



# Die globale Mindestbesteuerung

Sind wir am Ziel?

15. Februar 2022

Nachdem die OECD am 20. Dezember 2021 die Global Anti-Base Erosion Model Rules als Modellregeln für die zweite Säule des BEPS 2.0 Projekts („Pillar Two“) veröffentlichte, folgte die EU am 22. Dezember 2021 mit einem Richtlinienentwurf zur Umsetzung der Regeln in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union. Dieser Richtlinienentwurf soll eine möglichst einheitliche Einführung der Regelungen in der EU gewährleisten und die auf OECD-Ebene entwickelten Vorgaben in europäisches Recht umsetzen.

Die im Dezember 2021 veröffentlichten Modellregeln setzen die zweite Säule der OECD-Pläne zur Reform der internationalen Besteuerung um. Zusammen bilden Pillar One („Neuaufteilung der Besteuerungsrechte“) und Pillar Two („Globale Mindestbesteuerung“) die Antwort der OECD auf den BEPS („Base Erosion and Profit Shifting“) Aktionspunkt 1 zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft sowie der Begrenzung des Steuerwettbewerbs zwischen Staaten.

Wesentlicher Eckpunkt von Pillar Two ist die Einigung auf eine globale Mindestbesteuerung für internationale Konzerne pro Jurisdiktion. Als Mindeststeuersatz wurden 15 % festgelegt, was auch der Richtlinienentwurf vorsieht. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass ein einheitlicher Rahmen besteht, der die Implementierung innerhalb der EU vereinfacht.

## Der Richtlinienentwurf im Überblick

In den Anwendungsbereich von Pillar Two sollen internationale Unternehmensgruppen fallen, die einen konsolidierten Konzernumsatz von mehr als EUR 750 Mio. (in Analogie zum Country-by-Country-Reporting) in zwei der vorangegangenen vier Jahren erwirtschaftet haben. Im Gegensatz zum OECD-Vorschlag weitet der Richtlinienentwurf den Anwendungsbereich auch auf inländische Unternehmensgruppen mit einem entsprechenden Konzernumsatz aus.

Nicht in den Anwendungsbereich fallen:

- staatliche Unternehmen,
- internationale Organisationen,
- Gemeinnützige Organisationen sog. NPOs und
- Pensionsfonds;

diese gelten als „Excluded Entities“.

Sofern ein Investmentfonds oder Immobilieninvestmentfonds an der Konzernspitze (sog. Ultimate Parent Entity, „UPE“) steht, soll dieser ebenfalls vom Anwendungsbereich ausgeschlossen sein. Eine weitere Ausnahme existiert für neu entstehende Konzerne.

Um das Ziel der globalen Mindestbesteuerung in Höhe von 15 % zu erreichen, sind im Wesentlichen zwei Mechanismen vorgesehen: Zum einen die Income Inclusion Rule („IIR“) als primäre Regelung zur Sicherstellung der Mindestbesteuerung und zum anderen die Undertaxed Payments Rule („UTPR“) als nachrangige Regelung, welche nur zur

Anwendung kommt, wenn die Mindestbesteuerung nicht bereits durch Anwendung der IIR erreicht werden kann.

Die IIR ist grundsätzlich mit klassischen Hinzurechnungsbesteuerungen verschiedener Länder vergleichbar und soll auf Ebene der Konzernobergesellschaft eine Zusatzsteuer („Top-Up-Tax“) auf die eigenen Einkünfte oder die ausländischen Einkünfte der unteren Konzerngesellschaften erheben, um die Mindestbesteuerung von 15 % sicherzustellen. Die UTPR soll in den Ansässigkeitsstaaten der Tochtergesellschaften die Mindestbesteuerung nach einem bestimmten Schlüssel sicherstellen, sofern die effektive Steuerbelastung in diesen Staaten weniger als 15 % beträgt. Der Richtlinienentwurf sieht zudem vor, dass die UTPR ebenfalls zur Anwendung kommen soll, wenn die Konzernobergesellschaft nicht in der EU ansässig ist. Hierdurch will die EU eine einheitliche Anwendung sicherstellen. Während die Regelungen der IIR bereits zum 01.01.2023 in Kraft treten sollen, wird für die Regelungen der UTPR der 01.01.2024 avisiert.

Für die Mitgliedstaaten besteht außerdem ein Wahlrecht der Implementierung einer Domestic-Top-up-Tax die dazu führen sollte, dass die ETR der entsprechenden Jurisdiktion über dem Mindeststeuersatz von 15% liegt.

Des Weiteren soll eine Subject-To-Tax Rule („STTR“) ausgearbeitet werden, die entsprechend in bilaterale Abkommen aufgenommen werden soll. Zu dieser Ausgestaltung bezieht der Richtlinienentwurf bislang noch keine Stellung.

