

# GESELLSCHAFTS- UND STEUERRECHT

Univ.-Prof. Mag. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M./Georg Winkler, MSc (WU) • WU Wien

## Pillar One & Pillar Two: Die Internationalisierung der umgekehrten Maßgeblichkeit?

» RWZ 2022/25

Die auf zwei Säulen (Pillar One und Pillar Two) basierende Neuordnung der internationalen Konzernbesteuerung knüpft in mehreren Punkten an die Konzernrechnungslegung an. Dieser Umstand könnte zu einer de facto umgekehrten Maßgeblichkeit, also der Berücksichtigung steuerlicher Erwägungen in der bilanziellen Gewinnermittlung des Konzerns, führen. Der vorliegende Beitrag beleuchtet die Pillar One und Pillar Two inhärenten Anknüpfungspunkte an die Rechnungslegung und legt dar, welche Anreize dadurch entstehen und welche Auswirkungen sich hinsichtlich der Erstellung des Jahresabschlusses ergeben könnten.

### 1. Einleitung

Die umgekehrte Maßgeblichkeit, dh die Rückwirkung von steuerlicher auf bilanzielle Gewinnermittlung, ist in letzter Zeit in Österreich in den Hintergrund gerückt. Dies ist insb der Tatsache geschuldet, dass für die Geltendmachung steuerlicher Investitionsbegünstigungen deren bilanzielle Abbildung nicht mehr erforderlich ist, der frühere § 208 Abs 2 UGB wurde mit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014)<sup>1</sup> abgeschafft; zeitgleich wurde der in § 205 UGB vorgesehene Bilanzposten „Unversteuerte Rücklagen“ aufgelassen. Lediglich eine de facto umgekehrte Maßgeblichkeit, dh die Berücksichtigung steuerlicher (Vorteilhaftigkeits-)Erwägungen in der bilanziellen Gewinnermittlung im Hinblick auf deren steuerliche Folgen aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips, ist wohl nach wie vor anzutreffen. Anton Egger hat mehrfach zur Thematik der umgekehrten Maßgeblichkeit publiziert, diese Sonderausgabe ist daher eine gute Gelegenheit, das Thema wieder aufzugreifen und sich den aktuellen Fragen der Verknüpfung zwischen Unternehmensbesteuerung und bilanzieller Gewinnermittlung zu widmen.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> BGBl 2014/22.

<sup>2</sup> Vgl. Egger/Bertl, der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch<sup>17</sup> (2018) Band 1, 95 ff; Egger, Einheitsbilanz in Österreich: Steuerrecht versus UGB unter besonderer Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsprinzips, in Bertl et al (Hrsg), Bilanzpolitik (2012) 95; Egger, Durchbrechung der Maßgeblichkeit, in Bertl et al (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2003) 16.

Derzeit steht die de facto umgekehrte Maßgeblichkeit vor einer – vielleicht überraschenden – Renaissance.<sup>3</sup> Im Zuge der internationalen Neuordnung der Besteuerungsrechte für die grenzüberschreitende Tätigkeit von Konzernen hat die OECD im Jahr 2019 Vorschläge erarbeitet, welche auf zwei Säulen, Pillar One und Pillar Two, beruhen. Während Pillar One eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten zwischen Staaten vorsieht, strebt Pillar Two eine globale Mindestbesteuerung an. Zu Letzterem gibt es seit Dezember 2021 OECD-Mustervorschriften<sup>4</sup> und seit März 2022 eine zusätzliche detaillierte Kommentierung dieser Mustervorschriften durch die OECD.<sup>5</sup> Die Europäische Kommission hat außerdem einen Richtlinienvorschlag<sup>6</sup> zur Umsetzung der Mindestbesteuerung zur Diskussion gestellt.

Sowohl in Pillar One als auch in Pillar Two wird für Zwecke der Konzernbesteuerung auf Zahlen des Konzernabschlusses zurückgegriffen. Dieser Umstand kann dazu führen, dass der internationale Konzernabschluss im Hinblick auf dessen mögliche steuerliche Folgen aufgestellt wird – im Ergebnis entspricht dies einer de facto umgekehrten Maßgeblichkeit der Konzernbesteuerung für den Konzernabschluss. Der vorliegende Beitrag soll diese Thematik beleuchten und darlegen, welche Anreize bestünden und in welcher Weise daher der Konzernabschluss in seiner Aussagekraft beeinträchtigt sein könnte.

### 2. Pillar One und Pillar Two: Ein kurzer Überblick

Ausgangspunkt der Überlegungen für die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung ist die Tatsache, dass das

<sup>3</sup> Ähnlich *English*, Internationale Unternehmenssteuerreform – mehr als kostspielige Symbolpolitik? ifo Schnelldienst 2020, 11 (13).

<sup>4</sup> OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS.

<sup>5</sup> OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS.

<sup>6</sup> Proposal for a Council Directive of the European Commission on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union, COM (2021) 823 final. Nachdem der Vorschlag zum Zeitpunkt der Drucklegung noch nicht angenommen ist und er überdies sehr stark an die Überlegungen der OECD anknüpft, wird in der weiteren Folge nur auf die Überlegungen der OECD Bezug genommen.

aktuelle, ca 100 Jahre alte System der internationalen Besteuerung, welches das Besteuerungsrecht eines Staates stark an die physische Präsenz des Unternehmens bzw des Konzerns in diesem Staat knüpft, für neue, insb digitale Geschäftsmodelle, die eben keine physische Präsenz erfordern, nicht mehr geeignet ist. Überdies sollen die Möglichkeiten internationaler Konzerne zur aktiven Steuergestaltung eingeschränkt werden.

Mithilfe von Pillar One (*unified approach*)<sup>7</sup> soll durch eigene Nexus- und Gewinnverteilungsregeln eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten zwischen Staaten gewährleistet werden.<sup>8</sup> Dabei ist eine Ausweitung der Besteuerungsrechte von Marktstaaten vorgesehen, indem das Besteuerungsrecht für einen Anteil am Residualgewinn multinationaler Konzerne (*amount A*) nun dort bestehen soll, wo die Nutzer der angebotenen Leistungen ansässig sind. Einer physischen Präsenz der Unternehmen in den jeweiligen Marktstaaten bedarf es in diesen Fällen nicht.<sup>9</sup>

Pillar One soll Anwendung auf jene Konzerne finden, deren konsolidierter weltweiter Umsatz mehr als € 20 Mrd<sup>10</sup> und deren Gewinnmarge (Gewinn vor Steuern gemessen am Umsatz) mehr als 10 % beträgt.<sup>11</sup> 25 % des Residualgewinns, dh jenes Betrages, welcher die 10%-Gewinnmarge übersteigt, werden an die jeweiligen Marktstaaten mittels umsatzbasierten Verteilungsschlüssels umverteilt. Eine Umverteilung dieses Amount A erfolgt nur an jene Staaten, in denen das Unternehmen einen steuerlichen Anknüpfungspunkt (Nexus) im Sinne von Pillar One aufweist. Ein solcher Nexus liegt vor, wenn in dieser Jurisdiktion ein Umsatz iHv mindestens € 1 Mio erzielt wird.<sup>12</sup> Aufgrund dieser Vorgehensweise stellt die internationale Gewinnaufteilung künftig ein zweiteiliges System dar: Zuerst werden die Gewinne entsprechend dem bestehenden Fremdvergleichsgrundsatz für die einzelnen Konzerngesellschaften ermittelt, anschließend wird bei besonderer Pro-

fitabilität ein Teil des konsolidierten Gewinns den Konzerngesellschaften in anspruchsberechtigten Marktstaaten zugeschlagen.<sup>13</sup>

