

## Entwurf

### Erläuterungen

#### I. Allgemeiner Teil

##### Hauptgesichtspunkte des Entwurfes:

Dieses Bundesgesetz soll die Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. Nr. L 328 vom 22.12.2022 S. 1, berichtigt in ABl. L 13 vom 16.1.2023, S. 9, (in der Folge: „Richtlinie“) in nationales Recht umsetzen.

Die Richtlinie basiert auf den im Dezember 2021 veröffentlichten sog. GloBE-Mustervorschriften (Säule 2) der OECD bezüglich die steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft („*Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*“). Die GloBE-Mustervorschriften sind detaillierte Regeln zur Umsetzung der Reform des internationalen Steuersystems zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung von Geschäftsmodellen. Im Rahmen des sog. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, einem bei der OECD angesiedelten Gremium wurde hierfür ein sog. 2-Säulen-Modell erarbeitet. Säule 1 (Pillar One) betrifft die Umverteilung von Besteuerungsrechten multinationaler Unternehmensgruppen, Säule 2 (Pillar Two) die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen. Auf dieses 2-Säulen-Modell haben sich im Oktober 2021 137 Länder und Gebiete im Rahmen des Inclusive Framework politisch geeinigt; mittlerweile gehören diesem Gremium bereits 143 Staaten an, wobei 138 davon dem 2-Säulen-Modell zugestimmt haben.

Mit der globalen Mindestbesteuerung soll allgemein sichergestellt werden, dass multinationale Unternehmensgruppen mit Konzernumsätzen von mindestens 750 000 000 Euro weltweit einer effektiven Steuerbelastung von mindestens 15 % unterliegen. Sofern in einem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Unternehmensgruppe tätig ist, der länderweise für die Unternehmensgruppe berechnete Effektivsteuersatz den Mindeststeuersatz von 15% unterschreitet, erfolgt im Rahmen der GloBE-Mustervorschriften die Einhebung sogenannter Ergänzungssteuern, um eine Anhebung des effektiven Besteuerungsniveaus auf 15% sicherzustellen. Dabei handelt es sich um zwei zusammenhängende Regelungen – die Primär-Ergänzungssteuer (PES) und die Sekundär-Ergänzungssteuer (SES). Die PES soll dabei von einer Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe angewendet werden, wenn eine ausländische Tochtergesellschaft niedrigbesteuert ist. Die SES dient als Auffangmechanismus für die PES, indem ein nicht über die PES bei einer Muttergesellschaft erhobener Ergänzungssteuerbetrag bei anderen Gesellschaften der Unternehmensgruppe erhoben wird. Zusätzlich zur Erhebung der Mindeststeuer im Wege der PES und SES besteht die Möglichkeit der Einführung einer nationalen Ergänzungssteuer (NES). Diese bewirkt, dass – im Unterschied zur PES und SES – die Mindeststeuer von jenem Staat selbst erhoben wird, in dem die effektive Steuerbelastung der Unternehmensgruppe in Bezug auf die dort gelegenen Geschäftseinheiten unter dem Mindeststeuersatz liegt.

Letztlich soll durch die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung der Großteil der Vorteile, die eine Gewinnverlagerung in Steuerhoheitsgebiete ohne oder mit sehr niedriger Besteuerung mit sich bringt, abgeschafft werden, wodurch gleiche Wettbewerbsbedingungen für Unternehmen weltweit geschaffen und Steuereinnahmen besser abgesichert werden (vgl. Erwägungsgrund Nr. 2 der Richtlinie).

Die GloBE-Mustervorschriften wurden im Rahmen einer Arbeitsgruppe des Inclusive Framework on BEPS ausgearbeitet. Am 14. März 2022 wurde hierzu auch ein Kommentar zu diesen Musterregelungen

(in der Folge OECD-Kommentar) veröffentlicht (OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris). Außerdem wurden in der Folge im Rahmen des sog. GloBE Implementation Framework zusätzliche Verwaltungsvorschriften zu den GloBE-Mustervorschriften erarbeitet, um ein international einheitliches Verständnis zu Auslegungsfragen herzustellen. Dabei wurden detaillierte Safe-Harbour-Regelungen erarbeitet, die zwischenzeitlich vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS beschlossen wurden (vgl. OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris; OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris; 5. Safe Harbours). Die Richtlinie enthält in Art. 32 eine Öffnungsklausel, derzufolge die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung sicherstellen sollen, dass die betroffenen Unternehmensgruppen auch diese international akkordierten Safe-Harbour-Regelungen in Anspruch nehmen können. Folglich sieht dieser Gesetzentwurf auch die Umsetzung dieser Safe-Harbour-Regelungen vor.

Darüber hinaus wurden am 1. Februar 2023 sowie am 13. Juli 2023 weitere Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom OECD/G20 Inclusive Framework vom OECD/G20 Inclusive Framework angenommen (vgl. OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris; OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris). Diese Beschlüsse beinhalten auch einen standardisierten – in diesem Bundesgesetz als „Mindeststeuerbericht“ bezeichneten – „*GloBE Information Return*“ (vgl. OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris).

Die Richtlinie orientiert sich eng an Inhalt und Struktur der GloBE-Mustervorschriften. Aus unionsrechtlichen Gründen fallen jedoch nicht nur multinationale Unternehmensgruppen, sondern auch große inländische Unternehmensgruppen in den Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung; außerdem erfordert die Richtlinie die Erhebung einer Ergänzungssteuer nicht nur für grenzüberschreitende Sachverhalte, sondern auch für inländische Sachverhalte (vgl. Erwägungsgrund Nr. 6 zur Richtlinie).

Die Mitgliedstaaten sollen die prinzipien-basierte Richtlinie so umsetzen, dass die nationalen Umsetzungsvorschriften der globalen Einigung möglichst genau entsprechen, um sicherzustellen, dass sie anerkannte Vorschriften im Sinne der GloBE-Mustervorschriften sind (vgl. Erwägungsgrund Nr. 6 der Richtlinie). Daher sollen die Erläuterungen und Beispiele in dem vom OECD/G20 Inclusive Framework veröffentlichten OECD-Kommentar sowie die weiteren in diesem Gremium akkordierten Verwaltungsleitlinien bei der nationalen Umsetzung der Richtlinie berücksichtigt werden, um eine einheitliche Auslegung und Anwendung der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung zu gewährleisten (vgl. Erwägungsgrund Nr. 24 zu Richtlinie). Vor diesem Hintergrund sollen in diesem Bundesgesetz klarstellende oder ergänzende Regelungen zur Richtlinie enthalten sein, um den internationalen akkordierten Verwaltungsleitlinien zu den GloBE-Mustervorschriften Rechnung zu tragen. Außerdem nehmen die Erläuterungen ausführlich Bezug auf den OECD-Kommentar sowie auf die Verwaltungsleitlinien, weil diesen Quellen bei der Auslegung der Vorschriften dieses Bundesgesetzes eine besondere Bedeutung beigemessen werden soll.

Die Umsetzung der Richtlinie soll in einem eigenständigen Mindestbesteuerungsgesetz (MinBestG) erfolgen. Damit kommt es zu einer Erweiterung der schon jetzt in anderen ertragsteuerlichen Regelungen vorgesehenen Anti-BEPS-Maßnahmen. Das MinBestG soll in 11 Abschnitte untergliedert werden:

Im 1. Abschnitt sollen allgemeine Bestimmungen enthalten sein. Darin soll neben dem Steuergegenstand und den Begriffsbestimmungen insbesondere der Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes geregelt werden. Inhaltlich betroffen sollen nur große Unternehmensgruppen sein, die die Umsatzgrenze von 750 000 000 Euro in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre erreichen (§ 3). Entsprechend den Vorgaben der Richtlinie sollen sowohl multinational als auch national – ausschließlich über inländische Geschäftseinheiten – tätige Unternehmensgruppen von der Mindestbesteuerung erfasst sein.

Der 2. Abschnitt soll die Erhebung der Mindeststeuer entsprechend den GloBE-Mustervorschriften im Wege der Primär-Ergänzungssteuer (PES), der Sekundär-Ergänzungssteuer (SES) sowie im Wege der nationalen Ergänzungssteuer (NES) regeln:

- Mit der PES soll der einer inländischen Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag einer ausländischen Geschäftseinheit im Inland erhoben werden.
- Die SES soll als Auffangregelung für die PES dienen, indem der Österreich zuzurechnende Anteil am Gesamtbetrag der SES einer multinationalen Unternehmensgruppe, der nicht im Wege einer PES erhoben wurde, im Inland erhoben wird.
- Die NES stellt sicher, dass Unternehmensgruppen gegebenenfalls auch mit ihren inländischen Gewinnen der Mindestbesteuerung unterliegen, soweit das Besteuerungsniveau im Inland unter dem Mindeststeuersatz liegen sollte. Mit der NES soll den Verpflichtungen der Richtlinie insoweit Rechnung getragen werden, als diese in bestimmten Fällen aus unionsrechtlichen Gründen die Ausdehnung der Ergänzungssteuer auf niedrigbesteuerte inländische Geschäftseinheiten erfordert (Art. 5 Abs. 2, Art. 6 Abs. 2, Art. 7 Abs. 2 und Art. 8 Abs. 2), wobei in diesem Bundesgesetz die Erhebung technisch im Wege der NES und nicht im Wege der PES erfolgen soll. Außerdem soll die Einführung der NES sicherstellen, dass ein etwaiges Mindeststeuersubstrat im Inland verbleibt und nicht im Wege einer PES oder SES durch ein anderes Steuerhoheitsgebiet eingehoben wird. Die NES nach diesem Bundesgesetz soll so ausgestaltet sein, dass sie einheitlich mit der PES und SES auf denselben Ermittlungsgrundlagen aufbaut und damit auch international als anerkannte nationale Ergänzungssteuer qualifiziert wird. Überdies soll die NES auch den Anforderungen des vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 13. Juli 2023 vereinbarten sog. QDMTT Safe-Harbour entsprechen, d.h. von einem anderen Steuerhoheitsgebiet, das die Richtlinie oder die GloBE-Mustervorschriften umsetzt, sollte der für Österreich zu ermittelnde Ergänzungssteuerbetrag stets auf null reduziert werden. Dies soll sowohl für die betroffenen Unternehmensgruppen als auch für die Finanzverwaltung zu einer wesentlichen Vereinfachung beitragen.

Der 3. Abschnitt soll die Mindeststeuer-Gewinnermittlung regeln. Zentral ist dabei, dass für Zwecke dieses Bundesgesetzes die Mindeststeuer-Gewinne sämtlicher in- und ausländischer Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe ausgehend vom unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard (in der Regel dem Konzernrechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft) unter Berücksichtigung bestimmter in den GloBE-Mustervorschriften vorgesehenen Anpassungen (Mindeststeuer-Mehr-Weniger-Rechnung) zu ermitteln sind.

Der 4. Abschnitt soll die Ermittlung der angepassten erfassten Steuer einer Geschäftseinheit regeln; dabei sollen nicht nur laufende Steuern, sondern auch latente Steuern mitberücksichtigt werden.

Der 5. Abschnitt soll die Ermittlung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages regeln. Dabei soll eine länderbezogene Berechnung dieser beiden Größen für sämtliche in einem Steuerhoheitsgebiet gelegene Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe erfolgen („*jurisdictional blending*“). Die Berechnung des länderbezogenen Effektivsteuersatzes erfolgt, indem der Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet durch den Mindeststeuer-Nettogewinn dieser Geschäftseinheiten in diesem Steuerhoheitsgebiet dividiert wird. Liegt dieser effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz von 15%, wird ein Ergänzungssteuerbetrag für dieses Steuerhoheitsgebiet ermittelt, indem die Differenz in Prozentpunkten (Ergänzungssteuersatz) mit dem Übergewinn (Mindeststeuer-Nettogewinn abzüglich Substanzfreibetrag) in diesem Steuerhoheitsgebiet multipliziert wird. Durch die Berücksichtigung eines Substanzfreibetrages in Abhängigkeit von der Höhe der Lohnkosten und der materiellen Vermögenswerte soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass in solchen Fällen die BEPS-Risiken geringer sind (vgl. Erwägungsgrund Nr. 14 der Richtlinie). Der für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet ermittelte Ergänzungssteuerbetrag wird nach Maßgabe der im 2. Abschnitt beschriebenen Ergänzungssteuerregelungen NES, PES und SES als Mindeststeuer bei einer inländischen Geschäftseinheit der betroffenen Unternehmensgruppe erhoben.

Der 6. Abschnitt soll die international akkordierten Safe-Harbour-Regelungen enthalten. Liegen die Anwendungsvoraussetzungen des jeweiligen Safe-Harbour vor, soll der Ergänzungssteuerbetrag für das betroffene Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert werden. Insofern ergeben sich für die Unternehmensgruppen wesentliche Erleichterungen, weil die Berechnungen der vorangegangenen Abschnitte entfallen können, wenn die Voraussetzungen für den jeweiligen Safe-Harbour vorliegen. Sind beispielsweise für ein ausländisches Steuerhoheitsgebiet die Voraussetzungen des NES-Safe-Harbour für eine Unternehmensgruppe erfüllt, kann bei einer inländischen Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe auch keine PES oder SES in Bezug auf ausländische Geschäftseinheiten in diesem Steuerhoheitsgebiet mehr erhoben werden.

Der 7. Abschnitt enthält Sondervorschriften für Unternehmensumstrukturierungen (insbesondere für Zusammenschlüsse und Teilungen von Unternehmensgruppen sowie für Umgründungen) und Holdingstrukturen (Joint Ventures und Mehrmuttergruppen).

Der 8. Abschnitt beinhaltet weitere Sondervorschriften für Geschäftseinheiten, die besonderen Steuerregimen unterliegen. Dies betrifft oberste Muttergesellschaften, die als steuerlich transparent behandelt werden oder einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegen, Geschäftseinheiten, die einem anerkannten Ausschüttungssteuersystem unterliegen, sowie Investmenteinheiten.

Der 9. Abschnitt regelt die für dieses Bundesgesetz maßgeblichen Verwaltungsvorschriften. Dies betrifft zunächst Regelungen zur Abgabe des Mindeststeuerberichts (sog. „*GloBE Information Return*“), der zentrale Angaben zu gesamten Unternehmensgruppe und insbesondere Angaben zur Berechnung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages sowie zu den in Anspruch genommenen Wahlrechten enthält. Als Grundregel gilt, dass jede im Inland gelegene Geschäftseinheit unabhängig davon, ob eine Mindeststeuerschuld im Inland entstanden ist, zur Einreichung des Mindeststeuerberichts verpflichtet ist. Die Abgabe des Mindeststeuerberichts kann statt durch jede einzelne im Inland gelegene Geschäftseinheit jedoch auch zentral durch eine einzige in Österreich gelegene Geschäftseinheit („benannte örtliche Einheit“) oder durch eine ausländische oberste Muttergesellschaft oder eine als berichtspflichtig benannte ausländische Einheit für die gesamte Unternehmensgruppe erfolgen.

Sofern eine Mindeststeuerschuld entstanden ist, schuldet lediglich eine inländische Geschäftseinheit die Mindeststeuer für die gesamte Unternehmensgruppe. Die abgabepflichtige Geschäftseinheit kann hierfür eine Steuerumlage von den anderen Geschäftseinheiten verlangen. Die Zentralisierung der Abgabenschuld erleichtert die Administration der Regelungen für die Unternehmensgruppen und die Finanzverwaltung. Mit dieser Zentralisierung soll aber eine höchstmögliche Sicherung des Steueraufkommens einhergehen; d.h. sämtliche inländische Geschäftseinheiten sollen als Haftungspflichtige für die Mindeststeuer in Betracht kommen.

Im 10. Abschnitt sollen Übergangsvorschriften enthalten sein, die etwa regeln, wie vorhandene Steuerattribute (latente Steuern) beim Übergang in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes berücksichtigt werden können. Außerdem soll eine befristete Ausnahme von der SES für internationale Unternehmensgruppen in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit vorgesehen werden.

Schließlich enthält der 11. Abschnitt die Inkrafttretensbestimmung. Dieses Bundesgesetz soll demnach entsprechend den Vorgaben dieser Richtlinie mit 31. Dezember 2023 in Kraft treten. Grundsätzlich soll die erstmalige Anwendung der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes auf ab dem 31. Dezember 2023 beginnende Wirtschaftsjahre erfolgen; die Anwendung der SES soll jedoch weitgehend erst auf ab dem 31. Dezember 2024 beginnende Wirtschaftsjahre vorgesehen sein.

Bei der Mindeststeuer handelt es sich um eine eigenständige Abgabe vom Einkommen, die unabhängig von der Rechtsform der Geschäftseinheit erhoben wird. Sie ist insbesondere als Ergänzungssteuer zur Körperschaftsteuer zu sehen. Finanzverfassungsrechtlich soll sie ebenso wie die Körperschaftsteuer als gemeinschaftliche Bundesabgabe eingestuft werden. Die Mindeststeuer ist eine öffentliche Abgabe, die durch Abgabenbehörden des Bundes erhoben wird. Daher richtet sich das Verfahren für deren Erhebung nach der Bundesabgabenordnung – BAO, BGBl. Nr. 194/1961. Das Finanzstrafgesetz – FinStrG, BGBl. Nr. 129/1958 findet auf sie ebenso Anwendung.

#### **Kompetenzgrundlage:**

Die Zuständigkeit des Bundes zur Erlassung dieses Bundesgesetzes ergibt sich aus Art. 10 Abs. 1 Z 4 B-VG (Bundesfinanzen und Monopolwesen) und aus § 7 F-VG 1948.

## **II. Besonderer Teil**

### **Zu Abschnitt 1:**

#### **Zu § 1 (Regelungsgegenstand):**

##### **Zu Abs. 1:**

Dieses Bundesgesetz soll der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. Nr. L 328 vom 22.12.2022 S. 1, berichtigt in ABl. L 13 vom 16.1.2023, S. 9 (in der Folge: „Richtlinie“) in österreichisches Recht dienen.

##### **Zu Abs. 2:**

Dieses Bundesgesetz soll die Erhebung einer Mindeststeuer von im Inland gelegenen Geschäftseinheiten von Unternehmensgruppen gemäß § 3 regeln. Durch die Erhebung der Mindeststeuer soll eine effektive Mindestbesteuerung von 15% der in- und ausländischen Geschäftseinheiten dieser Unternehmensgruppen erreicht werden.



Die Erhebung der Mindeststeuer soll im Wege der nationalen Ergänzungssteuer (NES) in Bezug auf inländische Geschäftseinheiten nach Maßgabe des § 6 erfolgen. Damit soll die in Art. 11 der Richtlinie vorgesehene Option zur Anwendung einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer im nationalen Recht umgesetzt werden.

In Bezug auf ausländische Geschäftseinheiten soll die Erhebung der Mindeststeuer im Wege zweier zusammenhängender sog. „Global Anti-Base Erosion-Regeln“ erfolgen – der Primär-Ergänzungssteuer (PES)-Regelung, die international als „IIR“ bezeichnet wird, und der Sekundär-Ergänzungssteuer (SES)-Regelung, die international als „UTPR“ bezeichnet wird.

Die PES-Regelung bewirkt grundsätzlich eine Erhebung der Mindeststeuer auf Ebene einer abgabepflichtigen inländischen Geschäftseinheit hinsichtlich des auf eine inländische Muttergesellschaft entfallenden Anteils am Ergänzungssteuerbetrag für jede niedrig besteuerte Geschäftseinheit dieser Unternehmensgruppe, unabhängig davon, ob diese Geschäftseinheit innerhalb oder außerhalb der Europäischen Union gelegen ist.

Die SES-Regelung soll als Auffangregelung nur dann zur Anwendung kommen, wenn nicht der gesamte Ergänzungssteuerbetrag für niedrigbesteuerte ausländische Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe im Wege einer anerkannten (ausländischen) Primärerergänzungssteuer erhoben wurde.

## **Zu § 2 (Begriffsbestimmungen):**

### **Zu Z 1:**

Z 1 soll den Begriff der Einheit definieren (Art. 3 Z 1 der Richtlinie). Als Einheit sollen sowohl Rechtsgebilde anzusehen sein, die einen eigenen Abschluss zu erstellen haben, als auch juristische Personen. Demnach sind insbesondere Trusts, Stiftungen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 1, Rz. 2) und Personengesellschaften (etwa OG und KG) Rechtsgebilde; juristische Personen sind insbesondere die AG, die GmbH und die SE. Ob Rechtsgebilde einen eigenen Abschluss zu erstellen haben, soll sich nach den jeweils geltenden nationalen Rechtsvorschriften richten – für inländische Einheiten ist für diese Beurteilung insb. § 189 UGB maßgeblich.

### **Zu Z 2:**

Z 2 soll die Definition der Geschäftseinheit enthalten (Art. 3 Z 2 der Richtlinie).

Geschäftseinheit soll gemäß lit. a eine Einheit (Z 1) sein, die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe ist, sowie jede Betriebsstätte einer Einheit. Lit. a soll auf sämtliche Betriebsstätten iSd Z 13 Anwendung finden können.

Gemäß lit. b soll eine Geschäftseinheit auch eine Einheit bezeichnen, die Teil einer großen inländischen Gruppe iSd Z 5 ist. Ausgenommene Einheiten iSd § § 4 sollen nicht vom Begriff der Geschäftseinheit umfasst sein. Letztere werden aber in die Berechnung der Umsatzgrenze gemäß § 3 miteinbezogen.

Die Unterscheidung in Einheiten und Betriebsstätten ist insbesondere für die Mindeststeuer-Gewinnermittlung (3. Abschnitt), die Berechnung der angepassten erfassten Steuern (4. Abschnitt) und die Ermittlung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages (5. Abschnitt) von Bedeutung.

### **Zu Z 3:**

Z 3 enthält die Begriffsdefinition der „Unternehmensgruppe“ (Art. 3 Z 3 der Richtlinie).

Gemäß lit. a soll darunter einer Gruppe von Einheiten (Z 1) zu verstehen sein, die durch Eigentum oder Beherrschung nach Maßgabe eines anerkannten Rechnungslegungsstandards (Z 25) für die Erstellung eines Konzernabschlusses durch die oberste Muttergesellschaft miteinander verbunden sind. Einheiten sind für Zwecke dieser Definition etwa dann als miteinander verbunden anzusehen, wenn ihre gemeinsame im Inland gelegene Muttergesellschaft aufgrund der Kriterien des § 244 Abs. 2 UGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist. Dies ist dann der Fall, wenn der Muttergesellschaft bei den einzelnen Einheiten die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht, das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen und wenn sie gleichzeitig Gesellschafter ist, das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auszuüben, oder das Recht zur Entscheidung zusteht. Eine Gruppe umfasst sowohl Einheiten, die nach der Vollkonsolidierungsmethode, als auch jene, die nach der Quotenkonsolidierungsmethode im Konzernabschluss einbezogen sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 1.2.2, Rz 23).

Ebenso sollen jene Einheiten unter diesen Begriff der Unternehmensgruppe fallen, die etwa allein aufgrund ihrer geringen Größe, aus Wesentlichkeitsgründen oder weil sie zu Veräußerungszwecken gehalten werden, nicht in den Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens einbezogen werden. Damit sind auch Einheiten, die etwa gemäß § 249 UGB nicht in den Konzernabschluss einbezogen

werden müssen, als Teil der Unternehmensgruppe anzusehen. Die Verbundenheit mit der Muttergesellschaft iSd ersten Teilsatzes der lit. a muss aber auch in diesen Fällen vorliegen.

Gemäß lit. b soll unter den Begriff der Unternehmensgruppe außerdem eine Einheit fallen, die über eine oder mehrere Betriebsstätten (Z 13) verfügt, vorausgesetzt, sie ist nicht Teil einer Gruppe von Einheiten gemäß lit. a (zB Stammhaus mit seinen Betriebsstätten). Damit sollen auch Fälle erfasst werden, in denen eine Einheit z. B. keine Tochtergesellschaften besitzt. Es soll also keine Unterscheidung zwischen verschiedenen Formen der Geschäftstätigkeit gemacht werden.

Unter den Oberbegriff „Unternehmensgruppe“ iSd Z 3 können sowohl multinationale Unternehmensgruppen (Z 4) als auch große inländische Gruppen (Z 5) fallen.

#### **Zu Z 4:**

Z 4 soll den Begriff der multinationalen Unternehmensgruppe definieren (Art. 3 Z 4 der Richtlinie). Danach soll eine Unternehmensgruppe (Z 3) dann als multinationale Unternehmensgruppe gelten, wenn sie mindestens eine Einheit (Z 2) oder Betriebsstätte (Z 13) umfasst, die nicht im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft (Z 14) gelegen ist.

#### **Zu Z 5:**

In Z 5 soll der Begriff der großen inländischen Gruppe definiert werden (Art. 3 Z 5 der Richtlinie). Als große inländische Gruppe soll eine Unternehmensgruppe (Z 3) definiert werden, deren Geschäftseinheiten (Z 2) allesamt im Inland gelegen sind.

#### **Zu Z 6:**

In Z 6 soll der Begriff „Konzernabschluss“ definiert werden (Art. 3 Z 6 der Richtlinie). Als Konzernabschluss im Sinne dieses Bundesgesetzes sollen die in lit. a bis d aufgezählten (Konzern)Abschlüsse einer Einheit bezeichnet werden:

- Lit. a erwähnt zunächst einen im Einklang mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard iSd Z 25 (zB IFRS) erstellten Abschluss einer Einheit. In diesem Abschluss müssen die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieser Einheit und aller Einheiten, an denen sie eine die Kontrolle begründende Eigenkapitalbeteiligung hält, so dargestellt werden, als gehörten sie zu einer einzigen wirtschaftlichen Einheit (sog. „line-by-line“-Konsolidierung). Die Definition in lit. a orientiert sich daher an der in IAS 27.4. verwendeten Begriffsdefinition eines Konzernabschlusses.
- Unter lit. b soll der (Einzel)Abschluss einer Einheit fallen, die aufgrund einer oder mehrerer Betriebsstätten, als Gruppe im Sinne der Z 3 lit. b gilt (siehe dazu die Erläuterungen zu Z 3 lit. b).
- Lit. c soll einen Konzernabschluss iSd lit. a oder Abschluss iSd lit. b erfassen, der zunächst nicht im Einklang mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt wurde, jedoch an diesen zur Vermeidung erheblicher Vergleichbarkeitsbeschränkungen iSd Z 27 angepasst wurde; siehe dazu die Erläuterungen zu Z 27.
- Für den Fall, dass eine oberste Muttergesellschaft keinen Konzernabschluss iSd vorherigen litterae erstellt hat, soll gemäß lit. d (Art. 15 Abs. 4 der Richtlinie) auch ein Abschluss als „Konzernabschluss“ gelten, der bei einer Aufstellungsverpflichtung der obersten Muttergesellschaft gemäß einem anerkannten Rechnungslegungsstandard (Teilstich 1) oder gemäß einem anderen – an den anerkannten Rechnungslegungsstandard zur Vermeidung erheblicher Vergleichbarkeitsbeschränkungen angepassten – Rechnungslegungsstandard (Teilstich 2) erstellt worden wäre.

Die Definition des Begriffes „Konzernabschluss“ ist von zentraler Bedeutung für die Frage der Anwendbarkeit dieses Bundesgesetzes auf inländische Geschäftseinheiten von Unternehmensgruppen.

#### **Zu Z 7:**

Als Geschäftsjahr (Art. 3 Z 7 der Richtlinie) soll der im jeweiligen Konzernabschluss gewählte Rechnungslegungszeitraum bezeichnet werden. Dieser umfasst üblicherweise einen Zeitraum von 12 Monaten, kann jedoch unter Umständen kürzer oder länger sein (siehe dazu auch die Sonderregelung in § 3 Abs. 2). Sollte ausnahmsweise kein Konzernabschluss erstellt worden sein, soll das Kalenderjahr als Geschäftsjahr gelten.

#### **Zu Z 8:**

Als berichtspflichtige Geschäftseinheit soll eine Einheit bezeichnet werden, die einen Mindeststeuerbericht gemäß § 69 ff (Artikel 44 der Richtlinie) abgibt.

**Zu Z 9:**

Z 9 soll Art. 3 Z 9 der Richtlinie umsetzen und damit den Begriff der staatlichen Einheit definieren. Eine staatliche Einheit ist eine ausgenommene Einheit gemäß § 4 Abs. 1 Z 1.

Eine staatliche Einheit muss Teil eines Staates sein (lit. a), ihren Hauptzweck in der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben oder in der Verwaltung und Anlage von Vermögenswerten haben (lit. b), einem Staat gegenüber rechenschaftspflichtig sein und Informationen bereitstellen (lit. c), es müssen bei der Auflösung dieser Einheit einem Staat die Vermögenswerte zufallen und die ausgeschütteten Nettogewinne dürfen keinem anderen zugutekommen, als einem Staat selbst (lit. d).

In lit. b werden Beschränkungen für die Art von Aktivitäten festgelegt, die eine Einheit durchführen kann, um als staatliche Einheit qualifiziert zu werden. So darf die Einheit keine Handels- oder Geschäftstätigkeiten betreiben; der Betrieb eines Kreditinstituts wäre daher schädlich (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz. 31). Darüber hinaus soll der Hauptzweck des Unternehmens die Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben (Teilstich 1) oder die Verwaltung oder Anlage der Vermögenswerte (Teilstich 2) sein.

Die in Teilstich 1 erwähnten hoheitlichen Aufgaben sind weit gefasst, und sollen Aktivitäten wie die Bereitstellung öffentlicher Gesundheitsfürsorge, Bildung oder den Aufbau öffentlicher Infrastruktur oder die Gewährleistung der Verteidigung und Strafverfolgung umfassen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz. 30).

Die in Teilstich 2 erwähnten Aktivitäten sollen Körperschaften wie staatliche Beteiligungsgesellschaften einschließen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz. 30). Ein Konzernheadquarter eines Mischkonzerns soll jedoch nicht unter diese Definition fallen (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom 1. Februar 2023 zur Administration der GloBE-Mustervorschriften, Punkt 1.4.3, Rz 11).

**Zu Z 10:**

Z 10 enthält die Begriffsdefinition der „internationalen Organisation“ (Art. 3 Z 10 der Richtlinie). Eine internationale Organisation ist eine ausgenommene Einheit gemäß § 4 Abs. 1 Z 2. Die Definition einer internationalen Organisation im vorliegenden Bundesgesetz soll mit der Definition im Bundesgesetz zur Umsetzung des gemeinsamen Meldestandards für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (§ 64 im Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz – GMSG) übereinstimmen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz. 35).

Eine internationale Organisation ist jegliche zwischenstaatliche oder supranationale Organisation oder vollständig in ihrem Eigentum stehende Behörde oder Einrichtung, die hauptsächlich aus Staaten besteht (lit. a), mit dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie ihren Sitz hat, ein Sitzabkommen oder im Wesentlichen ähnliches Abkommen geschlossen hat (lit. b) und gesetzliche Bestimmungen oder ihre Satzung verhindern, dass deren Erträge nicht Privatpersonen zugutekommen (lit. c).

Dabei gilt als Abkommen iSd lit. b etwa ein Abkommen, aufgrund dessen den Geschäftsstellen oder Niederlassungen der Organisation in dem Steuerhoheitsgebiet Vorrechte und Befreiungen eingeräumt werden (zB das Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinten Nationen über den Amtssitz der Organisation der Vereinten Nationen in Wien, BGBl. III Nr. 99/1998).

**Zu Z 11:**

Z 11 enthält die Begriffsdefinition der „Non-Profit Organisation“ (Art. 3 Abs. 11 der Richtlinie). Eine Non-Profit Organisation ist eine ausgenommene Einheit gemäß § 4 Abs. 1 Z 3. Dabei müssen die nachfolgend erläuterten litterae a bis f kumulativ erfüllt sein, damit eine Einheit als Non-Profit Organisation eingestuft werden kann.

Eine Non-Profit Organisation bezeichnet eine Einheit, die ihren Sitz in dem Staat hat, in dem sie gelegen ist und dort ausschließlich zu religiösen, gemeinnützigen, wissenschaftlichen, künstlerischen, kulturellen, sportlichen, erzieherischen oder ähnlichen Zwecken oder als Berufsverband, Wirtschaftsverband, Handelskammer, Arbeitnehmerverband, Landwirtschafts- oder Gartenbauverband, Bürgervereinigung oder Organisation, die ausschließlich der Wohlfahrtsförderung dient, betrieben wird (lit. a). Weiters müssen die Erträge im Wesentlichen aus den genannten Tätigkeiten in dem Staat, in dem sie gelegen ist, von der Ertragsteuer befreit sein (lit. b) und es dürfen keine Anteilseigner oder Mitglieder die Eigentums- oder Nutzungsrechte an den Einkünften oder Vermögenswerten haben (lit. c).

Gemäß lit. d dürfen die Einkünfte oder Vermögenswerte der Einheit weiters nicht an eine Privatperson oder einen nicht gemeinnützigen Rechtsträger ausgeschüttet oder zu deren Gunsten verwendet werden, außer in den in Teilstich 1 bis 3 genannten Fällen. Wird einem benachteiligten Studenten beispielsweise durch den Absolventenverein einer Universität ein Stipendium gewährt, würde dies der Ausnahme im

1. Teilstrich entsprechen. Eine solche Ausschüttung oder Verwendung, wenn sie in Übereinstimmung mit der gemeinnützigen Tätigkeit dieser Einheit steht, soll als unschädlich angesehen werden. Ebenfalls unschädlich sollen laut dem 2. Teilstrich Zahlungen der Einheit sein, die eine angemessene Vergütung für erbrachte Leistungen oder für die Nutzung von Eigentum oder Kapital darstellen. Das sind beispielsweise Mietzahlungen für Büroräume, die für den Betrieb benötigt werden. Ebenso unschädlich ist laut dem 3. Teilstrich, wenn die Einheit Vermögensgegenstände zu einem marktüblichen Preis erwirbt, beispielsweise wenn eine Organisation ein Gebäude von einer Privatperson zum Marktwert kauft um ihre Büros einzurichten.

Außerdem müssen gemäß lit. e bei der Schließung, Abwicklung oder Auflösung der Einheit alle ihre Vermögenswerte an eine Non-Profit Organisation oder an den Staat, in dem sie gelegen ist, (oder jegliche staatlichen Stellen) oder eine ihrer Gebietskörperschaften ausgeschüttet oder zurückgeben werden. Schließlich darf eine Non-Profit Organisation gemäß lit. f keine Einheiten beinhalten, die gewerbliche Tätigkeiten ausüben, die nicht im direkten Zusammenhang mit den Zwecken stehen, für die sie eingerichtet wurden. Vertreibt eine Einheit beispielsweise Produkte mit ihrem Namen oder Logo um dadurch Einnahmen zur Erfüllung ihrer Zwecke zu erzielen, besteht ein direkter Zusammenhang mit dem Zweck der Einheit. Vertreibt eine Einheit ausschließlich ihre Waren, soll andererseits auch dann kein direkter Zusammenhang bestehen, wenn sie ihre gesamten Gewinne für begünstigte Zwecke spenden sollte.

#### **Zu Z 12:**

Die in diesem Bundesgesetz verwendeten Begriffe transparente, volltransparente, umgekehrt hybride und hybride Einheiten sollen in Z 12 definiert werden (Art. 3 Z 12 und Art. 24 Abs. 4 der Richtlinie). Die Aufteilung der Begriffsdefinition in 5 litterae entspricht Art. 10.2 der OECD-Musterregelungen.

Als transparente Einheit soll gemäß lit. a eine Einheit bezeichnet werden, die in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie gegründet wurde, nach dem innerstaatlichen Recht als steuerlich transparent gilt; somit in Österreich eine Personengesellschaft.

Die Einstufung als transparente Gesellschaft soll jedoch dann nicht gelten, wenn die Einheit in einem anderen Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig ist und dort in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne einer erfassten Steuer unterliegt. Dies trifft etwa auf eine Einheit zu, die in ihrem Errichtungsstaat steuerlich transparent, jedoch aufgrund des Ortes der Geschäftsleitung in einem anderen Staat dort als ansässiges Steuersubjekt eingestuft wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.2.1, Rz 152).

Transparente Einheiten sollen in volltransparente Einheiten (Teilstrich 1) und umgekehrt hybride Einheiten (Teilstrich 2) unterteilt werden. Diese Unterscheidung soll davon abhängen, ob diese Einheiten steuerlich im Steuerhoheitsgebiet ihrer Eigentümer (d.h. der Anteilsinhaber) ebenso als steuerlich transparent (volltransparente Einheit) oder nicht als steuerlich transparent (umgekehrt hybride Einheit; „reverse hybrid entity“) eingestuft werden.

Eine Einheit soll gemäß lit. b immer dann als steuerlich transparent bezeichnet werden, wenn nach den Rechtsvorschriften eines Steuerhoheitsgebietes (d.h. der Einheit oder ihrer Eigentümer) die „Einkünfte“ dieser Einheit ihren direkten Eigentümern (d.h. den Anteilsinhabern) anteilig zugerechnet werden (in dem die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste so behandelt werden, als hätte der direkte Eigentümer dieser Einheit sie proportional zu seinem Anteil an dieser Einheit erzielt oder als seien sie ihm proportional zu seinem Anteil an dieser Einheit entstanden).

Eine Beteiligung an einer Einheit oder einer Betriebsstätte soll gemäß lit. c als von einer volltransparenten Struktur gehalten behandelt werden, wenn die Beteiligung indirekt über eine Kette volltransparenter Einheiten gehalten wird; dies ist für Zwecke der Zurechnung und Berechnung der maßgeblichen Gewinne oder Verluste einer transparenten Einheit gemäß § 36 (Art. 19 (1) lit. b der Richtlinie) und § 63 (Art. 38 Abs. 5 der Richtlinie) von Bedeutung.

Nach lit. d soll eine Geschäftseinheit, die keine steuerliche Ansässigkeit hat, keiner erfassten Steuer und keiner anerkannten nationalen Ergänzungssteuer unterliegt, unter drei weiteren kumulativen Voraussetzungen (Teilstrich 1 bis 3) als transparente und volltransparente Einheit fingiert werden:

- Die Einheit muss hierfür als steuerlich transparent im Steuerhoheitsgebiet ihrer Eigentümer eingestuft werden (1. Teilstrich),
- keinen Ort der Geschäftstätigkeit im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung haben (2. Teilstrich) und
- ihre „Einkünfte“ dürfen keine Betriebsstätte zuzuordnen sein (3. Teilstrich).

Praxisrelevant ist diese Fiktion zB für eine Geschäftseinheit, die in einem Staat ohne Körperschaftsteuerregime gegründet wurde und die im Steuerhoheitsgebiet ihrer Eigentümer als steuerlich transparent behandelt wird (vgl. OECD-Kommentar, Kapitel 10, Rz 165).



Als hybride Einheit („*hybrid entity*“) soll gemäß lit. e entsprechend Art. 24 Abs. 4 der Richtlinie eine Einheit bezeichnet werden, die ertragsteuerlich in ihrem Belegenheitsstaat (Standort iSd § 5) als eigenes Steuersubjekt, jedoch im Belegenheitsstaat (iSd § 5) ihrer Anteilsinhaber als steuerlich transparent (Z 12 lit. b) behandelt wird.

#### **Zu Z 13:**

Z 13 soll den Begriff „Betriebsstätte“ bestimmen (Art. 3 Z 13 der Richtlinie). Dieses Bundesgesetz definiert diesen Begriff losgelöst von Artikel 5 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA). Die Begriffsbestimmung soll demnach nur für Zwecke dieses Bundesgesetzes relevant sein und keinen Einfluss auf die Auslegung des innerstaatlichen Betriebsstättenbegriffs in § 29 BAO oder eines abkommensrechtlich determinierten Betriebsstättenbegriffs haben.

Lit. a soll Betriebsstätten umfassen, die auf Grund der Auslegung eines im jeweiligen Besteuerungszeitraum anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vorliegen. Nationale Gerichtsentscheidungen als auch Verständigungs- und Konsultationsvereinbarungen der zuständigen Behörden bezüglich der Feststellung des Vorliegens einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte sollen in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden. Die Betriebsstättendefinition der lit. a stellt auf einen Ort der Geschäftstätigkeit sowie auf einen „fiktiven“ Ort der Geschäftstätigkeit ab. Die Wortfolge „fiktiver Ort der Geschäftstätigkeit“ soll etwa Vertreterbetriebsstätten nach Artikel 5 Abs. 5 OECD-MA umfassen. Es ist weiters zu beachten, dass nur jene Betriebsstätten von lit. a erfasst sein sollen, deren Ergebniszuordnung auf Basis einer dem Artikel 7 OECD-MA ähnlichen Bestimmung erfolgt, wobei auf die jeweils im Anwendungszeitpunkt gültige Fassung des OECD-MAs abzustellen ist. Der Verweis auf die „Ähnlichkeit“ einer Verteilungsnorm mit Artikel 7 OECD-MA in der jeweils gültigen Fassung soll klarstellen, dass auch Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens, die Artikel 7 des OECD-MA idF vor dem Update 2010 enthalten, von lit. a erfasst sein sollen. Dies ist auch deshalb relevant, weil sich Österreich vorbehalten hat, auch weiterhin die Fassung des Artikel 7 OECD-MA idF vor 2010 in seinen DBA zu verwenden (OECD-MK Art. 7 Z 96) und den nach dem Update 2010 erfolgten Änderungen des OECD-MKs nur insoweit Relevanz zuspricht, als diese mit den Aussagen des OECD-MK zu Artikel 7 idF vor 2010 nicht in Widerspruch stehen.

Lit. b soll Fälle umfassen, in denen mangels Vorliegens eines DBAs keine abkommensrechtliche Definition der Betriebsstätte vorhanden ist und dementsprechend auf eine Auslegung nach nationalem Recht zurückgegriffen werden soll. Gemäß lit. b ist bei Nichtvorliegen eines DBAs der nach innerstaatlichem Recht zu bestimmende (fiktive) Ort der Geschäftstätigkeit zur Bestimmung einer Betriebsstätte maßgeblich. Diesbezüglich ist jedoch Voraussetzung, dass die erzielten Erträge dem Ort der Geschäftstätigkeit zuzuordnen sind und nach nationalem Recht auf Nettobasis (d.h. nach Berücksichtigung von Betriebsausgaben) besteuert werden.

Gemäß lit. c soll bei einem Steuerhoheitsgebiet ohne Körperschaftsteuersystem der dortige (fiktive) Ort der Geschäftstätigkeit als Betriebsstätte gelten, wenn dieser nach Artikel 5 des OECD-MAs als Betriebsstätte behandelt und auf Nettobasis besteuert werden würde. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sich der Ort der Geschäftstätigkeit befindet, ein Besteuerungsrecht zukommen würde und die Einkünfte der Betriebsstätte nach Artikel 7 OECD-MA zuzuordnen wären. Lit. c verlangt somit eine hypothetische Beurteilung der Frage, ob in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem kein Körperschaftsteuersystem etabliert ist, eine Betriebsstätte bestanden hätte, wenn zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft gewesen wäre, das der jeweils geltenden Fassung des OECD-MAs entspricht.

Lit. d soll den Fall der staatenlosen Betriebsstätte aufgreifen. Eine solche soll dann vorliegen, wenn ein nicht in lit. a bis c genannter (fiktiver) Ort der Geschäftstätigkeit in einem Steuerhoheitsgebiet außerhalb des Steuerhoheitsgebiets des Stammhauses (Stammhausstaat) vorliegt, und der Stammhausstaat Erträge, die außerhalb seines Steuerhoheitsgebiets durch diese Geschäftstätigkeit erwirtschaftet wurden, von der Steuer befreit. Diese Bestimmung soll jedoch etwa keine Anwendung auf nach allgemeinem Steuerrecht steuerfrei gestellte Dividenden einer ausländischen Tochtergesellschaft (Beteiligungsertragsbefreiung) finden.

#### **Beispiel:**

*Die in Staat A gelegene A Co übt Geschäftstätigkeiten in Staat B über eine Person aus, die regelmäßig Verträge im Namen von A Co abschließt. Staat B qualifiziert eine Person, die regelmäßig Verträge im Namen ihres Geschäftsherrn abschließt, nach dessen nationalem Recht, nicht als Betriebsstätte. Die über diese Person in Staat B erzielten Einkünfte werden in Staat A steuerfrei gestellt. Die Staaten A und B haben kein DBA abgeschlossen.*

*In diesem Fall findet § 2 Z 13 lit. d Anwendung, da Staat B eine Person, die regelmäßig Verträge im Namen ihres Geschäftsherrn abschließt, nach dessen nationalem Recht nicht als Betriebsstätte qualifiziert und Staat A die in Staat B über diese Person erzielten Einkünfte steuerfrei stellt. In einer solchen Konstellation wäre die Betriebsstätte für Zwecke dieses Bundesgesetzes als staatenlos anzusehen, d.h. die Betriebsstätteeinkünfte werden einem fiktiven Steuerhoheitsgebiet zugeordnet und nicht mit anderen – in Staat B gelegenen – Geschäftseinheiten konsolidiert.*

**Zu Z 14:**

Z 14 soll den Begriff der obersten Muttergesellschaft (Art. 3 Abs. 14 der Richtlinie; „ultimate parent entity“, kurz: „UPE“) definieren. Eine oberste Muttergesellschaft ist entweder eine Einheit, die unmittelbar oder mittelbar eine Kontrollbeteiligung (Z 21) an einer anderen Einheit hält und an der keine andere Einheit unmittelbar oder mittelbar eine Kontrollbeteiligung hält oder das Stammhaus (Z 40) einer Unternehmensgruppe im Sinne von Z 3 lit. b. Dementsprechend soll eine Einheit nicht als oberste Muttergesellschaft angesehen werden, wenn es in der Beteiligungskette eine ihr übergeordnete andere Einheit gibt, und die verpflichtet ist oder gewesen wäre, diese untergeordnete Einheit vollständig zu konsolidieren (vgl. OECD-Kommentar, Art. 1.4.1, Rz 35).

Nach dem Schlussteil der Z 14 soll jedoch eine staatliche Einheit mit dem Hauptzweck der Verwaltung oder Anlage von Vermögenswerten des Staates oder des Steuerhoheitsgebietes keine oberste Muttergesellschaft sein. Hintergrund dieser Einschränkung ist, dass andernfalls Beteiligungen eines Staates, welche indirekt über eine staatliche Beteiligungsgesellschaft gehalten werden und für sich betrachtet die in § 3 Abs. 1 genannte Schwelle nicht überschreiten, dennoch in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallen würden; dies alleine deshalb, weil sie von einer staatlichen Beteiligungsgesellschaft gehalten und konsolidiert werden. Diese von einer staatlichen Beteiligungsgesellschaft gehaltenen Beteiligungen wären allerdings nicht als Unternehmensgruppe behandelt worden, wenn sie direkt von einem Staat gehalten worden wären. Ein Staat ist nämlich typischerweise nicht verpflichtet, eine Konsolidierung vorzunehmen (und erfüllt damit nicht die Definition einer obersten Muttergesellschaft). Weiters ist ein Staat keine Einheit iSd § 2 Z 1, was eine Voraussetzung für die Qualifikation als oberste Muttergesellschaft wäre. Folglich soll auch eine unter die Definition des Schlussteils der Z14 fallende staatliche Beteiligungsgesellschaft nicht als oberste Muttergesellschaft und auch nicht als Teil einer Unternehmensgruppe gelten; ebenso wenig als Anteilseigner einer die Kontrolle begründende Beteiligung an einer anderen Einheit (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom 1. Februar 2023 zur Administration der GloBE-Mustervorschriften, Punkt 1.4.3, Rz 11).

**Zu Z 15:**

Als Mindeststeuersatz soll gemäß Z 15 ein Steuersatz von 15% gelten (Art. 3 Z 15 der Richtlinie).

**Zu Z 16:**

Mit Z 16 soll der Begriff „Ergänzungssteuerbetrag“ definiert werden (Art. 3 Z 16 der Richtlinie). Als Ergänzungssteuerbetrag soll der gemäß § 47 für ein Steuerhoheitsgebiet oder eine Geschäftseinheit (Z 2) berechnete Ergänzungssteuerbetrag gelten.

**Zu Z 17:**

Als Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 3 Z 17 der Richtlinie; „controlled foreign company tax regime“;) im Sinne dieses Bundesgesetzes sollen in- und ausländische Regelungen (wie etwa § 10a KStG 1988 oder §§ 7 ff dAStG) gelten, die keine anerkannte PES-Regelung (Z 18) darstellen und die Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens oder einer Betriebsstätte (d.h. von Einheiten im Sinne dieses Bundesgesetzes) beim beherrschenden Anteilseigner oder dem Stammhaus unabhängig von der Ausschüttung dieser Einkünfte besteuern.

**Zu Z 18:**

Z 18 soll den Begriff „anerkannte PES-Regelung“ (Art. 3 Z 18 der Richtlinie) definieren. Die Frage des Vorliegens einer anerkannten PES-Regelung ist insbesondere für die Anwendung der in §§ 7 bis 11 enthaltenen Regelungen relevant.

Innerstaatliche Regelungen von EU-Mitgliedstaaten, die den Bestimmungen der Richtlinie folgen, sollen gemäß Z 18 als „anerkannt“ anzusehen sein. Ob jedoch eine PES-Regelung, die von einem Drittstaat- oder gebiet umgesetzt wird, der oder das sich der globalen Einigung angeschlossen hat, eine „anerkannte PES-Regelung“ iSd Bundesgesetzes ist, soll auf Basis der auf OECD-Ebene durchzuführenden Bewertung im Rahmen des OECD Peer-Reviews bestimmt werden (vgl. Erwägungsgrund 26 der Richtlinie).

In diesem Sinne wären etwa innerstaatlichen Bestimmungen eines Steuerhoheitsgebiets nicht „gleichwertig“, wenn diese eine Anrechnung des Anteils an der PES auf andere, nicht vom Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes erfasste, Steuern vorsieht (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 124). Die Befugnis zur Bewertung der Gleichwertigkeit soll der Europäischen Kommission im Rahmen eines delegierten Rechtsaktes zukommen und anhand der in Artikel 52 der Richtlinie festgelegten objektiven Kriterien erfolgen, wobei der OECD-Bewertung strikt gefolgt werden sollte (vgl. Erwägungsgrund 26 der Richtlinie).

Die Wortfolge „dass dieses Steuerhoheitsgebiet keine mit diesen Bestimmungen im Zusammenhang stehenden Vorteile gewährt“ ist vor dem Hintergrund der Gewährleistung eines „*level-playing-field*“ für alle Steuerhoheitsgebiete zu sehen. Die genannte Wortfolge soll sicherstellen, dass keine Anreize für Umgehungsstrukturen („*tax inversion*“) gesetzt werden, die durch eine unterschiedliche innerstaatliche Umsetzung und Anwendung der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung entstehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 125); z. B. die Gewährung von Steuervorteilen nur an Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallen.

Der Begriff „Steuerhoheitsgebiet“ soll iZm der Gewährung von Vorteilen einem weiten Verständnis folgen und daher sowohl einen Staat, eine seiner Gebietskörperschaften als auch eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts umfassen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 126).

#### **Zu Z 19:**

Z 19 soll den Begriff „niedrig besteuerte Geschäftseinheit“ (Art. 3 Z 20 der Richtlinie) definieren. Demnach ist eine Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe von der Begriffsbestimmung der Z 19 erfasst, wenn die Geschäftseinheit in einem Niedrigsteuerstaat oder –gebiet (Z 35) gelegen ist (lit. a), oder – im Falle einer staatenlosen Geschäftseinheit – in einem Geschäftsjahr Mindeststeuer-Gewinne erzielt und einem effektiven Mindeststeuersatz von unter 15% unterliegt (lit. b).

Der Begriff „niedrig besteuerte Geschäftseinheit“ ist für Zwecke dieses Bundesgesetzes von zentraler Bedeutung, weil in Österreich gelegene Muttergesellschaften in Übereinstimmung mit den §§ 7 bis 11 zur Anwendung der PES in Bezug auf alle niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe verpflichtet sind. Des Weiteren wird auch im Rahmen der Bestimmungen zur Anwendung der NES (§ 6) und den Bestimmungen zur SES (§§ 12 und 13), auf niedrig besteuerte Geschäftseinheiten Bezug genommen.

#### **Zu Z 20**

Z 20 soll den Begriff „zwischenengeschaltete Muttergesellschaft“ (Artikel 3 Z 20 der Richtlinie; „*intermediate parent entity*“, kurz: „*IPE*“) definieren. Als zwischenengeschaltete Muttergesellschaft soll eine Muttergesellschaft bezeichnet werden, die am Eigenkapital einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe beteiligt ist und unter keine der folgenden Begriffsdefinitionen fällt: Betriebsstätte (Z 13), oberste Muttergesellschaft (Z 14), im Teileigentum stehende Muttergesellschaft (Z 22) oder Investmenteinheit (Z 30).

Die Definition der zwischenengeschalteten Muttergesellschaft ist insofern relevant, weil die Verpflichtung zur Anwendung der PES- auf eine untergeordnete Geschäftseinheit anstelle der obersten Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe übergehen kann. Dies ist vordergründig in jenen Fällen gegeben, in denen die oberste Muttergesellschaft eine ausgenommene Einheit iSd § 4 Abs. 1 ist oder in einem Drittstaat oder -gebiet gelegen ist, der die GloBE-Mustervorschriften oder gleichwertige Vorschriften nicht umgesetzt hat und somit keiner anerkannten PES-Regelung unterliegt (siehe § 8). Zwischenengeschaltete – in Österreich gelegene – Muttergesellschaften, die sich in der Beteiligungskette unterhalb der obersten Muttergesellschaft befinden, sollen in solchen Fällen verpflichtet sein, die PES bis zu ihrem zuzurechnenden Anteil am Ergänzungssteuerbetrag anzuwenden (siehe §§ 8 und 10).

#### **Zu Z 21:**

Z 21 soll den Begriff „Kontrollbeteiligung“ (Art. 3 Z 21 der Richtlinie) definieren; zum Begriff der „Eigenkapitalbeteiligung“ siehe die Erläuterungen zu Z 23. Eine Eigenkapitalbeteiligung ist gemäß diesem Bundesgesetz dann „die Kontrolle begründend“, wenn der Anteilseigner verpflichtet ist oder verpflichtet gewesen wäre, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme der Einheit, an welcher der Anteilseigner beteiligt ist, nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard (Z 25) zu vollkonsolidieren (vgl. OECD-Kommentar, Art. 1.4.1, Rz 34). IdZ kann nach dieser Begriffsbestimmung davon ausgegangen werden, dass ein Stammhaus über eine die Kontrolle begründende Beteiligung an ihren Betriebsstätten verfügt.

Dieser Begriff ist für die Bestimmung der obersten Muttergesellschaft, die Anwendung des „*Top-Down-Ansatzes*“ (§§ 8 Abs. 2 und 9 Abs. 2; siehe dazu ausführlich die Erläuterungen zu diesen Bestimmungen), dem einer Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil am Ergänzungssteuerbetrag (§ 10 Abs. 2), zur

Abgrenzung zu in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten (§ 51), zum Aus- und Beitritt von Geschäftseinheiten (§ 51) und der Bestimmung einer Einheit als Geschäftseinheit im Rahmen der Bestimmungen zu Mehrmuttergruppen (§ 62) relevant.

**Zu Z 22:**

Z 22 soll den Begriff „im Teileigentum stehende Muttergesellschaft“ (Art. 3 Z 22 der Richtlinie; „*Partially-Owned Parent Entity*, kurz: *POPE*“) definieren. Gemäß Z 22 ist eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft dadurch charakterisiert, dass sie zu einem nicht unwesentlichen Teil (d.h. mehr als 20%) im Eigentum von gruppenfremden Anteilseignern steht. Eine solche Muttergesellschaft ist weiters dadurch gekennzeichnet, dass sie (un)mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung (Z 23) an einer anderen Geschäftseinheit hält und nicht als oberste Muttergesellschaft, Betriebsstätte oder Investmenteinheit zu qualifizieren ist.

Diese Begriffsbestimmung ist insofern relevant, weil die PES-Regelungen bei im Teileigentum stehenden Muttergesellschaften vom „*Top-Down-Ansatz*“ abweichen: eine in Österreich gelegene in Teileigentum stehende Muttergesellschaft unterliegt nach diesem Bundesgesetz – in Bezug auf ihre niedrig besteuerten Geschäftseinheiten – mit dem ihr zuzurechnenden Anteil vorrangig der PES (§ 9), dies soll auch dann gelten, wenn sie innerhalb der Unternehmensgruppe eine untergeordnete Muttergesellschaft ist. Im Teileigentum stehende Muttergesellschaften sollen die PES hingegen nicht anwenden, wenn sie sich vollständig im Eigentum einer anderen im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft befinden (§ 9 Abs. 2).

**Zu Z 23:**

Als „Eigenkapitalbeteiligung“ (Art. 3 Z 24 der Richtlinie) sollen alle Beteiligungen am Eigenkapital bezeichnet werden, die Ansprüche auf Gewinn, Kapital oder Rücklagen einer Einheit einer Betriebsstätte begründen. Maßgeblich für das Vorliegen einer Eigenkapitalbeteiligung soll die bilanzielle Einordnung eines Rechts auf Gewinne, Kapital oder Rücklagen als Eigenkapitalinstrument nach dem bei der Erstellung des Konzernabschlusses herangezogenen Rechnungslegungsstandard sein (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1 Rz 85). Nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard bilanziell als Fremdkapital eingestufte Instrumente begründen daher keine Eigenkapitalbeteiligung im Sinne dieses Bundesgesetzes.

Dieser Beteiligungsbegriff ist für eine Vielzahl von Bestimmungen in diesem Bundesgesetz relevant; insbesondere für die Ermittlung des einer Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteils am Ergänzungssteuerbetrag für eine niedrigbesteuerte Geschäftseinheit (siehe § 10).

**Zu Z 24:**

Z 24 soll den Begriff der Muttergesellschaft (Art. 3 Z 24 der Richtlinie) definieren. Eine Muttergesellschaft ist eine oberste Muttergesellschaft, bei der es sich nicht um eine ausgenommene Einheit (§ 4) handelt, eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft oder eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft (Z 22).

**Zu Z 25:**

Als „anerkannter Rechnungslegungsstandard“ (Art. 3 Z 25 der Richtlinie) sollen internationale Rechnungslegungsstandards wie IFRS, die allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze sämtlicher EU- und EWR-Staaten und bestimmter abschließend erwähnter Drittstaaten (etwa US-GAAP) bezeichnet werden. Auf diesen Rechnungslegungsstandard wird insbesondere in der Definition des Konzernabschlusses (§ 3 Z 6) sowie in § 14 zur Bestimmung der Ausgangsbasis für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes Bezug genommen. Bei Verwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards hat im Unterschied zu einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard (§ 2 Z 26) grundsätzlich keine Anpassung zur Vermeidung erheblicher Vergleichbarkeitseinschränkungen zu erfolgen.

**Zu Z 26:**

Als „zugelassener Rechnungslegungsstandard“ (Art. 3 Z 26 der Richtlinie) sollen jene allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze bezeichnet werden, die von einem zugelassenen Rechnungslegungsorgan im Steuerhoheitsgebiet einer Einheit genehmigt sind. Hiefür sollen als zugelassene Rechnungslegungsorgane jene Gremien bezeichnet werden, die gesetzlich in dieser Jurisdiktion dazu befugt sind, Rechnungslegungsstandards für die Finanzberichterstattung vorzuschreiben, aufzustellen oder anzuerkennen.

Als zugelassene Rechnungslegungsstandards kommen sowohl die in Z 25 aufgelisteten anerkannten Rechnungslegungsstandards als auch andere lokal erlaubte Rechnungslegungsstandards in Betracht (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 4). Auf diesen Rechnungslegungsstandard wird insbesondere in der



Definition des Konzernabschlusses (§ 3 Z 6) sowie in § 14 zur Bestimmung der Ausgangsbasis für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes Bezug genommen. Bei Verwendung eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards hat eine Anpassung zur Vermeidung erheblicher Vergleichbarkeitseinschränkungen zu erfolgen.

#### **Zu Z 27:**

In Z 27 soll der Begriff der „erheblichen Vergleichbarkeitseinschränkung“ (Art. 3 Z 27 der Richtlinie; „*material competitive distortion*“) als eine sich aus allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen ergebende Gesamtabweichung der Erträge oder Aufwendungen von mehr als 75 Millionen Euro gegenüber dem Betrag, der sich aus der Anwendung der Rechnungslegungsstandards nach den IFRS ergeben hätte, definiert werden. Dabei soll auf die sich insgesamt im Konzernabschluss der Gruppe ergebende Abweichung gegenüber einem Konzernabschluss nach IFRS abgestellt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 60).

Dieser Begriff ist deshalb von Bedeutung, weil grundsätzlich unterschiedliche allgemein anerkannte Rechnungslegungsstandards für die Erstellung eines Konzernabschlusses in Betracht kommen und damit als Ausgangsbasis für die Mindeststeuer-Gewinnermittlung einer Geschäftseinheit gemäß § 14 herangezogen werden können. Daher sieht § 14 in bestimmten Fällen Anpassungen des Konzernabschlusses vor, wenn eine erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung vorliegt (siehe dazu die Erläuterungen zu § 14).

#### **Zu Z 28:**

Z 28 soll den Begriff „anerkannte NES-Regelung“ definieren (Art. 3 Z 28 der Richtlinie). Die Richtlinie ermöglicht es den Mitgliedstaaten, optional eine anerkannte NES-Regelung einzuführen (Art. 1 Abs. 2 iVm Art. 11 der Richtlinie; vgl. weiters OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 118). Diese Option soll auch im Rahmen dieses Bundesgesetzes in § 6 umgesetzt werden.

Die Anwendung einer „anerkannten“ NES-Regelung hat zur Folge, dass alle niedrig besteuerten Geschäftseinheiten einer Gruppe in ihrem Belegenheitsstaat der nationalen Mindeststeuer unterliegen. Dies bewirkt, dass die Ergänzungssteuerbeträge, die von in einem Mitgliedstaat gelegenen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten zu erheben sind, auch diesem Staat zugutekommen (vgl. Erwägungsgrund 13 der RL).

Lit. a soll sicherstellen, dass die Ermittlung des Übergewinnes und die Anwendung des Ergänzungssteuersatzes auf den Übergewinn auf inländische Geschäftseinheiten im Rahmen einer nationalen Ergänzungssteuer nach dem gleichen Verfahren erfolgt wie dies nach der Richtlinie für Zwecke der PES und SES vorgesehen ist (siehe etwa Erwägungsgrund 13 der Richtlinie). Im Fall von Drittstaaten und –gebieten, soll für die Qualifikation als anerkannte nationale Ergänzungssteuer maßgeblich sein, dass dies im Einklang mit den GloBE-Mustervorschriften geregelt wird.

Für nähere Ausführungen zur Wortfolge „dass dieses Steuerhoheitsgebiet keine mit diesen Bestimmungen im Zusammenhang stehenden Vorteile gewährt“, wird auf die Erläuterungen zu Z 18 verwiesen.

#### **Zu Z 29:**

Z 29 soll den Begriff des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte (Art. 3 Abs. 29 der Richtlinie) definieren. § 13 Abs. 5 zur Berechnung und Zurechnung des SES-Ergänzungssteuerbetrags und § 81 Abs. 2 zur Befreiung multinationaler Unternehmensgruppen von der PES und der SES in der Anfangsphase nehmen auf diesen Begriff Bezug.

Dem Begriff „materielle Vermögenswerte“ soll dasselbe auf BEPS-Aktionspunkt 13 fußende Begriffsverständnis wie zum gleichlautenden Begriff in Anlage 1 des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG) beigemessen werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 68).

Der Begriff „Nettobuchwert“ der materiellen Vermögenswerte soll ein Durchschnittswert sein, um Schwankungen vom Beginn bis zum Ende eines Wirtschaftsjahres auszublenden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 64). Dieser bezeichnet somit den Durchschnitt des Anfangs- und des Endwerts materieller Vermögenswerte nach Berücksichtigung kumulierter Abschreibungen und (substanzbedingter) Wertminderungen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 67). Die materiellen Vermögenswerte müssen keiner Abschreibung unterliegen, um vom Begriff umfasst zu sein (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 67).

Der Begriff „materielle Vermögenswerte“ iSd Z 29 ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff „berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte“ iSd § 48 Abs. 6 (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 68); siehe dazu die Erläuterungen zu § 48.

**Zu Z 30:**

Z 30 soll den Begriff Investmenteinheit (Art. 3 Z 30 der Richtlinie) definieren. Vom Begriff Investmenteinheit umfasst sind gemäß lit. a Investmentfonds (Z 31), Immobilieninvestmentvehikel (Z 32) und Versicherungsinvestmenteinheiten (Z 46).

Vom Begriff Investmenteinheit soll gemäß lit. b ebenso eine Einheit umfasst sein, die unmittelbar oder über eine Kette solcher Einheiten zu mindestens 95 % im Eigentum eines Investmentfonds (Z 31), Immobilieninvestmentvehikels (Z 32) oder Versicherungsinvestmenteinheit (Z 46) steht und die ausschließlich oder fast ausschließlich dazu dient, für diese Einheiten Vermögenswerte zu halten oder Gelder zu veranlagen (siehe zu dieser tätigkeitsbezogenen Voraussetzung bereits die Erläuterungen zur gleichlautenden Bestimmung in § 4 Abs. 1 Z 7 lit. a).

Umfasst sollen gemäß lit. c. außerdem Einheiten sein, die zu mindestens 85 % ihres Werts im Eigentum eines Investmentfonds (Z 31), Immobilieninvestmentvehikel (Z 32) oder Versicherungsinvestmenteinheit (Z 46) stehen, sofern sie ihre gesamten Erträge im Wesentlichen aus ausgenommenen Dividenden oder Gewinnen oder Verlusten aus Eigenkapitalbeteiligungen erzielen (siehe zu dieser tätigkeitsbezogenen Voraussetzung bereits die Erläuterungen zur gleichlautenden Bestimmung in § 4 Abs. 1 Z 7 lit. b). Eine Beteiligung über eine Kette von Einheiten ist im diesem Fall (lit. c) nicht möglich.

**Zu Z 31:**

Z 31 soll den Begriff Investmentfonds (Art. 3 Abs. 31 der Richtlinie) definieren. Die Definition von Investmentfonds lehnt sich an die Definition einer „Investmentgesellschaft“ in IFRS 10 und der Richtlinie 2011/61/EU (AIFMD) an (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 36).

Nur Investmentfonds, die oberste Muttergesellschaften sind, sollen gemäß § 4 Abs. 1 Z 5 vom Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes ausgenommen sein. Investmentfonds, die nicht die oberste Muttergesellschaft sind, können eine Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe sein. Solche Investmentfonds werden als Investmenteinheiten betrachtet und unterliegen den besonderen Regelungen für Investmenteinheiten (§§ 66 ff). Ein Investmentfonds soll kumulativ die folgenden sieben Voraussetzungen erfüllen (litterae a bis g):

Lit. a sieht die Anforderung vor einen Pool aus finanziellen und nichtfinanziellen Vermögenswerten von einer Anzahl von Anlegern, von denen einige nicht verbunden sind, zu bilden. Dieser Pool kann aus liquiden Mitteln oder illiquiden Vermögenswerten bestehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 38). Lit. a sieht ebenso vor, dass einige der Anleger nicht verbunden sind. Die Prüfung, ob zwei oder mehr Anleger des Investmentfonds miteinander verbunden sind, soll einzelfallbezogen erfolgen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 39). In jedem Fall sollte ein Anleger mit einem anderen Anleger als verbunden behandelt werden, wenn die in Art. 5 Abs. 8 OECD-MA enthaltenen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 39). Unter bestimmten Umständen (Erstausgabephase oder Liquidationsprozess) kann auch ein Fonds mit nur einem Anleger die Kriterien der lit. a erfüllen, sofern der Fonds entwickelt wurde, um Vermögenswerte von mehreren Anlegern (von denen einige nicht miteinander verbunden sind) zu bündeln (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 39).

Lit. b erfordert eine festgelegte Anlagepolitik, auf Basis derer der Investmentfonds investiert. Ob eine festgelegte Anlagepolitik existiert, ist anhand einer Gesamtbetrachtung zu beurteilen. Auf eine festgelegte Anlagepolitik deutet zB hin, dass diese festgelegt wird, bevor die Investoren an ihre Investitionszusagen gebunden sind; die Anlagepolitik in einem Dokument dargelegt ist, das Bestandteil der Vertragsbedingungen oder der Satzung des Investmentfonds wird oder auf das dort Bezug genommen wird; die Investoren gegenüber der Einheit einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf die Befolgung eben dieser haben; die Anlagepolitik Anlagerichtlinien und -kriterien spezifiziert (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 40).

Lit. c sieht vor, dass es der Investmentfonds den Anlegern ermöglichen soll, ihre Transaktions-, Recherche- und Analysekosten zu senken oder Risiken zu verteilen. Eine Einheit einer Unternehmensgruppe, die für die anderen Gruppenmitglieder bestimmte Funktionen wie zentralisierte Finanz- oder Beschaffungsdienstleistungen übernimmt, erfüllt jedoch die weitergefasste Definition eines Investmentfonds idR nicht (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 41).

Gemäß lit. d muss ein Investmentfonds in erster Linie darauf ausgerichtet sein, Erträge oder Gewinne aus Investitionen (zB Dividenden, Zinsen, Mieten; nicht jedoch Lizenzgebühren) zu erzielen oder Schutz vor einem bestimmten oder allgemeinen Ereignis oder Ergebnis zu bieten (zB Investmentfonds in der Versicherungsbranche zur Deckung versicherter Ereignisse oder Ergebnisse; vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 42).

Lit. e schreibt vor, dass die Anleger ein Recht auf die Erträge aus den Vermögenswerten des Fonds oder auf Erträge aus diesen Vermögenswerten auf der Grundlage der von den Anlegern geleisteten Beiträge

haben. Anleger können dabei auch Gewinne aus der Veräußerung von Eigentumsanteilen des Fonds erzielen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 43).

Anforderung gemäß lit. f ist, dass der Investmentfonds oder die Geschäftsleitung den aufsichtsrechtlichen Vorschriften für Investmentfonds unterliegen muss, einschließlich angemessener Vorschriften für die Bekämpfung von Geldwäsche und den Anlegerschutz, in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie ansässig ist oder verwaltet wird. Die Bestimmung soll die verschiedenen Ansätze zur aufsichtsrechtlichen Regulierung von Investmentfonds umfassen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 44).

Schließlich verlangt lit. g, dass der Fonds von professionellen Investmentfondsmanagern im Namen der Anleger verwaltet wird. Dabei wird insbesondere darauf abzustellen sein, ob die Verwalter unabhängig von den Anlegern agieren und nicht direkt bei den Anlegern angestellt sind, den nationalen Vorschriften bezüglich Qualifikation unterliegen und die Managementvergütung für erbrachte Leistungen teilweise erfolgsbasiert erfolgt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 45).

#### **Zu Z 32:**

Z 32 soll den Begriff Immobilieninvestmentvehikel (Art. 3 Abs. 32 der Richtlinie) definieren. Immobilieninvestmentvehikel als oberste Muttergesellschaften sind gemäß § 4 Abs. 1 Z 6 vom Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes ausgenommen. Immobilieninvestmentvehikel, die nicht die oberste Muttergesellschaft sind, können eine Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe sein. Solche Immobilieninvestmentvehikel werden als Investmenteinheiten betrachtet und unterliegen den besonderen Regelungen für Investmenteinheiten (§ 66 ff).

Immobilieninvestmentvehikel bezeichnet eine Einheit im Streubesitz, die überwiegend unbewegliches Vermögen hält und deren Erträge auf einer einzigen Besteuerungsebene erfasst werden, und zwar entweder auf Ebene des Immobilieninvestmentvehikels selbst oder auf Ebene seiner Anteilseigner, mit einem Aufschub von höchstens einem Jahr.

Eine Einheit im Streubesitz soll dann vorliegen, wenn es mehrere nicht miteinander verbundene Anleger gibt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 145); die Prüfung der Verbundenheit soll sich wiederum nach Art. 5 Abs. 8 des OECD-MA richten (siehe dazu bereits die Erläuterungen zu Z 31). Befindet sich das Immobilieninvestmentvehikel im Besitz von nur einer kleineren Anzahl anderer Investmenteinheiten, ist dies unschädlich, vorausgesetzt die Anteile an diesen anderen Investmenteinheiten werden im Streubesitz bzw. von einer Vielzahl nicht miteinander verbundener Personen gehalten. Gleiches gilt im Falle von Pensionsfonds mit einer Vielzahl von Begünstigten. (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 145).

Die gesetzliche Voraussetzung, dass Erträge auf einer einzigen Besteuerungsebene erfasst werden müssen (mit höchstens einem Jahr Aufschub), soll eine einmalige Besteuerung (in den Händen der Anteilseigner oder bei dem Immobilieninvestmentvehikel selbst) sicherstellen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 146). Die einzige Besteuerungsebene soll ebenso erfüllt sein, wenn einzelne Anteilseigner (beispielsweise Pensionsfonds) persönlich steuerbefreit sind, da auch in diesem Fall das Besteuerungssystem auf eine einmalige Besteuerung der Erträge gerichtet ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 147). Die Definition erfordert auch, dass überwiegend unbewegliches Vermögen gehalten wird, worunter auch mittelbare Beteiligungen fallen sollen wie zum Beispiel das Halten von Wertpapieren, deren Wert an unbewegliches Vermögen gekoppelt ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 148).

#### **Zu Z 33:**

Z 33 soll den Begriff Pensionsfonds (Art. 3 Abs. 33 der Richtlinie) definieren. Ein Pensionsfonds ist eine ausgenommene Einheit gemäß § 4 Abs. 1 Z 4.

Unter diesen Begriff soll gemäß Z 33 lit. a eine Einheit fallen, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich dazu dient, Altersversorgungsleistungen sowie verbundene Leistungen oder Nebenleistungen zugunsten von natürlichen Personen zu verwalten und bereitzustellen. Die Formulierung „nahezu ausschließlich“ bedeutet, dass ein Pensionsfonds in sehr geringem Umfang auch Tätigkeiten ausüben darf, die nicht unmittelbar mit der Verwaltung und Erbringung von Altersversorgungsleistungen, Nebenleistungen und verbundenen Leistungen verbunden sind. Marketingtätigkeiten für Zwecke des Fonds im geringen Umfang schaden der Qualifikation als Pensionsfonds beispielsweise nicht. Zu den Zusatz- oder Nebenleistungen gehören beispielsweise Zahlungen im Todes- oder Invaliditätsfall, Witwen- und Hinterbliebenenpensionen, Zahlungen an Personen, die unter unheilbaren Krankheiten leiden oder Ersatzzahlungen im Falle von langandauernden Krankheiten oder langfristiger Arbeitslosigkeit (Art. 3 Z 10.13 OECD-MA). Um Zusatz- oder Nebenleistungen handelt es sich dabei allerdings nur, wenn diese Leistungen zusätzlich zu den Altersversorgungsleistungen erbracht werden. Einrichtungen, die ausschließlich oder überwiegend andere Leistungen als Altersversorgungsleistungen erbringen, sind keine Pensionsfonds.

Die im 1. Teilstrich normierte Bedingung zu den aufsichtsrechtlichen Vorschriften des Pensionsfonds orientiert sich an Art. 3 (1) lit. i des OECD-MA, soll sich aber in dem Punkt unterscheiden, dass der Pensionsfonds kein eigenständiges Steuersubjekt im Errichterstaat sein muss (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 89).

Gemäß lit. a Teilstrich 2 können auch bestimmte nicht den aufsichtsrechtlichen Vorschriften unterliegende Pensionsfonds unter Z 33 fallen. Voraussetzung hierfür soll sein, dass die genannten Leistungen durch nationale Regelungen gesichert oder anderweitig geschützt und aus einem Pool von Vermögenswerten finanziert werden, die von einer Treuhandschaft oder einem Treugeber gehalten werden, um die Erfüllung der entsprechenden Pensionsverpflichtungen für den Fall einer Insolvenz sicherzustellen. Es soll nicht entscheidend sein ob es sich um einen staatlichen oder einen privaten Pensionsfonds handelt.

Als Pensionsfonds sollen auch Pensionsfonds-Dienstleistungseinheiten iSd Z 34 bezeichnet werden (siehe dazu die Erläuterungen zu Z 34).

#### **Zu Z 34:**

Z 34 soll den Begriff Pensionsfonds-Dienstleistungseinheit (Art. 3 Abs. 34 der Richtlinie) definieren. Eine Pensionsfonds-Dienstleistungseinheit gilt gemäß Z 33 lit. b stets als Pensionsfonds und ist damit gemäß § 4 Abs. 1 Z 4 eine ausgenommene Einheit. Gemäß § 4 Abs. 1 Z 7 sind von Pensionsfonds-Dienstleistungsgesellschaft gehaltene Einheiten jedoch keine ausgenommenen Einheiten.

Die Definition einer Pensionsfonds-Dienstleistungseinheit umfasst zwei Arten von Einheiten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 93).

Der erste Typ sind Einheiten, die gegründet wurden, um ausschließlich oder nahezu ausschließlich Gelder zugunsten eines Pensionsfonds anzulegen. Der Ausdruck „ausschließlich oder nahezu ausschließlich“ soll iSd Art. 3 (1) lit. i des OECD-MA ausgelegt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 95 und siehe auch die Ausführungen zu Z 33). Eine Pensionsfonds-Dienstleistungseinheit soll daher nur im geringem Umfang Tätigkeiten ausüben, die nicht unmittelbar mit der Anlage von Geldern zugunsten einer Einheit gem. § 2 Z 33 lit. a zusammenhängt.

Die zweite Art von Pensionsfonds-Dienstleistungseinheit ist eine Einheit, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich gegründet und betrieben wird, um Tätigkeiten auszuführen, die ergänzend zu den in Z 33 lit. a genannten Tätigkeiten sind, die von dem Pensionsfonds ausgeführt werden vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 94). Die vorgesehenen Nebentätigkeiten müssen nicht direkt für den Pensionsfonds gemäß Z 33 lit. a erbracht werden; es besteht lediglich die Anforderung, dass die Pensionsfonds-Dienstleistungseinheit derselben Gruppe angehört wie die diese Tätigkeiten ausübenden Einheiten. Solche Nebentätigkeiten sind beispielsweise das Erbringen von Beratungs- oder Rechercheleistungen für das Fondsmanagement.

#### **Zu Z 35:**

Z 35 soll den Begriff „Niedrigsteuerstaat oder –gebiet“ (Art. 3 Z 35 der Richtlinie) definieren. Als Niedrigsteuerstaat oder –gebiet gilt ein Staat oder Gebiet dann, wenn die jeweilige Unternehmensgruppe dort in einem Geschäftsjahr Mindeststeuergewinne erzielt und in diesem Staat oder Gebiet einem Effektivsteuersatz unter 15% unterliegt.

Die Qualifikation als Niedrigsteuerstaat oder –gebiet hat zur Folge, dass Geschäftseinheiten dieser Unternehmensgruppe, die in einem solchen Staat oder Gebiet gelegen sind, als niedrig besteuerte Geschäftseinheiten iSd Z 19 bezeichnet werden und somit sichergestellt werden muss, dass für diese Mindeststeuer im Wege der NES, PES oder SES erhoben wird.

#### **Zu Z 36:**

Gemäß Z 36 (Art. 3 Z 36 der Richtlinie) sollen als Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste jene Jahresüberschüsse oder Jahresfehlbeträge einer Geschäftseinheit (Z 2) bezeichnet werden, die gemäß den Bestimmungen der Abschnitte 3, 7 und 8 ermittelt wurden.

#### **Zu Z 37:**

In Z 37 sollen die Begriffe „nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuer“ und „anerkannte Anrechnungssteuer“ definiert werden (Art. 3 Z 37 der Richtlinie).

Nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern werden bei der Berechnung des Effektivsteuersatzes des Steuerhoheitsgebietes, in dem sich die Geschäftseinheit befindet, nicht bei den erfassten Steuern berücksichtigt; ebenso wenig führt die tatsächliche Rückerstattung einer nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuer zu einer Reduktion der angepassten erfassten Steuern gemäß § 38 (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 9).



Als nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuer soll jede Steuer bezeichnet werden, bei der es sich nicht um eine anerkannte Anrechnungssteuer (siehe sogleich unten) handelt und die von einer Geschäftseinheit noch zu entrichten ist oder von dieser bereits entrichtet wurde, und noch eine der beiden folgenden Voraussetzungen erfüllt:

- Sie kann entweder dem wirtschaftlichen Eigentümer einer von einer solchen Geschäftseinheit ausgeschütteten Dividende erstattet werden oder vom wirtschaftlichen Eigentümer mit einer anderen Steuerschuld als der Steuerschuld in Bezug auf diese Dividende als Gutschrift verrechnet werden (1. Teilstrich).
- Sie kann bei Ausschüttung einer Dividende an einen Anteilseigner an die ausschüttende Gesellschaft erstattet werden (2. Teilstrich).

Eine derartige Anrechnungssteuer führt im Ergebnis dazu, dass die Einkünfte der Körperschaft nicht besteuert werden; und zwar weder auf Ebene der Gesellschaft noch auf Ebene der Gesellschafter (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 9). Letztere ermöglicht eine Erstattung der von der Geschäftseinheit entrichteten oder zu entrichtenden Steuer, ohne zugleich eine Besteuerung des Anteilsinhabers vorzusehen.

Eine nicht anerkannte Anrechnungssteuer liegt auch dann vor, wenn eine Steuer nur deshalb nicht unter die Definition der anerkannten Anrechnungssteuer fällt, weil der wirtschaftliche Eigentümer einem nominalen Steuersatz unter dem Mindestsatz auf die Ausschüttung unterliegt, oder weil die natürliche Person in Bezug auf die Dividenden nicht steuerpflichtig ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 9).

Steuern, die der Dividendenempfänger schuldet, die allerdings im Abzugswege von der ausschüttenden Körperschaft bei der Zahlung der Dividende einbehalten werden, sind dagegen nicht vom Begriff der nicht anerkannten erstattungsfähigen Steuern erfasst, selbst wenn ein Teil oder die gesamte Quellensteuer dem Anteilseigner letztendlich rückerstattet wird.

