



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master Thesis

„Verrechnungspreisaspekte der globalen Mindestbesteuerung /
Transfer Pricing Aspects of Global Minimum Tax“

verfasst von / submitted by

JUDr. Adam Gregor LL.M.

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2025 / Vienna 2025

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr. Michael Schilcher

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Problemstellung und Relevanz des Themas	1
1.2	Zielsetzung der Arbeit	2
1.3	Methodik und Aufbau der Arbeit	3
2	Hintergrund der globalen Besteuerung.....	4
2.1	Die Entwicklung des internationalen Steuersystems.....	4
2.2	Die Herausforderung der digitalen Wirtschaft	6
3	Verrechnungspreise.....	9
3.1	Begriff und Bedeutung	9
3.2	Fremdvergleichsgrundsatz.....	10
3.3	Separate entity approach	13
3.4	Internationale und nationale Rechtsgrundlagen	14
3.5	Verrechnungspreismethoden	17
3.6	Verrechnungspreisdokumentation.....	19
3.7	Verrechnungspreiskorrekturen	20
3.8	Verrechnungspreismanipulation als Steuervermeidungsstrategie.....	22
4	Globale Mindestbesteuerung.....	23
4.1	Initiativen zur Bekämpfung der Steuervermeidung	23
4.2	Definition und Zielsetzung der Mindestbesteuerung	24
4.3	OECD BEPS - die Zwei-Säulen-Lösung.....	25
4.4	Umsetzung der Mindestbesteuerung in Österreich	28
4.4.1	Allgemeine Bestimmungen	28
4.4.2	NES, PES und SES.....	29
4.4.3	Gewinnermittlung und die folgenden Abschnitte	33
5	Verrechnungspreisaspekte der Mindestbesteuerung.....	34
5.1	Allgemeiner Zusammenhang	34
5.2	Zusammenhang mit CbC-Reporting	34
5.3	Der Fremdvergleichsgrundsatz in der Mindestbesteuerung.....	36

5.3.1	Einführung.....	36
5.3.2	Zu § 26 Abs. 1	40
5.3.2.1	Szenario 1.....	41
5.3.2.2	Szenario 2.....	42
5.3.2.3	Szenario 3.....	42
5.3.3	Zu § 26 Abs. 2	49
5.3.4	Zu § 26 Abs. 3	51
5.3.5	Zusammenfassung	51
5.4	Strategische Anpassungen von Unternehmen	52
5.5	Steuerliche Compliance und administrative Herausforderungen	54
5.5.1	CbCR-Safe-Harbour	54
5.5.2	Empfehlungen	56
5.6	Auswirkungen auf die Länder	59
5.7	Die Frage der Kosten.....	63
5.8	Fazit und offene Fragen.....	65
6	Literaturverzeichnis.....	68
6.1	OECD.....	68
6.2	Beiträge in Sammelwerken und Fachzeitschriften	71
6.3	Kommentare und Monographien.....	73
6.4	Rechts- und Verwaltungsvorschriften sowie Judikatur.....	73
6.5	Online Quellen	74
6.6	Hilfsmittel.....	78
	Zusammenfassung.....	79
	Abstract.....	80

Abkürzungsverzeichnis

APA Advance Pricing Agreement

BAO Bundesabgabenordnung

BEPS Base Erosion and Profit Shifting

CbCR Country-by-Country Reporting

ETR Effective Tax Rate

ERP Enterprise Resource Planning

EBITDA Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization

EuGH Europäischer Gerichtshof

FANIL Financial Accounting Net Income or Loss

GAAP Generally Accepted Accounting Principles

GAAT General Agreement on Tariffs and Trade

GMT Global Minimum Tax

GloBE Global Anti-Base Erosion

IFRS International Financial Reporting Standards

IIR Income Inclusion Rule

JV Joint Venture

MinBestG Mindestbesteuerungsgesetz

MinBestRL Mindestbesteuerungsrichtlinie

MNE Multinational Enterprise

NES nationale Ergänzungssteuer

NGO Non-Profit-Organisationen

OECD Organisation for Economic Co-operation and Development

PES Primärerergänzungssteuer

SES Sekundärerergänzungssteuer

STTR Subject-to-Tax-Rule

TP Transfer Pricing

UTPR Undertaxed Payment Rule

UPE Ultimate Parent Entity

USA United States of America

VPDG Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes

VPR Verrechnungspreisrichtlinien

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Relevanz des Themas

Die Verlagerung von Gewinnen hat sich als ein erhebliches Problem erwiesen, weil die Körperschaftsteuersätze als Wettbewerbsinstrumente zur Anwerbung ausländischer Direktinvestitionen und wirtschaftlicher Aktivitäten angesehen werden. Die Folge ist ein Wettlauf nach unten bei der Unternehmensbesteuerung, bei dem die Länder mit der Senkung ihrer Steuersätze um Investitionen von MNEs werben. Die Unternehmen schaffen dann komplexe Unternehmensstrukturen, die es ihnen ermöglichen, Zahlungen, Gewinne und Investitionen an Tochtergesellschaften in Ländern zu transferieren, in denen die Besteuerung von Unternehmensgewinnen niedrig ist oder gar nicht existiert.¹

Unternehmen, die ihre Gewinne ins Ausland verlagern, sind im Grunde genommen Trittbrettfahrer. Sie haben Zugang zum Verbrauchermarkt eines Landes, zahlen dafür aber keine/weniger Steuern.²

Die zunehmende Digitalisierung des Weltmarktes hat darüber hinaus zu einem weiteren Problem geführt. Viele multinationale Technologieunternehmen können beträchtliche Gewinne in Ländern erzielen, in denen sie kaum oder gar nicht physisch präsent sind.³ Das Fehlen einer physischen Präsenz ist von entscheidender Bedeutung, da nach den traditionellen steuerlichen „Nexus-Regelungen“ ein Land in der Regel nur dann die Gewinne eines Unternehmens besteuern durfte, wenn dieses Unternehmen im Hoheitsgebiet des Landes präsent war.⁴

Während über die Besteuerung digitaler Dienstleistungen und die Bekämpfung der globalen Steuerhinterziehung diskutiert wurde, brach im Jahr 2020 die Corona-Pandemie aus. Die Pandemie stellte die globale Wirtschaftsordnung infrage und zwang die Regierungen, enorme Summen für den Schutz von Unternehmen und Personen auszugeben, die von der Pandemie betroffen waren. Am stärksten von den Todesfällen und Infektionen betroffen

¹ Vgl. *Will Fitzgibbon & Ben Hallam*, What Is a Tax Haven? Offshore Finance, Explained, <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/what-is-a-tax-haven-offshore-finance-explained> (abgefragt am 16.3.2025)

² Vgl. *Maria Ryding, Alex Voorhoeve*, Is the Organisation for Economic Co-operation and Development's 2021 Tax Deal Fair? <https://ppr.lse.ac.uk/articles/10.31389/lseppr.72> (abgefragt am 16.3.2025)

³ Vgl. *Alan Rapperport*, U.S. agrees to drop tariffs on countries that imposed digital services taxes as a global tax overhaul moves ahead, <https://www.nytimes.com/2021/10/21/business/global-tax-agreement-digital-services.html> (abgefragt am 16.3.2025)

⁴ Vgl. *Young Ran (Christine) Kim*, The Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of Consumption Tax Debate? https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/2019/11/kim-presents-the-digital-services-tax-a-cross-border-variation-of-the-consumption-tax-debate-at-byu.html (abgefragt am 16.3.2025)

waren Menschen mit niedrigem Einkommen und aus der Arbeiterklasse, was die tiefen Ungleichheiten in den Gesellschaften auf der ganzen Welt verdeutlicht.⁵ Die Krise hat bei vielen westlichen Regierungen zu dem Konsens geführt, dass zusätzliche Ausgaben notwendig sind, um die ungleiche Verteilung des Wohlstands zu bekämpfen. Um diese Ausgaben finanzieren zu können, sind jedoch zusätzliche Steuereinnahmen erforderlich.

Im Oktober 2021 einigten sich mehr als 135 Mitglieder des „OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS“ auf ein Zwei-Säulen-Konzept zur Reform der internationalen Besteuerung.⁶ Dadurch soll sichergestellt werden, dass MNEs einen gerechten Beitrag zum Steueraufkommen leisten - unabhängig davon, wo sie tätig sind und ihre Gewinne erzielen.⁷

1.2 Zielsetzung der Arbeit

Die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung im Rahmen der OECD-Initiative (Säule 2) bringt für MNEs allerdings auch neue Herausforderungen im Bereich der Verrechnungspreise mit sich. In dieser Masterarbeit werden diese Zusammenhänge und Auswirkungen analysiert.

Der Beitrag beginnt mit der Erläuterung der theoretischen Grundlagen der Verrechnungspreise und der globalen Mindestbesteuerung, um ein solides Verständnis der Zusammenhänge zu schaffen. Untersucht werden sowohl der internationale als auch der nationale Rechtsrahmen, insbesondere das österreichische MinBestG sowie die nationale Verankerung des Fremdvergleichsgrundsatzes für Verrechnungspreise.

Ein zentrales Ziel besteht darin, die Wechselwirkungen zwischen globaler Mindestbesteuerung und Verrechnungspreisen zu untersuchen. Dabei werden potenzielle Konflikte, Risiken und Chancen identifiziert, die sich aus dem neuen Steuersystem ergeben.

Die Arbeit soll darüber hinaus strategische Optionen für Unternehmen aufzeigen, um die Einhaltung der Steuervorschriften bei gleichzeitiger Wahrung der wirtschaftlichen Effizienz

⁵ Vgl. *Francisco H. G. Ferreira*, Inequality in the Time of COVID-19, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2021/06/inequality-and-covid-19-ferreira.htm> (abgefragt am 16.3.2025)

⁶ Vgl. OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (abgefragt am 20.4.2025)

⁷ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> (abgefragt am 20.4.2025) S. 3 - „Vorwort“

zu gewährleisten. Dabei werden sowohl kurzfristige Maßnahmen als auch langfristige strategische Auswirkungen berücksichtigt.

1.3 Methodik und Aufbau der Arbeit

Die Arbeit basiert auf einer literaturbasierten Analyse, die sich auf aktuelle wissenschaftliche Veröffentlichungen aller Art, OECD-Leitlinien, EU-Richtlinien und nationale Gesetzgebung stützt.

Die Arbeit ist in fünf Hauptkapitel gegliedert, die wie folgt strukturiert sind:

Einleitung: In diesem Kapitel werden die Problemstellung, die Zielsetzung sowie die Relevanz der Arbeit dargestellt.

Hintergrund der globalen Besteuerung: Dieses Kapitel beleuchtet die historische Entwicklung der internationalen Besteuerung und geht auf die Herausforderungen der aggressiven Steuerplanung ein. Es wird untersucht, wie MNEs versuchen, ihre Steuerlast zu minimieren und welche Auswirkungen dies auf die globale Steuergerechtigkeit und die Staatseinnahmen hat. Gleichzeitig werden Lösungsansätze und regulatorische Maßnahmen zur Eindämmung dieser Praktiken diskutiert.

Verrechnungspreise: In diesem Kapitel geht es um die Bedeutung von Verrechnungspreisen für Unternehmen, insbesondere bei grenzüberschreitenden Transaktionen. Dabei wird das zentrale Prinzip des Fremdvergleichs erläutert, das sicherstellt, dass die Preise zwischen verbundenen Unternehmen marktüblich sind. Darüber hinaus werden die rechtlichen Grundlagen, wie die OECD-Richtlinien und nationale Gesetze, behandelt. Ein weiterer Schwerpunkt liegt auf dem Missbrauch von Verrechnungspreisen zur Steuervermeidung und den entsprechenden Gegenmaßnahmen.

Globale Mindestbesteuerung: Das Kapitel befasst sich mit der Einführung und Umsetzung einer weltweit gültigen Mindeststeuer für MNEs. Ziel dieser Initiative ist es, Steuervermeidung einzudämmen und eine faire Besteuerung zu gewährleisten. Im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD wurde ein globaler Mindeststeuersatz von 15% beschlossen, um Wettbewerbsverzerrungen zu minimieren und die Steuersouveränität zu stärken.

Verrechnungspreisaspekte der globalen Mindestbesteuerung: Dieses Kapitel untersucht den Einfluss von Verrechnungspreisen auf die Steuerbemessungsgrundlage und zeigt auf, wie Verrechnungspreise die Steuerbemessungsgrundlage vom MNE beeinflussen können. Es wird erläutert, wie die globale Mindestbesteuerung als Regulierungsinstrument dazu

beitragen kann, die Manipulation von Verrechnungspreisen zu begrenzen und eine faire Besteuerung zu gewährleisten. Darüber hinaus werden die strategischen Anpassungen von Unternehmen als Reaktion auf die Einführung von Mindeststeuersätzen sowie die möglichen Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit von Ländern analysiert. Schließlich werden die Herausforderungen für die Steuerkonformität und die Verwaltung im Zusammenhang mit der Umsetzung und Durchsetzung dieser Regelungen diskutiert.

Diese Struktur gewährleistet eine klare Gliederung und ermöglicht somit die systematische Erfassung und Analyse der komplexen Zusammenhänge zwischen Verrechnungspreisen und Mindestbesteuerung.

2 Hintergrund der globalen Besteuerung

2.1 Die Entwicklung des internationalen Steuersystems

Entgegen der landläufigen Meinung ist der Bereich des internationalen Steuerrechts kein neues Konzept, auch wenn wir in dieser Arbeit erst mit den 1920er Jahren beginnen.

Nach dem Ersten Weltkrieg wurde im Rahmen des Völkerbundes darüber diskutiert, wie mit Situationen umgegangen werden sollte, in denen zwei Länder versuchen, die gleichen Gewinne zu besteuern.⁸ Das Ergebnis waren Prinzipien, die seither die Grundlage der internationalen Besteuerung bilden. Eines davon war, dass die Körperschaftsteuer an der Quelle an den Staat abgeführt werden muss. Bei der Formulierung dieser Regel ließ sich die Gruppe des Völkerbundes stark von den Steuergesetzen des Europas des 19. Jahrhunderts beeinflussen.⁹

Für viele Ökonomen in den 1920er Jahren waren Unternehmensgewinne lediglich eine andere Art von Einkommen, auf das eine Steuer erhoben wurde, wobei der letztendliche Träger der Steuerlast keine große Rolle spielte.¹⁰

Das Abkommen von 1920 konzentrierte sich auf Sachanlagen und Produktionsfaktoren. Vor der Entwicklung des Internets wurden Geschäfte über Läden, Fabriken, Büros oder ähnliche feste Einrichtungen innerhalb der geografischen Grenzen eines Landes abgewi-

⁸ Vgl. z.B. *Izawa*, International Double Taxation and British Investment in the United States from the First World War to the 1945 UK-US Tax Treaty, *Japanese Research in Business History* 35 (2018), 125

⁹ Vgl. z.B. *Friedlander, Wilkie*, Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions—And Why It Is Important To Know About It, *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne* 54/4 (2006), 909

¹⁰ Vgl. *Zucman*, Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits, *Journal of Economic Perspectives* 28/4 (2014), 121 (123)

ckelt. Die Präsenz von Sachanlagen und Produktionsfaktoren in einem Land wurde als „Betriebsstätte“ (engl. permanent establishment) bezeichnet. Mit dem Abkommen von 1920 wurde das Konzept der Betriebsstätte in der internationalen Besteuerung institutionalisiert. Die Märkte, auf denen die Güter konsumiert wurden, blieben dabei unberücksichtigt. Da sich die Produktionsfaktoren nach der industriellen Revolution im 18. und 19. Jahrhundert hauptsächlich in den fortgeschrittenen Volkswirtschaften befanden, begünstigte das Abkommen die wirtschaftlich fortgeschrittenen Nationen natürlich.¹¹

Die Besteuerung an der Quelle funktioniert gut, wenn ein Unternehmen eine Tochtergesellschaft in einem anderen Land hat, die ihre gesamte Produktion und ihren gesamten Vertrieb in diesem Land abwickelt. Wenn aber die Muttergesellschaft die Produkte der Tochtergesellschaft in ihr eigenes Land importiert und dort vertreibt, woher kommen dann die Gewinne?¹²

Dies sollte mit dem zweiten Prinzip, dem sogenannten Fremdvergleichsgrundsatz (auch „Arms-Length-Pricing/Principle“ genannt), geregelt werden. Die Grundidee dieses Prinzips besteht darin, die Gewinne jedem Glied der Lieferkette zuzuordnen, das zum Wert der Kette beiträgt. Letztendlich sollte dies dazu führen, dass jedes Land in der Wertschöpfungskette eine Steuer auf Basis einer dem tatsächlichen Wert entsprechenden Bemessungsgrundlage erheben kann.¹³

Drittens entschied die Völkerbundgruppe, dass internationale Steuerfragen nicht durch ein globales multilaterales Abkommen, sondern auf bilateraler Ebene geregelt werden sollten. Seit den 1920er Jahren haben die Länder daher tausende von bilateralen „Doppelbesteuerungsabkommen“ abgeschlossen, die den allgemeinen Richtlinien des Völkerbundes zur Quellenbesteuerung und zu Marktpreisen folgen, sich aber in einer Vielzahl spezifischer Punkte unterscheiden.¹⁴

¹¹ Vgl. *Kurian*, The evolution of international tax regime and the OECD Two-Pillar solution: Analysis from a developing country perspective, *Journal of Economic Issues* (2022), 61 (62)

¹² Vgl. *Zucman*, Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits, *Journal of Economic Perspectives* 28/4 (2014), 123 (124)

¹³ Vgl. z.B. *Zucman*, Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits, *Journal of Economic Perspectives* 28/4 (2014), 123-124

¹⁴ Vgl. *Zucman*, Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits, *Journal of Economic Perspectives* 28/4 (2014), 121 (124)

2.2 Die Herausforderung der digitalen Wirtschaft

Die drei Grundprinzipien der internationalen Besteuerung von Unternehmensgewinnen, auf die man sich in den 1920er Jahren geeinigt hat – Quellenbesteuerung, marktübliche Preise und bilaterale Abkommen – werfen jeweils eigene Probleme auf.

Erstens hat die Entscheidung, tausende von bilateralen Verträgen anstelle eines multilateralen Abkommens abzuschließen, zu einem Netz inkonsistenter Regeln geführt. MNEs können diese Inkonsistenzen ausnutzen, um Steuern zu vermeiden, indem sie den Standort ihrer Tochtergesellschaften sorgfältig auswählen¹⁵, was als „treaty shopping“ bekannt ist.

„Treaty shopping“ ist daher eine Strategie, die typisch für bilateralisierte internationale Regelungen ist, bei der Unternehmen oder Einzelpersonen eine grenzüberschreitende Transaktion über eine dritte Jurisdiktion umstrukturieren, um Vorteile aus einem günstigeren bilateralen Vertrag zu ziehen, der von dieser dritten Jurisdiktion unterzeichnet wurde.¹⁶ Im Steuerbereich kann „treaty shopping“ als eine Praxis definiert werden, bei der ein Steuerzahler eine internationale Zahlung über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem Staat C leitet, der weder der Staat B ist, aus dem die Zahlung stammt, noch der Staat A, in dem der

¹⁵ Ein gutes Beispiel ist die „Double Irish Dutch Sandwich“-Strategie von Google, die so genannt wird, weil sie zwei irische Tochtergesellschaften und eine dazwischen geschobene niederländische Mantelgesellschaft umfasst. Sie beginnt damit, dass „Google US“ einen Teil seines immateriellen Kapitals auf „Google Holdings“ überträgt, eine in Irland registrierte Tochtergesellschaft, die jedoch für irische Steuerzwecke auf den Bermudas ansässig ist. Die irisch-bermudische Zweckgesellschaft gründete dann eine weitere irische Tochter, „Ireland Limited“, und erteilte ihr eine Lizenz zur Nutzung der Google-Technologien. Diese Tochtergesellschaft wiederum nutzt die immateriellen Vermögenswerte von Google, indem sie Lizenzen an alle Tochtergesellschaften von Google in Europa, im Nahen Osten und in Afrika vergibt. In dieser Phase wird der Großteil der Gewinne von Google außerhalb der USA nur in Irland besteuert, wo der Körperschaftssteuersatz 12,5 Prozent beträgt. Im nächsten Schritt werden die Gewinne aus Irland herausgerechnet und so dargestellt, als wären sie auf den Bermudas erwirtschaftet worden, wo der Körperschaftssteuersatz null Prozent beträgt. Dies geschieht, indem „Ireland Limited“ eine Lizenzgebühr an „Google Holdings“ zahlt. Irland behält jedoch eine Steuer auf die an Bermuda gezahlten Lizenzgebühren ein. Um diese zu umgehen, ist ein Umweg über die Niederlande erforderlich. „Ireland Limited“ zahlt Lizenzgebühren an eine niederländische Mantelgesellschaft („Google BV“) - eine steuerfreie Zahlung, da sowohl Irland als auch die Niederlande Mitglieder der Europäischen Union sind. Die niederländische Mantelgesellschaft zahlt dann alles an die irische/bermudische Holding zurück - wiederum steuerfrei, da die Holding für die niederländischen Steuerbehörden irisch und nicht bermudisch ist. Das Endergebnis ist, dass „Google Holdings“ ist für Irland bermudisch, aber für die Vereinigten Staaten ist es irisch. Durch das gegenseitige Ausspielen von Steuerabkommen - und insbesondere durch das Ausnutzen ihrer inkonsistenten Definitionen von Ansässigkeit - generiert Google also staatenloses Einkommen, das im Jahr der Generierung nirgendwo besteuert wird. Deswegen lag in den letzten Jahren Googles effektiver Steuersatz auf ausländische Gewinne laut Unternehmensunterlagen zwischen 2 und 8 Prozent. Vgl. *Zucman*, *Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits*, *Journal of Economic Perspectives* 28/4 (2014), 121 (124-127); *Kleinbard*, *Stateless Income*, *Florida Tax Review* 11/11 (2023), 706-713

¹⁶ Vgl. *Heitmüller*, *Dealing with Treaty Shopping Across the Tax, Trade, and Investment Regimes*, in: *Mosquera Valderrama, I.J., Heitmüller, F., Chaisse, J., Christians, A., Redefining Global Governance. Emerging Globalities and Civilizational Perspectives* (2025) 97

endgültige Empfänger der Zahlung ansässig ist, um von einem (vorteilhafteren) Steuerabkommen zu profitieren.¹⁷

Aufgrund vieler Faktoren wie Souveränitätsbedenken und zunehmender Komplexität waren die politischen Entscheidungsträger zu dieser Zeit multilateralen Lösungen in der internationalen Besteuerung abgeneigt, weshalb sich die bilateralen Verträge bis zum Ende des 20. Jahrhunderts vervielfachten.¹⁸

Zweitens sollten gruppeninterne Transaktionen zum Marktpreis der gehandelten Güter und Dienstleistungen durchgeführt werden, als ob die Tochtergesellschaften nicht miteinander verbunden wären. In der Praxis sind die Möglichkeiten, Preise zu Marktbedingungen festzulegen, aber begrenzt. Außerdem ist es bei Milliarden von konzerninternen Transaktionen pro Jahr für die Steuerbehörden praktisch unmöglich zu überprüfen, ob alle korrekt bepreist sind.¹⁹

Das letzte Kernproblem des traditionellen internationalen Steuerumfelds ergab sich aus der Regel, dass Gewinne in erster Linie im Herkunftsland besteuert werden sollten. Ohne diese Regel wäre es sinnlos, Gewinne so darzustellen, als wären sie in einem Niedrigsteuerland erzielt worden.²⁰

Die Globalisierung und die Digitalisierung haben es Unternehmen ermöglicht, ihre Geschäftsmodelle anzupassen und sich von einer festen Präsenz in den Gebieten, in denen sie tätig sind, zu lösen.²¹ MNEs sind in mehreren Ländern tätig, erzielen in jedem dieser Länder steuerpflichtige Einkünfte und unterliegen daher unterschiedlichen Steuersystemen. Diese sind natürlich motiviert, ihre Einnahmen so weit wie möglich in Ländern mit niedrigeren Steuersätzen zu versteuern. Dies wiederum motiviert die Länder, Maßnahmen zu ergreifen, um Unternehmen anzulocken.²²

¹⁷ Vgl. Heitmüller, Dealing with Treaty Shopping Across the Tax, Trade, and Investment Regimes, in Mosquera Valderrama, I.J., Heitmüller, F., Chaisse, J., Christians, A., Redefining Global Governance. Emerging Globalities and Civilizational Perspectives (2025) 99

¹⁸ Vgl. Christensen, Hearson, The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis, Review of international political economy 26/5 (2019), 1069 (1071-1072)

¹⁹ Vgl. Zucman, Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits, Journal of Economic Perspectives 28/4 (2014), 121 (126-127). Mehr dazu im nächsten Kapitel.

