Downloaded from Blogs on 21.02.2026 07:04h

By PwC Deutschland | 15. Februar 2022

Update: EU-Richtlinienentwurf zur Umsetzung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung in der Europäischen Union vorgelegt

Die EU-Kommission hat am 22.12.2021 einen Richtlinienentwurf zur Umsetzung der am 20.12.2021 durch die OECD veröffentlichten Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar 2) in der Europäischen Union vorgelegt.

Downloaded from Blogs on 21.02.2026 07:04h

Für einen Überblick über die OECD Model Rules verweisen wir auf unseren **Newsflash vom 20.12.2021.**

Die Regelungen des Richtlinienentwurfs sollen bis zum 31.12.2022 in nationales Recht umgesetzt werden und sind grundsätzlich ab dem 1.1.2023 anzuwenden. Die Undertaxed Payments Rule (UTPR) ist hingegen später ab dem 1.1.2024 anzuwenden.

Nachfolgend wird ein erster Überblick über den Richtlinienentwurf gegeben, der in seinen Kapiteln 1 bis 9 in der Grundstruktur den OECD Model Rules entspricht:

Kapitel 1: Allgemeine Bestimmungen

Der Anwendungsbereich des EU-Richtlinienentwurfs (nachfolgend "RL-E") entspricht grundsätzlich den OECD Model Rules und erfasst grenzüberschreitend agierende Unternehmen (MNE's), die in mindestens zwei der vier vorangehenden Wirtschaftsjahren einen Umsatz in Höhe von mindestens 750 Millionen Euro nach dem Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erzielt haben.

Eine MNE ist dabei eine Unternehmensgruppe, zu der mindestens eine im Rahmen des Konzernabschlusses einbezogene Gesellschaft gehört, die nicht im Staat der obersten Muttergesellschaft ansässig ist oder eine Gesellschaft, die in einem anderen Staat eine Betriebsstätte unterhält.

Abweichend von den OECD Model Rules sieht der RL-E jedoch eine Income Inclusion Rule (IIR) auch für rein national operierende Konzerne (sog. Large-scale Domestic Group) vor, in deren Konzernabschluss keine einbezogene Gesellschaft, die in einem anderen Staat als dem der obersten Muttergesellschaft ansässig ist, enthalten ist.

Ausnahmen gelten (wie auch im Rahmen der OECD Model Rules vorgesehen) für Regierungsorganisationen, internationale Organisationen, Non-Profit Organisationen und Pensionsfonds sowie für Investmentfonds und Real Estate Investment Vehicle als oberste Muttergesellschaft.

Definitionen sowie Regelungen zur Ansässigkeit einbezogener Gesellschaften wurden aus Kapitel 10 der OECD Model Rules in Artikel 3 bzw. Artikel 4 RL-E übernommen.

Kapitel 2: Income Inclusion Rule und Untertaxed Payments Rule

In Übereinstimmung mit den OECD Model Rules sieht der RL-E die Einführung einer sog. Income Inclusion Rule (IIR) und einer sog. Undertaxed Payments Rule (UTPR) vor. Die IIR ist grundsätzlich vorrangig anzuwenden. Die IIR soll i.d.R. auf Ebene der obersten Muttergesellschaft greifen und Einkünfte nachgelagerter niedrig besteuerter einbezogener Gesellschaften erfassen.

i. IIR

Der RL-E soll die EU-Mitgliedsstaaten dazu verpflichten, eine IIR auf Ebene der bei ihnen ansässigen obersten Muttergesellschaft oder zwischengeschalteten Muttergesellschaften zu erheben.

Abweichend von den OECD Model Rules sieht der RL-E eine Erweiterung der IIR auf oberste Muttergesellschaften oder zwischengeschaltete Muttergesellschaften vor, wenn diese selbst niedrig besteuert sind. Die Erweiterung erfasst zudem auch niedrig besteuerte einbezogene Gesellschaften, die in demselben Staat wie die die IIR anwendende Gesellschaft ansässig sind.

