

Das MinBestG im Überblick

Florian Brugger / Christoph Marchgraber

1. Vorbemerkung

Das MinBestG bringt für Steuerpflichtige (aber auch für die Finanzverwaltung) große Herausforderungen mit sich. Die geplanten Regelungen sind nicht nur inhaltlich komplex, sondern auch insofern herausfordernd, als zu ihrem Verständnis (noch mehr als bisher) interdisziplinäres Know-how aus der Rechnungslegung und dem Steuerrecht benötigt wird. Dieser Beitrag soll zum Einstieg einen kurzen Überblick über die wesentlichen Inhalte und die historischen Hintergründe des MinBestG geben. Das MinBestG ist aber nicht nur intellektuell, sondern auch organisatorisch und prozessual herausfordernd. Multinationale Unternehmensgruppen müssen die geplanten Regelungen innerhalb von kürzester Zeit verstehen, die sich daraus ergebenden Schritte ableiten und setzen, um rechtzeitig „Mindeststeuer-compliant“ sein zu können, sowie ihre Organisation und Prozesse entsprechend adaptieren. Daher wird in weiterer Folge auch auf die praktische Umsetzung eingegangen.

2. Rechtsentwicklung

Das „Zwei-Säulen-Modell“ der OECD hat seinen Ursprung im BEPS-Projekt, das seit fast zehn Jahren¹ sämtliche wesentlichen gesetzlichen Änderungen im Konzernsteuerrecht angestoßen hat. Die darauf zurückzuführenden Regelungen, die in Österreich vor allem in Form der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 10a KStG), der Zinsschranke (§ 12a KStG) und der Vorschriften über hybride Gestaltungen (§ 14 KStG) Eingang in das Körperschaftsteuerrecht gefunden haben, sind nach der Ansicht der OECD noch nicht ausreichend, um die Herausforderungen, die von der Digitalisierung der Wirtschaft sowie der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) ausgehen, für das bestehende Körperschaftsteuersystem zu bewältigen.² Daher wurden Mitte 2019 zwei Säulen vorgestellt, die verbleibende Lücken schließen sollen:³

- Mit Pillar I sollen ein neues System für die Verteilung von Besteuerungsrechten sowie ein neuer steuerlicher Nexus, der nicht mehr an die physische Präsenz im Marktstaat anknüpft, geschaffen werden.
- Der Fokus von Pillar II besteht hingegen darin, „remaining BEPS issues“ zu adressieren, indem eine globale Mindestbesteuerung sichergestellt werden soll.

Bereits das BEPS-Projekt war von einem hohen Tempo geprägt, da die Vorschläge der OECD in beeindruckend kurzer Zeit entwickelt und angesichts ihres mitunter durchaus komplexen Inhalts in so kurzen Zeitabständen veröffentlicht wurden, dass es für interessierte Steuerpraktiker herausfordernd war (und ist), mit diesen Entwicklungen Schritt zu halten. Die OECD hat ihren Arbeitseifer auch im Rahmen des Zwei-Säu-

¹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013).

² OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2019) Tz 5 („remaining BEPS risks and the question of how taxing rights on income generated from cross-border activities in the digital age“).

³ OECD, Programme of Work, Tz 7 („Pillar One focuses on the allocation of taxing rights, and seeks to undertake a coherent and concurrent review of the profit allocation and nexus rules; Pillar Two focuses on the remaining BEPS issues and seeks to develop rules that would provide jurisdictions with a right to ‚tax back‘ where other jurisdictions have not exercised their primary taxing rights or the payment is otherwise subject to low levels of effective taxation“); vgl dazu V. Bendlinger, Minimum Taxation – Ergebnisse der Konsultationen zum GloBE Proposal der OECD, SWI 2020, 16 (16 ff).

len-Modells beibehalten. So wurden bereits im Oktober 2020 die ersten Berichte zur Konzeption von Pillar I⁴ und Pillar II⁵ vorgelegt.⁶ Mitte 2021 folgte das politische Bekenntnis zum Zwei-Säulen-Modell durch die G7⁷ sowie die G20.⁸ Im engen zeitlichen Zusammenhang damit wurden die Eckpfeiler, über die politische Einigung erzielt wurde, von der OECD präsentiert.⁹ Kurz vor Ende 2021 wurden schließlich die OECD-Musterregelungen der zweiten Säule (Pillar II) veröffentlicht.¹⁰ Nur zwei Tage später legte die Europäische Kommission einen darauf basierenden Vorschlag für eine Richtlinie zur Umsetzung dieser Musterregelungen in der EU vor.¹¹ Mitte März 2022 wurde sodann ein Kommentar der OECD zu den Musterregelungen samt illustrativer Beispiele veröffentlicht.¹²

Die zunächst rasche Entwicklung der Regelungen mündete in weiterer Folge in einen schwierigen politischen Prozess. Es fanden vor allem politische Diskussionen über die Verabschiedung des EU-Richtlinienentwurfs statt, die ein besonderes Anliegen der französischen Ratspräsidentschaft gewesen sein dürfte.¹³ Die Verabschiedung scheiterte im ECOFIN zunächst wechselseitig an der Zustimmung Ungarns und Polens.

