OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), 1. Ausgabe

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS



OECD

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), 1. Ausgabe

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS

OECD
BESSERE POLITIK FÜR EIN BESSERES LEBEN

Dieses Dokument sowie die darin enthaltenen Daten und Karten berühren weder den völkerrechtlichen Status von Territorien noch die Souveränität über Territorien, den Verlauf internationaler Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten oder Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:
OECD (2024), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), 1. Ausgabe: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/fa25ee1e-de.

ISBN 978-92-64-66606-1 (PDF)

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung
ISSN 2517-9462 (Druckfassung)
ISSN 2517-9470 (Online)

Originaltitel: OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en.
Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Bildnachweis: Deckblatt © ninog – Fotolia.com.

Korrigenda zu OECD-Publikationen sind verfügbar unter: www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OECD 2024

Die Verwendung dieser Arbeiten, sei es in digitaler oder gedruckter Form, unterliegt den Nutzungsbedingungen unter: https://www.oecd.org/termsandconditions.

Vorwort

Digitalisierung und Globalisierung haben tiefgreifende Auswirkungen auf das Wirtschaftsgeschehen und das Leben der Menschen in aller Welt, und diese Entwicklung hat sich seit dem Beginn des 21. Jahrhunderts zunehmend beschleunigt. Daraus ergeben sich Herausforderungen für die internationale Unternehmensbesteuerung, deren Regeln über hundert Jahre lang weitgehend unverändert geblieben waren. Zugleich sind Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) entstanden. Daher sind mutige Schritte seitens der politisch Verantwortlichen erforderlich, um das Vertrauen in das internationale Steuersystem wiederherzustellen und zu gewährleisten, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten ausgeübt werden und die Wertschöpfung stattfindet.

2013 verstärkte die OECD ihre Anstrengungen zur Bewältigung dieser Herausforderungen, um auf die wachsende Besorgnis von Öffentlichkeit und Politik über Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen zu reagieren. Gemeinsam mit der G20 verabschiedete sie im September 2013 einen Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan). Dieser Plan umfasste 15 Aktionspunkte mit folgenden Zielen: Gewährleistung der Kohärenz von innerstaatlichen Vorschriften mit Auswirkungen auf grenzüberschreitende Tätigkeiten, Stärkung der Substanzanforderungen in den bestehenden internationalen Standards und Erhöhung der Transparenz sowie der Planungssicherheit.

Zwei Jahre später wurden die zu den 15 Aktionspunkten erarbeiteten Maßnahmen – die z. T. bereits 2014 in Zwischenberichten veröffentlicht worden waren – zu einem umfassenden Paket zusammengefasst, das den Staats- und Regierungsspitzen der G20 im November 2015 vorgelegt wurde. Das BEPS-Maßnahmenpaket stellte die erste wesentliche Überarbeitung der internationalen Steuerregeln seit fast einem Jahrhundert dar. Wenn die BEPS-Maßnahmen umgesetzt sind, werden die Gewinne dort versteuert, wo die Wirtschaftstätigkeiten ausgeübt werden, mit denen sie erzielt wurden, und wo die Wertschöpfung stattfindet. Steuerplanungsstrategien zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, die veraltete Regeln oder unzureichend koordinierte innerstaatliche Maßnahmen ausnutzen, werden damit wirkungslos.

Die OECD- und G20-Staaten kamen zudem überein, ihre Zusammenarbeit fortzusetzen, um eine einheitliche und koordinierte Umsetzung der BEPS-Empfehlungen zu gewährleisten und das Projekt inklusiver zu gestalten. Zu diesem Zweck richteten sie das Inclusive Framework on BEPS ein, das allen interessierten und engagierten Staaten und Gebieten eine gleichberechtigte Mitwirkung im OECD-Steuerausschuss und in seinen Nebenorganen ermöglicht. Das Inclusive Framework, das inzwischen über 140 Mitglieder zählt, begleitet und prüft die Umsetzung der vereinbarten Mindeststandards und führt die Standardsetzungsarbeit zu BEPS-Fragen fort. Neben seinen Mitgliedern wirken auch andere internationale Organisationen und regionale Steuerorgane an der Arbeit des Inclusive Framework mit. Außerdem berät sich das Inclusive Framework mit Wirtschaft und Zivilgesellschaft über seine verschiedenen Arbeitsstränge.

Die Umsetzung des BEPS-Maßnahmenpakets verändert die internationale Steuerlandschaft radikal und macht die Steuersysteme gerechter. Ein entscheidender Punkt war bislang jedoch ungelöst geblieben, nämlich die Frage der steuerlichen Herausforderungen, die sich aus der Digitalisierung der Wirtschaft

ergeben. Ein großer Schritt hin zur Bewältigung dieser Herausforderungen wurde am 8. Oktober 2021 getan, als über 135 Mitglieder des Inclusive Framework – die zusammen mehr als 95 % der weltweiten Wirtschaftsleistung erbringen – einem Zwei-Säulen-Konzept zur Reform der internationalen Steuerregeln zustimmten. Mit diesem Konzept soll sichergestellt werden, dass multinationale Unternehmen in der digitalisierten und globalisierten Wirtschaft von heute einen gerechten Beitrag zum Steueraufkommen leisten, ganz gleich, wo sie tätig sind und ihre Gewinne erzielen. Die neuen Regeln sollen 2023 umgesetzt werden.

Dieses Dokument wurde am 11. März 2022 vom Inclusive Framework on BEPS von OECD und G20 gebilligt und vom OECD-Sekretariat für die Veröffentlichung vorbereitet.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort 3

Abkürzungen 8

Einführung 9
Literaturverzeichnis 15

1 Anwendungsbereich 16
Artikel 1.1 – Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften 16
Artikel 1.2 – Multinationale Unternehmensgruppe und Unternehmensgruppe 19
Artikel 1.3 – Geschäftseinheit 21
Artikel 1.4 – Oberste Muttergesellschaft 22
Artikel 1.5 – Freigestellte Einheit 23
Literaturverzeichnis 27

2 Festsetzungsregeln 28
Überblick über die IIR 28
Artikel 2.1 – Anwendung der IIR 30
Artikel 2.2 – Zurechnung der Ergänzungssteuer im Rahmen der IIR 34
Artikel 2.3 – IIR-Ausgleichsmechanismus 37
Artikel 2.4 – Anwendung der UTPR 38
Artikel 2.5 – Betrag der UTPR-Ergänzungssteuer 44
Artikel 2.6 – Zurechnung der Ergänzungssteuer für die Zwecke der UTPR 47
Anmerkungen 51

3 Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts 52
Artikel 3.1 – Jahresabschluss 52
Artikel 3.2 – Anpassungen zur Bestimmung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts 56
Artikel 3.3 – Freistellung von Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr 86
Artikel 3.4 – Zurechnung des Gewinns oder Verlusts bei einer Betriebsstätte und ihrem Stammhaus 94
Artikel 3.5 – Zurechnung des Gewinns oder Verlusts einer transparenten Gesellschaft 97
Literaturverzeichnis 103
Anmerkungen 103

4 Berechnung der angepassten erfassten Steuern 104
Artikel 4.1 – Angepasste erfasste Steuern 104
Artikel 4.2 – Definition der erfassten Steuern 111
Artikel 4.3 – Zurechnung der erfassten Steuern einer Geschäftseinheit zu einer anderen Geschäftseinheit 116

Artikel 4.4 – Mechanismus zum Umgang mit temporären Differenzen 122
Artikel 4.5 – GloBE-Verlustwahlrecht 134
Artikel 4.6 – Nach Einreichung der Erklärung erfolgende Anpassungen und Steuersatzänderungen 136
Literaturverzeichnis 140
Anmerkungen 140

5 Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer 141
Artikel 5.1 – Ermittlung des effektiven Steuersatzes 141
Artikel 5.2 – Ergänzungssteuer 144
Artikel 5.3 – Substanzbasierter Freibetrag 147
Artikel 5.4 – Zusätzliche laufende Ergänzungssteuer 156
Artikel 5.5 – De-minimis-Ausnahme 158
Artikel 5.6 – In Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten 164
Literaturverzeichnis 167
Anmerkungen 167

6 Unternehmensumstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen 168
Überblick 168
Artikel 6.1 – Anwendung des Schwellenwerts für den konsolidierten Umsatzerlös auf Gruppenverschmelzungen oder -spaltungen 172
Artikel 6.2 – Austritt von Geschäftseinheiten aus und Beitritt von Geschäftseinheiten zu einer multinationalen Unternehmensgruppe 177
Artikel 6.3 – Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten 184
Artikel 6.4 – Joint Ventures 187
Artikel 6.5 – Multinationale Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften 190
Literaturverzeichnis 194
Anmerkungen 194

7 Steuerneutralitätsregelungen und Ausschüttungssteuersysteme 195
Artikel 7.1 – Oberste Muttergesellschaft, die eine transparente Gesellschaft ist 195
Artikel 7.2 – Oberste Muttergesellschaft, die einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegt 201
Artikel 7.3 – Berücksichtigungsfähige Ausschüttungssteuersysteme 205
Artikel 7.4 – Berechnung des effektiven Steuersatzes für Investmentgesellschaften 210
Artikel 7.5 – Steuertransparenzwahlrecht für Investmentgesellschaften 213
Artikel 7.6 – Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmentgesellschaften 215
Anmerkungen 219

8 Verwaltung 220
Artikel 8.1 – Erklärungspflicht 220
Artikel 8.2 – Safe-Harbour-Regelungen 226
Artikel 8.3 – Administrative Leitlinien 229

9 Übergangsregeln 230
Artikel 9.1 – Steuerattribute beim Übergang 230
Artikel 9.2 – Übergangsweise Erleichterung beim substanzbasierten Freibetrag 233
Artikel 9.3 – Befreiung multinationaler Unternehmensgruppen von der UTPR in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit 233
Artikel 9.4 – Übergangsweise Erleichterung der Erklärungspflichten 237

10 Begriffsbestimmungen 238
Artikel 10.1. – Begriffsbestimmungen 238
Artikel 10.2. – Definition der Begriffe „transparente Gesellschaft“, „volltransparente Gesellschaft“, „halbtransparente Gesellschaft“ und „hybride Gesellschaft“ 268
Artikel 10.3. – Belegenheit einer Einheit und einer Betriebsstätte 271
Literaturverzeichnis 278
Anmerkungen 278

Abkürzungen

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung)
CbCR	Country-by-Country Reporting (länderbezogene Berichterstattung)
CFC	Controlled Foreign Company (beherrschtes ausländisches Unternehmen)
GloBE	Global Anti-Base Erosion (weltweite Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung)
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIR	Income Inclusion Rule (Primärergänzungssteuerregelung – PER)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
UPE	Ultimate Parent Entity
UTPR	Undertaxed Profit Rule (Sekundärergänzungssteuerregelung – SER)

Einführung

1. Die Global Anti-Base Erosion Rules bzw. GloBE-Vorschriften zur weltweiten Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung wurden als Teil des Konzepts zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft entwickelt. Sie sollen eine Mindestbesteuerung der Gewinne großer multinationaler Unternehmen gewährleisten – ganz gleich, wo diese Unternehmen tätig sind und ihre Gewinne erwirtschaften. Die GloBE-Vorschriften sollen im Rahmen eines gemeinsamen Ansatzes umgesetzt werden. Ein Staat, der sich dem gemeinsamen Ansatz anschließt, ist zwar nicht verpflichtet, die GloBE-Vorschriften zu übernehmen, entscheidet er sich jedoch dafür, muss er die Regeln in einer Weise umsetzen und handhaben, die mit den nach den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar zu diesen Vorschriften vorgesehenen Ergebnissen im Einklang steht (einschließlich der vereinbarten Rangfolge der Regeln). Durch eine einheitliche Umsetzung und Handhabung der GloBE-Vorschriften soll ein transparentes und umfassendes Besteuerungssystem geschaffen werden, das die Besteuerungsergebnisse für die multinationalen Unternehmen vorhersehbar macht und dem Risiko der Doppel- oder Überbesteuerung vorbeugt.

2. Mit den GloBE-Vorschriften wird – über eine primäre und eine sekundäre Ergänzungssteuerregelung, die IIR und die UTPR – ein System von Ergänzungssteuern geschaffen, das bewirkt, dass der Gesamtbetrag der Steuern, der in einem Steuerhoheitsgebiet auf den „Übergewinn“ eines multinationalen Unternehmens entrichtet wird, dem Mindeststeuersatz entspricht. Diese Ergänzungssteuern funktionieren nicht wie eine normale direkte Steuer auf den Gewinn eines Unternehmens. Sie werden vielmehr auf den Übergewinn erhoben, der auf Ebene des jeweiligen Steuerhoheitsgebiets berechnet wird, und zwar nur insoweit, als dieser Gewinn in einem bestimmten Jahr unter dem Mindestsatz besteuert wurde. Statt einer üblichen direkten Ertragsteuer ähneln die nach den GloBE-Vorschriften erhobenen Steuern in ihrer Gestaltung eher einer internationalen alternativen Mindeststeuer, bei der standardisierte Methoden zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Steuerhöhe genutzt werden, um niedrig besteuerte Gewinnblöcke in einer multinationalen Unternehmensgruppe zu erkennen und eine abgestimmte Steuerlast aufzuerlegen, mit der erreicht wird, dass der effektive Steuersatz der multinationalen Unternehmensgruppe auf diesen Gewinn auf den Mindeststeuersatz angehoben wird. Die Ausgestaltung der GloBE-Vorschriften als Ergänzungssteuerregeln erleichtert ihre koordinierte Anwendung, da sie gewährleistet, dass der nach diesen Regeln insgesamt zu entrichtende zusätzliche Steuerbetrag in keinem Steuerhoheitsgebiet bewirkt, dass der effektive Steuersatz über den Mindeststeuersatz hinaus ansteigt. Dass die IIR und die UTPR als Ergänzungssteuerregeln ausgelegt sind, hindert ein Steuerhoheitsgebiet jedoch nicht daran, sie als Teil seines Körperschaftsteuersystems in seinem innerstaatlichen Recht zu verankern.

3. Die GloBE-Regeln sind als Mustervorschriften verfasst, damit die Steuerhoheitsgebiete über ein Modell verfügen, an dem sie sich bei der Umsetzung in nationales Recht orientieren können. Dieser Kommentar soll den Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen Leitlinien an die Hand geben, die ihnen bei der Auslegung und Anwendung der Vorschriften helfen sollen. Er soll eine einheitliche, kohärente Auslegung der GloBE-Vorschriften im Interesse der Steuerverwaltungen und der Steuerpflichtigen fördern, die abgestimmte Besteuerungsergebnisse ermöglicht. Der Kommentar erläutert, auf welche Ergebnisse die Vorschriften abzielen, und erklärt die Bedeutung einiger Begriffe. Zudem umfasst er Beispiele, die die Anwendung der Vorschriften auf bestimmte Sachverhalte veranschaulichen. Das Inclusive Framework kann im Rahmen der nach Artikel 8.3 vorgesehenen administrativen Leitlinien weitere Beispiele zur Anwendung der Regeln vorlegen. Im Folgenden ist der Inhalt der einzelnen Kapitel zusammengefasst.

Anwendungsbereich

4. In Kapitel 1 ist der Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften dargelegt. Die GloBE-Vorschriften gelten für Geschäftseinheiten einer multinationalen Gruppe, die über dem in Artikel 1.1 genannten Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös liegt. Artikel 1.1 wird durch den Artikel 6.1 modifiziert, der weitere Regeln enthält, die die Anwendung der Umsatzschwelle im Fall von Verschmelzungen und Spaltungen klären.

Festsetzungsregeln

5. In Kapitel 2 ist die Funktionsweise der IIR, der Income Inclusion Rule, und der UTPR, der Undertaxed Profit Rule dargelegt. Die IIR ist die primäre Regel, die eine Muttergesellschaft in einer multinationalen Unternehmensgruppe auf den ihr zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit anwendet. Die IIR beinhaltet einen Top-down-Mechanismus, der sicherstellt, dass die IIR vorrangig von der in der Beteiligungskette am höchsten angesiedelten Muttergesellschaft angewendet wird. Folglich wendet eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft die IIR nicht an, wenn sie von einer anderen – in der Beteiligungskette weiter oben angesiedelten – Muttergesellschaft kontrolliert wird, die einer anerkannten IIR unterliegt. Es gibt allerdings Ausnahmen von diesem Top-down-Ansatz (z. B. die Split-Ownership-Regeln). Um eine Doppelbesteuerung in solchen Fällen zu vermeiden, umfasst die IIR einen Ausgleichsmechanismus, der es der Muttergesellschaft gestattet, die ansonsten von ihr zu entrichtende Ergänzungssteuer um den Betrag zu kürzen, der von einer anderen Muttergesellschaft entrichtet wird.

6. Die UTPR dient als Auffangmechanismus für die IIR und greift nur in bestimmten Fällen, in denen die Ergänzungssteuer nicht gemäß einer IIR entrichtet wird. Die Anwendung der UTPR in einem UTPR-Steuerhoheitsgebiet führt dazu, dass dieses Steuerhoheitsgebiet den Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe einen zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand auferlegt, der dem UTPR-Ergänzungssteuerbetrag entspricht. In Kapitel 2 sind die Regeln für die Berechnung des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags für jedes Niedrigsteuerhoheitsgebiet sowie die Mechanismen für die Zurechnung dieses Betrags zu einem UTPR-Steuerhoheitsgebiet beschrieben.

Berechnung des effektiven Steuersatzes auf Gebietsebene

7. In Kapitel 3 sind die Methoden zur Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit dargelegt. Ausgangspunkt dieser Berechnung ist der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag, der für die Geschäftseinheit bei der Erstellung des Konzernabschlusses für das betreffende Geschäftsjahr ermittelt wurde. Die GloBE-Vorschriften stützen sich zur Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts auf den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Geschäftseinheit, weil es sich dabei um eine Gewinngröße handelt, die in allen Steuerhoheitsgebieten einheitlich angewandt werden kann. Da Informationen verwendet werden, die bereits zur Erstellung des Konzernabschlusses genutzt werden, verringern sich so auch die Erfüllungskosten für die multinationale Unternehmensgruppe. Um bestimmte dauerhafte Unterschiede zwischen der Bemessungsgrundlage für Rechnungslegungs- und für GloBE-Steuerzwecke zu berücksichtigen, wird der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag anschließend angepasst, um den GloBE-Gewinn oder -Verlust der Geschäftseinheit zu ermitteln. Kapitel 3 enthält zudem Methoden für die Gewinnzurechnung im Fall eines Stammhauses und seiner Betriebsstätte sowie im Fall einer volltransparenten Gesellschaft und ihrer Beteiligten. Darüber hinaus ist in Artikel 3.3 eine Freistellung für Erträge aus dem internationalen Seeverkehr vorgesehen, die sich am Anwendungsbereich von Artikel 8 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung orientiert (OECD, 2017[1]).

8. Kapitel 4 beschreibt die Methoden zur Ermittlung des Betrags der erfassten Steuern, die auf den GloBE-Gewinn der einzelnen Geschäftseinheiten anfallen. Der Betrag der erfassten Steuern wird in mehreren Schritten berechnet. In einem ersten Schritt werden die laufenden Steuern der Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr ermittelt; diese werden sodann angepasst, um zum Betrag der angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit zu gelangen. Dabei werden u. a. Anpassungen um Steuerlatenzen vorgenommen, um zeitlichen Abweichungen bei der Verbuchung von Erträgen und Aufwendungen Rechnung zu tragen. Solche Anpassungen der laufenden Steuern um Steuerlatenzen werden nach den GloBE-Vorschriften vorgenommen, um zu verhindern, dass es allein aufgrund temporärer Differenzen zu dauerhaften Abweichungen bei der GloBE-Steuerschuld kommt. Die GloBE-Vorschriften nutzen das Konzept der Steuerlatenzen zur Berücksichtigung temporärer Differenzen, weil damit zeitliche Abweichungen unmittelbar und auch gezielter und genauer ausgeglichen werden können als mit anderen Ansätzen, wie etwa Vorträgen. Zugleich verringern sich dadurch die Erfüllungskosten, weil Informationen und Rechnungslegungssysteme genutzt werden, die die multinationale Unternehmensgruppe bereits für andere Zwecke verwendet. Kapitel 4 enthält zudem Mechanismen, um sicherzustellen, dass bestimmte grenzüberschreitende Steuern (etwa CFC- bzw. Hinzurechnungssteuern für beherrschte ausländische Unternehmen) sachgerecht dem Steuerhoheitsgebiet zugerechnet werden, in dem die entsprechenden Gewinne erwirtschaftet werden. Des Weiteren enthält Kapitel 4 einen Mechanismus für den Umgang mit Anpassungen, die nach Einreichung der Erklärung aufgrund von Änderungen der inländischen Steuerschuld vorgenommen werden.

9. In Kapitel 5 werden die Schritte beschrieben, die zur Bestimmung des Ergänzungssteuerbetrags der einzelnen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten durchgeführt werden. Zuerst rechnet eine Geschäftseinheit ihren Nettogewinn und ihre angepassten erfassten Steuern mit dem Nettogewinn und den angepassten erfassten Steuern der anderen im selben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten zusammen, um den effektiven Steuersatz und den Ergänzungssteuersatz für das betreffende Steuerhoheitsgebiet zu ermitteln. Wenn dieses Steuerhoheitsgebiet ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet ist, werden auf den GloBE-Gesamtgewinn in diesem Steuerhoheitsgebiet die Regeln für den substanzbasierten Freibetrag angewandt, um den Übergewinn für dieses Steuerhoheitsgebiet zu ermitteln. Auf diesen Übergewinn wird dann der Ergänzungssteuersatz angewandt, um die Ergänzungssteuer für das jeweilige Niedrigsteuerhoheitsgebiet zu bestimmen. Im letzten Schritt wird diese gebietsbezogene Ergänzungssteuer dann den Geschäftseinheiten im betreffenden Niedrigsteuerhoheitsgebiet zugerechnet, womit Kapitel 5 wieder an Kapitel 2 anknüpft. Für Gruppen in Minderheitseigentum gelten Sonderregeln. Kapitel 5 enthält zudem eine De-minimis-Ausnahme für in ein und demselben Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten, wenn deren zusammengerechneter Umsatzerlös und Gewinn bestimmte Schwellenwerte nicht überschreitet.

Umstrukturierungen und besondere Beteiligungsstrukturen

10. Kapitel 6 befasst sich mit den Folgen der Übertragung eines Teils oder der Gesamtheit der Kontrollbeteiligungen an einer Zielgeschäftseinheit bzw. von Übertragungen der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten einer solchen Einheit, für die es eine Reihe von Sonderregeln vorsieht. Diese Regeln umfassen besondere Vorschriften für die Anwendung des Schwellenwerts für den konsolidierten Umsatzerlös auf multinationale Unternehmensgruppen nach einer Verschmelzung oder einer Aufspaltung. Außerdem regeln sie die Aufteilung des GloBE-Gewinns und der erfassten Steuern der Zieleinheit sowie des Werts der latenten Steueransprüche und der latenten Steuerverbindlichkeiten zwischen der veräußernden und der erwerbenden Geschäftseinheit und legen fest, wie die steuerliche Bemessungsgrundlage der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Zieleinheit zu berechnen ist. Darüber hinaus enthält Kapitel 6 Sonderregeln für Joint Ventures, die den Anteil der multinationalen Unternehmensgruppe am Gewinn des Joint Ventures in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften bringen, sowie Sonderregeln für multinationale Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften.

Steuerneutralitätsregelungen und Ausschüttungssteuersysteme

11. Kapitel 7 enthält Sonderregeln, die im Fall bestimmter Steuerneutralitätsregelungen und Ausschüttungssteuersysteme anzuwenden sind, um zu vermeiden, dass es durch die GloBE-Vorschriften zu unbeabsichtigten Ergebnissen kommt. Diese Regeln umfassen besondere Vorschriften zur Kürzung des GloBE-Gewinns von obersten Muttergesellschaften, bei denen es sich um volltransparente Gesellschaften handelt oder die einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegen und deren Beteiligte in Bezug auf den GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft zu einem über dem Mindeststeuersatz liegenden Steuersatz besteuert werden. Sie umfassen zudem besondere Vorschriften für die Berechnung des effektiven Steuersatzes einer kontrollierten Investmentgesellschaft sowie bestimmte Wahlrechte in Bezug auf solche Gesellschaften. Außerdem enthält Kapitel 7 Sonderregeln für Ausschüttungssteuersysteme.

