



Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union

COM(2021) 823

Zusammenfassung

Im Dezember 2021 hat die EU-Kommission einen Richtlinienvorschlag zur Einführung einer globalen Mindeststeuer von 15 % in allen Mitgliedstaaten vorgelegt. Basis der Richtlinie ist die [Einigung des „Inclusive Framework“ der OECD vom 8. Oktober 2021](#), wo sich mehr als 130 Staaten auf gemeinsame Mindeststeuer-Regeln geeinigt haben (fortan Oktober-Einigung). Auch wenn die AK prinzipiell für wesentlich strengere Konzernsteuerregeln eintritt, anerkennt sie die Oktober-Einigung als wichtigen Schritt zu mehr Steuergerechtigkeit, dem aber weitere Schritte folgen müssen. Der vorliegende Entwurf ist daher nicht nur daran zu messen, ob er die Oktober-Einigung konsequent in EU-Recht übersetzt, sondern auch daran, ob er Verbesserungen in der Zukunft erleichtert bzw zumindest nicht behindert.

Die zentralen Forderungen für eine effektive Mindestbesteuerung in der EU sind:

- (Perspektivische) Erhöhung des Mindeststeuersatzes und Streichung der Substanzbegünstigung
 - Zu diesem Zweck: Schaffung einer Option, dass die Mitgliedstaaten wesentliche Parameter wie zB die Höhe des Mindeststeuersatzes, nach einer Übergangsperiode ohne Änderung der Richtlinie anpassen können (Anpassungsklausel); Das Ausgangsniveau darf dabei nicht unterschritten werden (Nichtrückschrittsklausel)
 - Ergänzend dazu: Verpflichtende wissenschaftliche Evaluierung der Mindeststeuer hinsichtlich ihrer ökonomischen Effekte wie Aufkommen, Umgehungen etc. (Evaluierungsklausel)
 - Ersatzlose Streichung der Option zur Einführung der nationalen Ergänzungssteuer, da sie die intendierten Effekte der Mindeststeuer konterkariert und keine ökonomische Evaluierung vorliegt, die eine informierte politische Entscheidung erlaubt
 - Explizite Option zur Reduktion der Umsatzschwelle für die Ergänzungssteuer auf unter 750 Mio €, wie in der Oktober-Einigung vorgesehen
- Streichung der Befreiung für Konzerne „in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit“
 - Gewährleistung voller Kompatibilität zwischen Mindeststeuer und ergänzenden nationalen Maßnahmen, die Gewinnverschiebungen bekämpfen, zB alternative Mindeststeuern auf Buchgewinne oder die Hinzurechnungsbesteuerung
 - Für den Fall, dass im Rahmen der Einstimmigkeit keine ausreichenden Verbesserungen der Mindeststeuerrichtlinie erreicht werden können: Andenken einer alternativen Implementierung durch nationale Umsetzungsmaßnahmen oder verstärkte Zusammenarbeit
 - Konsequentes Weiterverfolgen anderer Steuerdossiers wie die Einführung der Gesamtkonzernsteuer BEFIT oder die (weitere) Stärkung der Konzernsteuertransparenz
 - Bessere Abstimmung von Mindeststeuer und Hinzurechnungsbesteuerung und Ausweitung der nationalen Spielräume in der Besteuerung von niedrigbesteuerten kontrollierten Gesellschaften im (EU-)Ausland
 - Stärkung der beihilfenrechtlichen Regelungen, insbesondere im Bereich der Forschungsförderung, damit die Eindämmung des Steuerwettbewerbs nicht durch einen neuen Förderwettbewerb konterkariert wird

Die Mindeststeuerrichtlinie soll bereits ab 01. Jänner 2023 wirksam sein. Die AK begrüßt diesen ambitionierten Zeitplan. Es ist aber offensichtlich, dass Bremser wie Ungarn oder Estland versuchen das enge zeitliche Korsett zu nutzen, um die willigen Staaten unter (Zeit-)Druck zu bringen. Diesem Druck darf nicht nachgegeben werden. Eine effektive Mindeststeuer mit einer kleinen Zeitverzögerung ist wichtiger als ein lascher Kompromiss um der Einigung willen. Den willigen Mitgliedstaaten stehen [Alternativen zur Einstimmigkeit](#) zur Verfügung. Sie darf keine Begründung sein den Steueroasen auch nur einen Millimeter entgegenzukommen. Im Gegenteil, der Entwurf muss sich signifikant Richtung Oktober-Einigung bewegen, und darüber hinaus, wenn er ein politischer Erfolg werden soll.

Die Position der AK

Der vorliegende **Richtlinienvorschlag** verpflichtet alle EU-Staaten zur Einführung einer globalen Mindeststeuer für große Konzerne auf Basis der Oktober-Einigung des Inklusiven Rahmens. Die Vorschriften orientieren sich an den im Dezember veröffentlichten [OECD-Mustervorschriften](#) und sollen eine kohärente und einheitliche Umsetzung der Mindeststeuer im Binnenmarkt gewährleisten. Rechtsgrundlage ist Artikel 115 AEUV, der eine Zustimmung aller Mitgliedstaaten voraussetzt (Einstimmigkeit).

