

Stefan Bendlinger*)

Globale Mindestbesteuerung und Safe Harbours

GLOBAL MINIMUM TAXATION AND SAFE HARBOURS

On December 20th, 2022, the OECD released a guidance document on *Pillar Two Safe Harbours and Penalty Relief*, which was approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on December 15th, 2022. The guidance document is based on stakeholders' requirements for safe harbours and simplifications to reduce the complexity of performing detailed calculations and meeting burdensome compliance obligations under the OECD Model Rules, particularly with respect to the first years of its implementation. The OECD responded to the call by designing a regulatory framework for a transitional safe harbour rule and a permanent safe harbour rule, as well as proposals for a transitional penalty relief if a multinational group subject to global minimum taxation has taken reasonable measures to ensure the correct application of the corresponding rules. *Stefan Bendlinger* gives an overview on the guidance and the impact on multinational groups affected by the global minimum tax.

I. Die globale Mindestbesteuerung und was bisher geschah

Nachdem die OECD im Oktober 2020 in „Blueprints“¹⁾ ihre Zwei Säulen-Lösung zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft präsentiert hat und sich im Juli 2021 insgesamt 132 Staaten des *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (IF) auf eine neue Weltsteuerordnung geeinigt haben,²⁾ wurde Ende 2021 von 137 des aus 141 Staaten bestehenden IF auf politischer Ebene das Bekenntnis zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung abgegeben. Dieses – auch als „Säule II“ bezeichnete – neue Besteuerungskonzept soll sicherstellen, dass große multinationale Unternehmensgruppen, die in zwei der vorangegangenen vier Geschäftsjahre einen konsolidierten Umsatz von mehr als 750 Mio Euro erwirtschaftet haben, mit ihren Gewinnen einer mindestens 15%igen Effektivbesteuerung unterliegen, unabhängig davon, aus welcher Steuerjurisdiktion diese stammen.³⁾ Die OECD erwartet dadurch einen An-

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

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

2) OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy (1 July 2021); *Hierstetter*, Pillar Two Blueprint – Eine erste Bewertung der GloBE-Vorschläge zu einer globalen Mindestbesteuerung, IStR 2020, 874 (874 ff); *Mayr*, Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Die beiden Blueprints als Grundlage für die angestrebte finale Einigung, ÖStZ 2021, 6 (6 ff).

3) *Bauer/Keuper*, Die R(E)volution der internationalen Unternehmensbesteuerung? IStR 2020, 685 (685 ff); *Behrendt/Euhus/Schmahl*, Pillar Two – Scoping der Constituent Entities einer multinationalen Unternehmensgruppe im IFRS-Konzern, IStR 2023, 1 (1 ff); *Behrendt/Euhus*, Korrektur des Steueraufwands für das „Excluded Income“, IWB 2022, 974 (974 ff); *S. Bendlinger*, Die G20 beschließen eine neue Weltsteuerordnung ab 2023, WT 2021, 282 (282 ff); *S. Bendlinger*, Das internationale Steuerrecht wird neu geschrieben – Eckdaten des Zwei-Säulen-Konzepts der OECD, SWI 2021, 554; *V. Bendlinger*, Die OECD Model Rules für ein globales Mindestbesteuerungsregime, SWI 2022, 2 (2 ff); *Bernhofer/Petutschnig*, Globale Mindestbesteuerung: Eine Abschätzung der Auswirkungen auf österreichische Unternehmen, ÖStZ 2023, 53 (53 ff); *Bergmann*, Globale Steuerreform ante portas, GES 2021, 313 (313 ff); *Dziurdz/Marchgraber/Strimitzer*, Globale Mindestbesteuerung: Ist Österreich ein Niedrigsteuerland? SWK 12/2022, 564 (564 ff); *Brugger/Melcher/Wosak*, Globale Mindestbesteuerung: Ermittlung des GloBE-Einkommens, SWK 13/14/2022, 596 (596 ff); *Brugger/Melcher/Wosak*, Globale Mindestbesteuerung: Ermittlung des GloBE-Steueraufwands, SWK 15/2022, 657 (657 ff); *Dehne/Rosenberg*, OECD: Modellregelungen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Pillar II), DB 2022, 556 (556 ff) und 626 (626 ff); *Dziurdz*, Income Inclusion Rule im Vergleich zur Hinzurechnungsbesteuerung – Funktionsweise, Zweck und Auswirkungen, SWI 2021, 564 (564 ff); *Fehling/Koch*, Einigung beim Zwei-Säulen-Projekt – die Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, IStR 2021, 561 (561 ff); *Holle*, Die GloBE Transition Rule, IWB 2023, 1 (1 ff); *Marchgraber*, Die Erhebungsformen der globalen Mindestbesteuerung, SWK 6/2023, 337 (337 ff); *Mayr*, Die Eckwerte der globalen Steuerreform, RdW 2021, 503 (503 ff); *Esakove/Rapp*, Stellungnahme des In-

stieg der Steuermehreinnahmen um 9 %, der *Internationale Währungsfonds* (IMF) von 5,7 % und unter Berücksichtigung des sich dadurch eindämmenden Steuerwettbewerbs ein Plus von 8,1 %.⁴⁾

Zur Erleichterung der Umsetzung hat die OECD am 20. 12. 2021 die „*Global Anti-Base Erosion Model Rules*“ (OECD-MR)⁵⁾ als Gesetzesvorlage zur nationalen Einführung einer effektiven globalen Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmensgruppen – auch als „*GloBE Rules*“ bezeichnet – veröffentlicht. Einen Tag später hat die Europäische Kommission den Erstentwurf eines Richtlinienvorschlags⁶⁾ zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen herausgegeben, der am 15. 12. 2022 (mit Stimmenthaltung Ungarns) in geringfügig abgeänderter Form von der Kommission verabschiedet werden konnte. Die Richtlinie (Pillar-II-RL) ist inzwischen im Amtsblatt der Europäischen Union⁷⁾ veröffentlicht worden⁸⁾ und muss von den Mitgliedstaaten bis zum 31. 12. 2023 in nationales Recht transformiert werden. Anzuwenden sind die Regelungen für Geschäftsjahre, die ab dem 1. 1. 2024 beginnen.⁹⁾