Verwaltung und Übergangsregeln

12. In Kapitel 8 werden bestimmte Regeln für die Handhabung der GloBE-Vorschriften dargelegt. Dabei geht es u. a. um die Informationen, die die dafür zuständigen Geschäftseinheiten nach Artikel 8.1 einreichen müssen, um nachzuweisen, dass die GloBE-Vorschriften eingehalten werden. Kapitel 8 schafft zudem die Möglichkeit, Safe-Habour-Regelungen einzuführen und administrative Leitlinien aufzustellen, um soweit möglich den Erfüllungsaufwand zu verringern und Doppelarbeit zu vermeiden. Kapitel 9 enthält Übergangsregeln zur Berücksichtigung von Verlusten oder anderen Steuerattributen, die vor Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften entstanden sind.

Begriffsbestimmungen

13. In Kapitel 10 werden bestimmte in den GloBE-Vorschriften verwendete Begriffe definiert; zudem enthält es unter Artikel 10.2 die Regeln für die Definition von transparenten Gesellschaften, volltransparenten Gesellschaften, halbtransparenten bzw. umgekehrt hybriden Gesellschaften und hybriden Gesellschaften. Artikel 10.3 enthält die Vorschriften für die Bestimmung der Belegenheit einer Einheit im Sinne der GloBE-Vorschriften.

Koordinierungs- und Kohärenzanforderungen beim gemeinsamen Ansatz

14. Die GloBE-Vorschriften sollen im Rahmen eines gemeinsamen Ansatzes umgesetzt werden. Ein Staat, der sich dem gemeinsamen Ansatz anschließt, ist zwar nicht verpflichtet, die GloBE-Vorschriften zu übernehmen, entscheidet er sich jedoch dafür, erklärt er sich damit einverstanden, die Regeln in einer Weise umzusetzen und zu handhaben, die mit den nach den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar zu diesen Vorschriften vorgesehenen Ergebnissen im Einklang steht. Durch eine einheitliche Umsetzung und Handhabung der GloBE-Vorschriften soll ein transparentes und umfassendes Besteuerungssystem geschaffen werden, das die Besteuerungsergebnisse für die multinationalen Unternehmen vorhersehbar macht und dem Risiko der Doppel- oder Überbesteuerung vorbeugt.

Anwendungsbereich

15. Die in Artikel 1.1 vorgesehenen Beschränkungen des Anwendungsbereichs spielen eine wichtige Rolle für die Koordinierungsmechanismen der GloBE-Vorschriften, indem sie sicherstellen, dass die Anwendung der Vorschriften in einem Steuerhoheitsgebiet nicht mit den intendierten Ergebnissen der GloBE-Vorschriften in einem anderen Steuerhoheitsgebiet in Konflikt gerät. Würde ein Steuerhoheitsgebiet in seinem innerstaatlichen Recht beispielsweise eine niedrigere Umsatzschwelle für die Anwendung der UTPR festlegen, würde die UTPR zur Primärregelung für multinationale Unternehmensgruppen, die über dieser Schwelle, aber unter der vereinbarten GloBE-Schwelle liegen; dies würde zu Ergebnissen

führen, die der grundlegenden Gestaltung der GloBE-Vorschriften zuwiderlaufen würden, und die erwarteten Ergebnisse für multinationale Unternehmensgruppen untergraben, die ihren Hauptsitz in Steuerhoheitsgebieten haben, die eine anerkannte IIR eingeführt haben.

16. Ein koordinierter Ansatz für die GloBE-Vorschriften hindert die Steuerhoheitsgebiete, die den gemeinsamen Ansatz übernehmen, allerdings auch nicht daran, zusätzliche Maßnahmen einzuführen, um ihre inländischen Steuerpflichtigen in Bezug auf die ausländischen Einkünfte ihrer Tochtergesellschaften und Zweigniederlassungen zu besteuern, solange diese Vorschriften nicht mit den intendierten Ergebnissen der GloBE-Vorschriften in Konflikt geraten. Die Einführung einer Steuer auf die Einkünfte ausländischer Tochtergesellschaften, die der IIR ähneln würde, aber nur für die ausländischen Einkünfte kleinerer multinationaler Unternehmensgruppen mit Hauptsitz im Inland gelten würde (d. h. multinationale Unternehmensgruppen mit einem jährlichen konsolidierten Umsatzerlös, der unter dem Schwellenwert von Artikel 1.1.1 liegt), würde beispielsweise nicht im Widerspruch zur Gestaltung der GloBE-Vorschriften stehen oder die im Rahmen des gemeinsamen Ansatzes vereinbarte Rangfolge der Regeln untergraben.

Währungsumrechnung

17. In den GloBE-Vorschriften sind mehrere monetäre Schwellenwerte festgelegt, die auf Euro lauten. Dazu gehören insbesondere der Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös in Artikel 1.1 und die De-minimis-Ausnahme in Artikel 5.5. Die Verwendung monetärer Schwellenwerte kann zu Koordinierungsproblemen führen, wenn Steuerhoheitsgebiete diese Werte in einer anderen Währung als dem Euro festlegen oder wenn multinationale Unternehmensgruppen, die den GloBE-Vorschriften unterliegen, ihren Konzernabschluss in einer anderen Währung erstellen als der, die in den anwendbaren inländischen Rechtsvorschriften zugrunde gelegt wird.

In inländischer Währung denominierte monetäre Schwellenwerte

18. Die monetären Schwellenwerte der GloBE-Vorschriften sind in Euro festgelegt. Um das Risiko einer unterschiedlichen Anwendung der GloBE-Vorschriften in den einzelnen Steuerhoheitsgebieten zu vermeiden, wird den Steuerhoheitsgebieten, die die GloBE-Vorschriften umsetzen, angeraten, die Schwellenwerte in ihren inländischen Rechtsvorschriften ebenfalls in Euro festzusetzen. Einige Steuerhoheitsgebiete, die die GloBE-Vorschriften umsetzen, können sich allerdings mit rechtlichen oder praktischen Hindernissen konfrontiert sehen, wenn sie ihre Schwellenwerte in innerstaatlichem Recht in einer Fremdwährung festlegen wollen. In solchen Fällen können die Steuerhoheitsgebiete Schwellenwerte in ihrer inländischen Währung festlegen; allerdings sollten sie diese jährlich neu basieren, um die Abweichungen zwischen den in inländischer Währung denominierten Schwellenwerten und den Schwellenwerten anderer Länder möglichst gering zu halten.

19. Steuerhoheitsgebiete, die die GloBE-Vorschriften mit Schwellenwerten umsetzen, die in einer anderen inländischen Währung als dem Euro denominiert sind, sollten eine einheitliche Methode zur Neubasierung ihrer Schwellenwerte in inländischer Währung verwenden. Durch die Anwendung einer einheitlichen Neubasierungsregel werden Abweichungen zwischen den in inländischer Währung festgelegten Schwellenwerten verschiedener Steuerhoheitsgebiete minimiert.

20. Wie weiter unten erwähnt, muss eine multinationale Unternehmensgruppe, die ihren Konzernabschluss in einer anderen Währung erstellt als der, die in den innerstaatlichen Vorschriften zugrunde gelegt wurde, ihre Rechnungslegungsergebnisse in die Währung der innerstaatlichen Vorschriften umrechnen, um zu bestimmen, ob (und wie) die multinationale Unternehmensgruppe in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet den GloBE-Vorschriften unterliegt. Diese Umrechnung kann nur am Ende des Geschäftsjahrs der multinationalen Gruppe vorgenommen werden. Ein Steuerhoheitsgebiet kann das Unsicherheitspotenzial jedoch verringern, indem es sicherstellt, dass die Methode, die es zur Neubasierung der monetären Schwellenwerte verwendet, es den multinationalen Unternehmensgruppen ermöglicht, mit Gewissheit vorauszusehen, wie diese Schwellenwerte am Anfang des jeweiligen Geschäftsjahrs lauten werden.

Koordinierungsregel für den Fall von Abweichungen der Schwellenwerte aufgrund von Wechselkursschwankungen der inländischen Währung

21. Wenn ein Steuerhoheitsgebiet die GloBE-Vorschriften mit monetären Schwellenwerten umsetzt, die in einer anderen Währung als dem Euro denominiert sind, entsteht die Möglichkeit, dass die GloBE-Vorschriften in diesem Steuerhoheitsgebiet anders angewandt werden als in anderen Steuerhoheitsgebieten. Als Beispiel sei angenommen, dass Staat Y den monetären Schwellenwert, anhand dessen bestimmt wird, ob eine Geldbuße oder Geldstrafe unter die Definition einer grundsätzlich unzulässigen Aufwendung fällt, in seiner inländischen Währung festlegt. Der Schwellenwert entspricht dann zunächst dem Äquivalent in inländischer Währung von 50 000 Euro; anschließend wertet die inländische Währung Y$ jedoch gegenüber dem Euro ab, sodass der tatsächlich angewandte monetäre Schwellenwert umgerechnet nur noch 35 000 Euro beträgt. In diesem Fall führt der gesunkene Wechselkurs effektiv dazu, dass sich die Bemessungsgrundlage für GloBE-Steuerzwecke in Staat Y für bestimmte multinationale Unternehmensgruppen vergrößern kann, weil er bewirkt, dass Geldbußen und Geldstrafen bei der Berechnung des GloBE-Gewinns wieder hinzugerechnet werden und damit den Nenner des Bruchs zur Berechnung des effektiven Steuersatzes erhöhen. Solche Abweichungen bei der Ermittlung der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage könnten wiederum nachteilige Auswirkungen auf die Koordinierung und die Regelrangfolge haben. Sie könnten beispielsweise dazu führen, dass Staat Y die Festsetzungsregeln in Kapitel 2 in Situationen anwendet, die in den GloBE-Vorschriften nicht vorgesehen sind, was wiederum zur Folge haben kann, dass in einem anderen Steuerhoheitsgebiet, das die GloBE-Vorschriften ebenfalls eingeführt hat, nicht die erwarteten Ergebnisse erzielt werden.

22. Steuerhoheitsgebiete, die monetäre Schwellenwerte in einer anderen Währung als dem Euro festlegen, müssen in ihre Rechtsvorschriften daher Bestimmungen aufnehmen, die gewährleisten, dass solche Währungsunterschiede nicht zu Ergebnissen führen, die dem gemeinsamen Ansatz und den Zielen der Mustervorschriften und des Kommentars zuwiderlaufen. Für den Umsetzungsrahmen können mit dem gemeinsamen Ansatz im Einklang stehende Koordinierungsmechanismen ausgearbeitet werden, mit denen ein Verfahren feststünde, um zu beurteilen, ob die innerstaatlichen Regelungen die Anforderungen für die Anerkennung als anerkannte IIR, UTPR oder nationale Mindestergänzungssteuer erfüllen.

Multinationale Unternehmensgruppen, die eine andere Währung verwenden als die in den innerstaatlichen Vorschriften zugrunde gelegte inländische Währung

23. Unabhängig davon, ob die monetären Schwellenwerte der GloBE-Vorschriften in Euro oder einer anderen Währung festgelegt sind, muss eine multinationale Unternehmensgruppe, die ihren Konzernabschluss in einer Währung erstellt, die von der durch die innerstaatlichen Rechtsvorschriften festgelegten Währung abweicht, die Rechnungslegungsergebnisse aus ihrem Konzernabschluss auch in die inländische Währung umrechnen, um festzustellen, ob (und wie) die multinationale Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet den GloBE-Vorschriften unterliegt. Zur Umrechnung der einschlägigen Beträge aus ihrem Konzernabschluss in die inländische Währung muss die multinationale Unternehmensgruppe eine anerkannte Methode verwenden, die gleiche Rahmenbedingungen für alle multinationale Unternehmensgruppen und möglichst einheitliche Ergebnisse in den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten gewährleistet. Wenn die Umsatzschwelle im innerstaatlichen Recht des Steuerhoheitsgebiets der obersten Muttergesellschaft z. B. in der Währung von Staat A festgelegt ist, der Konzernabschluss aber in der Währung von Staat B erstellt wurde, dann sollte der Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös von der Währung von Staat B in die Währung von Staat A umgerechnet werden, um zu bestimmen, ob der Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös erreicht wurde, und zwar unter Verwendung der gleichen Methode, die nach den GloBE-Vorschriften auch in anderen Steuerhoheitsgebieten anzuwenden ist und die von anderen multinationalen Unternehmensgruppen angewandt wird.

24. Die Steuerhoheitsgebiete werden im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens über die Ausarbeitung bevorzugter Methoden für die Neubasierung von in inländischer Währung festlegten Schwellenwerten und die Währungsumrechnung nachdenken, die ihren inländischen Rechtsanforderungen gerecht werden und zugleich für genügend Sicherheit bezüglich der Anwendung der Vorschriften sorgen und unnötige Unterschiede beim Anwendungsbereich und bei der Funktionsweise der GloBE-Vorschriften in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten verhindern.

Literaturverzeichnis

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [1]

1 Anwendungsbereich

1. In Kapitel 1 wird bestimmt, welche multinationalen Unternehmensgruppen und solchen Gruppen angehörende Einheiten den GloBE-Vorschriften unterliegen. Artikel 1.1 sieht vor, dass die GloBE-Vorschriften für die Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe gelten, die in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre einen konsolidierten Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR erzielt hat. Artikel 1.1 wird durch Artikel 6.1 modifiziert, der weitere Vorschriften enthält, die die Anwendung des Schwellenwerts für den konsolidierten Umsatzerlös im Fall von Verschmelzungen und Spaltungen klären.

2. Kapitel 1 enthält außerdem Definitionen einer Reihe von Schlüsselbegriffen, anhand derer bestimmt wird, wann eine oder mehrere Einheiten eine Unternehmensgruppe bilden und wann diese Gruppe als multinationale Unternehmensgruppe gilt. Eine breit gefasste Definition des Begriffs „Einheit“ in Kapitel 10 stellt sicher, dass der Ausdruck sowohl selbstständige Rechtspersonen als auch Rechtsgebilde wie Personengesellschaften oder Trusts erfasst. Wie weiter unten im Kommentar zu Artikel 1.2 erörtert, bilden Einheiten eine Unternehmensgruppe, wenn sie unter einer gemeinsamen Kontrolle stehen, sodass ihr Gewinn in denselben Konzernabschluss einbezogen wird (oder würde). Der Begriff „Geschäftseinheiten“ wird in diesem Fall benutzt, um die einer Unternehmensgruppe angehörenden Einheiten zu bezeichnen, die den GloBE-Vorschriften unterliegen. In diesem Sinne ist eine Einheit mit einer oder mehreren Betriebsstätten in verschiedene selbstständige Geschäftseinheiten unterteilt. Das Kapitel benennt zudem Einheiten („freigestellte Einheiten“), die von den Vorschriften ausgenommen sind. Weitere Definitionen, die die Erklärung dieser Begriffe ergänzen, sind in Kapitel 10 aufgeführt.

Artikel 1.1 – Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften

3. Artikel 1.1 begrenzt die Anwendung der GloBE-Vorschriften auf multinationale Unternehmensgruppen, deren jährlicher konsolidierter Umsatzerlös sich in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre auf mindestens 750 Mio. EUR belief. Mit dieser Anwendbarkeitsvoraussetzung wird gewährleistet, dass kleinere Unternehmensgruppen und rein inländische Unternehmensgruppen von den GloBE-Vorschriften unberührt bleiben. Der Artikel stellt auch klar, dass Einheiten, bei denen es sich um freigestellte Einheiten handelt, den GloBE-Vorschriften nicht unterliegen.

Artikel 1.1.1

4. Artikel 1.1.1 hat zwei Hauptelemente:

   a. Das erste Element beschränkt die Wirkung der GloBE-Vorschriften auf die Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe. Die Bedeutung der Begriffe „multinationale Unternehmensgruppe“ und „Geschäftseinheit“ wird im Kommentar zu den Artikeln 1.2 und 1.3 näher erläutert.

   b. Das zweite Element ist eine Umsatzschwelle, die sich an dem in den Vorschriften für die länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country Reporting – CbCR) verwendeten Wert orientiert. Dieser Schwellenwert begrenzt die Anwendung der Vorschriften auf multinationale Unternehmensgruppen, die in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre einen konsolidierten Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR erzielt haben. Die Funktionsweise dieser Umsatzschwelle wird nachstehend erörtert.

5. Der Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös basiert auf Kosten-Nutzen-Erwägungen im Kontext des steuerpolitischen Gesamtkonzepts der GloBE-Vorschriften. Durch die Beschränkung der Vorschriften auf multinationale Unternehmensgruppen, die die Anforderungen von Artikel 1.1 erfüllen, werden die mit der Einführung einer koordinierten globalen Mindeststeuer verbundenen Befolgungs- und Verwaltungskosten möglichst gering gehalten, während die Gesamtwirkung und die Vorteile in Bezug auf die Steuereinnahmen gewahrt bleiben. Auch dadurch, dass der gleiche monetäre Schwellenwert verwendet wird wie bei der länderbezogenen Berichterstattung, werden die mit der Einführung der GloBE-Vorschriften verbundenen zusätzlichen Befolgungskosten begrenzt und wird es für die Steuerverwaltungen einfacher, die Einhaltung der Vorschriften mithilfe der bestehenden Systeme für die Informationserfassung und den Informationsaustausch zu überwachen.

6. Der Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös bezieht sich auf den im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe ausgewiesenen Umsatzerlös. Indem verlangt wird, dass der Schwellenwert in mindestens zwei von vier Jahren erreicht werden muss, wird die Schwankungsanfälligkeit der Anwendung der Vorschriften reduziert. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe in dem Vierjahreszeitraum, der dem untersuchten Geschäftsjahr unmittelbar vorausgeht, in mindestens zwei Geschäftsjahren einen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR erzielt hat, fallen die Geschäftseinheiten, die der multinationalen Unternehmensgruppe angehören, in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften. Dabei ist zu beachten, dass der konsolidierte Umsatzerlös des laufenden Jahres (d. h. des untersuchten Geschäftsjahrs) in der Vierjahresberechnung nicht berücksichtigt wird. Durch die Nichtberücksichtigung der Ergebnisse des laufenden Jahres für das Umsatzkriterium wird sichergestellt, dass die multinationale Unternehmensgruppe zu Beginn des untersuchten Geschäftsjahres weiß, ob sie in diesem Jahr den GloBE-Vorschriften unterliegt.

7. In einer begrenzten Zahl von Fällen ist möglicherweise kein Konzernabschluss für die vier dem untersuchten Geschäftsjahr unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahre verfügbar. Dies könnte der Fall sein, wenn die der Unternehmensgruppe angehörenden Einheiten erst vor Kurzem gegründet wurden, sodass für die Vorjahre keine Jahresabschlüsse vorliegen, oder wenn die der Unternehmensgruppe angehörenden Einheiten vor dem untersuchten Geschäftsjahr eigenständige Einheiten waren, sodass keine Konsolidierung erfolgen musste. Artikel 6.1.1 Buchstabe b befasst sich mit der letztgenannten Situation. Wenn eine Einheit unter eine gemeinsame Kontrolle mit einer anderen Einheit gestellt wird, um eine Unternehmensgruppe zu bilden, gilt der Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös in einem Vorjahr als erreicht, wenn die Summe der in den Jahresabschlüssen der einzelnen Einheiten ausgewiesenen Umsatzerlöse mindestens 750 Mio. EUR beträgt (vgl. Kommentar zu Artikel 6.1.1 Buchstabe b).

8. Wenn die der Unternehmensgruppe angehörenden Einheiten erst vor Kurzem gegründet wurden, sodass für die Unternehmensgruppe keine Jahresabschlüsse für frühere Jahre vorliegen, ist das dritte Jahr das erste Jahr, in dem die GloBE-Vorschriften gelten können, da dann zwei Vorjahre betrachtet werden können. Wenn die Umsatzschwelle in den beiden vorangegangenen Jahren erreicht wurde, fällt die Unternehmensgruppe im dritten Jahr in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften, obwohl die Unternehmensgruppe nicht über Konzernabschlüsse für vier vorangegangene Jahre verfügt.

9. Als Beispiel sei angenommen, dass in Jahr 1 die Unternehmen A Co und B Co gegründet werden, die zusammen die AB-Gruppe bilden. Der Konzernabschluss wird für die AB-Gruppe erstellt. In den Jahren 1 und 2 hat die AB-Gruppe einen konsolidierten Umsatzerlös von 750 Mio. EUR. In diesem Fall fällt die AB-Gruppe in den Jahren 1 und 2 nicht in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften, weil dies nach Artikel 1.1.1 nur möglich wäre, wenn die AB-Gruppe in mindestens zwei der vier dem untersuchten Geschäftsjahr vorangegangenen Geschäftsjahre einen konsolidierten Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR erzielt hätte. In Jahr 3 gilt das Umsatzschwellenkriterium als erfüllt, weil der konsolidierte Umsatzerlös der AB-Gruppe in zwei dem untersuchten Geschäftsjahr (Jahr 3) vorangegangenen Geschäftsjahren 750 Mio. EUR betrug.

Die Umsatzschwelle bezieht sich auf den konsolidierten Umsatzerlös

10. Die Umsatzschwelle bezieht sich auf den im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe ausgewiesenen konsolidierten Umsatzerlös. Die in Artikel 10.1 aufgeführte Definition des Begriffs „Konzernabschluss“ enthält die Auflage, dass der Abschluss im Einklang mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt wird, sowie eine Fiktionsregelung für Situationen, in denen die multinationale Unternehmensgruppe nur aus einer einzigen Einheit mit ausländischen Zweigniederlassungen besteht oder aus anderen Gründen keinen Konzernabschluss nach einem solchen Standard erstellt.

11. Wenn die Erträge einer Einheit mit denen einer multinationalen Unternehmensgruppe konsolidiert werden, gilt der Schwellenwert in Artikel 1.1.1 für den Gesamtbetrag des im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe erfassten Umsatzerlöses der Einheit, selbst wenn ein Teil der Beteiligungen an dieser gruppenzugehörigen Einheit (direkt oder indirekt) von Minderheitsbeteiligten gehalten wird. In Bezug auf die Rechnungslegung bedeutet dies, dass das Umsatzschwellenkriterium auf den im Konzernabschluss ausgewiesenen Gesamtumsatzerlös der multinationalen Unternehmensgruppe anzuwenden ist, welcher nicht um den Betrag zu kürzen ist, der Inhabern von Minderheitsbeteiligungen zuzurechnen ist. Der Schwellenwert bezieht sich auf den konsolidierten Umsatzerlös der multinationalen Unternehmensgruppe und nicht auf die aggregierten Umsatzerlöse der einzelnen Einheiten der Gruppe. Anders ausgedrückt werden Erlöse aus Geschäftsvorfällen mit anderen Einheiten der Gruppe, die im Konsolidierungsprozess herausfallen, vom Schwellenwert für den Umsatzerlös ausgenommen.

12. Obwohl eine freigestellte Einheit, wie weiter unten im Kommentar zu den Artikeln 1.1.3 und 1.5 näher beschrieben, keine Geschäftseinheit ist (und den GloBE-Vorschriften somit nicht unterliegt), gilt eine freigestellte Einheit im Hinblick auf die Umsatzschwelle insoweit als Einheit der Gruppe, als ihre Erträge mit denen der übrigen Unternehmensgruppe konsolidiert werden. In diesem Fall muss der Umsatzerlös der freigestellten Einheit bei der Anwendung des Umsatzschwellenkriteriums berücksichtigt werden. Dies sichert die Übereinstimmung mit dem Schwellenwert für die länderbezogene Berichterstattung und vermeidet die Notwendigkeit zusätzlicher Vorschriften für die Behandlung von Umsatzerlösen, die Geschäftsvorfällen zwischen freigestellten Einheiten und der übrigen Gruppe zuzurechnen sind (einschließlich Regelungen gegen Steuervermeidung zum Schutz vor Fragmentierung).