Downloaded from Blogs on 21.02.2026 07:04h

Eine nur einmalige Erfassung einer einbezogenen Gesellschaft im Rahmen der IIR soll durch Ausnahmen von der Anwendung einer IIR bei Vorliegen einer qualifizierten IIR auf vorgelagerter Ebene verbunden mit einem Anrechnungsmechanismus erreicht werden. Abweichend von den OECD Model Rules ist der Mechanismus auf zwischengeschaltete Muttergesellschaften und Muttergesellschaften, die an sog. Partially-owned Intermediate Parent Entities beteiligt sind, beschränkt. Eine Anrechnung auf Ebene der obersten Muttergesellschaft ist in dem RL-E nicht vorgesehen.
Abweichend von den OECD Model Rules sieht Artikel 10 des RL-E zudem eine Wahlmöglichkeit für Mitgliedsstaaten vor, für in eine MNE einbezogene, in ihrem Hoheitsgebiet ansässige Gesellschaften eine qualifizierte inländische Aufstockungssteuer (sog. Qualified Domestic Top-Up Tax) zu erheben.

ii. UTPR
Die UTPR soll grundsätzlich subsidiär zur IIR anzuwenden sein. Wenn die UTPR zur Anwendung kommt, wird die Aufstockungssteuer (sog. Top-Up Tax) auf Ebene anderer in einem Mitgliedsstaat ansässiger einbezogener Gesellschaften erhoben.

Soweit mehrere Staaten eine UTPR anwenden, wird nach der Anzahl der Arbeitnehmer und nach den Summen der Buchwerte für materielle Vermögensgegenstände das Besteuerungssubstrat auf die verschiedenen Staaten verteilt. In welcher Form die UTPR zu erheben ist (z.B. Betriebsausgabenabzugsbeschränkung oder zusätzliche körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte), wird durch den RL-E nicht vorgegeben.

Kapitel 3: Berechnung des qualifizierten Einkommens oder Verlusts
Ausgangspunkt für die Anwendung der IIR und der UTPR ist das i.d.R. nach dem Konzernrechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft ermittelte Ergebnis vor Konsolidierung. Wie in den OECD Model Rules vorgesehen, werden aber Anpassungen der Bemessungsgrundlage im Sinne von Hinzurechnungen/Kürzungen vorgenommen (z.B. Kürzung von Schachteldividenden, Veräußerungsgewinnen von Schachtelbeteiligungen, Ausnahmen für Internationale Schifffahrtseinkünfte).

Kapitel 4: Berechnung der adjustierten erfassten Steuern
Entsprechend den in den OECD Model Rules enthaltenen Bestimmungen wird in dem RL-E der Steueraufwand des laufenden Geschäftsjahres, der durch Hinzurechnungen und Kürzungen angepasst wird, erfasst. Temporäre Differenzen werden durch die Berücksichtigung latenter Steuern geglättet. Solche latenten Steuern werden grundsätzlich im 5. Folgejahr rückwirkend aufgelöst, wenn sich diese nicht bis dahin umgekehrt haben. Das in den OECD Model Rules enthaltene Wahlrecht zur Bildung staatenbezogener aktiver latenter Steuern (sog. GloBE Loss Election) bei einem verbleibenden Verlust innerhalb eines Staates wird in dem RL-E nachvollzogen (sog. Qualifying Loss Election).

In Artikel 23 RL-E sind diverse Verteilungsmechanismen für die erfassten Steuern vorgesehen (z.B. bei einer Hinzurechnungsbesteuerung, bei hybriden Gesellschaften, bei transparenten Gesellschaften, Betriebsstätten, Kapitalertragsteuer).

