

**Bundesgesetz zur Gewährleistung einer
globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen
(Mindestbesteuerungsgesetz – MinBestG), BGBl I 2023/187**

1. Abschnitt

Allgemeine Bestimmungen

Regelungsgegenstand

§ 1. (1) Mit diesem Bundesgesetz wird 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 (nachfolgend: „die Richtlinie“), in österreichisches Recht umgesetzt.

(2) Die Erhebung der Mindeststeuer von in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe gemäß § 3 erfolgt im Wege der nationalen Ergänzungssteuer (NES) nach Maßgabe des § 6, der Primär-Ergänzungssteuer (PES) nach Maßgabe der §§ 7 bis 11 und der Sekundär-Ergänzungssteuer (SES) nach Maßgabe der §§ 12 und 13.

ErlRV 2322 BlgNR 27. GP 5

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 „Income Inclusion Rule (IIR)“ bezeichnet wird, und der Sekundär-Ergänzungssteuer (SES)-Regelung, die international als „Undertaxed Profit Rule (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 ausländische 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 Primärerergänzungssteuer erhoben wurde.

Literatur: *Avi-Yonah*, The UTPR and the Treaties, Tax Notes Intl 2023, 45; *V. Bendlinger*, Die OECD Model Rules für ein globales Mindestbesteuerungsregime, SWI 2022, 2; *V. Bendlinger*, The OECD's Global Minimum Tax (2023); *V. Bendlinger*, Chapter 351 – Article 351 TFEU on Prior Agreements of the Member States, in *Herzog/Campbell/Zagel* (Hrsg), Smit & Herzog on The Law of the European Union (2022); *Blum*, Hinzurechnungsbesteuerung und Abzugsverbot: Kumulative Anwendung überschießend? SWI 2018, 586; *Blum*, Das Zusammenspiel von Zinsschranke, Hinzurechnungsbesteuerung und Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zins-/Lizenzzahlungen, ÖStZ 2021, 289; *Boidman*, No Rational Role for the UTPR, 108 Tax Notes Intl 2022, 287; *Boidman*, No Rational Role for the UTPR, Tax Notes Intl 2022, 287; *Boidman*, UTPR's Effect on Outside Shareholders – Another Reason to Oppose? Tax Notes Intl 2023, 189; *Christians/Magalhaes*, Undertaxed Profits and the Use-It-or-Lose-It Principle, Tax Notes Intl 2022, 705; *De Wilde*, Why Pillar Two Top-Up Taxation Requires Tax Treaty Modification – Kluwer International Tax Blog vom 12.1.2022; *Debelva/De Broe*, Pillar 2 – An Analysis of the IIR and UTPR from an International Customary Law, Tax Treaty and European Union Law Perspective, Intertax 2022, 898; *Eberhartinger/Winkler*, Pillar Two and the Accounting Standards, Intertax 2023, 134; *Goulder*, Confessions of a UTPR Skeptic, Tax Notes Intl 2022, 907; *Goulder*, Pillar 2 and Tax Treaties – MLI, Where Are Thou?, Tax Notes Intl 2022, 775; *Herzfeld*, U.S. Treasury to Congress – Hand Over the Tax Keys, Please, Tax Notes Intl 2021, 1585; *Herzfeld*, More on GloBE Ordering – CFC Rules, Tax Notes Intl 2022, 603; *Herzfeld*, How to Allocate CFC Taxes Under GloBE, Tax Notes Intl 2022, 1512; *Hohenwarther-Mayr*, Globale Mindeststeuer aus unionsrechtlicher Sicht, in *Hohenwarther/Kirchmayr/Kronberger/Mayr* (Hrsg), Handbuch zur Globalen Steuerreform (2023) 113; *Kadet*, Defending the UTPR: Creative Corporate Structuring Can't Hide Real Connections, Tax Notes Intl 2022, 1072; *Lindenberg Schoueri/Galendi*, Tax In History: CFCs and Tax Treaties: Historical Elements for the IIR Debate, Intertax 2024, 1; *Magalhaes*, Give us the Law – Responses and Challenges to UTPR Resisters, Tax Notes Intl 2022, 1257; *Magalhaes*, UTPR Opposition – A Game of Whack-a-Mole, Tax Notes Intl 2022, 1531; *Nikolakakis/Li*, UTPR: Unprecedented (and Unprincipled?) Tax Policy Response, Tax Notes Intl 2023, 743; *Picciotto*, Justifying the UTPR: Nexus and Economic Connection, Tax Notes Intl 2022, 667; *Picciotto*, Rebutting the Logic of UTPR Skeptics, Tax Notes Intl 2022, 1371; *Picciotto*, UTPR Critics Miss the Point of Tax Treaty Principles, Tax Notes Intl 2022, 153; *Picciotto/Kadet*, The Transition to Unitary Taxation, Tax Notes