⁴ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint (2020); vgl dazu *Anderwald*, Vom Ansässigkeitsstaat zum Marktstaat – der Vorschlag der OECD zum Paradigmenwechsel der internationalen Unternehmensbesteuerung, SWI 2021, 248 (248 ff); *Beitl*, Implementierung des neuen Steuerrechts, ÖStZ 2021, 40 (40 ff); *Daurer*, Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Amount A und die formelhafte Gewinnzuordnung, ÖStZ 2021, 24 (24 ff); *Daurer/Turcan*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und das Problem der Doppelberücksichtigung, ÖStZ 2021, 27 (27 ff); *Daurer*, Amount B – Vereinfachte Verrechnungspreisermittlung bei Basis-Marketing- und Vertriebsaktivitäten, ÖStZ 2021, 31 (31 ff); *Schmidjell-Dommes*, Der Geltungsbereich des Pillar One – Scope, ÖStZ 2021, 13 (13 ff); *Orzechowski/Turcan*, Steuerunsicherheit und Streitbeilegung, ÖStZ 2021, 33 (33 ff); *Turcan*, Das Nexus-Konzept (Steuerlicher Anknüpfungspunkt), ÖStZ 2021, 16 (16 ff); *Turcan*, Umsatzzuordnungsregeln (Revenue Sourcing Rules), ÖStZ 2021, 20 (20 ff).

⁵ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint (2020); vgl dazu *Englisch*, GloBE – Der 2020 Blueprint für eine internationale effektive Mindeststeuer, FR 2021, 1 (1 ff); *Hey*, The 2020 Pillar Two Blueprint: What Can the GloBE Income Inclusion Rule Do That CFC Legislation Can't Do? *Intertax* 2021, 7 (7 ff); *Jirousek*, Pillar Two – Die subject to tax rule (STTR), ÖStZ 2021, 55 (55 ff); *Riedler*, Pillar Two – Die Global Anti-Base Erosion (GloBE)-Regeln als Konzept einer Mindestbesteuerung internationaler Konzerne, ÖStZ 2021, 42 (42 ff); *Schwarz*, Report on Pillar Two Blueprint – Endlich mehr Klarheit zur Income Inclusion Rule und zur Switch-Over-Klausel, IStR 2021, 158 (159 ff).

⁶ Vgl dazu S. *Bendlinger*, Die G20 beschließen eine neue Weltsteuerordnung ab 2023, VWT 2021, 282 (282 ff); *Mayr*, Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Die beiden Blueprints als Grundlage für die angestrebte finale Einigung, ÖStZ 2021, 6 (6 ff); *Wolf*, Eine Analyse der ökonomischen Wirkungsabschätzung, ÖStZ 2021, 9 (9 ff).

⁷ G7 Finance Ministers and Central Bank Governors, Communiqué (5. 6. 2021).

⁸ G20, G20 Rome Leader's Declaration (31. 10. 2021) Rz 32.

⁹ OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy (2021); vgl dazu S. *Bendlinger*, Das internationale Steuerrecht wird neu geschrieben – Eckdaten des Zwei-Säulen-Konzepts der OECD, SWI 2021, 554 (554 ff); *Fehling/Koch*, Einigung beim Zwei-Säulen-Projekt – die Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, IStR 2021, 561 (561 ff); *Mayr*, Die Eckwerte der globalen Steuerreform, RdW 2021, 503 (503 ff); *Riedler*, Globale Mindeststeuer: Einigung auf Ebene der OECD, SWK 20/21/2021, 1034 (1034 ff); *Schmidjell-Dommes/S. Bendlinger*, Update zum internationalen Steuerrecht – die Highlights, RdW 2021, 802 (802 ff); *Verlinden/van West/de Baets*, Recent Developments on the Two-Pillar Approach, TPI 2021, 236 (236 ff).

¹⁰ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (2021); vgl dazu *Benecke/Rieck*, Pillar Two: Zwischen Oktober-2020-Blau-pause und Oktober-2021-Ergebnissen, IStR 2021, 692 (692 ff); V. *Bendlinger*, Die OECD Model Rules für ein globales Mindestbesteuerungsregime, SWI 2022, 2 (2 ff).

¹¹ European Commission, Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, COM(2021) 823 final (22. 12. 2021).

¹² OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (2022); OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples (2022).

¹³ Die französische Ratspräsidentschaft hat im Vorfeld des ECOFIN-Meetings am 15. 3. 2022 einen ersten und am 28. 3. 2022 einen zweiten Kompromisstext vorgelegt.