Während Pillar One eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten anstrebt, soll mit Pillar Two sichergestellt werden, dass multinationale Konzerne einer Mindestbesteuerung iHv 15 % unterliegen.<sup>14</sup> In den Anwendungsbereich von Pillar Two fallen Konzerne, deren konsolidierter weltweiter Umsatz € 750 Mio erreicht oder überschreitet.<sup>15</sup> Dafür ist ein vierjähriger Betrachtungszeitraum vorgesehen. Wird der Schwellenwert demnach in mindestens zwei der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre überschritten, sind die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt.<sup>16</sup> Aufgrund der Anknüpfung an eine niedrigere Eintrittsschwelle werden von Pillar Two deutlich mehr Unternehmen betroffen sein (ca 8.000 weltweit)<sup>17</sup> als von Pillar One (ca 100 weltweit)<sup>18</sup>.<sup>19</sup> In Österreich ist auf Basis der Bilanzdaten 2018 und 2019<sup>20</sup> voraussichtlich kein Konzern von Pillar One betroffen,<sup>21</sup> wohingegen Pillar Two etwa 50 österreichische Konzerne betreffen wird.<sup>22</sup>

Kernelement von Pillar Two stellen zwei ineinandergreifende und in nationales Recht umzusetzende Vorschriften (*global anti-base erosion rules* – GloBE) dar: die *income inclusion rule* (IIR) und die *undertaxed payment rule* (UTPR). Im Rahmen der IIR wird der Muttergesellschaft in ihrem Sitzstaat eine zusätzliche Steuer auferlegt, mit welcher niedrig besteuerte Gewinne einer ausländischen Tochtergesellschaft und/oder Betriebsstätte de facto auf ein Mindeststeuerniveau angehoben werden. Findet die IIR keine Anwendung, greift die UTPR auf Ebene der Konzerngesellschaft, welche den Abzug von Betriebsausgaben in dem Maße beschränken soll, in dem die niedrigbesteuerten Gewinne nicht der IIR unterliegen.<sup>23</sup>

7 Vgl OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Rz 6.

8 Vgl OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Rz 10.

9 Vgl Pillar One Blueprint Rz 6 f.

10 Sieben Jahre nach Inkrafttreten soll diese Umsatzschwelle unter bestimmten Voraussetzungen auf € 10 Mrd gesenkt werden. Vgl OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – October 2021, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS 1.

11 Derzeit ist vorgesehen, dass die Gewinnmarge in der aktuellen Periode (Periodentest), in mindestens zwei der letzten vier vorangegangenen Perioden (Vorperiodentest) und im Durchschnitt über die Perioden (Durchschnittstest) überschritten werden muss. Ob diese Vorgehensweise eine Art „Eintrittstest“ darstellt oder laufend durchzuführen ist, steht noch zur Diskussion; ebenso ob für das Umsatzkriterium ähnliche Regelungen zur Anwendung gelangen sollen. Vgl OECD (2022), Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, Public Consultation Document 4 April 2022–20 April 2022, 3. Vom Anwendungsbereich ausgenommen sind rohstofffördernde Unternehmen (*extractives*) sowie regulierte Finanzdienstleistungen (*regulated financial services*). Vgl OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution 1.

12 Liegt das Bruttoinlandsprodukt eines Staates unter € 40 Mrd, reicht für eine steuerliche Anknüpfung ein Umsatz iHv € 250.000. Vgl OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution 1 f.

13 Vgl Bendlinger, Die G20 beschließen eine neue Weltsteuerordnung ab 2023, Der WT 2021, 282 (284).

14 Vgl OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Rz 8.

15 Entsprechend dem in BEPS Action 13 vorgesehenen Schwellenwert für das *country by country reporting*. Vgl OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution 4.

16 Vgl Art 1.1.1.1. GloBE-Mustervorschriften.

17 Vgl Pillar One Blueprint Rz 181.

18 Vgl Esakova/Rapp, Stellungnahme des Inclusive Framework on BEPS bezüglich des Zwei-Säulen-Ansatzes: Inhalt und erste Würdigung, DStR 2021, 2047 (2048); Bendlinger, Der WT 2021, 282 (286); Devereux/Simmler, Who Will Pay Amount A? EconPol Policy Brief (2021) 4.

19 Ergebnisse einer aktuellen Studie der Oxford Universität deuten jedoch darauf hin, dass eine niedrigere Pillar-One-Umsatzschwelle zwar die Anzahl der betroffenen Konzerne erhöhen würde, der steuerrelevante Amount A allerdings lediglich in geringem Maße ansteigen würde. Vgl Devereux/Simmler, EconPol Policy Brief (2021) 3 ff.

20 Die Bilanzdaten 2020 sind wegen der Corona-Krise verzerrt; die Bilanzdaten 2021 sind noch nicht vollständig verfügbar.

21 Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Rohstoffindustrie und Banken ausgenommen sind. Wird der Schwellenwert wie angekündigt nach sieben Jahren auf € 10 Mrd gesenkt, würden auf Basis der Daten 2018 und 2019 zwar drei österreichische Konzerne das Umsatzkriterium erfüllen, allerdings nicht die benötigte Gewinnmarge iHv 10 % aufweisen und somit nicht in den Anwendungsbereich von Pillar One fallen.

22 Die Datenerhebung erfolgte über die Datenbank Sabina.

23 Alternativ zum Abzugsverbot kann auch eine gleichwertige Anpassung vorgenommen werden. Vgl OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution 3.

Voraussetzung für die Anwendung der IIR bzw der UTPR ist das Vorliegen eines effektiven Steuersatzes (*effective tax rate – ETR*) von unter 15 % pro Jurisdiktion (*jurisdictional blending*). Dementsprechend erfolgt die Berechnung der ETR auf länderbezogener Basis und ergibt sich aus dem Verhältnis der zu berücksichtigenden Steuern (*adjusted covered taxes*) und der eigens definierten GloBE-Bemessungsgrundlage (*adjusted GloBE tax base*) für alle Tochtergesellschaften und Betriebsstätten einer Jurisdiktion (*constituent entities*)<sup>24, 25</sup>

Für jene Jurisdiktionen, in denen der summierte Umsatz unter € 10 Mio und der summierte Gewinn unter € 1 Mio liegt, sehen die GloBE-Mustervorschriften eine länderbezogene Befreiung vor.<sup>26</sup> Diese ist als jährliches Wahlrecht ausgestaltet und nimmt die Jurisdiktion von der Anwendung der GloBE-Regelungen aus (*de minimis exclusion*).<sup>27</sup>

Neben den GloBE-Regelungen ist in Pillar Two ferner eine abkommensrechtliche Vorschrift vorgesehen, die sog *subject to tax rule* (STTR). In den Doppelbesteuerungsabkommen soll mittels STTR dem Quellenstaat das Recht eingeräumt werden, bestimmte konzerninterne Zahlungen einer Quellenbesteuerung zu unterwerfen, wenn die nominelle Steuerlast für diese Zahlungen beim Empfänger 9 %<sup>28</sup> unterschreitet. Dabei ist das Besteuerungsrecht auf den Differenzbetrag zwischen dem STTR-Mindeststeuersatz und dem Steuersatz auf die betroffene Zahlung im Empfängerland begrenzt.<sup>29</sup>

