

OECD: Kommentar und Beispiele zu Pillar 2 veröffentlicht

Aktuell:

- **Februar 2023:** Am 02.02.2023 hat die OECD weitere Leitlinien zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung veröffentlicht. Die Leitlinien enthalten u.a. Ausführungen zur Behandlung der US-Mindeststeuer ("GILTI"), zu bestimmten Übergangsregelungen und zur qualifizierten inländischen Top-Up Tax ("Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax") (siehe [Deloitte Tax News](#)).
- **Dezember 2022:** Am 20.12.2022 veröffentlichte die OECD ein Umsetzungspaket zu den globalen Mindeststeuerregeln. Das Paket umfasst drei Bestandteile: Leitlinien zu den sog. Safe Harbour-Regelungen, ein öffentliches Konsultationsdokument zur GloBE-Informationserklärung und zur Steuersicherheit (siehe [Deloitte Tax News](#)).

Kommentar (März 2022): Die OECD hat am 14.03.2022 einen ausführlichen Kommentar sowie anschauliche Beispiele zu den Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung (auch „Global Anti-Base Erosion (GloBE)-Regeln“ genannt) veröffentlicht. Der Kommentar nimmt Bezug auf die Kapitel der im Dezember 2021 veröffentlichten Model Rules (siehe auch [Deloitte Tax-News](#)) und dient dem Zweck, eine einheitliche Umsetzung der Model Rules seitens der Finanzverwaltungen und der multinationalen Unternehmen sicherzustellen.

Hintergrund

Am 20.12.2021 hatte die OECD detaillierte Musterregeln (sog. Model Rules) zur globalen Mindestbesteuerung („Pillar 2“) veröffentlicht (vgl. [Deloitte Tax-News](#)). Anhand dieser Model Rules soll es den Staaten möglich sein, die Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung (auch „Global Anti-Base Erosion (GloBE)-Regeln“ genannt) fristgerecht (bis 31.12.2022) und einheitlich in nationales Recht umzusetzen. Bereits am 22.12.2021 veröffentlichte die EU-Kommission einen Richtlinienentwurf zur einheitlichen Umsetzung der OECD-Vorgaben in das nationale Recht der EU-Mitgliedstaaten (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Das Ziel der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung (auch „Global anti-Base Erosion (GloBE)“-Regelungen genannt) besteht darin, eine Besteuerung der weltweiten Gewinne großer multinationaler Konzerne (mit mindestens 750 Millionen Euro Jahresumsatz) mit einem effektiven Steuersatz von mindestens 15% sicherzustellen. Technisch soll dies durch eine Top-Up Tax erfolgen, die bei niedrig, d.h. < 15%, besteuerten Gewinne erhoben wird und ein Hochschleusen der effektiven Steuerbelastung auf 15% bewirken soll.

Am 14.03.2022 hat die OECD nun einen ausführlichen Kommentar mit 228 Seiten sowie anschauliche Beispiele (auf 49 weiteren Seiten) zu den o.g. Model Rules veröffentlicht. Der Kommentar liefert zusätzliche Informationen, die für die Auslegung und Anwendung der Model Rules von Bedeutung sind und dient dem Zweck, eine einheitliche Umsetzung der Model Rules seitens der Finanzverwaltungen und der multinationalen Unternehmen sicherzustellen.

Die im Dezember 2021 veröffentlichten Model Rules und der nun veröffentlichte Kommentar sind die ersten beiden von drei zu erwartenden Regelwerken. Der dritte wird das „GloBE-Implementation Framework“ sein, das sich mit Verwaltungs-, Compliance und Koordinierungsfragen im Zusammenhang mit den Musterregeln beschäftigt wird.

Inhalt des Kommentars und Beispiele zu Pillar 2

Nachfolgend wird ein Überblick über die einzelnen Kapitel des Kommentars gegeben, die Erläuterungen zu den zehn Kapitel der Model Rules enthalten.

Kapitel 1: Anwendungsbereich

Nach den Model Rules sollen multinationale Konzerne (sog. MNE Groups) mit ihren einbezogenen Gesellschaften (sog. Constituent Entities) in den Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung fallen, die in mindestens zwei der vier vorangehenden Wirtschaftsjahren einen Jahresumsatz in Höhe von mindestens 750 Millionen Euro nach dem Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erzielt haben.