Schlussendlich wurde die erforderliche Einstimmigkeit jedoch erzielt, und eine angepasste Version des Richtlinienvorschlags wurde verabschiedet.¹⁴

Die Richtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten, die Pillar-II-Regelungen bis Ende 2023 im nationalen Recht umzusetzen und sie für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. 12. 2023 beginnen, anzuwenden. Österreich ist dieser Verpflichtung mit dem Mindestbesteuerungsreformgesetz¹⁵ nachgekommen, das am 30. 12. 2023 (und damit gerade noch rechtzeitig vor dem mit 31. 12. 2023 angeordneten Inkrafttreten des MinBestG) im BGBl kundgemacht wurde.¹⁶

3. Die Eckpunkte der Mindeststeuer

Anwendungsbereich: Die Mindeststeuer soll bei Konzernen mit weltweiten Umsätzen von mindestens 750 Mio Euro sicherstellen, dass diese in allen Staaten, in denen sie tätig sind, einer effektiven Steuerbelastung von mindestens 15 % unterliegen. Zu diesem Zweck wird zunächst der Effektivsteuersatz sämtlicher in einem Steuerhoheitsgebiet ansässiger Geschäftseinheiten¹⁷ ermittelt und mit dem Mindeststeuersatz von 15 % verglichen. Liegt der Effektivsteuersatz unter dem Mindeststeuersatz, wird unter Umständen eine Ergänzungssteuer erhoben, die für das Erreichen der Mindestbesteuerung erforderlich ist.

Effektivsteuersatz: Der Effektivsteuersatz ergibt sich durch das Verhältnis des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern und des Mindeststeuer-Nettogewinns sämtlicher demselben Steuerhoheitsgebiet zuordenbarer Geschäftseinheiten.¹⁸ Demnach sind für jede Geschäftseinheit zwei Beträge (Mindeststeuer-Gewinn/-Verlust, angepasste erfasste Steuern) zu ermitteln. Ausgangsbasis sind bei jeder einzelnen Geschäftseinheit zum einen (für den Mindeststeuer-Gewinn/-Verlust) ihr Jahresüberschuss/-fehlbetrag für das Geschäftsjahr¹⁹ unter Anwendung des bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandards vor der Konsolidierung gruppeninterner Transaktionen (§ 14 Abs 1 Satz 1 MinBestG) und zum anderen (für die angepassten erfassten Steuern) die in diesem Jahresüberschuss/-fehlbetrag enthaltenen laufenden und latenten Steuern (§ 38 Abs 1 MinBestG und § 42 Abs 1 MinBestG). Anders als im Ertragsteuerrecht wird daher nicht an den Einzelabschluss angeknüpft, sondern es ist der Rechnungslegungsstandard des Konzernabschlusses maßgeblich. Damit kommt zukünftig insbesondere den IFRS eine größere steuerliche Bedeutung zu.²⁰

¹⁴ 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 ff.

¹⁵ BGBl I 2023/187. Zusätzlich zur Einführung des MinBestG sieht das MinBestRefG auch flankierende Änderungen der BAO und des UGB vor.

¹⁶ Zum Ministerialentwurf vgl. *Schlicher*, Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Österreich: Der Begutachtungsentwurf des MinBestG im Überblick, RWZ 2023, 297 (297 ff); *Schlager*, Neues „Mindestbesteuerungsgesetz“ in Begutachtung, SWK 28/2023, 1082 (1082 ff).

¹⁷ Dabei handelt es sich um einen MinBestG-spezifischen Begriff, der losgelöst von der Steuerschuldnerschaft im Ertragsteuerrecht ist (vgl. *V. Bendlinger*, The OECD's Global Minimum Tax and Its Implementation in EU Law [2023] 45 ff). Bestimmte Geschäftseinheiten (zB Joint Ventures iSd § 61 MinBestG, im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten iSd § 51 MinBestG) sind getrennt von den anderen Geschäftseinheiten desselben Steuerhoheitsgebiets zu betrachten (vgl. *V. Bendlinger*, The OECD's Global Minimum Tax and Its Implementation in EU Law, 89 ff).

¹⁸ Im Falle eines Mindeststeuer-Nettoverlusts kann kein Effektivsteuersatz berechnet werden. Dennoch kann gemäß § 41 MinBestG eine Ergänzungssteuer anfallen, die allerdings anders berechnet wird.

¹⁹ Maßgebend ist nicht das Geschäftsjahr der jeweiligen Geschäftseinheit, sondern gemäß § 2 Z 7 MinBestG jenes, für den die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe ihren Konzernabschluss erstellt oder, wenn die oberste Muttergesellschaft keinen Konzernabschluss erstellt, das Kalenderjahr.

²⁰ Vgl. *Eberhartinger/Winkler*, Pillar One & Pillar Two: Die Internationalisierung der umgekehrten Maßgeblichkeit? RWZ 2022, 145 (147 ff); *Plott/Vaishor/Zöchling*, Befreiender IFRS-Jahresabschluss und Steuern, RWZ 2023, 64 (64 ff).

