

PILLAR 2

HERAUSFORDERUNGEN BEI DER ANWENDUNG DER GLOBALEN MINDESTSTEUER

Prof. Dr. Deborah Schanz | LMU München
IFA Allianz, 20. April 2023



Globale Mindeststeuer: Einführung

Globale Mindeststeuer: Einführung

Umsatzschwellentest und ETR

1.

Umsatzschwellentest nach § 1 Diskussionsentwurf zum Mindeststeuergesetz (MinStG-E)

Globaler Umsatzerlöse der Unternehmensgruppe > 750 Mio. € in zwei der vier vorangegangenen Jahre

Keine Anwendung der GloBE Regeln bei einem Umsatz < 750 Mio. €

2.

Ermittlung des Effektiven Steuersatzes mit jeweiligen Gesamtbeträgen auf Länderebene (§ 45 MinStG-E)

Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern

Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn

=

Effektiver Steuersatz (ETR)

Keine Anwendung der GloBE Regeln bei einer ETR ≥ 15%



Angepasste erfasste Steuern
 = Adjusted Covered Taxes

Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn
 = GloBE Income

DER WEG ZUR ETR-BERECHNUNG

$$\text{ETR} = \frac{\text{Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern}}{\text{Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn}}$$

> 15%

Adjust

IFRS

Zähler: Angepasste erfasste Steuern (§§ 36-44 MinStG-E)

- Grundlage: Erfasste Steuern wie z.B. KSt (§ 37 MinStG-E)
- Anpassungen mittels latenter Steuern in Höhe der Mindeststeuerrate (§ 42 MinStG-E)
- Verschiedene Hinzurechnungen, Kürzungen und Wahlrechte

Nenner: Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn (§§ 15-35 MinStG-E)

- Grundlage: Jahresüberschuss, ermittelt nach Rechnungslegungsstandard, der für Konzernabschluss der Muttergesellschaft verwendet wird (§ 15 MinStG-E)
- Umfangreiche Hinzurechnungen und Kürzungen (§§ 17-29 MinStG-E) und Wahlrechte (§§ 30-35 MinStG-E)

— GLOBALE MINDESTSTEUER: EINFÜHRUNG —

3.

Wenn ETR <15%: Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags (§ 46 MinStG-E)

Bereinigter Gesamt-Mindeststeuer- Gewinn
= Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn –
Substanzbasierter Freibetrag



Ergänzungssteuersatz
= 15% – Effektiver Steuersatz



**Anerkannte nationale
Ergänzungssteuer**



Steuererhöhungsbetrag



Substanzbasierter Freibetrag
= Substance Carve Out

**Anerkannte nationale
Ergänzungssteuer** = Qualified
Domestic Minimum Top-up Tax

Steuererhöhungsbetrag
= Jurisdictional Top-up Tax



DREI REGELUNGS- EBENEN

Drei Regelungsebenen der Globalen Mindeststeuer

- **OECD und Inclusive Framework on BEPS** „Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)“ vom 20.12.2021.
- **EU** „Richtlinie 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union“, 22. Dezember 2022 im Amtsblatt der EU (ABIEU L 328/1) veröffentlicht (Vorschlag vom 22. Dezember 2021).
- **Deutschland** „Diskussionsentwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz - MinBestRL-UmsG) vom 21.3.2023, mit Möglichkeit zur Stellungnahme bis zum 21.4.2023.



DER DEUTSCHE DISKUSSIONSENTWURF

Der Diskussionsentwurf orientiert sich eng an den Vorgaben der Mindeststeuer-Richtlinie.

Er enthält die

- **Primäre Ergänzungssteuer** (Income Inclusion Rule), §§ 8-10 MinStG-E
- **Sekundäre Ergänzungssteuer** (Undertaxed Profit Rule), §§ 11-14 MinStG-E
- die Einführung einer deutschen **nationalen Ergänzungssteuer**, §§ 79-82 MinStG-E
- mehrere **temporär angelegte sowie permanente Vereinfachungsmechanismen (Safe-Harbour-Regelungen)**, §§ 70-78 MinStG-E



Primäre Ergänzungssteuer
= Income Inclusion Rule (IIR)

Sekundäre Ergänzungssteuer
= Undertaxed Profit Rule
(UTPR)

