



Die Community für Entscheider im Steuerbereich

Herzlich Willkommen 14. taxcellence club

Praxisprobleme bei Pillar 2

1. September 2022

Grant Thornton AG
Düsseldorf



Die Community für Entscheider im Steuerbereich

- ✕ Hochwertige Wissensvermittlung
- ✕ Offener Gedankenaustausch
- ✕ Intensives Networking

Agenda

- 1 _____
- 2 _____
- 3 _____
- 4 _____
- 5 _____
- 6 _____

Einführung & Moderation

Prof. Dr. Guido Förster (Heinrich-Heine-Universität)

Diskussion der Expertenrunde

- Dr. Nadia C. Altenburg (Assoziierte Partnerin Flick Gocke Schaumburg)
- Christina Busch (Partnerin Grant Thornton AG)
- MR Marcus Spahn (Referatsleiter Finanzministerium NRW)
- Otger Wewers (Leiter Steuern RWE AG)

Agenda

1. Einführung
2. Praxisfälle:
 - Zu Art. 9.1.3. OECD-MR
 - Latente Steuern & "Covered Taxes"
 - GloBE und Personengesellschaften
3. Verfahrensrechtliche Aspekte, Tax Certainty
4. Zeitplan und Vereinfachungsüberlegungen
5. Abendessen & Networking

Einführung

1996 bis 2000: G7 adressieren Probleme aufgrund von Steuervermeidungsstrategien

2000 bis 2009: Entwicklungsschritte hin zu mehr Steuertransparenz und globalem Informationsaustausch werden gemacht

2009 bis 2016: G20 sieht Steuervermeidung als Priorität an; Veröffentlichung des BEPS Aktionsplans; Gründung des Inclusive Framework on BEPS

2017 bis 2020: Arbeit des Inclusive Frameworks zur Entwicklung neuer Steuerkonzepte um die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung zu bewältigen

Juli 2021: Einigung der G7-Staaten auf ausschlaggebende Weichenstellungen zu den beiden Säulen Pillar 1 und Pillar 2

8. Oktober 2021: Offizielle Verabschiedung des Pillar 2 Konzepts im Forum des Inclusive Framework

Dezember 2021: Veröffentlichung der „Model-Rules“ und des EU-Richtlinienentwurfs;

März 2022: Veröffentlichung des OECD-Kommentars und der illustrativen Beispiele

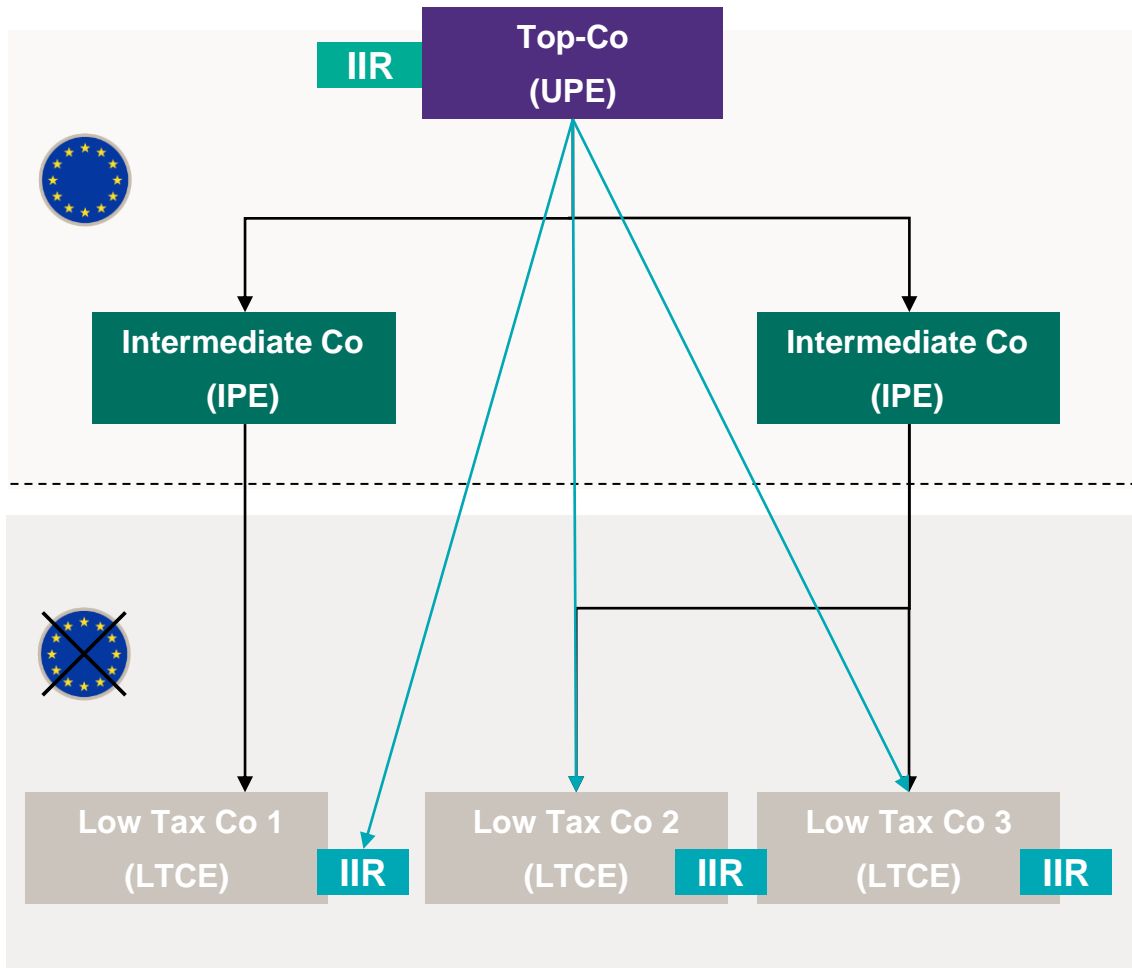
Pillar 2 – Grundkonzept

- Einführung der GloBE Regelungen mit 2 ineinandergreifenden Methoden:



- Primäre Regelung: Durch die IIR kann der Ansässigkeitsstaat der obersten Konzerngesellschaft (UPE) niedrig besteuertes Einkommen im Ausland auf das effektive Mindeststeuerniveau von 15% hochschleusen (vergleichbar mit einer Hinzurechnungsbesteuerung), sog. Top-Up Tax
- Die (sekundär anzuwendende) UTPR ermöglicht ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Aufwendungen, die beim Empfänger im Ausland mit weniger als einer 15% effektiven Besteuerung belastet werden
- Carve-Out Regelungen basierend auf Substanzwerten (5% Buchwerte qualifizierter materielle Vermögenswerte + 5% Lohnsumme) vermindern Bemessungsgrundlage für Top-up Tax

▶ Neben die Berechnung der Current & Deferred Tax tritt nun zusätzlich die Berechnung des GloBE-Einkommens & der Top-up Tax



- Erfasst werden multinationale Unternehmensgruppen mit Umsatz > mEUR 750 p.a.
- Mind. 1 Tochtergesellschaft oder 1 PE im Ausland (sog. Constituent entity)
- PE getrennt von Stammhaus zu betrachten
- Anwendungsreihenfolge: IIR geht UTPR vor
- IIR grundsätzlich auf Ebene der UPE anzuwenden („Top-Down-Approach“)
- EU Richtlinie: Anwendung IIR auch auf inländische UPE und ihre inländischen Konzerneinheiten
- Falls nach IIR nicht anwendbar ist (Bsp: UPE in Drittland ohne qualifizierte IIR ansässig) greift UTPR auf unteren Konzernstufen
- Ausnahmen: Excluded entities (z.B. int. Organisationen, Non-Profit Unternehmen, Investmentfonds, Real-Estate Investmentgesellschaften, die selbst UPE sind)

Grundsystematik Berechnung



Ermittlung aller Konzerngesellschaften/Betriebsstätten der Unternehmensgruppe

Ermittlung des (adjusted) GloBE-Einkommens je Konzerngesellschaft/Betriebsstätte auf Basis Konzernrechnungslegungsstandard

Ermittlung der (adjusted) Covered Taxes je Konzerngesellschaft/Betriebsstätte

Zusammenfassung der GloBE-Einkommen und Adjusted Covered Taxes aller Konzerneinheiten pro Land & Berechnung der GloBE-Effective Tax Rate (GloBE-ETR) pro Land

Falls GloBE-ETR < 15%: Berechnung Zusatzsteuersatz als Differenz zwischen 15% und GloBE-ETR; Erhebung der Top-Up Tax

Große Unsicherheit in Bezug auf die weitere Entwicklung

Ukraine Krieg

Weltweite Inflation

Zusammenspiel der US-
Mindeststeuer und Pillar 2

Umsetzung in nationales
Recht

Intendierte
Vereinfachungs-
regelungen der OECD

Ausgestaltung der erwarteten
Umsetzungsrichtlinien durch
die OECD

Konsequenzen einer
uneinheitlichen Implementierung



Praxisfall:

Zu Art. 9.1.3. OECD-MR

Praxisfall zu Art. 9.1.3. OECD-MR

Art. 9.1.3. OECD-MR:

„In the case of a transfer of assets between Constituent Entities after 30 November 2021 and before the commencement of a Transition Year, the basis in the acquired assets (other than inventory) shall be based upon the disposing Entity’s carrying value of the transferred assets upon disposition with the deferred tax assets and liabilities brought into GloBE determined on that basis.”

Begriffe:

Constituent Entity “is:

- a) any Entity that is included in a Group; and
- b) any Permanent Establishment of a Main Entity that is within paragraph (a).“
(Art. 1.3.1. OECD-MR)

Jahr	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Revenue d. UPE (in €m)	680	720	750	760	755	770
GloBE Scope	✗	✗	✗	✗	✓	✓

Sachverhalt

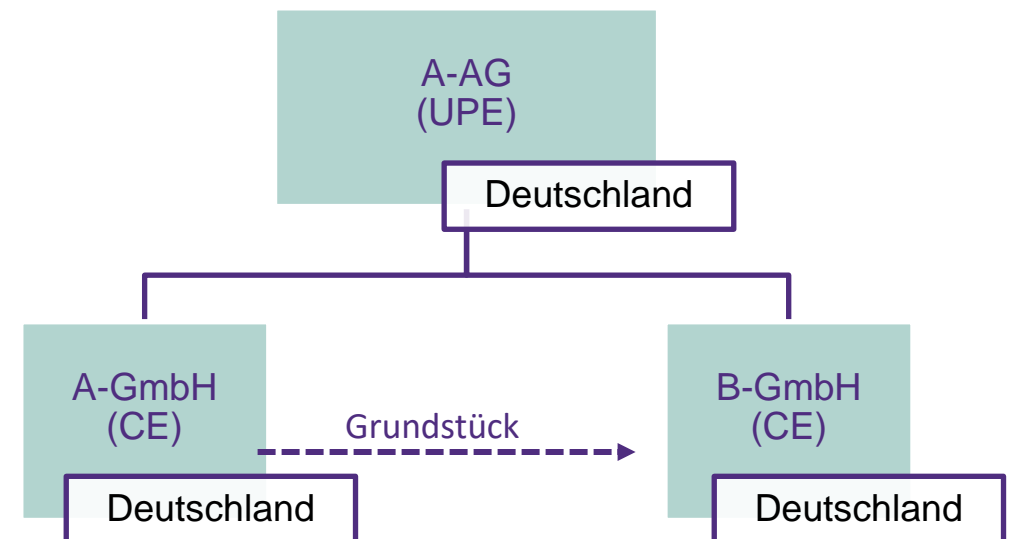
Die A-AG (Deutschland) ist jeweils zu 100% an der A-GmbH (Deutschland) und der B-GmbH (Deutschland) beteiligt.

