

DER EU-RICHTLINIENVORSCHLAG ZUR GLOBALEN MINDESTBESTEUERUNG FÜR MULTINATIONALE UNTERNEHMENSGRUPPEN IM ÜBERBLICK



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich



JULIA BAUMGARTNER

StB, MSc, Manager Tax
ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION HAT EINE RICHTLINIE VORGESCHLAGEN, DIE GEWÄHRLEISTEN SOLL, DASS MULTINATIONALE UNTERNEHMENSGRUPPEN, DIE IN DER EU TÄTIG SIND, MIT EINEM GLOBALEM EFFEKTIVEM MINDESTSTEUERSATZ VON 15% BESTEUERT WERDEN. MIT DIESEM VORSCHLAG KOMMT DIE EU IHRER ZUSAGE NACH, DIE HISTORISCHE VEREINBARUNG ÜBER EINE GLOBALE STEUERREFORM UNVERZÜGLICH UMZUSETZEN, DIE VOM INCLUSIVE FRAMEWORK DER OECD/G20 ZUR BEKÄMPFUNG VON GEWINNVERKÜRZUNG UND GEWINNVERLAGERUNG ERZIELT WURDE. BETROFFEN SIND ALL JENE UNTERNEHMENSGRUPPEN, BEI DENEN ZUMINDEST EINE UNTERNEHMENSEINHEIT IN EINEM EU-MITGLIEDSTAAT ANSÄSSIG IST UND DIE EINEN KONSOLIDierten UMSATZ VON MEHR ALS 750 MIO. EUR PRO GESCHÄFTSJAHR ERZIELEN.

1. DER WEG ZUR NEUEN EU-RICHTLINIE

Das gemeinsame Projekt von OECD und G20 zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch internationale Konzerne hat mit Veröffentlichung des Aktionspunktes 1¹ des BEPS-Projektes zu den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft im Oktober 2015 erste Schritte für eine gerechtere Steuerverteilung und Besteuerung am Ort der Wertschöpfung in die Wege geleitet.² Detailliertere Vorschläge, wie dabei konkret vorzugehen ist, waren in dem Bericht zu Aktionspunkt 1 jedoch noch nicht enthalten. Um den Prozess zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen voranzutreiben, wurden vom *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (IF), einem inzwischen aus 141 Staaten bestehenden Gremium in den letzten Jahren weitere Lösungsansätze entwickelt.³

Mit der Veröffentlichung sogenannter „Blueprints“ im Oktober 2020 zu *neuen Nexus und Gewinnverteilungsregeln (Säule I)*⁴ und der *Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (Säule*

*II)*⁵ wurden die wesentlichen Eckpfeiler zur Implementierung dieses Konzepts eingeschlagen und die Schwelle der unerwünschten Niedrigbesteuerung mit 15% fixiert.

Das offizielle Regelwerk zu Implementierung der Säule 2 durch die einzelnen Staaten, die sogenannten „*Model Rules*“⁶, wurden schließlich am 20. Dezember 2021 von der OECD veröffentlicht und Mitte März um eine umfassende *Kommentierung*⁷ und eine *Beispielsammlung*⁸ ergänzt.

Am 22. Dezember 2021 folgte der EU-Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission⁹, der die Vorgaben zu einer unionskonformen und einheitlichen Einführung der globalen Mindestbesteuerung für Großkonzerne in den EU-Mitgliedstaaten enthält.

Damit bezweckt die EU-Kommission eine ehestmögliche Umsetzung der von der OECD entwickelten, von G7 und G20 akkordierten globalen Mindestbesteuerung, um das „race

to the bottom“ der Körperschaftsteuersätze zu beenden, Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerländer eine Schranke zu setzen und Staaten die Möglichkeit zu entziehen durch Niedrigbesteuerung Anreize zu schaffen.