Nationale Ergänzungssteuer
= Domestic Minimum Top-up
Tax



(NICHT)
ANERKANNTE
STEUERLICHE
ZULAGEN

(NICHT) ANERKANNTE STEUERLICHE ZULAGEN (§ 26 MINSTG-E)

Unterschiedliche Behandlung in ETR-Berechnung führt zu unterschiedlichen Ergebnissen!

$$\text{ETR} = \frac{\text{Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern}}{\text{Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn}}$$



(Nicht) anerkannte steuerliche Zulagen
= (Non) Qualified Refundable Tax Credit

Beispiel: Steuern = 20 , Gewinn = 100, Zulage = 10

- Anerkannte steuerliche Zulagen: Addition als Ertrag im Nenner. $ETR = \frac{20}{100+10} = 18,18 \%$
→ Kein Steuererhöhungsbetrag
- Nicht anerkannte steuerliche Zulagen: Abzug von Zähler. $ETR = \frac{20-10}{100} = 10,00 \%$
→ Steuererhöhungsbetrag fällig!

(NICHT) ANERKANNTE STEUERLICHE ZULAGEN (§ 26 MINSTG-E)

- **Voraussetzungen anerkannte steuerliche Zulagen**
 - Innerhalb von vier Jahren nach Entstehen ausbezahlt oder auf Steuer angerechnet
 - Gewährung hängt vom Bestehen einer Steuerschuld ab

Beispiele:

- Deutschland: Forschungszulage
 - Anrechnung auf Steuer oder – bei Zulage > zu zahlende Steuer – Erstattungsanspruch
 - Folge: Anerkannte steuerliche Zulage
- USA, R&D Tax Credit
 - Nur Anrechnung auf Steuer, kein Erstattungsanspruch (bei Tax Credit > zu zahlende Steuer) → Lediglich Vortrag möglich
 - Folge: Nicht anerkannte steuerliche Zulage



KO-EXISTENZ ZUR HINZURECHNUNGS- BESTEUERUNG

KO-EXISTENZ ZUR HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

Parallele Anwendung von Hinzurechnungsbesteuerung und primärer Ergänzungssteuer möglich!

- Reihenfolge: Erst Anwendung nationale Hinzurechnungsbesteuerung, danach jeweilige Ergänzungssteuer
- Mittels Hinzurechnungsbesteuerung erhobene Steuern werden grundsätzlich der jeweiligen Tochter zugerechnet (§ 41 Abs. 1 MinStG-E)
- Allerdings: Begrenzung der Zurechnung an jeweilige Tochter bei passiven Einkünften der Tochter: Passive Einkünfte multipliziert mit Ergänzungssteuersatz für Land der Tochter (§ 41 Abs. 2 MinStG-E)

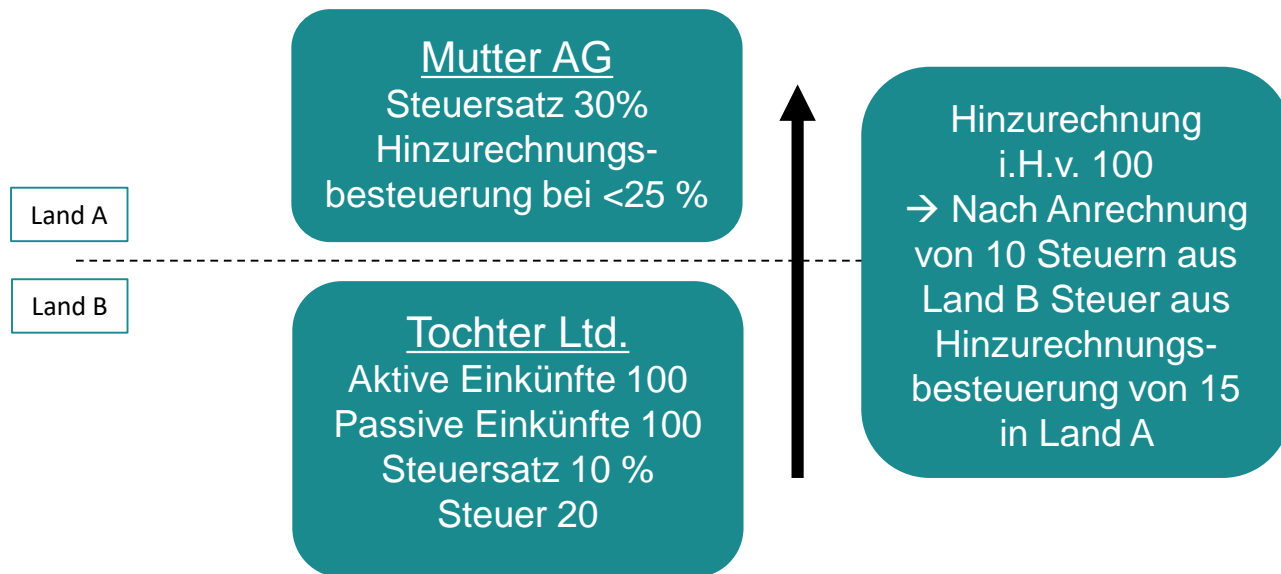
KO-EXISTENZ ZUR HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