Intl 2022, 453; *Schoueri*, Some Considerations on the Limitation of Substance-Based Carve-Out in the Income Inclusion Rule of Pillar Two, BIT 2021, 543; *Shaheen*, Is the UTPR a 100 Percent Tax on a Deemed Distribution?, Tax Notes Intl 2023, 321; *Shaviro*, What Are Minimum Taxes, and Why Might One Favor or Disfavor Them? Virginia Tax Rev 2021, 395; *Szudoczky*, Does the Implementation of Pillar Two Require Changes to Tax Treaties? SWI 2023, 144; *VanderWolk*, Much Ado About Pillar 2, Tax Notes Intl 2022, 821; *VanderWolk*, Tax Treaties Pose Problems for the UTPR, Tax Notes Intl 2022, 29; *VanderWolk*, The UTPR Disregards the Need for Nexus, Tax Notes Intl 2022, 545; *VanderWolk*, The UTPR Is Far From Becoming Part of Customary International Tax Law, Tax Notes Intl 2022, 1069; *VanderWolk*, The UTPR Is Flawed: A Response to Prof. Picciotto, Tax Notes Intl 2022, 285; *VanderWolk*, The UTPR is Inconsistent with the Nexus Requirement of Tax Treaties – Kluwer Tax Blog vom 26.10.2022; *VanderWolk*, The UTPR, Treaties, and CFC Rules – A Reply to Avi-Yonah and Schler, Tax Notes Intl 2023, 187; *VanderWolk*, The UTPR: Taxing Rights Gone Wild, Tax Notes Intl 2022, 1369; *Wardell-Burrus*, Should CFC Regimes Grant a Tax Credit For Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes?, Tax Notes Intl 2022, 1649; *Wardell-Burrus*, Four Questions for UTPR Skeptics, Tax Notes Intl 2022, 699.

Übersicht

I.	Übersicht und systematische Einordnung.....	1–7
II.	Steuerpolitischer Hintergrund des MinBestG.....	8–10
III.	Verhältnis zu anderen Vorschriften	
A.	Verhältnis des MinBestG zu den GloBE-MR und dem GloBE-Komm und deren Relevanz für die Auslegung des MinBestG	11–14
B.	Verhältnis des MinBestG zur MindBestRL und deren Auslegung.....	15–18
C.	Verhältnis des MinBestG zu bestehenden und zukünftig abgeschlossenen DBA	
1.	Position der OECD.....	19, 20
2.	Abkommensberechtigung von Geschäftseinheiten	21
3.	Die Mindeststeuer als „erfasste Steuer“ iSd Art 2 OECD-MA	22
4.	Die Mindeststeuer, die Verteilungsnormen und die Methodenartikel	23–31
5.	Auflösung von DBA-Konflikten – MinBestG als unionsrechtlich mandatierter „treaty override“	32–36
D.	Verhältnis des MinBestG zu Gewinnermittlungs- vorschriften des KStG	
1.	Allgemeines.....	37, 38
2.	Verhältnis zu § 10a KStG.....	39–41
3.	Verhältnis zu § 12 Abs 1 Z 10 KStG	42, 43
E.	Verhältnis des MinBestG zu Rechnungslegungsvorschriften	
1.	„Doppelte Maßgeblichkeit“ der Konzernrechnungs- legung	44

2. Maßgeblichkeit für den Anwendungsbereich.....	45, 46
3. Maßgeblichkeit für die Gewinnermittlung.....	47, 48
F. MinBestG und Missbrauch iSd § 22 BAO und Art 6 ATAD	
1. Allgemeines.....	49
2. Missbräuchliche Gestaltungen außerhalb des Rahmen- werks und ihre Behandlung durch die Mindeststeuer....	50–52
3. Missbräuchliche Gestaltungen innerhalb der Mindest- steuer.....	53, 54
4. Einfluss der Mindeststeuer auf die Missbrauchsdoctrin.	55–57