Der wesentliche Unterschied des Richtlinienvorschlags zu den OECD-Mustervorschriften besteht darin, dass sich die EU-Mindeststeuer nicht nur auf multinationale Konzerne und ihre niedrigbesteuerten Geschäftseinheiten im Ausland beziehen, sondern auch inländische Geschäftseinheiten und große inländische Gruppen erfasst.

Eine **Wirkungsfolgenabschätzung** zum Richtlinienvorschlag wurde nicht vorgelegt. Die Kommission begründet das damit, dass die OECD bereits Ende 2020 eine solche vorgelegt und die EU wegen der Oktober-Einigung ohnedies „keine politischen Optionen zur Auswahl“ hätte. [Die OECD hatte die weltweiten Steuermehreinnahmen durch die Mindeststeuer auf 150 Mrd USD geschätzt](#). Die Ergebnisse auf Länderebene sind unter Verschluss.

Die Kommission verfolgt einen ambitionierten **Zeitplan**. Der Beschluss der Richtlinie und die Umsetzung in den Mitgliedstaaten soll noch 2022 erfolgen, und die Mindeststeuer mit 1. Jänner 2023 wirksam werden. Die große Mehrzahl der Mitgliedstaaten hat sich konstruktiv positioniert, bei einigen Staaten zeichnet sich aber eine Blockadehaltung ab – neben notorischen Bremsern wie Estland oder Ungarn, versuchen auch Malta und Polen den Prozess in die Länge zu ziehen. Erschwerend hinzu kommt, dass die USA bei der versprochenen [GILTI-Reform](#) bislang säumig sind.

Wie funktioniert die Mindeststeuer?

Die Funktionsweise der Mindeststeuer folgt den bekannten **GloBE-Regeln** („Global anti-Base Erosion“), die sich aus der Ertragseinbeziehungsregel und der umgekehrten Ertragseinbeziehungsregel zusammensetzen. Dazu kommt die Option zur Einführung einer nationalen Ergänzungssteuer. Erfasst sind Konzerne mit einem Umsatz von mehr als 750 Mio €.

Ertragseinbeziehungsregel (EER):

Über die Ertragseinbeziehungsregelung muss die Konzernmutter die niedrigbesteuerten Gewinne ihrer Geschäftseinheiten im In- und Ausland über eine sogenannte Ergänzungssteuer aufstockend auf 15 % nachversteuern. Das bedeutet, dass wenn ein Konzern für seine Gewinne in einem Land weniger als 15 % Steuern zahlt, die Konzernmutter, dort wo sie ansässig ist, die Differenz künftig nachzahlen muss.

Nationale Ergänzungssteuer:

Diese EER-Ergänzungssteuer kann optional auch auf lokale Einheiten von ausländischen Konzernen ausgeweitet werden, wodurch die Ergänzungssteuer bei den ausländischen Muttergesellschaften entfällt (nationale Ergänzungssteuer). Das bedeutet, dass die Nachversteuerung nicht mehr im Sitzstaat der Konzernmutter, sondern im Sitzstaat der niedrigbesteuerten Geschäftseinheit stattfindet. Die Option ist für EU-Steuerparadiese wie Irland interessant, die dadurch zusätzliche Einnahmen und größere Spielräume im (noch verbleibenden) Steuerwettbewerb erhalten (Details auf Seite 5f).

Umgekehrte Ertragseinbeziehungsregel (UEER):

Konzerne, wo keine EER-Ergänzungssteuer zur Anwendung kommt, unterliegen der UEER-Ergänzungssteuer auf Ebene der einzelnen Geschäftseinheit in der EU. Dazu wird die Ergänzungssteuer für den Gesamtkonzern berechnet und der einzelnen Geschäftseinheit formelbasiert zugeteilt. Entscheidend ist der Anteil der Niederlassung an Realkapital und Lohnkosten des Gesamtkonzerns. Mit diesem Auffangmechanismus wird sichergestellt, dass die Mindeststeuer nicht durch Verlagerung der Konzernzentralen in Steuerparadiese umgangen werden kann.

Bei der Berechnung der Ergänzungssteuer sind auch Abzüge für ökonomische Substanz vorgesehen (**Substanzbegünstigung**), was die effektive Gewinnbesteuerung trotz Mindeststeuer unter 15 % drückt.

Position der AK

Die Mindeststeuer ist ein notwendiger, aber kein hinreichender Schritt für gerechte Konzernsteuerregeln. Nichtsdestotrotz bringt sie (zumindest in der im Oktober 2021 vereinbarten Form) eine signifikante **Eindämmung der Anreize für Gewinnverschiebungen und Steuerdumping**. Die positiven Effekte der Mindeststeuer sind auch deshalb nicht zu unterschätzen, weil die mindeststeuerbedingten höheren Konzernsteuern auch zu mehr Steuergerechtigkeit für die Arbeitnehmer:innen und KMU die im Anschluss an die aktuellen politischen und ökonomischen Krisen dringend gebraucht werden. In diesem Zusammenhang ist auch die (EU-rechtlich) notwendige Ausweitung auf inländische Sachverhalte und große heimische Gruppen positiv hervorzuheben, [weil diese die potentiellen Mehreinnahmen der Mindeststeuer erheblich steigert](#).