Probleme bei Anwendung I

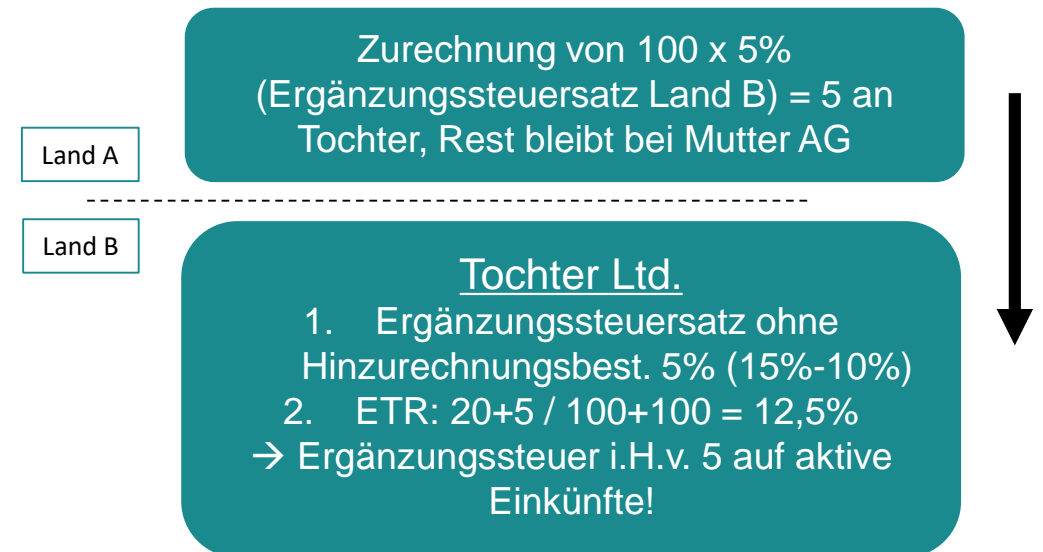
- 1. Zurechnung der Steuer aus Hinzurechnungsbesteuerung an Tochter nur in Höhe des Ergänzungssteuersatzes (§ 41 Abs. 2 MinStG-E)**

Beispiel (Annahme: Definition passiver Einkünfte identisch bei AStG und GloBE; BGL sind identisch)

1. Hinzurechnungsbesteuerung



2. Mindeststeuer



KO-EXISTENZ ZUR HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

Probleme bei Anwendung II

- 2. Erfordernis: Steuern aufgrund Hinzurechnungsbesteuerung müssen in Bilanz der Mutter erfasst sein (§ 41 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E)**
 - Falls Mutter trotz Hinzurechnung einen Verlust erwirtschaftet, wird regelmäßig in Bilanz der Mutter keine Steuer ausgewiesen – die Hinzurechnung erhöht lediglich vortragsfähigen Verlust (siehe Polatzky & Michelberger, IStR 2023 , S.91)
 - Folge: Keine Anrechnung Steuer aus Hinzurechnungsbesteuerung an Tochter

KO-EXISTENZ ZUR HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

Probleme bei Anwendung III

3. Definition von passiven Einkünften in § 8 AStG und § 7 (23) MinStG-E sind unterschiedlich!

- Bei weitreichender Auslegung von passiven Einkünften bei Hinzurechnungsbesteuerung wird bei den über die in § 7 (23) MinStG-E definierten passiven Einkünften die volle Steuer aus Hinzurechnungsbesteuerung der Tochter hinzugerechnet!
 - Einschränkung der Zurechnung nach § 41 (2) MinStG-E bezieht sich nur auf passive Einkünfte nach § 7 (23) MinStG-E – nicht auf darüber hinausgehende Einkünfte nach § 8 AStG! (Siehe auch: Arnold 2022, S. 278)
- Anders dagegen Polatzky & Michelberger, IStR 2023: Bei weitreichender Auslegung von passiven Einkünften bei Hinzurechnungsbesteuerung unzureichende Zurechnung von Steuer aus Hinzurechnungsbesteuerung an Tochter!