Mehr-Weniger-Rechnungen und Re-Allokation: Ähnlich zum Ertragsteuerrecht sind ausgehend vom Jahresüberschuss/-fehlbetrag Anpassungen (die auch als Mehr-Weniger-Rechnungen bezeichnet werden können) vorzunehmen, die in § 15 MinBestG überblicksmäßig zusammengefasst sind.²¹ Auch die laufenden und latenten Steuern sind nach Maßgabe der §§ 38 ff MinBestG zu adaptieren.²² Zum Teil bedarf es auch einer Re-Allokation des Jahresüberschusses/-fehlbetrags sowie der laufenden und latenten Steuern, insbesondere wenn der bilanzielle Ausweis bei einem vom Steuerschuldner abweichenden Rechtsträger erfolgt (zB im Falle von transparenten Rechtsträgern²³ oder Betriebsstätten²⁴).

Übergewinn als Bemessungsgrundlage: Wurden für jede Geschäftseinheit der Mindeststeuer-Gewinn/-Verlust sowie die angepassten erfassten Steuern ermittelt, werden die jeweiligen Beträge aller Geschäftseinheiten desselben Steuerhoheitsgebiets addiert, und die jeweiligen Summen ins Verhältnis gesetzt, um den Effektivsteuersatz zu ermitteln. Liegt dieser unter 15 %, muss ein Übergewinn ermittelt werden. Zu diesem Zweck wird der Mindeststeuer-Nettogewinn um einen Substanzfreibetrag reduziert, der sich aus der Summe aus 5 % der länderweisen Lohnkosten und 5 % der länderweisen durchschnittlichen Buchwerte körperlicher Wirtschaftsgüter ergibt, wobei die Prozentsätze während einer Übergangsphase von zehn Jahren höher ausfallen.²⁵ Liegt ein (positiver) Übergewinn vor, wird dieser mit der Differenz zwischen dem Effektivsteuersatz und dem Mindeststeuersatz multipliziert, woraus sich der Ergänzungssteuerbetrag für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet ergibt.

Erhebungsformen: Die Erhebung erfolgt mittels unterschiedlicher Erhebungsformen:²⁶ einer Nationalen Ergänzungssteuer (NES), einer Primär-Ergänzungssteuer (PES) und einer Sekundär-Ergänzungssteuer (SES). Ganz allgemein handelt es sich bei der NES um die Erhebungsform, die von jenem Steuerhoheitsgebiet angewendet wird, für das sich der Ergänzungssteuerbetrag ergibt. Erhebt dieses Steuerhoheitsgebiet keine Ergänzungssteuer, ermöglicht es die PES (vergleichbar einer Hinzurechnungsbesteuerung) jenen Steuerhoheitsgebieten, in denen Muttergesellschaften der niedrigbesteuerten Geschäftseinheiten ansässig sind, die Ergänzungssteuer „ersatzweise“ zu erheben. Wird mittels NES und PES nicht der gesamte Ergänzungssteuerbetrag erhoben, kann der verbleibende Betrag anteilig von jenen Steuerhoheitsgebieten erhoben werden, die eine SES vorsehen und in denen sich Geschäftseinheiten der jeweiligen Unternehmensgruppe befinden. Die Mechanik der SES führt dazu, dass die Mindeststeuer jedenfalls erhoben wird, sofern sich zumindest eine Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet befindet, in der die SES implementiert ist.

Berichtspflichten: Administrativ ist für Zwecke der Mindeststeuer gemäß § 69 Abs 1 MinBestG zukünftig pro Jahr (gemäß § 72 Abs 1 MinBestG spätestens fünfzehn Monate²⁷ nach Ablauf des Geschäftsjahres) ein Mindeststeuerbericht zu erstellen und (in Österreich) beim Finanzamt für Großbetriebe einzureichen.²⁸ Diese Verpflichtung trifft grund-

²¹ Vgl *Brugger/Melcher/Wosak*, Globale Mindestbesteuerung: Ermittlung des GloBE-Einkommens, SWK 13/14/2022, 596 ff.

²² Vgl *Brugger/Melcher/Wosak*, Globale Mindestbesteuerung: Ermittlung des GloBE-Steueraufwands, SWK 15/2022, 657 ff.

²³ Vgl *Marchgraber*, Transparente Rechtsträger in der Globalen Mindestbesteuerung, SWK 22/2023, 903 ff.

²⁴ Vgl *S. Bendlinger*, Betriebsstätten im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung, SWI 2023, 4 ff.

²⁵ Vgl *Höchtl/Dolezel*, Globale Mindestbesteuerung: Erhöhte Anreize zu Steuergestaltungen durch Substanzausnahme? TPI 2023, 58 ff.

²⁶ Vgl *Marchgraber*, Die Erhebungsformen der Globalen Mindestbesteuerung, SWK 6/2023, 337 ff.

²⁷ Für das Übergangsjahr beträgt die Frist hingegen 18 Monate (§ 72 Abs 2 MinBestG).