²⁰ Vgl. Zucman, Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits, Journal of Economic Perspectives 28/4 (2014), 121 (127)

²¹ Vgl. z.B. Collier, Riedel, The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative and Developing Countries, Bulletin for International Taxation 72/12 (2018), 704

²² Vgl. z.B. Danzer Andreas, Wen die globale Mindeststeuer trifft und wie sie funktionieren soll, <https://www.derstandard.at/story/2000127212699/wen-die-globale-mindeststeuer-trifft-und-wie-sie-funktionieren-soll> (abgefragt am 24.7.2025)

Die herkömmliche Meinung besagt also, dass der Steuerwettbewerb zu einer Erosion der Steuerbemessungsgrundlagen und zu einem „Race to the Bottom“, also zu tendenziell sinkenden Steuersätzen, geführt hat.²³ Die Länder begannen, steuerliche Anreize zu schaffen, um Kapital anzuziehen, das Wachstum anzukurbeln und Beschäftigungsmöglichkeiten für ihre Bürger zu schaffen. Dies förderte die Praxis von MNEs, Gewinne in Niedrigsteuergebiete oder Steueroasen zu verlagern.²⁴ Diese nutzten das Steuersystem aus, indem sie Vorteile wie niedrige Steuern ohne physische Bewegung von Personen und Gütern boten und die Geheimhaltung von Vermögenswerten vor ausländischen Steuerbehörden gewährleisteten.²⁵

Es sollte jedoch erwähnt werden, dass es eine Vielzahl von Faktoren gibt, die sich auf Unternehmenssteuersätze auswirken, und Steuerwettbewerb, auch wenn ein wichtiger Faktor, nicht überzeugend als alleiniger Treiber für sinkende Unternehmenssteuersätze isoliert werden kann. Die Steuersätze sinken tatsächlich aufgrund des Steuerwettbewerbs, insbesondere aufgrund des Wettbewerbs um neue Unternehmen und um Buchgewinne. Eine genauere Betrachtung der empirischen Daten würde jedoch zeigen, dass auch andere Faktoren wie wirtschaftliche, institutionelle und politische Gründe zu sinkenden Steuersätzen führen können.²⁶

Darüber hinaus ist zu beachten, dass der diskutierte Steuerwettbewerb nicht unbedingt einen Rückgang der gesamten Steuereinnahmen bedeutet.²⁷ Einige Studien weisen darauf hin, dass nominal zwar ein Rückgang bei den Steuersätzen zu verzeichnen war, die effektiven Steuersätze (der tatsächlich gezahlte Steuerbetrag) jedoch nicht unbedingt in gleichem Maße gesunken sind. Die Körperschaftsteuerpflicht eines Unternehmens ergibt sich aus dem Steuersatz multipliziert mit seinem steuerpflichtigen Gewinn. Im Vereinigten Königreich beispielsweise schien sich die Definition des „steuerpflichtigen Gewinns“ – oft als „Steuer-

²³ „Die Regierungen können nicht tatenlos zusehen, wie ihre Steuerbasis durch die Maßnahmen von Ländern ausgehöhlt wird, die Steuerzahlern Möglichkeiten bieten, Steueroasen und Vorzugsregelungen zu nutzen, um die Steuern zu reduzieren, die sie sonst an sie abführen müssten.“ OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en> (abgefragt am 24.7.2025), 37

²⁴ Vgl. Christensen, Hearson, The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis, *Review of international political economy* 26/5 (2019), 1069 (1071-1072)

²⁵ Vgl. Christensen, Hearson, The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis, *Review of international political economy* 26/5 (2019), 1072 (1071-1072)

²⁶ Vgl. z.B. Hochgatterer Claudia, Leibrecht Markus, Tax competition as a cause of falling corporate income taxes. A literature survey. SFB International Tax Coordination, WU Vienna University of Economics and Business. Discussion Papers SFB International Tax Coordination No. 32 <https://doi.org/10.57938/a06c14efa316-48a5-ae34-265244951305> (abgefragt am 24.7.2025) 1, 28

²⁷ Vgl. z.B. Devereux Mike, Lockwood Ben, Redoano Michaela, Is there a “Race to the Bottom” in Corporate Taxes? An Overview of Recent Research, https://warwick.ac.uk/fac/soc/pais/research/csgr/research/keytopic/race/lockwood_overview_may03.pdf (abgefragt am 24.7. 2025)

bemessungsgrundlage“ bezeichnet – im gleichen Zeitraum, in dem der Steuersatz sank, erweitert zu haben.²⁸ Veränderungen beim EBITDA, bei Abschreibungen und Finanzergebnissen trugen zur Erweiterung der Steuerbemessungsgrundlage bei, wenn auch in unterschiedlichem Maße je nach Branche, Land und Unternehmensgröße.²⁹

3 Verrechnungspreise

3.1 Begriff und Bedeutung

Ein Verrechnungspreis ist ein Preis, der für den grenzüberschreitenden Transfer von Gütern und Dienstleistungen berechnet wird.³⁰ Verrechnungspreise beziehen sich nur auf internationale Transaktionen innerhalb desselben MNE. Ein MNE in diesem Sinne besteht mindestens aus einer Muttergesellschaft in einem Land und einer Tochtergesellschaft in einem anderen Land.³¹

Die Verrechnungspreisgestaltung zwischen Tochtergesellschaften eines MNE, die alle im gleichen Land ansässig sind, wirft normalerweise keine Steuerumgehungsprobleme auf, da alle Tochtergesellschaften dem gleichen nationalen Recht unterliegen.³²

Auf internationaler Ebene spielen Verrechnungspreise jedoch eine Rolle, weil MNEs motiviert sind, ihre Gewinne in Niedrigsteuergebiete zu verlagern.:

Unternehmen A ist in der Tschechischen Republik ansässig, Unternehmen B in der Slowakei, und beide Unternehmen gehören demselben MNE an. Unternehmen A verkauft Waren an Unternehmen B zu einem Preis, der weit über dem Marktpreis liegt. Dies hat zur Folge, dass der Gewinn von Unternehmen A steigt und die Kosten von Unternehmen B steigen. Dies bedeutet auch, dass die Tschechische Republik eine zu hohe Bemessungsgrundlage besteuern würde, die Slowakei hingegen eine zu niedrige.

²⁸ Vgl. Neidle Dan, The myth of the corporate tax “race to the bottom”, <https://taxpolicy.org.uk/2022/09/20/race/#:~:text=With%20some%20work%20they%20could,Great> (abgefragt am 24.7.2025)

²⁹ Vgl. Fuest, Hugger, Wildgruber, Why Is Corporate Tax Revenue Stable While Tax Rates Fall? Evidence from Firm-Level Data, CESifo Working Papers 8605 (2020)

³⁰ Vgl. z.B. Haselauer in Baumann/Waitz-Ramsauer (Hrsg), Handbuch Unternehmenskauf und Due Diligence Band II: tax (2009) Verrechnungspreise (Transfer Pricing) Rz 4

³¹ Vgl. z.B. OECD (2023), *OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/81f92357-en> (abgefragt am 25.7.2025) 1.4, OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025) 1.1.e)

³² Vgl. Oguttu, Transfer Pricing and Tax Avoidance: Is the Arm’s-length Principle Still Relevant in the e-Commerce Era?, SA Mercantile Law Journal 18 (2006), 138 (139)

Das zweite Schlüsselement der Definition von Verrechnungspreisen besteht darin, dass sie sich ausschließlich auf verbundene Unternehmen beziehen. Der einfache Gedanke dahinter ist, dass unabhängige Parteien niemals eine für sie nachteilige Vereinbarung treffen würden.³³

In einer globalisierten und digitalisierten Wirtschaft, in der MNEs in Ländern mit unterschiedlichen Steuersystemen und -vorschriften tätig sind, wird die Gestaltung von Verrechnungspreisen immer wichtiger. Die Hauptziele einer effizienten Verrechnungspreisgestaltung sind die Maximierung des Konzerngewinns und die Minimierung der Steuerverbindlichkeiten.³⁴ Die Maximierung der Ausgaben in einem Hochsteuerland und die Maximierung der Einnahmen in einem Niedrigsteuerland führen logischerweise zu einer Senkung der Gesamtsteuerlast.

Es sei darauf hingewiesen, dass Verrechnungspreise nicht nur durch steuerliche Anreize bestimmt werden. Auch die Einfachheit ist ein sehr wichtiges Argument für MNE, Verrechnungspreise einzuführen.³⁵ Es ist einfacher, alle unterstützenden Funktionen, Finanzierung, IT, Know-how usw. in einer Einheit zu zentralisieren, als sie auf viele Unternehmen zu verteilen.³⁶ Daher sind Verrechnungspreise nicht immer steuerlich motiviert, sondern können auch aus betriebswirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt sein.

3.2 Fremdvergleichsgrundsatz

Die Verrechnungspreispraxis von MNEs kann sich nachteilig auf die Durchsetzung der Besteuerungsrechte von Staaten auswirken. Unternehmen können ihre Einkünfte verlagern, indem sie bei konzerninternen Verkäufen Preise festlegen, die von den Marktpreisen abweichen. Beispielsweise können sie überhöhte Management- oder Gemeinkosten oder Kosten für IT-Dienstleistungen vereinbaren, die eine unabhängige Partei niemals akzeptieren würde. Die Tatsache, dass es zwischen den Staaten unterschiedliche Steuersysteme gibt, schafft für MNE einen Anreiz, Einkünfte durch Verrechnungspreise zu verlagern.³⁷

³³ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>, 1.38

³⁴ Vgl. z.B. *Rnm India*, The Ultimate Guide to Transfer Pricing: Objectives, Benefits, and Compliance, <https://www.rnm.in/blog/guide-to-transferpricing/#:~:text=One%20of%20the%20main%20objectives,still%20complying%20with%20legal%20regulations>. (abgefragt am 25.7.2025)

³⁵ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>, 9.2

³⁶ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>, 9.2

³⁷ Vgl. *Cools*, Management control in the transfer pricing tax compliant multinational enterprise, *Accounting, Organizations and Society* 33 (2008), 603 (605)

Im Extremfall könnten die verrechneten Leistungen gar nicht erbracht worden sein. Zu beachten ist jedoch, dass diesfalls die einschlägigen zivil- und strafrechtlichen Konsequenzen (insbesondere ungerechtfertigte Bereicherung und Betrug) drohen würden, die wohl solchen Praktiken in vielen Fällen entgegenstehen dürften. Der vor mehr als einem Jahrhundert eingeführte Fremdvergleichsgrundsatz bildet bis heute die Grundlage des Verrechnungspreisrechts. Er ist somit ein internationaler Maßstab für die steuerliche Angemessenheit von Verrechnungspreisen.³⁸

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens verankert:

ARTIKEL 9

VERBUNDENE UNTERNEHMEN

1. Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats (...) an (...) eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist,

(...)

und (...) die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an (...) Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart würden, so dürfen die Gewinne (...) den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

2. Werden in einem Vertragsstaat (...) Gewinne zugerechnet und entsprechend besteuert, (...) so nimmt der andere Staat eine entsprechende Anpassung (...) vor. (...) die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten haben einander erforderlichenfalls zu konsultieren.³⁹

Aus der Formulierung im OECD-MA geht hervor, dass die Preise, die verbundene Unternehmen einander in Rechnung stellen, den Preisen entsprechen sollten, die zwei nicht verbundene Parteien einander in Rechnung stellen würden. Mit anderen Worten: Verkäufe zwischen verbundenen Unternehmen sollten zu marktüblichen Preisen erfolgen. Aus demselben Artikel des OECD-Musterabkommens geht ebenfalls hervor, dass er die Grundlage für die Vergleichbarkeitsanalyse bildet, da er diese Anforderung einführt:

Artikel 9 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens ist die Basis für Vergleichbarkeitsanalysen, weil hier die Notwendigkeit eines Vergleichs der zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen (einschließlich der Preise, aber nicht nur der

³⁸ Vgl. z.B. BMF, Verrechnungspreisrichtlinien 2021, GZ BMF-AV Nr. 33/2025 vom 11.03.2025 Rz 2

³⁹ OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (abgefragt am 21.3.2025), Art. 9

Preise) mit den Bedingungen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, eingeführt wird (...).⁴⁰

Die Grundidee des Fremdvergleichsgrundsatzes besteht darin, die Gewinne jedem Glied der Wertschöpfungskette zuzuordnen, das einen Beitrag zum Wert der Kette leistet.⁴¹ Letztendlich sollte dies dazu führen, dass jedes Hoheitsgebiet eine Steuer auf der Grundlage einer dem tatsächlichen Wert entsprechenden Bemessungsgrundlage erheben kann.⁴² Es wird daher davon ausgegangen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz der Allokationsfunktion sehr gut dient.

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist eine rechtliche Fiktion, die auf einer vergleichbaren Transaktion zwischen unabhängigen Unternehmen beruht.⁴³ Es kann jedoch vorkommen, dass keine verlässlichen Vergleichswerte verfügbar sind.

Darüber hinaus können MNEs gegründet werden, weil sie durch die Zusammenlegung von Unternehmenseinheiten tendenziell höhere Renditen erzielen als durch separate Markttransaktionen. Der Fremdvergleichsgrundsatz berücksichtigt diese Synergieeffekte einer Gruppe nicht. Eine Unternehmensgruppe kann ein Ziel verfolgen, das nicht jedem einzelnen Mitglied des MNE unmittelbar zugutekommt, sondern ausschließlich dem MNE als Ganzes.⁴⁴

Der Fremdvergleichsgrundsatz kann hier also nicht bestimmen, wie hoch die Kosten gewesen wären, wenn nicht verbundene Parteien miteinander Geschäfte getätigt hätten. Denn der Zweck der Gründung eines MNE besteht ja darin, Kosten zu sparen, indem solche Geschäfte mit nicht verbundenen Parteien vermieden werden.⁴⁵

⁴⁰ OECD (2022), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 36

⁴¹ Vgl. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en> (abgefragt am 25.7.2025), 10

⁴² Vgl. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en> (abgefragt am 25.7.2025), 10

⁴³ Vgl. Navarro, Transactional Adjustments in Transfer Pricing, IBFD Doctoral Studies 40 (2018) 20, 27

⁴⁴ Vgl. Fleming, Formulary Appointment in the U.S. International Income Tax System: Putting Lipstick on a Pig? Michigan Journal of International Law 1/36 (2014), 2-3

⁴⁵ Vgl. Yonah/Benshalom, Formulary Apportionment: Myths and Prospects - Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative. World Tax Journal 3 (2011), 379

Außerdem kann die Beschaffung der erforderlichen Vergleichsdaten durch die Steuerpflichtigen und die Beurteilung durch die Steuerbehörden sehr aufwändig sein.⁴⁶ Dieser Befolgungsaufwand ergibt sich aus der Notwendigkeit, den Fremdvergleichsgrundsatz von Fall zu Fall anzuwenden.⁴⁷

3.3 Separate entity approach

Auf der primären Ebene hängen die Besteuerungsrechte, die jede Jurisdiktion beansprucht, davon ab, ob sie ein auf dem Wohnsitz, der Quelle oder beidem basierendes Steuersystem anwendet. In einem auf dem Wohnsitz basierenden Steuersystem bezieht eine Jurisdiktion alle oder einen Teil der Einkünfte von Personen (einschließlich juristischer Personen wie Unternehmen), die als in dieser Jurisdiktion ansässig betrachtet werden, in ihre Steuerbemessungsgrundlage ein. Dies gilt auch für Einkünfte aus Quellen außerhalb dieser Jurisdiktion. In einem quellensteuerbasierten Steuersystem wird das Einkommen, das innerhalb eines Steuergebiets erwirtschaftet wird, in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen, unabhängig davon, wo der Steuerpflichtige ansässig ist.⁴⁸ Bei MNEs werden diese beiden Systeme, die häufig zusammen angewendet werden, so angewendet, dass jedes Unternehmen innerhalb eines MNEs als eigenständige Einheit behandelt wird. Die OECD-Mitgliedsländer haben sich für diesen Ansatz entschieden, weil er an den ehesten zu gerechten Ergebnissen führt und das Risiko einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung minimiert.⁴⁹

Die Anwendung des „separate entity approach“ auf gruppeninterne Transaktionen setzt voraus, dass die einzelnen Gruppenmitglieder auf Grundlage ihrer eigenen Geschäftstätigkeit besteuert werden und bei ihren Transaktionen untereinander wie unabhängige Unternehmen handeln.⁵⁰ Die Beziehungen zwischen den Mitgliedern eines MNE können es den Gruppenmitgliedern jedoch ermöglichen, in ihren gruppeninternen Beziehungen besondere Bedingungen festzulegen, die sich von den Bedingungen unterscheiden, die festgelegt worden wären, wenn die Gruppenmitglieder als unabhängige, in offenen Märkten tätige Unter-

⁴⁶ Vgl. *Avi-Yonah*, The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation, Law & Economics Working Papers (2007) 25

⁴⁷ Vgl. *Avi-Yonah*, The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation, Law & Economics Working Papers (2007) 25

⁴⁸ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 11-12

⁴⁹ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 11-12

⁵⁰ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 12

nehmen angesehen worden wären.⁵¹ Um die korrekte Anwendung des Ansatzes zu gewährleisten, haben die OECD-Mitgliedstaaten den Fremdvergleichsgrundsatz angenommen. Dieser besagt, dass die Auswirkungen von Sonderbedingungen auf die Höhe des Gewinns eliminiert werden sollten.⁵²

Angesichts der zunehmenden Bedeutung und Integration von MNEs in die Weltwirtschaft ist dieser Ansatz jedoch nicht mehr adäquat anwendbar. Die Mitglieder eines MNE können nicht immer als getrennte wirtschaftliche Einheiten betrachtet werden. In der Rechnungslegung wird dies bereits berücksichtigt, indem ein MNE als eine einzige Einheit behandelt wird, für die ein konsolidierter Abschluss erstellt werden muss.

Darüber hinaus besteht der betriebswirtschaftliche Sinn der Integration innerhalb eines MNE darin, die Gruppe als Ganzes und nicht als einzelne Einheiten zu betrachten. MNEs sind bestrebt, Größenvorteile zu erzielen, die von einzelnen Wirtschaftsteilnehmern nicht erreicht werden können. Eine Ansicht ist, dass jede Verrechnungspreisregel, die den Restbetrag ‘willkürlich’ einem Teil der Organisation zuweist, die wirtschaftliche Realität nicht widerspiegelt und sogar verzerrt.⁵³

3.4 Internationale und nationale Rechtsgrundlagen

Diese internationalen Besteuerungsgrundsätze wurden von den OECD-Mitgliedsländern vereinbart, um zwei Ziele zu erreichen: einerseits eine angemessene Steuerbemessungsgrundlage in jedem Land zu gewährleisten und andererseits Doppelbesteuerung zu vermeiden.⁵⁴ Dadurch werden Konflikte zwischen Steuerverwaltungen minimiert und internationaler Handel und Investitionen gefördert. In einer globalen Wirtschaft ist eine Koordinierung zwischen den Ländern besser geeignet, um diese Ziele zu erreichen, als Steuerwettbewerb.⁵⁵ Die OECD hat den Auftrag, zur Ausweitung des Welthandels auf multilateraler und nichtdiskriminierender Basis sowie zur Erzielung des höchstmöglichen nachhaltigen Wirtschaftswachstums in ihren Mitgliedstaaten beizutragen. Sie bemüht sich kontinuierlich um

⁵¹ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 12

⁵² Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 12

⁵³ Vgl. Avi-Yonah, *The Rise and Fall of Arm’s Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation*, Law & Economics Working Papers (2007), 24

⁵⁴ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 23.8.2025), 12

⁵⁵ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 23.8.2025), 12

einen Konsens über internationale Besteuerungsgrundsätze und vermeidet damit unilaterale Antworten auf multilaterale Probleme.⁵⁶

Die Grundsätze für die Besteuerung von MNEs sind im OECD-Musterabkommen („Model Tax Convention on Income and on Capital“) festgelegt. Die wichtigsten Mechanismen zur Lösung von Problemen bei der Anwendung internationaler Besteuerungsgrundsätze auf MNEs sind in diesen bilateralen Verträgen enthalten. Die wichtigsten Artikel, die sich auf die Besteuerung MNEs auswirken, sind folgende:

Artikel 4 definiert den Wohnsitz, Artikel 5 und 7 regeln die Besteuerung von Betriebsstätten, Artikel 9 befasst sich mit der Besteuerung der Gewinne verbundener Unternehmen und der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, Artikel 10, 11 und 12 behandeln die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren und Artikel 24, 25 und 26 enthalten besondere Bestimmungen zur Nichtdiskriminierung, zur Beilegung von Streitigkeiten und zum Informationsaustausch.⁵⁷

Das OECD-Musterabkommen dient insbesondere den Steuerverwaltungen als Vorlage für die Ausgestaltung der abzuschließenden Doppelbesteuerungsabkommen. Damit soll eine möglichst weitgehende Vereinheitlichung der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen erreicht werden. Die Rechtsqualität eines solchen Doppelbesteuerungsabkommens entspricht in der österreichischen Rechtsordnung der eines nationalen Steuergesetzes, so dass das Abkommensrecht unmittelbar anwendbar ist.⁵⁸ Aufgrund des lex specialis-Prinzips der abkommensrechtlichen Regelungen haben diese Vorrang vor den nationalen Steuergesetzen.⁵⁹

Die OECD-Mitgliedsländer werden ermutigt, die OECD-Verrechnungspreisleitlinien für MNEs und Steuerverwaltungen in ihrer inländischen Verrechnungspreispraxis anzuwenden, und die Steuerpflichtigen werden ermutigt, diese Leitlinien bei der steuerlichen Beurteilung

⁵⁶ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 12

⁵⁷ Vgl. OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (abgefragt am 21.3.2025). Der Ausschuss für Steuerfragen der OECD, das wichtigste Gremium für Steuerpolitik der OECD, hat eine Reihe von Berichten über die Anwendung dieser Artikel auf MNEs und andere veröffentlicht. Der Ausschuss hat die Akzeptanz gemeinsamer Auslegungen dieser Artikel gefördert, wodurch das Risiko einer unangemessenen Besteuerung verringert und zufriedenstellende Mittel zur Lösung von Problemen bereitgestellt werden, die sich aus der Wechselwirkung der Gesetze und Praktiken verschiedener Jurisdiktionen ergeben. Vgl. OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (abgefragt am 21.3.2025) 13

⁵⁸ Vgl. OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (abgefragt am 21.3.2025) I-1

⁵⁹ Vgl. VwGH 28.06.1963, 2312/61

der Fremdvergleichskonformität ihrer Verrechnungspreise zu beachten.⁶⁰ Die Steuerverwaltungen werden ferner ermutigt, die Geschäftseinschätzung des Steuerpflichtigen in Bezug auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei ihren Betriebsprüfungen zu berücksichtigen und ihre Verrechnungspreisanalysen unter diesem Gesichtspunkt durchzuführen.⁶¹

Auf nationaler Ebene wurde der Fremdvergleichsgrundsatz in die Norm des § 6 Z 6 lit. a EStG aufgenommen, der Regelungen für die Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten enthält:⁶²

„Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt oder werden im Inland gelegene Betriebe (Betriebsstätten) ins Ausland verlegt, sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären.“⁶³

Diese innerstaatliche Regelung gewährleistet die abkommensrechtlich notwendige Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes.⁶⁴ Sie findet nicht nur bei Lieferungen, sondern auch bei internen Dienstleistungen innerhalb eines MNE Anwendung, beispielsweise bei der Vergabe von Finanzierungen.⁶⁵

Die Übereinstimmung des internationalen und nationalen Fremdvergleichsgrundsatzes bedeutet, dass die OECD-Verrechnungspreisleitlinien nicht nur ein Auslegungsinstrument für Art. 9 des Doppelbesteuerungsabkommens sind, sondern auch für die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes des § 6 Z 6 lit. a EStG von Bedeutung sind.⁶⁶

⁶⁰ Vgl. z.B. Vgl. OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (abgefragt am 21.3.2025) I-4 – I-5

⁶¹ Diese Richtlinien konzentrieren sich auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Beurteilung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen. Die Richtlinien sollen Steuerverwaltungen (sowohl in OECD-Mitgliedstaaten als auch in Nichtmitgliedstaaten) und MNEs helfen, für beide Seiten zufriedenstellende Lösungen in Verrechnungspreisfällen zu finden, um Konflikte zwischen Steuerverwaltungen sowie zwischen Steuerverwaltungen und MNEs zu minimieren und kostspielige Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden. Die Leitlinien analysieren die Methoden zur Beurteilung, ob die Bedingungen der Handels- und Finanzbeziehungen innerhalb eines MNEs dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, und erörtern die praktische Anwendung dieser Methoden. Vgl. OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (abgefragt am 21.3.2025) 13-14

⁶² Vgl. VPR, Rz. 14

⁶³ § 6 Z. 6 lit. a EStG. Der Tatbestand ist in den Fällen des § 6 Z. 6 lit. a 1. bis 4. EStG anzuwenden.

⁶⁴ Vgl. VPR, Rz. 14

⁶⁵ Vgl. VPR, Rz. 14

⁶⁶ Vgl. VPR, Rz. 15

Zusätzlich zu § 6 Z 6 EStG regeln auch § 8 Abs. 1 und 2 KStG eine Einkommenkorrektur für verbundene Unternehmen, wenn bei erbrachten Leistungen keine Fremdüblichkeit nachgewiesen werden kann. § 8 KStG ist grundsätzlich unabhängig von der Höhe der Beteiligung. Eine direkte Beteiligung ist nicht erforderlich, weshalb § 8 KStG beispielsweise auch bei Leistungsbeziehungen zwischen Schwestergesellschaften zur Anwendung kommt.⁶⁷

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist in § 8 Abs. 2 KStG geregelt. Darunter fallen sämtliche Zuwendungen, die das Einkommen der Körperschaft reduzieren, nicht Teil der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung sind und ihren Ursprung in der Anteilsinhaberschaft haben. Eine verdeckte Ausschüttung ist ebenfalls gegeben, wenn eine Körperschaft einem Außenstehenden einen Vorteil nicht zu denselben vorteilhaften Bedingungen gewähren würde.⁶⁸

Das im KStG geforderte Fremdvergleichsprinzip (Angemessenheit) äußert sich auf unterschiedliche Weise. So beinhaltet eine fremdvergleichskonforme Betrachtung, beispielsweise bei der Erbringung von Dienstleistungen, in der Regel einen Gewinnaufschlag. Darüber hinaus wird die Vergütung des Geschäftsführers häufig auf der Grundlage von Marktvergleichen festgelegt. Außerdem wird ein Darlehen nur gewährt, wenn der Darlehensnehmer über eine angemessene Bonität verfügt und ernsthaft beabsichtigt, es zurückzuzahlen.⁶⁹

3.5 Verrechnungspreismethoden

Eine fundierte Begründung, die auf Verrechnungspreismethoden und empirischen Vergleichsdaten Dritter basiert, ist für die tatsächliche Festlegung von Verrechnungspreisen unerlässlich. Die Ausgestaltung der Verrechnungspreise ist insbesondere für die steuerliche Anerkennung von Transaktionen von Bedeutung. Dabei müssen die gewählten Verrechnungspreise den zuvor genannten Drittvergleich bestehen.

Die OECD hat verschiedene Methoden entwickelt, um zu überprüfen, ob die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Bedingungen dem Fremdvergleichsprinzip entsprechen. In dieser Arbeit werden die einzelnen Methoden nicht im Detail behandelt, weil dies

⁶⁷ Vgl. *Mayr/Fritz-Schmied* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 6 Tz 385

⁶⁸ Vgl. KStR 2013 Rz 566. Beispiele: Der Gesellschafter-Geschäftsführer erhält von seiner GmbH überhöhte Vergütungen für seine Tätigkeit. Eine GmbH gewährt dem Anteilsinhaber ein Darlehen zu unangemessen niedrigen Zinsen. Eine GmbH vermietet an den Anteilsinhaber ein Gebäude, ohne einen Mietzins zu verlangen.

⁶⁹ Vgl. *Raab/Renner* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg.), KStG³⁸ § 8 Tz 847

für den Zweck der Arbeit nicht relevant ist. Ein gewisses Grundverständnis ist jedoch hilfreich.