Kritisch sieht die AK, dass die Umsetzung der Oktober-Einigung ansonsten **wenig ambitioniert** ausgefallen ist. Das ist bedauerlich, weil die EU innerhalb des Binnenmarktes jederzeit über die internationale Einigung hinausgehen könnte und zB einen höheren Mindeststeuersatz oder eine niedrigere Substanzbegünstigung beschließen könnte. Eine ambitionierte Mindeststeuer im größten Markt der Welt hätte nicht nur eine wichtige internationale Vorbildfunktion, sondern brächte sie eine erhebliche Steigerung der möglichen Steuermehreinnahmen. So schätzt die Steuerbeobachtungsstelle der EU, [dass die EU die möglichen Steuermehreinnahmen durch eine Anhebung der Mindeststeuer auf 21 % von 83 Mrd € auf 169 Mrd € mehr als verdoppeln könnte](#).

Kernproblem des Entwurfs aber ist die **nationale Ergänzungssteuer in Verbindung mit der Substanzbegünstigung**. Sie nützt im Wesentlichen den Steueroasen, die zusätzliche Einnahmen auf Kosten der Normalsteuerländer lukrieren und damit eine Verschlechterung ihrer internationalen Wettbewerbsposition zu deutlich niedrigeren Kosten „abfedern“ können (Details auf Seite 5f). Im Ergebnis ist zu erwarten, dass der Steuerwettbewerb-dämpfende Effekt der Mindeststeuer erheblich abgeschwächt wird. Siehe dazu insbesondere das vielbeachtete [Papier des Oxford University Center for Business Taxation](#). Für die nationale Ergänzungssteuer liegt keine ökonomische Wirkungsfolgenabschätzung vor – weder von der OECD, noch von der Kommission.

Es ist demokratiepolitisch problematisch Maßnahmen zu beschließen, deren Effekte nicht beurteilt werden können. Die AK fordert mit aller Deutlichkeit die ersatzlose Streichung der nationalen Ergänzungssteuer.

Aus Sicht der AK ist entscheidend, dass die Richtlinie einen **Spielraum für weitere (koordinierte) Verbesserungen der Konzernsteuerregeln** erlaubt und die EU nicht auf einem unzureichenden Kompromiss „einbetoniert“. Da auch für die Zukunft mit Steuerskandalen, Budgetkrisen und einem entsprechenden Druck Richtung Steuergerechtigkeit zu rechnen ist, wäre es sinnvoll den Mitgliedstaaten für gewisse Parameter eine Art „Anpassungsklausel“ einzuräumen, mit der sie – nach einem gewissen Übergangszeitraum – Anpassungen beim Mindeststeuersatz oder der Substanzbegünstigung (im Unionsgebiet) durchführen können, ohne dass eine Änderung der Richtlinie vonnöten wäre. Eine Nichtrückschrittsklausel soll sicherstellen, dass diese Anpassungen nicht hinter das Ausgangsniveau zurückgehen. Um die Entscheidungsgrundlagen für die Politik zu verbessern, könnte eine verpflichtende, wissenschaftliche Evaluierung vorgesehen werden, zB durch die EU-Steuerbeobachtungsstelle.

Sollte diese Flexibilität für Verbesserungen nicht durchsetzbar sein, wären **Alternativen zur Einstimmigkeit zu überlegen zB über eine nationale Implementierung oder eine verstärkte Zusammenarbeit der willigen Mitgliedstaaten**. Perspektivisch ist eine ambitionierte Umsetzung in der Mehrzahl der Mitgliedstaaten einer laschen Umsetzung in allen Mitgliedstaaten vorzuziehen. Diesen Zugang in den Verhandlungen klar zu kommunizieren, könnte auch die Verhandlungsbereitschaft aufseiten der „Bremsen“ erhöhen.

Die Mindeststeuerrichtlinie bietet eine gute Grundlage für **Fortschritte in anderen Steuerelementen**, zB für die Einführung der Gesamtkonzernsteuer BEFIT oder zur Stärkung der Steuertransparenzvorschriften im Rahmen der [Bilanzrichtlinie](#). Diese Initiativen sind mit Hochdruck voranzutreiben. Zusätzlich ist sicherzustellen, dass ergänzende nationale Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnverschiebungen wie zB alternative Mindeststeuern auf Buchgewinne oder die Hinzurechnungsbesteuerung durch die Mindeststeuerrichtlinie nicht eingeschränkt, sondern als kompatibel gewertet bzw als „erfasste Steuern“ anerkannt werden. Dabei ist auch eine Stärkung der nationalen Spielräume in der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß Artikel 7 der [Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken \(EU\) 2016/1164](#) anzudenken. Die EU sollte das Momentum der

Oktober-Einigung nutzen und mit einer ambitionierten Umsetzung der Mindeststeuer die Basis für weitere Verbesserungen im Bereich von Konzernsteuern und Steuergerechtigkeit setzen

Position zu einzelnen Bestimmungen der Richtlinie

Artikel 2: Anwendungsbereich (Umsatzschwelle)

Der Richtlinie unterliegen alle Unternehmen und Betriebsstätten (Geschäftseinheiten), die einer Gruppe mit mehr als 750 Mio € Konzernumsatz angehören. Ausgenommen sind Staatsunternehmen, internationale Organisationen, NGOs sowie transparente Pensions-, Investment- und Immobilienfonds.