Als „anerkannte Anrechnungssteuer“ soll eine erfasste, von einer Geschäftseinheit oder einer Betriebsstätte noch zu entrichtende oder bereits entrichtete Steuer zu verstehen sein, die dem wirtschaftlichen Eigentümer der von der Geschäftseinheit ausgeschütteten Dividende oder – im Falle einer von einer Betriebsstätte noch zu entrichtenden oder bereits entrichteten erfassten Steuer – der vom Stammhaus ausgeschütteten Dividende erstattet werden oder von diesem als Gutschrift verrechnet werden kann. Die Erstattung oder die Gutschrift soll eine der folgenden Voraussetzungen erfüllen – sie soll:

- entweder von einem anderen Steuerhoheitsgebiet als dem Steuerhoheitsgebiet, das die erfassten Steuern erhoben hat, gemäß einer Regelung zur Anrechnung ausländischer Steuern gewährt wird (lit. a), oder
- einem wirtschaftlichen Eigentümer der Dividende gewährt wird, der einem nominalen Steuersatz unterliegt, welcher dem Mindeststeuersatz für die erhaltene Dividende nach dem innerstaatlichen Recht des Steuerhoheitsgebiets, das die erfassten Steuern von der Geschäftseinheit erhoben hat, entspricht oder diesen übersteigt (lit. b; sieht das betreffende Steuerhoheitsgebiet einen progressiven Steuersatz vor, soll insoweit auf den niedrigsten Steuersatz, der auf den wirtschaftlichen Eigentümer anwendbar ist, abzustellen sein), oder
- einer natürlichen Person gewährt wird, die wirtschaftlicher Eigentümer der Dividende und in jenem Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig ist, das die erfassten Steuern von der Geschäftseinheit erhoben hat, und die einem nominalen Steuersatz unterliegt, der dem auf ordentliche Erträge anwendbaren Normalsteuersatz entspricht oder diesen übersteigt (lit. c; daran fehlt es insbesondere im Falle einer begünstigten Besteuerung der Dividende), oder
- einer staatlichen Einheit, einer internationalen Organisation, einer gebietsansässigen Organisation ohne Erwerbszweck, einem gebietsansässigen Pensionsfonds, einer gebietsansässigen Investmenteinheit, die nicht der Unternehmensgruppe angehört, oder einer gebietsansässigen Lebensversicherungsgesellschaft gewährt wird, sofern die Dividende im Zusammenhang mit Tätigkeiten eines gebietsansässigen Pensionsfonds bezogen wird und sie in ähnlicher Weise wie eine von einem Pensionsfonds bezogene Dividende besteuert wird (lit. d).

Im Anwendungsbereich der lit. d soll hinsichtlich der Ansässigkeit Folgendes gelten: Eine Organisation ohne Erwerbszweck oder ein Pensionsfonds gilt als in einem Steuerhoheitsgebiet gebietsansässig, wenn sie bzw. er in diesem Steuerhoheitsgebiet gegründet und verwaltet wird (lit. aa); eine Investmenteinheit gilt als in einem Steuerhoheitsgebiet gebietsansässig, wenn sie in diesem Steuerhoheitsgebiet gegründet wird und dessen Regulierungsvorschriften unterliegt (lit. bb); eine Lebensversicherungsgesellschaft gilt als in dem Steuerhoheitsgebiet gebietsansässig, in dem sie gelegen ist (lit. cc).

Diese Voraussetzungen sollen sicherstellen, dass die Erstattung und Gutschrift tatsächlich ein Instrument zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividenden ist und sollen die anerkannte Anrechnungssteuer von einer nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuer abgrenzen.

#### **Zu Z 38:**

In Ziffer 38 soll der Begriff „anerkannte auszahlbare Steuergutschrift“ (Art. 3 Z 38 der Richtlinie) definiert werden, der von der in Ziffer 39 definierten nicht anerkannten auszahlbaren Steuergutschrift (Art. 3 Z 39 der Richtlinie) zu unterscheiden ist.

Die Unterscheidung ist für die Ermittlung der effektiven Steuerbelastung von wesentlicher Bedeutung: So werden anerkannte auszahlbare Steuergutschriften – wie etwa aus österreichischer Sicht die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 – im Gegensatz zu nicht anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage als Erträge behandelt (siehe dazu näher die Erläuterungen zu § 27). Umgekehrt führen nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschriften im Unterschied zu anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften zu einer Verminderung der erfassten Steuern gemäß § 41 Z 2 (siehe dazu näher die Erläuterungen zu Art. 21 Abs. 3 lit. b).

Eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift iSd Begriffsdefinition muss so ausgestaltet sein, dass die Gutschrift innerhalb von maximal 4 Jahren ab Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen auch tatsächlich an die anspruchsberechtigte Geschäftseinheit in bar oder in Form von Barmitteläquivalenten auszuzahlen ist (lit. a). Eine bloß zur Reduktion der erfassten Steuern verwendbare Steuergutschrift soll keine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift darstellen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz.135). Davon abzugrenzen sind übertragbare Steuergutschriften, welche entweder zur Zahlung von Ertragssteuern verwendet oder an eine andere Person verkauft werden können.

Sollte ein Steuerhoheitsgebiet eine teilweise auszahlbare Steuergutschrift vorsehen, soll hinsichtlich des auszahlbaren Teils bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen ebenfalls eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift vorliegen (lit. b).

Gemäß dem Schlussteil dieser Begriffsdefinition soll eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift keine Steuerbeträge umfassen, die aufgrund einer anerkannten Anrechnungssteuer (Z 37) oder nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuer (Z 37) als Gutschrift verrechnet werden oder erstattet werden können; siehe zu diesen Begriffen die Erläuterungen zu Z 37.

#### **Zu Z 39**

In Z 39 soll der Begriff „nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschrift“ (Art. 3 Z 39 der Richtlinie) definiert werden. Als nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschrift soll eine Steuergutschrift bezeichnet werden, die keine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift iSd Z 38 darstellt, jedoch ganz oder teilweise auszahlbar ist.

#### **Zu Z 40:**

Z 40 soll den Begriff „Stammhaus“ (Art. 3 Z 40 der Richtlinie) definieren. Ein Stammhaus ist eine Einheit iSd Z 1, die den – einer Betriebsstätte in Übereinstimmung mit § 35 zugerechneten – Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag in ihrem eigenen Abschluss erfasst. Als Stammhaus wird grundsätzlich der Hauptsitz einer Gesellschaft verstanden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz. 56).

Der Begriff „Stammhaus“ findet sich u.a. in der Definition der Geschäftseinheit, der obersten Muttergesellschaft und der Bestimmung bezüglich der Zuordnung der Gewinne oder Verluste im Verhältnis zu einer Betriebsstätte (§ 35).

#### **Zu Z 41:**

Z 41 soll den Begriff „gruppenzugehöriger Eigentümer einer Geschäftseinheit“ (Art. 3 Z 41 der Richtlinie) definieren. Darunter soll eine Geschäftseinheit fallen, die Teil einer Unternehmensgruppe ist und unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe hält.

Dieses Bundesgesetz nimmt auf diesen Begriff in den Bestimmungen zur Zurechnung der Gewinne oder Verluste einer transparenten Einheit (§ 36), zur besonderen Zurechnung erfasster Steuern einer Geschäftseinheit zu einer anderen Geschäftseinheit (§ 44), zum Substanzfreibetrag (§ 48), zum Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten (§ 67) und zum Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten (§ 68) Bezug.

#### **Zu Z 42:**

Z 42 soll den Begriff des „anerkannten Ausschüttungssteuersystems“ (Art. 3 Z 42 der Richtlinie) definieren. Ein derartiges Steuersystem soll drei Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen haben, um als anerkanntes Ausschüttungssteuersystem zu gelten:

- Eine Körperschaftsteuer auf Gewinne wird nur erhoben, wenn diese Gewinne an die Anteilshaber tatsächlich oder fiktiv ausgeschüttet werden oder wenn im Unternehmen bestimmte nicht geschäftsbezogene Aufwendungen anfallen (lit. a). Jene Steuern, die die Anteilshaber in Bezug auf die Ausschüttungen schulden, sind für diese Beurteilung irrelevant, selbst wenn diese von der ausschüttenden Gesellschaft als Abzugsteuer einbehalten und abgeführt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 14).
- Wesensmerkmal eines anerkannten Ausschüttungssteuersystems ist daher, dass die Körperschaftsteuer der ausschüttenden Gesellschaft erst im Zeitpunkt der Ausschüttung der Gewinne an die Anteilshaber und nicht bereits im Zeitpunkt der Erzielung der Gewinne erhoben wird. Derartige Ausschüttungssteuersysteme sehen auch eine Körperschaftsteuerpflicht für fiktive Ausschüttungen (zB aus österreichischer Sicht: verdeckte Ausschüttungen) und für bestimmte steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen vor (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 15). Dies soll verhindern, dass den Gesellschaftern Gewinne unter Umgehung des Ausschüttungssteuersystems zufließen.
- Der Körperschaftsteuersatz muss mindestens 15% (Mindeststeuersatzes gemäß Z 15) betragen (lit. b). Auch bei Anwendung eines Staffeltarifs oder progressiven Steuersatzes kann ein anerkanntes Ausschüttungssteuersystem vorliegen, sofern der niedrigste effektive Steuersatz mindestens 15% beträgt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 16). Dabei sind auch etwaige Erhöhungen der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Die Voraussetzungen der lit. b sind daher beispielsweise auch dann erfüllt, wenn das Anrechnungssteuersystem zwar bloß einen Steuersatz in Höhe von 14 Prozent vorsieht, diesen jedoch auf einen um den Faktor  $1/0.86$  erhöhten Ausschüttungsbetrag anwendet [ $14 \% \times (100/0.86) = 16,28 \%$ ].
- Das Körperschaftsteuersystem muss am oder vor dem 1. Juli 2021 in Kraft gewesen sein (lit. c). Das ist der Zeitpunkt der ersten Erklärung des inklusiven Rahmens gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) von OECD und G20 mit dem Titel „Erklärung über eine Zwei-Säulen-Lösung zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft“ (Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy), in der die Sonderregelung für anerkannte Ausschüttungssteuersysteme vereinbart wurde (vgl. Erwägungsgrund 21 der RL; OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 17). Damit soll verhindert werden, dass nachträglich neue anerkannte Ausschüttungssteuersysteme eingeführt werden können. Unschädlich sind jedoch punktuelle Anpassungen, die die grundsätzliche Gestaltung eines bereits am oder vor dem 1. Juli 2021 bestehenden Ausschüttungssteuersystems unberührt lassen.

#### **Zu Z 43:**

Z 43 soll den Begriff „anerkannte SES-Regelung“ (Art. 3 Z 43 der Richtlinie) umsetzen. Eine SES-Regelung soll als „anerkannt“ gelten, wenn deren innerstaatliche Umsetzung entweder den Bestimmungen der Richtlinie (EU-Mitgliedstaaten) oder – im Falle von Drittstaaten oder –gebieten – den OECD-Mustervorschriften gleichwertig ist.

Die Feststellung der Gleichwertigkeit einer innerstaatlich umgesetzten SES-Regelung ist insofern relevant, als jeder Ergänzungssteuerbetrag, der keiner PES-Regelung unterzogen wurde, nur auf jene Steuerhoheitsgebiete im Rahmen der SES verteilt wird, die eine anerkannte SES-Regelung innerstaatlich umgesetzt haben.

Sinngemäße Bestimmungen zur Gleichwertigkeit finden sich auch in Z 18 (anerkannte PES-Regelung). IdS wird für weitere Ausführungen zur Gleichwertigkeit und der Wortfolge „dass dieses Steuerhoheitsgebiet keine mit diesen Bestimmungen im Zusammenhang stehenden Vorteile gewährt“ auf die Erläuterungen zu Z 18 verwiesen.

#### **Zu Z 44:**

Z 44 soll den Begriff „als berichtspflichtig benannte Einheit“ (Art. 3 Z 44 der Richtlinie) umsetzen. Dieses Bundesgesetz sieht vor, dass grundsätzlich jede in Österreich gelegene Geschäftseinheit iSd Z 2 selbst zur Einreichung des Mindeststeuerberichts verpflichtet ist. Diese Abgabepflicht entfällt jedoch insbesondere, wenn die oberste Muttergesellschaft oder eine als berichtspflichtig benannte Einheit die Einreichung für die gesamte Unternehmensgruppe übernimmt (siehe dazu im Detail die Erläuterungen zu §§ 69 f).

#### **Zu Z 45:**

Z 45 soll den Begriff „GloBE-Mustervorschriften“ definieren. Dieser Begriff bezeichnet die GloBE-Mustervorschriften (Säule 2) der OECD bezüglich der Steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft, i.e. „Tax Challenges Arising from Digitalisation

of the Economy – Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS“ (englische Fassung). Die GloBE-Mustervorschriften sind detaillierte Regeln zur Umsetzung der Reform des internationalen Steuersystems. Sie dienen den Inclusive Framework-Mitgliedstaaten als Vorlage für die Umsetzung des Zwei-Säulen-Modells zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen, die sich aus der Digitalisierung und Globalisierung der Wirtschaft ergeben und auf die sich 137 Länder und Rechtsordnungen im Oktober 2021 im Rahmen des OECD/G20-Rahmens für BEPS geeinigt haben. Die OECD-Mustervorschriften mitsamt dazugehörigem Kommentar sind auf der OECD-Webseite sowohl in deutscher als auch englischer Sprache frei zugänglich: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

**Zu Z 46:**

Z 46 soll den Begriff „Versicherungsinvestmenteinheit“ definieren. Dieser Begriff bezeichnet eine Einheit, die unter die Definition eines Investmentfonds gemäß Z 31 oder eines Immobilieninvestmentvehikels gemäß Z 32 fallen würde, wenn sie nicht im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten im Rahmen eines Versicherungs- oder Rentenvertrags gegründet worden wäre und sich nicht vollständig im Eigentum einer Einheit befände, die als Versicherungsgesellschaft den aufsichtsrechtlichen Vorschriften ihres Belegenheitsstaates unterliegt.

**Zu § 3 (Anwendungsbereich):**

§ 3 soll Art. 2 der Richtlinie umsetzen und damit den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes festlegen.

**Zu Abs. 1:**

Der Mindeststeuer sollen nur in Österreich gelegene Geschäftseinheiten unterliegen, die Unternehmensgruppen angehören, welche in zumindest zwei der letzten vier Geschäftsjahre vor dem geprüften Geschäftsjahr konsolidierte Umsatzerlöse von jährlich mindestens 750 Millionen Euro erzielten. Die konsolidierten Umsatzerlöse aus dem Konzernabschluss (§ 2 Z 6) der obersten Muttergesellschaft (§ 2 Z 14) sollen hierfür herangezogen werden. Dieser Schwellenwert soll mit dem Schwellenwert für die länderbezogene Berichterstattung im Einklang stehen (Erwägungsgrund 7 der Richtlinie).

Handelt es sich bei Einheiten einer Unternehmensgruppe um ausgenommene Einheiten gemäß § 4, sollen diese in die Berechnung der in Abs. 1 genannten Schwelle für die Unternehmensgruppe miteinbezogen werden, sofern das Einkommen mit dem Rest der Unternehmensgruppe konsolidiert wird.

Sind keine konsolidierten Abschlüsse für die vorangegangenen vier Geschäftsjahre vorhanden, soll zB bei einer kürzlich entstandenen „neuen“ Unternehmensgruppe der vierjährige Betrachtungszeitraum nicht herangezogen werden. Bei Überschreiten der Schwelle in den ersten zwei Geschäftsjahren, soll die Mindeststeuerpflicht daher bereits ab dem dritten Geschäftsjahr für die in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten bestehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 1.1.1, Rz 8). Bei Zusammenschlüssen und Teilungen von Unternehmensgruppen ist die Spezialvorschrift zur Anwendung des Schwellenwertes gemäß § 58 zu beachten.

**Zu Abs. 2:**

Dieser Absatz behandelt Fälle, in denen das Geschäftsjahr einen anderen Zeitraum als 12 Monate umfasst. Sollte eines oder mehrere der unmittelbar vorausgegangenen Geschäftsjahre einen anderen Zeitraum als 12 Monate umfassen, soll die Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro proportional angepasst werden. Dabei soll die anteilige Erhöhung 1/12 je vollem Monat betragen, um den das Geschäftsjahr den Zeitraum von zwölf Monaten übersteigt. Ist das Geschäftsjahr kürzer als zwölf Monate, ist der Schwellenwert anteilig zu kürzen. Die anteilige Kürzung beträgt 1/12 je angefangenem Monat, um den das Geschäftsjahr den Zeitraum von zwölf Monaten unterschreitet.

**Beispiel:**

*Das Geschäftsjahr der Unternehmensgruppe umfasst 9 Monate.*

*Die maßgebliche Umsatzschwelle beträgt 525 Millionen Euro  $((750/12) \times 9 = 525)$ .*

**Zu § 4 (Ausgenommene Einheiten):**

Bestimmte Einheiten sollen aufgrund ihres besonderen Zwecks und Status vom Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes ausgenommen werden (ausgenommene Einheiten).

Für Zwecke Beurteilung, ob eine ausgenommene Einheit gemäß § 14 vorliegt, nicht separat beurteilt werden, sondern gemeinsam mit der Einheit; diesfalls sollen die Gesamtheit der Aktivitäten einschließlich derjenigen, die von der Betriebsstätte durchgeführt werden, für die Einstufung als



ausgenommene Einheit maßgeblich sein (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom 1. Februar 2023 zur Administration der GloBE-Mustervorschriften, Punkt 1.5.3, Rz 8).

Die Einstufung als ausgenommene Einheit hat insbesondere folgende Auswirkungen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 1.5, Rz. 37):

Die PES, NES und SES sollen nicht auf ausgenommene Einheiten angewendet werden. Eine ausgenommene Einheit, welche die oberste Muttergesellschaft ist, muss die PES nicht anwenden und die in der Beteiligungskette nachfolgende Einheit (die selbst keine ausgenommene Einheit ist) wendet die PES an. Ausgenommene Einheiten sollen daher auch keine Abgabepflichtigen gemäß § 74 Abs. 2 für die Mindeststeuer sein.

Sämtliche „GloBE-Attribute“ (Gewinne, Verluste, Steuern, Vermögenswerte und Lohnkosten) ausgenommener Einheiten werden aus den Berechnungen ausgenommen, mit Ausnahme der Anwendung der Umsatzschwelle.

Ausgenommene Einheiten trifft keine Verpflichtung zur Abgabe des Mindeststeuerberichtes gemäß §§ 69 ff.

#### **Zu Abs. 1 Z 1 bis 6:**

Z 1 bis 6 spezifizieren jene Einheiten, die ausgenommene Einheiten darstellen.

Dazu gehören Einheiten, die im Allgemeinen keine Handels- oder Geschäftstätigkeiten ausüben bzw. im Allgemeininteresse liegende Tätigkeiten ausüben, etwa im Bereich der Gesundheitsversorgung, Bildung oder Errichtung öffentlicher Infrastruktur, und aus diesen Gründen im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet üblicherweise nicht steuerpflichtig sind. Es sollen daher staatliche Einheiten, internationale Organisationen, Pensionsfonds und Non-Profit-Organisationen, einschließlich Organisationen für Zwecke wie die öffentliche Gesundheitsversorgung, vom Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes ausgenommen werden. Non-Profit-Organisationen sollen auch Krankenversicherungsträger einschließen können, die keine anderen Gewinne als für die öffentliche Gesundheitsversorgung erforderlich anstreben oder erzielen. Auch Investmentfonds und Immobilieninvestmentvehikel, die an der Spitze der Beteiligungskette stehen, sollen vom Anwendungsbereich ausgenommen werden, da die erzielten Erträge dieser Einheiten auf der Ebene ihrer Eigentümer besteuert werden (vgl. Erwägungsgrund 7 der Richtlinie).

#### **Zu Abs. 1 Z 7:**

Einheiten, die unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere ausgenommene Einheiten zu mindestens 95 % ihres Werts im Eigentum einer oder mehrerer Einheiten nach Z 1 bis Z 6 stehen und für die jeweiligen Anteilseigner nahezu ausschließlich Vermögenswerte halten, Gelder veranlagen oder Nebentätigkeiten leisten, sollen ebenso als ausgenommene Einheit (Z 2) gelten.

Ebenfalls als ausgenommene Einheiten sollen Einheiten gelten, wenn 85 % ihres Werts von einer oder mehreren ausgenommenen Einheiten gehalten werden und ihre gesamten Erträge im Wesentlichen aus Dividenden oder Eigenkapitalgewinnen oder-verlusten bestehen, die gemäß § 17 und § 18 von der Berechnung der maßgeblichen Gewinne oder Verluste ausgenommen sind.

Einheiten, die von Pensionsfonds-Dienstleistungseinheiten gehalten werden, sollen jedoch nicht vom Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes ausgenommen sein.

Z 7 lit. a soll dem Fall Rechnung tragen, dass ausgenommene Einheiten aus aufsichtsrechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen gezwungen sein können, von ihnen kontrollierte selbstständige Einheiten damit zu betrauen, für sie Vermögenswerte zu halten oder bestimmte Aufgaben wahrzunehmen. Investmentfonds (§ 2 Z 31) können beispielsweise daran gehindert werden, direkt in einen bestimmten Vermögenswert zu investieren und ihn zwingen, diese Investition über ein selbstständiges Vehikel zu tätigen, um seine Haftung zu begrenzen.

Die in Z 7 lit. a und lit. b vorgesehene Bedingung, dass eine oder mehrere ausgenommene Einheit(en) zu 85% bzw. zu 95% ihres Werts im Eigentum einer oder mehrerer Einheit(en) nach Z 1 bis 6 stehen, soll über mehrere Ebenen erfüllt sein können.

*Beispiel: A Co ist eine ausgenommene Einheit iSd Z 1 bis 6 und hält B Co (ebenfalls eine ausgenommene Einheit) zu 100%, die wiederum 95% des Wertes von C Co hält.*

*C Co ist ebenfalls eine ausgenommene Einheit, weil 95% ihres Werts mittelbar von A Co gehalten wird.*

Der Begriff „Wert“ in Z 7 lit. a und lit. b soll sich auf den Gesamtwert der von dem Rechtsträger ausgegebenen Eigentumsanteile beziehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 1.5.2, Rz. 53).

Z 7 lit. a verlangt, dass die Einheit „*ausschließlich oder fast ausschließlich*“ zum Halten von Vermögenswerten oder zum Anlegen von Geldern tätig ist. Dies erfordert, dass alle oder fast alle Aktivitäten der Einheit mit diesen Aktivitäten in Zusammenhang stehen müssen und eine Einheit keine anderen Aktivitäten als das Halten von Vermögenswerten oder das Anlegen von Geldern aktiv ausüben darf. Davon umfasst könnte zB eine staatliche Beteiligungsgesellschaft („*sovereign wealth fund*“) sein, die sich im Besitz einer staatlichen Einheit befindet (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Rz 9).

Z 7 lit. b sieht grundsätzlich als alternative Voraussetzung zu lit. a vor, dass die Einheit „*ausschließlich Nebentätigkeiten*“ zu den von den Z1 genannten Einheiten ausgeübten Tätigkeiten ausüben darf.

Sofern allerdings bei einer Einheit die beiden Bedingungen in Z 7 lit. a und lit. b kumulativ zusammentreffen sollten, soll dies der Qualifikation als ausgenommene Einheit nicht entgegenstehen (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Punkt 1.5.3, Rz 10).

Für die Anwendung der Befreiungsbestimmung einer Einheit gemäß Z 7 lit. b soll zusätzlich vorausgesetzt werden, dass die Einheit ihre gesamten Erträge „*im Wesentlichen*“ aus – nicht in der Bemessungsgrundlage gemäß §§ 17 und 18 [Artikel 16 Abs. 2 lit. b und c] enthaltenen – Dividenden oder Eigenkapital gewinnen oder -verlusten erzielen; unwesentliche andere Erträge (zB. Zinserträge) sollen der Einstufung als ausgenommene Einheit gemäß Z 7 lit. b nicht entgegenstehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 1.5.2, Rz. 56).

#### **Zu Abs. 3:**

Gemäß Z 7 sollen die in lit. a und lit. b genannten ausgenommenen Einheiten optional nicht als ausgenommene Einheiten behandelt werden können. Diese Option ist gemäß § 74 Abs. 1 für eine Dauer von 5 Jahren vorgesehen.

#### **Zu § 5 (Standort einer Geschäftseinheit):**

§ 5 soll Artikel 4 der Richtlinie umsetzen. Er dient der Bestimmung des Standorts einer Geschäftseinheit (§ 2 Z 2) für Zwecke dieses Bundesgesetzes.

#### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 soll den Standort einer Einheit, die keine transparente Gesellschaft ist, bestimmen. Der Standort einer solchen Einheit bestimmt sich in Übereinstimmung mit Artikel 4 Abs. 1 der Richtlinie auf Basis von nicht abschließend aufgezählten Kriterien. Beispielhaft soll Abs. 1 den Ort der Geschäftsleitung und den Gründungsort als häufig im innerstaatlichen Recht verschiedenster Steuerhoheitsgebiete auffindbare Kriterien nennen. In diesem Sinne soll die Wortfolge „oder ähnlicher Kriterien“ in Abs. 1 indizieren, dass etwa der Sitz oder die Eintragung einer Geschäftseinheit in ein öffentliches Register relevante Kriterien darstellen sollen.

Eine Geschäftseinheit ist für Zwecke dieses Bundesgesetzes in Österreich gelegen, wenn sie ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung (§ 27 BAO) in Österreich hat.

#### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 bezieht sich auf transparente Einheiten. Ist die transparente Einheit die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe oder ist sie verpflichtet, eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden, soll gemäß Z 1 der Standort der transparenten Einheit in jenem Staat gelegen sein, in dem diese gegründet wurde. In allen anderen Fällen sollen solche Einheiten als staatenlos behandelt werden (Z 2).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll den Standort einer Betriebsstätte (§ 2 Z 13) für die in § 2 Z 13 lit. a bis d genannten Konstellationen festlegen. Z 1 soll Betriebsstätten umfassen, die in einem Steuerhoheitsgebiet in Übereinstimmung mit einem zwischen diesem und einem anderen Steuerhoheitsgebiet abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen besteuert werden. Z 2 soll den Standort einer Betriebsstätte regeln, wenn zwischen zwei Steuerhoheitsgebieten kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Z 3 soll den Standort einer Betriebsstätte in Ermangelung eines Körperschaftsteuersystems in jenem Steuerhoheitsgebiet festlegen, in dem der (fiktive) Ort der Geschäftstätigkeit gelegen ist. Gemäß Z 4 soll eine Betriebsstätte als staatenlos gelten, wenn sie die Definition des § 2 Z 13 lit. d erfüllt.

#### **Zu Abs. 4:**

Abs. 4 soll den Standort einer Geschäftseinheit für jene Fälle festlegen, in denen eine Geschäftseinheit in mehreren Steuerhoheitsgebieten gelegen ist. Dies könnte etwa der Fall sein, wenn eine Geschäftseinheit mit Sitz in Österreich ihren Ort der Geschäftsleitung in einem anderen Steuerhoheitsgebiet hat und dieser

Ort der Geschäftsleitung im anderen Steuerhoheitsgebiet eine steuerliche Ansässigkeit begründet. Solche Fälle der Doppelansässigkeit sollen durch die „*Tie-Breaker-Regeln*“ des Absatzes 4 gelöst werden.

Z 1 soll jene Fälle umfassen, in denen zwei Steuerhoheitsgebiete ein DBA abgeschlossen haben und die Doppelansässigkeit auf Grundlage der in diesem Abkommen geltenden „*Tie-Breaker-Regeln*“ – etwa auf Basis einer nach Artikel 4 Abs. 3 OECD-MA ähnlichen Bestimmung – aufgelöst werden kann. Der Standort der Geschäftseinheit folgt in diesen Fällen der nach dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen festgestellten Ansässigkeit. Enthält das anwendbare DBA eine dem Artikel 4 Abs. 3 OECD-MA idF 2017 entsprechende Bestimmung und wird die Doppelansässigkeit nicht im gegenseitigen Einvernehmen aufgelöst, soll Z 1 Anwendung finden. Z 1 soll auch Anwendung finden, wenn die Anwendung der „*Tie-Breaker-Regel*“ des jeweiligen DBAs zur Folge hat, dass aufgrund einer Nichteinigung der zuständigen Behörden über die Ansässigkeit der Geschäftseinheit, dieser Geschäftseinheit keine Abkommensvorteile (etwa Entlastung von der Doppelbesteuerung) gewährt werden sollen.

Z 2 soll den Standort einer Geschäftseinheit festlegen, wenn eine Doppelansässigkeit der Geschäftseinheit mangels Vorliegens eines anwendbaren DBAs zwischen zwei Steuerhoheitsgebieten nicht aufgelöst werden kann. Für diesen Fall enthält Z 2 eine eigene „*Tie-Breaker-Regel*“, die festlegen soll, dass eine doppeltansässige Geschäftseinheit in jenem Steuerhoheitsgebiet gelegen ist, in dem für das Geschäftsjahr der höhere Betrag an Steuern erhoben wurde (lit. a). Der für diese Zwecke zu berechnende Betrag soll ohne Berücksichtigung der aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung gezahlten Steuern ermittelt werden. Sollte der berechnete Betrag in beiden Steuerhoheitsgebieten gleich sein oder null betragen, ist die Geschäftseinheit in jenem Steuerhoheitsgebiet gelegen, in dem der nach § 48 berechnete Substanzfreibetrag höher ist (lit. b). Abweichend hiervon gilt bei gleichlautenden Beträgen die Geschäftseinheit als staatenlos, wenn es sich bei dieser Geschäftseinheit nicht um die oberste Muttergesellschaft handelt (lit. c).

#### **Abs. 5:**

Abs. 5 soll die Anwendung der PES-Regelung auf eine Geschäftseinheit in Österreich sicherstellen, wenn diese Geschäftseinheit nach Anwendung der „*Tie-Breaker-Regeln*“ von Absatz 4 in einem anderen Steuerhoheitsgebiet gelegen ist, in welchem sie jedoch keiner anerkannten PES-Regelung (§ 2 Z 18) unterliegt. Diese Bestimmung soll jedoch der Anwendung der Bestimmungen zur Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuerbeträge am Standort der Geschäftseinheit nicht entgegenstehen. Abs. 5 soll lediglich die Anwendung der PES-Regelung in Österreich in einleitend genannter Situation sicherstellen.

Die Anwendung von Abs. 5 könnte durch die Regelungen eines DBAs eingeschränkt sein, weil dem Quellenstaat auf Basis bestimmter Verteilungsnormen (etwa Artikel 7 oder 21 OECD-MA nachgebildete Bestimmungen) kein dem Ansässigkeitsstaat entsprechendes Besteuerungsrecht zukommt. Dies könnte unter anderem auch die Anwendung der PES-Regelungen ausschließen. Bildet das in Frage stehende DBA jedoch Artikel 4 Abs. 3 OECD-MA idF 2017 ab und verlangt die entsprechende Bestimmung demnach gegenseitiges Einvernehmen der zuständigen Behörden zur Auflösung einer Doppelansässigkeit, könnte ein solches Einvernehmen auch die Anwendung einer anerkannten PES in Österreich zum Gegenstand haben. Weiters ist unter Zugrundelegung einer dem Artikel 4 Abs. 3 OECD-MA idF 2017 entsprechenden Bestimmung im jeweiligen DBA und unter der Voraussetzung, dass zwischen den zuständigen Behörden kein Einvernehmen erzielt werden konnte, die Gewährung von Abkommensvorteilen für die Geschäftseinheit auszuschließen. Demnach könnte in einer solchen Situation auch die Anwendung der PES-Regelungen in Österreich möglich sein, wenn im anderen Steuerhoheitsgebiet keine anerkannte PES umgesetzt wurde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.3.5, Rz 209).

#### **Abs. 6:**

Abs. 6 soll den Fall der Verlegung des Standorts einer Geschäftseinheit während eines Geschäftsjahres regeln. Demnach gilt eine Geschäftseinheit etwa als in Österreich gelegen, wenn sie zu Beginn dieses Geschäftsjahres unter Berücksichtigung von Abs. 1 bis 4 als in Österreich gelegen galt.

### **Zu Abschnitt 2:**

#### **Zu § 6 bis 13:**

§ 1 Abs. 2 dieses Bundesgesetzes sieht vor, dass die Erhebung der Mindeststeuer von in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, welche die Schwellenwerte gemäß § 3 überschreitet, im Wege dreier unterschiedlicher Ergänzungssteuerregelungen erfolgen soll – nämlich der NES-Regelung, PES-Regelung und SES-Regelung.

Die Erhebung der Mindeststeuer im Wege der PES und SES soll ausschließlich grenzüberschreitende Konstellation betreffen; d.h. Fälle einer Niedrigbesteuerung ausländischer Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe. Dabei sollen die Voraussetzungen für die PES-Pflicht bei Vorliegen einer obersten, zwischengeschalteten oder im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft in den §§ 7 bis 9 geregelt werden. § 10 soll die betragsmäßige Ermittlung der zu entrichtenden PES normieren; § 11 soll einen Ausgleichsmechanismus für Zwecke der PES vorsehen, um eine Doppelbesteuerung auszuschließen. §§ 12 und 13 sollen die Voraussetzungen für das Vorliegen einer SES-Pflicht und die Berechnung und Zurechnung des SES-Betrags regeln.

Die Erhebung der Mindeststeuer im Wege der NES soll nach Maßgabe der hierfür zentralen Bestimmung des § 6 ausschließlich für Inlandsfälle relevant sein. Die nach der Richtlinie und den GloBE-Mustervorschriften optional vorgesehene nationale Ergänzungsteuer, soll dadurch in diesem Bundesgesetz entsprechend den Vorgaben von Art. 11 der Richtlinie und unter Berücksichtigung der im Rahmen des OECD/G20 Inclusive Frameworks international akkordierten Verwaltungsleitlinien zur Ausgestaltung der NES umgesetzt werden (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom 1. Februar 2023, Pkt. 5.1.3 und Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom 13. Juli 2023, Pkt. 3). In Zusammenschau mit den Vorschriften zum NES-Rechnungslegungsstandard (§ 14 Abs. 6) und den besonderen Zurechnungsregelungen für erfasste Steuern für Zwecke der NES (§ 44 Abs. 5) soll damit die Ausgestaltung der NES in diesem Bundesgesetz so erfolgen, dass sie auch aus internationaler Sicht nicht nur als anerkannte nationale Ergänzungsteuer iSd § 2 Z 28 eingestuft wird, sondern auch die Voraussetzungen für den international akkordierten QDMTT-Safe-Harbour erfüllt. Außerdem soll durch die umfassende NES-Pflicht für Inlandsachverhalte die in der Richtlinie in Art. 5 Abs. 2, Art. 6 Abs. 2, Art. 7 Abs. 2 und Art. 8 Abs. 2 vorgesehene Ausdehnung der PES auf bestimmte Inlandsachverhalte nicht mehr gesondert als Teil der PES-Regelungen in diesem Bundesgesetz umgesetzt werden, weil diese ohnedies bereits von der NES-Pflicht gemäß § 6 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach mitumfasst sind.

#### **Zu § 6 (NES-Pflicht):**

##### **Zu Abs. 1:**

Gemäß Abs. 1 soll eine NES-Pflicht dem Grunde nach eintreten, wenn der Effektivsteuersatz einer Unternehmensgruppe für die Österreich gelegenen Geschäftseinheiten für ein Geschäftsjahr weniger als der Mindeststeuersatz (15%) beträgt. Die Ermittlung des inländischen Effektivsteuersatzes der Unternehmensgruppe hat dabei gemäß § 46 Abs. 1 für sämtliche in Österreich gelegene Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe zu erfolgen („*jurisdictional blending*“). Liegt der Effektivsteuersatz einer Unternehmensgruppe in einem Geschäftsjahr unter dem Mindeststeuersatz, soll die gemäß § 76 Abs. 2 abgabepflichtige Geschäftseinheit der NES unterliegen; d.h. die gesamte NES von einer einzigen nach Maßgabe von § 76 Abs. 2 zu bestimmenden Geschäftseinheit geschuldet werden (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 76 Abs. 2).

##### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 soll die Höhe des von der abgabepflichtigen Geschäftseinheit gemäß Abs. 1 zu entrichtenden NES regeln. Der geschuldete Betrag soll dabei stets dem gemäß § 47 für das betroffene Geschäftsjahr für Österreich insgesamt berechneten Ergänzungssteuerbetrag entsprechen (vgl. zur Berechnung des Ergänzungssteuerbetrages die Erläuterungen zu § 47). Durch die Wortfolge „*unabhängig von den Beteiligungsverhältnissen an den in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten*“ soll im Sinne der international akkordierten Verwaltungsleitlinien zur Ausgestaltung nationaler Ergänzungssteuerregelungen klargestellt werden, dass auch dann keine Kürzung des Ergänzungssteuerbetrages zu erfolgen hat, wenn etwa die Anteile an inländischen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe nicht zu 100 % von einer Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe gehalten werden (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom 1. Februar 2023, Pkt. 5.1.3, Rz 118.10).

##### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll im Einklang mit den international akkordierten Verwaltungsleitlinien (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom 13. Juli 2023, Pkt. 4, Rz 17) eine NES-Pflicht auch dann vorsehen, wenn staatenlose Geschäftseinheiten nach Maßgabe dieser Bestimmung im Inland zugeordnet werden. Die Regelung findet Anwendung, wenn Österreich der Gründungsstaat einer staatenlosen Einheiten transparenten Einheit iSd § 5 Abs. 2 Z 2 oder der Tätigkeitsstaat einer Staatenlosen Betriebsstätte iSd § 5 Abs. 3 Z 4 ist und der auf Basis einer Stand-Alone-Berechnung gemäß § 46 Abs. 4 ermittelte Effektivsteuersatz der jeweiligen staatenlosen Geschäftseinheit den Mindeststeuersatz (15%) unterschreitet. In diesem Fall, sollen die Abs. 1 und 2 sinngemäß anzuwenden sein; d.h. die abgabepflichtige Geschäftseinheit gemäß § 76 Abs. 2 unterliegt mit



den für die jeweilige staatenlose Geschäftseinheit gemäß § 47 Abs. 7 gesondert ermittelten und ungekürzten Ergänzungssteuerbeträgen ebenfalls der NES.

#### **Zu § 7 (PES-Pflicht bei Vorliegen einer obersten Muttergesellschaft in Österreich):**

##### **Zu Abs. 1:**

Dieser Absatz soll Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie bzw. Art. 2.1.1. GloBE-Mustervorschriften umsetzen, indem festgelegt wird, dass eine in Österreich gelegene oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe in Bezug auf die nicht in Österreich gelegenen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe der Primär-Ergänzungssteuer (PES) unterliegen soll. Die oberste Muttergesellschaft soll dabei durch Anwendung der PES-Regelung auf die im Ausland gelegenen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten eine in den Steuerhoheitsgebieten der jeweiligen Geschäftseinheiten gegebene Niedrigbesteuerung ausgleichen. Auch auf niedrig besteuerte „staatenlose“ Geschäftseinheiten, das sind Geschäftseinheiten, die gemäß den Standortregeln in § 5 keinem bestimmten Steuerhoheitsgebiet zugeordnet werden, soll die PES-Regelung von der obersten Muttergesellschaft angewendet werden. Die Anwendung der PES-Regelung folgt grundsätzlich einem „Top-down-Ansatz“, d.h. die oberste Muttergesellschaft einer Gruppe hat vorrangig vor den anderen Geschäftseinheiten die PES-Regelung auf niedrig besteuerte Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe anzuwenden. Hat die oberste Muttergesellschaft keine PES-Regelung auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden, wandert die Verpflichtung zur Anwendung der PES-Regelung von der obersten Muttergesellschaft Ebene für Ebene im Konzernorganigramm nach unten bis eine oder mehrere zwischengeschaltete Muttergesellschaften die PES-Regelung auf die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten anzuwenden haben. Daher haben oberste Muttergesellschaften – mit Ausnahme der Fälle von im Teileigentum stehenden Muttergesellschaften, bei deren Vorliegen der Top-down-Ansatz durchbrochen wird – die PES-Regelung stets vorrangig vor anderen Muttergesellschaften anzuwenden.

Anwendung sollen die Bestimmungen dieses Absatzes finden, wenn eine in Österreich gelegene oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe eine (unmittelbare oder mittelbare) Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit während des betroffenen Geschäftsjahres hält. Dabei muss die oberste Muttergesellschaft nicht 100 % der Anteile an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten, sondern eine Kontrollbeteiligung soll ausreichen. Denn die Kontrolle, die gemäß dem anzuwendenden anerkannten Rechnungslegungsstandard zur Einbeziehung einer Einheit in den Konzernabschluss führt, ist eine vorgelagerte Voraussetzung dafür, dass die niedrigbesteuerte Einheit eine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe ist.

Des Weiteren soll es ausreichend sein, wenn die oberste Muttergesellschaft eine Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit zu irgendeinem Zeitpunkt während des Geschäftsjahres hält (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.1.1. Rz 13). Das bedeutet, dass die oberste Muttergesellschaft verpflichtet sein soll, die PES-Regelung auch in Bezug auf eine Geschäftseinheit anzuwenden, die sie während des Geschäftsjahres veräußert oder erworben hat. Die Haltedauer der Anteile während des Geschäftsjahres soll für die Anwendung dieser Bestimmung nicht relevant sein. Der einer obersten Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe richtet sich nach der Höhe ihrer Beteiligung an der betroffenen niedrig besteuerten Geschäftseinheit (§ 10).

##### **Zu Abs. 2:**

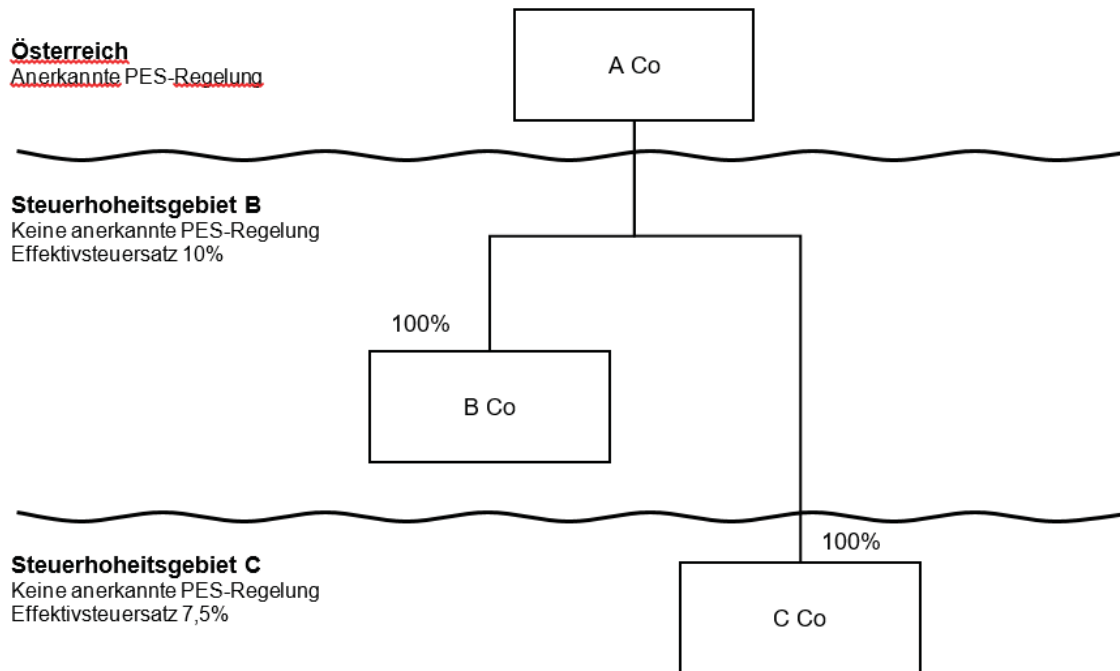
Dieser Absatz soll festlegen, dass sich die abgabepflichtige Geschäftseinheit für die nach Abs. 1 zu entrichtende PES nach Maßgabe von § 76 Abs. 2 bestimmt. Eine in Österreich gelegene und zur Anwendung der PES-Regelung verpflichtete oberste Muttergesellschaft kann eine andere in Österreich gelegene Geschäftseinheit als Abgabepflichtige der Mindeststeuer (bestehend aus NES, PES und SES) beauftragen (§ 76 Abs. 2 Z 1) oder schuldet – mangels Beauftragung oder Vorliegens einer weiteren in Österreich gelegenen Geschäftseinheit – die Mindeststeuer als Abgabepflichtige iSd § 76 Abs. 2 Z 2 selbst.

##### *Beispiel:*

*A Co ist eine in Österreich gelegene Geschäftseinheit (§ 2 Z 2) der ABC Gruppe. A Co hält unmittelbare Eigenkapitalbeteiligungen iHv jeweils 100% an B Co (gelegen in Steuerhoheitsgebiet B) und an C Co (gelegen in Steuerhoheitsgebiet C). Die ABC Gruppe weist in den letzten vier Geschäftsjahren jeweils konsolidierte Umsatzerlöse iHv mind. 760 Mio. Euro auf. In den Steuerhoheitsgebieten B und C steht – im Gegensatz zu Österreich – für das betreffende Geschäftsjahr keine anerkannte PES-Regelung in Geltung.*

*A Co ist eine Geschäftseinheit, die eine unmittelbare Kontrollbeteiligung an B Co und C Co hält. Sie ist gemäß § 2 Z 14 als oberste Muttergesellschaft zu qualifizieren und unterliegt in Bezug auf die niedrig*

besteuerten Geschäftseinheiten, die in einem anderen Steuerhoheitsgebiet gelegen oder staatenlos sind, für das betroffene Geschäftsjahr der PES. B Co und C Co sind niedrig besteuerte Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe (§ 2 Z 4), deren Effektivsteuersätze im Steuerhoheitsgebiet B und im Steuerhoheitsgebiet C jeweils weniger als 15 % (§ 2 Z 15) betragen. § 7 Abs. 1 verpflichtet die in Österreich gelegene oberste Muttergesellschaft A Co daher zur Anwendung der PES-Regelung auf die in den Drittstaaten B und C gelegenen B Co und C Co. A Co ist gemäß § 76 Abs. 2 als einzige in Österreich gelegene Geschäftseinheit auch Abgabeschuldnerin für die PES.



#### **Zu § 8 (PES-Pflicht bei Vorliegen einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft in Österreich):**

##### **Zu Abs. 1:**

Dieser Absatz soll Art. 6 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie bzw. Art. 2.1.2. GloBE-Mustervorschriften umsetzen und legt fest unter welchen Voraussetzungen eine in Österreich gelegene zwischengeschaltete Muttergesellschaft (*Intermediate Parent Entity* (IPE), § 2 Z 20) einer multinationalen Unternehmensgruppe) zur Anwendung der PES-Regelung auf nicht in Österreich gelegene niedrig besteuerte Geschäftseinheiten verpflichtet ist.

Es werden zwei Fallgruppen unterschieden, nämlich einerseits jene Fälle, in denen im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft keine anerkannte PES-Regelung in Geltung steht und andererseits jene Fälle, in denen im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft zwar eine anerkannte PES-Regelung in Geltung steht, aber die oberste Muttergesellschaft eine ausgenommene Einheit ist und deshalb keine anerkannte PES-Regelung anzuwenden hat. Der erste Fall sollte nur bei einer obersten Muttergesellschaft auftreten, die in einem Steuerhoheitsgebiet außerhalb der Europäischen Union gelegen ist, der zweite Fall kann sowohl bei obersten Muttergesellschaften innerhalb als auch außerhalb der Europäischen Union auftreten.

Investmenteinheiten (§ 2 Z 30), Investmentfonds (§ 2 Z 31), Immobilieninvestmentvehikel (§ 2 Z 32) und bestimmte mit diesen verbundenen Einheiten sind von der Definition einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft ausgenommen, um die Steuerneutralität von Investmenteinheiten gegenüber eventuellen Minderbeteiligten zu bewahren. Weiters werden zur Vermeidung von schwierigen Abgrenzungsfragen Betriebsstätten (§ 2 Z 13) nicht als Muttergesellschaften behandelt, sondern Beteiligungen an niedrigbesteuerten Geschäftseinheiten (§ 2 Z 19), die über eine Betriebsstätte gehalten werden, als vom Stammhaus (§ 2 Z 40) gehalten behandelt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.1.2. Rz 14).

Abs. 1 verpflichtet unter den genannten Voraussetzungen eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft, die zu einem beliebigen Zeitpunkt während des Geschäftsjahres (unmittelbar oder mittelbar) eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält, die PES-Regelung anzuwenden. Ob die zwischengeschaltete Muttergesellschaft jedoch auch Abgabenschuldnerin für die

PES in Höhe des ihr zuzurechnenden Anteils am Ergänzungssteuerbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit ist, richtet sich gemäß Abs. 3 nach § 76 Abs. 2. Der zuzurechnende Anteil der zwischengeschalteten Muttergesellschaft am Ergänzungssteuerbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit richtet sich nach der Höhe ihrer Beteiligung an der betroffenen niedrig besteuerten Geschäftseinheit (§ 10).

#### **Zu Abs. 2:**

Dieser Absatz soll Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 3 der Richtlinie bzw. Art. 2.1.3. GloBE-Mustervorschriften umsetzen und legt eine Ausnahme von der Verpflichtung einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft zur Anwendung der PES-Regelung fest. Sofern eine andere zwischengeschaltete Muttergesellschaft, die eine Kontrollbeteiligung an der in Österreich gelegenen zwischengeschalteten Muttergesellschaft hält, für das betroffene Geschäftsjahr eine anerkannte PES-Regelung auf die niedrig besteuerten Geschäftseinheit anzuwenden hat, hat die in Österreich gelegene „kontrollierte“ zwischengeschaltete Muttergesellschaft keine PES-Regelung anzuwenden, weil im Sinne des „Top-down-Ansatzes“ die PES-Regelung von der weiter oben in der Beteiligungskette befindlichen zwischengeschalteten Muttergesellschaft anzuwenden ist.

Das Erfordernis, dass die übergeordnete Muttergesellschaft „eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden hat“, bedeutet, dass die Ausnahme nur gilt, wenn die Muttergesellschaft gesetzlich verpflichtet ist, im betroffenen Geschäftsjahr (§ 2 Z 7) eine anerkannte PES-Regelung (§ 2 Z 18) tatsächlich auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden. Sie würde beispielsweise nicht gelten, wenn im Steuerhoheitsgebiet der übergeordneten Muttergesellschaft eine anerkannte PES-Regelung zwar bereits gesetzlich eingeführt wurde, das Gesetz im betroffenen Geschäftsjahr aber noch nicht in Kraft ist.

Dieser Absatz spiegelt den „Top-down-Ansatz“ wieder, d.h. den Grundsatz der vorrangigen Anwendung der PES-Regelung möglichst an der Spitze der Beteiligungskette. Er begrenzt die Anwendung der PES-Regelung im Fall von mehreren zwischengeschalteten Muttergesellschaften, um Doppelbesteuerungsfälle zu vermeiden. Die Anwendung der PES-Regelung auf der Ebene einer in Österreich gelegenen zwischengeschalteten Muttergesellschaft soll aber nur verhindern werden, wenn die andere (übergeordnete) zwischengeschaltete Muttergesellschaft sowohl eine anerkannte PES-Regelung auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden hat, als auch (unmittelbar oder mittelbar) eine Kontrollbeteiligung an der in Österreich gelegenen zwischengeschalteten Muttergesellschaft hält. Damit soll sichergestellt werden, dass die übergeordnete Muttergesellschaft den Anteil am für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Ergänzungssteuerbetrag, zu deren Entrichtung die in Österreich gelegene Muttergesellschaft nach Maßgabe von § 76 Abs. 2 grundsätzlich verpflichtet wäre, auch tatsächlich im vollen Ausmaß in dem Staat, in dem sie gelegen ist, zu entrichten hat. Ohne Kontrollbeteiligung findet Abs. 2 keine Anwendung und es gelten die Bestimmungen des Abs. 1 (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.1.3., Rz 17 bis 20).

#### **Zu Abs. 3:**

Gemäß Abs. 3 soll die abgabepflichtige Geschäftseinheit für die nach Abs. 1 zu entrichtende PES nach Maßgabe von § 76 Abs. 2 bestimmt werden. Eine oberste Muttergesellschaft kann eine in Österreich gelegene Geschäftseinheit als Abgabepflichtige der Mindeststeuer (bestehend aus NES, PES und SES) beauftragen (§ 76 Abs. 2 Z 1); dies kann zB auch die in Österreich gelegene und zur Anwendung der PES-Regelung verpflichtete zwischengeschaltete Muttergesellschaft sein. Sofern die zwischengeschaltete Muttergesellschaft die oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit (§ 76 Abs. 3) ist, hat sie bei Nichtvorliegen einer Beauftragung durch die oberste Muttergesellschaft – als Abgabepflichtige iSd § 76 Abs. 2 Z 2 – die Mindeststeuer in Österreich zu entrichten. Liegt keine Beauftragung vor und gibt es keine oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit, ist die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit in Österreich Abgabenschuldnerin (§ 76 Abs. 2 Z 3).

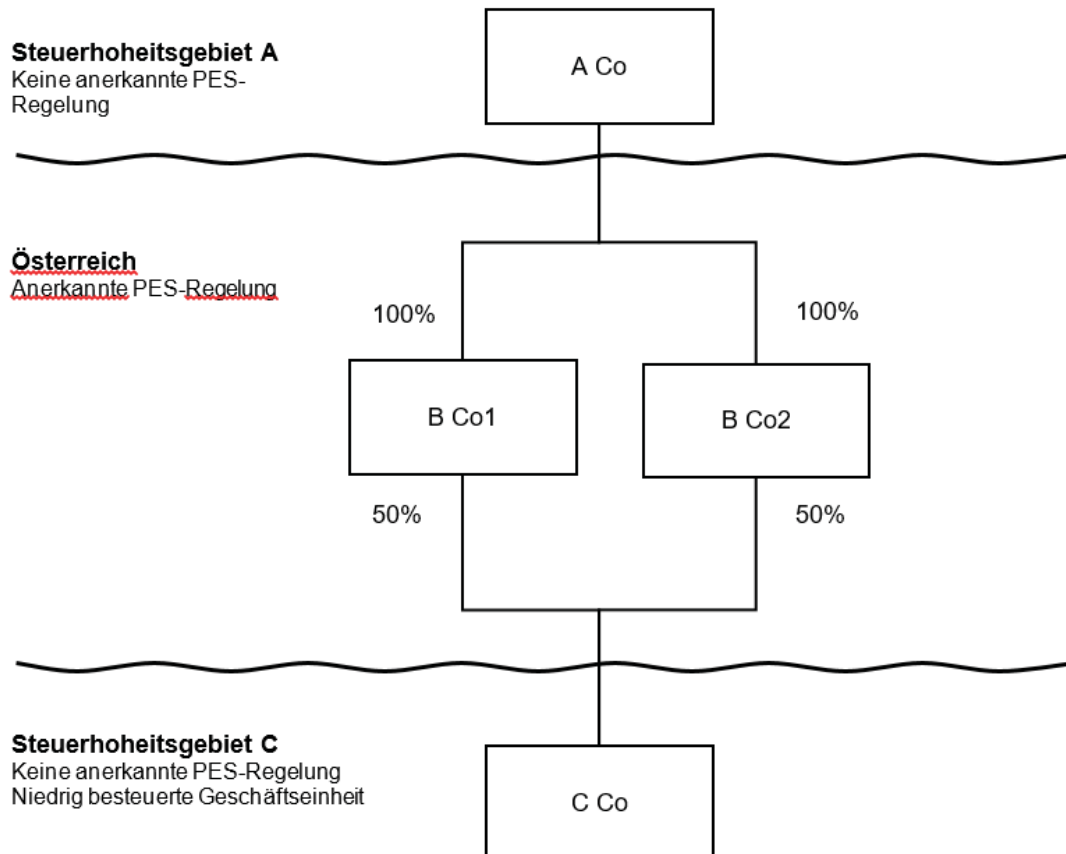
#### *Beispiel 1:*

*A Co ist eine im Steuerhoheitsgebiet A gelegene oberste Muttergesellschaft der ABC Gruppe. A Co hält unmittelbare Eigenkapitalbeteiligungen iHv jeweils 100% an B Co1 und B Co2. Die in Österreich gelegenen B Co1 und B Co2 halten ihrerseits jeweils unmittelbare Eigenkapitalbeteiligungen iHv 50% an C Co, die in einem Niedrigsteuerstaat (§ 2 Z 35) gelegen ist. Weder im Steuerhoheitsgebiet A, noch im Steuerhoheitsgebiet C steht – im Gegensatz zu Österreich – für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte PES-Regelung in Geltung.*

*A Co ist die oberste Muttergesellschaft der ABC Gruppe und hätte als solche grundsätzlich vorrangig („Top-Down-Ansatz“) die PES-Regelung auf die niedrig besteuerte C Co anzuwenden. Da im Steuerhoheitsgebiet A jedoch keine anerkannte PES-Regelung (§ 2 Z 18) in Geltung steht, haben die in Österreich gelegenen zwischengeschalteten Muttergesellschaften B Co1 und B Co2 die PES-Regelung auf*

die niedrig besteuerte C Co anzuwenden und unterliegen daher in Österreich gem. § 8 Abs. 1 in Höhe des ihnen gemäß § 10 zuzurechnenden Anteils am für C Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag der PES.

Die Bestimmung des Abgabeschuldners im Sinne dieses Bundesgesetzes erfolgt nach Maßgabe von § 76 Abs. 2. A Co kann als oberste Muttergesellschaft bestimmen, ob B Co1 oder B Co2 als Abgabepflichtiger die PES in Österreich schuldet (§ 76 Abs. 2 Z 1). Wird jedoch keine der beiden in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten von A Co als Abgabepflichtige beauftragt, schuldet die zwischen B Co1 und B Co2 wirtschaftlich bedeutsamere Geschäftseinheit die PES (§ 76 Abs. 2 Z 3), weil B Co1 und B Co2 auf derselben Ebene im Konzern liegen und somit § 76 Abs. 2 Z 2 nicht zur Anwendung gelangt.

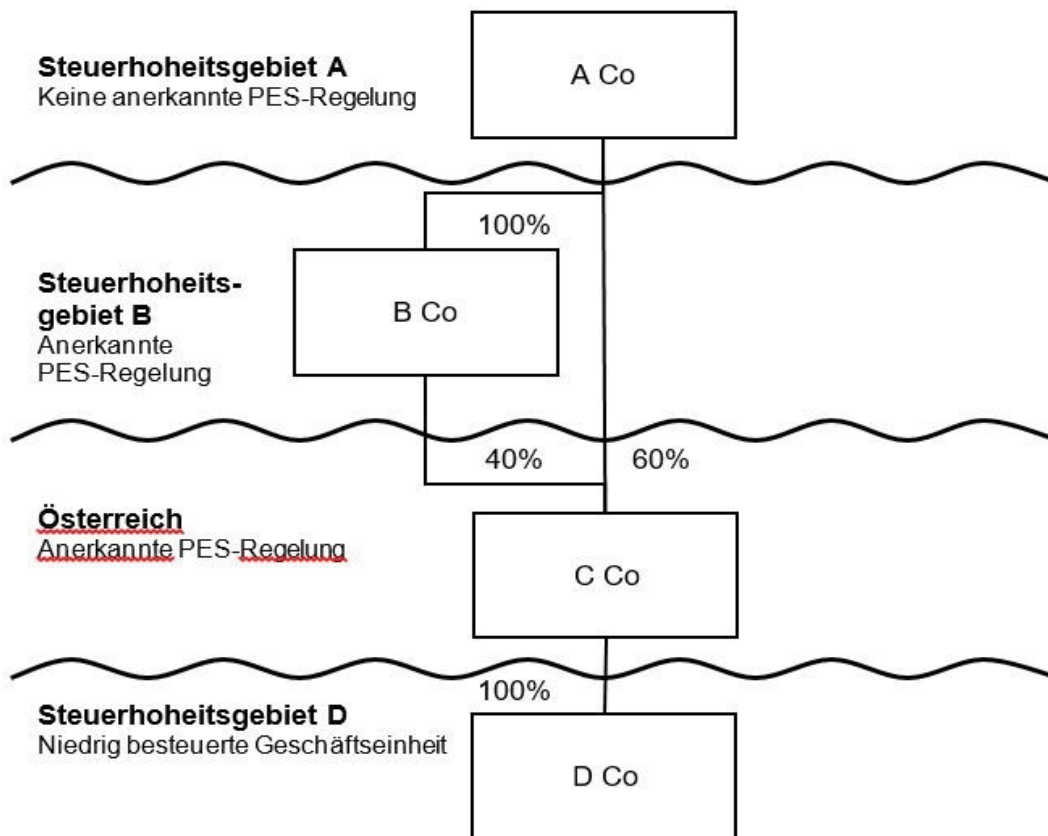


#### Beispiel 2:

Die im Steuerhoheitsgebiet A (keine anerkannte PES-Regelung in Geltung) gelegene A Co ist die oberste Muttergesellschaft der ABCD Gruppe. A Co hält unmittelbare Eigenkapitalbeteiligungen iHv 100% an B Co und iHv 60% an C Co. Die im Steuerhoheitsgebiet B gelegene B Co hält ihrerseits eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 40% an der in Österreich gelegenen C Co. Weiters hält C Co eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 100% an der in einem Niedrigsteuerstaat gelegenen D Co.

A Co hätte als oberste Muttergesellschaft der ABCD Gruppe grundsätzlich vorrangig („Top-Down-Ansatz“) die PES-Regelung auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit D Co anzuwenden. Da im Steuerhoheitsgebiet A jedoch für das betreffende Geschäftsjahr keine anerkannte PES-Regelung in Geltung steht und B Co keine Kontrollbeteiligung (§ 2 Z 21) an der in Österreich gelegenen C Co hält, hat C Co die PES-Regelung auf die niedrig besteuerte D Co anzuwenden. C Co unterliegt daher in Österreich gemäß § 8 Abs. 1 in Bezug auf die niedrig besteuerte D Co der PES. Auch die im Steuerhoheitsgebiet B gelegene B Co hat die PES-Regelung auf die niedrig besteuerte D Co anzuwenden. Es ist dabei jedoch der gemäß der Richtlinie bzw. GloBE-Mustervorschriften für Zwecke der PES vorgesehene Ausgleichsmechanismus zu berücksichtigen; dieser wird iRd dieses Bundesgesetzes in § 11 umgesetzt (siehe dazu die Erläuterungen zu § 11).





#### Zu § 9 (PES-Pflicht bei Vorliegen einer im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft in Österreich):

##### Zu Abs. 1:

Dieser Absatz soll Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie bzw. Art. 2.1.4. GloBE-Mustervorschriften umsetzen und verpflichtet in Österreich gelegene Muttergesellschaften, an denen gruppenfremde Eigentümer im Ausmaß von mehr als 20 % beteiligt sind, sog. im Teileigentum stehende Muttergesellschaften (*Partially-Owned-Parent-Entity* [POPE]), § 2 Z 22, die PES-Regelung anzuwenden. Wenn die im Teileigentum stehende Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit zu einem beliebigen Zeitpunkt während des Geschäftsjahres hält, hat sie die PES-Regelung auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden. Diese Verpflichtung gilt auch dann, wenn eine in der Beteiligungskette weiter oben befindliche Muttergesellschaft grundsätzlich ebenfalls zur Anwendung der PES-Regelung verpflichtet ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.1.4., Rz 21). Bei im Teileigentum stehenden Muttergesellschaften wird somit der ansonsten für die PES-Regelung geltende „Top-down-Ansatz“ durchbrochen. Dadurch soll erreicht werden, dass in Sachverhalten, in denen ohne diese Bestimmung die PES-Regelung vorrangig von einer in der Beteiligungskette weiter oben befindlichen Muttergesellschaft mit einer (mittelbaren) Eigenkapitalbeteiligung von weniger als 80 % anzuwenden wäre, nicht nur dieser relativ geringe Anteil am für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Ergänzungssteuerbetrag als Mindeststeuer zu entrichten ist. Es soll vielmehr auch der Anteil am Ergänzungssteuerbetrag erfasst werden, welcher der „POPE“ aufgrund ihrer im Vergleich mit der in der Beteiligungskette weiter oben befindlichen Muttergesellschaft höheren Eigenkapitalbeteiligung zuzurechnen ist. Dadurch schließen diese Bestimmungen bis zu einem gewissen Grad ansonsten bestehende Besteuerungslücken im Anwendungsbereich der PES-Regelung.

##### Zu Abs. 2:

Dieser Absatz soll Art. 8 Abs. 3 der Richtlinie bzw. Art. 2.1.5. GloBE-Mustervorschriften umsetzen und eine eindeutige Reihenfolge in der Anwendung der PES-Regelung in Konstellationen sicherstellen, in denen zwei oder mehr im Teileigentum stehende Muttergesellschaften in derselben Beteiligungskette stehen und grundsätzlich verpflichtet sind die PES-Regelung in Bezug auf dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden. Entsprechend dem „Top-Down-Ansatz“ entfällt die Verpflichtung der im Teileigentum stehenden und in Österreich gelegenen Muttergesellschaft zur Anwendung der PES-

Regelung, wenn sie selbst vollständig von einer anderen im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft gehalten wird, die für das betroffene Geschäftsjahr eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden hat. Diese Ausnahmebestimmung unterscheidet sich von der Ausnahmebestimmung für zwischengeschaltete Muttergesellschaften in § 8 Abs. 2, die lediglich eine Kontrollbeteiligung einer übergeordneten Muttergesellschaft an der von der Ausnahme erfassten zwischengeschalteten Muttergesellschaft voraussetzt. Dieser Unterschied in den Voraussetzungen ist erforderlich, weil sonst bei Gruppenstrukturen mit mehrfachen Minderheitsbeteiligungen in der Beteiligungskette der Anteil am Ergänzungssteuerbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit, der ausschließlich Minderheitsbeteiligten auf der unteren Ebene zuzuordnen ist, unberücksichtigt bliebe. Daher muss eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft im Unterschied zu anderen zwischengeschalteten Muttergesellschaften die PES-Regelung auch dann anwenden, wenn sie von einer übergeordneten Muttergesellschaft kontrolliert wird, außer sie wird vollständig von einer anderen im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft gehalten, die verpflichtet ist, in dem betreffenden Geschäftsjahr die PES-Regelung auf die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten anzuwenden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.1.5., Rz 22 und 23).

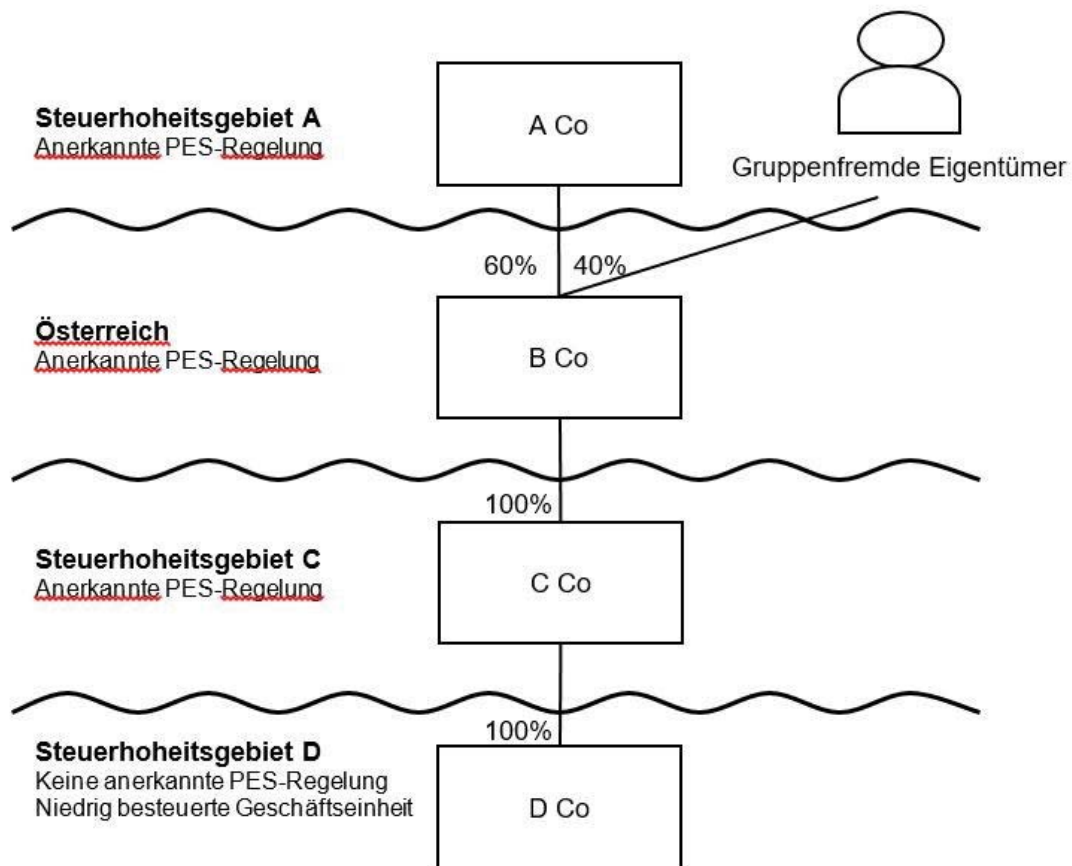
*Beispiel 1:*

*A Co ist eine im Steuerhoheitsgebiet A gelegene oberste Muttergesellschaft der ABCD Gruppe. A Co hält eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 60% an B Co. Die restlichen 40% der Anteile an B Co werden von gruppenfremden Eigentümern gehalten. Die in Österreich gelegenen B Co hält ihrerseits eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 100% an C Co, die wiederum eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 100% an D Co hält. D Co ist eine Geschäftseinheit, die in einem Niedrigsteuerstaat gelegen ist. Im Steuerhoheitsgebiet A, im Steuerhoheitsgebiet C und in Österreich sind – im Gegensatz zu Steuerhoheitsgebiet D – für das betreffende Geschäftsjahr anerkannte PES-Regelungen in Geltung.*

*B Co ist eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft gemäß § 2 Z 22, weil sie an einer anderen Geschäftseinheit derselben multinationalen Unternehmensgruppe beteiligt ist (C Co) und an ihr gruppenfremde Eigentümer zu mehr als 20% (unmittelbar oder mittelbar) beteiligt sind. Auch C Co ist eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft, weil sie an D Co beteiligt ist, an ihr über B Co gruppenfremde Eigentümer (mittelbar) zu 40 % (somit zu mehr als 20%) beteiligt sind und C Co nicht als oberste Muttergesellschaft, Betriebsstätte oder Investmenteinheit anzusehen ist. D Co ist mangels einer eigenen Eigenkapitalbeteiligung nicht als eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft zu qualifizieren.*

*Grundsätzlich haben sowohl B Co als auch C Co auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit D Co eine PES-Regelung anzuwenden. § 9 Abs. 2 schreibt jedoch vor, dass Abs. 1 keine Anwendung findet, wenn die Eigenkapitalbeteiligungen an der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar vollständig von einer anderen in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft gehalten werden, die für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden hat (B Co). Dementsprechend ist die im Steuerhoheitsgebiet C gelegene C Co nicht zur Anwendung der PES-Regelung verpflichtet, weil gemäß § 9 Abs. 1 die in Österreich gelegenen B Co die PES-Regelung anzuwenden hat.*

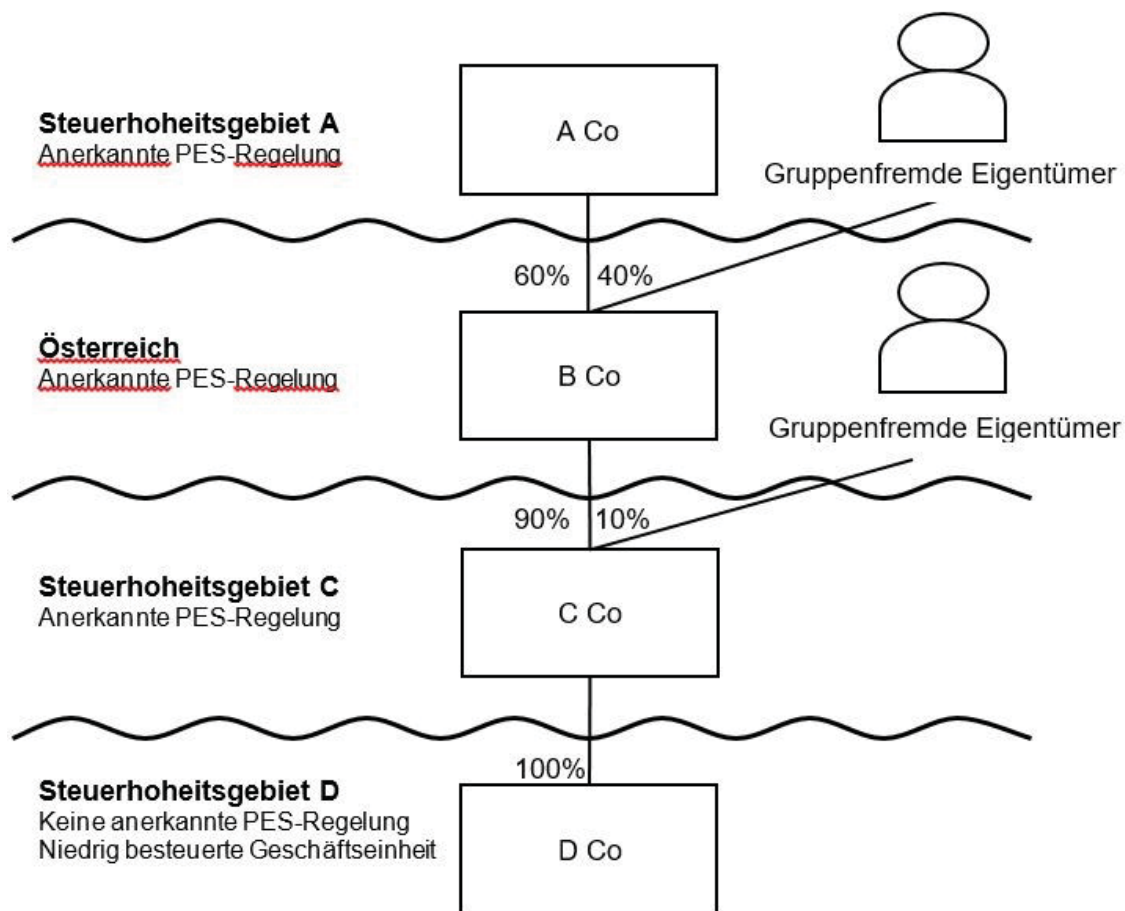
*Die Anwendung der PES-Regelung auf Ebene von B Co schließt jedoch grundsätzlich nicht die Anwendung der PES-Regelung durch die oberste Muttergesellschaft A Co aus. Der gemäß der Richtlinie bzw. GloBE-Mustervorschriften für Zwecke der PES vorgesehene Ausgleichsmechanismus, der iRd dieses Bundesgesetzes in § 11 umgesetzt wird, sieht jedoch vor, dass der A Co zuzurechnende Anteil am (für D Co berechneten) Ergänzungssteuerbetrag insoweit gekürzt wird als dieser Anteil am Ergänzungssteuerbetrag bereits aufgrund des Anwendens einer anerkannten PES-Regelung durch B Co zu entrichten ist.*



#### Beispiel 2:

Die ABCD Gruppe ist eine multinationale Unternehmensgruppe, deren Geschäftseinheiten Steuerhoheitsgebiet A (A Co), in Österreich (B Co), im Steuerhoheitsgebiet C (C Co) und im Steuerhoheitsgebiet D (D Co) gelegen sind. Im Steuerhoheitsgebiet A, in Österreich und im Steuerhoheitsgebiet C stehen für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte PES-Regelung in Geltung.

Bei den Geschäftseinheiten B Co und C Co handelt es sich um im Teileigentum stehende Muttergesellschaften, weil sie Geschäftseinheiten sind, die sowohl an einer anderen Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe (A Co bzw. B Co) beteiligt sind, als auch zu mehr als 20% von Eigentümern gehalten werden, die keine Geschäftseinheiten dieser multinationalen Unternehmensgruppe sind. Der Anteil, der von Eigentümern außerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe gehalten wird, beträgt bei B Co 40% (unmittelbare Beteiligung) und bei C Co 46% (10% unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung und 36% mittelbare Eigenkapitalbeteiligung). Die in Österreich gelegene B Co ist gemäß § 9 Abs. 1 zur Anwendung der PES-Regelung verpflichtet. Da C Co jedoch aufgrund des bestehenden Beteiligungsausmaßes nicht vollständig von B Co kontrolliert wird (siehe Ausnahme in § 9 Abs. 2), wird C Co nicht von der Anwendung der PES-Regelung ausgeschlossen. Zur Vermeidung einer möglichen Doppelbesteuerung kommt jedoch der Ausgleichsmechanismus gemäß § 11 zur Anwendung.

**Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll – wie auch sinngemäß §§ 7 Abs. 2 und 8 Abs. 3 – festlegen, dass die aufgrund der Anwendung der PES-Regelung zu entrichtende Mindeststeuer die mittels § 76 Abs. 2 bestimmte Abgabepflichtige schuldet. Eine oberste Muttergesellschaft kann eine in Österreich gelegene Geschäftseinheit als Abgabepflichtige der Mindeststeuer (bestehend aus NES, PES und SES) beauftragen (§ 76 Abs. 2 Z 1); dies kann zB auch die in Österreich gelegene und zur Anwendung der PES-Regelung verpflichtete im Teileigentum stehende Muttergesellschaft sein. Sofern die im Teileigentum stehende Muttergesellschaft die oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit (§ 76 Abs. 3) ist, hat sie bei Nichtvorliegen einer Beauftragung durch die oberste Muttergesellschaft – als Abgabepflichtige iSd § 76 Abs. 2 Z 2 – die Mindeststeuer in Österreich zu entrichten. Liegt keine Beauftragung vor und gibt es keine oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit, ist die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit in Österreich Abgabenschuldnerin (§ 76 Abs. 2 Z 3).

**Zu § 10 (Für Zwecke der PES zuzurechnender Anteil am Ergänzungssteuerbetrag):****Zu Abs. 1:**

Dieser Absatz soll Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie bzw. Art. 2.2.1. GloBE-Mustervorschriften umsetzen. Er soll festlegen, dass nur der gemäß §§ 7 Abs. 1, 8 Abs. 1 oder 9 Abs. 1 der jeweiligen Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil am für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Ergänzungssteuerbetrag (siehe § 47) von der gemäß § 76 Abs. 2 abgabepflichtigen Geschäftseinheit zu entrichten ist. Wie der zuzurechnende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag zu berechnen ist, soll in Abs. 2 und 3 geregelt werden.

**Zu Abs. 2:**

Dieser Absatz soll den ersten Unterabsatz von Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie bzw. Art. 2.2.2. GloBE Mustervorschriften umsetzen. Er definiert den „einer Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil am Ergänzungssteuerbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit“ als das Produkt aus der Multiplikation des nach § 47 für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Ergänzungssteuerbetrages mit dem Einbeziehungsquotienten der Muttergesellschaft. Des Weiteren wird die Formel wie dieser Einbeziehungsquotient zu errechnen ist, angegeben. In einem ersten Schritt ist



dafür vom Gesamtbetrag der Mindeststeuer-Gewinne der niedrig besteuerten Geschäftseinheit jener Betrag abzuziehen, der nach dem Beteiligungsverhältnis auf von der Muttergesellschaft verschiedene Gesellschaften entfällt. Um den Einbeziehungsquotienten zu erhalten, ist dann der verbliebene Betrag durch den Gesamtbetrag der Mindeststeuer-Gewinne der niedrigbesteuerten Geschäftseinheit zu dividieren. Werden von der Muttergesellschaft sämtliche Eigenkapitalbeteiligungen an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit (unmittelbar oder mittelbar) gehalten, ist der Einbeziehungsquotient immer 1; was in diesen Fällen zur Zurechnung des gesamten nach § 47 berechneten Ergänzungssteuerbetrages führt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.2.2. Rz 29).

### **Zu Abs. 3:**

Dieser Absatz soll den zweiten Unterabsatz von Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie bzw. Art. 2.2.3. GloBE-Mustervorschriften umsetzen und regelt wie bei niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der Betrag der Mindeststeuer-Gewinne, der nach dem Beteiligungsverhältnis auf von der Muttergesellschaft verschiedene Eigentümer entfällt, ermittelt werden soll.

Dabei soll – in Anwendung der Grundsätze zur Bestimmung von Fremdanteilen im Zuge einer Konsolidierung gemäß dem von der obersten Muttergesellschaft anzuwendenden Rechnungslegungsstandard – eine hypothetische Aufteilung des Betrags der Mindeststeuer-Gewinne der niedrig besteuerten Geschäftseinheit, basierend auf den Annahmen, die unter den vier Ziffern genannt werden, vorgenommen werden.

Die erste gemäß Z 1 zu treffende Annahme ist, dass die Muttergesellschaft, die diese Berechnung der auszuscheidenden Fremdanteile vornimmt, einen hypothetischen Konzernabschluss unter Verwendung desselben Rechnungslegungsstandards erstellt, der im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft verwendet wird. Diese Annahme legt einen einheitlichen Rechnungslegungsstandard fest, um den Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit und damit den für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit zu berechnenden Ergänzungssteuerbetrag vollständig und eindeutig unter den Muttergesellschaften, die die PES-Regelung anzuwenden haben, aufzuteilen bzw. den einzelnen Muttergesellschaften zuzurechnen. Denn nur, wenn alle Muttergesellschaften den gleichen Rechnungslegungsstandard anwenden, um ihren zuzurechnenden Anteil am für die jeweilige niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Ergänzungssteuerbetrag zu bestimmen, ist sichergestellt, dass es weder nicht zugerechnete noch doppelt zugerechnete Anteile gibt.

Die zweite gemäß Z 2 zu treffende Annahme ist, dass die Muttergesellschaft eine Kontrollbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält, d.h. zur Vollkonsolidierung verpflichtet ist, sodass die Aufwendungen und Erträge der niedrig besteuerten Geschäftseinheit zur Gänze in jene im hypothetischen Konzernabschluss der Muttergesellschaft einfließen. Diese Annahme ist notwendig, weil die zur Anwendung der PES-Regelung verpflichtete Muttergesellschaft selbst nur eine Minderheitsbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten könnte, in welchem Fall die Muttergesellschaft tatsächlich nicht zur Vollkonsolidierung verpflichtet wäre, sondern etwa nur den Nettogewinn oder -verlust der niedrigbesteuerten Geschäftseinheit nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss einzubeziehen hätte. Die Annahme in Z 2 soll daher klarstellen, dass die niedrig besteuerte Geschäftseinheit für die Zwecke der in diesem Paragraphen normierten Berechnung so zu behandeln ist, als würde sie von der Muttergesellschaft, die diesen hypothetischen Konzernabschluss erstellt, kontrolliert (und entsprechend vollkonsolidiert), selbst wenn diese keine Mehrheitsbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. Dadurch werden alle Erträge und Aufwendungen der niedrig besteuerten Geschäftseinheit zur Gänze in den hypothetischen Konzernabschluss der Muttergesellschaft einbezogen und wird der Anteil, der gemäß dem relevanten Rechnungslegungsstandard anderen Eigentümern zuzurechnen ist, ausgewiesen. Diese Annahme beschränkt sich lediglich auf die Konsolidierung der Aufwendungen und Erträge der niedrig besteuerten Geschäftseinheit. Die Möglichkeit einer hypothetischen Bilanzerstellung ist für Zwecke dieses Paragraphen nicht relevant.