Die Pillar-II-RL folgt in ihrer Grundstruktur weitestgehend den OECD-MR und unterscheidet sich von diesen im Wesentlichen nur dadurch, dass in deren Anwendungsbereich nicht nur multinationale Unternehmensgruppen einbezogen werden, sondern auch große inländische Gruppen, deren Geschäftseinheiten in ein und demselben Mitgliedstaat gelegen sind.¹⁰⁾ In den Erwägungsgründen der Pillar-II-RL heißt es dazu, dass auf diese Weise gewährleistet werden soll, dass jegliches Risiko einer Diskriminierung zwischen grenzüberschreitenden und inländischen Sachverhalten vermieden wird.¹¹⁾ Die starke Anlehnung an die OECD-MR ist nicht überraschend, zumal an der Entwicklung dieser Mustergesetzgebung 137 des inzwischen aus 142 Mitgliedstaaten¹²⁾ bestehenden IF beteiligt waren, darunter auch die Mitgliedstaaten der EU. Außerdem ist die EU selbst (und damit auch ihre Mitgliedstaaten) Teil der G20, die in einem Communiqué festgehalten haben, die Einführung einer solchen Mindestbesteuerung

clusive Framework on BEPS bezüglich des Zwei-Säulen-Ansatzes: Inhalt und erste Würdigung, DStR 2021, 2047 (2047 ff); *Gebhardt*, Einführung einer Mindeststeuer nach den Plänen der OECD, IWB 2020, 958 (958 ff); *Kreienbaum*, G20 und Inclusive Framework on BEPS einigen sich auf Digitalbesteuerung und auf globale effektive Mindestbesteuerung, IStR 2021, 525 (525 ff); *Meyerling/Müller-Thomczik/Gieshoidt*, Besteuerung der digitalen Wirtschaft auf EU-Ebene, SWI 2022, 605 (608); *Schwarz*, Pillar Two – Es ist soweit, die finalen Regelungen zur weltweiten Mindestbesteuerung sind da! IStR 2022, 37 (37 ff); *Schnitger/Gebhardt*, Pillar II: Anwendungsbereich und Erhebungsformen der sog. GloBE Rules, IStR 2023, 113 (113 ff); *Szudoczky*, Does the Implementation of Pillar Two Require Changes to Tax Treaties? SWI 2023, 144 (144 ff); *Thörmer*, Compliance im Lichte des Richtlinienentwurfs zur Mindestbesteuerung, IWB 2022, 134 (134 ff); *Wünnemann*, Die Blueprints der OECD zu Pillar One und Two aus Sicht der deutschen Wirtschaft, IStR 2021, 73 (73 ff); *Zöchling/Dziurdz/Marchgraber*, Globale Mindestbesteuerung: Welche Unternehmen sind betroffen? SWK 11/2022, 508 (508 ff); *Zöchling/Marchgraber*, Globale Mindestbesteuerung: Ausblick und Umsetzungsüberlegungen, SWK 17/2022, 728 (729 ff).

⁴⁾ IMF, Pillar Two der OECD dürfte weltweit 8,1 % mehr Körperschaftsteuer erbringen, IStR-LB 2023, 17 (17 f).

⁵⁾ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (2021), deutsche Fassung: OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2) (2023); im Folgenden: OECD-MR.

⁶⁾ 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).

⁷⁾ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. 12. 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABI L 328 vom 22. 12. 2022, S 1; im Folgenden: Pillar-II-RL.

⁸⁾ *Rick/Fehling*, Neues zur effektiven Mindestbesteuerung in der EU – die Umsetzung von Säule 2 nimmt Gestalt an, IStR 2023, 77 (78).

⁹⁾ Art 56 Pillar-II-RL.

¹⁰⁾ Art 2 Abs 1 Pillar-II-RL.

¹¹⁾ ErwGr 6 Pillar-II-RL.

¹²⁾ <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (Stand Dezember 2022; Zugriff am 13. 3. 2023).

erung zu unterstützen.¹³⁾ Zuvor hatten schon die Finanzminister und Zentralbankgouverneure der G7 dem Zwei-Säulen-Konzept der OECD ihre Unterstützung zugesagt.¹⁴⁾

Nach Veröffentlichung der Eckdaten des Konzepts einer globalen Mindestbesteuerung im Oktober 2021¹⁵⁾ hat das IF angekündigt, den Finanzverwaltungen und den Steuerpflichtigen ein Rahmenkonzept zur Erleichterung der koordinierten Umsetzung dieses neuen Besteuerungskonzepts – ein sogenanntes „*Implementation Framework*“ – in die Hand geben zu wollen. Im März 2022 wurden die OECD-MR durch einen Kommentar¹⁶⁾ und eine Beispielsammlung¹⁷⁾ ergänzt, im Dezember 2022 wurde ein Paket mit Konsultationsdokumenten zu Fragen der steuerlichen Rechtssicherheit iZm den OECD-MR¹⁸⁾ veröffentlicht, ebenso Dokumente zum Inhalt der in diesem Zusammenhang abzugebenden „*GloBE Information Returns*“¹⁹⁾ samt eine vom IF am 15. 12. 2022 zum Thema „*Safe Harbours and Penalty Relief*“ (OECD-SH)²⁰⁾ verabschiedete Leitlinie.

Im März wurden die Arbeiten zum „*Implementation Framework*“ durch die Herausgabe eines verwaltungstechnischen Leitfadens („*Administrative Guidance*“)²¹⁾ vorläufig abgeschlossen. Dieser soll einer global einheitlichen Anwendung und Auslegung der OECD-MR dienen und widmet sich ua der Frage der Anerkennung des US-GILTI-Regimes für GloBE-Zwecke und der Ausgestaltung einer rein innerstaatlichen Ergänzungssteuer („*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*“). Im Laufe des Jahres 2023 soll dieser Leitfaden in den Kommentar zu den OECD-MR übernommen werden, der laufend gewartet werden soll, um eine international koordinierte Umsetzung der Regelungen sicherzustellen.

Offen ist noch die Erarbeitung einer in DBA zu übernehmenden „*Subject-to-Tax Rule*“ (und eines entsprechenden multilateralen Instruments), die Quellenstaaten ein Besteuerungsrecht an abfließenden Zahlungen ermöglichen soll, wenn diese im Ansässigkeitsstaat einer nicht ausreichenden – mindestens 9%igen – Besteuerung unterliegen.

II. Die Relevanz von „Safe Harbours“

1. Dynamische Richtlinienverweise auf Leitlinien der OECD

Die Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen vom 14. 12. 2022 (Pillar-II-RL) orientiert sich eng an Inhalt und Struktur der OECD-Modellgesetzgebung²²⁾ und enthält

¹³⁾ Italian G20 Presidency – Fourth G20 Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, Communiqué (13. 10. 2021): „*After the historic agreement reached in July on the key components of the two pillars on the reallocation of profits of multinational enterprises and an effective global minimum tax, we endorse the final political agreement as set out in the Statement on a two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy and in the Detailed Implementation Plan, released by the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) on 8 October.*“

¹⁴⁾ G7 Finance Ministers & Central Bank Governors Communiqué (5. 6. 2021).

¹⁵⁾ OECD, Zwei-Säulen-Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, Oktober 2021 (8. 10. 2021).