I. Übersicht und systematische Einordnung

- § 1 ist die **einleitende Bestimmung** zum MinBestG. Der erste Absatz verweist auf die durch das MinBestG umgesetzte MinBestRL und hält fest, dass diese im Gesetzestext nachfolgend als „Richtlinie“ abgekürzt wird. Die Vorschrift hat für sich genommen **keine Rechtswirkung**. Die Norm stellt klar, dass Österreich durch Beschluss dieses Gesetzes seinen unionsrechtlichen Verpflichtungen zur Umsetzung der MinBestRL nachgekommen ist.
- Der zweite Absatz hält fest, dass die Erhebung der Mindeststeuer von in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe iSd § 3 im Wege der nationalen Ergänzungssteuer (NES) nach § 6, der Primär-Ergänzungssteuer (PES) nach Maßgabe der §§ 7–11 und der Sekundär-Ergänzungssteuer (SES) nach Maßgabe der §§ 12–13 erfolgt. Auch der zweite Absatz hat folglich für sich genommen keine isolierten Rechtsfolgen und dient rein dem Überblick über das MinBestG. Die eigentliche **Verpflichtung zur Erhebung der Mindeststeuer** ergibt sich jeweils aus §§ 6, 7–11 und 12–13. § 1 Abs 2 dient allerdings dem Überblick und betont die Rangreihenfolge der einzelnen Steuermechanismen.
- Der Mindeststeuer unterliegen, wie auch § 1 Abs 2 ausdrücklich betont, zunächst nur **Geschäftseinheiten von Unternehmensgruppen** iSd § 3. Der Begriff „Unternehmensgruppe“ umfasst nach § 2 Z 3 dabei eine Gruppe von sog Einheiten, die durch Eigentum oder Beherrschung nach Maßgabe eines anerkannten Rechnungslegungsstandards für die Erstellung eines Konzernabschlusses durch die oberste Muttergesellschaft verbunden sind. Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe sind Einheiten und deren Betriebsstätten, wenn die Konzernabschlüsse der obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre mindestens 750 Mio € betragen haben (im Detail s Kommentierung zu § 2 Z 2 und § 3). Einheiten sind dabei nach § 2 Z 1 Rechtsgebilde, die einen eigenen Abschluss erstellen oder denen Rechtspersönlichkeit zukommt (zum Begriff s § 2 Rz 1 ff). Rechtsgebilde, die nicht Teil einer Unternehmensgruppe mit 750 Mio € jährlichen Umsätzen nach Maßgabe von § 3 sind, unterliegen auch nicht der Mindeststeuer. Selbiges gilt für **natürliche Personen**, die nicht als Rechtsgebilde zu qualifizieren sind. Aus § 1 Abs 2 lässt sich auch ableiten, dass nicht die Unternehmensgruppe als solche, sondern die einzelnen Geschäftseinheiten solcher

Unternehmensgruppen die NES, PES und SES einzuheben haben. Die **Steuer-subjekte der Mindeststeuer sind also die einzelne Einheit und nicht die Unternehmensgruppe** (in der internationalen Literatur wird demgegenüber von einigen Autoren vertreten, dass Pillar Two einem sog „unitary approach“ folgen soll, wonach die ganze Unternehmensgruppe als einheitliches Steuer-subjekt betrachtet wird, s zB *Picciotto/Kadet*, Tax Notes Intl 2022, 453–461; ablehnend ua V. Bendlinger, The OECD’s Global Minimum Tax 312; ebenso *Boidman*, Tax Notes Intl 2022, 287). Die einzelne Geschäftseinheit unterliegt aber eben nur dann der NES, PES oder SES, wenn sie Teil einer Unternehmensgruppe iSd § 2 Z 3 und § 3 ist und ihren Standort nach § 5 in Österreich hat. Die Unternehmensgruppe bestimmt also sehr wohl den Anwendungsbereich, ist nicht aber eigenes Steuersubjekt der Mindeststeuer.