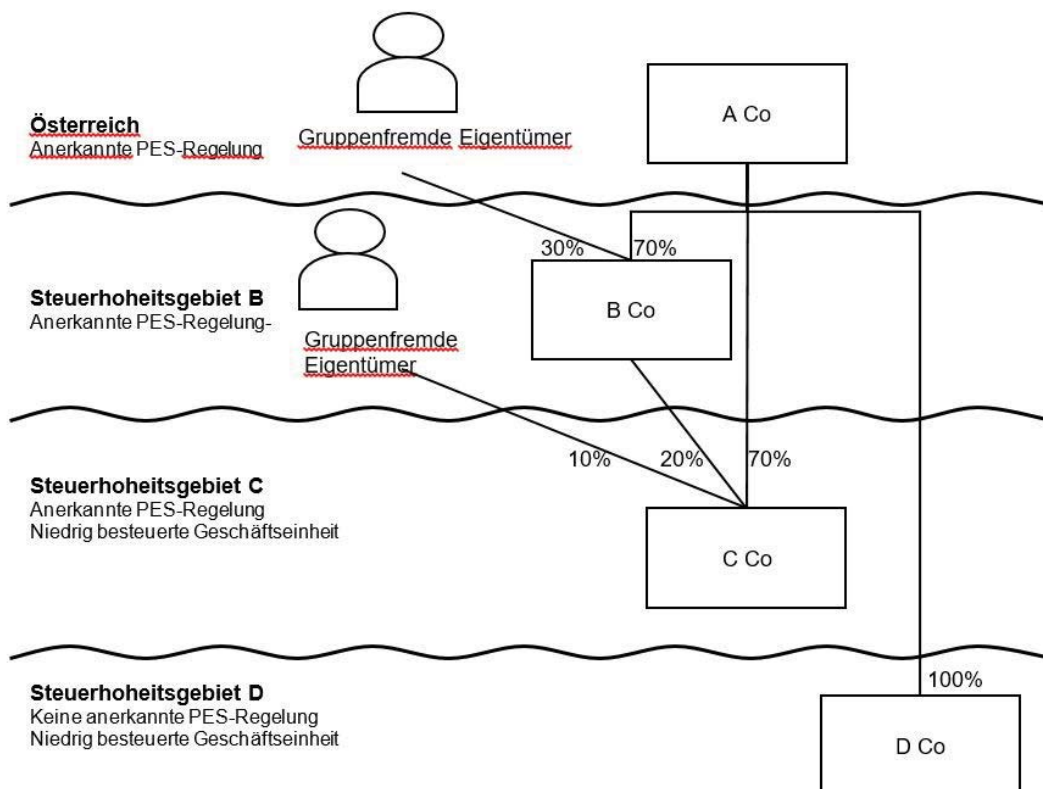
Die dritte gemäß Z 3 zu treffende Annahme ist, dass die Mindeststeuer-Gewinne der niedrig besteuerten Geschäftseinheit ausschließlich Transaktionen mit Personen zuzurechnen sind, die keine Geschäftseinheiten derselben multinationalen Unternehmensgruppe sind. Durch diese Annahme wird sichergestellt, dass der gesamte Betrag der Mindeststeuer-Gewinne in der hypothetischen Aufteilung zugerechnet wird, d.h. auch der Teil, der eigentlich aus Transaktionen mit Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe stammt. Denn der übliche Prozess der Erstellung eines Konzernabschlusses eliminiert Erträge und Aufwendungen, die Transaktionen zwischen Gruppenmitgliedern zuzurechnen sind, und die Annahme bewirkt, dass der Anteil an den Mindeststeuer-Gewinnen das Gesamteinkommen der niedrig besteuerten Geschäftseinheit berücksichtigt, unabhängig davon, ob einige oder alle dieser Aufwendungen und Erträge durch gruppeninterne Transaktionen erzielt wurden und bei der Erstellung des tatsächlichen konsolidierten Abschlusses eliminiert worden wären.

Die letzte, gemäß Z 4 zu treffende Annahme ist, dass alle von der Muttergesellschaft verschiedene Eigentümer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit so behandelt werden, als würden sie keine Kontrollbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten. Diese Annahme behandelt andere Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe, die eine Eigenkapitalbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten, auf die gleiche Weise wie Personen, die nicht der Unternehmensgruppe zugehörig sind. Daher werden Einkünfte, die anderen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe zuzurechnen sind, als solche behandelt, die einem gruppenfremden Beteiligten zuzurechnen sind. Dadurch wird sichergestellt, dass nur die Einkünfte, die einer (unmittelbaren oder mittelbaren) Eigenkapitalbeteiligung der Muttergesellschaft zuzurechnen sind, in den der Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil einbezogen werden (vgl. OECD-Kommentar Art. 2.2.3. Rz 32 bis 36).

*Beispiel:*

*A Co ist eine in Österreich gelegene oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe. Sie hält eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 70 % an B Co (gelegen im Steuerhoheitsgebiet B), eine (unmittelbare und mittelbare) Eigenkapitalbeteiligung iHv 84 % an C Co (gelegen im Steuerhoheitsgebiet C), davon 70 % unmittelbar und 14 % ( $0,7 * 0,2$ ) mittelbar und eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 100 % an D Co (gelegen im Niedrigsteuerstaat D). B Co wiederum hält eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 20 % an C Co. Darüber hinaus werden Eigenkapitalbeteiligungen an B Co und C Co zu 30 % bzw. 10 % von nicht derselben multinationalen Unternehmensgruppe zugehörigen Personen gehalten.*

*Gemäß § 10 Abs. 1 entspricht die für eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit zu entrichtende PES dem der jeweiligen Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil am für die niedrig besteuerten Geschäftseinheit berechneten Ergänzungssteuerbetrag. Die A Co zuzurechnenden Anteile an den Ergänzungssteuerbeträgen der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten (C Co und D Co) liegen bei 100 % bzgl. D Co und bei (grundsätzlich) 84 % bzgl. C Co. Der A Co zuzurechnende Anteil am für C Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag ergibt sich aus der unmittelbaren Eigenkapitalbeteiligung von A Co iHv 70 % und der über B Co gehaltenen mittelbaren Eigenkapitalbeteiligung von A Co iHv 14 % ( $0,7 * 0,2$ ). Aufgrund der Anwendung des Ausgleichsmechanismus (§ 11) wird der Anteil von A Co am für die niedrig besteuerte C Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag jedoch um jenen Anteil gekürzt, den A Co nur mittelbar (über B Co) an C Co hält (14%), weil B Co als im Teileigentum stehende Muttergesellschaft die PES-Regelung vorrangig anzuwenden hat.*



**Zu § 11 (Ausgleichsmechanismus für Zwecke der PES):****Zu Abs. 1:**

Dieser Absatz soll einen Teil von Art. 10 der Richtlinie bzw. Art. 2.3.1. GloBE-Mustervorschriften umsetzen. Er soll vermeiden, dass in einer Beteiligungskette mehrfach derselbe Anteil am für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Ergänzungssteuerbetrag als Mindeststeuer vorgeschrieben wird. Die Bestimmung soll anwendbar sein, wenn mehrere Muttergesellschaften verpflichtet sind, die PES-Regelung im Hinblick auf dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden und eine Muttergesellschaft ihre Eigenkapitalbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit mittelbar über eine der anderen Muttergesellschaften hält, ohne dass die in § 8 Abs. 2 normierte Prioritätsregel Anwendung findet. Dies könnte etwa der Fall sein, wenn eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft eine Eigenkapitalbeteiligung, die keine Kontrollbeteiligung ist, an einer anderen zwischengeschalteten Muttergesellschaft hält und diese wiederum zu 100 % an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit beteiligt ist. In diesem Fall wären gemäß § 8 Abs. 1 beide Muttergesellschaften verpflichtet, die PES-Regelung auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden. Weiters sind auch Situationen denkbar, in denen zwei im Teileigentum der multinationalen Unternehmensgruppe stehende Muttergesellschaften eine PES-Regelung anzuwenden haben und § 9 Abs. 2 die Anwendung der PES-Regelung durch die im Konzernorganigramm auf einer weiter unten liegenden Ebene befindlichen Muttergesellschaft nicht ausschließt, weil die (im Konzernorganigramm) übergeordnete Muttergesellschaft an der untergeordneten Muttergesellschaft weder unmittelbar noch mittelbar zu 100 % beteiligt ist. In all diesen Fällen ist der Anteil am Ergänzungssteuerbetrag, welcher der übergeordneten Muttergesellschaft zuzurechnen ist, anteilmäßig zu kürzen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.3. Rz 38).

**Zu Abs. 2:**

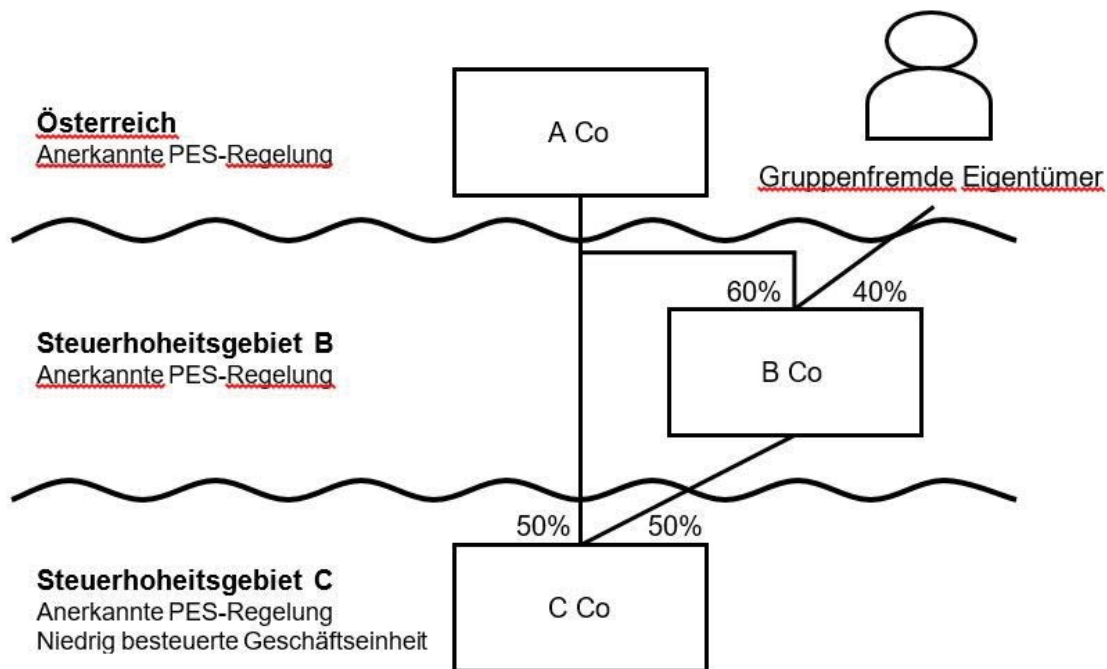
Dieser Absatz soll einen Teil von Art. 10 der Richtlinie bzw. Art. 2.3.2. GloBE-Mustervorschriften umsetzen. Er soll regeln, um welchen Betrag der Anteil am für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Ergänzungssteuerbetrag auf Ebene der übergeordneten Muttergesellschaft gekürzt werden muss, wenn bereits eine untergeordnete zwischengeschaltete oder im Teileigentum stehende Muttergesellschaft verpflichtet ist, eine anerkannte PES-Regelung auf dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden. Die Kürzung ist auf jenen Teil des der übergeordneten Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteils am Ergänzungssteuerbetrags begrenzt, der ihr aufgrund ihrer mittelbaren Eigenkapitalbeteiligung über die untergeordnete Muttergesellschaft (grundsätzlich) zuzurechnen ist. Dieser Teil kann bis auf null gekürzt werden. Die Kürzung betrifft somit lediglich jenen Teil des der übergeordneten Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteils am Ergänzungssteuerbetrag, der bereits aufgrund der von der untergeordneten (zwischengeschalteten oder im Teileigentum stehenden) Muttergesellschaft anzuwendenden anerkannten PES-Regelung zu entrichten ist. Der in § 11 Abs. 1 vorgeschriebene Ausgleichsmechanismus soll bereits bei der Ermittlung des zuzurechnenden Anteils am Ergänzungssteuerbetrag und nicht erst im Zahlungszeitpunkt anzuwenden sein (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.3. Rz 39 und 40).

**Beispiel:**

*A Co ist eine in Österreich gelegene oberste Muttergesellschaft der ABC Gruppe. A Co hält eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 60 % an B Co (gelegen im Steuerhoheitsgebiet B) und eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 50 % an der im Niedrigsteuerstaat gelegenen C Co. B Co, deren Eigenkapitalbeteiligungen zu 40 % von nicht derselben multinationalen Unternehmensgruppe zugehörigen Personen gehalten werden, hält ihrerseits eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung iHv 50 % an C Co. Der für die niedrig besteuerte C Co berechnete Ergänzungssteuerbetrag beträgt 10 Mio. In allen Steuerhoheitsgebieten, in der die Geschäftseinheiten der ABC Gruppe gelegen sind, steht für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte PES-Regelung in Geltung.*

*Sowohl A Co als auch B Co sind zur Anwendung der PES-Regelung auf die niedrig besteuerte C Co verpflichtet. Der A Co als oberster Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag ist jedoch anteilig um jenen Betrag zu kürzen, der dem B Co zuzurechnenden Anteil am für C Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag, entspricht (§ 11 Abs. 2). Aufgrund der 50%igen unmittelbaren Eigenkapitalbeteiligung von A Co an C Co ist A Co ein Anteil von 5 Mio. am für C Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag zuzurechnen. Hinzu käme grundsätzlich ein weiterer Anteil von 3 Mio. (30% von 10 Mio.) am für C Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag aufgrund der mittelbaren Eigenkapitalbeteiligung über B Co. Da B Co aber aufgrund ihrer unmittelbaren 50%-Eigenkapitalbeteiligung an C Co, ein Anteil von 50 %, das sind 5 Mio., vom für C Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag zuzurechnen ist, kommt der Ausgleichsmechanismus gemäß § 11 zur Anwendung. Der A Co aufgrund der mittelbaren Eigenkapitalbeteiligung über B Co zuzurechnende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag iHv 3 Mio. wird aufgrund des B Co zuzurechnenden Anteils am*

Ergänzungssteuerbetrag iHv 5 Mio. auf null gekürzt. A Co ist daher lediglich (aufgrund ihrer unmittelbaren Eigenkapitalbeteiligung an C Co) ein Anteil iHv 5 Mio. am für C Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag zuzurechnen. Der verbleibende Anteil am für C Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag iHv 5 Mio. ist B Co zuzurechnen. Aufgrund der Anwendung des Ausgleichsmechanismus gemäß § 11 ist daher in Österreich in Bezug auf C Co eine PES iHv 5 Mio. von der gemäß § 76 Abs. 2 abgabepflichtigen Geschäftseinheit zu entrichten. Aufgrund der Anwendung der PES-Regelung durch B Co ist im Steuerhoheitsgebiet B der verbleibende Anteil am für C Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag iHv 5 Mio. als PES zu entrichten.



#### Zu § 12 (SES-Pflicht):

Dieser Paragraph soll Art. 12 und 13 der Richtlinie bzw. Art. 2.4. GloBE-Mustervorschriften umsetzen und betrifft die Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES-Regelung, *Undertaxed Profit Rule*, *UTPR*), die iRd Mindestbesteuerung im Falle von im Ausland gelegenen oder staatenlosen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten als Auffangmechanismus für die PES-Regelung dienen soll.

Nach Art. 12 und 13 der Richtlinie bzw. Art. 2.4. GloBE Mustervorschriften kann die Umsetzung der SES-Regelung entweder in Form einer von den Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe zu entrichtenden zusätzlichen Steuer oder in Form eines Betriebsausgabenabzugsverbots erfolgen. In beiden Fällen muss gewährleistet sein, dass eine Steuerschuld in Höhe des dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet im Rahmen der SES-Regelung zugerechneten Betrags entsteht. Im Interesse einer Verwaltungsvereinfachung wird für Zwecke dieses Bundesgesetzes die SES-Regelung in Form der Mindeststeuer umgesetzt und als Sekundärerergänzungssteuer (SES) erhoben. § 12 legt daher fest, dass die in Österreich gemäß § 76 Abs. 2 abgabepflichtige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe in Höhe des Österreich gemäß § 13 für das betroffene Geschäftsjahr zuzurechnenden SES-Betrages der SES unterliegt.

Eine in Österreich gelegene und zur Anwendung der SES-Regelung verpflichtete Geschäftseinheit kann von einer in Österreich oder einem anderen Steuerhoheitsgebiet gelegenen obersten Muttergesellschaft als Abgabepflichtige der Mindeststeuer beauftragt werden (§ 76 Abs. 2 Z 1). Sofern die Geschäftseinheit die oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit (§ 76 Abs. 3) ist, hat sie bei Nichtvorliegen einer Beauftragung durch die oberste Muttergesellschaft – als Abgabepflichtige iSd § 76 Abs. 2 Z 2 – die Mindeststeuer in Österreich zu entrichten. Eine in Österreich gelegene Geschäftseinheit kann auch in Fällen des § 76 Abs. 2 Z 3 Abgabenschuldnerin sein, wenn sie die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit in Österreich ist.



**Zu § 13 (Berechnung und Zurechnung des SES-Betrags):**

Dieser Paragraph soll Art. 14 der Richtlinie bzw. die Art. 2.5. und 2.6. GloBE-Mustervorschriften umsetzen.

**Zu Abs. 1-2:**

Die Absätze 1 und 2 sollen festlegen, dass sich der Österreich zuzurechnende SES-Betrag aus der Multiplikation des gemäß Abs. 5 zu berechnenden SES-Prozentsatzes für Österreich mit der Summe der SES-Beträge sämtlicher niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der gesamten multinationalen Unternehmensgruppe (Gesamtbetrag der SES) ergibt. Die für die Ermittlung des Gesamtbetrages der SES notwendigen SES-Beträge der einzelnen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten sollen sich aus der nach den Bestimmungen der Absätze 3 und 4 erfolgenden Anpassung der für die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten berechneten Ergänzungssteuerbeträge (§ 47) ergeben.

**Zu Abs. 3:**

Nach den Bestimmungen dieses Abs. soll der SES-Betrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit mit null anzusetzen sein, wenn alle Eigenkapitalbeteiligungen der obersten Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren Muttergesellschaften gehalten werden, die für dieses Geschäftsjahr auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden haben. Die Anwendung der PES-Regelung führt daher in diesen Fällen dazu, dass für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit keine Mindeststeuer aufgrund der SES-Regelung zu entrichten ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.5.2, Rz 73).

Die Bestimmungen dieses Abs. sollen nicht nur Sachverhalte erfassen, in denen die oberste Muttergesellschaft selbst eine anerkannte PES-Regelung auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden hat, sondern es sollen auch Sachverhalte erfasst werden, in denen die oberste Muttergesellschaft zwar keine anerkannte PES-Regelung auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden hat, jedoch eine Muttergesellschaft einer unteren Ebene verpflichtet ist, dies zu tun. Werden sämtliche Eigenkapitalbeteiligungen der obersten Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit mittelbar über diese zwischengeschaltete Muttergesellschaft gehalten, ist auch in diesen Sachverhalten der SES-Betrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit mit null anzusetzen. Ob der SES-Betrag im Einklang mit diesem Abs. mit null angesetzt werden kann, ist für jede niedrig besteuerte Geschäftseinheit einzeln zu bestimmen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.5.2, Rz 74).

Auch in Sachverhalten, in denen eine oberste Muttergesellschaft mittelbar über mehrere zwischengeschaltete Muttergesellschaften Eigenkapitalbeteiligungen an einer bestimmten niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält und jede dieser zwischengeschalteten Muttergesellschaften eine anerkannte PES-Regelung auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden hat, ist der SES-Betrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit mit null anzusetzen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.5.2, Rz 75).

Andererseits kann es hinsichtlich der im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft gelegenen Geschäftseinheiten selbst dann zur Berechnung eines positiven SES-Betrages kommen, wenn die oberste Muttergesellschaft eine anerkannte PES-Regelung nur auf außerhalb des Steuerhoheitsgebietes der obersten Muttergesellschaft gelegene, niedrig besteuerte Geschäftseinheiten anzuwenden hat, jedoch nicht auf die in diesem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten. Liegt in diesem Fall der Effektivsteuersatz im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft unter dem Mindeststeuersatz, ist der SES-Betrag für die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten im Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft nach den Bestimmungen des Abs. 4 zu berechnen.

**Zu Abs. 4:**

Ist der SES-Betrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit nicht nach den Bestimmungen von Abs. 3 mit null anzusetzen, soll nach den Bestimmungen dieses Abs. der SES-Betrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit mit dem für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Ergänzungssteuerbetrag (§ 47), vermindert um den Anteil, der bereits aufgrund einer anerkannten PES-Regelung zu entrichten ist, angesetzt werden.

Ein möglicher Anwendungsfall ist, dass sämtliche Eigenkapitalbeteiligungen an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit von Muttergesellschaften gehalten werden, die keine anerkannte PES-Regelung auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden haben.

Es kann jedoch auch folgenden Anwendungsfall geben: Eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft hat eine anerkannte PES-Regelung auf eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden. Die oberste Muttergesellschaft, die keine anerkannte PES-Regelung auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden hat, hält eine höhere Eigenkapitalbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit als die zwischengeschaltete Muttergesellschaft. In solchen Fällen wird nicht der gesamte der

Eigenkapitalbeteiligung der obersten Muttergesellschaft entsprechende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag nach einer anerkannten PES-Regelung erhoben. Der SES-Betrag wird – abweichend von Abs. 3 – um den Anteil am Ergänzungssteuerbetrag gekürzt, welcher von der zwischengeschalteten Muttergesellschaft zu entrichten ist. Dadurch wird sichergestellt, dass die PES-Regelung Vorrang vor der SES-Regelung hat, und eine Mehrfachbesteuerung desselben niedrig besteuerten Einkommens vermieden.

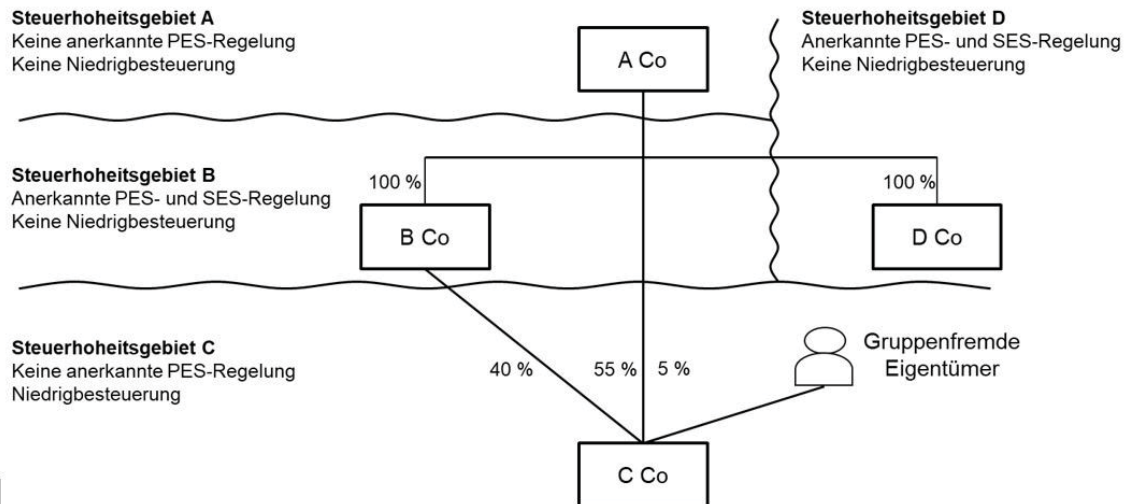
Eigenkapitalbeteiligungen an niedrig besteuerten Geschäftseinheiten können auch von mehreren Muttergesellschaften gehalten werden, die in Summe weniger Eigenkapitalbeteiligungen an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten als die oberste Muttergesellschaft. Diesfalls wird für die Berechnung des SES-Betrages der für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechnete Ergänzungssteuerbetrag um die Anteile am Ergänzungssteuerbetrag gekürzt, die den Muttergesellschaften zuzurechnen sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.5.3, Rz 77).

Im Gegensatz zu Sachverhalten, in denen die Bestimmungen des Abs. 3 (Ansetzen des SES-Betrages mit null) zur Anwendung kommen, wird bei Berechnung des SES-Betrages nach diesem Abs. die von der multinationalen Unternehmensgruppe aufgrund der niedrig besteuerten Geschäftseinheit zu entrichtende Mindeststeuer nicht abhängig von der Höhe der Eigenkapitalbeteiligungen an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit begrenzt, sondern es ist immer der gesamte für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechnete Ergänzungssteuerbetrag (als SES oder zum Teil als PES und zum Teil als SES) zu entrichten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.5.3, Rz 78).

*Beispiel (vgl. OECD-Beispielsammlung, Art. 2.5.3):*

*A Co ist die oberste Muttergesellschaft der ABC-Unternehmensgruppe und im Steuerhoheitsgebiet A gelegen. A Co hält unmittelbar Eigenkapitalbeteiligungen iHv 100 % an B Co, iHv 55 % an C Co und iHv 100 % an D Co, die in den Steuerhoheitsgebieten B, C bzw. D gelegen sind. B Co wiederum hält eine Eigenkapitalbeteiligung iHv 40 % an C Co, während die verbleibende Eigenkapitalbeteiligung iHv 5 % an C Co von gruppenfremden Eigentümern gehalten wird. C Co ist eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit. In den Steuerhoheitsgebieten A und C steht keine anerkannte PES-Regelung oder SES-Regelung in Geltung, während sowohl im Steuerhoheitsgebiet B als auch im Steuerhoheitsgebiet D eine anerkannte PES-Regelung und eine anerkannte SES-Regelung in Geltung stehen. Der für C Co berechnete Ergänzungssteuerbetrag beträgt 100. Aus dem dargestellten Sachverhalt ergibt sich für Zwecke der Mindeststeuer Folgendes:*

*B Co hat eine anerkannte PES-Regelung auf C Co anzuwenden und der B Co für Zwecke der PES zuzurechnende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag von C Co beträgt – entsprechend der Höhe der Eigenkapitalbeteiligung von B Co an C Co – 40. A Co, die oberste Muttergesellschaft, hält eine Eigenkapitalbeteiligung iHv 95 % an C Co (40 % mittelbar via B Co und 55 % unmittelbar), hat jedoch keine anerkannte PES-Regelung auf C Co anzuwenden. Da somit lediglich für die mittelbar über B Co gehaltene Eigenkapitalbeteiligung an der niedrig besteuerten C Co (von B Co) eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden ist, werden nicht alle Eigenkapitalbeteiligungen der obersten Muttergesellschaft von einer Muttergesellschaft gehalten, die auf die niedrig besteuerte C Co eine PES-Regelung anzuwenden hat. Folglich sind die Voraussetzungen des Abs. 3 nicht erfüllt und Abs. 4 findet Anwendung. Gemäß Abs. 4 wird für die Ermittlung des SES-Betrages der für C Co berechnete Ergänzungssteuerbetrag iHv 100 um den B Co nach einer anerkannten PES-Regelung zuzurechnenden Anteil am Ergänzungssteuerbetrag iHv 40 gekürzt. Daraus ergibt sich ein SES-Betrag für C Co iHv 60 (= 100 – 40), der in den Gesamtbetrag der SES der multinationalen Unternehmensgruppe einfließt. Da C Co die einzige niedrig besteuerte Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe ist, beträgt der Gesamtbetrag der SES somit ebenfalls 60. Dieser Betrag ist anhand der nach Abs. 5 zu berechnenden SES-Prozentsätze der beiden SES-Steuerhoheitsgebiete (Steuerhoheitsgebiet B und Steuerhoheitsgebiet D) zwischen diesen aufzuteilen.*

**Zu Abs. 4:****Zu Abs. 5:**

Abs. 5 enthält die Formel, auf Grundlage derer der Gesamtbetrag der SES anhand von Substanzfaktoren zwischen den jeweiligen SES-Steuerhoheitsgebieten aufgeteilt bzw. der auf das jeweilige Steuerhoheitsgebiet entfallende SES-Betrag diesem zugerechnet werden soll. Der SES-Prozentsatz, der dabei verwendet wird, bestimmt sich anhand von Faktoren, welche die relative Substanz der multinationalen Unternehmensgruppe in dem jeweiligen SES-Steuerhoheitsgebiet widerspiegeln.

Die Zahl der Beschäftigten und der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte bilden jeweils zur Hälfte den SES-Prozentsatz für ein SES-Steuerhoheitsgebiet. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass sich die Substanz einer multinationalen Unternehmensgruppe – je nach Branche und Geschäftsmodell – auf unterschiedliche Art äußern kann. Die gleichwertige Gewichtung von 50 % soll dabei vermeiden, dass einer der beiden Faktoren in der Formel dem anderen vorgezogen wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.6.1, Rz 83).

Der SES-Prozentsatz wird nur für Zwecke der Zurechnung des SES-Betrags und für Steuerhoheitsgebiete berechnet, die eine anerkannte SES-Regelung (§ 2 Z 43) eingeführt haben (SES-Steuerhoheitsgebiete). Der SES-Prozentsatz wird für alle SES-Steuerhoheitsgebiete bestimmt, in denen die multinationale Unternehmensgruppe tätig ist, selbst wenn es sich dabei um Niedrigsteuerstaaten oder -gebiete handelt, solange deren SES-Prozentsatz nicht null ist (z. B. aufgrund von Abs. 8).

Dieser Abs. sieht ferner vor, dass für den SES-Prozentsatz nur die Substanzfaktoren von Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe berücksichtigt werden, die in einem SES-Steuerhoheitsgebiet (einschließlich der in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten) gelegen sind. Damit wird der SES-Betrag nur SES-Steuerhoheitsgebieten zugerechnet. Würden auch Steuerhoheitsgebiete berücksichtigt, die keine SES-Steuerhoheitsgebiete sind, dann würde ein Teil des SES-Betrages auch Steuerhoheitsgebieten ohne anerkannte SES-Regelung zugewiesen werden, wodurch letztlich die Wirksamkeit dieses Mechanismus – mangels Ergebnis der SES – erheblich verringert wäre (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.6.1., Rz 87).

**Zu Abs. 6:**

Die für die „Zahl der Beschäftigten“ verwendete Definition steht im Einklang mit jener, die für Zwecke der länderbezogenen Berichterstattung verwendet wird (vgl. *Country-by-Country Reporting*, BEPS Aktionspunkt 13 der OECD/G20, s. Anlage 1 zum Verrechnungspreisdokumentationsgesetz: „Beschäftigtenzahl“). Die Anzahl der Beschäftigten soll als Gesamtzahl der Beschäftigten auf Vollzeitäquivalentbasis berechnet werden. Diese kann entweder zum Jahresende auf Basis des durchschnittlichen Beschäftigtenlevels des Jahres ausgewiesen werden oder auf Basis einer anderen Grundlage, die Jahr für Jahr und in allen Steuerhoheitsgebieten einheitlich angewendet wird.

Der Rückgriff auf Vollzeitäquivalente soll dem Umstand Rechnung tragen, dass Beschäftigte bei mehreren Geschäftseinheiten beschäftigt sein oder zwischen einem Stammhaus und seiner Betriebsstätte geteilt werden können. So werden auch potenziell wesentliche Änderungen hinsichtlich der Zahl der Beschäftigten auf Ebene eines Steuerhoheitsgebiets berücksichtigt, die sich etwa aus der Übertragung einer Geschäftseinheit ergeben können.

Ferner ist eine nachvollziehbare Rundung der Zahl der Beschäftigten zulässig, sofern dadurch die Angabe der relativen Aufteilung der Beschäftigten auf die jeweiligen Steuerhoheitsgebiete nicht wesentlich verfälscht wird. Dabei ist eine konsistente Herangehensweise zu wählen, die Geschäftsjahr für Geschäftsjahr und in allen Steuerhoheitsgebieten anzuwenden ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 78). Die Zahl der Beschäftigten bezieht sich auf alle Mitarbeiter, einschließlich selbständiger Auftragnehmer, sofern diese an der regulären Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken (wie auch „berücksichtigungsfähige Beschäftigte“ im Sinne des § 48 Abs. 4). Anders als für Zwecke der länderbezogenen Berichterstattung, wonach selbstständige Auftragnehmer gemeldet werden können, sind diese nach diesem Absatz jedenfalls zu berücksichtigen, wenn sie an der regulären Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken. So leisten selbstständige Auftragnehmer (z. B. wenn sie einen Mitarbeiter während einer krankheitsbedingten Abwesenheit ersetzen) einen ebenso großen Beitrag zur Substanz wie unselbstständige Mitarbeiter, was sich letztlich auch in der Berechnung des SES-Prozentsatzes eines Steuerhoheitsgebietes niederschlagen soll. Die berichtspflichtige Geschäftseinheit (§ 70 Abs. 1) trägt die Beweislast hinsichtlich der Frage, inwieweit selbstständige Auftragnehmer an der regulären Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 79).

Die Zahl der Beschäftigten wird für alle in einem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten berechnet und umfasst auch Mitarbeiter, die Betriebsstätten zugeordnet sind. Die für ein Steuerhoheitsgebiet, in dem eine Betriebsstätte gelegen ist, zu meldende Zahl der Beschäftigten entspricht der Zahl der Beschäftigten, deren Lohnkosten gemäß § 35 Abs. 1 in dem eigenen Abschluss einer Betriebsstätte erfasst wurden (oder in ihrem eigenen Abschluss erfasst worden wären, wenn dieser aufgestellt worden wäre) und gemäß § 35 Abs. 2 angepasst wurden. Diese Anforderung steht im Einklang mit dem Ansatz, der für Zwecke des Substanzfreibetrags gemäß § 48 angewendet wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1 Rz 79).

Ungeachtet ihres Tätigkeitsorts werden Beschäftigte jenem Steuerhoheitsgebiet zugeordnet, in dem die Geschäftseinheit (inkl. Betriebsstätten) gelegen ist, welche die entsprechenden Lohnkosten trägt. Anders als im Anwendungsbereich des § 48 ist für Zwecke dieser Bestimmung nicht erforderlich, dass die Beschäftigten einer Geschäftseinheit (inkl. einer Betriebsstätte) die Tätigkeiten für die multinationale Unternehmensgruppe oder große inländische Gruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet ausüben.

Ebenso sind die Tätigkeiten, die diese Beschäftigten ausführen, nicht relevant für die Zwecke der Bestimmung, welcher Geschäftseinheit die Anzahl der Mitarbeiter zuzuordnen ist. Insbesondere wird ein Beschäftigter, der bei einer Geschäftseinheit beschäftigt ist, die Dienstleistungen für eine andere Geschäftseinheit erbringt, als Arbeitnehmer der erstgenannten Geschäftseinheit gezählt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 80).

Dem Begriff „materielle Vermögenswerte“ (vgl. bereits die Erläuterungen zu § 2 Z 29) soll dasselbe auf BEPS-Aktionspunkt 13 fußende Begriffsverständnis wie zum gleichlautenden Begriff in Anlage 1 des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG) beigemessen werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz 68).

Zum Begriff „Nettobuchwert“ siehe die Erläuterungen zu § 2 Z 29.

#### **Zu Abs. 7:**

Dieser Abs. sieht vor, dass die Beschäftigten von Investmenteinheiten und die von ihnen gehaltenen materiellen Vermögenswerte bei der Berechnung des SES-Prozentsatzes eines Steuerhoheitsgebietes nicht berücksichtigt werden sollen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.6.2, Rz 89).

#### **Zu Abs. 8:**

Dieser Abs. soll regeln, wie Beschäftigte und materielle Vermögenswerte von transparenten Einheiten bei der Berechnung des SES-Prozentsatzes zu berücksichtigen sind, wenn die transparente Einheit keine Betriebsstätte begründet. In Sachverhalten, in denen eine transparente Einheit eine Betriebsstätte begründet, sind ihre Vermögenswerte und Beschäftigten dem Steuerhoheitsgebiet zuzurechnen, in dem diese Betriebsstätte gelegen ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.6.2, Rz 90). Begründet die transparente Einheit hingegen keine Betriebsstätte, z. B. weil die Tätigkeit oder die Geschäftseinrichtung dafür nicht ausreichen, sollen nach den Bestimmungen dieses Abs. ihre Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte einer der Geschäftseinheiten zugerechnet werden, die in dem Steuerhoheitsgebiet gelegen sind, in dem die transparente Einheit gegründet wurde. Dies soll unabhängig davon gelten, ob diese Geschäftseinheiten Eigentümerinnen der transparenten Einheit bzw. an ihr beteiligt sind. Dieser Ansatz für die Zurechnung der Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte von transparenten Einheiten unterscheidet sich vom in § 36 vorgesehenen Ansatz für die Zurechnung der Gewinne oder Verluste einer transparenten Einheit. Befinden sich in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die transparente



Einheit gegründet wurde, keine Geschäftseinheiten, sollen die Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte, die weder einer Betriebsstätte, noch einer anderen Geschäftseinheit zugerechnet werden können, in der Formel in Abs. 5 nicht berücksichtigt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.6.2, Rz 91).

#### **Zu Abs. 9:**

Dieser Absatz soll sicherstellen, dass einem SES-Steuerhoheitsgebiet solange kein SES-Betrag mehr zugerechnet wird, bis ein zahlungswirksamer Steueraufwand entstanden ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.6.3, Rz 92).

Die Bestimmungen dieses Absatzes sollen für jedes einzelne Geschäftsjahr Gültigkeit haben, in dem die SES-Regelung angewendet wird. Ferner bezieht sich die Bestimmung spezifisch auf eine bestimmte multinationale Unternehmensgruppe. Die Anwendung von Abs. 9 schließt nicht aus, dass dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet aufgrund von in dem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten einer anderen multinationalen Unternehmensgruppe ein SES-Betrag zugerechnet wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.6.3, Rz 93).

#### **Zu Abs. 10:**

In den Fällen des Abs. 9 sind die Zahl der Beschäftigten und der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte der Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe des betreffenden Steuerhoheitsgebiets aus der Formel des SES-Prozentsatzes auszunehmen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.6.3, Rz 92).

#### **Zu Abs. 11:**

Dieser Absatz sieht vor, dass die Abs. 9 und 10 nicht anwendbar sind, wenn der SES-Prozentsatz in allen Steuerhoheitsgebieten, in denen Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe gelegen sind, in einem bestimmten Geschäftsjahr mit null anzusetzen ist. Diese Ausnahme soll sicherstellen, dass auch in solchen Fällen die SES erhoben werden kann. Ähnlich wie die Bestimmungen in den Absätzen 9 und 10 haben auch die Bestimmungen dieses Absatzes Gültigkeit für jedes einzelne Geschäftsjahr, in dem eine SES-Regelung angewendet wird, und für jede einzelne multinationale Unternehmensgruppe (vgl. OECD-Kommentar, Art. 2.6.4, Rz 94).

### **Zu Abschnitt 3:**

#### **Zu § 14 (Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust):**

##### **Zu § 14 Abs. 1:**

Abs. 1 enthält die Definition des Mindeststeuer-Gewinns und des Mindeststeuer-Verlusts. Mit der Bestimmung wird Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.1.1. und 3.1.2. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder des Mindeststeuer-Verlusts ist grundsätzlich der Einzelabschluss der Geschäftseinheit unter Anwendung des bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandards. Der Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust beinhaltet somit alle Erträge und Aufwendungen der Geschäftseinheit, einschließlich solcher aus Geschäften mit anderen Gruppenmitgliedern (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.1.2, Rz 3), nach Berücksichtigung der Anpassungen des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages gemäß § 15.

Da die Vorschriften für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts beim Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag aus der Gewinn- und Verlustrechnung ansetzen, werden Erträge und Aufwendungen, die nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden, sondern gemäß bestimmten Rechnungslegungsstandards im Konzernabschluss im sonstigen Ergebnis erfasst werden, grundsätzlich bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts nicht berücksichtigt. Eine Ausnahme davon stellen jedoch gemäß § 20 nach der Neubewertungsmethode berücksichtigte Gewinne oder Verluste dar (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.1.2, Rz 9); siehe dazu die Erläuterungen zu § 20.

##### **Zu § 14 Abs. 2:**

Abs. 2 sieht eine Ausnahme von der Anwendung des bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandards bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts der Geschäftseinheit vor. Mit der Bestimmung wird Art. 15 Abs. 2 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.1.3. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Es können Umstände vorliegen, unter denen es nicht möglich ist, den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag einer Geschäftseinheit auf Grundlage des bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandards zu ermitteln. Unter den nachfolgenden kumulativen Voraussetzungen soll es daher ermöglicht werden, den Jahresüberschuss oder

Jahresfehlbetrag auf Basis des von der Geschäftseinheit verwendeten Rechnungslegungsstandards zu ermitteln (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.1.3, Rz 13):

Erstens muss es unverhältnismäßig sein, den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag auf Grundlage des Rechnungslegungsstandards des Mutterunternehmens zu ermitteln. Es ist davon auszugehen, dass die Bestimmung in der Praxis einen geringen Anwendungsbereich hat, nachdem Unternehmensgruppen für die Erstellung des Konzernabschlusses typischerweise Vorkehrungen getroffen haben, um die Abschlüsse von Tochterunternehmen auf die Rechnungslegungsstandards des Mutterunternehmens anzupassen. In solchen Situationen ist es in der Regel möglich, den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag auf Basis der bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandards zu ermitteln. Ein möglicher Fall einer Unverhältnismäßigkeit wäre ein kürzlich erfolgter Erwerb einer Gruppe von Tochterunternehmen, wenn in dieser Gruppe ein vom Mutterunternehmen abweichender Rechnungslegungsstandard angewendet wurde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.1.3, Rz 13).

Zweitens muss es sich bei dem von der Geschäftseinheit angewendeten Rechnungslegungsstandard um einen anerkannten oder zugelassenen Rechnungslegungsstandard handeln. Bei Anwendung eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards ist der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag gemäß Abs. 5 um Vergleichbarkeitseinschränkungen anzupassen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.1.3, Rz 14).

Drittens müssen die im Abschluss enthaltenen Informationen zuverlässig sein. Damit die Informationen zuverlässig sind, müssen entsprechende internen Kontrollmechanismen und Rechnungslegungsprozesse vorhanden sein, damit der Abschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.1.3, Rz 15).

Viertens darf die Anwendung der bei der Erstellung des Abschlusses der Geschäftseinheit angewendeten Rechnungslegungsstandards im Vergleich zur Anwendung der Rechnungslegungsstandards der obersten Muttergesellschaft nicht zu dauerhaften Abweichung von mehr als 1 Million Euro führen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.1.3, Rz 16).

#### **Zu § 14 Abs. 3:**

Abs. 3 behandelt den Fall eines Konzernabschlusses einer obersten Muttergesellschaft, der nicht im Einklang mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt wurde. Zur Vermeidung erheblicher Vergleichbarkeitseinschränkungen soll ein solcher Konzernabschluss gemäß Abs. 5 angepasst werden. Mit der Bestimmung wird Art. 15 Abs. 3 der Richtlinie umgesetzt, der auf der Definition des Konzernabschlusses gemäß Art. 10.1.1. der GloBE-Mustervorschriften basiert.

#### **Zu § 14 Abs. 4:**

Abs. 4 behandelt den Fall einer obersten Muttergesellschaft, die keinen Konzernabschluss gemäß der Definition in § 3 Z 6 lit. a bis c erstellt. In dem Fall soll als Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft der Abschluss gelten, der erstellt worden wäre, wenn die oberste Muttergesellschaft verpflichtet gewesen wäre, einen solchen Konzernabschluss gemäß einem anerkannten oder einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard zu erstellen. Mit der Bestimmung wird Art. 15 Abs. 4 der Richtlinie umgesetzt, der auf der Definition des Konzernabschlusses gemäß Art. 10.1.1. der GloBE-Mustervorschriften basiert.

#### **Zu § 14 Abs. 5:**

Abs. 5 legt das Erfordernis von Anpassungen bei Verwendung eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards (§ 4 Z 26) fest. Mit der Bestimmung wird Art. 15 Abs. 6 der Richtlinie umgesetzt, der auf der Definition der wesentlichen Vergleichbarkeitseinschränkung gemäß Art. 10.1.1. der GloBE-Mustervorschriften basiert.

#### **Zu § 14 Abs. 6:**

Abs. 6 soll die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts für sämtliche in Österreich gelegene Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe für Zwecke der nationalen Ergänzungsteuer (NES) regeln. Diese Ermittlung soll ebenfalls nach Maßgabe von Abs. 1 und Abs. 2 erfolgen; d.h. Ausgangsbasis für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts inländischer Geschäftseinheiten soll ebenso der Einzelabschluss der Geschäftseinheit unter Anwendung des bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandards sein. Der UGB-Abschluss einer inländischen Geschäftseinheit kann daher lediglich dann herangezogen werden, wenn die Voraussetzungen der Ausnahmevorschrift des Abs. 2 vorliegen. Damit hat nach dem Mindestbesteuerungsgesetz die Mindeststeuer-Gewinnermittlung inländischer Geschäftseinheiten für Zwecke der NES und jene von ausländischen Geschäftseinheiten für Zwecke der PES und SES einheitlich – jeweils ausgehend vom Konzernrechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft – zu

erfolgen. Durch die verpflichtende Verwendung des Konzernrechnungslegungsstandards soll eine möglichst einheitliche und verwaltungsökonomische Vorgangsweise sowie eine international gleichmäßige Besteuerung sichergestellt werden. Überdies wird so sichergestellt, dass die österreichische NES im Einklang mit Art. 11 der Richtlinie und den Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom 13. Juli 2023 steht und damit aus dem Blickwinkel anderer Staaten die Voraussetzungen des QDMTT-Safe-Harbour erfüllt sind.

#### **Zu § 15 (Anpassungen des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages):**

§ 15 soll regeln, um welche Posten der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit angepasst werden soll. Mit dieser Vorschrift werden die Art. 16 Abs. 2 bis 11 und die Art. 17 bis 19 der Richtlinie umgesetzt, die auf Art. 3.2 bis 3.5 der GloBE-Mustervorschriften basieren. Die Vorschrift enthält eine taxative Aufzählung von Posten, um die der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag erhöht oder vermindert werden soll. Durch diese Anpassungen soll der Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust einer Geschäftseinheit in Einklang mit dem im Rahmen eines typischen Körperschaftsteuersystems der meisten Inclusive Framework Steuerhoheitsgebieten berechneten steuerpflichtigen Gewinn gebracht werden. Gleichzeitig soll der Umfang der Korrekturen auf ein Minimum reduziert werden, sodass die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts für den Steuerpflichtigen sowie für die Finanzverwaltungen administrierbar bleibt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1, Rz 21). Es kann daher zu Unterschieden zur Gewinnermittlung für Zwecke der Körperschaftsteuer kommen (zB im Hinblick auf die Befreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen iZm Beteiligungen).

#### **Zu § 16 (Nettosteueraufwand und Nettosteuerertrag):**

§ 16 soll den Nettosteueraufwand und Nettosteuerertrag definieren. Durch die Regelung soll Art. 16 Abs. 1 lit. a der Richtlinie bzw. Art. 3.2.1 lit. a der GloBE-Mustervorschriften zum Nettosteueraufwand umgesetzt werden.

Für diese Zwecke soll in § 16 Abs. 1 einleitend – ergänzend zu § 15 Z 1 – festgehalten werden, dass für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -verlustes einer Geschäftseinheit deren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag um den Nettosteueraufwand zu erhöhen und um den Nettosteuerertrag zu vermindern ist. Hintergrund dieser Erhöhung oder Verminderung um die genannten, bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags berücksichtigten Nettosteuerpositionen ist es, eine verlässliche Berechnung des effektiven Steuersatzes für Zwecke der Mindeststeuer zu ermöglichen.

§ 16 Abs. 2 soll in weiterer Folge in den Z 1 bis Z 4 jene Positionen abschließend regeln, die – saldiert – den Nettosteueraufwand oder den Nettosteuerertrag ergeben.

Als Nettosteueraufwand oder Nettosteuerertrag gelten nach Z 1 zunächst aufwandswirksame erfasste Steuern iSd § 37 (vgl. die diesbezüglichen Erläuterungen) ebenso wie laufende und latente Steuern, die im Steueraufwand berücksichtigt werden einschließlich erfasster Steuern auf Erträge, die bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes ausgenommen sind.

Weiters sind nach Z 2 – sofern dafür nicht ohnedies bereits eine Berücksichtigung nach Maßgabe von Z 1 erfolgt – latente Steueransprüche erfasst, die auf Verluste des jeweiligen Geschäftsjahres zurückzuführen sind: Ein latenter Steueranspruch iSd Z 2 wird unter Bezugnahme auf den im Jahresabschluss ausgewiesenen Verlust vor Steuern bestimmt; dementsprechend muss der latente Steueranspruch bei der Berechnung der Anpassung nach § 17 als negativer Betrag behandelt werden.

Von Z 3 soll weiters ein Steueraufwand aufgrund der Anwendung der inländischen oder ausländischen Umsetzungsregelungen zur globalen Mindestbesteuerung erfasst sein. Danach sollen aufwandswirksame Steuern als Nettosteueraufwand gelten, die aufgrund einer jeweils anerkannten nationalen Ergänzungsteuer iSd § 2 Z 28 (NES; Teilstrich 1), Primärer ergänzungsteuer-Regelung (PES; Teilstrich 2) oder Sekundärer ergänzungsteuer-Regelung (SES; Teilstrich 3) zu entrichten sind. Diese sollen für Zwecke der Ermittlung der Mindeststeuer dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag wieder hinzugerechnet werden.

Schließlich sollen nach Z 4 aufwandswirksame nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern iSd § 2 Z 37 bei der Ermittlung des Nettosteueraufwandes bzw. -ertrags Berücksichtigung finden: Wenn derartige nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern entrichtet wurden oder zu entrichten sind und als Aufwand im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigt wurden, sollen sie wieder hinzugerechnet werden müssen. Wenn nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern hingegen erstattet oder angerechnet werden und als Ertrag oder Verringerung des Steueraufwands in den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag eingehen, soll der betreffende Betrag wieder zum Steueraufwand hinzugerechnet werden müssen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1., Rz 33).

### Zu § 17 (Ausgenommene Dividenden):

§ 17 soll ausgenommene Dividenden definieren. Durch die Regelung soll Art. 16 Abs. 1 lit. b der Richtlinie bzw. Art. 3.2.1 lit. b der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden.

In § 17 Abs. 1 soll einleitend – ergänzend zu § 16 Z 2 – zunächst programmatisch festgehalten werden, dass für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -verlustes einer Geschäftseinheit deren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag um „ausgenommene Dividenden“ zu vermindern ist.

§ 17 Abs. 2 soll sodann ausgenommene Dividenden definieren. Als ausgenommene – vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag abziehende – Dividenden gelten Dividenden oder andere Gewinnausschüttungen aus einer Eigenkapitalbeteiligung, es sei denn, bei der Beteiligung handelt es sich um eine kurzfristige Portfoliobeteiligung (Z 1), eine optierte Portfoliobeteiligung (Z 2) oder um eine Eigenkapitalbeteiligung an einer Investmenteinheit (Z 2).

Z 1 schränkt damit die Definition von ausgenommenen Dividenden auf Dividenden aus Eigenkapitalbeteiligungen ein, bei denen es sich *nicht* um kurzfristige Portfoliobeteiligungen handelt. Für Zwecke von Z 1 bedeutet dies, dass für „kurzfristige Portfoliobeteiligungen“ keine Korrektur zu erfolgen hat. Alle anderen Dividenden aus Eigenkapitalbeteiligungen, bei denen es sich nicht um „kurzfristige Portfoliobeteiligungen“ handelt, sind hingegen als „ausgenommene Dividenden“ vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag abzuziehen. Z 1 definiert damit die Ausnahme von der Regel, nämlich jene Dividenden, bei denen es sich um kurzfristige Portfoliobeteiligungen handelt, die gerade nicht als vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag abziehende ausgenommene Dividenden gelten. Für das Vorliegen einer kurzfristigen Portfoliobeteiligung sollen nach Z 1 zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, wobei sich Teilstrich 1 auf die Beteiligungshöhe und Teilstrich 2 auf die Behaltedauer bezieht: Zunächst soll das Vorliegen einer kurzfristigen Portfoliobeteiligung voraussetzen, dass die Eigenkapitalbeteiligung – kumuliert bezogen auf die gesamte Unternehmensgruppe – dieser im Ausschüttungszeitpunkt (oder für Zwecke von § 18 Abs. 2 Z 2 im Veräußerungszeitpunkt; vgl. dazu die diesbezüglichen Erläuterungen) einen Anspruch von weniger als 10% am Gewinn, Kapital, den Rücklagen oder den Stimmrechten an einer Einheit vermittelt. Hinsichtlich der Beteiligungshöhe ist folglich eine „Gruppenbetrachtung“ maßgeblich; dh das Beteiligungsausmaß einer einzelnen Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe soll nicht entscheidend sein. Ist die gesamte Unternehmensgruppe zu weniger als 10% iSd Teilstrich 1 beteiligt, liegt eine „*Portfoliobeteiligung*“ vor (die diesbezügliche Definition ist auch für Zwecke von § 18 Abs. 2 Z 1 und 2 relevant ist; vgl. die diesbezüglichen Erläuterungen). Wird die Eigenkapitalbeteiligung darüber hinaus nach Teilstrich 2 zum Ausschüttungszeitpunkt zusätzlich auch noch weniger als ein Jahr im wirtschaftlichen Eigentum – bezogen auf die einzelne Geschäftseinheit – gehalten, liegt eine „*kurzfristige Portfoliobeteiligung*“ vor. Für Zwecke der Behaltedauer ist anders als für Zwecke des Beteiligungsausmaßes folglich eine auf die Geschäftseinheit bezogene „Einzelbetrachtung“ anzustellen. Maßgeblich für die Beurteilung sind sowohl für Zwecke von Teilstrich 1 als auch Teilstrich 2 die Verhältnisse im Zeitpunkt der Ausschüttung der Dividende.

Dividenden aus kurzfristigen Portfoliobeteiligung bedürfen für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -verlustes keiner Korrektur; dh sie bleiben im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag enthalten. Hingegen sind ebenfalls im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag enthaltene Dividenden aus Langzeitbeteiligungen (Behaltedauer von länger als einem Jahr) oder aus qualifizierten Beteiligungen (Beteiligungsausmaß von 10% oder mehr) als „ausgenommene Dividenden“ vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag abzuziehen. Hintergrund dieser Differenzierung ist, dass Steuerhoheitsgebiete qualifizierte Beteiligungen („Schachtelbeteiligungen“) oder Langzeitbeteiligungen regelmäßig von der Besteuerung ausnehmen, sodass dem handels- bzw. unternehmensrechtlich ermittelten Ertrag typischerweise keine steuerpflichtigen Einnahmen gegenüberstehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1., Rz 35). Folglich sollen Dividenden aus derartigen Beteiligungen auch bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -verlustes nicht berücksichtigt und daher vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ausgeschieden werden, um zu vermeiden, dass andernfalls den einbezogenen Erträgen keine erfassten Steuern gegenüberstünden.

Nach Z 2 sollen auf Antrag erhaltene Dividenden oder andere Ausschüttungen aus Portfoliobeteiligungen einer Geschäftseinheit (Z 1 erster Teilstrich) bei der Ermittlung ihres Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes nicht als ausgenommene Dividenden behandelt werden. Diese sog. „optierten Portfoliobeteiligungen“ sollen daher (in Abweichung zur Grundregelung in Z 1) im Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust enthalten sein; d.h. sie werden für Zwecke dieses Bundesgesetzes als „steuerpflichtige“ Dividenden behandelt. Mit diesem Wahlrecht soll Punkt 3.5. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden. Das Wahlrecht soll der Vereinfachung dienen, weil damit eine Unterscheidung zwischen kurz- und langfristig gehaltenen Portfoliobeteiligungen



entfallen kann, was insbesondere für Versicherungsunternehmen von Bedeutung sein kann (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Pkt. 3.5. Rz 2).

Dieses Wahlrecht soll sich stets auf sämtliche Portfoliobeteiligungen der jeweiligen Geschäftseinheit beziehen, für die das Wahlrecht von der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ausgeübt wird. Es soll für 5 Jahre gelten und ist nach Maßgabe von § 74 Abs. 1 auszuüben.

Nach Z 3 soll liegt eine für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes nicht zu korrigierende kurzfristige Portfoliobeteiligung auch im Falle einer Eigenkapitalbeteiligung an einer Investmenteinheit im Sinne des § 2 Z 30 vor, wenn für diese das Wahlrecht zur steuerwirksamen Berücksichtigung von Ausschüttungen nach Maßgabe von § 68 in Anspruch genommen wird (vgl. die diesbezüglichen Erläuterungen).

#### **Zu § 18 (Ausgenommene Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen):**

§ 18 soll ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste definieren. Durch die Regelung soll Art. 16 Abs. 1 lit. c der Richtlinie umgesetzt werden, die auf der Definition der ausgenommenen Eigenkapitalgewinne oder -verluste gemäß Art. 10.1.1. der GloBE-Mustervorschriften basiert, die gemäß Art. 3.2.1 lit. c der GloBE-Mustervorschriften wiederum eine Position darstellen, um die der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag einer Geschäftseinheit anzupassen ist.

In § 18 Abs. 1 soll einleitend – ergänzend zu § 16 Z 3 – zunächst festgehalten werden, dass für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes einer Geschäftseinheit deren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag um ausgenommene Eigenkapitalverluste zu erhöhen und um ausgenommene Eigenkapitalgewinne zu vermindern ist.

§ 18 Abs. 2 soll sodann ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste definieren (Z 1 bis 3). Als solche gelten im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der Geschäftseinheit enthaltene Gewinne oder Verluste im Zusammenhang mit den in Z 1 bis 3 genannten Tatbeständen bei Beteiligungen. Dabei beziehen sich Z 1 und Z 3 auf bestimmte Bilanzierungs- bzw. Bewertungsmethoden von Beteiligungen, Z 2 auf Veräußerungsvorgänge im Zusammenhang mit Beteiligungen.

Aufgrund von Z 1 sollen als ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste zunächst Gewinne oder Verluste aufgrund von Änderungen des beizulegenden Zeitwerts von Beteiligungen aufgrund der Anwendung einer Zeitwertmethode (zB Bewertung zum Marktwert; „fair value“) gelten. Bei Bilanzierung mittels Zeitwertmethode wird die Eigenkapitalbeteiligung regelmäßig neu (zB zum Marktwert) bewertet. Darunter fallen Ab- wie Zuschreibungen von Beteiligungen auf den beizulegenden Wert. Bei Erfassung dieser Wertänderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung ist der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag um die dabei entstehenden Gewinne oder Verluste anzupassen, konkret um Gewinne aus der Zeitwertbewertung zu vermindern und um Verluste aus der Zeitwertbewertung zu erhöhen. Eine Ausnahme davon, dh kein Anpassungsbedarf besteht nach Z 1 jedoch dann, wenn es sich bei der zu Grunde liegenden Eigenkapitalbeteiligung um eine Portfoliobeteiligung im Sinne des § 17 Abs. 2 Z 1 erster Teilstrich handelt (zum Begriff der Portfoliobeteiligung sogleich näher). Soweit Zeitwertgewinne und -verluste anstatt in der Gewinn- und Verlustrechnung im sonstigen Ergebnis oder im Eigenkapital erfasst sind, sollten sie ohnedies bereits vom Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust ausgenommen sein, weshalb keine Anpassungen nach Z 1 nötig ist (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.1. Tz 49).

Nach Z 2 gelten als ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste weiters im Jahresüberschuss enthaltene Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen. Folglich ist der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag um Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen zu vermindern und um Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erhöhen. Eine Ausnahme von der Anpassung nach Maßgabe von Z 2 besteht wie bereits in Z 1 für Portfoliobeteiligungen.

Für das Vorliegen einer Portfoliobeteiligung ist – sowohl für Zwecke von Z 1 (Zeitwertbewertung) als auch Z 2 (Veräußerung) – aufgrund des Verweises auf § 17 Abs. 2 Z 1 *erster* Teilstrich entscheidend, dass die Beteiligung der gesamten Unternehmensgruppe (Gruppenbetrachtung) einen Anspruch von weniger als 10% an der Einheit vermittelt (vgl. die diesbezüglichen Erläuterungen zu § 17); die Behaltdauer bei der Geschäftseinheit ist für Zwecke des § 18 – anders als für Zwecke des § 17 Abs. 2 Z 1 zweiter Teilstrich – hingegen nicht maßgeblich. Folglich besteht im Falle der Zeitwertbewertung sowie Veräußerung von kurz- wie langfristig gehaltenen Portfoliobeteiligungen kein Anpassungsbedarf nach Maßgabe von § 18 Abs. 2 Z 1 bzw. Z 2. Ein Anpassungsbedarf besteht hingegen sowohl im Anwendungsbereich von Z 1 und Z 2 bei qualifizierten Beteiligungen (Beteiligungsausmaß der Gruppe insgesamt von 10% oder mehr) ungeachtet der Behaltdauer.

§ 18 Abs. 2 Z 2 ergänzt damit im Grundsatz die Regelung des § 17 Abs. 2 Z 1 und soll dem Umstand Rechnung tragen, dass Steuerhoheitsgebiete auch für Veräußerungsgewinne von qualifizierten Beteiligungen (wie für Gewinnausschüttungen aus solchen Beteiligungen) oftmals eine Steuerbefreiung vorsehen; dieser üblichen steuerlichen Behandlung soll durch § 18 Abs. 2 Z 2 typisierend Rechnung getragen und damit dauerhaften Abweichungen bei der Ermittlung der Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage entgegen getreten werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1., Rz 54).

Schließlich sollen nach Z 3 Gewinne und Verluste in Bezug auf Beteiligungen für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen werden, wenn diese aus der Anwendung der Equity-Methode resultieren. Nach der Equity-Methode erfolgt eine laufende erfolgswirksame Anpassung des Beteiligungsbuchwerts spiegelbildlich zur Entwicklung des anteiligen Eigenkapitals an der Einheit, an der eine Beteiligung besteht. Folglich soll der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag um die im Zusammenhang mit der Equity-Bilanzierung entstehenden Gewinne vermindert und um die in Zusammenhang mit der Equity-Bilanzierung entstehenden Verluste erhöht werden.

In Abs. 3 soll ein Wahlrecht vorgesehen werden, demzufolge auch Fremdwährungsgewinne oder -verluste einer Geschäftseinheit unter den kumulativen Voraussetzungen der Z 1 bis 3 als ausgenommene Gewinne oder -Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen gelten sollen. Mit diesem Wahlrecht soll Punkt 2.2. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden. Damit sollen Fremdwährungsgewinne oder -verluste aus einem Sicherungsinstrument, welches Währungsrisiken in Bezug auf eine Eigenkapitalbeteiligung absichern soll, deren Gewinnen oder Verluste für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen sind, gleichermaßen bei der Mindeststeuergewinnermittlung neutralisiert werden (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Pkt. 2.2., Rz 7). Dieses Wahlrecht soll für die Sicherungsinstrumente aus sämtlichen Eigenkapitalbeteiligungen (Abs. 2 Z 1 und 2) einer Geschäftseinheit einheitlich von der berichtspflichtigen Geschäftseinheit unter Berücksichtigung von § 78 Abs. 1 auszuüben sein und für 5 Jahre gelten.

Nach Abs. 4 soll auch die Möglichkeit bestehen, Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen (Abs. 2 Z 1 und 2) nicht gemäß Abs. 2 aus dem Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust auszunehmen, sondern diese stattdessen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts einzubeziehen. Mit diesem Wahlrecht soll Punkt 2.9. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden. Werden Beteiligungen nach nationalem Steuerrecht nämlich steuerwirksam behandelt, ermöglicht dieses Wahlrecht, die Mindeststeuer-Gewinnermittlung diesbezüglich an die nationale Gewinnermittlung anzupassen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass etwa nach nationalem Steuerrecht steuerwirksame Wertminderungen aus Beteiligungen bei der Ermittlung des Effektivsteuersatzes nicht nur den Zähler (erfasste Steuern), sondern korrespondierend dazu auch den Nenner (Mindeststeuer-Nettogewinn) mindern und folglich eine sachgerechte Ermittlung des Effektivsteuersatzes erfolgt (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Pkt. 2.9., Rz 5). Bei Ausübung dieses Wahlrechtes soll vor dem Hintergrund nach Z 1 bis 3 Folgendes gelten:

Z 1: Das Wahlrecht soll nur Gewinne oder -Verluste aus einer Eigenkapitalbeteiligung umfassen, die auch im Steuerhoheitsgebiet der beteiligten Geschäftseinheit steuerpflichtig sind. Dies wäre etwa bei einer in Österreich gelegenen Geschäftseinheit im Hinblick auf nationale Beteiligungen sowie optierte internationale Schachtelbeteiligungen der Fall. Der Begriff der Steuerpflicht ist jedoch für Zwecke dieser Bestimmung weiter gefasst: Eine steuerpflichtige Beteiligung für Zwecke von Z 1 soll nämlich auch dann vorliegen, wenn nach einem Steuersystem auf Basis des Realisationsprinzips nur die Veräußerung einer Eigenkapitalbeteiligung der Besteuerung unterliegt und hinsichtlich der Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der Eigenkapitalbeteiligung nur latente Steuern erfasst werden.

Z 2: Das Wahlrecht soll einheitlich sowohl für sämtliche steuerpflichtige Eigenkapitalbeteiligungen einer Geschäftseinheit als auch länderweise für sämtliche in einem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten ausgeübt werden müssen. Möchte daher etwa eine Unternehmensgruppe bei der Mindeststeuer-Gewinnermittlung ihrer in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten dieses Wahlrecht in Anspruch nehmen, gilt dieses länderweise Wahlrecht zwingend für sämtliche in Österreich gelegene Geschäftseinheiten einheitlich und bezieht sich auf sämtliche steuerpflichtige Eigenkapitalbeteiligungen dieser in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten. Das Wahlrecht umfasst jedoch nicht Beteiligungen, die nach nationalem Steuerrecht nicht steuerpflichtig sind (zB steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligungen); d.h. Gewinne und Verluste aus solchen Eigenkapitalbeteiligungen sind weiterhin aus dem Mindeststeuer-Gewinn gemäß der Grundregel des § 18 Abs. 2 auszunehmen. Das

Wahlrecht gem. Z 2 soll von der berichtspflichtigen Geschäftseinheit unter Berücksichtigung von § 74 auszuüben sein und gilt für 5 Jahre.

Zu Z 3: Ein nach Maßgabe von § 74 Abs. 1 möglicher Widerruf des Wahlrechtes soll nicht für Gewinne oder Verluste aus jenen Eigenkapitalbeteiligungen wirken, bei denen während der Geltungsdauer des Wahlrechtes Verluste die Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage bereits vermindert haben (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Pkt. 2.9., Rz 16). Gewinne oder Verluste aus solchen Eigenkapitalbeteiligungen sind daher weiterhin im Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust enthalten.

#### **Zu 19 (Gewinne oder Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode):**

§ 19 soll die Auswirkungen der nach manchen Rechnungslegungsstandards bestehenden Möglichkeit zur Erfassung von Wertsteigerungen von Anlagevermögen im sonstigen Ergebnis bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes regeln. Mit der Bestimmung wird Art. 16 Abs. 1 lit. d der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.1. lit. d iVm der Definition von nach der Neubewertungsmethode berücksichtigten Gewinnen oder Verlusten in Art. 10.1.1. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Die Regelung stellt eine Ausnahme von der grundsätzlichen Regelung, wonach Geschäftsfälle, die im sonstigen Ergebnis („*other comprehensive income*“, „*OCT*“) erfasst werden, bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlustes nicht berücksichtigt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.1.2., Rz 9).

#### **Zu Abs. 1:**

Nach der Neubewertungsmethode werden Wertsteigerungen im Allgemeinen nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern im sonstigen Ergebnis erfasst (z. B. „Neubewertungsmodell“ gemäß IAS 16.31 ff.). Wertminderungen werden hingegen im Allgemeinen (jedoch nicht immer) in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Ohne eine entsprechende Korrektur hätte die Anwendung der Neubewertungsmethode asymmetrische Auswirkungen auf die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns, weil Neubewertungsgewinne, die im sonstigen Ergebnis erfasst werden, nicht im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag erfasst sind. Um dem entgegenzuwirken, sollen gemäß § 19 Abs. 1 daher alle nach der Neubewertungsmethode berücksichtigten Gewinne oder Verluste für das Geschäftsjahr in die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts einfließen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1., Rz 58). Eine Anpassung nach § 19 Abs. 1 soll jedoch nicht erfolgen, wenn für die Geschäftseinheit das Wahlrecht zur Anwendung des Realisationsprinzips gemäß § 28 in Anspruch genommen wird; siehe dazu die Erläuterungen zu § 28.

#### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 definiert den Begriff der „Gewinne oder Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode“. Davon umfasst sind Gewinne oder Verluste aus der Bilanzierung von Sachanlagen („*property, plant and equipment*“), sofern der Buchwert dieser Sachanlagen regelmäßig an ihren beizulegenden Zeitwert anpasst wird, Änderungen des beizulegenden Zeitwertes im sonstigen Ergebnis („*comprehensive income*“, „*OCT*“) erfasst werden und zu einem späteren Zeitpunkt keine erfolgswirksame Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt (kein „*Recycling*“). Die Definition umfasst auch den Betrag der mit den Gewinnen und Verlusten im Zusammenhang stehenden erfassten Steuern, um sicherzustellen, dass erfasste Steuern nicht zugleich (de facto) abgezogen und bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes berücksichtigt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1., Rz 60). Dies gilt jedoch nicht, wenn die Veräußerung des jeweiligen Sachwertes steuerbefreit erfolgen kann (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1., Rz 61).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 definiert den Begriff des sonstigen Ergebnisses.

#### **Zu § 20 (Asymmetrische Wechselkursgewinne oder Wechselkursverluste):**

§ 20 soll Regelungen betreffend die Anpassung asymmetrischer Wechselkursgewinne oder -Verluste bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes enthalten. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 1 lit. e der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.1.(f) der GloBE-Mustervorschriften basiert. Erfasst sein sollen asymmetrische Wechselkursgewinne, welche zum Einen auf Unterschiede zwischen der funktionalen Währung für Zwecke der Rechnungslegung und jener für lokale Steuerzwecke zurückzuführen sind (z. B. wenn die steuerliche Gewinnermittlung in Euro erfolgt und der unternehmensrechtliche Jahresabschluss auf US-Dollar lautet); sofern diese beiden funktionalen Währungen übereinstimmen, sollen keinen Anpassungen vorgenommen werden, sodass sonstige im Jahresabschluss enthaltene Wechselkursgewinne oder -Verluste bei der Berechnung der Mindeststeuer-Gewinne oder -verluste berücksichtigt werden. Zum anderen sollen nach § 21 Anpassungen vorgenommen werden, wenn asymmetrische Wechselkursgewinne oder -Verluste aufgrund des

Abweichens einer funktionalen Währung (für Steuerzwecke oder Zwecke der Rechnungslegung) von einer Drittwährung entstehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1.(f), Rz 66-68). Insgesamt sollen in § 21 vier Kategorien von asymmetrischen Wechselkursgewinnen oder -Verlusten geregelt werden.

#### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 soll zwei Konstellationen erfassen, in denen der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag um asymmetrische Wechselkursgewinne erhöht oder um asymmetrische Wechselkursverluste vermindert werden soll.

Z 1 soll Fälle erfassen, in denen die steuerliche funktionale Währung von der funktionalen Währung für Zwecke der Rechnungslegung abweicht und eine Transaktion, welche in der funktionalen Währung für Zwecke der Rechnungslegung erfolgt, zu einem steuerpflichtigen Gewinn oder Verlust führt. Zur Berechnung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes soll in diesen Fällen in Höhe des Wechselkursgewinnes eine Erhöhung bzw. in Höhe des Wechselkursverlustes eine Verminderung –des Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrages stattfinden. Z 1 soll zudem in jenen Fällen einschlägig sein, in welchem Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die in der funktionalen Währung für Rechnungslegungszwecke ausgewiesen sind, in die funktionale Währung für Steuerzwecke umgerechnet werden, wodurch ein steuerlicher Wechselkursgewinn oder -verlust entsteht, obwohl für Zwecke der Rechnungslegung kein Wechselkursgewinn oder -verlust verzeichnet wurde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1.(f), Rz 69-70).

*Beispiel 1* (vgl. Beispiel 3.2.1(f) -1 zum OECD-Kommentar, Kapitel 3, Art. 3.2.1 (f), 25 f):

*Eine Geschäftseinheit A, steuerlich ansässig in Land A (Steuersatz 23%), unterliegt dem Anwendungsbereich dieses Gesetzes und verwendet Euro als ihre steuerliche funktionale Währung und US-Dollar als ihre funktionale Währung für Zwecke der Rechnungslegung. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Zu Beginn des Jahres X1 hält A eine unverzinsliche Anleihe mit einem Nennwert von 1.000 US-Dollar; der Wechselkurs Euro:US-Dollar beträgt zu diesem Zeitpunkt 1:1. Am Ende des Jahres X1 beträgt der Wechselkurs Euro:US-Dollar 1:1,25. Es wird angenommen, dass auch andere Einkünfte in Höhe von 500 Euro im Jahr X1 erzielt werden. Der Wertverlust der Anleihe in Höhe von 200 Euro wird in Land A im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt (Tabelle Spalte 1). Unternehmensrechtlich ändert sich bei A nichts und die Anleihe steht weiterhin mit 1.000 US-Dollar in den Büchern (Tabelle Spalte 2). Dies hat zur Folge, dass die effektive Steuerbelastung ohne Anpassung bei 13,8% liegen würde (86,25\*625; Steuer iHv 69€ umgerechnet in US-\$ bei einem Wechselkurs von 1:1,25) und eine Nachversteuerung nach sich ziehen würde, sofern keine Korrektur nach Z 1 erfolgen würde. Dieser Wechselkursverlust, der für steuerliche Zwecke entsteht und auf Wechselkursschwankungen zwischen der funktionalen Währung für Zwecke der Rechnungslegung und jener für Steuerzwecke zurückzuführen ist daher in Höhe von 200 Euro zum entsprechenden Wechselkurs umzurechnen (ergibt 250 US-\$) und als Verminderung des Jahresüberschusses nach Z 1 zur Berechnung des Mindeststeuer-Gewinnes (oder gegebenenfalls -Verlustes) zu berücksichtigen (Tabelle Spalte 3).*

Steuerrecht (€)		Unternehmensrecht (US-\$)		MinBeStG (US-\$)	
Einkommen	500	Einkommen	625	Jahresüberschuss	625
Asymmetrischer Wechselkursverlust	-200	Asymmetrischer Wechselkursverlust		Verminderung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1	-250
STR Bmgdl	300	UR Bmgdl	625	Mindeststeuer-Bmgdl	375
Steuer Land A (23%)	69	Steuer Land A (23%)	86,25	Steuer (23%)	86,25
Effektiver Steuersatz	23%		13,80%	Effektiver Steuersatz	23%

Z 2 soll jene Fälle umfassen, in denen ein Wechselkursgewinn oder -verlust für Steuerzwecke entsteht, der auf Schwankungen zwischen der für Steuerzwecke verwendeten Währung und einer Drittwährung zurückzuführen ist, unabhängig davon, ob sich der daraus ergebende Wechselkursgewinn oder -verlust auch tatsächlich steuerlich auswirkt (z. B., weil er nicht Teil der steuerlichen Bemessungsgrundlage oder steuerbefreit ist). Dieser Wechselkursgewinn oder -verlust soll bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes im Falle eines Verlusts durch eine Verminderung und im Falle eines Gewinnes



durch eine Erhöhung des Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrages berücksichtigt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1.(f), Rz 74).

*Beispiel 2 (vgl. Beispiel 3.2.1(f) -3 zum OECD-Kommentar, Kapitel 3, Art. 3.2.1 (f), 28):*

*Die C-AG, ansässig in Land A (Steuersatz 23 %), ist Mitglied eines multinationalen Konzerns und unterliegt dem Anwendungsbereich dieses Gesetzes. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Die funktionale Währung für Steuerzwecke ist Euro, jene für Zwecke der Rechnungslegung US-Dollar.*

*Im Jahr X1 verkauft die C-AG Waren an Kunden in Großbritannien auf Rechnung für 100 Pfund. Im Jahr X1 gelten folgende Wechselkurse: GBP:Euro 1:1,1 – GBP:US-Dollar 1:1,18 – Euro:US-Dollar 1:0,61. Dies führt dazu, dass die Forderung steuerlich mit 110 Euro angesetzt wird; in der Finanzbuchhaltung jedoch mit 180 US-Dollar.*

*Im Jahr X2 wird die Forderung in Pfund (100) beglichen. Aufgrund der geänderten Wechselkurse entspricht diese umgerechnet 121 Euro (steuerlich) bzw. 198 US-Dollar (Finanzbuchhaltung) (Wechselkurse in X2: GBP:Euro 1:1,21 – GBP:US-Dollar 1:1,98 – Euro:US-Dollar 1:0,61).*

*Neben einer allenfalls nach Abs. 2 Z 2 erforderlichen Anpassung (siehe sogleich) hat eine Anpassung nach Abs. 1 Z 2 zu erfolgen, da ein Wechselkursgewinn aufgrund der Wechselkursschwankungen zwischen der funktionalen Währung für Steuerzwecke (Euro) und einer Drittwährung (Pfund) entstanden ist. Danach hat diese Anpassung durch Hinzurechnung des Wechselkursgewinnes (umgerechnet in die für Zwecke der Rechnungslegung funktionale Währung, nämlich US-Dollar) in Hinblick auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes zu erfolgen.*

*Die nachstehende Tabelle zeigt die Auswirkung der Einbeziehung des asymmetrischen Wechselkursgewinns nach Z 2 in die Berechnung des Effektivsteuersatzes.*

MinBeStG US-\$	
Jahresüberschuss*	180
Erhöhung gemäß § 21 Abs. 1 Z 2	18
Gesamteinkommen	198
Steuer	41,48
Effektiver Steuersatz	20,95%

\* Einkommen iHv 110 Euro umgerechnet in US-\$ (Wechselkurs 1:0,61)

#### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 soll jene Fälle regeln, in denen der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag um asymmetrische Wechselkursverluste erhöht oder um asymmetrische Wechselkursgewinne vermindert werden soll, die auf Abweichungen der funktionalen Währung für Zwecke der Rechnungslegung und jener für Steuerzwecke zurückzuführen sind. Dies soll dann der Fall sein, wenn

im Jahresabschluss anders als für Steuerzwecke ein Wechselkursgewinn oder -Verlust ausgewiesen wird (Z 1) bzw

wenn es aufgrund von Abweichungen der Währung für Zwecke der Rechnungslegung zu einer Drittwährung zu einem Gewinn oder Verlust für Zwecke der Rechnungslegung kommt (Z 2).

Nach Z 1 soll eine Anpassung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes bei unterschiedlichen funktionalen Währungen erfolgen, wenn Transaktionen in der funktionalen Währung für Steuerzwecke abgewickelt werden und dadurch ein Wechselkursgewinn oder -verlust für Zwecke der Rechnungslegung entsteht. Dieser buchhalterische Wechselkursgewinn oder -verlust soll aus dem –Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag eliminiert werden, indem im Falle eines Gewinnes eine Verminderung und im Falle eines Verlustes eine Erhöhung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes erfolgen soll. Z 1 soll zudem in jenen Fällen einschlägig sein, in denen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die in der funktionalen Währung für Steuerzwecke ausgewiesen sind, in die funktionale Währung für Zwecke der Rechnungslegung umgerechnet werden, sodass im Jahresabschluss ein Wechselkursgewinn oder -verlust ausgewiesen wird, während für Steuerzwecke kein Wechselkursgewinn oder -verlust verzeichnet wurde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1.(f), Rz 71-72).

Beispiel 3 (vgl. Beispiel 3.2.1(f) -2 zum OECD-Kommentar, Kapitel 3, Art. 3.2.1 (f), 26 f):

Die Geschäftseinheit B-AG, ansässig in Land A (Steuersatz 23%), ist Mitglied eines multinationalen Konzerns und unterliegt dem Anwendungsbereich dieses Gesetzes. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Die steuerlich funktionale Währung der B-AG ist Euro, die funktionale Währung für Zwecke der Rechnungslegung US-Dollar. Zu Beginn des Jahres XI schließt die B-AG einen auf Euro lautenden Darlehensvertrag ab und verbucht einen Zinsaufwand in Höhe von 500 Euro. Da im Jahr XI der Wechselkurs Euro:Dollar 1:1 beträgt, schlägt dieser Zinsaufwand im Konzernabschluss mit 500 US-Dollar zu Buche. Im Jahr X2 beträgt der Wechselkurs Euro:Dollar 1:1,25, sodass der Zinsaufwand in Höhe von 500 Euro umgerechnet 625 Dollar entspricht mit der Folge, dass 125 Dollar im Konzernabschluss als Wechselkursverlust oder zusätzlicher Zinsaufwand ausgewiesen werden. Die Aufwertung des Euro führt daher zu einem Wechselkursverlust/erhöhten Zinsaufwand für die B-AG in Hinblick auf das Unternehmensrecht (Spalte 2), der sich steuerlich nicht auswirkt (Spalte 1), weil sowohl Darlehen als auch die funktionale Währung für Steuerzwecke auf Euro lauten. Der effektive Steuersatz für Zwecke der Rechnungslegung wäre daher um 2,56% höher als jener für Zwecke des Steuerrechts. Für diesen Fall sieht Z 1 eine entsprechende Anpassung in gleicher Höhe bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes vor um die Wirkung dieser Wechselkursschwankung auf die effektive Steuerbelastung zu neutralisieren (Spalte 3).