¹⁶⁾ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples (2022).

¹⁷⁾ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (2022).

¹⁸⁾ OECD, Public Consultation Document, Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules, 20 December 2022 – 3 February 2023 (2022).

¹⁹⁾ OECD, Public Consultation Document, Pillar Two – GloBE Information Return, 20 December 2022 – 3 February 2023 (2022).

²⁰⁾ OECD, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two) (2022); im Folgenden: OECD-SH.

²¹⁾ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (2023).

²²⁾ ErwGr 6 Pillar-II-RL.

sogar dynamische Verweise auf die OECD-MR. So wird hinsichtlich der Qualifikation der von Drittstaaten und -gebieten angewandten Primärerergänzungssteuerregelung (PES) – in englischer Sprachfassung: „*Income Inclusion Rule*“ (IIR) – auf die Vergleichbarkeit mit den OECD-MR abgestellt,²³⁾ wobei in den Erwägungsgründen zur Richtlinie darauf hingewiesen wird, dass der OECD-Bewertung strikt gefolgt werden sollte.²⁴⁾ Gleiches gilt für die Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES), in englischer Sprachfassung: „*Undertaxed Profits Rule*“ (UTPR).²⁵⁾

Auch die Anerkennung der in Drittstaaten erhobenen nationalen Ergänzungssteuern soll anhand der OECD-MR beurteilt werden,²⁶⁾ und in der Aufzählung der im „*Netto-steueraufwand*“ zu erfassenden Positionen wird ua auf die „[...] *als Aufwand aufgelaufenen Steuern [verwiesen], die gemäß den Bestimmungen [der Pillar-II-RL] oder im Fall von Drittstaaten und -gebieten gemäß den OECD-Model Rules erhoben werden*“.²⁷⁾ In Bezug auf die „*erfassten Steuern*“ (Covered Taxes) wird in den Erwägungsgründen darauf verwiesen, dass diese Größe „[...] *im Lichte jeglicher weiterer Leitlinien der OECD ausgelegt werden [soll], die von den Mitgliedstaaten berücksichtigt werden sollten, damit eine einheitliche Ermittlung der erfassten Steuern aller Mitgliedstaaten und Drittstaaten und -gebiete gewährleistet ist*“.²⁸⁾ Die Mitgliedstaaten werden sogar dazu angehalten, die Mustervorschriften, Erläuterungen und Beispiele der OECD, einschließlich der Safe-Harbour-Regelungen, soweit diese mit der Pillar-II-RL und mit Unionsrecht vereinbar sind, zu Illustrations- oder Auslegungszwecken heranzuziehen, um so eine einheitliche Anwendung in allen Mitgliedstaaten zu gewährleisten. Die Staaten werden dazu angehalten, die im Rahmen des GloBE-Umsetzungsrahmens der OECD noch zu entwickelnden Leitlinien in nationales Recht der Mitgliedstaaten aufzunehmen.²⁹⁾

2. Die Notwendigkeit von „Safe Harbours“

Von global tätigen Unternehmen und Interessenvertretungen wurde im Zuge des Entstehungsprozesses der GloBE-Regeln gefordert, dass es angesichts der Komplexität der GloBE-Regelungen zur Verhinderung eines unangemessenen Verwaltungsaufwands – insbesondere in den ersten Jahren nach Einführung der globalen Mindestbesteuerung – gewisser Erleichterungen bedarf. Am 20. 12. 2022 hat die OECD unter dem Titel „*Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*“ Leitlinien (OECD-SH) veröffentlicht, die aufgrund der dynamischen Verweise in der Pillar-II-RL auch für die Anwendung, Auslegung und Umsetzung der EU-Legistik für die Mitgliedstaaten von Bedeutung sind. Aus unionsrechtlicher Sicht werden die Safe-Harbour-Regelungen sowohl für multinationale als auch für große inländische Gruppen relevant sein.³⁰⁾

Dabei wird zwischen „*Transitional CbCR Safe Harbours*“, die nur für einen befristeten Übergangszeitraum gelten sollen, und „*Permanent Safe Harbours*“ unterschieden, die eine vereinfachte Berechnung der Ergänzungssteuer („*Top-up Tax*“) ermöglichen sollen, deren Details jedoch noch ausgearbeitet werden müssen. Sowohl für die zeitlich begrenzten als auch die permanenten Safe Harbours gilt, dass diese in Anspruch genommen werden können, wenn eine von drei Bedingungen erfüllt ist. In diesen Fällen wird die „*Top-up Tax*“ mit null angesetzt.

²³⁾ Art 3 Z 18 Pillar-II-RL; ErwGr 6 und 9 Pillar-II-RL.

²⁴⁾ ErwGr 26 Pillar-II-RL.

²⁵⁾ Art 3 Z 43 Pillar-II-RL.

²⁶⁾ Art 3 Z 28 Pillar-II-RL.

²⁷⁾ Art 16 Abs 1 lit a Unterpunkt iv Pillar-II-RL.

²⁸⁾ ErwGr 11 und 27 Pillar-II-RL.

²⁹⁾ ErwGr 22 Pillar-II-RL.

³⁰⁾ ErwGr 24 Pillar-II-RL.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick zu den beiden „sicheren Häfen“:

Safe-Harbour-Tests	Transitional CbCR Safe Harbours (je Steuerjurisdiktion)	Permanent Safe Harbours (je Steuerjurisdiktion)
<i>De-minimis-Test</i>	Umsatz in einer Steuerjurisdiktion < 10 Mio Euro und Gewinn vor Steuern < 1 Mio Euro oder Verlust (gemäß CbC-Report).	Umsatz in einer Steuerjurisdiktion < 10 Mio Euro und Gewinn vor Steuern < 1 Mio Euro oder Verlust, berechnet nach einem vereinfachten Modus.
<i>Simplified-Effective-Tax-Rate-Test</i>	Der Quotient aus Steueraufwand (gemäß Rechnungslegung) und Gewinn/Verlust vor Steuern (gemäß CbC-Report) ergibt eine Effektivsteuerbelastung von 15 % für 2023 und 2024, 16 % für 2025, 17 % für 2026.	Die nach einem vereinfachten Modus ermittelte effektive Steuerbelastung beträgt mindestens 15 %.
<i>Routine-Profits-Test</i>	Der Gewinn vor Steuern (gemäß CbC-Report) ist gleich oder kleiner als der substanzbezogene Freibetrag, oder es wird ein Verlust ausgewiesen.	Das nach einem vereinfachten Modus berechnete GloBE-Einkommen ist gleich oder niedriger als der substanzbezogene Freibetrag.