Der Kommentar geht dabei auch auf Fälle ein, in denen keine Konzernabschlüsse für vier vorangehende Wirtschaftsjahre verfügbar sind, weil die Unternehmen der MNE Group z.B. erst kürzlich gegründet wurden oder zuvor eigenständige Unternehmen waren. Im letztgenannten Fall wird der Schwellenwert für die konsolidierten Umsatzerlöse nach dem Kommentar erfüllt, wenn die Summe der Umsatzerlöse in den Jahresabschlüssen der einzelnen Unternehmen 750 Mio. Euro oder mehr beträgt. In den Fällen, in denen die Unternehmen der MNE Group erst vor kurzem gegründet wurden, ist das dritte Jahr das erste Jahr, in dem die GloBE-Regeln angewendet werden können. Wenn die Umsatzschwelle für die beiden Vorjahre erreicht wird, fällt der Konzern im dritten Jahr in den Anwendungsbereich der GloBE-Regeln, auch wenn die multinationale Gruppe nicht über Konzernabschlüsse in den vier vorangehenden Jahren verfügt.

Darüber hinaus präzisiert der Kommentar in Kapitel 1 die Begriffe „MNE Group“, „Constituent Entity“, „Ultimate Parent Entity“ und „Excluded Entity“.

Kapitel 2: Zurechnung der Top-Up Tax zu einer bestimmten Gesellschaft

Kapitel 2 beschäftigt sich mit der Anwendung der Income-Inclusion-Rule (IIR) und der Undertaxed-Payment-Rule (UTPR).

Nach der IIR, die vorrangig zur Anwendung kommt, soll die oberste Muttergesellschaft, die an einer niedrig besteuerten Gesellschaft beteiligt ist, einem ihr zurechenbaren Anteil an der Top-Up Tax für das Wirtschaftsjahr unterliegen (sog. "Top-Down-Approach"). Sofern die oberste Muttergesellschaft nicht in einem Staat ansässig ist, der die IIR eingeführt hat, unterliegt die nächsthöchste übergeordnete Gesellschaft in der Beteiligungskette, die in einem Staat ansässig ist, der die IIR eingeführt hat, mit ihrem Anteil der Top-Up Tax. Anhand weiterer Ausführungen und zahlreicher Beispiele veranschaulicht die OECD die Anwendung der IIR insbesondere des Top-Down-Approaches und des sog. „Offset Mechanism“ zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. Gleichzeitig geht die OECD auch auf die Ermittlung des zurechenbaren Anteils an der Top-Up Tax ein. Weiter weist der Kommentar daraufhin, dass der noch zu erstellende „GloBE-Implementation Framework“ ein Prozess bzw. Verfahren beinhalten wird, welches die Steuerverwaltungen anleitet, wie festzustellen ist, ob ein Land eine qualifizierte IIR eingeführt hat (vgl. auch Art. 10, Rz. 127).

Wird die IIR von einem Staat, in dem eine Konzernobergesellschaft ansässig ist, nicht angewendet, kommt die UTPR auf Ebene der jeweiligen Konzerngesellschaft zur Anwendung. Auch hier geht die OECD im Rahmen von ausführlichen Erläuterungen und illustrierenden Beispielen näher auf die Anwendung der UTPR ein, die Konzerngesellschaften einer MNE Group den Betriebsausgabenabzug verweigert bzw. begrenzt, wenn diese in einem Staat ansässig sind, der die UTPR implementiert hat. Dies führt dazu, dass diese Gesellschaften einen zusätzlichen Steueraufwand in Höhe der Top-Up Tax haben, die dem Staat zugewiesen wurde. Außerdem wird die Ermittlung des zurechenbaren Anteils der Top-Up Tax sowie die Zuweisung dieses Anteils zu einem Staat erläutert, sofern mehrere Staaten eine UTPR anwenden.

Hervorzuheben ist, dass nach dem Kommentar nicht vorausgesetzt wird, dass die jeweilige Konzerngesellschaft, die die UTPR-Top-Up Tax zahlt, tatsächliche Zahlungen an die niedrig besteuerte Konzerngesellschaft geleistet hat (vgl. Art. 2.4). Außerdem erweitert Artikel 2.5.3 den Anwendungsbereich der UTPR (über den Anwendungsbereich der IIR hinaus) auf bestimmte Fälle, bei denen Minderheitsaktionäre eine Beteiligung an einer niedrig besteuerten Konzerngesellschaft besitzen. Dies kann dazu führen, dass eine Muttergesellschaft auch den Anteil der UTPR-Top-Up Tax trägt, die auf die Minderheitsaktionäre entfällt (vgl. Beispiel 2.5.3. -1).