²⁸ Der Inhalt des Mindeststeuerberichts ist in § 73 MinBestG derzeit nur rudimentär geregelt. Die OECD hat konkretere Vorstellungen dazu bereits veröffentlicht (<https://www.oecd.org/tax/beps/globe-information-return-pillar-two.pdf>), und in § 79 Abs 1 MinBestG findet sich eine Verordnungsermächtigung, sodass nähere Details erst im Wege einer Verordnung geregelt werden.

sätzlich jede einzelne Geschäftseinheit. Österreichische Geschäftseinheiten haben jedoch gemäß § 69 Abs 2 MinBestG die Möglichkeit, die Verpflichtung zur Einreichung eines Mindeststeuerberichts gemeinsam auf eine andere in Österreich gelegene Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe zu übertragen. Zudem entfällt diese Verpflichtung gemäß § 70 Abs 1 MinBestG generell, wenn die oberste Muttergesellschaft oder eine alternativ nominierte Geschäftseinheit in ihrem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet einen Mindeststeuerbericht eingereicht hat und ein bilaterales oder multilaterales Abkommen besteht, das eine Verpflichtung zum grenzüberschreitenden automatischen Austausch von jährlichen Mindeststeuerberichten enthält. In diesem Fall besteht lediglich eine Mitteilungspflicht an das Finanzamt für Großbetriebe (§ 70 Abs 2 MinBestG).

(Temporäre) Vereinfachungen: Das MinBestG ist gemäß § 84 Abs 2 MinBestG auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 31. 12. 2023 beginnen. Insofern besteht grundsätzlich nur wenig Zeit, um sich mit den Regelungen vertraut zu machen und die intern erforderlichen Umsetzungsschritte zu setzen.²⁹ Angesichts der damit einhergehenden Herausforderungen finden sich in den §§ 52 ff MinBestG sogenannte Safe-Harbour-Regelungen,³⁰ die den betroffenen Unternehmensgruppen bestimmte Vereinfachungen erlauben. In der Anfangszeit ist vor allem der in § 55 MinBestG geregelte temporäre CbCR-Safe-Harbour von praktischem Interesse.³¹ Demnach ist eine Berechnung des Ergänzungssteuersatzes für ein Steuerhoheitsgebiet nicht erforderlich, wenn einer von drei alternativen Tests erfüllt wird:

- **De-minimis-Test:** Betragen die dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet zuordenbaren Erträge laut CbCR³² weniger als 10 Mio Euro und die dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet zuordenbaren Vorsteuergewinne oder -verluste laut CbCR³³ weniger als 1 Mio Euro, ist dieser Test erfüllt.
- **Effektivsteuersatztest:** Es ist das Verhältnis zwischen dem dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet zuordenbaren (qualifizierten) Steueraufwand laut Rechnungslegung³⁴ einerseits und dem Vorsteuergewinn oder -verlust laut CbCR³⁵ andererseits zu bilden. Beträgt die sich daraus ergebende Effektivsteuerbelastung mindestens 15 % (für 2023 und 2024), 16 % (für 2025) bzw 17 % (für 2026), ist der Effektivsteuersatztest erfüllt.
- **Routinegewinntest:** Entspricht der im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet erzielte Vorsteuergewinn laut CbCR³⁶ maximal dem Substanzfreibetrag gemäß § 48 MinBestG, ist der Routinegewinntest erfüllt.

²⁹ Zu Umsetzungsüberlegungen vgl. *Zöchling/Marchgraber*, Globale Mindestbesteuerung: Ausblick und Umsetzungsüberlegungen, SWK 17/2022, 728 ff; *Wieder/Heiduschka*, Umsetzung von Pillar II aus Sicht des Unternehmens, CFOaktuell 2023, 217 ff; *Luka/Miklos*, Globale Mindestbesteuerung (Pillar II): Umsetzung in Österreich und praktische Implikationen, SWI 2024, 3 ff.

³⁰ In einem rechtlichen Kontext wird der Begriff „Safe Harbour“ allgemein für Vorschriften verwendet, die es bei Einhaltung der vorgegebenen Bedingungen ermöglichen, andernfalls einzuhaltende rechtliche Verpflichtungen zu ignorieren.

³¹ Vgl. *S. Bendlinger*, Globale Mindestbesteuerung und Safe Harbours, SWI 2023, 198 ff; *Frank/Plansky*, Globale Mindestbesteuerung – Erleichterungen im Übergangszeitraum, taxlex 2023, 164 ff; *Hofstätter*, Transitional CbCR Safe Harbour für Pillar II: Aufwertung der länderbezogenen Berichterstattung? TPI 2023, 28 ff; *Marchgraber*, Die Safe Harbours der Globalen Mindestbesteuerung, SWK 9/2023, 460 ff.

³² Diese sind gemäß § 55 Abs 1 Z 1 lit a MinBestG um „Erträge von zum Verkauf stehenden Einheiten, die nicht im qualifizierten länderbezogenen Bericht erfasst sind“, zu erhöhen.