Kapitel 5: Berechnung der effektiven Steuerbelastung und der Aufstockungssteuer (sog. Top-Up Tax)

Downloaded from Blogs on 21.02.2026 07:04h

Es gilt ein Mindeststeuersatz von 15 %. Die effektive Steuerbelastung und die Ermittlung der Aufstockungssteuer wird in Übereinstimmung mit den OECD Model Rules staatenbezogen berechnet (sog. Jurisdictional Blending).

Die u.a. unter Berücksichtigung sog. substanzbasierter Ausnahmen für einen Staat ermittelte Aufstockungssteuer soll nach Artikel 26 auf die einbezogenen Gesellschaften dieses Staates im Verhältnis der nach Kapitel 3 ermittelten Einkommen verteilt werden. Erhoben wird die so auf die einbezogenen Gesellschaften verteilte Aufstockungssteuer im Wege der IIR (in der Regel bei der obersten Muttergesellschaft). Nur soweit keine IIR vorliegt, greift hilfsweise die UTPR (bei anderen einbezogenen Gesellschaften).

Der RL-E sieht in Artikel 29 eine den OECD Model Rules entsprechende de minimis Regelung vor, nach der eine Aufstockungssteuer für eine einbezogene Gesellschaft fiktiv mit Null berücksichtigt werden kann, sofern der durchschnittliche Umsatz in dem Staat weniger als 10 Millionen Euro und das durchschnittliche Einkommen weniger als 1 Million Euro beträgt.

Kapitel 6: Sonderregelungen für Unternehmensumstrukturierungen und Holdingstrukturen

Wie auch in Kapitel 6 der OECD Model Rules vorgesehen, enthält der RL-E Regelungen zur Bestimmung der 750 Millionen Euro Umsatzgrenze bei Verschmelzungen und Spaltungen sowie für den Erwerb und die Veräußerung einbezogener Gesellschaften.

Daneben gibt der RL-E auch Erläuterungen dazu, mit welchen Wertansätzen Vermögensgegenstände und Schulden bei Reorganisationsmaßnahmen oder der Sitzverlegung einer einbezogenen Gesellschaft bei der Bemessung des Einkommens zu berücksichtigen sind.

Besonderheiten sollen zudem für Joint Ventures sowie für sog. Multi-Parented MNE Groups gelten.

Kapitel 7: Neutralitäts- und Ausschüttungssysteme

Kapitel 7 der OECD Model Rules wird an entsprechender Stelle des RL-E nachvollzogen. Das Kapitel enthält u.a. in Artikel 36 Sonderregelungen für oberste Muttergesellschaften, die die Definition einer sog. Flow-Through Entity erfüllen. Eine Flow-Through Entity i.S.d. RL-E wird in ihrem Sitzstaat steuerlich transparent behandelt, ist also unter Berücksichtigung der steuerlichen Perspektive des Gesellschafterstaates entweder als eine steuerlich transparente Gesellschaft oder als sog. Reverse-Hybrid i.S.d. RL-E einzustufen.

Für Investmentgesellschaften sieht der RL-E in Übereinstimmung mit den OECD Model Rules Sonderbestimmungen vor. Diese können unter bestimmten Voraussetzungen für Zwecke der Richtlinie zu steuerlicher Transparenz (Artikel 40) oder zu einem Besteuerungssystem für Gewinnausschüttungen auf Gesellschafterebene (Artikel 41) optieren. Investmentgesellschaften, die diese Optionen nicht ausüben, ermitteln ihre effektive Steuerbelastung nach Artikel 39 unabhängig von der effektiven Steuerbelastung ihres Ansässigkeitsstaats.

Weitere Sonderbestimmungen entsprechend den OECD Model Rules sind für sog. Eligible distribution tax systems sowie für oberste Muttergesellschaften vorgesehen, die einem sog. deductible dividend regime

Downloaded from Blogs on 21.02.2026 07:04h

unterliegen.