### 3. Konzernrechnungslegung als Ausgangspunkt

#### 3.1. Anknüpfung an IFRS

Sowohl Pillar One als auch Pillar Two knüpfen in mehreren Punkten an die Konzernrechnungslegung an. Ausgangspunkt ist in diesen Fällen grundsätzlich der konsolidierte Jahresabschluss der Unternehmensgruppe, ermittelt nach den von der obersten Muttergesellschaft bei Erstellung des Abschlusses verwendeten Rechnungslegungsvorschriften.<sup>30</sup> In diesem Zusammenhang werden

primär die International Financial Reporting Standards (IFRS), aber auch weitere, gleichwertige Rechnungslegungsstandards akzeptiert.<sup>31</sup> Durch diesen erweiterten Kreis an erlaubten Rechnungslegungsvorschriften werden bereits rund 90 % der multinationalen Konzerne, die die Voraussetzungen von Pillar One erfüllen, erfasst.<sup>32</sup> Zusätzlich können andere, nicht als gleichwertig angesehene Rechnungslegungsvorschriften angewandt werden, sofern diese zu keinen wesentlichen Wettbewerbsverzerrungen führen.<sup>33</sup> Eine Annäherung unterschiedlicher Rechnungslegungsgrundsätze durch *book-to-book adjustments* ist nicht vorgesehen.<sup>34</sup> Vielmehr soll durch einen laufenden Monitoring-Prozess gewährleistet werden, dass Diskrepanzen zwischen den nationalen Rechnungslegungsvorschriften nicht zu Verzerrungen führen.<sup>35</sup>

Der politische Grund für die Anknüpfung an die internationale Konzernrechnungslegung war wohl ein gewisser Pragmatismus, der erforderlich ist, um überhaupt eine Einigung von 137 Staaten<sup>36</sup> auf Pillar One und Pillar Two zu ermöglichen, und daher „technische Details“ aus der Diskussion auszuklammern und stattdessen auf bestehende Rechnungslegungsstandards zu verweisen. Tatsächlich ist eine weltweite Einigung auf eine gesonderte gemeinsame steuerliche Bemessungsgrundlage für Pillar One und/oder Pillar Two schwierig.<sup>37</sup>

Der Vorteil einer Anknüpfung an die Konzernrechnungslegung liegt vor allem in der leichten Verfügbarkeit von vorhandenen Zahlen aus dem für Konzerne dieser Größe ohnehin verpflichtenden Konzernabschluss.<sup>38</sup> Zusätzlich unterliegt das Konzernergebnis der externen Prüfung durch Konzernabschlussprüfer und ist somit (im Rahmen des Möglichen und unter Berücksichtigung des Wesentlichkeitsgrundsatzes) „richtig“ oder zumindest nicht grob falsch. Des Weiteren weisen die für einen Konzernabschluss anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze (allen voran die IFRS und ihnen gleichwertige GAAPs) vergleichs-

Unternehmen nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellte Abschluss, in dem die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Cashflows dieses Unternehmens und der Unternehmen, an denen es eine beherrschende Beteiligung hält, als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden. Vgl Art 10.1.1. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>24</sup> Als *constituent entity* zählt jeder Rechtsträger, der zur Unternehmensgruppe gehört sowie jede Betriebsstätte eines Rechtsträgers. Vgl Art 1.3.1 GloBE-Mustervorschriften.

<sup>25</sup> Vgl Art 5.1.1. GloBE-Mustervorschriften; OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution 4.

<sup>26</sup> Sowohl für den Umsatz als auch für den Gewinn wird auf den durchschnittlichen Wert aus dem laufenden und den zwei vorangegangenen Jahren abgestellt. Vgl Art 5.5.2. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>27</sup> Vgl Art 5.5. GloBE-Mustervorschriften; OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution 4. Ebenso ist in Art 5.3. GloBE-Mustervorschriften eine *substance-based income exclusion* vorgesehen, welche einen bestimmten Prozentsatz des Buchwertes des Sachanlagevermögens und der Lohn- und Gehaltskosten für die Berechnung der zusätzlichen Steuer ausnimmt. Zwar wird hierfür ebenso auf bilanzielle Werte zurückgegriffen, allerdings sind diese im Vergleich zu den restlichen Anknüpfungspunkten an die Rechnungslegung von untergeordneter Bedeutung und werden deshalb im Rahmen dieses Beitrags nicht weiter thematisiert.

<sup>28</sup> Dieser stellt einen nominalen Steuersatz dar. Vgl Pillar Two Blueprint Rz 637.

<sup>29</sup> Vgl OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution 3 und 5.

<sup>30</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 418; Pillar Two Blueprint Rz 164. Der konsolidierte Jahresabschluss ist in diesem Zusammenhang definiert als der von einem

<sup>31</sup> Die Beurteilung der Gleichwertigkeit beruht dabei auf den Arbeiten des International Accounting Standards Board (IASB) sowie den Wertpapieraufsichtsbehörden, die börsennotierten Unternehmen die Verwendung anderer Rechnungslegungsstandards erlauben. Vgl Pillar One Blueprint Rz 420; Pillar Two Blueprint Rz 166 ff. Zu den zulässigen Rechnungslegungsvorschriften zählen jene in Australien, Brasilien, China, Großbritannien, Hong Kong (China), Indien, Japan, Kanada, Mexiko, Neuseeland, Russland, Singapur, Südkorea, der Schweiz, den USA sowie den Mitgliedstaaten in der EU und im EWR. Vgl Art 10.1.1. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>32</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 420.

<sup>33</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 421; Pillar Two Blueprint Rz 173.

<sup>34</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 423; Pillar Two Blueprint Rz 24.

<sup>35</sup> Vgl für Amount A: Pillar One Blueprint Rz 408 und 426.

<sup>36</sup> Stand 4. 11. 2021. Vgl OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution 1.

<sup>37</sup> Die Schwierigkeit einer solchen Einigung zeigte sich in jüngerer Vergangenheit bereits auf EU-Ebene. Für die von der EU-Kommission in den Jahren 2011 bzw 2016 vorgebrachten Richtlinienvorschläge zur Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*) konnte bis heute keine Einigung erzielt werden.

<sup>38</sup> Vgl OECD (2019), Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two, Public Consultation Document 8 November 2019–2 December 2019 Rz 18.

weise mehr Gemeinsamkeiten als Unterschiede auf. Ebenso ist das Konzernergebnis durch konzerninterne Transaktionen und Verrechnungspreise idR nicht beeinflusst und es entfallen Diskrepanzen zwischen nationalen Rechnungslegungsvorschriften in den Einzelabschlüssen der konsolidierten Unternehmen.<sup>39</sup>

Der Vorteil von bilanziellen Werten gegenüber steuerlichen Werten liegt außerdem in der Tatsache, dass die steuerlichen Vorschriften in den einzelnen Staaten stark divergieren. Dies würde zu unterschiedlichen Ergebnissen für gleichgelagerte Unternehmen führen und somit die politische Intention von Pillar One und Pillar Two – transparente und gleiche Wettbewerbsbedingungen – untergraben. Aufgrund dessen erleichtert nach Ansicht der OECD die Anknüpfung an die Konzernrechnungslegung insb die Koordination, Administration und Compliance innerhalb des Konzerns.<sup>40</sup>

Neben diesen Argumenten für eine Anknüpfung von Pillar One und Pillar Two an die Konzernrechnungslegung bestehen aber auch mehrere Gründe, die gegen diese Anknüpfung sprechen. Diese lassen sich letztlich alle auf die unterschiedlichen Regelungszwecke von Konzernbesteuerung und Konzernrechnungslegung zurückführen und werden im Folgenden ausführlich erörtert.

