



Der OECD-Vorschlag einer globalen Mindestbesteuerung (Pillar 2) – Was kommt da auf uns zu?

Dr. Alexander Reichl, PSP München

1. Februar 2022, München

Agenda

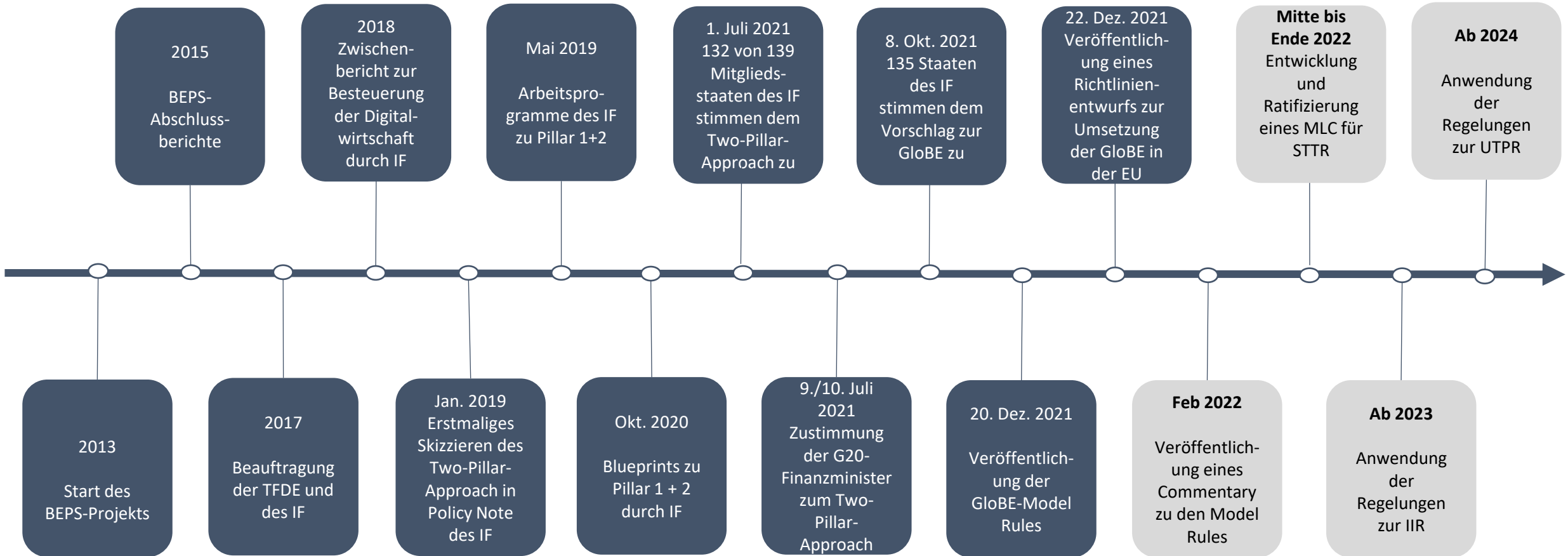
- **Historie und Fahrplan**
- **Überblick über die Regelungen des Pillar 2**
- **GloBE-Rules nach dem OECD Model**
- **Richtlinienvorschlag der EU-Kommission**
- **Fazit und Ausblick**

Die vorliegenden Ausführungen geben die persönliche Meinung der Referenten zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthalten lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Die dargestellten Ausführungen können daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen; bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesen Ausführungen besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.