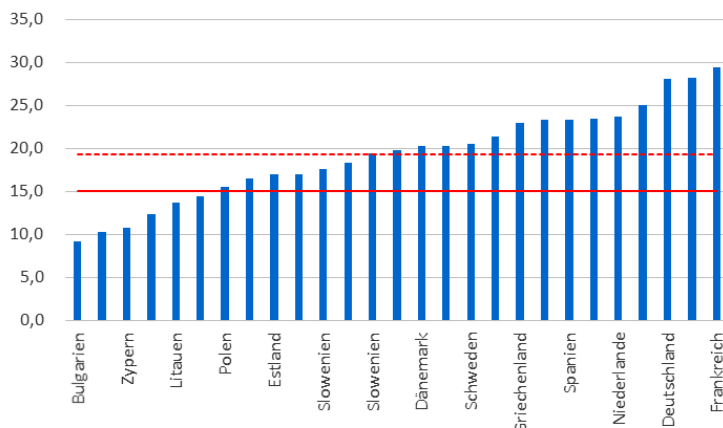
Bei der Umsatzschwelle fällt die Richtlinie hinter die Oktober-Vereinbarung zurück. Dort heißt es: „Countries are free to apply the IIR to MNEs headquartered in their country even if they do not meet the threshold.“ In der Richtlinie ist keine vergleichbare explizite Option vorgesehen. Wenn ein Land eine Mindeststeuer für Konzerne unter der Umsatzgrenze vorsehen will, müsste dies außerhalb der Richtlinie erfolgen. Das sollte möglich sein, weil die Richtlinie keine Vorgaben für „kleinere Konzerne“ oder sonstige Beschränkungen (zB analog zu § 401 Mehrwertsteuersystemrichtlinie) enthält, die den Mitgliedstaaten eine Ausweitung der EER-Ergänzungssteuer auf Konzerne mit weniger als 750 Mio € verbieten würde. Für diesen Fall sind aber unterschiedliche nationale Regelungen zu befürchten, weil die Mitgliedstaaten nicht mehr an die Vorgaben der Richtlinie, sondern nur mehr an die groben Leitlinien der Oktober-Einigung gebunden wären. Im Sinne einer koordinierten Umsetzung sollte Artikel 2 der Richtlinie um eine explizite Option zur Absenkung der Umsatzschwelle ergänzt werden.

Artikel 3: Begriffsbestimmungen (Mindeststeuersatz)

In den Begriffsbestimmungen in Artikel 3 wird der „Mindeststeuersatz“ mit 15 % definiert. Dieser Wert liegt deutlich unter dem durchschnittlichen effektiven Körperschaftsteuersatz der EU-Mitgliedstaaten und ist daher ein wichtiger, aber kein hinreichender Schritt zur Eindämmung von Gewinnverschiebungen und Steuerwettbewerb (siehe Abbildung 1). Auch die Steuermehreinnahmen für die Mitgliedstaaten liegen durch den relativ niedrigen Mindeststeuersatz erheblich unter dem Potential durch höhere Mindeststeuersätze. Die AK fordert einen höheren Mindeststeuersatz bzw eine ausreichende Flexibilität

der Richtlinie, sodass willige Mitgliedstaaten den Mindeststeuersatz im Unionsgebiet zumindest mittelfristig erhöhen können.

Abbildung 1: Effektive Körperschaftsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten 2020



Quelle: OECD.

Artikel 10: Option zur Einführung einer nationalen Ergänzungssteuer

Die optionale nationale Ergänzungssteuer ist in Artikel 10 geregelt. Sie gestattet den Mitgliedstaaten die Ausweitung der EER-Ergänzungssteuer auf die in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen, niedrigbesteuerten Konzerneinheiten von ausländischen Konzernen, unabhängig davon, ob deren kontrollierende Muttergesellschaften der EER-Ergänzungssteuer unterliegen oder nicht. Das bedeutet, dass die Nachversteuerung der niedrigbesteuerten Geschäftseinheiten in diesem Fall nicht mehr am Sitzstaat der Konzernmutter, sondern am Sitzstaat der Geschäftseinheit selbst erfolgt. Nachdem die optionale Ergänzungssteuer in der Rangfolge vor der EER-Ergänzungssteuer kommt, haben die Sitzstaaten der Konzernzentralen keine Handhabe gegen die Schmälerung ihres Besteuerungspotentials.

Die nationale Ergänzungssteuer hat enorme Auswirkungen auf die Funktionsweise der Mindeststeuer. Sie beeinflusst nicht nur die Allokation der Steuereinnahmen, sie torpediert auch die dämpfenden Effekte auf den Steuerwettbewerb. Eine wesentliche Zielsetzung der GloBE-Regeln ist es, den Steueroasen einen Anreiz zu geben ihre nationalen Gewinnsteuern zu erhöhen. Die Überlegung ist simpel: Indem sichergestellt wird, dass die Konzerne jedenfalls 15 % Mindeststeuer zahlen, haben Steueroasen die Möglichkeit durch Anhebung der nationalen Gewinnsteuer höhere Steuereinnahmen zu lukrieren, ohne einen (zusätzlichen) Rückgang ihrer steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit zu erleiden. Dieser Anreiz

fällt nun weg, weil die Mehreinnahmen durch die nationale Ergänzungssteuer deutlicher einfacher zu erreichen sind, als durch Anhebung der nationalen Gewinnbesteuerung. Der Anpassungsbedarf für Steueroasen wird auf ein Minimum reduziert.