Im dritten Kapitel der OECD-SH wird den Staaten empfohlen, in einer Übergangsphase bis 2026 auf Sanktionen zu verzichten, wenn eine multinationale Unternehmensgruppe angemessene Maßnahmen zur richtigen Anwendung der GloBE-Regelungen getroffen hat.

III. Die „Transitional Country by Country Reporting (CbCR) Safe Harbours“

Ziel und Zweck der „*Transitional CbCR Safe Harbours*“ ist es, multinationalen Unternehmensgruppen in den ersten Jahren nach Einführung der GloBE-Regelungen für Steuerjurisdiktionen, in denen das Risiko einer Niedrigbesteuerung gering ist, eine komplexe, detaillierte und aufwändige Kalkulation der Ergänzungssteuer zu ersparen. Deshalb soll für Steuerjahre, die vor oder am 31. 12. 2026 beginnen und vor dem 30. 6. 2028 enden,³¹⁾ die einer Steuerjurisdiktion zuzuordnende Ergänzungssteuer mit null festgesetzt werden können, wenn

- a) sich aus einem „*Qualified CbC-Report*“³²⁾ ergibt, dass der Umsatz in einer Steuerjurisdiktion weniger als 10 Mio Euro beträgt und der Gewinn vor Steuern kleiner als 1 Mio Euro ist oder ein Verlust ausgewiesen wird (De-minimis-Test),³³⁾ oder
- b) der aus dem Jahresabschluss abgeleitete, vereinfacht ermittelte effektive Steuersatz (ETR) größer oder gleich den für den Übergangszeitraum festgelegten Steuersätzen ist. Das sind für Steuerjahre, die 2023 und 2024 beginnen, 15 %, für solche,

³¹⁾ Tz 32 ff OECD-SH.

³²⁾ Die Verpflichtung zur Erstellung länderbezogener Berichte ist für multinationale Unternehmensgruppen in der Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25. 5. 2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (ABl L 146 vom 3. 6. 2016, S 8) eingeführt worden und wurde in Österreich durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG, BGBl I 2016/117 idF BGBl I 2019/104, umgesetzt und ist grundsätzlich auf Wirtschaftsjahre anwendbar, die seit dem 1. 1. 2016 begonnen haben.

³³⁾ Tz 24 ff OECD-SH.

die 2025 beginnen, 16 % und für jene, die 2026 beginnen, 17 % (Simplified-ETR-Test). Die ETR ergibt sich aus dem je Jurisdiktion ermittelten Quotienten zwischen den „*Simplified Covered Taxes*“ und dem Gewinn bzw Verlust vor Steuern auf Grundlage von „*Qualified CbC-Reports*“;³⁴⁾ oder

- c) der sich aus einem „*Qualified CbC-Report*“ ergebende Gewinn vor Steuern in einer Steuerjurisdiktion gleich oder kleiner ist als der substanzbezogene Freibetrag („*Substance-based Income Exclusion Amount*“)³⁵⁾ oder ein Verlust ausgewiesen wird (Routine-Profits-Test).³⁶⁾

Um im „sicheren Hafen“ anlegen zu können, ist es ausreichend, wenn einer der drei Tests erfüllt ist.

Die ETR ist zu ermitteln, indem die nach einem vereinfachten Modus auf Grundlage des Jahresabschlusses („*Qualified Financial Statements*“) ermittelten „*Simplified Covered Taxes*“ einer Steuerjurisdiktion („*Tested Jurisdiction*“) zum Einkommen (Gewinn oder Verlust) vor Steuern ins Verhältnis gesetzt werden, das in einem „*Qualified CbC-Report*“ der multinationalen Unternehmensgruppe ausgewiesen wird. Dabei ist ein nicht realisierter Verlust, der sich aufgrund einer Bilanzierung nach beizulegenden Zeitwerten errechnet, für Zwecke der Safe-Harbour-Tests aus dem Ergebnis zu eliminieren, wenn dieser in einer Steuerjurisdiktion 50 Mio Euro überschreitet. Als „*Net Unrealised Fair Value Loss*“ gilt der Betrag der um entsprechende Gewinne (Verluste) gekürzten Summe an Verlusten, der sich aus der Änderung des nach Zeitwerten berechneten Beteiligungswertes ergibt (Portfoliobeteiligungen sind davon ausgenommen). Dies deshalb, weil solche Verluste nach den OECD-MR³⁷⁾ und der Pillar-II-RL³⁸⁾ zu GloBE-Zwecken aus der Berechnung der Ergänzungssteuer ausgenommen sind.³⁹⁾

Die OECD-SH verstehen unter „*Qualified Financial Statements*“ die Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten, die der Erstellung des Konzernabschlusses auf Ebene der obersten Muttergesellschaft zugrunde gelegt werden, oder die Jahresabschlüsse einzelner Geschäftseinheiten, die nach einem „*Acceptable*“ oder „*Authorised Financial Accounting Standard*“ erstellt worden und verlässlich sind, oder bei – wegen ihrer Größe oder aus Wesentlichkeitsgründen – nicht vollkonsolidierten Gesellschaften der Jahresabschluss, auf dessen Grundlage der CbC-Report erstellt worden ist. Als „*Qualified CbC-Report*“ gilt ein länderbezogener Bericht, der auf der Grundlage von „*Qualified Financial Statements*“ erstellt worden ist, dem die für die Anwendung der Safe Harbours relevanten Umsätze und Gewinne zu entnehmen sind.⁴⁰⁾

Ausgangspunkt der Tests sind grundsätzlich die als Näherungswerte herangezogenen Daten der länderbezogenen Berichterstattung.⁴¹⁾ Der Steueraufwand („*Simplified Covered Taxes*“) ist allerdings den Jahresabschlüssen der einzelnen Geschäftseinheiten zu entnehmen (sodass auch latente Steuern erfasst werden), sofern deren Gewinne bzw Verluste im CbC-Report ausgewiesen sind, korrigiert um die nicht zu erfassenden Steuern und „*Uncertain Tax Positions*“.⁴²⁾

Grundvoraussetzung für die Inanspruchnahme der temporären Safe Harbours ist, dass die CbC-Reports auf Grundlage von „*Qualified Financial Statements*“ erstellt werden, die ein verlässlicher Indikator der von der multinationalen Unternehmensgruppe erwirt-

³⁴⁾ Tz 27 f OECD-SH.

³⁵⁾ Art 5.3. OECD-MR; Art 28 Pillar II-RL.

³⁶⁾ Tz 29 ff OECD-SH.

³⁷⁾ Art 4.4.5. lit e OECD-MR.

³⁸⁾ Art 23 Z 8 lit e Pillar-II-RL.

³⁹⁾ Art 3.2.1. lit c OECD-MR.

⁴⁰⁾ Tz 16 ff OECD-SH.