Die A-AG ist die Ultimate Parent Entity (UPE) der Gruppe; die A-GmbH und die B-GmbH sind jeweils Constituent Entities (CE).

Die A-GmbH verkauft am 01.01.2022 ein Grundstück mit einem Buchwert i.H.v. 1 Mio € und einem gemeinen Wert i.H.v. 11 Mio € an die B-GmbH. Diese verkauft es am 31.10.2025 zu einem Kaufpreis i.H.v. 11 Mio. € an einen externen Dritten.

Folgende Annahmen gelten:

- Einheitlicher Steuersatz = 30%
- Mindeststeuersatz = 15%



	A-GmbH	B-GmbH
Zeitpunkt	01.01.2022	31.10.2025
Buchwert Handelsbilanz	1.000.000 €	11.000.000 €
Buchwert Steuerbilanz	1.000.000 €	11.000.000 €
Handelsrechtlicher Veräußerungsgewinn	10.000.000 €	0 €
Steuerlicher Veräußerungsgewinn	10.000.000 €	0 €
GloBE-Wertansatz	---	1.000.000 €
GloBE-Income	---	10.000.000 €
Originäre nationale Steuer	3.000.000 €	0 €
Pillar II Mindestbesteuerung	---	1.500.000 €

Art. 9.1.3. OECD-MR:

“...with the deferred tax assets and liabilities brought into GloBE determined on that basis.”

OECD-Commentary, Chapter 9, Rn. 10:

If an asset is transferred between entities after 30 November 2021 and before the Transition Year of a MNE Group [...] such asset must be recorded at its historic carrying value for GloBE purposes to limit the ability to step-up the basis in such assets without including the resulting gain in the computation of GloBE Income or Loss. It follows that when this rule applies, because there is no change in asset basis, items of deferred tax expense with respect to such transaction will be recorded for GloBE purposes with respect to the historic carrying value of the assets transferred.

Problem:

- Die Vorschrift unterscheidet nicht, ob das übertragene Wirtschaftsgut (i) überhaupt, (ii) mit einem hohen oder (iii) mit einem niedrigen Steuersatz besteuert wurde.
- Der Wortlaut bzgl. der latenten Steuern ist unklar – steuerliche Latenzen werden nur bei Abweichung zwischen HB und StB gebildet – somit grds. keine steuerliche Latenzen, wenn handelsrechtl. und stl. der gemeine Wert angesetzt wurde!
- Ansatz latenter Steuern eigener Art bei Abweichung GloBE und StB? Berücksichtigung deferred tax expenses → Steuerlast tritt sofort ein – Formulierung müsste auf *deferred tax asset* abstellen!

- Art. 9.1.3. OECD-MR beschreibt Anpassung latenter Steuern an fortgeführte Buchwerte.
- Im Beispiel existiert mangels Bewertungsdifferenz zwischen Handels- und Steuerrecht keine Steuerlatenz

Fragen

- Qualifiziert der vom Handelsrecht abweichende GloBE-Wertansatz als „Ersatzhandelsrechtlicher Wert“?
- Lässt Art. 9.1.3. OECD-MR lediglich eine Übernahme bestehender passiver

Wenn ja

Wenn nein

Keine eindeutige Formulierung in den OECD-MR bzw. dem OECD Kommentar!

Rechtmäßigkeit der Rückwirkung

Echte Rückwirkung

(Rückbewirkung von Rechtsfolgen):

Eine Rechtsfolge tritt schon für einen vor dem Zeitpunkt der Verkündung einer Norm liegenden Zeitraum ein.

Unechte Rückwirkung

(Tatbestandliche Rückanknüpfung):

Die Rechtsfolge einer Norm treten nach Verkündung der Norm ein, deren Tatbestand erfasst aber Sachverhalte, die bereits vor Verkündung der Norm „ins Werk gesetzt“ worden sind.

- Bis dato existiert **keine nationale Vorschrift** zur Anwendung der Mindestbesteuerung.
- Eine entsprechende Norm würde im Zeitpunkt der Verkündung eine **Rückwirkung der Buchwertfortführung** im Anwendungsfall des Art. 9.1.3. OECD-MR bedeuten.
- Daher grundsätzliche **verfassungsrechtliche Bedenken** bezüglich der Rückwirkung i.R.d. Transition Rules.
- Durchbrechung des rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbots nur aus **zwingenden Gründen des gemeinen Wohls** oder wegen eines nicht oder **nicht mehr schutzbedürftigen Vertrauens** des Einzelnen.