Dazu kommt, dass die nationale Ergänzungssteuer die problematischen Anreizeffekte der Substanzbegünstigung verschärft. Die Substanzbegünstigung erlaubt den Konzernen bei der Berechnung der Ergänzungssteuer einen gewissen Prozentsatz für Realkapital und Lohnkosten in Abzug zu bringen und so die effektive Gewinnbesteuerung

trotz Mindeststeuer auf unter 15 % zu „drücken“ (Details auf Seite 8). Damit können die Steueroasen den Effekt der Mindeststeuer auf die effektive Besteuerung der Konzerne durch eine Senkung der nationalen Körperschaftsteuer erheblich „abfedern“. Das abgebildete Beispiel stellt das Problem anhand einer niedrigbesteuerten Geschäftseinheit eines multinationalen Konzerns dar.

Abbildung 2: Effekte der nationalen Ergänzungssteuer – numerisches Beispiel

	Status Quo	Oktober-Einigung		Richtlinie mit nationaler Ergänzungssteuer	
		Statisch	Dynamisch	Statisch	Dynamisch
Steueroase, Sitzstaat Geschäftseinheit					
Gewinn	100	100	100	100	100
Nationale Gewinnsteuer	12,5%	12,5%	9%	12,5%	9%
Substanzbegünstigung	-	40	40	40	40
Nationale Ergänzungssteuer (Prozentsatz)	-	-	-	2,5%	6%
Steuereinnahmen	12,5	12,5	9	14	12,6
Normalsteuerland, Sitzstaat Muttergesellschaft					
Ergänzungssteuer-Prozentsatz	-	2,5%	6%	0%	0%
Ergänzungssteuer	-	1,5	3,6	0	0
Konzernebene					
Steuerleistung	12,5	14	12,6	14	12,6
Effektiver Steuersatz	12,5%	14%	12,6%	14%	12,6%

Quelle: Eigene Berechnungen.

(Nationale) Ergänzungssteuer = Ergänzungssteuer-Prozentsatz * (Gewinn – Substanzbegünstigung).

Im klassischen GloBE-System gemäß Oktober-Einigung wird die Niedrigbesteuerung durch die EER-Ergänzungssteuer im Sitzstaat der Muttergesellschaft ausgeglichen. Zwar kann die Steueroase die Erhöhung des effektiven Steuersatzes durch Senkung der nationalen Gewinnsteuer konterkarieren, muss aber budgetäre Einbußen in Kauf nehmen. Der Effekt der nationalen Ergänzungssteuer ist nun, dass diese budgetären Einbußen erheblich reduziert werden bzw gänzlich wegfallen, was den Anreiz für weiteres Steuerdumping erheblich erhöht. Natürlich vernachlässigt das numerische Beispiel viele relevante Aspekte, die Tendenz aber ist klar: Für

Steueroasen wie Irland besteht ein großer Anreiz die Mehreinnahmen durch die nationale Ergänzungssteuer in eine aufkommensneutrale Senkung der nationalen Körperschaftsteuer zu investieren. Im Extremfall können die Steueroasen das effektive Besteuerungsniveau für ausländische Direktinvestitionen halten, ohne größere Budgetausfälle fürchten zu müssen. Das Problem ist wohl bekannt, siehe zB das vielbeachtete [Papier des Oxford University Center for Business Taxation](#).

Eine Beurteilung der ökonomischen Auswirkungen der nationalen Ergänzungssteuer wird dadurch erschwert, dass weder OECD noch Kommission eine quantitative Evaluierung vorgelegt haben. Auch die Genese der Regelung ist demokratiepolitisch bedenklich, weil sie als (scheinbar) „technisches Detail“ über die OECD-Mustervorschriften den GloBE-Regeln faktisch untergeschoben wurde. In der vom Inklusiven Rahmen ausgearbeiteten und von den G20 im Oktober 2021 akkordierten Einigung ist sie mit keinem Wort erwähnt. Die AK fordert die vollständige Streichung der nationalen Ergänzungssteuer aus der Richtlinie, weil sie von der Oktober-Einigung weder in Wortlaut noch Geist gedeckt ist. Negative Allokationseffekte gegenüber Drittstaaten sind möglich, rechtfertigen aber nicht die Anreize für weiteres Steuerdumping.