13. In Fällen, in denen die Umsatzschwelle in einer anderen Währung als dem Euro festgelegt wird und dieser Betrag sich jährlich ändert, ist für das jeweilige Geschäftsjahr die letzte zu Beginn des Geschäftsjahrs geltende Umsatzschwelle anzuwenden. Als Beispiel sei angenommen, dass Staat A seine Umsatzschwelle im Dezember jeden Jahres in lokaler Währung mit Wirkung zu dem nach dem 31. Dezember beginnenden Geschäftsjahr neu festlegt. Das Geschäftsjahr der multinationalen Unternehmensgruppe beginnt am 1. Juli 2024 und endet am 30. Juni 2025. Die multinationale Unternehmensgruppe wendet somit die Umsatzschwelle an, die am 1. Juli 2024 in Kraft ist.

Artikel 1.1.2

14. Artikel 1.1.2 befasst sich mit Fällen, in denen sich das Geschäftsjahr einer multinationalen Unternehmensgruppe über einen anderen Zeitraum als zwölf Monate erstreckt. Das Geschäftsjahr der multinationalen Unternehmensgruppe ist in Artikel 10.1 definiert und wird unter Bezugnahme auf den Rechnungslegungszeitraum der obersten Muttergesellschaft bestimmt. Die Definition des Begriffs „Geschäftsjahr“ deckt sich mit den entsprechenden Regeln für die länderbezogene Berichterstattung und sichert so eine einheitliche Anwendung der Umsatzschwelle für GloBE- und CbCR-Zwecke.

15. Die Regel in Artikel 1.1.2 gilt in Fällen, in denen sich eines oder mehrere der unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahre über einen anderen Zeitraum als zwölf Monate erstrecken. Sie sieht vor, dass die Umsatzschwelle von 750 Mio. EUR proportional zur Dauer dieses nicht zwölf Monaten entsprechenden Zeitraums neu berechnet wird. Es gibt mehrere Möglichkeiten für diese Neuberechnung. Wenn das Geschäftsjahr der multinationalen Unternehmensgruppe beispielsweise neun Monate zählt,

könnte die inländische Steuerbehörde vorschreiben, dass die Umsatzschwelle proportional dazu um ein Viertel verringert wird, woraus sich ein Betrag von 562,5 Mio. EUR für diesen Neunmonatszeitraum ergeben würde ([750 Mio. EUR/12] x 9). Der konsolidierte Umsatzerlös der Unternehmensgruppe könnte mit dem gleichen Ergebnis auch proportional nach oben angepasst werden, um den konsolidierten Umsatzerlös der Gruppe zu bestimmen, der einem Geschäftsjahr von zwölf Monaten entsprechen würde. Wenn das Geschäftsjahr der multinationalen Unternehmensgruppe beispielsweise aus neun Monaten besteht und der konsolidierte Umsatzerlös für diesen Zeitraum 562,5 Mio. EUR beträgt, könnte die inländische Steuerbehörde vorschreiben, dass der Umsatzerlös entsprechend dem Quotienten aus der Zahl der Monate des Geschäftsjahres und 12 nach oben korrigiert wird. In diesem Fall würde der konsolidierte Umsatzerlös der multinationalen Unternehmensgruppe, auf den das Umsatzschwellenkriterium anzuwenden ist, für das Jahr 750 Mio. EUR (= 562,5 Mio. EUR / [9/12]) betragen.

Artikel 1.1.3

16. Artikel 1.1.3 sieht vor, dass Einheiten, die der Definition einer „freigestellten Einheit“ entsprechen, von den GloBE-Vorschriften ausgenommen sind. Da diese Einheiten nicht unter die Definition einer Geschäftseinheit fallen, liegen sie außerhalb des Anwendungsbereichs der GloBE-Vorschriften (außer für die Zwecke der Umsatzschwelle). Die verschiedenen Arten freigestellter Einheiten werden nachstehend im Kommentar zu Artikel 1.5 erläutert.

Artikel 1.2 – Multinationale Unternehmensgruppe und Unternehmensgruppe

17. Artikel 1.2 definiert die Begriffe „multinationale Unternehmensgruppe“ und „Unternehmensgruppe“ für die Zwecke der GloBE-Vorschriften. Diese Begriffe, die genutzt werden, um den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften von Artikel 1.1 zu bestimmen, haben zwei wichtige Funktionen. Erstens beschränken sie die Anwendung der GloBE-Vorschriften auf solche Unternehmensgruppen oder Einheiten, die ausländische Tochtergesellschaften oder Zweigniederlassungen haben. Zweitens definieren sie den Grad der gemeinsamen Beteiligung und Kontrolle, der erforderlich ist, damit zwei oder mehr Einheiten derselben Unternehmensgruppe angehören.

18. Wie im Kommentar zu Artikel 1.1 beschrieben, unterliegen die Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe nur dann den GloBE-Vorschriften, wenn sie einer multinationalen Unternehmensgruppe angehören. In Artikel 1.2.1 ist der Begriff „multinationale Unternehmensgruppe“ definiert. Diese Definition hat zwei Elemente:

a. Ob zwei oder mehr Einheiten eine *Unternehmensgruppe* bilden, wird anhand eines rechnungslegungsbasierten Konsolidierungskriteriums bestimmt. Dabei wird der von der obersten Muttergesellschaft erstellte Konzernabschluss zugrunde gelegt. Buchstabe d der Definition des Begriffs „Konzernabschluss“ in Artikel 10.1 enthält eine Fiktionsregelung für oberste Muttergesellschaften, die keinen Konzernabschluss erstellen. In diesem Fall ist der Abschluss heranzuziehen, der erstellt worden wäre, wenn die oberste Muttergesellschaft verpflichtet gewesen wäre, einen solchen Abschluss nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard zu erstellen, bei dem es sich entweder um einen anerkannten Rechnungslegungsstandard oder um einen anderen Rechnungslegungsstandard handelt, der zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen angepasst wurde.
b. Eine Unternehmensgruppe gilt als *multinationale Unternehmensgruppe*, wenn sie mindestens eine Einheit oder Betriebsstätte umfasst, die in einem anderen Steuerhoheitsgebiet als dem Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegen ist.

19. Die erweiterte Definition des Begriffs „Unternehmensgruppe“ in Artikel 1.2.3 stellt sicher, dass die GloBE-Vorschriften auch für eine eigenständige Einheit in einem Steuerhoheitsgebiet gelten, die über eine oder mehrere Betriebsstätten in einem anderen Steuerhoheitsgebiet verfügt.

Artikel 1.2.1

20. Artikel 1.2.1 verlangt, dass eine oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe direkt oder indirekt mindestens eine ausländische Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte hat, bevor die Unternehmensgruppe als multinationale Unternehmensgruppe betrachtet werden kann. Eine einzige Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte gemäß der Definition von Artikel 10.1, die in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegen ist als dem Gebiet, in dem die oberste Muttergesellschaft belegen ist, reicht aus, um zu bewirken, dass eine Unternehmensgruppe unter die Definition einer multinationalen Unternehmensgruppe fällt (selbst dann, wenn diese Tochtergesellschaft oder Betriebstätte keine Einkünfte erzielt).

Artikel 1.2.2

21. Artikel 1.2.2 definiert eine Unternehmensgruppe anhand eines rechnungslegungsbasierten Konsolidierungskriteriums. Eine Unternehmensgruppe besteht aus Einheiten (einschließlich Rechtsgestaltungen wie Personengesellschaften oder Trusts, die einen eigenen Abschluss erstellen), die über Beteiligungs- oder Kontrollverhältnisse miteinander verbunden sind und den Anforderungen von Buchstabe a oder Buchstabe b von Artikel 1.2.2 gerecht werden. Diese Definition wird zur Bestimmung einer Geschäftseinheit in Artikel 1.3 verwendet.

22. Buchstabe a bezieht sich auf eine Gruppe von Einheiten, die im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst sind. Dies bedeutet, dass die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows (d. h. die Finanzergebnisse) einer Einheit (einschließlich derjenigen ihrer Betriebsstätten) Posten für Posten („line-by-line“) in den Konzernabschluss eingehen, den die oberste Muttergesellschaft für die multinationale Unternehmensgruppe erstellt. Falls kein Konzernabschluss vorliegt, wird eine Gruppe von Einheiten als Unternehmensgruppe betrachtet, sofern die Einheiten auf diese Weise konsolidiert worden wären, wenn eine von ihnen verpflichtet gewesen wäre, einen solchen Abschluss in Bezug auf die von ihr kontrollierten Einheiten zu erstellen; dies erklärt sich daraus, dass die Definition des Begriffs „Konzernabschluss“ in Artikel 10.1 unter Buchstabe d auch ein fiktives Konsolidierungskriterium enthält, demzufolge diese Einheiten als konsolidiert und folglich als Teil derselben Unternehmensgruppe gelten.

23. Ob eine Einheit einer Unternehmensgruppe angehört, hängt davon ab, ob sie der Definition einer „Einheit“ in Artikel 10.1 und den unter Buchstabe a aufgeführten Anforderungen gerecht wird. Eine gemeinschaftliche Tätigkeit (gemäß der IFRS-Definition in (IFRS Foundation, 2022[2])) könnte beispielsweise eine selbstständige Einheit der Unternehmensgruppe sein, sofern diese gemeinschaftliche Tätigkeit der Definition einer Einheit entspricht (z. B. als Personengesellschaft), sodass der Teil ihrer Vermögenswerte, Erträge, Aufwendungen, Cashflows und Verbindlichkeiten, der den gemeinschaftlich Tätigen zuzuordnen ist, die ebenfalls der Unternehmensgruppe angehören, Posten für Posten in den Konzernabschluss eingeht. Folglich sind Einheiten, die anteilig bzw. nach dem Prinzip der Quotenkonsolidierung einbezogen werden, Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe. In diesen Fällen wird für die Zwecke der GloBE-Vorschriften der Anteil der Vermögenswerte, Erträge, Aufwendungen, Cashflows und Verbindlichkeiten der betreffenden Einheit berücksichtigt, der im Konzernabschluss ausgewiesen ist (für die Umsatzschwelle nach Artikel 1.1 wird beispielsweise nur der im Konzernabschluss ausgewiesene Betrag des Umsatzerlöses der Einheit berücksichtigt).

24. Buchstabe b sieht vor, dass eine Unternehmensgruppe auch aus Einheiten bestehen kann, die deshalb nicht Posten für Posten im Konzernabschluss berücksichtigt sind, weil sie nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard insofern einer besonderen Behandlung unterliegen, als sie zu

Veräußerungszwecken gehalten werden oder aufgrund ihrer Größe oder aus Wesentlichkeitsgründen von der Konsolidierung ausgenommen sind. Eine solche Art von Einheit wird ebenfalls als Teil der Unternehmensgruppe behandelt, solange sie in hinreichendem Maß der Kontrolle der obersten Muttergesellschaft untersteht, um nach den allgemeinen Regeln des jeweiligen anerkannten Rechnungslegungsstandards in den Konsolidierungskreis zu fallen.

Artikel 1.2.3

25. Um sicherzustellen, dass multinationale Unternehmensgruppen, die den Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös erreichen und durch Betriebsstätten anstelle von Tochtergesellschaften grenzüberschreitend tätig sind, ebenfalls den GloBE-Vorschriften unterliegen, enthält Artikel 1.2.3 eine ergänzende Definition des Begriffs „Unternehmensgruppe“. Diese Definition sieht vor, dass eine eigenständige Einheit, die ansonsten keiner Unternehmensgruppe nach der Definition von Artikel 1.2.2 angehört, aber eine oder mehrere Betriebsstätten in anderen Steuerhoheitsgebieten hat, für GloBE-Zwecke als Unternehmensgruppe behandelt wird. In Kombination mit Artikel 1.2.1 bedeutet dies, dass eine Einheit und ihre ausländische Betriebsstätte unter die Definition einer Unternehmensgruppe und einer multinationalen Unternehmensgruppe fallen.

26. Artikel 1.2.3 gilt nicht, wenn die Einheit im Einklang mit Buchstabe d der Definition in Artikel 10.1 und Artikel 10.3.3 Buchstabe d nur eine staatenlose Betriebsstätte hat, weil eine solche Betriebsstätte nach dem Recht anderer Steuerhoheitsgebiete nicht anerkannt wird. Dieser eng umgrenzte Fall tritt nur ein, wenn eine eigenständige Einheit über eine Betriebsstätte gemäß der Betriebsstättendefinition von Artikel 10.1 Buchstabe d verfügt.

Artikel 1.3 – Geschäftseinheit

27. Der Begriff „Geschäftseinheit“ bezeichnet die Einheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe, die den GloBE-Vorschriften unterliegen. Eine Einheit, der einer solchen Gruppe angehört, muss beispielsweise eine Geschäftseinheit sein, bevor sie als niedrig besteuerte Geschäftseinheit behandelt werden kann und nach den Kapiteln 2 bis 5 der IRR oder der UTPR unterliegt.

Artikel 1.3.1

28. Die erste Art von Geschäftseinheit ist in Artikel 1.3.1 Buchstabe a als eine Einheit definiert, der einer Unternehmensgruppe angehört. Deshalb ist jede Einheit einer Unternehmensgruppe gemäß der Definition von Artikel 1.2.2 eine Geschäftseinheit, es sei denn, es handelt sich um eine freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.

29. Die zweite Art von Geschäftseinheit wird unter Buchstabe b von Artikel 1.3.1 beschrieben. Nach diesem Buchstaben wird eine in Artikel 10.1 definierte Betriebsstätte eines Stammhauses, das selbst eine Geschäftseinheit ist, als selbstständige Geschäftseinheit behandelt. Dieser Buchstabe gilt für alle vier in der Betriebsstättendefinition von Artikel 10.1 beschriebenen Arten von Betriebsstätten.

Artikel 1.3.2

30. Artikel 1.3.2 stellt klar, dass eine Betriebsstätte, die gemäß Artikel 1.3.1 Buchstabe b eine Geschäftseinheit ist, als eine gegenüber dem Stammhaus und anderen Betriebsstätten dieses Stammhauses selbstständige Geschäftseinheit behandelt wird. Die in Artikel 10.1 aufgeführte Betriebsstättendefinition basiert auf der Feststellung des Vorliegens einer Betriebsstätte für Steuerzwecke. Die getrennte Erfassung der selbstständigen Geschäftstätigkeit der ausländischen Betriebsstätte ist für die Zusammenrechnung der Erträge innerhalb der einzelnen Steuerhoheitsgebiete nach Kapitel 5 von

entscheidender Bedeutung. Sie stellt sicher, dass die durch Betriebsstätten in anderen Steuerhoheitsgebieten erwirtschafteten Erträge und die auf diese Erträge erhobenen Steuern nicht mit den Steuern und Erträgen des Stammhauses oder einer anderen Betriebsstätte in einem anderen Steuerhoheitsgebiet zusammengerechnet werden. Damit gewährleistet sie, dass ausländische Tochtergesellschaften und Betriebsstätten der multinationalen Unternehmensgruppe gleich behandelt werden.

Artikel 1.3.3

31. Artikel 1.3.3. sieht vor, dass eine Einheit, bei der es sich um eine freigestellte Einheit handelt, nicht als Geschäftseinheit gilt. Wie weiter unten erörtert, fallen freigestellte Einheiten deshalb nicht unter die GloBE-Vorschriften.

Artikel 1.4 – Oberste Muttergesellschaft

32. Der Begriff „oberste Muttergesellschaft“ ist in Artikel 1.4 definiert. Die Definition der obersten Muttergesellschaft ist Teil der Definition der Unternehmensgruppe und Ausgangspunkt für die Bestimmung aller Einheiten, die der multinationalen Unternehmensgruppe angehören. Die Bestimmung der obersten Muttergesellschaft ist auch für andere Teile der GloBE-Vorschriften relevant. Bei der Anwendung der IRR geben die GloBE-Vorschriften beispielsweise dem Steuerhoheitsgebiet Vorrang, in dem die oberste Muttergesellschaft belegen ist (Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft), und der Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft wird im Allgemeinen als Grundlage für die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der Geschäftseinheiten nach Kapitel 3 herangezogen.

Artikel 1.4.1

33. In diesem Artikel werden unter den Buchstaben a und b zwei Arten oberster Muttergesellschaften beschrieben. Buchstabe a beschreibt den üblichsten Fall. Dabei handelt es sich um die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe gemäß der Definition von Artikel 1.2.2, d. h. die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe, die aus mindestens zwei Einheiten besteht; Buchstabe b beschreibt demgegenüber die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe gemäß der Definition von Artikel 1.2.3 (d. h. einer Gruppe, die aus einem Stammhaus und einer oder mehreren Betriebsstätten besteht). In diesem Fall wird das Stammhaus als die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe betrachtet.

Oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe nach der Definition von Artikel 1.2.2

34. Buchstabe a definiert den Begriff „oberste Muttergesellschaft“ im Fall einer Unternehmensgruppe, die im Einklang mit Artikel 1.2.2 aus mindestens zwei Einheiten besteht. Um als oberste Muttergesellschaft der Gruppe zu gelten, muss eine Einheit zwei Anforderungen erfüllen. Die erste Voraussetzung ist unter Ziffer i aufgeführt, wo es heißt, dass die oberste Muttergesellschaft eine Einheit ist, die direkt oder indirekt eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält. Die Definition des Begriffs „Kontrollbeteiligung“ in Artikel 10.1 stützt sich auf ein Konsolidierungskriterium (einschließlich eines fiktiven Konsolidierungskriteriums), anhand dessen bestimmt wird, ob eine Einheit eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält. Die Anforderung von Ziffer i ist demnach erfüllt, wenn eine Einheit verpflichtet ist, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows einer anderen Einheit nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard Posten für Posten zu konsolidieren, oder verpflichtet gewesen wäre, dies zu tun, wenn sie einen Konzernabschluss nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellt hätte, bei dem es sich entweder um einen anerkannten Rechnungslegungsstandard oder um einen anderen Rechnungslegungsstandard handelt, der zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen angepasst wurde.

35. Die zweite Anforderung ist unter Ziffer ii aufgeführt. Sie lautet, dass die Einheit nicht direkt oder indirekt über eine Kontrollbeteiligung im Eigentum einer anderen unter Ziffer i beschriebenen Einheit stehen darf. Eine Einheit kann folglich nicht als oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe anerkannt werden, wenn eine andere Einheit eine Kontrollbeteiligung an ihr hält. Anders ausgedrückt gilt eine Einheit nicht als die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe, wenn es eine andere in der Beteiligungskette höher angesiedelte Einheit gibt, die verpflichtet ist oder verpflichtet gewesen wäre, die erstgenannten Einheit Posten für Posten zu konsolidieren.

Oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe nach der Definition von Artikel 1.2.3

36. Die zweite Art von oberster Muttergesellschaft wird in Artikel 1.4.1 Buchstabe b beschrieben. Dort ist festgelegt, dass in den Fällen, in denen es sich bei der Unternehmensgruppe um eine einzige Einheit mit einer oder mehreren ausländischen Betriebsstätten handelt, das Stammhaus (nach der Definition in Artikel 10.1) die oberste Muttergesellschaft ist. Wie im Kommentar zu Artikel 1.2.3 erläutert, ist diese erweiterte Definition des Begriffs „oberste Muttergesellschaft“ notwendig, um sicherzustellen, dass eine inländische Einheit, die über Betriebsstätten grenzüberschreitend tätig ist, den GloBE-Vorschriften unterliegt.

Artikel 1.5 – Freigestellte Einheit

37. Artikel 1.5 benennt die Einheiten, die freigestellte Einheiten sind und deshalb den GloBE-Vorschriften nicht unterliegen. Die Einstufung als freigestellte Einheit hat unter den GloBE-Vorschriften drei konkrete Effekte:

a. Erstens gelten die IIR und die UTPR nicht für freigestellte Einheiten. So sind beispielsweise nur Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe verpflichtet, die IRR gemäß Artikel 2.1 anzuwenden. Deshalb ist eine freigestellte Einheit, bei der es sich um die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe handelt, nicht verpflichtet, die IRR anzuwenden, sodass diese von der nächsten Einheit in der Beteiligungskette (bei der es sich nicht um eine freigestellte Einheit handelt) angewendet werden muss.
b. Zweitens werden die GloBE-Attribute freigestellter Einheiten (etwa ihre Gewinne, Verluste, zu entrichtenden Steuern, materiellen Vermögenswerte und Lohnkosten) aus den verschiedenen gemäß den GloBE-Vorschriften vorzunehmenden Berechnungen herausgenommen, außer wie vorstehend beschrieben bei der Anwendung der Umsatzschwelle.
c. Drittens haben freigestellte Einheiten nach den GloBE-Vorschriften keine administrativen Pflichten wie etwa die Einreichung einer GloBE-Erklärung, und Informationen in Bezug auf ihre Erträge, Steuern, Vermögenswerte usw. werden in der GloBE-Erklärung nicht ausgewiesen (mit Ausnahme der nach Artikel 8.1.4 Buchstabe b erforderlichen Informationen in Bezug auf freigestellte Einheiten und anderer im GloBE-Umsetzungsrahmen festgelegter Informationen).

38. Artikel 1.5 ist in drei Bestimmungen untergliedert. In Artikel 1.5.1 sind die Arten von Einheiten aufgelistet, die freigestellte Einheiten sind. Mit Artikel 1.5.2 wird die Freistellung auf Einheiten ausgeweitet, die im Eigentum solcher freigestellten Einheiten stehen, wobei aber bestimmte Kriterien erfüllt sein müssen. Zuletzt bietet Artikel 1.5.3 der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit noch das Wahlrecht, eine Einheit nicht als freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.2 zu behandeln.

39. In manchen Fällen kann eine multinationale Unternehmensgruppe ausschließlich aus freigestellten Einheiten bestehen. Ein Investmentfonds kann beispielsweise verpflichtet sein, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge und Aufwendungen selbstständiger Investmentvehikel, die von ihm kontrolliert werden, zu konsolidieren. Wenn jedoch alle diese Investmentvehikel die Bedingungen von Artikel 1.5.2 erfüllen, ist die multinationale Unternehmensgruppe als Ganzes von den GloBE-Vorschriften

freigestellt, weil sie keine Geschäftseinheiten umfasst, die verpflichtet wären, den effektiven Steuersatz zu berechnen oder die Festsetzungsregeln von Kapitel 2 anzuwenden oder die Verwaltungsbestimmungen der Vorschriften einzuhalten.

Artikel 1.5.1

40. In Artikel 1.5.1 sind die Arten von Einheiten aufgelistet, die freigestellte Einheiten sind. Solche Einheiten werden im Allgemeinen nicht Posten für Posten mit einer Gruppe operativer Einheiten konsolidiert und sind deshalb nach den in Artikel 1.3 aufgeführten Kriterien nicht als Geschäftseinheiten einer solchen Unternehmensgruppe zu betrachten. Aus Gründen der Vollständigkeit und Konsistenz und um für mehr Sicherheit zu sorgen, werden sie in Artikel 1.5.1 dennoch explizit aufgeführt.

41. Die unter den Buchstaben a bis d von Artikel 1.5.1 genannten Einheiten sind staatliche Einheiten, internationale Organisationen, Organisationen ohne Erwerbszweck und Pensionsfonds. Jede dieser Arten von Einheiten ist in Artikel 10.1 definiert und im Kommentar zu diesem Artikel näher erläutert.

42. Bei den unter den Buchstaben e und f genannten freigestellten Einheiten handelt es sich um Investmentfonds und Immobilieninvestmentvehikel, die die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe sind. Diese Einheiten sind von der Anwendung der GloBE-Vorschriften freigestellt, damit ihr Status als steuerneutrale Investmentvehikel gewahrt bleibt. Auch wenn ein Investmentfonds oder ein Immobilieninvestmentvehikel nicht die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe ist, kann diese Einheit als Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe behandelt werden, sofern sie ansonsten die Konsolidierungsanforderungen von Artikel 1.2 und Artikel 1.3 erfüllt. Derartige Investmentfonds und Immobilieninvestmentvehikel werden jedoch als Investmentgesellschaften betrachtet und unterliegen nach Artikel 7.4 bis 7.6 besonderen Vorschriften für die Berechnung des effektiven Steuersatzes.

