

## OECD: Umsetzungspaket zu den globalen Mindeststeuerregeln („Pillar 2“)

Aktuell:

- Am 02.02.2023 wurden weitere Leitlinien zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung ("Pillar 2") veröffentlicht (siehe [Deloitte Tax News](#)).

Am 20.12.2022 veröffentlichte die OECD ein Umsetzungspaket zu den globalen Mindeststeuerregeln („Pillar 2“). Das Paket umfasst drei Bestandteile: Leitlinien zu den sog. Safe Harbour-Regelungen, ein öffentliches Konsultationsdokument zur GloBE-Informationserklärung und zur Steuersicherheit. Die sog. Safe Harbour-Regelungen enthalten insbesondere Übergangs- und Vereinfachungsregelungen für multinationale Unternehmen im Hinblick auf die Anwendung der GloBE-Regelungen.

### Hintergrund

Am 20.12.2021 hatte die OECD detaillierte Musterregeln (sog. Model Rules) zur globalen Mindestbesteuerung („Pillar 2“) veröffentlicht (vgl. [Deloitte Tax-News](#)). 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](#)). Im Dezember 2022 wurde die EU-Mindeststeuerrichtlinie nach zahlreichen Verhandlungen verabschiedet und ist auch am 23.12.2022 in Kraft getreten (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. Diese Top-Up Tax würde als Differenz zwischen der effektiven Besteuerung und dem Mindeststeuersatz von 15% i.d.R. bei der Konzernobergesellschaft ("Ultimate Parent Entity") über die Income-Inclusion-Rule erhoben. Unterliegt die Konzernobergesellschaft keiner solchen Regelung, kann dies bei den nachgelagerten Konzerngesellschaften im Falle von konzerninternen Zahlungen in Niedrigsteuerränder durch die Undertaxed-Payment-Rule erfolgen. Die Musterregeln sehen zudem eine Option für Mitgliedsstaaten vor, für in ihrem Hoheitsgebiet ansässige einbezogene, niedrig besteuerte Gesellschaften selbst eine qualifizierte inländische Top-Up Tax (sog. „qualified domestic minimum top-up tax“) zu erheben.

Am 14.03.2022 hatte die OECD zudem einen ausführlichen Kommentar mit 228 Seiten sowie anschauliche Beispiele (auf 49 weiteren Seiten) zu den o.g. Model Rules veröffentlicht (siehe [Deloitte Tax News](#)). 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.

### Inhalt des OECD-Umsetzungspakets zu den globalen Mindeststeuerregeln

Am 20.12.2022 veröffentlichte die OECD nun ein umfangreiches Umsetzungspaket zu den globalen Mindeststeuerregeln („Pillar 2“). Das Paket umfasst drei Bestandteile, über die nachfolgend ein Überblick gegeben wird.

#### 1. Leitlinien zu den Safe Harbour-Regelungen und Sanktionsreduzierungen

##### 1.1 Übergangsregelungen: Transitional Country-by-Country (CbC) Safe Harbour

Nach den Leitlinien gelten für alle Wirtschaftsjahre, die an oder vor dem 31.12.2026 beginnen und spätestens am 30.06.2028 enden, sog. Übergangsregelungen. Im Rahmen der „Transitional Country-by-Country (CbC) Safe Harbour“-Regelung wird keine Top-up Tax erhoben, wenn einer der folgenden drei Tests erfüllt wird:

- De Minimis-Test: Das Unternehmen weist für einen Staat in seinem CbC-Report einen Umsatz von weniger als 10 Mio. Euro und einen Gewinn (vor Steuern) von weniger als 1 Mio. Euro aus.
- Simplified ETR-Test: Das Unternehmen hat in einem Staat eine effektive Steuerquote (effective tax rate, ETR; berechnet nach den in den Jahresabschlüssen ermittelten Steuern geteilt durch das in den CbC-Reports ermittelte Einkommen), die gleich oder höher ist als die „Übergangs-Quote“ (transition rate) für das entsprechende Jahr. Die „transition rate“ beträgt 15 % für Wirtschaftsjahre, die 2023 und 2024 beginnen, und steigt auf 16 % und 17 % für Wirtschaftsjahre, die 2025 bzw. 2026 beginnen.
- Routine Profits-Test: Das für das Unternehmen nach CbC-Regeln ermittelte Einkommen in einem Staat ist gleich oder geringer als der Betrag der in den Model-Rules eingeführten Substanzausnahme (sog. „substance-based income exclusion amount“).

