

Pillar 2: „GloBE“ – Globale Mindestbesteuerung



2. Dezember 2020

Das Internationale Steuerrecht im Umbruch – vom Steuermodell einer digitalen Wirtschaft zu einem neuen, globalen Besteuerungskonzept

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.



Institute for Austrian and International Tax Law • www.wu.ac.at/taxlaw



© 2014 BOANET.AT

Status | Cover Statement



- [Cover Statement](#) des **Inclusive Framework on the Reports on the Blueprints of Pillar One and Pillar Two** (8-9 October 2020)

7. We also approve the *Report on the Pillar Two Blueprint²* for public release. It provides a solid basis for a systemic solution that would address remaining base erosion and profit shifting (BEPS) challenges and sets out rules that would provide jurisdictions with a right to “tax back” where other jurisdictions have not exercised their primary taxing rights, or the payment is otherwise subject to low levels of effective taxation. These rules would ensure that all large internationally operating businesses pay at least a minimum level of tax. We acknowledge that jurisdictions are free to determine their own tax systems, including whether they have a corporate income tax and the level of their tax rates, but also consider the right of other jurisdictions to apply an internationally agreed Pillar Two regime where income is taxed below an agreed minimum rate. Though no agreement has been reached, the Blueprint provides a solid basis for future agreement on:



Institute for Austrian and International Tax Law • www.wu.ac.at/taxlaw

2



Status | G20

- Leaders' Declaration, **G20 Riyadh Summit**, November 21 -22, 2020 (para. 20):

20. **International Taxation:** We will continue our cooperation for a globally fair, sustainable, and modern international tax system. We welcome the Reports on the Blueprints for Pillar 1 and Pillar 2 approved for public release by the G20/OECD Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Building on this solid basis, we remain committed to further progress on both pillars and urge the G20/OECD Inclusive Framework on BEPS to address the remaining issues with a view to reaching a global and consensus-based solution by mid-2021. We welcome the report approved by the G20/OECD Inclusive Framework on BEPS on the tax policy implications of virtual currencies. We welcome the progress made on implementing the internationally agreed tax transparency standards and on the established automatic exchange of information. We will continue our support to developing countries in strengthening their tax capacity to build sustainable tax revenue bases.

Zielsetzung | Pillar 2

- **Pillar 2: GloBE – Mindestbesteuerung**
 - Sicherstellung der **Minimalbesteuerung großer multinationaler Unternehmen** (Umsatz \geq € 750 Mio. [CbCR]) – “BEPS 2.0”
 - Verschiedene **steuerpolitische Erwägungen**
 - **„Werkzeuge“**
 - GloBE (Global Anti-Base Erosion)
 - **Income Inclusion Rule (IIR, ~ CFC, als vorrangiger Mindestbesteuerungsmechanismus) und Switch Over Rule (SOR, im Hinblick auf DBA-befreite Auslands-betriebsstätten)**
 - **Undertaxed Payment Rule (UTPR, als nachrangiger „Auffangmechanismus“)**
 - **Subject to Tax Rule (STTR) (mit vorrangiger Anwendung)**



Grundzüge | *Pillar 2*

- Ermittlung des **effektiven Steuersatzes pro Jurisdiktion**
 - Eigenständig definierte „**GloBE Bemessungsgrundlage**“ basierend auf Rechnungslegungsstandards wie zB IFRS, US GAAP etc (mit begrenzter steuerlicher Überleitung für permanente Differenzen)
 - Eigenständig definierte „**Covered taxes**“ (im Wesentlichen Ertragsteuern einschließlich der Steuer nach Pillar 1, nicht aber zB DSTs)
- „**Top-up tax**“ auf den – noch zu verhandelnden – festen (einheitlichen) Mindeststeuersatz (10%?, 12,5%?) (≠ ATAD)
- Keine Beschränkung von GloBE auf passive Einkünfte, aber **formelmäßiger „Carve out“ eines Routinegewinns** (als – noch zu verhandelnder – Prozentsatz des Lohnaufwandes und (fiktiver) Abschreibungen)
- **Intertemporale Glättung** im Hinblick auf den Vortrag von (GloBE- und lokalen) Verlusten und „Übersteuer“ („IIR tax credit“)
- „**Jurisdictional Blending**“ im Hinblick auf das Einkommen und die diesbezüglichen (weltweiten) Steuern je Jurisdiktion (einschließlich zB ausländische CFC-Besteuerung, Quellensteuern, STTR-Besteuerung) (≠ GILTI)

Grundzüge | *Pillar 2*

- Zuordnung jeder Gesellschaft bzw Betriebsstätte **zu einem Staat** (basierend auf der Ansässigkeit bzw Belegenheit)
- Verschiedene **Vereinfachungsmöglichkeiten**, zB CbCR „save harbor“, *De Minimis* Gewinnausschluss (zB für Jurisdiktionen mit weniger als 2,5%-Anteil am Gesamtgewinn), mehrjährige „Schonfristen“ nach Überschreiten der ETR, „weiße Listen“