Bisweilen ist das Argument zu hören, dass die nationale Ergänzungssteuer nicht der Rede wert sei, weil die Mitgliedstaaten auch ohne die explizite Option eine solche einführen könnten. Das Argument ist aus zumindest zwei Gründen irreführend:

- Das Verfassungsrecht und die dazugehörige Rechtsprechung in den Mitgliedstaaten könnten einer Ungleichbehandlung von Geschäftseinheiten, die sich von vergleichbaren Unternehmen nur durch ihre Konzernzugehörigkeit unterscheiden, im Wege stehen. Durch den Vorrang des Europarechts verkleinert die explizite Option in der Richtlinie diese möglichen verfassungsrechtlichen Hürden.
- Auch ökonomisch macht die Anerkennung der nationalen Ergänzungssteuer im Rahmen der Richtlinie einen Unterschied, weil dadurch die EER-Ergänzungssteuer auf Ebene der Muttergesellschaft wegfällt. Das lässt sich leicht anhand des Beispiels in Abbildung 2 zeigen: Bei einer Gesamtsteuerleistung von 14 % bzw. 12,6 % würde ohne Anerkennung der nationalen Ergänzungssteuer eine Ergänzungssteuer von 0,6 % bzw. 1,44 % im Sitzstaat der Muttergesellschaft dazukommen. Durch die Anerkennung entfällt diese.

Dass die nationale Ergänzungssteuer EU-rechtlich notwendig sei, um die „steuerpolitische Souveränität der Mitgliedstaaten zu bewahren“ (wie der Richtlinienvorschlag argumentiert) ist nicht überzeugend, weil diese Souveränität bereits durch die freie Ausgestaltung der nationalen Körperschaftsteuer sichergestellt ist.

Artikel 14-15: Berechnung der maßgeblichen Erträge und Verluste

Basis für die maßgeblichen Erträge (oder Verluste) einer Geschäftseinheit ist der bilanzielle Nach-Steuer-Ertrag bzw. -Verlust auf Grundlage des Rechnungslegungsstandards des Konzernabschlusses (vor Konsolidierung), der um eine geringe Zahl von Zu- und Abschlägen adaptiert wird. Zugeschlagen werden unter anderem die erfassten Steuern gemäß Artikel 19-22, abgezogen unter anderem die qualifizierten Dividenden und die Wertzuwächse von Beteiligungen.

Der gewählte Ansatz ist grundsätzlich zu begrüßen, weil der Rückgriff auf die vorhandenen Abschlüsse den administrativen Aufwand reduziert. Es ist zwar richtig, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards nicht vollständig konsistent sind bzw. nicht vollständig konsistent angewandt werden, woraus sich auch Gestaltungsmöglichkeiten ergeben, allerdings ist zu bedenken, dass die Konzernabschlüsse letztlich für die Kapitalmärkte erstellt werden, es besteht also ein Anreiz hohe Erträge auszuweisen, was den etwaigen Gestaltungsanreizen zur Reduktion der Mindeststeuer entgegenläuft. Klar ist, dass die Mitgliedstaaten sicherzustellen haben, dass die Finanzbehörden, die Mindeststeuer-Erklärungen prüfen und bei mangelnder Nachvollziehbarkeit schätzen müssen – wie bei anderen Steuern auch.

Ein Nachteil des gewählten Ansatzes ist, dass Standards wie IFRS, US-GAAP usw. von privaten Vereinen festgelegt werden und sich einer demokratischen Kontrolle entziehen. Deshalb sollte die Richtlinie vorsehen, dass eine kompetente Steuerungsgruppe, zB die Code-of-Conduct-Gruppe, die Entwicklung der Standards und ihre Anwendung für Zwecke der Mindeststeuer laufend beobachtet und gegebenenfalls Vorschläge zur Anpassung der Gewinnermittlungsregeln in Kapitel 3 macht.

Die AK plädiert dafür die Gestaltungsmöglichkeiten in der Gewinnermittlung auf ein notwendiges Minimum zu reduzieren. In diesem Sinne sollte auch ein Abzugsverbot für (pauschale) Rückstellungen überlegt werden. Diese laden zu Gestaltungen ein und sind aus guten Gründen in der Mehrzahl der Steuersysteme vom Abzug ausgenommen.

Artikel 16: Freistellung der Gewinne aus dem Schiffsverkehr

Die Freistellung der Erträge aus dem internationalen Seeverkehr wird abgelehnt. Es gibt wenige Wirtschaftsbereiche, wo die Schädlichkeit des Standortwettbewerbs und das damit verbundene Dumping von steuerlichen, arbeits- und

umweltrechtlichen Standards so offensichtlich ist wie im internationalen Seeverkehr. Die globale Mindeststeuer hätte dem entgegenwirken können. Der AK ist aber bewusst, dass die politischen Spielräume der EU wegen der Oktober-Vereinbarung in dieser Frage äußerst begrenzt sind.

Artikel 19-22: Berechnung der erfassten Steuern

Als erfasste Steuern der jeweiligen Geschäftseinheit gelten die tatsächlich geleisteten Steuern auf (ausgeschüttete) Erträge, zu denen im Wesentlichen der (auf die Mindeststeuer reduzierte) latente Steueraufwand addiert wird. Latente Steuerschulden, die nicht innerhalb von 5 Jahren gezahlt oder aufgelöst werden, müssen (von gewissen Ausnahmen abgesehen) nachversteuert werden. Für Verluste kann gemäß Artikel 22 ein eigener latenter Steueranspruch bis zur Höhe des Mindeststeuersatzes gebildet und in Gewinnjahren zu den erfassten Steuern addiert werden („Option bezüglich maßgeblicher Verluste“). Nicht genutzte Teile des Anspruches können vorgetragen werden.