Im Allgemeinen zielt die Auswahl einer Verrechnungspreismethode darauf ab, die für einen spezifischen Fall am besten geeignete Methode zu identifizieren. Dabei sollten die jeweiligen Stärken und Schwächen der von der OECD anerkannten Methoden berücksichtigt werden. Zudem ist die Angemessenheit der in Betracht gezogenen Methode in Bezug auf die Art der kontrollierten Transaktion zu prüfen. Entscheidend für die Anwendung der gewählten Methode(n) ist auch die Verfügbarkeit zuverlässiger Informationen (Vergleichswerte). Darüber hinaus spielt der Grad der Vergleichbarkeit zwischen kontrollierten und nicht kontrollierten Transaktionen eine Rolle. Da keine Methode für jede denkbare Situation geeignet ist, ist es nicht erforderlich, nachzuweisen, dass eine bestimmte Methode unter den gegebenen Umständen ungeeignet ist.⁷⁰

In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird zwischen „traditionellen Transaktionsmethoden“ und „Transaktionsgewinnmethoden“ unterschieden. Diese können zur Überprüfung der Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsprinzip eingesetzt werden. Zu den traditionellen Transaktionsmethoden zählen die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Die Transaktionsgewinnmethoden umfassen dagegen die Nettomargenmethode und die Gewinnaufteilungsmethode. Diese Methoden bieten verschiedene Ansätze zur Bewertung und Sicherstellung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen.⁷¹

Die Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled price method – CUP-Methode) ist ein Ansatz zur Bestimmung von Verrechnungspreisen. Dabei wird der Preis, der in einem konzerninternen Geschäftsvorfall für die Lieferung eines Wirtschaftsguts oder die Erbringung einer Dienstleistung berechnet wird, mit dem Preis verglichen, der in einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall unter ähnlichen Bedingungen für eine solche Lieferung oder Leistung festgelegt wurde. Wenn sich ein Unterschied zwischen diesen beiden Preisen ergibt, kann dies darauf hindeuten, dass die Bedingungen der geschäftlichen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen nicht dem Fremdvergleichsprinzip entsprechen. In einem solchen Fall könnte es notwendig sein, den konzerninternen Preis

⁷⁰ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 93

⁷¹ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 109

durch den Fremdpreis zu ersetzen, um die Übereinstimmung mit den Marktbedingungen sicherzustellen.⁷²

Bei der Wiederverkaufspreismethode wird der Preis zugrunde gelegt, zu dem ein Produkt von einem verbundenen Unternehmen an ein unabhängiges Unternehmen weiterverkauft wird.⁷³

Bei der Kostenaufschlagsmethode (cost plus method) werden die Kosten zugrunde gelegt, die dem Lieferanten oder Leistungserbringer bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall entstehen. Nachdem die relevanten Kosten ermittelt wurden, wird ein angemessener Aufschlag hinzugefügt.⁷⁴

Die Nettomargenmethode (transactional net margin method) analysiert den Nettogewinn, den ein Steuerpflichtiger aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielt, im Verhältnis zu einer geeigneten Bezugsgröße, wie beispielsweise Kosten, Umsatz oder Vermögen.⁷⁵

Die Gewinnaufteilungsmethode (transactional profit split method) wird verwendet, um sicherzustellen, dass die Ergebnisse von konzerninternen Geschäftsvorfällen den Ergebnissen entsprechen, die zwischen unabhängigen Unternehmen erzielt worden wären, wenn diese vergleichbare Transaktionen durchgeführt hätten. Zunächst wird der Gesamtgewinn ermittelt, der aus den konzerninternen Geschäftsvorfällen resultiert. Anschließend wird dieser Gewinn auf eine wirtschaftlich sinnvolle Weise zwischen den verbundenen Unternehmen aufgeteilt. Diese Aufteilung orientiert sich an den Bedingungen, die typischerweise zwischen unabhängigen Dritten vereinbart werden würden.⁷⁶

3.6 Verrechnungspreisdokumentation

Auf der allgemeinsten Ebene gibt es drei von der OECD definierte Ziele für die Dokumentationsvorschriften für Verrechnungspreise:

1. sicherzustellen, dass Steuerpflichtige die Verrechnungspreisvorschriften bei der Festlegung von Preisen und anderen Bedingungen für Transaktionen zwischen verbundenen Un-

⁷² Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 115

⁷³ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 120

⁷⁴ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 126

⁷⁵ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 135

⁷⁶ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 153

ternehmen und bei der Angabe der aus solchen Transaktionen erzielten Einkünfte in ihren Steuererklärungen angemessen berücksichtigen;

2. den Steuerverwaltungen die Informationen zur Verfügung zu stellen, die sie für eine fundierte Bewertung des Verrechnungspreisrisikos benötigen; und

3. den Steuerverwaltungen nützliche Informationen zur Verfügung zu stellen, damit diese eine angemessen gründliche Prüfung der Verrechnungspreispraktiken der in ihrem Hoheitsgebiet steuerpflichtigen Unternehmen durchführen können, wobei im Verlauf der Prüfung zusätzliche Informationen angefordert werden können.⁷⁷

Abgesehen von dem allgemein geltenden Dokumentationspflichten gemäß § 124 ff BAO besteht in Österreich ebenfalls eine verpflichtende Einhaltung der Dokumentationsstandards für Verrechnungspreise. Der Dokumentationsansatz ist dreistufig und umfasst das „Master File“, das „Local File“ sowie den „Country-by-Country Report“.⁷⁸

3.7 Verrechnungspreiskorrekturen

Bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften ist gemäß Art. 9 OECD-MA der Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten. Dies bedeutet, dass Preise zu verrechnen sind, die voneinander unabhängige Unternehmen („fremde Dritte“) untereinander vereinbart hätten. Um eine korrekte Gewinnabgrenzung zwischen den Besteuerungshoheiten sicherzustellen und künstliche Gewinnverlagerungen zu vermeiden, sehen alle österrei-

⁷⁷ Vgl. OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025), 228

⁷⁸ Die Maßnahmen, die von der OECD in BEPS Action 13 gefordert werden, wurden durch das Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG) in das österreichische Recht integriert. Das VPDG führte im Jahr 2016 zu einer klaren gesetzlichen Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen in Österreich.

Master file - enthält die Organisationsstruktur der Gruppe, eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit, die immateriellen Vermögenswerte des MNE, konzerninterne Finanzaktivitäten, die Finanz- und Steuerlage (konsolidierter Jahresabschluss, bestehende APA und andere Steuerabsprachen); **Local file** - Beschreibung der Leitungsstruktur der lokalen Einheit, ein lokales Organigramm und eine Beschreibung der Personen, an die die lokale Geschäftsleitung berichtet, sowie der Länder, in denen diese Personen ihren Sitz haben. Ausführliche Beschreibung der Geschäftstätigkeit und der Geschäftsstrategie der lokalen Einheit. Beschreibung der kontrollierten Transaktionen (z. B. Beschaffung von Fertigungsdienstleistungen, Kauf von Waren, Erbringung von Dienstleistungen, Darlehen, finanzielle und Leistungsgarantien, Lizenzen für immaterielle Vermögenswerte usw.) Höhe der konzerninternen Zahlungen für jede Kategorie kontrollierter Transaktionen, an denen die lokale Einheit beteiligt ist, aufgeschlüsselt nach der Steuerhoheit des ausländischen Zahlers oder Empfängers. Identifizierung verbundener Unternehmen. Angabe der für die Transaktionskategorie am besten geeigneten Verrechnungspreismethode und der Gründe für die Wahl dieser Methode, usw.; **CbCR** - dieser Berichtstyp verlangt eine Präzise Darstellung der globalen Gewinnverteilung, der gezahlten Steuern sowie weiterer Finanzindikatoren und qualitativer Informationen für jede Steuerjurisdiktion. Die Finanzbehörden sollen dadurch in der Lage sein, Risikoeinschätzungen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltungen vorzunehmen. Grundsätzlich sind nur Konzerne zur Erstellung des Reports verpflichtet, deren konsolidierte Umsätze im vorangegangenen Wirtschaftsjahr 750 Millionen Euro übersteigt. Vgl. OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en> (abgefragt am 18.4.2025) 25ff, Verrechnungspreisdokumentationsgesetz VPDG (EU-AbgÄG 2016 BGBl I 77/2016) § 5ff

chischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine dem Art 9 OECD-MA entsprechende Bestimmung vor:

„Wenn [...] [verbundene] Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“⁷⁹

In Österreich bildet § 6 Z 6 EStG die primäre Rechtsgrundlage für Gewinnkorrekturen, die notwendig sind, um den Fremdvergleichsgrundsatz gemäß Art. 9 OECD-MA zu wahren. Zeigt sich in einem ausländischen Außenprüfungsverfahren, dass der im Ausland versteuerte Gewinn zu niedrig und der in Österreich versteuerte Gewinn zu hoch angesetzt wurde, dann bedarf in Österreich eine Gewinnkorrektur nach unten jedoch keiner eigenständigen innerstaatlichen materiell-rechtlichen Korrektornorm.⁸⁰ Das DBA wirkt auch unmittelbar.⁸¹ Es bedarf jedoch eines entsprechenden innerstaatlichen Verfahrenstitels zur Durchführung einer Gewinnerhöhung in Österreich.⁸²

Wenn also die Verrechnungspreise eines MNE nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, kann die Steuerbehörde in einem Land den Gewinn eines verbundenen Unternehmens anpassen (Primärberichtigung).⁸³ In dem anderen betroffenen Land muss dann der Gewinn des anderen verbundenen Unternehmens durch eine Gegenberichtigung korrigiert werden, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung (indem die gleiche Bemessungsgrundlage bei mehreren Steuerpflichtigen verschiedener Staaten besteuert wird) zu vermeiden (primäre Gegenberichtigung).⁸⁴ Diese primäre Gewinnkorrektur (ob Erhöhung oder Kürzung), die in Österreich auf Grundlage von § 6 Z 6 EStG iVm Art. 9 DBA erfolgt, hat zwangsläufig Auswirkungen auf das steuerliche Betriebsvermögen der betroffenen Konzerngesellschaft. Dies wird durch die Erfassung einer Verrechnungspreisforderung oder -verbindlichkeit deutlich. Sollte diese Form der Sekundärberichtigung nicht möglich sein, so

⁷⁹ Vgl. Daurer/Kerstinger, Verrechnungspreise - Antrag auf Gegenberichtigung, SWK-Heft 23/24, 940

⁸⁰ Vgl. VPR, Rz. 13

⁸¹ Vgl. VPR, Rz. 13 iVm Rz. 500

⁸² Vgl. VPR, Rz. 14

⁸³ Vgl. VPR, Rz. 498

⁸⁴ Vgl. VPR, Rz. 500

ist zu prüfen, ob eine Sekundärberichtigung in Form einer verdeckten Ausschüttung oder einer verdeckten Einlage gemäß § 8 KStG vorliegt.⁸⁵

3.8 Verrechnungspreismanipulation als Steuervermeidungsstrategie

Es gibt viele Formen der Steuervermeidung. Treaty Shopping wurde bereits angesprochen. Weitere Beispiele sind die Fremdfinanzierung innerhalb eines Konzerns, Verlagerung immaterieller Vermögensgegenstände in Niedrigsteuerländer oder eben die Manipulation konzerninterner Verrechnungspreise.

Ein MNE besteht in der Regel aus einer Reihe rechtlich unabhängiger, aber miteinander verbundener Unternehmen oder Tochtergesellschaften, die in verschiedenen Ländern tätig sind, jedoch von einem einzigen Unternehmen geleitet werden.

Da die verbundenen Unternehmen in verschiedenen Ländern tätig sind, unterliegen sie nicht denselben Gesetzen und Vorschriften, insbesondere in Steuerangelegenheiten. Verbundene Unternehmen innerhalb des MNE könnten daher auf nicht fremdübliche Verrechnungspreise zurückgreifen, um Gewinne (und Kosten) so zu manipulieren, dass sie in einem Land mit höheren Steuersätzen niedriger und in einem Land mit niedrigeren Steuersätzen höher erscheinen. Wenn beispielsweise ein Mitglied eines MNE einer verbundenen Person mit Sitz in einem Land Waren zu einem reduzierten Preis verkauft, erhöht sich der Gewinn dieses Unternehmens in diesem Land. Hohe Gewinne könnten auch erzielt werden, wenn ein Unternehmen in einem Niedrigsteuergebiet einem verbundenen ausländischen Unternehmen in einem Hochsteuergebiet künstlich hohe Gebühren für Produkte wie technisches Know-how, Patente, Leasing und andere Management- oder Verwaltungsdienstleistungen in Rechnung stellt.⁸⁶

Wenn zwei unabhängige Unternehmen miteinander Geschäfte machen, werden die Bedingungen ihrer Geschäftsbeziehungen normalerweise von den Marktkräften von Angebot und Nachfrage bestimmt. Besitzt jedoch ein Unternehmen das Kapital des anderen, kann es möglicherweise Einfluss auf dessen Aktivitäten nehmen und Preise für den Handel zwischen ihnen festlegen, die von den marktüblichen Preisen abweichen. Dies kann zu Steuereinsparungen auf Konzernebene führen.⁸⁷

⁸⁵ Vgl. VPR, Rz. 509

⁸⁶ Vgl. *Oguttu*, Transfer Pricing and Tax Avoidance: Is the Arm's-length Principle Still Relevant in the e-Commerce Era?, SA Mercantile Law Journal 18 (2006), 138 (139-140)

⁸⁷ Vgl. *Oguttu*, Transfer Pricing and Tax Avoidance: Is the Arm's-length Principle Still Relevant in the e-Commerce Era?, SA Mercantile Law Journal 18 (2006), 140

4 Globale Mindestbesteuerung

4.1 Initiativen zur Bekämpfung der Steuervermeidung

Es gibt viele verschiedene gesetzliche Maßnahmen, um Steuervermeidung zu verhindern. Manche sind allgemein gehalten, andere sind gezielter. Typische Beispiele sind die Einbehaltung von Quellensteuern auf Einkünfte von Gebietsfremden oder die Verlagerung der Beweislast auf den Steuerpflichtigen.⁸⁸

Wie im vorherigen Kapitel beschrieben, verfügen die Länder außerdem über Verrechnungspreisvorschriften. Diese geben ihren Steuerverwaltungen die Befugnis, internationale Transaktionen zwischen verbundenen Personen zu prüfen. Durch Berichtigungen können sie Einkünfte neu zuweisen oder Kosten anerkennen bzw. aberkennen, die nicht auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhen.

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist jedoch mit mehreren Problemen verbunden und bietet MNEs Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung. Erstens stellt sich angesichts der Tatsache, dass Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen einer unkontrollierten Transaktion ähneln müssen, bei der Waren zum Marktpreis verkauft werden, ein Problem bei der Festlegung des Preises von Waren, für die es keinen Marktpreis gibt. Beispielsweise übertragen viele Unternehmen Technologien, Know-how, und andere Waren und/oder Dienstleistungen, für die kein Marktpreis vorhanden ist.⁸⁹

Zweitens können MNEs ihre Lieferkette dank der heutigen Freiheit des internationalen Handels auf mehrere Länder verteilen. Der Transport unfertiger Waren zwischen Ländern erschwert die Verfolgung der Wertschöpfung sowie die Festlegung von Marktpreisen für das Produkt erheblich und ermöglicht so Gewinnverlagerungen.

Deswegen konnten trotz all dieser Maßnahmen und aufgrund ihrer Unvollkommenheit MNEs mit Sitz in Hochsteuerländern in den letzten Jahrzehnten einen erheblichen Teil ihrer Steuerlast minimieren, indem sie Gewinne in Niedrigsteuerländer verlagerten. Ein wirksames Instrument zur Bekämpfung von Gewinnverlagerungen fehlte praktisch.

⁸⁸ Vgl. OECD (1987), *International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies, Issues in International Taxation, No. 1*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2ghgbf6-en> (abgefragt am 19.4.2025), 29-31

⁸⁹ Vgl. z.B. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en> (abgefragt am 14.3.2025) 6.33

4.2 Definition und Zielsetzung der Mindestbesteuerung

Die OECD hat sich jahrzehntelang mit diesem Problem befasst und schließlich ein System entwickelt, das den Anreiz für Unternehmen, Gewinne in Länder mit niedrigeren Steuersätzen zu verlagern, verringert und dafür sorgt, dass alle Länder einen fairen Anteil der von MNEs gezahlten Steuern erhalten.

Die Grundidee der globalen Mindestbesteuerung ist folgende: Erhebt ein Hoheitsgebiet Steuern unterhalb eines gemeinsam vereinbarten Mindestniveaus, reagiert ein anderes Land mit einer Besteuerung bis zur Höhe dieses Mindestniveaus.⁹⁰

Staaten können weiterhin lokale Körperschaftsteuersätze in beliebiger Höhe festlegen. Wenn jedoch MNEs in einem bestimmten Land niedrigere Steuersätze zahlen, könnte ihr „Heimatland“ die Steuern auf den Mindestsatz „aufstocken“ und so den Vorteil der Gewinnverlagerung relativieren.⁹¹

Am 1. Juli 2021 haben die Mitglieder des OECD - Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), das sich unter der Schirmherrschaft der OECD mit diesem Thema befasst, eine weitreichende internationale Einigung⁹² über die wesentlichen Elemente der Reform erzielt.

Dieser Entwurf wurde am 10. Juli 2021 von den Finanzministern der G20 bei einem Treffen in Venedig gebilligt. Die wenigen noch offenen technischen Details wurden bei einem weiteren Treffen des Inclusive Framework am 8. Oktober 2021 erfolgreich geklärt. Darüber hinaus einigten sich die teilnehmenden Staaten auf einen Fahrplan zur Umsetzung der beschlossenen Maßnahmen. Diese Vereinbarungen wurden beim Treffen der G20-Finanzminister am 13. Oktober 2021 in Washington, D.C. verabschiedet. Das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS hat derzeit 147 Mitglieder und bisher sind 105 Jurisdiktionen dem internationalen Abkommen beigetreten.⁹³

⁹⁰ Vgl. *Parada*, Global Minimum Taxation: A Strategic Approach for Developing Countries, *Columbia Journal of Tax Law*, 15:2 (2024), 188

⁹¹ Vgl. z.B. *Schoeman-Louw*, A global minimum tax? What could it mean?, <https://www.golegal.co.za/global-minimum-tax/> (abgefragt am 27.7.2025)

⁹² Vgl. OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (abgefragt am 20.4.2025)

⁹³ Vgl. OECD (2025), *OECD Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (abgefragt am 27.7.2025), OECD (2024), *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on*

Am 20. Dezember 2021 veröffentlichte das OECD-Sekretariat international vereinbarte Mustervorschriften, die als Vorlage für die Umsetzung eines globalen Mindeststeuersatzes in den nationalen Rechtsordnungen dienen sollen.⁹⁴ Am 14. März 2022 wurde zusätzlich ein Musterkommentar zur Auslegung der Regeln veröffentlicht, der die Mustervorschriften ergänzt.⁹⁵

Am 15. Dezember 2022 einigten sich die Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf eine gemeinsame Richtlinie⁹⁶, um eine einheitliche Umsetzung innerhalb der EU zu gewährleisten. Die Richtlinie musste bis zum 31. Dezember 2023 in nationales Recht umgesetzt werden. Die Umsetzung in Österreich erfolgte mit dem Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung von Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsgesetz – Min-BestG, siehe dazu Kapitel 4.4).

4.3 OECD BEPS - die Zwei-Säulen-Lösung

Die Zwei-Säulen-Lösung von BEPS kombiniert zwei sich ergänzende Prinzipien. Gewinnaufteilung und globale Mindestbesteuerung. Die erste Säule definiert zwei Ansätze. Erstens die „Nexus“-Regeln, die festlegen, wo Steuern zu zahlen sind. Zweitens die „Gewinnaufteilungsregeln“, die einen neuen Mechanismus zur Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Jurisdiktionen vorsehen. Diese Besteuerung soll unabhängig von einer Präsenz des Unternehmens im Quellen- oder Marktstaat (z. B. in Form einer Betriebsstätte) erfolgen.⁹⁷

Die erste Säule soll für die größten und reichsten MNEs zu einer ausgewogeneren Verteilung der Einnahmen und Steuern zwischen den Ländern führen. Damit würde ein Teil der Steuerhoheit über MNEs von den Ländern der Muttergesellschaften auf die Länder übertra-

BEPS, Paris, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/inclusive-frame-work-on-beps-composition.pdf> (abgefragt am 27.7.2025)

⁹⁴ Vgl. OECD (2021), *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>. (abgefragt am 27.7.2025)

⁹⁵ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> (abgefragt am 20.4.2025)

⁹⁶ Vgl. RL (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl L 2022/328

⁹⁷ Vgl. OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (abgefragt am 20.4.2025)

gen, in denen die MNEs tätig sind und Gewinne erzielen - unabhängig davon, ob sie physisch auf dem Markt präsent sind.⁹⁸

Das wichtige Multilaterale Übereinkommen zur Umsetzung von Säule I, Teil A (MLC), wurde jedoch noch nicht von den Mitgliedern des Inclusive Framework unterzeichnet oder ratifiziert. Die Verhandlungen und Diskussionen dauern an, aber es scheint erhebliche Hürden zu geben, wie beispielsweise die notwendige, aber unwahrscheinliche Unterzeichnung und Ratifizierung durch die USA.⁹⁹ Die Europäische Kommission hat dazu in ihrer Erklärung vom 20. Juni 2025 ihre Bereitschaft zum Ausdruck gebracht, „eine Richtlinie zur Umsetzung von Säule I in der EU vorzuschlagen, sobald die Arbeiten bei der OECD ausreichend weit fortgeschritten sind“.¹⁰⁰

Im Rahmen der zweiten Säule wird ein internationaler Mindestkörperschaftsteuersatz von 15 % festgelegt. Dieser neu festgelegte Mindestdatz gilt für MNEs mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mehr als 750 Millionen Euro, wie in BEPS Action 13 (CbCR im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation) festgelegt.¹⁰¹

Die zwei Kernregeln sind: i) Income Inclusion Rule (IIR) (= Primärerergänzungssteuer - PES) und ii) Undertaxed Profit Rule (UTPR) (= Sekundärerergänzungssteuer - SES), die zusammen als GloBE-Regeln bezeichnet werden. Die PES ist der erste Schritt zur Umsetzung der globalen Mindeststeuer. Sie gewährt dem Land, in dem das MNE seinen Hauptsitz hat, ein Recht auf zusätzliche Steuern auf Gewinne, die von seinen ausländischen Tochtergesellschaften erzielt werden, in Form einer Zusatzsteuer auf Ebene der obersten Mutterge-

⁹⁸ Vgl. OECD (2023) *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html> (abgefragt am 27.7.2025), OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One – Frequently Asked Questions*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf> (abgefragt am 27.7.2025) 1-2, OECD (2023)

⁹⁹ Vgl. OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One – Frequently Asked Questions*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf> (abgefragt am 27.7.2025) 1-2, *EY Global, Pillar One Update from Co-chairs of Inclusive Framework on BEPS*, <https://www.ey.com/engl/technical/tax-alerts/pillar-one-update-from-co-chairs-of-inclusive-framework-on-beps> (abgefragt am 27.7.2025)

¹⁰⁰ Vgl. *European Parliamentary Research Service*, The implementation of the OECD global agreement on re-allocation of taxing rights (Pillar One), <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/spotlight-JD%2023-24/file-re-allocation-of-taxing-rights> (abgefragt am 27.7.2025)

¹⁰¹ Die GloBE-Vorschriften gelten für Geschäftseinheiten, die einem MNE angehören, welche im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem untersuchten Geschäftsjahr unmittelbar vorangegangen sind, einen jährlichen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR ausgewiesen hat. Staaten, internationale Organisationen, Pensionsfonds, Investmentfonds etc. sind „freigestellt“ OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (abgefragt am 14.3.2025) 1.1.1., 1.5.1.

sellschaft („top-up tax“).¹⁰² Die Hauptauswirkung besteht darin, sicherzustellen, dass das Einkommen des MNE in jedem Fall zum Mindeststeuersatz besteuert wird,¹⁰³ und Strategien zur Gewinnverlagerung in Niedrigsteuergebiete innerhalb des MNE eingeschränkt werden.

Die SES, die als ergänzender Mechanismus zur PES dient, verweigert Abzüge oder verlangt eine gleichwertige Anpassung im Wege einer „top-up tax“, soweit die niedrig besteuerten Einkünfte einer Tochtergesellschaft nicht im Wege der PES steuerpflichtig sind. Die SES fungiert als Auffangvorschrift, falls trotz der PES niedrig besteuerte Einkünfte verbleiben sollten.¹⁰⁴

Neben der Erhebung der Mindeststeuer durch die PES und die SES haben die Staaten die Möglichkeit, eine nationale Ergänzungssteuer (NES; *QDMTT*) einzuführen.¹⁰⁵ Im Falle der Erhebung einer NES im jeweiligen Steuergebiet hat dies eine Reduzierung der erhebenden PES und SES zur Folge. Grundsätzlich hat die NES daher Vorrang.

Eine weitere wichtige Maßnahme der Säule II ist die eigenständige „treaty-based“ STTR-Regelung (Subject-to-Tax-Rule), die es Quellenstaaten ermöglicht, auf bestimmte konzerninterne Zahlungen, die unter einem Mindeststeuersatz besteuert werden, eine begrenzte Quellensteuer zu erheben.¹⁰⁶ Diese Regelung betrifft hauptsächlich Zinsen und Lizenzgebühren.

¹⁰² Vgl. OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (abgefragt am 20.4.2025)

¹⁰³ Vgl. z.B. Camila Calderon & Eduardo Isidro (*EY Luxembourg*), *Addressing Unwarranted Top-up Taxes: Exploring Strategies and Navigating Challenges for Multinationals under Pillar Two*, https://www.ey.com/en_lu/insights/tax/addressing-unwarranted-top-up-taxes (abgefragt am 6.8.2025)

¹⁰⁴ Vgl. OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (abgefragt am 14.3.2025) 2

¹⁰⁵ Vgl. „Qualified Domestic Top-up Tax“ OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (abgefragt am 14.3.2025) 10.1.1.