NATIONALE ERGÄNZUNGS- STEUER

NATIONALE ERGÄNZUNGSSTEUER (§ 79 MINSTG-E)

- Die im Diskussionsentwurf vorgeschlagene nationale Ergänzungssteuer gilt für alle nach § 1 MinStG-E (Mindest)Steuerpflichtigen – damit können auch rein nationale Gruppen gemeint sein
- Auch für die nationale Ergänzungssteuer gelten die Vereinfachungsregeln der §§ 70-78 MinStG-E
 - Rein nationale Gruppen können sich daher (in der Übergangszeit) mit Verweis auf §74 MinStG-E auch von der nationalen Ergänzungssteuer befreien



**Nationale Ergänzungssteuer
= Domestic Minimum Top-up-Tax
(DMTT)**



VEREINFACHUNGS- REGELN

VEREINFACHUNGSREGELN

Der Diskussionsentwurf enthält folgende **Vereinfachungsregeln** (§§ 70-78 MinStG-E):

- Permanent:
 - Keine Mindeststeuer bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer (§ 71 MinStG-E)
 - Vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten (§ 72 MinStG-E)
- Temporär:
 - Befreiung von Mindeststeuer bei untergeordneter internationaler Tätigkeit (§ 74 MinStG-E)
 - Drei CbCR-Safe Harbours (§§ 75-78 MinStG-E)

Befreiung von Mindeststeuer bei untergeordneter internationaler Tätigkeit (§ 74 MinStG-E)

- Innerhalb der ersten fünf Jahre der Mindeststeuer Befreiung für Unternehmensgruppen mit untergeordneter internationaler Tätigkeit
- Kriterien:
 - Geschäftseinheiten (Betriebsstätte oder Töchter) in maximal sechs Jurisdiktionen
 - Gesamtwert materieller Vermögenswerte in allen Jurisdiktionen außer Referenzgebiet max. 50 Mio. €

TEMPORÄRE VEREINFACHUNGSREGELN

CbCR-Safe Harbours (§§ 75-78 MinStG-E)

Bis 01.07.2028: Ergänzungssteuer für Land auf 0 gesetzt, wenn eines der drei Kriterien zutrifft:

- Vereinfachter Wesentlichkeitstest: Die Umsatzerlöse betragen weniger als 10 Mio. Euro und der Gewinn / Verlust vor Steuern beträgt weniger als 1 Mio. Euro laut dem qualifizierten länderbezogenen Bericht.
- Vereinfachter Effektivsteuersatztest: Der vereinfacht berechnete effektive Steuersatz ist größer oder gleich 15 Prozent (in 2024), 16 Prozent (in 2025) oder 17 Prozent (in 2026).
- Substanztest: Der Gewinn / Verlust vor Steuern gemäß dem qualifizierten länderbezogenen Bericht ist gleich oder geringer als der sog. substanzbasierte Freibetrag.

“once out, always out”! Wird im ersten Jahr der Anwendung für ein Land kein Antrag auf einen CbCR-Safe Harbour gestellt bzw. scheitert der jeweilige Test, kann dieser auch in Folgejahren nicht mehr beantragt werden! (§ 75 Abs. 3 MinStG-E)



**Geschäftseinheit
= Constituent Entity**

PERMANENTE VEREINFACHUNGSREGELN

Keine Mindeststeuer bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer (§ 71 MinStG-E)

- Ergänzungssteuer für Länder mit anerkannter nationaler Ergänzungssteuer wird automatisch auf 0 gesetzt (QDMTT-Safe Harbour)

Vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten (§ 72 MinStG-E)

- Für unwesentliche Geschäftseinheiten, die nicht in Konzernabschluss einbezogen werden, auf Antrag vereinfachte Berechnung des Mindeststeuer-Umsatzes, -Gewinns und angepasster erfasster Steuern
- Zahlen können nach Anpassungen aus CbCR-Bericht übernommen werden

Aber: BMF-Entwurf sieht keinen permanenten Safe Harbour vor, der vorübergehenden CbCR-Safe Harbour (§§ 75-77 MinStG-E) nach Ablauf ersetzt!