Kapitel 3: Ermittlung des relevanten Einkommens

Kapitel 3 enthält Erläuterungen zur Ermittlung des relevanten Einkommens, um feststellen zu können, ob eine niedrige Besteuerung (d.h. unter 15% besteuerte Gewinne) vorliegt. Die Basis für die Ermittlung des relevanten Einkommens ist danach das, nach den nationalen Rechnungslegungsstandards ermittelte Ergebnis jeder Gesellschaft, das bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft vor etwaigen Konsolidierungsanpassungen verwendet wird (sog. Handelsbilanz II).

Das Ergebnis jeder Gesellschaft ist im Anschluss durch Kürzungen und Hinzurechnungen zu berichtigen. Der Kommentar geht dabei im Detail auf die Berichtigungen, wie u.a. Kürzungen von Dividenden (und die Abgrenzung zur sog. „Portfoliobeteiligung“) sowie Veräußerungsgewinne oder -verluste, Berichtigungen im Rahmen asymmetrischer Wechselkursgewinne oder -verluste, die Hinzurechnung von nicht abzugsfähigen Aufwendungen (z.B. Steueraufwand) oder die Kürzung von Erträgen aus der internationalen Schifffahrt ein und veranschaulicht diese anhand von Beispielen. Darüber hinaus schreibt

Artikel 3.2.3 eine Anpassung jeder grenzüberschreitenden Transaktion zwischen den Konzerngesellschaften vor, wenn die Transaktion nicht mit demselben Betrag in den Finanzkonten der einzelnen Unternehmen verbucht wird oder der Betrag nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Weitere Ausführungen zum Begriff „qualifizierte erstattungsfähige Steuergutschrift“ finden sich im Art. 3.2.4., insbesondere wird auch auf die unterschiedliche Behandlung von qualifizierten und nicht-qualifizierten Steuergutschriften eingegangen. Nicht-qualifizierte Steuergutschriften reduzieren die erfassten Steuern und können folglich auch dazu führen, dass der effektive Steuersatz unter 15% sinkt (vgl. auch Art. 10, Rz. 134 ff.).

Dargestellt werden auch die für die Behandlung und Aufteilung des Ergebnisses einer Betriebsstätte und Personengesellschaften gesonderten Regelungen in Kapitel 3.4. und 3.5. der Model Rules.

Kapitel 4: Ermittlung der Steuern auf das relevante Einkommen

Für die Ermittlung der Steuern auf das relevante Einkommen enthält der Kommentar in Kapitel 4 erläuternde Hinweise. Das von der OECD veröffentlichte separate Dokument enthält ebenfalls eine Reihe von Beispielen zu diesem Kapitel. Ausgangsbasis für die Ermittlung ist der im Jahresabschluss der Gesellschaft ausgewiesene laufende (Ertrag-)Steueraufwand, der durch weitere Hinzurechnungen und Kürzungen angepasst werden muss.

Die OECD geht auf die verschiedenen Berichtigungen umfangreich ein. U.a. gibt es Ausführungen und Beispiele zu Anpassungen aufgrund der Berücksichtigung von latenten Steuern, sodass es nicht wegen temporärer Differenzen zu der Erhebung einer Top-Up Tax kommt. Ferner nimmt der Kommentar zu dem in den OECD Model Rules enthaltenen Wahlrecht zur Bildung staatenbezogener aktiver latenter Steuern (sog. GloBE Loss Election) Stellung. Kapitel 4 enthält auch Erläuterungen zur Zurechnung der ermittelten Steuern zu einer anderen Konzerngesellschaft beispielsweise in Fällen einer hybriden Gesellschaft, einer Betriebsstätte, einer Personengesellschaft oder einer Gesellschaft, die einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt. Weitere erläuternde Hinweise betreffen den Umgang mit (nachträglichen) Anpassungen der Steuerzahlungen für Vorjahre (z.B. aufgrund einer Betriebsprüfung oder Steuersatzänderungen).