Praxisfall:

Latente Steuern & “Covered Taxes”

Besonderheiten und Praxisprobleme bei der Berücksichtigung latenter Steuern in den “Covered Taxes”

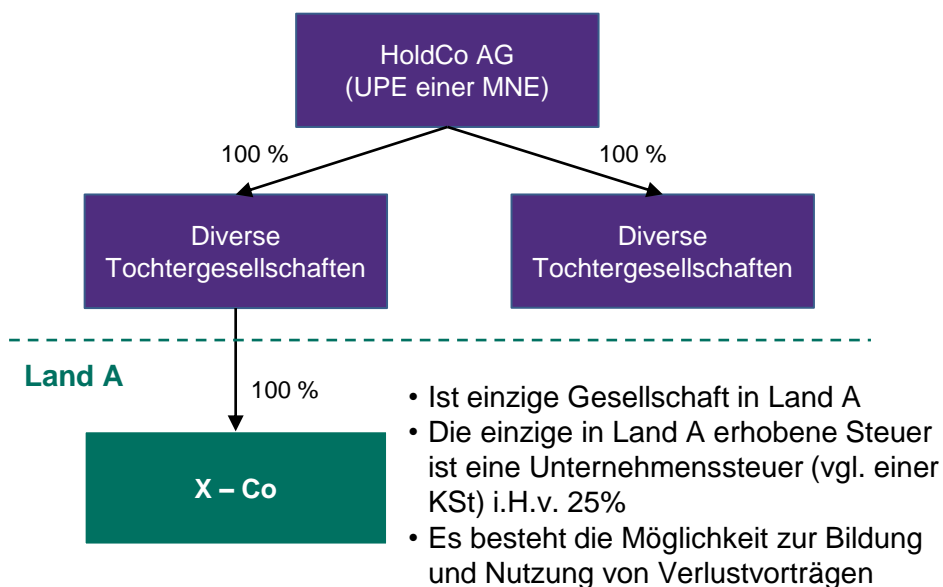
- Begrenzung des Steuersatzes für die Berechnung der latenten Steuern auf maximal 15 %
- Latente Steuern werden unter den “Covered Taxes” berücksichtigt, sofern die Steuer innerhalb von fünf Jahren realisiert wird, wobei bestimmte temporäre Differenzen von der 5-Jahresfrist ausgenommen sind (z.B. Bewertungsdifferenzen aus IAS 40)
- Bereinigung der latenten Steuern um auf “nicht zulässige Abgrenzungen” entfallende Beträge und temporäre Differenzen auf Erträge oder Aufwendungen, die von der GloBE-Berechnung der maßgeblichen Erträge oder Verluste ausgenommen sind.
- Anpassung des auf die Generierung und Verwendung von Steuergutschriften entfallenden latenten Steueraufwands.
- Faktischer Ansatzzwang von latenten Steuern auf Verlustvorträge unabhängig davon, ob diese genutzt werden können
- In „Eröffnungsbilanz“ erfolgsneutraler Ansatz einer aktiven latenten Steuer für nutzbare Altverluste.
- Diverse kleinere Anpassungen (z.B. Ansatzverbot latenter Steuern auf unsichere Steuerpositionen und Ausschüttungen)
- Wahlrechte für einzelne Bereiche (z.B. „unclaimed accruals“, Fair Value bewertetes Vermögen, GloBE-Loss Election)

Beispielhaft damit verbundene Praxisprobleme:

- Rückwirkende Auflösung der latenten Steuer bei fehlender Realisation innerhalb von 5 Jahren führt zu faktischem Zwang einer Berechnung der latenten Steuern auf Ebene des einzelnen Wirtschaftsguts
- Die Korrektur des latenten Steueraufwands in Bezug auf die Generierung und Verwendung von Steuergutschriften (z.B. Anrechnung Quellensteuern) kann in Einzelfällen zu großen Verwerfungen in der effektiven Steuerquote führen
- Top-Up Taxes können selbst in (anhaltenden) Verlustsituationen anfallen

Besonderheiten und Praxisprobleme bei der Berücksichtigung latenter Steuern in den "Covered Taxes"

Beispiel: Top-up Taxes in Verlustjahren



Angaben in TEUR	Nationales Steuerrecht	GloBE
Einnahmen	120	120
Davon nach nationalem Steuerrecht steuerfrei (permanente Differenz)	-20	-
Ausgaben	(220)	(220)
Gewinn (Verlust)	(120)	(100)
(Aktive) latente Steuer (25%) nach nationalem Steuerrecht	(30)	-
National: für GloBE Zwecke angepasste erfasste latente Steuer (15 %)	(18)	(15)
GloBE: Erwartungswert angepasste erfasste Steuern		



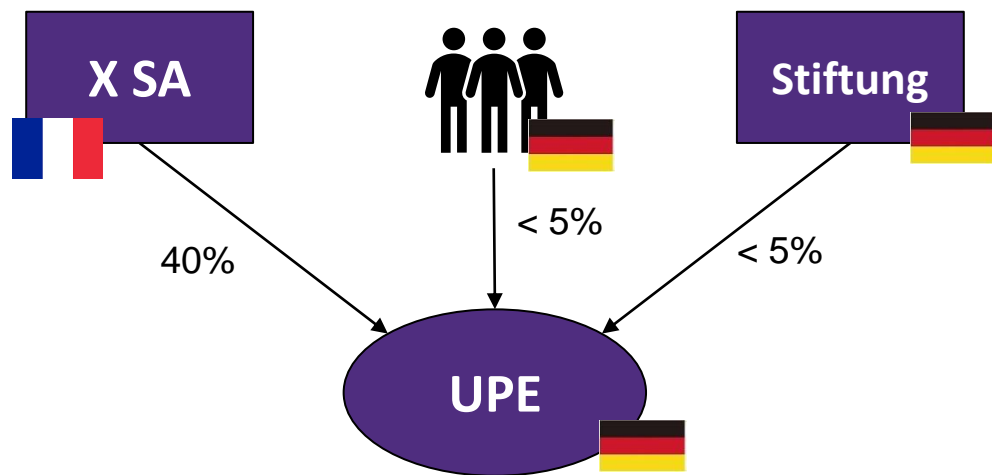
**Differenz: 3 TEUR
Top-up Tax
(liquiditätswirksam)**