## 3.2. Maßgebliche Zahlen des Konzernabschlusses

### 3.2.1. Umsatz

Wie bereits in Abschnitt 2. dargestellt, fallen jene multinationalen Konzerne in den Anwendungsbereich von Pillar One bzw Pillar Two, die ua mit ihren Umsätzen den jeweils vorgesehenen Schwellenwert iHv € 20 Mrd (Pillar One) überschreiten bzw iHv € 750 Mio (Pillar Two) erreichen oder überschreiten. Außerdem ist für das Vorliegen eines Nexus im Sinne von Pillar One grundsätzlich ein Mindestumsatz iHv € 1 Mio im jeweiligen Land erforderlich.<sup>41</sup> Dabei knüpfen die Umsatzkriterien an die Konzernrechnungslegung an und stellen auf den jährlichen, im konsolidierten Jahresabschluss ausgewiesenen Umsatz ab.<sup>42</sup> Es besteht daher der Anreiz, einen *niedrigeren* Konzernumsatz auszuweisen. Gleiches gilt für die *de minimis exclusion* von Pillar Two, welche auf die in den Einzelabschlüssen<sup>43</sup> der Konzerngesellschaften ausgewiesenen Umsatzerlöse abstellt.<sup>44</sup>

Außerdem ist bei der im Rahmen von Pillar One vorzunehmenden Berechnung der Gewinnmarge der Konzernumsatz im Nen-

ner heranzuziehen.<sup>45</sup> Hier besteht der gegensätzliche Anreiz: Der Ausweis eines *höheren* Konzernumsatzes bei gleichbleibendem Gewinn reduziert die Gewinnmarge und hilft allenfalls unter der 10%-Grenze zu bleiben.

IFRS 15 regelt die Umsatzrealisierung aus Verträgen mit Kunden und schreibt im Rahmen eines fünfstufigen Modells<sup>46</sup> vor, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe Umsatzerlöse zu erfassen sind. Umsatzerlöse stellen dabei den Ertrag aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens dar.<sup>47</sup> Dabei erfordert die Anwendung von IFRS 15 einige Ermessensentscheidungen und eröffnet somit Spielräume hinsichtlich Zeitpunkt und Höhe der Umsatzrealisierung, die möglicherweise so genützt werden, dass eine unerwünschte steuerliche Konsequenz – die Anwendbarkeit von Pillar One und/oder Pillar Two – vermieden wird.

*Baur/Lüpold/Witte*<sup>48</sup> haben sich mit diesen möglichen Ermessensspielräumen auseinandergesetzt. Ohne an dieser Stelle IFRS 15 ausführlich erläutern zu können, ist beispielhaft zu nennen: Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen des Vertrages bei Mehrkomponentengeschäften,<sup>49</sup> Abgrenzung von Erlösschmälerung und Aufwand,<sup>50</sup> Bestimmung des Transaktionspreises bei variablen, von künftigen Ereignissen abhängigen Komponenten,<sup>51</sup> Abgrenzung der Prinzipal-Agent-Beziehung<sup>52</sup> oder – gerade für die digitale Wirtschaft als primärer Adressat von Pillar One, aber auch von Pillar Two – die zeitliche Erfassung von Umsatzerlösen aus der Gewährung von Lizenzen.<sup>53</sup>

Die Annahme, der Umsatzerlös sei ohne Ausübung von Ermessen quantifizierbar, ist daher nicht zutreffend. Ebenso wenig sollte unterstellt werden, dass die Ermessensspielräume betraglich gering seien. So hat zB die reine Änderung des Ausweises von Erlösschmälerungen bei Nestlé im Jahr 2011 zu einer Reduktion der Konzernumsatzerlöse von ca 16 % geführt.<sup>54</sup> Die IFRS 15 inhärenten Ermessensspielräume können im Hinblick auf steuerliche Konsequenzen ausgeübt werden, auch ist eine entsprechende Sachverhaltensgestaltung denkbar (zB entsprechende Gestaltung von Lizenzverträgen). Dass Unternehmen tatsächlich ihren Umsatz ge-

<sup>39</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 417 ff; Pillar Two Blueprint Rz 156 ff.

<sup>40</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 417 ff; Pillar Two Blueprint Rz 156 ff.

<sup>41</sup> Vgl OECD (2022), Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, Public Consultation Document 4 February 2022–18 February 2022, 5.

<sup>42</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 175; Pillar Two Blueprint Rz 113 ff.

<sup>43</sup> Für nähere Ausführungen siehe Abschnitt 3.2.3.

<sup>44</sup> Vgl Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften 5. Computation of Effective Tax Rate and Top-up Tax Rz 88. Dabei sind die Umsätze in jenen Punkten anzupassen, in denen sie von den Anpassungen der GloBE-Bemessungsgrundlage (siehe Abschnitt 3.2.3.) berührt werden. Vgl Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften 5. Computation of Effective Tax Rate and Top-up Tax Rz 89.

<sup>45</sup> Vgl OECD (2022), Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, Public Consultation Document 4 April 2022–20 April 2022, 10.

<sup>46</sup> Die Schritte umfassen gem IFRS 15 1.) die Identifizierung des Vertrages, 2.) die Identifizierung der Leistungsverpflichtungen, 3.) die Bestimmung des Transaktionspreises, 4.) die Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen und 5.) die Erfüllung der Leistungsverpflichtungen.

<sup>47</sup> Dabei ist allerdings zu beachten, dass der Posten „Umsatzerlöse“ auch Erlöse umfasst, die nicht aus Kundenverträgen resultieren (zB Erlöse aus Leasingverhältnissen gem IFRS 16). Vgl AFRAC-Stellungnahme 32: Umsatzrealisierung: Vereinbarkeit der Bestimmungen des IFRS 15 mit den Grundsätzen des UGB (Juni 2018) Rz 6.

<sup>48</sup> Vgl *Baur/Lüpold/Witte*, Ermessensspielräume im Umgang mit IFRS 15, IRZ 2014, 469.

<sup>49</sup> Vgl *Baur/Lüpold/Witte*, IRZ 2014, 469 (471).

<sup>50</sup> ZB an den Kunden zu zahlende Gegenleistungen, vgl IFRS 15.70; Gewährleistungs-, Garantieverpflichtungen, vgl IFRS 15.B28 ff.

<sup>51</sup> Vgl IFRS 15.50 ff; *Baur/Lüpold/Witte*, IRZ 2014, 469 (473).

<sup>52</sup> Vgl IFRS 15.B34–B38; *Baur/Lüpold/Witte*, IRZ 2014, 469 ff.

<sup>53</sup> Vgl IFRS 15.B60.

<sup>54</sup> Eigene Berechnung auf Basis des veröffentlichten IFRS-Abschlusses 2010 und 2011 (fortgeführte Geschäftsbereiche).

ringer ausweisen, um steuerliche Schwellenwerte gerade nicht zu überschreiten, wurde schon in anderem Zusammenhang empirisch bestätigt.<sup>55</sup> Durch den steuerlich motivierten Ausweis niedrigerer (oder höherer) Umsätze verringert sich jedenfalls die Informationsqualität der im Konzernabschluss ausgewiesenen Umsätze, die Informationsfunktion für die Kapitalmärkte ist beeinträchtigt und letztlich leidet die Effizienz der Kapitalallokation.<sup>56</sup>

### 3.2.2. *Steueraufwand*

Die ETR für Pillar Two, welche zumindest 15 % betragen soll, ist länderbezogen wie folgt zu ermitteln:

$$ETR = \frac{\text{adjusted covered taxes}}{\text{adjusted GloBE tax base}}$$

Als Ausgangsbasis für die *adjusted covered taxes* wird der *laufende* Steueraufwand gemäß Einzelabschluss der jeweiligen Konzerngesellschaft,<sup>57</sup> addiert über alle Konzerngesellschaften und -betriebsstätten des Landes,<sup>58</sup> herangezogen. Dabei wird auf jenen Einzelabschluss abgestellt, der in Vorbereitung auf die Vollkonsolidierung (und somit in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Konzernrechnungslegung,<sup>59</sup> zB IFRS, aber vor etwaigen Konsolidierungsmaßnahmen) erstellt wird.<sup>60</sup>

Der laufende Steueraufwand wird für Zwecke der Pillar-Two-ETR in mehrfacher Hinsicht angepasst. Die Anpassungen betreffen einerseits den Umfang der *covered taxes*. Diese umfassen insb Steuern auf das Einkommen oder den Gewinn, Steuern auf (fiktive) Gewinnausschüttungen sowie der KöSt vergleichbare Steuern.<sup>61</sup> Andererseits sollen nur jene Steuern berücksichtigt werden, die sich auf die GloBE-Bemessungsgrundlage,<sup>62</sup> nicht daher zB auf das *other comprehensive income*,<sup>63</sup> beziehen.