³³ Dieser ist um „einen nicht realisierten Nettoverlust aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert“ zu erhöhen. Dabei handelt es sich gemäß § 55 Abs 3 Z 2 MinBestG um „die Summe aller Verluste, verringert um etwaige Gewinne, die auf einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts von Eigenkapitalbeteiligungen (§ 2 Z 23), die keine Portfoliobeteiligungen (§ 17 Abs. 2 Z 1 erster Teilstrich) darstellen, beruhen. Dies gilt nur, wenn dieser 50 000 000 Euro insgesamt für ein Steuerhoheitsgebiet übersteigt.“

³⁴ Gemäß § 55 Abs 1 Z 2 lit a MinBestG ist der „in der qualifizierten Finanzberichterstattung der Unternehmensgruppe auszuweisende Ertragsteueraufwand, nach Bereinigung um alle nicht erfassten Steuern und unsichere Steuerpositionen“, heranzuziehen.

³⁵ Vgl. FN 33.

³⁶ Vgl. FN 33.

Aufgrund der Anknüpfung an CbCR-Daten sind die Berechnungen des temporären CbCR-Safe-Harbour wesentlich einfacher vorzunehmen als jene für den Effektivsteuersatz. Erfüllt eine Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet einen der drei Tests, wird der Ergänzungssteuerbetrag gemäß § 52 Abs 1 MinBestG auf null reduziert. Durch den temporären CbCR-Safe-Harbour kann daher eine andernfalls drohende Mindeststeuer vermieden werden. Für die Praxis noch entscheidend ist jedoch, dass mit dem temporären CbCR-Safe Harbour ein Zeitgewinn einhergeht. Solange nämlich einer der drei Tests erfüllt ist, müssen für das betreffende Steuerhoheitsgebiet die komplexen und mit hohem Vorbereitungsaufwand einhergehenden Berechnungen des Effektivsteuersatzes nicht vorgenommen werden. Allerdings kann der temporäre CbCR-Safe Harbour gemäß § 55 Abs 1 Satz 1 MinBestG nur „[f]ür Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31. Dezember 2026 beginnen, aber vor dem 1. Juli 2028 enden (Übergangszeitraum)“, in Anspruch genommen werden und bietet damit – wenn überhaupt³⁷ – nur eine temporäre Erleichterung.

4. Praktische Erwägungen für betroffene Konzerne

4.1. Vorbereitungsphase

Die Regelungen des MinBestG unterscheiden sich signifikant vom bisherigen österreichischen Körperschaftsteuersystem. Zum einen ist die Ausgangsbasis nicht das nationale Unternehmensrecht, sondern der Rechnungslegungsstandard, der dem Konzernabschluss zugrunde liegt. Dabei kann es sich zwar im Einzelfall um das UGB handeln. Typischerweise wird als Ausgangsbasis aber IFRS heranzuziehen sein. Zum anderen ist mit einem beträchtlichen Arbeitsaufwand zu rechnen, um den effektiven Steuersatz ermitteln zu können. Dieser fällt unabhängig davon an, ob sich im Ergebnis überhaupt eine Ergänzungssteuer ergibt. Aufgrund der jährlich einzureichenden Erklärungen (und vorbehaltlich etwaiger Erleichterungen, die sich womöglich noch durch das OECD Implementation Framework ergeben) sind die Berechnungen nämlich jedenfalls vorzunehmen.

Unternehmen stehen vor diesem Hintergrund vor mehreren Herausforderungen, die es in kurzer Zeit (möglicherweise noch im Jahr 2024) zu bewältigen gilt: Zunächst liegt es wohl an der Steuerabteilung eines Unternehmens, eine inhaltliche Analyse vorzunehmen, sich also mit den Regelungen des MinBestG im Detail auseinanderzusetzen und ein Verständnis für die Funktionsweise und die erforderlichen Daten zu bekommen. Basierend darauf macht es Sinn, eine Betroffenheitsanalyse (zB für besonders gefährdete Jurisdiktionen) durchzuführen, also im Wege vereinfachter Berechnungen zu analysieren, ob eine Gefahr besteht, dass eine Ergänzungssteuer anfällt. Ist dies der Fall, sollten die Ursachen analysiert und überlegt werden, ob es Wege (zB Restrukturierungen, Bilanzpolitik etc) gibt, die Ergänzungssteuer zu vermeiden. Daran anschließend sollte die interne Kommunikation folgen. Dabei bietet es sich an, abteilungsübergreifend mit Kolleginnen und Kollegen aus den Bereichen (Konzern-)Rechnungslegung, Steuern und IT abzuklären, wo welche Verantwortlichkeiten iZm der Mindeststeuer liegen, ob die Administration mit den verfügbaren Ressourcen bewältigbar ist, ob zusätzliche Mitarbeiter (und, wenn ja, in welchem Bereich) benötigt werden, inwieweit externer Beratungsbedarf besteht und ob/wie die Berechnungen iZm dem MinBestG im IT-System (zB durch einen eigenen Mindeststeuer-Ledger)³⁸ abgebildet werden

³⁷ Mit kritischen Überlegungen vgl *Marchgraber*, SWK 9/2023, 460 (462 f).