⁴¹⁾ Tz 14 OECD-SH.

⁴²⁾ Tz 20 ff OECD-SH.

schafteten Gewinne sind. Enthält zB der CbC-Report einer multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften nicht alle notwendigen Informationen, sind die Safe Harbours nicht anwendbar.

Die Safe Harbours können in dem Jahr in Anspruch genommen werden, in dem die GloBE-Regelungen auf die multinationale Unternehmensgruppe anzuwenden wären. Wurden die zeitlich begrenzten CbCR Safe Harbours in diesem Jahr nicht in Anspruch genommen, können diese Erleichterungen für die entsprechende Steuerjurisdiktion auch in Folgejahren nicht geltend gemacht werden („*once out, always out*“).⁴³⁾ Die Inanspruchnahme der Safe Harbours ist mit Informationspflichten im Rahmen des „*GloBE Information Return*“ verbunden.⁴⁴⁾ Sollte sich im Zuge steuerlicher Betriebsprüfungen nachträglich herausstellen, dass die „*Transitional CbCR Safe Harbours*“ bezüglich einer Steuerjurisdiktion im einem Steuerjahr zu Unrecht in Anspruch genommen worden sind, sind die GloBE-Regelungen für dieses und alle folgenden Steuerjahre vollumfänglich anzuwenden.

IV. Sonderregelungen für bestimmte Rechtsgebilde

1. Joint Ventures und deren Tochtergesellschaften

Die „*Transitional CbCR Safe Harbours*“ sind auf Joint Ventures⁴⁵⁾ und deren Tochtergesellschaften so anzuwenden, als wären diese Geschäftseinheiten einer separaten multinationalen Gruppe zuzurechnen, es sei denn, dass die nach GloBE-Regeln ermittelten Umsätze und Gewinne (Verluste) in „*Qualified Financial Statements*“ ausgewiesen sind, weil solche Gemeinschaftsunternehmen in der Regel nicht vollkonsolidiert werden, sondern nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss einzubeziehen sind. Die OECD-SH sehen deshalb ausdrücklich vor, dass die Erleichterungen auch Joint Ventures und deren Tochtergesellschaften zugänglich sein sollen.⁴⁶⁾ Wenn also zwei Geschäftseinheiten und ein Joint Venture in ein und derselben Steuerjurisdiktion ansässig sind, sind zwei gesonderte Testberechnungen vorzunehmen – eine für die beiden Geschäftseinheiten, eine andere für das Joint Venture.⁴⁷⁾

2. Oberste Muttergesellschaften bei Steuerneutralität oder Dividendenabzug

Auf Durchlaufgesellschaften („*Flow-through Entities*“), die oberste Muttergesellschaften sind, dürfen die „*Transitional CbCR Safe Harbours*“ nicht angewandt werden, es sei denn, deren Anteile werden von „*Qualified Persons*“ gehalten. Sind solche Rechtsgebilde oberste Muttergesellschaften,⁴⁸⁾ ist der Gewinn (Verlust) vor Steuern um jenen Betrag zu reduzieren, der einer „*Qualified Person*“ aufgrund ihrer Beteiligung zuzurechnen ist. Entsprechend der Definition in den OECD-MR gilt als „*Qualified Person*“ ein Gesellschafter, der mit den Gewinnen (Verlusten) der Durchlaufgesellschaft⁴⁹⁾ einer mindestens 15%igen Besteuerung unterliegt.⁵⁰⁾ Gleiches gilt, wenn eine oberste Muttergesellschaft einem Steuerrecht unterliegt, das Dividenden als Betriebsausgabe zum Abzug zulässt („*Deductible Dividend Regime*“).⁵¹⁾ Bei Anwendung der Safe-Harbour-Tests ist deren Gewinn (Verlust) vor Steuern um jenen Betrag zu kürzen, der an sie ausgeschüttet worden ist, wenn diese Gewinnausschüttung beim Gesellschafter der Mindestbesteuerung unterliegt.⁵²⁾

⁴³⁾ Tz 10 und 35 OECD-SH.

⁴⁴⁾ Tz 12 OECD-SH.

⁴⁵⁾ Art 6.4. OECD-MR; Art 36 Pillar-II-RL.

⁴⁶⁾ Tz 40 ff OECD-SH.

⁴⁷⁾ Tz 43 OECD-SH.

⁴⁸⁾ Tz 54 ff OECD-SH.

⁴⁹⁾ Art 7.1.1. lit a OECD-MR; Art 38 Abs 1 lit a Pillar-II-RL.

⁵⁰⁾ Tz 54 ff OECD-SH.

⁵¹⁾ Art 7.2. OECD-MR; Art 39 Pillar-II-RL.

⁵²⁾ Tz 59 ff OECD-SH.

3. Investmentgesellschaften

In den OECD-MR sind für Investmentgesellschaften (sowie Versicherungsinvestmentgesellschaften) besondere Regelungen bezüglich der Berechnung der Ergänzungssteuer vorgesehen,⁵³⁾ es sei denn, dass diese für GloBE-Zwecke auf eine steuerlich neutrale Behandlung optiert haben⁵⁴⁾ oder die Ausschüttungen der Investmentgesellschaft auf Ebene der Gesellschafter erfasst werden („*Taxable Distribution Method*“).⁵⁵⁾ Auch wenn diese Wahlrechte von der Investmentgesellschaft nicht ausgeübt worden sind, aber all ihre Eigentümer („*Constituent Entity Owners*“) im Sitzstaat der Investmentgesellschaft ansässig sind und damit die Daten im CbC-Report einer Steuerjurisdiktion erfasst sind, ist die Investmentgesellschaft von der Berechnung der Ergänzungssteuer ausgenommen. Die Safe-Harbour-Tests können je nach Behandlung des Rechtsgebildes für GloBE-Zwecke sowohl bezüglich der Steuerjurisdiktion der Investmentgesellschaft als auch jene des Anteilseigners angewandt werden, wobei die Umsätze und Gewinne (Verluste) vor Steuern nur im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter im Ausmaß ihrer Beteiligung zu berücksichtigen sind.

4. Von „*Transitional CbCR Safe Harbours*“ ausgenommene Rechtsgebilde

Die folgenden Rechtsgebilde sind von der Anwendung der zeitlich begrenzten Safe-Harbour-Regelungen ausgeschlossen:

- a) staatenlose Geschäftseinheiten;
- b) multinationale Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften, wenn es keinen „*Qualified CbC-Report*“ gibt, der Informationen zur gesamten Gruppe abbildet;⁵⁶⁾
- c) Geschäftseinheiten in Steuerjurisdiktionen, die sich für die Anwendung eines „*anerkannten Ausschüttungssteuersystems*“ („*Eligible Distribution Tax Systems*“)⁵⁷⁾ entschieden haben;
- d) Steuerjurisdiktionen, in denen eine der globalen Mindestbesteuerung unterliegende multinationale Unternehmensgruppe die zeitlich begrenzten Safe-Harbour-Regelungen in einem Vorjahr nicht in Anspruch nehmen konnte, es sei denn, es wurden in dieser Jurisdiktion keine Geschäftseinheiten unterhalten.