Eine besondere Rolle bei der Ermittlung der ETR nehmen steuerliche Investitionsbegünstigungen ein. Grundsätzlich redu-

zieren sie naturgemäß den laufenden Steueraufwand und daher die GloBE-ETR (*non-qualified refundable tax credit* und andere Steuerbegünstigungen).<sup>64</sup> Allerdings mindert der Betrag eines *qualified refundable tax credit* den Zähler nicht und wird, sofern er den ursprünglichen Steueraufwand mindernd erfasst, wieder hinzugerechnet.<sup>65</sup> Wie nachfolgend noch ausgeführt wird, erhöht er aber den Nenner der ETR. Kombiniert wirkt dies wie eine moderierte Minderung der ETR für bestimmte Investitionsbegünstigungen. Ein *qualified refundable tax credit* ist definiert als eine innerhalb von vier Jahren nach Erfüllung der jeweiligen Voraussetzungen zahlungswirksame Steuergutschrift.<sup>66</sup>

Zusätzlich zum *laufenden* Steueraufwand ist für die Berechnung der ETR auch ein *total deferred tax adjustment amount* in den Zähler mit aufzunehmen. Ähnlich wie bei der Bilanzierung latenter Steuern sollen temporäre Differenzen zwischen bilanziellen und steuerlichen Vorschriften neutralisiert und Schwankungen in der ETR vermieden werden.<sup>67</sup> Dieser Betrag des *total deferred tax adjustment amount* ist gesondert zu ermitteln. Lediglich wenn der anwendbare Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz iHv 15 % liegt, kann der latente Steueraufwand gemäß GuV herangezogen werden,<sup>68</sup> dies wird aber wohl nicht der Regelfall sein.<sup>69</sup>

Die Ermittlung des *total deferred tax adjustment amount* ist umfassend definiert.<sup>70</sup> Für Zwecke dieses Beitrags soll auf drei Punkte besonders hingewiesen werden: Ein Aufwand laut GuV aus der Abwertung aktiver latenter Steuern (oder ein Ertrag aus späterer Aufwertung) ist nicht Teil der *adjusted covered taxes*.<sup>71</sup> Außerdem ist der (allfällige) latente Steuerertrag aus der (allfälligen) Aktivierung aktiver latenter Steuern aus Verlustvorträgen in jedem Fall als den *total deferred tax adjustment amount* mindernd anzusetzen, selbst wenn es in der Bilanz mangels Vorliegens der Voraussetzungen nicht zur Aktivierung von Verlustvorträgen kommt.<sup>72</sup> Schließlich soll darauf hingewiesen werden, dass latente Steuern aus Investitionsprämien (*tax credits*) nicht Teil des *total deferred tax adjustment amount* sind,<sup>73</sup> da Investitionsprämien ohnedies einer gesonderten Berücksichtigung bei der Ermittlung der ETR unterliegen. Andere, die Bemessungsgrundlage mindernde Investitionsbegünstigungen reduzieren idR die *adjusted covered taxes* und damit die ETR. Lediglich soweit (nur) temporäre (und daher nicht permanente) Differenzen insb für Sachanlagen und für F&E entstehen, führt die Einbeziehung dieser Differenzen in den *total deferred tax adjustment amount* dazu, dass diese Investitionsbegünstigungen die ETR nicht mindern und daher unschädlich sind.

<sup>55</sup> So zeigen „Bunching“-Studien, dass sich eine besonders hohe Anzahl von Unternehmen unmittelbar unterhalb von Umsatzschwellen häuft, zB Liu et al, VAT Notches, Voluntary Registration, and Bunching: Theory and U.K. Evidence, The Review of Economics and Statistics 2021, 151–164.

<sup>56</sup> Vgl Hanlon/Hoopes, Corporate Profits Minimum Tax, Open Letter of Concern 2021, 1 f.

<sup>57</sup> Vgl Art 4.1.1. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>58</sup> Vgl Art 5.1.1. GloBE-Mustervorschriften. Ebenso wird für die Ermittlung der *adjusted GloBE tax base* vorgegangen. Siehe Abschnitt 3.2.3.

<sup>59</sup> Alternativ können die nationalen Rechnungslegungsstandards beibehalten werden, wenn ein Abstellen auf die Konzernrechnungslegung nicht vernünftigerweise durchführbar (*not reasonably practicable*) ist. Dafür wird allerdings kumulativ vorausgesetzt, dass die Finanzbuchhaltung auf diesen Standards basiert, die enthaltenen Informationen verlässlich sind und langfristige Differenzen im Vergleich zu den Konzernrechnungslegungsvorschriften angepasst werden, wenn sie betragsmäßig € 1 Mio übersteigen. Vgl Art 3.1.3. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>60</sup> Vgl Art 4.1.1. iVm Art 3.1.2. GloBE-Mustervorschriften; Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften 4. Computation of Adjusted Covered Taxes Rz 1.

<sup>61</sup> Vgl Art 4.2.1. GloBE-Mustervorschriften; Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften 4. Computation of Adjusted Covered Taxes Rz 5.

<sup>62</sup> Vgl Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften 4. Computation of Adjusted Covered Taxes Rz 1.

<sup>63</sup> Dementsprechend sind Steuern, die sich auf die GloBE-Bemessungsgrundlage beziehen, allerdings im *other comprehensive income* erfasst werden, zu berücksichtigen, sofern sie nach nationalem Recht steuerpflichtig sind. Vgl Art 4.1.1.(c) GloBE-Mustervorschriften.

<sup>64</sup> Vgl Art 4.1.3.(b), (c) GloBE-Mustervorschriften.

<sup>65</sup> Vgl Art 4.1.2.(d) GloBE-Mustervorschriften.

<sup>66</sup> Vgl Art 10.1.1. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>67</sup> Vgl Pillar Two Blueprint Rz 288 ff; Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften 4. Computation of Adjusted Covered Taxes Rz 67.

<sup>68</sup> Vgl Art 4.4.1. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>69</sup> Vgl Schwarz, Pillar Two – Es ist soweit, die finale Regelungen zur weltweiten Mindestbesteuerung sind da! IStR 2022, 37 (42).

<sup>70</sup> Vgl Art 4.4. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>71</sup> Vgl Art 4.4.1.(c) GloBE-Mustervorschriften.

<sup>72</sup> Vgl Art 4.4.2.(c) GloBE-Mustervorschriften; alternativ kann ein GloBE Loss Deferred Tax Asset herangezogen werden.

<sup>73</sup> Vgl Art 4.4.1.(e) GloBE-Mustervorschriften.