Historie und Fahrplan

Historie und Fahrplan



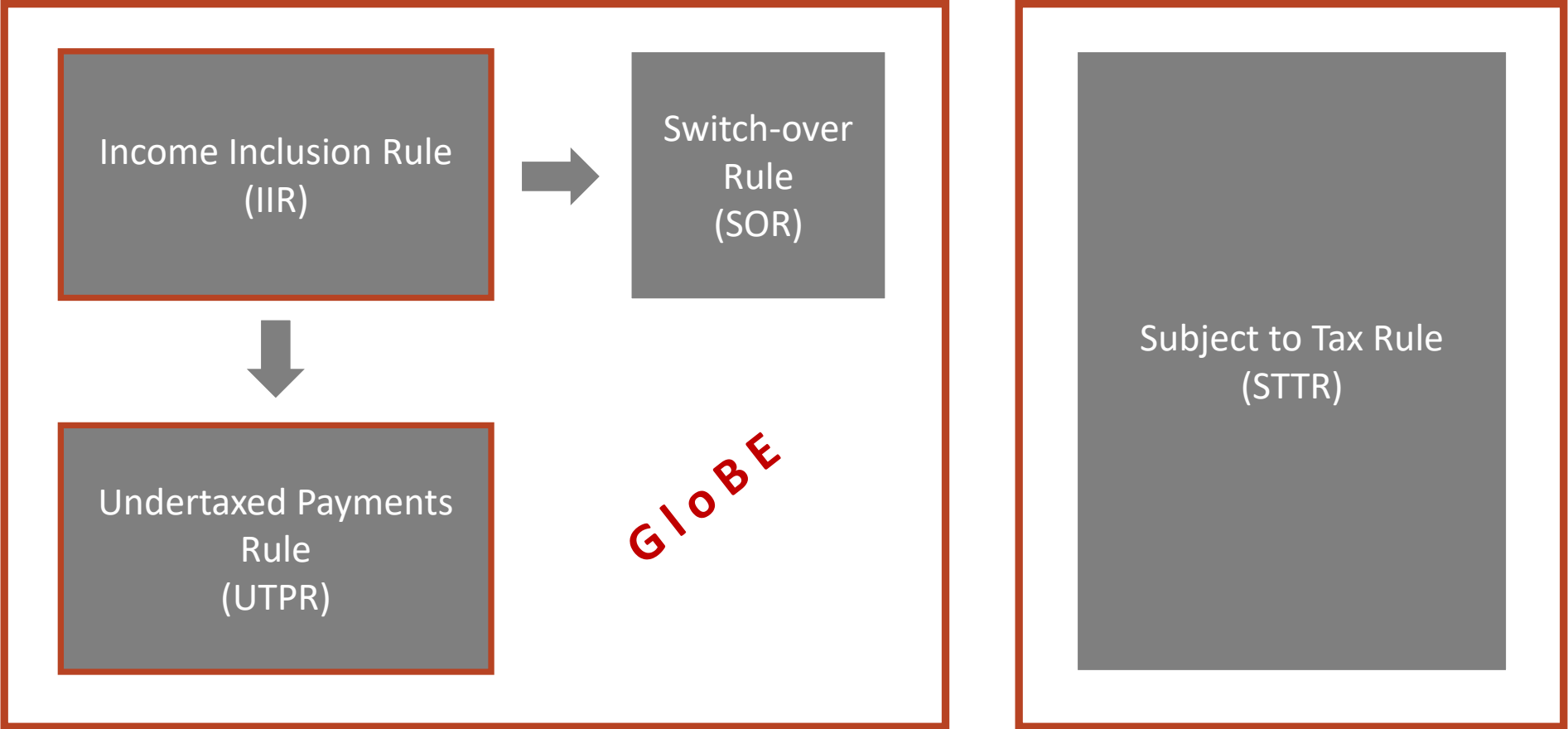


Überblick Pillar 2

Eckpunkte von Pillar 2

- **Scope:** Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Konzernumsatz > EUR 750 Mio. (in Anlehnung an CbCR)
- **Common Approach:**
 - Kein IF-Staat ist zur Umsetzung der GloBE-Regelungen zwingend verpflichtet, muss aber eine entsprechende Besteuerung durch GloBE-Regelungen in einem anderen Staat akzeptieren.
 - Werden GloBE-Regelungen in einem IF-Staat eingeführt, muss die Umsetzung anhand des OECD Model erfolgen.
- **Minimum Tax:** Besteuerung weltweiter Konzerngewinne mit einem Mindeststeuersatz von 15 % soll sichergestellt werden.
- **Rule Design:** Einführung einer Income Inclusion Rule (IIR) und Under Taxed Payment Rule (UTPR) flankiert von einer Subject To Tax Rule (STTR).
- **Carve Outs:** Freibetrag in Höhe von 10 % der Summe aus Lohnsumme und Buchwerten, die ab 2023 über 10 Jahre auf 5 % linear abgeschmolzen wird.
- **De Minimis-Regel:** Keine Anwendung für Jurisdiktionen, in denen die Unternehmensgruppe weniger als EUR 10 Mio. Umsatz und weniger als EUR 1 Mio. Gewinn machen.
- **GILTI co-existence**