Praxisfall:

GloBE und Personengesellschaften

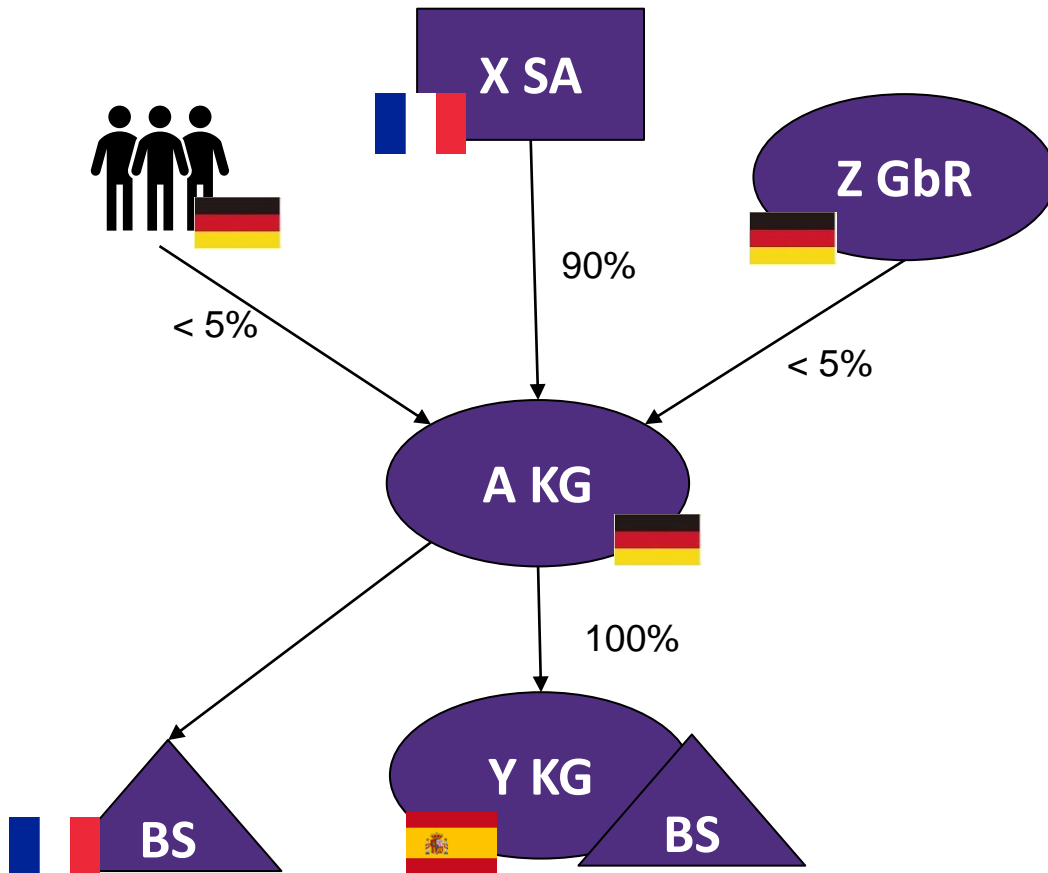
Personengesellschaften als UPE

- Als UPE kann Personengesellschaft **zur Erhebung der top-up tax** unter der IIR verpflichtet sein.
- Daneben ist die **effektive Steuerbelastung der Personengesellschaft selbst zu ermitteln**, sofern es sich um die UPE handelt, insb. in Fällen, in denen der Gesellschaft operative Einkünfte (z.B. Organmutter, originär gewerbliche Tätigkeit) zuzuordnen sind.
- Nach Art. 7.1.1 OECD MR/Artikel 36 RL-E sind die relevanten **GloBE-Erträge/Verluste** um den Anteil zu **reduzieren**, der folgenden Gesellschaftern zuzuordnen ist:
 - Art. 7.1.1 a) Gesellschaftern, bei denen diese Erträge **innerhalb von 12 Monaten** (i) **tatsächlich** mit einer Steuer belastet wird, die mindestens der Mindeststeuer entspricht (Art. 36 Abs. 1 a) RL-E) oder (ii) **es berechtigterweise erwartet werden kann**, dass die Gesamtsteuerbelastung der Gesellschaft selbst und der Gesellschafter auf diese Erträge die Mindeststeuerbelastung übersteigt (Art. 36 Abs. 1 b) RL-E) oder
 - Art. 7.1.1 b) der Gesellschafter eine **natürliche Person** ist, die in dem **gleichen Staat ansässig** wie die Personengesellschaft und **zu 5% oder weniger** beteiligt ist oder
 - Art. 7.1.1 c) der Gesellschafter eine **genannte ausgenommene Einheit** ist, die in dem **gleichen Staat ansässig** wie die Personengesellschaft und **zu 5% oder weniger** beteiligt ist.