Artikel 1.5.2

43. Artikel 1.5.2 weitet die Definition einer freigestellten Einheit nach Artikel 1.5.1 auf Einheiten aus, die sich im Eigentum einer freigestellten Einheit befinden. Artikel 1.5.2 erkennt an, dass freigestellte Einheiten aus aufsichtsrechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen gezwungen sein können, von ihnen kontrollierte selbstständige Einheiten damit zu betrauen, für sie Vermögenswerte zu halten oder bestimmte Aufgaben wahrzunehmen. Wirtschaftliche oder aufsichtsrechtliche Erfordernisse können einen in Artikel 1.5.1 Buchstabe e genannten Investmentfonds beispielsweise daran hindern, direkt in einen bestimmten Vermögenswert zu investieren, und ihn zwingen, diese Investition über ein selbstständiges Vehikel zu tätigen, um seine Haftung zu begrenzen. Artikel 1.5.2 befasst sich mit derartigen Situationen und kann es einem solchen Holding-Vehikel ermöglichen, als freigestellte Einheit zu gelten. Artikel 1.5.2 ist in zwei Buchstaben untergliedert:

a. Buchstabe a befasst sich mit dem Fall, dass eine freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.1 eine andere Einheit gründet, damit diese für sie Vermögenswerte hält oder Gelder anlegt oder Tätigkeiten ausübt, die ihre Tätigkeiten ergänzen.
b. Buchstabe b befasst sich mit dem Fall, dass eine freigestellte Einheit eine Einheit gründet, deren Jahresüberschuss ansonsten von den GloBE-Berechnungen ausgenommen ist, weil er aus ausgenommenen Dividenden oder ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten besteht.

44. Artikel 1.5.2 gilt nicht, wenn die unter den Buchstaben a oder b aufgeführte Einheit von einer Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft (nach der Definition in Artikel 10.1) gehalten wird. Wie im Kommentar zu Artikel 10.1 eingehender erläutert, handelt es sich bei Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaften um Zweckgesellschaften, die ähnliche Aufgaben wahrnehmen können wie die in Artikel 1.5.2 beschriebenen Einheiten. Einer Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft zu erlauben, eine weitere selbstständige von ihr kontrollierte Einheit zu gründen, die als freigestellte Einheit anerkannt

würde, würde den beabsichtigten Effekt der Vorschriften in Artikel 1.5.2 verwässern, der auf kontrollierte Einheiten begrenzt sein soll, die Aufgaben für die freigestellte Einheit (also beispielsweise die staatliche Einheit, die internationale Organisation, die Organisation ohne Erwerbszweck oder den Pensionsfonds) selbst wahrnehmen.

45. Artikel 1.5.2 gilt, wenn eine Einheit, die einer Unternehmensgruppe angehört, von einer freigestellten Einheit nach der Definition von Artikel 1.5.1 gehalten wird, die dieser Gruppe nicht angehört. Eine Einheit, die einer Unternehmensgruppe angehört, welche von einem Investmentfonds oder einem Immobilieninvestmentvehikel gehalten wird, kann die Anforderungen von Artikel 1.5.2 erfüllen, obwohl der betreffende Investmentfonds oder die betreffende Immobilieninvestmentvehikel nicht die oberste Muttergesellschaft der Gruppe ist. Als Beispiel sei angenommen, dass ein Investmentfonds Alleineigentümer einer Einheit ist, die die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe ist und die Anforderungen von Artikel 1.5.2 erfüllt. In diesem Fall ist die oberste Muttergesellschaft eine freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.2, obwohl der Investmentfonds der Gruppe nicht angehört, weil er nicht Posten für Posten mit ihr konsolidiert wird.

Buchstabe a

46. Um als freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.2 Buchstabe a zu gelten, muss die Einheit zwei Kriterien erfüllen: ein Eigentumskriterium und ein Tätigkeitskriterium.

Eigentumskriterium

47. Das Eigentumskriterium wird am Anfang von Buchstabe a dargelegt. Nach diesem Kriterium müssen mindestens 95 % des Werts der Einheit im Eigentum einer oder mehrerer in Artikel 1.5.1 definierter freigestellter Einheiten stehen. Die Schwelle ist bei 95 % angesetzt, um Situationen zu berücksichtigen, in denen es einen kleinen Minderheitsbeteiligten gibt, beispielsweise wenn ein Fondsmanager einen geringen Prozentsatz eines Investmentfonds hält oder wenn nach innerstaatlichem Recht für die Gründung einer Kapitalgesellschaft mindestens zwei Gesellschafter erforderlich sind oder wenn eine freigestellte Einheit über eine Personengesellschaft investiert und nach innerstaatlichem Recht eine weitere Einheit benötigt, die als unbeschränkt haftender Gesellschafter tätig ist.

48. Buchstabe a gilt auch, wenn die freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.1 über eine Kette freigestellter Einheiten Eigentümer von mindestens 95 % des Werts der Einheit ist. Als Beispiel sei angenommen, dass A Co eine freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.1 ist. A Co ist Alleineigentümer von B Co, einer anderen freigestellten Einheit, die wiederum Eigentümer von 95 % des Werts von C Co ist. In diesem Fall erfüllt C Co das Eigentumskriterium nach Buchstabe a, weil 95 % ihres Werts indirekt im Eigentum von A Co stehen. Wenn A Co hingegen 95 % der Beteiligungen an B Co hält, ist das Eigentumskriterium in Bezug auf C Co nicht erfüllt, weil der im Eigentum von A Co befindliche Wert auf 90 % verwässert wurde (95 % x 95 %).

49. Die Formulierung „Wert der Einheit“ bezieht sich auf den Gesamtwert der von der Einheit begebenen Anteile. Im Fall von Aktien bezieht sie sich auf den Wert der ausgegebenen und umlaufenden Aktien, die von den Aktionären gehalten werden. Der Wert der Einheit unterscheidet sich vom Betrag der von der freigestellten Einheit gehaltenen Beteiligungen, welcher direkt anhand der an sie geknüpften Ansprüche auf die Gewinne, das Kapital oder die Rücklagen dieser Einheit gemessen wird. Der Unterschied zwischen einer am „Wert der Einheit“ und einer an den „Beteiligungen“ orientierten Messgröße liegt darin, dass erstere auf dem Gesamtwert der von der freigestellten Einheit gehaltenen Beteiligungen als Prozentsatz des Gesamtwerts der von der Einheit begebenen Anteile basiert, während letztere einen oder mehrere der an die Beteiligungen geknüpften konkreten Ansprüche (d. h. auf Gewinne, Kapital oder Rücklagen) vergleicht.

50. Das unter diesem Buchstaben aufgeführte Eigentumskriterium ist nur erfüllt, wenn mindestens 95 % des Werts der Anteile am Kapital der Einheit (entweder direkt oder indirekt) im wirtschaftlichen Eigentum von freigestellten Einheiten stehen. Die Beurteilung des Werts sollte zum Datum der letzten Änderung der relativen Höhe der Beteiligung der betreffenden freigestellten Einheit an der Einheit erfolgen und den Wert aller von dieser freigestellten Einheit gehaltenen Beteiligungen berücksichtigen. Als Beispiel sei angenommen, dass eine neu gegründete Einheit 200 Stammaktien im Wert von jeweils 1 EUR und 100 Vorzugsaktien im Wert von jeweils 2 EUR ausgibt. Ein als freigestellte Einheit anerkannter Aktionär erhält alle Stammaktien und 90 Vorzugsaktien. In diesem Fall beträgt der Wert der Einheit 400, und der als freigestellte Einheit anerkannte Aktionär ist für die Zwecke von Artikel 1.5.2 Eigentümer von 95 % (380/400) des Werts der Einheit.

51. Der Wert der Beteiligung einer freigestellten Einheit an einer Einheit sollte zum Datum der letzten Änderung der relativen Höhe der Beteiligung der freigestellten Einheit an der Einheit ermittelt werden. Wenn die Einheit beispielsweise im Rahmen eines Vergütungspakets neue Aktien an einen Minderheitsaktionär/Beschäftigten ausgibt, sollten die freigestellten Einheiten unmittelbar nach dieser Aktienausgabe prüfen, ob sie immer noch 95 % des Werts der Beteiligungen an der Einheit halten. Nicht realisierte Veränderungen des komparativen Werts verschiedener Aktiengattungen sollten die Anwendung des Kriteriums nach Artikel 1.5.2 jedoch nicht beeinflussen, solange sich die relative Höhe der Beteiligung der freigestellten Einheit an der Einheit nicht verändert. Wenn der Wert der Beteiligungen an der Einheit im obigen Fall beispielsweise auf 300 sinkt, sodass die Stammaktien nur noch 100 wert sind, sollte die freigestellte Einheit immer noch so behandelt werden, als halte er 95 % des Werts der Einheit, obwohl der Gesamtmarktwert ihrer Aktien nur noch 93 % (280/300) der Einheit insgesamt beträgt.

Tätigkeitskriterium

52. Das Tätigkeitskriterium von Artikel 1.5.2 Buchstabe a ist in die Ziffern i und ii unterteilt.

53. Ziffer i verlangt, dass die Einheit „ausschließlich oder fast ausschließlich dazu dient [...], Vermögenswerte zu halten oder Gelder anzulegen“. Die Formulierung „ausschließlich oder fast ausschließlich“ verweist auf eine Prüfung der Gegebenheiten und Umstände, mit der sichergestellt werden muss, dass alle oder fast alle Tätigkeiten der Einheit mit dem Halten von Vermögenswerten oder der Anlage von Geldern zusammenhängen. Diese Formulierung bedeutet außerdem, dass die Einheit, um nach Buchstabe a als freigestellte Einheit zu gelten, aktiv keine anderen Tätigkeiten ausüben darf, als Vermögenswerte zu halten oder Gelder anzulegen. Ziffer i könnte beispielsweise auf einen Staatsfonds zutreffen, der sich im Eigentum eines Staats befindet (falls er nicht bereits unter die Definition einer staatlichen Einheit nach Artikel 10.1 fällt) und für diesen Staat Vermögenswerte hält und Gelder anlegt; sie würde jedoch nicht auf eine Fluggesellschaft zutreffen, die sich im Eigentum des Staats befindet, weil die Tätigkeiten einer Fluggesellschaft mehr beinhalten, als Vermögenswerte zu halten und Gelder anzulegen. Ziffer i verlangt auch, dass die Tätigkeit dazu dient, „für die freigestellte(n) Einheit(en)“ Vermögenswerte zu halten oder Gelder anzulegen. Diese Bedingung muss in Verbindung mit den anderen Bedingungen dieses Artikels gelesen werden. Sie ist beispielsweise auch erfüllt, wenn der Fondsmanager von den von der Einheit getätigten Investitionen proportional zu seiner Beteiligung profitiert.

54. Alternativ dazu ist das Tätigkeitskriterium nach Ziffer ii erfüllt, wenn die Einheit nur Tätigkeiten ausübt, die die von der freigestellten Einheit ausgeübten Tätigkeiten ergänzen. Dieses alternative Tätigkeitskriterium wurde aufgenommen, weil Tätigkeiten, die sonst von der in Artikel 1.5.1 genannten freigestellten Einheit ausgeübt würden, in manchen Fällen einer selbstständigen Einheit übertragen werden, die sich im Alleineigentum der freigestellten Einheit befindet (was auch eine 95%ige Beteiligung beinhalten kann). Wenn eine freigestellte Einheit beispielsweise ein IT-Unternehmen gründet, das ausschließlich Dienstleistungen für die freigestellte Einheit erbringt, würde dieses Unternehmen die Anforderung von Ziffer ii erfüllen.

Buchstabe b

55. Buchstabe b erfasst den Fall, dass eine in Artikel 1.5.1 genannte freigestellte Einheit (bei der es sich nicht um eine Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft handelt) Eigentümer von mindestens 85 % des Werts einer anderen Einheit ist, deren Jahresüberschuss oder Fehlbetrag ansonsten vom GloBE-Gewinn oder -Verlust ausgenommen ist, weil er im Wesentlichen aus ausgenommenen Dividenden oder ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten besteht, die nach Artikel 3.2.1 Buchstabe b oder c vom GloBE-Gewinn ausgenommen sind. Diese Art von Holding-Vehikel dürfte keiner Ergänzungssteuer nach den GloBE-Vorschriften unterliegen, weil ihre gesamten Erträge vom GloBE-Gewinn ausgenommen sind. Der konkrete Effekt dieser Bestimmung besteht darin zu verhindern, dass diese Einheiten die Festsetzungsregeln von Kapitel 2 anwenden. Der Beteiligungsprozentsatz unter Buchstabe b ist niedriger als unter Buchstabe b, um mehr Flexibilität zu gewährleisten, insbesondere im Kontext von Vehikeln, die von Investmentfonds gehalten werden, in welchem Fall Dritte möglicherweise einen größeren Anteil halten oder Beteiligungen am Holding-Vehikel an die Geschäftsleitung oder andere Beschäftigte des operativen Unternehmens ausgegeben werden. Die Bedeutung der Formulierung „Wert der Einheit“ wird im Kommentar zu Buchstabe a erklärt.

56. Die Formulierung „die Erträge der Einheit bestehen im Wesentlichen aus“ (d. h. alle oder fast alle Erträge) wurde aufgenommen, um eine Situation zu verhindern, in der die Einheit die Bedingungen von Buchstabe b nur deshalb nicht erfüllt, weil sie in geringem Umfang andere Erträge als Dividenden oder sonstige Formen von Eigenkapitalerträgen von kontrollierten Unternehmen bezieht. Die von einer Bank für Gelder auf dem Bankkonto der Einheit gezahlten Zinsen sollten beispielsweise nicht verhindern, dass die Einheit nach Buchstabe b als freigestellte Einheit gilt, sofern diese Zinserträge einen unerheblichen Teil ihrer Gesamterträge ausmachen.

Artikel 1.5.3

57. Artikel 1.5.3 bietet das Wahlrecht, Artikel 1.5.2 im Hinblick auf eine Einheit, die nach diesem Artikel als freigestellte Einheit gilt, nicht anzuwenden. Bei diesem Wahlrecht handelt es sich um ein Fünfjahreswahlrecht (gemäß der Definition von Artikel 10.1). Wenn dieses Wahlrecht in Anspruch genommen wird, gelten die GloBE-Vorschriften für die in Artikel 1.5.2 beschriebene Einheit genauso wie für jede andere Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe. Eine erklärungspflichtige Geschäftseinheit kann also beispielsweise eine Einheit nach Artikel 1.5.2 als Geschäftseinheit anstatt als freigestellte Einheit behandeln, damit im Hinblick auf die Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit die IIR anstatt der UTPR angewendet wird. Dies lässt sich am Beispiel einer multinationalen Unternehmensgruppe veranschaulichen, deren oberste Muttergesellschaft ein Investmentfonds und somit eine freigestellte Einheit ist, die aber nach dem zur Erstellung des Konzernabschlusses verwendeten anerkannten Rechnungslegungsstandard Posten für Posten mit ihren Tochtergesellschaften konsolidiert wird. Eine solche multinationale Unternehmensgruppe kann das obige Wahlrecht in Anspruch nehmen, damit diese Einheit für ihre Tochtergesellschaften die IIR anwenden kann, anstatt alle ihre Geschäftseinheiten der UTPR zu unterwerfen.

Literaturverzeichnis

IFRS Foundation (2022), *International Financial Reporting Standards*, https://www.ifrs.org/. [2]

2 Festsetzungsregeln

1. Im zweiten Kapitel der GloBE-Vorschriften sind die allgemeinen Festsetzungsregeln dargelegt. Die Festsetzungsregeln bestehen aus zwei ineinander greifenden Vorschriften, der IIR und der UTPR. Die IIR wird von bestimmten Muttergesellschaften der multinationalen Unternehmensgruppe angewendet, und zwar in einer Rangfolge, nach der sie im Allgemeinen vorrangig von den Einheiten anzuwenden ist, die in der Beteiligungskette jeweils am höchsten angesiedelt sind (Top-down-Ansatz). Die IIR sieht eine Ergänzungssteuer in Bezug auf niedrig besteuerte Geschäftseinheiten vor, die einem effektiven Steuersatz unterhalb des Mindeststeuersatzes unterliegen. Die UTPR dient als Auffangmechanismus für die IIR. Sie versagt bestimmten Geschäftseinheiten einen Betriebsausgabenabzug (oder verlangt eine gleichwertige Berichtigung), sofern eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit nicht bereits nach einer IIR der Ergänzungssteuer unterliegt.

2. Zusammen genommen bieten die IIR und die UTPR eine systematische Lösung, um sicherzustellen, dass alle in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallende multinationale Unternehmensgruppen in den Steuerhoheitsgebieten, in denen sie tätig sind, auf ihre über eine „Routinerendite“ hinausgehenden Gewinne ein Mindestmaß an Steuern zahlen. Es kann sich allerdings die Frage stellen, ob diese Regeln wie beabsichtigt angewendet werden können, wenn das Steuerhoheitsgebiet einer Muttergesellschaft, die ansonsten gemäß Artikel 2 die IIR anwenden würde, bilaterale Steuerabkommen abgeschlossen hat, in denen sie die Freistellungsmethode (anstelle einer Anrechnungsmethode) gewählt hat, um eine Doppelbesteuerung von in dem anderen Steuerhoheitsgebiet erzielten Erträgen zu beseitigen. In einem solchen Fall könnte eine Switch-over-Rule („Umschaltregel“) im Doppelbesteuerungsabkommen die Anwendung der IIR durch den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft erleichtern, um die Erträge einer Betriebsstätte zu besteuern, wenn aufgrund des innerstaatlichen Rechts die IIR gilt. Die Switch-over-Rule könnte die Anwendung der IIR durch den Ansässigkeitsstaat in Bezug auf eine Betriebsstätte sicherstellen. Da die Anwendung der Regel durch innerstaatliches Recht ausgelöst wird, würde sie nur dann und nur insoweit greifen, als eine in dem einen Vertragsstaat ansässige Person verpflichtet ist, die IIR in Bezug auf eine Betriebsstätte in dem anderen Vertragsstaat anzuwenden.

Überblick über die IIR

3. Die IIR besteht aus drei Artikeln:

   a. Artikel 2.1 nennt die Einheiten der multinationalen Unternehmensgruppe, die verpflichtet sind, die Vorschrift anzuwenden. Die IIR wird von einer Muttergesellschaft angewendet, bei der es sich gemäß der Definition in Artikel 10.1 um eine oberste Muttergesellschaft, die keine freigestellte Einheit ist, oder um eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft oder eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft handeln kann.

   b. Artikel 2.2 enthält eine Formel für die Zurechnung der Ergänzungssteuer zu der jeweiligen Muttergesellschaft entsprechend ihrer Beteiligung am Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit.

   c. Artikel 2.3 enthält einen Mechanismus, um die einer Muttergesellschaft zugerechnete Ergänzungssteuer mit dem Betrag der Ergänzungssteuer zu verrechnen, der einer anderen Muttergesellschaft zugerechnet wurde, welche ebenfalls verpflichtet ist, die IIR auf dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden; dadurch kann eine Doppelbesteuerung vermieden werden. Auf

diese Weise soll die Anwendung der IIR in bestimmten Unternehmensgruppen mit mehreren übereinander geschalteten Muttergesellschaften („mehrstufige Strukturen“) oder mit gruppenfremden Beteiligten („Split-Ownership-Strukturen“) koordiniert werden, um sicherzustellen, dass jeder Anteil an den Gewinnen der multinationalen Unternehmensgruppe nur in einem Steuerhoheitsgebiet der IIR unterliegt.

Nachstehend wird ein Überblick über jeden dieser Artikel gegeben.

4. Artikel 2.1.1 enthält die Grundregel für die Anwendung der IIR im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft. Sofern dieses Steuerhoheitsgebiet die IIR eingeführt hat, ist es im Allgemeinen das Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft, das die Ergänzungssteuer in Bezug auf niedrig besteuerte Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe erhebt. Wenn die oberste Muttergesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, in dem für das Geschäftsjahr eine anerkannte IIR in Kraft ist und keine der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe von einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft gehalten wird, die eine anerkannte IIR anwenden muss, wird die IIR nur von der obersten Muttergesellschaft im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft angewendet. Wenn die oberste Muttergesellschaft einer so aufgebauten Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, in dem sie nicht verpflichtet ist, für das Geschäftsjahr eine anerkannte IIR anzuwenden, ist nach dem Top-down-Ansatz die nächstuntere zwischengeschaltete Muttergesellschaft in der Beteiligungskette verpflichtet, die IIR in Bezug auf den ihr zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit anzuwenden, an der sie im Einklang mit Artikel 2.1.2 eine direkte oder indirekte Beteiligung hält.

5. Die Artikel 2.1.2 und 2.1.3 befassen sich mit der Anwendung der IIR durch eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft. Artikel 2.1.2 verwendet die gleichen Formulierungen und Mechanismen wie Artikel 2.1.1. Er berücksichtigt den der zwischengeschalteten Muttergesellschaft aufgrund ihrer direkten oder indirekten Beteiligung zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit, und zwar ungeachtet der Anteile an der Ergänzungssteuer dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit, die anderen höher angesiedelten Muttergesellschaften zuzurechnen sind.

6. Es ist möglich, dass mehr als eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft in derselben multinationalen Unternehmensgruppe verpflichtet ist, die IIR in Bezug auf den ihr zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit anzuwenden. In diesen Fällen ist jede zwischengeschaltete Muttergesellschaft verpflichtet, die IIR anzuwenden. Wenn jedoch zwei oder mehr zwischengeschaltete Muttergesellschaften derselben Beteiligungskette angehören und verpflichtet sind, die IIR in Bezug auf dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden, ist eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, indem der Top-down-Ansatz angewendet und die Ergänzungssteuer der niedriger angesiedelten Einheit ausgeschaltet wird oder indem die Ergänzungssteuer der höher angesiedelten Einheit um den Betrag der Ergänzungssteuer gekürzt wird, der von der niedriger angesiedelten Einheit entrichtet wird. Unter welchen Umständen welche dieser Methoden anzuwenden ist, wird nachstehend eingehender erläutert.

7. Die Artikel 2.1.4 bis 2.1.5 gelten für sogenannte „Split-Ownership-Strukturen“, bei denen einige der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten einen wesentlichen Minderheitsbeteiligten (d. h. mit einem Anteil von mehr als 20 %) haben, der nicht der multinationalen Unternehmensgruppe angehört. In diesem Fall weichen die GloBE-Vorschriften vom Top-down-Ansatz ab und verpflichten stattdessen die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, die IIR anzuwenden, obwohl sie auf einer niedrigeren Stufe der Beteiligungskette angesiedelt ist.

8. Die für Split-Ownership-Strukturen geltenden Vorschriften sollen verhindern, dass es zu Einbußen bei den nach GloBE-Vorschriften zu zahlenden Steuern kommt, ohne der multinationalen Unternehmensgruppe zugleich eine unverhältnismäßige Steuerlast in Bezug auf niedrig besteuerte Einkünfte aufzubürden, die im wirtschaftlichen Eigentum des Minderheitsbeteiligten stehen. Wenn die oberste Mutter-

gesellschaft beispielsweise 60 % der Anteile an einer Muttergesellschaft hält (womit der Minderheitsbeteiligte 40 % hält) und diese Muttergesellschaft 100 % der Anteile an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält, wären von der obersten Muttergesellschaft nach Artikel 2.1.1 60 % der Ergänzungssteuer zu entrichten. Ohne zusätzliche Vorschriften wäre damit ein erheblicher Teil der Einkünfte der niedrig besteuerten Geschäftseinheit nicht von der IIR betroffen, was zu entgangenen Steuereinnahmen und Verzerrungen führen würde (eine multinationale Unternehmensgruppe könnte beispielsweise eine Minderheitsbeteiligung an ihren Tochtergesellschaften an ihre bestehenden Gesellschafter übertragen, um die Ergänzungssteuerpflicht der obersten Muttergesellschaft zu reduzieren). Anstatt die oberste Muttergesellschaft zu verpflichten, die Ergänzungssteuer in Bezug auf den im wirtschaftlichen Eigentum von Minderheitsbeteiligten stehenden Anteil an den Einkünften der niedrig besteuerten Geschäftseinheit zu zahlen, verpflichtet die IIR also die Muttergesellschaft (bei der es sich um eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft handelt), die IIR ebenfalls in Bezug auf ihren Anteil an der Ergänzungssteuer anzuwenden, wodurch sichergestellt wird, dass die aus den GloBE-Vorschriften resultierende Steuerlast im richtigen Verhältnis von den Minderheitsbeteiligten getragen wird.