2. VERHÄLTNIS DER RICHTLINIE ZU BESTEHENDEM MISSBRAUCHSABWEHRRECHT

Wenngleich die Kommission bereits durch ihre „Anti Tax Avoidance Directives“ (ATAD I und ATAD II) auf die 15 BEPS-Handlungsempfehlungen der OECD aus 2015 reagiert hat, hat die Kommission festgestellt, dass die von G20/OECD vorgeschlagene globale Mindestbesteuerung den bereits erlassenen Richtlinien zur Verhinderung von Steuerumgehungen und Gewinnverlagerungen nicht widerspricht, sondern diese ergänzt. So steht z.B. die in Art. 7 f. ATAD I vorgesehene und in Österreich in § 10a KStG übernommene Hinzurechnungsbesteuerung in keinem Widerspruch zu einer globalen Mindestbesteuerung, sondern ist vielmehr vor Ermittlung der „top-up-tax“ (Ergänzungssteuer) zu erheben. Eine in der EU-ansässige Muttergesellschaft hat deshalb primär die auf ATAD I und ATAD II beruhenden Vorschriften zu berücksichtigen und erst in einem zweiten Schritt die auf ausländische Geschäftseinheiten entfallende *Ergänzungssteuer* zu berechnen.

Darüber hinaus dürfte der Vorschlag zur *Neufassung der Richtlinie über Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren*¹⁰ der bereits 2011 dem Rat vorgelegt worden ist, durch die Umsetzung von Säule 2 wieder ins Tageslicht gerückt werden. Der Vorschlag verfolgt – ebenso wie die OECD-Model Rules – das Ziel Fälle zu vermeiden, die es Unternehmen ermöglichen, Steuererleichterungen auf bestimmte Zahlungen innerhalb einer Unternehmensgruppe zu bewirken, obwohl keine Besteuerung dieser Zahlungen im Bestimmungsland erfolgt und damit doppelte Nichtbesteuerung erwirkt werden kann.¹¹ Im Zuge des Vorschlages kam es auch zu Überlegungen zur Einführung eines Mindeststeuersatzes im Bestimmungsland. Mit der Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung in der EU dürfte dieses Problem jedoch behoben sein.¹²

3. DIE MODELLGESETZGEBUNG DER OECD UND DER RICHTLINIENVORSCHLAG DER EU

Der Richtlinienvorschlag der Kommission beruht auf Art. 115 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), welcher der EU eine Handlungsermächtigung zur *Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten einräumt, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken* und entspricht nach Ansicht der Kommission auch den Grundsätzen der Subsidiarität (Art. 5 AEUV) und der Verhältnismäßigkeit.

Der EU-Richtlinienvorschlag, der sich eng an die OECD-Modellgesetzgebung anlehnt, enthält die in den OECD-Model Rules vorgesehene primär anzuwendende „Income Inclusion Rule“, idF als „IIR“ bezeichnet (*Ertragseinbeziehungsregel*)

und die „Undertaxed Payment Rule“, idF als „UTPR“ bezeichnet (*umgekehrte Ertragseinbeziehungsregel*).

Die von der OECD auf Druck von Entwicklungs- und Schwellenländern entwickelte „Subject-to-tax-Rule“, wonach Quellenstaaten ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht überlassen werden soll, wenn gewisse Zahlungen an verbundene Unternehmen im Empfängerstaat keiner Mindestbesteuerung von 9% unterliegen, ist weder Bestandteil der OECD-Modellgesetzgebung noch des Richtlinienvorschlages und bedarf einer *Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen*, wofür die OECD im Laufe des Jahres abkommensrechtliche Musterklauseln entwickeln will. Eine in DBA-Recht zu übernehmende „Switch-over-Rule“ soll sicherstellen, dass die Mindestbesteuerung auch iVZ Betriebsstätten angewandt werden kann.