¹⁰⁶ Vgl. OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (abgefragt am 20.4.2025). *Die STTR ermöglicht es Steuerhoheiten, „Steuern zurückzufordern“, wenn bestimmte Einkommenskategorien einem nominalen Steuersatz unterhalb des STTR-Mindeststeuersatzes von 9 % unterliegen und die inländischen Besteuerungsrechte für diese Einkünfte im Rahmen eines Abkommens abgetreten wurden.* OECD (2025), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (G20 South Africa, February 2025)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/97afc9f7-en> (abgefragt am 21.4.2025) 8

Die STTR gilt vor den GloBE-Regeln (einschließlich QDMTT) und ist bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für die IIR und die UTPR anrechenbar. Da sie auf einem Abkommen basiert (außerhalb von GloBE), ist sie nicht auf MNEs beschränkt, die die für die Zwecke der GloBE-Regeln geltenden Umsatzschwellen erreichen.¹⁰⁷

4.4 Umsetzung der Mindestbesteuerung in Österreich

Mit MinBestG wurden in Österreich die Vorgaben der unionsrechtlichen Mindestbesteuerungsrichtlinie (EU) 2022/2523 umgesetzt, die ihrerseits auf der zweiten Säule von BEPS (GloBE-Mustervorschriften) beruht. Damit soll auch national sichergestellt werden, dass große Unternehmensgruppen mit inländischen Geschäftseinheiten einer Mindestbesteuerung von 15 % unterliegen, d.h. große Unternehmen werden für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, verpflichtet, ihre Gewinne unabhängig davon, wo sie erwirtschaftet werden, einer Besteuerung in Höhe von 15 % zu unterwerfen.

Ausgangspunkt für das Mindestbesteuerungsgesetz – sowohl für dessen Struktur als auch für dessen Inhalt – ist die EU-Richtlinie, die sich wiederum auf die OECD-Grundlage bezieht:

„Bei der Umsetzung dieser Richtlinie sollten die Mitgliedstaaten die OECD-Mustervorschriften und die Erläuterungen und Beispiele (...) sowie den GloBE-Umsetzungsrahmen einschließlich seiner Safe-Harbour-Regelungen (...) zu Illustrations- oder Auslegungszwecken heranziehen, um so eine einheitliche Anwendung in allen Mitgliedstaaten zu gewährleisten.“¹⁰⁸

4.4.1 Allgemeine Bestimmungen

Gemäß § 1 Abs. 2 ist Regelungsgegenstand des MinBestG die Erhebung einer Mindeststeuer von im Inland gelegenen Geschäftseinheiten von Unternehmensgruppen (§ 2 Z 3), wenn die jährlichen Umsatzerlöse gemäß den Konzernabschlüssen ihrer obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre mindestens 750 Millionen Euro betragen. Bei der Ermittlung der Umsatzgrenze sind auch die Umsatzerlöse ausgenommenen Einheiten (§ 4)¹⁰⁹ zu berücksichtigen.

¹⁰⁷ Vgl. z.B. OECD (2023), *Frequently asked questions on the Pillar Two STTR*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/sttr/sttr-mli-faqs.pdf> (abgefragt am 6.8.2025) 1

¹⁰⁸ RL (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl L 2022/328, Erwägungsgrund 24

¹⁰⁹ staatliche Einheiten, internationale Organisationen, NGOs, Pensions- und Investmentfonds, usw.

Die Einstufung als ausgenommene Einheit hat zur Folge, dass die Ergebnisse, Steuern und sonstigen Parameter einer solchen Gesellschaft nicht in die Berechnung der NES/PES/SES für das betreffende Steuergebiet einfließen, ihre Umsätze somit jedoch für die Frage der Anwendung der Regelungen auf die Unternehmensgruppe dem Grunde nach relevant sind (sofern das Einkommen mit dem Rest der Unternehmensgruppe konsolidiert wird).¹¹⁰

Unter einer Unternehmensgruppe ist u.a. eine Gruppe von Einheiten (Z 1) zu verstehen, die durch Eigentum oder Beherrschung im Sinne eines anerkannten Rechnungslegungsstandards (Z 25) für die Aufstellung eines Konzernabschlusses durch das oberste Mutterunternehmen miteinander verbunden sind. Als verbunden im Sinne dieser Definition sind beispielsweise Unternehmen anzusehen, deren gemeinsames im Inland gelegenes Mutterunternehmen nach den Kriterien des § 244 Abs. 2 UGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist.¹¹¹

In Fällen, in denen die Unternehmensgruppe erst kürzlich gegründet wurde und daher keine konsolidierten Abschlüsse für die Gruppe aus früheren Jahren vorliegen, ist das dritte Jahr das erste Jahr, in dem die GloBE-Regeln angewendet werden können, da zu diesem Zeitpunkt zwei Vorjahre zur Prüfung vorliegen. Wenn die Umsatzschwelle in den beiden Vorjahren erreicht wurde, fällt die Gruppe im dritten Jahr in den Anwendungsbereich der GloBE-Regeln (=Mindeststeuerpflicht).¹¹²

Da die Umsatzschwelle mit jener für das sogenannte Country-by-Country Reporting (CbCR) harmonisiert werden soll, wird davon ausgegangen, dass rund 6.500 österreichische Geschäftseinheiten vom MinBestG betroffen sind.¹¹³ Diese Summe setzt sich aus rund 120 obersten Muttergesellschaften mit rund 2.380 inländischen Einheiten sowie rund 4.000 österreichischen Einheiten ausländischer Konzerne zusammen.¹¹⁴

4.4.2 NES, PES und SES

§ 1 Abs. 2 MinBestG sieht vor, dass die Einhebung der Mindeststeuer von in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, die die Schwellenwerte gemäß

¹¹⁰ Vgl. *Hebenstreit* in *Schilcher/Mayr/Riedler/Schlager/Zechner* (Hrsg), MinBestG-Praxiskommentar, § 3 Abs. 1

¹¹¹ Vgl. *Hebenstreit* in *Schilcher/Mayr/Riedler/Schlager/Zechner* (Hrsg), MinBestG-Praxiskommentar, § 2 Z 3 lit. a

¹¹² Vgl. OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (abgefragt am 14.3.2025) Art. 1.1.1, Rz 8

¹¹³ Vgl. WFA zum MinBestG 2322 BlgNR XXVII. GP, 21

¹¹⁴ Vgl. *Schilcher*, Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Österreich: Der Begutachtungsentwurf des MinBestG im Überblick, Gesellschafts- und Steuerrecht, RWZ-Heft 10 (2023)

§ 3 überschreiten, durch drei verschiedene Ergänzungsabgaben - nämlich NES, PES und SES - erfolgt.

Die NES ist in Österreich in § 6 Abs. 1 MinBestG verankert. Sie kommt zur Anwendung, wenn der effektive Steuersatz aller in Österreich gelegenen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe unter dem Mindeststeuersatz von 15 % liegt. Die NES gilt daher nur für diese inländischen Geschäftseinheiten.

Gemäß § 6 Abs. 2 hat der geschuldete Betrag stets dem gemäß § 47 für das betreffende Geschäftsjahr für Österreich insgesamt errechneten Ergänzungssteuerbetrag zu entsprechen. Darüber hinaus wird klargestellt, dass auch dann keine Kürzung des Ergänzungsabgabebetrags zu erfolgen hat, wenn beispielsweise die Anteile an inländischen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe nicht zu 100 % von einer Muttergesellschaft gehalten werden.¹¹⁵

Der erwähnte § 47 regelt also die Berechnung des Ergänzungssteuerbetrags und bildet zusammen mit § 46 den Kern des MinBestG. Während § 46 die Berechnung des effektiven Steuersatzes regelt, befasst sich § 47 mit der damit verbundenen Berechnung der sich daraus möglicherweise ergebenden Mindeststeuerpflicht, die technisch als „Ergänzungssteuerbetrag“ – oder im internationalen Kontext als „Top-up-tax“ – bezeichnet wird.¹¹⁶

Gemäß Abs. 2 entspricht der Ergänzungssteuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet für ein Geschäftsjahr der positiven Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz (§ 3 Z 15) und dem Effektivsteuersatz (§ 46 Abs. 1).

Die Berechnung des tatsächlichen Ergänzungssteuerbetrags auf Steuerhoheitsgebietsebene für ein Geschäftsjahr ist in Abs. 4 geregelt. Grundsätzlich ergibt sich dieser aus der Multiplikation des Ergänzungssteuersatzes mit dem Übergewinn (Abs. 3).

Die im GLOBE-System optionale NES, deren inhaltliche Ausgestaltung grundsätzlich der PES entspricht, sich aber nur auf Unternehmenseinheiten beziehen soll, die in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, das diese Steuer erhebt, ist von großer Bedeutung, da eine Niedrigbesteuerung im Einzelfall auch in Hochsteuerstaaten auftreten kann.¹¹⁷ Die

¹¹⁵ Vgl. ErRV 2322 BlgNR 27. GP 25, s. 68

¹¹⁶ Vgl. *Bendlinger/Kofler* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), MinBestG (2024) § 47 Rz 1.

¹¹⁷ Der Effektivsteuersatz kann sich in bestimmten Fällen verringern, wenn der für die Körperschaftsteuer ermittelte Gewinn geringer ist als der Mindeststeuergewinn. Dies kann insbesondere bei der steuerfreien Forschungsprämie, bei der Nutzung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, bei der steuerlichen Behandlung von Dividenden aus Portfoliobeteiligungen sowie bei Gewinnen und Verlusten aus nationalen Beteiligungen und optierten internationalen Schachtelbeteiligungen der Fall sein.

NES-Regelung dient somit allen Steuerhoheitsgebieten zur Sicherung ihrer Besteuerungsrechte gegenüber ansässigen Unternehmensgruppen.¹¹⁸

Die Erhebung der Mindeststeuer durch die PES und SES soll ausschließlich grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen, d.h. Fälle der Niedrigbesteuerung ausländischer Konzerngesellschaften.¹¹⁹

§ 7 Abs. 1 dient der Umsetzung des Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie bzw. des Art. 2.1.1 GloBE-Mustervorschriften, indem festgelegt wird, dass eine in Österreich ansässige oberste Muttergesellschaft eines MNE in Bezug auf die nicht in Österreich ansässigen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe der PES unterliegt. Durch die Anwendung der PES-Regelung auf die im Ausland ansässigen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten soll die oberste Muttergesellschaft die Niedrigbesteuerung in den Steuerhoheitsgebieten der jeweiligen Geschäftseinheiten ausgleichen.¹²⁰

Die Anwendung der PES-Regelung folgt einem „Top-Down-Ansatz“. Das bedeutet, dass die oberste Muttergesellschaft eines Konzerns verpflichtet ist, die PES-Regelung auf niedrig besteuerte Geschäftseinheiten der Gruppe anzuwenden. Wenn die oberste Muttergesellschaft die PES-Regelung nicht auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit der Gruppe anwendet, wird die Verpflichtung zur Anwendung der PES-Regelung von der obersten Muttergesellschaft Ebene für Ebene in dem Organigramm des Konzerns nach unten weitergegeben.¹²¹

Die Bestimmungen dieses Absatzes sind anzuwenden, wenn eine in Österreich ansässige oberste Muttergesellschaft eines MNE im betreffenden Geschäftsjahr eine (unmittelbare oder mittelbare) Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält.

Vgl. *Erich Schaffer, & Mohamed Hemdan (Grant Thornton AT)*, Österreichs Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung, <https://www.grantthornton.at/themen/blogs/2024/umsetzung-globale-mindestbesteuerung/> (abgefragt am 6.8.2025)

¹¹⁸ Vgl. *Riedler*, Globale Mindestbesteuerung: Das System der GloBE-Vorschriften und die nationale Ergänzungssteuer - Überblick über die GloBE-Regelungen und Überlegungen zu einer etwaigen nationalen Ergänzungssteuer, SWK-Heft 18 (2023) 785

¹¹⁹ Vgl. ErRV 2322 BlgNR 27. GP 25, s. 67

¹²⁰ Vgl. OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (abgefragt am 14.3.2025) Art. 2.1. und *Klokar/Bendlinger in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), MinBestG (2024) § 7 Abs. 1

¹²¹ Vgl. OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (abgefragt am 14.3.2025) Art. 2.1. und *Klokar/Bendlinger in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), MinBestG (2024) § 7 Abs. 1

Dabei ist es nicht erforderlich, dass die oberste Muttergesellschaft 100 % der Anteile an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält.¹²²

Wer letztlich die abgabepflichtige Geschäftseinheit für die PES (aber auch für NES und SES) ist, bestimmt sich nach den Vorgaben des § 76 Abs. 2. Demnach kann eine in Österreich gelegene oberste Muttergesellschaft, die zur Anwendung der PES verpflichtet ist, eine andere in Österreich gelegene Geschäftseinheit als Abgabepflichtigen der Mindeststeuer beauftragen kann. Abgabepflichtiger der Mindeststeuer ist demnach a) die von der obersten Muttergesellschaft beauftragte in Österreich gelegene Geschäftseinheit oder b) wenn keine in Österreich gelegene Geschäftseinheit beauftragt wurde, die oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit oder c) wenn keine in Österreich gelegene Geschäftseinheit beauftragt wurde und keine oberste in Österreich gelegene Geschäftseinheit vorhanden ist, die wirtschaftlich bedeutendste in Österreich gelegene Geschäftseinheit.¹²³

§ 12 dient der Umsetzung der Art. 12 und 13 der Richtlinie bzw. des Art. 2.4 GloBE- Mustervorschriften und betrifft die Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES-Regelung, Undertaxed Profit Rule, UTPR), die im Sinne einer Mindestbesteuerung im Falle von im Ausland ansässigen Geschäftseinheiten mit niedriger Besteuerung als Ersatzmechanismus für die PES-Regel dienen soll.¹²⁴

Die SES ist somit als „backstop“ oder Auffangklausel zu den anderen Erhebungsmechanismen der Mindeststeuer konzipiert. Wie schon die Bezeichnung dieses Mechanismus als „sekundär“ vorwegnimmt, kommt die SES nur dann zur Anwendung, wenn für ein Steuergebiet ein nach § 47 berechneter Ergänzungssteuerbetrag entsteht, dieser aber in diesem Steuergebiet weder durch die NES-Regelung noch bei einer Muttergesellschaft im Wege der PES erhoben werden kann. Dies ist etwa dann der Fall, wenn der Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft selbst ein „Niedrigsteuerstaat“ ist oder wenn zwar nicht die oberste Muttergesellschaft niedrig besteuert wird, diese aber Beteiligungen an Geschäftseinheiten in anderen „Niedrigsteuerstaaten“ hält und der Staat der obersten Muttergesellschaft keine „anerkannte PES-Regelung“ iSd § 2 Z 18 anwendet.¹²⁵

¹²² Vgl. *Klokar/Bendlinger* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), MinBestG (2024) § 7 Abs. 1

¹²³ Vgl. § 76 Abs. 2 MinBestG

¹²⁴ Vgl. ErlRV 2322 BlgNR 27. GP 38, zu § 12

¹²⁵ Vgl. *Marchgraber*, Glossar zur Globalen Mindestbesteuerung (Pillar II) - Die Erhebungsformen der Globalen Mindestbesteuerung, SWK-Heft 18 (2023) 339; *Bendlinger/Klokar* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), MinBestG (2024) § 12

4.4.3 Gewinnermittlung und die folgenden Abschnitte

Die Ermittlung des Mindestbesteuerungsgewinns bzw. -verlusts ist ein Bestandteil der Regelungen zur Mindestbesteuerung und ist relativ komplex. Die entsprechenden Regelungen sind in den §§ 14 bis 36 MinBestG enthalten und machen damit einen großen Teil des Gesetzes aus. Nach § 14 Abs. 1 MinBestG entspricht die Ausgangsbasis für den Mindeststeuergewinn/-verlust einer Geschäftseinheit deren Jahresüberschuss/-fehlbetrag unter Anwendung der bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandards, vor Konsolidierung gruppeninterner Transaktionen (=FANIL). Im Wege der „Mindeststeuer-Mehr-Weniger-Rechnung“ (§ 15 MinBestG) ist dieser Jahresüberschuss/-fehlbetrag jedoch noch anzupassen. Die einzelnen Korrekturposten werden in den folgenden Paragraphen näher definiert.¹²⁶

Anschließend folgen Abschnitt 4 (Berechnung der angepassten erfassten Steuern, §§ 37 bis 45) und Abschnitt 5 (Ermittlung des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrags, §§ 46 bis 51). Der effektive Steuersatz ergibt sich aus dem Verhältnis des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern und des Mindeststeuer-Nettogewinns sämtlicher demselben Steuerhoheitsgebiet zuordenbarer Geschäftseinheiten. Deshalb sind für jede Geschäftseinheit zwei Beträge (Mindeststeuergewinn/-verlust und angepasste erfasste Steuern) zu ermitteln. Ausgangsbasis sind bei jeder einzelnen Geschäftseinheit zum einen ihr Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag (für den Mindeststeuergewinn/-Verlust) und zum anderen die in diesem Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag enthaltenen laufenden und latenten Steuern (für die angepassten erfassten Steuern; § 38 Abs. 1 und § 42 Abs. 1). Anders als im Ertragssteuerrecht wird somit nicht an den Einzelabschluss angeknüpft, sondern der Rechnungslegungsstandard des Konzernabschlusses ist maßgeblich. Damit kommt zukünftig insbesondere den IFRS eine größere steuerliche Bedeutung zu.¹²⁷

In den §§ 52 bis 57 (Abschnitt 6) sind die sogenannten Safe-Harbour-Regelungen zu finden. Diese erlauben den betroffenen Unternehmensgruppen bestimmte Vereinfachungen. Die Abschnitte 7 (Sondervorschriften für Unternehmensumstrukturierungen und Holdingstrukturen, §§ 58 bis 62), 8 (Regelungen für Steuerneutralität und Ausschüttungssteuersysteme, §§ 63 bis 68), 9 (Verwaltungsvorschriften, §§ 69 bis 79), 10 (Übergangsbestimmungen, §§ 80 bis 82) und 11 (Inkrafttreten, § 83) werden in dieser Arbeit nicht analy-

¹²⁶ Vgl. Brugger/Melcher/Vaishor in Brugger/Marchgraber (Hrsg), SWK-Spezial Mindestbesteuerungsgesetz (2024) 37

¹²⁷ Vgl. Brugger/Marchgraber (Hrsg), SWK-Spezial Mindestbesteuerungsgesetz (2024) 9

siert. Im fünften Kapitel werden jedoch verschiedene Einzelbestimmungen behandelt, die für den jeweiligen Zweck relevant sind.

5 Verrechnungspreisaspekte der Mindestbesteuerung

5.1 Allgemeiner Zusammenhang

Im weitesten Sinne ergibt sich der Zusammenhang zwischen der globalen Mindestbesteuerung und den Verrechnungspreisen daraus, dass MNE ihre Verrechnungspreisstrategien nutzen, um Gewinne in Niedrigsteuergelände zu verlagern. Dies kann durch globale Mindeststeuerregeln eingeschränkt werden. Dadurch wird der Anreiz zur Gewinnverlagerung verringert und diese konkrete Methode zur Minimierung der Gesamtsteuerlast wird weniger effektiv.

Es ist klar, wie die Mindestbesteuerung als Schutzmaßnahme gegen Gewinnverlagerungspraktiken innerhalb großer MNEs wirkt. Durch die Einschränkung der Wirksamkeit bestimmter Gewinnverlagerungen sorgt sie für eine gerechtere globale Steuerlandschaft. Vor allem jene MNEs, die zuvor Niedrigsteuergelände genutzt haben, um ihre Steuerbelastung zu minimieren, werden von ihr mE besonders betroffen sein.

Es gibt jedoch einige kleinere Zusammenhänge und praktische Herausforderungen, mit denen MNEs und Behörden bei der gleichzeitigen Anwendung dieser beiden Rahmenwerke konfrontiert sein werden. In diesem Kapitel werden diejenigen analysiert, die zum aktuellen Zeitpunkt als besonders relevant gelten.

5.2 Zusammenhang mit CbC-Reporting

In Bezug auf den Schwellenwert von 750 Millionen Euro, ab dem die Mindeststeuerpflicht eintritt, ist es interessant zu sehen, wie er mit BEPS Action 13 und den CbCR-Anforderungen¹²⁸ in Einklang steht. Er erfasst nicht nur einen wesentlichen Teil der weltweiten Geschäftstätigkeit, sondern stellt auch sicher, dass die Compliance-Aufwendungen für kleinere Unternehmen überschaubar bleiben.¹²⁹

¹²⁸ Meldung der Aufteilung der Einkünfte, Steuern und Geschäftstätigkeiten eines MNE auf die einzelnen Steuerhoheitsgebiete. Vgl. OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en> 29-35

¹²⁹ Die OECD schätzt, dass etwa 90 % der Unternehmensumsätze von MNEs kontrolliert werden, die die Schwelle von 750 Millionen Euro überschreiten.

Der Schwellenwert von 750 Millionen Euro scheint ein strategischer Angleichungspunkt zwischen Säule 2 und dem CbCR zu sein. Durch seine Festlegung können MNEs ihre Berichtsprozesse straffen und die CbCR-Daten nutzen, die sie bereits gemäß BEPS Action 13 bereitstellen müssen. Diese Angleichung verringert den Compliance-Aufwand, da der Bedarf an mehreren Berichtspaketen für die GMT- und Säule-2-Anforderungen minimiert wird.

Andererseits sollte er der Finanzverwaltung die Überwachung der Einhaltung der Regeln auf Grundlage der bestehenden Systeme zur Sammlung und zum Austausch von Informationen erleichtern.¹³⁰ Darüber hinaus sollen kleinere und mittelgroße MNEs von der Anwendung der Regelungen ausgenommen werden.¹³¹

Der Zusammenhang mit dem Bereich der Verrechnungspreise ist jedoch nicht nur an der Schwelle erkennbar, sondern im gesamten Anwendungsbereich des § 3 MinBestG offensichtlich.

Gemäß § 3 Abs. 1 bezieht sich die Umsatzschwelle auf den in dem konsolidierten Jahresabschluss einer Unternehmensgruppe ausgewiesenen Umsatz. Eine Definition und damit der wesentliche Inhalt des Begriffs „Umsatz“ ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Gemäß Erwägungsgrund 7 der MinBestRL und dem ErlRV zum MinBestG soll der Schwellenwert gemäß § 3 mit dem für die länderbezogene Berichterstattung übereinstimmen. Hinweise zur Feststellung, ob MNE den GloBE-Regeln unterliegt, welche Posten in den Jahresabschlüssen als Einnahmen für die Zwecke der 750-Millionen-Euro-Schwelle gelten, finden sich auch in den Verwaltungsleitlinien der OECD vom Dezember 2023.¹³² Nach den Verrechnungspreisleitlinien 2021 ist der Schwellenwert für Zwecke des CbCR auf der Grundlage desselben Rechnungslegungsstandards zu berechnen, der für die Feststellung des Vorlie-

¹³⁰ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 1.1.1. Rz 5

¹³¹ Zwar muss sichergestellt werden, dass Negativanreize für Steuervermeidungspraktiken bestehen, doch sollten negative Auswirkungen auf kleinere multinationale Unternehmen im Binnenmarkt vermieden werden. Vgl. RL (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl L 2022/328, Erwägungsgrund 7

¹³² Vgl. OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf> 22-24

gens einer Unternehmensgruppe und der Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe herangezogen wurde.¹³³

Der Anwendungsbereich des MinBestG entspricht der Terminologie und dem Schwellenwert des § 3 Abs. 1 des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes (VPDG), der die Verpflichtung zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts (CbC-Bericht) vorsieht. Es ist daher davon auszugehen, dass alle Unternehmensgruppen, die einen CbC-Bericht erstellen müssen, auch unter die Bestimmungen des MinBestG fallen. Die Anlehnung an die Vorschriften im Zusammenhang mit der Erstellung der CbC-Berichte zeigt sich aber nicht nur im Anwendungsbereich des MinBestG. Dies gilt insbesondere für die vorgesehenen Safe-Harbour-Regelungen (§ 52 ff). Dabei nehmen die Berichtspflichten gemäß VPDG eine zentrale Stellung ein.¹³⁴

5.3 Der Fremdvergleichsgrundsatz in der Mindestbesteuerung

5.3.1 Einführung

§ 26 MinBesG soll die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei grenzüberschreitenden Transaktionen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts regeln. Diese Bestimmung setzt Artikel 16 Abs. 4 der MinBestRL um, der sich auf Artikel 3.2.3 der GloBE-Mustervorschriften stützt.

Abs. 1 sorgt dafür, dass der Mindeststeuergewinn oder -Verlust so angepasst wird, dass Transaktionen zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten betragsmäßig übereinstimmen und fremdüblich sind. Abs. 2 stellt sicher, dass bei inländischen Vermögensübertragungen, die zu einem Verlust führen, die Fremdüblichkeit gewahrt bleibt. Da ein Verlust aus einem Vermögensabgang nicht immer durch einen entsprechenden Ertrag bei der Gegenpartei innerhalb des Konzerns ausgeglichen wird, könnten ansonsten Vermögenstransfers innerhalb des Konzerns genutzt werden, um Verluste bewusst zu generieren und so den Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust zu beeinflussen.¹³⁵ Dies würde die Gestaltung des effektiven Steuersatzes innerhalb eines Steuergebiets ermöglichen. Abs. 3 definiert den Begriff des Fremdvergleichsgrundsatzes für Zwecke des MinBestG.