In Österreich gelegene Geschäftseinheiten (zur Frage wann eine Geschäftseinheit als in Österreich gelegen gilt, s § 5 Rz 1 ff) unterliegen nach § 1 Abs 2 der NES nach § 6. Österreich nimmt dadurch das in Art 11 MinBestRL verankerte **Wahlrecht** zur optionalen Einführung einer nationalen Ergänzungssteuer wahr. Vereinfacht formuliert, ermöglicht es die NES, etwaige in Österreich niedrig besteuerte Gewinne auf das Mindeststeuerniveau hochzuschleusen. Dadurch wird vermieden, dass eine etwaige in Österreich anfallende Ergänzungssteuer durch andere Staaten, die Pillar Two ebenfalls umsetzen, im Wege einer PES oder SES abgeschöpft wird. Nach § 6 Abs 1 und Abs 3 ist die NES dann zu erheben, wenn der Effektivsteuersatz für die in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten oder für als staatenlos fingierte Geschäftseinheiten mit Ort der Geschäftstätigkeit in Österreich nach § 5 Abs 2 Z 2 und Abs 3 Z 4 weniger als 15 % beträgt (umfassend, s § 6 Rz 1 ff). 4

Zusätzlich zur NES unterliegen in Österreich gelegene Geschäftseinheiten der **PES**, wenn sie an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind (sog Muttergesellschaften iSd § 2 Z 24, s dazu § 2 Rz 110). Eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit ist nach § 2 Z 20 eine Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe, die in einem Niedrigsteuerstaat oder -gebiet iSd § 2 Z 35 belegen ist oder eine staatenlose Geschäftseinheit, deren Effektivsteuersatz **geringer als 15 %** ist. Durch die PES werden im Wesentlichen niedrig besteuerte Gewinne von unmittelbar oder mittelbar **von österr Geschäftseinheiten gehaltene Geschäftseinheiten** (also Gesellschaften oder Betriebsstätten) auf das Mindeststeuerniveau von 15 % hochgeschleust. In einer Beteiligungskette kommt die PES (im internationalen Kontext „Income Inclusion Rule“ oder kurz IIR) immer nur **auf einer bestimmten Ebene der Beteiligungskette** zur Anwendung. Die Systematik von Pillar Two gibt dabei der **obersten Muttergesellschaft** den Vorrang (sog „Top-down approach“; anders als in der österr Hinzurechnungsbesteuerung, wo § 10a Abs 9 Z 1 KStG anordnet, dass der unmittelbar beteiligten Gesellschaft immer der Vorrang zukommt). Dies spiegelt sich in § 7, der die primäre Pflicht zur Erhebung der PES durch die in Österreich gelegene oberste 5

Muttergesellschaften anordnet (s dazu § 7 Rz 1 ff). Lediglich wenn die oberste Muttergesellschaft in einem Staat gelegen ist, in der sie keiner „anerkannten PES-Regelung“ iSd § 2 Z 18 unterliegt (s dazu § 2 Rz 94 ff), kann auch eine in Österreich sog „**zwischenengeschaltete Muttergesellschaft**“ iSd § 2 Z 20 ebenfalls nach § 8 der PES unterliegen (s dazu § 2 Rz 100 ff). Eine Ausnahme vom „*Top-down approach*“ kommt aber dann zur Anwendung, wenn sich innerhalb der Beteiligungskette zwischen oberster Muttergesellschaft und niedrig besteuertester Geschäftseinheit eine „**im Teileigentum stehende Muttergesellschaft**“ iSd § 2 Z 22 befindet (sog „*split-ownership rules*“ – und sog „*partially-owned parent entities*“, kurz POPEs; s dazu § 2 Rz 107 f). Dies sind Muttergesellschaften, die direkt oder indirekt zu mehr als 20 % von Geschäftseinheiten außerhalb der Unternehmensgruppe gehalten werden.. Dementsprechend unterliegen nach § 9 auch in Österreich gelegene „*im Teileigentum stehende Muttergesellschaften*“ der PES (s dazu § 9 Rz 1 ff). Zweck dieser „*split-ownership rules*“ ist es, zu vermeiden, dass die anhand der Beteiligungshöhe errechnete PES-Steuerlast nicht durch Minderheitsbeteiligungen innerhalb der Unternehmensgruppe verwässert werden kann. Für Beteiligungsketten mit zumindest 80 % direkter oder indirekter Beteiligung ist eine solche Verwässerung allerdings weiterhin möglich, aber eben auf 20 % Nichtgruppengesellschafter begrenzt (umfassend, s § 9 Rz 1 und Rz 6).