Steuerrecht (€)		Rechnungslegung (US-\$)		MinBeStG US-\$	
Einkommen	1.000	Einkommen	1.250	Jahresüberschuss	1.125
Asymmetrischer Wechselkurs-verlust		Asymmetrischer Wechselkurs-verlust	-125		
				Erhöhung gemäß § 21 Abs. 2 Z 1	125
SR Bmgdl	1.000	UR Bmgdl	1.125	Mindeststeuer-Bmgdl	1.250
Steuer (23%)	230	Steuer (23%)	287,50	Steuer	287,50
Effektiver Steuersatz	23%	Steuersatz	25,56%	Effektiver Steuersatz	23%

Z 2 soll jene Fälle umfassen, in denen ein Wechselkursgewinn oder -verlust für Zwecke der Rechnungslegung entsteht, der auf Transaktionen in einer Drittwährung (dh weder die funktionale Währung für Zwecke der Rechnungslegung noch für Steuerzwecke) zurückzuführen ist. Im Falle eines solchen Wechselkursgewinnes soll dieser bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes wieder abgezogen werden, wohingegen ein solcher Wechselkursverlust hinzugerechnet werden soll (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1.(f), Rz 73).

Beispiel 4 (vgl. Beispiel 3.2.1(f) -3 zum OECD-Kommentar, Kapitel 3, Art. 3.2.1 (f), 27 f):

Fortsetzung Beispiel 2:

Die Aufwertung des britischen Pfundes führt zu einem steuerlichen Gewinn in Höhe von 11 Euro (121 - 110), da die C-AG britische Pfund im Wert von 121 Euro erhalten hat für eine Forderung, die für Steuerzwecke mit 110 Euro im steuerlichen Einkommen berücksichtigt wurde. Dieser Gewinn in Höhe von 11 Euro wird bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens von der C-AG in ihrem Ansässigkeitsstaat allerdings nicht berücksichtigt. In der Buchhaltung der C-AG führt die Aufwertung zu einem Ertrag in Höhe von 18 US-Dollar (198-180), da die C-AG für eine Forderung, die mit 180 US-Dollar in den Büchern steht, nunmehr umgerechnet 198 US-Dollar erhält.

In diesem Fall führt die Aufwertung des britischen Pfunds zu einer Erhöhung des Gewinns der C-AG in Dollar. Der für Zwecke der Rechnungslegung entstandene Wechselkursgewinn ist auf Wechselkursschwankungen zwischen einer Drittwährung (GBP) und der funktionalen Währung der C-AG zurückzuführen. Nach lit. c ist dieser Betrag als negative Anpassung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages C-AG bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes zu berücksichtigen.

Die nachstehende Tabelle veranschaulicht die Auswirkungen der Wechselkursschwankungen zwischen Jahr 1 und Jahr 2. Spalte 1 zeigt den Gewinn und den effektiven Steuersatz der C-AG für lokale

Steuerzwecke (berechnet in Euro) im Jahr 2, während Spalte 2 die gleichen Berechnungen für Buchhaltungszwecke (berechnet in Dollar zu einem Umrechnungskurs Euro: US-Dollar 1:0,61) zeigt. Spalte 3 enthält schließlich der Einbeziehung des asymmetrischen Währungsgewinns in die Berechnung des Effektivsteuersatzes.

Steuerrecht (€)		Rechnungslegung (US-\$)		MinBeStG US-\$	
Einkommen	110	Einkommen	180	Jahresüberschuss	198
Asymmetrischer Wechselkursgewinn		Asymmetrischer Wechselkursgewinn	18		
				Verminderung gemäß § 21 Abs. 2 Z 2	-18
SR Bmgdl	110	UR Bmgdl	198	Gesamteinkommen	180
Steuer (23%)	25,30	Steuer (23%)	41,48	Steuer	41,48
Effektiver Steuersatz	23%	Effektiver Steuersatz	20,95%	Effektiver Steuersatz	23%

### Zu Abs. 3:

Gemäß Abs. 3 sollen die Währungen wie folgt definiert werden:

Die funktionale Währung für Steuerzwecke soll jene funktionale Währung sein, die zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte und der erfassten Steuern der Geschäftseinheit in deren Belegenheitsstaat verwendet wird.

Die funktionale Währung für Zwecke der Rechnungslegung soll jene funktionale Währung sein, die zur Ermittlung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages der Geschäftseinheit verwendet wird.

Eine Drittwährung soll eine Währung sein, die weder für Steuerzwecke noch für Zwecke der Rechnungslegung als funktionale Währung der Geschäftseinheit verwendet wird.

### Zu § 21 (Nicht abzugsfähige Aufwendungen):

§ 21 soll Regelungen betreffend nicht abzugsfähige Aufwendungen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes enthalten. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 1 lit. f der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.1. (g) der GloBE-Mustervorschriften basiert. Umfasst sein sollen Aufwendungen für illegale Zahlungen (Z1) sowie Aufwendungen für Geldbußen und Sanktionen (Z 2).

Nach Z 1 soll eine Erhöhung um Aufwendungen für illegale Zahlungen wie Schmier- oder Bestechungsgelder und versteckte Provisionen – unabhängig von deren Höhe – erfolgen, weil diese zwar den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag gemindert haben, aber steuerlich typischerweise nicht abzugsfähig sind. Ob eine Zahlung als illegal zu qualifizieren ist, soll nach den Rechtsvorschriften, die für die die Zahlung leistende Geschäftseinheit oder die oberste Muttergesellschaft gelten, beurteilt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1 lit. (f), Rz 76).

Von Gerichten oder Behörden verhängte Geldbußen und Sanktionen sollen nach Z 2 ebenfalls zu einer Erhöhung des Jahresüberschusses führen. Dies jedoch nur dann, wenn diese einen Betrag von 50 000 Euro überschreiten. Mit diesem Schwellenwert soll der Geringfügigkeit vieler Geldbußen und sonstiger Strafzahlungen Rechnung getragen und ein Abzug für kleinere Beträge zugelassen werden, die in den Konten der Geschäftseinheit möglicherweise nicht einzeln verbucht werden. Sofern Geldbußen für die gleiche Handlung in regelmäßigen Abständen (zB in Form von Tagessätzen) erhoben oder regelmäßig neu festgesetzt werden, bis ein und dieselbe rechtswidrige Handlung behoben wird, soll eine Erhöhung auch dann erfolgen, wenn die einzelnen Beträge zwar geringer sind, pro Jahr in Summe jedoch mehr als 50 000 Euro betragen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1 lit. (f), Rz 78).

### Zu § 22 (Fehler aus der Vorperiode und Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze):

§ 22 soll Regelungen betreffend das Vorgehen bei Fehlern aus der Vorperiode und Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze enthalten. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 1 lit. g der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.1 (h) der GloBE-Mustervorschriften basiert. Fehler aus Vorperioden und Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen können sich auf den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag erhöhend oder mindernd auswirken.

**Zu Abs. 1:**

Nach Abs. 1 soll der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag um Anpassungsbeträge zu erhöhen oder zu vermindern sein, die auf Fehler aus Vorperioden oder Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze nach Abs. 2 zurückzuführen sind.

**Zu Abs. 2:**

Nach Abs. 2 soll als Fehler aus der Vorperiode und Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze eine Änderung des Eigenkapitalanfangssaldos einer Geschäftseinheit zu Beginn eines Geschäftsjahres gelten, die entweder

auf die Berücksichtigung eines Fehlers bei der Ermittlung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages in einem früheren Geschäftsjahr, der sich auf die Höhe der damaligen Mindeststeuer-Gewinne oder – Verluste ausgewirkt hat (Z 1) oder

auf die Berücksichtigung eines Fehlers, der auf eine Änderung der Rechnungslegungsgrundsätze oder –methode, die sich auf die Höhe der im Mindeststeuer-Gewinn oder –Verlust berücksichtigten Erträge oder Aufwendungen für dieses Geschäftsjahr ausgewirkt hat (Z 2),

zurückzuführen ist. Eine Anpassung soll dann erforderlich sein, wenn sich der Fehler oder die Änderung des Rechnungslegungsgrundsatzes auf die Höhe der Mindeststeuer-Gewinne oder Verluste ausgewirkt haben, sodass zB für Fehler oder Änderungen, die Geschäftsjahre vor Inkrafttreten dieses Gesetzes betreffen, keine Anpassungen vorzunehmen sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1 lit. (h), Rz 79,81 und 83).

In jenen Fällen, in denen eine Unternehmensgruppe einen Fehler bei der Ermittlung des Jahresüberschusses oder des Jahresfehlbetrages einer Geschäftseinheit für ein früheres Geschäftsjahr korrigiert, soll nach Z 1 das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz der Geschäftseinheit in jenem Geschäftsjahr neu ermittelt werden, in dem dieser Fehler entdeckt wurde (bzw sobald die Korrektur praktisch erstmalig möglich ist). In jenen Fällen, in denen sich Fehler auf gruppeninterne Geschäftsfälle beziehen, die sich nicht auf den Konzernabschluss auswirken, weil sie zu einander ausgleichenden Fehlern in den betroffenen Einheiten geführt haben, soll dennoch für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes der Eigenkapitalanfangssaldo jeder Geschäftseinheit unter Anwendung des § 22 korrigiert werden; je nach Art des korrigierten Fehlers soll dies zu einer Erhöhung oder Verminderung des Eigenkapitalanfangssaldos führen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1 lit. (h), Rz 80).

Sofern eine Unternehmensgruppe ihre in vorangegangenen Geschäftsjahren angewandten Rechnungslegungsgrundsätze oder –methoden ändert (Z 2), soll der Eigenkapitalanfangssaldo des aktuellen Geschäftsjahres derart neu bestimmt werden, als hätte die Geschäftseinheit bereits in den vorherigen Geschäftsjahren nach dem/der neuen Rechnungslegungsgrundsatz oder –methode bilanziert. Dadurch sollen Doppelerfassungen bzw. Doppelnichterfassungen durch ein zu hohes oder zu niedriges Eigenkapital vermieden werden. Bei Änderung der Rechnungslegungsgrundsätze oder –methode soll die Erhöhung oder Verminderung des Eigenkapitalanfangssaldos jene Erträge, Gewinne, Aufwendungen oder Verluste widerspiegeln, die nach den neuen Rechnungslegungsgrundsätzen oder der neuen Methode bei der Ermittlung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages zu berücksichtigen sind oder bei der Berechnung in einem vorherigen Geschäftsjahr zu berücksichtigen gewesen wären (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1 lit. (h), Rz 82).

**Zu Abs. 3:**

Nach Abs. 3 soll Abs. 2 Z 1 nicht gelten, soweit die Berichtigung eines Fehlers zu einer Verminderung der geschuldeten erfassten Steuern um mindestens 1 000 000 Euro führt. In diesem Fall liegt eine wesentliche Verminderung vor, die eine Anpassung gemäß § 45 Abs. 2 bewirkt; d.h. die Verringerung ist in einem vorangegangenen Geschäftsjahr und nicht im laufenden Geschäftsjahr zu berücksichtigen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1 lit. (h), Rz 79).

**Zu § 23 (Korrekturposten Pensionsaufwand):**

§ 23 soll Regelungen betreffend Korrekturen für Pensionsaufwendungen in Zusammenhang mit auf Pensionsfonds ausgelagerte Pensionsverpflichtungen enthalten. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 1 lit. i der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.1. (i) der GloBE-Mustervorschriften basiert. Danach sollen Pensionsverbindlichkeiten insoweit als Aufwand bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes erfasst werden, als es sich bei diesen um während des Geschäftsjahres geleistete Beitragszahlungen zu einem Pensionsfonds handelt. Internationaler Hintergrund für die Bemessung der jährlichen Pensionsverpflichtungen anhand der tatsächlich geleisteten Beiträge ist Folgender: Zum einen ist die steuerliche Abzugsmöglichkeit von an Pensionsfonds ausgelagerte Pensionsverpflichtungen in zeitlicher Hinsicht im internationalen Vergleich typischerweise vom Zeitpunkt der Zahlung der Beiträge



abhängig (womit durch diese Regelung eine Anpassung an die innerstaatliche Berücksichtigung der Beiträge erfolgt). Zum anderen sollen mit dieser Regelung Schwierigkeiten und mögliche Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden, weil anerkannte Rechnungslegungsstandards Änderungen von Pensionsverbindlichkeiten im sonstigen Ergebnis („OCI“) erfassen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1 lit. (i), Rz 85).

#### **Zu Abs.1 und 2:**

Nach Abs. 1 soll der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag einer Geschäftseinheit um den Korrekturposten Pensionsaufwand iSd Abs. 3 erhöht werden, sofern der Betrag, der im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag als Aufwand berücksichtigt wurde (Abs. 3 Z 1) höher ist als die für das Geschäftsjahr an einen Pensionsfonds geleisteten Beträge (Abs. 3 Z 2). Übersteigen daher die Pensionsaufwendungen die an einen Pensionsfonds geleisteten Beträge, ist diese Differenz hinzuzurechnen. Im umgekehrten Fall, sofern die in einem Geschäftsjahr an den Pensionsfonds geleisteten Beträge (Abs. 3 Z 2) höher sind als die im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag als Aufwand berücksichtigten Pensionsverpflichtungen (Abs. 3 Z 1), soll der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag nach Abs. 2 um den Korrekturposten Pensionsaufwand vermindert werden. Sofern der Dotierungsbetrag der Pensionsrückstellung der Summe der Zahlungen für die Pensionszusagen entspricht, soll keine Anpassung nach dieser Bestimmung zu erfolgen haben (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1 lit. i, Rz 86).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 definiert, was unter Korrekturposten Pensionsaufwand iSd Bestimmung zu verstehen ist (siehe hierzu bereits die Ausführungen zu Abs. 1 und 2). Daneben legt Abs. 3 fest, dass Anpassungen gemäß dieser Bestimmung nur auf Pensionsverpflichtungen anwendbar sein sollen, die auf einen Pensionsfonds ausgelagert sind. Pensionsaufwendungen in Zusammenhang mit Direktzusagen, Direktversicherungen, Pensionskassen oder Unterstützungskassen sollen daher im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag zur Gänze Berücksichtigung finden und nicht unter diese Bestimmung fallen (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Pkt. 2.5.3, Rz 10).

#### **Zu § 24 (Wahlrecht zur Ausnahme von Sanierungsgewinnen):**

§ 24 soll ein Wahlrecht zur Ausnahme von Sanierungsgewinnen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes vorsehen. Die Bestimmung setzt Punkt 2.4 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um. Sanierungsgewinne unterliegen nach den nationalen Steuervorschriften zahlreicher Staaten häufig keiner oder nur einer teilweisen Besteuerung. Vor diesem Hintergrund soll § 24 Sanierungsgewinne aus der Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage ausnehmen und dadurch die Erhebung einer Mindeststeuer auf Sanierungsgewinne ausschließen (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Pkt. 2.4. Rz 6).

#### **Zu Abs. 1:**

Bei Ausübung des Wahlrechtes zur Ausnahme von Sanierungsgewinnen soll der Jahresüberschuss einer Geschäftseinheit um den Kürzungsbetrag gemäß Abs. 3 für im Jahresüberschuss enthaltene Sanierungsgewinne gemäß Abs. 2 vermindert werden.

#### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 soll definieren, unter welchen Voraussetzungen Gewinne aus einem Schuldenerlass als Sanierungsgewinne im Sinne dieser Bestimmung gelten. Dabei soll zwischen einem Schuldenerlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens (Z 1), einem Schuldenerlass durch einen Drittgläubiger zur Vermeidung der Zahlungsunfähigkeit (Z 2) und dem Fall der Überschuldung der Geschäftseinheit vor dem Zeitpunkt des Schuldenerlasses (Z 3) unterschieden werden (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Pkt. 2.4. Rz 15).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll den Kürzungsbetrag bei Sanierungsgewinnen gemäß Abs. 2 regeln. Dabei soll hinsichtlich der Höhe des Kürzungsbetrages bei einem Sanierungsgewinn danach differenziert werden, ob ein Sanierungsgewinn gemäß Z 1, 2 oder 3 vorliegt.

**Zu 25 (Wahlrecht für aktienbasierte Vergütungen):**

§ 25 soll ein Wahlrecht für aktienbasierte Vergütungen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes regeln. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.2 der GloBE-Mustervorschriften basiert.

**Zu Abs. 1:**

§ 25 Abs. 1 soll in jenen Fällen eine Wahlmöglichkeit der erklärungsspflichtigen Geschäftseinheit vorsehen, in denen der zulässige Aufwandsbetrag in Hinblick auf aktienbasierte Vergütungen für lokale Steuerzwecke anders berechnet wird als für Zwecke der Rechnungslegung. Auf Antrag soll hierbei bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes der in der unternehmensrechtlichen Bilanz ausgewiesene Betrag für aktienbasierte Vergütungen durch jenen Betrag ersetzt werden, der bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens der Geschäftseinheit im Belegenheitsstaat abgezogen werden darf. Durch die in § 25 vorgesehene Wahlmöglichkeit soll die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes in jenen Fällen an die lokalen Steuervorschriften angepasst werden, nach denen ein Betriebsausgabenabzug auf Grundlage des Aktienwerts zum Ausübungszeitpunkt der Option zugelassen wird. Sofern vom Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, soll die Geschäftseinheit ihren Mindeststeuer-Gewinn bzw. -Verlust unter Berücksichtigung jenes Betrages ermitteln, der für die aktienbasierte Vergütung bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages im Zuge der Rechnungslegung berücksichtigt wurde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.2, Rz 87-89).

Der Antrag soll von der erklärungsspflichtigen Geschäftseinheit ausgeübt werden müssen, wobei der Umfang des Wahlrechts auf Vergütungsaufwendungen in Form von Aktien, Aktienoptionen, Aktienoptionsscheinen (oder vergleichbaren Instrumenten) begrenzt sein soll, sofern der als Aufwand berücksichtigte Betrag für Zwecke der Steuer von jenem für Zwecke der Rechnungslegung abweicht.

**Zu Abs. 2:**

Abs. 2 soll jene Fälle regeln, in denen bereits in Vorjahren bei noch nicht verfallenen Aktienoptionen Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen angefallen sind und ein Antrag nach Abs. 1 erst in einem späteren Jahr gestellt wird. Diesfalls soll nach Abs. 2 wie folgt vorgegangen werden:

In einem ersten Schritt soll jener Betrag ermittelt werden, der für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes in den vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen wurde (Z 1).

Diesem Betrag soll jener Betrag gegenübergestellt werden, der in den vorangegangenen Geschäftsjahren bei Ausübung des Wahlrechtes bei der Ermittlung der Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste im Belegenheitsstaat abgezogen hätte werden dürfen (Z 2).

Sofern der nach Z 1 ermittelte Betrag jenen nach Z 2 übersteigt, soll dieser Differenzbetrag bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes im Antragsjahr wieder hinzugerechnet werden. Dadurch soll ein doppelter Abzug desselben Betrages bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes ausgeschlossen werden.

Das Wahlrecht soll nur jene Geschäftseinheit betreffen, bei der der Aufwand entstanden ist und die die Vermögenswerte (einschließlich der Möglichkeit zur Nutzung derselben) oder die Dienstleistungen, für die die aktienbasierte Vergütung gezahlt wurde, erhalten hat. Von dieser Bestimmung sollen auch Aktien umfasst sein, die nicht von der Geschäftseinheit selbst ausgegeben werden. Wenn eine Geschäftseinheit ihren Führungskräften beispielsweise eine aktienbasierte Vergütung in Form von Aktien der obersten Muttergesellschaft gewährt, soll diese Geschäftseinheit – und nicht die oberste Muttergesellschaft – den Wert der Aktien abziehen dürfen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.2, Rz 94).

Da immer nur eine Geschäftseinheit berechtigt sein soll, für aktienbasierte Vergütungen einen Betrag in Abzug zu bringen, der über den in der Finanzbuchhaltung zulässigerweise berücksichtigten Aufwand hinausgeht (unter der Voraussetzung, dass dieser Geschäftseinheit ein Abzug auch nach lokalem Steuerrecht zusteht), soll jene Geschäftseinheit vom Wahlrecht betroffen sein, die den Aufwand schlussendlich trägt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.2, Rz 95).

**Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll für jenen Fall Regelungen vorsehen, in welchem das Wahlrecht nach Abs. 1 in einem vorangegangenen Jahr ausgeübt wurde und die Option schließlich ohne Ausübung verfällt. In diesem Fall soll die Geschäftseinheit jenen Betrag, der in den Vorjahren als Aufwand bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes berücksichtigt wurde, als zusätzlichen Ertrag in der Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage berücksichtigen. Dadurch soll verhindert werden, dass die Geschäftseinheit einen Betriebsausgabenabzug ohne tatsächlichen Zahlungsabfluss geltend machen kann (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.2, Rz 91).

**Zu Abs. 4:**

Nach Abs. 4 soll das für fünf Jahre geltende Wahlrecht einheitlich für alle in demselben Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten unter Berücksichtigung von § 74 ausgeübt werden. Der Antrag soll also auf Ebene einzelner Steuerhoheitsgebiete getroffen werden können und daher für manche Steuerhoheitsgebiete in Anspruch genommen werden können, für andere jedoch nicht.

**Zu Abs. 5:**

Sofern ein Widerruf erfolgt und die in der Vergangenheit infolge der Ausübung des Wahlrechtes abgezogenen Aufwendungen jene übersteigen, die im Abschluss der Geschäftseinheit berücksichtigt wurden, soll dieser Differenzbetrag im Jahr des Widerrufs bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verluste hinzugerechnet werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.2, Rz 92).

Wird ein Antrag nach Abs. 1 vor Ende des Ausübungszeitraums einiger oder aller aktienbasierter Vergütungen widerrufen, die von den im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten gezahlt wurden, sollen diese Geschäftseinheiten die erhöhten Steuerabzüge, die bei der Berechnung der Mindeststeuer-Gewinne bzw. -Verluste berücksichtigt wurden, für den Zeitraum bis vor dem ersten Jahr, das von dem Widerruf betroffen ist, nachversteuern, sofern die Aktienoption noch nicht ausgeübt wurde. Zusammengefasst bedeutet dies, dass der Widerruf des Antrages sich nur auf jenen aktienbasierten Vergütungsaufwand auswirken soll, für den der endgültige Steuerabzug noch nicht feststeht; er soll sich jedoch nicht auf jenen Betrag auswirken, der als Betriebsausgabenabzug in Bezug auf bereits ausgeübte Aktienoptionen berücksichtigt wurde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.2, Rz 93).

**Zu § 26 (Fremdvergleichsgrundsatz):**

§ 26 soll die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei grenzüberschreitenden Transaktionen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes regeln. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 4 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.3 der GloBE-Mustervorschriften basiert.

**Zu Abs. 1:**

Nach Abs. 1 sollen die Preise für Transaktionen zwischen in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten ansässigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und Geschäftsvorfälle bei allen beteiligten Geschäftseinheiten in derselben Höhe erfasst sein. Da innerhalb einer Unternehmensgruppe eine Verrechnungspreispolitik bestehen sollte, die auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basiert, sollte dies in der Regel erfüllt sein. Sofern der bei der Rechnungslegung ausgewiesene Verrechnungspreis bei der Berechnung des lokalen steuerpflichtigen Einkommens angesetzt wurde und die zuständigen Steuerbehörden keine Verrechnungspreisanpassung vornehmen, soll nach § 26 ebenso keine Anpassung erfolgen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.3, Rz 96-97).

Sofern es nach diesem Gesetz jedoch zu einer Doppelbesteuerung oder einer doppelten Nichtbesteuerung käme, soll keine Berichtigung vorzunehmen sein. Dies ist dann der Fall, wenn das steuerpflichtige Einkommen einer oder mehrerer Geschäftseinheiten, die an demselben Geschäftsvorfall beteiligt sind, unter Verwendung eines anderen als dem in der Rechnungslegung verwendeten Verrechnungspreis ermittelt wurde. Diese Unterschiede können aus der Steuererklärung hervorgehen oder erst später bei der Prüfung durch die örtlichen Steuerbehörden auftreten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.3, Rz 98).

Sofern sich jedoch alle zuständigen Steuerbehörden darüber einig sind, dass ein Verrechnungspreis an denselben Preis angepasst werden muss (zB im Rahmen eines bi- oder multilaterales Advance Pricing Agreements [APA]), um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen, sollen alle am Geschäftsvorfall beteiligten Geschäftseinheiten auch ihre Mindeststeuer-Gewinne bzw. -Verluste dementsprechend anpassen. Die Anpassung des Verrechnungspreises einer jeden betroffenen Geschäftseinheit soll bei der Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes unter Berücksichtigung von § 45 Abs. 1 bis 3 [Art. 4.6.1] erfolgen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.3, Rz 98).

In einigen Fällen kann der Verrechnungspreis, der für Zwecke der Rechnungslegung von den beteiligten Parteien angesetzt wird, von dem Verrechnungspreis abweichen, der zur Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens einer beteiligten Partei verwendet wird, nicht aber von dem Verrechnungspreis, der zur Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens einer anderen beteiligten Partei in einem anderen Land herangezogen wird. Diese Unterschiede können entstehen, wenn:

ein unilaterales APA vereinbart wurde

eine Geschäftseinheit eine Steuererklärung im Rahmen eines Selbstveranlagungssystems einreicht und die Steuerbilanz von der Unternehmensbilanz abweicht, um die inländischen Verrechnungspreisvorschriften zu erfüllen; oder

eine Steuerbehörde den Verrechnungspreis nur einer Geschäftseinheit beanstandet und berichtigt, der in der lokalen Steuererklärung einer Geschäftseinheit ausgewiesen wurde.

Wenn diese Unterschiede auftreten, soll davon ausgegangen werden, dass der für Zwecke der Besteuerung verwendete Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Der Mindeststeuer-Gewinn bzw. -Verlust soll dann gemäß Abs. 1 angepasst werden, um eine Doppelbesteuerung oder eine doppelte Nichtbesteuerung für Zwecke dieses Gesetzes zu vermeiden. Insbesondere soll eine einseitige Verrechnungspreisanpassung zu einer entsprechenden Anpassung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes aller beteiligten Parteien führen, es sei denn, die Verrechnungspreisanpassung erhöht oder verringert das steuerpflichtige Einkommen der Unternehmensgruppe in einem Land, dessen nominaler Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt oder wenn das Steuerhoheitsgebiet in Bezug auf die Unternehmensgruppe in beiden der einseitigen Verrechnungspreisanpassung vorausgehenden Geschäftsjahren ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet war (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.3, Rz 100-101).

Anpassungen sollen dem Normzweck entsprechend jedoch nicht vorgenommen werden, wenn diese selbst zu einer Doppelbesteuerung oder einer doppelten Nichtbesteuerung führen würden. So soll z. B. eine unilaterale Verrechnungspreisanpassung, die das steuerpflichtige Einkommen in einem Land reduziert, dessen nominaler Steuersatz über dem Mindeststeuersatz liegt, das aber in den beiden Vorjahren einen Effektivsteuersatz unter diesem Mindeststeuersatz hatte, nicht bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes berücksichtigt werden. Sofern nämlich die beteiligten Parteien in einem Hochsteuerland ansässig sind, würde die Anpassung zu einer doppelten Nichtbesteuerung nach diesem Gesetz führen. Andererseits würden unilaterale Verrechnungspreisanpassungen, die das steuerpflichtige Einkommen einer Geschäftseinheit in einem Niedrigsteuerland erhöhen, zu einer Doppelbesteuerung nach diesem Gesetz führen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.3, Rz 103).

#### **Zu Abs. 2:**

Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten in demselben Steuerhoheitsgebiet bedürfen grundsätzlich keiner Anpassung, da die Verlagerung von Einkünften von einem Steuerpflichtigen zu einem anderen Steuerpflichtigen innerhalb desselben Steuergebiets im Allgemeinen keine Auswirkungen auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes der Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet hat.

Eine Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten in demselben Steuerhoheitsgebiet soll aber nach Abs. 2 dann erfolgen, wenn der Verkauf oder die sonstige Übertragung eines Vermögenswerts nicht in Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Abs. 3 steht und zu einem Verlust führt, sofern dieser bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes berücksichtigt wird. In einem solchen Fall ist die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auch innerhalb desselben Steuerhoheitsgebietes geboten. Damit soll verhindert werden, dass Unternehmensgruppen durch Verkäufe oder andere Transaktionen zwischen Gruppenmitgliedern zu Preisen, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, Verluste in einem Land künstlich generieren können. Sofern eine derartige Preisgestaltung jedoch keine Auswirkungen auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes hat (z. B., weil der Verlust bei der Berechnung nicht berücksichtigt werden kann), soll Abs. 2 nicht zur Anwendung gelangen. Wenn die erklärungsspflichtige Geschäftseinheit daher das Wahlrecht gemäß § 31 zur Anwendung von Konsolidierungsgrundsätzen in dem Land ausübt, in dem der Verlust entsteht, wird dieser Verlust ohnedies bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes eliminiert, weshalb § 16 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.3, Rz 106-107).

Transaktionen zwischen im Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten iSd § 51 oder Investmenteinheiten (§ 2 Z 30) und anderen Geschäftseinheiten sollen ebenfalls nach dem Fremdvergleichsgrundsatz für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes erfasst werden, weil im Minderheitsbesitz stehende Geschäftseinheiten und Investmenteinheiten nicht vom „*jurisdictional blending*“ mitumfasst sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.3, Rz 108).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll für Zwecke dieser Bestimmung definieren, dass Transaktionen dann dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, wenn sie zu Bedingungen wie zwischen unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren Transaktionen und unter vergleichbaren Umständen abgeschlossen werden.

#### **Zu § 27 (Anpassungsbeträge für auszahlbare Steuergutschriften):**

§ 27 soll in Abs. 1 Regelungen zur Behandlung bestimmter anerkannter auszahlbarer Steuergutschriften (zu deren Definition vgl. zu § 3 Z 38) sowie in Abs. 2 zu bestimmten nicht anerkannten auszahlbaren



Steuergutschriften (zu deren Definition vgl. zu § 3 Z 39) bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes enthalten. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 5 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.4 der GloBE-Mustervorschriften basiert.

#### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 soll anerkannte auszahlbare Steuergutschriften (§ 3 Z 38) erfassen, die über das Steuersystem abgewickelt werden, jedoch staatlichen Zuschüssen ähneln. Dies betrifft etwa steuerliche Anreize im F&E-Bereich, die zB in der Aufrechnung von Kosten gegen die Steuerschuld bestehen oder für den Fall, dass keine Steuer anfällt, eine Auszahlung für den Betrag der nicht genutzten Steuergutschrift vorsehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.4, Rz 110).

In Hinblick auf die zeitliche Komponente, soll eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift für Zwecke dieses Gesetzes in jenem Jahr in voller Höhe den Mindeststeuer-Gewinn der empfangenden Geschäftseinheit erhöhen, in welchem der Anspruch entsteht. Dadurch soll die Ähnlichkeit zu staatlichen Zuschüssen zum Ausdruck gebracht werden und folglich auch so behandelt werden sollen, zumal es sich um eine staatliche Förderung für eine bestimmte Art von Tätigkeit handelt, die letztlich auch in Form von Bargeld oder Bargeldäquivalenten geleistet werden könnte (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.4, Rz 111).

Eine Erhöhung des Jahresüberschusses um anerkannte auszahlbare Steuergutschriften soll jedoch nur dann erfolgen, sofern diese nicht bereits für Zwecke der Rechnungslegung ertragswirksam erfasst wurden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.4, Rz 112).

Sofern es sich um eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift handelt, die über eine steuerlich transparente Einheit an ihren Gesellschafter fließt, soll diese als Ertrag im Mindeststeuer-Gewinn oder – Verlust des Gesellschafters enthalten sein (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Pkt. 2.9.2, Rz 16).

Da eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift als Einkommensposten in die Mindeststeuerbemessungsgrundlage einfließt, soll diese korrespondierend dazu die erfassten Steuern nicht mindern; siehe dazu die Erläuterungen zu § 39 Abs. 1 Z 4.

#### **Zu Abs. 2:**

Eine „nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschrift“ (§ 2 Z 39) soll gemäß Abs. 2 in vollem Umfang bei der Ermittlung der Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste abgezogen werden, sofern diese für Zwecke der Rechnungslegung als Ertrag erfasst wurde. Korrespondierend dazu soll eine entsprechende Verringerung der erfassten Steuern erfolgen; siehe dazu die Erläuterungen zu § 40 Z 2.

Sofern in einem Staat Steuergutschriftenregelungen existieren, die eine teilweise Erstattungsfähigkeit ermöglichen, sodass nur ein bestimmter Prozentsatz oder Teil der Steuergutschrift erstattungsfähig ist, sollen der rückzahlbare und der nicht rückzahlbare Teil der Steuergutschrift getrennt voneinander beurteilt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.4, Rz 114).

Sofern es sich um eine nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschrift handelt, die über eine steuerlich transparente Einheit an ihren Gesellschafter fließt, soll diese nicht als Mindeststeuer-Gewinn erfasst werden, sondern die angepassten erfassten Steuern des Gesellschafters kürzen, es sei denn, es handelt sich bei dieser nicht anerkannten Steuergutschrift um einen „qualifizierten Flow-through-Steuervorteil“ (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Pkt. 2.9.2., Rz 16).

#### **Zu § 28 (Wahlrecht zur Anwendung des Realisationsprinzips):**

§ 28 sieht ein Wahlrecht zur Anwendung des „Realisationsprinzips“ für Aufwendungen und Erträge aus einer Zeitwert- oder Wertminderungsbilanzierung vor. Mit der Bestimmung wird Art. 16 Abs. 6 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.5. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Bei Ausübung dieses Wahlrechts sollen Gewinne und Verluste aus Vermögenswerten und Verbindlichkeiten erst im Zeitpunkt der Veräußerung bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes berücksichtigt werden.

#### **Zu Abs. 1:**

Der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit soll das Wahlrecht eingeräumt werden, Gewinne und Verluste bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit statt auf Basis einer im Konzernabschluss angewendeten Zeitwert- oder Wertminderungsbilanzierung (z. B. Neubewertungsmodell gemäß IAS 16), auf Basis des Realisationsprinzips zu ermitteln.

#### **Zu Abs. 2:**

Bei Ausübung des Wahlrechts sollen Gewinne und Verluste aus Vermögenswerten und Verbindlichkeiten nicht zum Zeitpunkt ihrer Entstehung bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes

einer Geschäftseinheit berücksichtigt werden, sondern erst, wenn der Vermögenswert veräußert wird. Bis zu diesem Zeitpunkt sind die Gewinne und Verluste aus einer Zeitwert- oder Wertminderungsbilanzierung bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes nicht zu berücksichtigen. Bei erstmaliger Ausübung des Wahlrechts sind Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit dem Buchwert (nach Berücksichtigung von kumulierten Abschreibungen) anzusetzen. Nach Ausübung des Wahlrechts angeschaffte Vermögenswerte und eingegangene Verbindlichkeiten sind bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anwendung des Wahlrechts erfordert auch, dass die Geschäftseinheit die Abschreibung in Bezug auf die Vermögenswerte, für die das Wahlrecht genutzt wird, ohne Berücksichtigung von Erhöhungen oder Verringerungen des Buchwerts der Vermögenswerte aufgrund des Neubewertungsmodells bestimmt. Die an die Gewinne und Verluste im sonstigen Ergebnis geknüpften erfassten Steuern sind in diesem Fall ebenfalls bis zur Veräußerung des Vermögenswerts als latente Steuern zu behandeln (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.1., Rz 62).

#### **Zu Abs. 3:**

Wenn das Wahlrecht in Anspruch genommen wird, ist es grundsätzlich auf alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten anzuwenden. Das Wahlrecht kann für diese Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten auch nach dem Jahr in Anspruch genommen werden, in dem der betreffende Vermögenswert erworben wurde. Die Inanspruchnahme soll allerdings auf die materiellen Vermögenswerte dieser Geschäftseinheiten oder auf die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten solcher Geschäftseinheiten, bei denen es sich um Investmenteinheiten handelt, eingeschränkt werden können (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.5., Rz 115). Für das Wahlrecht ist gemäß § 74 eine Bindungswirkung von fünf Jahren vorgesehen.

#### **Zu Abs. 4:**

Für den Fall des Widerrufs ist der Differenzbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert der das Wahlrecht umfassenden Vermögenswerte und Schulden und dem maßgeblichen Buchwert zu Beginn des Geschäftsjahrs, in dem der Widerruf erfolgt, in die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts einzubeziehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.2.5., Rz 118). Auch beim Widerruf soll es möglich sein, diesen nur für Investmenteinheiten (§ 3 Z 30) vorzusehen.

#### **Zu § 29 (Verteilungswahlrecht für unbewegliches Vermögen):**

§ 29 soll eine Sonderregelung für unbewegliches Vermögen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts vorsehen. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 7 der Richtlinie umgesetzt, der wiederum auf Art. 3.2.6 der GloBE-Mustervorschriften basiert.

§ 29 soll vorsehen, dass Gewinne oder Verluste von in demselben Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten aus der Veräußerung von in diesem Steuerhoheitsgebiet gelegenen unbeweglichen Vermögen in einem Geschäftsjahr und den vier vorangegangenen Geschäftsjahren des Verteilungszeitraumes bei der Ermittlung der Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste angepasst werden können. Hintergrund der Regelung ist, dass Wertsteigerungen von unbeweglichem Vermögen in der Regel über einen längeren Zeitraum hinweg entstehen, sodass die in § 29 vorgesehene Verteilungsmöglichkeit für Veräußerungsgewinne aus unbeweglichem Vermögen diesem Umstand iSe „verursachungsgerechteren“ Zuordnung Rechnung tragen und damit zu Glättungseffekten bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes beitragen soll.

Z 1 soll zunächst festhalten, wie die Ausübung des Verteilungswahlrechtes erfolgt, wen das Wahlrecht bindet und für welchen Zeitraum das Wahlrecht ausgeübt wird. Die Ausübung erfolgt auf Antrag der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit bezogen auf das jeweilige Geschäftsjahr. An die Ausübung des Wahlrechts sind die erklärungspflichtige Geschäftseinheit sowie sämtliche in demselben Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten gebunden, dh, das Wahlrecht ist von der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit *einheitlich* für das gesamte in demselben Steuerhoheitsgebiet gelegene unbewegliche Vermögen auszuüben („*jurisdictional blending*“). Das Wahlrecht kann bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen jährlich neu – dh anders – ausgeübt werden, wobei sich ein einmal ausgeübtes Wahlrecht automatisch um ein weiteres Jahr verlängert, sollte die erklärungspflichtige Geschäftseinheit die Inanspruchnahme nicht ausdrücklich zum Ende des Geschäftsjahrs Wirkung für das nächstfolgende Geschäftsjahr widerrufen („unter Berücksichtigung von § 74“). Weiters soll Z 1 in sachlicher Hinsicht die Ausnahme von gruppeninternen Veräußerungen von unbeweglichem Vermögen umsetzen und diese vom Anwendungsbereich des § 29 generell ausnehmen. Folglich sollen Transaktionen zwischen im selben Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe iSd § 4 Z 1 bei der Ermittlung eines länderbezogenen Nettogewinns/-verlustes (dazu sogleich) nicht berücksichtigt werden.

Z 2 soll die Grundvoraussetzungen für die Inanspruchnahme des Verteilungswahlrechtes regeln. Die Inanspruchnahme des § 29 soll voraussetzen, dass im Geschäftsjahr der Wahlrechtsausübung ein „länderbezogener“ Nettogewinn aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen (ausgenommen aus gruppeninternen Veräußerungen gemäß Z 1 letzter Satz) vorliegt. Folglich müssen – wie in Z 2 ausdrücklich definiert – die im Geschäftsjahr erzielten Veräußerungsgewinne sämtlicher im selben Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten die von diesen Geschäftseinheiten erzielten Veräußerungsverluste übersteigen (positiver länderbezogener Saldo). Übersteigen hingegen im Geschäftsjahr die von sämtlichen Geschäftseinheiten erzielten Veräußerungsverluste die Veräußerungsgewinne (negativer länderbezogener Saldo), liegt ein länderbezogener Nettoverlust vor, der für dieses Geschäftsjahr die Anwendung des § 29 ausschließt.

Z 3 knüpft sodann an das Vorliegen eines länderbezogenen Nettogewinns im jeweiligen Geschäftsjahr an und soll vorsehen, dass dieser länderbezogene Nettogewinn bei Inanspruchnahme des Verteilungswahlrechtes – ausgehend vom Geschäftsjahr der Inanspruchnahme des Wahlrechts – innerhalb eines fünfjährigen Verteilungszeitraums zu verrechnen ist. Diese Verrechnung soll mit dem ersten – also chronologisch gesehen am weitesten zurückliegenden – Geschäftsjahr des fünfjährigen Verteilungszeitraumes beginnen, in dem ein länderbezogener Nettoverlust entstanden ist. Die Verrechnung des länderbezogenen Nettogewinns ist mit dem länderbezogenen Nettoverlust des jeweiligen Geschäftsjahres im fünfjährigen Verteilungszeitraum gedeckelt, sodass sich in den betroffenen Geschäftsjahren des Verteilungszeitraumes ein länderbezogener Nettogewinn von höchstens Null ergeben kann. Eine Verrechnung im fünfjährigen Verteilungszeitraum soll jeweils im höchst möglichen Ausmaß erfolgen müssen; ein Wahlrecht bezüglich der Verrechnungsreihenfolge besteht nicht. Liegt in einem Geschäftsjahr des fünfjährigen Verteilungszeitraumes ebenfalls ein länderbezogener Nettogewinn vor, wird dieses Geschäftsjahr für Zwecke der Verrechnung „übersprungen“.

Z 4 ist Z 3 gedanklich nachgelagert und soll die Rechtsfolgen für den Fall vorsehen, dass auch nach der Verrechnung des länderbezogenen Nettogewinnes im Jahr der Antragstellung mit den länderbezogenen Nettoverlusten im fünfjährigen Verteilungszeitraum (Z 3) ein länderbezogener Nettogewinn (= positiver Restbetrag) verbleibt, also rechnerisch der länderbezogene Nettogewinn im Geschäftsjahr der Ausübung des Verteilungswahlrechtes die länderbezogenen Nettoverluste der vier vorangehenden Geschäftsjahre des Verteilungszeitraumes übersteigt. Diesfalls ist zunächst (lit. a) der positive Restbetrag all jenen im selben Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten zuzuordnen, die – individuell betrachtet – im Geschäftsjahr der Ausübung des Verteilungswahlrechtes einen Nettogewinn aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen (individueller Nettogewinn) erzielt haben. Der positive Restbetrag ist diesen Geschäftseinheiten im Verhältnis des jeweiligen individuellen Nettogewinns zum länderbezogenen Nettogewinn im Geschäftsjahr der Ausübung des Verteilungswahlrechtes zuzuordnen, wobei der zuzuordnende Betrag zu gleichen Teilen auf die Geschäftsjahre des fünfjährigen Beobachtungszeitraumes zu verteilen ist (lit. b).

Z 5 betrifft nicht die Anpassung der Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste, sondern die mit Ausübung des Verteilungswahlrechtes im Zusammenhang stehende Berechnung der angepassten erfassten Steuern. Danach sollen erfasste Steuern betreffend Nettogewinne oder Nettoverluste aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen im Jahr der Ausübung des Verteilungswahlrechtes von der Berechnung der angepassten erfassten Steuern auszunehmen sein. Eine Verteilung der Steuern auf die vorangegangenen vier Geschäftsjahre des Verteilungszeitraumes ist nicht vorgesehen.

Schließlich soll in Z 6 geregelt werden, dass bei Ausübung des Verteilungswahlrechtes der Effektivsteuersatz der vorangegangenen vier Geschäftsjahre des Verteilungszeitraumes des Steuerhoheitsgebietes neu zu berechnen ist (vgl. § 49).

#### **Zu § 30 (Gruppeninterne Finanzierungsvereinbarungen):**

§ 30 regelt für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuern-Gewinnes oder -verlustes die Erhöhung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages um Aufwendungen, die im Rahmen einer gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung anfallen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 8 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.7. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Die Vorschrift soll verhindern, dass Aufwendungen in eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit verschoben werden, um dort den Mindeststeuer-Gewinn zu verringern, wenn die korrespondierenden Erträge bei der Gegenpartei nicht entsprechend das Einkommen erhöhen (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.7., Rz 127). In Abs. 1 werden die Voraussetzungen und die Rechtsfolge normiert, in den Abs. 2 und 3 erfolgen Begriffsbestimmungen.

#### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 bestimmt zunächst die Erhöhung um die Aufwendungen, wenn die Voraussetzungen der Z 1 bis 3 vorliegen.

Die Voraussetzungen der Z 1 und 3 beziehen sich dabei auf den effektiven Steuersatz, dem die multinationale Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet unterliegt. Liegt der effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz, handelt es sich um ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet. Für die Anwendung des § 30 ist zu beachten, dass es auch schädlich ist, wenn ohne Berücksichtigung der Erträge und Aufwendungen aus der gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet vorliegen würde. Betragen beispielsweise der Mindeststeuer-Gewinn 100.000 und die darauf entfallenden erfassten Steuer 10.000, liegt ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet vor. Wird nun durch Aufwendungen aus der gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung in Höhe von zB 60.000 der Mindeststeuergewinn auf 40.000 verringert, ergibt sich ein effektiver Steuersatz über dem Mindeststeuersatz. Für die Anwendung von § 30 ist das unbeachtlich, weil ohne Berücksichtigung der Aufwendungen aus der gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet vorliegt. Gleiches gilt sinngemäß für das Nichtvorliegen eines Niedrigsteuerhoheitsgebiets iSd Z 3.

Z 2 bildet den Kern der Vorschrift. Die Neutralisierung der Aufwendungen bei der Geschäftseinheit im Niedrigsteuerhoheitsgebiet soll nur erfolgen, wenn das steuerpflichtige Einkommen bei der Gegenpartei nicht entsprechend ansteigt. Dieser Anstieg ist im Hinblick auf die erwartete Laufzeit der gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung zu beurteilen, wobei objektive Kriterien für diese Beurteilung heranzuziehen sind und nicht nur auf die tatsächliche Vereinbarung abzustellen ist. Zu berücksichtigen ist zB auch der Finanzierungsbedarf der Geschäftseinheit. Dient die Finanzierung zB einer Investition in Anlagegüter wird auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzustellen sein, unabhängig von einer allenfalls kürzer vereinbarten Laufzeit der gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung.

Das steuerpflichtige Einkommen erhöht sich dann nicht, wenn die Zinserträge durch steuerliche Begünstigungen wie zB Befreiungen, Ausnahmen, Abzugsmöglichkeiten oder Anrechnungsmöglichkeiten begünstigt werden. Die Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn durch die Erträge bestimmte Vorträge, zB Zinsvorträge oder Verlustvorträge, genutzt werden, die andernfalls im Zeitraum der gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung – etwa aufgrund einer zeitlichen Begrenzung – nicht genutzt hätten werden können.

#### **Zu Abs. 2:**

Der Begriff Vereinbarung ist sehr weit zu verstehen. Die vorliegenden Geschäftsfälle sind danach zu beurteilen, ob ein objektiver Beobachter diese als Teil einer Vereinbarung, Abmachung oder eines Planes beurteilen würde, in dessen Rahmen eine hoch besteuerte Gegenpartei einen Kredit oder eine anderweitige Investition an eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit überlässt. Dazu soll es nicht erforderlich sein, dass alle Beteiligten alle Einzelheiten kennen (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.7., Rz 128).

Auch mittelbare Überlassungen über einen Intermediär sollen unter den Anwendungsbereich fallen. Davon ausgenommen sind Intermediäre, die als Treasury- oder Finanzierungszentrum für die Unternehmensgruppe fungieren (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.7., Rz 129).

#### **Zu Abs. 3:**

Die Gegenpartei iSd der Bestimmung ist die Geschäftseinheit, bei der die Erträge realisiert werden, aber zu keiner entsprechenden Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens führen.

#### **Zu § 31 (Wahlrecht zur Anwendung von Konsolidierungsgrundsätzen):**

§ 31 sieht ein Wahlrecht für gruppeninterne Geschäftsvorfälle im selben Steuerhoheitsgebiet vor. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 9 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.8. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Dadurch sollen Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten, die in einem Organkreis oder Gruppenbesteuerungssystem sind, konsolidiert werden (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.8., Rz 133).

#### **Zu Abs. 1:**

Das Wahlrecht zur Konsolidierung von Geschäftsvorfällen soll es ermöglichen, unbeabsichtigte Folgen zu vermeiden, wenn gruppeninterne Geschäftsvorfälle nach nationalem Steuerrecht steuerneutral behandelt werden (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.8., Rz 133). Bei Ausübung des Wahlrechts sind Geschäftsvorteile entsprechend den Konsolidierungsgrundsätzen der obersten Muttergesellschaft bei der Ermittlung des Mindeststeuergewinns zu neutralisieren.

Die Neutralisierung darf sich einerseits nur auf Geschäftseinheiten im selben Steuergebiet beziehen, andererseits dürfen nur Geschäftseinheiten einbezogen werden, die in einer steuerlichen Organschaft oder einem Gruppenbesteuerungssystem sind. Von der Einbeziehung sollen jedoch Investmenteinheiten, in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten sowie als Joint-Venture behandelte Geschäftseinheiten ausgeschlossen sein (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.8., Rz 135).



Folgende Geschäftsvorfälle sind nicht zu neutralisieren:

Geschäftsvorfälle mit gruppenfremden Dritten.

Gruppeninterne Geschäftsvorfälle, die zwar im selben Steuerhoheitsgebiet erfolgen, aber nicht im Anwendungsbereich des Wahlrechts, also außerhalb des steuerlichen Organkreises oder des Gruppenbesteuerungssystems.

Gruppeninterne Geschäftsvorfälle, die nicht im selben Steuerhoheitsgebiet erfolgen.

Werden gruppeninterne Geschäftsvorfälle neutralisiert, bei denen Vermögenswerte veräußert werden, müssen daher die Anschaffungskosten für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder – Verlustes unverändert belassen werden. Bei einer nachfolgenden Veräußerung (zB an einen gruppenfremden Dritten), die nicht neutralisiert wird, ist dann der gesamte Gewinn für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder –Verlustes zu erfassen (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.8., Rz 133).

Bei der Inanspruchnahme des Wahlrechts müssen daher Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten im selben Steuerhoheitsgebiet von solchen unterschieden werden, die zwischen Geschäftseinheiten in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten erfolgen. Werden nicht alle Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebietes in das Wahlrecht einbezogen, weil nicht alle Geschäftseinheiten Teil des steuerlichen Organkreises oder des Gruppenbesteuerungssystems sind, müssen zusätzlich Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten, die innerhalb eines Steuerhoheitsgebietes dem Wahlrecht unterliegen und Geschäftseinheiten desselben Steuerhoheitsgebietes, bei denen das nicht der Fall ist, unterschieden werden.

#### **Zu Abs. 2:**

Das Wahlrecht gilt für 5 Jahre. Es kann nur einheitlich für die Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebietes ausgeübt werden, die einem steuerlichen Organkreis oder Gruppenbesteuerungssystem angehören. Die Verlängerung oder der Widerruf des Wahlrechts erfolgt nach Maßgabe von § 74; siehe dazu die Erläuterungen zu § 74.

#### **Zu Abs. 3:**

Sowohl bei Ausübung als auch bei Widerruf des Wahlrechts sind Doppel- bzw. Nichterfassungen zu verhindern. Die Bestimmung orientiert sich sprachlich an § 4 Abs. 10 EStG 1988.

#### **Zu § 32 (Behandlung bestimmter Versicherungserträge):**

§ 32 sieht unter bestimmten Voraussetzungen die Neutralisierung von Erträgen bzw. Aufwendungen aus Versicherungsverträgen vor, um eine Verzerrung des effektiven Steuersatzes durch Besonderheiten in der Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen zu verhindern. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 10 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.9. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Werden im Rahmen von Rechnungslegungsvorschriften Steuern für Erträge eines Versicherungsunternehmens, die dieses an seine Versicherungsnehmer weitergibt, als Ertragsteuern behandelt, kann es im Ergebnis zu einem unerwünschten Effekt auf den effektiven Steuersatz kommen. Daher sollen die entsprechenden Erträge und Aufwendungen neutralisiert werden, wenn diese Gefahr besteht (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.9., Rz 140).

#### **Zu Abs. 1:**

Erzielt ein Versicherungsunternehmen Erträge, die es an seine Versicherungsnehmer weitergeben muss, werden die Erträge zunächst beim Versicherungsunternehmen besteuert. Die Steuer wird dann an die Versicherungsnehmer „weitergegeben“, dies erfolgt entweder durch eine Gebühr, die dem Versicherungsnehmer verrechnet wird, oder die Verringerung der Verbindlichkeit gegenüber dem Versicherungsnehmer. Soweit Ertrag und Steueraufwand bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses saldiert werden, ergibt sich keine Auswirkung auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. der erfassten Steuern. Bei einigen Rechnungslegungsstandards wird allerdings die weiterverrechnete Steuer als Ertrag behandelt und die bezahlte Steuer als Steueraufwand des Versicherungsunternehmens. Im Ergebnis ergäbe sich dadurch eine Beeinflussung des effektiven Steuersatzes. Zur Verhinderung dieses Effekts ist bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes der Ertrag aus der Weiterverrechnung der Steuern zu kürzen. Die bezahlte Steuer darf ebenfalls keinen Einfluss auf den effektiven Steuersatz haben, daher normiert § 37 Abs. 2 Z 3 dass die Steuern, die das Versicherungsunternehmen für Erträge, die dieses an seine Versicherungsnehmer weitergibt, aus den erfassten Steuern ausscheiden.

#### **Zu Abs. 2:**

Beträge, die den Versicherungsnehmern für Steuern in Rechnung gestellt werden, die das Versicherungsunternehmen auf an die Versicherungsnehmer ausgezahlte Leistungen entrichtet hat,

werden jedoch nur dann von der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen, wenn diese Steuern nicht im Jahresabschluss als Aufwand im Ergebnis vor Steuern berücksichtigt wurden. Wenn die auf die Erträge der Versicherungsnehmer anfallende Steuer nach dem zur Erstellung des Konzernabschlusses verwendeten Rechnungslegungsstandard bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses „above the line“ als Aufwand berücksichtigt wird, gleicht sie die für die Steuer berechnete Gebühr (bzw. die Verringerung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Versicherungsnehmer in Höhe seiner Steuer) aus, sodass keine Anpassung erforderlich ist (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.9., Rz 141).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll für Versicherungseinheiten für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes eine Nichtabzugsfähigkeit von Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen für fondsgebundene Versicherungen bewirken. Mit dieser Regelung wird Punkt 3.4. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt. Die Nichtabzugsfähigkeit bei der Mindeststeuer-Gewinnermittlung soll nur insoweit gelten, als die Zuführungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts ausgenommenen Dividenden (§ 18) oder ausgenommenen Gewinnen oder -Verlusten aus Eigenkapitalbeteiligungen (§ 18) stehen.

#### **Zu § 33 (Behandlung von zusätzlichem Kernkapital):**

§ 33 normiert die Berücksichtigung von Aufwendungen bzw. Erträgen aus zusätzlichem Kernkapital unabhängig von der Erfassung im Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes. Mit dieser Bestimmung wird Art. 16 Abs. 11 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.2.10. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Es soll verhindert werden, dass durch die steuerliche Behandlung als Fremdkapital in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten eine dauerhafte Abweichung zwischen Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag und steuerlichem Ergebnis entsteht (vgl. OECD-Kommentar Art. 3.2.10., Rz 143). Die Regelung geht § 30 vor.

#### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 regelt die Verminderung des Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrages für die Ermittlung des Mindeststeuergewinns um Ausschüttungen auf von der Geschäftseinheit begebenes zusätzliches Kernkapital. Die Verminderung greift nur, wenn die Ausschüttung nicht bereits bei der Ermittlung des Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrages als Aufwand berücksichtigt wurde.

#### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 regelt die Erhöhung des Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrages für die Ermittlung des Mindeststeuergewinns um Ausschüttungen auf von der Geschäftseinheit gehaltenes zusätzliches Kernkapital. Die Erhöhung greift nur, wenn die Ausschüttung nicht bereits bei der Ermittlung des Jahresüberschusses bzw. Jahresfehlbetrages als Ertrag berücksichtigt wurde.

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 definiert das zusätzliche Kernkapital. § 33 soll sowohl für von Banken also von Versicherungen gemäß den aufsichtsrechtlichen Anforderungen begebene Instrumente im Sinne dieser Begriffsdefinition gelten (vgl. Punkt 3.3. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften, Rz 2). Auf den Finanzmärkten werden für den Bankensektor begebenen Instrumente die Bezeichnungen zusätzliches Kernkapital bzw. Additional Tier One Capital verwendet. Im Versicherungssektor werden solche Instrumente üblicherweise als Restricted Tier One Capital bezeichnet.

#### **Zu § 34 (Ausnahme für Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr):**

Da in vielen Ländern eine Körperschaftsteuerbefreiung für Einkünfte aus dem internationalen Seeverkehr vorgesehen ist, soll § 34 in Umsetzung von Art. 17 der Richtlinie bzw. Art. 3.3. der GloBE-Mustervorschriften eine korrespondierende Ausnahme vom Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust vorsehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.3, Rz 146).

#### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 erster Satz nimmt sowohl Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr gemäß Abs. 2 als auch Gewinne oder Verluste aus anerkannten Nebentätigkeiten aus dem internationalen Seeverkehr gemäß Abs. 3 vom Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust einer Geschäftseinheit aus.

Abs. 1 zweiter Satz sieht jedoch ein Substanzkriterium vor, um die Ausnahme in Anspruch nehmen zu können (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.3.6, Rz 181).

**Zu Abs. 2:**

Abs. 2 enthält eine Definition der Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr im Sinne des § 34. Die in den Z 1 bis 6 erfassten Tätigkeiten orientieren sich an der zum Zeitpunkt des Erlasses dieses Gesetzes geltenden Fassung des OECD-Kommentars (OECD-MK) zu Artikel 8 OECD-Musterabkommen (OECD-MA).

**Zu Abs. 3:**

Abs. 3 enthält eine Definition der Gewinne oder Verluste aus anerkannten Nebentätigkeiten aus dem internationalen Seeverkehr, die gemäß Abs. 1 von der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts auszunehmen sind. Die in Z 1 bis 5 genannten Nebentätigkeiten beschränken sich auf die Tätigkeiten, die im Kommentar zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens ausdrücklich erwähnt sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.3.3, Rz 162).

**Zu Abs. 4:**

Abs. 4 sieht entsprechend Art. 17 Abs. 4 der Richtlinie bzw. Art. 3.3.4 der GloBE-Mustervorschriften eine Begrenzung der Ausnahme für Nebentätigkeiten gemäß Abs. 3 vor, soweit die zugehörigen Gewinne oder Verluste mehr als 50 % der Gewinne oder Verluste aus Haupttätigkeiten gemäß Abs. 2 betragen. Damit wird die Ausnahme für Gewinne oder Verluste aus Nebentätigkeiten mit 50 % der Gewinne oder Verluste aus Haupttätigkeiten begrenzt; der übersteigende Betrag wird in den Mindeststeuer-Gewinn einbezogen. Die Begrenzung gilt auf Ebene des jeweiligen Steuerhoheitsgebiets, weshalb alle in diesem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten gemeinsam zu betrachten sind. Einkünfte aus anerkannten Nebentätigkeiten, die für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet über die Begrenzung hinausgehen, müssen im Verhältnis der Einkünfte aus anerkannten Nebentätigkeiten jeder dieser Geschäftseinheiten auf die in diesem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten aufgeteilt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.3.4, Rz 173).

**Zu Abs. 5:**

Abs. 5 regelt entsprechend Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie bzw. Art. 3.3.5 der GloBE-Mustervorschriften die Zuordnung von Aufwendungen, die in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tätigkeiten im Sinne der Abs. 2 oder 3 stehen. Die zugeordneten Aufwendungen sind bei der Ermittlung der gemäß Abs. 1 auszunehmenden Einkünfte aus diesen Tätigkeiten zu berücksichtigen.

Gemäß Z 1 sind Aufwendungen, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten stehen, diesen Tätigkeiten direkt zuzuordnen.

Besteht dieser Zusammenhang lediglich mittelbar, sind die Aufwendungen gemäß Z 2 entsprechend dem Verhältnis der Umsatzerlöse der Geschäftseinheit aus diesen Tätigkeiten zu ihren Gesamtumsatzerlösen zuzuordnen.

Zu den unmittelbar durch eine solche Tätigkeit entstehenden Aufwendungen können etwa Aufwendungen für den Betrieb des Schiffs (zB Personalkosten, Aufwendungen für Bunkertreibstoffe, für die Wartung und Modernisierung, für die Terminalnutzung, Verladung und Löschung sowie für die Hafennutzung) sowie für die Nutzung des Schiffs (zB Abschreibungen für das Schiff und zugehörige Ausrüstung und Infrastruktur, Charteraufwendungen, Vermietung von Containern und Warenumsschlag) zählen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.3.5, Rz 174).

**Zu § 35 (Zuordnung der Gewinne oder Verluste zwischen Stammhaus und Betriebsstätte):**

§ 35 soll die Zuordnung der Gewinne oder Verluste zwischen Stammhaus und Betriebsstätte für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes regeln. Mit dieser Bestimmung wird Art. 18 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 3.4 der GloBE-Mustervorschriften basiert. Da es sich bei einem Stammhaus und einer Betriebsstätte um zwei getrennte Geschäftseinheiten iSd Bundesgesetzes handelt, in der Regel unternehmensrechtlich jedoch kein separater Jahresabschluss für die Betriebsstätte erstellt wird, soll der jeweilige Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag als Ausgangsbasis für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder –Verlustes des Stammhauses und der Betriebsstätte nach Maßgabe der Zuordnungsregeln des § 35 ermittelt werden. Es erfolgt somit eine Aufteilung des unternehmensrechtlichen Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages einer Einheit zwischen ihrem Stammhaus und ihrer Betriebsstätte, die sich zunächst nach der Behandlung für Rechnungslegungszwecke richtet, gegebenenfalls jedoch die in einem DBA oder im nationalen Steuerrecht vorgesehenen Regeln für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen beachtet (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.4, Rz 187).

**Zu Abs. 1:**

Abs. 1 erster Satz bestimmt den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag einer Betriebsstätte im Sinne der Betriebsstättendefinition gemäß § 2 Z 13 lit. a, b oder c als den in ihrem eigenen Jahresabschluss (sofern ein solcher vorliegt) ausgewiesenen Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag. Diese litterae beziehen sich auf Fälle, in denen eine Betriebsstätte gemäß einem DBA oder nach innerstaatlichem Recht vorliegt sowie auf Fälle, in denen eine Betriebsstätte vorliegen würde, wenn ein Steuerhoheitsgebiet, das keine Körperschaftsteuer erhebt, mit dem Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses ein DBA abgeschlossen hätte (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 2 Z 13). Der Abschluss der Betriebsstätte muss allerdings nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard oder nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard, vorbehaltlich der erforderlichen Anpassungen zur Vermeidung wesentlicher Vergleichbarkeitseinschränkungen, erstellt worden sein (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.4.1, Rz 189).

Wird kein eigener unternehmensrechtlicher Abschluss für die Betriebsstätte erstellt, regelt Abs. 1 zweiter Satz, dass diesfalls der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der Betriebsstätte dem Betrag entspricht, der in ihrem eigenen Abschluss ausgewiesen worden wäre, wenn ein solcher aufgestellt worden wäre. Daher müssen in solchen Fällen Unterlagen oder Berichte vorbereitet werden, anhand derer der Betrag berechnet werden kann, der im Abschluss ausgewiesen worden wäre. Die Regelung verlangt, dass dabei der Rechnungslegungsstandard zugrunde zu legen ist, der zur Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wurde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.4.1, Rz 190).

**Zu Abs. 2:**

Abs. 2 soll Anpassungen des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages gemäß Abs. 1 einer Betriebsstätte um bestimmte Erträge und Aufwendungen regeln. Hintergrund dieser Anpassungen ist, dass es keine besonderen Rechnungslegungsvorschriften für die Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte gibt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.4.1, Rz 191).

Z 1 sieht für eine Betriebsstätte gemäß § 2 Z 13 lit. a oder b vor, dass es sich bei den zu berücksichtigenden Erträgen und Aufwendungen um diejenigen handelt, die der Betriebsstätte gemäß dem anwendbaren DBA oder dem nationalen Recht des Steuerhoheitsgebiets der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Durch die Formulierung „*unabhängig von der Höhe der steuerpflichtigen Erträge und der abzugsfähigen Aufwendungen in diesem Steuerhoheitsgebiet*“ soll zwischen den Steuervorschriften für die Zurechnung von Gewinnen zur Betriebsstätte und den Steuervorschriften, einschließlich der Vorschriften zur zeitlichen Abgrenzung, für die Berechnung ihres steuerpflichtigen Erträge unterschieden werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.4.1, Rz 192).

*Beispiel (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.4.1, Rz 193):*

*A Co ist eine im Steuerhoheitsgebiet A gelegene Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe, die gemäß dem zwischen Steuerhoheitsgebiet A und Steuerhoheitsgebiet B geltenden DBA über eine Betriebsstätte in Staat B verfügt. Der Betriebsstätte sind Unternehmensgewinne iHv 100 aus Lizenzgebühren zuzurechnen. Abzugsfähige Aufwendungen sind nicht entstanden. Im Staat B sind 50 % der Lizenzgebühren von der Steuer befreit. Der bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages der Betriebsstätte berücksichtigte Betrag beläuft sich in diesem Fall auf 100, obwohl die Betriebsstätte nur auf einen Betrag von 50 Steuern entrichten muss.*

Z 2 sieht für eine Betriebsstätte gemäß § 2 Z 13 lit. c vor, dass zur Bestimmung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages nur jene Erträge und Aufwendungen zu berücksichtigen sind, die der Betriebsstätte nach Artikel 7 des OECD-Musterabkommens zuzuordnen sind. Damit wird dem in § 2 Z 13 lit. c beschriebenen Fall Rechnung getragen, dass in einem Steuerhoheitsgebiet Tätigkeiten ausgeübt



werden, die fiktiv zur Entstehung einer Betriebsstätte nach Artikel 5 des OECD-Musterabkommens führen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.4.1, Rz 196).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll die Berücksichtigung und Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen bei der Ermittlung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages einer – in Abs. 1 und 2 nicht adressierten – Betriebsstätte gemäß § 2 Z 13 lit. d regeln. Diese Betriebsstättendefinition erfasst einen Ort der Geschäftstätigkeit oder fiktiven Ort der Geschäftstätigkeit unter der Voraussetzung, dass die aufgrund dieser Geschäftstätigkeit erzielten Einkünfte im Steuerhoheitsgebiet, in dem das Stammhaus gelegen ist, steuerbefreit sind (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 2 Z 13 lit. d). Dieser Betriebsstätte sind jene Erträge zuzuordnen, die im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses steuerbefreit und Tätigkeiten außerhalb dieses Steuerhoheitsgebietes des Stammhauses zuzuordnen sind. Zur Vermeidung eines doppelten Abzugs sind Aufwendungen im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte nur insoweit zu berücksichtigen, als diese nicht bereits im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses steuerlich abzugsfähig sind und den außerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets durchgeführten Tätigkeiten zuzuordnen sind.

#### **Zu Abs. 4:**

Gemäß Abs. 4 soll der nach den vorangegangenen Absätzen ermittelte und angepasste Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag einer Betriebsstätte bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes des Stammhauses nicht berücksichtigt werden. Dadurch soll eine Doppelerfassung oder eine Nichterfassung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes des Stammhauses und der Betriebsstätte verhindert werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.4.4, Rz 198).

#### **Zu Abs. 5:**

Abweichend von Abs. 4 soll Abs. 5 unter zwei kumulativen Voraussetzungen eine Berücksichtigung von Mindeststeuer-Verlusten einer Betriebsstätte bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes des Stammhauses vorsehen:

Nach Z1 muss der Betriebsstättenverlust nach nationalem Recht als Aufwandsposten bei der Gewinnermittlung des Stammhauses behandelt werden.

Nach Z 2 darf der Betriebsstättenverlust nicht doppelt verwertet werden; d.h. mit Erträgen, die sowohl im Stammhausstaat als auch im Betriebsstättenstaat steuerpflichtig sind.

Die Regelung soll eine Niedrigbesteuerung im Stammhausstaat aufgrund einer idR bloß temporären Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste vermeiden, wenn nach nationalem Steuerrecht aufgrund des Welteinkommensprinzips ausländische Betriebsstättenverluste aufwandswirksam im Inland berücksichtigt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.4.5, Rz 199). Bei der Mindeststeuer-Gewinnermittlung eines in Österreich gelegenen Stammhauses sind daher etwa ausländische Betriebsstättenverluste als Aufwand zu berücksichtigen, weil diese nach österreichischem Steuerrecht sowohl im Falle der Anrechnungsmethode als auch im Falle der Befreiungsmethode aufgrund von § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 im Inland bemessungsgrundlagenmindernd angesetzt werden und nicht doppelt verwertet werden können.

#### **Zu Abs. 6:**

Haben Mindeststeuer-Verluste einer Betriebsstätte in Vorjahren den Mindeststeuer-Gewinn des Stammhauses reduziert, sollen gemäß Abs. 6 spätere Mindeststeuer-Gewinne der Betriebsstätte bis zur Höhe der zuvor berücksichtigten Mindeststeuer-Verluste als Mindeststeuer-Gewinne des Stammhauses (und nicht der Betriebsstätte) behandelt werden. Damit soll auch für Zwecke der Mindeststeuer-Gewinnermittlung eine der Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 ähnliche Regelung für die zuvor berücksichtigten Mindeststeuer-Verluste der Betriebsstätte beim Stammhaus geschaffen werden.

#### **Zu § 36 (Zurechnung der Gewinn oder Verluste einer transparenten Einheit):**

§ 36 soll die Zurechnung von Teilen des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages einer transparenten Einheit zwischen der transparenten Einheit und anderen Geschäftseinheiten regeln. Diese Bestimmung soll Art. 19 der Richtlinie umsetzen, die auf Art. 3.5 der GloBE-Mustervorschriften basiert.

Als transparente Einheit soll im Allgemeinen eine Einheit gelten, die im Gründungsstaat als steuerlich transparent behandelt wird (siehe dazu näher die Erläuterungen zu § 2 Z 12 lit. a). Folglich tragen idR die Gesellschafter der transparenten Einheit den mit dem Jahresüberschuss einer transparenten Einheit verbundenen Steueraufwand, weshalb nach § 36 korrespondierend zu den nationalen steuerlichen Regelungen auch der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der transparenten Einheit ihren

Gesellschaftern für Zwecke der Mindeststeuer-Gewinnermittlung zugerechnet werden soll (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.5, Rz 204).

#### **Zu Abs. 1:**

Die Zurechnung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages einer transparenten Einheit soll nach einer festgelegten Reihenfolge erfolgen: Zunächst ist dieser nach Abs. 1 um den Betrag zu vermindern, der den unmittelbar oder mittelbar über eine volltransparente Struktur (§ 2 Z 12 lit. c) beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen ist, die nicht der Unternehmensgruppe angehören. Durch wird gewährleistet, dass die auf diese Beträge von gruppenfremden Gesellschaftern entrichteten Steuern nicht in die Berechnung des Effektivsteuersatzes der Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet einbezogen werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.5, Rz 206).

Abs. 1 soll jedoch nicht gelten, wenn die transparente Einheit selbst die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist oder unmittelbar oder mittelbar von einer transparenten obersten Muttergesellschaft gehalten wird. In diesen Fällen soll die Sondervorschrift des § 63 für eine transparente Einheit, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, zur Anwendung kommen. Der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der transparenten Einheit soll um den der Betriebsstätte zugerechneten Betrag entsprechend vermindert werden.

#### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 soll den nach Anwendung von Abs. 1 verbleibenden Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag einer transparenten Einheit in einem zweiten Schritt den auf eine Betriebsstätte im Einklang mit § 35 entfallenden Teil der Betriebsstätte zurechnen. Dadurch wird sichergestellt, dass das Jahresergebnis der Betriebsstätte nur bei der Berechnung des Effektivsteuersatzes im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte berücksichtigt wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.5, Rz 207).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll die Zurechnung eines nach Anwendung der Bestimmungen der Abs. 1 und 2 verbleibenden Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages regeln, wenn es sich bei der transparenten Einheit um eine volltransparente Einheit handelt, die keine oberste Muttergesellschaft ist. In diesem Fall ist der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag den gruppenzugehörigen Gesellschaftern der volltransparenten Einheit entsprechend der Höhe ihrer jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung an dieser zuzurechnen, um die steuerliche Behandlung sowohl im Steuerhoheitsgebiet der transparenten Einheit als auch im Steuerhoheitsgebiet der Gesellschafter korrespondierend abzubilden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.5.1, Rz 213).

Wenn es sich bei den Beteiligten der transparenten Einheit ebenfalls um volltransparente Einheiten handelt, soll Abs. 3 erneut zur Anwendung kommen, um den verbleibenden Teil des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags dem nächsthöheren gruppenzugehörigen Gesellschafter zuzurechnen. Handelt es sich bei diesem um die oberste Muttergesellschaft, kommt Abs. 4 zur Anwendung.

#### **Zu Abs. 4:**

Abs. 4 soll die Zurechnung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages zu einer volltransparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, oder zu einer umgekehrten hybriden Einheit (Z 2) regeln. In beiden Fällen wird der verbleibende Teil des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrages diesen transparenten Einheiten selbst und nicht ihren Beteiligten zugerechnet.

Im Falle der Z 1 soll die Zurechnung bei der volltransparenten Einheit und nicht bei ihren Beteiligten erfolgen, weil es sich bei den Beteiligten nicht um Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe handelt, die diese Vorschriften anwenden müssen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.5.1, Rz 222). Handelt es sich bei einer transparenten Einheit um die oberste Muttergesellschaft, ist die Sondervorschriften des § 63 zu beachten.

Im Falle der Z 2 ist der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der umgekehrt hybriden Einheit und nicht ihren Beteiligten zuzurechnen, weil die Einheit nach den nationalen steuerlichen Vorschriften im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gesellschafter nicht steuerlich transparent ist und ihr Gewinn oder Verlust daher nicht direkt bei diesen Gesellschaftern besteuert wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.5.1, Rz 223).

#### **Zu Abs. 5:**

Abs. 5 soll klarstellen, dass die Bestimmungen der Abs. 2 bis 4 auf jede Eigenkapitalbeteiligung an der transparenten Gesellschaft im Einklang mit den jeweils geltenden nationalen Steuervorschriften gesondert aus der Sicht jedes gruppenzugehörigen Gesellschafters anzuwenden sind. Eine transparente Einheit soll daher in Bezug auf gruppenzugehörige Gesellschafter, die sie als volltransparent behandeln, als volltransparente Einheit behandelt werden, in Bezug auf andere gruppenzugehörige Gesellschafter, die sie

nicht als steuerlich transparent behandeln, als umgekehrt hybride Einheit (vgl. OECD-Kommentar, Art. 3.5.2, Rz 225).

#### **Zu Abschnitt 4:**

##### **Zu § 37 (Erfasste Steuern):**

§ 37 definiert den Begriff der erfassten Steuern. Mit der Bestimmung wird Art. 20 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 4.2. der GloBE-Mustervorschriften basiert.

Ob eine Steuer eine erfasste Steuer ist, hängt von den zugrundeliegenden Eigenschaften der Steuer ab. Die Bezeichnung einer Steuer oder deren Erhebungsweise ist dafür ebenso irrelevant wie die Frage, ob eine Steuer unmittelbar aufgrund eines Körperschaftsteuergesetzes oder eines anderen Gesetzes zu entrichten ist. Ebenso ist der Zeitpunkt der Erhebung für die Frage der Einordnung als „erfasste Steuer“ irrelevant (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2. Rz 23).

Im Anwendungsbereich dieser Bestimmung sind Steuern Pflichtzahlungen an den Staat ohne Gegenleistungen. Steuern sind insofern ohne Gegenleistung, als etwaige staatliche Leistungen an die Steuerzahler nicht im Verhältnis zu deren Zahlungen stehen. Daher werden Gebühren und Zahlungen für Vorrechte, Dienstleistungen, Liegenschaften oder andere staatliche Leistungen nicht als Steuern eingestuft. Auch Geldbußen und Geldstrafen zählen nicht zu den Steuern, ebenso wenig Zinsen oder ähnliche Abgaben im Zusammenhang mit Steuerverbindlichkeiten, die nicht fristgerecht entrichtet wurden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 24).

##### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 zählt vier Arten von Steuern auf, die unter die Definition der erfassten Steuern fallen.

Erfasste Steuern sind gemäß Abs. 1 Z 1 Steuern, die im Abschluss einer Geschäftseinheit in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne oder auf ihren Anteil an den Erträgen oder Gewinnen einer Geschäftseinheit, an der sie eine Eigenkapitalbeteiligung gemäß § 2 Z 23 hält, ausgewiesen sind. Unter die Definition fallen neben Steuern, die zum Zeitpunkt der Erzielung eines Ertrags auf diesen Ertrag erhoben werden, auch Steuern, die auf spätere Gewinnausschüttungen erhoben werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 26).

Auch Steuern auf den Anteil einer Geschäftseinheit an nicht ausgeschütteten Gewinnen einer volltransparenten Gesellschaft oder einer beherrschten Gesellschaft (CFC) aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung sowie Steuern auf Ausschüttungen einer anderen Geschäftseinheit gelten als erfasste Steuern (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 26).

Eine auf die Bruttoeinnahmen oder -erlöse ohne jegliche Abzüge erhobene Steuer (d. h. eine Steuer auf den Umsatz) ist nicht als Ertragsteuer zu betrachten. Die Definition der erfassten Steuern umfasst daher keine Steuer auf einen Bruttobetrag, es sei denn, eine solche Steuer wird anstelle einer Ertragsteuer gemäß Abs. 1 Z 3 erhoben (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 27).

Abs. 1 Z 2 bezieht sich auf alle Steuern, die im Rahmen eines anerkannten Ausschüttungssteuersystems gemäß § 2 Z 42 erhoben werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 30).

Abs. 1 Z 3 bezieht sich auf Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben werden. Eine allgemein geltende Körperschaftsteuer kann eine Steuer sein, die allen in einem Steuerhoheitsgebiet ansässigen Unternehmen oder in einem Steuerhoheitsgebiet ansässigen Unternehmensteilen multinationaler Unternehmensgruppen auferlegt wird. Hierzu kann auch eine Ertragsteuer zählen, die sowohl Unternehmen als auch natürlichen Personen auferlegt wird. Unter Abs. 1 Z 3 fallen Steuern, die nicht als Steuern vom Einkommen oder Ertrag im Sinne von Abs. 1 Z 1 anzusehen sind, aber diesen vergleichbar sind („Vergleichbarkeitstest“) bzw. als Ersatz für eine solche Steuer fungieren. Darunter fallen unter anderem Quellensteuern auf Zinsen, Mieten und Lizenzgebühren sowie sonstige Steuern auf andere Kategorien von Bruttozahlungen wie Versicherungsprämien, sofern die betreffenden Steuern als Ersatz für eine allgemein geltende Ertragsteuer erhoben werden. Ebenfalls unter Z 3 fallen Steuern, die auf einer alternativen Bemessungsgrundlage (d. h. einer anderen Grundlage als dem Nettoertrag) erhoben werden, beispielsweise Steuern, die auf der Zahl der produzierten Einheiten oder der Gewerbefläche beruhen, und die nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets als Ersatz für eine allgemein geltende Körperschaftsteuer dienen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 32). Eine Steuer fällt nur insoweit unter Z 3, als sie auf eine allgemein geltende Ertragsteuer angerechnet werden kann. Dies kann z. B. bei einer auf lokaler Ebene erhobenen Ertragsteuer, die auf eine auf Bundesebene geltende Ertragsteuer angerechnet werden kann, der Fall sein. Eine auf einer anderen Bemessungsgrundlage beruhende Steuer, die zusätzlich zu einer allgemein geltenden Ertragsteuer und

nicht als Ersatz für diese erhoben wird, erfüllt das Ertragsteuerersatzkriterium hingegen nicht (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 32).

Abs. 1 Z 4 definiert Steuern auf das Eigenkapital (Nennkapital und Kapitalrücklagen sowie Gewinnrücklagen) und Steuern mit mehreren Bemessungsbestandteilen, die sowohl auf Ertrags- als auch auf Eigenkapitalbestandteile erhoben werden, als erfasste Steuern. Darunter fallen auch Mindestbesteuerungskomponenten auf das gezeichnete Kapital (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 33). Steuern können sowohl einen ertragsbezogenen als auch einen nicht ertragsbezogenen Bestandteil umfassen. Sofern es sich hauptsächlich um eine Besteuerung des Ertrags einer Einheit handelt und es einen hohen administrativen Aufwand darstellen würde, diese in ertragsbezogene und nicht ertragsbezogene Bestandteile aufzugliedern, sollen diese Steuern in voller Höhe als erfasste Steuern gelten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 33).

Nicht unter die Definition der erfassten Steuern fallen in der Regel die folgenden Steuerarten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 36):

- a. Verbrauchsteuern, z. B. Verkauf- oder Mehrwertsteuern.
- b. Steuern auf bestimmte Waren und sonstige Vorleistungen.
- c. Steuern auf digitale Dienstleistungen.
- d. Stempelgebühren, Wertsteuern und andere Abgaben, die im Zusammenhang mit einem bestimmten Geschäftsvorfall anfallen.
- e. Lohnsummensteuern und andere beschäftigungsbezogene Abgaben sowie Sozialversicherungsbeiträge.
- f. Vermögensteuern, die aufgrund des Eigentums an bestimmten Vermögensposten oder -kategorien erhoben werden.

#### **Zu § 37 Abs. 2:**

Gemäß Abs. 2 Z 1 soll eine anerkannte PES, SES oder NES, die in Umsetzung der Richtlinie bzw. aufgrund der GloBE-Mustervorschriften erhoben wird, von der Definition der erfassten Steuern ausgenommen sein. Die erfassten Steuern sind nämlich ein wesentliches Element, um eine zu erhebende Ergänzungssteuer zu bestimmen. Die Einbeziehung der Ergänzungssteuern in die erfassten Steuern würde in dem Geschäftsjahr, in dem die Ergänzungssteuer anfällt, daher zu einer zirkulären Berechnung führen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 38).

Gemäß Abs. 2 Z 2 sollen nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern (§ 2 Z 37) von der Definition der erfassten Steuern ausgenommen sein. Da Unternehmensgruppen entscheiden können, wann diese Steuern erstattet werden, ähneln sie einem Guthaben sodass es sachgerecht ist, diese bei der Berechnung des Effektivsteuersatzes nicht zu berücksichtigen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 39).