„Werkzeuge“ | IIR, SOR, UTPR, STTR

	Werkzeug	Staat	Auslöser	Effekt
GloBE	Income Inclusion Rule (IIR, ~ CFC)	Muttergesellschaft ("Top-down"-Ansatz)	Effektiver Steuersatz (ETR)	Zurechnung (~ CFC) und residuale Besteuerung bis zum Mindeststeuersatz ("Top-up tax")
	Switch-Over Rule (SOR)	Stammhaus	Effektiver Steuersatz (ETR)	Versagung der DBA-Befreiung und Anwendung der IIR (dh residuale Besteuerung bis zum Mindeststeuersatz)
	Undertaxed Payment Rule (UTPR)	Quellenstaat (nachgeordneter Auffangmechanismus zur IIR)	Effektiver Steuersatz (ETR)	Versagung der Abzugsfähigkeit (mit -formelmäßiger - Zuordnung in Abhängigkeit von konzerninternen Zahlungen) zur Herstellung der Besteuerung zum Mindeststeuersatz ("Top-up tax")
	Subject to Tax Rule (STTR)	Quellenstaat (vorrangiger Mechanismus, beeinflusst ETR)	Angepasster Nominalsteuersatz	Quellenbesteuerung bestimmter konzerninterner Zahlungen bis zum spezifischen STTR Mindeststeuersatz (sofern diese Besteuerung höher ist als der DBA-Quellensteuersatz)

Werkzeuge | IIR, SOR, UTPR, STTR

	Werkzeug	Schwelle	Umsetzung	DBA Kompatibilität	EU Kompatibilität
GloBE	Income Inclusion Rule (IIR, ~ CFC)	Umsatz ≥ 750 Mio.	Nationales Recht	✓ (~ CFC, Art 1(3) OECD MA)	?/× (<i>Cadbury Schweppes</i>)
	Switch-Over Rule (SOR)	Umsatz ≥ 750 Mio.	DBA (zB über MLI)	—	✓ (<i>Columbus Container Services</i>)
	Undertaxed Payment Rule (UTPR)	Umsatz ≥ 750 Mio.	Nationales Recht	✓ (Art 7, 9, 24 OECD MA)	?/× (<i>SIAT</i>)
	Subject to Tax Rule (STTR)	— (aber mögliche Ausnahmen zB für SMEs, kleinere Beträge etc)	DBA (zB über MLI)	—	(✓)

Umsetzung | *Pillar 2*

▪ Anwendungsordnung

- Subject to Tax Rule (STTR) wird zuerst angewendet (und beeinflusst die effektive Besteuerung der Empfängerjurisdiktion)
- IIR-Anwendung nach dem „Top-down“-Prinzip (primär also bei der „Ultimate Parent Entity“, UPE, sofern diese in einem IIR-Staat ansässig ist)
- IIR hat Priorität vor UTPR (wobei die UTPR der einzige GloBE-Mechanismus im Hinblick auf die UPE-Jurisdiktion ist)

▪ Koordinierung der GloBE-Regelungen → Mustergesetzgebung, allenfalls multilaterales Abkommen (zur „rule coordination“, Umsetzung der STTR und der SOR)

▪ Streitvermeidung und Streitbeilegung

- Beachte: **„GILTI co-existence“**, trotz der erheblichen Unterschiede zwischen GILTI und GloBE



Beispiel 1 | *IIR, UTPR, SOR, STTR*

R Co = **UPE** (Ultimate Parent Entity) mit Umsätzen > € 750 m.
Nomineller Satz: **30%**

R Co ^H

IIR: 12,5%

DBA mit **switch-over rule (SOR) (12,5%)**

Nomineller Satz: **10%**
GloBE Bmgrdl: € 100
Nach carve-out: € 90
Steuer: **0** (befreit)

T Co ^L

Lizenzgebühr: € 100

PE ^L
Nomineller Satz: **7,5%**
GloBE Bmgrdl: € 100
Nach carve-out: € 95
Steuer: **€ 7,5**

DBA mit **subject-to-tax rule (STTR)**

Nomineller Satz: **25%**
GloBE Bmgrdl: € 500
Nach carve-out: € 450
Steuer: **€ 125**