9. Die Split-Ownership-Regeln wirken insofern als Ausnahme vom Top-down-Ansatz, als die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft unabhängig davon, ob die oberste Muttergesellschaft ebenfalls eine anerkannte IIR anwendet, Vorrang bei der Anwendung der IIR hat. Das bedeutet, dass die anerkannte IIR mehr als einmal in Bezug auf ein und dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit angewendet werden kann. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, kürzt in diesem Fall die oberste Muttergesellschaft (oder die nächstniedrigere zwischengeschaltete Muttergesellschaft, falls die oberste Muttergesellschaft die IIR nicht anwendet) die von ihr zu entrichtende Ergänzungssteuer um den Anteil der Ergänzungssteuer, den die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft gemäß einer anerkannten IIR in Einklang mit Artikel 2.3 zu entrichten hat. Die Funktionsweise jeder dieser Regeln wird nachstehend eingehender kommentiert.

10. Artikel 2.1.6 schreibt vor, dass die IIR in Bezug auf niedrig besteuerte Geschäftseinheiten anzuwenden ist, die nicht im umsetzenden Steuerhoheitsgebiet belegen sind, d. h. im Steuerhoheitsgebiet der Muttergesellschaft, die verpflichtet ist, die IIR anzuwenden. Das bedeutet, dass die IIR nur dann in Bezug auf in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten und staatenlose Geschäftseinheiten gilt, wenn die multinationale Unternehmensgruppe ansonsten in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt. Steuerhoheitsgebiete, die die GloBE-Vorschriften einführen, können die globale Mindeststeuer jedoch auf die im Steuerhoheitsgebiet der Muttergesellschaft belegenen Geschäftseinheiten ausweiten. Die Anwendung der IIR auf inländische niedrig besteuerte Geschäftseinheiten wird weiter unten eingehender erläutert.

Artikel 2.1 – Anwendung der IIR

Artikel 2.1.1

11. Artikel 2.1.1 enthält die Grundregel für die Anwendung der IIR. Sie gilt, wenn eine oberste Muttergesellschaft, bei der es sich um eine Geschäftseinheit handelt, „zu irgendeiner Zeit während des Geschäftsjahrs (direkt oder indirekt) eine Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält“. Die Höhe der von der obersten Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit gehaltenen Beteiligung ist für die Feststellung, ob dieser Artikel gilt, nicht direkt relevant, weil die Regel bereits voraussetzt, dass die niedrig besteuerte Einheit eine Geschäftseinheit ist (oder im Fall eines Joint Ventures als eine solche behandelt wird) und der multinationalen Unternehmensgruppe angehört.

12. Artikel 2.1.1 enthält auch die wichtigste Festsetzungsregel der IIR. Sie verpflichtet die oberste Muttergesellschaft, eine Steuer in Höhe des ihr zuzurechnenden Anteils an der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr zu entrichten. Die Ermittlung des einer Muttergesellschaft „zuzurechnenden Anteils“ wird im Kommentar zu Artikel 1.2.2 erörtert.

13. Die IIR gilt, wenn die oberste Muttergesellschaft „zu irgendeiner Zeit während des Geschäftsjahrs“ eine Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. Das bedeutet, dass die oberste Muttergesellschaft auch verpflichtet ist, die IIR in Bezug auf eine Geschäftseinheit anzuwenden, die während des Geschäftsjahrs veräußert oder erworben wurde. Wie lange die Beteiligung während des Geschäftsjahrs gehalten wurde, ist für die Zwecke der Anwendung von Artikel 2.1.1 nicht maßgeblich, weil dies bereits in der Berechnung der Ergänzungssteuer nach Kapitel 5 berücksichtigt wird. Bei der Berechnung der Ergänzungssteuer wird der Betrag des im Konzernabschluss ausgewiesenen Gewinns berücksichtigt, in dem berücksichtigt ist, wie lange die oberste Muttergesellschaft die Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit gehalten hat. Die Sonderregeln in Artikel 6.2.1 befassen sich eingehender mit der Funktionsweise der GloBE-Vorschriften unter diesen Gegebenheiten, insbesondere was die Anwendung der IIR und des Top-down-Ansatzes betrifft.

Artikel 2.1.2

14. Artikel 2.1.2 regelt die Anwendung der IIR durch eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft. Eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft ist in Artikel 10.1 als eine Geschäftseinheit definiert (bei der es sich nicht um eine oberste Muttergesellschaft, eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, eine Betriebsstätte oder eine Investmentgesellschaft handelt), die (direkt oder indirekt) eine Beteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben multinationalen Unternehmensgruppe hält. Investmentgesellschaften (d. h. Investmentfonds oder Immobilieninvestmentvehikel sowie bestimmte Tochtergesellschaften solcher Einheiten gemäß der Definition in Artikel 10) sind von der Definition der zwischengeschalteten Muttergesellschaft und der Muttergesellschaft ausgenommen, um die Steuerneutralität der Investmentgesellschaft gegenüber etwaigen Minderheitsgesellschaftern zu wahren. Die Behandlung von Investmentgesellschaften wird im Kommentar zu den Artikeln 7.4 bis 7.6 näher erörtert. Um schwierige Sachverhaltsbestimmungen und Streitigkeiten darüber zu vermeiden, ob Beteiligungen an niedrig besteuerten Geschäftseinheiten von einer Betriebsstätte oder deren Stammhaus gehalten werden, werden Betriebsstätten nach den GloBE-Vorschriften nicht als Muttergesellschaften behandelt. In diesem Zusammenhang werden Beteiligungen an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit, die über eine Betriebsstätte gehalten werden, so behandelt, als würden sie vom Stammhaus gehalten.

15. Artikel 2.1.2 verpflichtet eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft, die zu irgendeiner Zeit während des Geschäftsjahres direkt oder indirekt Beteiligungen an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält, die IIR anzuwenden und die Ergänzungssteuer in Höhe des ihr „zuzurechnenden Anteils an der Ergänzungssteuer dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit“ zu zahlen. Die Regeln sind genauso anzuwenden wie für eine oberste Muttergesellschaft nach Artikel 2.1.1, außer dass sie nur in Bezug auf die betreffende Untergruppe von Geschäftseinheiten gelten, an denen die zwischengeschaltete Muttergesellschaft direkt oder indirekt Beteiligungen hält. Bei gleich lautenden Formulierungen in Artikel 2.1.2 und Artikel 2.1.1 gilt der entsprechende Teil des Kommentars zu Artikel 2.1.1 auch für Artikel 2.1.2. Der der zwischengeschalteten Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil an der Ergänzungssteuer wird nicht durch den der obersten Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil begrenzt. Als Beispiel sei angenommen, dass eine oberste Muttergesellschaft (die in einem Steuerhoheitsgebiet ohne anerkannte IIR belegen ist) 90 % der Anteile an einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft hält, die ihrerseits 100 % der Anteile an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. Der diesen beiden Muttergesellschaften jeweils zuzurechnende Anteil an der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit basiert auf den Beteiligungen, die sie direkt oder indirekt an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten. Der der zwischengeschalteten Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil an der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit beträgt folglich 100 %, während der der obersten Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil für dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit 90 % beträgt.

16. Die Höhe der von der zwischengeschalteten Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit gehaltenen Beteiligung ist für die Anwendung von Artikel 2.1.2 nicht maßgeblich. Die zwischengeschaltete Muttergesellschaft muss folglich keine Kontrollbeteiligung an der niedrig besteuerten

Geschäftseinheit halten, um die IIR anzuwenden, solange die niedrig besteuerte Geschäftseinheit derselben multinationalen Unternehmensgruppe angehört. Eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft kann beispielsweise nur eine 10%ige Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten und trotzdem verpflichtet sein, die IIR im Einklang mit Artikel 2.1.2 anzuwenden. Der Betrag der von der zwischengeschalteten Muttergesellschaft zu zahlenden Ergänzungssteuer ist gemäß Artikel 2.2.1 jedoch auf den Anteil begrenzt, der der zwischengeschalteten Muttergesellschaft aufgrund ihrer Beteiligung (d. h. ihres Kapitalanteils) zuzurechnen ist.

Artikel 2.1.3

17. Der „Top-down-Ansatz“ ist in Artikel 2.1.3 verankert, der generell den Muttergesellschaften an der Spitze der Beteiligungskette Vorrang bei der Anwendung der IIR einräumt. Durch diesen Ansatz wird die Anwendung von Artikel 2.1.2 begrenzt, um Fälle von Doppelbesteuerung zu verhindern, zu denen es kommen könnte, wenn mehrere Muttergesellschaften die IIR in Bezug auf ein und dieselbe Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit anwenden.

18. Artikel 2.1.3 Buchstabe a setzt Artikel 2.1.2 außer Kraft und verhindert die Anwendung der IIR auf der Ebene der zwischengeschalteten Muttergesellschaft, wenn die oberste Muttergesellschaft verpflichtet ist, eine anerkannte IIR für das Geschäftsjahr anzuwenden. Die Formulierung „verpflichtet ist, [...] eine anerkannte IIR anzuwenden“ stellt sicher, dass die Ausnahme in Artikel 2.1.3 Buchstabe a nur gilt, wenn das innerstaatliche Steuerrecht des Steuerhoheitsgebiets der obersten Muttergesellschaft die oberste Muttergesellschaft dazu verpflichtet, eine anerkannte IIR anzuwenden. Artikel 2.1.3 Buchstabe a würde beispielsweise nicht gelten, wenn das Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft zwar eine anerkannte IIR eingeführt hat, diese jedoch noch nicht in Kraft ist, oder wenn die oberste Muttergesellschaft eine freigestellte Einheit ist, die nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschriften fällt.

19. Artikel 2.1.3 Buchstabe b regelt den „Top-down-Ansatz“, wenn zwei oder mehr zwischengeschaltete Muttergesellschaften verpflichtet sind, die IIR für ein und dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden. Er verhindert die Anwendung der IIR auf der Ebene einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft, wenn diese über eine direkte oder indirekte Beteiligung von einer anderen zwischengeschalteten Muttergesellschaft kontrolliert wird, die verpflichtet ist, eine anerkannte IIR anzuwenden.

20. Artikel 2.1.3 Buchstabe b gilt nicht und die IIR wird nicht außer Kraft gesetzt, wenn die eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft keine Kontrollbeteiligung an der anderen zwischengeschalteten Muttergesellschaft hält. Die IIR kann folglich von mehr als einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft in derselben multinationalen Unternehmensgruppe angewendet werden.[1]

Artikel 2.1.4

21. Artikel 2.1.4 regelt die Anwendung der IIR durch eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft. Die Regeln in Artikel 2.1.4 verpflichten eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, die zu irgendeiner Zeit während des Geschäftsjahrs direkt oder indirekt eine Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält, die IIR anzuwenden und eine Ergänzungssteuer in Höhe des ihr zuzurechnenden Anteils an der Ergänzungssteuer zu zahlen. Die Formulierung „ungeachtet der Artikel 2.1.1 bis 2.1.3“ in Artikel 2.1.4 bedeutet, dass die Regeln unabhängig davon gelten, ob die oberste Muttergesellschaft oder eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft ebenfalls verpflichtet ist, eine anerkannte IIR anzuwenden. Bei gleich lautenden Formulierungen in Artikel 2.1.4 und in Artikel 2.1.1 gilt der entsprechende Teil des Kommentars zu Artikel 2.1.1 auch für Artikel 2.1.4 .

Artikel 2.1.5

22. Artikel 2.1.5 enthält eine Vorrangregel für Fälle, in denen sich zwei oder mehr in Teileigentum stehende Muttergesellschaften in derselben Beteiligungskette befinden und verpflichtet sind, die IIR in Bezug auf ein und dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden. Im Einklang mit dem Top-

down-Ansatz verhindert dieser Artikel die Anwendung der IIR in Bezug auf eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, wenn diese vollständig (direkt oder indirekt) von einer anderen in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft gehalten wird, die ebenfalls verpflichtet ist, die IIR anzuwenden.

23. Dieser Artikel gilt nur, wenn sich die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft vollständig im Eigentum einer anderen in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft befindet. Damit wird von der Formulierung unter Artikel 2.1.3 Buchstabe b (der Vorrangregel für zwischengeschaltete Muttergesellschaften) abgewichen, nach der die Regel außer Kraft gesetzt wird, wenn eine höher angesiedelte Muttergesellschaft eine direkte oder indirekte Kontrollbeteiligung hält. Diese kleine Abweichung ist beabsichtigt und zielt auf Strukturen ab, in denen es auf jeder Ebene einer in Teileigentum stehenden Untergruppe Minderheitsbeteiligungen gibt. Würde in einem solchen Fall ein Kontrollkriterium herangezogen, würde die IIR auf einer höheren Ebene der in Teileigentum stehenden Beteiligungskette angewendet, sodass die Ergänzungssteuer, die Minderheitsbeteiligungen auf niedrigeren Ebenen zuzurechnen ist, unberücksichtigt bliebe. Um also Verzerrungen zu vermeiden und sicherzustellen, dass der richtige Ergänzungssteuerbetrag berücksichtigt wird, muss eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft die IIR anwenden, sofern sie sich nicht (direkt oder indirekt) im Alleineigentum einer anderen in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft befindet, die verpflichtet ist, eine anerkannte IIR für das Geschäftsjahr anzuwenden.[2]

Artikel 2.1.6

24. Artikel 2.1.6 sieht die Anwendung der IIR durch die Muttergesellschaft für niedrig besteuerte Geschäftseinheiten vor, die außerhalb des umsetzenden Steuerhoheitsgebiets belegen sind. Es wird jedoch anerkannt, dass einige IF-Mitglieder die Anwendung der IIR möglicherweise auf innerstaatlicher Ebene ausweiten wollen, um eine Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Geschäftseinheiten, die derselben multinationalen Unternehmensgruppe angehören, zu vermeiden. In solchen Fällen kann ein umsetzendes Steuerhoheitsgebiet weitere Regeln einführen, die eine Muttergesellschaft verpflichten, ihren Anteil an der Ergänzungssteuer, der ihren Beteiligungen an inländischen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten entspricht, zusammen mit einer etwaigen ihr selbst zugerechneten Ergänzungssteuer zu berücksichtigen. Bei einem solchen Ansatz wendet eine in einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet belegene Muttergesellschaft eine IIR auf den ihr zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer aller etwaigen inländischen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten an, und sie wendet zudem die IIR in Bezug auf eine Ergänzungssteuer an, die ihr ansonsten gegebenenfalls gemäß Artikel 5.2.4 zugerechnet wurde.

25. Eine IIR, die auf die Beteiligung einer Muttergesellschaft an ihren inländischen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten angewendet wird, wird als anerkannte IIR behandelt, sofern sie den anderen in den GloBE-Vorschriften und im Kommentar aufgeführten Anforderungen gerecht wird. Die Anwendung einer solchen nationalen IIR unterliegt ebenfalls den vereinbarten Rangfolgeregeln von Kapitel 2, insbesondere dem Top-down-Ansatz und den Split-Ownership-Regeln, und eine gemäß einer nationalen IIR erhobene Ergänzungssteuer sollte von anderen Steuerhoheitsgebieten in Einklang mit den regulären Regeln von Kapitel 2 als eine IIR-Steuer anerkannt werden. Wenn ein Steuerhoheitsgebiet die Muttergesellschaft außerdem verpflichtet, eine nationale IIR auf sich selbst anzuwenden, wird eine infolge der Anwendung dieser Regel zu zahlende Ergänzungssteuer so behandelt, als sei sie im Rahmen einer IIR zu entrichten, obwohl es sich bei der erhobenen Steuer um die der Muttergesellschaft selbst zugerechnete Ergänzungssteuer handelt. Eine solche IIR wird nach den GloBE-Vorschriften als anerkannte IIR behandelt, sofern die Umstände, unter denen die Steuer erhoben wird, und der Betrag der zu entrichtenden Steuer der Steuer entspricht, die erhoben worden wäre, wenn die Muttergesellschaft 100 % der Beteiligungen an ihrem eigenen Kapital gehalten hätte. Die Anwendung einer nationalen IIR sollte in diesem Fall von einer nationalen Mindestergänzungssteuer unterschieden werden, die auf alle im selben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten angewendet werden könnte, unabhängig davon, ob es sich bei der Geschäftseinheit um eine Muttergesellschaft handelt, die verpflichtet ist, eine IIR anzuwenden.

26. Als Beispiel sei angenommen, dass Hold Co die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ist und in Staat A belegen ist. Hold Co hält 100 % der Anteile an der B Co 1, die in Staat B belegen ist. B Co 1 ist ebenfalls eine Muttergesellschaft, weil sie 100 % der Beteiligungen an B Sub 1 (die ebenfalls in Staat B belegen ist) hält. Staat A und B haben die GloBE-Vorschriften eingeführt; um jedoch eine mögliche Ungleichbehandlung zu vermeiden, verpflichtet Staat B in seinem Steuerhoheitsgebiet belegene Muttergesellschaften, eine IIR auf den ihnen zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer inländischer niedrig besteuerter Geschäftseinheiten sowie auf eine der betreffenden Muttergesellschaft ansonsten gegebenenfalls gemäß Artikel 5.2.4 zugerechnete Ergänzungssteuer anzuwenden. Staat B wird im betreffenden Geschäftsjahr als Niedrigsteuerhoheitsgebiet betrachtet. In diesem Fall kann nur Hold Co die IIR anwenden und die Ergänzungssteuer der in Staat B belegenen Einheiten im Einklang mit Artikel 2.1.1 und 2.1.3 Buchstabe a einziehen. Hätte Staat A die GloBE-Vorschriften nicht angenommen, würde B Co 1 die IIR in Bezug auf den ihr zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer von B Sub 1 anwenden und müsste B Co 1 zudem so behandelt werden, als wende sie eine IIR in Bezug auf eine Ergänzungssteuer an, die ihr ansonsten gemäß Artikel 5.2.4 selbst zugerechnet wurde.

Artikel 2.2 – Zurechnung der Ergänzungssteuer im Rahmen der IIR

27. Einheiten, die der IIR unterliegen, haben einen Betrag in Höhe des ihnen „zuzurechnenden Anteils“ an der Ergänzungssteuer zu entrichten. Artikel 2.2 regelt die Zurechnung der Ergänzungssteuer nach dieser Vorschrift. Artikel 2.2.1 definiert zunächst den einer Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer als den gemäß Kapitel 5 berechneten Betrag der Ergänzungssteuer, multipliziert mit dem Einbeziehungsquotienten. Artikel 2.2.2 führt dann die zur Durchführung dieser Berechnungen notwendigen operativen Definitionen ein, wobei der nach den Regeln von Artikel 2.2.3 anderen Beteiligten zuzurechnende Betrag des GloBE-Gewinns abgezogen wird und gegebenenfalls die Sonderregeln für transparente Gesellschaften von Artikel 2.2.4 zu berücksichtigen sind.

Artikel 2.2.1

28. Artikel 2.2.1 beschreibt die Formel für die Zurechnung der Ergänzungssteuer. Er bestimmt den der Muttergesellschaft, die die IIR (gemäß Artikel 2.1) anwendet, zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuerschuld. Dieser zuzurechnende Anteil ist der Betrag der Ergänzungssteuer, der in Bezug auf eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit zu zahlen ist und der unter Bezugnahme auf die Beteiligung der Muttergesellschaft am Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit bestimmt wird. Dies geschieht, indem die Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit mit dem Einbeziehungsquotienten der Muttergesellschaft multipliziert wird.

Artikel 2.2.2

29. Artikel 2.2.2 definiert den Einbeziehungsquotienten der Muttergesellschaft für die Zwecke der Anwendung der IIR. Der Einbeziehungsquotient entspricht dem Quotienten zwischen dem Anteil der Muttergesellschaft am GloBE-Gewinn einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit und dem gesamten GloBE-Gewinn dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr. Bei einer im Alleineigentum stehenden Tochtergesellschaft beträgt der Einbeziehungsquotient immer 1 und es müssen keine weiteren Berechnungen durchgeführt werden. Nach Artikel 2.2.2 wird dieser Quotient indessen ermittelt, indem der Betrag des GloBE-Gewinns, der Beteiligungen anderer Beteiligter zuzurechnen ist, vom gesamten GloBE-Gewinn abgezogen wird und der Differenzbetrag durch den gesamten GloBE-Gewinn der Einheit dividiert wird. Die Ermittlung des Betrags des GloBE-Gewinns, der Beteiligungen anderer Beteiligter zuzurechnen ist, wird in Artikel 2.2.3 dargelegt.

Artikel 2.2.3

30. Artikel 2.2.3 beschreibt die Berechnung des GloBE-Gewinns, der in Artikel 2.2.2 Buchstabe a auf andere Beteiligte entfällt. Ausgangspunkt für die Ermittlung dieses Betrags ist die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit in Kapitel 3, die auf dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Einheit basiert, der um bestimmte Posten angepasst wird. Das Jahresergebnis der Geschäftseinheit wird auf der Ebene der jeweiligen Einheit ermittelt, wobei Geschäftsvorfälle mit anderen Geschäftseinheiten der Gruppe generell einbezogen werden; die Konsolidierungsanpassungen, die zur Erstellung des Konzernabschlusses vorgenommen werden, werden bei der Berechnung des GloBE-Gewinns generell nicht berücksichtigt. Artikel 3.2.8 gestattet der multinationalen Unternehmensgruppe zwar, die bei der Erstellung des Konzernabschlusses vorgenommenen Konsolidierungsanpassungen anzuwenden, aber nur in Bezug auf Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten im selben Steuerhoheitsgebiet. In den meisten Fällen ist es also unwahrscheinlich, dass der GloBE-Gewinn einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit genau dem Gewinn entspricht, der letztlich im Konzernabschluss ausgewiesen ist. In einigen Fällen kann der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit nach den Konsolidierungsanpassungen null betragen. Der Muttergesellschaft, die die IIR anwendet, muss jedoch der GloBE-Gewinn und nicht der Jahresüberschuss zugerechnet werden.

31. Im Konzernabschluss sind in der Regel alle Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows kontrollierter Tochtergesellschaften ausgewiesen. Die Beteiligten der obersten Muttergesellschaft sind jedoch nicht zu 100 % an diesen Posten beteiligt, wenn die betreffende Tochtergesellschaft im Teileigentum von Dritten steht. Die oberste Muttergesellschaft muss folglich ermitteln, inwieweit die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows ihrer Tochtergesellschaften Inhabern von Minderheitsbeteiligungen gehören, um den Anteil, der auf ihre Beteiligten entfällt, im Konzernabschluss richtig auszuweisen. In der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung wird der Gesamtgewinn um den Anteil gekürzt, der Minderheitsbeteiligten gehört, um so den konsolidierten Jahresüberschuss der obersten Muttergesellschaft zu ermitteln. Analog dazu enthält die konsolidierte Bilanz einen Posten, der den kumulierten Eigenkapitalanteil der Minderheitsbeteiligten an der Bilanzsumme der konsolidierten Gruppe ausweist. Ohne diese Anpassungen würde der Anteil am Gewinn der konsolidierten Unternehmensgruppe, der den Beteiligten der obersten Muttergesellschaft gehört oder ihnen zufließt, im Konzernabschluss zu hoch ausgewiesen.

32. Die GloBE-Vorschriften stützen sich auf die Grundsätze, die die oberste Muttergesellschaft in ihrem Konzernabschluss anwendet oder anwenden müsste, um den Anteil am Jahresüberschuss oder -fehlbetrag zu bestimmen, der auf andere Beteiligte einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit entfällt, die nicht in ihrem Alleineigentum steht. Wenn die IIR von einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft oder einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft angewendet wird, sehen die Vorschriften ferner vor, dass diese Muttergesellschaft die Grundsätze anwendet, die die oberste Muttergesellschaft im Fall von Minderheitsbeteiligten auf deren jeweilige Beteiligungen an niedrig besteuerten Geschäftseinheiten anwendet. Zu diesem Zweck sieht Artikel 2.2.3 eine (diesen Grundsätzen entsprechende) hypothetische Aufteilung eines Jahresüberschussbetrags vor, der unter den Annahmen von Buchstabe a bis d dem GloBE-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten entspricht.