³⁸ Faktisch ergibt sich durch die Regelungen des MinBestG immerhin eine zusätzliche (neben IFRS, UGB und gegebenenfalls auch Steuerrecht hinzutretende) Gewinn- und Steuerermittlung. Vgl *Eberhartinger/Winkler*, RWZ 2022, 145 (152); *Hierstetter*, Pillar Two Blueprint – Eine erste Bewertung der GloBE-Vorschläge zu einer globalen Mindestbesteuerung, IStR 2020, 874 (880).

können. Im nächsten Schritt gilt es, die Geschäftsführung bzw den Vorstand zu informieren. Selbst wenn die Betroffenheitsanalyse ergibt, dass die Mindeststeuer zu keinem zusätzlichen Steueraufwand führen sollte, ist diese bzw dieser in Bezug auf den zweifellos zu erwartenden Verwaltungsaufwand und die damit einhergehenden Kosten sowie den zusätzlichen Ressourcenbedarf zu sensibilisieren.

4.2. Implementierungsphase

Im nächsten Schritt folgt die Implementierung, bei der sich diverse Herausforderungen stellen können. So ist zB als Ausgangsbasis auf Einzelgesellschaftsebene die jeweilige Handelsbilanz II heranzuziehen. In manchen Fällen ist eine einem vollwertigen Einzelabschluss entsprechende Handelsbilanz II aber womöglich gar nicht vorhanden, weil zB erforderliche Buchungen zur Anpassung an die Rechnungslegungsgrundsätze der obersten Muttergesellschaft nicht bereits in der Handelsbilanz II der jeweiligen Geschäftseinheit, sondern erst in einem späteren Schritt auf Konzernebene vorgenommen werden.³⁹ Insofern kann es daher Handlungsbedarf geben, um zu einer „vollwertigen“ Handelsbilanz II zu gelangen. Alternativ lässt es § 14 Abs 2 MinBestG zwar zu, einen Einzelabschluss als Grundlage heranzuziehen, der auf Basis eines vom Konzernabschluss abweichenden Rechnungslegungsstandards erstellt wurde. Dies setzt jedoch voraus, dass die Finanzbuchhaltung auf diesen Standards basiert, die enthaltenen Informationen zuverlässig sind und permanente Differenzen im Vergleich zum Konzernrechnungslegungsrecht angepasst werden, wenn sie betragsmäßig 1 Mio Euro übersteigen. Darüber hinaus muss das Abstellen auf den Konzernrechnungslegungsstandard unverhältnismäßig sein. Die OECD nennt als Beispiel dafür Fälle, in denen eine Konzernübernahme stattgefunden hat, die neu erworbenen Gesellschaften bislang nach einem anderen Rechnungslegungsstandard bilanziert haben und die Umstellung noch nicht vollständig abgeschlossen ist.⁴⁰ Es ist daher zu vermuten, dass eine Unverhältnismäßigkeit nur in wenigen Fällen vorliegen wird.

Zahlreiche Detaildaten können aber ohnehin nicht einer (vollwertigen) Handelsbilanz II entnommen werden, sodass es für die Datenbeschaffung eines Rückgriffs auf Reportingdaten⁴¹ oder andere (Vor-)Systeme bedarf. Teilweise wird es auch erforderlich sein, Daten mittels zB Fragebögen zu erheben. Zu bedenken ist auch, dass sämtliche Daten vorhanden sein werden, aber womöglich nicht immer in jener Form, wie sie für das MinBestG benötigt werden. Daher ist mitunter auch eine Datenaufbereitung erforderlich. In diesem Zusammenhang sollte überlegt werden, ob es Sinn macht, neue Konten anzulegen, um die Daten zukünftig einfacher verfügbar zu machen, oder welche anderen Wege es gibt, die Datenaufbereitung zu systematisieren oder gar zu automatisieren. Beim Thema Datenbeschaffung und -aufbereitung ist auch zu überlegen, wie die Mindeststeuer in den bereits existierenden Reportingprozess integriert werden kann.

4.3. Anwendungsphase

Gemäß § 72 Abs 2 MinBestG ist der erste Mindeststeuerbericht spätestens 18 Monate nach Ablauf jenes Geschäftsjahres einzureichen, in dem eine Unternehmensgruppe in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet in den Anwendungsbereich der Mindeststeuer fällt, ohne die De-minimis-Ausnahme gemäß § 50 MinBestG oder den temporären CbCR-Safe-Harbour nach Maßgabe der §§ 55 und 56 MinBestG in Anspruch zu nehmen (oder nehmen zu können). Praktisch könnte daher in vielen Fällen der 31. 6. 2026 die

³⁹ Vgl *Brugger/Melcher/Wosak*, SWK 13/14/2022, 596 (597 f).

⁴⁰ *OECD*, Commentary to the GloBE Model Rules, Art 3 Tz 13.