S Co ^H

STTR: 10%
UTPR: 12,5%

- **Schritt 1:** Subject-to-Tax Rule (SSTR) in Staat S
 - **Staat S:** SSTR findet Anwendung wegen niedrigem (nominellem) Steuersatz in Staat T (= 0%) → 10% von € 100 (Lizenzgebühr) = € 10
- **Schritt 2:** Income Inclusion Rule (IIR) und Switch-Over Rule im Staat R (→ insgesamt € 2,25 + € 4,75 = € 7)
 - **Staat S:** ETR = 25% > 12,5% → Keine Anwendung der IIR.
 - **Staat T:** ETR = 10% (€ 10 STTR/€ 100) → IIR führt zu einer „Top-up tax“ von 2,5% (12,5% ./ 10%) auf € 90 (GloBE Bmgrdl abzüglich „carve out“) = € 2,25
 - **Staat PE:** ETR: 7,5% → → SOR/IIR führt zu einer „Top-up tax“ von 5% (12,5% ./ 10%; nicht: 30% ./ 7,5% = 22,5%!) auf € 95 (GloBE Bmgrdl abzüglich „carve out“) = € 4,75
- **Step 3:** Undertaxed Payment Rule (UTPR) findet keine Anwendung, weil R Co. der IIR unterliegt.

Modifiziert von Chand/Romanovska am [Kluwertaxblog](#). – IIR/SOR: 12,5%, STTR: 10%, Routinegewinn: 5% der Lohnsumme und Abschreibungen.



Beispiel 2 | IIR, UTPR, SOR, STTR

R Co = **UPE** (Ultimate Parent Entity) mit Umsätzen > € 750 m. Nomineller Satz: **30%**

R Co ^H

DBA mit **switch-over rule (SOR) (12,5%)**

No IIR

Nomineller Satz : **10%**
GloBE Bmgrdl: € 100
Nach carve-out: € 90
Steuer: **0** (befreit)

T Co ^L

PE ^L

DBA mit **subject-to-tax rule (STTR)**

Lizenzgebühr: € 100

Nomineller Satz: **7,5%**
GloBE Bmgrdl: € 100
Nach carve-out: € 95
Steuer: **€ 7,5**

Nomineller Satz: **25%**
GloBE Bmgrdl: € 500
Nach carve-out: € 450
Steuer: **€ 125**

S Co ^H

STTR: 10%
UTPR: 12,5%

- **Schritt 1:** Subject-to-Tax Rule (SSTR) in Staat S
 - **Staat S:** SSTR findet Anwendung wegen niedrigem (nominellem) Steuersatz in Staat T (= 0%) → 10% von € 100 (Lizenzgebühr) = € 10
- **Schritt 2:** R Co. unterliegt keiner Income Inclusion Rule (IIR) → UTPR als „Auffangmechanismus“
- **Schritt 3:** Undertaxed Payment Rule (UTPR) als „Auffangmechanismus“
 - State S kann die Abzugsfähigkeit von € 9 versagen (→ 25% of € 9 = € 2,25)
 - Berechnung
 - ETR im Staat T = 10% (€ 10 STTR/€ 100) → Top-up tax von 2,5% (12,5% ./ 10%) von € 90 (GloBE Bmgrdl abzüglich „carve out“) = € 2,25
 - Versagung der Abzugsfähigkeit = „Top-up tax“ dividiert durch Steuersatz → € 2,25/25% = € 9

Modifiziert von Chand/Romanovska am [Kluwertaxblog](#). – IIR/SOR: 12,5%, STTR: 10%, Routinegewinn: 5% der Lohnsumme und Abschreibungen.



Pillar 2 | Ausblick

- Der Pillar 2 Blueprint ist – im Vergleich zu Pillar 1 – auch **technisch bereits weit fortgeschritten** mit **wenigen politisch strittigen Fragen** (zB Mindeststeuersatz)
- Pillar 1 und Pillar 2 (nur) als „**Paket**“ (?)
- Verhältnis zwischen **Zielsetzung, Komplexität und Auswirkung?**
- Auswirkung auf **bestehende (österreichische) Regelungen**
 - **IIR versus CFC Regelungen** → Die CFC Regelungen in § 10a KStG (1) schleusen passive Einkünfte auf das nationale Steuerniveau hoch (und nicht bloß auf einen Mindeststeuersatz), (2) finden unabhängig von einer € 750 Mio-Umsatzgrenze Anwendung und (3) haben eine abweichende (relative) Definition der Niedrigbesteuerung.
 - **UTPR versus bestehende Abzugsverbote** (zB für Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG, Zinsschranke nach § 12a KStG-E)
- Wahrscheinliches Aufgreifen von Pillar 2 in einer **EU-Richtlinie**
 - Basierend auf der OECD-Mustergesetzgebung?
 - Eingebettet in die G(K)KB mit einem Mindeststeuersatz?
 - Verhältnis zu den Grundfreiheiten (IIR und UTPR)?
 - Umsetzung der erforderlichen DBA-Änderungen?



Vielen Dank!



Institute for Austrian and International Tax Law • www.wu.ac.at/taxlaw