33. Die erste unter Buchstabe a genannte Annahme lautet, dass die Muttergesellschaft, die diese hypothetische Aufteilung vornimmt, einen Konzernabschluss erstellt hat (den hypothetischen Konzernabschluss), der auf demselben Rechnungslegungsstandard basiert, der auch zur Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wurde. Diese Annahme ist notwendig, wenn es sich bei der Muttergesellschaft nicht um die oberste Muttergesellschaft handelt. Obwohl die oberste Muttergesellschaft tatsächlich einen Konzernabschluss erstellt hat, ist für die Zwecke von Artikel 2.2.3 der hypothetische Konzernabschluss maßgeblich. Mit dieser Annahme wird ein einheitlicher Rechnungslegungsstandard festgelegt, um den GloBE-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit und damit auch die Ergänzungssteuer richtig unter den Muttergesellschaften, die die IIR anwenden,

aufzuteilen. Da so alle Muttergesellschaften denselben Rechnungslegungsstandard anwenden, um ihren Einbeziehungsquotienten zu ermitteln, wird vermieden, dass eine Ergänzungssteuerschuld unberücksichtigt bleibt (oder doppelt erfasst wird), und ist eine angemessene Koordinierung der Anwendung der IIR durch eine Muttergesellschaft und eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft in Bezug auf dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit gemäß Artikel 2.3 gewährleistet.

34. Die zweite Annahme, die in Buchstabe b enthalten ist, lautet, dass die Muttergesellschaft eine Kontrollbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält, sodass die Erträge und Aufwendungen der niedrig besteuerten Geschäftseinheit im hypothetischen Konzernabschluss Posten für Posten mit denen der Muttergesellschaft konsolidiert werden (d. h., dass der nach dem Rechnungslegungsstandard für das Geschäftsjahr erfasste Betrag jedes Ertrags- und Aufwandspostens der niedrig besteuerten Geschäftseinheit in den konsolidierten Betrag jedes im hypothetischen Konzernabschluss ausgewiesenen Ertrags- und Aufwandspostens einbezogen ist). Die niedrig besteuerte Geschäftseinheit ist eine Geschäftseinheit, weil die oberste Muttergesellschaft eine Kontrollbeteiligung an ihr hält. Es ist jedoch möglich, dass die Kontrollbeteiligung der obersten Muttergesellschaft nicht über die Muttergesellschaft gehalten wird, die verpflichtet ist, die IIR anzuwenden. Diese Muttergesellschaft hält möglicherweise nur eine Minderheitsbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit, in welchem Fall sie nicht verpflichtet ist, ihre Konten Posten für Posten mit denen der niedrig besteuerten Geschäftseinheit zu konsolidieren. Die Muttergesellschaft könnte stattdessen beispielsweise nur den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit nach der Equity-Methode in ihren Konzernabschluss einbeziehen, wenn sie dafür nur ihre Beteiligung berücksichtigt. Die Annahme unter Buchstabe b soll klarstellen, dass die niedrig besteuerte Geschäftseinheit so behandelt wird, als würde sie von der Muttergesellschaft, die den hypothetischen Konzernabschluss erstellt, kontrolliert, selbst wenn diese Muttergesellschaft keine Kontrollbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. Dadurch gehen alle Erträge und Aufwendungen der niedrig besteuerten Geschäftseinheit Posten für Posten in den hypothetischen Konzernabschluss der Muttergesellschaft ein, sodass es erforderlich ist, den Anteil ihres Gewinns zu ermitteln, der gemäß dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard anderen Beteiligten zuzurechnen ist. Diese Annahme ist auf die Konsolidierung der Erträge und Aufwendungen der niedrig besteuerten Geschäftseinheit begrenzt. Diese Begrenzung soll Unklarheiten vermeiden, die sich aus der Annahme ergeben könnten, dass der Jahresüberschuss der niedrig besteuerten Geschäftseinheit ihrem GloBE-Gewinn entspricht. Beispielsweise kann es sein, dass sich die Substitution des GloBE-Gewinns in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht richtig in einer Bilanz oder einer Kapitalflussrechnung niederschlägt; dies ist jedoch für die Zwecke von Artikel 2.2.3 nicht relevant.

35. Die dritte Annahme, die unter Buchstabe c aufgeführt ist, lautet, dass der gesamte GloBE-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit Geschäftsvorfällen mit Personen zuzurechnen ist, die der Unternehmensgruppe nicht angehören. Beim normalen Verfahren zur Erstellung des Konzernabschlusses werden Erträge und Aufwendungen, die Geschäftsvorfällen zwischen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe zuzuschreiben sind, eliminiert. Diese Annahme soll daher klarstellen, dass es sich bei dem Betrag, der im Rahmen der hypothetischen Aufteilung aufzuteilen ist, um den gesamten GloBE-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit handelt, unabhängig davon, ob ein Teil oder der Gesamtbetrag dieses Gewinns aus Geschäftsvorfällen mit Einheiten der Gruppe stammt und bei der Erstellung eines tatsächlichen Konzernabschlusses eliminiert worden wäre. In der hypothetischen Aufteilung muss der gesamte Betrag des GloBE-Gewinns aufgeteilt werden, selbst wenn dieser Gewinn in Wirklichkeit ganz oder teilweise aus Geschäftsvorfällen mit anderen Einheiten der Gruppe stammt.

36. Die letzte Annahme unter Buchstabe d lautet, dass alle anderen Beteiligten (einschließlich anderer Geschäftseinheiten) so behandelt werden, als hielten sie keine Kontrollbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit. Damit werden andere Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe, die eine Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten, genauso behandelt wie Personen, die der Unternehmensgruppe nicht angehören. Der anderen Geschäftseinheiten

zuzurechnende Gewinn wird folglich wie ein Gewinn behandelt, der einer gruppenfremden Einheit zuzurechnen ist. Dadurch wird sichergestellt, dass nur der Gewinn, der direkten und indirekten Beteiligungen der Muttergesellschaft zuzurechnen ist, im Einbeziehungsquotienten der Muttergesellschaft berücksichtigt wird.[3]

Artikel 2.2.4

37. Artikel 2.2.4 stellt klar, dass der GloBE-Gesamtgewinn für die Zwecke des Einbeziehungsquotienten im Fall einer transparenten Gesellschaft der GloBE-Gesamtgewinn ist, der Beteiligungen zuzurechnen ist, die von Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe gehalten werden. Jeder Betrag, der nach Artikel 3.5.3 einer Person zugerechnet wird, die der Unternehmensgruppe nicht angehört, wird folglich für die Zwecke der Ermittlung des Einbeziehungsquotienten einer Muttergesellschaft ausgenommen.[4]

Artikel 2.3 – IIR-Ausgleichsmechanismus

Artikel 2.3.1

38. Artikel 2.3.1 sieht eine Kürzung der einer Muttergesellschaft zugerechneten Ergänzungssteuer vor, wenn zwei Muttergesellschaften in derselben Beteiligungskette verpflichtet sind, eine IIR in Bezug auf denselben Ergänzungssteuerbetrag anzuwenden und die Möglichkeit einer Überschneidung bei der Anwendung der IIR nicht durch die Rangfolgeregeln in Artikel 2.1.3 oder 2.1.5 ausgeräumt wird. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn eine höher angesiedelte zwischengeschaltete Muttergesellschaft eine nichtkontrollierende Beteiligung an einer niedriger angesiedelten zwischengeschalteten Muttergesellschaft hält, die ihrerseits alle Anteile an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. In diesem Fall sind beide Muttergesellschaften verpflichtet, die IIR gemäß Artikel 2.1.2 in Bezug auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden. Eine ähnliche Situation kann nach Artikel 2.1.4 und 2.1.5 eintreten, wenn eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft nicht alle Beteiligungen an einer niedriger angesiedelten in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft hält. In diesem Fall sind beide in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften in derselben Beteiligungskette verpflichtet, die IIR anzuwenden. Artikel 2.3.1 verhindert in solchen Situationen eine Doppelbesteuerung.

Artikel 2.3.2

39. Artikel 2.3.2 bestimmt den Betrag der gemäß Artikel 2.3.1 vorzunehmenden Kürzung der Ergänzungssteuer. Nach Artikel 2.3.2 wird die Ergänzungssteuer, die ansonsten gemäß der IIR von der höher angesiedelten Muttergesellschaft zu zahlen wäre, um den Betrag gekürzt, der gemäß einer von der niedriger angesiedelten Muttergesellschaft angewendeten anerkannten IIR zu entrichten ist. Die Kürzung der Ergänzungssteuer ist auf den „Teil“ der Ergänzungssteuer begrenzt, der der höher angesiedelten Muttergesellschaft zugerechnet wurde und der von der niedriger angesiedelten zwischengeschalteten Muttergesellschaft oder in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft „zu entrichten ist“. Anders ausgedrückt ist die Kürzung auf den Betrag des der höher angesiedelten Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteils an der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit begrenzt, der auf die Beteiligungen entfällt, die indirekt über die niedriger angesiedelte zwischengeschaltete Muttergesellschaft oder in Teileigentum stehende Muttergesellschaft gehalten werden, welche ebenfalls zur Anwendung der IIR verpflichtet ist.[5]

40. Nach Artikel 2.3 wird der einer Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil an einer Ergänzungssteuer um den Betrag gekürzt, der einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft oder einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft zuzurechnen ist, die auf einer niedrigeren Stufe der Beteiligungskette angesiedelt ist. Diese Kürzung ist im Zeitpunkt der Aufteilung des Ergänzungssteuerbetrags unter den Muttergesellschaften vorzunehmen und nicht erst, nachdem der Gesamt- oder ein Teilbetrag der Ergänzungssteuer tatsächlich gezahlt wurde.

Überblick über die UTPR

41. Die UTPR sieht einen Mechanismus vor, um eine Anpassung in Bezug auf die Ergänzungssteuer vorzunehmen, die für eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechnet wurde, wenn diese Ergänzungssteuer nicht im Rahmen einer anerkannten IIR entrichtet werden muss. Die UTPR besteht aus drei Artikeln:

a. In Artikel 2.4 wird der von einem UTPR-Steuerhoheitsgebiet anzuwendende UTPR-Anpassungsmechanismus festgelegt,
b. in Artikel 2.5 ist dargelegt, wie der Gesamtbetrag der Ergänzungssteuer einer multinationalen Unternehmensgruppe berechnet wird, der nach der UTPR zuzurechnen ist und
c. Artikel 2.6 beschreibt die Methode für die Zurechnung dieser Ergänzungssteuer zu den einzelnen UTPR-Steuerhoheitsgebieten.

42. Diese Bestimmungen werden nachstehend eingehender erläutert.

Artikel 2.4 – Anwendung der UTPR

Artikel 2.4.1

43. Artikel 2.4.1 sieht vor, dass den Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe ein Betriebsausgabenabzug für normalerweise abzugsfähige Aufwendungen in einer Höhe versagt wird (oder eine gleichwertige Berichtigung nach innerstaatlichem Recht in einer Höhe auferlegt wird), die ausreicht, um zu bewirken, dass den in dem betreffenden UTPR-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten ein zusätzlicher zahlungswirksamer Steueraufwand entsteht, der dem diesem Steuerhoheitsgebiet zugerechneten UTPR-Ergänzungssteuerbetrag entspricht. Der Zeitpunkt der UTPR-Anpassung wird in Artikel 2.4.2 behandelt.

Versagung eines Betriebsausgabenabzugs

44. Wenn einem Steuerpflichtigen ein Betriebsausgabenabzug versagt wird, erhöht sich im Allgemeinen der zahlungswirksame Steueraufwand dieses Steuerpflichtigen, weil sich dadurch der Nettogewinn erhöht, der im betreffenden Steuerhoheitsgebiet der Besteuerung unterliegt. Der Betrag des aus der Versagung eines Betriebsausgabenabzugs resultierenden Anstiegs der Steuerschuld entspricht dem Steuersatz des Steuerpflichtigen, multipliziert mit dem Betrag der Zahlung (oder sonstigen Aufwendung), für die der Betriebsausgabenabzug versagt wurde. Wenn die UTPR in einem Steuerhoheitsgebiet auf der Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit basiert, kann der Betrag der gemäß dieser Regel zu versagenden Betriebsausgabenabzüge bestimmt werden, indem der dem Steuerhoheitsgebiet gemäß Artikel 2.6 zugerechnete UTPR-Ergänzungssteuerbetrag durch den für den Gewinn des Steuerpflichtigen geltenden Steuersatz dividiert wird. Wenn einer in einem UTPR-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit beispielsweise ein UTPR-Ergänzungssteuerbetrag von 10 zugerechnet wird und der Körperschaftsteuersatz 25 % beträgt, führt die Versagung des Betriebsausgabenabzugs für eine normalerweise abzugsfähige Zahlung i. H. v. 40 (= 10 / 25 %) zu zusätzlichen Kosten in Höhe des gemäß der Regel zugerechneten Ergänzungssteuerbetrags (40 x 25 % = 10).

45. Die Versagung eines Betriebsausgabenabzugs gemäß Artikel 2.4.1 bedeutet die Versagung eines Betriebsausgabenabzugs für inländische Steuerzwecke in Bezug auf Aufwendungen oder ähnliche Posten, die bei der Berechnung des ordentlichen Nettoertrags für Steuerzwecke in dem Steuerhoheitsgebiet berücksichtigt werden. Der versagte Betriebsausgabenabzug muss sich nicht auf einen Geschäftsvorfall mit einer anderen Geschäftseinheit beziehen. Es kann sich um die Versagung einer Abschreibung auf Sachanlagen oder immaterielle Werte bis hin zur Versagung eines Betriebs-

ausgabenabzugs für eine rein fiktive Aufwendung oder für nichtoperative Verluste (wie fiktive Zinsaufwendungen) handeln. Die unterstellten oder fiktiven Aufwendungen, die einer Betriebsstätte oder einem Stammhaus im Zusammenhang mit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes entstehen, können ebenfalls für die Zwecke der UTPR berücksichtigt werden, sofern diese Beträge im betreffenden Steuerhoheitsgebiet bei der Berechnung des ordentlichen Nettoertrags für Steuerzwecke berücksichtigt werden. Von der Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit sind Posten ausgenommen, deren Abzugsfähigkeit bereits durch eine andere Regel beschränkt ist (beispielsweise eine Zinsschrankenregelung). Eine Anpassung, die über die Versagung des Abzugs einer Betriebsausgabe von steuerfreien Erträgen erfolgt und die deshalb nicht zu einem von den Geschäftseinheiten zu zahlenden zusätzlichen Steueraufwand führt, stellt keine wirksame Versagung eines Betriebsausgabenabzugs für die Zwecke einer UTPR-Anpassung dar.

Gleichwertige Berichtigung

46. Artikel 2.4.1 sieht ferner vor, dass die UTPR in Form einer Berichtigung umgesetzt werden kann, die der Versagung eines Betriebsausgabenabzugs gleichwertig ist. Die UTPR schreibt keinen bestimmten Mechanismus vor, über den diese Berichtigung zu erfolgen hat. Dies ist eine Frage der Umsetzung in innerstaatliches Recht, die den UTPR-Steuerhoheitsgebieten überlassen bleibt.

47. In welcher Form diese Berichtigung im Rahmen der UTPR erfolgt, hängt von der bestehenden Ausgestaltung des nationalen Steuersystems ab und sollte auf die anderen innerstaatlichen Rechtsvorschriften und die internationalen Verpflichtungen des Steuerhoheitsgebiets, einschließlich derjenigen, die sich aus Doppelbesteuerungsabkommen ergeben, abgestimmt sein. Die Berichtigung könnte beispielsweise die Form einer zusätzlichen Steuer annehmen, die bei einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen direkt in einer Höhe erhoben wird, die dem zugerechneten UTPR-Ergänzungssteuerbetrag entspricht. Alternativ dazu könnte ein Steuerhoheitsgebiet einen zusätzlichen fiktiven Ertrag berücksichtigen, der im laufenden oder in einem früheren Zeitraum angefallene abzugsfähige Aufwendungen aufwiegt, oder beschließen, einen Freibetrag oder einen fiktiven Betriebsausgabenabzug zu kürzen, um der Zurechnung der Ergänzungssteuer Rechnung zu tragen.

Zusätzlicher zahlungswirksamer Steueraufwand

48. Ganz gleich, in welcher Form die UTPR-Anpassung erfolgt, muss sie nach Artikel 2.4.1 für die Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe im betreffenden Steuerhoheitsgebiet (im laufenden Jahr oder, über einen Vortragsmechanismus, in einem künftigen Jahr) zu einem zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand führen, der dem UTPR-Ergänzungssteuerbetrag entspricht, der diesem Steuerhoheitsgebiet für das jeweilige Geschäftsjahr zugerechnet wurde. Der zusätzliche zahlungswirksame Steueraufwand kommt dabei zu dem Betrag hinzu, der ansonsten gemäß den gewöhnlichen innerstaatlichen Regeln zur Berechnung der Steuerschuld einer Geschäftseinheit entrichtet worden wäre. Dieser zusätzliche zahlungswirksame Steueraufwand sollte in Bezug auf das Veranlagungsjahr ermittelt werden, in dem das jeweilige Geschäftsjahr endet, und er sollte zusätzlich zu dem Steuerbetrag zu zahlen sein, der für dieses Veranlagungsjahr ansonsten nach den normalen für die Geschäftseinheit im betreffenden Steuerhoheitsgebiet anzuwendenden Steuerregeln zu entrichten wäre. Der zusätzliche zahlungswirksame Steueraufwand erhöht den Betrag der Steuer, den die Geschäftseinheit(en) ansonsten gemäß den gewöhnlichen für die Berechnung ihres steuerpflichtigen Gewinns geltenden innerstaatlichen Regeln gezahlt hätte(n). Das bedeutet, dass die UTPR anzuwenden ist, nachdem alle etwaigen Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts angewendet wurden, die sich auf die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen auswirken, die den Geschäftseinheiten entstanden sind. Die Erklärungspflichten im Zusammenhang mit der Nachverfolgung der Zahlung des zusätzlichen Steueraufwands im Zeitverlauf werden in Artikel 8.1.4 Buchstabe c behandelt.

49. Für die Zwecke von Artikel 2.4.1 umfasst ein zusätzlicher zahlungswirksamer Steueraufwand für ein Veranlagungsjahr keinen Steuerbetrag, der von den Geschäftseinheiten in Bezug auf einen künftigen Zeitraum zu zahlen ist. Das bedeutet, dass eine Kürzung des Verlustbetrags, der normalerweise für die Zwecke der Körperschaftsteuer vorgetragen werden könnte, nicht zu einem zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand für das Veranlagungsjahr im Sinne dieses Artikels führt, bis im folgenden Zeitraum ein entsprechender Gewinnbetrag angefallen ist.[6]

Im Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten

50. Artikel 2.4.1 sieht vor, dass den Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe ein Betriebsausgabenabzug für normalerweise abzugsfähige Aufwendungen in einer Höhe versagt wird (oder eine gleichwertige Berichtigung nach innerstaatlichem Recht in einer Höhe auferlegt wird), die ausreicht, um zu bewirken, dass den in dem betreffenden UTPR-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten ein zusätzlicher zahlungswirksamer Steueraufwand entsteht, der dem diesem Steuerhoheitsgebiet zugerechneten UTPR-Ergänzungssteuerbetrag entspricht.

51. Artikel 2.4.1 schreibt nicht vor, wie der UTPR-Ergänzungssteuerbetrag unter den im betreffenden UTPR-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten aufzuteilen ist. Die Aufteilung unter den in einem UTPR-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten sollte nach dem innerstaatlichen Recht dieses UTPR-Steuerhoheitsgebiets geregelt werden, wodurch sichergestellt ist, dass dieser Aufteilungsmechanismus optimal auf die bestehenden nationalen Steuervorschriften abgestimmt ist. Das UTPR-Steuerhoheitsgebiet kann in seinem innerstaatlichen Recht vorsehen, dass die UTPR-Anpassung nur einer Geschäftseinheit oder dass sie mehreren im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten auferlegt wird. Beispielsweise ist es möglich, dass mehrere Geschäftseinheiten für innerstaatliche steuerliche Zwecke demselben Organkreis angehören, in welchem Fall sich die gemäß der UTPR erforderliche Anpassung anstatt auf der Ebene der einzelnen Einheiten am einfachsten auf der Ebene des inländischen Organkreises durchführen lässt.

52. Geschäftseinheiten können dabei auch unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob sie sich vollständig oder fast vollständig im Eigentum der multinationalen Unternehmensgruppe befinden oder ob es sich um in Teileigentum stehende Geschäftseinheiten handelt. Die Zurechnung eines Ergänzungssteuerbetrags zu einer in Teileigentum stehenden Geschäftseinheit würde dazu führen, dass die Inhaber der Minderheitsbeteiligungen an dieser Geschäftseinheit indirekt einen Teil der durch die Anwendung der UTPR entstehenden Steuerkosten tragen. Ein UTPR-Steuerhoheitsgebiet kann deshalb vorsehen, dass die Ergänzungssteuer zuerst denjenigen Geschäftseinheiten zugerechnet wird, die sich vollständig oder fast vollständig im Eigentum der multinationalen Unternehmensgruppe befinden, damit die Inhaber von Minderheitsbeteiligungen möglichst wenig durch die Ergänzungssteuer für niedrig besteuerte Geschäftseinheiten, an denen sie kein wirtschaftliches Interesse haben, belastet werden.

53. Artikel 2.4.1 schreibt nicht vor, dass der zusätzliche Steueraufwand von denselben Geschäftseinheiten zu zahlen ist, denen ein Betriebsausgabenabzug versagt wurde (oder eine gleichwertige Berichtigung auferlegt wurde). Das UTPR-Steuerhoheitsgebiet kann beispielsweise einer volltransparenten Gesellschaft einen Betriebsausgabenabzug versagen (oder eine gleichwertige Berichtigung auferlegen), in welchem Fall der Effekt auf der Ebene der Beteiligten dieser Gesellschaft zum Tragen kommt. In diesem Fall kann der an das UTPR-Steuerhoheitsgebiet zu zahlende zusätzliche Steueraufwand von den Beteiligten der volltransparenten Gesellschaft selbst entrichtet bzw. getragen werden. Dieser zusätzliche zahlungswirksame Steueraufwand kann dann berücksichtigt werden, um zu beurteilen, ob die Anpassung zu einem zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand geführt hat, der dem UTPR-Ergänzungssteuerbetrag entspricht.

Artikel 2.4.2

54. Artikel 2.4.2 schreibt vor, dass die UTPR-Anpassung so bald wie möglich vorgenommen wird, und er sieht einen Vortragsmechanismus für den Fall vor, dass dies nicht uneingeschränkt möglich ist. Die mit dem Vortragsmechanismus verbundenen Erklärungspflichten werden im Kommentar zu Artikel 8.1.4 Buchstabe c erörtert.

Das Veranlagungsjahr, in dem das Geschäftsjahr endet

55. Die Berechnung des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags erfolgt auf der Basis der in einem Geschäftsjahr erzielten niedrig besteuerten Gewinne. Der früheste Veranlagungszeitraum, in dem eine UTPR-Anpassung vorgenommen werden kann, ist das Veranlagungsjahr der Geschäftseinheiten, das in diesem Geschäftsjahr beginnt und am selben Tag oder nach dem Tag endet, an dem das Geschäftsjahr endet.

56. Es ist möglich, dass ein Steuerpflichtiger oder eine Steuerverwaltung den einem Steuerhoheitsgebiet zugerechneten UTPR-Ergänzungssteuerbetrag nicht kennt, bevor die GloBE-Erklärung tatsächlich abgegeben wurde. Die GloBE-Erklärung muss zwar spätestens 15 Monate nach dem letzten Tag des Geschäftsjahrs der multinationalen Unternehmensgruppe abgegeben werden, dieses Datum kann jedoch später sein als der Termin, zu dem die Steuererklärung für das betreffende Veranlagungsjahr spätestens eingereicht werden muss. Wenn die UTPR-Anpassung in Form der Versagung eines Betriebsausgabenabzugs erfolgt, können die Steuerhoheitsgebiete die Geschäftseinheiten verpflichten, eine korrigierte Steuererklärung für das betreffende Veranlagungsjahr abzugeben, damit sich die Anpassung in den maßgeblichen Betriebsausgabenabzügen für dieses Jahr niederschlägt. Wenn die Anpassung die Einreichung einer korrigierten Steuererklärung erfordert, sollten den im UTPR-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten keine Säumnisgebühren für eine verspätete Einreichung oder einen Zahlungsverzug, der allein einer durch die Anwendung der UTPR bedingten Erhöhung der Steuerschuld zuzuschreiben ist, berechnet werden. Wenn es nicht möglich ist, die Anpassung in diesem Zeitraum in vollem Umfang vorzunehmen, sollte dies im folgenden Zeitraum oder so bald wie nach vernünftigem Ermessen möglich geschehen (vgl. auch die Absätze unter der Überschrift „Vortragsmechanismus“).