Weiterhin erläutert der Kommentar die Anwendung von Art. 4.1.5, sodass klar wird, dass die Top-Up Tax auch in Fällen entstehen kann, in denen kein Netto-GloBE-Einkommen für ein Land vorhanden ist (vgl. auch Beispiel 4.1.5 -2).

Kapitel 5: Berechnung der effektiven Steuerbelastung und der Top-Up Tax

Der Kommentar der OECD nimmt in Kapitel 5 ausführlich Stellung zur Berechnung der effektiven Steuerbelastung und der Top-Up Tax, die staatenbezogen erfolgen soll. Der effektive Steuersatz für einen Staat entspricht danach der Summe der erfassten Steuern der in dem Staat ansässigen einbezogenen Gesellschaften, geteilt durch die Summe der Nettoeinkommen der einbezogenen Gesellschaften des Staates für das Wirtschaftsjahr. Der Steuersatz der Top-Up Tax ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz von 15 % und dem staatenbezogenen effektiven Steuersatz. Die Top-Up Tax berechnet sich dann aus dem Steuersatz der Top-Up Tax multipliziert mit dem staatenbezogenen Gewinnüberschuss.

Im Rahmen des Kommentars geht die OECD auch ausführlich auf die Berücksichtigung der Substanz Ausnahme bei der Ermittlung des Gewinnüberschusses eines Staates ein. Die Substanz Ausnahme begünstigt Konzerne mit echter wirtschaftlicher Tätigkeit, in dem sie die Steuerbemessungsgrundlage der Top-Up Tax mindert. Der Kommentar nimmt auch zu der nach den Model Rules vorgesehenen de minimis Regel Stellung, nach der eine Top-Up Tax für eine einbezogene Gesellschaft unter bestimmten Umständen fiktiv mit Null berücksichtigt werden kann. Die Substanz Ausnahme sowie die de minimis Regel werden anhand von entsprechenden Beispielen veranschaulicht.

Kapitel 6: Umstrukturierungen und Holding-Strukturen

Das Kapitel 6 enthält Sonderregelungen für Unternehmensumstrukturierungen (einschließlich Fusionen, Übernahmen und Spaltungen) sowie für bestimmte Unternehmensstrukturen (z.B. Joint-Venture-Beteiligungen). Der Kommentar zu Kapitel 6 enthält u.a. ausführliche Informationen dazu, wie die für die GloBE-Regelungen relevante Umsatzschwelle bei Unternehmensumstrukturierungen zu bestimmen ist.

Kapitel 7: Sonderregelungen für bestimmte Besteuerungssysteme

Das Kapitel 7 enthält Sonderregelungen für bestimmte Besteuerungssysteme (z.B., wenn

die oberste Muttergesellschaft in ihrem Sitzstaat steuerlich als transparent behandelt wird, Ausschüttungen steuerlich abzugsfähig sind oder eine Körperschaftsbesteuerung nur erfolgt, wenn Gewinne ausgeschüttet werden) und für bestimmte Investmentgesellschaften. Der Kommentar verdeutlicht die allgemeine politische Absicht der Bestimmungen in Kapitel 7 und liefert auch einige zusätzliche Details.

Kapitel 8: Steuererklärungs- und Anzeigepflichten

Die Model Rules sehen vor, dass grundsätzlich jede einbezogene Gesellschaft einer „MNE Group“ dazu verpflichtet ist, eine standardisierte Steuererklärung (sog. "GloBE information return") innerhalb von 15 Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres abzugeben. Darüber hinaus bestehen Anzeigepflichten, wonach zu erklären ist, welche Gesellschaft der Erklärungspflicht nachkommt und in welchem Staat die erklärende Gesellschaft ansässig ist. Der Kommentar zu Kapitel 8 stellt klar, dass jeder Staat auf der Basis seiner bestehenden Steueranmelde- und zahlungsverfahren die genaue Ausgestaltung der GloBE-Regeln zur Steueranmeldung und -zahlung selbst vornehmen kann.

Der Kommentar zu Kapitel 8 weist darauf hin, dass das „GloBE-Implementation Framework“ die in der o.g. GloBE-Steuererklärung geforderten Informationen noch spezifizieren, erweitern oder einschränken kann. Es wird auch darauf hingewiesen, dass die lokalen Steuerverwaltungen weitere Informationen anfordern können, um die Einhaltung der GloBE-Vorschriften in Übereinstimmung mit ihrem eigenen nationalen Recht zu überprüfen. Weiter könnte das noch zu entwickelnde „GloBE-Implementation Framework“ sog. GloBE-Safe Harbours-Regelungen enthalten. Dank dieser Safe Harbours-Regelungen könnten Erklärungspflichten in Fällen, in denen keine Top-Up Tax fällig wird, wegfallen.