- 6 Während die NES also in Österreich erzielte niedrig besteuerte Gewinne und die PES von unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Tochtergesellschaften erzielte niedrig besteuerte Gewinne erfasst, unterliegen in Österreich gelegene Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe nach § 12 auch der **SES** (im internationalen Kontext „*Untertaxed Profits Rule*“ – kurz UTPR). Die SES gilt als Auffangregelung in Fällen, in denen ein innerhalb der Unternehmensgruppe erzielter niedrig besteuerteter Gewinn weder einer NES unterliegt noch im Wege einer anerkannten PES-Regelung durch eine in einem anderen Staat gelegene Muttergesellschaft iSd § 2 Z 20 erhoben wird oder aus rechtlichen Gründen nicht erhoben werden kann. Die SES kommt dabei im Wesentlichen in drei Situationen zur Anwendung (im Detail zu den drei „UTPR-Situationen“ s Kommentierung zu § 12 Rz 11 ff):

- Wenn die **oberste Muttergesellschaft in einem Drittstaat** gelegen ist (eine in der EU gelegene Muttergesellschaft wäre nach der MinBestRL ja immer mit einer PES zu belasten) und dieser Drittstaat ein „*Niedrigsteuerstaat oder -gebiet*“ iSd § 2 Z 35 ist (sog „*Reverse CFC Situation*“ – s § 12 Rz 11).
- Wenn die oberste Muttergesellschaft in einem Drittstaat gelegen ist und eine durch die oberste Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar gehaltene Geschäftseinheit in einem „*Niedrigsteuerstaat oder -gebiet*“ iSd § 2 Z 35 gelegen ist und (i) der Staat, in dem diese Geschäftseinheit gelegen ist, **keine NES anwendet** und (ii) in der Beteiligungskette über dieser „*niedrig besteuerten Geschäftseinheit*“ iSd § 2 Z 19 **keine Muttergesell-**

schaft eine „anerkannte PES-Regelung“ anwendet (sog „*Sidestream CFC Situation*“ – s § 12 Rz 12).

- Wenn, obwohl innerhalb der Beteiligungskette ein Teil einer „niedrig besteuerten Geschäftseinheit“ iSd § 2 Z 19 zurechenbaren Ergänzungssteuer zwar im Wege der PES erhoben wird, nicht aber hinsichtlich **aller von der obersten Muttergesellschaft unmittelbar und mittelbar gehaltenen Anteile** (sog „*minority-shareholder UTPR situation*“ – s § 12 Rz 13 ff). Dies ergibt sich aus § 13 Abs 4.

Nachdem in allen diesen Situationen sämtliche Staaten, die Pillar Two umgesetzt haben und in denen sich eine Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe befindet, eine **„anerkannte SES-Regelung“** iSd § 2 Z 43 erheben wollen, sieht Art 2.6.1 GloBE-MR – umgesetzt in Art 14 Abs 5 MinBestRL – eine Formel vor, die den sog „*UTPR Top-up Tax Amount*“ anhand bestimmter Substanzkriterien auf sämtliche Konzerngesellschaften, die einer UTPR (im innerstaatlichen Recht einer sog „*anerkannten SES-Regelung*“ iSd § 2 Z 43) unterliegen, aufteilt. Diese Formel wurde in § 13 Abs 5 umgesetzt. Nach § 12 iVm § 13 Abs 1 unterliegt eine in Österreich belegene Geschäftseinheit daher nur mit dem Österreich zugewiesenen Bruchteil (sog „SES-Prozentsatz“ – s § 13 Rz 14 ff) vom Gesamtbetrag der SES der multinationalen Unternehmensgruppe der österr SES. Der Mechanismus ist äußerst komplex und erfordert umfassende multinationale Koordinierung. Im Ergebnis gleicht die SES einer **formelhaften Aufteilung** länderweise errechneter niedrig besteuerten Konzerngewinne (im Detail zur SES s die Kommentierung zu § 12 Rz 1 ff und § 13 Rz 1 ff).