⁴¹ Dabei muss es sich nicht zwangsläufig um das Reporting-Package für Rechnungslegungszwecke handeln. Daten können unter Umständen auch aus dem CbC-Report entnommen werden.

erste steuerliche Deadline iZm dem MinBestG sein. Allerdings wird sich die Mindestbesteuerung auch auf die Finanzberichterstattung auswirken; zum einen in jenen Fällen, in denen mit einer Ergänzungssteuer zu rechnen ist, sodass es einer entsprechenden Erhöhung des Steueraufwands bedarf, zum anderen kann es aber auch zu Nachfragen von Stakeholdern oder der Öffentlichkeit kommen, wie ein Konzern mit dem Thema GloBE/Pillar II umgeht. Konzerne, die zur Quartalsberichterstattung verpflichtet sind, werden daher bereits zum Ende des ersten Quartals 2024 gut aufgestellt sein müssen.

5. Ausblick

Das MinBestG ist nicht nur ein völlig neuartiges und auf den ersten Blick ungewohntes Steuerregime, sondern auch insofern ein Novum im österreichischen Ertragsteuerrecht, als es nahezu ausschließlich auf einer EU-Richtlinie basiert, die wiederum der Umsetzung eines Vorschlags der OECD dient,⁴² weshalb sich nur wenige Abweichungen zu diesem Vorschlag finden.⁴³

Die OECD-Musterregelungen wurden trotz ihrer erheblichen Komplexität in verhältnismäßig kurzer Zeit erarbeitet. Es ist daher wenig überraschend, dass die OECD seit ihrer Veröffentlichung bemüht ist, praktische Problemfelder und an sie herangetragene Fragestellungen im Wege von Ergänzungen und Klarstellungen zu beantworten. Zu diesem Zweck wurden seither bereits mehrere Leitlinien veröffentlicht,⁴⁴ deren Grundlage sich in Art 8.3 OECD-Musterregelungen findet: „*The tax administration [...] shall, subject to any requirements of domestic law, apply the GloBE Rules in accordance with any Agreed Administrative Guidance.*“ Diese Leitlinien wurden – soweit bereits bekannt – im MinBestG berücksichtigt. Der Gesetzgeber musste dabei und muss auch zukünftig prüfen, ob die von der OECD getroffenen Aussagen und Empfehlungen im Einklang mit der EU-Richtlinie stehen. In dieser findet sich lediglich in der Präambel ein Hinweis, in dem festgehalten wird, dass Veröffentlichungen der OECD iZm Pillar II „[b]ei der Umsetzung dieser Richtlinie [...] – soweit diese Quellen mit dieser Richtlinie und dem Unionsrecht vereinbar sind – zu Illustrations- oder Auslegungszwecken heranziehen [sind], um so eine einheitliche Anwendung in allen Mitgliedstaaten zu gewährleisten“.⁴⁵ In den bisher veröffentlichten OECD-Leitlinien finden sich allerdings auch Vorschläge, die sich aus dem Wortlaut der EU-Richtlinie nicht ableiten lassen. Dies betrifft zB das in § 18 Abs 4 MinBestG umgesetzte Wahlrecht, steuerwirksame Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns/-Verlusts zu berücksichtigen, oder das in § 41 Abs 4 MinBestG umgesetzte Wahlrecht, einen zusätzlichen Ergänzungssteuerbetrag bei fehlendem Mindeststeuer-Nettogewinn vorzutragen. Da die Europäische Kommission verlautbart hat, die OECD-Leitlinien vom Februar und vom Juli 2023 als mit der EU-Richtlinie kompatibel anzusehen,⁴⁶ musste der Gesetzgeber wenig Bedenken hinsichtlich deren Kompatibilität mit der EU-Richtlinie haben. Immerhin ist nicht damit zu rechnen, dass Mitgliedstaaten, die zur Umsetzung der bisherigen OECD-Leitlinien innerstaatlich Regelungen vorsehen, die keine explizite Grundlage in der EU-Richtlinie haben, ein Vertragsverletzungsverfahren droht.

⁴² Siehe <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

⁴³ Zur Ausdehnung auf große inländische Gruppen vgl zB V. Bendlinger, The OECD's Global Minimum Tax and Its Implementation in EU Law, 37 ff.

⁴⁴ Siehe <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

⁴⁵ Vgl dazu V. Bendlinger, The OECD's Global Minimum Tax and Its Implementation in EU Law, 36.

⁴⁶ *Council of the European Union*, Item Note, Doc 14732/1/23, REV 1, LIMITE, FISC 241, ECOFIN 1095 (30. 10. 2023) Annex II.

Im Dezember 2023 wurde von der OECD bereits eine neue Leitlinie veröffentlicht, die sich weiteren Einzelfragen widmet. Die nächste Leitlinie ist dem Vernehmen nach bereits in Arbeit. Zudem hat die Europäische Kommission FAQs betreffend die EU-Richtlinie publiziert.⁴⁷ Es ist zu erwarten, dass sich auch die österreichische Finanzverwaltung und das Schrifttum dem MinBestG vermehrt widmen werden. Betroffene Unternehmen sollten sich daher möglichst rasch mit dem MinBestG vertraut machen, um auch all diese aktuellen Entwicklungen verfolgen und die effizientesten Entscheidungen iZm der Vorbereitung auf das MinBestG treffen zu können.

⁴⁷ Siehe <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-12/20231222%20Pillar%20%20technical%20FAQ.pdf>.