Abgrenzung Global Anti-Base Erosion Rule (GloBE) zu STTR





GloBE-Rules nach dem OECD Model

Anwendungsbereich der GloBE

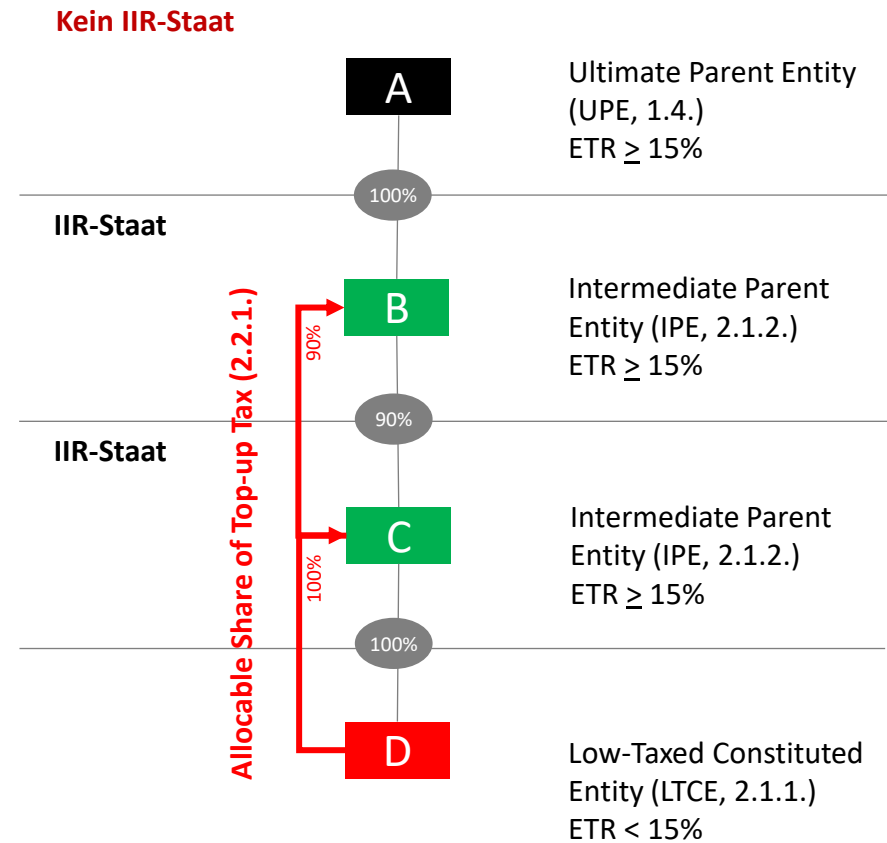
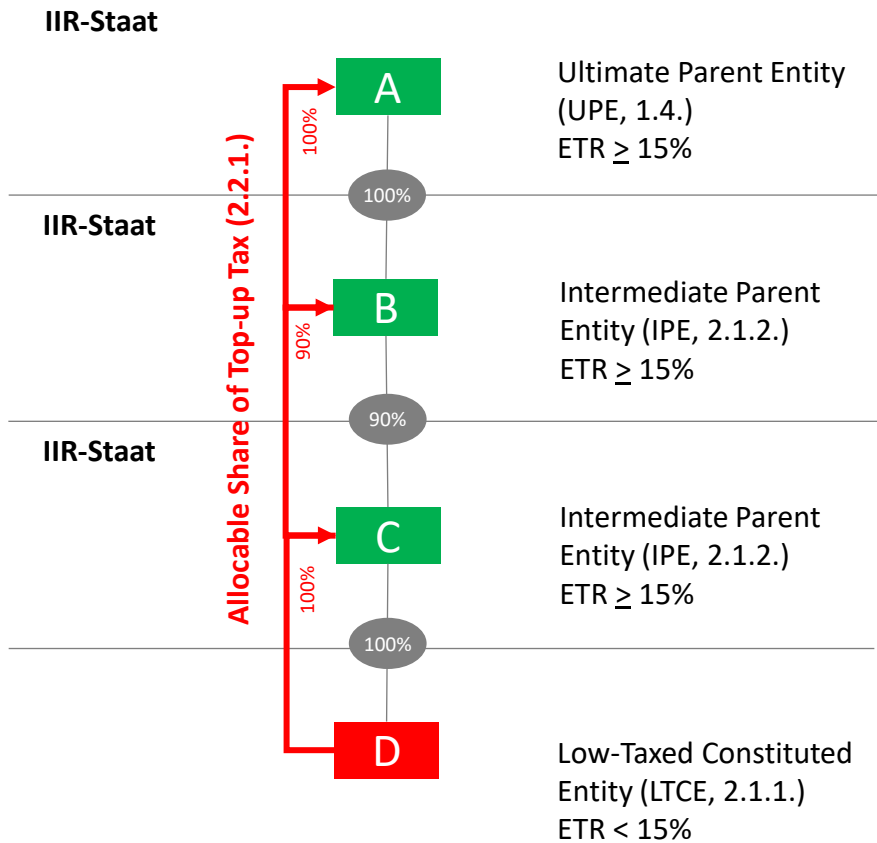
- Alle „**Constituted Entities**“ die einem Konzern („MNE Group“) zugehörig sind, der einen **konsolidierten Jahresumsatz von EUR 750 Mio. oder mehr** in **zwei der letzten vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre** erzielt hat (1.1.1.), unterfallen den GloBE-Regelungen.
- Ist eines der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre ein verkürztes Wirtschaftsjahr, ist der Umsatz entsprechend hochzurechnen (1.1.2.).
- Spezielle Regelungen zur Ermittlung des konsolidierten Konzernumsatzes, wenn in den letzten vier Wirtschaftsjahren Umstrukturierungen stattgefunden hatten (1.1.3. i.V.m. 6.1.)
- Nicht unter die GloBE-Regelungen fallen („Excluded Entities“) (1.1.4. i.V.m. 1.5.)
 - Staatsunternehmen („Governmental Entities“)
 - Internationale Organisationen
 - Non-Profit Organisationen
 - Pension Funds
 - Investment Fonds, die eine „Ultimate Entity“ sind
 - Immobilien-Investitionsgesellschaften, die eine „Ultimate Entity“ sind
 - Unternehmen, deren Vermögen zu mindestens 95 % einer oder mehrerer der o.g. Excluded Entities gehört **und** deren Geschäftstätigkeit ausschließlich oder fast ausschließlich auf die Vermögensverwaltung der Excluded Entities beschränkt ist **oder** die nur Aktivitäten von untergeordneter Bedeutung ausübt.
 - Unternehmen, deren Vermögen zu mindestens 85 % einer oder mehrerer der o.g. Excluded Entities gehört, soweit die wesentlichen Einkünfte der Gesellschaft sich auf nicht für Zwecke der GloBE zu berücksichtigende Dividenden (Excluded Dividends) oder Veräußerungsergebnisse (Excluded Equity Gain or Loss) beschränkt.
- Eine Constituted Entity hat ein Optionsrecht, eine Excluded Entity nicht als Excluded Entity behandeln zu lassen. Dabei ist die Constituted Entity fünf Jahre an eine entsprechende Optionsausübung gebunden (1.5.3).

HINWEIS: Lt. Oktober-Statement kann ein Staat die GloBE-Regelungen auch bei einem niedrigeren Umsatz als EUR 750 Mio. anwenden!