Kapitel 9: Übergangsbestimmungen

Das Kapitel 9 enthält Übergangsbestimmungen, z.B. für „MNE Groups“, die zum ersten Mal in den Anwendungsbereich der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung fallen. Als Übergangsbestimmung gelten insbesondere auch die Regelungen zu „permanent difference losses“ und „intra-group asset transfers“ nach November 2021, die letztlich dazu zwingt, bestimmte Einkommensermittlungsregeln der GloBE-Regeln noch vor Inkrafttreten der eigentlichen Regelungen zu berücksichtigen.

Darüber hinaus ist eine schrittweise Verringerung der substanzbezogenen Einkommensbefreiung (zur „Substanzausnahme“, siehe auch Kapitel 5) in den ersten zehn Jahren der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung geplant. Außerdem ist für das (erste) Übergangsjahr eine Verlängerung der Fristen zur Einreichung der Steuererklärung und den Anzeigepflichten von 15 auf 18 Monate nach Ende des Übergangsjahres vorgesehen. Eine weitere Ausnahmeregelung von der Undertaxed-Payment-Rule gibt es für „MNE Groups“, die sich in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit befinden. Der Ausschluss von der UTPR für multinationale Konzern in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit gilt nur für einen Zeitraum von fünf Jahren, nachdem der multinationale Konzern in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften gelangt ist. Der Kommentar zu Kapitel 9 enthält u.a. weitere Ausführungen dazu, wie dieser 5-Jahreszeitraum zu ermitteln ist.

Kapitel 10: Definitionen

Das Kapitel 10 enthält Definitionen wichtiger Begriffe, die in den Regelungen enthalten sind. Unter anderem finden sich auch Definitionen hinsichtlich transparenter Gesellschaften und auch Definitionen, die zur Bestimmung des Ansässigkeitsstaates einer Gesellschaft für Zwecke der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung heranzuziehen sind. Der Kommentar zu Kapitel 10 enthält weitere Erläuterungen zu einigen Definitionen, u.a. zur Betriebsstätte.

Ausblick

Am 14.03.2022 wurde zugleich auch eine öffentliche Konsultation zu dem noch zu entwickelnden „GloBE-Implementation-Framework“ eingeleitet. Mit der öffentlichen Konsultation soll herausgefunden werden, welche Themen in diesem Werk behandelt werden sollen. Kommentare sind bis zum 11.04.2022 einzureichen. Geplant ist, dass dieser „GloBE-Implementation-Framework“ bis spätestens Ende 2022 veröffentlicht wird.

In den kommenden Wochen plant die OECD die Veröffentlichung einer Musterregelung für die Subject-to Tax-Rule, ergänzt durch einen Kommentar, der den Zweck und die Funktionsweise der Regel erläutert, sowie ein Multilaterales Instrument für die Umsetzung der Subject-to-Tax-Rule.

Praxishinweise

Der ausführliche Kommentar sowie die Beispiele zu den Model Rules unterstreichen die Komplexität der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung, die eine zeitnahe Analyse der Auswirkungen dieser Regelungen auf die in den Anwendungsbereich der Regelung fallenden Unternehmen notwendig macht. Weiter gilt es auch die Entwicklungen auf europäischer Ebene zu verfolgen (siehe hierzu auch [Deloitte Tax News](#)).

Fundstellen

OECD, [Kommentar zu den Global Anti-Base Erosion Rules vom 14.03.2022](#)

OECD, [Beispiele zu den Global Anti-Base Erosion Rules vom 14.03.2022](#)

OECD, [Pressemitteilung vom 14.03.2022](#)

Weitere Beiträge

EU-Kommission, Richtlinienentwurf zur globalen Mindestbesteuerung („Pillar 2“), siehe [Deloitte Tax-News](#)

OECD, Veröffentlichung der Model-Rules zur globalen Mindestbesteuerung („Pillar 2“), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Ihr Ansprechpartner

Dr. Alexander Linn

Partner

allinn@deloitte.de

Tel.: +49 89 29036 8558

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