Bei der Bewertung gruppeninterner Transaktionen im Zusammenhang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz geht § 26 davon aus, dass der in den Jahresabschlüssen der Geschäftsein-

¹³³ Vgl. BMF, Verrechnungspreisrichtlinien 2021, GZ BMF-AV Nr. 33/2025 vom 11.03.2025 Rz 440

¹³⁴ Vgl. *Frank/Resenig in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), MinBestG (2024) § 3 Rz 4

¹³⁵ Vgl. § 26 MinBesG und ErlRV 2322 BlgNR 27. GP 58 zu § 26 Abs. 2

heiten für diese Transaktionen angesetzte Wert auch für die steuerliche Beurteilung herangezogen wird.¹³⁶ Wenn dieser Wert auch in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten für steuerliche Zwecke verwendet wird, gilt der Fremdvergleichsgrundsatz als erfüllt, und es sind keine Anpassungen des Mindeststeuergewinns oder -Verlusts notwendig. Falls jedoch ein vom Unternehmensrecht abweichender Wert für die Ermittlung des lokalen, steuerpflichtigen Einkommens zugrunde gelegt wird, gilt dieser Wert als fremdüblich. In diesem Fall müssen Anpassungen vorgenommen werden, um sicherzustellen, dass die Werte bei der Gegenpartei entsprechend sind und die Einfachbesteuerung im Rahmen der Mindestbesteuerung gewährleistet bleibt.¹³⁷

Die Anpassungsbeträge, die sich aus der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß § 26 MinBestG ergeben, müssen gemäß § 15 Z 12 im Rahmen der Mindeststeuer-Mehr-Weniger-Rechnung berücksichtigt werden. Das bedeutet, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag entsprechend erhöht oder vermindert wird, um die Korrekturen widerzuspiegeln. Das Ziel dieser Regelung ist es, die Integrität der Berechnung des Effektivsteuersatzes pro Steuerhoheitsgebiet gemäß § 46 („*jurisdictional blending*“¹³⁸) zu sichern. Eine falsche Bewertung der gruppeninternen Transaktionen zwischen den Geschäftseinheiten könnte ansonsten die Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -Verlusts verzerren.¹³⁹

Die Korrektur von Verrechnungspreisen, beispielsweise im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung gemäß § 147 ff BAO, kann auch nachträglich erfolgen. Dadurch kann es zu einem zeitlichen Auseinanderfallen zwischen dem Jahr der Transaktion und dem Jahr der Verrechnungspreis- und Ertragsteuerkorrektur kommen. In solchen Fällen sind die Anpassungen des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts gemäß § 26 vorzunehmen, wobei § 45 Abs 1–3 zu berücksichtigen ist. Diese Bestimmungen regeln die Folgen der Anpassung des Betrags der erfassten Steuern (§ 37) nach der Einreichung des Mindeststeuerberichts.¹⁴⁰

¹³⁶ Vgl. Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 3

¹³⁷ Vgl. Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 3

¹³⁸ Die Berechnung soll auf Ebene des Steuerhoheitsgebiets erfolgen, indem alle Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe, die sich in diesem Gebiet befinden, miteinbezogen werden. Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 5.1.1 Rz 3

¹³⁹ Vgl. OECD (2023), *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf> (abgefragt am 22.6.2025) 1.3.3 Rz 34

¹⁴⁰ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3

Eine rückwirkende Korrektur des Einkommens erfolgt ertragsteuerlich im jeweiligen Veranlagungszeitraum, während das MinBestG einen eigenständigen Korrekturmechanismus für nachträgliche Steuererhöhungen/Steuerverminderungen für vorangegangene Geschäftsjahre in § 45 Abs. 1 bis Abs. 3 vorsieht, der auch für Verrechnungspreiskorrekturen zur Anwendung kommen soll. Eine nachträgliche Korrektur des Mindeststeuerberichts für ein vorangegangenes Geschäftsjahr, für das eine ertragsteuerliche Verrechnungspreiskorrektur vorgenommen wurde, ist somit nicht möglich.¹⁴¹

Eine Steuererhöhung aufgrund einer Verrechnungspreiskorrektur für ein vorangegangenes Geschäftsjahr erhöht die angepasste erfasste Steuer im laufenden Geschäftsjahr, in dem die Änderung vorgenommen wird (Abs. 1). Die Berücksichtigung solcher Änderungen bei den erfassten Steuern des laufenden Jahres anstelle des vorangegangenen Jahres soll die Verwaltung vereinfachen. Dadurch ist eine Erstattung der bereits entrichteten Mindeststeuer für ein vorangegangenes Jahr jedoch ausgeschlossen.¹⁴²

Eine Steuerverminderung aufgrund einer Verrechnungspreiskorrektur vermindert hingegen die angepasste erfasste Steuer im vorangegangenen Geschäftsjahr und führt zu einer rückwirkenden Neuberechnung des Effektivsteuersatzes (Abs. 2), es sei denn, es liegt eine unwesentliche Verminderung der Steuerschuld vor, die auf Antrag im laufenden Geschäftsjahr berücksichtigt werden kann (Abs. 3). Eine Verringerung der erfassten Steuern gilt als unwesentlich, wenn sich die für das Steuerhoheitsgebiet im Geschäftsjahr bestimmten angepassten erfassten Steuern insgesamt um weniger als 1 Mio. Euro reduzieren.¹⁴³

Die Bestimmungen gemäß § 26 sind auch auf die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden nach § 60 anzuwenden. In diesem Fall muss die übertragende Geschäftseinheit den Fremdvergleichsgrundsatz bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts berücksichtigen.¹⁴⁴

§ 60 Abs. 1 regelt die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden einer Geschäftseinheit sowie deren Auswirkungen auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -

Rz 99, Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 6

¹⁴¹ Vgl. Schilcher in Schilcher/Mayr/Riedler/Schlager/Zechner (Hrsg), MinBestG-Praxiskommentar § 26 Rz 6

¹⁴² Vgl. ErlRV 2322 BlgNR 27. GP 85 zu Abs. 1

¹⁴³ Vgl. ErlRV 2322 BlgNR 27. GP 85 zu Abs. 3

¹⁴⁴ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> (abgefragt am 20.4.2025) 2.1.1 Rz 2 und 3

Verlusts.¹⁴⁵ Die übertragende Geschäftseinheit soll die Gewinne oder Verluste bei der Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts einbeziehen;¹⁴⁶ folglich sollen die anlässlich der Veräußerung von Vermögenswerten aufgedeckten stillen Reserven den Mindeststeuer-Gewinn erhöhen (bzw. einen Mindeststeuer-Verlust vermindern) oder aufgedeckte stille Lasten den Mindeststeuer-Gewinn vermindern (bzw. einen Mindeststeuer-Verlust erhöhen).¹⁴⁷

Die übernehmende Geschäftseinheit hat den bei der übertragenden Geschäftseinheit realisierten Gewinn oder Verlust spiegelbildlich in Form des anzusetzenden Buchwerts der übernommenen Vermögenswerte und Schulden abzubilden. Dies bildet wiederum den bewertungstechnischen Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuergewinns für die laufende und künftige Perioden.¹⁴⁸

Abweichend von der allgemeinen Regel gemäß § 60 Abs. 1 sieht § 60 Abs. 2 ff. ein spezielles Regelwerk vor. Dieses findet bei Übertragungen im Rahmen einer Umstrukturierung nach § 60 Abs. 5 Ziffer 1 Anwendung. Entsteht bei einer solchen Umstrukturierung ein Gewinn oder Verlust, ist dieser grundsätzlich bei der übertragenden Geschäftseinheit zu neutralisieren (siehe Abs. 2 Z 1). Für die empfangende Geschäftseinheit gilt dabei die Fortführung der Buchwerte, wie in Abs. 2 Z 2 festgelegt.

Sofern das jeweilige lokale Steuerrecht einen Ansatz der Vermögenswerte oder Schulden zum beizulegenden Zeitwert ermöglicht oder erzwingt, besteht nach Abs. 4 auf Ebene der berichtspflichtigen Einheit ein Wahlrecht, die Differenz zwischen den steuerlichen Buchwerten und den Buchwerten für Rechnungslegungszwecke auch im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns zu berücksichtigen.¹⁴⁹

Der Anwendungsbereich der Option gilt jedoch nicht für den Verkauf einzelner Vermögenswerte im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit, wie zum Beispiel Warenvorräte, durch eine Geschäftseinheit. Ebenso sollen Verrechnungspreisanpassungen nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 4 fallen.¹⁵⁰

Zu beachten ist außerdem, dass die Regelung im Sinne des § 26 Abs. 1 für jede einzelne Transaktion zwischen Geschäftseinheiten separat zu prüfen ist. Dies entspricht der Anwen-

¹⁴⁵ Vgl. ErlRV 2322 BlgNR 27. GP 111 Abs. 1

¹⁴⁶ § 60 Abs. 1 MinBesG

¹⁴⁷ Vgl. ErlRV 2322 BlgNR 27. GP 111 Abs. 1

¹⁴⁸ Vgl. Ressler in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), MinBestG (2024) § 60 Rz 6

¹⁴⁹ Vgl. Ressler in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), MinBestG (2024) § 60 Rz 32

¹⁵⁰ Vgl. ErlRV 2322 BlgNR 27. GP 111 Abs. 4

dung des § 6 Z 6 EStG, der nicht nur auf Wirtschaftsgüter, sondern auch sinngemäß auf sonstige Leistungen anzuwenden ist.¹⁵¹

§ 26 erstreckt den Fremdvergleichsgrundsatz auf Geschäftseinheiten, also auch auf Betriebsstätten, die gemäß § 2 Z 2 für Zwecke des MinBestG als Geschäftseinheit gelten. Allerdings enthält § 26 keine Regelungen zur Zuordnung von Gewinnen oder Verlusten zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. Die entsprechenden Umverteilungsregeln sind in § 35 geregelt.¹⁵²

§ 35 regelt, wie der Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust zwischen dem Stammhaus und den Betriebsstätten aufgeteilt wird. Im ersten Teil der Norm wird erklärt, wie der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Betriebsstätte gemäß § 2 Z 13 lit a, b, c oder d (Absätze 1 bis 3) ermittelt wird. Außerdem wird beschrieben, nach welchen Vorschriften die Aufteilung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags auf das Stammhaus und die Betriebsstätte erfolgen soll. Der zweite Teil der Norm enthält Bestimmungen darüber, ob und in welcher Höhe der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Betriebsstätte bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts des Stammhauses berücksichtigt werden darf (Absätze 4 bis 6).¹⁵³

Wenn eine Betriebsstätte in einem Staat liegt, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht, dann müssen die Erträge und Aufwendungen nur in dem Umfang berücksichtigt werden, wie es das DBA vorsieht (Abs. 2).¹⁵⁴ Ist eine Betriebsstätte eines in einem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Stammhauses, mit dem Österreich kein DBA abgeschlossen hat, in Österreich gelegen, richtet sich die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen auf die Betriebsstätte nach § 98 EStG und somit nach dem Fremdvergleichsgrundsatz.¹⁵⁵

5.3.2 Zu § 26 Abs. 1

§ 26 Abs. 1 lautet: *„Transaktionen zwischen in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten gelegenen Geschäftseinheiten, die in den Abschlüssen der Geschäftseinheiten nicht in derselben Höhe verbucht werden oder nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz (Abs. 3) entsprechen,*

¹⁵¹ Vgl. Hofstätter/Schwarzinger, Der Fremdvergleichsgrundsatz im Mindestbesteuerungsgesetz, TPI 2024, 235

¹⁵² Vgl. Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 8

¹⁵³ Vgl. Brezina/Petutschnig in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 35 Rz 1

¹⁵⁴ Vgl. Brezina/Petutschnig in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 35 Rz 22

¹⁵⁵ Vgl. Brezina/Petutschnig in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 35 Rz 26

sind bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes dahingehend anzupassen, dass sie betragsmäßig korrespondieren und dem Fremdvergleichsgrundsatz (Abs. 3) entsprechen. Eine Anpassung hat jedoch nicht zu erfolgen, wenn diese zu einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung führen würde.“¹⁵⁶

Transaktionen zwischen Unternehmen einer Gruppe sind nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bewerten und für GloBE-Zwecke für alle an der Transaktion beteiligten Unternehmen der Gruppe zum gleichen Preis zu erfassen.

5.3.2.1 Szenario 1

In ihrem GloBE-Kommentar vermutet die OECD, dass Unternehmen in der Regel über eine Verrechnungspreispolitik verfügen, die auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basiert, und dieser Standard wird zur Ermittlung des Verrechnungspreises herangezogen, der in ihren Finanzabschlüssen und bei der Berechnung des lokalen steuerpflichtigen Einkommens ausgewiesen wird.¹⁵⁷ Daher wird allgemein erwartet, dass die Finanzberichte die Transaktionen zwischen Konzernunternehmen auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes und zum gleichen Preis widerspiegeln. MNEs und die Steuerverwaltungen, die die Steuererklärungen der an den kontrollierten Transaktionen beteiligten Geschäftseinheiten prüfen, sind am besten in der Lage, die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu beurteilen.¹⁵⁸ Hat ein MNE den in seinen Finanzkonten ausgewiesenen Verrechnungspreis zur Berechnung des lokalen steuerpflichtigen Einkommens verwendet und verlangen die zuständigen Steuerbehörden keine Verrechnungspreisberichtigung, sollte dieser Preis auch bei der Berechnung des GloBE-Einkommens oder -Verlustes verwendet werden. Unter diesen Umständen sollte das MNE keine Berichtigung vornehmen.¹⁵⁹

¹⁵⁶ § 26 Abs. 1 MinBestG

¹⁵⁷ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 97

¹⁵⁸ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 97

¹⁵⁹ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 97

5.3.2.2 Szenario 2

Es ist jedoch möglich, dass der Verrechnungspreis für Zwecke der lokalen Ertragsteuern vom im Jahresabschluss erfassten Verrechnungspreis abweicht. Wenn dieser abweichende steuerliche Verrechnungspreis jedoch in allen beteiligten Geschäftseinheiten und Steuerhoheitsgebieten gleich ist, gilt er als fremdüblich. In diesem Fall wird dieser steuerliche Verrechnungspreis bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts durch eine Anpassung berücksichtigt.¹⁶⁰

Ein einheitlicher steuerlicher Verrechnungspreis, der vom buchhalterischen Verrechnungspreis abweicht, kann beispielsweise in einem „two-book-system“¹⁶¹ oder durch Einigung aller zuständigen Behörden in einem bi- oder multilateralen APA bestehen.¹⁶² In solchen Fällen müssen alle an der grenzüberschreitenden Transaktion beteiligten Geschäftseinheiten gemäß § 15 Z 12 ihre Jahresüberschüsse oder -fehlbeträge bei der Ermittlung der Mindeststeuer-Gewinne oder -Verluste an den einheitlichen, vom Jahresabschluss abweichenden Verrechnungspreis anpassen.¹⁶³

5.3.2.3 Szenario 3

In einigen Fällen kann der verwendete Verrechnungspreis von dem Verrechnungspreis abweichen, der zur Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens einer Partei verwendet wird, jedoch nicht von dem Verrechnungspreis, der zur Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens der Gegenpartei in einem anderen Land verwendet wird. Diese Unterschiede können auftreten, wenn: a. ein einseitiges APA vereinbart wurde; b. eine Geschäftseinheit eine Steuererklärung im Rahmen eines Selbstveranlagungssystems einreicht, in der die

¹⁶⁰ Vgl. Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 14

Es gibt zwei Arten der „Anpassung“:

1. Für ertragsteuerliche Zwecke wird die buchhalterische Erfassung einer konzerninternen Transaktion an die steuerlichen Verrechnungspreise angepasst.
2. Für Zwecke der Mindestbesteuerung wird die buchhalterische Erfassung einer konzerninternen Transaktion gemäß § 26 Abs 1 angepasst, um vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag den Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust zu ermitteln.

Vgl. Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 14

¹⁶¹ Das Two-Book-System ist dadurch gekennzeichnet, dass die steuerliche Gewinnermittlung eigenständig geregelt ist und nicht grundsätzlich auf den handelsrechtlichen Grundsätzen basiert. Stattdessen gibt es separate steuerliche Vorschriften, die unabhängig von der Handelsbilanz gelten. Vgl. Scheffler Steuerliche Gewinnermittlung als Two-Book-System in Kahle, H., Overesch, M., Ruf, M., Spengel, C., Kernfragen der Unternehmensbesteuerung (2017) 117

¹⁶² Vgl. Vgl. Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 14.

¹⁶³ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 99 und ErlRV 2322 BlgNR 27. GP 59

Steuerbilanz von der Unternehmensbilanz abweicht, um den innerstaatlichen Verrechnungspreisvorschriften zu entsprechen; oder c. eine Steuerbehörde den in der lokalen Steuererklärung einer der Geschäftseinheit verwendeten Verrechnungspreis beanstandet und anpasst.¹⁶⁴

In der Praxis werden uneinheitliche steuerliche Verrechnungspreisanpassungen vor allem dann relevant, wenn verschiedene Steuerhoheitsgebiete unterschiedliche Ansätze oder Standards zur Bestimmung der Fremdüblichkeit anwenden. Selbst unter den OECD-Staaten, für die mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL) eigentlich ein gemeinsamer Referenzrahmen besteht, kommt es relativ häufig zu abweichenden Interpretationen.¹⁶⁵ Das zeigt, dass die OECD-VPL in der Realität trotz eines einheitlichen Standards oft unterschiedlich ausgelegt werden.¹⁶⁶ Außerdem ist zu beachten, dass der EuGH im Zusammenhang mit dem europäischen Beihilfenrecht entschieden hat, dass *„selbst wenn im Bereich der internationalen Besteuerung ein gewisser Konsens dahin bestehen sollte, dass Transaktionen zwischen wirtschaftlich verbundenen Unternehmen, insbesondere gruppeninterne Transaktionen, zu steuerlichen Zwecken so zu beurteilen sind, als ob sie zwischen wirtschaftlich unabhängigen Unternehmen vorgenommen würden, und sich daher zahlreiche nationale, in Steuersachen zuständige Behörden bei der Bildung und Kontrolle der Verrechnungspreise an den OECD-Leitlinien orientieren, [...] nur die nationalen Bestimmungen relevant [sind], wenn zu prüfen ist, ob bestimmte Transaktionen anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes zu untersuchen sind, und gegebenenfalls, ob Verrechnungspreise, die die Grundlage für die Bemessung des von einem Steuerpflichtigen zu versteuernden Einkommens und seiner Verteilung zwischen den betreffenden Staaten bilden, von einem fremdvergleichskonformen Ergebnis abweichen“*.¹⁶⁷

In diesem Zusammenhang ist es erwähnenswert, dass die Mitglieder des Europäischen Parlaments am 10. April 2024 eine Entschließung zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates

¹⁶⁴ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 100

¹⁶⁵ Vgl. OECD (2023), *2023 Mutual Agreement Procedure Statistics*, <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html> (abgefragt am 8.8.2025)

¹⁶⁶ Vgl. Hofstätter/Schwarzinger, Der Fremdvergleichsgrundsatz im Mindestbesteuerungsgesetz, TPI 2024, 238, OECD, 2023 Mutual Agreement Procedure Statistics (2024), <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html> (abgefragt am 23.6.2025)

¹⁶⁷ EuGH 8. 11. 2022, *FIAT Chrysler Finance Europe*, C-885/19 P und C-898/19 P, Rn 96.

über Verrechnungspreise (Verrechnungspreisrichtlinie) angenommen haben.¹⁶⁸ Mit der Richtlinie sollen die Verrechnungspreisvorschriften innerhalb der EU harmonisiert und ein gemeinsamer Ansatz zur Lösung von Verrechnungspreisproblemen geschaffen werden. Der Vorschlag sieht vor, den Fremdvergleichsgrundsatz und die wichtigsten Verrechnungspreisvorschriften in das EU-Recht zu übernehmen. Zudem werden die Rolle und der Status der OECD-Verrechnungspreisleitlinien klar definiert und es wird die Möglichkeit geschaffen, innerhalb der Union gemeinsame verbindliche Regeln zu bestimmten Aspekten dieser Vorschriften festzulegen.¹⁶⁹

Der Vorschlag ist Teil des Pakets „*Business in Europe: Framework for Income Taxation*“ (BEFIT). Der Teil zu Verrechnungspreisen sollte ursprünglich nach seiner Verabschiedung durch den Rat am 1. Januar 2026 in Kraft treten.¹⁷⁰ Der Rat „Wirtschaft und Finanzen“ der EU hat am 20.06.2025 jedoch beschlossen, die Arbeiten an der geplanten EU-Verrechnungspreisrichtlinie nicht fortzusetzen. Anstelle einer verbindlichen Richtlinienvorgabe bevorzugen die Mitgliedstaaten eine kooperative, nicht bindende Lösung, die über eine von der Europäischen Kommission eingerichtete Verrechnungspreisplattform erarbeitet werden soll und sich an den OECD-Vorschlägen orientieren wird. Die Rechtsgrundlagen im Bereich der Verrechnungspreise sollen somit weiterhin von den Mitgliedstaaten festgelegt werden.¹⁷¹

Wenn die OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL) in einem nationalen Steuersystem bei der Auslegung nicht berücksichtigt werden oder sogar abweichende Interpretationen des Fremdvergleichsgrundsatzes festgelegt sind, kann nicht automatisch auf die OECD-Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Zwecke der Mindestbesteuerung zurückgegriffen werden – hierfür ist eine weitergehende Analyse erforderlich. Da diese Anpassungsregelung zudem auf Artikel 16 Absatz 4 der EU-Mindeststeuerrichtlinie basiert, die in Österreich durch das MinBestG umgesetzt wurde, bleibt es spannend, wie der

¹⁶⁸ Europäisches Parlament, Gesetzgebungsentwurf des Europäischen Parlaments vom 10. April 2024 über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verrechnungspreise (COM(2023)0529 – C9-0339/2023 – 2023/0322(CNS)), https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2024-0219_EN.pdf

¹⁶⁹ Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für harmonisierte Verrechnungspreisvorschriften in der EU, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/transfer-pricing-eu/proposal-harmonised-transfer-pricing-rules-eu_de (abgefragt am 8.8. 2025)

¹⁷⁰ Vgl. *European Commission*, Press release, Taxation: new proposals to simplify tax rules and reduce compliance costs for cross-border businesses, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_23_4405 (abgefragt am 8.8. 2025)

¹⁷¹ Vgl. *Bendlinger, Rosenberger*, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK-Heft 20/21, Juni 2025, 921

EuGH in möglichen Rechtsstreitigkeiten zur Mindeststeuerrichtlinie in Bezug auf den anzuwendenden Referenzstandard in der Zukunft entscheiden wird.¹⁷²

Wenn diese Unterschiede auftreten, wird davon ausgegangen, dass der für steuerpflichtige Einkünfte verwendete Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Der GloBE-Gewinn oder -Verlust sollte entsprechend angepasst werden, um eine Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Insbesondere führt eine einseitige Verrechnungspreisanpassung zu einer entsprechenden Anpassung des GloBE-Einkommens oder -Verlusts aller Parteien, es sei denn, die Verrechnungspreisanpassung erhöht oder verringert das steuerpflichtige Einkommen des MNE in einem Land, dessen nominaler Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt oder das in jedem der beiden Geschäftsjahre vor der einseitigen Verrechnungspreisanpassung für das MNE ein Niedrigsteuerland¹⁷³ war.¹⁷⁴

Allerdings werden keine Anpassungen vorgenommen, wenn solche Anpassungen zu einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung führen würden. Beispielsweise sollte eine einseitige Verrechnungspreisanpassung, die das steuerpflichtige Einkommen in einem Land mit einem nominalen Steuersatz über dem Mindeststeuersatz, dessen effektiver Steuersatz jedoch in den beiden vorangegangenen Jahren unter dem Mindeststeuersatz lag, verringert, nicht bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinnes bzw. -Verlustes berücksichtigt werden, da eine solche Anpassung, wenn die Gegenparteien in einem Hochsteuerland ansässig sind, zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen würde (d. h. das angepasste Einkommen unterliegt in keiner der beiden Jurisdiktionen der Besteuerung und unterliegt nicht der Zusatzsteuer gemäß den GloBE-Regeln). Schließlich sollte eine einseitige Verrechnungspreisanpassung, die das steuerpflichtige Einkommen in einem Niedrigsteuerland erhöht, nicht berücksichtigt werden, da eine solche Anpassung zu einer Doppelbesteuerung führen würde (d. h. würde die Anpassung das Einkommen in dem Land, in dem die einseitige Anpassung vorgenommen wird, der Zusatzsteuer unterworfen, und das Einkommen

¹⁷² Vgl. Hofstätter/Schwarzinger, Der Fremdvergleichsgrundsatz im Mindestbesteuerungsgesetz, TPI 2024, 238

¹⁷³ „Niedrigsteuerstaat oder -gebiet“ bezeichnet in Bezug auf eine Unternehmensgruppe ein Steuerhoheitsgebiet, in dem diese Unternehmensgruppe in einem Geschäftsjahr Mindeststeuer-Gewinne erzielt und einem Effektivsteuersatz unterliegt, der niedriger ist als der Mindeststeuersatz; § 2 Z 35 MinBesG

¹⁷⁴ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 101

unterliegt bereits der lokalen Steuer in dem anderen Land und/oder der Zusatzsteuer, wenn das andere Land ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet ist).¹⁷⁵

Nicht ausdrücklich geregelt ist, in welche Richtung die Anpassung erfolgen soll, wenn beide Geschäftseinheiten unterschiedliche steuerliche Verrechnungspreise anwenden müssen, beispielsweise aufgrund zweier unilateraler APA oder separater Beanstandungen durch die jeweiligen lokalen Steuerbehörden. Da beide die Vermutung der Fremdüblichkeit für sich haben, liegt es nahe, dass in solchen Fällen jener steuerliche Verrechnungspreis für Zwecke des § 26 herangezogen wird, der in Bezug auf Methode und/oder Betrag näher am konzern-internen Verrechnungspreis liegt und somit die „höhere“ Vermutung der Fremdüblichkeit besitzt.¹⁷⁶ Die OECD plant, zu diesem Thema noch weitere Erläuterungen zu veröffentlichen.¹⁷⁷

Es ist daher festzuhalten, dass bei einseitigen steuerlichen Verrechnungspreiskorrekturen Anpassungen und entsprechende Gegenanpassungen vorgenommen werden sollten, um eine durch das MinBestG verursachte Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Besonders im Verhältnis zu Niedrigsteuerländern ist jedoch zu prüfen, ob die Anpassungen nicht im Gegenteil zu einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung führen könnten. Falls dies der Fall ist, sollte auf eine Anpassung des Mindeststeuergewinns oder -verlusts verzichtet werden.¹⁷⁸ Künftig könnte das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS eine Meldepflicht vorsehen, bei der die Geschäftseinheiten Informationen über etwaige Anpassungen des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts angeben müssen.¹⁷⁹

Es folgen drei praktische Beispiele, die das Verständnis der in 5.2.2 beschriebenen Szenarien erleichtern sollen.

¹⁷⁵ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 103

¹⁷⁶ Vgl. Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 17

¹⁷⁷ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 105

¹⁷⁸ Vgl. Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 25

¹⁷⁹ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 105

Beispiel 1 - Einseitige Verrechnungspreisanpassung, Doppelbesteuerung, § 26 Abs. 1

Sachverhalt¹⁸⁰

Die in Staat H ansässige H-AG und die in Staat N ansässige N-AG sind Geschäftseinheiten der gleichen Unternehmensgruppe. Der nominale Körperschaftsteuersatz in Staat H beträgt 23 %, wohingegen Staat N keine Körperschaftsteuer erhebt. Die N-AG erbringt Dienstleistungen an die H-AG, wofür diese einen unternehmensrechtlichen Aufwand iHv 100 verbucht. Die lokalen Steuerbehörden in Staat H beanstanden die Höhe des Aufwands und passen ihn für steuerliche Zwecke an, sodass nur 80 steuerlich abzugsfähig sind. Die N-AG verbucht den entsprechenden Ertrag mit 100 in ihren Büchern, wobei die Höhe auch von den lokalen Steuerbehörden für Zwecke der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens anerkannt wird.