## Das Vorgehen zur Ermittlung der Mindeststeuer

Die Ermittlung der Mindeststeuer folgt grundsätzlich einem fünfstufigen Schema:

1. Im ersten Schritt sind die betroffenen Gesellschaften zu identifizieren, d.h. die UPE überprüft, ob der Anwendungsbereich eröffnet ist und ermittelt die zum Konzern gehörenden Gesellschaften (sog. „Constituent Entities“). Als

Constituent Entities („CE“) gelten neben Kapital- und Personengesellschaften auch Betriebsstätten.

2. Im zweiten Schritt ermitteln die CE die GloBE („Global Anti-Base Erosion“) - Bemessungsgrundlage nach den Vorschriften der EU-Richtlinie. Hierbei muss jede CE eine

eigenständige Bemessungsgrundlage ermitteln – das sog. „Qualifying Income“. Für die Ermittlung des Qualifying Income der CE ist grundsätzlich der Jahresüberschuss nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard Ausgangspunkt der Einkommensermittlung. Für EU-ansässige Konzerne sollte dies in den meisten Fällen ein IFRS-Konzernabschluss sein. Des Weiteren sind Anpassungen bei der Einkommensermittlung vorzunehmen, z.B.

- Kürzung von bestimmten Dividendeneinkünften,
- Auswirkungen von Fair Value-Bewertungen oder
- bestimmte nichtabziehbare Betriebsausgaben.

Diese Einkommensermittlung gilt grundsätzlich auch für Betriebsstätten, die somit zwingend eine eigene Ergebnisermittlung vornehmen müssen. Für die Ermittlung des Einkommens transparenter Gesellschaften (sog. „Flow-Through“-Gesellschaften) gelten einige Sonderregelungen, jedoch wird grundsätzlich das Ergebnis eigenständig ermittelt und den jeweiligen Anteilseignern zugerechnet. Eine Ausnahme gilt, wenn die transparente Gesellschaft selbst die UPE ist.

3. Im dritten Schritt werden die auf das ermittelte Einkommen entfallenen Steuern berechnet. Diese sog. „Covered Taxes“ werden im Richtlinienentwurf katalogisiert und es werden einige Anpassungen, z.B. hinsichtlich latenter

Steuern, vorgenommen, damit die für die Berechnung der Top-up-Tax benötigten „Adjusted Covered Taxes“ ermittelt werden können.

4. Im vierten Schritt kann anhand des ermittelten Ergebnisses und der Adjusted Covered Taxes der effektive Steuersatz („Effective Tax Rate“) ermittelt werden. Hierbei ist zu beachten, dass die ETR pro Ansässigkeitsstaat und nicht pro Gesellschaft zu ermitteln ist. Des Weiteren wird auf dieser Basis eine mögliche Top-Up-Tax pro Jurisdiktion ermittelt. Bei der Ermittlung sind zudem noch substanzbasierte Erleichterungen (sog. „substance-based income exclusion“) abzuziehen. Dieser Abzugsbetrag setzt sich vereinfacht aus der Summe der Lohnkosten für Mitarbeiter und des Wertes aller Sachanlagen in der jeweiligen Jurisdiktion zusammen.

Auf Antrag kann die Top-Up-Tax, ausnahmsweise null betragen, wenn eine einzubeziehende Gesellschaft (a) einen Durchschnittsumsatz von weniger als EUR 10 Mio. (bezogen auf das laufende und die beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume) erzielt oder (b) das durchschnittliche GloBe Einkommen einen Verlust ausweist oder (c) das durchschnittliche GloBe Einkommen weniger als EUR 1 Mio. beträgt (sog. „De Minimis Exclusion“).

5. Im fünften Schritt kommt entweder die IIR als primäre Regelung oder nachrangig die UTPR zur Erhebung der Mindeststeuer zur Anwendung.

## Ausblick

Bei Umsetzung der GloBE-Regelungen wird ein neues Besteuerungsregime mit äußerst komplexen und detailreichen Regelungen geschaffen.

Die für die Verabschiedung der EU-Richtlinie erforderliche Einstimmigkeit aller 27 Mitgliedstaaten ist insbesondere vor dem Hintergrund der starken politischen Zustimmung zu den OECD-Model Rules wahrscheinlich. Zumal alle Mitgliedstaaten - mit Ausnahme Zyperns, welches den Entwurf jedoch

ebenfalls begrüßt - bereits den OECD-Regelungen zugestimmt haben.

Dabei sieht der EU-Richtlinienentwurf einen sehr ambitionierten Zeitplan zur Umsetzung vor. Damit die Regelungen der IIR ab dem 01.01.2023 zur Anwendung kommen können, müssen die Mitgliedstaaten die Richtlinie bis zum 31.12.2022 in nationales Recht umgesetzt haben.

Inwiefern der ambitionierte Zeitplan insbesondere im Hinblick auf die Komplexität und noch offene

Anwendungsfragen einzuhalten ist, bleibt hingegen abzuwarten.