Gemäß Abs. 2 Z 3 soll der Steueraufwand, der einem Versicherungsunternehmen in Bezug auf an die Versicherungsnehmer ausgezahlte Renditen entsteht, von der Definition der erfassten Steuern ausgenommen sein. Gemäß § 32 Abs. 1 sind Beträge, die ein Versicherungsunternehmen ihren Versicherungsnehmern zur Begleichung von Steuern in Rechnung gestellt hat, welche das Versicherungsunternehmen für an die Versicherungsnehmer ausgezahlte Renditen entrichtet hat, von der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts auszunehmen. An die Versicherungsnehmer ausgezahlte Renditen werden nach den Rechnungslegungsstandards als Erträge eines Versicherungsunternehmens behandelt; das Versicherungsunternehmen eliminiert diese Erträge faktisch durch eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber dem Versicherungsnehmer. Diese Verbindlichkeit wird in der Regel um den Betrag der Steuern gekürzt, den das Versicherungsunternehmen in Bezug auf die betreffenden Erträge entrichtet hat, sodass dem Versicherungsunternehmen die entrichteten Steuern effektiv von dem Versicherungsnehmer erstattet werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.2.1, Rz 40). Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Steuer aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung nicht vom Versicherungsunternehmen, sondern vom Versicherungsnehmer zu tragen ist.

#### **Zu § 38 (Angepasste erfasste Steuern):**

§ 38 soll in Abs. 1 Z 1 bis 3 jene Posten definieren, um die die im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag für das Geschäftsjahr berücksichtigten laufenden Steuern – soweit es sich dabei um erfasste Steuern im Sinne des § 37 handelt – für Zwecke der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern zu adaptieren sind. Die Regelung soll Art. 20 der Richtlinie umsetzen, die wiederum auf Art. 4.1.1. der GloBE-Mustervorschriften basiert.



Steuern, bei denen es sich nicht um erfasste Steuern im Sinne des § 37 handelt (zB Verbrauchssteuern), sind bereits dem Grunde nach Maßgabe von § 37 von der Ermittlung des Effektivsteuersatzes ausgenommen, sodass es einer nachgelagerten Anpassung gemäß § 38 gar nicht erst bedarf (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.1., Rz 4).

Ausgangspunkt für Zwecke des § 38 sollen die im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag berücksichtigten laufenden Steuern sein. Ausgehend davon soll die Regelung eine Art „Überleitungsbestimmung“ von den nach den Vorschriften der Rechnungslegung ausgewiesenen laufenden Steuern durch abschließend definierte Anpassungen (Hinzurechnungen oder Verminderungen) vorsehen.

Nach Z 1 sollen die im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag berücksichtigten laufenden Steuern zunächst um den saldierten Betrag der in § 39 erfassten Hinzurechnungspositionen (vgl. dazu näher die diesbezüglichen Erläuterungen) zu erhöhen und um den saldierten Betrag der in § 40 (vgl. dazu näher die diesbezüglichen Erläuterungen) erfassten Kürzungspositionen zu vermindern sein.

Z 2 soll eine Erhöhung oder Verminderung um den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern im Sinne des § 42 (vgl. dazu näher die diesbezüglichen Erläuterungen) vorsehen.

Nach Z 3 soll schließlich eine Erhöhung oder Verminderung um nicht im Aufwand für tatsächliche oder latente Steuern enthaltene, aber im Eigenkapital oder sonstigen Ergebnis berücksichtigte Zu- oder Abnahmen der erfassten Steuern im Sinne des § 37 erfolgen. Die Anpassung setzt jedoch voraus, dass die Zu- oder Abnahmen der erfassten Steuern im Zusammenhang mit Beträgen stehen, die auch im Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust enthalten und nach den Regelungen des Steuerhoheitsgebietes, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, der Besteuerung unterliegen. Die Regelung soll gewährleisten, dass erfasste Steuern, die in Bezug auf in die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts einbezogene Beträge anfallen, auch dann berücksichtigt werden, wenn sie nicht im laufenden oder latenten Steueraufwand erfasst und in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.1., Rz 4 lit. c).

§ 38 Abs. 2 soll eine Mehrfachberücksichtigung von Erhöhungs- oder Verminderungsbeträgen bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern nach Maßgabe von Abs. 1 Z 1 bis 3 ausschließen und vorsehen, dass diese auch bei Subsumierung unter mehrere Tatbestände lediglich einmal (erhöhend oder vermindern) zu berücksichtigen sind (Einmalberücksichtigung).

#### **Zu § 39 (Hinzurechnungen):**

§ 39 soll jene Posten definieren, die den im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag für das Geschäftsjahr berücksichtigten laufenden erfassten Steuern im Sinne des § 37 für Zwecke der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern hinzuzurechnen (Hinzurechnungen) sind. Die Regelung soll Art. 21 Abs. 2 der Richtlinie umsetzen, der wiederum auf Art. 4.1.2. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Die vorzunehmenden Hinzurechnungen sollen gewährleisten, dass alle erfassten Steuern sachgerecht erfasst und der Geschäftseinheit zugerechnet werden. Die Notwendigkeit von Hinzurechnungen ergibt sich, weil die Bandbreite der nach den Rechnungslegungsgrundsätzen im Jahresabschluss unter den Ertragsteuern berücksichtigten Positionen enger gefasst ist als die Definition der erfassten Steuern für Zwecke der Mindestbesteuerung (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.1., Rz 5). Vor diesem Hintergrund ist es denkbar, dass ein Teil der erfassten Steuern im Sinne des § 37 im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit nicht als Ertragsteueraufwand ausgewiesen wird. Daher definiert § 39 Z 1 bis 4 jene Positionen, um die die laufenden erfassten Steuern zu erhöhen sind.

Z 1 soll zunächst Konstellationen Rechnung tragen, in denen erfasste Steuern im Jahresabschluss nicht als Steuern vom Einkommen oder Ertrag, sondern als anderweitiger Aufwand erfasst wurden. Aus Gründen der Einheitlichkeit sollen auch derartige Steuern für Zwecke der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern berücksichtigt werden. Z 1 soll daher anordnen, dass erfasste Steuern, die im Jahresabschluss nicht als Ertragsteueraufwand, sondern als Aufwendungen im Ergebnis vor Steuern berücksichtigt wurden, den erfassten Steuern hinzugerechnet werden müssen. Korrespondierend zur Erhöhung der im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag berücksichtigten laufenden erfassten Steuern erfolgt auch für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuergewinns und -verlustes gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 eine Erhöhung um Positionen nach § 39 Z 1.

Nach Z 2 sollen die erfassten Steuern weiters um (vorgetragene) latente Steueransprüche erhöht werden, die anlässlich der Inanspruchnahme des Mindeststeuer-Verlustwahlrechts gemäß § 43 Abs. 2 verwendet wurden (vgl. dazu die diesbezüglichen Erläuterungen).

Nach Z 3 sollen die erfassten Steuern um jene erfassten Steuern erhöht werden, die im Geschäftsjahr in Zusammenhang mit ungewissen Steuerposten entrichtet wurden. Eine Erhöhung nach Z 3 hat jedoch nur insoweit zu erfolgen, als die betreffenden Beträge in einem vorangegangenen Geschäftsjahr auch

vermindernd berücksichtigt wurden, dh eine korrespondierende Kürzung der erfassten Steuern nach Maßgabe von § 40 Z 4 erfolgt ist (vgl. dazu die diesbezüglichen Erläuterungen). Etwaige Säumniszuschläge oder Zinsaufwendungen, die im Zusammenhang mit solchen ungewissen Steuerposten zu entrichten sind oder entrichtet wurden, sollen jedoch nicht in die Hinzurechnung nach Z 3 einfließen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.1, Rz 5 lit. c). Maßgeblich für eine Hinzurechnung gemäß Z 3 ist, dass die Steuern entrichtet (= gezahlt) wurden. Ein für ungewisse Steuerposten entstandener Steueraufwand soll die erfassten Steuern nicht erhöhen, weil ungewiss ist, ob und wann der Betrag entrichtet wird. Eine für ungewisse Steuerposten aufwandswirksam gebildete Rückstellung fällt daher (noch) nicht in den Anwendungsbereich der Z 3 (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.2, Rz 5 lit. c).

Schließlich sollen die erfassten Steuern nach Z 4 um anerkannte (teilweise) auszahlbare Steuergutschriften im Sinne des § 2 Z 38 (dh im Wesentlichen auszahlbar innerhalb von vier Jahren, vgl. zur diesbezüglichen Definition näher die dazugehörigen Erläuterungen) erhöht werden, die den laufenden Steueraufwand vermindert haben. Diese Hinzurechnung ist jedoch nicht relevant, wenn eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift – wie etwa die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 – unternehmensrechtlich nicht als Verminderung der erfassten Steuern verbucht wird.

#### **Zu § 40 (Kürzungen):**

§ 40 soll in den Z 1 bis 5 jene Posten definieren, um die die im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag für das Geschäftsjahr berücksichtigten laufenden erfassten Steuern im Sinne des § 37 für Zwecke der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern zu kürzen sind (Kürzungen). Die Regelung soll Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie umsetzen, der wiederum auf Art. 4.1.3. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Die vorzunehmenden Kürzungen sollen gewährleisten, dass in die Berechnung des Effektivsteuersatzes für die jeweilige Geschäftseinheit nur jene Steuern eingehen, die insbesondere im Zusammenhang mit im Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust enthaltenen Erträgen anfallen und die voraussichtlich binnen 3 Jahren entrichtet werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.3, Rz 6).

Die Kürzung nach Z 1 soll die Berücksichtigung erfasster Steuern in Bezug auf jene Erträge ausschließen, die von der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinnes oder –Verlustes einer Geschäftseinheit ausgenommen werden. Dadurch wird gewährleistet, dass bei der Berechnung des Effektivsteuersatzes im Zähler (angepasste erfasste Steuern) nur jene erfassten Steuern angesetzt werden können, die auch mit im Nenner (Mindeststeuer-Gewinn) angesetzten Erträgen stehen. Werden daher beispielsweise nach nationalem Steuerrecht Steuern auf Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung erhoben, die jedoch als ausgenommene Gewinne aus Eigenkapitalbeteiligungen (§ 18 Abs. 2) nicht im Mindeststeuer-Gewinn enthalten sind, hat eine Kürzung der laufenden erfassten Steuern um diese Steuern gemäß Z 1 zu erfolgen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.3, Rz 7); es sei denn, es wird das Wahlrecht zur Einbeziehung dieser Gewinne in den Mindeststeuer-Gewinn ausgeübt (§ 18 Abs. 4).

Wird ein Ertragsposten bei der Mindeststeuer-Gewinnermittlung zur Gänze ausgenommen, ist auch der korrespondierende Steueraufwand zur Gänze (d.h. ohne Berücksichtigung damit zusammenhängender Aufwendungen) nach Z 1 zu kürzen; wird ein Ertragsposten lediglich teilweise ausgenommen, ist auch die Kürzung des Steueraufwandes nach Z 1 nur insoweit, also hinsichtlich des ausgenommenen Teils vorzunehmen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.3, Rz 6).

Zu beachten ist, dass erfasste Steuern, die bei einer Geschäftseinheit als Kürzungsposten gemäß Z 1 erfasst werden, in manchen Fällen nicht gänzlich bei der Ermittlung der erfassten Steuern ausgeschieden werden. So kürzen etwa erfasste Steuern, die auf Dividenden einer anderen Geschäftseinheit zu zahlen sind, zwar nach Z 1 die erfassten Steuern der empfangenden Geschäftseinheit; diese erfassten Steuern werden jedoch nach § 44 Abs. 1 Z 5 der ausschüttenden Geschäftseinheit zugerechnet und unter deren angepassten erfassten Steuern berücksichtigt (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 44).

Z 2 soll eine Kürzung der erfassten Steuern um nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschriften vorsehen (vgl. zu diesem Begriff die Erläuterungen zu § 2 Z 39), soweit diese für Rechnungslegungszwecke nicht bereits den laufenden Steueraufwand vermindert haben. Diese Kürzung ist deshalb notwendig, weil korrespondierend dazu nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschriften gemäß § 27 Abs. 2 auch nicht als Ertrag im Mindeststeuer-Gewinn berücksichtigt werden (siehe dazu auch die Erläuterungen zu § 27 Abs. 2).

Z 3 soll gewährleisten, dass die laufenden erfassten Steuern um erstattete oder gutgeschriebene erfasste Steuern gekürzt werden, sofern die Gutschrift oder Erstattung im Jahresabschluss nicht bereits als Minderung des laufenden Steueraufwands behandelt wurde. Der Steueraufwand einer Geschäftseinheit soll nach Z 3 auch dann gekürzt werden, wenn die Erstattung oder Gutschrift einer anderen Geschäftseinheit gewährt wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.3, Rz 15). Die Kürzung nach Z 3 soll jedoch nicht für anerkannte auszahlbare Steuergutschriften gelten, weil diese gemäß § 27 Abs. 1 auch als Ertrag im Mindeststeuer-Gewinn berücksichtigt werden (siehe dazu auch die Erläuterungen zu § 27

Abs. 2). Z 3 soll nicht zur Anwendung kommen, wenn es sich bei der Erstattung oder Gutschrift um eine Verminderung der erfassten Steuern für ein vorangegangenes Geschäftsjahr gemäß § 45 Abs. 2 handelt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.3, Rz 14).

Nach Z 4 soll der laufende Steueraufwand für ungewisse Steuerposten als Kürzungsposten erfasst werden. Als ungewisser Steuerposten soll ein rückgestellter Steueraufwand gelten, bei dem ungewiss ist, ob dieser in der Zukunft tatsächlich zu entrichten ist. Dies kann etwa Fälle betreffen, in denen nach einem Rechnungslegungsstandard ein Steueraufwand rückgestellt wird, obwohl das Unternehmen einer Steuererklärung die Ansicht zugrunde legt, dass dieser Steueraufwand nicht anfallen wird und mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon ausgeht, dass diese Sichtweise einer späteren Prüfung durch die Abgabenbehörde standhält (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.3, Rz 16). Diesfalls soll der rückgestellte Steueraufwand zunächst nicht in den angepassten erfassten Steuern berücksichtigt werden. Ist jedoch in späteren Jahren entgegen der ursprünglichen Einschätzung des Unternehmens der rückgestellte Steuerbetrag tatsächlich zu entrichten, soll gemäß § 39 Z 3 eine spätere Zurechnung dieses Betrages zu den laufenden erfassten Steuern erfolgen (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 39 Z 3).

Z 5 soll eine Kürzung des laufenden Steueraufwands um jene Beträge vorsehen, die voraussichtlich nicht binnen 3 Jahren nach Ende des Geschäftsjahres entrichtet werden. Mit dieser Regelung soll die Berücksichtigung eines Steueraufwands ausgeschlossen werden, von dem die Geschäftseinheit nicht erwartet, dass sie diesen innerhalb der Dreijahresfrist entrichtet (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.3, Rz 17). Diese Kürzung soll nur für den laufenden Steueraufwand gelten; nicht hingegen für nachträgliche Anpassungen des Steueraufwandes nach Einreichung des Mindeststeuerberichts, die unter § 45 fallen (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 45).

#### **Zu § 41 (Zusätzlicher Ergänzungsteuerbetrag bei fehlendem Mindeststeuer-Nettogewinn):**

Grundsätzlich soll nach der Systematik des Mindestbesteuerungsgesetzes ein Ergänzungsteuerbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet gemäß § 47 nur dann anfallen, wenn auch ein Mindeststeuer-Nettogewinn in diesem Steuerhoheitsgebiet vorliegt (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 47). Die in § 41 vorgesehene Sondervorschrift soll jedoch abweichend davon unter bestimmten Voraussetzungen einen zusätzlichen Ergänzungsteuerbetrag auch bei einem fehlenden Mindeststeuer-Nettogewinn vorsehen. Mit dieser Regelung soll Art. 21.5 der Richtlinie umgesetzt werden, der wiederum auf Art. 4.1.5 der GloBE-Mustervorschriften basiert.

Zur Vermeidung eines zusätzlichen Ergänzungsteuerbetrages in einem „Verlustjahr“ soll jedoch in Umsetzung von Punkt 2.7. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften ein Wahlrecht geschaffen werden, nach dem dieser Betrag in Folgejahre vorgetragen werden kann (sog. „*excess negative tax expense carry-forward*“).

#### **Zu Abs. 1 bis 3:**

Abs. 1 soll die Erfassung eines zusätzlichen Ergänzungsteuerbetrags bei fehlendem Mindeststeuer-Nettogewinn in einem Steuerhoheitsgebiet für ein Geschäftsjahr regeln. Voraussetzung hierfür soll sein, dass der Betrag der angepassten erfassten Steuern negativ und zusätzlich auch niedriger ist als der Betrag der voraussichtlichen angepassten erfassten Steuern (Abs. 3). In diesem Fall ist die Differenz zwischen den negativen angepassten erfassten Steuern und den voraussichtlichen angepassten erfassten Steuern als zusätzlicher Ergänzungsbetrag für dieses Steuerhoheitsgebiet iVm § 47 Abs. 4 zu erfassen.

Der Betrag der voraussichtlichen angepassten erfassten Steuern ist dabei gemäß Abs. 3 durch Multiplikation des Mindeststeuer-Nettoverlusts für ein Steuerhoheitsgebiet mit dem Mindeststeuersatz zu ermitteln. Eine Differenz zwischen dem nach nationalem Steuerrecht ermittelten und dem voraussichtlichen angepassten erfassten negativen Steuerbetrag für Zwecke der Mindestbesteuerung kann sich etwa dann ergeben, wenn nach nationalem Steuerrecht fiktive Aufwendungen (zB fiktive Zinsen, „Superabschreibungen“ von mehr als 100% der Anschaffungskosten) zu einem höherem Verlust als dem für Rechnungslegungszwecke ermittelten wirtschaftlichen Verlust führen und diese sich im Laufe der Zeit nicht ausgleichen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.5, Rz 19).

*Beispiel* (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.1.3, Rz 21):

*Für ein Steuerhoheitsgebiet beträgt der Mindeststeuer-Nettoverlust 100 vor, der steuerliche Verlust nach nationalem Steuerrecht jedoch aufgrund einer fiktiven steuerlichen Abschreibung 150. Es handelt sich hierbei um eine permanente Differenz zwischen der nationalen steuerlichen Bemessungsgrundlage und der Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage.*

*Der angepasste latente Steueranspruch gemäß § 42 beträgt 22,5 (15% x 150) und ist damit höher als der voraussichtliche erfasste latente Steueranspruch für Zwecke des Mindeststeuergesetzes iHv 15 (15% x*

100). Der Differenzbetrag iHv 7,5 (15% x 50) ist als zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag gemäß § 41 Abs. 1 iVm § 47 Abs. 4 zu erfassen.

Die Zuordnung des sich aus Abs. 1 ergebenden zusätzlichen Ergänzungssteuerbetrages für ein Steuerhoheitsgebiet zu den im einzelnen Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten soll sich gemäß Abs. 2 nach Maßgabe von § 49 Abs. 3 bestimmen (vgl. dazu die diesbezüglichen Erläuterungen).

#### **Zu Abs. 4:**

Das Anfallen eines zusätzlichen Ergänzungssteuerbetrags nach Abs. 1 kann wahlweise vermieden werden, indem der Differenzbetrag gemäß Abs. 4 vorgetragen wird (sog. „*excess negative tax expense carry-forward*“; vgl. Punkt 2.7. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften). Dieser Antrag ist von der berichtspflichtigen Geschäftseinheit nach Maßgabe von § 78 Abs. 2 auszuüben und gilt für ein Jahr.

Wird ein solcher Antrag gestellt, gilt Folgendes:

1. Im Jahr, in dem ein Mindeststeuer-Nettoverlust für ein Steuerhoheitsgebiet ermittelt wurde, wird der Differenzbetrag zwischen den negativen angepassten erfassten Steuern und den voraussichtlichen angepassten erfassten Steuern des Geschäftsjahres wiederum hinzugerechnet und kein zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag erfasst.
2. Sobald in einem folgenden Geschäftsjahr ein Mindeststeuer-Nettogewinn vorliegt, kürzt der vorgetragene Differenzbetrag zwingend die erfassten Steuern des Folgejahres; die erfassten Steuern können aber höchstens bis auf null gekürzt werden.
3. Verbleibt nach Anwendung von Z 2 noch ein vorgetragener Differenzbetrag, ist dieser wiederum in folgende Geschäftsjahre vorzutragen.

#### **Zu Abs. 5:**

Abs. 5 soll die sinngemäße Anwendung der Vortragsregelung gemäß Abs. 4 auch in jenen Fällen – allerdings verpflichtend – vorsehen, in denen in einem Steuerhoheitsgebiet ein Mindeststeuer-Nettogewinn vorliegt, jedoch der Betrag der angepassten erfassten Steuern dieses Steuerhoheitsgebietes negativ ist. Mit dieser Regelung soll ein weiterer Aspekt von Punkt 2.7. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden. Hintergrund dieser Regelung ist, dass der Ergänzungssteuersatz bei einem Mindeststeuer-Gewinn bei gleichzeitig negativen angepassten erfassten Steuern höher wäre als der Mindeststeuersatz; beispielsweise würde bei einem Effektivsteuersatz von – 4% der Ergänzungssteuersatz 19% (= 15% – [- 4%]) betragen (vgl. Pkt. 2.7. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften, Rz 15).

Abs. 5 bewirkt zunächst, dass bei der Ermittlung des Ergänzungssteuerbetrages für ein solches Geschäftsjahr der Mindeststeuer-Nettogewinn (abzüglich Substanzfreibetrag) lediglich einem Ergänzungssteuersatz von maximal 15% unterliegt. Allerdings kürzt der vorgetragene negative Betrag in Folgejahren die angepassten erfassten Steuern, weshalb aufgrund der Anwendung von Abs. 5 der Ergänzungssteuerbetrag auf die permanente Differenz zwischen der Bemessungsgrundlage nach nationalem Steuerrecht und der Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage nicht vermieden werden kann (vgl. Pkt. 2.7. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften, Rz 15).

#### **Zu Abs. 6:**

Abs. 6 soll die Anwendung von Abs. 4 und Abs. 5 ausschließen, soweit der Differenzbetrag nach Abs. 4 oder negative Betrag nach Abs. 5 aufgrund eines steuerlichen Verlustrücktrages nach Maßgabe des § 45 Abs. 2 entsteht (vgl. dazu die diesbezüglichen Erläuterungen). Bei einem steuerlichen Verlustrücktrag kann daher der Vortragsmechanismus nicht in Anspruch genommen werden.

#### **Zu § 42 (Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern):**

§ 42 soll die Ermittlung des Gesamtbetrages der angepassten latenten Steuern regeln. Mit dieser Bestimmung wird Art. 22 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 4.4 der GloBE-Mustervorschriften basiert. Der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern wird über § 38 Abs. 1 Z 2 in den angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit mitberücksichtigt (vgl. dazu die diesbezüglichen Erläuterungen). Daher werden in die Ermittlung des Effektivsteuersatzes für ein Steuerhoheitsgebiet gemäß § 46 nicht nur laufende, sondern auch latente Steuern miteinbezogen. Damit soll verhindert werden, dass bloße temporäre Differenzen zwischen der unternehmensrechtlichen und der steuerrechtlichen



Gewinnermittlung zu einer Verzerrung bei der Ermittlung des Effektivsteuersatzes führen; bloße zeitliche Abweichungen zwischen Rechnungslegung und Steuerrecht sollen daher grundsätzlich nicht zur Erhebung einer Mindeststeuer führen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4, Rz 67).

*Beispiel (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4, Rz 67):*

*A Co unterliegt in Steuerhoheitsgebiet A einem Steuersatz in Höhe von 15 Prozent. A Co erwirbt in XI um 100 eine Maschine, die unternehmensrechtlich über fünf Jahre abzuschreiben ist. Steuerhoheitsgebiet A sieht für steuerliche Zwecke die Möglichkeit einer Sofortabschreibung der Maschine vor. Der unternehmens- und steuerrechtliche Gewinn der A Co vor der Abschreibung der Maschine beträgt jeweils 100.*

*Der Gewinn der A Co nach Abschreibung beträgt nach nationalem Steuerrecht in XI 0, sodass für XI keine laufenden Steuern anfallen. Für unternehmensrechtliche und für Mindeststeuer-Zwecke beträgt der Gewinn hingegen 80. Für die temporären Differenzen zwischen Unternehmens- und Steuerrecht in Höhe von 80 für XI grenzt A Co eine passive latente Steuer in Höhe von 12 (= 80 x 15%) für dieses Geschäftsjahr ab. Die passiven latenten Steuern von 12 sind in den angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigen; daher ist isoliert betrachtet für den Mindeststeuer-Gewinn der A Co in XI iHv 80 für Mindeststeuer-Zwecke ein Effektivsteuersatz von 15% gegeben.*

Die Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern sind die im unternehmensrechtlichen Abschluss der Geschäftseinheit abgegrenzten latenten Steuern. Allerdings sind bestimmte Anpassungen vorgesehen, wie insbesondere die Anpassung der abgegrenzten latenten Steuern auf den Mindeststeuersatz (Abs. 1) sowie die Nachversteuerung bestimmter latenter Steuerschulden, die nicht innerhalb von 5 Jahren entrichtet werden (Abs. 6).

#### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 soll die rechnerische Vorgangsweise bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der angepassten latenten Steuern einer Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr regeln. Die Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern sollen die im Abschluss der Geschäftseinheit gemäß § 14 im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag enthaltenen abgegrenzten latenten Steuern sein. Damit soll der Saldo sämtlicher latenter Steuererträge und Steueraufwendungen einer Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr gemeint sein; folglich kann entweder ein positiver Saldo (latente Steuerschuld) oder ein negativer Saldo (latenter Steueranspruch) vorliegen.

Für Zwecke der Ermittlung des Gesamtbetrages der angepassten latenten Steuern ist der im Abschluss abgegrenzte Saldobetrag der latenten Steuern gemäß Satz 1 wie folgt zu adaptieren:

Beträge ausgenommener Posten gemäß Abs. 2 sollen nicht im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern enthalten sein, weshalb die unternehmensrechtliche Ausgangsgröße um diese zu bereinigen ist.

Die unternehmensrechtliche Ausgangsgröße ist um Beträge gemäß Abs. 3 zu erhöhen. Dies betrifft nicht zulässige Abgrenzungen (Abs. 8), nicht beanspruchte Abgrenzungen (Abs. 9) sowie nachversteuerte latente Steuerschulden, die im laufenden Jahr beglichen werden (Abs. 6).

Die abgegrenzten latenten Steuern sind um Beträge gemäß Abs. 4 zu vermindern. Dies soll latente Steueransprüche für steuerliche Verlustvorträge betreffen, sofern diese im laufenden Geschäftsjahr angesetzt worden wären, jedoch die unternehmensrechtlichen Ansatzkriterien im Geschäftsjahr der Verlustentstehung nicht erfüllt waren.

Der nach diesen Anpassungen ermittelte Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern soll schließlich gemäß Abs. 1 zweiter Satz auf den 15-prozentigen Mindeststeuersatz (§ 2 Z 15) umgerechnet werden, wenn der für Zwecke der Berechnung der abgegrenzten latenten Steuern herangezogene nominale Steuersatz im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet über dem Mindeststeuersatz liegt. In diesem Fall ist der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern daher nur mit dem niedrigeren umgerechneten Betrag für Zwecke der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern anzusetzen. Für Steuerhoheitsgebiete mit einem nominalen Steuersatz unterhalb des Mindeststeuersatzes soll hingegen vorbehaltlich Abs. 5 keine Anpassung erfolgen.

#### **Zu Abs. 2, 8 und 9:**

Abs. 2 sieht vor, dass die angepassten latenten Steuern die Beträge der in den Z 1 bis 5 definierten Posten nicht umfassen dürfen (ausgenommene Posten); die abgegrenzten latenten Steuern sind dementsprechend nach Abs. 1 um latente Steuern iZm diesen Posten zu bereinigen. Daher sind in den abgegrenzten latenten Steuern enthaltene latente Steueraufwendungen iZm diesen ausgenommenen Posten von der unternehmensrechtlichen Ausgangsgröße wiederum abzuziehen; darin enthaltene latente Steuererträge iZm ausgenommenen Posten sind hingegen wiederum der unternehmensrechtlichen Ausgangsgröße hinzuzurechnen.

Ausgenommen sind nach Z 1 zunächst latente Steuern betreffend Posten, die von der Berechnung der Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste nach dem 3. Abschnitt des Mindestbesteuerungsgesetzes ausgenommen werden. Dadurch wird – ähnlich der Kürzung laufender Steuern gemäß § 40 Z 1 iZm ausgenommenen Erträgen – sichergestellt, dass latente Steuern nicht in den Zähler (angepasste erfasste Steuern) bei der Berechnung des Effektivsteuersatzes einfließen, wenn die damit im Zusammenhang stehenden Posten (zB ausgenommene Eigenkapitalgewinne und -verluste gemäß § 18) auch nicht im Nenner (Mindeststeuer-Nettogewinn) enthalten sind.

Nach Z 2 liegt ein ausgenommener latenter Steueraufwand in Bezug auf nicht zulässige Abgrenzungen (Abs. 8) oder nicht beanspruchte Abgrenzungen (Abs. 9) vor. Hintergrund für den Ausschluss solcher Beträge vom Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern bis zu ihrem tatsächlichen Anfallen (Abs. 3; siehe dazu die diesbezüglichen Erläuterungen) ist die Unsicherheit, ob oder wann diese Beträge tatsächlich entrichtet werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.1, Rz 75).

Abs. 8 soll die nicht zulässige Abgrenzung definieren. Darunter sollen jede Veränderung des latenten Steueraufwands im Abschluss einer Geschäftseinheit in Bezug auf einen ungewissen Steuerposten (Z 1) oder Ausschüttungen einer Geschäftseinheit (Z 2) fallen. Der Begriff „ungewisser Steuerposten“ (Z 1) wird auch in § 39 Z 3 und § 40 Z 4 verwendet, weshalb hinsichtlich des Begriffsverständnisses auf die diesbezüglichen Erläuterungen zu diesen beiden Bestimmungen verwiesen wird. Als latente Steuern auf Ausschüttungen kommen Quellensteuern oder Ertragsteuern auf empfangene Dividenden in Betracht, wenn diese beispielsweise nach einem Rechnungslegungsstandard schon abgegrenzt wurden, obwohl die Ausschüttung tatsächlich noch nicht erfolgt ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.1, Rz 111).

Die nicht beanspruchte Abgrenzung gemäß der Definition in Abs. 9 betrifft eine latente Steuerschuld, die nach Maßgabe von Abs. 6 nachzuversteuern ist, sofern sie nicht binnen der fünf folgenden Geschäftsjahre aufgelöst oder beglichen wird. Wird diese nachzuversteuernde latente Steuerschuld voraussichtlich nicht innerhalb dieses Fünfjahreszeitraumes beglichen und wird auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit diese latente Steuerschuld für das betreffende Geschäftsjahr erst gar nicht im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern aufgenommen, liegt eine nicht beanspruchte Abgrenzung vor.

Nach Z 3 gelten auch Auswirkungen einer Wertberichtigung oder Ansatzanpassung im Abschluss einer Geschäftseinheit in Bezug auf einen latenten Steueranspruch als ausgenommene Posten. Diese Regelung steht – sofern es sich um einen latenten Steueranspruch für steuerliche Verlustvorträge handelt – im engen systematischen Zusammenhang mit Abs. 4, weshalb auf die Erläuterungen zu Abs. 4 verwiesen wird.

Z 4 soll neu bewertete latente Steuern aufgrund einer Änderung des geltenden lokalen Steuersatzes vom Gesamtbetrag der latenten Steuern ausnehmen. Hintergrund des Ausschlusses solcher Beträge ist, dass diese nur Änderungen bereits abgegrenzter Beträge darstellen und nicht als zusätzliche erfasste Steuern in dem laufenden Geschäftsjahr berücksichtigt werden sollen. Die Bestimmung betrifft die nachträgliche Erhöhung des Steuersatzes; diesfalls soll ein zusätzlicher latenter Steueraufwand nicht im Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern enthalten sein, weil er sich nicht auf den Mindeststeuer-Gewinn im laufenden Geschäftsjahr bezieht (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.1, Rz 79). Die nachträgliche Senkung des anwendbaren Steuersatzes soll in § 45 Abs. 4 geregelt werden.

Z 5 soll einen Ausschluss eines latenten Steuerertrags im Zusammenhang mit der Entstehung von Steuergutschriften sowie eines latenten Steueraufwands im Zusammenhang mit der Nutzung von Steuergutschriften vorsehen. Damit sollen Anrechnungssysteme mit Anrechnungsvortrag und Anrechnungssysteme ohne Anrechnungsvortrag für Mindeststeuer-Zwecke gleichbehandelt werden. In Umsetzung von Punkt 2.8. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften soll dieser Ausschluss jedoch nicht für einen qualifizierten gebietsfremden Steueranrechnungsbetrag gelten. Dies betrifft Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, die eine teilweise oder vollständige Verrechnung gebietsfremder Einkünfte mit einem im Belegenheitsstaat der Geschäftseinheit entstandenen steuerlichen Verlust und einen Anrechnungsvortrag vorsehen.

### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll eine Erhöhung der abgegrenzten latenten Steuern um Beträge für nicht zulässige Abgrenzungen (Abs. 8), nicht beanspruchte Abgrenzungen (Abs. 9) sowie nachversteuerte latente Steuerschulden (Abs. 6) ermöglichen, die im laufenden Geschäftsjahr tatsächlich anfallen oder beglichen werden. Hintergrund dieser (Folge-)Anpassungen ist, dass die genannten Abgrenzungen und nachversteuerten latenten Steuerschulden trotz tatsächlicher Inanspruchnahme ansonsten im Ergebnis für Mindeststeuer-Zwecke gar nicht bei der Ermittlung des Effektivsteuersatzes berücksichtigt würden (vgl.

OECD-Kommentar, Art. 4.4.2, Rz 83). Daher sollen die abgegrenzten latenten Steuern um diese Beträge erhöht werden.

Z 1 betrifft nicht zulässige Abgrenzungen (Abs. 8; siehe dazu bereits die diesbezüglichen Erläuterungen) oder nicht beanspruchte Abgrenzungen (Abs. 9; siehe dazu bereits die diesbezüglichen Erläuterungen). Beide Abgrenzungen sind gemäß Abs. 2 Z 2 in dem Jahr, in dem sie unternehmensrechtlich angesetzt wurden, aus dem Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern auszunehmen. Fallen diese latenten Steuerschulden in einem späteren Geschäftsjahr tatsächlich an, sollen die abgegrenzten latenten Steuern gemäß Abs. 3 um die Beträge dieser Posten im Sinne einer periodenübergreifenden Einmalerfassung erhöht werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.2, Rz 83).

Z 2 betrifft eine in einem früheren Geschäftsjahr nachversteuerte latente Steuerschuld gemäß Abs. 6, die in dem laufenden Geschäftsjahr beglichen wird. Diese latente Steuerschuld wurde zunächst im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern berücksichtigt, später jedoch nachversteuert, weshalb auch für diese durch die Erhöhung gemäß Abs. 3 im Jahr ihrer Entrichtung eine periodenübergreifende Einmalerfassung im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern sichergestellt wird.

#### **Zu Abs. 4 und Abs. 2 Z 3:**

Abs. 4 soll vorsehen, dass ein fiktiver latenter Steueranspruch auch dann angesetzt werden kann, wenn ein latenter Steueranspruch für steuerliche Verlustvorträge im laufenden Geschäftsjahr im Jahresabschluss angesetzt worden wäre, hierfür jedoch nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard nicht die Ansatzkriterien erfüllt waren. Dies kann etwa der Fall sein, wenn keine zukünftigen steuerlichen Gewinne erwartet werden. Abs. 4 ermöglicht dennoch die Bildung eines aktiven latenten Steueranspruchs für steuerliche Verlustvorträge im Verlustjahr für Mindeststeuer-Zwecke unabhängig davon, ob ein aktiver latenter Steueranspruch für diese auch im Jahresabschluss gebildet wurde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.2, Rz 85).

Die Bestimmung steht damit systematisch im Zusammenhang mit den ausgenommenen Posten gemäß Abs. 2 Z 3 betreffend Auswirkungen einer Wertberichtigung oder einer Ansatzanpassung im Abschluss in Bezug auf latente Steueransprüche, soweit diese steuerliche Verlustvorträge betreffen. Wurde nach Abs. 4 im Verlustentstehungsjahr für Mindeststeuer-Zwecke ein aktiver latenter Steueranspruch für steuerliche Verlustvorträge gebildet, erfolgt jedoch unternehmensrechtlich erst in einem Folgejahr (zB aufgrund einer geänderten Gewinnprognose) die Bildung eines latenten Steueranspruchs für diese früheren steuerlichen Verlustvorträge, bewirkt Abs. 2 Z 3, dass eine Wertberichtigung oder Ansatzanpassung in Bezug auf einen solchen latenten Steueranspruch für Mindeststeuer-Zwecke nicht im Gesamtbetrag der latenten Steuern enthalten ist.

#### **Zu Abs. 5:**

Wurde ein latenter Steueranspruch zu einem geringeren als dem Mindeststeuersatz verbucht, ermöglicht Abs. 5 erster Satz abweichend von Abs. 1 letzter Satz die Neuberechnung dieses latenten Steueranspruchs, sofern die Geschäftseinheit nachweisen kann, dass der latente Steueranspruch auf einen Mindeststeuer-Verlust zurückzuführen ist (Neuberechnungswahlrecht). Dadurch soll sichergestellt werden, dass ein Mindeststeuer-Verlust in einem Geschäftsjahr in gleicher Höhe zum Ausgleich für einen späteren Mindeststeuer-Gewinn genutzt werden kann (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.3, Rz 87). Die Erhöhung des latenten Steueranspruchs durch die Neuberechnung soll gemäß Abs. 5 zweiter Satz zu einer entsprechenden Verringerung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern führen.

#### **Beispiel:**

*Im Jahr 1 beträgt der Mindeststeuer-Verlust einer Geschäftseinheit 100. Im Jahr 2 wird ein Mindeststeuer-Gewinn von 100 erzielt. Der anwendbare Steuersatz beträgt 5 %.*

*Der unternehmensrechtliche latente Steueranspruch in Jahr 1 beträgt 5. Aufgrund des Wahlrechtes kann der latente Steueranspruch für Mindeststeuer-Zwecke mit 15 (15% x 100) Neuberechnet werden; der Erhöhungsbetrag von 10 führt zu einer entsprechenden Verminderung des Gesamtbetrages der angepassten latenten Steuern im Jahr 1. Im Jahr 2 wird der latente Steueranspruch in Höhe von 15 aufgelöst, sodass kein Ergänzungsteuerbetrag anfällt.*

#### **Zu Abs. 6:**

Abs. 6 sieht eine Nachversteuerung bestimmter latenter Steuerschulden vor, sofern diese nicht unter den Ausnahmekatalog für nicht nachzuversteuernde Posten gemäß Abs. 7 fallen (vgl. dazu die diesbezüglichen Erläuterungen). Diese latenten Steuerschulden sind nach Abs. 6 erster Satz in jenem Ausmaß nachzuversteuern, in dem sie zuvor im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern gemäß Abs. 1 berücksichtigt worden waren, wenn sie nicht binnen der fünf folgenden Geschäftsjahre aufgelöst oder beglichen werden.

Abs. 6 zweiter Satz regelt die exakte Ermittlung des nachzuversteuernden Betrages. Dieser entspricht der Differenz zwischen dem Betrag, mit dem die latente Steuerschuld in den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern im fünften vorangegangenen Geschäftsjahr einbezogen worden ist und dem Betrag, der nicht bis zum letzten Tag des laufenden Geschäftsjahres aufgelöst worden ist. Wurde daher eine latente Steuerschuld nach Ablauf des Fünfjahreszeitraums nicht zur Gänze aufgelöst, ist der verbleibende Betrag nach Abs. 6 dritter Satz nachzuversteuern. Die Nachversteuerung erfolgt als nachträgliche Senkung der erfassten Steuern im fünften vorangegangenen Geschäftsjahr. Somit wird letztlich nachträglich für das ursprüngliche Jahr, in die latente Steuerschuld im Gesamtbetrag der erfassten Steuern berücksichtigt war, nur jener Steuerbetrag erfasst, der innerhalb des Fünfjahreszeitraums tatsächlich aufgelöst wurde. Für dieses „Ursprungsjahr“ hat daher eine Neuberechnung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages gemäß § 49 zu erfolgen. Daraus kann sich in weiterer Folge ein zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag für das laufende Geschäftsjahr ergeben.

#### **Zu Abs. 7:**

Abs. 7 enthält einen taxativen Katalog jener latenten Steuerschulden, für die die Nachversteuerung gemäß Abs. 6 keine Anwendung finden sollen. Die aufgelisteten Posten sollen jene temporären Differenzen abbilden, die in den Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework weit verbreitet, für Unternehmensgruppen von wesentlicher Bedeutung und in der Regel an wesentliche Tätigkeiten in einem Steuerhoheitsgebiet geknüpft sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.5, Rz 87).

Z 1 betrifft passive latente Steuern in Bezug auf Abschreibungen immaterieller Vermögenswerte. Eine Nachversteuerung erfolgt daher nicht für latente Steuerschulden aufgrund einer steuerlicher sofortigen oder beschleunigten Abschreibung eines Vermögenswertes, die sich über die Nutzungsdauer des Vermögenswertes wieder ausgleicht.

Z 2 betrifft passive latente Steuern in Bezug auf die Kosten einer Lizenz oder ähnlichen Regelung eines Staates für die Nutzung von unbeweglichem Vermögen oder natürlichen Ressourcen, die mit erheblichen Investitionen in immaterielle Vermögenswerte verbunden ist. Dies kann zB das Recht zur Nutzung von Mobilfunkfrequenzen betreffen, wenn dieses etwa für steuerliche Zwecke über 15 Jahre, für unternehmensrechtliche Zwecke hingegen über 20 Jahre abgeschrieben wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.5, Rz 96).

Z 3 betrifft passive latente Steuern in Bezug auf Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, die zB für steuerliche Zwecke sofort abgeschrieben werden, während diese unternehmensrechtlich gegebenenfalls im Anlagevermögen aktiviert und über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.5, Rz 97).

Z 4 betrifft passive latente Steuern in Bezug auf Stilllegungs- und Sanierungsaufwendungen. Darunter fallen etwa Kosten für die Außerbetriebnahme von Vermögenswerten am Ende ihrer Nutzungsdauer sowie Kosten zur Renaturierung (zB für Atomkraftwerke, Ölplattformen, Bergwerke; vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.5, Rz 98).

Z 5 betrifft passive latente Steuern in Bezug auf realisierte Nettogewinne aufgrund der Zeitwertbilanzierung für Rechnungslegungszwecke. Daraus können sich temporäre Differenzen zur steuerlichen Gewinnermittlung ergeben, weil diese Gewinne im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung regelmäßig erst bei der Realisation des entsprechenden Vermögenswertes (idR durch Veräußerung) erfasst werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.5, Rz 102). Wird hingegen auch für Zwecke der Mindeststeuer-Gewinnermittlung die Realisationsmethode nach § 28 angewendet, liegt kein Anwendungsfall von Z 5 vor.

Z 6 betrifft passive latente Steuern aufgrund der Erfassung von Wechselkursnettogewinnen für Rechnungslegungszwecke, weil diese Gewinne nach manchen Steuerhoheitsgebieten regelmäßig erst der Besteuerung unterliegen, wenn der zugrundeliegende Vermögenswert veräußert wird (zB eine Fremdwährungsforderung).

Nach Z 7 sollen passive latente Steuern in Bezug auf Versicherungsrückstellungen und abgegrenzte Versicherungsvertragsabschlusskosten von der Nachversteuerung nach Abs. 6 ausgenommen werden. Dies soll auch für Schwankungsrückstellungen gelten. Hintergrund dieser Ausnahme ist, dass die Versicherungswirtschaft bereits umfangreichen regulatorischen Vorschriften und Rechnungslegungsstandards unterliegt, welche die zeitliche Erfassung dieser Position ausdrücklich festlegen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.5, Rz 105).

Z 8 betrifft passive latente Steuern in Bezug auf Gewinne aus dem Verkauf von im selben Steuerhoheitsgebiet wie die Geschäftseinheit belegtem Sachvermögen, die wiederum in Sachvermögen im selben Steuerhoheitsgebiet reinvestiert werden. Hintergrund dieser Ausnahme ist, dass manche Steuerhoheitsgebiete innerhalb des Inclusive Framework eine Übertragung der stillen Reserven auf



Ersatzwirtschaftsgüter innerhalb bestimmter Fristen ermöglichen und damit die Besteuerung bis zur Veräußerung des Ersatzwirtschaftsgutes aufgeschoben wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.4.5, Rz 107).

Z 9 dient der Klarstellung, dass zusätzliche Beträge, die sich aus Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen in Bezug auf die in Z 1 bis 8 genannten Posten ergeben, ebenfalls als nicht nachzuversteuernde Posten gelten.

#### **Zu § 43 (Mindeststeuer-Verlustwahlrecht):**

§ 43 normiert ein Wahlrecht zur Ermittlung von fiktiven latenten Steuern. Mit dieser Bestimmung wird Art. 23 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 4.5. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Anstelle einer genauen Ermittlung der angepassten latenten Steuern gemäß § 42 kann eine vereinfachte Berechnung basierend auf den vortragbaren Verlusten durchgeführt werden (vgl. OECD-Kommentar Art. 4.5., Rz 113).

#### **Zu Abs. 1 bis 3 und 5:**

Abs. 1 regelt einleitend das Wahlrecht. Dieses kann jeweils nur einheitlich für ein Steuerhoheitsgebiet ausgeübt werden; Steuerhoheitsgebiete mit anerkannten Ausschüttungssystemen (§ 64) sind von dieser Möglichkeit ausgenommen. Nach Abs. 5 ist das Wahlrecht frühestmöglich wahrzunehmen. Die Inanspruchnahme des Wahlrechts muss daher im Mindeststeuerbericht für das erste Geschäftsjahr erfolgen, in der die Unternehmensgruppe über eine im vom Wahlrecht betroffenen Steuerhoheitsgebiet gelegene Geschäftseinheit verfügt. Das Wahlrecht kann daher nur einmalig ausgeübt werden; ein (einmaliger) Widerruf ist möglich.

Abs. 1 regelt weiters die Ermittlung des verlustbedingten latenten Steueranspruches: Dafür wird in Jahren, in denen im betroffenen Steuerhoheitsgebiet ein Mindeststeuer-Nettoverlust vorliegt, der Mindeststeuer-Nettoverlust mit dem Mindeststeuersatz multipliziert.

Gemäß Abs. 2 wird dieser fiktive latente Steueranspruch vorgetragen. Ergibt sich in Folgejahren ein Mindeststeuer-Gewinn, wird der Steueranspruch verwendet. Die Höhe des verwendeten Betrages entspricht dabei dem Mindeststeuer-Gewinn multipliziert mit dem Mindeststeuersatz, wobei die Verwendung mit dem Vortrag begrenzt ist. Die Verwendung bewirkt einerseits den Ansatz als erfasste Steuern nach § 39 Z 2 und andererseits gemäß Abs. 3 die Kürzung des Vortrages um den verwendeten Betrag. Ein verbleibender Saldo wird in Folgejahre vorgetragen und steht in weiteren Jahren für die Verrechnung zur Verfügung.

#### **Beispiel:**

*Im Jahr 01 wird das Wahlrecht ausgeübt, es wird für das Jahr 01 ein Mindeststeuer-Verlust in Höhe von 100.000 ermittelt. Der fiktive latente Steueranspruch wird daher in Höhe des Mindeststeuersatzes von 15% mit 15.000 ermittelt (Abs. 1) und in Folgejahre vorgetragen (Abs. 2). Im Jahr 02 wird ein Mindeststeuer-Verlust in Höhe von 60.000 ermittelt, der ermittelte fiktive latente Steueranspruch für das Jahr 02 beträgt daher 9.000 (Abs. 1), der Vortrag beträgt insgesamt 24.000 (Abs. 1). Im Jahr 03 ergibt sich ein Mindeststeuer-Gewinn von 30.000. Von dem vorgetragenen Steueranspruch können 15% des Mindeststeuer-Gewinns verwendet werden (Abs. 2), das sind 4.500. Dieser Betrag ist im Vortrag von 24.000 gedeckt und erhöht daher zur Gänze die erfassten Steuern gemäß § 39 Z 2. Der Vortrag ist um die verwendeten 4.500 zu kürzen und beträgt nunmehr 19.500, diese 19.500 sind in Folgejahre vorzutragen (Abs. 3). Im Jahr 04 ergibt sich ein Mindeststeuer-Gewinn von 160.000. Von dem vorgetragenen Steueranspruch könnten 15% des Mindeststeuer-Gewinn verwendet werden (Abs. 2), das sind 24.000. Davon sind allerdings nur 19.500 im Vortrag gedeckt, es greift daher die Deckelung mit dem vorgetragenen Steueranspruch (Abs. 2), sodass nur 19.500 die erfassten Steuern gemäß § 39 Z 2 erhöhen können. Der Vortrag ist im Jahr 04 zur Gänze verbraucht, für das Jahr 05 stehen keine fiktiven latenten Steuern mehr zur Verfügung.*

#### **Zu Abs. 4:**

Wird das Wahlrecht widerrufen, verfallen die vorgetragenen Steueransprüche gemäß Abs. 4. Dies ist erforderlich, weil mit dem Widerruf die latenten Steuern nach § 42 zu berechnen sind, wobei die latenten Steueransprüche bzw. -verbindlichkeiten so zu berücksichtigen sind, als wären sie bereits nach § 42 bzw. § 80 [Art. 47] für das vorangegangene Geschäftsjahr ermittelt worden. Um eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten auszuschließen, ist daher der Verfall erforderlich. Zeitlich wirkt der Verfall mit Beginn des ersten Geschäftsjahres, in dem das Wahlrecht nicht mehr gilt.

#### **Beispiel:**

*Ein im Jahr 01 ausgeübtes Wahlrecht wird im Jahr 05 mit Wirksamkeit ab dem Jahr 06 widerrufen. Zu Beginn des Jahres 05 beträgt der vorgetragene Steueranspruch (Abs. 2) 24.000. Im Jahr 05 ergibt sich ein Mindeststeuer-Gewinn von 30.000. Von dem vorgetragenen Steueranspruch können 15% des*

*Mindeststeuer-Gewinn verwendet werden (Abs. 2), das sind 4.500. Dieser Betrag ist im Vortrag von 24.000 gedeckt und kann daher zur Gänze bei den erfassten Steuern angesetzt werden. Der Vortrag ist um die verwendeten 4.500 zu kürzen und beträgt nunmehr 19.500. Auf Grund des Widerrufs verfallen diese 19.500 mit Beginn des Jahres 06 (Abs. 4).*

Beim Steueranspruch nach § 43 handelt es sich um ein gebietsbezogenes Attribut der Unternehmensgruppe. Dieser wird bei Veräußerung der Geschäftseinheit nicht mitübertragen (§ 59 Abs. 2 Z 5), Art. 35 RL; Art. 6.2.1. MR Buchstabe f). Selbst bei Übertragung aller Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebietes verbleibt der fiktive Steueranspruch bei der veräußernden Unternehmensgruppe (vgl. OECD-Kommentar Art. 4.5., Rz 117).

#### **Zu Abs. 6:**

Nach Abs. 6 können auch transparente Gesellschaften, die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe sind (siehe dazu die Sondervorschrift gemäß § 63 und die diesbezüglichen Erläuterungen), ein Mindeststeuer-Verlustwahlrecht in Anspruch nehmen. Allerdings beschränkt sich dieses Wahlrecht auf ihre „eigenen“ Verluste; d.h. nach Kürzung um Verluste, die ihren Gesellschaftern gemäß § 63 Abs. 2 zugeordnet werden, zu kürzen sind. Der vorgetragene Steueranspruch kann nur gegen eigene Gewinne der transparenten Gesellschaft verrechnet werden; Gewinne anderer Einheiten können nicht berücksichtigt werden.

#### **Zu § 44 (Besondere Zurechnung von erfassten Steuern einer Geschäftseinheit zu einer anderen Geschäftseinheit):**

§ 44 soll die besondere Zurechnung von erfassten Steuern einer Geschäftseinheit zu einer anderen Geschäftseinheit regeln. Mit dieser Bestimmung wird Art. 24 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 4.3 der GloBE-Mustervorschriften basiert. Diese Bestimmung ist notwendig, um die erfassten Steuern (vorbehaltlich bestimmter Einschränkungen) mit dem Mindeststeuer-Gewinn in Einklang zu bringen, auf den sich die Steuern beziehen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.3.2, Rz 43).

#### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 soll die Zurechnung von erfassten Steuern in Zusammenhang mit Betriebsstätten (Z 1), volltransparenten Einheiten (Z 2), hybriden Einheiten (Z 3), einer Hinzurechnungsbesteuerung (Z 4) und einer Ausschüttung (Z 5) regeln.

Die Zurechnung von erfassten Steuern soll grundsätzlich nach denselben Kriterien erfolgen wie die Zurechnung der Erträge bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes. Sofern daher die entsprechenden Erträge bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes einer Geschäftseinheit für das jeweilige Hoheitsgebiet berücksichtigt wurden, sollen auch die erfassten Steuern bei dieser berücksichtigt werden und folglich in die Berechnung des effektiven Steuersatzes einfließen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.3.1, Rz 41).

Sofern einer Geschäftseinheit daher erfasste Steuern in Bezug auf Einkünfte zugewiesen werden, die bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes einer anderen Geschäftseinheit berücksichtigt werden, oder in Fällen, in denen die erfasste Steuer nicht vom Belegenheitsstaat der Geschäftseinheit (z. B. im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung oder im Falle von Quellensteuern) erhoben wird, sollen die erfassten Steuern vorbehaltlich der Einschränkungen des Abs. 2 der jeweiligen Geschäftseinheit zugewiesen werden, die die Einkünfte erzielt hat. § 44 soll nicht auf laufend gezahlte oder bereits entstandene Steuern eingeschränkt werden, sondern auch latente Steuern gemäß § 42 umfassen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.3.1, Rz 42).

Z 1 soll die Zurechnung erfasster Steuern einer Geschäftseinheit regeln, die bei dieser in Bezug auf den Gewinn einer Betriebsstätte angefallen sind. Hiefür sollen die erfassten Steuern aus den angepassten erfassten Steuern bei dieser Geschäftseinheit heraus- und in die angepassten erfassten Steuern der Betriebsstätte eingerechnet werden.

Die auf den berücksichtigten Betriebsstättengewinn entrichteten erfassten Steuern entsprechen jenem Betrag, um den die Steuerverbindlichkeiten aus dem berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte den Betrag der anrechenbaren Steuern der Betriebsstätte auf ihren Gewinn übersteigen (vgl. zu Z 1 OECD-Kommentar, Art. 4.3.2 (a), Rz 46-50).

*Beispiel (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.3.2 (a), Rz. 50):*

*Unternehmen A muss sowohl seinen als auch den Gewinn seiner Betriebsstätte zu einem Satz von 20 % versteuern. Die Betriebsstätte erwirtschaftet in Jahr 1 einen Gewinn in Höhe von 100 und wird in ihrem Steuerhoheitsgebiet mit 12 Prozent besteuert, weshalb Steuern in Höhe von 12 zu entrichten sind. Unternehmen A berücksichtigt den Betriebsstättengewinn in Höhe von 100 in vollem Umfang; seine Steuerschuld beträgt in seinem Steuerhoheitsgebiet vor Anrechnung ausländischer Steuern 20. Nach*

*Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuern verringern sich die Steuern auf den Betriebsstättengewinn dann allerdings auf 8. In diesem Beispiel werden die Steuern in Höhe von 8 von den angepassten erfassten Steuern von Unternehmen A ausgenommen und der Betriebsstätte zugerechnet, weil es sich dabei um die tatsächliche Steuerschuld in Bezug auf den Betriebsstättengewinn handelt.*

In Z 2 soll die Zurechnung von erfassten Steuern in Zusammenhang mit dem Gewinn einer volltransparenten Einheit, die Teil der Unternehmensgruppe ist, geregelt werden. Zwar unterliegen volltransparente Einheiten in der Regel keiner inländischen Körperschaftsteuer; dies schließt jedoch nicht aus, dass dennoch bestimmte erfasste Steuern auf subnationaler oder lokaler Ebene bei dieser erhoben werden. Weiters kann es auf Ebene einer volltransparenten Einheit auch zur Erhebung von Quellensteuern kommen, die von dieser zu tragen sind. Derartige erfasste Steuern sollen den gruppenzugehörigen Gesellschaftern entsprechend ihrer prozentuellen Beteiligung an den Gewinnen zugeteilt werden.

Auf umgekehrt hybride Gesellschaften soll Z 2 nicht zur Anwendung gelangen. Weiters sollen jene Gewinne, die einer steuerlichen Betriebsstätte einer volltransparenten Einheit in einem Steuerhoheitsgebiet zuzurechnen sind, unter Z 1 subsumiert werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.3.2 (b), Rz 55-57).

Z 3 soll die Zurechnung erfasster Steuern regeln, die im Zuge einer Hinzurechnungsbesteuerung erhoben werden. Vorbehaltlich des Abs. 2 soll der Hinzurechnungsbetrag, der beim gruppenzugehörigen Gesellschafter auf den Anteil am Gewinn der beherrschten Geschäftseinheit erhoben wird, der beherrschten Geschäftseinheit zugerechnet werden (sog. „CFC push-down“; vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.3.2 (c) Rz 58). Die Zurechnung von Steuern bei einem gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregime soll abweichend hiervon in § 82 anhand einer eigenen Zurechnungsformel erfolgen (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 82).

Z 4 soll die Zurechnung erfasster Steuern regeln, die im Zusammenhang mit dem Gewinn einer hybriden Einheit anfallen. Sofern in einem Steuerhoheitsgebiet Steuern auf den Gewinn eines gruppenzugehörigen Gesellschaftern an der hybriden Einheit erhoben werden, sollte die im Abschluss des gruppenzugehörigen Gesellschaftern ausgewiesenen erfassten Steuern der hybriden Einheit zugewiesen werden. Werden einem gruppenzugehörigen Gesellschafter Steuern im Zusammenhang mit passiven Einkünften der hybriden Einheit zugerechnet, soll Abs. 2 zur Anwendung kommen; selbiges soll im Falle von Ausschüttungen einer hybriden Einheit gelten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.3.2 (d), Rz 59).

In Z 5 soll die Zurechnung von Steuern (Quellensteuern sowie Steuern auf Nettobasis), die bei den Anteilsinhabern in Zusammenhang mit Ausschüttungen zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten erfasst sind, geregelt werden. Diese sollen jener Geschäftseinheit zugerechnet werden, die die Ausschüttung vornimmt. Grundsätzlich sollte die Zurechnung an jene Geschäftseinheit erfolgen, die die Erträge originär erwirtschaftet hat. Da Ausschüttungen oftmals über Beteiligungsketten erfolgen, ist die Rückverfolgung zu jener Einheit, die die Erträge originär erwirtschaftet hat, uU äußerst komplex und aufwendig, sodass nach Z 5 die Zurechnung bei jener Einheit erfolgen soll, die die Ausschüttung im betroffenen Geschäftsjahr vorgenommen hat (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.3.2 (e), Rz 60-61). Die erfassten Steuern iZm der Ausschüttung werden nach Z 5 der ausschüttenden Geschäftseinheit selbst dann zugerechnet und unter deren angepassten erfassten Steuern berücksichtigt, wenn diese ausgenommene Dividenden (§ 17) bei der empfangenden Geschäftseinheit betreffen (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 40).

#### **Zu Abs. 2:**

Nach Abs. 2 soll die Zurechnung der erfassten Steuer in Bezug auf passive Einkünfte (Abs. 3) in den Fällen des Abs. 1 Z 3 und 4 mit dem niedrigeren der folgenden zwei Beträge begrenzt sein:

Mit dem Betrag an erfassten Steuern in Bezug auf diese passiven Einkünfte, oder

mit dem Betrag der passiven Einkünfte der Geschäftseinheit, die aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung oder Steuertransparenzregelung einzubeziehen sind, multipliziert mit dem Ergänzungssteuersatz für das Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit, der ohne Berücksichtigung der vom gruppenzugehörigen Gesellschafter der Geschäftseinheit zu entrichtenden Steuern bestimmt wird.

Abs. 2 soll Einschränkungen betreffend die Zurechnung von erfassten Steuern an den Gesellschafter enthalten, die auf passive Einkünfte seiner Tochtergesellschaft anfallen. Diese Regelung soll verhindern, dass Unternehmensgruppen „mobile“ Einkünfte von Hochsteuerhoheitsgebieten in Niedrigsteuerhoheitsgebiete verlagern, um den Gesamtbetrag der in der Unternehmensgruppe bestehenden Steuern (einschließlich einer Ergänzungssteuer) zu verringern (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.3.3., Rz 62).

Sofern nach Anwendung von Abs. 2 noch Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschafters verbleiben, die auf diese passiven Einkünfte entfallen, sollen diese in den angepassten erfassten Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschafters berücksichtigt werden können. Die Bestimmung soll den Gesamtbetrag der erfassten Steuern auf passive Einkünfte auf den Mindestsatz begrenzen (vgl. hierzu OECD-Kommentar, Art. 4.3.3., Rz 63).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 enthält eine Aufzählung, welche im Mindeststeuer-Gewinn berücksichtigten Erträge für Zwecke dieser Bestimmung als passive Einkünfte gelten sollen, sofern ein gruppenzugehöriger Gesellschafter einer Geschäftseinheit aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung oder aufgrund einer Beteiligung an einer hybriden Einheit besteuert wurde. Folgende Einkünfte sollen umfasst sein: Dividenden und dividendenähnliche Erträge, Zinsen oder zinsähnliche Erträge, Mieten, Lizenzgebühren, Annuitäten sowie Nettogewinne aus Vermögen, das zu einem der eben angeführten Erträge führt.

#### **Zu Abs. 4:**

§ 35 Abs. 5 ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen eine Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes des Stammhauses; in späteren Jahren kommt es jedoch gemäß § 35 Abs. 6 – ähnlich der Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG – zu einer Erfassung späterer Betriebsstättengewinne im Mindeststeuer-Gewinn des Stammhauses bis zur Höhe der zuvor berücksichtigten Betriebsstättenverluste. Korrespondierend dazu soll § 44 Abs. 4 sicherstellen, dass alle erfassten Steuern, die auf den beim Stammhaus gemäß § 35 Abs. 6 berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte entfallen, als angepasste Steuern des Stammhauses berücksichtigt werden. Dabei soll jedoch maximal ein Betrag in jener Höhe berücksichtigt werden können, der sich aus der Multiplikation des Mindeststeuer-Gewinnes mit dem höchsten Steuersatz für reguläre Einkünfte im Belegenheitsstaat des Stammhauses ergibt. Unter dem höchsten Steuersatz für reguläre Einkünfte soll der volle Grenzsteuersatz (ohne Anwendung von Ausnahmen, Befreiungen, Gutschriften oder ähnlichem) verstanden werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.3.4., Rz 64).

#### **Zu Abs. 5:**

Für Zwecke der nationalen Ergänzungssteuer soll entsprechend den vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 und am 13. Juli 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften bestimmte ausländische Steuern abweichend von Abs. 1 Z1, 3, 4 und 5 nicht einer inländischen Geschäftseinheit zugerechnet werden; d.h. diese sollen nicht in deren angepassten erfassten Steuern einfließen und daher auch nicht den Effektivsteuersatz im Inland für Zwecke der NES erhöhen können. Folglich sollen einer inländischen Geschäftseinheit keine erfassten ausländischen Steuern ihres Stammhauses und ihrer unmittelbaren oder mittelbaren gruppenzugehörigen Gesellschafter mit Ausnahme einer einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen zugerechnet werden.

Hintergrund dieser Regelungen ist insbesondere, dass letztlich die Erhebung einer nationalen Ergänzungssteuer Vorrang gegenüber der Erhebung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung haben soll. Dementsprechend soll auch für Zwecke von § 10a und § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer eines anderen Staates in die Beurteilung der ausländischen Steuerbelastung für Zwecke dieser beiden Bestimmungen miteinfließen; d.h. die Anwendung einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer sollte idR das Vorliegen einer Niedrigbesteuerung im Sinne dieser beiden Bestimmungen ausschließen.

#### **Zu § 45 (Anpassungen und Steuersatzänderungen nach Einreichung des Mindeststeuerberichts):**

§ 45 soll die Rechtsfolgen von Anpassungen des Betrags der erfassten Steuern nach Abgabe des Mindeststeuerberichts regeln. Mit dieser Bestimmung wird Art. 25 der Richtlinie umgesetzt, der auf Art. 4.6 der GloBE-Mustervorschriften basiert.

Die Verbindlichkeiten aus erfassten Steuern können sich aus verschiedenen Gründen erhöhen oder verringern, zB. weil sich nationale Steuerbemessungsgrundlage aufgrund einer Abgabenprüfung oder aufgrund der Abgabe einer berechtigten Steuererklärung nachträglich ändert. Solche Änderungen können somit auch Auswirkungen auf die Höhe des Ergänzungssteuerbetrages für ein Geschäftsjahr haben.

#### **Zu Abs. 1:**

Nach Abs. 1 soll entsprechend Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie bzw. Art. 4.6.1. der GloBE-Mustervorschriften eine Erhöhung der erfassten Steuern für ein vorangegangenes Jahr, die im Abschluss des laufenden Geschäftsjahres erfasst wird, auch als Erhöhung der erfassten Steuern des laufenden Geschäftsjahres zu erfassen sein. Die Berücksichtigung solcher Änderungen bei den erfassten Steuern des laufenden Jahres anstelle des vorangegangenen Jahres soll der Verwaltungsvereinfachung dienen; dadurch



ist jedoch eine Erstattung einer bereits entrichteten Mindeststeuer für ein vorangegangenes Jahr ausgeschlossen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.6.1, Rz 120). Dabei folgt die Regelung im Grundsatz der Systematik der Korrektur von Bilanzierungs- und Bewertungsfehlern eines vorangegangenen Geschäftsjahrs sowie Änderungen der Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsmethoden nach § 22, die ebenfalls eine fortlaufende Korrektur vorsehen.

#### **Zu Abs. 2:**

Im Fall einer Verringerung der erfassten Steuern soll es entsprechend Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie bzw. Art. 4.6.1 der GloBE-Mustervorschriften hingegen grundsätzlich gemäß Abs. 2 erster Satz zur Verminderung der angepassten erfassten Steuern des vorangegangenen Jahres kommen.

Satz 2 soll klarstellen, dass die Bestimmung auch anwendbar ist, wenn ein steuerlicher Verlust in ein vorangegangenes Geschäftsjahr rückgetragen wird. Denn im Falle eines steuerlichen Verlustrücktrages erfolgt im laufenden Geschäftsjahr eine Steuererstattung für ein vorangegangenes Geschäftsjahr. Bei dieser Erstattung handelt es sich um eine Verringerung der erfassten Steuern für ein früheres Geschäftsjahr, weshalb sie ebenso als Verminderung der erfassten Steuern für ein vorangegangenes Geschäftsjahr in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift fallen soll (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.6.1, Rz 124).

Mit der Verminderung der angepassten erfassten Steuern für ein vorangegangenes Geschäftsjahr soll gemäß Abs. 2 dritter Satz auch eine Neuberechnung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages für das vorangegangene Geschäftsjahr verbunden sein, auf das sich die Steueranpassung bezieht. Folglich kann es in Bezug auf dieses vorangegangene Geschäftsjahr auch zum Anfallen eines zusätzlichen Ergänzungssteuerbetrages kommen, der allerdings aus Vereinfachungsgründen gemäß § 47 Abs. 4 iVm § 49 im laufenden Geschäftsjahr erhoben wird.

Aufgrund der Berücksichtigung der Verringerung der erfassten Steuern im vorangegangenen Geschäftsjahr stellt Abs. 2 vierter Satz klar, dass der Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust für das laufende Geschäftsjahr und jedes andere vorangegangene Geschäftsjahr entsprechend angepasst werden soll.

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll entsprechend Art. 25 Abs. 1 der Richtlinie bzw. Art. 4.6.1 der GloBE-Mustervorschriften ein Wahlrecht vorsehen, demzufolge eine unwesentliche Verringerung der erfassten Steuern für ein vorangegangenes Geschäftsjahr auch als Verringerung im laufenden Geschäftsjahr berücksichtigt werden kann. Eine Verringerung der erfassten Steuern gilt als unwesentlich, wenn sich die für das Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr bestimmten angepassten erfassten Steuern um insgesamt weniger als 1 Mio. EUR reduzieren. Ob eine Anpassung unwesentlich ist, soll für jedes Geschäftsjahr anhand der Gesamterhöhung oder -verringerung der erfassten Steuern für dieses Geschäftsjahr ermittelt werden. § 45 Abs. 3 steht im Einklang mit den Bestimmungen des § 22, um Verzerrungen vorzubeugen, die sich ansonsten aus dem Zusammenspiel dieser beiden Vorschriften ergeben könnten.

#### **Zu Abs. 4:**

Abs. 4 hängt mit § 41 Abs. 1 Z 4 zusammen, demzufolge neu bewertete latente Steuern aufgrund einer Änderung des geltenden lokalen Steuersatzes aus dem Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern ausgenommen werden. Abs. 4 betrifft eine Senkung des lokalen Steuersatzes und die damit verbundene zeitliche Zuordnung von latentem Steueraufwand. Diese Vorschrift setzt Art. 25 Abs. 2 der Richtlinie bzw. Art. 4.6.2 der GloBE-Mustervorschriften um und stellt sicher, dass in Fällen, in denen ein lokaler Steuersatz zu einem späteren Zeitpunkt abgesenkt wird, der zuvor unter den erfassten Steuern geltend gemachte latente Steueraufwand auf den korrekten Wert angepasst wird, welches der Steuerbetrag ist, der bei Auflösung der latenten Steuerschuld tatsächlich entrichtet wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.6.2, Rz 128).

*Beispiel (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.6.2, Rz 129):*

*Eine Geschäftseinheit hat nach lokalem Steuerrecht eine steuerliche Sofortabschreibung (für Rechnungslegungszwecke verteilt über zwei Jahre) für bestimmte Vermögenswerte vorgenommen (lokaler Steuersatz = 15 %). Die Geschäftseinheit erwirbt einen solchen Vermögenswert für 200 bei einem Gewinn von 200. Durch die steuerliche Sofortabschreibung entsteht für Geschäftsjahr 01 keine Steuerschuld. Aufgrund der temporären Differenz zur Rechnungslegung sind passive latente Steuern abzugrenzen, sodass einem unternehmensrechtlichen Gewinn in Höhe von 100 latenter Steueraufwand von 15 gegenübersteht. Im Geschäftsjahr 02 wird der lokale Steuersatz auf 10 % abgesenkt. Wenn sich die der passiven latenten Steuerschuld zugrundeliegenden temporären Differenzen umkehren, sind nur Steuern iHv 10 zu entrichten (effektiver Steuersatz von 10 %). Absatz 4 verlangt für diesen Fall die*

*Neuberechnung der Mindeststeuer für Geschäftsjahr 01 mit dem Steuersatz von 10 %, sodass in Geschäftsjahr 02 aufgrund der Neuberechnung ein zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag iHv 5 fällig ist.*

#### **Zu Abs. 5:**

Abs. 5 hängt ebenso mit § 41 Abs. 1 Z 4 zusammen. Abs. 5 soll jedoch den umgekehrten Fall zu Abs. 4 regeln; d.h. ein latenter Steueraufwand wurde ursprünglich zu einem unter dem Mindeststeuersatz liegenden Satz berücksichtigt und der lokale Steuersatz wird später angehoben. In diesem Fall soll der Betrag des latenten Steueraufwands, der aus der Erhöhung resultiert, im Geschäftsjahr seiner Entrichtung als Anpassung der erfassten Steuern für ein früheres Geschäftsjahr behandelt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.6.3, Rz 130). Abs. 5 setzt Art. 25 Abs. 3 der Richtlinie bzw. Art. 4.6.3 der GloBE-Mustervorschriften um.

*Beispiel* (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.6.3, Rz 131):

*Eine Geschäftseinheit hat in Geschäftsjahr 01 einen Mindeststeuer-Gewinn in Höhe von 100 erzielt und eine latente Steuerschuld in Höhe von 10 verbucht (effektiver Steuersatz von 10 Prozent). Im Geschäftsjahr 02 hebt das Steuerhoheitsgebiet seinen Steuersatz auf 15 Prozent an. Für Rechnungslegungszwecke wird eine zusätzliche latente Steuerschuld in Höhe von 5 verbucht. Diese Erhöhung um 5 bleibt gemäß § 41 Abs. 1 Z 4 im Geschäftsjahr 02 jedoch unberücksichtigt. Im Geschäftsjahr 03 werden die Steuern in Höhe von 15 entrichtet und die latente Steuerschuld wird in voller Höhe aufgelöst. Die zusätzliche latente Steuerschuld in Höhe von 5, die zuvor außer Acht gelassen wurde, wird nach § 45 Abs. 5 im Geschäftsjahr 03 berücksichtigt und als Anstieg der erfassten Steuern behandelt.*

#### **Zu Abs. 6:**

Abs. 6 soll entsprechend Art. 25 Abs. 4 der Richtlinie bzw. Art. 4.6.4 der GloBE-Mustervorschriften eine Neuberechnung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages vorsehen, wenn der laufende Steueraufwand, der unter den angepassten erfassten Steuern geltend gemacht wurde, nicht innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Geschäftsjahrs entrichtet wird. Wird diese Zahlungsfrist nicht eingehalten, muss für dieses Geschäftsjahr diese Neuberechnung ohne die Berücksichtigung der nicht gezahlten Steuern erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen sollen von dieser Regelung nur laufende Steueraufwendungen betroffen sein, die 1 Mio. EUR übersteigen.

*Beispiel* (vgl. OECD-Kommentar, Art. 4.6.3, Rz 132):

*Geschäftseinheit A hat in Geschäftsjahr 1 unter den erfassten Steuern einen laufenden Steueraufwand iHv 10 geltend gemacht. Die Geschäftseinheit reicht eine lokale Steuererklärung ein, in der sie fällige Steuern iHv 10 ausweist, entrichtet diese Steuern aber nicht bis zum Ende des Geschäftsjahrs 4. Da diese Steuern nicht entrichtet wurden, muss der Effektivsteuersatz und der Ergänzungssteuerbetrag für das Geschäftsjahr 1 neu berechnet werden, ohne diese Steuern iHv. 10 in die Berechnung einzubeziehen.*

### **Zu Abschnitt 5:**

#### **Zu § 46 (Ermittlung des Effektivsteuersatzes einer Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet):**

§ 46 soll Artikel 26 der Richtlinie bzw. Artikel 5.1 der GloBE Mustervorschriften umsetzen und die Ermittlung des Effektivsteuersatzes regeln.

#### **Zu Abs. 1:**

Der Effektivsteuersatz einer Unternehmensgruppe soll für jedes Geschäftsjahr und jedes Steuerhoheitsgebiet durch Division des Gesamtbetrages der angepassten erfassten Steuern sämtlicher Geschäftseinheiten im selben Steuerhoheitsgebiet durch den Mindeststeuer-Nettogewinn sämtlicher Geschäftseinheiten in diesem Steuerhoheitsgebiet berechnet werden. Das Ergebnis soll bis zur vierten Kommastelle gerundet werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.1.1, Rz 3). Die Berechnung soll auf Steuerhoheitsgebietsebene erfolgen, indem alle Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe im selben Steuerhoheitsgebiet miteinbezogen werden („*jurisdictional blending*“).

Von dieser Berechnungsmethodik bestehen drei Ausnahmen:

Die erste Ausnahme betrifft Investmenteinheiten und soll in Abs. 3 geregelt werden.

Die zweite Ausnahme betrifft im Minderheitseigentum einer Unternehmensgruppe stehende Geschäftseinheiten und soll in § 51 geregelt werden. Für jede im Minderheitseigentum einer Unternehmensgruppe stehende Untergruppe soll eine separate Berechnung des Effektivsteuersatzes so erfolgen, als ob es sich bei dieser Untergruppe um eine separate Unternehmensgruppe handeln würde.

Die dritte Ausnahme gilt für staatenlose Geschäftseinheiten, deren Effektivsteuersatz gemäß Abs. 4 - getrennt von allen anderen Geschäftseinheiten zu ermitteln sein soll.

#### **Zu Abs. 2:**

Der Mindeststeuer-Nettogewinn oder -verlust der Unternehmensgruppe soll in Abs. 2 definiert werden. Abs. 2 enthält dafür eine Formel: Mindeststeuer-Gewinne minus Mindeststeuer-Verluste der Geschäftseinheiten im Steuerhoheitsgebiet. Übersteigen die Mindeststeuer-Verluste die Mindeststeuer-Gewinne oder reduzieren die Mindeststeuer-Verluste die Mindeststeuer-Gewinne auf null, liegt kein Mindeststeuer-Nettogewinn, sondern ein Mindeststeuer-Nettoverlust vor. Diesfalls soll auch keine Berechnung des Effektivsteuersatzes gemäß Abs. 1 erfolgen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.1.1, Rz 3 und Art. 5.1.1, Rz 11).

Grundsätzlich kann auch bei einem Mindeststeuer-Nettoverlust einer Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet auch kein Ergänzungssteuerbetrag für dieses Steuerhoheitsgebiet anfallen. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein Ergänzungssteuerbetrag gemäß § 41 anfällt.

Mindeststeuer-Gewinne der Geschäftseinheiten bezeichnet die Summe der im Einklang mit dem 3. Abschnitt ermittelten Mindeststeuer-Gewinne aller im Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten.

Mindeststeuer-Verluste der Geschäftseinheiten bezeichnet die Summe der im Einklang mit dem 3. Abschnitt ermittelten Mindeststeuer-Verluste aller im Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten.

#### **Zu Abs. 3:**

Investmenteinheiten sollen bei der Berechnung des Effektivsteuersatzes und des Mindeststeuer-Nettogewinns der Unternehmensgruppe nicht berücksichtigt werden, weil für diese Geschäftseinheiten besondere Bestimmungen gelten (§ 66 ff). Insbesondere soll nach diesen Sondervorschriften für Investmenteinheiten eine separate Berechnung des Effektivsteuersatzes erforderlich sein. Sind allerdings mehrere Investmenteinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet gelegen, soll deren Effektivsteuersatz gemäß § 66 gemeinsam auf Basis ihrer zusammengefassten Mindeststeuer-Gewinne ermittelt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.1.1, Rz 12).

#### *Beispiel:*

*Befinden sich in einem Steuerhoheitsgebiet fünf Geschäftseinheiten von denen eine als Investmentfonds und eine als Versicherungsinvestmenteinheit zu qualifizieren sind, sollen für Zwecke des Abs.3 insgesamt zwei Berechnungen des Effektivsteuersatzes vorgenommen werden. Die Versicherungsinvestmenteinheit und der Investmentfonds sind Investmenteinheiten und erfordern eine separate Berechnung des Effektivsteuersatzes gemäß § 66, wobei diese beiden Einheiten bei der Berechnung zusammengefasst werden sollen.*

#### **Zu Abs. 4:**

Der Effektivsteuersatz für jede staatenlose Einheit soll stets getrennt von allen anderen Geschäftseinheiten ermittelt werden. Abs. 4 fingiert damit für jede staatenlose Geschäftseinheit, dass diese in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, in dem sie die einzige Geschäftseinheit ist. (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.1.1, Rz 8).

#### *Beispiel:*

*Befinden sich in einem Steuerhoheitsgebiet vier Geschäftseinheiten, von denen zwei als staatenlose Geschäftseinheiten zu qualifizieren sind, sollen für Zwecke des Abs.4 insgesamt drei Berechnungen des Effektivsteuersatzes vorgenommen werden.*

#### **Zu § 47 (Ermittlung des Ergänzungssteuerbetrages):**

§ 47 soll Artikel 27 der Richtlinie bzw. Artikel 5.2 und 5.1.1 (staatenlose Einheiten) der GloBE Mustervorschriften umsetzen und die Ermittlung des Ergänzungssteuerbetrages regeln.

#### **Zu Abs. 1:**

Liegt der Effektivsteuersatz eines Steuerhoheitsgebiets, in dem Geschäftseinheiten gelegen sind, für ein Geschäftsjahr unter dem Mindeststeuersatz (15%), soll die Unternehmensgruppe zunächst den Ergänzungssteuerbetrag auf Steuerhoheitsgebietsebene gemäß Abs. 4 ermitteln. Darüber hinaus soll gemäß Abs. 5 eine Zuordnung des gesamten Ergänzungssteuerbetrages zu jeder Geschäftseinheit erfolgen. In diese Berechnung sollen allerdings nur jene Geschäftseinheiten miteinbezogen werden, die Mindeststeuer-Gewinne aufweisen, und in die Berechnung des Mindeststeuer-Nettogewinns dieses Steuerhoheitsgebiets einbezogen wurden.

**Zu Abs. 2:**

Der Ergänzungssteuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet für ein Geschäftsjahr soll der positiven Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz (15%) und dem (niedrigeren) Effektivsteuersatz gemäß § 46 Abs. 1 in Prozentpunkten entsprechen (Art. 27 Abs. 2 RL; Art. 5.2.1 MR). Aufgrund des Vortragsmechanismus gemäß § 41 Abs. 5 für negative angepasste erfasste Steuern bei einem Mindeststeuer-Nettogewinn ergibt sich eine Deckelung des Ergänzungssteuersatzes mit 15%, sofern nicht § 41 Abs. 6 zur Anwendung kommt (vgl. dazu die Erläuterungen zu § 41). Ist der Effektivsteuersatz gemäß § 46 Abs. 1 gleich hoch wie der Mindeststeuersatz von 15% oder höher als dieser, ergibt sich somit kein Ergänzungssteuersatz für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet; folglich gibt es in diesem Steuerhoheitsgebiet keine niedrig besteuerten Geschäftseinheiten gemäß § 2 Z 19 (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.2.1, Rz 16).

**Zu Abs. 3:**

Der Übergewinn des Steuerhoheitsgebiets für das Geschäftsjahr soll gemäß Art. 27 Abs. 4 RL bzw. Art. 5.2.2 MR der positiven Differenz aus Mindeststeuer-Nettogewinn gemäß § 46 Abs. 2 und Substanzfreibetrag gemäß § 48 entsprechen. Wird gemäß § 48 Abs. 2 auf die Geltendmachung des Substanzfreibetrages verzichtet, soll der Übergewinn dem Mindeststeuer-Nettogewinn entsprechen. Übersteigt der Substanzfreibetrag den Mindeststeuer-Nettogewinn soll in diesem Geschäftsjahr kein Übergewinn vorliegen und daher kein Ergänzungssteuerbetrag anfallen, sofern nicht ein zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag gemäß § 49 für dieses Geschäftsjahr zu entrichten ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.2.2, Rz 17).