Soweit möglich

57. Artikel 2.4.2 sieht ferner vor, dass die in Artikel 2.4.1 vorgesehene Anpassung soweit möglich in Bezug auf das Veranlagungsjahr vorzunehmen ist, in dem das Geschäftsjahr endet. Es kann jedoch Situationen geben, in denen die UTPR-Anpassung für ein bestimmtes Veranlagungsjahr nicht in vollem Umfang vorgenommen werden kann, beispielsweise weil nur ein begrenzter Betrag an abzugsfähigen Aufwendungen vorliegt. Dennoch ist mit der UTPR-Anpassung sicherzustellen, dass der Betrag so bald wie möglich in größtmöglichem Umfang bei den Geschäftseinheiten erhoben wird.

58. Es kann auch Situationen geben, in denen der zusätzliche zahlungswirksame Steueraufwand der Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe von den Gegebenheiten und Umständen der jeweiligen Geschäftseinheiten abhängt, bei denen die UTPR-Anpassung vorgenommen wird. Wie bereits erwähnt, führt die Versagung eines Betriebsausgabenabzugs bei einer Geschäftseinheit, die Verluste schreibt, möglicherweise nicht zu einem unmittelbaren zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand. Um die Anpassung soweit möglich in Bezug auf ein bestimmtes Veranlagungsjahr vorzunehmen, sollte das UTPR-Steuerhoheitsgebiet sie deshalb, soweit unter Berücksichtigung der nach den einschlägigen Rechtsvorschriften geltenden Beschränkungen möglich, vorrangig bei den Geschäftseinheiten vornehmen, denen dadurch in diesem Jahr ein unmittelbarer zusätzlicher zahlungswirksamer Steueraufwand entsteht.

Vortragsmechanismus

59. Artikel 2.4.2 enthält einen Vortragsmechanismus für den Fall, dass die in Bezug auf das Veranlagungsjahr, in dem das Geschäftsjahr endet, vorgenommene UTPR-Anpassung nicht ausgereicht hat, um einen zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand zu verursachen, der dem UTPR-Ergänzungssteuerbetrag entspricht, der dem Steuerhoheitsgebiet für dieses Geschäftsjahr zugerechnet wurde, und dass sie (im laufenden oder in einem künftigen Veranlagungsjahr, beispielsweise aufgrund einer Reduzierung des Nettobetriebsverlusts) ohne eine weitere Anpassung nicht zu einem ausreichenden zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand führen wird. Anders ausgedrückt greift der in Artikel 2.4.2 vorgesehene Vortragsmechanismus, wenn der einem UTPR-Steuerhoheitsgebiet zugerechnete UTPR-Ergänzungssteuerbetrag den zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand übersteigt, der den in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten (im laufenden oder in einem künftigen Veranlagungsjahr) infolge der UTPR entsteht.

60. Nach Artikel 2.4.2 kann es unter diesen Umständen notwendig sein, die Differenz zwischen dem UTPR-Ergänzungssteuerbetrag und dem Betrag des aus der Anwendung der UTPR resultierenden zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwands der Geschäftseinheiten in das folgende Geschäftsjahr vorzutragen und in dem Veranlagungsjahr zu erheben, in dem das folgende Geschäftsjahr endet, wobei davon ausgegangen wird, dass es sich dabei um das unmittelbar folgende Veranlagungsjahr handelt. Dieser Differenzbetrag ist dann im folgenden Jahr Gegenstand einer Anpassung nach Artikel 2.4.1, verbleibt jedoch bei dem Steuerhoheitsgebiet, dem er zuerst zugerechnet wurde und ist nicht ein Jahr später erneut Gegenstand des allgemeinen Aufteilungsmechanismus von Artikel 2.6. Siehe auch weiter unten den Fall, dass die multinationale Unternehmensgruppe aus dem Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften herausfällt oder die Geschäftseinheit, der die Ergänzungssteuer zugerechnet wurde, nach innerstaatlichem Recht aus der multinationalen Unternehmensgruppe ausscheidet.

61. Wenn der Vortragsmechanismus greift, sollten den im UTPR-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten keine Säumnisgebühren für einen Zahlungsverzug berechnet werden, der daraus resultiert, dass die UTPR in den Vorjahren nicht vollständig umgesetzt werden konnte (beispielsweise weil nicht ausreichend Betriebsausgaben vorlagen, deren Abzug hätte versagt werden können, oder weil Verluste geschrieben wurden).

62. Artikel 2.4.2 sieht außerdem vor, dass der Vortragsmechanismus nur insoweit angewendet wird, als eine weitere Anpassung notwendig ist, um sicherzustellen, dass den Geschäftseinheiten ein zusätzlicher zahlungswirksamer Steueraufwand entsteht, der dem UTPR-Ergänzungssteuerbetrag entspricht, der dem Steuerhoheitsgebiet zugerechnet wurde. Es kann Situationen geben, in denen es nicht notwendig ist, eine weitere Anpassung vorzunehmen, beispielsweise weil die erste Anpassung dazu führen wird, dass den Geschäftseinheiten – im Lauf der Zeit – ein zusätzlicher zahlungswirksamer Steueraufwand entsteht, der dem dem Steuerhoheitsgebiet zugerechneten UTPR-Ergänzungssteuerbetrag entspricht. Dies kann der Fall sein, wenn die Anpassung in einer Kürzung des Betrags der Verluste besteht und diese Verluste gemäß den Rechtsvorschriften des UTPR-Steuerhoheitsgebiets zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden können. Wenn die Verluste jedoch nicht zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden können, muss die UTPR-Anpassung möglicherweise vorgetragen werden, weil die erste Anpassung in dem Zeitraum, in dem die Verluste vorgetragen werden können, nicht zwangsläufig zu einem ausreichenden zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand führen wird und somit eine weitere Anpassung am Ende dieses Zeitraums notwendig würde.[7]

63. Artikel 2.4.2 ist nicht auf das erste Veranlagungsjahr begrenzt, das auf das Jahr folgt, in dem der zugerechnete UTPR-Ergänzungssteuerbetrag nicht zu einem ausreichenden zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand führen konnte. Die Ausgestaltung des Vortragsmechanismus in Artikel 2.4.2 sollte sicherstellen, dass der noch nicht erhobene Teil des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags im nächsten und in jedem folgenden Jahr Gegenstand der in Artikel 2.4.1 vorgesehenen Anpassung wird, soweit dies

nötig ist, um die Anpassung gemäß Artikel 2.4.1 in vollem Umfang umzusetzen. Wenn die Ergänzungssteuer, für die eine nochmalige Anpassung gemäß Artikel 2.4.1 vorgenommen wird, in diesem Jahr nicht zu einem ausreichenden zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand führt, ist Artikel 2.4.2 im folgenden Jahr wieder anzuwenden, womit ein zeitlich unbefristeter Vortragsmechanismus für jeden Teilbetrag geschaffen wird, der im zweiten Jahr und den darauffolgenden Jahren noch nicht erhoben wurde. Artikel 2.4.2 gilt auch für den vorgetragenen Teil der UTPR-Anpassung und sieht vor, dass diese Anpassung „soweit möglich" im folgenden Veranlagungsjahr umzusetzen ist. Obwohl Artikel 2.4.2 einen zeitlich unbefristeten Vortragsmechanismus vorsieht, kann der Vortrag in der Praxis unter bestimmten Umständen durch innerstaatliches Recht auf einen bestimmten Zeitraum begrenzt werden. In einem Steuerhoheitsgebiet kann beispielsweise auf innerstaatlicher Ebene eine Verjährungsfrist gelten, die die Steuerverwaltung daran hindert, den Vortragsmechanismus in vollem Umfang umzusetzen. In einer solchen Situation wird der noch nicht erhobene Ergänzungssteuerbetrag keinem anderen Steuerhoheitsgebiet zugerechnet.

64. Artikel 2.4.2 ist auch nicht auf die Geschäftsjahre begrenzt, in denen die multinationale Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt oder in denen die Geschäftseinheit, der der UTPR-Ergänzungssteuerbetrag gemäß der UTPR zugerechnet wurde, der multinationalen Unternehmensgruppe angehört. Wenn der Umsatzerlös der multinationalen Unternehmensgruppe unter den Schwellenwert von Artikel 1.1 fällt, sind die Geschäftseinheiten, denen UTPR-Ergänzungssteuerbeträge zugerechnet wurden, die nicht zu einem zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand geführt haben, immer noch zur Entrichtung der ihnen zugerechneten UTPR-Ergänzungssteuerbeträge verpflichtet.

65. Wie weiter oben dargelegt, schreibt Artikel 2.4.1 nicht vor, wie der UTPR-Ergänzungssteuerbetrag auf die einzelnen im UTPR-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten aufzuteilen ist. Ein UTPR-Steuerhoheitsgebiet kann deshalb den UTPR-Ergänzungssteuerbetrag in den folgenden Jahren zwischen den in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten umverteilen, um sicherzustellen, dass der UTPR-Ergänzungssteuerbetrag so bald wie möglich entrichtet wird. In einem solchen Fall muss die nach Artikel 2.4.1 vorgesehene Anpassung in dem späteren Jahr nicht notwendigerweise bei denjenigen der in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten vorgenommen werden, denen die Ergänzungssteuer ursprünglich nach innerstaatlichem Recht zugerechnet wurde. Sie kann bei allen Geschäftseinheiten derselben multinationalen Unternehmensgruppe vorgenommen werden, die in diesem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, vorbehaltlich der Auflage von Artikel 2.4.2, wonach die Anpassung soweit möglich in Bezug auf das Veranlagungsjahr vorzunehmen ist, in dem das Geschäftsjahr endet. Für den Fall, dass eine Geschäftseinheit aus der multinationalen Unternehmensgruppe ausscheidet, nachdem ihr eine Ergänzungssteuer zugerechnet wurde, die nicht zu einem ausreichenden zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand geführt hat, kann ein Steuerhoheitsgebiet auch einen Mechanismus einführen, um den UTPR-Ergänzungssteuerbetrag auf andere in diesem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten umzuverteilen, die in der multinationalen Unternehmensgruppe verbleiben. Ein UTPR-Steuerhoheitsgebiet kann auch festlegen, dass eine solche Geschäftseinheit selbst nach ihrem Ausscheiden aus der multinationalen Unternehmensgruppe weiter zur Entrichtung der Ergänzungssteuer verpflichtet ist, die ihr gemäß der anerkannten UTPR des Steuerhoheitsgebiets zugerechnet wurde. Ein UTPR-Steuerhoheitsgebiet kann ferner die Möglichkeit erwägen, im Fall einer Liquidation oder eines ähnlichen Geschäftsvorfalls, der dazu führt, dass die multinationale Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet nicht mehr über Geschäftseinheiten verfügt, eine finale UTPR-Steuerschuld festzusetzen.

Artikel 2.4.3

66. Artikel 2.4.3 schließt eine kontrollierte Einheit, bei der es sich um eine Investmentgesellschaft handelt, von der Anwendung der UTPR aus. Diese Ausnahme soll verhindern, dass die beabsichtigte Steuerneutralität solcher Einheiten in Bezug auf Beteiligte, die nicht der Gruppe angehören, beeinträchtigt

wird. Dabei ist zu beachten, dass Investmentgesellschaften, bei denen es sich um die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe handelt, freigestellte Einheiten sind und bereits deshalb nicht in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallen (vgl. den Kommentar zu Artikel 1.5).

Artikel 2.5 – Betrag der UTPR-Ergänzungssteuer

67. Artikel 2.5 beschreibt die Methode zur Ermittlung des Ergänzungssteuerbetrags, der dem UTPR-Steuerhoheitsgebiet im Rahmen der UTPR zugerechnet wird. Der Gesamtbetrag der UTPR-Ergänzungssteuer wird unter Bezugnahme auf den Gesamtbetrag der Ergänzungssteuer ermittelt, der (gemäß Artikel 2.5.1) zu entrichten ist und der nicht bereits (gemäß Artikel 2.5.2 und 2.5.3) Gegenstand einer anerkannten IIR ist.

68. Die UTPR stützt sich ebenso wie die IIR auf die Berechnung, die gemäß Kapitel 5 zur Ermittlung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes und des Ergänzungssteuerbetrags der multinationalen Unternehmensgruppe durchgeführt wird. Dies beinhaltet die gleiche Methode zur Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts und des Betrags der erfassten Steuern sowie die Regeln für die Anwendung der substanzbasierten Ertragsfreistellung. Die Ausnahmen von der Definition der Geschäftseinheiten (beispielsweise in Bezug auf staatliche Einheiten) gelten auch für die Berechnung des effektiven Steuersatzes, der zur Ermittlung der Ergänzungssteuer herangezogenen wird, sodass in Bezug auf die betreffenden Einheiten im Rahmen der UTPR keine Ergänzungssteuer anfällt oder zuzurechnen ist.

69. Eine einheitliche Berechnung der Ergänzungssteuer im Rahmen der IIR und der UTPR verbessert die Koordinierung der GloBE-Vorschriften in den einzelnen Steuerhoheitsgebieten, reduziert die Umsetzungs- und Befolgungskosten und stellt zugleich sicher, dass die Vorschriften nicht zu einer Überbesteuerung oder einer den ökonomischen Gewinn übersteigenden Besteuerung führen. Wenn die Ergänzungssteuer im Rahmen der IIR und der UTPR auf die gleiche Weise berechnet wird, ist zudem zu erwarten, dass die Ergebnisse der Anwendung der beiden Regeln miteinander im Einklang stehen, was Voraussetzung ist, damit die UTPR als sinnvoller Auffangmechanismus für die IIR fungieren kann. Eine uneinheitliche Berechnung der Ergänzungssteuer im Rahmen der IIR und der UTPR würde dazu führen, dass die Anwendung der UTPR weniger wirkungsvolle oder umgekehrt härtere Folgen hätte als die Anwendung der IIR.

Artikel 2.5.1

70. Artikel 2.5.1 ist der Ausgangspunkt für die Berechnung des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags und stellt sicher, dass die gemäß der UTPR insgesamt in den einzelnen Steuerhoheitsgebieten vorgenommenen Anpassungen den Gesamtbetrag der für alle Niedrigsteuerhoheitsgebiete, in denen die multinationale Unternehmensgruppe tätig ist, berechneten UTPR-Ergänzungssteuer nicht übersteigen.

71. Nach der in Artikel 5.2 beschriebenen Methode wird der im Rahmen der UTPR zuzurechnende Ergänzungssteuerbetrag in Bezug auf jede Geschäftseinheit ermittelt, die in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, in dem der gebietsbezogene effektive Steuersatz der multinationalen Unternehmensgruppe unter dem Mindeststeuersatz liegt (d. h., die eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit ist). Der Gesamtbetrag der UTPR-Ergänzungssteuer entspricht der Summe der für jede dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheiten berechneten Ergänzungssteuer, unter Berücksichtigung der maßgeblichen Bestimmungen der GloBE-Vorschriften, die die Berechnung der Ergänzungssteuer beeinflussen können, wie etwa Artikel 5.6 in Bezug auf eine in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit sowie Artikel 7.4 oder 7.6 in Bezug auf eine Investmentgesellschaft. Die für jede der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten berechnete Ergänzungssteuer kann Anpassungen gemäß Artikel 2.5.2 und 2.5.3 sowie Artikel 9.3 unterliegen. In Bezug auf Joint Ventures und ihre Tochtergesellschaften erhöht Artikel 6.4.1 Buchstabe c

den für die Zwecke von Artikel 2.5.1 berücksichtigten Gesamtbetrag der UTPR-Ergänzungssteuer um den Anteil der Ergänzungssteuer einer Joint-Venture-Gruppe, der nicht im Rahmen einer anerkannten IIR entrichtet wird. Der Gesamtbetrag der UTPR-Ergänzungssteuer nach Berücksichtigung dieser Anpassungen wird dann nach dem in Artikel 2.6 vorgesehenen Mechanismus unter den UTPR-Steuerhoheitsgebieten aufgeteilt.

Artikel 2.5.2

72. Die Artikel 2.5.2 und 2.5.3 beziehen sich auf die Ergänzungssteuer, die in Bezug auf den Gewinn einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit berechnet wird, die einer oder mehreren anerkannten IIR unterliegt. Die IIR hat in diesem Kontext Vorrang vor der UTPR. Artikel 2.5.2 gilt, wenn die Muttergesellschaft bzw. die Muttergesellschaften, die die IIR anwenden, zusammen alle Beteiligungen der obersten Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten. Der nachstehend eingehender erörterte Artikel 2.5.3 gilt in Situationen, in denen die Muttergesellschaft bzw. die Muttergesellschaften, die die IIR anwenden, nicht alle Beteiligungen der obersten Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten.

73. Artikel 2.5.2 sieht vor, dass sich die für eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit errechnete Ergänzungssteuer auf null verringert, wenn alle Beteiligungen der obersten Muttergesellschaft an dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit direkt oder indirekt von einer oder mehreren Muttergesellschaften gehalten werden, die in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie belegen sind, für das betreffende Geschäftsjahr in Bezug auf diese niedrig besteuerte Geschäftseinheit einer anerkannten IIR unterliegen.

74. Falls auf Ebene der obersten Muttergesellschaft keine IIR gilt, kann gemäß Artikel 2.1 eine niedriger angesiedelte Muttergesellschaft verpflichtet sein, die IIR anzuwenden. Wenn die Beteiligung der obersten Muttergesellschaft an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit indirekt über eine Muttergesellschaft gehalten wird, die verpflichtet ist, die IIR anzuwenden, wird für diese niedrig besteuerte Geschäftseinheit keine Ergänzungssteuer nach der UTPR zugerechnet. Ob sich der Betrag der Ergänzungssteuer im Einklang mit dieser Vorschrift auf null verringert, ist auf Ebene der einzelnen Einheiten zu bestimmen. Das bedeutet, dass diese Bestimmung für jede niedrig besteuerte Geschäftseinheit einzeln erfolgen muss.

75. Es ist möglich, dass mehrere Muttergesellschaften verpflichtet sind, eine anerkannte IIR in Bezug auf mehrere niedrig besteuerte Geschäftseinheiten anzuwenden. Es ist auch möglich, dass die Beteiligungen an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit von mehreren Muttergesellschaften gehalten werden, die im selben Steuerhoheitsgebiet belegen sind und verpflichtet sind, eine anerkannte IIR anzuwenden. In einem solchen Fall werden zur Anwendung dieses Kriteriums die von jeder der Muttergesellschaften gehaltenen Beteiligungen berücksichtigt. Wenn alle Beteiligungen der obersten Muttergesellschaft an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit über verschiedene Muttergesellschaften gehalten werden, die verpflichtet sind, eine anerkannte IIR anzuwenden, wird für diese niedrig besteuerte Geschäftseinheit keine Ergänzungssteuer nach der UTPR zugerechnet.

Anwendung der UTPR auf niedrig besteuerte Gewinne im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft

76. Die Tatsache, dass die oberste Muttergesellschaft verpflichtet ist, eine anerkannte IIR anzuwenden, bedeutet nicht, dass die UTPR nicht in Bezug auf im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegene Geschäftseinheiten wirksam werden kann. Wenn die oberste Muttergesellschaft verpflichtet ist, für das Geschäftsjahr eine anerkannte IIR anzuwenden, ist sie nach den Rechtsvorschriften des Steuerhoheitsgebiets ihrer Belegenheit möglicherweise nur verpflichtet, die IIR in Bezug auf in anderen Steuerhoheitsgebieten belegene Betriebsstätten und Tochtergesellschaften anzuwenden. In diesem Fall wird im Rahmen der UTPR keine Ergänzungssteuer in Bezug auf ausländische (d. h. außerhalb des Steuerhoheitsgebiets der obersten Muttergesellschaft belegene) niedrig besteuerte

Geschäftseinheiten zugerechnet. Es ist jedoch möglich, dass im Rahmen der UTPR eine Ergänzungssteuer in Bezug auf inländische (d. h. im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegene) niedrig besteuerte Geschäftseinheiten zuzurechnen ist, wenn der effektive Steuersatz des Steuerhoheitsgebiets der obersten Muttergesellschaft unter dem Mindeststeuersatz liegt. Diese Ergänzungssteuer kann sich aufgrund einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer, die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft zu entrichten ist, gemäß Artikel 5.2.3 auf null verringern. Falls die oberste Muttergesellschaft verpflichtet ist, eine nationale IIR in Bezug auf inländische niedrig besteuerte Geschäftseinheiten anzuwenden, kann sich die Ergänzungssteuer auch gemäß Artikel 2.5.2 auf null verringern (vgl. den Kommentar zu Artikel 2.1.6). Wenn sich die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft anfallende Ergänzungssteuer nicht auf null verringert, wird sie im UTPR-Ergänzungssteuerbetrag berücksichtigt und im Einklang mit Artikel 2.6 auf alle UTPR-Steuerhoheitsgebiete aufgeteilt, was nachstehend näher erläutert wird.

Artikel 2.5.3

77. Es ist zu erwarten, dass die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten in den meisten Fällen entweder im Alleineigentum einer anderen Geschäftseinheit stehen, die einer anerkannten IIR unterliegt (sodass die UTPR nicht gilt), oder dass ihre Anteile sich vollständig im Eigentum anderer Geschäftseinheiten befinden, die keiner IIR unterliegen (sodass die UTPR gilt). Es kann jedoch Situationen geben, in denen eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft zwar eine Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält und gemäß Artikel 2.1.2 die IIR in Bezug auf ihren Anteil am Gewinn dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit anwendet, die Anwendung der IIR im Steuerhoheitsgebiet der zwischengeschalteten Muttergesellschaft aber nicht bewirkt, dass die gesamte Ergänzungssteuer, die den Beteiligungen der obersten Muttergesellschaft zuzurechnen ist, gemäß einer anerkannten IIR zu entrichten ist. Diese Situation könnte beispielsweise eintreten, wenn die (in einem Steuerhoheitsgebiet ohne anerkannte IIR belegene) oberste Muttergesellschaft eine größere Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält als die zwischengeschaltete Muttergesellschaft. Anstatt nach Artikel 2.5.2 die Zahlungspflicht für den gesamten Betrag der Ergänzungssteuer aufzuheben, wird in diesem Fall der gemäß der anerkannten IIR im Steuerhoheitsgebiet der zwischengeschalteten Muttergesellschaft erhobene Ergänzungssteuerbetrag vom Gesamtbetrag der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit abgezogen. Dieser Mechanismus stellt sicher, dass die IIR Vorrang vor der UTPR hat, und verhindert, dass die GloBE-Vorschriften zu einer Mehrfachbesteuerung desselben niedrig besteuerten Gewinns führen. Die Beteiligungen an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit können auch von verschiedenen Muttergesellschaften gehalten werden, die zusammen eine geringere Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten als die oberste Muttergesellschaft. In solchen Fällen wird die Summe der Ergänzungssteuerbeträge, die den einzelnen Muttergesellschaften zugerechnet werden, gemäß Artikel 2.5.3 vom Gesamtbetrag der Ergänzungssteuer abgezogen, der im Rahmen der UTPR nach Artikel 2.5.3 zugerechnet wird.[8]

78. Weil Artikel 2.5.3 den Gesamtbetrag der UTPR-Ergänzungssteuer um den Ergänzungssteuerbetrag reduziert, der der IIR unterliegt (anstatt ihn auf null zu verringern), verbleiben niedrig besteuerte Gewinne, die im wirtschaftlichen Eigentum von Minderheitsgesellschaftern stehen, im Anwendungsbereich der Steuer. Anders als der Freistellungsmechanismus von Artikel 2.5.2 ermöglicht es der Abzugsmechanismus von Artikel 2.5.3 der multinationalen Unternehmensgruppe nicht, den Gesamtbetrag der zu zahlenden Ergänzungssteuer auf den zuzurechnenden Anteil der Ergänzungssteuer zu begrenzen, der der obersten Muttergesellschaft zugerechnet worden wäre, wenn die oberste Muttergesellschaft in Bezug auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit einer anerkannten IIR unterlegen hätte. Er erfordert auch nicht, dass bestimmt wird, ob eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft aufgrund der Beteiligungsstruktur der multinationalen Unternehmensgruppe oder des zuzurechnenden Anteils an der Ergänzungssteuer, der dieser in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft zugerechnet worden wäre, gemäß der IIR steuerpflichtig gewesen wäre. Stattdessen sieht Artikel 2.5.3 vor, dass die gemäß einer IIR zu zahlende Steuer

von dem Ergänzungssteuerbetrag abgezogen wird, der für den Gesamtgewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit berechnet wird, unabhängig von dem der obersten Muttergesellschaft in Bezug auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer. Die Anwendung der UTPR auf den Gesamtbetrag der Ergänzungssteuer einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit (d. h. nicht begrenzt auf die Beteiligung der obersten Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit) vereinfacht ihre Anwendung. Sie sorgt für einem größeren Steueraufwand als die Ergänzungssteuer, die gemäß der IIR zu entrichten gewesen wäre, wenn diese auf der Ebene der obersten Muttergesellschaft angewendet worden wäre, weil sie nicht auf den der obersten Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer in Bezug auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit begrenzt ist.