Lösung

Ohne entsprechende Anpassungen iRd MinBestG würden die für steuerliche Zwecke nicht abzugsfähigen Aufwendungen iHv 20 in Staat H der 23%igen Ertragsbesteuerung und zusätzlich in Niedrigsteuerstaat N einer Ergänzungssteuer unterliegen. Um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, hat die H-AG bei der Ermittlung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts Ausgaben iHv 80 anzusetzen und die N-AG ihrerseits ein korrespondierendes Einkommen iHv 80. Die entsprechenden Anpassungsbeträge gem § 15 Z 12 würden demnach, ausgehend vom unternehmensrechtlichen Transaktionspreis iHv 100, +20 (der reduzierte Aufwand führt zu einem erhöhten Mindeststeuer-Gewinn bei der H-AG) und -20 (der reduzierte Ertrag führt zu einem reduzierten Mindeststeuer-Gewinn bei der N-AG) betragen.

Beispiel 2 - Einseitige Verrechnungspreisanpassung, doppelte Nichtbesteuerung, § 26

Abs. 1¹⁸¹

Sachverhalt

Die in Staat H ansässige H-AG und die in Staat N ansässige N-AG sind Geschäftseinheiten der gleichen Unternehmensgruppe. Der nominale Körperschaftsteuersatz in Staat H beträgt 23 %, wohingegen Staat N keine Körperschaftsteuer erhebt. Die N-AG erbringt Dienstleistungen an die H-AG, wofür

¹⁸⁰ Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 19

¹⁸¹ Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 20

diese einen unternehmensrechtlichen Aufwand iHv 100 verbucht. Die lokalen Steuerbehörden in Staat H beanstanden die Höhe des Aufwands und passen ihn für steuerliche Zwecke an, sodass 150 steuerlich abzugsfähig sind. Die N-AG verbucht den entsprechenden Ertrag mit 100 in ihren Büchern, wobei die Höhe auch von den lokalen Steuerbehörden für Zwecke der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens anerkannt wird.

Der Sachverhalt entspricht daher jenem in Beispiel 1, außer dass die H-AG nun einen Betrag iHv 150 für steuerliche Zwecke abziehen kann.

Lösung

Der steuerlich zusätzlich abzugsfähige Betrag iHv 50 würde, ohne entsprechende Anpassungen iRd MinBestG, weder der Ertragsbesteuerung in Staat H noch als Teil einer Ergänzungssteuer in Staat N der Besteuerung unterliegen. Um diese doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, erfordert § 26, dass die H-AG Ausgaben iHv 150 bei der Ermittlung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder Verlusts berücksichtigt, während die N-AG ein korrespondierendes Einkommen iHv 150 zugrunde legt. Die entsprechenden Anpassungsbeträge gem § 15 Z 12 würden demnach, ausgehend vom unternehmensrechtlichen Transaktionspreis iHv 100, –50 (der erhöhte Aufwand führt zu einer Reduktion des Mindeststeuer-Gewinns bei der H-AG) und +50 (der erhöhte Ertrag führt zu einem erhöhten Mindeststeuer-Gewinn bei der N-AG) betragen.

Beispiel 3 - Einseitige Verrechnungspreisanpassung, doppelte Nichtbesteuerung, § 26

Abs. 1 Satz 2¹⁸²

Sachverhalt

Die in Staat H ansässige H-AG und die in Staat N ansässige N-AG sind Geschäftseinheiten der gleichen Unternehmensgruppe. Der nominale Körperschaftsteuersatz in Staat H beträgt 23 %, wohingegen Staat N eine Körperschaftsteuer von 7 % erhebt. Die N-AG erbringt Dienstleistungen an die H-AG, wofür diese einen unternehmensrechtlichen Aufwand iHv 100 verbucht. Die lokalen Steuerbehörden in Staat H anerkennen die Höhe des Aufwands für steuerliche Zwecke. Die N-AG verbucht den entsprechenden Ertrag mit 100 in ihren Büchern, die lokalen Steuerbehörden anerkennen für Zwecke der Ermittlung

¹⁸² Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG (2024) § 26 Rz 24

des steuerpflichtigen Einkommens allerdings nur 60 als steuerpflichtiges Einkommen.

Der Sachverhalt entspricht daher jenem in Beispiel 1, außer dass Staat N einen nominalen Körperschaftsteuersatz iHv 7 % hat und die N-AG aufgrund einer Beanstandung und Anpassung der lokalen Steuerbehörden ein steuerpflichtiges Einkommen iHv 60 aufweist.

Lösung

Der Teil des Einkommens, der aufgrund der von den Steuerbehörden angeordneten Anpassung in Staat N vom steuerlichen Einkommen ausgenommen ist (40), ist in Staat H für steuerliche Zwecke abzugsfähig, da dort der Wert aus dem Jahresabschluss (100) übernommen wird. Der Betrag von 40 ist damit ertragsteuerlich (aber nicht für Zwecke des MinBestG) doppelt nichtbesteuert. Würde eine korrespondierende Anpassung in Staat H für Zwecke des MinBestG durchgeführt werden, würde diese ins Leere laufen, da H ohnedies ein Hochsteuerstaat ist und keine Ergänzungssteuer auf den Betrag von 40 anfallen würde. Ebenso würde das Einkommen iHv 40, welches in Staat N von der Besteuerung ausgenommen wird, dort keiner Ergänzungssteuer unterliegen. Eine Anpassung würde somit eine doppelte Nichtbesteuerung durch das MinBestG bewirken. Um daher sicherzustellen, dass der Betrag von 40 mit Ergänzungssteuer in Staat N belastet wird, muss der Betrag Teil des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts in Staat N bleiben. Deswegen ist die ertragsteuerliche Anpassung von 40 in Staat N nicht als Anpassung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts zu übernehmen. ISd Abs 1 Satz 2 entfällt daher die Anpassung in Staat N wegen andernfalls eintretender doppelter Nichtbesteuerung durch das MinBestG.

5.3.3 Zu § 26 Abs. 2

Steht ein Verlust aus einer Veräußerung oder einer anderen Übertragung von Vermögenswerten zwischen in demselben Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten nicht im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz (Abs. 3) und wurde dieser Verlust im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag berücksichtigt, ist bei der Ermittlung des Mindeststeuer-

*Gewinns oder -Verlustes eine Anpassung an den Fremdvergleichsgrundsatz (Abs. 3) vorzunehmen.*¹⁸³

In der Regel sind Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten innerhalb derselben Steuerhoheit nicht anzupassen, da die Übertragung von Einkünften von einem Steuerpflichtigen auf einen anderen innerhalb derselben Steuerhoheit keinen Einfluss auf die Ermittlung des steuerpflichtigen Mindestgewinns oder -verlusts der Unternehmensgruppe in dieser Steuerhoheit hat.

Wie früher diskutiert, ist die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb derselben Jurisdiktion jedoch erforderlich, wenn der Verkauf oder eine andere Übertragung eines Vermögenswerts einen Verlust verursacht und dieser Verlust bei der Berechnung des Mindeststeuergewinns bzw. -Verlustes berücksichtigt wird. Diese Regel soll verhindern, dass MNE in einer Jurisdiktion Verluste durch Verkäufe oder andere Übertragungen zwischen Gruppenmitgliedern zu Preisen (künstlich) erzielt, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Die Regel gilt nicht, wenn der Verlust aus der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlustes ausgeschlossen ist. Wenn das MNE also gemäß § 31 die Wahl getroffen hat, in der Jurisdiktion, in der der Verlust entsteht, die konsolidierte Rechnungslegung anzuwenden¹⁸⁴, wird der Verlust bei der Konsolidierung eliminiert und aus der Berechnung ausgeschlossen.¹⁸⁵

Transaktionen zwischen Minderheitsbeteiligungen (§ 51) oder Investmenteinheiten (§ 2 Z 30) und anderen Geschäftseinheiten müssen ebenfalls gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz erfasst werden. Das ist erforderlich, weil im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten sowie Investmenteinheiten nicht bei der Berechnung des Effektivsteuersatzes gemäß § 46 und des Ergänzungssteuerbetrages für ein Steuerhoheitsgebiet gemäß § 47 erfasst werden. Stattdessen werden sie separat hinsichtlich des Effektivsteuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrages gemäß § 51 und § 66 ermittelt. Dadurch werden Erträge und Aufwen-

¹⁸³ § 26 Abs. 2 MinBestG

¹⁸⁴ § 31. (1) MinBestG: „Auf Antrag können Erträge, Aufwendungen, Gewinne und Verluste aus Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten, die in demselben Steuerhoheitsgebiet gelegen sind und in einem steuerlichen Organkreis oder Gruppenbesteuerungssystem zusammengefasst sind, unter Anwendung der Konsolidierungsmethode der obersten Muttergesellschaft von der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts der einzelnen Geschäftseinheiten ausgenommen werden. (...)“

¹⁸⁵ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 107

dungen aus Transaktionen dieser Einheiten nicht durch das „jurisdictional blending“ eliminiert. Ohne diese separate Behandlung könnten bei fehlender Fremdüblichkeit die Berechnung des Effektivsteuersatzes und der Ergänzungssteuer verzerrt werden.¹⁸⁶

5.3.4 Zu § 26 Abs. 3

*Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten entsprechen dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn sie zu Bedingungen wie zwischen unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren Transaktionen und unter vergleichbaren Umständen abgeschlossen werden.*¹⁸⁷

Der Fremdvergleichsgrundsatz für Verrechnungspreise zwischen Unternehmen derselben Unternehmensgruppe ist auch bei der Ermittlung der Mindeststeuer gemäß § 26 zu beachten. Dieser basiert auf dem in Artikel 9 des OECD-MA und dem in § 6 Abs. 6 EStG verankerten Fremdvergleichsgrundsatz und ist in § 26 Absatz 3 definiert. Der für Einkommensteuerzwecke verwendete und mit den zuständigen Steuerbehörden vereinbarte Verrechnungspreis sollte daher auch der Fremdvergleichspreis für die Zwecke der Mindestgewinnermittlung in allen beteiligten Steuerhoheitsgebieten gemäß § 26 sein.¹⁸⁸

5.3.5 Zusammenfassung

Bei der Analyse des § 26 Abs. 1 MinBestG wird im Schrifttum folgendes Schema für die Beurteilung einer etwaigen Mindeststeueranpassung des FANIL empfohlen:

- Gibt es eine Übersicht über alle Transaktionen innerhalb des Konzerns? Gibt es Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten in verschiedenen Jurisdiktionen, die entweder nicht in derselben Höhe erfasst wurden oder nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen? Wenn ja, besteht zwischen den Steuerhoheitsgebieten (oder Steuerverwaltungen) eine bilaterale oder multilaterale Vereinbarung über den Verrechnungspreis für steuerliche Zwecke? Wenn ja, sollte dieser abweichende Verrechnungspreis für steuerliche Zwecke verwendet werden?¹⁸⁹

¹⁸⁶ Vgl. Eberhartinger/Winkler in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg.), MinBestG (2024) § 26 Rz 30, OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 3.2.3. Rz 108

¹⁸⁷ § 26 Abs. 2 MinBestG

¹⁸⁸ Vgl. Schilcher in Schilcher/Mayr/Riedler/Schlager/Zechner (Hrsg.), MinBestG-Praxiskommentar § 26 Abs. 1

¹⁸⁹ Vgl. Hofstätter/Schwarzinger, Der Fremdvergleichsgrundsatz im Mindestbesteuerungsgesetz, TPI 2024, 239

- Gibt es Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz, die für die Verrechnungspreise relevant sind?
- In welchen Ländern werden aufgrund von Betriebsprüfungen ertragsteuerliche Verrechnungspreiskorrekturen vorgenommen?
- Ist eine Verrechnungspreiskorrektur auch für Zwecke der Mindeststeuer erforderlich?
- Für welchen Zeitraum muss eine Verrechnungspreiskorrektur im Hinblick auf die Mindeststeuer vorgenommen werden?¹⁹⁰

Bei einseitigen Anpassungen des Verrechnungspreises für steuerliche Zwecke hat der Steuerwert grundsätzlich Vorrang. Allerdings sind die Anforderung der Betragsangleichbarkeit sowie die Sperrwirkung der Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung zu berücksichtigen.¹⁹¹

Darüber hinaus muss gemäß § 26 Abs. 2 MinBestG innerhalb derselben Steuerhoheit eine Anpassung an den Fremdvergleichsgrundsatz vorgenommen werden, wenn ein Verlust aus der Veräußerung oder sonstigen Übertragung von wirtschaftlichen Vermögenswerten entsteht.¹⁹²

Die im MinBestG standardisierte Mindeststeueranpassung an den Fremdvergleichsgrundsatz führt in jedem Fall zu einer Ausweitung der bisherigen Einkommensteuerpraxis, da sie auch innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets (im Falle der Übertragung von wirtschaftlichen Vermögenswerten) gilt.¹⁹³

5.4 Strategische Anpassungen von Unternehmen

Neben den bereits genannten Zielen soll mit der Reform erreicht werden, dass MNEs bei der Entscheidung über den Standort ihrer Aktivitäten nicht hauptsächlich das Steuerniveau berücksichtigen und infolgedessen verschiedene Techniken anwenden, um Gewinne künst-

¹⁹⁰ Vgl. *Götz/Waldkirch*, Verrechnungspreise im Kontext von BEPS Pillar Two: Betragsmäßige und fremdvergleichskonforme Anpassungen im Entwurf des deutschen Mindeststeuergesetzes, IStR (2023), 538

¹⁹¹ Vgl. *Hofstätter/Schwarzinger*, Der Fremdvergleichsgrundsatz im Mindestbesteuerungsgesetz, TPI 2024, 239

¹⁹² Vgl. *Hofstätter/Schwarzinger*, Der Fremdvergleichsgrundsatz im Mindestbesteuerungsgesetz, TPI 2024, 239

¹⁹³ Vgl. *Hofstätter/Schwarzinger*, Der Fremdvergleichsgrundsatz im Mindestbesteuerungsgesetz, TPI 2024, 239

lich aus Hochsteuergeländern in Länder mit günstigen Steuerregelungen zu verlagern.¹⁹⁴ Die Einführung einer globalen Mindeststeuer sollte gewährleisten, dass diese Dimension der Steuerneutralität wiederhergestellt wird und MNEs bei der Wahl ihres Investitionsstandorts andere Faktoren berücksichtigen (politische Stabilität, Lohnniveau, Infrastruktur, Arbeitsmarktregulierung, Effizienz der Verwaltung, ausreichendes und qualifiziertes Arbeitskräfteangebot usw.¹⁹⁵).

Es ist durchaus wahrscheinlich, dass eine Verringerung der Gewinnverlagerungen erfolgen könnte– zumindest bei denjenigen MNEs, die in den Anwendungsbereich der Reform fallen. Der Rückgriff auf Umgehungspraktiken, einschließlich der Manipulation von Verrechnungspreisen, wird durch die Einführung einer globalen Mindeststeuer teilweise zunichte gemacht. Denn dann müssen die Staaten entscheiden, ob sie den Mindeststeuersatz von 15 % erheben oder anderen Ländern die Besteuerung dieses Vermögens durch den Top-Up-Tax-Mechanismus überlassen.

Diese Art der Planung wurde jedoch wahrscheinlich bereits durch den Umfang der im Rahmen des CbC-Reportingsystems erforderlichen Offenlegungen erheblich eingeschränkt, da dieses von den Steuerzahlern eine viel größere Transparenz als bisher verlangt. Inwieweit die zweite Säule zu einer weiteren Umstrukturierung der Verrechnungspreisgestaltung MNE führen wird, ist daher nicht völlig klar.

Auf allgemeiner Ebene lässt sich festhalten, dass die Mindestbesteuerung bestimmte Veränderungen in der Gestaltung der globalen Lieferketten, Investitionen und sogar der langfristigen Geschäftsstrategien von MNEs mit sich bringen wird.

Abgesehen von den zusätzlichen Steuerverbindlichkeiten, die sich aus der Differenz zwischen ihrem effektiven Steuersatz (ETR) und dem Mindeststeuersatz von 15 % ergeben, werden zusätzliche Compliance- und Verwaltungskosten im Zusammenhang mit der Neubewertung ihrer globalen Steuerstrukturen anfallen.¹⁹⁶ Dies wird wahrscheinlich zu Ände-

¹⁹⁴ Vgl. z.B. *United Nations*, UNCTAD, World Investment Report 2022, https://unctad.org/system/files/official-document/wir2022_en.pdf (abgefragt am 8.8. 2025) Kapitel 3

¹⁹⁵ Vgl. z.B. *Royal Dutch Shell PLC*, Tax Contribution Report 2020, https://www.shell.com/sustainability/our-approach/tax-transparency/tax-contribution-report/_jcr_content/root/main/section_1037659944/list/list_item_copy_74399510/links/item0.stream/1732112314967/a2c5200f603c3d8c9efb7b87eaf8ef3d290450db/shell-tax-contribution-report-2020.pdf (abgefragt am 8.8.2025) 32

¹⁹⁶ Vgl. z.B. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 4.7.2 Rz 352

rungen der Investitionsstrategie führen, da MNEs ihre Investitionen in Niedrigsteuergelände möglicherweise überdenken werden, wenn der ETR keinen Wettbewerbsvorteil mehr bietet.

Auch wenn die Ergebnisse der Reform erst nach einiger Zeit und mit großem Aufwand bewertet werden können, sorgt die globale Mindestbesteuerung durch die Einschränkung der Wirksamkeit von Gewinnverlagerungen für eine gerechtere globale Steuerlandschaft – insbesondere für diejenigen Unternehmensgruppen, die zuvor auf Niedrigsteuergelände angewiesen waren.

5.5 Steuerliche Compliance und administrative Herausforderungen

Der diskutierte Schwellenwert von 750 Millionen wurde so gewählt, dass einerseits ein bedeutender Teil der weltweiten Geschäftstätigkeit erfasst wird, von der vor allem große MNEs betroffen sind, und andererseits ein übermäßiger Verwaltungsaufwand für kleinere Unternehmen vermieden wird.

Der festgelegte Schwellenwert ermöglicht es MNEs, ihre Berichtsprozesse effizienter zu gestalten, indem sie die bereits gemäß BEPS-Maßnahme 13 vorgelegten CbCR-Daten nutzen. Diese Angleichung reduziert den Verwaltungsaufwand, da weniger separate Berichtspakete für die GMT- und Säule-2-Anforderungen erforderlich sind. Gleichzeitig soll sie der Finanzverwaltung die Überwachung der Einhaltung der Regelungen erleichtern, indem sie die bestehenden Systeme zur Sammlung und zum Austausch von Informationen besser nutzen kann.¹⁹⁷

5.5.1 CbCR-Safe-Harbour

Die Umsetzung des Mindestbesteuerungsgesetzes ist mit einem erheblichen Mehraufwand im Bereich der Compliance verbunden. In der Anfangsphase soll daher durch die Nutzung einer Safe-Harbour-Regelung eine vollständige Berechnung auf Basis einer vereinfachten Methode vermieden werden. Die für diese CbCR-Safe-Harbour-Berechnungen verwendeten Daten sind dabei von entscheidender Bedeutung und müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllen.¹⁹⁸

¹⁹⁷ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 1.1.1. Rz 5

¹⁹⁸ Vgl. Stefanie Miklos, Karin Andorfer, Anforderungen an ein Qualifiziertes CbCR und eine Qualifizierte Finanzberichterstattung, <https://www.deloitte.com/at/de/services/tax/blogs/2024/cbcr-safe-harbour-verordnung.html> (abgefragt am 24.6.2025)

§ 55 MinBestG (Vereinfachte Berechnung anhand eines länderbezogenen Berichts - temporärer CbCR-Safe-Harbour) dient der Umsetzung des temporären Country-by-Country Report-Safe-Harbours, wie er in den Verwaltungsleitlinien des Inclusive Framework festgelegt ist.¹⁹⁹

Absatz 3 legt die Definitionen für die vereinfachte Berechnung fest. Nach Nummer 1 ist ein qualifizierter länderbezogener Bericht nur dann vorhanden, wenn er auf einer qualifizierten Finanzberichterstattung basiert. Die Buchstaben a, b und c beschreiben die verschiedenen Arten von Finanzberichterstattung, die als qualifiziert anerkannt werden sollen.²⁰⁰

Am 5. Dezember 2024 wurde die Verordnung zum temporären CbCR-Safe-Harbour (CbCR-Safe-Harbour-V) veröffentlicht. Ziel ist es, die Voraussetzungen für die in § 55 Abs 3 MinBestG geforderte qualifizierte Finanzberichterstattung bzw. den geforderten qualifizierten länderbezogenen Bericht für die Berechnung der temporären CbCR-Safe-Harbours näher festzulegen.²⁰¹

Die Vereinfachung bei den Safe-Harbour-Tests gemäß Absatz 1 Ziffer 1–3 (genauso wie der Zusammenhang mit Verrechnungspreisen) besteht darin, dass die für diese Tests benötigten Daten größtenteils aus bereits vorhandenen länderbezogenen Berichten (CbCR) und dem (Konzern-)Rechnungswesen stammen. Insbesondere betreffen diese Daten die wichtigsten Größen wie Erträge, Vorsteuergewinn (oder -verlust) sowie den Ertragsteueraufwand.²⁰²

In Bezug auf Verrechnungspreise ist es außerdem sinnvoll, darauf hinzuweisen, dass § 5 Abs. 1 CbCR-Safe-Harbour-V klarstellt, dass die aus der qualifizierten länderbezogenen Berichterstattung gemäß §§ 2–4 herangezogenen Daten ohne weitere Anpassungen für die vereinfachten Berechnungen bei Anwendung des temporären CbCR-Safe-Harbour verwendet werden müssen. Eine weder in § 55 Abs. 1 MinBestG noch in dieser Verordnung explizit vorgesehene weitere Anpassung der Daten aus der qualifizierten Finanzberichterstattung

¹⁹⁹ Vgl. OECD (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf> (abgefragt am 24.6.2025)

²⁰⁰ Vgl. § 55 Abs. 3 MinBesG

²⁰¹ Vgl. Miklos, Andorfer, Breaking News: Pillar Two: Die neue Verordnung zum temporären CbCR-Safe-Harbour, Anforderungen an ein Qualifiziertes CbCR und eine Qualifizierte Finanzberichterstattung, <https://www.deloitte.com/at/de/services/tax/blogs/2024/cbcr-safe-harbour-verordnung.html> (abgefragt am 9.8.2025) und 357. Verordnung des Bundesministers für Finanzen zum temporären CbCR-Safe-Harbour (CbCR-Safe-Harbour-V) BGBl. II Nr. 357/2024

²⁰² Vgl. § 55 Abs. 1 Z 1-3 MinBesG

soll daher für die vereinfachte Berechnung der in § 5 Abs. 1 aufgezählten Posten nicht zulässig sein. Wenn eine Unternehmensgruppe etwa ein Reporting Package, das keine Verrechnungspreisanpassung enthält, als Finanzberichterstattung für die Erstellung eines länderbezogenen Berichts verwendet, wäre eine nachträgliche Anpassung der nicht fremdüblichen Verrechnungspreise aus dem Reporting Package unzulässig.²⁰³

Das VPDG gestattet Unternehmen, die Datenquelle ihres länderbezogenen Berichts frei zu wählen. Die erforderlichen Daten dürfen aus unterschiedlichen Quellen bezogen werden. Mögliche Quellen sind die Unternehmensberichterstattung („Consolidation Reporting Packages“), die gesetzlich vorgesehenen Jahresabschlüsse der einzelnen Geschäftseinheiten, die für aufsichtsrechtliche Zwecke erstellten Abschlüsse oder die interne Rechnungslegung.²⁰⁴

Im Gegensatz dazu legt § 55 bestimmte Voraussetzungen an die Datenbasis des CbCR fest, damit dieser für vereinfachte Berechnungen verwendet werden kann. Somit kann ein CbCR zwar den Vorgaben des VPDG entsprechen, dennoch jedoch nicht als qualifiziert im Sinne des § 55 eingestuft werden.²⁰⁵ § 55 Abs. 3 Z 1 legt schließlich nur drei spezifische Datenquellen²⁰⁶ fest, die bei ihrer Verwendung eine „qualifizierte Finanzberichterstattung“ gewährleisten. Zudem müssen zusätzliche Anforderungen, wie die einheitliche Verwendung von Rechnungslegungsdaten²⁰⁷, erfüllt werden.

5.5.2 Empfehlungen

MNE sollten prüfen, ob sie unter die Safe-Harbor-Regeln der GMT fallen, um die Compliance zu vereinfachen. Zur Unterstützung ihrer Argumentation sollten sie eine qualifizierte CbCR verwenden. Ebenso von entscheidender Bedeutung ist der Ratschlag, die Anwendbarkeit der Übergangsregelungen zu prüfen. Die Nutzung eines qualifizierten CbCR könnte MNE während dieser Übergangsphase eine erhebliche Erleichterung verschaffen, da sie die Compliance vereinfacht und den Verwaltungsaufwand verringert. Um mögliche Streitigkei-

²⁰³ Vgl. *Schilcher, Hofstätter*, Pillar II: Verordnung zum temporären CbCR-Safe Harbour: Klarstellungen zur vereinfachten Pillar II-Berechnung, RWZ 3 (2025) 78

²⁰⁴ Vgl. VPR, Rz. 454

²⁰⁵ Vgl. *Jann/Mayer/Lawson in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), MinBestG (2024) § 55 Rz 7

²⁰⁶ Die Reporting Packages der Geschäftseinheiten zur Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft (lit a); nach einem anerkannten oder zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellte Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten (lit b); Jahresabschlüsse von unwesentlichen Geschäftseinheiten, die für die Erstellung des CbCR verwendet werden (lit c).

²⁰⁷ Vgl. § 3 BGBl. II Nr. 357/2024 oder *Andorfer, Miklos*, Globale Mindestbesteuerung (Pillar II): Anforderungen an ein qualifiziertes CbCR, SWI 2024, 109

ten zu vermeiden, ist es unerlässlich, dass der CbCR korrekt ist und mit der globalen Gewinn- und Steuerverteilung übereinstimmt.

Nur wenn ein qualifizierter Country-by-Country-Report vorliegt, können MNEs die Übergangsregelung für den Country-by-Country-Reporting-Safe-Harbor in Anspruch nehmen.²⁰⁸ Um in den ersten Anwendungsjahren eine aufwändige Berechnung nach Säule II anhand der allgemeinen Säule-II-Regeln zu vermeiden, ist es entscheidend, diese Voraussetzung sorgfältig zu prüfen und insbesondere die im Dezember 2024 veröffentlichte Verordnung²⁰⁹ zu berücksichtigen.