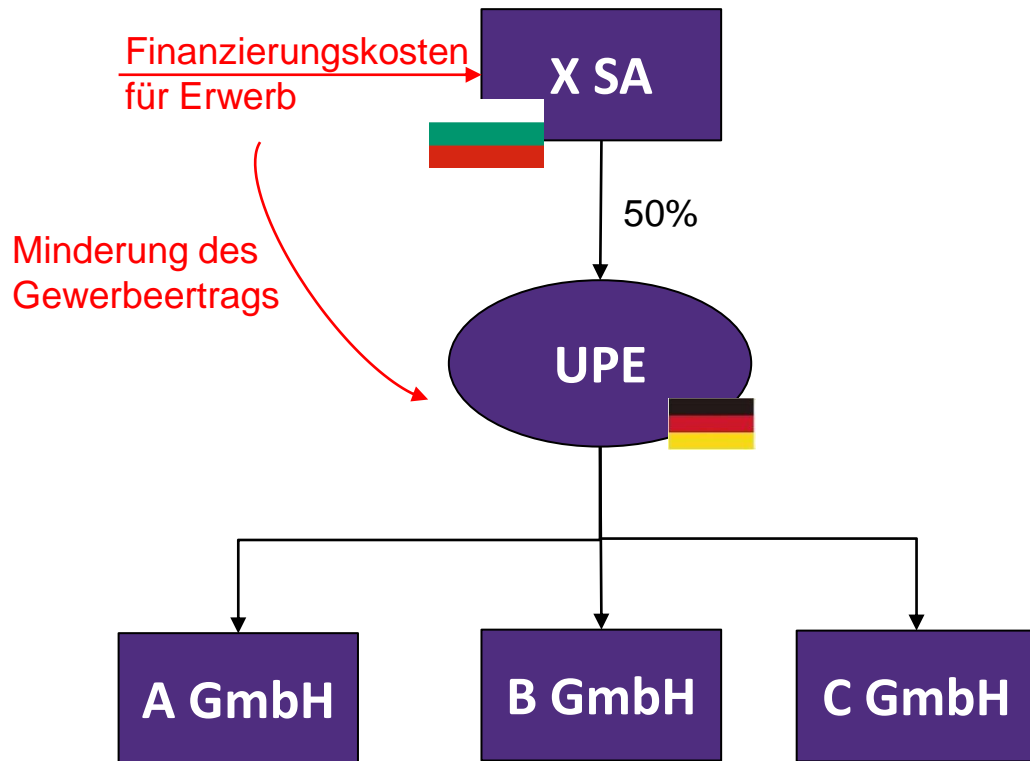
I. Personengesellschaften als UPE

- Bei der UPE handelt es sich um eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft.
- Die **X SA** ist somit mit ihren Einkünften der UPE in DE beschränkt steuerpflichtig, so dass berechtigterweise davon ausgegangen werden kann, dass die steuerliche Belastung auf Ebene der UPE und auf Ebene der X SA den ETR von 15% überschreitet
- Die natürlichen Personen sind jeweils zu weniger als 5% beteiligt – wie wird die steuerliche Ansässigkeit in DE nachgewiesen?
- Die Stiftung ist gemeinnützig und zu weniger als 5% beteiligt. Wie wird die steuerliche Ansässigkeit in DE nachgewiesen?
- Frage: Was ist mit natürlichen Personen, die über 5% beteiligt oder im Ausland ansässig sind? Wie werden Verlustvorträge behandelt?



II. Personengesellschaften als Zwischengesellschaft

- Die relevanten Erträge/Verluste einer Personengesellschaft, die **nicht** oberste Muttergesellschaft ist, werden
 - in dem Umfang, in dem Dritte an der Gesellschaft beteiligt sind, um diesen Teil gekürzt - es sei denn, es handelt sich bei der Personengesellschaft um eine oberste Gesellschaft (dann Art. 7.1.1, vgl. Art. 3.5.3 und 3.5.4)
 - im Übrigen vorrangig einer bestehenden Betriebsstätte i.S.d. DBA zugeordnet (Art. 3.5.1 a)), zusammen mit den zugehörigen Steuern (Art. 4.3.2.a))
 - sofern keine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne gegeben ist, den jeweiligen Gesellschaftern zugeordnet (Art. 3.5.1 b)), zusammen mit den zugehörigen Steuern (Art. 4.3.2.b))



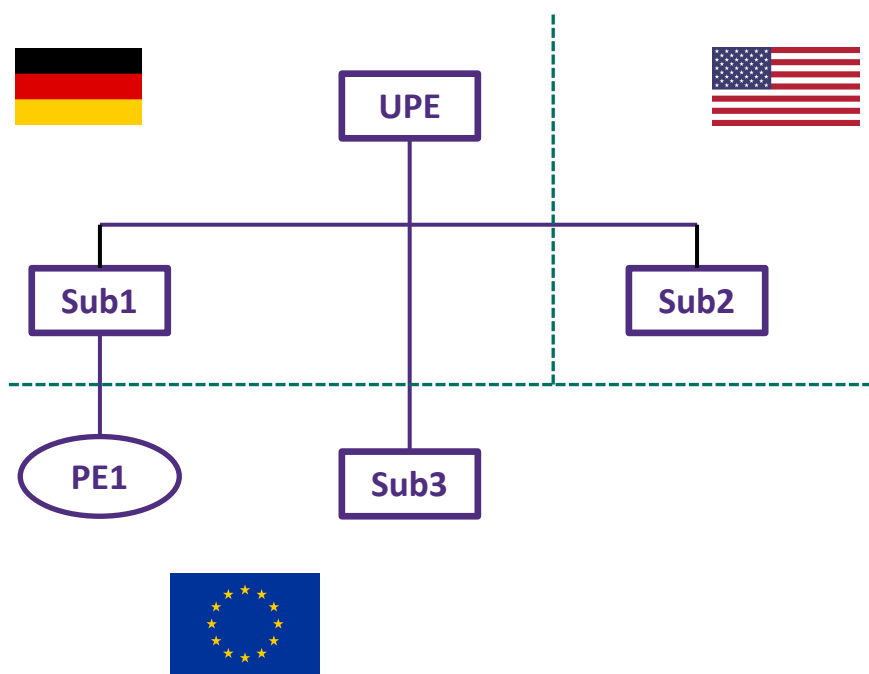
III. Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben

- **Sonderbetriebsausgaben**

- Grds. führt Vorhandensein einer Betriebsstätte zu einer beschränkten Steuerpflicht, so dass Mindeststeuerniveau erreicht sein sollte (Umgang mit Verlustvorträgen?).
- Mindestbesteuerung erreicht bei ausländischen Sonderbetriebsausgaben im Anrechnungsfall bei ausländischem Steuerniveau unter 15%?
- Ausgangspunkt ist die Handelsbilanz, deren Ergebnis durch Sonderbetriebsausgaben nicht berührt wird.