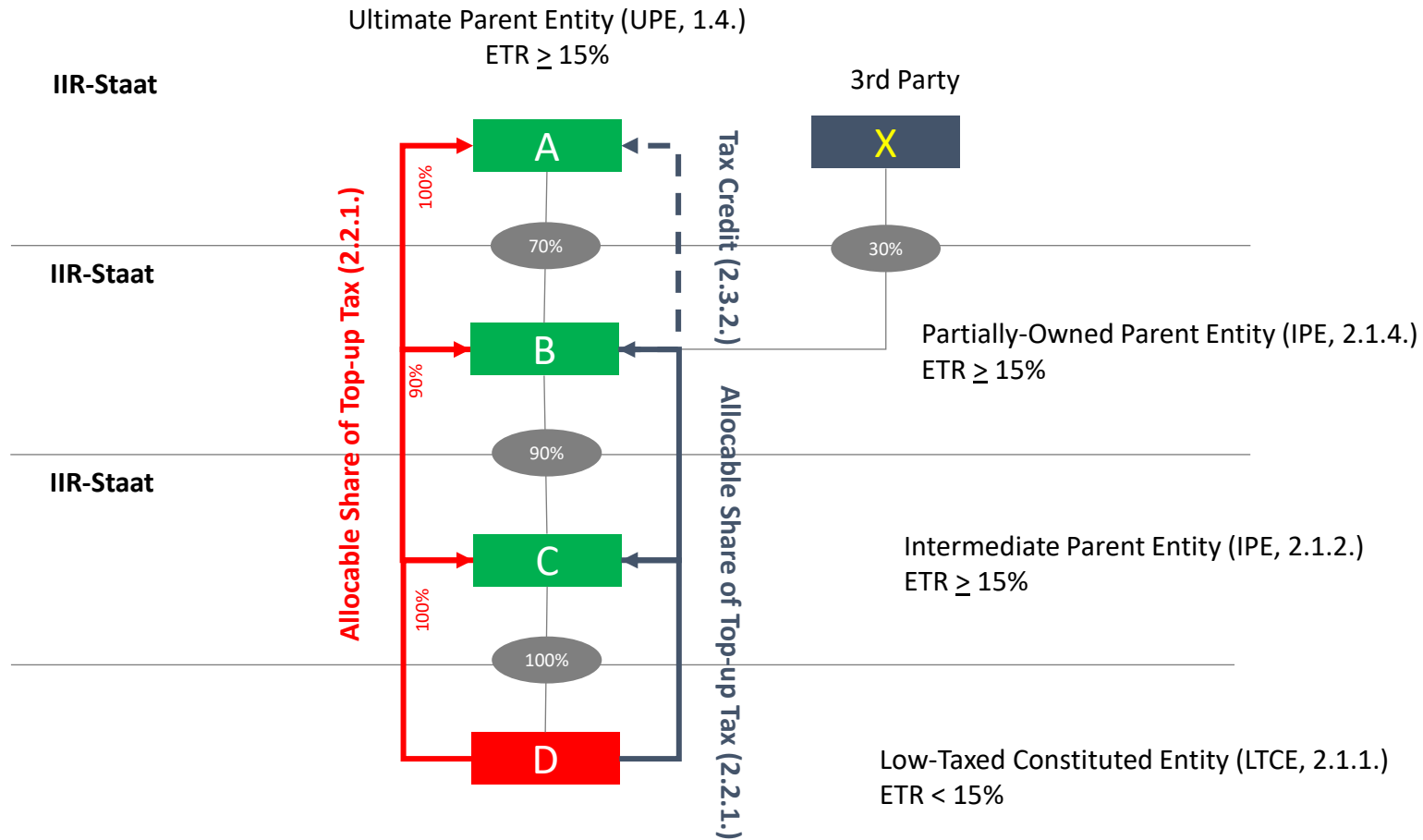
Eckpunkte der IIR

- **Top-Down Approach:** Besteuerung des Einkommens von niedrigbesteuerten Konzerngesellschaften (Low-Taxed Constituted Entity, LTCE) auf Ebene der Konzernobergesellschaft (sog. Ultimate Parent Entity, UPE)
- **Split-Ownership-Rule:** Ist eine Konzernobergesellschaft oder eine dieser nachgeschalteten Gesellschaften an einer Gesellschaft mit weniger als 80 % beteiligt (sog. Partially-owned Parent Entity, POPE) , so findet eine Besteuerung nachgelagerter niedrig besteuertes Einkünfte auf Ebene der POPE statt.
- **Top-up-tax:** Entspricht der Differenz zwischen der effektiven Steuerbelastung der LTCE und der Steuer, die sich bei Anwendung des Mindeststeuersatzes ergeben hätte.
- **Effective Tax Rate (ETR):** Ermittlung anhand einer länderbezogenen Betrachtungsweise (**Jurisdictional Blending**). Dabei wird die Summe der angepassten Steuern (**Adjusted Covered Tax**) im jeweiligen Staat ins Verhältnis des GloBE Einkommens (**GloBE Income**) für den jeweiligen Staat gesetzt.
- **GloBE Income:** Entspricht dem handelsrechtlichen Ergebnis des Einzelabschlusses korrigiert um steuerlich notwendige Anpassungen.

Steuertatbestände – Income Inclusion Rule (IIR)



Steuertatbestände – Income Inclusion Rule (IIR) - POPE



Eckpunkte der UTPR

- „**Under Taxed Payments Rule**“ soll immer dann greifen, wenn eine Besteuerung niedrig besteuarter Einkünfte im Rahmen der IIR auf einer übergeordneten Konzernebene nicht möglich ist bzw. nicht erfolgt. Insbesondere soll die Besteuerung von niedrigbesteuerten Gewinnen übergeordneter Konzerngesellschaften sichergestellt werden.
- Die Besteuerung erfolgt entweder durch ein **Abzugsverbot** oder eine **angemessene Anpassung** („equivalent adjustment“) nach nationalem Recht (2.4.1.). Soweit ein Abzugsverbot oder eine angemessene Anpassung in einem Jahr nicht weitgehend genug erfolgen kann, wird der Differenzbetrag in zukünftige Jahre vorgetragen (2.4.2.).
- Von einer UTPR-Besteuerung ausgenommen werden Unternehmensgruppen, die am **Anfang einer Internationalisierung** stehen (2.5.1. i.V.m. 9.3.). Dies ist gegeben, wenn der Konzern entweder in **nicht mehr als sechs Jurisdiktionen** tätig ist und über materielle Wirtschaftsgüter verfügt, deren **Buchwerte EUR 50 Mio. nicht übersteigen**.
- Konkurrenzverhältnis zwischen mehreren UTPR-Staaten wird anhand von **Substanzkriterien** aufgelöst (2.6.). Die Auflösung innerstaatlicher Konkurrenzverhältnisse zwischen mehreren ansässigen Gesellschaften bleibt den jeweiligen Anwenderstaaten vorbehalten und wird nicht geregelt.