**Zu Abs. 4:**

Abs. 4 soll entsprechend Art. 27 Abs. 3 bzw. Art. 5.2.3 MR die Berechnung des Ergänzungssteuerbetrags auf Steuerhoheitsgebietsebene für ein Geschäftsjahr regeln. Grundsätzlich soll sich dieser aus der Multiplikation von Ergänzungssteuersatz mit dem Übergewinn ergeben.

Das Produkt aus Ergänzungssteuersatz und Übergewinn soll zudem um den zusätzlichen Ergänzungssteuerbetrag gemäß § 49 erhöht werden.

Von dieser Summe sollen NES-Beträge eines anderen Steuerhoheitsgebietes abgezogen werden. Damit ist gemäß Z 2 jener Steuerbetrag für das Geschäftsjahr gemeint, der gemäß einer anerkannten NES-Regelung eines anderen Steuerhoheitsgebiets bestimmt wurde; somit nicht ein sich für das Inland ergebender Steuerbetrag einer nationalen Ergänzungssteuer für Zwecke der NES gemäß § 6. Eine „Anrechnung“ der ausländischen NES-Beträge auf den nach diesem Bundesgesetz für ein ausländisches Steuerhoheitsgebiet ermittelten Ergänzungssteuerbetrag setzt daher voraus, dass die ausländische nationale Ergänzungssteuer als „anerkannt“ gilt. Ansonsten ist die ausländische nationale Ergänzungssteuer als erfasste Steuer im Rahmen der Ermittlung des effektiven Steuersatzes zu berücksichtigen. Nach Abzug der anerkannten ausländischen NES-Beträge kann der Ergänzungssteuerbetrag in keinem Fall negativ werden. Liegen die Voraussetzungen des NES-Safe-Harbour (§ 53) vor, kommt der „Anrechnungsmechanismus“ des Abs. 4 nicht zur Anwendung, weil aufgrund des NES-Safe-Harbour der Ergänzungssteuerbetrag gemäß § 47 für dieses NES-Steuerhoheitsgebiet ohnedies bereits auf null reduziert wurde.

Nicht fristgerecht entrichtete NES-Beträge eines anderen Steuerhoheitsgebiets sollen die Umsetzung von Art. 11 Abs. 3 der Richtlinie den für ein späteres Geschäftsjahr für dieses Steuerhoheitsgebiet ermittelten Ergänzungssteuerbetrag erhöhen. Gemäß Z 3 gelten NES-Beträge als nicht fristgerecht entrichtet, wenn sie nicht binnen der vier auf das Geschäftsjahr, im den sie fällig wurden, folgenden Geschäftsjahre im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet entrichtet werden.

Zu beachten ist weiters, dass die Berücksichtigung von NES-Beträgen als Abzugsposten bei der Ermittlung des Ergänzungssteuerbetrags ausgeschlossen sein soll, wenn deren Erhebung aus den in Z 4 genannten Gründen strittig oder nicht zulässig ist. Mit diesem Ausschluss soll den vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 13. Juli 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften betreffend den Punkt „*QDMTT payable*“ Rechnung getragen werden. Liegen die Voraussetzungen der Z 4 vor, soll die Unternehmensgruppe außerdem von der Beantragung des NES-Safe-Harbour für das betroffene Geschäftsjahr ausgeschlossen sein (§ 53 Abs. 5).

**Zu Abs. 5:**

Abs. 5 soll entsprechend Art. 27 Abs. 5 RL bzw. Art. 5.2.4 MR die Ermittlung des Ergänzungssteuerbetrags festlegen, der für ein Geschäftsjahr einer Geschäftseinheit zuzuordnen ist. Nach der Ermittlung des gesamten Ergänzungssteuerbetrags für ein Steuerhoheitsgebiet soll dieser Ergänzungssteuerbetrag nach einem bestimmten Aufteilungsschlüssel den in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten im Verhältnis zu dem Mindeststeuer-Gewinn einer Geschäftseinheit und der Summe aller Mindeststeuer-Gewinne den im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten



zugeordnet werden. Damit soll nur denjenigen Geschäftseinheiten ein Teil des Ergänzungssteuerbetrags zugeordnet werden, für die im Geschäftsjahr auch ein Mindeststeuer-Gewinn ermittelt worden ist. Eine solche Zuteilung soll sicherstellen, dass eine Zuordnung an die Geschäftseinheiten erfolgt, die in dem Geschäftsjahr einen Mindeststeuer-Gewinn erzielen. Das Herunterbrechen des gesamten Ergänzungssteuerbetrags für ein Steuerhoheitsgebiet pro Geschäftseinheit, ist für den im zweiten Abschnitt geregelten zuzurechnenden Anteil am Ergänzungssteuerbetrag relevant und soll die Anwendung der PES durch eine zwischengeschaltete oder im Teileigentum stehende Muttergesellschaft erleichtern.

#### **Zu Abs. 6:**

Abs. 6 soll entsprechend Art. 27 Abs. 6 RL bzw. Art. 5.2.5 MR eine Regelung für den Fall vorsehen, dass sich der Ergänzungssteuerbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet aus einer Neuberechnung gemäß § 49 Abs. 1 für vorangegangene Geschäftsjahre ergibt, jedoch für das Steuerhoheitsgebiet für das laufende Geschäftsjahr jedoch kein Mindeststeuer-Nettogewinn vorliegt. Der zusätzliche Ergänzungssteuerbetrag soll in diesem Fall gleichermaßen anhand der in Abs. 5 festgelegten Formel auf der Grundlage der Mindeststeuer-Gewinne der Geschäftseinheiten in den vorangegangenen Geschäftsjahren zugeordnet werden, für die die Neuberechnungen gemäß § 49 Abs. 1 durchgeführt wurden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.2.5, Rz 23).

#### **Zu Abs. 7:**

Der Ergänzungssteuerbetrag jeder staatenlosen Geschäftseinheit soll entsprechend Art. 27 Abs. 7 der Richtlinien bzw. Art. 5.1.1 MR für jedes Geschäftsjahr getrennt von dem Ergänzungssteuerbetrag aller anderen Geschäftseinheiten berechnet werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.1.1, Rz 8).

#### **Zu § 48 (Substanzfreibetrag):**

§ 48 soll Art. 28 der Richtlinie umsetzen, der auf Art. 5.3 der GloBE-Mustervorschriften basiert, und legt fest, dass der Mindeststeuer-Nettogewinn für jedes Steuerhoheitsgebiet um einen Freibetrag für wirtschaftlich substanzielle Tätigkeiten (Substanzfreibetrag) zu kürzen ist, wodurch im Effekt eine Rendite für wirtschaftlich substanzielle Aktivitäten von den Mindestbesteuerungsregeln ausgenommen werden soll, sodass sich die Regeln auf jene niedrigbesteuerten Gewinne fokussieren, die besonders anfällig für gewinnverschiebende Steuergestaltungen sind, wie solche aus hochmobilen immateriellen Wirtschaftsgütern (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3, Rz 25).

#### **Zu Abs. 1:**

Dieser Absatz soll den Grundsatz festlegen, dass bei der Ermittlung des Ergänzungssteuerbetrags der Mindeststeuer-Nettogewinn in jedem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Unternehmensgruppe tätig ist, grundsätzlich um einen substanzbasierten Freibetrag zu reduzieren ist. Der Substanzfreibetrag wird – ebenso wie der Mindeststeuer-Nettogewinn – für jede Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe eigens ermittelt, aber für Zwecke der Berechnung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages in einer Summe für jedes Steuerhoheitsgebiet, in dem die Unternehmensgruppe tätig ist, angesetzt. Da der Effektivsteuersatz und der Ergänzungssteuerbetrag von Investmenteinheiten gemäß § 66 gesondert zu berechnen ist, erfolgt auch der Abzug des Substanzfreibetrags für Investmenteinheiten gesondert und darf daher nicht in die für das Steuerhoheitsgebiet, in dem sie gelegen sind, ermittelte Gesamtsumme einbezogen werden. Zur gesonderten Berücksichtigung des Substanzfreibetrags bei Investmenteinheiten siehe § 66 Abs. 6

#### **Zu Abs. 2:**

Der Substanzfreibetrag ist grundsätzlich für jedes Geschäftsjahr zu berücksichtigen. Absatz 2 soll der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ein Wahlrecht gewähren, auf die Anwendung des Substanzfreibetrags zu verzichten (beispielsweise, um den Aufwand zur Erstellung des Mindeststeuer-Berichts zu verringern). Die Unternehmensgruppe ist nicht verpflichtet den zulässigen Höchstbetrag an berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerten geltend zu machen, um überhaupt einen Antrag auf einen Substanzfreibetrag stellen zu können, sondern der Verzicht kann auch nur teilweise erfolgen, beispielsweise nur bezüglich einem besonders aufwändig zu ermittelnden Teil des Freibetrags (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 13. Juli 2023, Pkt. 3., Rz 36). Die berichtspflichtige Geschäftseinheit übt den Verzicht für jedes Steuerhoheitsgebiet separat aus, indem sie im Mindeststeuer-Bericht keinen Freibetrag vom Mindeststeuer-Nettogewinn abzieht, bzw. nicht in der theoretisch zur Verfügung stehenden vollen Höhe. Eine ausdrückliche Erklärung, dass das Wahlrecht ausgeübt wird, ist nicht erforderlich. Es handelt sich um ein einjähriges Wahlrecht, d.h. ein Widerruf des Wahlrechts ist nicht mehr möglich, sobald der Mindeststeuer-Bericht (mit Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns im

Sinne des Wahlrechts) abgegeben wurde, eine Bindung für die erneute Ausübung des Wahlrechts in nachfolgenden Geschäftsjahren entsteht dadurch aber nicht (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.1, Rz 29).

#### **Zu Abs. 3 Z 1:**

Dieser Absatz soll die Formel für die Ermittlung des Substanzfreibetrags wiedergeben. Der Freibetrag setzt sich aus einem Prozentsatz einerseits der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten für berücksichtigungsfähige Beschäftigte und andererseits der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte zusammen. Die beiden Komponenten des Substanzfreibetrags sind in den Absätzen 4 bis 7 definiert. Der Betrag der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten wird in Bezug auf das jeweilige Steuerhoheitsgebiet ermittelt und ergibt sich aus den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten für berücksichtigungsfähige Beschäftigte, die im Steuerhoheitsgebiet jener Geschäftseinheit tätig sind, die ihr Arbeitgeber bzw. Auftraggeber ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.3, Rz 33).

#### **Zu Abs. 3 Z 2:**

Z 2 von Abs. 3 soll in Umsetzung von Art. 48 der Richtlinie, entsprechend dem international vereinbarten zehnjährigen Übergangszeitraum zu Beginn der Anwendung der Mindestbesteuerungsregeln einen höheren Substanzfreibetrag gewähren, der schrittweise auf die Werte gemäß Abs. 3 Z 1 absinken soll. Für den Zeitraum 2023 bis 2032 sind demnach die in der Tabelle ausgewiesenen Prozentwerte anzusetzen. Der Übergangszeitraum ist unabhängig davon, wann eine Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes kommt und ob ein abweichendes Wirtschaftsjahr besteht; es kommt ausschließlich darauf an, in welchem Kalenderjahr ein Geschäftsjahr beginnt. Für im Kalenderjahr 2033 oder danach beginnende Geschäftsjahre gilt dann der im Abs. 3 Z 1 ausgewiesene Prozentsatz von 5 Prozent.

#### **Zu Abs. 4:**

Dieser Absatz soll die Definition des in Abs. 3 verwendeten Begriffs „berücksichtigungsfähige Beschäftigte“ festlegen. Die Definition entspricht jener für Country-by-Country-Reporting (CbCR) gemäß dem OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Aktionspunkt 13, wie sie auch in der EU-Amtshilferichtlinie implementiert wurde. Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten umfasst sie sowohl unselbständige Beschäftigte einer Geschäftseinheit als auch jene selbständigen Auftragnehmer, die zur regulären Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe beitragen und gegenüber der Unternehmensgruppe in Bezug auf diese Tätigkeit weisungsgebunden sind, wobei sich der Begriff der selbständigen Auftragnehmer ausschließlich auf natürliche Personen bezieht und auch solche erfassen kann, die bei einem Personaldienstleister angestellt sind, ihre Tätigkeit aber im Rahmen der Unternehmensgruppe und nach deren Weisung ausüben. Angestellte eines selbständigen Auftragnehmers, der etwa nur Waren liefert oder selbständig Dienstleistungen für die Geschäftseinheit erbringt, gehören nicht dazu (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.3, Rz 32).

#### **Zu Abs. 5:**

Die Definition der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten ergänzt jene der berücksichtigungsfähigen Beschäftigten in Abs. 4 und beruht auf der Prüfung, ob die betreffenden Ausgaben des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer einen direkten und separaten persönlichen Vorteil verschaffen. Die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten setzen sich aus Vergütungen i.e.S. und sonstigem Lohnaufwand zusammen. Vergütungen für berücksichtigungsfähige Beschäftigte sind Löhne, Gehälter und andere Bruttobezüge der Beschäftigten. Der sonstige Lohnaufwand umfasst alle übrigen unmittelbaren und ausschließlichen Vorteilszuwendungen sowie Krankenversicherungs- und Pensionsbeiträge des Arbeitgebers. Die Lohnkosten umfassen auch die für berücksichtigungsfähige Beschäftigte einbehaltenen Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträge sowie ggf. andere Lohnabgaben. Grundsätzlich entspricht der Betrag der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten dem Gesamtbetrag der im Rechnungswesen erfassten (und der Definition entsprechenden) Lohnkosten. Hinsichtlich aktienbasierter Vergütungen ist der Betrag der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten derjenige, der in den betreffenden Finanzkonten enthalten ist, die zur diesbezüglichen Bestimmung des Substanzfreibetrags der Geschäftseinheit heranzuziehen sind, und wird nicht durch eine Wahl gemäß § 25 beeinflusst (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 13. Juli 2023, Pkt. 3., Rz 39).

Dieser Absatz legt zwei Ausnahmen von der Berücksichtigung von Lohnkosten für Zwecke des Substanzfreibetrags fest: Erstens sind ggf. jene Lohnkosten herauszurechnen, die als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert und als Teil des Buchwerts berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte erfasst worden sind und somit von der entsprechenden Definition gemäß Abs. 6 erfasst sind. Zweitens sind ggf. jene verbuchten Lohnkosten abzuziehen, die den ausgenommenen Gewinnen oder Verlusten aus dem internationalen Seeverkehr gemäß § 34 zuzuordnen sind. Lohnkosten, die einem

Betrag zuzurechnen sind, der das Höchstausmaß für ausgenommene Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr gemäß § 34 Abs. 4 übersteigt, werden dagegen für Zwecke des Substanzfreibetrags sehr wohl berücksichtigt. Die Zuordnung der Lohnkosten zu den Gewinnen oder Verlusten aus dem internationalen Seeverkehr ist entsprechend der Grundsätze des § 34 Abs. 5 vorzunehmen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.3, Rz 35-36).

#### **Zu Abs. 6:**

Dieser Absatz soll die für Zwecke des Substanzfreibetrags berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte definieren. Der Definition der in Frage kommenden materiellen Vermögenswerte soll ein weites Begriffsverständnis zugrunde liegen, sie soll alle Vermögenswerte erfassen, die substanzielle Tätigkeiten in dem Steuerhoheitsgebiet indizieren, in dem sie gelegen sind. In den Ziffern 1 bis 4 wird daher ein breites Spektrum genannt, nämlich Sachanlagen, natürliche Ressourcen, Nutzungsrechte des Leasingnehmers und einige andere Nutzungsrechte. Durch das weite Begriffsverständnis sollen auch wettbewerbsverzerrende Wirkungen zwischen verschiedenen Branchen, die verschiedene Arten von materiellen Vermögenswerten unterschiedlich stark nutzen, vermieden werden. Die Einbeziehung von geleasteten Sachanlagen berücksichtigt, dass die unternehmerische Entscheidung für Eigentum oder Leasing in der Regel keinen Einfluss auf die Substanz der Aktivitäten hat (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.4, Rz 37).

Die Berücksichtigungsfähigkeit der Vermögenswerte setzt grundsätzlich voraus, dass sie sich in dem Steuerhoheitsgebiet befinden, in dem die Geschäftseinheit gelegen ist, die sie, bzw. das Nutzungsrecht daran besitzt. Unter bestimmten Umständen kann es jedoch vorkommen, dass ein Vermögenswert aufgrund seiner Beschaffenheit und der Art seiner Nutzung in keinem Land oder in mehreren Ländern (z. B. ein Flugzeug einer internationalen Fluggesellschaft) zu unterschiedlichen Zeiten während des Geschäftsjahres gelegen ist.

#### **Zu Abs. 6 Z 1 – Sachanlagen**

Sachanlagen sind materielle Vermögenswerte, die für die Herstellung oder Lieferung von Waren oder Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten werden und voraussichtlich länger als eine Periode genutzt werden. Zu den Vermögenswerten dieser Kategorie gehören: Gebäude, Maschinen, Computer und sonstige Büroausstattung, Kraftfahrzeuge, Mobiliar und Einrichtungsgegenstände sowie Grundstücke (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.4, Rz 39).

#### **Zu Abs. 6 Z 2 – Natürliche Ressourcen**

Zu den natürlichen Ressourcen gehören Öl- und Gasvorkommen, Nutzwälder und Bodenschätze. Diese Vermögenswerte werden ähnlich wie abschreibungsfähiges Sachanlagevermögen nach dem Anschaffungskostenmodell bilanziert. Das heißt, natürliche Ressourcen werden zunächst mit ihren Anschaffungskosten angesetzt, einschließlich der Nebenkosten, etwa für Erkundung und Wiederherstellung, anschließend wird die kumulierte Wertminderung, insbesondere durch den Verbrauch, abgezogen. Da die Nutzungsdauer einer natürlichen Ressource im Allgemeinen direkt mit der Menge der entnommenen Ressourcen zusammenhängt, erfolgt die Berechnung der Abschreibung häufig anhand der Produktionseinheiten. Die Nutzungsdauer entspricht daher der geschätzten Menge der zu fördernden Ressourcen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.4, Rz 40).

#### **Zu Abs. 6 Z 3 – Leasing**

Um eine Ungleichbehandlung wirtschaftlich gleichwertiger Formen des Haltens von Anlagegütern zu vermeiden, sollen die berücksichtigungsfähigen Vermögenswerte einer geleasteten Sachanlage, einschließlich Gebäuden und Grundstücken, in gleicher Weise wie Sachanlagen im Eigentum der Geschäftseinheit behandelt und der Substanzfreibetrag jeweils anhand des Buchwerts ermittelt werden. Nach international anerkannten Rechnungslegungsstandards – etwa IFRS – hat der Leasingnehmer bei Wirtschaftsgütern mit einer Leasingdauer von mehr als 12 Monaten (außer geringwertigen) in seiner Bilanz einerseits ein Nutzungsrecht (vergleichbar dem Eigentumsrecht) und andererseits eine Leasingverbindlichkeit zu erfassen, wobei das Nutzungsrecht analog zum Eigentum auf Grundlage des Zeitwerts der Leasingzahlungen erfasst wird und in der Folge Abschreibungen und eventuelle Wertminderungen berücksichtigt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.4, Rz 41-42).

#### **Zu Abs. 6 Z 4 – staatliche Lizenzen oder Konzessionen**

Staatliche Lizenzen und ähnliche staatliche Vereinbarungen für die Nutzung unbeweglichen Vermögens oder natürlicher Ressourcen sind berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte, wenn die Nutzung mit erheblichen Investitionen in materielle Vermögenswerte verbunden ist und sind in einem solchen Fall für Zwecke des Substanzfreibetrags von der Definition der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte miteingefasst. Eine solche Rechtevergabe erfolgt häufig im Zusammenhang mit Infrastrukturvorhaben, wie der Errichtung von Straßen, Brücken, Krankenhäusern oder Flughäfen, die

nach ihrer Fertigstellung im Eigentum des Staates stehen, während der errichtenden Geschäftseinheit eine Konzession zur Nutzung dieser Anlagen erteilt wird. In ähnlicher Weise kann ein Staat einer Geschäftseinheit erlauben, natürliche Ressourcen, die sich in seinem Eigentum befinden, zu erschließen und für eine bestimmte Dauer zu verwerten, während das Land im Eigentum des Staates bleibt. In all diesen Fällen entstehen der Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe Kosten, um die Lizenz oder ein ähnliches Recht zu erwerben, und sie muss erhebliche Investitionen tätigen, um die erworbenen Rechte produktiv nutzen zu können, weshalb die entsprechenden Lizenzen und Konzessionen als berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte betrachtet werden, unabhängig davon, ob sie nach dem verwendeten Rechnungslegungsstandard als materielle oder immaterielle Vermögenswerte ausgewiesen werden. Wenn jedoch der Inhaber der Lizenz oder der Vereinbarung mit dem Staat das Recht nicht selbst nutzt und keine wesentlichen Investitionen in Sachanlagen tätigt, um die gewährten Rechte zu nutzen, sondern die Rechte stattdessen weiterveräußert oder weiterlizenziert, stellt die Lizenz oder Vereinbarung keinen berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswert im Sinne dieses Paragraphen dar (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.4, Rz 44-45).

#### **Zu ausgeschlossenen Vermögenswerten:**

Bei der Ermittlung berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte soll der Buchwert von unbeweglichem Vermögen, das zu Investitions-, Verkaufs- oder Leasingzwecken gehalten wird, nicht berücksichtigt werden. Es soll einer Unternehmensgruppe nicht gestattet sein, lediglich durch den Erwerb von nicht für substanzielle Aktivitäten genutztem Vermögen von einem Substanzfreibetrag zu profitieren. Ein solches Gestaltungsrisiko entsteht in besonderem Maß in Bezug auf Investitionen in Grund und Boden und Gebäude. Um dieses Risiko möglichst zu vermeiden, sollen Grund und Boden und Gebäude, die zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zur Wertanlage (oder beidem) gehalten werden, von der Berücksichtigungsfähigkeit für den Substanzfreibetrag ausgenommen sein, soweit sie nicht von der Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe direkt oder indirekt für die Produktion oder die Lieferung von Waren und Dienstleistungen selbst genutzt werden. Einer Unternehmensgruppe soll es außerdem nicht gestattet sein, einen Substanzfreibetrag für Immobilien geltend zu machen, die zur lediglich zur Veräußerung gehalten werden, denn sie sind kein sachgerechter Indikator für wirtschaftliche Substanz. Folglich sind die zur Veräußerung gehaltenen Immobilien von der Berücksichtigungsfähigkeit ausgeschlossen. "Halten zur Veräußerung" setzt voraus, dass die Immobilie grundsätzlich in ihrem gegenwärtigen Zustand für eine Veräußerung zu marktüblichen Konditionen zur Verfügung steht und die Veräußerung wahrscheinlich ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.4, Rz 46-47).

Bei der Berechnung des Freibetrags gemäß diesem Paragraphen soll der Buchwert von jenen Vermögenswerten nicht berücksichtigt werden, die der Erzielung von Erträgen aus der internationalen Schifffahrt und qualifizierten Nebeneinkünften einer Geschäftseinheit nach § 34 zuzurechnen sind. Die Ausnahme von der Anwendung des Freibetrags gemäß diesem Paragraphen soll allerdings nur in dem Ausmaß gelten, in dem auch die Ausnahme der Schifffahrtseinkünfte von der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts gemäß § 34 gilt. Der Buchwert von Sachanlagen, die zur Erzielung von qualifizierten Nebeneinkünften aus der internationalen Schifffahrt verwendet werden, ist daher gegebenenfalls auf der Grundlage des Verhältnisses zwischen den qualifizierten Nebeneinkünften aus der internationalen Schifffahrt innerhalb der Obergrenze und den gesamten qualifizierten Nebeneinkünften aus der internationalen Schifffahrt aufzuteilen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.4, Rz 48).

Analog zu dem zu Absatz 5 bezüglich berücksichtigungsfähigen Lohnkosten im Zusammenhang mit § 64 Gesagten sind auch die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte der obersten Muttergesellschaft im Falle einer Anwendung von § 64 Abs. 1 anteilig zu reduzieren.

#### **Zu Abs. 7:**

Dieser Absatz soll die Ermittlung des Buchwerts der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte regeln. Deren Buchwert ist für Zwecke des Substanzfreibetrags in Übereinstimmung mit dem Buchwert zu bestimmen, wie er für die Erstellung des Konzernabschlusses erfasst wurde (d.h. nach Berücksichtigung von Anpassungen, die auf konzerninterne Erwerbsvorgänge zurückzuführen sind). Dabei ist der Buchwert der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte mit dem Durchschnitt der Buchwerte zu Beginn und zum Ende des Geschäftsjahres anzusetzen. Bei einem unterjährig erworbenen oder veräußerten Vermögenswert ist der Buchwert zu Beginn bzw. am Ende des Geschäftsjahrs gleich null, weshalb der Substanzfreibetrag für im Laufe des Geschäftsjahres erworbene oder veräußerte Vermögenswerte der Hälfte des Buchwerts des Vermögenswerts am Ende bzw. am Anfang des Jahres entspricht. Die Berücksichtigung von Berichtigungen bei der Anschaffung und die Nichtberücksichtigung von Berichtigungen bei konzerninternen Veräußerungen berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte bewirkt, dass der Substanzfreibetrag auf jenen Kosten beruht, die auch beim



Erwerb von nicht verbundenen Personen entstehen würden und die die tatsächlichen Investitionen der Unternehmensgruppe in die betreffenden Vermögenswerte widerspiegeln. Infolge einer Nichtberücksichtigung von Berichtigungen der Anschaffungskosten würde die tatsächliche Investition zu niedrig angesetzt und die Einbeziehung konzerninterner Verkäufe könnte zu einer Über- oder Unterbewertung der tatsächlichen Investition führen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.5, Rz 49).

Für Zwecke der Rechnungslegung werden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in der Regel zunächst in der Bilanz mit den Anschaffungskosten einschließlich eventueller Nebenkosten, um das Wirtschaftsgut nutzbar zu machen, angesetzt („aktiviert“). In der Folge werden in der Bilanz zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten die kumulierten Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen ausgewiesen, ersteres ist die systematische Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes über seine Nutzungsdauer und letzteres ist der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswertes jeweils zum Bilanzstichtag seinen tatsächlichen Wert (den erzielbaren Betrag) übersteigt. Natürliche Ressourcen werden ähnlich wie Sachanlagevermögen bilanziert, mit der Ausnahme, dass der Buchwert natürlicher Ressourcen durch eine Wertberichtigung für die Erschöpfung und nicht für die Abschreibung reduziert wird. Wird nach dem Rechnungslegungsstandard, der für die Erstellung des Konzernabschlusses verwendet wird, in Bezug auf einen berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswert eine Wertminderung erfasst, wird dessen Buchwert am Ende des Geschäftsjahres entsprechend verringert. Im Falle einer nachfolgenden Wertaufholung wird der Buchwert am Ende des Geschäftsjahres entsprechend erhöht, wobei aber die Wertaufholung den Buchwert nicht über den Betrag hinaus erhöhen darf, der bestimmt worden wäre, wenn in Vorjahren keine Wertminderung erfasst worden wäre. Normalerweise werden sich die hier beschriebenen Anpassungen des Buchwerts in der Finanzbuchhaltung widerspiegeln, die für die Ermittlung des Substanzfreibetrags der Geschäftseinheit heranzuziehen ist. Wenn sie sich nicht in diesen Finanzkonten widerspiegeln, müssen die Anpassungen am Buchwert des betreffenden Vermögensgegenstandes für Zwecke der Ermittlung des Substanzfreibetrags vorgenommen werden. Für Grundstücke wird keine planmäßige Abschreibung vorgenommen, allerdings könnte bei ihnen eine Wertminderung eintreten (beispielsweise durch Naturkatastrophen), die ebenfalls in der Bilanz ausgewiesen würde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.5, Rz 50-51).

Wie in den Erläuterungen zu § 19 beschrieben, erlauben manche Rechnungslegungsstandards die Abschreibung von Sachanlagen auf der Grundlage der Neubewertungsmethode. Dabei werden Vermögenswerte regelmäßig neu bewertet und ihr Buchwert in der Bilanz entsprechend erhöht oder verringert, sodass in der Finanzbuchhaltung ein Wert ausgewiesen werden könnte, der über den Anschaffungskosten liegt. Ohne Korrekturmaßnahme könnte sich die Neubewertungsmethode demnach erhöhend auf den Substanzfreibetrag auswirken, da dieser auf der Grundlage des Buchwerts ermittelt wird. Dieses Ergebnis wäre nicht angemessen, da die bloße Neubewertung keinen Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Substanz der Aktivitäten hat. Um die Auswirkung der Neubewertungsmethode für Zwecke des Substanzfreibetrags auszugleichen, werden alle Erhöhungen des Werts eines Vermögenswertes und alle nachfolgenden zusätzlichen Erhöhungen der Abschreibung, die sich aus Neubewertungserhöhungen ergeben, außer Acht gelassen. Das Ergebnis dieser Regel ist, dass der Buchwert des Vermögenswertes niemals den Wert übersteigt, den er ohne Anwendung der Neubewertungsmethode hätte (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.5, Rz 52 sowie Fußnote 32 zu Art. 5.3.5 der OECD Musterregeln).

#### **Zu Abs. 8:**

Dieser Absatz soll die Zuordnung berücksichtigungsfähiger Lohnkosten und berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte regeln, wenn substanzielle Geschäftsaktivitäten mittels ausländischer Betriebsstätten ausgeübt werden, die eine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe sind.

#### **Zu Z 1:**

Die Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte für Zwecke des Substanzfreibetrags folgt in Betriebsstättenfällen den in § 35 festgelegten Grundsätzen. Die entsprechenden Beträge sind demnach der Finanzbuchhaltung der Betriebsstätte zu entnehmen, sofern diese nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt wird. Führt die Betriebsstätte keine dementsprechende Finanzbuchhaltung, ist der Betrag der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte so zu berechnen, als ob die Betriebsstätte über eine getrennte Finanzbuchhaltung verfügte, die dem Rechnungslegungsstandard entspricht, der bei der Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3, Rz 54). Eine weitere Bedingung für die Berücksichtigung der Werte aus der Finanzbuchhaltung der Betriebsstätte für Zwecke des Substanzfreibetrags ist, dass die entsprechenden Arbeitnehmer und Vermögenswerte in dem

Steuerhoheitsgebiet tätig bzw. gelegen sind, in dem die Betriebsstätte liegt (siehe dazu die entsprechenden erläuternden Bemerkungen zu Abs. 4 und Abs. 6). Befinden sich die der Betriebsstätte zuzurechnenden Arbeitnehmer und Vermögenswerte nicht in dem Land, in dem sie liegt, werden die diesbezüglichen Beträge bei der Berechnung des Substanzfreibetrags nicht berücksichtigt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.6, Rz 56).

#### **Zu Z 2:**

Z 2 soll klarstellen, dass berücksichtigungsfähige Lohnkosten und berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte einer Betriebsstätte, deren Einkünfte zur Gänze oder teilweise bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes ausgenommen sind, im selben Ausmaß für Zwecke der Berechnung des Substanzfreibetrags auszunehmen sind. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte, die zur Erzielung von – aus der Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage ausgenommenen – Gewinnen verwendet werden, nicht zur Reduktion der Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage herangezogen werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.6, Rz 59).

#### **Zu Abs. 9:**

Dieser Absatz soll festlegen, wie berücksichtigungsfähige Lohnkosten und berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte, die in den Jahresabschlüssen einer transparenten Einheit enthalten sind, die keine Betriebsstätte ist, auf die betroffenen Geschäftseinheiten aufzuteilen sind. Die Bestimmung folgt diesbezüglich der in § 36 vorgegebenen Systematik zur Zurechnung der Gewinne und Verluste von transparenten Einheiten.

#### **Zu Z 1:**

Z 1 betrifft den Fall einer transparenten Einheit, die keine oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist. Gemäß § 36 Abs. 3 ist der Gewinn oder Verlust der transparenten Einheit in diesem Fall – nach Ausscheiden eines eventuellen gruppenfremden oder Betriebsstätten-Anteils – den gruppenzugehörigen Eigentümern der Einheit zuzurechnen. Analog dazu legt Z 1 fest, dass für Zwecke des Substanzfreibetrags die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte der transparenten Einheit deren Gesellschaftern im gleichen Verhältnis wie der Gewinn oder Verlust zuzuordnen sind. Diese Zuordnung an die Gesellschafter für Zwecke des Substanzfreibetrags erfolgt allerdings nur, soweit die Arbeitnehmer bzw. Vermögenswerte im selben Steuerhoheitsgebiet tätig bzw. gelegen sind, in dem die Gesellschafter gelegen sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.7, Rz 62).

#### **Zu Abs. 9 Z 2:**

Z 2 soll den Fall einer transparenten Einheit betreffen, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist. Gemäß § 36 Abs. 4 ist der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der transparenten Einheit in diesem Fall – ggf. bereinigt um Anteile, die Betriebsstätten zuzurechnen sind – der transparenten Einheit selbst zuzurechnen. Analog dazu legt Z 2 fest, dass auch für Zwecke des Substanzfreibetrags die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte der transparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft ist, zuzuordnen sind. Zu berücksichtigen ist dabei, dass gemäß § 63 Gewinne oder Verluste einer transparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, unter bestimmten Umständen um die Anteile der Anteilshalter zu kürzen sind. Im selben Ausmaß sind diesfalls auch die entsprechenden berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte für Zwecke des Substanzfreibetrags auszuschneiden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.3.7, Rz 63).

#### **Zu Abs. 10:**

Dieser Absatz soll den Grundsatz aus § 46 Abs. 4 sowie § 47 Abs. 7 widerspiegeln, wonach der Effektivsteuersatz sowie der Ergänzungssteuerbetrag für jede staatenlose Einheit stets getrennt von allen anderen Geschäftseinheiten zu ermitteln ist, um zu fingieren, dass staatenlose Geschäftseinheiten jeweils die einzige Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.1.1, Rz 8). Dieser Grundsatz soll analog auch für Zwecke des Substanzfreibetrags gelten.

#### **Zu § 49 (Zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag):**

§ 49 soll Artikel 29 der Richtlinie bzw. Artikel 5.4 der GloBE Mustervorschriften umsetzen und die Berechnung des zusätzlichen Ergänzungssteuerbetrags regeln.

#### **Zu Abs. 1:**

Führt gemäß § 29, § 42 Abs. 6, § 45 Abs. 2, § 45 Abs. 6 und § 65 Abs. 5 eine Anpassung der erfassten Steuern oder der Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste zu einer Neuberechnung des Effektivsteuersatzes

und des Ergänzungssteuerbetrages für ein vorangegangenes Geschäftsjahr soll der Effektivsteuersatz und der Ergänzungssteuerbetrag gemäß §§ 46 bis 48 nach Berücksichtigung der Anpassungen der angepassten erfassten Steuern und der Mindeststeuer-Gewinne oder –Verluste neu berechnet werden.

Um Komplexität und administrativen Aufwand zu vermindern, soll der zusätzliche Ergänzungssteuerbetrag für die Zwecke des § 47 Abs. 4 für das laufende Geschäftsjahr, in dem die Neuberechnung vorgenommen wird, als zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag behandelt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.1.1, Rz 66).

#### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 soll eine Sonderregelung zur Zuordnung eines zusätzlichen Ergänzungssteuerbetrages bei fehlendem Mindeststeuer-Nettogewinn im laufenden Geschäftsjahr vorsehen. Ergibt sich ein zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag und wird für das Steuerhoheitsgebiet für das laufende Geschäftsjahr kein Mindeststeuer-Nettogewinn verzeichnet, sollen die Mindeststeuer-Gewinne einer jeden in dem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheit dem zuzuordnenden Ergänzungssteuerbetrag gemäß § 47 Abs. 6 geteilt durch den Mindeststeuersatz entsprechen. Ein etwaiger Mindeststeuer-Nettoverlust soll hierbei nicht beachtet werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.4.2, Rz 68). Führt somit eine Neuberechnung gemäß Abs. 1 zu einem zusätzlichen Ergänzungssteuerbetrag, liegt jedoch in dem laufenden Geschäftsjahr kein Mindeststeuer-Gewinn vor, soll durch diese Berechnungsmethodik gemäß Abs. 2 eine Zuordnung des Ergänzungssteuerbetrages zu den einzelnen Geschäftseinheiten ermöglicht werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.4.2, Rz 68).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3. soll eine Sonderregelung im Hinblick auf einen zusätzlichen Ergänzungssteuerbetrag bei fehlendem Mindeststeuer-Nettogewinn gemäß § 41 beinhalten. Entsteht aufgrund von § 41 für das laufende Geschäftsjahr ein zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag, soll der Mindeststeuer-Gewinn jeder in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit für Zwecke der Anwendung der PES gemäß § 10 Abs. 2 dem dieser Geschäftseinheit gemäß Z 2 zuzuordnenden Ergänzungssteuerbetrag geteilt durch den Mindeststeuersatz entsprechen. Ein etwaiger Mindeststeuer-Nettoverlust soll hierbei nicht beachtet werden.

Gemäß Z 1 soll der zusätzliche Ergänzungssteuerbetrag, der den einzelnen Geschäftseinheiten zuzuordnen ist, nur unter den Geschäftseinheiten aufgeteilt werden, für die sich angepasste erfasste Steuern ergeben, die weniger als null und weniger als der Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust der betreffenden Geschäftseinheit multipliziert mit dem Mindeststeuersatz betragen.

Die Aufteilung soll gemäß Z 2 anteilig auf der Grundlage folgender Formel erfolgen: (Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste x Mindeststeuersatz) – angepasste erfasste Steuern.

Es besteht die Möglichkeit, dass ein zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag sowohl aufgrund von Abs. 2 als auch von Abs. 3 anfällt. In diesem Fall soll jeder Absatz einzeln für sich betrachtet angewendet werden. Für Zwecke der Anwendung von § 10 Abs. 2 soll die Summe der Zuordnung gem. Abs. 2 und Abs. 3 ausschlaggebend sein (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.4.3, Rz 72).

#### **Zu Abs. 4:**

Abs. 4 soll klarstellen, dass die Geschäftseinheiten, denen ein zusätzlicher Ergänzungssteuerbetrag gemäß Abs. 1 bis 3 und § 47 Abs. 6 zugeordnet wird, für Zwecke des 2. Abschnitts als niedrig besteuerte Geschäftseinheit gelten.

#### **Zu § 50 (De-minimis-Ausnahme):**

§ 50 soll Artikel 30 der Richtlinie bzw. Art. 5.5. der GloBE-Mustervorschriften umsetzen. Er beinhaltet eine De-minimis-Ausnahme, derzufolge für die in einem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten zu entrichtende Ergänzungssteuerbetrag für ein Geschäftsjahr unter bestimmten Voraussetzungen mit null angesetzt werden kann.

#### **Zu Abs. 1 und Abs. 3:**

Die Inanspruchnahme der De-minimis-Ausnahme soll auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit für das jeweilige Geschäftsjahr ausgeübt werden können, sofern die kumulativen Voraussetzungen der Z 1 und Z 2 erfüllt sind. Die Ausübung des Wahlrechts gemäß dieser Bestimmung soll die Anwendung von §§ 46 bis 49 und § 51 ausschließen. Daher soll diesfalls die Berechnung des Effektivsteuersatzes gemäß § 46, des Ergänzungssteuerbetrages gemäß § 47 und zusätzlichen Ergänzungssteuerbetrag gemäß § 49 sowie des Substanzfreibetrages gemäß § 48 der in dem Steuerhoheitsgebiet liegenden Geschäftseinheiten sowie die gesonderten Berechnungen für im Minderheitsbesitz stehende Geschäftseinheiten gemäß § 51 entfallen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.5.1, Rz 76). Der Mindeststeuer-

Umsatzerlös und der Mindeststeuer-Nettogewinn oder –verlust von im Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten wird dementsprechend bei der Berechnung miteinbezogen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.5.1, Rz 82).

Wird die De-minimis-Ausnahme im ersten Jahr der Anwendung dieses Bundesgesetzes in Anspruch genommen, soll das in § 80 vorgesehene Übergangsjahr erst mit Ablauf des Geschäftsjahres beginnen, in dem die De-minimis Ausnahme nicht mehr angewandt wird.

Wird die De-minimis-Ausnahme in einem Geschäftsjahr in Anspruch genommen, nachdem die Unternehmensgruppe bereits in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetz gefallen ist, sollen weiterhin die Berichtspflichten gemäß §§ 69 ff aufrecht bleiben (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.5.1, Rz 77).

#### **Zu Z1:**

Z 1 soll als erste der beiden kumulativen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der De-minimis-Ausnahme vorsehen, dass der durchschnittliche Mindeststeuer-Umsatzerlös des Geschäftsjahres und der zwei vorangegangenen Geschäftsjahre von allen im Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten (inklusive im Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten, vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.5.2, Rz 82) weniger als € 10 Millionen beträgt.

Gemäß Abs. 3 soll der Mindeststeuer-Umsatzerlös die Summe aller Umsatzerlöse der in diesem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten sein, wobei Abzüge oder Zuschläge aufgrund etwaiger Anpassungen bei der Ermittlung der Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage gemäß dem 3. Abschnitt zu berücksichtigen sind.

#### **Zu Z 2:**

Z 2 soll als zweite der beiden kumulativen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der De-minimis-Ausnahme vorsehen, dass der durchschnittliche Mindeststeuer-Nettogewinn gemäß § 46 Abs. 2 für das Geschäftsjahr und der zwei vorangegangenen Geschäftsjahre entweder weniger als € 1 Million beträgt oder für diesen Betrachtungszeitraum ein durchschnittlicher Mindeststeuer-Nettoverlust vorliegt. Z 2 bezieht sich auf die durchschnittlichen Mindeststeuer-Gewinne oder –Verluste. Das Heranziehen eines Durchschnittswerts in Abs. 1 Z 1 und Z 2 soll Volatilitäten ausgleichen. Daher soll insgesamt ein Beobachtungszeitraum von 3 Jahren herangezogen werden. Für die Berechnung der Durchschnittswerte sollen die Werte des Geschäftsjahres und der beiden vorangegangenen Geschäftsjahre herangezogen werden.

#### **Zu Abs. 2:**

Gibt es in einem Steuerhoheitsgebiet in beiden vorangegangenen Geschäftsjahren keine Geschäftseinheiten mit einem Mindeststeuer-Umsatzerlös oder einem Mindeststeuer-Gewinn oder Verlust, ist/sind diese/s Geschäftsjahr/e von der Berechnung des durchschnittlichen maßgeblichen Mindeststeuer-Umsatzerlöses bzw. der durchschnittlichen maßgeblichen Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste dieses Steuerhoheitsgebiets auszunehmen. Dieser Fall könnte bei nicht aktiven oder nicht vorhandenen Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet eintreten. Geschäftsjahre vor Anwendung dieses Bundesgesetzes sollen bei dem dreijährigen Beobachtungszeitraum ausgeblendet werden. Damit soll bei der erstmaligen Anwendung des Bundesgesetzes nur das jeweilige Geschäftsjahr beurteilt werden, ohne den Beobachtungszeitraum von drei Jahren einzuhalten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.5.1, Rz 85). In Fällen, in denen das Geschäftsjahr einen anderen Zeitraum als 12 Monate umfasst oder eines oder mehrere der unmittelbar vorausgegangenen Geschäftsjahre einen anderen Zeitraum als 12 Monate umfassen, sollen die Schwellenwerte in Abs. 1 Z 1 und Z 2 proportional angepasst werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.5.1, Rz 86).

Nachträgliche Anpassungen wie z. B. die Anpassungen und Steuersatzänderungen nach Einreichung des Mindeststeuerberichts gemäß § 45 können die durchschnittlichen Mindeststeuer-Umsatzerlöse oder durchschnittlichen Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste vorangegangener Geschäftsjahre erhöhen oder verringern. Bei einer dadurch bedingten Unterschreitung der Schwellenwerte soll die Inanspruchnahme der De-Minimis-Ausnahme trotzdem nicht möglich sein. Eine Erhöhung soll jedoch zum nachträglichen Wegfall der Voraussetzungen der De-minimis-Ausnahme führen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.5.1, Rz 92).

Änderungen der Zusammensetzung der Unternehmensgruppe sollen bei den Schwellenwerten widerspiegelt werden. Erwirbt eine Unternehmensgruppe eine Einheit im Rahmen eines Zusammenschlusses, sollen die für Zeiträume vor dem Zusammenschluss ermittelten Mindeststeuer-Umsatzerlöse und Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste dieser Einheiten bei der Bestimmung des Durchschnittes der drei Jahre nicht berücksichtigt werden. Verlässt eine Geschäftseinheit die Unternehmensgruppe sollen die für Zeiträume vor der Veräußerung dieser Geschäftseinheit ermittelten Mindeststeuer-Umsatzerlöse und



Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste für die Zwecke der Bestimmung der Dreijahresdurchschnitte weiterhin berücksichtigt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.5.1, Rz 94).

#### **Zu Abs. 4:**

Die De-minimis-Ausnahme soll für alle Geschäftseinheiten gelten, die im selben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, es sei denn die Geschäftseinheit ist eine Investmenteinheit oder eine staatenlose Geschäftseinheit. Dementsprechend sollen Mindeststeuer-Umsatzerlöse und Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste von Investmenteinheiten oder staatenlosen Geschäftseinheiten bei der Berechnung der Schwellenwerte gemäß Abs. 1 Z 1 und Z 2 unberücksichtigt bleiben (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.5.1, Rz 96).

#### **Zu § 51 (Im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten):**

§ 51 soll Artikel 31 der Richtlinie bzw. Artikel 10.1.1 und 5.6 der GloBE Mustervorschriften umsetzen und beinhaltet Regelungen zu im Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten. Es sollte sich bei im Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten um seltene Fälle handeln, weil Beteiligungen von unter 30% in der Regel nicht konsolidiert werden, ein Einbeziehen in den Konzernabschluss iSd § 2 Z 6 jedoch eine Anwendungsvoraussetzung für dieses Bundesgesetz ist.

#### **Zu Abs. 1 und 2:**

Abs. 1 und 2 enthalten Sonderbestimmungen zur Berechnung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages für Mitglieder einer im Minderheitseigentum stehenden Untergruppe. Diese Berechnung soll so erfolgen, als handle es sich um eine separate multinationale Unternehmensgruppe. Dementsprechend sind die angepassten erfassten Steuern und die Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste nicht bei der Ermittlung des Effektivsteuersatzes und des Mindeststeuergewinns der restlichen – nicht zur Untergruppe gehörigen – Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe zu berücksichtigen. Dieser Umstand kann zu dem Ergebnis führen, dass in einem Steuerhoheitsgebiet zwei oder mehr Berechnungen nötig sind – eine für die im Minderheitseigentum stehende Untergruppe und für die anderen Geschäftseinheiten der Gruppe.

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 enthält Sonderbestimmungen zur Berechnung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages für im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten, die nicht einer im Minderheitseigentum stehenden Untergruppe angehören. Die Berechnung soll auf Einheitsebene erfolgen; dabei soll wiederum die Ermittlungsmethodik gemäß Abs. 1 und 2 gelten. Diese Sonderbestimmungen soll keine Anwendung auf eine im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit Anwendung finden, bei der es sich um eine Investmenteinheit handelt.

#### **Zu Abs. 4:**

Abs. 1 beinhaltet Begriffsbestimmungen und soll eine im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit, im Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft, Minderheitseigentum stehende Untergruppe und im Minderheitseigentum stehende Tochtergesellschaft definieren.

Eine im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit ist jede Geschäftseinheit, an der die oberste Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung in Höhe von 30% oder weniger hält. Eine im Minderheitseigentum stehende Untergruppe bezeichnet eine im Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft und ihre im Minderheitseigentum stehenden Tochtergesellschaften. Eine im Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft ist jede in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit, die mittelbar oder unmittelbar eine Kontrollbeteiligung an anderen in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten hält, wenn nicht eine andere in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit eine mittelbare oder unmittelbare Kontrollbeteiligung an der erstgenannten Geschäftseinheit hält.

Eine im Minderheitseigentum stehende Tochtergesellschaft bezeichnet eine im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit, deren Kontrollbeteiligung unmittelbar oder mittelbar von einer in im Minderheitseigentum stehenden Muttergesellschaft gehalten wird.

Nicht alle Geschäftseinheiten, deren Kontrollbeteiligung unmittelbar oder mittelbar von einer in im Minderheitseigentum stehenden Muttergesellschaft gehalten werden, sind im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten und Mitglied einer im Minderheitseigentum stehenden Untergruppe.

#### **Beispiel:**

*Die oberste Muttergesellschaft X hält eine 20% Beteiligung an der Einheit A. Einheit A hält 90% von Einheit B1 und 90% von Einheit B2, die beide im Steuerhoheitsgebiet B gelegen sind. Die restlichen 10% von B1 und B2 werden von der obersten Muttergesellschaft X gehalten.*

*Alle genannten Einheiten sind Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe. Einheit A ist eine im Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft, B1 und B2 sind im Minderheitseigentum stehende Tochtergesellschaften. Die Berechnung des Effektivsteuersatzes für das Steuerhoheitsgebiet B erfolgt für B1 und B2 separat zu den sonstigen im Steuerhoheitsgebiet B gelegenen Einheiten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 5.6, Rz 104).*

### **Zu Abschnitt 6:**

#### **Zu § 52 (Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen):**

Das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS hat sich auf die Verankerung bestimmter Safe-Harbour-Regelungen in den GloBE-Vorschriften geeinigt (vgl. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules [Pillar Two]; Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom 13. Juli 2023, Pkt. 5.1 QDMTT Safe-Harbour, Rz 37 ff, Pkt. 5.2 Transitional UTPR Safe Harbour). Dies betrifft den sog. QDMTT Safe Harbour, die vereinfachte Berechnungen für unwesentliche Geschäftseinheiten, die vereinfachte Berechnung anhand eines länderbezogenen Berichts (temporärer CbCR-Safe-Harbour) sowie den temporären SES-Safe-Harbour. In Umsetzung von Art. 32 der Richtlinie soll § 52 die Anwendung der genannten Safe-Harbour-Regelungen im Rahmen dieses Bundesgesetzes vorsehen.

#### **Zu Abs. 1:**

Dieser Absatz soll den Begriff des Safe-Harbour definieren und festlegen, unter welchen Voraussetzungen einer Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet ein Safe-Harbour gewährt wird.

Wird einer Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet ein Safe-Harbour gewährt, wird der Ergänzungssteuerbetrag für das Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert, was zur Folge hat, dass keine Mindeststeuer für in diesem Steuerhoheitsgebiet gelegene Geschäftseinheiten erhoben wird. Die grundsätzliche Pflicht zur Einreichung eines Mindeststeuerberichts wird durch die Gewährung eines Safe-Harbour für ein Steuerhoheitsgebiet jedoch nicht berührt.

Die Z 1 bis Z 3 sollen festlegen, unter welchen Voraussetzungen ein Safe-Harbour für ein Steuerhoheitsgebiet (Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet) zu gewähren ist bzw. welche Arten von Safe-Harbour-Regelungen es gibt.

#### **Zu Z 1:**

Nach Z 1 soll ein Safe-Harbour gewährt werden, wenn die Voraussetzungen des NES-Safe-Harbour erfüllt sind (siehe die Erläuterungen zu § 53).

#### **Zu Z 2:**

Nach Z 1 soll ein Safe-Harbour für ein Steuerhoheitsgebiet gewährt werden, wenn unter Inanspruchnahme der vereinfachten Berechnung für unwesentliche Geschäftseinheiten (§ 54) oder der vereinfachten Berechnung anhand eines länderbezogenen Berichts (temporärer CbCR-Safe-Harbour, §§ 55 und 56) entweder der De-minimis-Test, der Effektivsteuersatz-Test oder der Routinegewinn-Test von der Unternehmensgruppe erfüllt wird. Der temporäre CbCR-Safe-Harbour kann jedoch nur für Geschäftsjahre während des Übergangszeitraums (Geschäftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2027 beginnen und vor dem 1. Juli 2028 enden) in Anspruch genommen werden (siehe dazu die Erläuterungen zu den §§ 55 und 56). Werden diese Tests nicht erfüllt, ist kein Safe-Harbour nach § 52 Z 1 zu gewähren und die Ermittlung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages hat nach den allgemeinen Regeln dieses Bundesgesetzes zu erfolgen.

Nach Z 2 lit. a ist der De-Minimis-Test erfüllt, wenn im Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet die Mindeststeuer-Umsatzerlöse weniger als 10 Mio. Euro betragen und der Mindeststeuer-Nettogewinn weniger als 1 Mio. Euro beträgt bzw. ein Mindeststeuer-Nettoverlust vorliegt. Die Voraussetzungen für das Erfüllen des De-minimis-Test entsprechen grundsätzlich den Voraussetzungen für die De-minimis-Ausnahme in § 50, jedoch sind die Mindeststeuer-Umsatzerlöse und der Mindeststeuer-Nettogewinn nicht für einen Dreijahreszeitraum, sondern nur für das betreffende Geschäftsjahr zu ermitteln. Dabei ist für unwesentliche Geschäftseinheiten die vereinfachte Berechnung nach § 54 anzuwenden, für alle anderen Geschäftseinheiten kommen aber die allgemeinen Regeln zur Anwendung. Für Geschäftsjahre während des Übergangszeitraums besteht auch die Möglichkeit, bei der Ermittlung der Mindeststeuer-Umsatzerlöse und des Mindeststeuer-Nettogewinns für alle Geschäftseinheiten die vereinfachte Berechnung nach §§ 55 und 56 (temporärer CbCR-Safe-Harbour) in Anspruch zu nehmen.

Nach Z 2 lit. b ist der Effektivsteuersatz-Test erfüllt, wenn der für das Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet ermittelte Effektivsteuersatz mindestens 15 % (Mindeststeuersatz) beträgt und bei der Effektivsteuersatzermittlung hinsichtlich unwesentlicher Geschäftseinheiten die vereinfachte Berechnung

nach § 53 in Anspruch genommen wurde, für sämtliche andere Geschäftseinheiten aber die allgemeinen Regeln zur Anwendung kamen. Für Geschäftsjahre während des Übergangszeitraums besteht auch die Möglichkeit bei der Effektivsteuersatzermittlung für das Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet für alle Geschäftseinheiten in dem Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet die vereinfachte Berechnung des temporären CbCR-Safe-Harbour in Anspruch zu nehmen. In diesem Fall muss für die Gewährung eines Safe-Harbour aber nicht der Mindeststeuersatz, sondern der für manche Geschäftsjahre höhere Referenzsteuersatz (§ 55 Abs. 1 Z 2 lit. c) erreicht werden.

Nach Z 2 lit. c ist der Routinegewinn-Test erfüllt, wenn der für das Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet ermittelte Mindeststeuer-Nettogewinn gleich oder geringer ist als der Substanzfreibetrag (§ 48). Für unwesentliche Geschäftseinheiten kann im Zusammenhang mit der für die Ermittlung des Mindeststeuer-Nettogewinns notwendigen Ermittlung ihrer Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste die vereinfachte Berechnung nach § 54 in Anspruch genommen werden, für die Ermittlung der Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste anderer Geschäftseinheiten und für die Ermittlung des Substanzfreibetrags haben aber die allgemeinen Regeln dieses Bundesgesetzes zur Anwendung zu kommen. Für Geschäftsjahre während des Übergangszeitraums besteht auch die Möglichkeit, bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Nettogewinns und des Substanzfreibetrags für alle Geschäftseinheiten in dem Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet die vereinfachte Berechnung des temporären CbCR-Safe-Harbour in Anspruch zu nehmen.

#### **Zu Z 3:**

Nach Z 3 soll ein Safe-Harbour gewährt werden, wenn die Voraussetzungen des temporären SES-Safe-Harbour erfüllt sind (siehe die Erläuterungen zu § 57). In Fällen des temporären SES-Safe-Harbour wird der Ergänzungssteuerbetrag des Safe-Harbour-Steuergebiets aber nur für Zwecke der SES auf null reduziert.

#### **Zu Abs. 2:**

Nach diesem Absatz soll die Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen für ein Steuerhoheitsgebiet nur auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit (§ 2 Z 8) der jeweiligen Unternehmensgruppe erfolgen. Der Antrag ist für jedes Geschäftsjahr gesondert zu stellen.

#### **Zu Abs. 3:**

Dieser Absatz soll festlegen, in welchen Fällen mangels Anspruchsberechtigung kein Safe-Harbour zu gewähren ist. Die in den Z 1 bis 3 angeführten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, um die Gewährung eines beantragten Safe-Harbour auszuschließen.

Nach Z 1 muss für eine in Österreich gelegene Geschäftseinheit eine Abgabepflicht entstehen, wenn der für das Steuerhoheitsgebiet berechnete Effektivsteuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt. Das Entstehen einer Abgabepflicht muss zumindest abstrakt möglich sein. Ist von vornherein ausgeschlossen, dass im konkreten Fall eine Abgabepflicht für eine in Österreich gelegene Geschäftseinheit entstehen kann, ist der beantragte Safe-Harbour zu gewähren.

Nach Z 2 muss die abgabepflichtige Geschäftseinheit innerhalb von 36 Monaten nach Einreichen des Mindeststeuerberichts durch das Finanzamt für Großbetriebe unter Angabe von besonderen Gründen zum Nachweis der Anspruchsberechtigung aufgefordert werden. Unter der Angabe von besonderen Gründen ist die Darlegung von besonderen Gegebenheiten und Umständen zu verstehen, die wesentliche Auswirkungen auf die Anspruchsberechtigung haben können.

Nach Z 3 ist der Safe-Harbour nur zu versagen, wenn die abgabepflichtige Geschäftseinheit die Anspruchsberechtigung nicht innerhalb von 6 Monaten nach der Aufforderung durch die zuständige Abgabenbehörde nachweist.

#### **Zu § 53 (NES-Safe-Harbour):**

§ 53 soll den sog. Qualified Domestic Minimum Top-up Tax-Safe Harbour (QDMTT-Safe Harbour), der in den vom OECD/G20 Inclusive Framework am 13. Juli 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien in Pkt. 5.1 QDMTT Safe Harbour beschrieben ist, als „NES-Safe-Harbour“ umsetzen.

#### **Zu Abs. 1 bis 4:**

Absatz 1 soll festlegen, dass der Ergänzungssteuerbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe auf null reduziert wird, wenn für das betreffende Geschäftsjahr im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet eine anerkannte NES-Regelung in Geltung steht, die den NES-Rechnungslegungsstandard, den NES-Konsistenzstandard und den NES-Verwaltungsstandard erfüllt. Die Definitionen der angeführten Standards sind in den Absätzen 2 bis 4 enthalten. Hinsichtlich des NES-Rechnungslegungsstandards ist wesentlich, dass dieser nur dann erfüllt sein kann, wenn das jeweilige Steuerhoheitsgebiet eine Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -

verlustes für sämtliche Geschäftseinheiten entweder auf Grundlage des Konzernrechnungslegungsstandards (Abs. 2 Z 1) oder eines nationalen Rechnungslegungsstandards (Abs. 2 Z 2 und Abs. 3) ohne Wahlmöglichkeit für die Unternehmensgruppe vorsieht.

Die Anwendung des NES-Safe-Harbour für ein Steuerhoheitsgebiet soll nur auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit der jeweiligen Unternehmensgruppe erfolgen. Der Antrag ist für jedes Geschäftsjahr gesondert zu stellen.

#### **Zu Abs. 5:**

Sofern bei einer Unternehmensgruppe für ein Geschäftsjahr nicht zu berücksichtigende NES-Beträge im Sinne des § 47 Abs. 4 Z 4 in einem Steuerhoheitsgebiet vorliegen (siehe dazu die Erläuterungen zu § 47), soll die Unternehmensgruppe von der Beantragung des NES-Safe-Harbour für dieses Steuerhoheitsgebiet für das betroffene Geschäftsjahr ausgeschlossen sein.

#### **Zu Abs. 6:**

Dieser Absatz soll die Beantragung des NES-Safe-Harbour ausschließen, wenn die NES-Regelung eines Steuerhoheitsgebietes eine der in den Z 1 bis 4 beschriebenen Regelungen enthält; dieser Ausschluss soll sich aber nur auf die von diesen Regelungen betroffenen Geschäftseinheiten und Joint Ventures und deren Geschäftseinheiten beziehen (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 13. Juli 2023, Pkt. 5.1 QDMTT Safe Harbour, Rz 37 ff).

#### **Zu § 54 (Vereinfachte Berechnung für unwesentliche Geschäftseinheiten):**

Diese Bestimmung soll Unternehmensgruppen administrative Erleichterungen hinsichtlich unwesentlicher Geschäftseinheiten gewähren, indem sie für Zwecke des Safe-Harbour nach § 52 Abs. 1 Z 2 eine vereinfachte Berechnung für unwesentliche Geschäftseinheiten vorsieht (vgl. zur vereinfachten Berechnung für unwesentliche Geschäftseinheiten im Rahmen eines permanenten Safe Harbour: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), Rz 75 ff).

Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe soll bei den Berechnungen für Zwecke des De-minimis Tests, des Effektivsteuersatz-Tests oder des Routinegewinn-Tests (§ 52 Abs. 2 Z 2) hinsichtlich unwesentlicher Geschäftseinheiten eine vereinfachte Berechnung ihrer Mindeststeuer-Umsatzerlöse, ihres Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und ihrer angepassten erfassten Steuern erfolgen. Wird keiner der angeführten Tests erfüllt und ist daher kein Safe-Harbour nach § 52 Abs. 1 Z 2 zu gewähren, hat die Ermittlung von Effektivsteuersatz und Ergänzungssteuerbetrag auch hinsichtlich unwesentlicher Geschäftseinheiten nach den allgemeinen Regeln zu erfolgen. Die anhand der vereinfachten Berechnung dieser Bestimmung ermittelten Werte können dann nicht verwendet werden.

Nach Z 1 und Z 2 können aus Vereinfachungsgründen bestimmte für die betreffende unwesentliche Geschäftseinheit im jeweiligen länderbezogenen Bericht ausgewiesenen Werte als Ausgangspunkt für Berechnungen zum Zwecke des § 52 Abs. 1 Z 2 herangezogen werden. Nach Z 1 sind sowohl für die Mindeststeuer-Umsatzerlöse als auch für den Mindeststeuer-Gewinn einer unwesentlichen Geschäftseinheit die Erträge anzusetzen, die für sie im jeweiligen länderbezogenen Bericht für das betreffende Geschäftsjahr ausgewiesen sind, jeweils gekürzt um von anderen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe erhaltene Gewinnausschüttungen und die im sonstigen Ergebnis erfassten Umsatzerlöse und Erträge. Nach Z 2 sind für Zwecke des § 52 Abs. 1 Z 1 die angepassten erfassten Steuern einer unwesentlichen Geschäftseinheit mit den im jeweiligen länderbezogenen Bericht ausgewiesenen, für das betreffende Geschäftsjahr gezahlten und rückgestellten Ertragsteuern anzusetzen. Nicht darunter fallen jedoch Erträge oder Aufwendungen aus der Bildung oder Auflösung aktiver und passiver latenter Steuern, Aufwendungen aus der Bildung von Rückstellungen für ungewisse Steuerposten sowie sonstige periodenfremde Steueraufwands- oder Steuerertragspositionen.

Nach Z 3 sind die vereinfachten Berechnungen nach Z 1 und 2 nur zulässig, wenn die betreffende unwesentliche Geschäftseinheit entweder nicht mehr als 50 Mio. Euro an Erträgen im betreffenden Geschäftsjahr erzielt hat oder wenn die für den länderbezogenen Bericht herangezogenen Daten aus Finanzkonten stammen, die auf Basis eines anerkannten Rechnungslegungsstandards (§ 2 Z 25) oder eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards (§ 2 Z 26) erstellt worden sind.

Unwesentliche Geschäftseinheiten sind alle Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, die aufgrund von Wesentlichkeitserwägungen für das Geschäftsjahr nicht in einen durch einen externen Prüfer testierten Konzernabschluss einbezogen worden sind. Ob eine Geschäftseinheit als unwesentlich angesehen werden kann, beruht sowohl auf quantitativen als auch qualitativen Erwägungen. Entscheidend ist dabei, dass die Auswirkungen ihrer Einbeziehung in den Konzernabschluss so gering wären, dass sie etwaige Entscheidungen, die auf Grundlage des Konzernabschlusses getroffen werden, vernünftigerweise



nicht beeinflussen. Dies betrifft vor allem Geschäftseinheiten im Stadium der Abwicklung oder mit bloß geringfügigen Aktivitäten. Deren Einbeziehung in den Konzernabschluss wäre angesichts der geringen Auswirkungen mit unverhältnismäßigen Kosten verbunden.

Um als unwesentliche Geschäftseinheit im Sinne dieses Paragraphen zu gelten und die vereinfachte Berechnung in Anspruch nehmen zu können, ist Voraussetzung, dass der Konzernabschluss, in den die betreffende Geschäftseinheit grundsätzlich einzubeziehen wäre, von einem externen Prüfer testiert worden ist. Ist dies nicht der Fall, erfüllt die betreffende Geschäftseinheit nicht die Definition einer unwesentlichen Geschäftseinheit im Sinne dieses Paragraphen und die vereinfachte Berechnung kann nicht in Anspruch genommen werden (vgl. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), Rz 104).

#### **Zu § 55 (Vereinfachte Berechnung anhand eines länderbezogenen Berichts):**

Diese Bestimmung soll den temporären Country-by-Country Report-Safe-Harbour (temporärer CbCR-Safe-Harbour) umsetzen, der in den Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), Rz 9 ff, beschrieben ist.

#### **Zu Abs. 1:**

Dieser Absatz soll für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2027 beginnen und vor dem 1. Juli 2028 enden (Übergangszeitraum), für Zwecke des De-minimis-Tests, des Effektivsteuersatztests und des Routinegewinntests (§ 52 Abs. 1 Z 1) eine vereinfachte Berechnung vorsehen (temporärer CbCR-Safe-Harbour), bei der die im jeweiligen länderbezogenen Bericht (CbCR) für die betroffenen Geschäftseinheiten ausgewiesenen Werte als Ausgangspunkt für die Berechnung herangezogen werden können. Dies gilt jedoch nur, wenn es sich um einen qualifizierten länderbezogenen Bericht handelt, d.h. er wurde auf Grundlage einer qualifizierten Finanzberichterstattung erstellt. Der Begriff der qualifizierten Finanzberichterstattung wird in Absatz 3 definiert. Wird keiner der angeführten Tests erfüllt und ist daher kein Safe-Harbour nach § 52 Abs. 1 Z 1 für das betreffende Steuerhoheitsgebiet zu gewähren, hat die Ermittlung von Effektivsteuersatz und Ergänzungssteuerbetrag nach den allgemeinen Regeln zu erfolgen. Die anhand der vereinfachten Berechnung dieser Bestimmung ermittelten Werte können dann nicht verwendet werden.

Um die vereinfachte Berechnung anhand des länderbezogenen Berichts in Anspruch nehmen zu können, hat die berichtspflichtige Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe einen entsprechenden Antrag auf Gewährung des temporären CbCR-Safe-Harbour für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet zu stellen. Der Antrag ist für jedes der Geschäftsjahre des Übergangszeitraums gesondert zu stellen. Stellt die berichtspflichtige Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr des Übergangszeitraums für ein bestimmtes Steuerhoheitsgebiet, in dem im betreffenden Geschäftsjahr Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe gelegen sind, keinen Antrag, kann für das betreffende Steuerhoheitsgebiet auch für die nachfolgenden Geschäftsjahre kein entsprechender Antrag gestellt werden (vgl. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), Rz 35 f).

In Z 1, 2 und 3 ist geregelt, welche Werte für die vereinfachte Berechnung für Zwecke des De-minimis Tests (Z 1), des Effektivsteuersatztests (Z 2) und des Routinegewinntests (Z 3) zu verwenden sind. Insbesondere können für die Mindeststeuer-Umsatzerlöse und den Mindeststeuer-Nettogewinn oder -verlust die (teilweise noch zu adaptierenden) Werte aus dem jeweiligen länderbezogenen Bericht (als Ausgangspunkt) herangezogen werden. Lediglich für den Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheiten im Steuerhoheitsgebiet kann als Ausgangspunkt nicht der Wert aus dem länderbezogenen Bericht herangezogen werden, sondern es ist auf Werte aus einer qualifizierten Finanzberichterstattung zurückzugreifen. Für Zwecke des Effektivsteuersatztests sind in Z 2 lit. c Referenzsteuersätze vorgesehen, die für Geschäftsjahre, die in 2025 (16 %) oder in 2026 (17 %) beginnen, höher sind als der Mindeststeuersatz (15 %).

#### **Zu Abs. 2:**

Dieser Absatz soll die Anwendung des temporären CbCR-Safe-Harbour auf große inländische Gruppen (§ 2 Z 5) ausdehnen (vgl. Erwägungsgrund Nr. 24 zur Richtlinie). Da für diese kein länderbezogener Bericht erstellt wird, sollen für sie die Mindeststeuer-Umsatzerlöse und der Mindeststeuer-Nettogewinn oder -verlust auf Basis der jeweiligen qualifizierten Finanzberichterstattung zu ermitteln sein.

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 enthält Begriffsbestimmungen für die vereinfachte Berechnung.

**Zu Abs. 4:**

Abs. 4 soll Sonderfälle regeln, in denen Geschäftseinheiten, Unternehmensgruppen oder Steuerhoheitsgebiete von der Anwendung des temporären CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen sind.

**Zu Abs. 5:**

Stellt sich nachträglich heraus, dass die Voraussetzungen des temporären CbCR-Safe-Harbour nicht erfüllt waren, soll gemäß Abs. 5 die Anwendung dieses Safe-Harbour rückwirkend entfallen sowie dessen Inanspruchnahme auch für die nachfolgenden Geschäftsjahre für das betreffende Steuerhoheitsgebiet ausgeschlossen werden.

**Zu § 56 (Sonderregelungen für den temporären CbCR-Safe-Harbour):****Zu Abs. 1:**

Dieser Absatz soll die Anwendung des temporären CbCR-Safe-Harbour auf Joint-Ventures und ihre Geschäftseinheiten ausweiten. Da diese nicht in den länderbezogenen Berichten erfasst sind, sollen für sie die Mindeststeuer-Umsatzerlöse und der Mindeststeuer-Nettogewinn oder -verlust auf Basis der jeweiligen qualifizierten Finanzberichterstattung ermittelt werden. Joint Ventures und ihre Geschäftseinheiten sollen auch für Zwecke dieses Absatzes wie eigenständige Unternehmensgruppen (Joint Venture-Gruppen) behandelt werden. Daher sind auch im Rahmen des temporären CbCR-Safe-Harbour für ein Steuerhoheitsgebiet gegebenenfalls zwei oder mehrere getrennte Berechnungen durchzuführen (vgl. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), S. 13 ff).

**Zu Abs. 2 bis Abs. 4:**

Diese Absätze enthalten Sonderregelungen für den temporären CbCR-Safe-Harbour betreffend transparente Einheiten und Investmenteinheiten (vgl. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), S. 13 ff).

**Zu § 57 (Temporärer SES-Safe-Harbour):**

Diese Bestimmung sieht als Übergangsvorschrift für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2026 beginnen und vor dem 31. Dezember 2026 enden, für manche Steuerhoheitsgebiete einen temporären Safe-Harbour im Bereich der SES vor (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS vom Juli 2023, Pkt. 5.2, Transitional UTPR Safe Harbour). Die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung für ein Steuerhoheitsgebiet soll nur auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit (§ 2 Z 8) der Unternehmensgruppe und nur unter folgenden Voraussetzungen möglich sein:

Es handelt sich um das Steuerhoheitsgebiet, in dem die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe gelegen ist und der nominelle Körperschaftsteuersatz in diesem Steuerhoheitsgebiet im betreffenden Geschäftsjahr beträgt mindestens 20 %.

Diese Bestimmung soll bewirken, dass der Ergänzungssteuerbetrag für das Steuerhoheitsgebiet für Zwecke der SES auf null reduziert wird. Der Safe-Harbour betrifft nur die SES. Anerkannte NES- oder PES-Regelungen sollen im Rahmen der allgemeinen Regeln auf die Geschäftseinheiten in diesem Steuerhoheitsgebiet unverändert angewendet werden können.

Der für die Anwendung der Bestimmung relevante Körperschaftsteuersatz soll der nominelle Körperschaftsteuersatz sein, der im Allgemeinen auf das Einkommen der in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallenden Unternehmensgruppen anzuwenden ist. Wenn in dem Steuerhoheitsgebiet zusätzlich zu der auf nationaler bzw. Bundesebene erfolgenden Körperschaftsbesteuerung auch auf subnationaler Ebene bestehende Territorien bzw. andere Gebietskörperschaften als der Bund das gesamte Einkommen der Unternehmensgruppen oder zumindest einen Großteil davon auf vergleichbare Art und Weise besteuern, kann der dafür anzuwendende nominelle Steuersatz zusätzlich additiv berücksichtigt werden. Dies soll aber nur zulässig sein, wenn auch im Geltungsbereich des niedrigsten dieser auf subnationaler Ebene im Steuerhoheitsgebiet zur Anwendung kommenden Steuersätze für die in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallenden Unternehmensgruppen die Summe aus dem nationalen nominellen Körperschaftsteuersatz und dem auf subnationaler Ebene zur Anwendung kommenden nominellen Steuersatz mindestens 20 % beträgt (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 13. Juli 2023, Pkt. Verw5.2. Transitional UTPR Safe Harbour, Rz 5).

### **Zu Abschnitt 7:**

#### **Im Allgemeinen zu den §§ 58 bis 60 (Sondervorschriften für Unternehmensumstrukturierungen und Holdingstrukturen):**

Die §§ 58 bis 60 sollen Sonderregelungen für Umstrukturierungen von Geschäftseinheiten und deren Behandlung für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuergewinns und -Verlustes vorsehen. Diese umfassen zunächst Sonderregelungen für die Anwendung und Ermittlung des in § 3 normierten Schwellenwertes für Umsatzerlöse im Falle von Zusammenschlüssen oder Teilungen von (Teil-)Unternehmensgruppen (§ 58; Art. 33 der Richtlinie), zu Veränderungen der Unternehmensgruppe durch Austritt und Beitritt von einzelnen Geschäftseinheiten (§ 59; Art. 34 der Richtlinie) sowie zur Übertragung von Vermögenswerten und Schulden im Allgemeinen sowie im Rahmen von Umstrukturierungen im Besonderen (§ 60; Art. 35 der Richtlinie). Die §§ 58 bis 60 sollen somit die in Kapitel VI der Richtlinie enthaltenen Bestimmungen der Art. 33 bis 35 umsetzen, die wiederum auf den Art. 6.1., 6.2., 6.3. sowie Art. 10.1. der OECD-Musterregelungen basieren.

#### **Zu § 58 (Anwendung des Schwellenwerts für konsolidierte Umsatzerlöse auf Zusammenschlüsse und Teilungen von Unternehmensgruppen):**

§ 58 soll Sonderregelungen für die Anwendung und Ermittlung des in § 3 normierten Schwellenwertes für Umsatzerlöse im Falle von Zusammenschlüssen (Abs. 1 und Abs. 2) und Teilungen (Abs. 3) von (Teil-)Unternehmensgruppen vorsehen, wobei sowohl der „Zusammenschluss“ als auch die „Teilung“ in Abs. 4 für Zwecke dieses Bundesgesetzes gesetzlich definiert werden.

##### **Abs. 1:**

Abs. 1 soll zunächst Regelungen für Konstellationen vorsehen, in denen sich mindestens zwei oder auch mehrere Unternehmensgruppen zu einer (neuen) Unternehmensgruppe zusammenschließen und in denen für die am Zusammenschluss beteiligten Unternehmensgruppen in den Geschäftsjahren vor dem Zusammenschluss kein gemeinsamer Konzernabschluss – und folglich auch kein gemeinsamer konsolidierter Umsatz – besteht, weil für jede am Zusammenschluss beteiligte Unternehmensgruppe vor dem Zusammenschluss jeweils ein eigener Konzernabschluss erstellt wurde (vgl. OECD Kommentar Art. 6.1. Tz 20 ff). Fraglich ist diesfalls, wie in den Geschäftsjahren vor dem Zusammenschluss der Schwellenwert für die nunmehr zusammengeschlossene Unternehmensgruppe zu ermitteln ist; dies soll durch Abs. 1 geregelt werden, indem eine Addition der Umsatzerlöse in den dem Zusammenschluss vorangehenden Geschäftsjahren angeordnet wird. Dabei ist zu beachten, dass Umsätze aus Transaktionen zwischen den beiden sich zusammenschließenden Unternehmensgruppen vor dem Zusammenschluss nicht zu konsolidieren sind, ungeachtet dessen, dass diese nach dem Zusammenschluss konsolidiert werden (vgl. OECD Mustervorschriften Art. 6.1. Tz 22): Erfolgt in einem der dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorausgehenden vier Geschäftsjahren ein Zusammenschluss zu einer neuen Unternehmensgruppe, gilt nach Abs. 1 der Schwellenwert für ein Geschäftsjahr vor dem Zusammenschluss als erreicht, wenn die Summe der in den Konzernabschlüssen der Zusammenschlusspartner für das jeweilige Geschäftsjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse insgesamt mindestens 750 Mio. EUR beträgt. Ist unter Berücksichtigung von Abs. 1 der Schwellenwert erfüllt, unterliegt die anlässlich des Zusammenschlusses entstehende (neue) Unternehmensgruppe im geprüften Geschäftsjahr der Mindeststeuer.

##### **Abs. 2:**

Abs. 2 soll ebenfalls Regelungen für Zusammenschlüsse vorsehen und dabei jene Konstellationen erfassen, in denen – anders als im Anwendungsbereich von Abs. 1 – mindestens eine am Zusammenschluss beteiligte Einheit vor dem Zusammenschluss noch *nicht* Teil einer Unternehmensgruppe war und daher bislang keinen Konzernabschluss erstellt hat. Abs. 2 soll daher zunächst zur Anwendung kommen, wenn entweder zwei Einheiten, die bisher jeweils nicht Teil einer Unternehmensgruppe waren und daher bislang nur Einzelabschlüsse erstellt haben, sich zu einer (neuen) Unternehmensgruppe zusammenschließen. Weiters soll Abs. 2 Konstellationen erfassen, in denen eine Einheit, die bisher nicht Teil einer Unternehmensgruppe war und daher bislang nur Einzelabschlüsse erstellt hat, durch einen Zusammenschluss Teil einer (bereits bestehenden) Unternehmensgruppe wird; Abs. 2 kommt dabei auch zur Anwendung, wenn mehrere Einheiten (mit Einzelabschlüssen) mit mehreren Unternehmensgruppen im Rahmen eines Zusammenschlusses fusioniert werden (vgl. OECD Kommentar Art. 6.1.1. Tz 24).

Erfolgt im geprüften Geschäftsjahr ein Zusammenschluss und hat eine der am Zusammenschluss beteiligten Parteien in einem der letzten vier dem geprüften Geschäftsjahr unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahren keinen Konzernabschluss erstellt, gilt der Schwellenwert für ein Geschäftsjahr vor dem Zusammenschluss gemäß § 3 als erreicht, wenn die Summe der in ihren (Konzern-)Abschlüssen für das

jeweilige Geschäftsjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse mindestens 750 Mio. EUR beträgt. Je nach Konstellation sind daher die in den Einzelabschlüssen ausgewiesenen Umsatzerlöse des jeweiligen Jahres zu addieren bzw. die in den Einzelabschlüssen ausgewiesenen Umsatzerlöse mit den im Konzernabschluss ausgewiesenen Umsatzerlösen des jeweiligen Jahres zu addieren (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.1.1. Tz 27). Ist der Schwellenwert in zwei der vier dieser Geschäftsjahre vor dem Zusammenschluss erreicht, soll die zusammenschlussbedingt entstandene neue Unternehmensgruppe im geprüften Jahr der Mindeststeuer unterliegen (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.1.1. Tz 28).

*Beispiel (vgl. auch OECD-Kommentar, Art. 6.1.1. Tz 29):*

*Einheit A und Einheit B sind jeweils nicht Teil einer Unternehmensgruppe. Im Geschäftsjahr X5 schließen sich A und B zur neuen Unternehmensgruppe AB zusammen, für die nunmehr ab X5 ein gemeinsamer Konzernabschluss erstellt wird. Für das Geschäftsjahr X5 ist zu bestimmen, ob für die Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe AB die Regelungen dieses Bundesgesetzes anzuwenden sind.*

*Für diese Zwecke sind die dem Geschäftsjahr des Zusammenschlusses X5 vorangegangenen vier Geschäftsjahre X1 bis X4 heranzuziehen und die in diesen Geschäftsjahren erzielten und im jeweiligen Einzelabschluss ausgewiesenen Umsätze von A und B zu addieren. Wird aufgrund dieser Addition der Schwellenwert iSd § 3 in zwei der vier Geschäftsjahren vor dem Zusammenschluss überschritten (mindestens 750 Mio. EUR, zB in X3 und X4), unterliegt die Unternehmensgruppe AB im Geschäftsjahr X5 der Mindeststeuer.*

### **Abs. 3:**

Abs. 3 betrifft die Teilung von Unternehmensgruppen und soll Regelungen für Konstellationen vorsehen, in denen eine Unternehmensgruppe, die im Jahr der Teilung vom Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes erfasst ist, in eine oder mehrere Teilunternehmensgruppen geteilt wird. Die Art der Teilung (wie zB die Teilungsrichtung) ist für die Anwendung von Abs. 3 nicht entscheidend, solange die Definition des Abs. 4 Z 2 erfüllt ist. Die Regelungen des Abs. 3 sollen für jede der teilungsbedingt entstehenden Teilunternehmensgruppe gesondert zur Anwendung gelangen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.1.1. Tz 33) und dabei Sonderbestimmungen für die Beurteilung vorsehen, ob die entstehenden Teilunternehmensgruppen auch für sich genommen nach der Teilung der Mindeststeuer unterliegen.