→ Art. 32 der EU-Richtlinie, der Offenheit gegenüber noch zu beschließenden Safe Harbours festlegt, wurde nicht umgesetzt!

EU-Richtlinie 2022/2523 - Artikel 32 Safe Harbour

- 1) *Abweichend von den Artikeln 26 bis 31 stellen die Mitgliedstaaten sicher, dass die von einer Gruppe in einem Steuerhoheitsgebiet geschuldete **Ergänzungssteuer** für ein Geschäftsjahr **als null gilt**, wenn der effektive Steuersatz der in diesem Steuerhoheitsgebiet gelegenen Geschäftseinheiten die **Bedingungen eines maßgeblichen internationalen Abkommens über Safe Harbour erfüllt**, sofern die erklärungspflichtige Geschäftseinheit diese Option in Anspruch nimmt.*
- 2) *Für die Zwecke des Absatzes 1 bezeichnet ein „maßgebliches internationales Abkommen über Safe Harbour“ **eine Reihe internationaler Regeln und Bedingungen, denen alle Mitgliedstaaten zugestimmt haben** und die den unter diese Richtlinie fallenden Gruppen die Möglichkeit einräumen, in einem Steuerhoheitsgebiet einen oder mehrere Safe Harbour in Anspruch zu nehmen*

PERMANENTE VEREINFACHUNGSREGELN

Die OECD schlägt als permanente Vereinfachungsregel einen „**Simplified Calculations Safe Harbour**“ vor, der aus den gleichen Tests wie der temporäre CbCR-Safe Harbour bestehen soll:

- Substanztest (Routine Profits Test): “Simplified GloBE Income” < Substanzbasierter Freibetrag
- De minimis Test: Durchschnittliches “Simplified GloBE Revenue” < 10 Mio. EUR und “Simplified GloBE Income” < 1 Mio. EUR
- ETR Test: Vereinfachte ETR ist mindestens 15%

Bisher unkonkret: Berechnung von zugrundeliegenden “Simplified GloBE Income”, “Simplified GloBE Revenue” und “Simplified GloBE Tax”

OECD Safe Harbours and Penalty Relief, 2022, S. 22:

*The **Simplified Income Calculation, Simplified Revenue Calculation, and Simplified Tax Calculation** (together “Simplified Calculations”) are alternative calculations to the GloBE Income or Loss, GloBE Revenue and Adjusted Covered Taxes calculations required under the GloBE Rules, respectively. These calculations will be provided in Agreed Administrative Guidance where the Inclusive Framework on BEPS has determined that adjustment or simplification:*

- (a) provides for the same final outcomes as those provided under the GloBE Rules; or***
- (b) does not otherwise undermine the integrity of the GloBE Rules.***



