



Steuern + recht newsflash

Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

Regelungen zur Umsetzung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung durch die OECD vorgestellt.

Die OECD hat am 20.12.2021 die Modellregelungen ("Model Rules") zum sog. Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE, Pillar 2) veröffentlicht. Die zugehörigen Musterkommentierungen stehen noch aus und sollen in den kommenden Monaten im Inclusive Framework diskutiert werden. Die Veröffentlichung stellt einen bedeutenden Schritt für die Erreichung einer globalen Mindestbesteuerung und die Grundlage einer Reihe zu erwartender innerstaatlicher Umsetzungsgesetze dar.

Daneben wird erwartet, dass die EU-Kommission am 22.12. einen Richtlinienvorschlag zur europäischen Umsetzung der OECD-Vorgaben veröffentlicht.

Nachfolgend wird ein erster Überblick über das OECD-Papier gegeben:

Kapitel 1: Anwendungsbereich

Unter die GloBE-Regelungen fallen 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 (oMG) erzielt haben. Hierdurch soll der Anwendungsbereich an die Grenzen des CbCR angelehnt werden.

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

Ausnahmen gelten für Regierungsorganisationen, internationale Organisationen, Non-Profit Organisationen und Pensionsfonds sowie für Investmentfonds und Real Estate Investment Vehicle als oberste Muttergesellschaft.

Kapitel 2: Steuertatbestände

Die Modellregelungen fordern die Einführung einer sog. Income Inclusion Rule (IIR) und einer sog. Undertaxed Payments Rule (UTPR). Die IIR ist grundsätzlich vorrangig anzuwenden und entspricht ihrer Art nach einer Hinzurechnungsbesteuerung ohne Missbrauchsvermutung, so dass für ihre Anwendung keine Passivität von Einkünften nötig ist. Eine solche IIR soll i.d.R. auf Ebene der oMG greifen und Einkünfte nachgelagerter niedrig besteuert einbezogener Gesellschaften erfassen (sog. Top-Down-Approach).

Die UTPR ist hingegen grundsätzlich subsidiär zur IIR anzuwenden. Wenn sie zur Anwendung kommt, wird die Aufstockungssteuer (sog. Top-Up Tax) auf Ebene anderer einbezogener Gesellschaften erhoben. Soweit mehrere Mitgliedstaaten eine UTPR anwenden, wird nach der Anzahl der Arbeitnehmer und materieller Vermögensgegenstände das Besteuerungssubstrat auf die verschiedenen Länder verteilt und entweder in Form einer nichtabzugsfähigen Betriebsausgabe oder eines separaten Körperschaftsteuererhöhungsbetrages erhoben.

Kapitel 3: Berechnung GloBE-Einkommen / GloBE-Verlust

Ausgangspunkt für die Anwendung der IIR und der UTPR ist das i.d.R. nach dem Konzernrechnungslegungsstandard der oMG ermittelte Ergebnis vor Konsolidierung. Es werden aber Anpassungen der Bemessungsgrundlage im Sinne von Hinzurechnungen/Kürzungen vorgenommen (z.B. Kürzung von Schachteldividenden, Veräußerungsgewinnen von Schachtelbeteiligungen, Ausnahmen für Schifffahrt).

Kapitel 4: Berechnung der adjustierten erfassten Steuern

Erfasst wird der Steueraufwand des laufenden Geschäftsjahres, der durch Hinzurechnungen und Kürzungen angepasst wird. 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. Im Falle eines Verlusts innerhalb eines Staates besteht eine Wahlmöglichkeit zur Bildung staatenbezogener aktiver latenter Steuern (sog. GloBE Loss Election).

Es gelten diverse Verteilungsmechanismen für die erhobenen Steuern (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)

Es gilt ein Mindeststeuersatz von 15 %. Die effektive Steuerbelastung wird staatenbezogen berechnet (sog. Jurisdictional Blending).

Der effektive Steuersatz der MNE für einen Staat entspricht der Summe der berücksichtigten Steuern der in dem Staat ansässigen einbezogenen Gesellschaften, geteilt durch die Summe der Nettoeinkommen der einbezogenen Gesellschaften des Staates für das Wirtschaftsjahr.

Die Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz und der staatenbezogenen effektiven Steuerbelastung ist der Aufstockungssteuersatz (sog. Top-Up Tax Percentage).

Die staatenbezogene Aufstockungssteuer (sog. Top-Up Tax) entspricht dem Aufstockungssteuersatz multipliziert mit dem staatenbezogenen Gewinnüberschuss.

Der staatenbezogene Gewinnüberschuss entspricht dem durch substanzbasierte Ausnahmen (sog. Carve-Outs) gekürzten GloBE-Einkommen.

Die für einen Staat ermittelte Aufstockungssteuer soll auf die einbezogenen Gesellschaften dieses Staates verteilt werden. Erhoben wird die so auf die einbezogenen Gesellschaften verteilte Aufstockungssteuer im Wege der IIR (in der Regel bei der oMG). Nur soweit keine IIR vorliegt, greift hilfsweise die UTPR (dann bei anderen einbezogenen Gesellschaften).

Ein nationales Mindestbesteuerungsregime wird bei der Ermittlung der staatenbezogenen Aufstockungssteuer berücksichtigt.