Die Qualitätsanforderungen an die Daten, die den Berechnungen im Rahmen der temporären CbCR-Safe-Harbor-Regelungen zugrunde liegen, sind deutlich strenger als die Anforderungen für den eigentlichen CbCR. Daher empfiehlt es sich, die bestehenden CbCR-Prozesse zu überprüfen und entsprechend anzupassen, um sicherzustellen, dass die verwendeten Daten – insbesondere das CbCR – die erforderliche Qualität aufweisen und somit als „qualifiziert“ gelten können.²¹⁰ Es muss sichergestellt werden, dass sich MNE auf qualifizierte Datenquellen stützen. In vielen Fällen werden sich die Steuerabteilungen an das interne Transfer-Pricing-Team wenden, das ursprünglich für die Umsetzung des CbCR verantwortlich war.

Außerdem sollten MNEs die potenziellen Vorteile von APA noch einmal überdenken.²¹¹ Die Bedeutung von APA und die damit verbundene Steuersicherheit werden weiter zunehmen. Es wird eine Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden empfohlen, um Vereinbarungen über Verrechnungspreismethoden zu treffen, die mit den Regeln der zweiten Säule im Einklang stehen.

Darüber hinaus sollten MNEs ihre operativen Verrechnungspreise so genau und schnell wie möglich festlegen und regelmäßige Überprüfungen durchführen, um vorausschauend Anpassungen vorzunehmen und das Risiko von Abweichungen (und der Notwendigkeit der diskutierten Anpassungen) zum Jahresende zu verringern. Dazu gehört, dass die Verrech-

²⁰⁸ Vgl. *Schilcher, Hofstätter*, Pillar II: Verordnung zum temporären CbCR-Safe Harbour: Klarstellungen zur vereinfachten Pillar II-Berechnung, RWZ 3 (2025) 75

²⁰⁹ 357. Verordnung des Bundesministers für Finanzen zum temporären CbCR-Safe-Harbour (CbCR-Safe-Harbour-V) BGBl. II Nr. 357/2024

²¹⁰ Vgl. *Miklos, Andorfer*, Breaking News: Pillar Two: Die neue Verordnung zum temporären CbCR-Safe-Harbour, Anforderungen an ein Qualifiziertes CbCR und eine Qualifizierte Finanzberichterstattung, <https://www.deloitte.com/at/de/services/tax/blogs/2024/cbcr-safe-harbour-verordnung.html> (abgefragt am 9.8.2025)

²¹¹ Vgl. *Götz/Waldkirch*, Verrechnungspreise im Kontext von BEPS Pillar Two: Betragsmäßige und fremdvergleichskonforme Anpassungen im Entwurf des deutschen Mindeststeuergesetzes, IStR (2023), 538

nungspreise für Waren und Dienstleistungen von Anfang an so nah wie möglich am Fremdvergleichswert festgelegt sind und die Ergebnisse kontinuierlich überwacht werden. Wenn eine Echtzeitverwaltung aufgrund der Art des Geschäfts oder der Datenqualität nicht möglich ist, können Unternehmen dennoch versuchen, ihre Verrechnungspreisprozesse zum Jahresende zu verbessern, um das Risiko einer Nichteinhaltung der zweiten Säule zu verringern.

Um die Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften und der zweiten Säule sicherzustellen, müssen MNEs proaktive Strategien verfolgen.

- Robuste Verrechnungspreisrichtlinien: Durch die Abstimmung der Verrechnungspreisrichtlinien auf die Geschäftstätigkeit und deren konsequente Umsetzung lassen sich Anpassungen nach Jahresende und Doppelbesteuerungsrisiken minimieren;
- regelmäßige Überwachung und aktualisierte Dokumentation sind entscheidend für die Einhaltung der Anforderungen von Säule 2. Eine solide Verrechnungspreisdokumentation (lokale Datei, Master File und CbCR), die die weltweiten Gewinn- und Steuerzuweisungen genau widerspiegelt, muss geführt werden.²¹² Dies ist entscheidend, um Streitigkeiten im Zusammenhang mit GMT- und TP-Anpassungen zu vermeiden. Im Rahmen der zweiten Säule ist eine solide Dokumentation unerlässlich, um nachzuweisen, dass die Verrechnungspreise (und Verrechnungspreisberichtigungen) dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Die Steuerbehörden erwarten Aufzeichnungen, aus denen hervorgeht, wie die Verrechnungspreispolitik angewendet wird, wie Berichtigungen berechnet werden und wie sie sich auf den effektiven Steuersatz auswirken. Werden keine ausreichenden Unterlagen vorgelegt, kann dies zu Streitigkeiten, Strafen oder nachteiligen Steuerbescheiden führen.²¹³

Um diesen Herausforderungen zu begegnen, sollten MNEs ihre Dokumentation automatisieren, d.h. eine Transferpreis-Software einsetzen, um Echtzeitberichte erstellen zu können, die den Anforderungen der zweiten Säule entsprechen. Darüber hinaus ist mehr Transparenz erforderlich, d. h. eine klare Dokumentation der Gründe für Verrechnungspreise (Anpassungen) und deren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Substanz (Verteilungsschlüssellogik, Aufschläge, etc.).

²¹² Vgl. Götz/Waldkirch, Verrechnungspreise im Kontext von BEPS Pillar Two: Betragsmäßige und fremdvergleichskonforme Anpassungen im Entwurf des deutschen Mindeststeuergesetzes, IStR (2023), 538

²¹³ Vgl. z.B. *United Nations*, World Bank Group, International Monetary Fund, Organisation for economic Co-operation and Development, Practical Toolkit to Support the Successful Implementation by Developing Countries of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements, https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_TP_Documentation.pdf (abgefragt am 8.8. 2025)

Auf einer allgemeineren Ebene müssen konzerninterne Transaktionen, Finanzierungsstrukturen und sogar die Verteilung der Belegschaft überprüft werden, um die Anforderungen der Säule II zu erfüllen und gleichzeitig Effizienz und Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten. Letztendlich müssen MNEs einen ganzheitlicheren Ansatz für ihre Steuer- und Geschäftsstrategie verfolgen und die Auswirkungen der Mindestbesteuerung in ihre Entscheidungsprozesse integrieren.

5.6 Auswirkungen auf die Länder

Die OECD konnte einen relativ breiten Konsens über den „Zwei-Säulen-Ansatz“ erzielen: Die erste Säule zielt auf eine optimale Umverteilung der Besteuerungsrechte ab, wobei der Schwerpunkt eher auf dem Ort des Verbrauchs als auf dem Sitz des Unternehmens liegt, wodurch eine gerechtere Umverteilung der zu versteuernden Gewinne erreicht werden soll. Die zweite Säule soll sicherstellen, dass MNEs unabhängig von ihrem Standort ihren gerechten Anteil an Steuern zahlen. Säule 2 gilt als potenzieller Wendepunkt für die internationale Unternehmensbesteuerung, da sie Themen wie Steuerwettbewerb und Gewinnverlagerung behandelt.²¹⁴ Bei ordnungsgemäßer Funktionsweise ergänzen sich die beiden Säulen perfekt: Sie schränken Gewinnverlagerungstechniken ein, die zwangsläufig mit Verrechnungspreismanipulationen bei konzerninternen Transaktionen einhergehen, und dämpfen den Steuerwettbewerb zwischen Ländern.

Leider wurde Säule 1, wie bereits erwähnt, noch nicht umgesetzt, da sie von der Unterzeichnung des MLC durch eine „kritische Masse von Jurisdiktionen“ abhängt – ein Prozess, der ins Stocken geraten ist. US-Vertreter haben Säule 1 wiederholt kritisiert und argumentiert, dass sie unverhältnismäßig stark auf amerikanische Unternehmen abzielt. Aufgrund des erheblichen Gewichts der USA im Bewertungssystem des MLC ist es jedoch mathematisch unmöglich, die für das Inkrafttreten der ersten Säule erforderliche kritische Masse ohne die Unterstützung der USA zu erreichen.²¹⁵

Die Mindeststeuer trat in der EU am 31. Dezember 2023 in Kraft. Folglich unterliegen multinationale Unternehmen, die in der EU tätig sind, nun einer effektiven Mindeststeuerbelastung von mindestens 15 %. Australien, Kanada, Südkorea, das Vereinigte Königreich und

²¹⁴ Vgl. *Devereux M.P.*, The OECD Global Anti-Base Erosion ('GloBE') proposal, 2020, <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/the-oecd-global-anti-base-erosion-globe-proposal> (abgefragt am 25.6.2025)

²¹⁵ Vgl. *European Parliamentary Research Service (EPRS)*, Implementation of the Two-Pillar corporate tax framework, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/772847/EPRS_ATA\(2025\)772847_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/772847/EPRS_ATA(2025)772847_EN.pdf) (abgefragt am 8.8.2025)

andere Länder haben ebenfalls die zweite Säule umgesetzt.²¹⁶ Die USA haben die zweite Säule bislang nicht als solche umgesetzt, was zum Teil darauf zurückzuführen ist, dass sie bereits 2017 ein eigenes, der Mindeststeuer ähnliches System in ihr Steuerrecht aufgenommen haben: das Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI). Da GILTI jedoch nicht die Kriterien für eine Mindeststeuer gemäß Säule Zwei erfüllt, besteht die Möglichkeit, dass amerikanische Unternehmen der UTPR von jenen Ländern unterliegen, die Säule 2 umgesetzt haben. Diese Möglichkeit stieß in den USA auf heftige Kritik, wobei die Gegner die UTPR als „extraterritorial“ betrachteten. Die US-Regierung verwies daraufhin auf Abschnitt 891 des US-Steuergesetzes, der den Präsidenten ermächtigt, doppelte Steuersätze auf Einkünfte aus US-Quellen zu erheben, die von Bürgern und Unternehmen aus Ländern erzielt werden, die nach Ansicht der USA extraterritoriale oder diskriminierende Steuerpraktiken anwenden.²¹⁷

Am 16. Juni 2025 veröffentlichte der Finanzausschuss des Senats seinen Entwurf des „One Big Beautiful Bill Act“ (Senatsentwurf). Dieser befasst sich mit einer Vielzahl von Steuerbestimmungen, darunter die Aufnahme eines neuen Abschnitts 899 in den Internal Revenue Code mit dem Titel „Durchsetzung von Rechtsbehelfen gegen unfaire ausländische Steuern“. Der vorgeschlagene Abschnitt 899 wird als Vergeltungsmaßnahme gegen Länder angesehen, die Steuern erheben, die als ungerecht angesehen werden und sich nachteilig auf US-Personen auswirken, darunter die globale Mindeststeuer nach Säule II und Steuern auf digitale Dienstleistungen. Der Vorschlag hat weltweit große Aufmerksamkeit erregt. Viele europäische Unternehmen drängten ihre Regierungen, die Anwendung von Abschnitt 899 auf ihre Einwohner zu vermeiden, indem sie Ausnahmen für US-Personen von den zugrunde liegenden lokalen Steuersystemen einführen, auf die Abschnitt 899 abzielt.²¹⁸

In einer gemeinsamen Erklärung vom 28. Juni 2025 kamen die G7 zu dem Schluss, dass eine „Side-by-Side“-Lösung für Säule Zwei die Erfolge bei der Bekämpfung von Gewinn-

²¹⁶ Vgl. *PWC*, Pillar Two Country Tracker, <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html> (abgefragt am 23.8.2025)

²¹⁷ Vgl. *European Parliamentary Research Service (EPRS)*, Implementation of the Two-Pillar corporate tax framework, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/772847/EPRS_ATA\(2025\)772847_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/772847/EPRS_ATA(2025)772847_EN.pdf) (abgefragt am 8.8.2025). Siehe dazu auch *The White House*, Memorandum for the Secretary of the Treasury – The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Global Tax Deal, <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/> (abgefragt am 10.8.2025) und *Tumpel*, Scheitert die Steuerpolitik der EU und der OECD an Trump?, SWK-Heft, 6 (2025)

²¹⁸ Vgl. *Herbert, Smith, Freehills, Kramer*, Proposed IRC section 899 ‘revenge tax’ targets residents of certain discriminatory/offending foreign countries, <https://www.hsfkramer.com/insights/2025-06/proposed-irc-section-899-revenge-tax-targets-residents-of-certain-discriminatory-offending-foreign-countries#:~:text=The%20proposed%20Section%20899%20is,taxes%20and%20digital%20services%20taxes> (abgefragt am 8.8.2025)

verkürzung und Gewinnverlagerung bewahren und für Klarheit und Stabilität im internationalen Steuerwesen sorgen könnte.²¹⁹

In der Erklärung werden vier „akzeptierte Grundsätze“ umrissen, die der Vereinbarung zugrunde liegen. Dazu gehört unter anderem der Ausschluss von US-Konzernen aus der PES und der SES. Zudem wird darauf hingewiesen, dass die gemeinsame Vereinbarung durch die Streichung von IRC Sec. 899 im Entwurf des „One Big Beautiful Bill Act“ beeinflusst ist.²²⁰

Die G7 beabsichtigen, die Vereinbarung im Rahmen des Inklusiven Rahmens der OECD/G20 zu erörtern, um rasch zu einer akzeptablen und umsetzbaren Lösung zu gelangen.²²¹ Eine Reform dieser Größenordnung wird Auswirkungen auf die Investitionsentscheidungen von MNEs sowie auf die Steuerpolitik der Staaten haben – insbesondere auf jene, die Steuerhebel zu einem grundlegenden Instrument zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums ihres Landes gemacht haben.²²²

Aus theoretischer Sicht behalten die Staaten ihre Souveränität im Steuerbereich jedoch unverändert.²²³ Sie können ihre Steuerpolitik und ihr Steuersystem weiterhin frei festlegen. Somit müssen die Regierungen entscheiden, ob sie die Mindestschwelle der Vereinbarung einhalten oder anderen die Besteuerung dieses Vermögens überlassen, falls sie diese unterschreiten.²²⁴

Sie sollten sich an den neuen Ansatz der MNEs anpassen. Bei ihren Investitionsentscheidungen achten sie immer weniger auf die Steuerbelastung und rücken stattdessen andere Faktoren in den Vordergrund. Das Ziel der MNEs ist es, die Effizienz ihrer Investitionen zu steigern. Wenn sie dieses Ziel nicht durch Steuereinsparungen erreichen können, versuchen sie, es durch die Nutzung anderer, von den Regierungen bereitgestellter Ressourcen zu realisieren. Dadurch könnte künftig ein neuer, gesunder Wettbewerb zwischen den Ländern entstehen.

²¹⁹ Vgl. *US Department of the Treasury*, G7 Statement on Global Minimum Tax, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sb0181> (abgefragt am 9.8.2025)

²²⁰ Vgl. *US Department of the Treasury*, G7 Statement on Global Minimum Tax, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sb0181> (abgefragt am 9.8.2025)

²²¹ Vgl. *US Department of the Treasury*, G7 Statement on Global Minimum Tax, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sb0181> (abgefragt am 9.8.2025)

²²² Vgl. z.B. *Johanessen*, The Global Minimum Tax, *Journal of Public Economics* 212 (2022)

²²³ Vgl. OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en> 4

²²⁴ Vgl. z.B. OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> 12

Sobald die Unterschiede zwischen den verschiedenen Systemen ausgeglichen sind, werden andere Faktoren bei der Wahl des Investitionsstandorts eine größere Rolle spielen. Investitionen werden dann vor allem dort erfolgen, wo die Produktivität am höchsten ist – unabhängig vom Steuersatz. Die größten Vorteile werden Länder haben, die über hochwertige Produktionsfaktoren wie gut ausgebildete Arbeitskräfte, ein umfangreiches Qualifikationsangebot, eine solide Infrastruktur sowie stabile Rechts- und Regelsysteme verfügen.²²⁵ Länder, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, könnten weltweit größeren Risiken ausgesetzt sein, da sie Steuervorteile nicht mehr als Mittel zur Anziehung ausländischer Investitionen nutzen können.

Für die ärmsten Länder sollten jedoch beide Säulen von Vorteil sein, da sie ihnen zusätzliche Einnahmen ermöglichen werden. Es ist in der Tat wichtig, die bedeutende Rolle der Besteuerung bei der Finanzierung öffentlicher Ausgaben zu berücksichtigen. Diese zusätzlichen Finanzmittel könnten dann zur Verbesserung der erwähnten Produktionsfaktoren verwendet werden.²²⁶

Andererseits gibt es viele Fragen darüber, ob die Entwicklungsländer von Säule zwei profitieren oder sogar darunter leiden und Steuerausfälle erleiden werden. Entwicklungsländer haben in der Regel relativ hohe Körperschaftsteuersätze, sodass sie nicht als Steueroasen gelten, aber sie gewähren bestimmten Sektoren und Branchen Steuerbefreiungen und Anreize, um Investitionen innerhalb ihrer Grenzen zu fördern. Daher könnten einige Unternehmen, die in diesen Ländern tätig sind, tatsächlich niedrige effektive Steuersätze haben. Unter der globalen Mindeststeuer könnten Entwicklungsländer feststellen, dass es ein Nachteil ist, Steueranreize zu bieten, wenn dies zu einem effektiven Steuersatz von weniger als 15 Prozent führen.²²⁷

Andere Länder nutzen die Besteuerung, um Investitionen von MNEs anzuziehen, beispielsweise durch Offshore-Zentren wie die Kaimaninseln oder Bermuda.²²⁸ Diese Länder

²²⁵ Vgl. *Andrews Zoe*, International tax reform – winners and losers, <https://www.europeantax.blog/post/102gib7/international-tax-reform-winners-and-losers> (abgefragt am 23.8.2025)

²²⁶ Vgl. *Burgers, Valderrama*, Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning?, *Intertax* 45/12 2017, 782

²²⁷ Vgl. *Griffith, Chowdhary, Christians, Shay, Calderoni, Lassourd*, Pillar 2 & Developing Countries: How Inclusive Is the Inclusive Framework?, *Taxing Issues | International*, <https://www.taxnotes.com/tax-notes-live/taxing-issues/pillar-2-developing-countries-how-inclusive-inclusive-framework/7j5kf> (abgefragt am 9.8.2025)

²²⁸ **Bermuda** hat eine Körperschaftsteuer eingeführt und erhebt eine Steuer von 15 Prozent auf dort ansässige Unternehmen, die Teil eines MNEs mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Millionen Euro sind. Die Einführung einer PES oder SES ist nicht geplant. Die Gesetzgebung gilt für Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. *BDO Global*, Status of Pillar Two Implementation Around the World, <https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/international-tax/pillar-two-updates-status-of-implementation-arou>

sind von der Reform besonders betroffen, da sie ihre eigenen Steuersysteme aufgeben müssen und damit rechnen müssen, dass einige ansässige Unternehmen in andere Länder abwandern.²²⁹ Je nach seiner bisherigen Politik wird jedes Land daher unterschiedliche Folgen zu spüren bekommen und sein Unternehmenssteuersystem überdenken müssen.

Zwar führt Säule 2 eine „Untergrenze“ für den „Wettlauf nach unten“ ein, die insgesamt investierte Kapitalmenge bleibt davon jedoch größtenteils unberührt, da eher mit einer Umleitung der Kapitalströme als mit einem Rückgang der Investitionen zu rechnen ist.²³⁰ Es sei denn, Steuerpflichtige reagieren auf steigende Compliance-Kosten mit einer Verringerung ihrer Investitionen.²³¹

5.7 Die Frage der Kosten

Die mit der Umsetzung der Reform verbundenen zusätzlichen Kosten betreffen sowohl MNEs (der möglicherweise erhöhte Steueraufwand ist hier nicht Thema) als auch die Verwaltung.²³²

Auf der Seite von MNE hängt der zusätzliche Verwaltungsaufwand mit der Notwendigkeit zusammen, mehr in die globale Angleichung der Steuerstrukturen zu investieren, was zwangsläufig zu höheren Compliance-Kosten führen wird. Dies könnte Unternehmen dazu veranlassen, mehr in ihre internen Steuer- und Finanzteams zu investieren, um diese Veränderungen effektiv zu bewältigen.

Diese Kosten werden jedoch dadurch gemildert, dass kleinere MNEs nicht in den Anwendungsbereich fallen.²³³ Darüber hinaus gibt es Mechanismen, die darauf abzielen, diese

nd-the-world (abgefragt am 9.8.2025). **Die Kaimaninseln** haben bislang noch keine Verpflichtungen zur Umsetzung der globalen Mindeststeuer eingegangen. Vgl. David Fox (*The Royal Gazette*), Cayman shuns minimum tax, grows reinsurance, <https://www.royalgazette.com/reinsurance/business/article/20240109/cayman-shuns-minimum-tax-grows-reinsurance/> (abgefragt am 9.8.2025)

²²⁹ Vgl. Lassourd Thomas, What Does the Global Minimum Tax Deal Mean for Developing Countries? 2022, <https://www.iisd.org/articles/global-minimum-tax-deal/> (abgefragt am 25.6.2025)

²³⁰ Vgl. OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>. 11

²³¹ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> (abgefragt am 20.4.2025) 4.1.2. Rz 293-294

²³² Vgl. z.B. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 4.7.2 Rz 352

²³³ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20

Compliance- und Verwaltungskosten zu vermeiden, die in keinem Verhältnis zu den Reformzielen (Proportionalität) stehen würden, z. B. durch die Aufnahme von Safe-Harbour-Regeln.²³⁴

Der neue Rahmen zeichnet sich jedoch in jedem Fall durch eine offensichtliche Komplexität aus. Zudem besteht die Möglichkeit, dass die Kosten für die Einhaltung der Steuervorschriften überproportional steigen werden. Es besteht die Gefahr, dass MNEs die zusätzlichen Kosten an ihre Lieferanten oder Verbraucher weitergeben. Diese wären dann die Leidtragenden der Reform.²³⁵

Die neuen Steuervorschriften werden zu einem höheren Aufwand bei der Erstellung der Steuererklärung führen (auch wenn die betroffenen MNEs den Prozess über eine einzige Einheit abwickeln werden). Dies wird Kosten verursachen, beispielsweise in Form von Zeitaufwand und der Notwendigkeit, bestehende Verfahren und IT-Systeme entsprechend anzupassen.

Obwohl es schwierig ist, die Gesamtkosten für die Einhaltung der neuen Anforderungen für ein bestimmtes MNE abzuschätzen, werden die zusätzlichen Ausgaben wahrscheinlich vor allem für interne technologische Aufrüstungen, zusätzliches Personal und gegebenenfalls für die Inanspruchnahme externer Dienstleister verwendet werden. Um die erforderlichen Daten zu erhalten, werden viele Unternehmen in die Aufrüstung ihrer ERP-Systeme investieren müssen sowie wahrscheinlich auch in spezielle Software, die die Einnahmen und Steuern berechnet und die Frage beantwortet, ob die 15-prozentige Steuergrenze überschritten wird.²³⁶

Leider werden für viele Unternehmen all diese zusätzlichen Kosten anfallen, obwohl letztendlich keine zusätzlichen Steueraufwendungen im Zusammenhang mit der Mindestbesteuerung entstehen werden.

Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> (abgefragt am 20.4.2025) 1.3.2. Rz 42

²³⁴ Vgl. OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (abgefragt am 20.4.2025)

²³⁵ Vgl. z.B. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> 1.3.2 Rz 43

²³⁶ Vgl. *Simons Tad*, Are multinational companies ready for the Pillar Two tax regime?, Thomson Reuters Institute, 2023, <https://www.thomsonreuters.com/en-us/posts/tax-and-accounting/pillar-two-tax-regime/> (abgefragt am 26.6.2025)

Selbstverständlich werden die neuen Bestimmungen auch zusätzliche Kosten für die öffentlichen Aufsichtsbehörden verursachen. Die Auswirkungen auf die Länder wurden jedoch bereits unter Punkt 5.5 beschrieben. Von wesentlicher Bedeutung ist vielmehr die Frage, ob der konkrete Staat durch die Änderungen an Attraktivität für Investitionen verliert. Darüber hinaus können viele Länder mit erhöhten Steuereinnahmen rechnen, wodurch sich der mit der Reform verbundene Aufwand für den Staat relativiert.

5.8 Fazit und offene Fragen

In dieser Masterarbeit wurden zunächst die Hintergründe der globalen Besteuerung sowie die Herausforderungen einer aggressiven Steuerplanung dargestellt. Anschließend wurde die Bedeutung von Verrechnungspreisen für MNE erläutert, wobei der Schwerpunkt auf dem Fremdvergleichsgrundsatz lag. Es folgte eine Erläuterung der globalen Mindestbesteuerung mit Fokus auf deren Implementierung in Österreich.

Im Hauptkapitel der Arbeit wurde anschließend analysiert, wie diese beiden Bereiche miteinander verbunden sind. Der Fokus lag dabei auf dem Country-by-Country-Reporting (CbCR) sowie dem Zusammenspiel zwischen Verrechnungspreisanpassungen und dem Fremdvergleichsgrundsatz zum Zwecke der Mindestbesteuerung.

Am Ende dieses Kernkapitels wurden die hohen Implementierungskosten, die mit der Umsetzung der Reform verbunden sind, kurz erörtert. In diesem Zusammenhang muss darauf hingewiesen werden, dass es zahlreiche kritische Stimmen gibt.²³⁷ Diese richten sich gegen die Komplexität des Rahmens und der Compliance-Anforderungen. Andererseits wird diskutiert, ob ein Mindestsatz von 15 % ausreichend ist.²³⁸ Zudem gibt es Zweifel an den erwarteten Ergebnissen der Reform.

In Bezug auf die Kostenfrage sollte jedoch erwähnt werden, dass Gewinnverlagerungen ebenfalls mit Kosten verbunden sind. Diese entstehen beispielsweise durch die Einrichtung des Schemas oder durch Risiken im Zusammenhang mit der Kenntnis von Mitarbeitern oder Beratern über deren Rechtswidrigkeit, falls diese besteht.