VORSCHLAG:
SIMPLIFICATION
SAFE HARBOUR

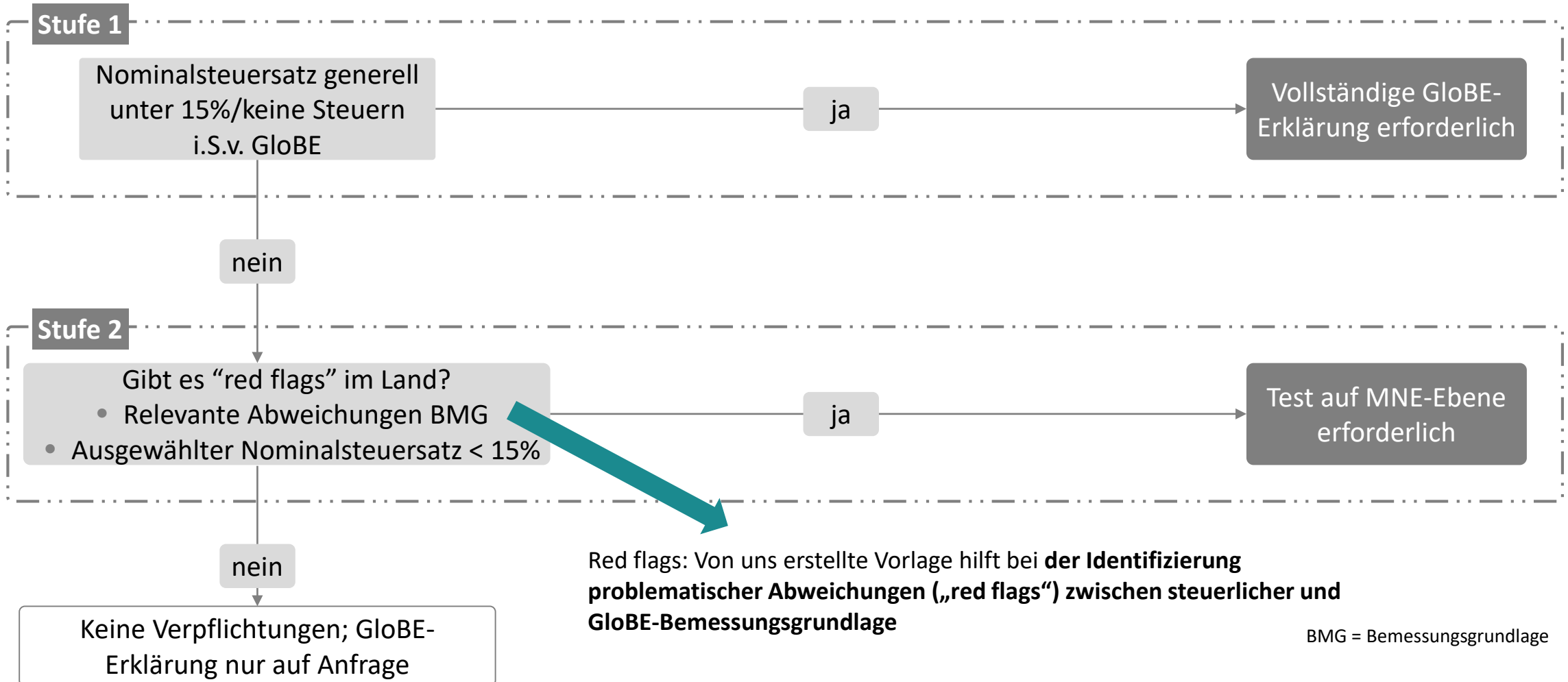
VORSCHLAG: SIMPLIFICATION SAFE HARBOUR

ÜBERBLICK (I/II)

- **Hintergrundgedanke:** Keine GloBE-Erklärungen dort nötig, wo a priori klar ist, dass $ETR > 15\%$!
- **Konzept:** Identifikation von Jurisdiktionen oder Situationen, in denen die durch eine GloBE-Erklärung entstehenden Kosten vermieden werden können, da die Berechnung der GloBE ETR zeigen würde, dass diese fast immer über dem Mindeststeuersatz i.H.v. 15% liegt. Dies kann durch einen zweistufigen Test erreicht werden, der feststellt, ob eine vollständige GloBE-Erklärung obligatorisch ist oder nur auf Anfrage erforderlich ist:
 - 1) Ein *Test auf Länderebene*
 - 2) Wo erforderlich, ein *Test auf MNE-Ebene*
- **Detailliert:** Döllefeld/Englisch/Harst/Schanz/Siegel (2022a) und (2022b)

TEST AUF LÄNDEREBENE

EIN 2-STUFEN KONZEPT



VORSCHLAG: SIMPLIFICATION SAFE HARBOUR - “RED FLAGS”

In einem ersten Schritt werden alle (permanenten) Abweichungen beseitigt, die die OECD bereits bei der Ermittlung der GloBE-Bemessungsgrundlage berücksichtigt (Adjustments).

Box 1: Abweichung erhöht die nationale steuerliche Bemessungsgrundlage

Abweichungen, die die GloBE-ETR erhöhen sind von der “red flag”-Liste ausgenommen, da die steuerliche BMG breiter ist als die GloBE-BMG.