II. Steuerpolitischer Hintergrund des MinBestG

Bereits seit 2019 tritt die OECD dafür ein, dass sich die künftige **Weltsteuerordnung** auf zwei Säulen stützen sollte, um die nach BEPS verbleibenden **„remaining BEPS issues“** zu lösen. Mit der ersten Säule (Pillar One) soll sog Marktstaaten zusätzliches Steuersubstrat zugeordnet werden, wohingegen die zweite Säule (Pillar Two oder auch als „*Global Anti-Base Erosion Proposal*“ [kurz GloBE] bekannt) ein globales System der Mindestbesteuerung etablieren soll. Bereits im Oktober 2020 hat die OECD umfassende Berichte zur Konzeption von Pillar One und Pillar Two veröffentlicht. Im Jahr 2021 haben sich schließlich sowohl die G7 als auch die G20 sowie die Europäische Kommission zu den Vorarbeiten der OECD bekannt und ihren Willen bekundet, die Errichtung eines globalen Mindestbesteuerungssystems voranzutreiben. Im Oktober 2021 verlautbarte die OECD schließlich die Einigung der Mitgliedstaaten des OECD Inclusive Framework (im Folgenden: IF) auf einen **Mindeststeuersatz von 15 %** für multinationale Unternehmensgruppen mit globalen Umsätzen von über 750 Mio €. In Bezug auf Pillar Two wurde die Entwicklung und Veröffentlichung einer Modellgesetzgebung für das Jahresende 2021 angekündigt, um eine Umsetzung in den nationalen Rechtsordnungen im Jahr 2022 und das Inkrafttreten der Regelungen ab 2023 zu ermöglichen.

- 9 Am 20.12.2021 veröffentlichte das IF schließlich ein entsprechendes Regelwerk (im Folgenden GloBE-MR), das den Mitgliedstaaten des IF als Gesetzesvorlage für die nationale Umsetzung der globalen Mindeststeuer dienen soll. Diese GloBE-MR entsprechen nach der OECD dem Konsens von mehr als 135 der mittlerweile über 140 Mitgliedstaaten des IF, die dabei mehr als 95 % des globalen Bruttoinlandsprodukts repräsentieren. Diese Mustergesetzgebung baut – wenig überraschend – stark auf den Überlegungen des Pillar Two Blueprint der OECD auf, wurde aber in vielen Bereichen sichtlich fortentwickelt. In Reaktion auf die Veröffentlichung der GloBE-MR hat auch die Europäische Kommission – nur zwei Tage nach deren Veröffentlichung – am 22.12.2021 einen Richtlinien-vorschlag für die Umsetzung der globalen Mindeststeuer innerhalb der EU veröffentlicht (s COM[2021] 823 final).
- 10 Der Richtlinienvorschlag sollte ursprünglich im ersten Halbjahr 2022 angenommen werden und wurde von der französischen Ratspräsidentschaft mehrmals eingebracht. Die erste Abstimmung im Rat war nicht erfolgreich als einzelne Mitgliedstaaten erstens (i) den mangelnden Konnex zu Pillar One bemängelten, zweitens (ii) die ursprünglich mit 1.1.2023 festgesetzte Umsetzungsfrist für zu kurz hielten und drittens (iii) einzelne Mitgliedstaaten ursprünglich forderten, die Einführung einer PES sollte für die Mitgliedstaaten nicht verpflichtend, sondern bloß optional sein (V. Bendlinger, *The OECD's Global Minimum Tax* 31). Die Kritikpunkte wurden letztlich durch einzelne Kompromissbestimmungen berücksichtigt. So wurde in Art 57 MinBestRL eine Bestimmung zum Review des Fortschritts von Pillar One inkludiert, die Umsetzungsfrist wurde auf den 31.12.2023 verlegt und zugunsten kleinerer Mitgliedstaaten wurde in Art 50 MinBestRL eine optionale verzögerte Einführung der Mindeststeuer inkludiert. Doch auch die zwei folgenden Abstimmungen jeweils am ECOFIN vom 5.4.2022 als auch am 17.6.2022 scheiterten. Während ursprünglich noch Polen ein Veto gesetzt hatte, blockierte letztlich ein kurzfristiges Veto Ungarns die Verabschiedung der Richtlinie schon am 17.6.2022 (s V. Bendlinger, *The OECD's Global Minimum Tax* 32). Erst als die tschechische Ratspräsidentschaft den Richtlinienvorschlag wieder auf die Agenda des ECOFIN setzte, konnte die EU am 12.12.2023 einen einstimmigen Beschluss des Rates zum Erlass der Min-BestRL verkünden. Die MinBestRL wurde sodann am **22.12.2022 im Journal der Europäischen Union veröffentlicht** (mwN V. Bendlinger, *The OECD's Global Minimum Tax* 32 f), womit die Richtlinie rechtskräftiger Bestandteil des Unionsrechtsbestandes geworden ist. Gegen die MinBestRL wurde zwar tatsächlich eine Nichtigkeitsklage erhoben, die Literatur hat dieser Klage die Erfolgchancen allerdings von vornherein abgesprochen (zur Klage siehe T-143/23, *Fugro NV v Rat*, ABl 2022 L 328, 1; im Detail zu den bekannten Fakten des Verfahrens s V. Bendlinger, *The OECD's Global Minimum Tax* 473 f). Das EuG hat die Klage aus verfahrensrechtlichen Gründen erst gar nicht zugelassen (s EuG 15.12.2023, T-143/23, *Fugro Nv v Rat*, Rz 46).