## Wie sollten sich multinationale Konzerne vorbereiten

Angesichts des ambitionierten Zeitplans müssen betroffene Konzerne die Auswirkungen der neuen Regeln zur globalen Mindestbesteuerung schnell abschätzen. Daher ist es empfehlenswert, sich frühzeitig mit der globalen Mindestbesteuerung zu beschäftigen und mit einer Analyse der einzelnen Jurisdiktionen und einzubeziehenden Gesellschaften zu beginnen. Hierdurch kann festgestellt werden, ob weitere Maßnahmen erforderlich sind. Dabei sollte die Analyse mindestens die Höhe des Umsatzes, den effektiven Steuersatz für jede Jurisdiktion und die Ermittlung der einzubeziehenden Unternehmen umfassen.

Weitergehend wird es auch in der Steuerplanung entscheidend sein, die Entwicklungen zu verfolgen, um spätere ggf. negative Folgen zu vermeiden und

sich auf die neu einzuhaltenden Compliance-Verpflichtungen mit ausreichend Vorlaufzeit einstellen zu können. Hierzu gehört auch eine Analyse der Qualität und Verfügbarkeit der benötigten Daten innerhalb der Unternehmensgruppe, so dass mögliche Lücken oder Mängel vorab bereits behoben werden können.

Das Steuerrechtsteam von Allen & Overy wird die Entwicklungen weiterhin beobachten, ihre Bedeutung für künftige multinationale Strukturen abschätzen sowie die Auswirkungen auf bestehende grenzüberschreitende Strukturen prüfen. Gerne unterstützen wir Sie im Rahmen einer Voranalyse und prüfen gemeinsam mit Ihnen die Datenqualität und –verfügbarkeit. Basierend darauf entwickeln wir mit Ihnen einen entsprechenden Umsetzungsplan.

### Key points

Internationale Konzerne mit einem konsolidierten Konzernumsatz von EUR 750 Mio. fallen in den Anwendungsbereich des Richtlinienentwurfs.

Der Mindeststeuersatz von 15 % soll primär auf Ebene der Konzernmutter erhoben werden.

Die Einkommensermittlung erfolgt auf Basis eines IFRS Konzernabschlusses oder eines vergleichbaren Abschlusses.

Die Richtlinie soll bereits 2023 in Kraft treten. Daher ist empfehlenswert, zeitnah mit den Voranalysen zu starten und einen Umsetzungsplan zu entwickeln.

## Ihre Kontakte



**Dr. Gottfried E. Breuninger**

Partner, Head of Tax  
Tel +49 89 71043 3302  
Gottfried.Breuninger@  
allenoverly.com



**Ellen Birkemeyer**

Partner  
Tel + 49 211 2806 7109  
Ellen.Birkemeyer@allenoverly.com



**Dr. Michael Ehret**

Partner  
Tel +49 69 2648 5586  
Michael.Ehret@allenoverly.com



**Dr. Magnus Müller**

Partner  
Tel +49 89 71043 3312  
Magnus.Mueller@allenoverly.com



**Dr. Heike Weber**

Partner  
Tel +49 69 2648 5879  
Heike.Weber@allenoverly.com



**Christina Habermayr**

Counsel  
Tel +49 89 71043 3312  
Christina.Habermayr@  
allenoverly.com



**Dr. Dirk Schade**

Counsel  
Tel +49 89 71043 3302  
Dirk.Schade@allenoverly.com



**Tim Spranger**

Counsel  
Tel +49 69 2648 5437  
Tim.Spranger@allenoverly.com

Allen & Overy bezieht sich auf Allen & Overy LLP bzw. ihre verbundenen Unternehmen. Die Allen & Overy LLP ist eine in England und Wales unter der Nummer OC306763 eingetragene Limited Liability Partnership englischen Rechts. Die Allen & Overy LLP ist von der Solicitors Regulation Authority of England and Wales zugelassen und untersteht deren Aufsicht.

Jeder Hinweis auf Partner bezieht sich auf die Gesellschafter der Allen & Overy LLP bzw. Mitarbeiter oder Berater der Allen & Overy LLP, deren Status und Qualifikationen denen eines Gesellschafters entsprechen, oder eine Person mit einem gleichwertigen Status in einem verbundenen Unternehmen der Allen & Overy LLP. Eine Liste der Gesellschafter der Allen & Overy LLP sowie der als Partner bezeichneten Personen, die nicht Gesellschafter sind, kann am Sitz der Gesellschaft, One Bishops Square, London, E1 6AD, eingesehen werden.

Allen & Overy ist eine internationale Anwaltskanzlei mit rund 5.500 Mitarbeitern, darunter etwa 550 Partner, an über 40 Standorten weltweit. Eine aktuelle Liste aller Standorte von Allen & Overy finden Sie unter [allenoverly.com/locations](https://www.allenoverly.com/locations).

© Allen & Overy LLP 2022. Dieses Dokument enthält lediglich allgemeine Hinweise und stellt keine Beratung dar. | 2000562526