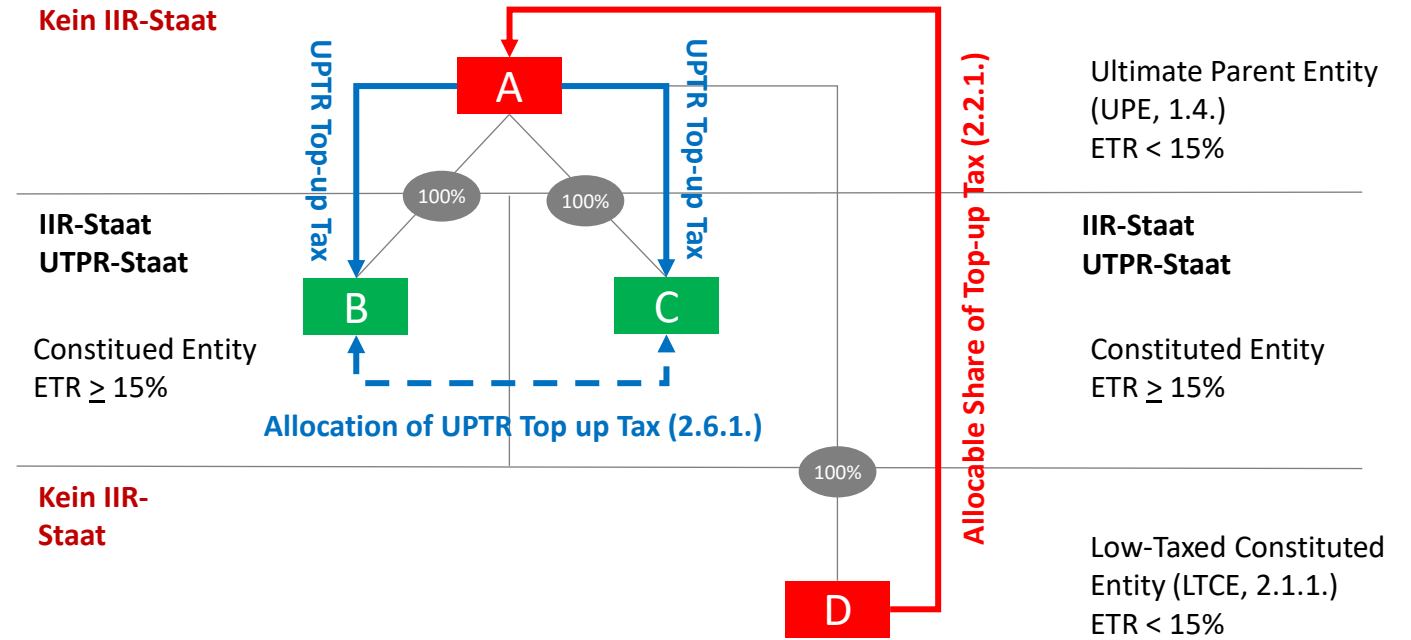
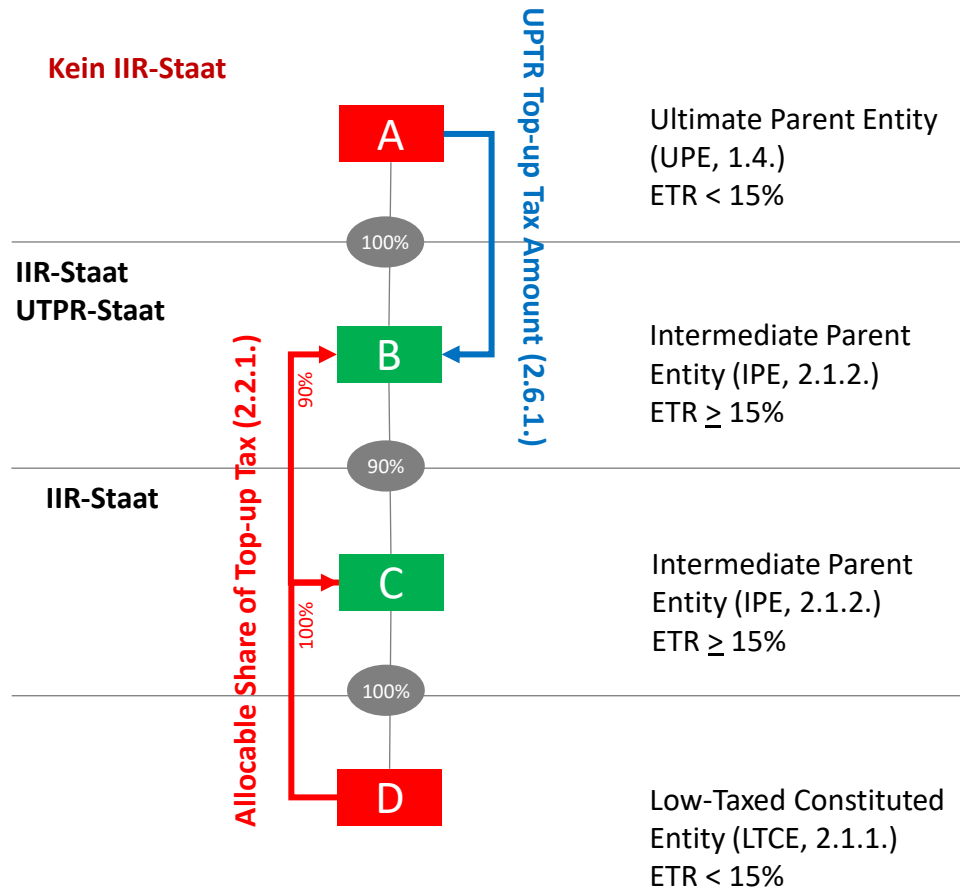
Ermittlung der UTPR Zuschlagssteuer und deren Aufteilung

Sum of Top up Tax for each LTCE (2.5.1.)*
- Top up Tax considered in a Qualified IIR (2.5.2. and 2.5.3.)
= UTPR Top up Tax Amount