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

A. Verhältnis des MinBestG zu den GloBE-MR und dem GloBE-Komm und deren Relevanz für die Auslegung des MinBestG

Grds ist Ziel der GloBE-MR, der **Rechtszersplitterung** durch divergierende nationale Maßnahmen zur Umsetzung von Mindeststeuermechanismen entgegenzuwirken: Die GloBE-MR intendieren, ein koordiniertes Agieren der IF-Mitgliedstaaten zu ermöglichen, um ein möglichst effektives globales Mindestbesteuerungsregime implementieren zu können. Die Bezeichnung als „*Model Rules*“ wirft aber zunächst die Frage nach ihrem **Rechtscharakter** auf. Unbestritten ist, dass OECD-Dokumente weder gegenüber Steuerpflichtigen noch gegenüber Steuerjurisdiktionen Rechtswirkungen entfalten können. Freilich adressieren die GloBE-MR ausdrücklich nur Steuerjurisdiktionen, demnach vorwiegend die OECD- und IF-Mitgliedstaaten. Doch auch für diese sind die GloBE-MR nicht rechtsverbindlich; die GloBE-MR sind Ausdruck eines rein **politischen Konsenses** und vermögen keine völkerrechtlichen Verpflichtungen zu statuieren (s auch V. Bendlinger, SWI 2023, 4).

Nach der OECD handelt es sich bei den GloBE-MR – wie sie in ihrem Statement vom Oktober 2021 ausdrücklich betont – um einen **gemeinsamen Ansatz** („**common approach**“): „[...] IF members [...] are not required to adopt the GloBE rules, but, if they choose to do so, they will implement and administer the rules in a way that is consistent with the outcomes provided for under Pillar Two, including in light of model rules and guidance agreed to by the IF“ (s OECD, Statement, 8 October 2021). Die IF-Mitgliedstaaten sollen sohin einerseits nicht verpflichtet sein, die vorgeschlagenen Regelungen umzusetzen, andererseits sollen sie – sofern sie sich für eine Umsetzung von Pillar Two entscheiden – ihre nationalen Regelungen in „Konsistenz“ mit der Mustergesetzgebung implementieren und vollziehen. Andere IF-Mitgliedstaaten haben die nationale Umsetzung – sofern diese mit den OECD Modellregeln „konsistent“ ist – zu akzeptieren (s auch V. Bendlinger, SWI 2023, 4 f).