Box 2: Vorübergehende Abweichung, nur zeitlich beschränkte Wirkung

DURCH EINBEZIEHUNG LATENTER STEUERN NUR FÜR ZEITRAUM ÜBER FÜNF JAHRE RELEVANT

- Zeitpunkt der Erfassung** von Vermögenswert/Verbindlichkeit/Umsatz/Aufwand **unterscheidet sich nicht um mehr als [x] Jahre***.
 - z.B.: Umsatzerfassung bei Auftragsfertigung
- Die Minderung der BMG ist lediglich ein intertemporaler Nachholeffekt** (entsprechend einer vorherigen Verbreiterung der BMG, z.B. aufgrund von Abzugsbeschränkungen/Verlustverrechnungsbeschränkungen)

Box 3: Geringe betragsmäßige Abweichungen

- Relativ geringe betragsmäßige Abweichung:** Bewertungsdifferenz von Vermögensgegenstand/Verbindlichkeit **überschreitet nicht [x]%* des Vermögensgegenstand/der Verbindlichkeit**.
 - z.B.: Finanzierungskosten für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände oder Eigenkapitalbeschaffungskosten
- Absolut geringe betragsmäßige Abweichung:** Bewertungsdifferenz von Vermögensgegenstand/Verbindlichkeit **überschreitet nicht EUR [x]* pro Position und übersteigt nicht EUR [x]* für die gesamte Bilanzposition**; z.B.: Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter
- KMUs:** Abweichung betrifft nur kleine oder mittlere Unternehmen (Umsatz \leq EUR [x]* und BMG \leq EUR [x]*)

Box 4: Es liegt eine Abweichung vor, diese gibt jedoch keinen Anlass zu Bedenken hinsichtlich der Ziele von Pillar II

Ziel: Identifikation von Fällen mittels eindeutiger, mechanischer Kriterien, die **mit Blick auf die Ziele von Pillar II keine Bedenken aufwerfen**.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



BEGRIFFE & LITERATUR

ANHANG: PILLAR TWO BEGRIFFE AUF DEUTSCH UND ENGLISCH

- **Anerkannte nationale Ergänzungssteuer** = Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)
- **Angepasste erfasste Steuern** = Adjusted Covered Taxes
- **Geschäftseinheit** = Constituent Entity
- **Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn** = GloBE Income
- **(Nicht) anerkannte steuerliche Zulagen** = (Non) Qualified Refundable Tax Credit
- **Primäre Ergänzungssteuer** = Income Inclusion Rule (IIR)
- **Sekundäre Ergänzungssteuer** = Undertaxed Profit Rule (UTPR)
- **Steuererhöhungsbetrag** = Jurisdictional Top-up Tax
- **Substanzbasierter Freibetrag** = Substance Carve Out

LITERATUR

- Arnold, B. (2022). An Investigation into the Interaction of CFC Rules and the OECD Pillar Two Global Minimum Tax. *Bulletin for International Taxation*, 74(6), 270-289.
- Döllefeld, C., Englisch, J., Harst, S., Schanz, D. & Siegel, F. (2022a). Tax Administrative Guidance: A Proposal for Simplifying Pillar Two. *Intertax*, 50(1), 231-246.
- Döllefeld, C., Englisch, J., Harst, S., Schanz, D. & Siegel, F. (2022b). A Simplification Safe Harbor for Pillar Two. *Tax Notes International*, 106(12), 1513-1523.
- OECD (2022). *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*. <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>
- Polatzky, R., & Michelberger, L. (2023). Die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Deutschland im Lichte der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG. *IStR*, 32(3), 89-92.

VORSCHLAG: SIMPLIFICATION SAFE HARBOUR

ÜBERBLICK (II/II)

Level 1: Test auf Länderebene

- Ziel: Zweistufiger Test, um festzustellen, ob ein Land generell ein geringes oder hohes Risiko aufweist und ob, daraus folgend, ein Test auf MNE-Ebene erforderlich ist (Level 2)
- Basierend auf einer länderspezifischen Analyse der Steuersätze sowie der steuerlichen Bemessungsgrundlage(n)
- Von uns erstellte Vorlage hilft bei **der Identifizierung problematischer Abweichungen („red flags“)** zwischen **steuerlicher und GloBE-Bemessungsgrundlage**
- *Einmaliger* Test pro Land; Anpassungen, wenn notwendig (Verfahren: tbd)

Level 2: Test auf MNE-Ebene

- Zweistufiger *jährlicher* Test: Profitiert das MNE von „red flags“ in Bezug auf Steuersätze / Bemessungsgrundlage? Falls ja: Liegt die geschätzte ETR unterhalb des Benchmark-Satzes (Default: GloBE-Mindeststeuersatz)?
- Ergebnis des Tests bestimmt das Risiko des einzelnen MNE und die eventuelle Verpflichtung eine vollständige GloBE-Erklärung abzugeben.

TEST AUF MNE-EBENE

ZWEISTUFIGER "RED FLAG"-TEST FÜR EINE JURISDICTION