**Top up Tax von Konzernen, die unter den Voraussetzungen des 9.3. die Internationalisierung gerade begonnen haben, sind nicht enthalten.*

$$\text{Jurisdiction's UTPR Percentage (2.6.1.)} = 50\% \times \frac{\text{Number of Employees in the Jurisdiction}}{\text{Number of Employees in all UTPR Jurisdictions}} + 50\% \times \frac{\text{Total Value of Tangible Assets in the Jurisdiction}}{\text{Total Value of Tangible Assets in all UTPR Jurisdictions}}$$

Steuertatbestände – UTPR



Ermittlung der GloBE-Einkünfte

	Financial Accounting Net Income or Loss* of each CE (3.1.1. and 10.1.)
+/-	Net Tax Expense Art. (3.2.1.(a) and 10.1.)
-	Excluded Dividends (3.2.1.(b) and 10.1.)
+/-	Excluded Equity Gain or Losses (3.2.1.(c) and 10.1.)
+/-	Included Revaluation Method Gain or Loss (3.2.1.(d) and 10.1.)
+/-	Gain or loss from disposition of assets and liabilities excluded under Article 6.3 (3.2.1.(e))
+/-	Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses (3.2.1.(f) and 10.1.)
+	Policy Disallowed Expenses (3.2.1.(g) and 10.1.)
+/-	Prior Period Errors and Changes in Accounting Principles (3.2.1.(h) and 10.1.)
+/-	Accrued Pension Expense (3.2.1.(i) and 10.1.)
=	GloBE Income or Loss of each CE (3.2.1.)

**Acceptable Financial Accounting Standards: IFRS, GAAP of Australia, Brazil, Canada, EU + EEA Member States, China, Japan, Mexico, New Zealand, India, Korea, Russia, Singapore, Switzerland, UK and USA*

Wahlrechte bei der Ermittlung der GloBE-Einkünfte

- **Stock-based compensation (3.2.2.):**
Steuerliche Behandlung von aktienbasierten Ausgaben kann bei der Ermittlung des GloBE Income angewandt werden. Die Ausübung des Wahlrechts ist für fünf Jahre bindend.
- **Realisation Principle (3.2.5.):**
Wenn im handelsrechtlichen Abschluss ein Fair-Value bzw. Impairment Accounting vorgesehen ist, kann zur Anwendung des Realisation Principle zur Ermittlung des GloBE Income optiert werden. Die Ausübung des Wahlrechts ist für fünf Jahre bindend und gilt für alle Gesellschaften in einer Jurisdiktion.
- **Aggregated Asset Gains (3.2.6. and 10.1.):**
Wahlrecht zur Verteilung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten aus dem Verkauf unbeweglicher materieller Wirtschaftsgüter an fremde Dritte über die vergangenen fünf Jahre.
- **Tax Consolidation Group (3.2.8.):**
Wahlrecht in einer Jurisdiktion die handelsrechtlichen Konsolidierungsgrundsätze bei der Gewinnermittlung anzuwenden, wenn die konsolidierten Unternehmen auch im Rahmen eines Gruppenbesteuerungssystems in der jeweiligen Jurisdiktion besteuert werden. Die Ausübung des Wahlrechts ist für fünf Jahre bindend.

Ermittlung der zu berücksichtigenden Steuern

	Current Tax Expense of each CE (4.1.1.)
+	Net Amount of Additions (4.1.1.(a) and 4.1.2.)
-	Net Amount of Reductions (4.1.1.(b) and 4.1.3.)
+/-	Total Deferred Tax Adjustment (4.1.1.(c) and 4.4.)
+/-	Increase or Decrease in Covered Taxes (10.1.)
=	Adjusted Covered Taxes of each CE

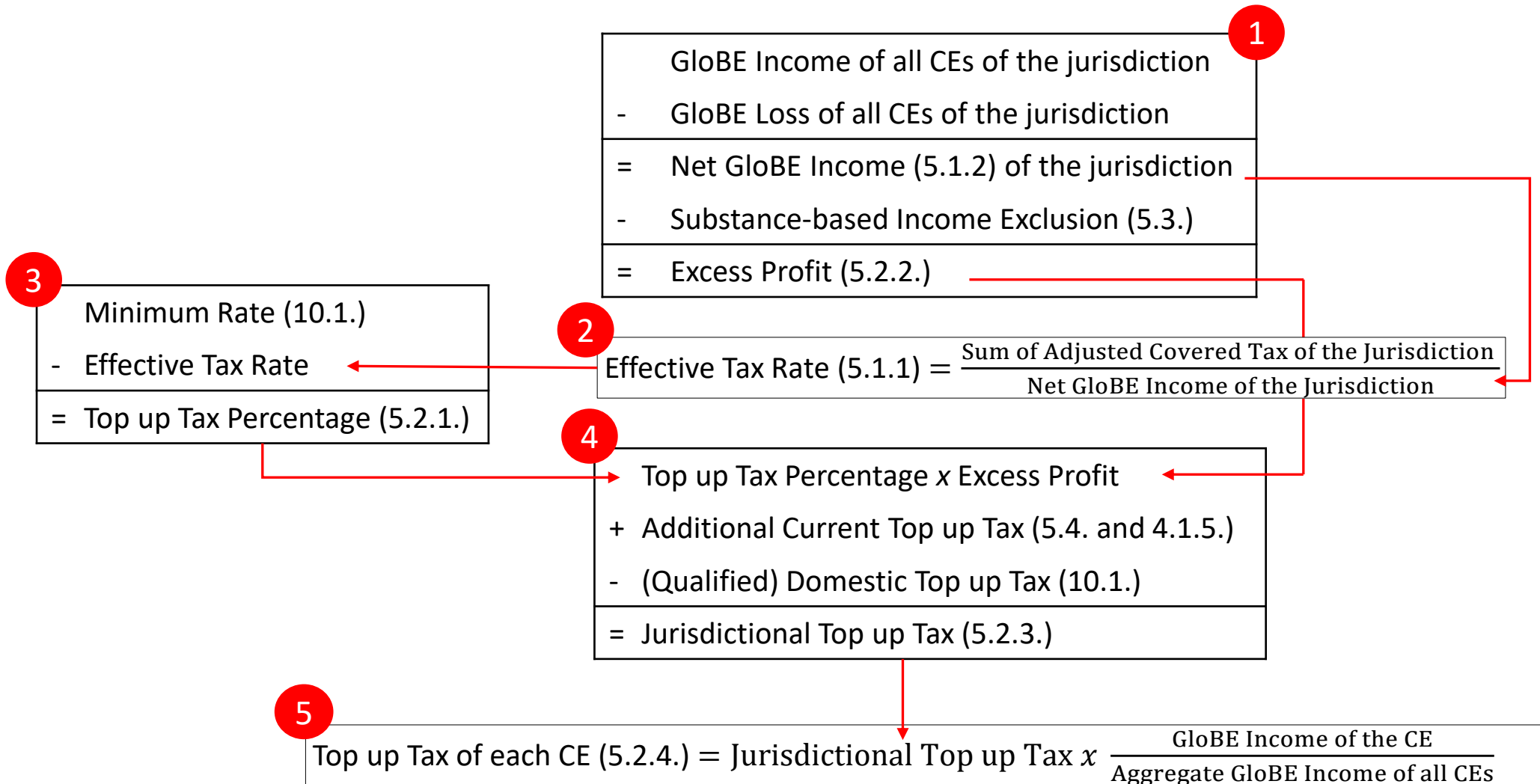
Anpassungen des bilanziellen Steueraufwands z. B. um eine korrekte Periodenabgrenzung sicherzustellen oder den Steueraufwand zu reduzieren, wenn Teile davon wahrscheinlich mittelfristig nicht gezahlt werden müssen.