5. Im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten

Für GloBE-Zwecke werden im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten („*Minority-Owned Constituent Entities*“), das sind solche, an denen die oberste Muttergesellschaft direkt oder indirekt zu weniger als 30 % beteiligt ist, wie eine gesonderte multinationale Unternehmensgruppe behandelt,⁵⁸⁾ sodass die Ergänzungssteuer in der jeweiligen Steuerjurisdiktion gesondert von anderen Geschäftseinheiten zu berechnen ist. Da aber solche im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten der Vollkonsolidierung unterliegen und auch in den CbC-Reports erfasst sind, werden sie bei Anwendung der temporären Safe-Harbour-Tests zusammen mit anderen in der gleichen Jurisdiktion ansässigen Geschäftseinheiten berücksichtigt und unterliegen – anders als für GloBE-Zwecke – keiner Sonderbehandlung.

Geschäftseinheiten, die zu Veräußerungszwecken gehalten werden („*Entities Held for Sale*“) sind üblicherweise nicht im konsolidierten Jahresabschluss einer multinationalen

⁵³⁾ Art 7.4. ff OECD-MR; Art 41 Pillar-II-RL.

⁵⁴⁾ Art 7.5. OECD-MR, Art 42 Pillar-II-RL.

⁵⁵⁾ Art 7.6. OECD-MR; Art 43 Pillar-II-RL.

⁵⁶⁾ Tz 50 ff OECD-SH.

⁵⁷⁾ Art 7.3. OECD-MR; Art 40 Pillar-II-RL.

⁵⁸⁾ Art 5.6. OECD-MR; Art 3.1. Pillar-II-RL.

len Unternehmensgruppe enthalten, müssen aus GloBE-Sicht aber sehr wohl berücksichtigt werden.⁵⁹⁾ Wenngleich deren Gewinne (Verluste) und Steuern mangels Konsolidierung nicht in CbC-Reports enthalten sind, können auch zu Veräußerungszwecken gehaltene Geschäftseinheiten bei Berechnung des effektiven Steuersatzes für Zwecke der CbCR Safe Harbours mitberücksichtigt werden.⁶⁰⁾

V. Die „Permanent Safe Harbours“

Neben den zeitlich begrenzten CbCR Safe Harbours soll es zusätzlich dauerhafte Safe Harbours geben, die sich nicht an den Daten aus CbC-Reports orientieren, sondern eine vereinfachte Berechnung des Umsatzes, des Einkommens und der Steuern vorsehen. Die „*Permanent Safe Harbours*“ sind auch dann anwendbar, wenn die Voraussetzungen der „*Transitional CbCR Safe Harbours*“ nicht gegeben sind. Wie dieser Safe Harbour im Detail zu ermitteln ist bzw. der vereinfachte Berechnungsmodus ausgestaltet sein soll, ist noch offen.

Multinationale Unternehmensgruppen sind bei Inanspruchnahme der permanenten Safe Harbours von Erklärungs- bzw. Informationspflichten ebenso wenig entbunden wie bei der Inanspruchnahme der zeitlich begrenzten Safe Harbours.⁶¹⁾ Die Ergänzungssteuer wird für eine Steuerjurisdiktion mit null angenommen,⁶²⁾ dh, es wird davon ausgegangen, dass keine Ergänzungssteuer zu erheben ist⁶³⁾ und die umfangreichen und komplexen GloBE-Regelungen nicht vorgenommen werden müssen, wenn die „*Tested Jurisdiction*“ einen der drei folgenden Tests besteht:

- a) Der Routine-Profits-Test⁶⁴⁾ gilt als bestanden, wenn das nach einem vereinfachten Modus berechnete GloBE-Einkommen gleich hoch oder niedriger ist als der Betrag, der sich für eine Steuerjurisdiktion aus der Berechnung der substanzbezogenen Ausnahmen („*Substance-based Income Exclusion*“)⁶⁵⁾ ergibt.
- b) Der De-minimis-Test⁶⁶⁾ gilt als erfüllt, wenn der nach einem vereinfachten Modus berechnete durchschnittliche GloBE-Umsatz 10 Mio Euro unterschreitet und das durchschnittliche GloBE-Einkommen weniger als 1 Mio Euro beträgt oder ein Verlust ausgewiesen wird.⁶⁷⁾
- c) Der ETR-Test setzt voraus, dass der in einer Steuerjurisdiktion nach einem vereinfachten Modus berechnete effektive Steuersatz mindestens 15 % beträgt.⁶⁸⁾

Bei der vereinfachten Berechnung von Umsätzen, Einkommen und Steuern handelt es sich um Alternativkalkulationen zu den GloBE-Regelungen, um deren Details die bereits vorliegende „*Agreed Administrative Guidance*“ noch zu ergänzen ist. Die Vereinfachungen stehen allerdings unter dem Vorbehalt, dass sie entweder das gleiche Ergebnis liefern wie eine Berechnung nach den GloBE-Regeln oder nicht auf andere Weise die Integrität der GloBE-Regelungen untergraben.⁶⁹⁾ Die erste Voraussetzung ist zB dann erfüllt, wenn im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit Dividenden enthalten sind und bereits ohne Anpassungen der De-minimis-Test erfüllt ist. In diesem Fall kann bei Berechnung der maßgeblichen Gewinne und Verluste darauf verzichtet werden, darzustel-

⁵⁹⁾ Art 1.2.2. lit b iVm Art 1.3.1. lit a OECD-MR; Art 3 Z 3 lit b Pillar-II-RL iVm Art 3 Z 2 Pillar-II-RL.

⁶⁰⁾ Tz 44 ff OECD-SH.

⁶¹⁾ Tz 75 OECD-SH.

⁶²⁾ Art 8.2. OECD-MR; Art 32 Pillar-II-RL.

⁶³⁾ Tz 81 OECD-SH.

⁶⁴⁾ Tz 81 ff OECD-SH.

⁶⁵⁾ Art 5.3. OECD-MR; Art 28 Pillar-II-RL.

⁶⁶⁾ Tz 83 OECD-SH.

⁶⁷⁾ Art 5.5. OECD-MR; Art 30 Pillar-II-RL.

⁶⁸⁾ Art 5.1.1. OECD-MR; Art 26 Abs 1 Pillar-II-RL.

