daran, dass es an Leitlinien zur Anwendung und Auslegung der in österreichisches

Steuerrecht transformierten EU-Richtlinien mangelt, zumal die darin verwendeten Begriffe nicht unilateral sondern unionsrechtskonform zu interpretieren sind und es – neben den Erwägungsgründen zu Rechtsakten der EU – keine Kommentierungen gibt. Durch die zwingend umzusetzenden Richtlinien blockieren sich die Mitgliedstaaten der EU und die EU selbst, wenn es darum geht, auf globale Entwicklungen zu reagieren um mit außereuropäischen Konkurrenten in- und außerhalb Europas mithalten zu können.²⁶ Es bleibt zu hoffen, dass sich die „Versteinigung des Steuerrechts“ durch starre Richtlinienvorgaben in Grenzen hält und einer Anpassung an nicht absehbare Entwicklungen der Weltwirtschaft nicht im Wege steht. Die „dynamischen Verweise“ in der Mindestbesteuerungs-Richtlinie (z.B. zu den „Safe Harbours“) und die Orientierung an den Arbeiten der OECD²⁷ sind ein erster Schritt. So heißt es in Z 24 der Erwägungsgründe zur Mindestbesteuerungsrichtlinie beispielsweise:

*„Bei der Umsetzung dieser Richtlinie sollten die Mitgliedstaaten die OECD-Mustervorschriften und die Erläuterungen und Beispiele in den vom inklusiven Rahmen gegen BEPS von OECD und G20 herausgegebenen Steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft – Kommentar zu den Mustervorschriften zur weltweiten Bekämpfung von Gewinnverkürzung (zweite Säule) sowie den GloBE-Umsetzungsrahmen einschließlich seiner Safe-Harbour-Regelungen – soweit diese Quellen mit dieser Richtlinie und dem Unionsrecht vereinbar sind – zu Illustrations- oder Auslegungszwecken heranziehen, um so eine einheitliche Anwendung in allen Mitgliedstaaten zu gewährleisten. Die Safe-Harbour-Regelungen sollten sowohl für multinationale Unternehmensgruppen als auch für große inländische Gruppen relevant sein.“*²⁸ ■

- 1 Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, Abl 2022, L 328/1 v. 22.12.2022.
- 2 OECD (2023) Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.
- 3 OECD Commentary to the Globe Rules – First Edition 14.3.2022, Erwägungsgrund 24; OECD Administrative Guidance, 2.2.2023.
- 4 Meinecke/Tremurici, Mindestbesteuerungsrichtlinie, Model Rules, Safe Harbour, Administrative Guidance – kein sicherer Hafen in Sicht, IStR 2023, 307 (309).
- 5 Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen: Entwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG), Bearbeitungsstand: 17.03.2023.
- 6 OECD (2022), Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Public consultation document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, 4 February 2022 – 18 February 2022; Esakova, OECD veröffentlicht Pillar One-Konsultationspapier mit den Model-Regeln zu Nexus und Revenue Sourcing.
- 7 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Progress Report on Amount A of Pillar One, Public consultation 11. July – 19 August 2022.
- 8 OECD, Public Consultation Documents: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations, 18 February 2022 – 4 March 2022; Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, 4 April – 20 April 2022; Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion, 14 April

- 29 April 2022.
- 9 OECD, Public Consultation Document, Pillar One Amount B, 8 December 2022 – 25 January 2023.
 - 10 G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting, Communiqué, Niigata, Japan 13 May 2023.
 - 11 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_21_7028.
 - 12 Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, Abl L 429/1 v. 1.12.2021.
 - 13 Bundesgesetz über die Veröffentlichung länderbezogener Ertragsteuerinformationsberichte (CBCR-Veröffentlichungsgesetz – CBCR-VG), Entwurf.
 - 14 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, COM(2021) 565 final v. 22.12.2021.
 - 15 Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zum „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU“, COM(2021) 565 final – 2021/0434 CNS, ABI C 290/45 v. 29.7.2022.
 - 16 Empfehlung (EU) 2021/801 der Kommission vom 18.5.2021 zur steuerlichen Behandlung von Verlusten während der COVID-19-Krise, ABI L 179/10 v. 20.5.2021.
 - 17 *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für einen Freibetrag zur Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremd- gegenüber Eigenkapitalfinanzierungen und für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen für Körperschaftsteuerzwecke, COM(2022) 216 final v. 11.5.2022.
 - 18 *Haase*, Forderungen an die künftige Steuerpolitik im deutschen internationalen Steuerrecht – „Die ich rief, die Geister wird ich nun nicht los“, IStR 2023, 261 (262).
 - 19 *Kommission*, Call for Evidence for an Impact Assessment, Tackling the role of enablers involved in facilitating tax evasion and aggressive tax planning (6.7.2022), Ref Ares(2022)4939801.
 - 20 https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13031-Quellensteuern-neues-EU-System-zur-Vermeidung-von-Doppelbesteuerung_de.
 - 21 Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABI L 2011/64.
 - 22 Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates v. 22.3.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, ABI 2021 L 104, 1 v. 25.3.2021.
 - 23 Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, COM/2020/314 final (8.12.2022).
 - 24 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, COM(2021) 565 final (22.12.2022)
 - 25 *Schön*, Internationale Steuerpolitik zwischen Steuerwettbewerb, Steuerkoordinierung und dem Kampf gegen Steuervermeidung, IStR 2022, 181 (182).
 - 26 *Schön*, IStR 2022, 181 (184).
 - 27 So heißt es in Z 11 der Erwägungsgründe zur Mindestbesteuerungsrichtlinie z.B.: „Was erfasste Steuern anbelangt, so sollte diese Richtlinie im Lichte jeglicher weiterer Leitlinien der OECD ausgelegt werden, die von den Mitgliedstaaten berücksichtigt werden sollten, damit eine einheitliche Ermittlung der erfassten Steuern aller Mitgliedstaaten und Drittstaaten und –gebiete gewährleistet ist.“
 - 28 Erwägungsgründe zur Mindestbesteuerungsrichtlinie, Z 24.