Der Rückgriff auf die latenten Steuern zur Bereinigung der zeitlichen Unterschiede in der Steuerleistung wird von der AK kritisch gesehen. Der [Pillar 2 Blueprint vom Oktober 2020](#) hat diesen Ansatz zu Recht als kompliziert und gestaltungsanfällig verworfen (Rz 292 bis 294). Ähnlich argumentiert die [BEPS Monitoring Group](#). Die AK empfiehlt zum Ansatz im Blueprint zurückzukehren: tatsächlicher Steueraufwand ergänzt um einen Verlustvortrag im Sinne von Kapitel 4.2 des Blueprints.

Artikel 23: Zurechnung der erfassten Steuern

Wenn auf Ebene der obersten Muttergesellschaft Gewinnsteuern für beherrschte ausländische Unternehmen erhoben werden, werden diese der jeweiligen Geschäftseinheit zugerechnet. Das ist sachgerecht.

Anpassungsbedarf gibt es bei der Liste der passiven Erträge gemäß Artikel 23 (6). Diese sollte mit jener der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß Artikel 7 (2) der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (EU) 2016/1164 harmonisiert und um

- die Einkünfte aus Finanzierungsleasing,
- die Einkünfte aus der Tätigkeit von Banken und Versicherungen und andere finanzielle Tätigkeiten
- sowie aus Abrechnungsunternehmen ergänzt werden.

Im Sinne einer Harmonisierung von Mindeststeuer und Hinzurechnungsbesteuerung sollte auch das Niedrigsteuerkriterium gemäß Artikel 7 (1b) der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (EU) 2016/1164 angepasst werden und unabhängig von der Höhe der nationalen Körperschaftsteuer jedenfalls mindestens 15 % betragen dürfen. Um eine Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung innerhalb der Union über [„rein künstliche Gestaltungen“](#) hinaus sicherzustellen, sollte – wie bei der EER-Ergänzungssteuer – eine Ausweitung auf Inlandssachverhalte erwogen werden..

Wichtig ist, dass die Mindeststeuerrichtlinie nationalen Maßnahmen zur stärkeren Besteuerung von niedrigbesteuerten beherrschten Geschäftseinheiten im Ausland nicht entgegensteht und ausreichend flexibel gestaltet ist, um solche Maßnahmen als mit der Mindeststeuer kompatibel anzuerkennen (und als „erfasste Steuern“ bei Berechnung des effektiven Steuersatzes einzustufen).

Artikel 27: Substanzbegünstigung

Die Substanzbegünstigung normiert einen Abzugsposten von 5 % der Buchwerte der „berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte“ sowie der „berücksichtigungsfähigen Lohnkosten“ der „berücksichtigungsfähigen Beschäftigten“ des Konzerns im jeweiligen Hoheitsgebiet (Artikel 27). In einem Übergangszeitraum von 10 Jahren betragen die Werte 8 % bzw 10 % (Artikel 46).

Die AK sieht die Substanzbegünstigung aus zwei Gründen kritisch: [Sie reduziert die potentiellen Steuermehreinnahmen der Mindeststeuer und setzt insbesondere in Verbindung mit der nationalen Ergänzungssteuer Anreize für Steuerdumping](#). Die AK fordert die Streichung der Substanzbegünstigung im Unionsgebiet.

Sollte das nicht möglich sein, empfiehlt die AK zumindest die „berücksichtigungsfähigen Beschäftigten“ gemäß Artikel 27 (1a) auf unselbstständig Beschäftigte mit einem ordentlichen Dienstvertrag einzuschränken. In der vorliegenden Fassung umfasst der Artikel neben den unselbstständig Beschäftigten auch „unabhängige Auftragnehmer unter Leitung und Kontrolle des Konzerns“. Das ist logisch nicht konsistent, weil ein:e unabhängige:r Auftragnehmer:in rechtlich ein eigenständiges Unternehmen darstellt und sohin nicht als wirtschaftliche Substanz des/der Auftraggeber:in angesehen werden kann. Außerdem beinhaltet die Formulierung einen erheblichen Ermessensspielraum, bis hin zu rechtlichen Graubereichen, die regelmäßig in Gerichtsverfahren geklärt werden müssen, was

die Abgrenzung komplex und gestaltungsanfällig macht. Konzerne nutzen Verträge mit rechtlich unabhängigen, aber faktisch ökonomisch abhängigen Auftragnehmern häufig, um ordentliche Dienstverträge und die damit verbundenen Arbeitnehmerschutzrechte zu umgehen. Solche Konstruktionen aus der Substanzbegünstigung auszuschließen hätte also auch einen positiven arbeitsrechtlichen Lenkungseffekt.

Artikel 31: Umsatzschwelle bei Zusammenschlüssen oder Spaltungen

Artikel 31 sieht Spezialregeln für die Umsatzschwelle bei Zusammenschlüssen und Spaltungen vor. Um die Abspaltung von Konzernteilen zur Vermeidung der Mindeststeuer weniger attraktiv zu machen, sollten alle aus einer Spaltung resultierenden Konzernteile für einen mehrjährigen Zeitraum jedenfalls im Anwendungsbereich der Mindeststeuer verbleiben, auch wenn die Voraussetzungen von Artikel 31 (4) nicht erfüllt sind.