Laut den Model-Rules soll die Substanzausnahme Unternehmen mit echter wirtschaftlicher Tätigkeit begünstigen. Die Substanzausnahme besteht aus der Lohnsummen-Komponente und der Sachanlagen-Komponente. Die Lohnsummen-Komponente beträgt zunächst 10% der relevanten Lohnkosten von Arbeitnehmern, die in dem entsprechenden Staat tätig sind, und wird in den Folgejahren schrittweise auf 5% der relevanten Lohnkosten reduziert. Die Sachanlagen-Komponente beträgt zunächst 8% der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten von Sachanlagen und natürlichen Ressourcen, die sich im entsprechenden Staat befinden, und wird dann ebenfalls schrittweise auf 5% reduziert.

Die erforderlichen Daten für die o.g. Tests sind (grundsätzlich) den CbC-Reportings und/oder Jahresabschlüssen der Unternehmensgruppe zu entnehmen. Zu den detaillierten Voraussetzungen finden sich weitere Ausführungen in den Leitlinien.

Ferner gilt das "once out, always out"-Prinzip: Wenn ein Unternehmen die Übergangsregelung für einen Staat in einem Jahr nicht angewandt hat, kann es die Übergangsregelung für diesen Staat in einem Folgejahr nicht mehr nutzen. Die Leitlinien enthalten zudem Ausnahmeregelungen zur Anwendung der safe harbours bei bestimmten Gesellschaften (z.B. bei Joint Ventures, Investmentgesellschaften, staatenlosen Unternehmen).

### 1.2 Permanente Vereinfachungsregelungen: Simplified calculations Safe Harbour

Zudem stellt die OECD in ihren Leitlinien ein Gerüst für die Ausgestaltung permanenter Safe Harbour-Regelungen vor. Dieses Gerüst enthält wiederum drei Tests (De Minimis-, Simplified ETR- und der Routine Profits-Test), die in ihrer grundsätzlichen Funktionsweise mit den Tests der Übergangsregelungen übereinstimmen. Die inhaltliche Ausgestaltung ist allerdings noch weitgehend offen. Die OECD spricht lediglich davon, dass „simplified calculations“ für Zwecke der Ermittlung von Steuern, Einkommen und Umsätzen vorgenommen werden können. Wie die vereinfachte Berechnung der drei Tests konkret ausgestaltet werden soll, soll dem Unternehmen nach im Laufe des Jahres 2023 bekannt gegeben werden.

Die vereinfachten Berechnungen sollen beispielsweise für nicht wesentliche Konzernunternehmen (Non-Material Constituent Entities, NMCEs) gelten, die allein aus Gründen der Größe oder der Wesentlichkeit nicht in dem Konzernabschluss enthalten sind. Für diese Unternehmen sollen vereinfachte Regeln für die Informationsbeschaffung und die Berechnung von Umsätzen, Einkommen und Steuern unter Verwendung von Daten aus dem CbC-Report des Konzerns gelten.

Wie bei den kurzfristigen Übergangsregelungen (siehe unter 1.1) auch, soll die Inanspruchnahme der permanenten Vereinfachungsregelungen den multinationalen Konzern nicht von der Einhaltung der konzernweiten GloBE-Vorschriften, wie z. B. der Verpflichtung zur Erstellung und Einreichung einer GloBE-Informationserklärung, entbinden.

Die OECD sieht zudem weitere Vereinfachungen in Form von Safe Harbour-Regelungen für Unternehmen vor, die in Ländern tätig sind, die eine qualifizierte inländische Top-Up Tax (sog. „qualified domestic minimum top-up tax“) eingeführt haben.

### 1.3 Sanktionsreduzierungen: Transitional penalty relief

Des Weiteren gibt die OECD in ihren Leitlinien Handlungsempfehlungen für Staaten zu einer angemessenen Reduzierung möglicher Sanktionen in der Anfangsphase der Umsetzung der GloBE-Regelungen, sofern der multinationale Konzern hinreichende Maßnahmen zur Anwendung der Regelungen nachweisen kann. Die Sanktionsreduzierungen gelten

wiederum für alle Wirtschaftsjahre, die an oder vor dem 31.12.2026 beginnen und spätestens am 30.06.2028 enden.

#### 1.4 Öffentliches Konsultationsdokument zur GloBE-Informationserklärung (GloBE Information Return)

Als einen weiteren Bestandteil des Umsetzungspakets veröffentlicht die OECD ein Konsultationsdokument – „GloBE Information Return“ – mit Stellungnahmefrist bis zum 03.02.2023. Ziel dieser Initiative bzw. der öffentlichen Konsultation ist die Entwicklung einer standardisierten GloBE-Informationserklärung, mit der einerseits ausreichend Informationen den Steuerbehörden zur Verfügung gestellt werden und andererseits möglichst wenig Aufbereitungsaufwand für die Unternehmen verursacht wird. Der Anhang A1 in diesem Konsultationsdokument zeigt (vereinfacht), wie eine solche GloBE-Informationserklärung aussehen könnte.