Anpassungen aufgrund von Steuerlatenzen



Zum Ausgleich temporärer Differenzen:
Neubewertung von Steuerlatenzen mit dem
Mindeststeuersatz

Ermittlung des effektiven Steuersatzes und der Zuschlagssteuer



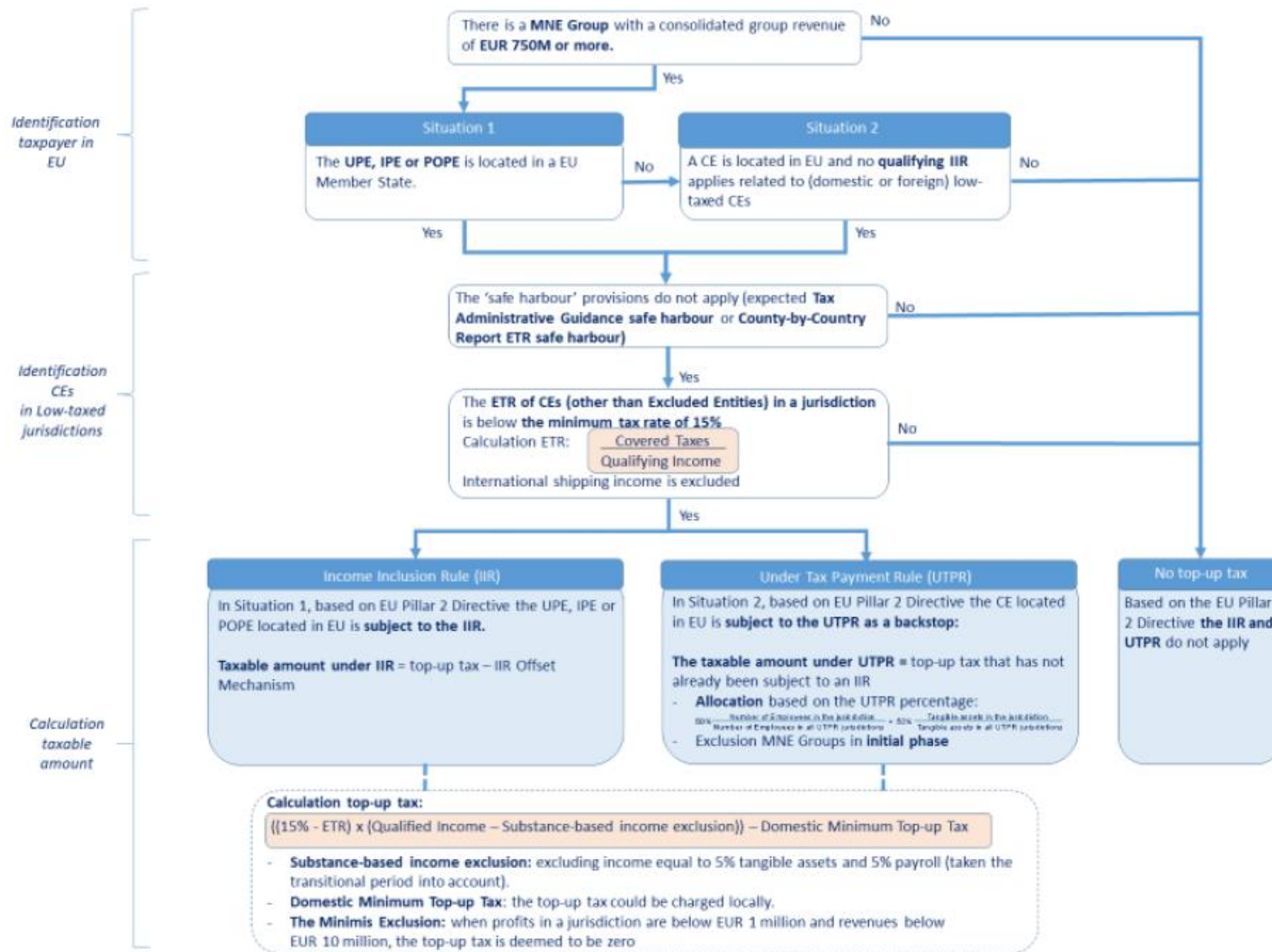
Weitere Regelungsbereiche

- **Corporate Restructuring and Holding Structures (6.):**
Spezieller Regelungsbereich für Wirtschaftsjahre in denen Umstrukturierungen stattgefunden haben sowie für Joint Ventures und Konzerne mit mehreren Anteilseignern
- **Tax neutrality and distribution regimes (7.):**
Spezieller Regelungsbereich für Gesellschaften, die im Ansässigkeitsstaat transparent behandelt werden oder bei denen Dividendenzahlungen steuerlich abzugsfähig sind sowie für Investmentgesellschaften.
- **Administration (8.):**
Regelungen zu Steuererklärungs- und Anzeigepflichten (Abgabe der GloBE-Steuererklärung 15 Monate nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres) sowie der Rahmen einer noch zu bestimmenden **Safe Harbour Regelung**.
- **Transition rules (9.):**
 - Bei erstmaliger Anwendung der GloBE-Regeln können im ersten Jahr latente Steuern berücksichtigt werden.
 - Vorschriften zur Verhinderung der Verlagerung von latenten Steuern und Wirtschaftsgüter nach dem 30.11.2021.
 - Steuererklärung kann 18 Monate nach Ablauf des Übergangsjahres eingereicht werden.
- **Definitions (10.)**

Richtlinienvorschlag der EU-Kommission



Übersicht



EU-Richtlinienvorschlag im Verhältnis zum OECD Model

- **Grundsätzlich** lehnt sich der EU-RL eng an das OECD Model an.
- **Ausgestaltung UTPR:** OECD Model sieht sowohl die Möglichkeit eines Abzugsverbots als auch die Möglichkeit einer UTPR Top up Tax vor. Die EU-RL hingegen stellt auf eine UTPR Top up Tax ab, wobei die UTPR naturgemäß nur in Drittlandsfällen zur Anwendung kommen wird.
- **Inlandsbezug:** Um eine Vereinbarkeit der IIR mit den Europäischen Grundfreiheiten sicherzustellen, beinhaltet die EU-Richtlinie Regelungen, die eine Einbeziehung von Inlandsgesellschaften vorsehen. Zudem ist ein eigenes Kapitel 10 aufgenommen worden (**Specific application of the IIR to large-scale domestic groups**), das eine Anwendung der IIR auch auf reine Inlandskonzerne vorsieht.
- **Übergangsregelung für Inlandskonzerne:** Die EU-RL sieht eine Befreiung für reine Inlandskonzerne von der IIR für die ersten fünf Jahre ab dem Zeitpunkt vor, in dem die Kriterien für die IIR erfüllt werden.
- **Safe Harbour Regelungen** sind im OECD Model vorgesehen, werden aber im EU-RL Vorschlag nicht ausgeführt.
