



Pillar 2: GloBE

Joachim Englisch



Grundkonzept

- Mindestbesteuerung großer international tätiger Konzerne
- Benchmark: grds. Effektivsteuerbelastung des aggregierten Einkommens aller Konzerneinheiten (incl. BS) einer Jurisdiktion
- Keine Begrenzung auf passive Einkünfte, aber formelmäßiger “carve out” für Routinerendite “substanzbasierter” Aktivitäten
 - GloBE nur noch als (grobes) Anti-BEPS-Instrument
- Instrumente: Prioritär “IIR” (erweiterte CFC), subsidiär “UTPR”
 - Daneben STTR als Konzession an Entwicklungs-/Schwellenländer



Persönlicher Geltungsbereich

- Abgestimmt auf CbCR-Schwelle
 - Tendenziell auch mit Pillar 1
- Multinationale Konzerne (MNE) iSv Konzernabschlussregeln
 - IFRS und gleichwertige nationale Standards
- Konsolidierter Umsatz > 750 Mio. Euro (Mindestvorgabe)
 - Geschätzt ca. 7000-8000 MNEs / > 90 % globale Konzerngewinne
- Ausnahmen: diverse Fonds, Non-Profit, evtl. passive Holdings



Bestimmung der „ETR“, Teil 1

- Jurisdictional Blending
 - Ermittlung aller einer Jurisdiktion zuzurechnenden Gewinne
 - Ermittlung der darauf (weltweit!) erhobenen Steuern
- Zuweisung eines “Ansässigkeitstaats” für jede Konzerneinheit
 - Sonderregeln für BS, Fiskaltransparenz, Doppelansässigkeit, etc.
- Einheitlicher Standard der Gewinnermittlung je Konzerneinheit
 - Basis: Handelsrechtl. Konzernabschluss nach anerkannten GoB
 - u.a.: IFRS; GAAP USA, Japan, China, Indien; (noch) nicht: HGB
 - Gewinnberechnung grds. auf Basis lokal bereitgestellter Information
- Begrenzte steuerl. Überleitung für “permanente Differenzen”
 - Beteiligungseinkünfte, aktienbasierte Vergütung, Schmiergeld uä



Bestimmung der „ETR“, Teil 2

- Steuerlast: Berücksichtigungsfähig sind Ertragsteuern iwS
 - Incl. Quellensteuern, CFC, BS-Steuern des Stammhausstaats
 - Incl. STTR-Mindeststeuer; grds. auch “Amount A” nach Pillar 1 (wo?)
 - Wohl generell nicht: DSTs (verfehlt)
 - Vorkehrungen zwecks intertemporaler Glättung
 - Eigenständiger loss carry-forward (nur) für GloBE-Zwecke
 - Local tax carry-forward, IIR-carry-forward
 - Formelmäßiger „Carve-out“ für substanzbasierte Aktivitäten
 - Fixer Prozentsatz (Höhe offen) auf Abschreibungen & Lohnsumme
 - Festlegung berücksichtigungsfähiger körperl. WG / Mitarbeiter
- Abgleich ETR mit Mindeststeuersatz (Höhe noch offen)



Erhebung von „top-up tax“ (und STTR)

- Falls $ETR < \text{Mindeststeuersatz}$: „top-up tax“
 - Berechnung *je Konzerneinheit* in der betreffenden Jurisdiktion, die (inter-jurisdiktional!) bereinigte positive Einkünfte hat
- IIR und UTPR sind nur noch unterschiedl. Zuweisungsregeln und Mechanismen für die Erhebung der “top-up tax”
 - Persönl. und sachl. Anwendungsbereich stimmen jeweils überein
 - Koordination über Prioritätsregeln (auch innerhalb von IIR / UTPR)
- Daneben: Subject to tax – Regel (STTR = GloBE iwS)
 - Nur für ausgewählte Zahlungsflüsse zwischen verbundenen Untern.
 - Abhängig von (bereinigten) nominellen statt effektiven Steuersätzen, bezogen auf die jeweilige Zahlung
 - Ebenfalls bloßer Mindeststeuereffekt, wenn auch größer



IIR

- Vorrang vor UTPR
- Erhebung nach Art einer CFC, entsprechend Beteiligungsquote
 - Ergänzung um switch-over-Klausel für BS-Gewinne
- Sog. Top-Down Approach
 - Vorrangig Erhebung im Staat der Konzernobergesellschaft („UPE“)
 - Falls dort GloBE nicht umgesetzt: auf nächstniederer Konzernebene
 - Sonderfall: Zwischenholdings mit Minderheitsaktionären



UTPR

- Doppelte Zwecksetzung: IIR-Backup und Anti-BEPS-Instrument
 - Insb.: einziges Instrument für Mindeststeuer bzgl. UPE-Jurisdiktion
- „Top-up tax“-Schuldner: Einheiten mit konzerninternen Abflüssen
 - Ausnahme: Ansässigkeit in Niedrigsteuerstaat ($ETR < \text{Mindeststeuer}$)
- Formelmäßige 2stufige Anwendung (Verzicht auf conduit-tracing)
 - Vorrangig bei Einheiten mit direkten Zahlungen an low-taxed-entity
 - Subsidiär bei (anderen) Einheiten mit Netto-Zahlungsabflüssen
 - Falls je mehrere: Proportional entsprechend (Netto-)Zahlungsanteilen
- Diverse „caps“ begrenzen „top-up tax“ auf jeweiliges BEPS-Risiko
- Deutlich komplexere zwischenstaatl. Koordination erforderlich



Vereinfachungsmaßnahmen

- Safe harbour-Regel, basierend auf CbCR-Informationen
 - Erfordert aber aufwendige Anpassungsrechnungen
- De minimis-Ausnahme für Staaten mit geringem Gewinnanteil
 - Logik: BEPS wird primär durch immaterielle WG ermöglicht; diese lassen sich wg. Actions 8-10 nicht mehr beliebig aufteilen
 - %-Satz steht noch aus; determiniert Maximum an ETR-Rechnungen
- Mehrjährige Abschirmwirkung einer „safe-harbour“-ETR

... bislang noch keine abschließende Festlegung



Umsetzung

- Primär durch nationales Außensteuerrecht
 - Ausgestaltungsfreiheit insbes. bzgl. der UTPR
- DBA-Anpassung lt. OECD für IIR und UTPR nicht erforderlich
 - Kein Konflikt mit Art. 7, 9, 24 OECD-MA (?)
 - Aber: Änderungen evtl. nötig für switch-over & STTR
- Mustergesetzgebung & Empfehlungen sollen entwickelt werden
 - Evtl. Vorgaben & Koordination über **multilaterales Abkommen**
- EoI / Streitbeilegung: (noch) iW Verweis auf bestehende Instrum.
- EU-KOM würde absehbar Implementierung per RL anstreben



Abschließende Bemerkungen

- Sonderstatus für US GILTI vorgesehen („co-existence“)
 - Systemwidrig & fiskalisch relevant, aber nicht verhandelbar
- Komplexität der UTPR legt nahe, dass Umsetzungserfolg in der Praxis entscheidend von breiter Akzeptanz der IIR abhängen wird
 - EU-Alleingang wäre daher problematisch
- Insgesamt schon deutlich ausgereifter als Pillar 1
 - Nur noch wenige politische Streitpunkte (insb.: Mindeststeuersatz)
 - Überschaubare Zahl „lösbarer“ technischer Aspekte
- Lohnt sich der Aufwand für ein reines Anti-BEPS-Instrument?
 - Auch zu beachten: Kanalisierungsfunktion (US GILTI & BEAT)



Joachim.Englisch@uni-muenster.de