Kapitel 8: Administration

Grundsätzlich soll jede einbezogene Gesellschaft nach Artikel 42 dazu verpflichtet werden, eine Steuererklärung (sog. Top-Up Tax Information Return) abzugeben.
Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung kann aber entfallen, sofern mit dem Staat der obersten Muttergesellschaft oder dem Staat einer ggf. zur Abgabe der Steuererklärung beauftragten Gesellschaft eine Vereinbarung (sog. Qualifying Competent Authority Agreement) zum Austausch der jährlichen Steuererklärungen besteht.

Es sind Anzeigepflichten der einbezogenen Gesellschaft oder der beauftragten Gesellschaft darüber vorgesehen, welche Gesellschaft (oberste Muttergesellschaft oder beauftragte Gesellschaft) die Steuererklärung für die Gesellschaft abgibt und in welchem Staat diese erklärende Gesellschaft ansässig ist.

Die Abgabe der Steuererklärung und die Erfüllung der Anzeigepflichten sollen innerhalb von 15 Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, für das diese Erklärungen abgegeben werden, erfolgen.
Die administrativen Regelungen des RL-E entsprechen somit den Vorgaben der OECD Model Rules.

Der RL-E sieht darüber hinaus in Artikel 44 Sanktionsmechanismen vor, deren Ausgestaltung im Ausgangspunkt den Mitgliedsstaaten überlassen wird. Der Entwurf sieht indes ein Bußgeld in Höhe von mindestens 5 % des Umsatzes einer einbezogenen Gesellschaft vor, sofern diese ihrer Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung nicht oder nicht fristgerecht nachkommt oder eine falsche Erklärung abgibt und die Erklärung nicht innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Aufforderung abgibt.

Kapitel 8 der OECD Model Rules enthält eine Safe Harbour Regelung, die ein Wahlrecht für einbezogene Gesellschaften vorsieht, die Aufstockungssteuer fiktiv mit Null festzusetzen, wenn der Anwendungsbereich einer durch ein GloBE Rahmenkonzept noch zu bestimmenden Safe Harbour Regelung durch die einbezogene Gesellschaft erfüllt ist. Eine solche Regelung findet sich in den Rechtsnormen des RL-E nicht wieder, sondern ist nur in einem vorgeschalteten Flow-Chart erwähnt. Es ist demnach fraglich, wie eine durch die OECD vorgesehene und von einem Mitgliedsstaat ggf. eingeführte Safe Harbour Regelung richtlinienkonform implementiert werden kann.

Kapitel 9: Übergangsbestimmungen

Wie in den OECD Model Rules vorgesehen, sind bei der Ermittlung der effektiven Steuerbelastung in einem Übergangsjahr und für die Folgejahre die latenten Steuern zu berücksichtigen, die in den Jahresabschlüssen der einbezogenen Gesellschaften für das Übergangsjahr ausgewiesen sind.

Zwar sind in dem EU-Richtlinienentwurf ebenfalls Vorschriften zur Verhinderung der Verlagerung latenter Steuern und von Vermögensgegenständen vorgesehen, abweichend von den OECD Model Rules sieht der Entwurf allerdings nicht den Stichtag 30.11.2021, sondern den 15.12.2021 vor.

Wie in den OECD Model Rules vorgesehen, erhöhen sich auch im RL-E die substanzbasierten Ausnahmen in der Übergangsphase und nehmen über die folgenden 10 Jahre ab.

Downloaded from Blogs on 21.02.2026 07:04h

Zusätzlich zu der unter bestimmten Größenkriterien vorgesehenen Abstandnahme von der Erhebung der UTPR in den ersten 5 Jahren der Anwendung der Regelungen, die auch in den OECD Model Rules vorgesehen ist, wird auch die in Kapitel 2 des RL-E vorgesehene Erweiterung der IIR auf eine oberste Muttergesellschaft, die selbst eine niedrig besteuerte einbezogene Gesellschaft ist, nach Artikel 47 Abs. 1 in den ersten 5 Jahren und unter bestimmten Größenkriterien nicht angewendet.