Die globale Mindestbesteuerung soll auf *große Unternehmensgruppen* Anwendung finden, die ausgehend vom Ergebnis im Konzernabschluss einen konsolidierten Umsatz von mindestens 750 Mio. EUR erzielen. Diese Umsatzgrenze ist auch iZm anderen Meldeverpflichtungen, wie z.B. bezüglich der länderbezogenen Berichterstattung (CbC-Reporting) von Relevanz. Die Anwendung der IIR auf große inländische Gruppen (siehe Kapitel 10) ist nach Ansicht der Kommission auch nicht überschießend, sondern – auch im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit EU-Recht – notwendig.¹³

Staatliche Unternehmen, internationale Organisationen oder Organisationen ohne Erwerbszweck und Pensions- oder Investmentfonds, die Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns sind, fallen nicht in den Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung iSd Richtlinienvorschlags. Begründet damit, dass diese Organisationen idR mit der Wahrnehmung *hoheitlicher Aufgaben* befasst und deshalb meistens *von der nationalen Körperschaftsteuer befreit* sind. Pensions- und Investmentfonds wurden ausgenommen, weil diese in der Regel steuerlich transparent behandelt werden und deren Einkünfte ohnehin auf Ebene der Investoren steuerlich erfasst werden. Die EU-weite Einführung der globalen Mindestbesteuerung setzt *einheitliche Gewinnermittlungsvorschriften* voraus, ein *abgestimmtes Regelwerk* und ein gemeinsames Vorgehen durch die Mitgliedstaaten, das die Richtlinie gewährleisten soll.

4. DER RICHTLINIENVORSCHLAG ZUR GEWÄHRLEISTUNG EINER GLOBALEN MINDESTBESTEUERUNG

4.1. KAPITEL 1 | ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN (ART. 1 – ART. 4)

Der Vorschlag der Europäischen Kommission orientiert sich sehr stark an der Modellgesetzgebung der OECD. Beide Regelwerke sind gleich aufgebaut, wobei der EU-Richtlinienvorschlag noch ein Kapitel 11 bezüglich der Anwendung der IIR auf große *inländische Gruppen* enthält, um die Einhaltung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten, insbesondere der Diskriminierungsverbote sicherzustellen.

Kapitel 1 stellt klar, welche Unternehmen in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fallen sollen („in-scope“). Betroffen sind multinationale Unternehmenseinheiten, die in einem EU-Staat ansässig und oberste Konzerngesellschaft sind, oder die eine Tochtergesellschaft in einem EU-Mitgliedsstaat haben, die in den persönlichen Anwendungsbereich der Richtlinie fällt, wenn in ihren Konzernabschlüssen in mindestens zwei der vier letzten aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre ein *jährlicher Umsatzerlös von EUR 750 Mio. oder mehr ausgewiesen* wird. Unabhängig davon, ob der Konzern auf rein *nationaler* oder auch auf *internationaler Ebene* tätig ist. Notwendig ist jedoch ein Bezug zu einem EU-Mitgliedsstaat.

4.2. KAPITEL 2 | ERTRAGSEINBEZIEHUNGSREGEL UND UMGEKEHRTE ERTRAGSEINBEZIEHUNGSREGEL (ART. 5– ART. 13)

Die Ertragseinbeziehungsregelung (IIR) sowie die umgekehrte Ertragseinbeziehungsregelung (UTPR) werden in Kapitel 2 geregelt. Die IIR ist auf Unternehmensgewinne niedrigbesteuerten Geschäftseinheiten (Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten) anzuwenden, wenn deren oberste *Muttergesellschaft in der EU ansässig* ist. Zudem auf Gewinne einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft mit Sitz in der EU bzw. einer in Teilbesitz stehenden Muttergesellschaft, wenn die oberste Muttergesellschaft in einem Drittstaat ansässig ist. Dadurch soll vermeiden werden, dass die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten in der EU von der Mutter im Drittstaat berücksichtigt werden.

Um die Souveränität zu gewährleisten, ermöglicht es Art. 10 des Richtlinienentwurfs den Mitgliedstaaten, *optional* eine *nationale Ergänzungsteuer* einzuführen. Trotz des Wahlrechtes wird davon auszugehen sein, dass die Mitgliedstaaten diese Option ziehen werden, da kein Staat zulassen wird, dass ein anderer Staat die in seinem Hoheitsgebiet erwirtschafteten Gewinne besteuert.