Artikel 45-46: Vereinfachungen beim erstmaligen Überschreiten der Umsatzschwelle

Artikel 45 sieht gewisse Vereinfachungen bei der Ermittlung der Ergänzungssteuer im Jahr der erstmaligen Anwendung der Regeln vor. Das ist legitim.

Problematisch hingegen ist Artikel 46, der vorsieht, dass Konzerne „in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit“,

- wenn sie in maximal in 6 Staaten aktiv sind
- und ihre materiellen Vermögenswerte einen Nettobuchwert von weniger als 50 Mio € haben,

für fünf Jahre von der Ergänzungssteuer befreit werden sollen, obwohl sie die Umsatzschwelle von 750 Mio € überschreiten. Davon dürften vor allem Konzerne mit digitalen Geschäftsmodellen profitieren, da diese weniger auf materielle Vermögenswerte und physische Niederlassungen angewiesen sind.

Die Bestimmung ist nicht von der Oktober-Einigung gedeckt. Auch die OECD-Mustervorschriften sehen „nur“ eine Befreiung von der UEER-Ergänzungssteuer vor, nicht aber von der EER-Ergänzungssteuer. Die AK fordert die Abschaffung dieser unsachlichen Begünstigung, zumindest aber die Einschränkung auf die OECD-Mustervorschriften.

Forschungsbegünstigungen

Die Mindeststeuer erfasst auch Forschungsbegünstigungen, ein besonders aktives Feld des Steuer- und Standortwettbewerbs der Staaten. In den letzten 10 Jahren haben praktisch alle Mitgliedstaaten Input- oder Output-basierte Förderungen aufgesetzt, wobei steuerliche Förderungen wie Patentboxen oder Abschreibungsbegünstigungen gegenüber klassischen Direktförderungen zunehmend an Bedeutung gewonnen haben. Die effektive Eindämmung dieser Programme ist wichtig, um unnötige Steuerausfälle und Verzerrungen im Binnenmarkt zu vermeiden.

Abbildung 3: Forschungsbegünstigungen und Mindeststeuer - numerisches Beispiel

	Direktförderung	Patent Box
Vor-Steuer-Gewinn	200	200
Steuersatz	10%	5%
Steuer	20	10
Förderung	10	0
Nach-Steuer-Gewinn	190	190
Effektiver Steuersatz	9,5%	5,0%

Quelle: Eigene Berechnungen

Die Forschungsbegünstigungen werden nach folgender Systematik in der Mindeststeuer berücksichtigt: Direktförderungen sind Teil der „maßgeblichen Erträge“, steuerliche Förderungen schlagen sich in den „erfassten Steuern“ nieder. Für die Berechnung des effektiven Steuersatzes und damit für die Ergänzungssteuer macht diese Systematik einen erheblichen Unterschied. Es kann leicht gezeigt werden, dass sich steuerliche Förderungen bei gleicher Fördersumme deutlich stärker im effektiven Steuersatz bemerkbar machen als Direktförderungen (siehe Abbildung 3). Damit die Mitgliedstaaten den geringeren Spielraum bei den steuerlichen Förderungen nicht durch einen Ausbau der Direktförderungen (über)kompensieren ist es wichtig begleitende Regelungen im Beihilfenrecht zu setzen.



Kontaktieren Sie uns!

In Wien:

Dominik Bernhofer

T +43 (1) 501 65 1 2288

dominik.bernhofer@akwien.at

Martin Saringer

T +43 (1) 501 65 1 2448

martin.saringer@akwien.at

Bundesarbeitskammer Österreich

Prinz-Eugen-Straße 20-22

1040 Wien, Österreich

T +43 (0) 1 501 65-0

www.arbeiterkammer.at

In Brüssel:

Petra Völkerer

T +32 (2) 230 62 54

petra.voelkerer@akeuropa.eu

AK EUROPA

Ständige Vertretung Österreichs bei der EU

Avenue de Cortenbergh 30

1040 Brüssel, Belgien

T +32 (0) 2 230 62 54

www.akeuropa.eu

Über uns

Die Bundesarbeitskammer (AK) ist die gesetzliche Interessenvertretung von rund 3,8 Millionen Arbeitnehmer:innen und Konsument:innen in Österreich. Sie vertritt ihre Mitglieder in allen sozial-, bildungs-, wirtschafts- und verbraucherpolitischen Angelegenheiten auf nationaler sowie auch auf der Brüsseler EU-Ebene. Darüber hinaus ist die Bundesarbeitskammer Teil der österreichischen Sozialpartnerschaft. Die AK ist im EU-Transparenzregister unter der Nummer 23869471911-54 registriert.

Die Aufgaben des 1991 eröffneten AK EUROPA Büros in Brüssel sind einerseits die Repräsentation der AK gegenüber europäischen Institutionen und Interessensorganisationen, das Monitoring von EU-Aktivitäten und die Wissensweitergabe von Brüssel nach Österreich, sowie gemeinsam mit den Länderkammern erarbeitete Expertise und Standpunkte der Arbeiterkammer in Brüssel zu lobbyieren.