²³⁷ Vgl. z.B. *Kavelaars Peter*, Pillar 2 Misery, <https://www.deloitte.com/an/en/services/tax/perspectives/pillar-2-misery.html> (abgefragt am 10.8.2025), *De Wilde Maarten*, On Pillar 2 Controversy and Trust, <https://legalblogs.wolterskluwer.com/international-tax-law-blog/on-pillar-2-controversy-and-trust/> (abgefragt am 10.8.2025)

²³⁸ Vgl. z.B. *Marchgraber, Dziurdz*, GloBE: Why a Nominal Tax Rate of More Than 15% Might Not Be Enough, *Bulletin for International Taxation*, 11 (2022), *Giegold Sven*, Ambitious global minimum tax threatened by weakened wording to cap tax rate at 15 per cent, <https://sven-giegold.de/en/ambitious-global-minimum-tax-threatened-weak-wording/> (abgefragt am 10.8.2025)

In einigen Fällen wird die Gewinnverlagerung durch MNE zwar möglicherweise fortgesetzt, in anderen Fällen könnte jedoch das Gegenteil der Fall sein, da die Kosten der Gewinnverlagerung nach Einführung der zweiten Säule die Vorteile dieser Art der Steuervermeidung überwiegen könnten (es lohnt sich dann nicht mehr, wenn auf jeden Fall 15 % bezahlt werden müssten).

Es ist schwer einzuschätzen, wie häufig diese Entscheidung getroffen werden wird, da die Kosten der Gewinnverlagerung nicht genau bekannt sind und je nach MNE und Rechtsordnung variieren.²³⁹

Die gute Nachricht ist, dass die Maßnahmen der zweiten Säule diese Praxis mit Sicherheit in gewissem Ausmaß einschränken werden. Das gilt insbesondere für Steueroasen. Warum sollte ein Land auf sein primäres Recht zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen verzichten, wenn dieser Vorteil nicht mehr den eigenen Steuerzahlern zugutekommt, sondern automatisch einem anderen Land zufließt?²⁴⁰

Es muss allerdings auch erwähnt werden, dass derzeit weltweit intensiv über die Zukunft dieses Rahmens diskutiert wird. Säule 2 sollte auch ohne die Unterstützung wichtiger Rechtsordnungen funktionieren, sofern eine kritische Masse an Ländern sie umsetzt. Doch kann Säule 2 effektiv funktionieren, wenn die USA sich nicht oder nur begrenzt beteiligen?

Ein weiteres bis 2025 zu klärendes Thema ist, dass Steuerpflichtige nach Ablauf der Übergangsregelungen selbst dann komplexe Berechnungen durchführen müssen, wenn ihnen bereits bekannt ist, dass sie nicht nachsteuerpflichtig im Sinne der Mindestbesteuerung sind. Aus diesem Grund wird derzeit eine dauerhafte Lösung zur Erleichterung der Compliance-Aufwendungen im Rahmen der GLOBE-Regeln diskutiert. Vorgeschlagen wurde eine dauerhafte Safe-Harbor-Regelung, die auf der vorübergehenden CbC-Reporting-Safe-Harbor-Regelung basiert, jedoch mit minimalen Anpassungen konsolidierte Abschlüsse anstelle von CbC-Berichten verwendet.²⁴¹

²³⁹ Vgl. OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> (abgefragt am 20.4.2025) 3.6.2 Rz 252

²⁴⁰ Vgl. Manzitti Andrea, Scandone Francesco Saverio, Pillar Two: Is the cure worse than the disease?, European Tax blog, 2020, <https://www.europeantax.blog/post/102gic5/pillar-two-is-the-cure-worse-than-the-disease> (abgefragt am 26.6.2025)

²⁴¹ Vgl. z.B. Accountancy Europe, Tax Good Governance Platform (20 March 2025) Permanent Safe Harbours, https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/6635ba57-dcb9-4527-95da-f5a78089deed_en?filename=AE-Pillar-2-Permanent-Safe-Harbours.pdf (abgefragt am 27.6.2025)

Obwohl die Vorschriften bereits in mehr als 40 Ländern in Kraft sind, werden sie durch weitere Verwaltungsleitlinien der OECD noch ausgestaltet. Dadurch wird es für Steuerzahler schwieriger, Vorausplanungen zu treffen. Zudem ist schwer vorherzusagen, in welche Richtung sich die Vorschriften entwickeln werden, da die Leitlinien oft auf politisch beeinflussten, hinter den Kulissen stattfindenden Verhandlungen basieren. Dies geht zu Lasten der Planungssicherheit der Steuerzahler.

Der Großteil des weltweiten Handels (gemessen am Gesamtumsatz der globalen Finanztransaktionen) findet innerhalb MNEs statt. Eine Lösung, die MNEs daran hindert, Gewinne zu verlagern, und die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes entlang der gesamten Wertschöpfungskette gewährleistet, hätte daher enorme Auswirkungen auf die weltweiten Steuereinnahmen. Es bleibt jedoch abzuwarten, inwieweit die Reform ihre ursprünglichen Ziele erreichen wird.

6 Literaturverzeichnis

6.1 OECD

OECD (2023), *2023 Mutual Agreement Procedure Statistics*, <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html> (abgefragt am 8.8.2025)

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en> (abgefragt am 24.7.2025)

OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf>

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.

OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

OECD (2023), *OECD Guidelines for Multinational Enterprises on Responsible Business Conduct*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/81f92357-en> (abgefragt am 25.7.2025)

OECD (2025), *OECD Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (abgefragt am 27.7.2025)

OECD (2024), *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, Paris, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (abgefragt am 27.7.2025)

OECD (2022), *Progress Report on Amount A of Pillar One – Frequently Asked Questions*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/frequently-asked-questions-progress-report-on-amount-a-pillar-one-july-2022.pdf> (abgefragt am 27.7.2025)

OECD (2023), *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html> (abgefragt am 27.7.2025)

OECD (2023), *Frequently asked questions on the Pillar Two STTR*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/sttr/sttr-mli-faqs.pdf> (abgefragt am 6.8.2025)

OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (abgefragt am 14.3.2025)

OECD, *2023 Mutual Agreement Procedure Statistics (2024)*, <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html> (abgefragt am 23.6.2025)

OECD (2024), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> (abgefragt am 20.4.2025)

OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en> (abgefragt am 14.3.2025)

OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (abgefragt am 14.3.2025)

OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (abgefragt am 21.3.2025)

OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en> (abgefragt am 18.4.2025)

OECD (2023), *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf> (abgefragt am 22.6.2025)

OECD (1987), *International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies, Issues in International Taxation, No. 1*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/g2ghgbf6-en> (abgefragt am 19.4.2025)

OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf> (abgefragt am 20.4.2025)

OECD (2025), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors (G20 South Africa, February 2025)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/97afc9f7-en> (abgefragt am 21.4.2025)

OECD (2022), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf> (abgefragt am 24.6.2025)

6.2 Beiträge in Sammelwerken und Fachzeitschriften

- Andorfer, Miklos*, Pillar II: Von qualifizierten lokalen Regelungen zu internationalen Berichtspflichten, SWI März 2025, 156
- Burgers, Valderrama*, Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning?, Intertax 45/12 2017, 767
- Andorfer, Miklos*, Globale Mindestbesteuerung (Pillar II): Anforderungen an ein qualifiziertes CbCR, SWI 2024, 106
- Bendlinger, Rosenberger*, Update aus dem internationalen Steuerrecht, SWK-Heft 20/21, Juni 2025, 911
- Götz/Waldkirch*, Verrechnungspreise im Kontext von BEPS Pillar Two: Betragsmäßige und fremdvergleichskonforme Anpassungen im Entwurf des deutschen Mindeststeuergesetzes, IStR (2023), 529
- Schilcher, Hofstätter*, Pillar II: Verordnung zum temporären CbCR-Safe Harbour: Klarstellungen zur vereinfachten Pillar II-Berechnung, RWZ 3 (2025), 74
- Izawa*, International Double Taxation and British Investment in the United States from the First World War to the 1945 UK-US Tax Treaty, Japanese Research in Business History 35 (2018), 125
- Friedlander, Wilkie*, Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions—And Why It Is Important To Know About It, Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne 54/4 (2006), 909
- Collier, Riedel*, The OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative and Developing Countries, Bulletin for International Taxation 72/12 (2018), 704
- Fuest, Hugger, Wildgruber*, Why Is Corporate Tax Revenue Stable While Tax Rates Fall? Evidence from Firm-Level Data, CESifo Working Papers 8605 (2020)
- Navarro*, Transactional Adjustments in Transfer Pricing, IBFD Doctoral Studies 40 (2018)
- Parada*, Global Minimum Taxation: A Strategic Approach for Developing Countries, Columbia Journal of Tax Law, 15:2 (2024), 188
- Marchgraber, Dziurdz*, GloBE: Why a Nominal Tax Rate of More Than 15% Might Not Be Enough, Bulletin for International Taxation, 11 (2022), 510
- Tumpel*, Scheitert die Steuerpolitik der EU und der OECD an Trump?, SWK-Heft, 6 (2025), 362
- Johanessen*, The Global Minimum Tax, Journal of Public Economics 212 (2022)
- Zucman*, Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits, Journal of Economic Perspectives 28/4 (2014), 121

Kurian, The evolution of international tax regime and the OECD Two-Pillar solution: Analysis from a developing country perspective, *Journal of Economic Issues* (2022), 61

Christensen, Hearson, The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis, *Review of international political economy* 26/5 (2019), 1069

Kleinbard, Stateless Income, *Florida Tax Review* 11/11 (2023), 706

Oguttu, Transfer Pricing and Tax Avoidance: Is the Arm's-length Principle Still Relevant in the e-Commerce Era?, *SA Mercantile Law Journal* 18 (2006), 138

Cools, Management control in the transfer pricing tax compliant multinational enterprise, *Accounting, Organizations and Society* 33 (2008) 603

Hofstätter/Schwarzinger, Der Fremdvergleichsgrundsatz im Mindestbesteuerungsgesetz, *TPI* 2024, 234 ff.

Schilcher, Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Österreich: Der Begutachtungsentwurf des MinBestG im Überblick, *Gesellschafts- und Steuerrecht, RWZ-Heft* 10 (2023)

Riedler, Globale Mindestbesteuerung: Das System der GloBE-Vorschriften und die nationale Ergänzungssteuer - Überblick über die GloBE-Regelungen und Überlegungen zu einer etwaigen nationalen Ergänzungssteuer, *SWK-Heft* 6 (2023) 778 ff

Marchgraber, Glossar zur Globalen Mindestbesteuerung (Pillar II) - Die Erhebungsformen der Globalen Mindestbesteuerung, *SWK-Heft* 18 (2023) 337 ff

Avi-Yonah, The Rise and Fall of Arm's Length: A Study in the Evolution of U.S. International Taxation, *Law & Economics Working Papers* (2007)

Fleming, Formulary Appointment in the U.S. International Income Tax System: Putting Lipstick on a Pig? *Michigan Journal of International Law* 1/36 (2014)

Fleming, Formulary Appointment in the U.S. International Income Tax System: Putting Lipstick on a Pig? *Michigan Journal of International Law* 1/36 (2014)

Yonah/Benshalom, Formulary Apportionment: Myths and Prospects - Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative. *World Tax Journal* 3 (2011)

Daurer/Kerstinger, Verrechnungspreise - Antrag auf Gegenberichtigung, *SWK-Heft* 23/24, 940 ff.

Brugger/Marchgraber (Hrsg), *SWK-Spezial Mindestbesteuerungsgesetz* (2024)

6.3 Kommentare und Monographien

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG-Kommentar

Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG-Kommentar

Schilcher/Mayr/Riedler/Schlager/Zechner (Hrsg), MinBestG-Praxiskommentar

Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG-Kommentar

Mosquera Valderrama, I.J., Heitmüller, F., Chaisse, J., Christians, A. Redefining Global Governance. Emerging Globalities and Civilizational Perspectives (2025)

Baumann/Waitz-Ramsauer (Hrsg), Handbuch Unternehmenskauf und Due Diligence Band II: tax, Verrechnungspreise (Transfer Pricing) (2009)

Kahle, H., Overesch, M., Ruf, M., Spengel, C., Kernfragen der Unternehmensbesteuerung. (2017)

6.4 Rechts- und Verwaltungsvorschriften sowie Judikatur

RL (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl L 2022/328

Europäisches Parlament, Gesetzgebungsentwurf des Europäischen Parlaments vom 10. April 2024 über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verrechnungspreise (COM(2023)0529 – C9-0339/2023 – 2023/0322(CNS), https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2024-0219_EN.pdf

Mindestbesteuerungsgesetz BGBl I 2023/187

Bundesabgabenordnung BGBl. 194/1961

Verrechnungspreisdokumentationsgesetz VPDG (EU-AbgÄG 2016 BGBl I 77/2016)

Körperschaftsteuergesetz BGBl. 1988/401

Einkommensteuergesetz BGBl. 1988/400

357. Verordnung des Bundesministers für Finanzen zum temporären CbCR-Safe-Harbour (CbCR-Safe-Harbour-V) BGBl. II Nr. 357/2024

ErläutRV zum MinBestG 2322 BlgNR XXVII. GP

WFA zum MinBestG 2322 BlgNR XXVII. GP

VwGH 28.06.1963, 2312/61

EuGH 8. 11. 2022, *FIAT Chrysler Finance Europe*, C-885/19 P und C-898/19 P

BMF, Verrechnungspreisrichtlinien 2021, GZ BMF-AV Nr. 33/2025 vom 11.03.2025

BMF, Körperschaftsteuerrichtlinien 2013, GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013 vom 13.03.2013

BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ BMF-010203/0171-IV/6/2018 vom 7.5.2018

6.5 Online Quellen

United Nations, UNCTAD, World Investment Report 2022, https://unctad.org/system/files/official-document/wir2022_en.pdf (abgefragt am 8.8.2025)

Andrews Zoe, International tax reform – winners and losers, <https://www.europeantax.blog/post/102gib7/international-tax-reform-winners-and-losers> (abgefragt am 23.8.2025)

PWC, Pillar Two Country Tracker, <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html> (abgefragt am 23.8.2025)

United Nations, World Bank Group, International Monetary Fund, Organisation for economic Co-operation and Development, Practical Toolkit to Support the Successful Implementation by Developing Countries of Effective Transfer Pricing Documentation Requirements, https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_TP_Documentation.pdf (abgefragt am 8.8.2025)

European Commission, Press release, Taxation: new proposals to simplify tax rules and reduce compliance costs for cross-border businesses, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_23_4405 (abgefragt am 8.8.2025)

European Parliamentary Research Service (EPRS), Implementation of the Two-Pillar corporate tax framework, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/772847/EPRS_ATA\(2025\)772847_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/772847/EPRS_ATA(2025)772847_EN.pdf) (abgefragt am 8.8.2025)

US Department of the Treasury, G7 Statement on Global Minimum Tax, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sb0181> (abgefragt am 8.8.2025)

Herbert, Smith, Freehills, Kramer, Proposed IRC section 899 ‘revenge tax’ targets residents of certain discriminatory/offending foreign countries, <https://www.hsfkramer.com/insights/2025-06/proposed-irc-section-899-revenge-tax-targets-residents-of-certain-discriminatory-offending-foreign-countries#:~:text=The%20proposed%20Section%20899%20is,taxes%20and%20digital%20services%20taxes.> (abgefragt am 8.8.2025)

Europäische Kommission, Vorschlag für harmonisierte Verrechnungspreisvorschriften in der EU, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/business-taxation/transfer-pricing-eu/proposal-harmonised-transfer-pricing-rules-eu_de (abgefragt am 8.8.2025)

Kavelaars Peter, Pillar 2 Misery, <https://www.deloitte.com/an/en/services/tax/perspectives/pillar-2-misery.html> (abgefragt am 10.8.2025)

De Wilde Maarten, On Pillar 2 Controversy and Trust, On Pillar 2 Controversy and Trust | <https://legalblogs.wolterskluwer.com/international-tax-law-blog/on-pillar-2-controversy-and-trust/> (abgefragt am 10.8.2025)

Devereux Mike, Lockwood Ben, Redoano Michaela, Is there a “Race to the Bottom” in Corporate Taxes? An Overview of Recent Research, https://warwick.ac.uk/fac/soc/pais/research/csg/research/keytopic/race/lockwood_overview_may03.pdf (abgefragt am 24.7.2025)

Danzer Andreas, Wen die globale Mindeststeuer trifft und wie sie funktionieren soll, <https://www.derstandard.at/story/2000127212699/wen-die-globale-mindeststeuer-trifft-und-wie-sie-funktionieren-soll> (abgefragt am 24.7.2025)

Griffith, Chowdhary, Christians, Shay, Calderoni, Lassourd, Pillar 2 & Developing Countries: How Inclusive Is the Inclusive Framework?, Taxing Issues | International, <https://www.taxnotes.com/tax-notes-live/taxing-issues/pillar-2-developing-countries-how-inclusive-inclusive-framework/7j5kf> (abgefragt am 9.8.2025)

Miklos, Andorfer, Breaking News: Pillar Two: Die neue Verordnung zum temporären CbCR-Safe-Harbour, Anforderungen an ein Qualifiziertes CbCR und eine Qualifizierte Finanzberichterstattung, <https://www.deloitte.com/at/de/services/tax/blogs/2024/cbcr-safe-harbour-verordnung.html> (abgefragt am 9.8.2025)

Neidle Dan, The myth of the corporate tax “race to the bottom”, <https://taxpolicy.org.uk/2022/09/20/race/#:~:text=With%20some%20work%20they%20could,Great> (abgefragt am 24.7.2025)

BDO Global, Status of Pillar Two Implementation Around the World, <https://www.bdo.global/en-gb/insights/tax/international-tax/pillar-two-updates-status-of-implementation-around-the-world> (abgefragt am 9.8.2025)

Hochgatterer Claudia, Leibrecht Markus, Tax competition as a cause of falling corporate income taxes. A literature survey. SFB International Tax Coordination, WU Vienna University of Economics and Business. Discussion Papers SFB International Tax Coordination No. 32 <https://doi.org/10.57938/a06c14ef-a316-48a5-ae34-265244951305> (abgefragt am 24.7.2025)

Rnm India, The Ultimate Guide to Transfer Pricing: Objectives, Benefits, and Compliance, <https://www.rnm.in/blog/guide-to-transferpricing/#:~:text=One%20of%20the%20main%20objectives,still%20complying%20with%20legal%20regulations.> (abgefragt am 25.7.2025)

Schoeman-Louw, A global minimum tax? What could it mean?, <https://www.golegal.co.za/global-minimum-tax/> (abgefragt am 27.7.2025)

EY Global, Pillar One Update from Co-chairs of Inclusive Framework on BEPS, https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-alerts/pillar-one-update-from-co-chairs-of-inclusive-framework-on-beps (abgefragt am 27.7.2025)

Royal Dutch Shell PLC, Tax Contribution Report 2020, https://www.shell.com/sustainability/our-approach/tax-transparency/tax-contribution-report/_jcr_content/root/main/section_1037659944/list/list_item_copy_74399510/links/item0.stream/1732112314967/a2c5200f603c3d8c9efb7b87eaf8ef3d290450db/shell-tax-contribution-report-2020.pdf (abgefragt am 8.8.2025)

European Parliamentary Research Service, The implementation of the OECD global agreement on re-allocation of taxing rights (Pillar One), <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/spotlight-JD%2023-24/file-re-allocation-of-taxing-rights> (abgefragt am 27.7.2025)

Camila Calderon & Eduardo Isidro (EY Luxembourg), Addressing Unwarranted Top-up Taxes: Exploring Strategies and Navigating Challenges for Multinationals under Pillar Two, https://www.ey.com/en_lu/insights/tax/addressing-unwarranted-top-up-taxes (abgefragt am 6.8.2025)

Erich Schaffer, & Mohamed Hemdan (Grant Thornton AT), Österreichs Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung, <https://www.grantthornton.at/themen/blogs/2024/umsetzung-globale-mindestbesteuerung/> (abgefragt am 6.8.2025)

David Fox (The Royal Gazette), Cayman shuns minimum tax, grows reinsurance, <https://www.royalgazette.com/reinsurance/business/article/20240109/cayman-shuns-minimum-tax-grows-reinsurance/> (abgefragt am 9.8.2025)

Giegold Sven, Ambitious global minimum tax threatened by weakened wording to cap tax rate at 15 per cent, <https://sven-giegold.de/en/ambitious-global-minimum-tax-threatened-weak-wording/> (abgefragt am 10.8.2025)

The White House, Memorandum for the Secretary of the Treasury – The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Global Tax Deal, <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/> (abgefragt am 10.8.2025)

Will Fitzgibbon & Ben Hallam, What Is a Tax Haven? Offshore Finance, Explained, <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/what-is-a-tax-haven-offshore-finance-explained> (abgefragt am 16.3.2025)

Maria Ryding, Alex Voorhoeve, Is the Organisation for Economic Co-operation and Development's 2021 Tax Deal Fair? <https://ppr.lse.ac.uk/articles/10.31389/lseppr.72> (abgefragt am 16.3.2025)

Alan Rapperport, U.S. agrees to drop tariffs on countries that imposed digital services taxes as a global tax overhaul moves ahead, <https://www.nytimes.com/2021/10/21/business/global-tax-agreement-digital-services.html> (abgefragt am 16.3.2025)

Young Ran (Christine) Kim, The Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of Consumption Tax Debate? https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/2019/11/kim-presents-the-digital-services-tax-a-cross-border-variation-of-the-consumption-tax-debate-at-byu.html (abgefragt am 16.3.2025)

Francisco H. G. Ferreira, Inequality in the Time of COVID-19, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2021/06/inequality-and-covid-19-ferreira.htm> (abgefragt am 16.3.2025)

Stefanie Miklos, Karin Andorfer, Anforderungen an ein Qualifiziertes CbCR und eine Qualifizierte Finanzberichterstattung, <https://www.deloitte.com/at/de/services/tax/blogs/2024/cbcr-safe-harbour-verordnung.html> (abgefragt am 24.6.2025)

Devereux M.P., The OECD Global Anti-Base Erosion (GloBE) proposal, 2020, <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/the-oecd-global-anti-base-erosion-globe-proposal> (abgefragt am 25.6.2025)

Lassourd Thomas, What Does the Global Minimum Tax Deal Mean for Developing Countries? 2022, www.iisd.org/articles/global-minimum-tax-deal/ (abgefragt am 25.6.2025)

Manzitti Andrea, Scandone Francesco Saverio, Pillar Two: Is the cure worse than the disease?, European Tax blog, 2020, <https://www.europeantax.blog/post/102gic5/pillar-two-is-the-cure-worse-than-the-disease> (abgefragt am 26.6.2025)

Simons Tad, Are multinational companies ready for the Pillar Two tax regime?, Thomson Reuters Institute, 2023, <https://www.thomsonreuters.com/en-us/posts/tax-and-accounting/pillar-two-tax-regime/> (abgefragt am 26.6.2025)

Accountancy Europe, Tax Good Governance Platform (20 March 2025) Permanent Safe Harbours, https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/6635ba57-dcb9-4527-95da-f5a78089deed_en?filename=AE-Pillar-2-Permanent-Safe-Harbours.pdf (abgefragt am 27.6.2025)

6.6 Hilfsmittel

Zur grammatikalischen Kontrolle der Übersetzungen ins Deutsche wurde der DeepL Translator (<https://www.deepl.com/de/translator>) benutzt.

Für das Vorschlagen von alternativen Formulierungen wurde der DeepL Write genutzt (<https://www.deepl.com/de/write>).

Zusammenfassung

Die Arbeit basiert auf einer literaturbasierten Analyse, die sich auf aktuelle wissenschaftliche Veröffentlichungen aller Art, OECD-Leitlinien, EU-Richtlinien und nationale Gesetzgebung stützt. Sie ist in fünf Hauptkapitel gegliedert, die wie folgt strukturiert sind:

Einleitung: In diesem Kapitel werden die Problemstellung, die Zielsetzung und die Relevanz der Arbeit dargestellt.

Hintergrund der globalen Besteuerung: Dieses Kapitel beleuchtet die historische Entwicklung der internationalen Besteuerung und geht auf die Herausforderungen der aggressiven Steuerplanung ein. Es wird untersucht, wie multinationale Unternehmen versuchen, ihre Steuerlast zu minimieren und welche Auswirkungen dies auf die globale Steuergerechtigkeit und die Staatseinnahmen hat.

Verrechnungspreise: In diesem Kapitel über Verrechnungspreise geht es um deren Bedeutung für Unternehmen, insbesondere bei grenzüberschreitenden Transaktionen. Dabei wird der Fremdvergleich als zentrales Prinzip erläutert, das sicherstellt, dass die Preise zwischen verbundenen Unternehmen marktüblich sind. Ein weiterer Schwerpunkt liegt auf dem Missbrauch von Verrechnungspreisen zur Steuervermeidung und den Maßnahmen dagegen.

Globale Mindestbesteuerung: Das Kapitel befasst sich mit der Einführung und Umsetzung einer weltweit gültigen Mindeststeuer für multinationale Unternehmen. Ziel dieser Initiative ist es, Steuervermeidung einzudämmen und eine faire Besteuerung zu gewährleisten.

Verrechnungspreisaspekte der Mindestbesteuerung: Dieses Kapitel untersucht den Einfluss von Verrechnungspreisen auf die Steuerbemessungsgrundlage und zeigt auf, wie Verrechnungspreise die Steuerbemessungsgrundlage multinationaler Unternehmen beeinflussen können. Es wird erläutert, wie die Mindestbesteuerung als Regulierungsinstrument dazu beitragen kann, die Manipulation von Verrechnungspreisen zu begrenzen. Darüber hinaus werden die strategischen Anpassungen von Unternehmen als Reaktion auf die Einführung von Mindeststeuersätzen sowie die möglichen Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit von Ländern analysiert.

Abstract

The work is based on a literature review drawing on current scientific publications of all kinds, OECD guidelines, EU directives, and national legislation. It is divided into five main chapters, structured as follows:

Introduction: This chapter presents the problem, the objective, and the relevance of the work. Background to global taxation: This chapter examines the historical development of international taxation and addresses the challenges of aggressive tax planning. It examines how multinational companies attempt to minimize their tax burden and what impact this has on global tax justice and government revenues.

Transfer pricing: This chapter on transfer pricing deals with its significance for companies, particularly in cross-border transactions. It explains the arm's length principle, which ensures that prices between related companies are in line with market conditions. Another focus is on the misuse of transfer pricing for tax avoidance and measures to combat it.

Global minimum taxation: This chapter deals with the introduction and implementation of a globally applicable minimum tax for multinational companies. The aim of this initiative is to curb tax avoidance and ensure fair taxation.

Transfer pricing aspects of global minimum tax: This chapter examines the influence of transfer pricing on the tax base and shows how transfer pricing can affect the tax base of multinational companies. It explains how minimum taxation as a regulatory instrument can help to limit transfer pricing manipulation. In addition, the strategic adjustments made by companies in response to the introduction of minimum tax rates and the possible effects on the competitiveness of countries are analyzed.