Als Ergänzung zur IIR sieht die Richtlinie die Einführung der UTPR vor. Bei Ansässigkeit der obersten Muttergesellschaft in einer Steuerjurisdiktion, welche die *IIR* nicht übernommen hat, unterliegen alle Geschäftseinheiten dieser Muttergesellschaft in jenen Steuerjurisdiktionen der UTPR, die eine anerkennende UTPR-Regel eingeführt haben. Die Richtlinie sieht vor, dass in Fällen, in denen die oberste Muttergesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet außerhalb der EU ansässig ist, das keine anerkannte IIR anwendet, alle Geschäftseinheiten dieser Muttergesellschaft in Steuerhoheitsgebieten mit einer angemessenen UTPR-Regelung dieser UTPR unterliegen.

4.3. KAPITEL 3 | BERECHNUNG DER MASSGEBLICHEN ERTRÄGE ODER VERLUSTE (ART. 14 – ART. 18)

Kapitel 3 beschäftigt sich mit der Ermittlung jener maßgeblichen Gewinne bzw. Verluste, die *Einfluss auf die Ermittlung des effektiven Steuersatzes* haben. Darin ist festgehalten, dass vor Vornahme von Konsolidierungsmaßnahmen eine Anpassung der bilanziellen Nettogewinne- bzw. -verluste der Geschäftseinheit

für das Geschäftsjahr gemäß den Artikeln 15, 16, 17 und 18 zu erfolgen hat.

Die Gewinnermittlung hat auf Grundlage des *Rechnungslegungsstandards* der *obersten Muttergesellschaft* zu erfolgen (wobei auch alle anerkannten und zugelassenen Rechnungslegungsstandards der EU-Mitgliedstaaten zulässig sind).

4.4. KAPITEL 4 | BERECHNUNG DER ANGEPASSTEN ERFASSTEN STEUERN (ART. 19 – ART. 24)

Um die effektive Mindestbesteuerung zu ermitteln, definiert Art. 19 des Richtlinienentwurfs, *welche Steuern konkret zu erfassen sind*. Dazu zählen:

- Steuern, die im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne oder auf ihren Anteil an den Erträgen oder Gewinnen einer Geschäftseinheit, an der sie eine Beteiligung hält, anfallen;
- Steuern auf Gewinnausschüttungen;
- Steuern, die als Ersatz für eine allgemeine Körperschaftsteuer anfallen sowie
- nach Gewinnvorträgen und Eigenkapital bemessene Steuern, einschließlich Steuern, die sowohl auf Einkommens- als auch auf Eigenkapitalbestandteile erhoben werden.

Art. 19 (2) legt ausdrücklich fest, dass Steuern, die im Rahmen der IIR oder der UTPR anfallen, nicht der Grundgesamtheit der erfassten Steuern zuzuordnen sind.

4.5. KAPITEL 5 | ERMITTLUNG DES EFFEKTIVEN STEUERSATZES UND DER ERGÄNZUNGSSTEUER (ART. 25 – ART. 30)

Der effektive Mindeststeuersatz wurde mit 15% festgesetzt. Es handelt sich dabei um einen politischen Kompromiss. Die Ermittlung erfolgt in einem ersten Schritt mittels Division der angepassten, erfassten Steuern der jeweiligen Geschäftseinheiten durch die angepassten Erträge der jeweiligen Geschäftseinheiten.

In einem zweiten Schritt hat eine *Zusammenrechnung je Steuerjurisdiktion („jurisdictional blending“)* zu erfolgen. Der Prozentsatz der Ergänzungsteuer („*top-up tax*“) resultiert aus der Differenz zwischen dem globalen, effektiven Mindeststeuersatz und dem effektiven Steuersatz je Steuerjurisdiktion.

Die im Richtlinienentwurf vorgesehene Freistellung von *substanzbezogenen Erträgen („substance based carve out“)* wird ebenfalls von diesem Betrag abgezogen, um die auf das Steuerhoheitsgebiet bezogene Ergänzungsteuer zu berechnen. Denn der Richtlinienentwurf sieht entsprechend den OECD-Vorschlägen für operativ tätige Unternehmen in Niedrigsteuerländern einen an Lohnkosten und materiellen Wirtschaftsgütern bemessenen Freibetrag vor.

Nach Abzug des Freibetrages erfolgt eine Aufteilung der auf die einzelne Geschäftseinheit entfallenden Ergänzungsteuer

in einer Steuerjurisdiktion auf Grundlage der von der einzelnen Geschäftseinheit in dieser Steuerjurisdiktion erwirtschafteten Erträge.