Bei der Anwendung von Abs. 3 durch die Teilunternehmensgruppen ist hinsichtlich des ersten geprüften Geschäftsjahres nach der Teilung einerseits (Z 1) und hinsichtlich des zweiten bis vierten geprüften Geschäftsjahres nach der Teilung andererseits (Z 2) zu unterscheiden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.1.1. Tz 33): Bezogen auf das erste nach der Teilung endende Geschäftsjahr soll der Schwellenwert gemäß § 3 für das erste der Teilung folgende Geschäftsjahr als erfüllt gelten, wenn die teilungsbedingt entstehende Teilunternehmensgruppe – nunmehr isoliert betrachtet – in diesem ersten Jahr Umsatzerlöse von mindestens 750 Mio. EUR erreicht. Der Betrachtungszeitraum nach Z 1 beschränkt sich folglich auf das erste nach der Teilung endende Geschäftsjahr; die Rechtsfolgen nach Z 1 (Anwendung der Mindeststeuer durch die Teilunternehmensgruppe) beschränkt sich ebenfalls auf das erste nach der Teilung endende Geschäftsjahr. Im Hinblick auf das zweite, dritte und vierte nach der Teilung endende Geschäftsjahr soll der Schwellenwert gemäß § 3 hingegen dann als erfüllt gelten, wenn in mindestens zwei auf das Jahr der Teilung folgenden Geschäftsjahren die Teilunternehmensgruppe – wiederum isoliert betrachtet – Umsatzerlöse von mindestens 750 Mio. EUR erreicht. Erfüllt die Teilunternehmensgruppe in mindesten zwei auf das Jahr der Teilung folgenden Geschäftsjahren den Schwellenwert, unterliegt diese somit im Hinblick auf das zweite bis vierte untersuchte nach der Teilung endende Geschäftsjahr (durchgängig) der Mindeststeuer. Bei der Anwendung von Z 2 und damit für die Beurteilung des Überschreitens des Schwellenwertes in mindestens zwei auf das Jahr der Teilung folgenden Geschäftsjahren fließt somit auch die (isoliert) für das erste nach der Teilung endende Geschäftsjahr erfolgte Beurteilung ein (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.1.1. Tz 36): Wird die Umsatzgrenze von einer Teilunternehmensgruppe beispielweise im ersten nach der Teilung endenden Geschäftsjahr erfüllt, unterliegt diese in diesem ersten nach der Teilung endenden Geschäftsjahr der Mindeststeuer (Z 1). Erfüllt die Teilunternehmensgruppe auch im zweiten nach der Teilung endenden Geschäftsjahr die Umsatzgrenze, ist – ungeachtet der Umsatzgrenze in den Geschäftsjahren drei und vier – die Voraussetzung der Z 2 bereits erfüllt, weil in mindestens zwei auf das Jahr der Teilung folgenden Geschäftsjahren (nämlich im ersten und zweiten Geschäftsjahr nach der Teilung) der Schwellenwert überschritten wurde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.1.1., Tz 36); die Teilunternehmensgruppe unterliegt diesfalls nicht nur im Hinblick auf das erste nach der Teilung endende Geschäftsjahr der Anwendung dieses Bundesgesetzes (Z 1), sondern auch im Hinblick auf die nach der Teilung endenden Geschäftsjahre zwei bis vier (Z 2).

Z 1 und Z 2 sind daher grundsätzlich unabhängig voneinander zu prüfende Tatbestände für die der Teilung folgenden vier Geschäftsjahre, allerdings fließt die Beurteilung nach Z 1 hinsichtlich des ersten



Geschäftsjahres für die Beurteilung für Zwecke von Z 2 ein. Umgekehrt strahlt die Anwendung von Z 2 aber nicht auf Z 1 aus, dh eine sich gemäß Z 2 ergebende Mindeststeuerpflicht im Hinblick auf die nach der Teilung endenden Geschäftsjahre zwei bis vier begründet keine Pflicht zur Anwendung dieses Bundesgesetzes auch bereits in dem nach der Teilung endenden ersten Geschäftsjahr. Ab dem fünften nach der Teilung endenden Geschäftsjahr soll wiederum die Grundregelung des § 3 gelten.

*Beispiel:*

*Die Unternehmensgruppe AB soll in die beiden Teilunternehmensgruppen A und B geteilt werden; im Zeitpunkt der Teilung unterliegt die Unternehmensgruppe AB dem Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes. Folglich haben die anlässlich der Teilung entstehenden Teilunternehmensgruppen A und B für die vier nach der Teilung endenden Geschäftsjahre jeweils für sich die Sonderregelung des § 56 Abs. 3 für die Prüfung des Schwellenwertes zu beachten.*

*Die Teilunternehmensgruppe A erreicht im ersten nach der Teilung endenden Geschäftsjahr (X1) die Umsatzgrenze von mindestens 750 Mio. EUR; sie unterliegt daher für dieses Geschäftsjahr X1 dem Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes (Z 1). Im zweiten (X2) und dritten (X3) nach der Teilung endenden Geschäftsjahr erreicht die Teilunternehmensgruppe A die Umsatzgrenze von mindestens 750 Mio. EUR ebenfalls, nicht hingegen im vierten nach der Teilung endenden Geschäftsjahr (X4). A unterliegt in X2 bis X4 der Mindeststeuer (Z 2); sie erreicht in mindestens zwei der nach der Teilung endenden Geschäftsjahren die Umsatzschwelle (nämlich in X1, X2 und X3).*

*Die Unternehmensgruppe B erreicht in X1 hingegen die Umsatzgrenze von mindestens 750 Mio. EUR nicht; sie unterliegt in X1 nicht der Mindeststeuer (Z 1), ungeachtet dessen, ob Z 2 erfüllt ist, oder nicht. Auch im Geschäftsjahr X2 erreicht B die Umsatzgrenze nicht, schon aber in den Geschäftsjahren X3 und X4; B erreicht daher in mindestens zwei der Teilung folgenden Geschäftsjahren, nämlich in X3 und X4, die Umsatzschwelle, sodass B in den Geschäftsjahren X2 bis X4 durchgängig der Mindeststeuer (Z 2) unterliegt. Die Anwendung von Z 2 kann jedoch nicht auf Z 1 ausstrahlen, dh keine Anwendung der Mindeststeuer durch die Unternehmensgruppe B auch bereits in X 1 begründen.*

#### **Abs. 4:**

Abs. 4 soll die für Zwecke von § 58 maßgeblichen Begriffsbestimmungen enthalten und einen „Zusammenschluss“ (Z 1) sowie eine „Teilung“ (Z 2) definieren. Bei diesen beiden Definitionen handelt es sich um eine für Zwecke dieses Bundesgesetzes eigenständige Definitionen, die sich auch nicht mit Begriffen des UmgrStG decken.

Ein Zusammenschluss ist nach Z 1 jede Vereinbarung, die dazu führt, dass alle oder im Wesentlichen alle Einheiten mehrerer einzelner Unternehmensgruppen unter eine gemeinsame Kontrolle einer neuen Unternehmensgruppe gebracht werden (lit. a); dies gilt auch für Einheiten, die bisher noch keiner Unternehmensgruppe angehörten, die mit einer bereits bestehenden Unternehmensgruppe oder einer anderen Einheit zu einer neuen Unternehmensgruppe zusammengeschlossen werden (lit. b). Maßgeblich ist sowohl für Zwecke von lit. a und lit. b, dass eine neue Unternehmensgruppe entsteht.

Lit. a stellt darauf ab, dass der Zusammenschluss „alle oder im Wesentlichen alle einer Unternehmensgruppe angehörende Einheiten“ von mindestens zwei oder mehreren Unternehmensgruppen erfasst. Die Art des Zusammenschlusses soll dabei keine Rolle spielen; maßgeblich ist, dass zusammenschlussbedingt die beteiligten Parteien unter eine gemeinsame Kontrolle gebracht werden; dies ist zB auch der Fall, wenn eine Unternehmensgruppe von einer anderen Unternehmensgruppe nur gegen Kaufpreiszahlung (ohne AnteilsGewähr) erworben wird (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.1.2. Tz 38). Die Erfüllung der Voraussetzung, dass „alle oder im Wesentlichen alle einer Unternehmensgruppe angehörende Einheiten“ unter eine gemeinsame Kontrolle gebracht werden, ist vorrangig qualitativ zu beurteilen. Werden nur die Einheiten eines einzelnen Geschäftsbereichs erfasst, stellt dies grundsätzlich keinen Zusammenschluss iSd Z 1 dar; ein Zusammenschluss kann diesfalls nur dann vorliegen, wenn dieser einzelne Geschäftsbereich nahezu die gesamte Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe darstellt (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.1.2. Tz 38).

Lit. b stellt darauf ab, dass eine Einheit, die bisher keiner Unternehmensgruppe angehörte, unter gemeinsame Kontrolle mit einer anderen Einheit gebracht wird und dabei erstmals eine Unternehmensgruppe entsteht oder eine Einheit mit einer anderen bereits bestehenden Unternehmensgruppe unter gemeinsame Kontrolle gebracht wird, sodass dadurch eine neue Unternehmensgruppe iSd § 3 Z 3 entsteht (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.1.2. Tz 39). Die Voraussetzung der Entstehung einer neuen gemeinsamen Unternehmensgruppe ist beispielweise nicht erfüllt, wenn zwei Unternehmensgruppen von einem Investmentvehikel erworben werden, das nicht zur Vollkonsolidierung der Unternehmensgruppen verpflichtet ist (diesfalls bestehen für die Einheiten der Unternehmensgruppen weiterhin unterschiedliche Konzernabschlüsse; vgl. OECD-Kommentar Art. 6.1.2. Tz 40).

Z 2 soll sodann die für Zwecke dieses Bundesgesetzes maßgebliche „Teilung“ definieren. Danach ist eine Teilung jede Vereinbarung, bei der die Einheiten einer bestehenden Unternehmensgruppe in mehrere (also mindestens zwei) Unternehmensgruppen geteilt werden. Nach einer Teilung werden die (nunmehr aufgeteilten) Einheiten somit nicht mehr von derselben obersten Muttergesellschaften, sondern von zwei oder mehreren obersten Muttergesellschaften verschiedener Unternehmensgruppen konsolidiert. Eine Teilung nach Z 2 liegt nicht vor, wenn eine bestehende Unternehmensgruppe eine oder mehrere ihrer Einheiten auf eine andere Unternehmensgruppe überträgt; diesfalls werden die übertragene(n) Einheit(en) Teil der anderen, bereits bestehenden Unternehmensgruppe, allerdings kann eine solche Übertragung unter Z 1 (Zusammenschluss) fallen (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.1.2. Tz 43). Eine Teilung liegt grundsätzlich auch dann nicht vor, wenn eine Unternehmensgruppe eine einzelne Einheit veräußert, weil diese nach der Übertragung keine Unternehmensgruppe iSd § 3 Z 3, sondern eine einzelne Einheit darstellt.

**Zu § 59 (Aus- und Beitritt von Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe):**

§ 59 soll besondere Regelungen dafür vorsehen, dass eine Geschäftseinheit während eines Geschäftsjahres einer Unternehmensgruppe beitrifft oder umgekehrt aus einer Unternehmensgruppe austritt.

**Abs. 1:**

Nach Abs. 1 soll im Falle eines Bei- oder Austritts einer Einheit die bei- oder austretende Einheit als Geschäftseinheit jener Unternehmensgruppe gelten, die im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts einen Teil der Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme der bei- oder austretenden Geschäftseinheit im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft ausweist. Da es nach Abs. 1 genügt, dass lediglich *ein Teil* der Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme der bei- oder austretenden Geschäftseinheit im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst wird, gilt folglich eine Geschäftseinheit im Jahr ihres Bei- oder Austritts regelmäßig als zwei Unternehmensgruppen zugehörig (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.2.1 Tz 48).

**Abs. 2:**

Abs. 2 sieht vor diesem Hintergrund in den Z 1 bis 7 Regelungen vor, wie dem Bei- oder Austritt von Geschäftseinheiten durch die Unternehmensgruppe im Hinblick auf die Berechnung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages der bei- oder austretenden Geschäftseinheit Rechnung zu tragen ist:

Nach Z 1 soll eine Unternehmensgruppe im Geschäftsjahr des Bei- oder Austritts Mindeststeuer-Gewinne, Mindeststeuer-Verluste und angepasste erfasste Steuern der bei- oder austretenden Geschäftseinheit nur insoweit berücksichtigen, als diese im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft berücksichtigt sind. Z 1 adressiert sowohl die übertragende als auch die übernehmende Unternehmensgruppe.

Nach Z 2 sollen im Geschäftsjahr des Bei- oder Austritts sowie in jedem dem Bei- oder Austritt folgenden Geschäftsjahre die Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste sowie die angepassten erfassten Steuern der bei- oder austretenden Geschäftseinheit auf der Grundlage der historischen Buchwerte ihrer Vermögenswerte und Schulden – wie sie vor dem Bei- oder Austritt bestanden – berechnet werden; es kommt also anlässlich der Übertragung zu keiner Änderung der Buchwerte für Zwecke der Ermittlung der Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste sowie der angepassten erfassten Steuern. Aufgrund dieser ausdrücklichen Anordnung sollen etwaige Anpassungen bzw. Neubewertungen der Buchwerte für Rechnungslegungszwecke (zB Berücksichtigung eines Firmenwertes) infolge einer Übertragung gerade nicht von der Unternehmensgruppe berücksichtigt werden. Dadurch soll mitunter auch eine unterschiedliche Behandlung in den Rechnungslegungsstandards unterschiedlicher Staaten verhindert werden (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 50).

Z 3 soll eine Regelung zur Anpassung der Grundregel für die Ermittlung des Substanzfreibetrages (§ 48 Abs. 5) dahingehend vorsehen, dass im Geschäftsjahr des Bei- oder Austritts bei der Berechnung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten nur die im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft ausgewiesenen Lohnkosten der bei- oder austretenden Geschäftseinheit berücksichtigt werden können. Dadurch soll verhindert werden, dass es im Rahmen der Ermittlung des Substanzfreibetrages für die erwerbende und die veräußernde Unternehmensgruppe zu einer mehrfachen Berücksichtigung kommt (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 52). Durch Z 3 soll zudem sichergestellt werden, dass jede Unternehmensgruppe die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten nur insoweit berücksichtigt, als diese während ihrer Eigentümerschaft entstanden sind und sie dafür auch die wirtschaftliche Verantwortung trägt (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 53).

Z 4 soll – in Ergänzung zu den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten nach Z 3 – eine Adaptierung für berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte vorsehen und regeln, dass im Geschäftsjahr des Bei- oder Austritts bei der Berechnung der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte (§ 48 Abs. 6) die Buchwerte lediglich aliquot, nämlich zeitanteilig im Verhältnis des Zeitraums der Zugehörigkeit der bei- oder austretenden Geschäftseinheit zur Unternehmensgruppe zum gesamten Geschäftsjahr berücksichtigt werden. Maßgeblich für das Ausmaß der Berücksichtigung materieller Vermögenswerte ist folglich der Zeitraum, in dem die Geschäftseinheit der jeweiligen Unternehmensgruppe angehörte. Weiters ist dabei der im jeweiligen Konzernabschluss erfasste Buchwert der Vermögenswerte maßgeblich, sodass insbesondere auch etwaige im Rahmen des Bei- oder Austritts aufgedeckte stille Reserven berücksichtigt werden. Diese von Z 2 abweichende Vorgehensweise beruht darauf, dass der Substanzfreibetrag den wirtschaftlichen Kosten der von der Unternehmensgruppe getätigten Investitionen in den jeweiligen Vermögenswerten Rechnung trägt (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 54).

Z 5 betrifft die Behandlung von latenten Steueransprüchen einer bei- oder austretenden Geschäftseinheit, wobei verlustbedingte latente Steueransprüche aufgrund der Inanspruchnahme des Mindeststeuer-Verlustwahlrechtes (§ 43) generell vom Anwendungsbereich der Z 5 ausgenommen sind (vgl. dazu OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 56). Die Regelung in Z 5 ordnet an, dass die zwischen Unternehmensgruppen übertragenen latenten Steueransprüche und -schulden einer bei- oder austretenden Geschäftseinheit von der erwerbenden Unternehmensgruppe derart zu berücksichtigen sind, als ob sie Geschäftseinheit zum Zeitpunkt des Entstehens der latenten Steueransprüche und -schulden bereits beherrscht hätte. Die Beurteilung, ob latente Steueransprüche und -schulden einer Geschäftseinheit zwischen den Unternehmensgruppen übertragen werden, richtet sich nach dem von der Geschäftseinheit anzuwendenden Rechnungslegungsstandard (vgl. dazu OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 55). Latente Steuern können insbesondere durch den Erwerb einer Geschäftseinheit entstehen; Z 5 umfasst jedoch in der Regel nur solche latenten Steueransprüche und -schulden, die bereits *vor* der Übertragung bei der bei- oder austretenden Geschäftseinheit bestanden haben. Denn jene latenten Steueransprüche und -schulden, die erst anlässlich der Übertragung einer Geschäftseinheit aufgrund der erfolgenden (Neu-)Bewertung der Vermögenswerte und Schulden der übertragenen Geschäftseinheit zum beizulegenden Wert entstehen, sind gemäß Z 2 gerade nicht zu berücksichtigen (vgl. die diesbezüglichen Erläuterungen). Sollten jedoch aufgrund von Regelungen dieses Bundesgesetzes eine (Neu-)Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts zu erfolgen haben (zB aufgrund von § 60), sind die damit in Zusammenhang stehenden latenten Steueransprüche und -schulden grundsätzlich auch für Zwecke von Z 5 zu berücksichtigen; diesfalls gelten die latenten Steuern als im Geschäftsjahr der Übertragung entstanden (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 60).

Z 6 soll eine Regelung betreffend die Behandlung und Nachversteuerung von latenten Steuerschulden (nicht jedoch von latenten Steueransprüchen) im Falle des Bei- oder Austritts einer Geschäftseinheit vorsehen. Nach Z 6 sollen latente Steuerschulden der bei- oder austretenden Geschäftseinheit, die zuvor in den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern einbezogen wurden, für Zwecke des § 42 Abs. 6 im Erwerbsjahr von der veräußernden Unternehmensgruppe als aufgelöst und von der erwerbenden Unternehmensgruppe als entstanden behandelt gelten. Mit Z 6 erster Satz soll mitunter eine Regelung für die veräußernde Unternehmensgruppe einer Geschäftseinheit mit latenten Steuerschulden in Konstellationen geschaffen werden, in denen die latenten Steuerschulden nicht innerhalb des Fünfjahreszeitraums aufgelöst worden sind; dabei entbindet Z 6 die veräußernde Unternehmensgruppe von der Verpflichtung, latente Steuerschulden, die nicht innerhalb der Fünfjahresfrist ausgeglichen worden sind, nachzuversteuern (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 60). Dies soll erreicht werden, indem die latenten Steuerschulden einer Geschäftseinheit, die eine Unternehmensgruppe verlässt, als aufgelöst gelten (ohne dass diese tatsächlich aufgelöst wurden).

Umgekehrt soll mit Z 6 erster Satz auch eine Regelung für die erwerbende Unternehmensgruppe geschaffen werden: Die latenten Steuerschulden der erworbenen Geschäftseinheit gelten bei der erwerbenden Unternehmensgruppe als im Geschäftsjahr des Erwerbs als entstanden; damit soll die Fünfjahresfrist (neu) in Gang gesetzt werden. Dies soll insbesondere der Vereinfachung dienen, weil ohne erneute Ingangsetzung der 5-Jahresfrist bei der erwerbenden Unternehmensgruppe diese auch Zeiträume bei der übertragenden Unternehmensgruppe für Zwecke der Nachversteuerung berücksichtigen und damit auch über entsprechende Informationen und Daten verfügen müsste (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 60). Der Austritt einer Geschäftseinheit aus einer Unternehmensgruppe und deren Eintritt in eine andere Unternehmensgruppe soll daher nicht die Nachversteuerung von latenten Steueransprüchen auslösen.

Z 6 erster Satz gilt nach dem zweiten Satz jedoch nicht, wenn im betreffenden Geschäftsjahr eine Nachversteuerung als spätere Senkung von erfassten Steuern gemäß § 42 Abs. 6 letzter Satz zu

berücksichtigen ist. Mit Z 6 zweiter Satz soll in diesen Fällen die Behandlung latenter Steuerschulden, die nicht innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb ausgeglichen werden, gemäß § 42 Abs. 6 letzter Satz dahingehend adaptiert werden, dass der Nachversteuerungsbetrag als Minderung der erfassten Steuern des *laufenden* Geschäftsjahres zu behandeln ist (vgl. dazu OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 60).

Letztlich soll Z 7 eine Regelung für den Fall vorsehen, dass die bei- oder austretende Geschäftseinheit im Geschäftsjahr ihres Bei- oder Austritts eine Muttergesellschaft ist und sie mindestens zwei oder mehreren Unternehmensgruppen angehört ist. Diesfalls ordnet Z 7 an, dass die Geschäftseinheit die PES-Regelung gesondert auf die ihr zuzurechnenden Anteile an der Ergänzungssteuer für die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der jeweiligen Unternehmensgruppe anzuwenden hat. Die Zugehörigkeit zu mehreren Unternehmensgruppen im Geschäftsjahr des Bei- oder Austritts kann sich dabei insbesondere aus Z 1 ergeben. Die Regelung der Z 7 soll dem Umstand Rechnung tragen, dass die Frage, ob die bei- oder austretende Geschäftseinheit Muttergesellschaft einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit ist, davon beeinflusst wird, zu *welcher* Unternehmensgruppe die Geschäftseinheit gehört. Ob eine Geschäftseinheit niedrig besteuert wird, ist auf Grundlage eines jurisdictional blendings zu beurteilen und daher auch abhängig vom Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust sowie den erfassten Steuern der anderen im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe. Auch die Frage, ob die bei- oder austretende Geschäftseinheit zur Anwendung der PES-Regelung verpflichtet ist, kann nicht losgelöst von der Unternehmensgruppe, zu der die Geschäftseinheit gehört, beantwortet werden. Z 7 soll daher vorsehen, dass für jede Unternehmensgruppe gesondert zu beurteilen ist, ob die bei- oder austretende Geschäftseinheit die PES-Regelung anzuwenden hat (vgl. OECD-Kommentar Art. 6.2.1. Tz 61 ff).

#### **Abs. 3:**

Abweichend von den vorangehenden Absätzen des § 60 soll nach Abs. 3 der Erwerb oder die Veräußerung einer Kontrollbeteiligung an einer bei- oder austretenden Geschäftseinheit als Erwerb oder Veräußerung von Vermögenswerten und Schulden behandelt werden, wenn die folgenden beiden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: Zunächst muss das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Einheit gelegen ist, den Vorgang wie den Erwerb oder die Veräußerung von Vermögenswerten und Schulden behandeln; weiters muss der Veräußerer auf Grundlage der Differenz zwischen deren steuerlichen Buchwerten und dem Kaufpreis für die Kontrollbeteiligung oder dem beizulegenden Zeitwert der Vermögenswerte und Schulden mit einer erfassten Steuer besteuert werden. Bei einer volltransparenten Einheit soll auf das Steuerhoheitsgebiet abgestellt werden, in dem die Vermögenswerte gelegen sind. Ziel dieser Regelung soll sein, den Erwerb und die Veräußerung von Vermögenswerten und Schulden für Zwecke dieses Bundesgesetzes grenzüberschreitend einheitlich zu behandeln; dies unabhängig davon, in welcher Form die Transaktion durchgeführt wird. Sind die Voraussetzungen des Abs. 3 erfüllt, finden auf die Transaktion die Regelungen des § 60 zur Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden Anwendung (siehe dazu die diesbezüglichen Erläuterungen; vgl. weiters OECD-Kommentar Art. 6.2.2. Tz 64 ff).

#### **Zu § 60 (Übertragung von Vermögenswerten und Schulden):**

§ 60 soll Regelungen für die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden im Allgemeinen (Abs. 1) sowie für die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden im Rahmen von – rein nationalen sowie grenzüberschreitenden (vgl. OECD-Mustervorschriften, Art. 6.3. Tz 70) – Umstrukturierungsmaßnahmen im Besonderen (Abs. 2 und 3) vorsehen, wobei „Umstrukturierungen“ im Sinne dieses Bundesgesetzes in Abs. 5 definiert werden. Abs. 1 soll somit die Grundregelung für Übertragungsvorgänge (Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgänge) darstellen, die jedoch im Falle des Vorliegens einer Umstrukturierung modifiziert werden; Abs. 1 soll folglich nur dann zur Anwendung gelangen, wenn der Übertragungsvorgang keine Umstrukturierung iSd Abs. 5 darstellt; andernfalls sind die Sonderregelungen der Abs. 2 und 3 (bzw. ggfs. Abs. 4) zu beachten. § 60 soll unabhängig davon zur Anwendung gelangen, ob die Übertragung von Vermögenswerten gesondert oder im Rahmen von (Teil-)Betriebsübertragungen erfolgt (vgl. näher OECD-Mustervorschriften, Art. 6.3. Tz 69 und 70). Für konzerninterne Übertragungen, die nach dem 30.11.2021 und vor Beginn eines Übergangsjahres erfolgen, ist jedoch wiederum die speziellere Sonderregelung gemäß § 80 zu beachten (siehe dazu die diesbezüglichen Erläuterungen).

#### **Abs. 1:**

Abs. 1 soll die Übertragung (Veräußerung) von Vermögenswerten und Schulden durch eine Geschäftseinheit und deren Auswirkungen auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes (abseits von Umstrukturierungen) regeln. Abs. 1 erster Satz soll sich an die die Vermögenswerte und Schulden der *übertragenden* Geschäftseinheit, Abs. 1 zweiter Satz an die die Vermögenswerte und Schulden der *übernehmenden* Geschäftseinheit richten.



Die übertragende Geschäftseinheit soll die Gewinne oder Verluste aus einer Übertragung von Vermögenswerten und Schulden nach dem ersten Satz bei der Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts einbeziehen; folglich sollen die anlässlich der Veräußerung von Vermögenswerten aufgedeckten stillen Reserven den Mindeststeuer-Gewinn erhöhen (bzw einen Mindeststeuer-Verlust vermindern) oder aufgedeckte stille Lasten den Mindeststeuer-Gewinn vermindern (bzw einen Mindeststeuer-Verlust erhöhen). Diese Vorgehensweise soll – sowohl aus Sicht des Veräußerers als auch des Erwerbers (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.1. Tz 71) – der Abbildung von Veräußerungsvorgängen im Rahmen des Rechnungslegungsstandards entsprechen, die im Allgemeinen zunächst vorsehen, dass beim Veräußerer von Vermögenswerten und Schulden ein daraus resultierender Gewinn oder Verlust erfasst wird. Ein nach dem Rechnungslegungsstandard berücksichtigter Veräußerungsgewinn (oder -verlust) ist folglich auch für Zwecke dieses Bundesgesetzes für die Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -verlustes zu berücksichtigen; folglich hat keine diesbezügliche Anpassung zu erfolgen. Korrespondierend dazu hat nach dem Rechnungslegungsstandard der Erwerber den Kaufpreis, der regelmäßig dem beizulegenden Zeitwert (Fair Value) der Vermögenswerte entspricht, für die erworbenen Vermögenswerte und Schulden heranzuziehen, um – aus Sicht des Erwerbers – die Buchwerte für die übernommenen Vermögenswerte und Schulden zu bestimmen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.1. Tz 71 und 72). Daran anknüpfend soll daher die übernehmende Geschäftseinheit nach dem zweiten Satz der Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes im Jahr der Veräußerung (sowie der darauffolgenden Jahre) die von ihr derart anlässlich des Erwerbs angesetzten Buchwerte zu Grunde legen, die nach dem für die Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft maßgeblichen Rechnungslegungsstandard ermittelt wurden. Es kommt somit nicht auf den Buchwert im Konzernabschluss an, sondern auf jenen Buchwert, der im Einzelabschluss der erwerbenden Geschäftseinheit für die Vermögenswerte und Schulden anzusetzen wäre, wenn die Regelungen jenes Rechnungslegungsstandards herangezogen werden, nach denen der Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erstellt wird. Dabei ist zu beachten, dass die übernehmende Geschäftseinheit nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard auch verpflichtet sein kann, Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, die in der Rechnungslegung der übertragenden Geschäftseinheit nicht erfasst wurden, wie beispielsweise ein Geschäfts- oder Firmenwert oder andere immaterielle Vermögenswerte (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.1. Tz 73).

#### **Abs. 2:**

Abs. 2 soll eine – von Abs. 1 abweichende – Sondervorschrift für die Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden im Rahmen einer Umstrukturierung iSd Abs. 5 vorsehen, wobei Abs. 2 in Abgrenzung zu Abs. 3 nur insoweit zur Anwendung gelangen soll, als es sich bei der Umstrukturierung um einen steuerneutralen Vorgang handelt, also einen Vorgang, der für die übertragende Geschäftseinheit nicht zu „nicht begünstigten Gewinnen oder Verlusten“ führt; andernfalls ist insoweit Abs. 3 anzuwenden.

Wie Abs. 1 richtet sich auch Abs. 2 sowohl an die übertragende (Z 1) als auch an die übernehmende (Z 2) Geschäftseinheit. Abs. 2 weicht insofern von Abs. 1 ab, als die Vorschrift für Übertragungen im Rahmen von Umstrukturierungen die Fortführung der Buchwerte der übertragenen Vermögenswerte vorsieht. Damit soll Abs. 2 an die typische Behandlung von Umstrukturierungsvorgängen nach den (lokalen) steuerlichen Vorschriften anknüpfen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.2. Tz 74). Vor diesem Hintergrund soll Z 1 zunächst für die übertragende Geschäftseinheit anordnen, dass diese Gewinne oder Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten und Schulden im Rahmen einer Umstrukturierung bei der Ermittlung ihres Mindeststeuergewinns oder -Verlustes außer Ansatz bleiben soll; wurden also Gewinne oder Verluste aus der Übertragung im Rahmen von Umstrukturierungen nach den Rechnungslegungsvorschriften durch die übertragende Körperschaft berücksichtigt, sind diese für Zwecke dieses Bundesgesetzes somit gemäß § 15 Z 5 iVm § 60 Abs. 2 bei der Ermittlung des Mindeststeuergewinns- oder -verlustes auszunehmen (dh zu neutralisieren). Korrespondierend dazu sollen bei der übernehmenden Geschäftseinheit die Buchwerte der übernommenen Vermögenswerte und Schulden der übertragenden Geschäftseinheit weiter fortgeführt werden (Buchwertfortführung); die Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -Verlustes soll daher bei der übernehmenden Körperschaft auf Basis der fortgeführten Buchwerte erfolgen. Weicht die Behandlung einer Umstrukturierung nach dem Rechnungslegungsstandard von der steuerlichen ab (insb Übernahme und Ansatz der Vermögenswerte und Schulden mit dem „fair value“ nach Rechnungslegungsstandard), ergibt sich folglich auch für die übernehmende Geschäftseinheit ein Anpassungsbedarf für Zwecke dieser Bestimmung.

#### **Abs. 3:**

Abs. 3 soll eine Sonderregelung für den Fall einer Umstrukturierung vorsehen, die bei der übertragenden Geschäftseinheit nach den lokalen steuerlichen Vorschriften der übertragenden Geschäftseinheit zu einem nicht begünstigten Gewinn oder Verlust im Sinne des Abs. 5 Z 2 führt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.3. Tz 76). Insoweit adaptiert Abs. 3 die Behandlung nach Abs. 2 hinsichtlich der anlässlich der

Umstrukturierung entstehenden „nicht begünstigten Gewinne oder Verluste“, die in Abs. 5 Z 2 näher bestimmt werden.

Nach Abs. 5 Z 2 sollen „nicht begünstigte Gewinne oder Verluste“ *steuerpflichtige* Gewinne oder Verluste der übertragenden Geschäftseinheit aus einer Umstrukturierung bezeichnen. Folglich qualifiziert der Umstrukturierungsvorgang als ein solcher nach Abs. 5, wird jedoch nach den jeweiligen (lokalen) steuerlichen Vorschriften der übertragenden Geschäftseinheit nicht gänzlich steuerneutral behandelt (zB aufgrund von § 1 Abs. 2 UmgrStG oder weil im Zuge einer Umstrukturierung das für steuerfreie Zuzahlungen vorgesehene Limit überschritten wurde und damit insoweit eine unzulässige Gegenleistung vorliegt; vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.3. Tz 76). Soweit bei einer Umstrukturierung keine „nicht begünstigten Gewinne oder Verlusten“, also steuerneutrale Gewinne oder Verluste, vorliegen, soll Abs. 2 zur Anwendung gelangen (dh keine Berücksichtigung für Zwecke des Mindeststeuergewinns oder -verlustes); soweit jedoch begünstigte Gewinne oder Verluste bei einer Umstrukturierung vorliegen, soll insoweit Abs. 3 anzuwenden sein.

Abs. 3 Z 1 soll sich an die übertragende Geschäftseinheit richten und vorsehen, dass die anlässlich der Umstrukturierung entstehenden nicht begünstigten (steuerpflichtigen) Gewinne oder Verluste bei der Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -verlustes der übertragenden Geschäftseinheit zu berücksichtigen sind. Nach Z 2 soll korrespondierend dazu die übernehmende Geschäftseinheit bei der Ermittlung ihres Mindeststeuergewinns oder -verlustes die zu Grunde liegenden Buchwerte der jeweiligen Vermögenswerte und Schulden der übertragenden Geschäftseinheit modifiziert um die nach den lokalen steuerlichen Vorschriften vorgesehenen Adaptierungen berücksichtigen, um die nicht begünstigten Gewinne oder Verluste entsprechend abzubilden. Insoweit also nicht begünstigte Gewinne oder Verluste vorliegen, soll hinsichtlich der zu Grunde liegenden Vermögenswerte und Schulden eine Aufwertung erfolgen; diese ist jedoch der Höhe nach mit den steuerpflichtigen, nicht begünstigten Gewinnen oder Verlusten begrenzt. Verpflichten die lokalen Steuervorschriften der übernehmenden Geschäftseinheit diese beispielsweise dazu, die durch den steuerpflichtigen Gewinn bedingten Aufstockungsbeträge zunächst den abschreibungsfähigen Vermögenswerten zuzuordnen (und in weiterer Folge den Vorräten etc.), soll die übernehmende Geschäftseinheit für Zwecke der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -verlustes ebenso vorgehen müssen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.3. Tz 77).

Für die Bestimmung des Ausmaßes von nicht begünstigten Gewinnen oder Verlusten ist Abs. 5 Z 2 letzter Satz zu beachten, der eine Deckelung der zu berücksichtigenden, nicht begünstigten Gewinne oder Verluste mit den nach den Rechnungslegungsvorschriften ausgewiesenen Gewinnen oder Verlusten aus der Umstrukturierung vorsieht, sollten diese geringer sein als die nach den lokalen steuerlichen Vorschriften ermittelten nicht begünstigten (steuerpflichtigen) Gewinne oder Verluste. Es soll folglich der jeweils *niedrigere* Betrag an nicht begünstigten Gewinnen oder Verlusten für Zwecke von Abs. 3 berücksichtigt werden (vgl. auch OECD-Kommentar, Art. 6.3.3. Tz 77). Korrespondierend zum Ausmaß der Berücksichtigung für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -verlustes der übertragenden Geschäftseinheit (Z 1) soll auch eine Anpassung der Buchwerte nach Z 2 nur bis zur Höhe des nach Abs. 5 zu berücksichtigenden, nicht begünstigten Gewinns oder Verlustes erfolgen.

#### **Abs. 4:**

Der Anwendungsbereich von Abs. 4 umfasst jegliche Konstellationen, in denen eine Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe ihre Vermögenswerte und Schulden nach den lokalen steuerlichen Vorschriften ihres Belegenheitsstaates mit dem beizulegenden Zeitwert ansetzt; dabei ist nicht entscheidend, ob die steuerlichen Vorschriften den Ansatz mit dem beizulegenden Wert erzwingen oder ob dieser – in Ausübung eines bestehenden (Aufwertungs-)Wahlrechtes – freiwillig durch die jeweilige Geschäftseinheit erfolgt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.4. Tz 78). Zum Ansatz des beizulegenden Wertes von Vermögenswerten und Schulden kommt es typischerweise durch Anwendung der lokalen steuerlichen Entstrickungsregelungen (zB anlässlich einer grenzüberschreitenden Umstrukturierung, die zu einem Verlust von Besteuerungsrechten führt oder etwa anlässlich der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung in das Ausland; vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.4. Tz 78). Der sachliche Anwendungsbereich von Abs. 4 – und damit die Frage, ob eine Geschäftseinheit in ihrem Steuerhoheitsgebiet ihre Vermögenswerte und Schulden steuerlich mit dem beizulegenden Zeitwert ansetzt – bestimmt sich damit letztlich nach den jeweiligen lokalen Steuervorschriften.

Ist der Anwendungsbereich von Abs. 4 im Hinblick auf eine Geschäftseinheit eröffnet (Ansatz mit dem steuerlichen beizulegenden Wert), soll die Regelung der berichtspflichtigen Geschäftseinheit eine Wahlmöglichkeit im Hinblick auf die Behandlung der Vermögenswerte und Schulden für Zwecke der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts der Geschäftseinheit einräumen. Ziel der Regelung soll es sein, eine Annäherung der Mindeststeuer-Gewinnermittlung an die lokalen steuerlichen

Vorschriften herbeizuführen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.4. Tz 79), denn nicht jeder steuerliche Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert wird auch zwingend für Zwecke des Rechnungswesens als Gewinn (oder Verlust) erfasst. Die Option durch die berichtspflichtige Geschäftseinheit soll nach Z 1 nur einheitlich, d.h. in Bezug auf sämtliche Vermögenswerte und Schulden der Geschäftseinheit, ausgeübt werden können; geschäftseinheitenübergreifend kann die Option jedoch unterschiedlich ausgeübt werden (kein jurisdictional blending). Die in Abs. 4 Z 1 bis 3 vorgesehenen Rechtsfolgen treten nur im Falle der Ausübung der Option durch die erklärungsspflichtige Geschäftseinheit ein. Der Anwendungsbereich der Option erstreckt sich jedoch nicht auf Veräußerungsvorgänge einzelner Vermögenswerte im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (zB Warenvorräte) durch eine Geschäftseinheit; ebenso wenig sollen Verrechnungspreisanpassungen von Abs. 4 erfasst sein (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.4. Tz 79).

Bei Ausübung der Option soll Z 1 lit. a zufolge bei der Berechnung des Mindeststeuergewinns oder -Verlustes für jeden Vermögensgegenstand und für jede Schuld eine Aufwertung erfolgen können, konkret ein Betrag in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert des Vermögenswerts (oder dem Buchwert der Schuld) für Rechnungslegungszwecke unmittelbar vor Eintritt des auslösenden Ereignisses einerseits und dem beizulegenden Zeitwert für Rechnungslegungszwecke unmittelbar nach Eintritt des auslösenden Ereignisses andererseits berücksichtigt werden. Dadurch soll eine Adaptierung der Buchwerte der Geschäftseinheit für die Vermögenswerte und Schulden für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -verlustes vorgenommen werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.4. Tz 79). Dabei soll jedoch nach lit. b eine Anpassung um die nicht begünstigten Gewinne (diesfalls Verminderung) oder nicht begünstigten Verluste (diesfalls Erhöhung) erfolgen, sollten diese in Zusammenhang mit dem den Ansatz des beizulegenden Wertes auslösenden Ereignisses entstehen. Durch lit. b soll somit im Falle einer steuerlichen Aufwertung auf den beizulegenden Zeitwert im Rahmen einer Umstrukturierung iSd Abs. 5 sichergestellt werden, dass hinsichtlich der dabei entstehenden nicht begünstigten Gewinne oder Verluste keine Doppelberücksichtigung erfolgt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.4., Tz 80).

Z 2 soll die Berechnung des Mindeststeuergewinns oder -Verlustes der Geschäftseinheit in den Geschäftsjahren nach Eintritt des auslösenden Ereignisses regeln und dabei vorsehen, dass die berichtspflichtige Geschäftseinheit dafür den beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts oder der Schuld für Rechnungslegungszwecke unmittelbar nach dem auslösenden Ereignis heranziehen soll, der sich unter Anwendung des für die Erstellung des Konzernabschlusses maßgeblichen Konzernrechnungslegungsstandard ergeben würde und auch für Zwecke der Ermittlung des Unterschiedsbetrages gemäß Z 1 nach Eintritt des auslösenden Ereignisses maßgeblich ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.3.4. Tz 81).

Z 3 soll regeln, wie der Saldo der nach Z 1 für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes der Geschäftseinheit ermittelten Unterschiedsbeträge in zeitlicher Hinsicht zu erfassen ist; dafür stehen der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit zwei Möglichkeiten zur Verfügung. Nach lit. a soll entweder eine gänzliche, sofortige Berücksichtigung des Saldos im Geschäftsjahr des Eintritts des auslösenden Ereignisses erfolgen können. Alternativ dazu soll lit. b – beginnend mit dem Geschäftsjahr des auslösenden Ereignisses – eine lineare Verteilung des Saldos über fünf Jahre ermöglichen, wobei im Falle des Ausscheidens der Geschäftseinheit aus der Unternehmensgruppe vor Ablauf der für die Verteilung maßgeblichen Geschäftsjahre der noch nicht angesetzte Restbetrag an Fünfteln vollständig im Geschäftsjahr des Ausscheidens bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes anzusetzen sein soll.

#### **Abs. 5:**

Abs. 5 soll den Begriff der „Umstrukturierungen“ (Z 1) sowie die für die Behandlung von Umstrukturierungen maßgeblichen Begriffsbestimmungen (Z 2) für Zwecke dieses Bundesgesetzes eigenständig definieren, wobei diese auf der Richtlinie bzw. auf Art. 10.1. der OECD-Mustervorschriften basiert.

Eine Umstrukturierung soll nach Z 1 eine Umgründung aufgrund des UmgrStG, eine damit vergleichbare nach ausländischen Rechtsvorschriften erfolgende Umgründung oder die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden im Rahmen einer Verschmelzung, Spaltung, Liquidation oder ähnlichen Transaktion bezeichnen, wenn damit einhergehend die in lit. a bis c genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.

Die erste dieser Voraussetzung (lit. a) betrifft die Gegenleistung für die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden im Rahmen einer Umstrukturierung; diese soll – ganz oder zu einem wesentlichen Teil – in der Gewährung von Kapitalanteilen (zB Aktien) an der übernehmenden Geschäftseinheit oder einer anderen mit dieser verbundenen Rechtsperson bestehen (Teilstich 1). Für die Definition einer „verbundenen Rechtsperson“ soll Art. 5 Abs. 8 des OECD-Musterabkommens

maßgeblich sein (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1. Tz 23). Z 1 enthält keine Einschränkung dahingehend, *an wen* die Gegenleistung nach Teilstrich 1 zu gewähren ist, sodass die Voraussetzung sowohl erfüllt sein kann, wenn Kapitalanteile an die übertragende Geschäftseinheit (wie zB bei einer Einbringung iSd UmgrStG) oder aber auch an die Anteilsinhaber der übertragenden Geschäftseinheit (wie zB bei einer Spaltung iSd UmgrStG) gewährt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1. Tz 23). Eine Umstrukturierung nach Abs. 5 soll jedoch – auch wenn keine Gegenleistung gewährt wird – dann vorliegen, wenn die Ausgabe einer solchen wirtschaftlich unbedeutend wäre (Teilstrich 3), sodass auch Vorgänge als Umstrukturierung iSd Abs. 5 Z 2 qualifiziert werden können, in denen auf die Gewährung von Kapitalanteilen verzichtet wird. Für das Tatbestandsmerkmal der (Nicht-)Gewährung einer Gegenleistung ist die Behandlung nach den lokalen steuerlichen Vorschriften jedoch nicht entscheidend. Im Falle der Liquidation soll eine Gegenleistung in Form von Kapitalbeteiligungen an der zu liquidierenden Gesellschaft bestehen müssen (Teilstrich 2).

Die weiteren Voraussetzungen für das Vorliegen einer Umstrukturierung iSd Abs. 5 richten sich an die Behandlung des jeweiligen Vorgangs bei der übertragenden (lit. b) und übernehmenden (lit. c) Geschäftseinheit. Lit. b sieht zunächst vor, dass der anlässlich des Übertragungsvorgangs entstehende Gewinn oder Verlust bei der übertragenden Geschäftseinheit ganz oder teilweise steuerneutral behandelt wird (lit. b); maßgeblich dafür ist die jeweilige lokale Steuerrechtsordnung der übertragenden Geschäftseinheit (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1. Tz 24). Ein Vorgang muss folglich nicht zur Gänze steuerneutral sein, um unter die Definition einer Umstrukturierung zu fallen (vgl. die diesbezüglichen Sondervorschriften in Abs. 3); im Falle der nur teilweisen Steuerneutralität des Übertragungsvorganges ist hinsichtlich der „nicht begünstigten Gewinne oder Verluste“ die Begriffsbestimmung nach Z 2 zu beachten (dazu sogleich). Lit. b soll im Hinblick auf die übernehmende Geschäftseinheit für das Vorliegen einer Umstrukturierung – korrespondierend zu lit. a – voraussetzen, dass die übernehmende Geschäftseinheit ihre steuerpflichtigen Einkünfte hinsichtlich der übernommenen Vermögenswerte und Schulden nach der Übertragung auf Basis der Buchwerte der übertragenden Geschäftseinheit berechnen muss; maßgeblich dafür ist wiederum die lokale Steuerrechtsordnung der übernehmenden Geschäftseinheit (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1. Tz 25). Soweit die Umstrukturierung zu nicht begünstigten, dh steuerpflichtigen Gewinnen oder Verlusten iSd Z 2 führt, soll insoweit eine Anpassung der Buchwerte erfolgen müssen. Durch lit. b und lit. c soll sichergestellt werden, dass soweit keine Besteuerung der Gewinne oder Verluste im Hinblick auf die übertragenen Vermögenswerte und Schulden anlässlich der Umstrukturierung erfolgt, eine solche zu einem späteren Zeitpunkt bei der übernehmenden Geschäftseinheit sichergestellt ist (vgl. dazu OECD-Mustervorschriften, Art. 10.1. Tz 25).

Z 2 soll schließlich „nicht begünstigte Gewinne oder Verluste“ definieren und für diese Zwecke vorsehen, dass es sich dabei um die steuerpflichtigen Gewinne oder Verluste der übertragenden Geschäftseinheit handelt, die aus einer Umstrukturierung iSd Z 1 resultieren. Ist eine Umstrukturierung iSd Z 1 nur teilweise steuerneutral, sind hinsichtlich der nicht begünstigten Gewinne oder Verluste die Sondervorschriften in Abs. 3 sowie Abs. 4 Z 1 lit. b zu beachten (vgl. die dazu die diesbezüglichen Erläuterungen). Ist der für Zwecke der Rechnungslegung ausgewiesene Gewinn oder Verlust aus der Umstrukturierung geringer als der steuerpflichtige Gewinn oder Verlust nach Z 2 erster Satz, ist nach Z 2 zweiter Satz jedoch dieser (geringere) Betrag als nicht begünstigter Gewinn oder Verlust für Zwecke dieser Bestimmung zu berücksichtigen. Folglich soll stets der niedrigere der beiden genannten Werte herangezogen werden (doppelte Deckelung).

#### **Zu § 61 (Joint Ventures):**

Dieser Paragraph soll Art. 36 der Richtlinie bzw. Art. 6.5.1. GloBE-Mustervorschriften umsetzen und betrifft Joint Ventures.

#### **Zu Abs. 1:**

Dieser Absatz soll festlegen, dass für Joint Ventures und ihre Geschäftseinheiten die Ergänzungssteuerbeträge getrennt von der Unternehmensgruppe der obersten Muttergesellschaft, in deren Konzernabschluss die Finanzergebnisse des Joint Venture erfasst werden, zu berechnen sind. Dabei ist vorzugehen als handle es sich beim Joint Venture und seinen Geschäftseinheiten um eine eigene Unternehmensgruppe („Joint Venture-Gruppe“), mit dem Joint Venture als oberster Muttergesellschaft. Gleichzeitig legt dieser Absatz fest, dass für die Mitglieder dieser Joint Venture-Gruppe grundsätzlich dieselben Regeln zur Berechnung der Ergänzungssteuerbeträge gelten sollen wie für Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, nämlich jene in den Abschnitten 3 bis 8, einschließlich der Regelungen zum Substanzfreibetrag (§ 48) und zu den „Safe-Harbours“ (6. Abschnitt).

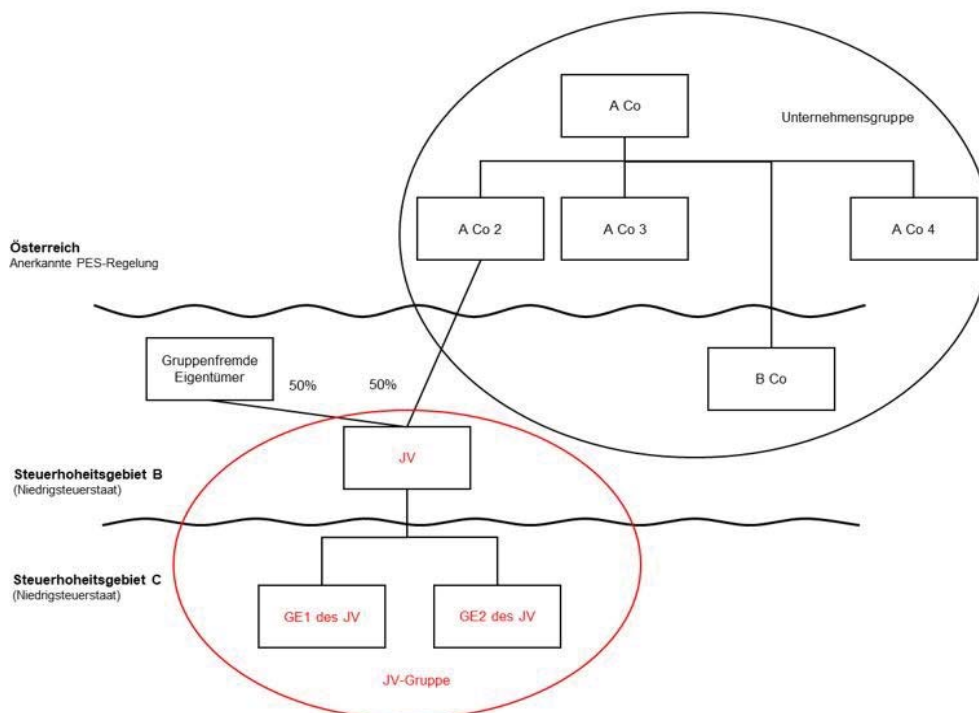
Da das Joint Venture wie die oberste Muttergesellschaft dieser Joint Venture-Gruppe zu behandeln ist, soll sich der Rechnungslegungsstandard zur Erstellung des (hypothetischen) Konzernabschlusses der Joint Venture-Gruppe auch nach dem für das Joint Venture selbst anzuwendenden



Rechnungslegungsstandard richten und nicht nach dem Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe, in deren Konzernabschluss die Finanzergebnisse des Joint Venture nach der Equity-Methode erfasst sind. Die Mindeststeuer-Gewinnermittlung und die angepassten erfassten Steuern des Joint Venture und seiner Geschäftseinheiten sollen nicht mit jenen der Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe im selben Steuerhoheitsgebiet für Zwecke der Ermittlung des Effektivsteuersatzes zusammengerechnet werden, sondern es sollen jeweils getrennte Effektivsteuersatz-Ermittlungen für die Joint Venture-Gruppe und die Unternehmensgruppe erfolgen. Auch die Übergangsbestimmungen des 10. Abschnitts sollen grundsätzlich auf die Joint Venture-Gruppe und deren Mitglieder anwendbar sein, weil diese Bestimmungen die Regeln der Abschnitte 4 und 5 ergänzen. Bei der Ermittlung des Effektivsteuersatzes der Joint Venture-Gruppe für ein Steuerhoheitsgebiet sollen angepasste erfasste Steuern (§ 37), die im Rechnungswesen einer Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe, aber mit Bezug auf Mitglieder der Joint Venture-Gruppe erfasst wurden, der Joint Venture-Gruppe zuzuordnen sein (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.4.1, Rz. 89).

*Beispiel:*

*In diesem Beispiel ist im Niedrigsteuerstaat B sowohl das Joint Venture als auch eine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe (B Co) gelegen. Die Berechnung des Effektivsteuersatzes und der Ergänzungssteuerbeträge erfolgt für beide getrennt voneinander (für B Co ist bei den Berechnungen der Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft anzuwenden, für das Joint Venture ist sein eigener Rechnungslegungsstandard anzuwenden). Für die Geschäftseinheiten des Joints Venture im Staat C (GE1 und GE2) erfolgt die Berechnung des Effektivsteuersatzes und der Ergänzungssteuerbeträge gemeinsam. Die für die beiden Mitglieder der Joint Venture-Gruppe berechneten Ergänzungssteuerbeträge sind – mit dem Ergänzungssteuerbetrag der Joint Venture-Gruppe als Obergrenze (siehe dazu die Erläuterungen zu Abs. 4) – nach einer anerkannten PES- oder SES-Regelung von den Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe, die an dem Joint Venture beteiligt ist, zu entrichten (Abs. 3 und 4).*



## Zu Abs. 2:

Dieser Absatz soll festlegen, dass die NES-Pflicht sowie die Höhe der als NES zu entrichtende Mindeststeuer eines Joint Venture und dessen Geschäftseinheiten unter sinngemäßer Anwendung von § 6 zu bestimmen ist. Abweichend von § 76 Abs. 2 soll für Zwecke der NES die für die Joint Venture-Gruppe abgabepflichtige Einheit keine Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe sein, sondern das Joint Venture selbst oder ein von diesem beauftragtes Mitglied der Joint Venture-Gruppe soll Abgabenschuldnerin für Zwecke der NES sein. Die Höhe der von der abgabepflichtigen Einheit zu

entrichtenden NES soll – unabhängig von den Beteiligungsverhältnissen an den Mitgliedern der Joint Venture-Gruppe – der Summe der gesamten (ungekürzten) Ergänzungssteuerbeträge der nach Maßgabe von § 6 zu berücksichtigenden Mitglieder der Joint Venture-Gruppe sein.

#### **Zu Abs. 3:**

Dieser Absatz soll die Anwendung der PES auf niedrig besteuerte Mitglieder einer Joint Venture-Gruppe regeln. Wie bereits zu Abs. 1 ausgeführt, sollen die Vorschriften für die Berechnung des Effektivsteuersatzes und der Ergänzungssteuerbeträge auch auf Joint Ventures und ihre Geschäftseinheiten Anwendung finden. Allerdings sollen – im Unterschied zu Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe – für Zwecke der PES und SES das Joint Venture und seine Geschäftseinheiten nicht verpflichtet sein, die Regelungen der §§ 7 bis 13 auf niedrig besteuerte Mitglieder der Joint Venture-Gruppe anzuwenden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.4.1, Rz. 88). Die Anwendung der PES-Regelung in Bezug auf Joint Ventures und deren Geschäftseinheiten soll vielmehr nach Maßgabe der §§ 7 bis 11 durch Muttergesellschaften der Unternehmensgruppe zu erfolgen, die am Joint Venture beteiligt sind. Dies bedeutet, dass diese Muttergesellschaften die PES-Regelungen in Übereinstimmung mit dem „Top-Down-Ansatz“ und den Regelungen für im Teileigentum stehende Muttergesellschaften anwenden sollen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.4.1, Rz. 90 f). Der Abgabenschuldner für die PES soll sich in Österreich nach den Regelungen des § 76 Abs. 2 richten und ist daher immer eine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe und kein Mitglied der Joint Venture-Gruppe.

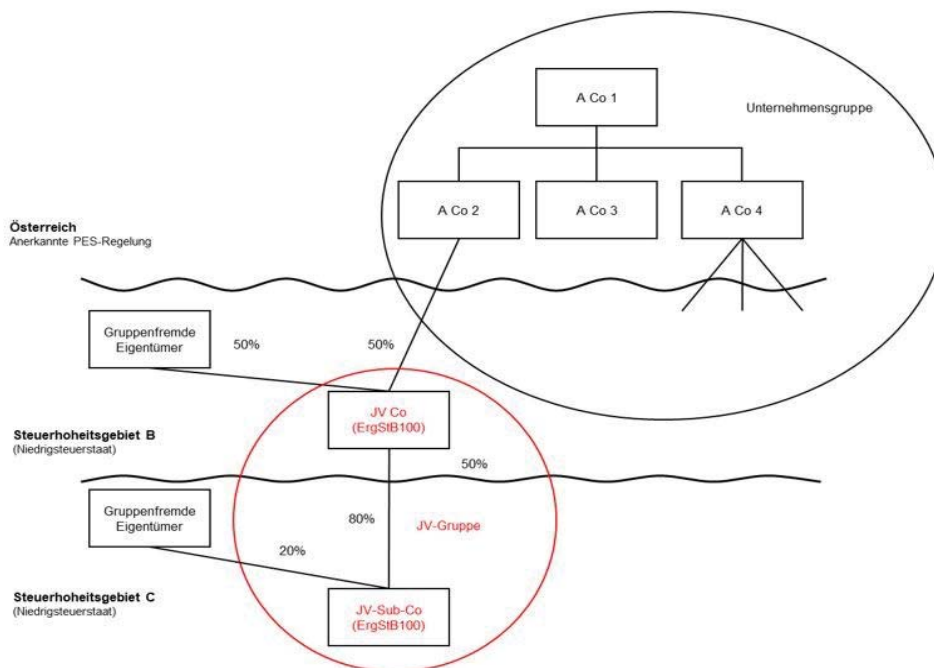
#### **Zu Abs. 4:**

Abs. 4 soll die Anwendung der SES regeln und begrenzt zugleich die Höhe der als PES und/oder SES für die Joint Venture-Gruppe zu entrichtenden Mindeststeuer mit dem Anteil an den für die einzelnen Mitglieder der Joint Venture-Gruppe berechneten Ergänzungssteuerbeträgen, welcher der obersten Muttergesellschaft zuzurechnen ist, in deren Konzernabschluss die Finanzergebnisse des Joint Venture erfasst sind (Ergänzungssteuerbetrag der Joint Venture-Gruppe).

Ist nicht bereits der gesamte Ergänzungssteuerbetrag der Joint Venture-Gruppe nach den Bestimmungen von Abs. 3 nach einer anerkannten PES-Regelung zu entrichten, soll der verbleibende Teil als SES-Betrag der Joint Venture-Gruppe in den Gesamtbetrag der SES der Unternehmensgruppe der obersten Muttergesellschaft eingehen, in deren Konzernabschluss die Finanzergebnisse des Joint Venture erfasst sind und ist in der Folge nach einer anerkannten SES-Regelung von einer Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe zu entrichten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.4.1, Rz. 92 ff). Der Abgabenschuldner für die SES soll sich in Österreich nach den Regelungen des § 76 Abs. 2 richten und ist daher immer eine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe und kein Mitglied der Joint Venture-Gruppe.

#### **Beispiel:**

*A Co 1 hält als oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe (mittelbar über A Co 2) 50 % der Anteile an JV Co, ein Joint Venture iSd § 61 Abs. 5. JV Co hält seinerseits eine unmittelbare Beteiligung iHv 80 % an JV-Sub-Co, einer Geschäftseinheit eines Joint Venture iSd § 61 Abs. 6. Für die Mitglieder der Joint Venture-Gruppe werden (getrennt von den Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet) Ergänzungssteuerbeträge von insgesamt 200 Mio. berechnet (nämlich je 100 für JV Co und für JV-Sub-Co). Der Betrag an Mindeststeuer, der aufgrund der Niedrigbesteuerung von Mitgliedern einer Joint Venture-Gruppe als PES und/oder SES zu entrichten ist, ist aber mit dem der obersten Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil an den für die Mitglieder Joint Venture-Gruppe berechneten Ergänzungssteuerbeträgen begrenzt. Der A Co 1 als oberster Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil am für JV Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag beträgt 50 Mio. ( $100 \cdot 0,5$ ) und der Anteil am für JV-Sub-Co berechneten Ergänzungssteuerbetrag beträgt 40 Mio. ( $100 \cdot 0,5 \cdot 0,8$ ), somit insgesamt 90 Mio. Von den insgesamt 200 Mio. an für die Mitglieder der Joint Venture-Gruppe berechneten Ergänzungssteuerbeträgen sind daher nur 90 Mio. als Mindeststeuer zu entrichten. Da A Co 1 eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden hat und der gesamte Ergänzungssteuerbetrag der Joint Venture-Gruppe A Co 1 zuzurechnen ist, verbleibt gemäß Abs. 4 kein Betrag, der dem Gesamtbetrag der SES der Unternehmensgruppe hinzuzufügen und nach einer anerkannten SES-Regelung zu entrichten wäre.*



#### Zu Abs. 5:

Abs. 5 soll den Begriff „Joint Venture“ definieren. Unter einem Joint Venture versteht man für Rechnungslegungszwecke ein Unternehmen, das von zwei oder mehreren Personen bzw. Einheiten beherrscht wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.4, Rz. 83 Satz 1). Da das Unternehmen nicht ausschließlich nur durch eine Person beherrscht wird, werden seine Finanzergebnisse nicht mit denen seiner Eigentümer in einem Konzernabschluss vollkonsolidiert. Stattdessen werden die Finanzergebnisse eines Joint Venture in der Regel im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe nach der Equity-Methode erfasst. Ein Joint Venture ist daher keine Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe und ohne spezielle Regelung würden Joint Ventures nicht in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.4, Rz. 83). Niedrig besteuerte Einkünfte eines Joint Venture sollen jedoch in den Anwendungsbereich der Ergänzungssteuerregelungen des 2. Abschnitts fallen, wenn die Einheit die Definition des Abs. 5 erfüllt.

Ein Joint Venture ist gemäß Abs. 5 eine Einheit, deren Finanzergebnisse nach der Equity-Methode im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst werden, sofern die oberste Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung von mindestens 50% an dieser Einheit hält. Diese Definition ist enger als jene vieler anerkannter Rechnungslegungsstandards, weil sich nach diesen das am Joint Venture beteiligende Unternehmen („Joint-Venturer“), auf dessen Ebene das Finanzergebnis der Einheit erfasst wird, nicht zwangsläufig mit mindestens 50% der Anteile beteiligen muss, solange die Unternehmensgruppe „gemeinsame“ Kontrolle über die Einheit hat. Dies wäre etwa bei sog. assoziierten Unternehmen iSd IFRS-Rechnungslegungsstandards (siehe IAS 28 „Anteile an assoziierten Unternehmen“) der Fall (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.4.1, Rz. 85).

Abs. 5 enthält eine Aufzählung jener Einheiten, die vom Anwendungsbereich der Begriffsbestimmung „Joint Venture“ ausgenommen sein sollen:

Z 1 soll eine oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe ausschließen, die bereits aufgrund ihrer Stellung als oberste Muttergesellschaft eine anerkannten PES-Regelung anzuwenden hat. Dadurch wird vermieden, dass oberste Muttergesellschaften, die aufgrund der Anwendung einer anerkannten PES-Regelung bereits einer Mindeststeuerpflicht in ihrem Belegenheitsstaat unterliegen, potentiell aufgrund ihrer Eigenschaft als Joint Venture einer anderen Unternehmensgruppe auch in einem anderen Steuerhoheitsgebiet der Mindeststeuer unterliegen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz. 49).

Gemäß Z 2 bis 4 sollen jene Einheiten – die andernfalls von der Definition „Joint Venture“ erfasst wären – vom Anwendungsbereich der gegenständlichen Bestimmung ausgenommen werden, wenn sie die Voraussetzungen einer ausgenommenen Einheit (§ 4) erfüllen (Z 2), von der Unternehmensgruppe gehaltene Eigenkapitalbeteiligungen an der Einheit unmittelbar von einer ausgenommenen Einheit gehalten werden und eine der Voraussetzungen der lit. a bis c erfüllt ist (Z 3), oder die Beteiligung an der

Einheit von einer Unternehmensgruppe gehalten wird, die ausschließlich aus ausgenommenen Einheiten besteht (Z 4).

Z 3 soll im Gegensatz zu § 4 Abs. 1 Z 7 lit. a keine 95%-Eigentumsschwelle vorsehen. Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Beteiligung einer obersten Muttergesellschaft an einer Einheit iSd Abs. 5 in der Regel 50% beträgt und durch eine 95%-Eigentumsschwelle die Anwendung der Abs. 1 bis 4 ausgehebelt werden würde (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz. 51).

Z 4 soll klarstellen, dass eine Einheit, die von einer Unternehmensgruppe gehalten wird, die ausschließlich aus ausgenommenen Einheiten besteht, kein Joint Venture ist. Dies soll sicherstellen, dass eine Unternehmensgruppe, die ausschließlich aus ausgenommenen Einheiten besteht und daher nicht in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fällt, nicht durch die Beteiligung an einem Joint Venture in dessen Anwendungsbereich fällt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz. 52).

Z 5 soll Geschäftseinheiten eines Joint Venture von der Definition des Abs. 5 ausnehmen. Die Definition einer „Geschäftseinheit eines Joint Venture“ soll in Abs. 6 erfolgen.

#### **Zu Abs. 6:**

Abs. 6 soll den Begriff „Geschäftseinheit eines Joint Venture“ definieren.

Gemäß Z 1 soll eine Einheit unter diese Begriffsbestimmung fallen, wenn deren Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard von einem Joint Venture konsolidiert werden oder konsolidiert worden wären, wenn das Joint Venture verpflichtet gewesen wäre, solche Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard zu konsolidieren. Dies hat zur Folge, dass das Joint Venture und dessen Geschäftseinheit Teil derselben „Joint-Venture-Gruppe“ sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz. 54).

Z 2 soll bestimmen, dass eine Betriebsstätte, deren Stammhaus ein Joint Venture oder eine Geschäftseinheit nach Z 1 ist, als Geschäftseinheit eines Joint Venture behandelt wird. Dadurch soll die Gleichbehandlung von Betriebsstätten eines Joint Venture mit dessen Geschäftseinheiten nach Z 1 sichergestellt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 10.1, Rz. 55).

#### **Zu § 62 (Mehrmüttergruppen):**

Dieser Paragraph soll Art. 37 der Richtlinie bzw. Art. 6.5.1. GloBE-Mustervorschriften umsetzen und betrifft Mehrmüttergruppen.

#### **Zu Abs. 1:**

Nach diesem Absatz sollen Einheiten und Geschäftseinheiten von zwei oder mehr Unternehmensgruppen, die eine Mehrmüttergruppe bilden, für Zwecke dieses Bundesgesetzes als Mitglieder einer einzigen zusammengeschlossenen Unternehmensgruppe behandelt werden.

Ähnlich wie nach § 2 Z 3 lit. a wird dabei auf alle Einheiten abgestellt, unabhängig davon, ob es sich um Geschäftseinheiten im Sinne des § 2 Z 2 oder ausgenommene Einheiten im Sinne des § 4 Abs. 1 handelt. Dies ist für die Anwendung des Schwellenwerts gemäß § 3 Abs. 1 von Bedeutung, wonach auch die Umsatzerlöse der gemäß § 4 Abs. 1 ausgenommenen Einheiten berücksichtigt werden.

Nach diesem Absatz sollen die Geschäftseinheiten, einschließlich Betriebsstätten, jeder der Unternehmensgruppen als Geschäftseinheiten einer zusammengeschlossenen Unternehmensgruppe behandelt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5.1.a Rz 101).

Nach diesem Absatz soll die Definition einer Geschäftseinheit außerdem auf jene Einheiten ausgedehnt werden, die im Falle einer gesonderten Betrachtung der jeweiligen Unternehmensgruppen nicht erfasst wären, die aber von der Mehrmüttergruppe vollkonsolidiert werden oder wenn Geschäftseinheiten in der Mehrmüttergruppe an diesen Kontrollbeteiligungen halten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5.1.b Rz 102).

#### **Beispiel:**

*Die Unternehmensgruppe 1 und die Unternehmensgruppe 2 bilden zusammen eine Mehrmüttergruppe. Die obersten Muttergesellschaften der beiden Unternehmensgruppen halten je 50 % der Eigentumsanteile an einer Einheit. Würde dabei jede Unternehmensgruppe als gesonderte Gruppe behandelt werden, so würden die Finanzergebnisse der Einheit nach der Equity-Methode erfasst und die Einheit als Joint Venture behandelt werden. Da die Mehrmüttergruppe jedoch eine Kontrollbeteiligung hält, werden in den meisten Fällen die Finanzergebnisse der betreffenden Einheit im kombinierten Konzernabschluss der Mehrmüttergruppe vollkonsolidiert werden und die Einheit wird daher für Zwecke dieses Bundesgesetzes eine Geschäftseinheit der Mehrmüttergruppe darstellen. Aber selbst wenn keine Vollkonsolidierung erfolgen würde, ist die Einheit dennoch als Geschäftseinheit der Mehrmüttergruppe*



*zu behandeln, weil eine Kontrollbeteiligung an der Einheit von Mitgliedern der Mehrmüttergruppe gehalten wird.*

**Zu Abs. 2:**

Der Konzernabschluss einer Mehrmüttergruppe wird für Zwecke einer Verbundstruktur in Abs. 8 Z 2 definiert. Der Konzernabschluss einer Mehrmüttergruppe wird für Zwecke einer Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung in Abs. 9 definiert. Diese Konzernabschlüsse müssen die Voraussetzungen erfüllen, die nach diesem Bundesgesetz generell an Konzernabschlüsse gestellt werden (§ 2 Z 25). In diesem Absatz soll klargestellt werden, dass bei einem Verweis auf den Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft jener Rechnungslegungsstandard gemeint ist, der von der Mehrmüttergruppe für Zwecke ihres kombinierten Konzernabschlusses verwendet wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5.1.c Rz 103).

**Zu Abs. 3:**

Die obersten Muttergesellschaften der Unternehmensgruppen, aus denen die Mehrmüttergruppe besteht, sollen zugleich die obersten Muttergesellschaften der Mehrmüttergruppe sein. Demnach soll es in diesen Fällen auch für Zwecke dieses Bundesgesetzes mehr als nur eine oberste Muttergesellschaft geben. Daraus ergibt sich zugleich, dass sämtliche Verweise auf eine oberste Muttergesellschaft in diesem Bundesgesetz für sämtliche obersten Muttergesellschaften der Mehrmüttergruppe gelten sollen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5.1.d Rz 104).

**Zu Abs. 4:**

Sind Geschäftseinheiten der Mehrmüttergruppe in Österreich gelegen oder sind staatenlose Geschäftseinheiten der Mehrmüttergruppe in Österreich gegründet worden oder haben der Mehrmüttergruppe zugehörige staatenlose Betriebsstätten den Ort ihrer Geschäftstätigkeit in Österreich, kann in Österreich nach Maßgabe von § 6 eine NES für die Mehrmüttergruppe zu entrichten sein. Betragen die für die in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten und für die staatenlosen Geschäftseinheiten und Betriebsstätten jeweils gesondert zu ermittelnden Effektivsteuersätze weniger als der Mindeststeuersatz, unterliegt die Mehrmüttergruppe in Österreich der NES. Die zu entrichtende NES entspricht dabei – unabhängig von den Beteiligungsverhältnissen an den Geschäftseinheiten – der Summe der gesamten (ungekürzten) Ergänzungssteuerbeträge der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten. Zur Bestimmung der Abgabepflicht ist § 76 Abs. 2 anzuwenden.

**Zu Abs. 5:**

Nach diesem Absatz sollen die Muttergesellschaften der Mehrmüttergruppe, einschließlich einer jeden obersten Muttergesellschaft, gemäß den §§ 7 bis 11 die PES-Regelung anzuwenden haben. Dies bedeutet, dass nach Maßgabe von § 7 jede einzelne der obersten Muttergesellschaften der Mehrmüttergruppe verpflichtet ist, die PES-Regelung in dem Steuerhoheitsgebiet anzuwenden, in dem sie gelegen ist. Zur Bestimmung der Abgabepflicht ist § 76 Abs. 2 anzuwenden.

Des Weiteren finden auch die Vorschriften über zwischengeschaltete und im Teileigentum stehende Muttergesellschaften Anwendung. Bei der Beurteilung, ob eine Einheit eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft ist, sind die Eigentumsanteile beider Muttergesellschaften an der Einheit zu berücksichtigen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5.1.e Rz 105).

*Beispiel:*

*Die Unternehmensgruppe 1 hält 60 % der Eigentumsanteile an Sub Co, während die restlichen 40 % von der Unternehmensgruppe 2 gehalten werden. Beide Unternehmensgruppen sind Teil einer Mehrmüttergruppe. Sub Co hält alle Eigentumsanteile einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit. Wenn jede multinationale Unternehmensgruppe gesondert beurteilt werden würde, wäre Sub Co eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe 1 gemäß § 2 Z 22, weil mehr als 20 % ihrer Eigentumsanteile im Eigentum von Personen gehalten werden, die nicht Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe 1 sind. Da jedoch Unternehmensgruppe 1 und Unternehmensgruppe 2 wie eine einzige Unternehmensgruppe behandelt werden, werden 100 % der Eigentumsanteile an Sub Co von Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe, nämlich der Mehrmüttergruppe, gehalten. Somit ist die Definition einer im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft bei Sub Co nicht erfüllt. In diesem Fall unterliegen die obersten Muttergesellschaften der Unternehmensgruppe 1 und der Unternehmensgruppe 2 der PES in Höhe des ihnen zuzurechnenden Anteils am Ergänzungssteuerbetrag (60 % bzw. 40 %), wobei zur Bestimmung der Abgabepflicht § 76 Abs. 2 anzuwenden ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5.1.e Rz 106).*

Es kann vorkommen, dass nur eine der obersten Muttergesellschaften einer Mehrmüttergruppe eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden hat. In einem solchen Fall, bei dem eine zwischengeschaltete

Muttergesellschaft in Österreich vorliegt, soll die Anwendung von § 8 von der rechtlichen Holdingstruktur der Mehrmüttergruppe abhängen. Werden zum Beispiel alle Eigentumsanteile einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft, die von der Mehrmüttergruppe gehalten werden, von der obersten Muttergesellschaft gehalten, die eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden hat, dann entbindet § 8 Abs. 2 die zwischengeschaltete Muttergesellschaft von der Verpflichtung zur Anwendung der PES-Regelung. Halten jedoch beide obersten Muttergesellschaften Eigentumsanteile an der zwischengeschalteten Muttergesellschaft, dann findet § 8 Abs. 2 keine Anwendung, weil eine der obersten Muttergesellschaften keine anerkannte PES-Regelung anzuwenden hat. Im letztgenannten Fall soll daher die zwischengeschaltete Muttergesellschaft die PES-Regelung hinsichtlich des ihr zuzurechnenden Anteils am Ergänzungssteuerbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit anwenden und bei der obersten Muttergesellschaft, die eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden hat, wäre der ihr zuzurechnende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit entsprechend Art. 10 der Richtlinie zu kürzen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5.1.e Rz 107).

Die Berechnung des jeder Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteils am Ergänzungssteuerbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit gemäß § 10 soll durch diese Bestimmung nicht berührt werden. Dies soll auch für die obersten Muttergesellschaften der Mehrmüttergruppe gelten, ungeachtet allfälliger getroffener Vereinbarungen, wonach diese Einheiten die Gewinne ihrer Tochtergesellschaften aufteilen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5.1.e Rz 108).

#### **Zu Abs. 6:**

Dieser Absatz sieht die Anwendung der SES-Regelung für alle Geschäftseinheiten der Mehrmüttergruppe nach Maßgabe der §§ 12 und 13 vor. Zur Bestimmung der Abgabepflicht ist § 76 Abs. 2 anzuwenden. Ferner soll klargestellt werden, dass bei der Ermittlung der für die Mehrmüttergruppe zu entrichtenden SES der SES-Betrag einer jeden niedrig besteuerten Geschäftseinheit der Mehrmüttergruppe zu berücksichtigen ist.

#### **Zu Abs. 7:**

Dieser Absatz soll den Begriff „Mehrmüttergruppe“ definieren und sicherstellen, dass die allgemeinen Regelungen dieses Bundesgesetzes für zusammengeschlossene Unternehmensgruppen genauso gelten, wie sie für Unternehmensgruppen mit einer einzigen obersten Muttergesellschaft gelten. Der Begriff der Mehrmüttergruppe knüpft für Zwecke der Mindeststeuer an die zivilrechtliche Definition an. Eine Mehrmüttergruppe bezeichnet zwei oder mehr Unternehmensgruppen, deren oberste Muttergesellschaften eine Vereinbarung treffen, durch die eine Verbundstruktur (§ 2 Z 49) oder eine Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung entsteht (§ 2 Z 50). Eine Mehrmüttergruppe soll zumindest eine Einheit oder eine Betriebsstätte umfassen, die in einem anderen Steuerhoheitsgebiet gelegen ist als die anderen Einheiten der zusammengeschlossenen Unternehmensgruppe. Die Geschäftseinheiten und ausgenommenen Einheiten der die Mehrmüttergruppe bildenden Unternehmensgruppen sollen so behandelt werden, als gehörten sie zu einer einzigen Unternehmensgruppe. Das Miteinbeziehen von ausgenommenen Einheiten ist insbesondere für die Anwendung der Umsatzschwelle nach § 3 Abs. 1 von Bedeutung, weil auch die Umsatzerlöse ausgenommenen Einheiten zu berücksichtigen sind.

#### **Zu Abs. 8 und 9:**

Abs. 8 soll den Begriff „Verbundstruktur“ definieren. Eine Verbundstruktur ist eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr obersten Muttergesellschaften separater Unternehmensgruppen, die vorsieht, dass 50 % oder mehr der Eigenkapitalbeteiligungen an den obersten Muttergesellschaften der separaten Unternehmensgruppen aufgrund der Rechtsform, aufgrund von Übertragungsbeschränkungen oder aufgrund von anderen Bedingungen miteinander verbunden sind und nicht unabhängig voneinander übertragen oder gehandelt werden können. Im Fall einer Börsennotierung der verbundenen Beteiligungen werden diese zu einem einzigen Preis notiert. Weiters soll eine der obersten Muttergesellschaften einen Konzernabschluss erstellen, in dem die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme aller Einheiten der Unternehmensgruppen zusammen als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden und die aufsichtsrechtlichen Vorschriften unterliegen, die eine externe Prüfung vorschreiben.

Abs. 9 soll den Begriff „Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung“ als eine Konstruktion definieren, die von zwei oder mehr obersten Muttergesellschaften separater Unternehmensgruppen vereinbart wird und in deren Rahmen die obersten Muttergesellschaften vereinbaren, ihre Geschäftstätigkeit nur vertraglich miteinander zu verbinden (Z 1) und nach einem festen Verhältnis Ausschüttungen – sowohl in Form von Dividenden wie auch im Abwicklungsfall – an ihre Anteilseigner vornehmen werden (Z 2). Weiters sollen die Tätigkeiten der obersten Muttergesellschaften als eine wirtschaftliche Einheit im Rahmen vertraglicher Vereinbarungen verwaltet werden, wobei sie aber ihre jeweilige Rechtspersönlichkeit behalten (Z 3). Es sollen die Eigentumsanteile der obersten Muttergesellschaften,

die die Vereinbarung eingegangen sind, unabhängig voneinander auf verschiedenen Kapitalmärkten notiert, gehandelt oder übertragen werden (Z 4). Weiters sollen die obersten Muttergesellschaften Konzernabschlüsse erstellen, in denen die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme von Einheiten in allen Gruppen zusammen als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden und die aufsichtsrechtlichen Vorschriften unterliegen, die eine externe Prüfung vorschreiben (Z 5).

Mit diesen beiden Begriffsbestimmungen soll dem Umstand Rechnung getragen werden, in der zwei Unternehmensgruppen nur gemeinsam eine die Kontrolle begründende Beteiligung halten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5, Rz 97).

*Beispiel:*

*Zwei Unternehmensgruppen halten jeweils 50 % an einer Einheit.*

*Einzeln betrachtet wäre diese Einheit für beide Unternehmensgruppen ein Joint Venture. Erfüllen die obersten Muttergesellschaften jedoch Abs. 8 oder 9, wird das Joint Venture als Geschäftseinheit iSd § 2 Z 2 einer Mehrmuttergruppe behandelt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5, Rz 98).*

Die in Abs. 8 und Abs. 9 enthaltene Anforderung der vorgeschriebenen externen Prüfung ist erfüllt, wenn eine oberste Muttergesellschaft einen Konzernabschluss in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt, der eine angemessene Darstellung der Finanzlage und Prüfung durch einen externen Prüfer vorsieht (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5, Rz 99).

## **Zu Abschnitt 8:**

### **Zu § 63 (Oberste Muttergesellschaft als transparente Einheit):**

§ 63 soll in Umsetzung von Art. 38 der Richtlinie, der auf Art. 7.1. der GloBE-Mustervorschriften basiert, Sondervorschriften für transparente Einheiten normieren, die oberste Muttergesellschaften einer Unternehmensgruppe sind. Grundsätzlich sehen die Vorschriften zur Zurechnung der Gewinne und Verluste (§ 36) sowie der erfassten Steuern (§ 44) bei transparenten Einheiten vor, dass diese entweder dem gruppenzugehörigen Gesellschafter oder der Betriebsstätte zugerechnet werden sollen. Ist die oberste Muttergesellschaft jedoch selbst eine transparente Einheit, soll diese Zurechnungslogik nicht zur Anwendung kommen, weil ihre Gesellschafter nicht zur Unternehmensgruppe gehören.

Stattdessen soll § 63 im Wesentlichen eine Kürzung des Mindeststeuer-Gewinnes der obersten Muttergesellschaft um jene Teile vorsehen, die bei den Gesellschaftern einer Besteuerung über dem Mindeststeuersatz unterliegen.

### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 soll drei jeweils eigenständige Regelungen zur Kürzung des Mindeststeuer-Gewinnes um den betragsmäßigen Anteil enthalten, der auf die betreffenden Gesellschafter der jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung entfällt. Wie § 36 liegt Abs. 1 eine beteiligungsbezogene Betrachtungsweise zugrunde.

### **Zu Z 1:**

Z 1 soll die Grundregelung und Vorgaben in Bezug auf den Besteuerungszeitraum und die Besteuerungshöhe festlegen. In zeitlicher Hinsicht muss der Gesellschafter mit den Einkünften der obersten Muttergesellschaft in einem Steuerzeitraum der Besteuerung unterliegen, der innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahrs der Unternehmensgruppe endet.