- **GILTI co-existence:** Aus der Formulierung der Definition einer „**Qualified IIR**“ ist zu erkennen, dass die EU-RL eine IIR nur dann anerkennt, wenn sie ein „Jurisdictional Blending“ vorsieht. Damit wäre die US-amerikanische GILTI nicht umfasst, da diese Regelung auf ein „Global Blending“ abstellt. Insofern steht der EU-RL Vorschlag dem OECD-Oktober-Statement entgegen, das eine Koexistenz von GloBE und GILTI klarstellt.

Zusammenwirken der GloBE-Regelungen mit anderen Richtlinien

- **Vorrang der Hinzurechnungsbesteuerung nach ATAD gegenüber den GloBE-Regelungen:**
Wobei die Mehrsteuern durch die Hinzurechnungsbesteuerung, die bei der Konzernobergesellschaft anfallen, bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes der niedrigbesteuerten, passiven Konzerngesellschaft zu berücksichtigen sein sollen.
- Die GloBE-Richtlinie soll zum Anlass genommen werden, eine **Neufassung der Zins- und Lizenzgebühren-RL** auf den Weg zu bringen, über die bereits seit vielen Jahren diskutiert wird. So wollen einige Staaten eine Quellensteuerbefreiung von einer Besteuerung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers abhängig machen. Diese Diskussion könnte sich durch die GloBE-RL nun erübrigen.



Fazit und Ausblick

Fazit und Ausblick

- Hohe Komplexität der GloBE-Regelungen werden internationale Konzerne und Finanzverwaltungen rund um die Welt vor große Herausforderungen stellen. Vereinfachungsregelungen (Safe Harbours) wären daher sehr wünschenswert.
- Einführung der Regelungen zu Income Inclusion Rule ab 2023 erscheint mehr als ambitioniert. Berücksichtigung der Regelungen ggf. bereits im Rahmen von Quartalsabschlüssen notwendig.
- Viele Detailfragen bislang ungeklärt, woraus eine hohe Unsicherheit resultiert und eine unterschiedliche Anwendung der Regelungen in den IF-Staaten resultieren könnte.
- Abkommensrechtliche Situation bislang noch nicht geklärt. Kommt hier ein von der OECD und EU verordneter Treaty Override?
- EU- und verfassungsrechtliche Bedenken, z. B. aufgrund der Größenkriterien.
- Weltweite Umsetzung hängt wesentlich von den USA ab. Bislang unklar, ob eine Änderung der GILTI vom Global zum Jurisdictional Blending erfolgen wird.

Kontakt



Dr. Alexander Reichl
Steuerberater

a.reichl@psp.eu



Peters, Schönberger & Partner
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Schackstraße 2
80539 München
Tel.: +49 89 38172-0
Mail: psp@psp.eu
Web: www.psp.eu

**Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit**



Peters, Schönberger & Partner
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Schackstraße 2 80539 München

Kontakt



089 38172 0



psp@psp.eu



www.psp.eu