⁶⁹⁾ Tz 77 ff und 87 OECD-SH.

len, welche Dividenden auf Portfoliobeteiligungen entfallen und welche von der GloBE-Bemessungsgrundlage ausgenommen sind.⁷⁰⁾ Ergibt sich nach dem vereinfachten Berechnungsmodus ein von einer vollständigen GloBE-Berechnung abweichendes Ergebnis, wäre das unschädlich, solange der durch eine vollständige GloBE-Berechnung verursachte administrative Aufwand hinreichend das Risiko eines geringfügigen Verlusts an Ergänzungssteuer aufwiegt.⁷¹⁾

VI. Vereinfachter Berechnungsmodus für nicht konsolidierte Geschäftseinheiten

Die OECD-SH ermöglichen eine vereinfachte Berechnung von Einkommen und Steuern für jene Geschäftseinheiten, die aufgrund ihrer geringen Größe oder aus Wesentlichkeitsgründen im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft nicht vollkonsolidiert sind, aber nach den OECD-MR⁷²⁾ und der Pillar-II-RL⁷³⁾ als „*Non-Material Constituent Entities*“ (NMCE) Bestandteil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind und auch im Rahmen des CbC-Reportings berücksichtigt werden müssen. Dazu zählen auch Geschäftseinheiten, die sich in Abwicklung oder Liquidation befinden.⁷⁴⁾ Als NMCEs gelten demnach alle Tochtergesellschaften und deren Betriebsstätten, die in einem Steuerjahr aus der Vollkonsolidierung ausgeschlossen sind.⁷⁵⁾

Ausgangsbasis der Ermittlung des GloBE-Einkommens ist grundsätzlich das im Jahresabschluss ausgewiesene Ergebnis, ermittelt nach dem von der obersten Muttergesellschaft angewandten Rechnungslegungsstandard. Da aber NMCEs nicht konsolidiert werden, wird deren Jahresabschluss in aller Regel nach nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt.⁷⁶⁾ Die OECD-MR⁷⁷⁾ und die Pillar-II-RL⁷⁸⁾ lassen es daher zu, dass unter gewissen Voraussetzungen für GloBE-Zwecke die jeweils nationalen „*Accounting Standards*“ angewandt werden können. Allerdings geht der Leitfaden davon aus, dass selbst dann die von NMCEs erforderlichen Daten nicht ausreichen, um den GloBE-Verpflichtungen in ausreichender Form nachkommen zu können,⁷⁹⁾ deren Erhebung für betroffene multinationale Gruppen erheblichen Verwaltungsaufwand auslösen kann, weshalb NMCEs ein „*Simplified Calculations Safe Harbour*“ zugänglich sein soll, dessen Voraussetzung in die „*Agreed Administrative Guidance*“ zu den permanenten Safe Harbours Eingang finden soll.⁸⁰⁾ Um allerdings das vereinfachte Berechnungsschema auf (nicht konsolidierte) NMCEs anwenden zu können, gilt als Voraussetzung, dass der konsolidierte Jahresabschluss einer Prüfung durch eine unabhängige Wirtschaftsprüfung („*External Audit*“) unterliegt. Das soll sicherstellen, dass die für die Nicht-Konsolidierung einer Geschäftseinheit relevante „*Unwesentlichkeit*“ tatsächlich gegeben ist.⁸¹⁾ Andernfalls ist der „*Simplified Calculations Safe Harbour*“ nicht anwendbar.

Die für das vereinfachte Berechnungsschema heranzuziehenden Daten sollen aus dem Jahresabschluss der einzelnen NMCE abgeleitet werden, unter Berücksichtigung der dem CbC-Reporting zugrunde liegenden Definitionen, sofern ein unabhängiger Wirtschaftsprüfer das Kriterium der Unwesentlichkeit anhand der Daten des Jahresab-

⁷⁰⁾ Tz 89 OECD-SH.

⁷¹⁾ Tz 90 OECD-SH.

⁷²⁾ Art 1.2.2. lit b OECD-MR.

⁷³⁾ Art 3 Z 3 Pillar-II-RL.

⁷⁴⁾ Tz 94 OECD-SH.

⁷⁵⁾ Tz 102 OECD-SH.

⁷⁶⁾ Tz 96 OECD-SH.

⁷⁷⁾ Art 3.1.3. OECD-MR.

⁷⁸⁾ Art 15 Abs 2 Pillar-II-RL.

⁷⁹⁾ Tz 98 OECD-SH.

⁸⁰⁾ Tz 101 OECD-SH.

⁸¹⁾ Tz 104 OECD-SH.

schluss der NMCE beurteilt hat.⁸²⁾ Der für die Safe-Harbour-Tests heranzuziehende GloBE-Umsatz („*Globe Revenue*“) und das GloBE-Einkommen („*GloBE Income*“) sollen den im CbC-Report der NMCE ausgewiesenen Größen entsprechen. Der Umsatz einer NMCE ist aus der Sicht der OECD eine geeignete Basis für eine vereinfachte Einkommensberechnung („*Simplified Income Calculation*“).⁸³⁾ Auch die angepassten erfassten Steuern einer NMCE sollen dem CbC-Report entnommen werden, die allerdings keine latenten Steuern, keine Steuerrückstellungen oder sonstigen Anpassungen enthalten. Die OECD geht dennoch davon aus, dass „[...] *Income Tax Accrued as determined in line with the CbCR framework is a suitable proxy for the Simplified Tax Calculation because it is readily available*“.

VII. Temporäre Entlastung von Steuerstrafen

Die OECD schlägt in ihren Leitlinien vor, für Steuerjahre, die vor dem 31. 12. 2026 beginnen und nicht nach dem 30. 6. 2028 enden, keine Strafen zu erheben und auf Sanktionen iZm der Abgabe des „*GloBE Information Return*“⁸⁴⁾ durch die dafür zuständigen Geschäftseinheiten zu verzichten. Voraussetzung ist, dass die Finanzverwaltungen davon ausgehen können, dass eine multinationale Unternehmensgruppe angemessene Maßnahmen („*Reasonable Measures*“) gesetzt hat, die eine richtige Anwendung der GloBE-Regelungen sicherstellen. Das setzt den Nachweis voraus, dass die Unternehmensgruppe bei Verständnis und Umsetzung der relevanten nationalen GloBE-Regeln und der „*Qualified Minimum Domestic Top-up Tax*“ in gutem Glauben gehandelt hat.⁸⁵⁾ Was unter angemessenen Maßnahmen zu verstehen ist, soll anhand der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis der einzelnen Steuerjurisdiktion beurteilt werden. Allerdings setzt der Erlass von Steuerstrafen – der im Ermessen der jeweiligen Finanzverwaltungen gelegen ist – jedenfalls voraus, dass im Konzern Systeme implementiert worden sind, die eine Anwendung der GloBE-Regeln ermöglichen. Als Beispiele, die sanktionslos bleiben sollen, nennt die OECD das Vorhandensein von GloBE-Berechnungen, begründbare Fehlinterpretationen der GloBE-Regelungen und den Umstand, dass durch das Fehlverhalten die Ergänzungssteuern weder im laufenden noch in Folgejahren gekürzt worden sind.⁸⁶⁾ Die OECD betont, dass Steuervermeidung, -betrug und Missbrauch keinesfalls verschont werden sollen.⁸⁷⁾