In Bezug auf die Besteuerungshöhe sind in lit. a) und b) zwei Alternativen geregelt:

Der Tatbestand der lit. a) soll erfüllt sein, wenn der betreffende Gesellschafter mit Blick auf den vollen ihm zugewiesenen betragsmäßigen Anteil einer Besteuerung zu einem nominalen Steuersatz von mindestens 15 % unterliegt. Bei steuerbefreiten Einkünften liegt eine solche Besteuerung regelmäßig nicht vor. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn es sich um nach einem DBA steuerfreie Betriebsstätteneinkünfte handelt, weil für diese Betriebsstätte Abs. 4 gesondert Anwendung findet. Unternehmensrechtlich ist ein Gewinn dieser Betriebsstätte zwar im Gewinn der obersten Muttergesellschaft enthalten. Für Zwecke der Mindestbesteuerung wird diese Betriebsstätte jedoch als eigenständige Geschäftseinheit behandelt und der Mindeststeuer-Jahresüberschuss dementsprechend nach § 35 zugeordnet; insofern ist der Mindeststeuer-Gewinn der obersten Muttergesellschaft bereits um das Ergebnis der Betriebsstätte „gekürzt“. Eine Besteuerung zum vollen zugewiesenen Anteil liegt hingegen auch dann vor, wenn ein Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen erfolgt. Insofern ist auf den nominalen Steuersatz vor Verlustberücksichtigung abzustellen.

Der Tatbestand der lit. b) soll erfüllt sein, wenn nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass die Summe der angepassten erfassten Steuern der obersten Muttergesellschaft und die Steuern des Gesellschafters bezogen auf seinen Gewinnanteil mindestens dem Betrag von 15 % dieses Gewinnanteils entspricht. Eine exakte Berechnung der effektiven Steuerbelastung entsprechend diesem Gesetz ist nicht erforderlich. Das Erfüllen der Voraussetzungen ist von der Unternehmensgruppe auf Basis der Umstände des jeweiligen Einzelfalls nachzuweisen (zB durch Vorlage des Einkommensteuerbescheids). In die Betrachtung ist die Steuerbelastung des Gesellschafters auf seinen Gewinnanteil sowie die Steuerbelastung der obersten Muttergesellschaft hierauf sowie bei steuertransparenten Strukturen (zB mehrstöckige Personengesellschaftsstrukturen) auch die Steuerbelastung dieser nachgeschalteten Einheiten einzubeziehen.

#### **Zu Z 2:**

Für natürliche Personen, die im selben Steuerhoheitsgebiet wie die oberste Muttergesellschaft ansässig sind und die höchstens zu 5 % an den Gewinnen und Vermögenswerten der obersten Muttergesellschaft beteiligt sind, soll in Z 2 eine pauschale Kürzung des Mindeststeuer-Gewinnes der obersten Muttergesellschaft vorgesehen werden. Insofern bedarf es keines Nachweises zur Höhe der Steuerbelastung auf Ebene des Gesellschafters.

#### **Zu Z 3**

Für die in Z 3 angeführten Einheiten, die im Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft ansässig sind und die höchstens zu 5 % an den Gewinnen und Vermögenswerten der obersten Muttergesellschaft beteiligt sind, soll in Z 3 in Anlehnung an die Z 2 eine pauschale Kürzung des Mindeststeuer-Gewinnes der obersten Muttergesellschaft vorgesehen werden.

#### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 soll eine zu Abs. 1 spiegelbildliche Regelung für den Fall normieren, dass die oberste Muttergesellschaft einen Mindeststeuer-Verlust erwirtschaftet hat. Dies dient unter anderem auch der Verhinderung einer doppelten Verlustnutzung (beim Gesellschafter und bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes der Unternehmensgruppe). Sofern die Gesellschafter die Verluste der transparenten Einheit nutzen können (zB auch im Rahmen eines Verlustvortrags), ist der Mindeststeuer-Verlust entsprechend zu kürzen. Für einen Mindeststeuer-Verlust der obersten Muttergesellschaft, der nicht von den Gesellschaftern genutzt werden kann, steht der obersten Muttergesellschaft das Mindeststeuer-Verlustwahlrecht gemäß § 43 zu.

#### **Zu Abs. 3:**

Die Bestimmung des Abs. 3 soll klarstellen, dass die erfassten Steuern im selben Verhältnis zu kürzen sind, in dem auch der Mindeststeuer-Gewinn der obersten Muttergesellschaft gemäß Abs. 1 gemindert wurde.

#### **Zu Abs. 4**

Die Vorschrift des Abs. 4 soll den Anwendungsbereich der Abs. 1 bis 3 auf Betriebsstätten der obersten Muttergesellschaft, in der die Muttergesellschaft entweder unmittelbar oder mittelbar über eine steuertransparente Struktur ihre Geschäftstätigkeit ausübt, erweitern.

#### **Zu § 64 (Abzugsfähige Dividenden bei einer obersten Muttergesellschaft):**

§ 64 enthält Sondervorschriften für oberste Muttergesellschaften, die einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegen. Die Bestimmung setzt Art. 39 der Richtlinie um, der auf Art. 7.2. der GloBE-Mustervorschriften basiert. Transparente oberste Muttergesellschaften und intransparente oberste Muttergesellschaften, die einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegen, sind insoweit vergleichbar, als die Besteuerung der von ihnen erwirtschafteten Einkünfte im Ergebnis auf Ebene der Gesellschafter erfolgt. § 64 ist daher systematisch in weiten Teilen ähnlich wie § 63 geregelt.

Da § 64 intransparente oberste Muttergesellschaften betrifft, soll jedoch insoweit abweichend von § 63 Abs. 2 keine Sonderregelung für Verluste vorgesehen werden. Verluste sind daher auch bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlusts der obersten Muttergesellschaft zu berücksichtigen, wenn diese einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.2, Rz 37).

#### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 regelt – weitgehend vergleichbar mit § 63 Abs. 1 – eine Verminderung des Mindeststeuer-Gewinnes um den Betrag abzugsfähiger Dividenden, der innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres der obersten Muttergesellschaft ausgeschüttet wird, höchstens jedoch in Höhe des



Mindeststeuer-Gewinnes. Diese Verminderung soll nur gelten, wenn eine der Voraussetzungen der Z 1 bis 4 erfüllt ist.

**Zu Z 1:**

Z 1 soll den Besteuerungszeitraum und die Besteuerungshöhe beim Gesellschafter festlegen und entspricht § 63 Abs. 1 Z 1.

**Zu Z 2:**

Abweichend von § 63 Abs. 1 sieht Z 2 eine Sonderregelung für Genossenschaftsdividenden einer Versorgungsgenossenschaft (zB Einkaufsgenossenschaft) bei natürlichen Personen vor. Die Besonderheit der Z 2 besteht darin, dass es in diesem Fall abweichend von Z 1 nicht auf die tatsächliche Besteuerungshöhe ankommen soll.

**Zu Z 3:**

Die Voraussetzungen der Z 3 entsprechen § 63 Abs. 1 Z 2.

**Zu Z 4:**

Z 4 ähnelt § 63 Abs. 1 Z 3, weicht jedoch insoweit ab, als keine Einschränkung hinsichtlich des Beteiligungsausmaßes des Gesellschafters vorgesehen ist. Eine weitere Abweichung besteht im Ausschluss von Pensionsfonds-Dienstleistungsgesellschaften; dies soll verhindern, dass Pensionsfonds eine Regelung für abzugsfähige Dividenden dazu nutzen können, von der Mindestbesteuerung ausgenommene Einkünfte mittels Zwischenschaltung von Pensions-Dienstleistungsgesellschaften erzielen zu können (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.2.1. lit. c, Rz 45).

**Zu Abs. 2:**

Abs. 2 soll vergleichbar mit § 63 Abs. 3 klarstellen, dass die erfassten Steuern im selben Verhältnis zu kürzen sind, in dem auch der Mindeststeuer-Gewinn der obersten Muttergesellschaft gemäß Abs. 1 gemindert wurde. Dies soll allerdings nicht für jene Steuern gelten, für die der Dividendenabzug gewährt wurde.

**Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll die Kürzung gemäß Abs. 1 auf andere im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft gelegene Geschäftseinheiten, die einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegen, soweit deren Mindeststeuer-Gewinne von der obersten Muttergesellschaft an nach Abs. 1 begünstigte Empfänger weitergeschüttet werden.

**Zu Abs. 4:**

Abs. 4 soll definieren, wann Genossenschaftsdividenden einer Versorgungsgenossenschaft in den Händen der Empfänger für Zwecke des Abs. 1 Z 1 der „*Besteuerung unterliegen*“. Diese Voraussetzung soll erfüllt sein, soweit diese Dividenden die abzugsfähigen Aufwendungen oder Kosten senken, die bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne oder Verluste des Dividendenempfängers abzugsfähig sind.

Abs. 4 soll nur Bedeutung für Dividendenempfänger haben, die keine natürlichen Personen sind, weil Genossenschaftsdividenden an natürliche Personen nach Abs. 1 Z 2 stets eine Verminderung des Mindeststeuer-Gewinnes der obersten Gesellschaft bewirken sollen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.2.4, Rz 50).

**Zu Abs. 5 und 6:**

Die beiden Absätze sollen die für die Anwendung des § 64 die relevanten Begriffe „Regelung für abzugsfähige Dividenden“ und „Genossenschaft“ definieren.

**Zu § 65 (Anerkannte Ausschüttungssteuersysteme):**

§ 65 regelt für anerkannte Ausschüttungssteuersysteme (siehe dazu § 2 Z 42) ein Wahlrecht zur Erfassung von Steuern auf fiktive Ausschüttungen, die Ermittlung der Steuern und das einzurichtende Nachversteuerungskonto. Der Anwendungsbereich der Norm umfasst somit Steuerhoheitsgebiete, bei denen die Besteuerung erst bei Ausschüttungen erfolgt. Die Bestimmung soll Art. 40 der Richtlinie umsetzen, der auf Art. 7.3 der GloBE-Mustervorschriften basiert.

Die Regelung soll es ermöglichen, bereits im jeweiligen Geschäftsjahr einen Steuerbetrag auf fiktive Ausschüttungen zu berechnen und diesen im Rahmen der angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigen. Dabei ist die Einrichtung eines Nachversteuerungskontos vorgesehen. Die entsprechenden Beträge sind in den Folgejahren zu verwenden. Bei Ausscheiden der Geschäftseinheit bzw. spätestens nach Ablauf des vierten folgenden Geschäftsjahres sind die noch nicht verwendeten Beträge rückwirkend als Verminderung der angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigen.

**Zu Abs1:**

Abs. 1 regelt das Wahlrecht zur Einbeziehung von (nach Abs. 2 ermittelten) Steuern auf fiktive Ausschüttungen in die angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit. Das Wahlrecht soll für ein Jahr gelten, wobei es ohne Widerruf jeweils für ein weiteres Jahr verlängert wird (§ 74). Eine jährliche Ausübung des Wahlrechts soll daher nicht erforderlich sein.

Das Wahlrecht soll für alle Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebietes gelten, die einem anerkannten Ausschüttungssteuersystem unterliegen.

**Zu Abs. 2:**

In Abs. 2 soll die Ermittlung des Steuerbetrages auf fiktive Ausschüttungen geregelt werden.

Dabei soll zunächst der Betrag zu ermitteln sein, der erforderlich ist, um den Effektivsteuersatz für das Steuerhoheitsgebiet auf den Mindeststeuersatz anzuheben. Der Steuerbetrag soll dabei für alle Geschäftseinheiten, die vom Wahlrecht umfasst sind, einheitlich zu bilden sein. Sollte es in einem Steuerhoheitsgebiet auch Geschäftseinheiten geben, die nicht unter das Wahlrecht fallen (zB weil sie keinem anerkannten Ausschüttungssteuersystem unterliegen), soll der Effektivsteuersatz einheitlich für das Steuerhoheitsgebiet zu berechnen sein.

Dieser so ermittelte Betrag an Steuern auf fiktive Ausschüttungen ist dem Betrag gegenüberzustellen, der sich ergeben hätte, wenn alle Gewinne der dem anerkannten Ausschüttungssteuersystem des Steuerhoheitsgebiets unterliegenden Geschäftseinheiten ausgeschüttet worden wären. Der geringere der beiden Beträge soll dann den anzusetzenden Betrag an Steuern auf fiktive Ausschüttungen bilden. Dadurch wird der Steuerbetrag, der im Rahmen des Wahlrechts berücksichtigt wird, mit dem Betrag begrenzt, der bei tatsächlicher Ausschüttung höchstens angefallen wäre.

**Zu Abs. 3 bis 7:**

In den Abs. 3 bis 7 finden sich die Vorschriften über die Führung eines Nachversteuerungskontos. Dieses soll der Nachvollziehbarkeit der nach Abs. 2 angesetzten Steuern sowie deren Verwendung in Folgejahren und letztlich auch der Ermittlung der Nachversteuerung bei Ausscheiden einer Geschäftseinheit bzw. spätestens nach Ablauf des vierten folgenden Geschäftsjahres dienen.

Das Nachversteuerungskonto soll nach Abs. 3 Z 1 für jedes Geschäftsjahr einzurichten sein. Bei der Einrichtung soll der nach Abs. 2 ermittelte Betrag an Steuern für fiktive Ausschüttungen dem Konto hinzugerechnet werden, ein allfälliger vorhandener Vortrag nach Abs. 4 soll abzurechnen sein, wobei der Betrag nicht unter null sinken kann. Ausgehend von diesem Betrag soll in den auf die Einrichtung des Nachversteuerungskontos folgenden Geschäftsjahren Kürzungen des offenen Saldos des Nachversteuerungskontos nach Abs. 3 Z 2 erfolgen.

Die Kürzungen sollen dabei zunächst immer beim ältesten Nachversteuerungskonto zu berücksichtigen sein. Ein Absinken des Saldos unter null soll nicht möglich sein.

Nach Abs. 3. Z 2 lit. a soll der offene Saldo zunächst um entrichtete Steuern für Ausschüttungen zu vermindern sein. Dabei sollen sowohl Steuern für tatsächlich durchgeführte Ausschüttungen als auch Steuern für fiktiv angenommene Ausschüttungen berücksichtigt werden. Entscheidend soll sein, dass es im Rahmen des anerkannten Ausschüttungssteuersystems zu einer tatsächlichen Besteuerung kommt.

Die Vorschrift des Abs. 3 Z 2 lit. a steht in engem Zusammenhang mit der Regelung des Abs. 6. Danach sollen die Steuern für tatsächlich durchgeführte Ausschüttungen bzw. Steuern für fiktiv angenommene Ausschüttungen, die den offenen Saldo des Nachversteuerungskontos verringern, insoweit nicht bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigen sein. Im Ergebnis soll nur eine zeitliche Verschiebung der Erfassung erfolgen.

Steuersatzänderungen zwischen Erfassung der Steuern auf fiktive Ausschüttungen und tatsächlicher Entrichtung können sich dabei auswirken: bei Steuersatzsenkungen werden höhere Ausschüttungsbeträge erforderlich sein, um die Nachversteuerung zu verhindern. Bei Steuersatzerhöhungen tritt der umgekehrte Effekt ein.

Mindeststeuer-Verluste für ein Steuerhoheitsgebiet sollen nach Abs. 3 Z 2 lit. b den offenen Saldo verringern. Dabei soll der Mindeststeuer-Verlust mit dem Mindeststeuersatz multipliziert werden; der so ermittelte Betrag soll angesetzt werden und den offenen Saldo der Nachversteuerungskonten reduzieren, wobei mit dem ältesten begonnen werden soll. Da eine Reduktion unter null nicht zulässig sein soll, kann nach Reduktion aller noch offenen Salden der eingerichteten Nachversteuerungskonten ein Betrag übrigbleiben.

Dieser Betrag soll nach Abs. 4 vorgetragen werden und für Verrechnungen in folgenden Geschäftsjahren zur Verfügung stehen. Soweit daher in einem folgenden Geschäftsjahr eine Steuer auf fiktive

Ausschüttungen anfällt, soll dieser Vortrag verwendet werden können. Abs. 3 Z 1 letzter Satz soll klarstellen, dass die Verrechnung dieses Vortrages bereits im Jahr der Ermittlung der Steuern auf fiktive Ausschüttungen erfolgen kann.

Spätestens bis zum letzten Tag des vierten auf die Einrichtung des Nachversteuerungskontos nachfolgenden Geschäftsjahres soll der offene Saldo des Nachversteuerungskontos auf null reduziert sein müssen, andernfalls soll es zu einer rückwirkenden Neuberechnung nach Abs. 5 für das betroffene Geschäftsjahr kommen. Dabei soll der noch bestehende offene Saldo als Verringerung der angepassten erfassten Steuern berücksichtigt werden.

*Beispiel:*

*Die Geschäftseinheit X einer Unternehmensgruppe ist in einem Steuerhoheitsgebiet mit einem anerkannten Ausschüttungssteuersystem gelegen. Von der berichtspflichtigen Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe wird das Wahlrecht gemäß § 65 ausgeübt. X hat im Jahr 1 einen Mindeststeuer-Gewinn von € 100.000, im Jahr 2 einen Mindeststeuer-Verlust von € 120.000, im Jahr 3 einen Mindeststeuer-Gewinn von € 60.000. Im Jahr 7 tätigt X eine Ausschüttung von € 10.000, für die € 1.500 an Ausschüttungssteuer entrichtet wird.*

*Im Jahr 1 wird das Nachversteuerungskonto für das Jahr 1 iHv € 15.000 eingerichtet (Abs. 3. Z 1). Im Jahr 2 wird das Nachversteuerungskonto des Jahres 1 gem. Abs. 3 Z 2 lit. b um € 15.000 vermindert (Mindeststeuerverlust x Mindeststeuersatz = € 18.000), der verbleibende Betrag von € 3.000 wird gem. Abs. 4 auf Folgejahre vorgetragen. Im Jahr 3 wird das Nachversteuerungskonto für das Jahr 3 eingerichtet. Die Steuern auf fiktive Ausschüttungen betragen € 9.000, dieser Betrag wird gem. Abs. 3 Z 1 letzter Satz um den Vortrag nach Abs. 4 auf € 6.000 gekürzt. Im Jahr 7 wird das Nachversteuerungskonto des Jahres 3 um € 1.500 auf € 4.500 gekürzt. Da daher am letzten Tag des vierten Geschäftsjahres, das auf das Jahr 3 folgt (Jahr 7), noch ein offener Saldo von € 4.500 besteht, erfolgt eine Neuberechnung für das Jahr 3, dabei werden die angepassten erfassten Steuern mit einem um € 4.500 verringerten Betrag angesetzt.*

Abs. 7 soll die Vorgehensweise bei Ausscheiden einer Geschäftseinheit aus der Unternehmensgruppe regeln. Dem Ausscheiden soll die Veräußerung im Wesentlichen aller ihrer Vermögenswerte gleichgestellt sein.

Soweit am Ende des Geschäftsjahres des Ausscheidens bzw. der Veräußerung noch offene Salden der Nachversteuerungskonten für Vorjahre vorliegen, soll für jedes dieser Geschäftsjahre sowohl der Effektivsteuersatz als auch der Ergänzungssteuerbetrag neu zu berechnen sein. Dabei sollen die noch offenen Salden der Nachversteuerungskonten jeweils als Minderung der angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigen sein.

Ergibt sich aus dieser Ermittlung ein Nachversteuerungsbetrag, soll ausgehend vom Verhältnis Mindeststeuergewinn der Geschäftseinheit zu Mindeststeuer-Nettogewinn des Steuerhoheitsgebiets der zusätzlich geschuldete Ergänzungssteuerbetrag zu berechnen sein.

Die Berechnung soll dabei für jedes Geschäftsjahr gesondert erfolgen, für das am Ende des Geschäftsjahres des Ausscheidens bzw. der Veräußerung noch ein offener Saldo des Nachversteuerungskontos besteht.

#### **Zu § 66 (Ermittlung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages einer Investmenteinheit):**

§ 66 soll Art. 41 der Richtlinie bzw. Art. 7.4 der GloBE-Mustervorschriften umsetzen und beinhaltet Regelungen zur Bestimmung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages einer Investmenteinheit.

##### **Zu Abs. 1:**

Abs. 1 soll die getrennte Berechnung des Effektivsteuersatz einer Investmenteinheit vom Effektivsteuersatz der Unternehmensgruppe in diesem von dem regeln, die keine volltransparente Gesellschaft ist und keine Option gemäß §§ 67 und 68 in Anspruch genommen hat. Da eine Investmenteinheit oft keiner oder nur einer geringen Steuerbelastung unterliegt, soll eine separate Berechnung des Effektivsteuersatzes erfolgen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.4, Rz 73). Soweit eine Investmenteinheit teilweise transparent oder teilweise umgekehrt hybrid ist, soll Abs. 1 nur insoweit Anwendung finden, als sie nach dem Steuerrecht des Steuerhoheitsgebiets des Anlegers nicht als transparente Einheit zu beurteilen ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.4.1, Rz 79).

**Zu Abs. 2:**

Abs. 2 soll die Berechnung des Effektivsteuersatzes normieren, wobei die von anderen Geschäftseinheiten getrennte Berechnung nicht erfolgen soll, wenn es sich ebenso um Investmenteinheiten handelt. Bestehen demnach mehrere Investmenteinheiten in demselben Steuerhoheitsgebiet, soll der Effektivsteuersatz gemeinsam berechnet werden, indem ihre angepassten erfassten Steuern durch den der Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteil (Abs. 4) am Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust dieser Investmenteinheit geteilt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.4.2, Rz 80).

**Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll die Berechnung der angepassten erfassten Steuern der Investmenteinheit regeln, wobei die angepassten erfassten Steuern keine Steuern der Investmenteinheit umfassen sollen, die Mindeststeuer-Gewinnen zuzuordnen sind, die nicht Teil des zuzurechnenden Anteils der Unternehmensgruppe an den Mindeststeuer-Gewinnen der Investmenteinheit sind. Die angepassten erfassten Steuern sollen ebenso die der Investmenteinheit gemäß § 44 zugerechneten erfassten Steuern umfassen.

**Zu Abs. 4:**

Abs. 4 soll den zuzurechnenden Anteil an den Mindeststeuer-Gewinnen oder -Verlusten einer Investmenteinheit bestimmen. Danach soll sich der Anteil unter Anwendung der Regelung für die Ermittlung des zuzurechnenden Anteils für Zwecke der PES gemäß § 10 ermitteln, wobei nur Beteiligungen berücksichtigt werden sollen, für die keine Option gem. §§ 67 oder 68 ausgeübt wurde. Somit soll ausgeschlossen werden, dass Steuern sowohl nach § 66 als auch nach §§ 67 und 68 (also doppelt) erfasst werden.

**Zu Abs. 5:**

Abs. 5 soll die Berechnung des Ergänzungssteuerbetrags einer Investmenteinheit beinhalten. Der Ergänzungssteuerbetrag einer Investmenteinheit soll dem Produkt von Ergänzungssteuersatz und Betrag, um den der Mindeststeuer-Gewinn den Substanzfreibetrag übersteigt, entsprechen. Der Ergänzungssteuersatz soll der positiven Differenz in Prozentpunkten zwischen Mindeststeuersatz und dem Effektivsteuersatz entsprechen. Bei mehreren Investmenteinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet, soll der Ergänzungssteuerbetrag berechnet werden, indem die Substanzfreibeträge sowie die Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste zusammengefasst werden. Durch das Zusammenfassen von Substanzfreibeträgen und Mindeststeuer-Gewinnen oder -Verlusten soll der Übergewinn berechnet werden, der wiederum die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Ergänzungssteuerbetrages darstellen soll.

**Zu Abs. 6:**

Abs. 6 soll die Berechnung des Substanzfreibetrags einer Investmenteinheit beinhalten. Dieser soll gemäß § 48 ungeachtet der Ausnahme in § 48 Abs. 1 ermittelt werden, wobei nur die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten von berücksichtigungsfähigen Beschäftigten und die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte der Investmenteinheit zu berücksichtigen sind.

**Zu § 67 (Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten):**

§ 67 soll für Zwecke dieses Bundesgesetzes ein sog. Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten vorsehen, das somit optional ein alternatives Besteuerungsregime zu § 66 darstellt. Diese Bestimmung soll Art. 42 der Richtlinie umsetzen, der auf Art. 7.5 der GloBE-Mustervorschriften basiert.

**Zu Abs. 1:**

Das sog. Steuertransparenzwahlrecht soll auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit für eine Investmenteinheit iSd § 2 Z 30 (Investmentfonds, Immobilieninvestmentvehikel und Versicherungsinvestmenteinheit) ausgeübt werden können. Es soll nach Z 1 allerdings nur dann zustehen, soweit der gruppenzugehörige Gesellschafter dieser Geschäftseinheit aufgrund einer sog. „mark-to-market“ oder vergleichbaren Regelung mit den Einkünften aus der Beteiligung an der Investmenteinheit der Besteuerung unterliegt und eine Besteuerung dieser Einkünfte in Höhe des Mindeststeuersatzes nach diesem Bundesgesetz gewährleistet ist (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.5.1, Rz 91).

Nach Z 2 soll das Steuertransparenzwahlrecht auch in jenen Fällen beantragt werden können, in denen es sich beim gruppenzugehörigen Gesellschafter der Geschäftseinheit um eine regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit iSd Abs. 3 handelt. In diesem Fall soll davon ausgegangen werden, dass die Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit die Voraussetzungen nach Z 1 erfüllt.

Bei Ausübung des Wahlrechtes wird die Investmenteinheit als volltransparente Einheit iSd § 2 Z 12 lit. a behandelt; d.h. ihre Gewinne oder Verluste werden ihren gruppenzugehörigen Gesellschaftern nach Maßgabe des § 36 zugerechnet. Damit soll ein Gleichklang zwischen den Bestimmungen dieses Gesetzes



und den nationalen Steuervorschriften, bei denen die Besteuerung auf sog. „mark-to-market“-Regelungen beruht, ermöglicht werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.5.1, Rz 92).

#### **Zu Abs. 2:**

Das Wahlrecht gemäß Abs. 1 soll nicht nur bei unmittelbaren Beteiligungen an Investmenteinheiten zustehen, sondern auch wenn diese Geschäftseinheiten mittelbar über andere Investmenteinheiten gehalten werden. Dies soll allerdings nur dann gelten, wenn für die unmittelbaren Beteiligungen ein sog. „mark-to-market“-Regelung für die Besteuerung beim mittelbaren gruppenzugehörigen Gesellschafter anzuwenden ist, welche eine ausreichende Besteuerung sicherstellt. (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.5.1, Rz 93).

#### **Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll den Begriff der Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit definieren. Danach soll es sich um eine Einheit handeln, die einer mit den Vorgaben des Versicherungsaufsichtsgesetzes vergleichbaren Versicherungsaufsicht unterliegt und die Versicherungsgeschäfte ausschließlich mit ihren Gesellschaftern betreibt.

#### **Zu Abs. 4 und 5:**

Nach Abs. 4 soll das Wahlrecht für fünf Jahre gelten und unter Berücksichtigung von § 74 ausgeübt werden.

Erfolgt ein Widerruf des Wahlrechts, sollen gemäß Abs. 5 Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung eines Vermögenswertes oder einer Verbindlichkeit der Investmenteinheit auf Grundlage des Marktwerts des Vermögenswertes oder der Verbindlichkeit zu Beginn des Widerrufsjahres bestimmt werden. Dies bedeutet, dass bei Anwendung des Realisationsprinzips für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes diese Vermögenswerte bis zu ihrer Veräußerung mit diesem Wert anzusetzen sind. Kommt hingegen die Neubewertungsmethode für diese Vermögenswerte zur Anwendung, soll auch für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes eine laufende Anpassung dieses Wertes zu erfolgen haben (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.5.2, Rz 98).

#### **Zu § 68 (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten):**

§ 68 soll ein Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten iSd § 2 Z 30 (Investmentfonds, Immobilieninvestmentvehikel und Versicherungsinvestmenteinheit) enthalten (sog. Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen), sofern die niedrig besteuerten erwirtschafteten Erträge innerhalb eines Zeitraums von 4 Jahren ausgeschüttet und vom gruppenzugehörigen Gesellschafter mindestens zum Mindeststeuersatz besteuert werden; dadurch soll das Anfallen eines Ergänzungssteuerbetrages vermieden werden können (vgl. Verwaltungsleitlinien des OECD/G20 Inclusive Framework zur Administration der GloBE-Mustervorschriften vom 1. Februar 2023, Pkt. 3.1, Rz 8). Die Bestimmung soll Art. 43 der Richtlinie umsetzen, der auf Artikel 7.6. der GloBE-Mustervorschriften basiert.

#### **Zu Abs. 1:**

Das Wahlrecht soll von der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit ausgeübt werden und soll für gruppenzugehörige Gesellschafter von Investmenteinheiten gelten, sofern es sich bei diesen Gesellschaftern nicht selbst um Investmenteinheiten handelt und die Ausschüttungen bei diesen mindestens in Höhe des Mindeststeuersatzes besteuert werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.6.1, Rz 100).

#### **Zu Abs. 2:**

In Abs. 2 soll die Funktionsweise der sog. Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen beschrieben werden.

Nach Z 1 sollen (fiktive) Ausschüttungen des Mindeststeuer-Gewinnes der Investmenteinheit bei jenem gruppenzugehörigen Gesellschafter berücksichtigt werden, der die Ausschüttung erhalten hat (sofern es sich bei diesem nicht selbst um eine Investmenteinheit handelt). Durch den Einbezug fiktiver Ausschüttungen soll sichergestellt sein, dass ein Einklang mit der steuerlichen Behandlung nach den lokalen Steuervorschriften besteht (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.6.2, Rz 102-103).

Nach Z 2 soll jene von der Investmenteinheit erfasste Steuer, die bei Ermittlung der lokalen Steuer beim gruppenzugehörigen Eigentümer auf diese Ausschüttung angerechnet werden kann, sowohl beim Mindeststeuer-Gewinn als auch bei den angepassten erfassten Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschaftern berücksichtigt werden. Bei diesem Betrag soll es sich um jenen Betrag handeln, der von der Investmenteinheit gezahlt wurde und bei Berechnung der Steuerschuld des Eigentümers in Hinblick auf eine Ausschüttung der Investmenteinheit bei diesem angerechnet werden kann. Hierbei soll im

Anwendungsbereich dieses Gesetzes der Betrag relevant sein, der jenem nach den lokalen Regelungen des gruppenzugehörigen Eigentümers entspricht, womit die Anrechnung nach diesem Gesetz effektiv jener nach lokalem Steuerrecht entsprechen soll. Darüber hinaus soll derselbe Betrag auch zum Mindeststeuer-Gewinn hinzugerechnet werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.6.2, Rz 104).

Z 3 soll vorsehen, dass der auf den gruppenzugehörigen Gesellschafter im Prüffahr (Abs. 5 Z 1) anteilig entfallende nicht ausgeschüttete Mindeststeuer-Gewinn gemäß Abs. 3 der Investmenteinheit, als Mindeststeuer-Gewinn dieser Investmenteinheit behandelt werden soll. Dieser Betrag soll mit dem Mindeststeuersatz multipliziert werden und für Zwecke des 2. Abschnitts dieses Bundesgesetzes als Ergänzungssteuerbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit gelten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.6.2, Rz 105).

Nach Z 4 sollen schließlich sowohl die Mindeststeuer-Gewinne oder –Verluste der Investmenteinheit sowie die darauf entfallenden angepassten erfassten Steuern bei der Berechnung des Effektivsteuersatzes gemäß dem 5. Abschnitt und § 66 ausgenommen werden, um zu gewährleisten, dass die Einkünfte der Investmenteinheit dem Eigentümer zugerechnet werden. Davon ausgenommen sollen die angepassten erfassten Steuern sein, die gemäß Z 2 beim gruppenzugehörigen Gesellschafter zu berücksichtigen sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.6.2, Rz 106).

#### **Zu Abs. 3 und 4:**

In Abs. 3 soll der nicht ausgeschüttete Mindeststeuer-Nettogewinn einer Investmenteinheit werden. Dieser soll sich zusammensetzen aus dem Mindeststeuer-Gewinn dieser Geschäftseinheit reduziert um folgende Beträge:

Erfasste Steuern der Geschäftseinheit,

Ausschüttungen und fiktive Ausschüttungen an Gesellschafter (ausgenommen an Investmenteinheiten) im Prüfzeitraum,

Mindeststeuer-Verluste, die während des Prüfzeitraums entstanden sind, und

Restbeträge von Mindeststeuer-Verlusten, die noch nicht zur Senkung der nicht ausgeschütteten maßgeblichen Nettogewinne dieser Investmenteinheit für ein früheres Prüffahr gemäß Abs. 4 herangezogen wurden (Verlustvortrag für Investitionen).

Zudem soll Abs. 4 vorsehen, dass weder (fiktive) Ausschüttungen noch Mindeststeuer-Verluste den nicht ausgeschütteten maßgeblichen Nettogewinn einer Investmenteinheit kürzen, sofern diese Beträge bereits nach Abs. 3 Z 2 und 3 in einem früheren Prüffahr berücksichtigt wurden.

Zweck dieser beiden Absätze soll die Vermeidung von Doppelerfassungen und die Ermöglichung eines Verlustvortrages sein (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.6.3, Rz 107). Es soll daher am Ende eines jeden Jahres geprüft werden müssen, ob der im Prüffahr entstandene Mindeststeuer-Gewinn ausgeschüttet oder durch Verluste ausgeglichen wurde.

#### **Zu Abs. 5:**

In Abs. 5 sollen folgende, für die Bestimmung relevante Begriffe, definiert werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 7.6.5, Rz 117):

Nach Z 1 soll Prüffahr das dritte Jahr vor dem Geschäftsjahr sein.

Z 2 soll den Prüfzeitraum definieren, worunter der Zeitraum zwischen dem ersten Tag des dritten Jahres vor dem Geschäftsjahr und dem letzten Tag des Geschäftsjahres, in dem die Beteiligung gehalten wurde, zu verstehen ist.

Nach Z 3 sollen fiktive Ausschüttungen in jenen Fällen vorliegen, in denen eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Investmenteinheit an eine Einheit übertragen wird, die nicht Teil der Unternehmensgruppe ist. Hierbei soll die Höhe der fiktiven Ausschüttung dem Anteil der übertragenden Einheit an den nicht ausgeschütteten Mindeststeuer-Nettogewinnen im Zeitpunkt der Übertragung ohne Berücksichtigung der fiktiven Ausschüttung selbst, entsprechen.

#### **Zu Abs. 6 und 7:**

Nach Abs. 6 soll das Wahlrecht für fünf Jahre gelten und unter Berücksichtigung von § 74 ausgeübt werden, sofern kein Widerruf nach Abs. 7 erfolgt.

Für den Fall, dass ein Widerruf erfolgt, soll der Anteil des gruppenzugehörigen Gesellschafters an den nicht ausgeschütteten Mindeststeuer-Nettogewinnen der Investmenteinheit für das Prüffahr am Ende des Geschäftsjahres, das dem Geschäftsjahr des Widerrufs vorausgeht, als Mindeststeuer-Gewinn dieser Investmenteinheit für das Geschäftsjahr behandelt werden. Hierbei soll der Betrag dieses Mindeststeuer-Gewinnes multipliziert mit dem Mindeststeuersatz für Zwecke des 2. Abschnitts als

Ergänzungssteuerbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr behandelt werden.

### **Zu Abschnitt 9:**

#### **Allgemeines:**

§§ 69 bis 70 und 72 bis 73 sollen Art. 44 und Art. 51 der Richtlinie bzw. Art. 8.1.1. bis 8.1.7. und 9.4. der GloBE-Mustervorschriften umsetzen. Sie legen die Anforderungen für die Einreichung eines Mindeststeuerberichts fest. Der Mindeststeuerbericht besteht aus einem standardisierten Musterformular, das dem Finanzamt für Großbetriebe jene Informationen liefern soll, das es benötigt, um die Mindeststeuerschuld eines Unternehmens zu beurteilen (vgl. OECD-Kommentar 8.1.1 Rz 1).

#### **Zu § 69 (Pflicht zur Einreichung des Mindeststeuerberichts durch eine in Österreich gelegene Geschäftseinheit):**

##### **Zu Abs. 1:**

Gemäß § 69 Abs. 1 soll jede inländische Geschäftseinheit verpflichtet sein, beim Finanzamt für Großbetriebe einen Mindeststeuerbericht einzureichen.

Die Belegenheit von inländischen Geschäftseinheiten richtet sich nach § 5. Folglich soll eine staatenlose Geschäftseinheit, beispielsweise eine transparente Einheit (§ 2 Z 12), die keine oberste Muttergesellschaft ist, den Mindeststeuerbericht nicht einreichen müssen, weil sie nicht in Österreich gelegen ist. Allerdings sollen die in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten, die Eigentümer der transparenten Einheit sind, verpflichtet sein, einen Mindeststeuerbericht einzureichen. Ist hingegen die transparente Einheit die oberste Muttergesellschaft oder muss sie die PES anwenden, gilt sie gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 als in dem Steuerhoheitsgebiet ansässig, in dem sie gegründet wurde. Daher wäre sie verpflichtet, in Österreich einen Mindeststeuerbericht einzureichen, wenn Österreich ihr Gründungsstaat ist. Betriebsstätten gelten als Geschäftseinheiten und sind daher verpflichtet, den Mindeststeuerbericht im Steuerhoheitsgebiet, in dem sie gelegen sind, einzureichen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.1, Rz 6).

Eine Geschäftseinheit, die im konsolidierten Abschluss einer Unternehmensgruppe als Joint Venture behandelt wird, soll keinen Mindeststeuerbericht einreichen müssen, weil eine solche Geschäftseinheit nicht Teil der Unternehmensgruppe ist. Aus denselben Gründen soll eine Geschäftseinheit, die von einer Unternehmensgruppe als Joint Venture Tochtergesellschaft behandelt wird, keinen Mindeststeuerbericht für diese Unternehmensgruppe einreichen müssen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.1, Rz 8).

##### **Zu Abs. 2:**

Gemäß Abs. 2 sollen die inländischen Geschäftseinheiten die Verpflichtung zur Einreichung des Mindeststeuerberichts gemeinsam auf eine einzelne ebenfalls in Österreich gelegene Geschäftseinheit („benannte örtliche Einheit“) derselben Unternehmensgruppe übertragen können. In diesen Fällen entfällt die Verpflichtung der übertragenden Geschäftseinheiten, den Mindeststeuerbericht einzureichen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.1, Rz 5).

##### **Zu Abs. 3:**

Für die Übertragung der Verpflichtung zur Einreichung des Mindeststeuerberichts soll die Übermittlung einer Vollmacht an das Finanzamt für Großbetriebe notwendig sein. Hiefür soll eine Frist von fünfzehn Monaten nach dem letzten Tag des Geschäftsjahres gelten. Dies entspricht der Frist für die Einreichung des Mindeststeuerberichts (§ 72), weshalb die Übermittlung der Vollmacht durch die benannte örtliche Einheit gleichzeitig mit der Übermittlung des Mindeststeuerberichts erfolgen kann.

#### **Zu § 70 (Entfall der Pflicht zur Einreichung des Mindeststeuerberichts durch eine in Österreich gelegene Geschäftseinheit):**

##### **Zu Abs. 1:**

Gemäß Abs. 1 sollen alle inländischen Geschäftseinheiten (einschließlich der benannten örtlichen Einheit gemäß § 69 Abs. 2) von der Pflicht zur Einreichung eines Mindeststeuerberichts befreit sein, wenn der Mindeststeuerbericht von der obersten Muttergesellschaft oder einer von der Unternehmensgruppe als berichtspflichtig benannten Einheit im Ausland eingereicht wurde. Auch wenn in vielen Fällen die oberste Muttergesellschaft die Einreichung des Mindeststeuerberichts im Namen der Unternehmensgruppe wahrnehmen wird, sind Konstellationen denkbar, in denen eine andere Geschäftseinheit besser geeignet ist, um diese Aufgabe zu übernehmen. Aus diesem Grund soll die Unternehmensgruppe eine andere Geschäftseinheit mit der Erstellung und Einreichung des Mindeststeuerberichts beauftragen können (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.2, Rz 10).

Die Verpflichtung der inländischen Geschäftseinheiten entfällt erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Einlangens des Mindeststeuerberichts bei den zuständigen Behörden des ausländischen Steuerhoheitsgebiets. Die Voraussetzung hierfür soll darin bestehen, dass die einreichende Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet gelegen ist, das mit Österreich ein in Kraft befindliches anerkanntes Abkommen zwischen den zuständigen Behörden geschlossen hat, das ausdrücklich die Verpflichtung zum automatischen Austausch von Mindeststeuerberichten enthält. Aufgrund dieses anerkannten Abkommens soll die zuständige österreichische Abgabenbehörde den Mindeststeuerbericht von der zuständigen Behörde des Steuerhoheitsgebietes, in dem die oberste Muttergesellschaft oder die als berichtspflichtig benannte Einheit gelegen ist, erhalten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.2, Rz 9).

#### **Zu Abs. 2:**

Gemäß Abs. 2 soll eine inländische Geschäftseinheit (entweder unmittelbar oder mittelbar über eine benannte örtliche Einheit) verpflichtet sein, dem Finanzamt für Großbetriebe die Identität und den Standort der obersten Muttergesellschaft oder der als berichtspflichtig benannten Einheit im Ausland, die den Mindeststeuerbericht einreichen wird, mitzuteilen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.3, Rz 12). Im Fall der Mitteilung durch die benannte örtliche Einheit kann die Übermittlung der Vollmacht (§ 69 Abs. 3) zeitgleich mit der Mitteilung erfolgen. Auf diesem Wege soll das Finanzamt für Großbetriebe Kenntnis davon erlangen, welche Geschäftseinheit den Mindeststeuerbericht im Ausland einreichen soll. Für die Mitteilung gelten dieselben Fristen wie für die Einreichung des Mindeststeuerberichts selbst (§ 72 Abs. 1).

#### **Zu § 71 (Sondervorschrift für Mehrmüttergruppen):**

Dieser Paragraph soll Art. 37 Abs. 7 der Richtlinie bzw. Art. 6.5.1.g. der GloBE-Mustervorschriften umsetzen und für Mehrmüttergruppen (§ 62) hinsichtlich des Mindeststeuerberichts eine Sondervorschrift darstellen. Alle obersten Muttergesellschaften einer Mehrmüttergruppe sollen nach Abs. 1 verpflichtet sein, einen Mindeststeuerbericht einzureichen.

Abs. 2 sieht eine Ausnahme von dieser Regel vor, wenn die obersten Muttergesellschaften eine einzige als berichtspflichtig benannte Einheit benennen (§ 2 Z 44) und das Steuerhoheitsgebiet, in dem die benannte Einheit gelegen ist, für das Geschäftsjahr mit Österreich ein in Kraft befindliches anerkanntes Abkommen zwischen den zuständigen Behörden geschlossen hat, das eine ausdrückliche Verpflichtung zum automatischen Austausch von Mindeststeuerberichten enthält. Diese Einheit kann eine oberste Muttergesellschaft oder eine andere Geschäftseinheit der Mehrmüttergruppe sein.

Nach Abs. 3 soll die Grundregel des § 69 Abs. 1, wonach jede in Österreich gelegene Geschäftseinheit im Sinne des § 69 Abs. 1 verpflichtet ist, einen Mindeststeuerbericht einzureichen, bestehen bleiben, sofern weder eine der obersten Muttergesellschaften der Mehrmüttergruppe noch eine von diesen als berichtspflichtig benannte Einheit im Sinne des § 2 Z 44 noch eine von den in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten benannte örtliche Einheit im Sinne des § 69 Abs. 2 den Mindeststeuerbericht bei der zuständigen Abgabenbehörde eingereicht hat (vgl. OECD-Kommentar, Art. 6.5.1.g, Rz 110).

Nach Abs. 4 soll der Mindeststeuerbericht Angaben zu allen Gruppen enthalten, die Teil der Mehrmüttergruppe sind. Die gemäß § 73 anzugebenden Informationen sollen gemeldet werden, als würden alle Gruppen eine einzige Unternehmensgruppe bilden.

#### **Zu § 72 (Frist für die Einreichung des Mindeststeuerberichts und der Mitteilung):**

##### **Zu Abs. 1:**

Um den Unternehmensgruppen Zeit für die Erstellung des Mindeststeuerberichts zu geben, soll für dessen Einreichung sowie die Einreichung der Mitteilung der Identität und des Standorts der einreichenden Geschäftseinheit (§ 70 Abs. 2) eine Frist von fünfzehn Monaten nach dem letzten Tag des Geschäftsjahres gelten (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.6, Rz 25).

##### **Zu Abs. 2:**

Dieser Abs. soll Art. 51 der Richtlinie bzw. Art. 9.4. der GloBE-Mustervorschriften umsetzen und im Übergangsjahr (§ 80) für die Einreichung des Mindeststeuerberichts und die Mitteilung gemäß § 70 Abs. 2 eine längere Frist vorsehen. Die Erfüllung dieser Verpflichtungen soll im Übergangsjahr innerhalb von achtzehn Monaten (statt der üblichen fünfzehn Monate) nach dem Ende des Geschäftsjahres erfolgen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.4.1, Rz 32).

#### **Zu § 73 (Inhalt des Mindeststeuerberichts):**

##### **Zu Abs. 1:**

Gemäß Abs. 1 soll der Mindeststeuerbericht mithilfe einer Standardvorlage eingereicht werden, die im Rahmen des GloBE Implementation Framework entwickelt wurde.



Nach der Z 1 soll der Mindeststeuerbericht Informationen über die Geschäftseinheiten, einschließlich ihrer Steueridentifikationsnummern, das Steuerhoheitsgebiet, in dem sie gelegen sind, und ihre Qualifikation im Sinne der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes enthalten (z. B., ob es sich um eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft oder eine ausgenommene Einheit handelt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.4 Rz 14)).

Nach der Z 2 soll der Mindeststeuerbericht Informationen über die Struktur der Unternehmensgruppe enthalten. Es soll angegeben werden, welche Geschäftseinheiten Kontrollbeteiligungen an anderen Geschäftseinheiten halten. Änderungen der Unternehmensstruktur im Laufe des Geschäftsjahres sollen ebenfalls angegeben werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.4, Rz 15).

Nach der Z 3 soll der Mindeststeuerbericht alle Informationen enthalten, die erforderlich sind für

die Berechnung des Effektivsteuersatzes für jedes Steuerhoheitsgebiet (einschließlich des Nettosteueraufwands oder Nettosteuerertrags, der Art und Höhe der Anpassungen, die gemäß § 15 zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts angewandt wurden, sowie die Höhe der erfassten Steuern),

die Berechnung des Ergänzungssteuerbetrags für jede Geschäftseinheit sowie des Ergänzungssteuerbetrags eines Mitglieds einer Joint-Venture-Gruppe und

die Zurechnung des Ergänzungssteuerbetrags im Rahmen der PES und der SES zu jedem Steuerhoheitsgebiet.

Informationen, die für die Berechnung der Mindeststeuer des Mitglieds einer Joint-Venture-Gruppe erforderlich sind, können z. B. auch relevante Informationen in Bezug auf die De-minimis-Ausnahme im Fall des Wahlrechts gemäß § 50 oder eines Safe-Harbour gemäß §§ 52 ff sein (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.4, Rz 17).

Hinsichtlich der PES soll der Mindeststeuerbericht insbesondere die für die Berechnung der Mindeststeuer gemäß §§ 7 bis 9 notwendigen Informationen enthalten. Darüber hinaus soll der Mindeststeuerbericht jene Informationen enthalten, die erforderlich sind, um den zurechenbaren Anteil der Muttergesellschaft an der Mindeststeuer der einzelnen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten gemäß § 10 zu bestimmen. Schließlich soll der Mindeststeuerbericht die Berechnung der Kürzung der Mindeststeuer gemäß § 11 enthalten, die sich aus der Anwendung einer anerkannten PES-Regelung durch eine nachgeordnete Muttergesellschaft ergibt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.4, Rz 19).

Hinsichtlich der SES soll der Mindeststeuerbericht insbesondere die notwendigen Informationen zur Ermittlung des Gesamtbetrags der SES für ein Geschäftsjahr gemäß § 12 und die Aufteilung dieses Betrags auf die Steuerhoheitsgebiete gemäß § 13 enthalten. Der Mindeststeuerbericht soll die Grundlage für die Aufteilung des gesamten SES-Betrages für das Geschäftsjahr enthalten, einschließlich der Informationen über die Zahl der Beschäftigten und der materiellen Vermögenswerte, die für die Anwendung der in § 13 Abs. 5 vorgesehenen Formel erforderlich sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.4, Rz 20).

Nach der Z 4 soll der Mindeststeuerbericht außerdem Informationen über alle in Anspruch genommenen Wahlrechte, wie z. B. die Wahlrechte gemäß § 50 in Bezug auf die De-Minimis-Ausnahme, enthalten (vgl. OECD-Kommentar 8.1.4 Rz 21). Im Allgemeinen werden Informationen über ausgenommene Einheiten nicht in den Mindeststeuerbericht aufgenommen, weil diese Einheiten nicht Bestandteil einer Unternehmensgruppe sind. Wenn die gesamte Unternehmensgruppe ausschließlich aus ausgenommenen Einheiten besteht und damit nicht in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fällt, besteht keine Verpflichtung zur Abgabe eines Mindeststeuerberichts, weil keine berichtspflichtige Geschäftseinheit im Sinne des § 69 bis § 70 vorliegt. In Fällen, in denen die ausgenommenen Einheiten Teil einer Unternehmensgruppe sind, müssen diese ausgenommenen Einheiten als Teil der Gesamtstruktur der Unternehmensgruppe identifiziert werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 8.1.4, Rz 23).

#### **Zu § 74 (Wahlrechte):**

##### **Zu Abs. 1:**

Dieser Paragraph soll Art. 45 der Richtlinie umsetzen. Abs. 1 legt fest, dass die Wahlrechte gemäß § 4 Abs. 2, § 89 Abs. 3 und 4, §§ 25, 28, 31 sowie §§ 67 und 68 ab dem Jahr der Inanspruchnahme jeweils für fünf Jahre gelten sollen. Wird das Wahlrecht am Ende des Fünfjahreszeitraums nicht widerrufen, so soll das Wahlrecht automatisch erneuert werden. Ein Widerruf gilt ab dem Jahr des Widerrufs für fünf Jahre. Als Jahr der Inanspruchnahme wird jenes Jahr bezeichnet, für das das Wahlrecht in Anspruch genommen wird (und nicht jenes, in dem der Mindeststeuerbericht eingereicht wird, mit dem das Wahlrecht ausgeübt wird).

**Zu Abs. 2:**

Abs. 2 legt fest, dass die Wahlrechte gemäß § 24 § 29 Abs. 1, § 41 Abs. 4, § 42 Abs. 9, § 45 Abs. 3, § 48 Abs. 2, § 50 Abs. 1 und § 65 Abs. 1, § 80 Abs. 4 und 5 ab dem Jahr der Inanspruchnahme jeweils für ein Jahr gelten sollen. Wird das Wahlrecht am Ende des Jahres nicht widerrufen, so soll das Wahlrecht automatisch erneuert werden. Als Jahr der Inanspruchnahme soll auch hier jenes Jahr gelten, für das das Wahlrecht in Anspruch genommen wird.

**Zu Abs. 3:**

Gemäß Abs. 3 sollen im Mindeststeuerbericht sowohl die Wahlrechte ausgeübt werden als auch ein allfälliger Widerruf erfolgen. Diese Verpflichtung betrifft jene Geschäftseinheit, die den Mindeststeuerbericht gemäß §§ 69 bis 73 einzureichen hat.

**Zu § 75 (Strafbestimmungen):**

Nach Art. 46 der Richtlinie bzw. Art. 8.1.8. der GloBE-Mustervorschriften haben die Mitgliedstaaten Vorschriften für Sanktionen bei Verstößen gegen die aufgrund der Richtlinie bzw. der GloBE-Mustervorschriften erlassenen nationalen Vorschriften — einschließlich bezüglich der Verpflichtung einer Geschäftseinheit, die Mindeststeuer zu erklären und zu entrichten oder einen zusätzlichen Steueraufwand vorzuweisen — festzulegen und alle zu ihrer Durchführung erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen. Die vorgesehenen Sanktionen müssen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein. Es sollen daher entsprechende Sanktionen für Verletzungen der Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Übermittlung des Mindeststeuerberichtes vorgesehen werden.

**Zu § 76 (Entstehung des Abgabenanspruchs, Abgabenschuld und Haftung):****Zu Abs. 1:**

Gemäß Abs. 1 soll der Abgabenanspruch für die Mindeststeuer mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr endet, entstehen. Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr. Damit soll sichergestellt werden, dass auch in einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr die Mindeststeuer erst mit Ablauf des 31.12. des Jahres, in dem das Geschäftsjahr endet, entsteht. Folglich hat die abgabepflichtige Geschäftseinheit für das Kalenderjahr eine Voranmeldung (§ 77 Abs. 1) abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Geschäftsjahre umfasst. Dies dient auch einer einheitlichen Fristenüberwachung.

**Zu Abs. 2:**

Abs. 2 legt eine Prüfreihefolge für die Bestimmung des Abgabenschuldners der Mindeststeuer gemäß §§ 6 bis 13 fest. Eine in Österreich gelegene Geschäftseinheit kann gemäß Z 1 von einer in Österreich oder einem anderen Steuerhoheitsgebiet gelegenen obersten Muttergesellschaft als Abgabepflichtige der Mindeststeuer beauftragt werden. Sofern die Geschäftseinheit die oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit (Abs. 3) ist, hat sie bei Nichtvorliegen einer Beauftragung durch die oberste Muttergesellschaft – als Abgabepflichtige im Sinne der Z 2 – die Mindeststeuer in Österreich zu entrichten. Gibt es keine oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit, schuldet sie gemäß Z 3 bei Nichtvorliegen einer Beauftragung durch die oberste Muttergesellschaft die Mindeststeuer, wenn sie die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit in Österreich ist. Die jeweilige Abgabepflichtige schuldet die gesamte aus der NES, PES und SES bestehende Mindeststeuer.

Abs. 2 legt außerdem fest, dass Geschäftseinheiten, die Investmenteinheiten (§ 2 Z 30) sind, keine Abgabenschuldnerinnen im Sinne der Z 1 bis Z 3 sein können. Investmenteinheiten können von der obersten Muttergesellschaft nicht im Sinne der Z 1 beauftragt werden. Sollte eine Investmenteinheit die oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit im Sinne der Z 2 sein, so ist nicht sie, sondern die nach ihr nächsthöchste in Österreich gelegene Geschäftseinheit Abgabenschuldnerin der Mindeststeuer. Sollte eine Investmenteinheit die wirtschaftlich bedeutendste in Österreich gelegene Geschäftseinheit im Sinne der Z 3 sein, so ist nicht sie, sondern die nach ihr wirtschaftlich bedeutendste in Österreich gelegene Geschäftseinheit Abgabenschuldnerin der Mindeststeuer.

Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutung einer Geschäftseinheit soll insbesondere Folgendes in seiner Gesamtschau berücksichtigt werden: der Schwerpunkt der unternehmerischen Tätigkeit, die Umsatzhöhe sowie Informationen aus dem Firmenbuch, dem Mindeststeuerbericht und den länderbezogenen Berichten gemäß § 4 Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VDPG, BGBl. Nr. 77/2016.

Mit der Konzentration der Abgabenschuld auf nur eine einzige in Österreich gelegene Geschäftseinheit sollen Rechtsbefolgungskosten sowie Verwaltungskosten so gering wie möglich gehalten werden. Die Möglichkeit der Beauftragung einer bestimmten Geschäftseinheit durch die oberste Muttergesellschaft soll den Unternehmensgruppen ein hohes Maß an Flexibilität einräumen. Die im Sinne der Z 1 beauftragte in Österreich gelegene Geschäftseinheit ist begrifflich von der für Zwecke der Einreichung

des Mindeststeuerberichts benannten örtlichen Einheit (§ 69 Abs. 2) und der als berichtspflichtig benannten Einheit (§ 70 Abs. 1) zu unterscheiden. Berichtspflichtige Geschäftseinheit (§ 2 Z 8) und beauftragte in Österreich gelegene Geschäftseinheit können verschiedene Geschäftseinheiten sein.

Eine Änderung der abgabepflichtigen Einheit wirkt sich auf bereits abgelaufene Voranmeldungszeiträume nicht aus. Scheidet die abgabepflichtige Geschäftseinheit aus der Unternehmensgruppe aus, gilt die Beauftragung im Sinne der Z 1 mit sofortiger Wirkung als widerrufen.

#### **Zu Abs. 3:**

In Abs. 3 soll definiert werden, was unter „oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit“ zu verstehen ist. Aufgrund dieser Definition kann es nur eine oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit (und nicht mehrere) geben.

#### **Zu Abs. 4:**

Abs. 4 sieht vor, dass die abgabepflichtige Geschäftseinheit von den übrigen Geschäftseinheiten einen steuerneutralen Ausgleich für die von ihr entrichtete Mindeststeuer fordern kann. Die konkrete Vereinbarung zwischen den Geschäftseinheiten soll im Rahmen der Privatautonomie näher ausgestaltet werden können.

#### **Zu Abs. 5:**

Jede in Österreich gelegene Geschäftseinheit soll für die von der gemäß Abs. 2 abgabepflichtigen Geschäftseinheit geschuldeten Mindeststeuer haften. Mit dieser Bestimmung sollen Steuerausfälle möglichst verhindert werden. Klarstellend nennt Abs. 5 Parameter, die das Finanzamt für Großbetriebe bei seiner Ermessensübung zu berücksichtigen hat. Hierzu gehören die hierarchische Stellung der haftungspflichtigen Geschäftseinheiten in der Unternehmensgruppe, ihre rechtliche und wirtschaftliche Verflechtung mit der gemäß § 76 Abs. 2 abgabepflichtigen Geschäftseinheit, in welchem Ausmaß nicht gruppenzugehörige Gesellschafter an den haftungspflichtigen Geschäftseinheiten beteiligt sind und in welchem Ausmaß die jeweilige haftungspflichtige Geschäftseinheit (größenordnungsmäßig) zur Höhe der Mindeststeuer beiträgt.

Die ausdrückliche Erwähnung der hierarchischen Stellung und der rechtlichen und wirtschaftlichen Verflechtung soll dazu beitragen, dass primär jene Geschäftseinheiten, die eine besondere Nähe zur abgabepflichtigen Geschäftseinheit aufweisen, zur Haftung herangezogen werden. Sie entbindet das Finanzamt für Großbetriebe jedoch nicht davon, im Rahmen einer einzelfallbezogenen Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen (§ 20 BAO). Daher sind insbesondere auch die beiden weiteren Kriterien (Fremdbeteiligungsausmaß und Beitrag zur Höhe der Mindeststeuer) mit zu berücksichtigen, sofern diese einschlägig sind; z. B. wenn es um die Ermittlung des anteiligen Beitrags einer in Österreich gelegenen Geschäftseinheit für Zwecke der NES geht, weil hiefür der Zuordnungsschlüssel zu den Geschäftseinheiten in § 47 Abs. 5 sinngemäß herangezogen werden kann. Der Beitrag zur Höhe der Mindeststeuer wird vor allem für die Entscheidung relevant sein, in welcher Reihenfolge Geschäftseinheiten zur Haftung heranzuziehen sind.

#### **Zu § 77 (Einhebung der Mindeststeuer):**

##### **Zu Abs. 1:**

Die Mindeststeuer soll eine Selbstbemessungsabgabe sein. Dies dient der Steuervereinfachung. Abs. 1 legt fest, dass die gemäß § 76 Abs. 2 abgabepflichtige Geschäftseinheit spätestens am Fälligkeitstag (Abs. 2) eine Voranmeldung für die Mindeststeuer einzureichen hat, in der sie die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Mindeststeuer selbst berechnet, sowie die Mindeststeuer zu entrichten hat. Mit der Konzentration sowohl der Abgabenschuld als auch der Voranmeldungsverpflichtung auf eine einzige in Österreich gelegene Geschäftseinheit sollen Rechtsbefolgungskosten sowie Verwaltungskosten so gering wie möglich gehalten werden.

##### **Zu Abs. 2:**

Die Mindeststeuer soll gemäß Abs. 2 mit Ablauf von vierundzwanzig Monaten nach dem letzten Tag des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr endet, fällig werden. Dasselbe soll für gemäß § 201 BAO festgesetzte Mindeststeuerbeträge gelten.

Mit der Frist von vierundzwanzig Monaten soll sichergestellt werden, dass die abgabepflichtige Geschäftseinheit – allenfalls unter Heranziehung der Informationen aus dem Mindeststeuerbericht – ausreichend Zeit für die Erstellung der Voranmeldung, der Berechnung und der Entrichtung der Mindeststeuer hat. Vertretenen Abgabepflichtigen, deren Körperschaftsteuererklärung im Rahmen der automationsunterstützten Quotenregelung eingereicht wird (§ 134a BAO), wird es zudem ermöglicht, die

Körperschaftsteuererklärung vor der Mindeststeuervoranmeldung bzw. zeitgleich einzureichen. Nach dieser Regelung ist der spätestmögliche Zeitpunkt zur Einreichung der Körperschaftsteuererklärung der 30. Juni des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres. Dies kommt einer Frist von achtzehn Monaten nach dem letzten Tag des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr endet, gleich.

#### **Zu Abs. 3:**

Änderungen der Bemessungsgrundlage oder Änderungen der anzurechnenden NES-Beträge anderer Steuerhoheitsgebiete sollen gemäß Abs. 3 rückwirkende Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sein. Änderungen dieser Art sollen dem Finanzamt für Großbetriebe angezeigt werden müssen.

#### **Zu § 78 (Zuständigkeit):**

Für die Erhebung der Mindeststeuer soll das Finanzamt für Großbetriebe zuständig sein. Damit soll sichergestellt werden, dass die gemäß § 61 Abs 1 Z 3 BAO zuständige Abgabebehörde auch für die Erhebung der Mindeststeuer zuständig ist.

#### **Zu § 79 (Verordnungsermächtigung):**

##### **Zu Abs. 1:**

Der Bundesminister für Finanzen soll gemäß Abs.1 ermächtigt werden, den Inhalt des Mindeststeuerberichts im Verordnungsweg näher zu bestimmen. In diesem Zusammenhang kann er Angaben verlangen, welche über die in § 73 genannten Angaben hinausgehen.

##### **Zu Abs. 2:**

Der Bundesminister soll gemäß Abs. 2 zudem ermächtigt werden, eine Übermittlung von Anbringen elektronisch im Verfahren FinanzOnline vorzusehen.

### **Zu Abschnitt 10:**

#### **Zu § 80 (Steuerattribute des Übergangsjahres):**

§ 80 soll Übergangsregelungen betreffend die Berücksichtigung bestimmter Steuerattribute vorsehen, wenn eine Unternehmensgruppe erstmalig in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt (Übergangsjahr). Durch diese Regelung sollen vorhandene latente Steueransprüche (insbesondere aufgrund von Verlustvorträgen) beim Eintritt in das GloBE-Regime nutzbar gemacht werden, um eine Verzerrung bei der Ermittlung des Effektivsteuersatzes zu vermeiden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.1, Rz 4). Die Regelung setzt Art. 81 der Richtlinie um, der auf Art. 9.1 der GloBE- Mustervorschriften basiert. Sie berücksichtigt auch die vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften betreffend Art. 9.1.

##### **Zu Abs. 1:**

Abs.1 erster Satz soll vorsehen, dass die Unternehmensgruppe bei der Bestimmung des Effektivsteuersatzes für eine Steuerhoheitsgebiet in einem Übergangsjahr gemäß Abs. 6 (siehe dazu die Erläuterungen zu Abs. 6) alle in den Abschlüssen der Geschäftseinheiten erfassten oder ausgewiesenen (aktiven und passiven) latenten Steuern eines Steuerhoheitsgebiets im Übergangsjahr und den Folgejahren berücksichtigt. Abs. 1 regelt dabei in den Z 1 bis 4 näher, wie diese Berücksichtigung der latenten Steuern zu erfolgen hat:

Gemäß Z 1 dürfen die zu Beginn des Übergangsjahres in den Abschlüssen aller Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets ausgewiesenen latenten Steuern höchstens mit den unter Zugrundelegung des Mindeststeuersatzes neu berechneten latenten Steuern oder dem niedrigeren anwendbaren lokalen Steuersatz berücksichtigt werden.

Z 2 ermöglicht es jedoch im Falle eines unter dem Mindeststeuersatz liegenden anwendbaren Steuersatzes, einen latenten Steueranspruch zum Mindeststeuersatz neu zu berechnen, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass dieser Anspruch auf einen Mindeststeuer-Verlust zurückzuführen ist.

Z 3 soll dem Grunde nach den Ansatz von latenten Steueransprüchen aus der Nutzung von Steuergutschriften im Übergangsjahr ermöglichen und die Ermittlung des dabei berücksichtigungsfähigen Betrages regeln. Für diese vorhandenen latenten Steueransprüche soll folglich der Ausschluss für ausgenommene Posten für latente Steuern in Bezug auf die Nutzung von Steuergutschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 5 nicht zur Anwendung kommen. Mit Z 3 soll Pkt. 4.1. der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden.



Gemäß Z 4 dürfen die Auswirkungen einer Bewertungsanpassung oder Anpassung der bilanziellen Erfassung in Bezug auf einen latenten Steueranspruch nicht berücksichtigt werden; dies entspricht dem Ausschluss bestimmter latenter Steuerposten gemäß § 42 Abs. 2 Z 3.

Die nach Abs. 1 berücksichtigungsfähigen latenten Steuern werden in weiterer Folge im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern nach Maßgabe des § 42 mitberücksichtigt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.1.1, Rz 6). Latente Steuern gemäß Abs. 1 können jedoch nicht berücksichtigt werden, wenn vom Mindeststeuer-Verlustwahlrecht gemäß § 43 Gebrauch gemacht wird (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.1.1, Rz 7).

#### **Zu Abs. 2:**

Abs. 2 schließt latente Steueransprüche von der Berücksichtigung nach Abs. 1 aus, die von der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinnes oder -Verlustes ausgenommen sind und auf einer Transaktion beruhen, die nach dem 30. November 2021 stattgefunden hat. Dies kann zB latente Steueransprüche für Verlustvorträge nach nationalem Steuerrecht betreffen, die nicht die Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage mindern (zB aus Verlusten aus ausgenommenen Eigenkapitalbeteiligungen gemäß § 18 oder steuerlichen Buchverlusten aufgrund einer die Anschaffungskosten übersteigenden Abschreibung; vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.1.2, Rz 8 f).

#### **Zu Abs. 3:**

Dieser Absatz sieht eine zeitliche Begrenzung der Anwendbarkeit der Befreiung vor.

Der in Abs. 1 genannte Fünfjahreszeitraum soll mit dem Beginn des Geschäftsjahres, in dem die multinationale Unternehmensgruppe erstmals in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes oder vergleichbarer ausländischer Regelungen fällt, beginnen. Für multinationale Unternehmensgruppen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Bundesgesetzes oder vergleichbarer ausländischer Regelungen in deren Anwendungsbereich fallen, soll die in Abs. 1 genannte Fünfjahresfrist am 31. Dezember 2024 beginnen.

Multinationale Unternehmensgruppen fallen in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes, wenn sie die in § 3 genannten Voraussetzungen erfüllen. Die Fünfjahresfrist soll das erste Geschäftsjahr einschließen, in dem die multinationale Unternehmensgruppe diesem Bundesgesetz oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung unterliegt. Erfüllt eine multinationale Unternehmensgruppe beispielsweise die Voraussetzungen des § 3 erstmals für ihr am 1. Januar 2025 beginnendes Geschäftsjahr, soll ihr die Befreiung für ein Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2029 beginnt, nicht mehr zugutekommen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.4. Rz 24).

Die Fünfjahresfrist soll nicht unterbrochen werden können. Erfüllt die multinationale Unternehmensgruppe beispielsweise die in § 3 genannten Voraussetzungen in einem bestimmten Geschäftsjahr und gehen ihre Umsatzerlöse in den Folgejahren zurück, sodass die multinationale Unternehmensgruppe in den Folgejahren nicht in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fällt, läuft die Fünfjahresfrist weiter (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.4. Rz 26).

#### **Zu Abs. 4:**

Abs. 4 erster Satz soll ein Wahlrecht vorsehen, nach dem abweichend von Abs. 3 auf Antrag ein latenter Steueranspruch von der erwerbenden Geschäftseinheit auf Grundlage der von der veräußernden Geschäftseinheit auf den Veräußerungsgewinn gezahlten erfassten Steuern ermittelt werden kann. Mit diesem Wahlrecht soll Pkt. 4.3.3 betreffend „*transactions accounted for at costs*“ der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden.

Abs. 4 zweiter Satz soll dabei die Ansatzmöglichkeit auf latente Steueransprüche der veräußernden Geschäftseinheit ausweiten, die bei Anwendung von Abs. 1 berücksichtigt worden wären, tatsächlich aber aufgrund anderer steuerlicher Effekte nicht entstanden sind.

Abs. 4 dritter Satz soll eine betragliche Deckelung (Höchstbetrag) für den nach dieser Bestimmung angesetzten latenten Steueranspruch vorsehen und regeln, wie sich der latente Steueranspruch auf die angepassten erfassten Steuern der erwerbenden Geschäftseinheit auswirkt und wie dieser fortzuschreiben ist.

#### **Zu Abs. 5:**

Abs. 5 soll ein weiteres Wahlrecht vorsehen, nach dem abweichend von Abs. 3 auf Antrag die erwerbende Geschäftseinheit ihren Buchwert beibehalten kann, wenn sie bei Anwendung des Abs. 4 einen latenten Steueranspruch in Höhe des dort geregelten Höchstbetrages für den Ansatz eines latenten Steueranspruches beanspruchen könnte. Mit diesem Wahlrecht soll Pkt. 4.3.3 betreffend „*transactions*“

*accounted at fair value*“ der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt werden.

#### **Zu Abs. 6:**

Abs. 6 erster Satz definiert das Übergangsjahr als das erste Geschäftsjahr, in dem die Unternehmensgruppe in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet erstmals in den Anwendungsbereich gemäß § 1 Abs. 2 iVm § 3 dieses Bundesgesetzes oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung fällt. Als vergleichbare ausländische Regelungen kommen alle nationalen Regelungen anderer Steuerhoheitsgebiete in Betracht, die die Richtlinie bzw. die GloBE-Mustervorschriften umsetzen. Für die Bestimmung des Übergangsjahres soll somit auch auf solche Vorschriften ausländischer Rechtsordnungen abgestellt werden.

Nach Abs. 6 zweiter Satz soll sich das Übergangsjahr für den Zeitraum der Inanspruchnahme des CbCR-Safe-Harbour (§§ 55 bis 56) für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet verschieben.

#### **Zu § 81 (SES-Befreiung multinationaler Unternehmensgruppen in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit):**

Dieser Paragraph soll Art. 49 Abs. 2 der Richtlinie bzw. Art. 9.3. der GloBE-Mustervorschriften umsetzen.

#### **Zu Abs. 1:**

Nach diesem Absatz soll die SES einer multinationalen Unternehmensgruppe in den ersten fünf Jahren der Anfangsphase der internationalen Tätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe mit null angesetzt werden. Diese Bestimmung verdrängt als speziellere Norm die allgemeinen Bestimmungen zur Berechnung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages. Dies bedeutet, dass die Unternehmensgruppe nicht verpflichtet ist, den Effektivsteuersatz oder den Ergänzungssteuerbetrag ihrer Geschäftseinheiten, der ohne diese Bestimmung zu ermitteln gewesen wäre, zu berechnen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.1. Rz 16).

#### **Zu Abs. 2:**

Dieser Absatz sieht zwei Kriterien vor, anhand derer zu bestimmen ist, ob eine multinationale Unternehmensgruppe als in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit gelten soll. Die Anwendbarkeit der Befreiung von der SES ist für jedes Geschäftsjahr einzeln zu prüfen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.1. Rz 17). Beide Kriterien sollen im jeweiligen Geschäftsjahr erfüllt sein müssen, damit die Befreiung in diesem Geschäftsjahr für die multinationale Unternehmensgruppe Gültigkeit hat (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.2. Rz 18).

Z 1 sieht vor, dass die Befreiung nur für multinationale Unternehmensgruppen gilt, deren Geschäftseinheiten in nicht mehr als sechs Steuerhoheitsgebieten gelegen sind. Hiefür soll es nicht erforderlich sein, dass es sich bei den fünf Steuerhoheitsgebieten außerhalb des Referenzsteuerhoheitsgebiets iSd Z 2 (siehe dazu die Erläuterungen unten) während des Fünfjahreszeitraums um dieselben fünf Steuerhoheitsgebiete handelt. Der Standort einer Geschäftseinheit wird gemäß § 5 bestimmt. Da staatenlose Geschäftseinheiten in keinem Steuerhoheitsgebiet gelegen sind, sollen diese bei der Bestimmung der Anzahl der Steuerhoheitsgebiete, in denen die multinationale Unternehmensgruppe tätig ist, nicht berücksichtigt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.2. Rz 19).

Z 2 sieht vor, dass die Befreiung nur für multinationale Unternehmensgruppen gilt, die über eine begrenzte Summe an materiellen Vermögenswerten außerhalb des Referenzsteuerhoheitsgebietes verfügen, d.h. des Steuerhoheitsgebietes, in dem sie – jeweils zum Zeitpunkt, in dem sie erstmalig in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes gefallen sind, – ihre wesentliche Geschäftstätigkeit ausüben. Konkret sollen multinationale Unternehmensgruppen nach Z 2 nur dann befreit sein, wenn die Summe des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe in allen Steuerhoheitsgebieten mit Ausnahme des Referenzsteuerhoheitsgebiets im jeweiligen Geschäftsjahr nicht mehr als 50 000 000 Euro beträgt. Entsprechend § 2 Z 29 ist der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte der Durchschnitt des Anfangs- und des Endwerts materieller Vermögenswerte nach Berücksichtigung kumulierter Abschreibungen und (substanzbedingter) Wertminderungen, wie im Abschluss verbucht. Gemäß Z 2 soll die Befreiung von der SES nicht gelten, sobald die Summe des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe in allen Steuerhoheitsgebieten mit Ausnahme des Referenzsteuerhoheitsgebiets 50 000 000 Euro übersteigt. Dabei sollen materielle Vermögenswerte von staatenlosen Geschäftseinheiten als von Geschäftseinheiten gehalten gelten, die in einem anderen Steuerhoheitsgebiet als dem Referenzsteuerhoheitsgebiet gelegen sind, sofern nicht die multinationale Unternehmensgruppe nachweist, dass diese materiellen Vermögenswerte physisch im

Referenzsteuerhoheitsgebiet gelegen sind (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.2. Rz 20). Für Zwecke der Z 2 sollen weiters materielle Vermögenswerte von Investmenteinheiten, die keine ausgenommenen Einheiten sind, nicht berücksichtigt werden, weil diese Einheiten nicht von der SES-Regelung erfasst sind. Der Standort von Investmenteinheiten, die keine ausgenommenen Einheiten sind, soll bei der Bestimmung der Anzahl der Steuerhoheitsgebiete, in denen die multinationale Unternehmensgruppe über Geschäftseinheiten im Sinne der Z 1 verfügt, nicht berücksichtigt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.2. Rz 21).

Materielle Vermögenswerte von einem Joint Venture oder einer Geschäftseinheit eines Joint Venture, sollen für Zwecke des Schwellenwerts ebenfalls nicht berücksichtigt werden, weil diese keine Geschäftseinheiten im Sinne dieser Bestimmung sind und von der SES-Regelung nicht erfasst sind. Auch der Standort eines Joint Venture oder einer Geschäftseinheit eines Joint Venture sollen bei der Bestimmung der Anzahl der Steuerhoheitsgebiete, in denen die multinationale Unternehmensgruppe über Geschäftseinheiten verfügt, nicht berücksichtigt werden. Die von im Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten gehaltenen materiellen Vermögenswerte und der Standort der in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten sollen für Zwecke dieser Bestimmung jedoch berücksichtigt werden (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.3. Rz 22).

Der Schlussteil dieses Absatzes enthält eine Definition des Referenzsteuerhoheitsgebietes im Sinne der Z 2. Referenzsteuerhoheitsgebiet ist jenes Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe den höchsten Gesamtwert an materiellen Vermögenswerten ausweisen. Das Referenzsteuerhoheitsgebiet soll in Bezug auf das erste Geschäftsjahr ermittelt werden, für das die multinationale Unternehmensgruppe erstmals in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fällt, und soll während des gesamten Fünfjahreszeitraums unverändert bleiben, in dem der multinationalen Unternehmensgruppe die Befreiung zugutekommt (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.3. Rz 23).

#### **Zu Abs. 3:**

Dieser Absatz sieht eine zeitliche Begrenzung der Anwendbarkeit der Befreiung vor.

Der in Abs. 1 genannte Fünfjahreszeitraum soll mit dem Beginn des Geschäftsjahres, in dem die multinationale Unternehmensgruppe erstmals in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fällt, beginnen. Für multinationale Unternehmensgruppen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Bundesgesetzes in dessen Anwendungsbereich fallen, soll die in Abs. 1 genannte Fünfjahresfrist am 31. Dezember 2024 beginnen.

Multinationale Unternehmensgruppen fallen in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes, wenn sie die in § 3 genannten Voraussetzungen erfüllen. Die Fünfjahresfrist soll das erste Geschäftsjahr einschließen, in dem die multinationale Unternehmensgruppe diesem Bundesgesetz unterliegt. Erfüllt eine multinationale Unternehmensgruppe beispielsweise die Voraussetzungen des § 3 erstmals für ihr am 1. Januar 2025 beginnendes Geschäftsjahr, soll ihr die Befreiung für ein Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2029 beginnt, nicht mehr zugutekommen (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.4. Rz 24).

Die Fünfjahresfrist soll nicht unterbrochen werden können. Erfüllt die multinationale Unternehmensgruppe beispielsweise die in § 3 genannten Voraussetzungen in einem bestimmten Geschäftsjahr und gehen ihre Umsatzerlöse in den Folgejahren zurück, sodass die multinationale Unternehmensgruppe in den Folgejahren nicht in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fällt, läuft die Fünfjahresfrist weiter (vgl. OECD-Kommentar, Art. 9.3.4. Rz 26).

#### **Zu Abs. 4:**

Nach diesem Absatz soll die in Österreich gelegene berichtspflichtige Geschäftseinheit das Finanzamt für Großbetriebe über den Beginn der Anfangsphase der internationalen Tätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe informieren müssen. Berichtspflichtige Geschäftseinheit ist die nach Maßgabe von §§ 69 ff zur Einreichung des Mindeststeuerberichts verpflichtete Geschäftseinheit (§ 2 Z 8).

#### **Zu § 82 (Übergangsregelung bei gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen):**

§ 82 soll übergangsweise die Zurechnung von Steuern zu ausländischen Geschäftseinheiten regeln, die auf Gesellschafterebene einem sog. gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregime unterliegen. Diese Regel dient der Vereinfachung, um bei global angelegten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen (sog. „*blended Controlled Foreign Company-regime*“) wie etwa der US-amerikanischen Regelung zur Besteuerung des sog. GILTI („Global Intangible Low-taxed Income“) ein sachgerechtes Herunterbrechen der Steuern auf Einzelgesellschaftsebene anhand einer vereinfachten Formel zu ermöglichen. Die vorgesehene Übergangsregelung soll Pkt. 2.10 der vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften Rechnung tragen.

**Zu Abs. 1 und Abs. 2:**

Abs. 1 soll die Zurechnung von Steuern bei gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen regeln. Gemischte Hinzurechnungsbesteuerungsregime sind gemäß Abs. 2 definiert als eine Form der Hinzurechnungsbesteuerung im Sinne des § 2 Z 17, bei der Gewinne, Verluste sowie anrechenbare Steuern aller ausländischen Einheiten für Zwecke der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags aggregiert betrachtet werden (sog. „*global blending*“) und bei der der Hinzurechnungssteuerbetrag einem anwendbaren Steuersatz von weniger als 15 % unterliegt. Anders als etwa gemäß § 10a KStG wird bei einem Hinzurechnungsbesteuerungsregime daher die Niedrigbesteuerung gesellschafts- und staatenübergreifend und nicht gesellschaftsbezogen beurteilt.

Die Zurechnung der aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung angefallenen erfassten Steuern des Gesellschafters zu einer beherrschten Geschäftseinheit (sog. „CFC push-down“) soll dabei abweichend von den Zurechnungsregelungen gemäß § 44 Abs. 1 Z 3 und Abs. 2, die eine exakte Zurechnung zur jeweiligen beherrschten Gesellschaft vorsehen, vereinfacht anhand einer Zurechnungsformel erfolgen. Nach dieser Formel werden die insgesamt zuzurechnenden Hinzurechnungssteuern mit dem Anteil des Zurechnungsschlüssels der jeweiligen beherrschten Geschäftseinheit an der Summe aller Zurechnungsschlüssel multipliziert.

In zeitlicher Hinsicht soll die Vereinfachungsregelung nur für Geschäftsjahre angewendet werden, die am oder vor dem 31. Dezember 2025 beginnen, aber vor dem 1. Juli 2027 enden.

**Zu Abs. 3:**

Abs. 3 soll die Ermittlung des Zurechnungsschlüssels regeln. Dieser wird für jede ausländische Geschäftseinheit ermittelt, indem das zuzurechnende Einkommen der ausländischen Geschäftseinheit mit der Differenz aus dem anwendbaren Steuersatz und dem Effektivsteuersatz multipliziert wird. Das zuzurechnende Einkommen der ausländischen Geschäftseinheit entspricht dem betragsmäßigen Anteil des beteiligten Gesellschafters an dem Einkommen der ausländischen Einheit.

**Zu Abs. 4:**

Um eine übermäßige Zurechnung von Steuern zu Geschäftseinheiten hintanzuhalten, soll Abs. 4 vorsehen, dass die Zurechnung gemäß Abs. 1 auch zu Einheiten erfolgt, auf die zwar das gemischte Hinzurechnungsbesteuerungsregime Anwendung findet, die jedoch nicht Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe sind.

**Zu Abschnitt 11:****Zu § 83 (Inkrafttreten):****Zu Abs. 1:**

Gemäß Art. 56 der Richtlinie haben die Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2023 Maßnahmen zur Umsetzung dieser Richtlinie zu erlassen und zu veröffentlichen. Dieses Bundesgesetz tritt demnach mit 31. Dezember 2023 in Kraft.

**Zu Abs. 2:**

Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sind auf Geschäftsjahre (niedrig besteuerte Geschäftseinheiten) anzuwenden, die ab dem 31. Dezember 2023 beginnen. Dies betrifft die Erhebung der Mindeststeuer im Wege der NES und der PES.

**Zu Abs. 3:**

Die Erhebung der Mindeststeuer im Wege der SES soll im Unterschied zur NES und SES erst für Geschäftsjahre erfolgen, die ab dem 31. Dezember 2024 beginnen. Dieser zeitliche Aufschub um ein Jahr soll für die Anwendung der SES allerdings für multinationale Unternehmensgruppen nicht gelten, wenn die oberste Muttergesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegen ist, der für einen Aufschub der Anwendung der PES und SES gemäß Art. 50 Abs. 1 der Richtlinie optiert hat.