Folgende Daten könnten in der GloBE-Informationserklärung anzugeben sein:

Allgemeine Informationen über den Konzern (ermittelt durch den Konzernabschluss) und das anmeldende Unternehmen:

- Name des Konzerns und Geschäftsjahr des Unternehmens;
- Identifikation des anmeldenden Unternehmens; und
- Allgemeine Informationen zur Rechnungslegung des Konzerns.

Unternehmensstruktur:

- Angaben zum obersten Mutterunternehmen;
- Konzernunternehmen und Mitglieder von Joint Ventures (einschließlich Informationen zu Steueridentifikationsnummern (TINs), Eigentumsstruktur)
- Nicht einbezogene Einrichtungen (wie Pensionsfonds und gemeinnützige Einrichtungen); und
- Änderungen in der Unternehmensstruktur, die während des Berichtszeitraums eingetreten sind.

Berechnung des effektiven Steuersatzes (ETR) und der Top-Up Tax:

- Identifizierung von Teilkonzernen, z. B. einer Joint-Venture-Gruppe;
- Anwendung von Ausnahmeregelungen, z. B. Nutzung von Safe Harbors.
- Effektiver Steuersatz und Top-up-Tax, einschließlich des GloBE-Einkommens oder -Verlusts (Steuerbemessungsgrundlage der zweiten Säule), „covered taxes“ und Informationen zur Substanz Ausnahme;
- Latente Steueranpassungen
- Ausgeübte Wahlrechte

Zuweisung und Zurechnung der Top-Up Tax:

- Identifizierung des Niedrigsteuerlandes;
- Anwendung der Income-Inclusion-Rule oder der Undertaxed-profits-Rule
- Betrag der Top-Up Tax.

Im Anhang A2 finden sich Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der entworfenen GloBE-Informationserklärung.

Im Rahmen der öffentlichen Konsultation bittet die OECD die Interessensgruppen einen Input zum Umfang und zur Art der Informationen zu geben, welche der multinationale Konzern künftig in der GloBE-Informationserklärung zu erklären hat. Ferner sollen Vorschläge dazu gemacht werden, wie die Datenerhebung je nach Art und Struktur des multinationalen Konzerns angepasst und vereinfacht werden kann.

Die Frist für die Einreichung der standardisierten Steuererklärung beträgt 15 Monate nach Ende des Wirtschaftsjahres und wird für das erste Jahr, in dem eine „MNE Group“ in den Anwendungsbereich der GloBE-Regelungen fällt, auf 18 Monate verlängert. Die OECD wird weiterhin an der Entwicklung zentraler Vorgaben für die Einreichung von Steuererklärungen arbeiten, die es ermöglichen, die Steuererklärung bei der Steuerbehörde des obersten Mutterunternehmens einzureichen. Die Steuererklärung wird dann automatisch mit den Steuerbehörden der Staaten ausgetauscht, in denen andere Konzernunternehmen ansässig sind.

#### 2. Öffentliches Konsultationsdokument zur Steuersicherheit

Im dritten Dokument des Umsetzungspaket der OECD – „Tax Certainty for the GloBE Rules“

– werden verschiedene Mechanismen der Streitvermeidung und -beilegung sowie mögliche nächste Schritte im Zusammenhang mit deren Weiterentwicklung skizziert. Zu diesem Thema können Interessensgruppen im Rahmen des öffentlichen Konsultationsdokuments auch bis zum 03.02.2023 Stellung nehmen. Dieser Themenbereich beinhaltet insbesondere auch Fragen der Entstehung von Doppelbesteuerung durch die GloBE-Regelungen sowie mögliche Szenarien, in denen Staaten eine unterschiedliche Interpretation oder Auffassung zu deren Anwendung haben könnten.

#### **Ausblick**

Kommentare zu den Konsultationsdokumenten zur GloBE-Informationserklärung und zur Steuersicherheit können bis zum 03.02.2023 eingereicht werden. Zudem wird die OECD fortlaufend weitere Leitlinien zu Verwaltungs- und Auslegungsfragen im Zusammenhang mit den globalen Mindeststeuerregeln veröffentlichen.

#### **Hinweis**

Für weitere Informationen, siehe auch den [englischsprachigen Beitrag von Deloitte UK](#).

#### **Fundstellen**

OECD, [Pressemitteilung vom 20.12.2022](#)

OECD, [Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules \(Pillar Two\) vom 15.12.2022](#)

OECD, [Pillar Two – GloBE Information Return 20.12.2022 – 03.02.2023 \(public consultation document\)](#)

OECD, [Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules 20.12.2022-03.02.2023 \(public consultation document\)](#)

---

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.