Diese Aussage ist aus juristischer Perspektive aus zweierlei Gesichtspunkten problematisch: Zum Ersten indiziert das englische Verb „will“ (Deutsch „werden“), dass die Mitgliedstaaten – wenn sie sich für eine Implementierung in nationales Recht entscheiden – tatsächlich an die GloBE-MR völkerrechtlich gebunden wären. Das ist selbstverständlich mangels Rechtsqualität gerade nicht der Fall. Zum Zweiten stellt sich die Frage, inwieweit eine nationale Regelung als mit den GloBE-MR konsistent gelten kann und welcher Maßstab an eine solche Konsistenz gelegt werden muss. Bei dem „*common approach*“ handelt es sich freilich um eine politische Diktion. Aus gutem Grund wurden iRd IF etwaige Vorteile und Inhalte eines möglichen multilateralen **völkerrechtlichen Übereinkommens** zur koordinierten Umsetzung von Pillar Two diskutiert (sog GloBE-MLC). Ein solches Abkommen könnte Vertragsparteien sehr wohl an bestimmte Regelungsinhalte binden.

Zum Diskussionsstand eines solchen Abkommens sind allerdings keine Details bekannt (s auch V. Bendlinger, SWI 2023, 5).

- 14 Für die künftige Auslegung des MinBestG stellt sich vor allem die Frage, inwieweit die Finanzverwaltung, Steuerpflichtige und Gerichte auf die diversen **Kommentare und Leitlinien** der OECD referenzieren können. Für die steuerunterworfenen Geschäftseinheiten ist vor allem Rechtssicherheit von höchster Priorität. Die Leitlinien bieten häufig eine bedeutende Hilfestellung in der Anwendung der Bestimmungen der GloBE-MR. Wenn auch den GloBE-MR, dem GloBE-Komm wie auch den diversen Leitlinien wesentliche praktische Bedeutung zukommen wird, ist ihre Anwendung für die Finanzverwaltung und die Gerichte **keinesfalls verbindlich**. Da es sich beim MinBestG um eine Umsetzung eines abschließend harmonisierten Unionsrechtsakts handelt, liegt die Auslegung weitestgehend in der Hand des EuGH. Für die künftige Bedeutung der GloBE-MR, des GloBE-Komm wie auch der Leitlinien (GloBE Administrative Guidances) wird künftig der Position der EU-Kommission signifikante Bedeutung zukommen (s sogleich in Rz 17 f).

B. Verhältnis des MinBestG zur MinBestRL und deren Auslegung

- 15 Gem § 1 Abs 1 handelt es sich bei dem MinBestG um das Umsetzungsgesetz für die MinBestRL. Das Verhältnis zwischen MinBestG und MinBestRL ist sohin durch ein **Über- und Unterordnungsverhältnis** geprägt. Die MinBestRL kann im Konfliktfall zumindest zugunsten des Steuerpflichtigen direkte Richtlinienwirkung entfalten. Umgekehrt kann Österreich, bei nicht-konformer Umsetzung, auch wenn das MinBestG zu Gunsten des Steuerpflichtigen von den unionsrechtlichen Vorgaben abweicht, ein **Vertragsverletzungsverfahren** drohen.
- 16 Die Regelungsdichte der MinBestRL und die enge Anlehnung an den Richtlinienwortlaut im österr MinBestG bringt einen äußerst eingeschränkten Deutungsspielraum durch österr Gerichte wie auch die Finanzverwaltung mit sich. Die **Auslegungshoheit** der MinBestRL kommt nach Art 19 Abs 3 EUV nämlich ausschließlich dem EuGH zu. Die nationalen Gerichte sind, sofern der vom Gericht zu beurteilende Sachverhalt die Interpretation einer unionsrechtlichen Norm betrifft, verpflichtet, diese dem EuGH vorzulegen. Nachdem nahezu alle materiellen Bestimmungen des MinBestG einer unionsrechtlichen Grundlage in der MinBestRL entfließen, werden nationale Gerichte nahezu alle Auslegungsfragen des MinBestG wohl dem EuGH iRe Vorabentscheidungsverfahrens iSd Art 267 AEUV vorlegen müssen. Österr Gerichte und Verwaltungsorgane haben das MinBestG in der Anwendung jedenfalls auch **richtlinienkonform auszulegen** („richtlinienkonforme Auslegung“)
- 17 Fraglich ist aber vor allem, inwieweit die Interpretationshilfen der OECD für die Auslegung der MinBestRL herangezogen werden können. Nach ErwGr 24 der MinBestRL sollen die GloBE-MR, der GloBE-Komm als auch die von der