Es besteht eine de minimis Regelung, nach der eine Aufstockungssteuer für eine einbezogene Gesellschaft fiktiv mit Null berücksichtigt wird, sofern der durchschnittliche GloBE Umsatz in dem Staat weniger als 10 Millionen EUR und das durchschnittliche GloBE Einkommen weniger als 1 Million EUR beträgt.

Kapitel 6: Umstrukturierungen und Holding-Strukturen

Kapitel 6 enthält Regelungen zur Bestimmung der 750 Millionen EUR Grenze bei Verschmelzungen und Spaltungen sowie für den Erwerb und die Veräußerung einbezogener Gesellschaften.

Darüber hinaus wird erläutert, mit welchen Wertansätzen Vermögensgegenstände und Schulden bei Reorganisationsmaßnahmen und der Sitzverlegung einer einbezogenen Gesellschaft bei der Bemessung des GloBE Einkommens zu berücksichtigen sind.

Besonderheiten gelten für Joint Ventures, für die eine IIR mit Anrechnungssystem und verbleibender UTPR innerhalb der Joint Venture Gruppe besteht, sowie für sog. Multi-Parented MNE Groups.

Kapitel 7: Neutralitäts- und Ausschüttungssysteme

Weitere Besonderheiten werden in Kapitel 7 erläutert. Dieses enthält Sonderregelungen für oMG, die in ihrem Sitzstaat steuerlich transparent behandelt werden, d.h. eine steuerlich transparente Gesellschaft oder ein sog. Reverse-Hybrid sind, sowie für oMG, die einem Besteuerungsregime unterliegen, das einen Betriebsausgabenabzug für Gewinnausschüttungen oder eine Körperschaftsbesteuerung nur bei Gewinnausschüttung vorsieht.

Besonderheiten gelten zudem für Investmentgesellschaften, die unter bestimmten Voraussetzungen für Zwecke der GloBE Regelungen zu steuerlicher Transparenz oder einem Besteuerungssystem für Gewinnausschüttungen auf

Gesellschafterebene optieren können. Investmentgesellschaften, die diese Optionen nicht ausüben, ermitteln ihre effektive Steuerbelastung unabhängig von der effektiven Steuerbelastung ihres Ansässigkeitsstaats.

Kapitel 8: Administration

Grundsätzlich ist jede einbezogene Gesellschaft dazu verpflichtet, eine GloBE Steuererklärung abzugeben.

Die Verpflichtung zur Abgabe einer GloBE Steuererklärung kann aber unter bestimmten Voraussetzungen entfallen, sofern mit dem Staat der oMG oder dem Staat einer beauftragten Gesellschaft eine Vereinbarung zum qualifizierten Austausch der jährlichen GloBE Steuererklärungen besteht.

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

Die Abgabe der GloBE Steuererklärung und die Anzeigepflichten sollen innerhalb von 15 Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, für das diese Erklärungen abgegeben werden, einzureichen sein.

In einem GloBE Rahmenwerk sollen daneben Safe Harbour Bestimmungen geregelt werden, die ein Wahlrecht für einbezogene Gesellschaften vorsehen, die Aufstockungssteuer fiktiv mit Null festzusetzen, wenn der Anwendungsbereich einer noch zu bestimmenden Safe Harbour Regelung durch die einbezogene Gesellschaft erfüllt ist.

Kapitel 9: Übergangsbestimmungen

In der Übergangsphase zur erstmaligen Anwendung der GloBE Rules können in den Jahresabschlüssen enthaltene latente Steuern der einbezogenen Gesellschaften eines Staates berücksichtigt werden.

Es sind zudem Vorschriften zur Verhinderung der Verlagerung latenter Steuern und von Vermögensgegenständen um den Stichtag 30.11.2021 zu beachten.

Die substanzbasierten Ausnahmen sind in der Übergangsphase erhöht und nehmen über die folgenden 10 Jahre ab.

Unter bestimmten Größenkriterien wird die UTPR in den ersten 5 Jahren der Anwendung der GloBE Regelungen nicht erhoben.

Für das Übergangsjahr werden die Fristen zur Einreichung der GloBE Steuererklärung und die Anzeigepflichten von 15 auf 18 Monate nach Ende des Übergangsjahres verlängert.

Kapitel 10: Definitionen

Das abschließende Kapitel enthält Definitionen, die bei der Auslegung der einzelnen Regelungen zu beachten sind.

Noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

E-MAIL SENDEN

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.



Bestellung

Wenn Sie einen PwC-Newsletter bestellen, speichern und verarbeiten wir Ihre E-Mail-Adresse zum Zweck des Versands des von Ihnen abonnierten Newsletters.

Für neue Interessenten besteht die Möglichkeit, sich über den folgenden Link als Abonnent registrieren zu lassen:

ANMELDEN

Redaktion

Gabriele Nimmrichter
PricewaterhouseCoopers GmbH
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt am Main
Tel.: (0 69) 95 85-5680
gabriele.nimmrichter@de.pwc.com

Gunnar Tetzlaff
PricewaterhouseCoopers GmbH
Fuhrberger Straße 5
30625 Hannover
Tel.: (0 511) 53 57-3242
gunnar.tetzlaff@de.pwc.com

Datenschutz

Die Verarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen.

PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate entity.

see www.pwc.com/structure for further details.