Mit insb diesen Bestimmungen werden die wesentlichen Ermessensspielräume, welche nach IAS 12 für die Bemessung des latenten Steueraufwandes bestehen, nämlich die Bewertung aktiver latenter Steuern und damit einhergehend Ansatz und Bewertung von steuerlichen Verlustvorträgen, hintangehalten und beeinflussen die GloBE-ETR nicht. Anders formuliert: Durch umfassende und detaillierte Sondervorschriften für die Ermittlung der *adjusted covered taxes* und die Berücksichtigung eines gesonderten *total deferred tax adjustment amount* anstelle des latenten Steueraufwandes laut GuV bleibt für den grundsätzlichen Anreiz, einen hohen Steueraufwand auszuweisen, und somit für eine de facto umgekehrte Maßgeblichkeit, jedenfalls was den Zähler der ETR betrifft, nur mehr wenig Raum.

### 3.2.3. Erfolgsgröße

Sowohl die Vorschriften zu Pillar One als auch jene zu Pillar Two knüpfen in einzelnen Bereichen an bilanzielle Erfolgsgrößen an. Diese umfassen insb:

- Pillar One: den Konzerngewinn als Ausgangspunkt für die Berechnung der 10%-Gewinnmarge sowie für die Ermittlung des Amount A;
- Pillar Two: den Gewinn der einzelnen Konzerngesellschaft als Ausgangspunkt der GloBE-Bemessungsgrundlage, welche wiederum als Nenner in die Berechnung der länderbezogenen ETR eingeht, sowie der *de minimis exclusion*.

Für die Ermittlung der Gewinnmarge sowie des Amount A im Rahmen von Pillar One wird der konsolidierte Gewinn bzw Verlust (es handelt sich wohl um den Jahresüberschuss/-fehlbetrag) als Ausgangspunkt herangezogen.<sup>74</sup> Dieser ist anschließend mittels einzelner steuerlicher Anpassungen (*book-to-tax adjustments*) zu korrigieren, um den unterschiedlichen Zielsetzungen einer steuerlichen und einer bilanziellen Gewinnermittlung<sup>75</sup> gerecht zu werden und somit die Bemessungsgrundlage im Sinne von Pillar One an die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der einzelnen Staaten anzunähern.<sup>76</sup> Dementsprechend sind aus dem konsolidierten Gewinn bzw Verlust ua der Ertragsteueraufwand, steuerbefreite Dividendeneinkünfte sowie aus ordnungspolitischen Gründen nicht abzugsfähige Aufwendungen herauszurechnen. Auf diese Weise wird auf Basis der bilanziellen Gewinngröße ein standardisiertes Ergebnis vor Steuern ermittelt.<sup>77</sup> Um nicht in den Anwendungsbereich von Pillar One zu fallen, besteht für Konzerne ein Anreiz, den Konzerngewinn im Rahmen des Ermessensspielraums eher konservativ zu ermitteln und die Gewinnmarge daher eher gering auszuweisen.

<sup>74</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 430; OECD (2022), Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, Public Consultation Document 4 April 2022–20 April 2022, 10; OECD (2022), Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, Public Consultation Document 4 February 2022–18 February 2022, 5.

<sup>75</sup> Siehe Abschnitt 4.

<sup>76</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 430 f.

<sup>77</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 430 ff; OECD (2022), Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, Public Consultation Document 4 April 2022–20 April 2022, 10; OECD (2022), Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, Public Consultation Document 4 February 2022–18 February 2022, 5.

Pillar Two setzt für die Berechnung der länderbezogenen ETR die *adjusted covered taxes* ins Verhältnis zur *adjusted GloBE tax base*.<sup>78</sup> Ausgangspunkt der GloBE-Bemessungsgrundlage<sup>79</sup> ist der Jahresüberschuss/-fehlbetrag aus dem Einzelabschluss jeder Konzerngesellschaft, der in Vorbereitung auf die Vollkonsolidierung erstellt wird.<sup>80</sup> Dabei sind wiederum gewisse *book-to-tax adjustments* vorzunehmen.<sup>81</sup>

Eine wesentliche Anpassung bei der Ermittlung der *adjusted GloBE tax base* ist die Behandlung des *qualified refundable tax credit*, der als zahlungswirksame Steuergutschrift innerhalb von vier Jahren zufließt. Wie zuvor festgehalten, mindert eine derartige Investitionsbegünstigung den Zähler der ETR, die *adjusted covered taxes*, nicht. Allerdings erhöht sie, ähnlich einer Subvention, den Nenner und wird dem GloBE *income* hinzugerechnet.<sup>82</sup> Durch die so erfolgte Erhöhung des Nenners (statt der Reduktion des betraglich idR geringeren Zählers) reduziert sich zwar die ETR, allerdings in geringerem Ausmaß.<sup>83</sup> Die GloBE-ETR behandelt daher bestimmte (*qualified*) Arten der Investitionsbegünstigung etwas nachsichtiger. Damit wird der Steuerwettbewerb zwischen Staaten mittels bestimmter Investitionsbegünstigungen eröffnet und Staaten könnten bestrebt sein, dass ihre Investitionsbegünstigungen als *qualified* gelten.

Um eine eher höhere ETR ausweisen zu können, besteht für die Konzerngesellschaften in ihren jeweiligen Einzelabschlüssen, besonders in Niedrigsteuereändern, ein Anreiz, ihr Ergebnis, bei gleichbleibenden *adjusted covered taxes*, ebenfalls eher konservativ zu ermitteln. Hinzu kommt, dass auch die Verschiebung von Gewinnen innerhalb des Konzerns, von Gesellschaften in Niedrigsteuereändern zu Gesellschaften in Hochsteuereändern, bei gleichbleibenden *adjusted covered taxes*, vorteilhaft erscheint, um so ein Unterschreiten der 15%-Mindestbesteuerung in einzelnen Ländern und damit die Anwendung der IIR und uU der UTPR zu vermeiden.<sup>84</sup>

Die *Fair-value*-Bewertung als Element der Gewinnermittlung nach IFRS verdient ebenfalls besonderes Augenmerk. Auch hier kann auf die Details nicht eingegangen werden. Im Ergebnis werden *Fair-value*-Auf- oder -Abwertungen nicht in der *adjusted GloBE tax base* berücksichtigt, und eine allfällige Steuerbe- oder -entlastung auch bei der Bemessung der *adjusted covered taxes* ausge-

<sup>78</sup> Vgl Art 5.1. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>79</sup> Sowie der *de minimis exclusion*. Vgl Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften 5. Computation of Effective Tax Rate and Top-up Tax Rz 91.

<sup>80</sup> Vgl Art 3.1.2. GloBE-Mustervorschriften; Bendlinger, Die OECD Model Rules für ein globales Mindestbesteuerungsregime, SWI 2022, 2 (9).

<sup>81</sup> Dementsprechend ist das Ergebnis der einzelnen Konzerngesellschaft ua um Netto-Steuerbefreiungen, steuerbefreite Dividendeneinkünfte sowie ordnungspolitisch nicht abzugsfähige Aufwendungen zu korrigieren. Vgl Art 3.2.1. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>82</sup> Vgl Art 3.2.4. GloBE-Mustervorschriften.

<sup>83</sup> Beispiel zur Veranschaulichung: Ein Unternehmen weist *adjusted covered taxes* iHv 30 und eine *adjusted GloBE tax base* iHv 100 auf. Dem Unternehmen wird eine Investitionsbegünstigung (*refundable tax credit*) iHv 5 gewährt. Die ETR beträgt 1.) ohne Berücksichtigung der Investitionsbegünstigung 30 % (30/100), 2.) bei Vorliegen eines *qualified refundable tax credit* 29 % (30/105) und 3.) bei Vorliegen eines *non-qualified refundable tax credit* 25 % (25/100).