Verfahrensrechtliche Aspekte, Tax Certainty

Verfahrensrechtliche Aspekte & Tax Certainty



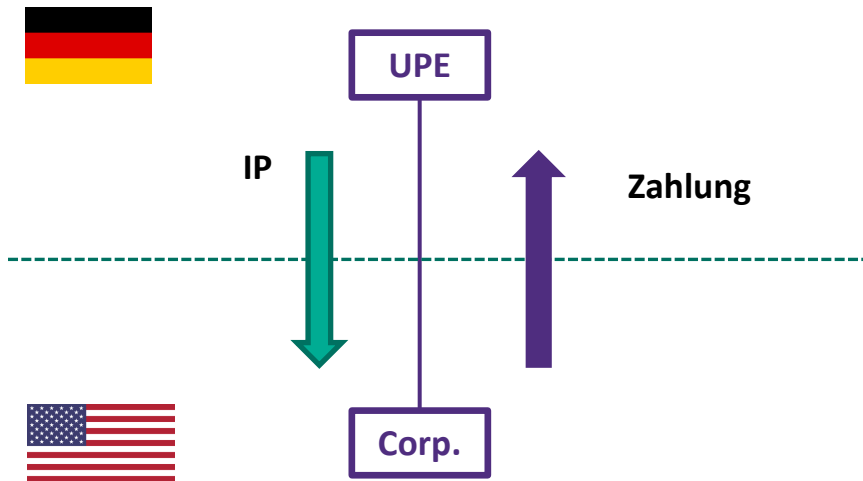
Grundsatz: Jede Constituent Entity hat einen vollständigen GloBE Information Return abzugeben (MR 8.1.1).
Spätestens 15 Monate nach Ablauf des Financial Years (MR 8.1.6).

Ausn. 1: Designated Local Entity (MR 8.1.1).

Ausn. 2: UPE / Designated Filing Entity, sofern zwischen dem Staat der UPE / DFE und dem Staat der CE ein Qualifying Competent Authority Agreement besteht.

Standard Template für GloBE Information Return liegt noch nicht vor.

Verfahrensrechtliche Aspekte & Tax Certainty



Veräußerung von IP an US-Tochter in 01 für 15 Mio. EUR.
Nach einer Betriebsprüfung in 05 wird der Verrechnungspreis auf 20 Mio. EUR korrigiert.

Wann wirken sich die Korrekturen beim GloBE Income und bei den Adjusted Covered Taxes aus? (-> 05: MR 4.6.1 für Adjusted Covered Taxes).

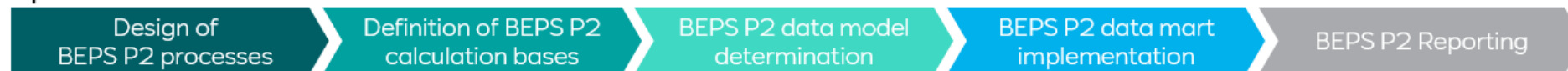
Korrespondierende Anpassung bei US Corp.?

Gibt es bei Pillar 2 auch einen Tax Certainty Mechanismus wie bei Pillar 1?

Entscheiden die FG und der BFH künftig auch über Fragen der Konzernrechnungslegung?