4.6. KAPITEL 6 | BESONDERE VORSCHRIFTEN FÜR FUSIONEN UND ÜBERNAHMEN (ART. 31 – ART. 35)

Dieses Kapitel enthält Sondervorschriften in Zusammenhang mit Fusionen, Übernahmen, Joint Ventures und *multinationale Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften*.

So ist z.B. geregelt, dass beim Zusammenschluss von Unternehmenseinheiten für die Frage, ob die Umsatzschwelle von 750 Mio. EUR pro Geschäftsjahr überschritten worden ist, ein *Betrachtungszeitraum der letzten vier vorangegangenen Geschäftsjahre* zu berücksichtigen ist. Im umgekehrten Fall, wenn in einer Unternehmensgruppe eine *Spaltung* vorgenommen worden ist, fallen die Unternehmen in den Anwendungsbereich der Richtlinie, wenn im ersten Jahr nach der Spaltung oder in mindestens zwei der vier dem Spaltungsstichtag nachfolgenden Geschäftsjahre der Schwellenwert überschritten wird.

Auch für „*Joint Ventures*“, die nicht oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe sind und deren Ergebnisse nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft einbezogen werden, gelten besondere Regelungen, sofern die oberste Muttergesellschaft direkt oder indirekt eine Beteiligung von mindestens 50% an dem Joint Venture hält. In diesem Fall ist die IIR einerseits auf den der jeweiligen Muttergesellschaft zurechenbaren Anteil anzuwenden, andererseits auch auf Ebene des Joint Ventures selbst, das so behandelt wird, als handle es sich dabei um eine eigene Unternehmensgruppe.

4.7. KAPITEL 7 | REGELUNGEN FÜR STEUERNEUTRALITÄT UND AUSSCHÜTTUNGSSTEUERSYSTEME (ART. 36 – ART. 41)

Kapitel 7 sieht gewisse Wahlrechte sowie besondere Vorschriften für die Ermittlung der Erträge der obersten Muttergesellschaft vor, wenn dieser Rechtsträger eine *steuerlich transparent behandelte Gesellschaft* ist. So werden z.B. die maßgeblichen Erträge einer transparenten Gesellschaft als oberste Muttergesellschaft um jenen Betrag reduziert, der dem Anteilseigner unmittelbar zuzurechnen ist, sofern diese in dessen Händen der Mindestbesteuerung unterliegt.

Unterliegt eine oberste Geschäftseinheit einem *Steuersystem*, das *Dividenden als Betriebsausgabe behandelt*, werden die für die Berechnung der Mindeststeuer relevanten Erträge um einen Betrag gekürzt, den sie als abzugsfähige Dividende innerhalb von 12 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres ausschüttet und der dann im Ausmaß der Mindestbesteuerung erfasst wird.

4.8. KAPITEL 8 | VERWALTUNGSVORSCHRIFTEN (ART. 42 – ART. 43)

Jede Unternehmensgruppe ist verpflichtet die *Ergänzungssteuer („top-up tax“)* bei ihrer Steuerbehörde

zu erklären. Diese Verpflichtung trifft grundsätzlich jede einzelne Geschäftseinheit, sofern nicht bereits die oberste Muttergesellschaft oder eine andere Konzerngesellschaft, die in einem Staat ansässig ist, mit dem die Möglichkeit besteht, Erklärungen über die *Ergänzungssteuer* auszutauschen, dieser Erklärungspflicht nachgekommen ist. Die Erklärung ist innerhalb von 15 Monate nach Ende des Geschäftsjahres abzugeben. Im ersten Anwendungsjahr wird die Frist auf 18 Monate verlängert.

Der Richtlinienentwurf eröffnet multinationalen Unternehmensgruppen verschiedene *Wahlrechte*, die jedes Jahr neu (Art. 15.7., Art. 29.1. und Art. 38.1.) oder nur alle 5 Jahre (Art. 2.3, Art. 15.3, 6, 9, Art. 40.4. und Art. 41.5.) ausgeübt werden können.