<sup>84</sup> Vgl hierzu auch Brauner, Agreement? What Agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective, Intertax 2022, 1 (4); Petruzzi et al, The OECD "Unified Approach", TPI 2019, 312 (317).

klammert.<sup>85</sup> Für Portfoliobeteiligungen (< 10 %) und allenfalls für zu Investitionszwecken gehaltene Immobilien (*investment property*), sofern sie nach IFRS zu *fair value* bewertet werden,<sup>86</sup> werden die erfolgswirksamen Wertänderungen in die Bemessung der *adjusted GloBE tax base* in einem ersten Schritt übernommen. In einem zweiten Schritt allerdings besteht ein Wahlrecht, stattdessen das Realisationsprinzip anzuwenden.<sup>87</sup> Damit sind steuerliche Konsequenzen aus der *Fair-value*-Bewertung über die Anschaffungskosten hinaus idR nicht zwingend. Umgekehrt sind aber auch Wertminderungen aus *Fair-value*-Bewertung ebenso wie Wertminderungen aus *impairment* nicht für die Bemessung der *adjusted GloBE tax base* relevant. Anders formuliert: Der Konzern hat das Wahlrecht, sämtliche Auf- oder Abwertungen seines Vermögens im Hinblick auf Pillar Two steuerneutral zu stellen.

Schließlich kann die Nichteinbeziehung von Dividendeneinkünften in die *adjusted GloBE tax base*, die sich aber *nicht* auf kurzfristig gehaltene Dividenden erstreckt, Anreize schaffen, Portfoliobestände in Niedrigsteuereändern zu konzentrieren, sodass die Dividendeneinkünfte der Muttergesellschaft im Staat der Tochtergesellschaft mangels CFC-Regel und mangels Mindestbesteuerung effektiv niedrig besteuert bleiben.<sup>88</sup>

### 3.3. Weitere Anreize

#### 3.3.1. Segmentierung

Eine Anknüpfung an die Konzernrechnungslegung ist ebenso bei der im Rahmen von Pillar One vorzunehmenden Segmentierung in einzelne Geschäftsbereiche des Konzerns vorgesehen.<sup>89</sup> Diese ist erforderlich, wenn ein Geschäftsbereich für sich die Voraussetzungen von Pillar One erfüllt (Umsatz > € 20 Mrd und Gewinnmarge > 10 %), der Konzern insgesamt aber nicht in den Anwendungsbereich fällt, weil er die 10%-Gewinnschwelle unterschreitet.<sup>90</sup> In diesen Fällen hat die Berechnung von Amount A auf Segmentebene zu erfolgen.<sup>91</sup>

Die Segmentierung gem IFRS 8 sieht mehrere Abgrenzungskriterien für Geschäftssegmente vor.<sup>92</sup> Für jedes Segment sind

ua Angaben zu Umsatzerlösen, Ergebnis, Vermögenswerten und Schulden zu machen.<sup>93</sup> Bei der Definition der einzelnen Segmente im Konzernabschluss besteht Spielraum. Zwar ist dem *management approach* zu folgen, wonach die offengelegte Segmentierung der intern berichteten Segmentierung entsprechen soll, allerdings kann die intern und extern berichtete Segmentierung sowohl nach geografischen Kriterien, Produkten und Dienstleistungen oder Geschäftsbereichen erfolgen.

Aus pragmatischen Erwägungen bietet sich an, für die Segmentierung im Rahmen von Pillar One auf die im Konzernabschluss verwendete Segmentierung zurückzugreifen.<sup>94</sup> Allerdings ist zu beachten, dass eine bilanzielle Segmentierung dazu dient, den Abschlussadressaten ein besseres Verständnis hinsichtlich der einzelnen Segmente des Konzerns zu vermitteln. Dagegen soll eine Segmentierung für Zwecke von Pillar One gewährleisten, dass das neue Besteuerungsrecht angemessene Ergebnisse liefert und gleiche Wettbewerbsbedingungen für vergleichbare Unternehmen schafft.<sup>95</sup> Es besteht nun möglicherweise ein Anreiz, die Segmentierung steuerlich motiviert so zu wählen, dass die Anwendungsvoraussetzungen von Pillar One nicht erfüllt werden.<sup>96</sup> Damit die Segmentierung auch tatsächlich im Konzernabschluss durchgeführt werden kann und der Konzernabschlussprüfung standhält, wird sich eine solche steuerlich motivierte Neusegmentierung in der internen Berichterstattung und damit letztlich in der Steuerung des Konzerns niederschlagen. Es besteht daher die Sorge, dass steuerliche Anreize die Konzernsteuerung beeinträchtigen.

#### 3.3.2. Zusätzliche Problemfelder

Abgesehen von der Beeinflussung von Umsatz, Gewinn und Segmentierung durch steuerliche Vorteilhaftigkeitserwägungen kann das Abstellen von Pillar One und Pillar Two auf bilanzielle Werte noch weitere unbeabsichtigte Konsequenzen haben. So könnte zB das „GAAP-Shopping“ ungewollten Aufschwung erfahren. Konzerne würden ihre Struktur nicht nur unter Berücksichtigung von steuerlichen Regelungen und Tarifen, sondern überdies im Hinblick auf die Rechnungslegungsvorschriften der obersten Muttergesellschaft wählen.<sup>97</sup> Da sowohl im Rahmen von Pillar One als auch im Rahmen von Pillar Two verschiedene Rechnungslegungsvorschriften als geeignet angesehen werden, könnte daraus zusätzlich ein „GAAP-Wettbewerb“ zwischen einzelnen Staaten entstehen, um als Standort attraktiv zu erscheinen.

Des Weiteren besteht die Gefahr, dass private Standardsetter der Rechnungslegungsvorschriften (zB das IASB) Einfluss auf die Steuerbemessungsgrundlage nehmen, wenn für deren Er-

<sup>85</sup> Vgl insb Art 3.2.1.(c), (d) GloBE-Mustervorschriften.

<sup>86</sup> Und sofern eine Aufwertung nicht über OCI geführt wird. Vgl Art 3.2.1.(d) GloBE-Mustervorschriften; Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften 4. Computation of GloBE Income or Loss Rz 58 ff.

<sup>87</sup> Vgl Art 3.2.5. GloBE-Mustervorschriften; Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften 4. Computation of GloBE Income or Loss Rz 115 ff.

<sup>88</sup> Vgl *Englisch/Becker*, International effective minimum taxation – the GLOBE proposal, 23 <DOI: 10.2139/ssrn.3370532>.

<sup>89</sup> Vgl *OECD* (2021), Statement on a Two-Pillar Solution 1; Pillar One Blueprint Rz 456.

<sup>90</sup> Vgl *Bendlinger*, *Der WT* 2021, 282 (286); *Petkova/Greil*, Pillar One: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung – Partielle Neuallokation von Besteuerungsrechten, *IStR* 2021, 685 (687).

<sup>91</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 442. Ursprünglich hatte die Segmentierung eine große Bedeutung hinsichtlich der von Pillar One erfassten Ertragsströme. Da allerdings die Eingrenzung des Anwendungsbereichs auf Tätigkeiten in den Bereichen ADS und CFB nicht weiterverfolgt wurde, ist eine Segmentierung in diesem Zusammenhang hinfällig. Vgl *Petkova/Greil*, *IStR* 2021, 685 (686 f).

<sup>92</sup> Vgl IFRS 8.5–10.

<sup>93</sup> Vgl IFRS 8.13–19.

<sup>94</sup> Vgl *Petkova/Greil*, *IStR* 2021, 685 (687).