Für das Übergangsjahr werden die Fristen zur Einreichung der Steuererklärung und die Anzeigepflichten in Übereinstimmung mit den OECD Model Rules von 15 auf 18 Monate nach Ende des Übergangsjahres verlängert.

Kapitel 10: Besondere Anwendung der IIR auf inländische Großkonzerne (sog. Large-scale Domestic Groups)

Kapitel 10 des RL-E enthält Anwendungsregelungen zu der in Kapitel 1 vorgesehenen Erweiterung der Income Inclusion Rule (IIR) auf rein national operierende Konzerne (sog. Large-scale Domestic Groups).

Die derart ermittelte Aufstockungssteuer soll nach Artikel 50 RL-E in einer Übergangszeit von 5 Jahren ab dem 1.1.2023 jedoch nicht erhoben werden.

Kapitel 11: Schlussbestimmungen

Artikel 51 des RL-E enthält für die praktische Anwendung der Regelungen zur IIR mit Bezug zu Drittstaaten wichtige Hinweise. Die Gleichwertigkeit einer IIR (sog. Qualified Income Inclusion Rule) auf vorgelagerten Ebenen, die zu einer Ausnahme von der Anwendung der IIR bei einer in einem Mitgliedsstaat ansässigen zwischengeschalteten Muttergesellschaft nach Artikel 6 Abs. 3 RL-E führt, soll in einem Annex festgehalten werden, der durch die EU-Kommission mit Einspruchsrecht des Rates geführt werden soll.

Die Gleichwertigkeit einer in einem Drittstaat anzuwendenden IIR soll nach Artikel 51 Abs. 1 RL-E durch die EU-Kommission anhand folgender Parameter geprüft werden:
a) das Regelwerk verpflichtet die Muttergesellschaft einer MNE, ihren zurechenbaren Anteil der Aufstockungssteuer für eine niedrig besteuerte einbezogene Gesellschaft zu ermitteln und zu erheben;
b) es ist ein effektiver Mindeststeuersatz von mindestens 15 % festgelegt, unterhalb welchem eine Gesellschaft als niedrig besteuert gilt;
c) für die Berechnung des effektiven Mindeststeuersatzes ist nur die Verrechnung des Einkommens von Gesellschaften zulässig, die in demselben Staat ansässig sind (sog. Jurisdictional Blending); und
d) es ist eine Anrechnung der Aufstockungssteuer vorgesehen, die durch eine dieser Richtlinie entsprechenden IIR in einem Mitgliedsstaat gezahlt wurde.

In den Erläuterungen des RL-E wird darauf hingewiesen, dass der Frage der Gleichwertigkeit von Drittstaatsregelungen besondere Bedeutung im Zusammenhang mit dem US-GILTI-System zukommt und es dabei insbesondere um dessen Ausgestaltung nach einer US-Steuerreform gehen wird. Nach Abschluss der US-Steuerreform soll deshalb durch die EU-Kommission geprüft werden, ob die US-Vorschriften die Voraussetzungen für eine Gleichwertigkeit erfüllen. Die Richtlinie soll aus diesem Grund in einem Annex einen Verweis auf die USA enthalten.

Die Regelungen des Richtlinienentwurfs sollen nach Artikel 55 bis zum 31.12.2022 in nationales Recht

Downloaded from Blogs on 21.02.2026 07:04h

umgesetzt und grundsätzlich ab dem ab dem 1.1.2023 anzuwenden sein. Eine verzögerte Anwendung ab dem 1.1.2024 ist hinsichtlich der Artikel 11, 12, 13 (UTPR) vorgesehen.

Update (15. Februar 2022)

Es wurde eine deutsche Version des **Richtlinienentwurfes** (samt **Anlage**) veröffentlicht.

Schlagwörter

EU-Recht, Internationales Steuerrecht, Mindeststeuerrecht, Pillar Two, globale Mindeststeuer