In Art. 44 Abs. 2 sieht der EU-Richtlinienvorschlag bei *Versäumnissen der Abgabeder in Art. 42 des Richtlinienvorschlages vorgesehenen Ergänzungssteuererklärung* eine Verwaltungsstrafe von 5% des Umsatzes (!) des jeweiligen Geschäftsjahres vor. Die Sanktion soll allerdings erst verhängt werden, wenn die Geschäftseinheit auch *nicht innerhalb von sechs Monaten* nach einer Mahnung ihren Verpflichtungen nicht nachkommt. Es steht allerdings im Raum, dass diese sehr hohe Sanktion in der Finalfassung der Richtlinie abgeschwächt werden soll.

4.9. KAPITEL 9 | ÜBERGANGBESTIMMUNGEN (ART. 45 – ART. 48)

Bei der Bestimmung des effektiven Steuersatzes für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet sind *latente Steueransprüche und -schulden*, die in den Jahresabschlüssen der Geschäftseinheiten enthalten sind, zum Mindeststeuersatz oder zu dem allenfalls niedrigeren inländischen Steuersatz zu berücksichtigen.

Art. 46 des Richtlinienvorschlags sieht bei der Berechnung der substanzbasierten Freistellung von Erträgen eine Absenkung des Prozentsatzes von 10% im Jahr 2023 auf 5% bis zum Jahr 2033 vor. Art. 47 sieht für multinationale Unternehmensgruppen in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit Ausnahmen von der IIR und UTPR vor, wenn sie über *Geschäftseinheiten in höchstens sechs Steuerhoheitsgebieten* verfügt und die *Summe des Nettobuchwertes der materiellen Vermögenswerte* aller Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe – mit Ausnahme der im Referenzhoheitsgebiet ansässigen Geschäftseinheiten – EUR 50 Mio. nicht übersteigt.

4.10. KAPITEL 10 | ANWENDUNG DER MINDESTBE- STEUERUNG AUF GROSSE INLÄNDISCHE GRUPPEN (ART. 49 – 50)

Art. 49 des Richtlinienentwurfs verpflichtet die Mitgliedstaaten die *Mindestbesteuerung auch auf große inländische Gruppen anzuwenden*. Damit soll eine Gleichstellung von Rechtsträgern, die einer Gruppe mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten angehören, und einer Gruppe mit rein inländischen Tätigkeiten in einem Mitgliedstaat sichergestellt werden (*=Diskriminierungsverbot*).

4.11. KAPITEL 11 | SCHLUSSBESTIMMUNGEN (ART. 51 – ART. 57)

Der Richtlinienentwurf hatte vorgesehen, dass sich die Mitgliedstaaten verpflichten, die Richtlinie bis zum 31.12.2022 in ihr innerstaatliches Recht zu übernehmen und ab 1.1.2023 wirksam werden zu lassen.

Allerdings hat sich der ECOFIN im März 2022 dafür entschieden – anders als in der Modellgesetzgebung der OECD vorgesehen – *den Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2023 Zeit zu geben*, um die Richtlinie in nationales Recht umzusetzen, sodass die Mindestbesteuerung in der EU erst für Wirtschaftsjahre *ab dem 31.12.2023 wirksam werden soll*.

Mitgliedstaaten, in denen nicht mehr als *10 Konzernzentralen* ansässig sind, sollen die Wahl haben, die Regelungen in einem Übergangszeitraum zwischen 31.12.2023 und 31.12.2025 nicht anwenden zu müssen.

5. UNTERSCHIEDE ZU DEN OECD MODEL RULES

Der EU-Richtlinienvorschlag weicht nur in dem Ausmaß von den OECD-Model Rules ab, als das für die Einhaltung der EU-Standards zwingend erforderlich ist. Während auf Grundlage der OECD-Modellgesetzgebung nur multinationale Unternehmensgruppen sowie ausländische Tochtergesellschaften einer obersten Unternehmenseinheit in den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fallen, soll nach dem Richtlinienvorschlag der EU die Mindestbesteuerung auch für *rein nationale Gruppen ohne Auslandsbezug* gelten.