<sup>95</sup> Vgl Pillar One Blueprint Rz 456.

<sup>96</sup> Vgl *Petkova/Greil*, *IStR* 2021, 685 (687); kritisch auch *Daurer*, Unified Approach und Rechnungslegungsvorschriften – innovative Ideen für die Bemessung einer Ertragsteuer, *RWZ* 2020, 51 (55 f). Dabei ist allerdings zu beachten, dass die OECD in Erwägung zieht, eigene *segmentation hallmarks* zu etablieren, die zB auf dem ehemaligen IAS 14 beruhen könnten. Vgl Pillar One Blueprint Rz 457.

<sup>97</sup> Vgl *Devereux et al*, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal (2020) 17.

mittlung bilanzielle Erfolgsgrößen als Ausgangspunkt herangezogen werden. Die Aushebelung der parlamentarischen Gesetzgebung durch ein demokratisch nicht legitimes Expertengremium, besonders im Bereich der Gewinnbesteuerung, ist wohl verfassungsrechtlich bedenklich.<sup>98</sup> Ferner kann die Delegation eines Teils der Normen zur steuerlichen Bemessungsgrundlage an einen Standardsetter dazu führen, dass die Unabhängigkeit der Standardsetter durch Steuerpolitik und Steuerlobbyismus beeinträchtigt wird und die Qualität der Rechnungslegungsvorschriften sowie der darauf basierenden bilanziellen Kennzahlen möglicherweise leidet.<sup>99</sup>

#### 4. Conclusio

Die auf zwei Säulen beruhende Neuordnung der internationalen Konzernbesteuerung knüpft in mehreren Punkten an die Konzernrechnungslegung an. Dabei sind die im Konzernabschluss ausgewiesenen Zahlen insb maßgebend für die Umsatzkriterien (Pillar One und Pillar Two), die Berechnung der Gewinnmarge (Pillar One), die Ermittlung von Amount A (Pillar One) sowie für die Berechnung der ETR (Pillar Two). Ebenso soll die Segmentierung in Geschäftsbereiche (Pillar One), die aufgrund einzelner hochprofitabler Konzernteile erforderlich sein könnte, nach Vorbild der Rechnungslegungsvorschriften erfolgen.

Angesichts dieser Anknüpfungspunkte ist denkbar, dass der Konzernabschluss hinsichtlich potenzieller steuerlicher Folgen aufgestellt wird und somit eine neue Variante der de facto umgekehrten Maßgeblichkeit entsteht. Zwar sprechen insb pragmatische Gründe für ein Abstellen auf den Konzernabschluss, vor allem weil die Einigung auf eine neue, gesonderte Bemessungsgrundlage ausgeschlossen scheint, aber es entstehen so Anreize, die die Aussagekraft des Konzernabschlusses beeinträchtigen können. Dabei könnten die in der Rechnungslegung bestehenden Ermessensspielräume und Wahlrechte derart ausgeübt werden, dass die Vorschriften von Pillar One und Pillar Two nicht zur Anwendung gelangen (zB durch den Ausweis niedrigerer Umsätze). Allerdings führen die Vorschläge der OECD zur detaillierteren Regelung der GloBE-Bemessungsgrundlage sowie des für die ETR zu ermittelnden Steueraufwandes in wichtigen Bereichen (zB *Fair-value*-Bewertung, latenter Steueraufwand) zu einer deutlichen Einschränkung der Möglichkeiten für Konzerne, die ETR als Anknüpfungspunkt für die Mindestbesteuerung zu beeinflussen.

<sup>98</sup> Vgl. *Hennrichs*, *StuW* 2005, 256 ff; *Van Hulle*, *Harmonisierung der Rechnungslegung in der EU*, *Internationale Wirtschaftsbriefe* 2004, 849 ff; *Weber-Grellet*, *Argumente für die Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips oder Plädoyer für eine steuerrechtskonforme und rechtsstaatliche Gewinnermittlung*, in *Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny*, *Die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht* (2003) 267 ff; *Eberhartinger/Ruprecht*, *Die Auswirkungen einer simulierten Maßgeblichkeit des IFRS-Abschlusses für die steuerliche Gewinnermittlung in Österreich*, *RWZ* 2008, 235 (236).

<sup>99</sup> Vgl. *Hanlon/Hoopes*, *Corporate Profits Minimum Tax*, *Open Letter of Concern* 2021, 1.

Problematisch erscheint dennoch die Anknüpfung an Werte aus der Konzernrechnungslegung ganz besonders vor dem Hintergrund, dass die Rechnungslegung und das Steuerrecht unterschiedlichen Zwecken dienen. Während der Konzernabschluss (fast) ausschließlich der Information der Abschlussadressaten dient, dienen die steuerlichen Vorschriften zur Einkommensermittlung dazu, eine gleichmäßige Besteuerung und eine gleichmäßige globale Konzernbesteuerung sicherzustellen, Steuereinnahmen für den Staat zu generieren und durch Begünstigungen Anreize für gewisse Verhaltensweisen (zB Investitionen) zu setzen.<sup>100</sup>

Zwar wird in Pillar One und Pillar Two vor allem aus Vereinfachungsgründen auf den konsolidierten Konzernabschluss abgestellt, allerdings ist zu beachten, dass die Regelungen zu Pillar One und Pillar Two per se nicht einfach, sondern geradezu kompliziert sind und für Konzerne zu einem deutlichen Mehraufwand führen. Insb aufgrund der Anpassungen für die Ermittlung von Amount A und der GloBE-Bemessungsgrundlage sowie der Weiterführung dieser Anpassungen über viele Jahre ergibt sich faktisch eine weitere, zusätzliche Rechnungslegungspflicht, die sich neben der Konzernrechnungslegungspflicht, der Pflicht zur Erstellung von Einzelabschlüssen sowie der steuerlichen Gewinnermittlung einreihet.<sup>101</sup>

Abschließend ist festzuhalten, dass uE eine Anknüpfung von Pillar One und Pillar Two an die Konzernrechnungslegung abzulehnen ist. Vielmehr wäre zu untersuchen, ob, ähnlich wie für die GloBE-ETR, für die Regelungen zur Vermeidung bilanzpolitischer Einflussnahme gefunden wurden, genauere, am steuerlichen Zweck orientierte Korrekturen für Umsatz oder Gewinn nicht doch sinnvoll und politisch machbar wären.

<sup>100</sup> Vgl. *Hanlon/Hoopes*, *Corporate Profits Minimum Tax*, *Open Letter of Concern* 2021, 1; *Petrucci et al*, *TPI* 2019, 312 (317).

<sup>101</sup> Vgl. auch *Hierstetter*, *Pillar Two Blueprint – Eine erste Bewertung der GloBE-Vorschläge zu einer globalen Mindestbesteuerung*, *IStR* 2020, 874 (880).



#### Die Autorin:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M. ist Leiterin der Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre am Institut für Accounting and Auditing der WU Wien. Sie ist Mitglied des AFRAC und Autorin zahlreicher Fachpublikationen.

✉ [eva.eberhartinger@wu.ac.at](mailto:eva.eberhartinger@wu.ac.at)

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Eberhartinger/Eva](https://lesen.lexisnexis.at/autor/Eberhartinger/Eva)



#### Der Autor:

Georg Winkler, MSc (WU) ist Universitätsassistent an der Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Wirtschaftsuniversität Wien.

✉ [georg.winkler@wu.ac.at](mailto:georg.winkler@wu.ac.at)

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Winkler/Georg](https://lesen.lexisnexis.at/autor/Winkler/Georg)

Foto: Privat

Foto: Michael Stabentheiner