VIII. Fazit

Die von der OECD entwickelten zeitlich begrenzten und permanenten Safe Harbours sollen dazu beitragen, die Anwendung der GloBE-Regeln auf jene Geschäftseinheiten in Steuerjurisdiktionen zu begrenzen, bei denen mit großer Wahrscheinlichkeit von einer Niedrigbesteuerung ausgegangen werden kann. Dadurch sollen sowohl für betroffene Unternehmensgruppen als auch für die Finanzverwaltungen der administrative Aufwand verringert und die Rechtssicherheit erhöht werden.⁸⁸⁾

Sowohl die temporären als auch die permanenten Safe Harbours setzen voraus, dass eine von drei dem Grunde nach gleichen Bedingungen erfüllt ist, die sich nur bezüglich des zu verwendenden Datenmaterials unterscheiden. Während die „*Transitional CbCR Safe Harbours*“ von Daten aus „*Qualified CbC-Reports*“ bzw aus „*Qualified Financial Statements*“ ausgehen und damit den CbC-Reports neben der Risikoevaluierung im

⁸²⁾ Tz 105 OECD-SH.

⁸³⁾ Tz 107 OECD-SH.

⁸⁴⁾ Art 8.1. OECD-MR; Art 44 Pillar-II-RL.

⁸⁵⁾ Tz 112 ff OECD-SH.

⁸⁶⁾ Tz 115 OECD-SH.

⁸⁷⁾ Tz 116 OECD-SH.

⁸⁸⁾ Tz 1 OECD-SH.

Bereich der Verrechnungspreise eine zusätzliche qualitative Bedeutung beimessen,⁸⁹⁾ orientieren sich die „*Permanent Safe Harbours*“ grundsätzlich an den GloBE-Regeln mit Vereinfachungen bezüglich der Berechnung von Umsatz, Einkommen und Steuern. Dabei wird in Kauf genommen, dass es zwischen den Daten der CbC-Reports und dem GloBE-Berechnungsschema wesentliche Unterschiede geben kann.⁹⁰⁾

Die globale Mindestbesteuerung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die ab dem 31. 12. 2023 beginnen, sodass in den Mitgliedstaaten der EU die ersten Erklärungen für 2024 im Juni 2026 abzugeben sein werden.⁹¹⁾

Von den GloBE-Regelungen betroffene Konzerne müssen aber deutlich früher eine GloBE-Betroffenheitsanalyse vornehmen. Dies ua deshalb, weil die Auswirkungen der globalen Mindestbesteuerung auf ihre Steuerposition unter Berücksichtigung der globalen Mindestbesteuerung und der Safe Harbours in der üblichen bzw zum Teil verpflichtenden Quartalsberichterstattung in der Regel spätestens im April 2024 verarbeitet werden müssen.

Allerdings hat sich das IASB⁹²⁾ in einem Diskussionsentwurf („*International Tax Reform – Pillar Two Model Rules*“) aus Jänner 2023 mit den Auswirkungen von Pillar II auf IAS 12 („*Income Taxes*“) auseinandergesetzt und sich dafür ausgesprochen, Unternehmen von der Berechnung Pillar-II-bedingter bzw sich aufgrund einer „*Qualified Domestic Top-up Tax*“ ergebender latenter Steuern temporär zu befreien und den betroffenen Unternehmen nur gewisse Offenlegungspflichten aufzuerlegen.⁹³⁾

Von den GloBE-Regeln betroffene Konzerne sollten aber dennoch ehestmöglich mit Umsetzungsmaßnahmen beginnen. Die potenziell betroffenen Geschäftseinheiten bzw Steuerjurisdiktionen, die zumindest unter einen der drei temporären Safe Harbours fallen könnten, sollten auf Grundlage der verfügbaren Informationen, allenfalls unter Nutzung von Plandaten oder auf Basis des letzten Jahresabschlusses und CbC-Reports, rechtzeitig identifiziert werden.

Ob die Safe-Harbour-Regelungen tatsächlich den gewünschten Verwaltungsaufwand reduzieren, ist jedoch fraglich. Denn auch deren Inanspruchnahme setzt voraus, dass „[...] the [simplified] calculations would provide for the same outcomes as those contemplated under the Model Rules and Commentary or be based on alternative calculations that would not otherwise undermine the integrity of the GloBE Rules“. Auch der Qualität der Daten der CbC-Reports wird eine stärkere Beachtung beizumessen sein, zumal sich künftig daraus unmittelbare Rechtsfolgen ergeben.⁹⁴⁾

Es darf auch nicht vergessen werden, dass die Safe-Harbour-Regeln nicht von der Verpflichtung befreien, die in den OECD-MR bzw der Pillar-II-RL der EU vorgesehenen „*GloBE Information Returns*“ abzugeben. Außerdem sind für die nicht von den Safe Harbours erfassten Steuerjurisdiktionen die allgemeinen GloBE-Regeln anzuwenden, sodass sich multinationale Unternehmensgruppen ohnehin mit der Umsetzung und Implementierung der globalen Mindestbesteuerung beschäftigen müssen – bei Anwendbarkeit der temporären Safe Harbours allerdings unter einem geringeren Zeitdruck.

⁸⁹⁾ Hofstätter, Transitional CbCR Safe Harbour für Pillar II: Aufwertung der länderbezogenen Berichterstattung? TPI 2023, 28 (34).

⁹⁰⁾ Tz 19 OECD-SH.

⁹¹⁾ Art 51 Pillar-II-RL.

⁹²⁾ Das „*International Accounting Standard Board*“ (IASB) ist ein unabhängiges, privatwirtschaftliches Gremium mit Sitz in Großbritannien, das sich aus derzeit 14 Rechnungslegungsexperten verschiedener Staaten zusammensetzt und für die Herausgabe und Fortentwicklung der „*Financial Reporting Accounting Standards*“ (IFRS) und der „*International Accounting Standards*“ (IAS) zuständig ist.

⁹³⁾ <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/international-tax-reform-pillar-two-model-rules> (Zugriff am 13. 3. 2023).

⁹⁴⁾ Hofstätter, TPI 2023, 28 (36).