6. DAS VERHÄLTNISS ZU DRITTSTAATEN

6.1. ANSÄSSIGKEIT DER OBERSTEN MUTTERGESELLSCHAFT IN EINEM DRITTSTAAT, DER DEN GLOBALEN MINDESTSTEUERSATZ IHV 15% NICHT EINGEFÜHRT HAT

Es handelt sich um den klassischen Anwendungsfall für die UTPR (siehe Art. 3.27, Art. 11ff), die ein *sekundäres Auffangbecken* zur IIR ist. Dem Mitgliedstaat, in dem eine Geschäftseinheit ansässig ist, kommt das Recht zu, einen Teil der grundsätzlich auf Ebene der obersten Unternehmenseinheit geschuldeten Zusatzsteuer zu erheben, falls Geschäftseinheiten des Konzerns in Staaten ansässig sind, bei denen die Besteuerung *unter dem globalen Mindeststeuerniveau* liegt, die jedoch selbst die IIR nicht eingeführt haben.

Die Berechnung des Anteils der Zusatzsteuer, der im jeweiligen Mitgliedsstaat erhoben werden darf, basiert *auf einen formelbasierten Ansatz* (unter Berücksichtigung der Zahl der Beschäftigten sowie des Buchwerts des Anlagevermögens).

6.2. KEINE UMSETZUNG DER OECD-VORSCHRIFTEN IN DRITTSTAATEN

Die OECD Vorschriften wurden als *„Common Approach“* konzipiert. Dies impliziert, dass die Mitgliedstaaten des OECD/20 Inclusive Framework nicht verpflichtet sind, die Vorschriften zu übernehmen. Sie haben jedoch zu akzeptieren, dass andere Staaten diese Vorschriften zur Mindestbesteuerung anwenden.

7. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Der von der Kommission präsentierte Richtlinienvorschlag ist von den 27 Mitgliedstaaten einstimmig zu beschließen. Anlässlich des letzten Treffens des Rates *„Wirtschaft und Finanzen“* (ECOFIN) am 15.3.2022 wurden – trotz der Ablehnung durch vier Staaten – Fortschritte erzielt und insbesondere das Zugeständnis, die Einführung der globalen Mindestbesteuerung innerhalb der EU um ein Jahr nach hinten zu verschieben, die IIR also ab 1.1.2024 und die UTPR ab 1.1.2025 wirksam werden zu lassen. Anlässlich des Treffens am 5.4.2021 hat Polen allerdings die erforderliche Zustimmung noch verweigert. Der mehr als 60 Seiten umfassende Richtlinientext, in dessen Art. 3 insgesamt 38 (!) dem österreichischen Steuerrecht fremde Begriffe definiert werden, ist in seiner Komplexität einzigartig. Es ist zweifellos notwendig, dass die globale Mindestbesteuerung in möglichst vielen Staaten in international koordinierter Form eingeführt wird. Deren Effektivität wird aber durch das Nebeneinander der globalen Mindestbesteuerung und nationaler Regeln zur Abwehr von Gewinnverlagerungen beeinträchtigt. Insofern bleibt zu hoffen, dass zumindest die österreichische Finanzverwaltung sich legistisch auf das Notwendigste beschränkt und unnötige Regelungen beseitigt, um das für den Wirtschaftsaufschwung erforderliche unternehmensfreundliche Umfeld zu schaffen. ■

- 1 OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- 2 Die "Key Milestones" auf dem Weg zu einer globalen Steuerreform sind im Bericht der OECD/G20 dargestellt. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, July 2021, 13.
- 3 COM(2021) 251, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat - Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, 062132/EU XXVII GP.
- 4 OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint; OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (14.10.2020).
- 5 OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (14.10.2020).
- 6 OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD (20.12.2021).
- 7 OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules [Pillar Two] (14.3.2022).
- 8 OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples (14.3.2022).
- 9 COM(2021) 823, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, 89354/EU XXVII.GP.
- 10 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.11.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 157/49 v. 26.6.2003.
- 11 COM(2021) 251.
- 12 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193, 1 v. 19.7.2016.
- 13 COM(2021) 251.