BEPS Pillar 2 - Workstreams

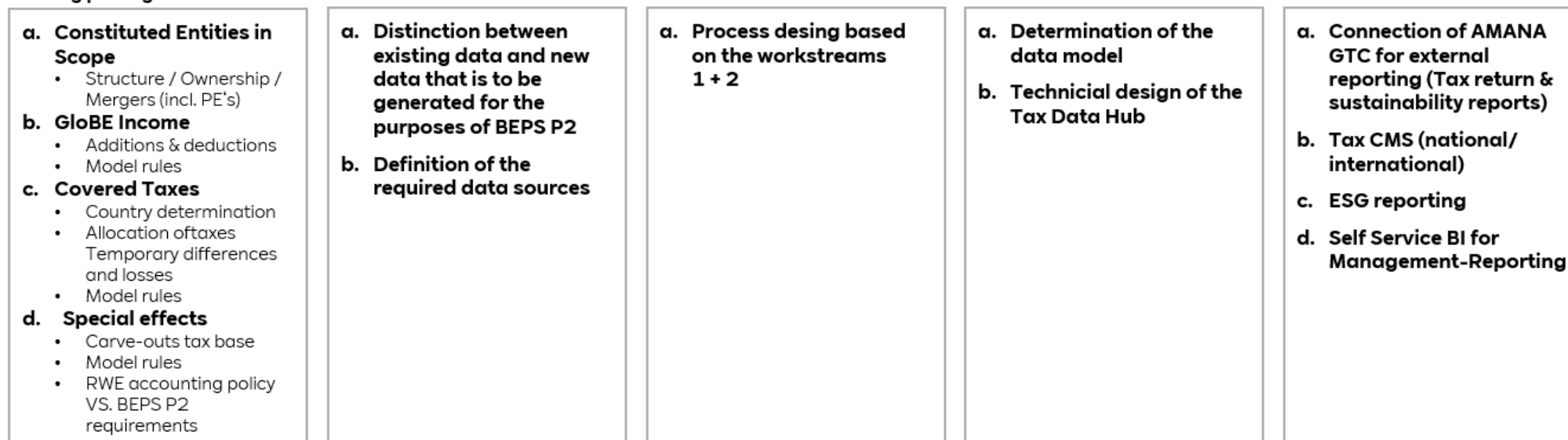
Project phases



Workstreams



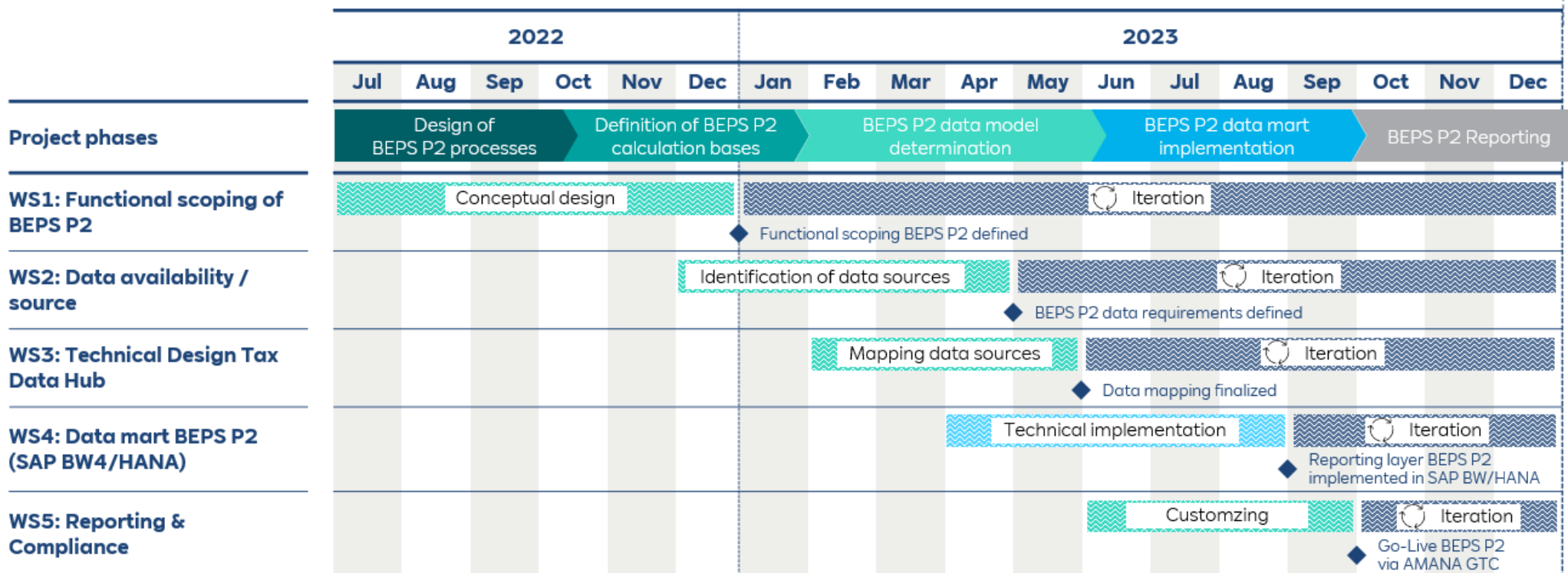
Working packages



BEPS Pillar 2 - Project plan



01.01.2024 planned starting date of reporting obligation "Undertaxed Payment Rule"



Challenges – BEPS Pillar 2

Scope

- Non fully consolidated entities for materiality reasons
 ➔ these entities have to be considered for Pillar 2 reasons at the same level of details
- Joint Ventures – reporting of GloBE data of the JV at the same level as fully consolidated entities?

Applied logic of calculation / procedure

- Many open technical questions
- A lot of data sources are required
- Material IT support will be necessary, therefore we need IT capacities
- Difficult Recapture Rules for deferred tax expenses which have to be unwinded within 5 years
- Fast close timing & Pillar 2 implementation

Other countries

- Different implementation (timelines) in other countries possible
- Other implementation rules in other countries possible
- CbC-Reporting data is not helpful (only a few overlaps)

Multifunctional collaboration:

- As input of several different functions (e. g. Controlling, Accounting, Tax, IT, Service provider) will be needed and has to be coordinated by PMO even though it seems to be a pure tax declaration issue

Zeitplan und Vereinfachungsüberlegungen

Zeitplan

- Modellregeln der OECD vom Dezember 2021
- Umsetzung in Europa
 - Richtlinienvorschlag vom Dezember 2021
 - Beratungsergebnis: Verschiebung auf 2024
 - Bisher keine Beschluss - Widerstand von Ungarn
- Umsetzung der Mindestbesteuerung in den USA
 - Mindestbesteuerung durch Anpassung GILTI?
 - Inflation Reduction Act
- Umsetzung in Deutschland
 - Auch ohne EU-RL und USA?
 - Arbeiten an Gesetzentwurf laufen
 - Veröffentlichung Anfang 2023 geplant



Und jetzt:

ABENDESSEN & NETWORKING

Mitglied werden

Wir freuen uns sehr, das Sie sich für eine Mitgliedschaft im **taxcellence club** interessieren. Nachfolgend haben Sie die Möglichkeit, sich bequem und einfach online zu registrieren. Bitte füllen Sie dazu das Formular vollständig aus und senden Sie Ihren Antrag auf eine Mitgliedschaft durch Klicken des Buttons „ABSENDEN“ ab.

Meine Daten

Anrede*

Titel

Nachname*

Vorname*

Firma

Position

Straße*

PLZ und Ort*

E-Mail*

Tätig in Forschung, Lehre oder Praxis auf dem Gebiet des nationalen oder internationalen Unternehmenssteuerrecht.*

ja

nein

ABSENDEN

www.
taxcellence-club
.de