Artikel 2.6 – Zurechnung der Ergänzungssteuer für die Zwecke der UTPR

79. Die Artikel 2.6.1 bis 2.6.3 beschreiben die Formel, die zur Aufteilung des Gesamtbetrags der UTPR-Ergänzungssteuer auf die einzelnen UTPR-Steuerhoheitsgebiete anhand eines substanzbasierten Aufteilungsschlüssels verwendet wird.

Artikel 2.6.1

Zweck des UTPR-Prozentsatzes

80. Artikel 2.6.1 sieht vor, dass der nach Artikel 2.5.1 ermittelte UTPR-Ergänzungssteuerbetrag unter den UTPR-Steuerhoheitsgebieten entsprechend ihres UTPR-Prozentsatzes aufgeteilt wird. Artikel 2.6.1 beschreibt die Formel für die Berechnung des UTPR-Prozentsatzes jedes UTPR-Steuerhoheitsgebiets und ist aus der Sicht des umsetzenden UTPR-Steuerhoheitsgebiets formuliert. Das heißt mit anderen Worten, dass sich die Formel auf den Betrag bezieht, der dem umsetzenden UTPR-Steuerhoheitsgebiet zuzurechnen ist.

81. Der UTPR-Prozentsatz wird anhand von Faktoren bestimmt, die die relative Substanz der multinationalen Unternehmensgruppe in jedem UTPR-Steuerhoheitsgebiet widerspiegeln. Solche Substanzfaktoren ermöglichen einen einfachen und transparenten Aufteilungsschlüssel, der die Koordinierung zwischen den Steuerverwaltungen erleichtert. Außerdem ist zu erwarten, dass die Steuerhoheitsgebiete, in denen die multinationale Unternehmensgruppe relativ gesehen über mehr Substanz verfügt, die Gebiete sind, in denen mehr Steuerkapazität (etwa in Form abzugsfähiger Aufwendungen) vorhanden ist, um die im Rahmen der UTPR vorzunehmenden Anpassungen zu absorbieren. Dieser Ansatz soll zusammen mit dem Freistellungsmechanismus in Artikel 2.6.3 das Risiko reduzieren, dass die Ergänzungssteuer einem Steuerhoheitsgebiet zugerechnet wird, in dem nicht genügend Kapazität vorhanden ist, um die UTPR-Anpassung vorzunehmen.

Elemente des UTPR-Prozentsatzes

82. Artikel 2.6.1 sieht vor, dass der UTPR-Prozentsatz anhand quantitativer Faktoren bestimmt wird, die auf der Ebene der Steuerhoheitsgebiete aggregiert werden. Diese Faktoren basieren auf Informationen, die für die länderbezogenen Berichte der multinationalen Unternehmensgruppe erforderlich sind. Konkret sieht Artikel 2.6.1 vor, dass die Substanz in den UTPR-Steuerhoheitsgebieten unter Heranziehung eines Quotienten ermittelt wird, der auf der Zahl der Beschäftigten und dem Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte der Geschäftseinheiten basiert, die in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten belegen sind. Die Zahl der Beschäftigten und der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte haben sich als die geeignetsten Faktoren für eine einheitliche Messung der Substanz in den Steuerhoheitsgebieten erwiesen. Darüber hinaus bieten die im Rahmen der UTPR herangezogenen Faktoren sowohl den multinationalen Unternehmensgruppen als auch den Steuerverwaltungen klare objektive Messgrößen, die sich auf bestehende Erfüllungsmechanismen stützen. Die Nutzung quantitativer

Elemente, die den länderbezogenen Berichten entnommen werden können, erleichtert die Koordination zwischen den UTPR-Steuerhoheitsgebieten und minimiert das Risiko von Streitigkeiten. Andere Faktoren (wie etwa die Lohnkosten) wurden vom Inclusive Framework geprüft und abgelehnt.

83. Der UTPR-Prozentsatz des UTPR-Steuerhoheitsgebiets basiert jeweils zur Hälfte auf der Zahl der Beschäftigten und dem Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass die Substanz in den Steuerhoheitsgebieten sowohl auf Basis der Beschäftigtenzahl als auch anhand des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte gemessen werden kann, womit anerkannt wird, dass die Substanz, je nach Branche und Geschäftsmodell der multinationalen Unternehmensgruppe, verschiedene Formen annehmen kann. Durch eine 50%ige Gewichtung beider Faktoren wird vermieden, dass die Formel einem der Faktoren mehr Bedeutung gibt als dem anderen.

84. Die Beschäftigtenzahl und der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte sind in Artikel 10.1 definiert. Wegen näherer Einzelheiten vgl. den Kommentar zu diesen Definitionen.

85. Die in Artikel 10.1 enthaltenen Definitionen entsprechen den Definitionen im Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 13 zur länderbezogenen Berichterstattung. Durch die Verwendung von Definitionen, die sich mit denen der länderbezogenen Berichte decken, wird der mit der Berechnung des UTPR-Prozentsatzes der einzelnen UTPR-Steuerhoheitsgebiete verbundene potenzielle Befolgungsaufwand möglichst gering gehalten. Artikel 2.6.1 verweist nicht auf die in der länderbezogenen Berichterstattung der multinationalen Unternehmensgruppe enthaltenen Informationen, sondern liefert eigene Definitionen, um zu verhindern, dass keine Grundlage für die Berechnung des UTPR-Prozentsatzes vorhanden ist, wenn die multinationale Unternehmensgruppe keinen länderbezogenen Bericht eingereicht hat. Um das Verfahren zu vereinfachen, könnte eine multinationale Unternehmensgruppe zur Erstellung ihrer länderbezogenen Berichte jedoch Informationen aus den Abschlüssen der im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten sowie deren Beschäftigtenzahl und materielle Vermögenswerte gemäß der Definitionen dieser Messgrößen in Artikel 10.1 heranziehen. Einem auf diese Weise erstellten länderbezogenen Bericht könnten dann die maßgeblichen Beträge zur Berechnung des UTPR-Prozentsatzes entnommen werden.

Anwendungsbereich und Zeitpunkt der Bestimmung des UTPR-Prozentsatzes

86. Der UTPR-Prozentsatz wird nur für die Zwecke der Aufteilung des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags und für Steuerhoheitsgebiete berechnet, die eine anerkannte UTPR eingeführt haben („UTPR-Steuerhoheitsgebiete“). Der UTPR-Prozentsatz wird für alle UTPR-Steuerhoheitsgebiete ermittelt, in denen die multinationale Unternehmensgruppe tätig ist, selbst wenn diese UTPR-Steuerhoheitsgebiete für die betreffende multinationale Unternehmensgruppe nach den GloBE-Vorschriften Niedrigsteuerhoheitsgebiete sind. Dies bedeutet, dass einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet, das auch ein UTPR-Steuerhoheitsgebiet ist, ein Teil des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags zugerechnet wird, sofern sein UTPR-Prozentsatz nicht null beträgt (er könnte beispielsweise aufgrund der Bestimmungen in Artikel 2.6.3 null betragen). Das Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft könnte nach den GloBE-Vorschriften ebenfalls ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet sein und einen Teil des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags zugerechnet bekommen, der in Bezug auf die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegenen Geschäftseinheiten anfällt. Das Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft kann außerdem eine anerkannte IIR in Bezug auf die Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe anwenden, die nicht im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegen sind (im Einklang mit Artikel 2.1.6), dies wäre jedoch für die Ermittlung des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags, der in Bezug auf die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegenen Geschäftseinheiten anfällt, nicht relevant.

87. Artikel 2.6.1 sieht ferner vor, dass nur die Substanzfaktoren der in einem UTPR-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten der Gruppe (einschließlich derjenigen im umsetzenden Steuerhoheitsgebiet) im Nenner des Bruchs berücksichtigt werden. Die Ergänzungssteuer wird somit nur unter

UTPR-Steuerhoheitsgebieten aufgeteilt. Die Substanzfaktoren der nicht in einem UTPR-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten werden für die Zwecke des Aufteilungsschlüssels nicht berücksichtigt, weil dies dazu führen würde, dass ein Teil des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags Steuerhoheitsgebieten ohne anerkannte UTPR zugerechnet würde. Die Zurechnung eines Teils des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags zu Steuerhoheitsgebieten, die keine UTPR haben, würde die Wirksamkeit der Regel erheblich reduzieren, weil die diesen Steuerhoheitsgebieten zugerechnete Ergänzungssteuer nicht erhoben würde. Der UTPR-Prozentsatz wird auf jährlicher Basis für jedes Geschäftsjahr ermittelt. Es ist jedoch nicht zu erwarten, dass er sich von einem Jahr zum anderen erheblich unterscheidet, es sei denn, die multinationale Unternehmensgruppe führt eine signifikante Übernahme, Veräußerung oder Umstrukturierung durch.

Artikel 2.6.2

88. Artikel 2.6.2 sieht zwei Arten von Ausnahmen bei der Berechnung des UTPR-Prozentsatzes eines Steuerhoheitsgebiets vor.

Buchstabe a

89. Buchstabe a sieht die erste Ausnahme vor. Die erste Ausnahme bezieht sich auf die Beschäftigten und die materiellen Vermögenswerte von Investmentgesellschaften. Diese Ausnahme gilt nur für Investmentfonds, die nicht die oberste Muttergesellschaft sind. Wie weiter oben im Kommentar zu Artikel 2.4.3 bereits erwähnt, sind Investmentfonds und Immobilieninvestmentvehikel, die die oberste Muttergesellschaft sind, freigestellte Einheiten, und folglich werden ihre Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte für die Zwecke der Berechnung des UTPR-Prozentsatzes eines Steuerhoheitsgebiets nicht berücksichtigt. Die unter Buchstabe a von Artikel 2.6.2 vorgesehene Ausnahme bezieht sich auf andere kontrollierte Investmentgesellschaften, d. h. Investmentgesellschaften, die keine freigestellten Einheiten sind. Buchstabe a sieht vor, dass die Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte von kontrollierten Investmentgesellschaften bei der Berechnung des UTPR-Prozentsatzes eines Steuerhoheitsgebiets auszunehmen sind. Die Beschäftigten und Vermögenswerte kontrollierter Investmentgesellschaften werden in der Aufteilungsformel nicht berücksichtigt, weil diese Einheiten gemäß Artikel 2.4.3 vom Anwendungsbereich der UTPR ausgenommen sind. Die Zurechnung eines Teils des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags zu einem Steuerhoheitsgebiet, in dem sich nur Investmentgesellschaften befinden, würde die Wirksamkeit der UTPR reduzieren.

Buchstabe b

90. Buchstabe b sieht die zweite Ausnahme vor. Die zweite Ausnahme bezieht sich auf die Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte von transparenten Gesellschaften. Die Substanz von transparenten Gesellschaften kann in der Praxis zur Entstehung einer Betriebsstätte führen. In diesem Fall werden die Vermögenswerte und Beschäftigten der transparenten Gesellschaft als Erstes der Betriebsstätte zugerechnet. Die der Betriebsstätte zugerechneten Vermögenswerte und Beschäftigten werden sodann berücksichtigt, um den UTPR-Prozentsatz des Steuerhoheitsgebiets zu berechnen, in dem diese Betriebsstätte belegen ist.

91. Es ist jedoch auch möglich, dass eine transparente Gesellschaft nicht zur Entstehung einer Betriebsstätte führt, beispielsweise weil die Tätigkeit oder die Geschäftseinrichtung, über die die Tätigkeit ausgeübt wird, nicht ausreicht, um eine Betriebsstätte in dem Steuerhoheitsgebiet zu begründen. Einige Vermögenswerte und Beschäftigte der transparenten Gesellschaft könnten dann bei der Zurechnung der Vermögenswerte und Beschäftigten zu den jeweiligen Betriebsstätten nicht erfasst werden. In einem solchen Fall sieht Buchstabe b von Artikel 2.6.2 vor, dass die Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte der transparenten Gesellschaft, die keiner Betriebsstätte zugerechnet werden können, allen

Geschäftseinheiten zugerechnet werden, die in dem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, in dem die transparente Gesellschaft gegründet wurde, unabhängig davon, ob es sich bei ihnen um die gruppenzugehörigen Beteiligten der Geschäftseinheit handelt. Diese Zurechnung der Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte von transparenten Gesellschaften unterscheidet sich von der in Artikel 3.5 vorgesehenen Zurechnung des Gewinns oder Verlusts einer transparenten Gesellschaft. Wenn in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die transparente Gesellschaft gegründet wurde, keine Geschäftseinheiten belegen sind, werden die keiner Betriebsstätte zuzurechnenden Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte von der Formel ausgenommen.

Artikel 2.6.3

92. Artikel 2.6.3 sieht vor, dass ein UTPR-Steuerhoheitsgebiet von dem nach Artikel 2.6.1 vorgesehenen Aufteilungsmechanismus ausgenommen wird, wenn der diesem Steuerhoheitsgebiet in einem früheren Jahr zugerechnete UTPR-Ergänzungssteuerbetrag bei den in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten noch nicht zu einem entsprechenden zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand geführt hat. Artikel 2.6.3 sieht vor, dass der UTPR-Prozentsatz für das Steuerhoheitsgebiet in diesem Fall null beträgt. Dieser Mechanismus stellt sicher, dass einem solchen Steuerhoheitsgebiet keine Ergänzungssteuer mehr zugerechnet wird, bis es in der Lage ist, den erforderlichen Steuerbetrag zu erheben. Artikel 2.6.3 sieht außerdem vor, dass die Beschäftigtenzahl und die materiellen Vermögenswerte der in einem solchen Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten für die Zwecke des Aufteilungsschlüssels vom Nenner der Formel ausgenommen werden. Dadurch wird sichergestellt, dass die Ergänzungssteuer, die dem UTPR-Steuerhoheitsgebiet mit einem UTPR-Prozentsatz von null zugerechnet worden wäre, tatsächlich den anderen UTPR-Steuerhoheitsgebieten zugerechnet wird.

93. Artikel 2.6.3 gilt auf jährlicher Basis für jedes Geschäftsjahr, in dem die UTPR Anwendung findet. Artikel 2.6.3 sieht außerdem vor, dass sich der Freistellungsmechanismus konkret auf eine bestimmte multinationale Unternehmensgruppe bezieht. Grund dafür ist, dass es von den besonderen Umständen und Gegebenheiten der Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe in dem UTPR-Steuerhoheitsgebiet abhängen kann, inwieweit es möglich ist, eine Anpassung gemäß der UTPR vorzunehmen. So könnte es beispielsweise nur begrenzt möglich sein, eine solche Anpassung vorzunehmen, wenn die multinationale Unternehmensgruppe im UTPR-Steuerhoheitsgebiet Verluste schreibt. Um Zweifel auszuräumen, sei klargestellt, dass die Anwendung dieser Regel auf eine multinationale Unternehmensgruppe nicht ausschließt, dass dem UTPR-Steuerhoheitsgebiet ein UTPR-Ergänzungssteuerbetrag zugerechnet wird, der in Bezug auf andere multinationale Unternehmensgruppen mit Beschäftigten und materiellen Vermögenswerten in dem Steuerhoheitsgebiet berechnet wird.

Artikel 2.6.4

94. Artikel 2.6.4 sieht vor, dass Artikel 2.6.3 nicht gilt, wenn der UTPR-Prozentsatz in einem Geschäftsjahr für alle UTPR-Steuerhoheitsgebiete, in denen Geschäftseinheiten einer bestimmten multinationalen Unternehmensgruppe belegen sind, null beträgt. Mit dieser Ausnahme wird sichergestellt, dass der UTPR-Ergänzungssteuerbetrag in solchen Fällen trotzdem den UTPR-Steuerhoheitsgebieten zugerechnet wird. Da diese Ausnahme in Situationen gilt, in denen alle UTPR-Steuerhoheitsgebiete nur begrenzt in der Lage sind, eine zusätzliche Ergänzungssteuer zu erheben, wird mit ihr anerkannt, dass der in diesem Jahr zugerechnete UTPR-Ergänzungssteuerbetrag möglicherweise ebenfalls gemäß Artikel 2.4.2 vorgetragen und in einem künftigen Jahr erhoben werden muss. Wie Artikel 2.6.3 wird auch Artikel 2.6.4 auf jährlicher Basis für jedes Geschäftsjahr, in dem die UTPR gilt, auf Ebene der einzelnen multinationalen Unternehmensgruppen angewendet.[9]

Anmerkungen

[1] Die Anwendung von Artikel 2.1.3 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[2] Die Anwendung von Artikel 2.1.5 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[3] Die Anwendung der Artikel 2.2.1 bis 2.2.3 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[4] Die Anwendung von Artikel 2.2.4 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[5] Die Anwendung von Artikel 2.3.2 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[6] Die Anwendung von Artikel 2.4.1 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[7] Die Anwendung von Artikel 2.4.2 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[8] Die Anwendung von Artikel 2.5.3 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[9] Die Anwendung von Artikel 2.6.4 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

3 Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts

1. In Kapitel 3 der GloBE-Vorschriften wird erläutert, wie der GloBE-Gewinn oder -Verlust für die einzelnen Geschäftseinheiten zu berechnen ist. Ausgangspunkt dieser Berechnung ist der gemäß Artikel 3.1 ermittelte Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Geschäftseinheit. Dieser Betrag wird dann nach Artikel 3.2 um übliche Abweichungen zwischen dem im Jahresabschluss ausgewiesenen Ergebnis und dem steuerpflichtigen Gewinn angepasst, um steuerpolitischen Zielen Rechnung zu tragen (beispielsweise mit der Ausklammerung von Dividendeneinnahmen oder der Wiederhinzurechnung illegaler Zahlungen). Artikel 3.3 enthält ferner eine besondere Ausnahme für Erträge aus dem internationalen Seeverkehr sowie für anerkannte Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr. In diesem Kapitel sind zudem die Regeln für die Verteilung des Gewinns zwischen einem Stammhaus und einer Betriebsstätte (Artikel 3.4) sowie für die Verteilung des über eine transparente Gesellschaft erzielten Gewinns auf andere Geschäftseinheiten (Artikel 3.5) dargelegt. Insgesamt dient Kapitel 3 dazu, den im Abschluss ausgewiesenen Jahresüberschuss oder -fehlbetrag in den GloBE-Gewinn oder -Verlust zu überführen, der in den folgenden Kapiteln zugrunde gelegt wird, um den effektiven Steuersatz und den Übergewinn zu ermitteln; ausgehend davon wird dann bestimmt, ob in Bezug auf ein bestimmtes Steuerhoheitsgebiet eine Ergänzungssteuer zu entrichten ist.

Artikel 3.1 – Jahresabschluss

Artikel 3.1.1

2. Artikel 3.1.1 verlangt, dass die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts beim Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Geschäftseinheit ansetzt. Dieser Betrag wird um die in den Artikeln 3.2 bis 3.5 dargelegten Ertrags-, Gewinn-, Verlust- und Aufwandsposten angepasst.

Artikel 3.1.2

3. In Artikel 3.1.2 ist der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag definiert. Dies ist der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag, der auf Ebene der Geschäftseinheit ermittelt wird, indem alle Erträge und Aufwendungen der Einheit, einschließlich solcher aus Geschäftsvorfällen mit anderen Geschäftseinheiten der Gruppe sowie des Ertragsteueraufwands, berücksichtigt werden. Anders ausgedrückt ist der Ausgangspunkt der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der im Abschluss ausgewiesene Überschuss oder Fehlbetrag der Geschäftseinheit vor den Konsolidierungsanpassungen, die vorgenommen werden, um Erträge oder Aufwendungen aus gruppeninternen Geschäftsvorfällen zu eliminieren. Die im Zuge des Konsolidierungsverfahrens erfolgende Eliminierung von Erträgen und Aufwendungen aus gruppeninternen Geschäftsvorfällen wird bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags einer Geschäftseinheit nicht berücksichtigt. Anpassungen von Erträgen und Aufwendungen, die nach der Erwerbsmethode (Purchase Accounting) für übernommene Unternehmen vorgenommen werden (unabhängig davon, wann

das betreffende Unternehmen übernommen wurde) und die statt im Einzelabschluss einer Geschäftseinheit im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe erfasst sind, werden bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags einer Geschäftseinheit ebenfalls nicht berücksichtigt. Andere Ertrags- und Aufwandsposten, die statt im Einzelabschluss einer Geschäftseinheit im Konzernabschluss berücksichtigt sind und die nicht nach der Erwerbsmethode erfasst sind, können nur insoweit bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags und des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der Geschäftseinheit berücksichtigt werden, als sie verlässlich und stimmig zu der betreffenden Einheit zurückverfolgt werden können (z. B. aktienbasierte Vergütungen).

4. Im Fall eines Unternehmenszusammenschlusses, bei dem die Übernahme vor dem 1. Dezember 2021 stattfand, kann die Geschäftseinheit den in ihrem Einzelabschluss ausgewiesenen Buchwert nach Anwendung der Push-down-Methode (sofern zulässig) oder den Buchwert der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, der gemäß dem von der obersten Muttergesellschaft angewandten Rechnungslegungsstandard ermittelt wurde, verwenden, allerdings nur, falls die multinationale Unternehmensgruppe nicht über ausreichende Aufzeichnungen verfügt, um ihren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ausgehend vom nicht angepassten Buchwert der übernommenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten hinreichend genau zu bestimmen. In solchen Fällen muss die Geschäftseinheit aber auch alle etwaigen latenten Steueransprüche und -schulden, die im Zusammenhang mit dem Erwerb entstehen, in der Berechnung ihres Jahresüberschusses oder -fehlbetrags und ihrer angepassten erfassten Steuern berücksichtigen. Fand die Übernahme am oder nach dem 1. Dezember 2021 statt, darf eine Geschäftseinheit Push-down-Anpassungen des Buchwerts von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten aus dem Erwerb eines anderen Unternehmens nicht berücksichtigen.

5. Der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Geschäftseinheit muss nach dem Rechnungslegungsstandard ermittelt werden, der bei der Aufstellung des Konzernabschlusses zur Ermittlung des Gewinns oder Verlusts der Geschäftseinheit verwendet wurde (sofern in Artikel 3.1.3, wie nachstehend erörtert, nichts anderes vorgesehen ist). Beim Konzernabschluss handelt es sich im Allgemeinen um den Abschluss, der von einer obersten Muttergesellschaft nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt wurde. In Artikel 10.1 sind internationale und nationale Rechnungslegungsstandards aufgelistet, die anerkannte Rechnungslegungsstandards sind.

6. Wenn eine oberste Muttergesellschaft keinen Abschluss nach einem dieser Standards erstellt, gilt als Konzernabschluss der Abschluss, der nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellt wurde oder erstellt worden wäre, wobei gegebenenfalls Anpassungen zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen vorzunehmen sind. Die Begriffe zugelassener Rechnungslegungsstandard und wesentliche Wettbewerbsverzerrung sind in Artikel 10.1 definiert. Ein zugelassener Rechnungslegungsstandard ist ein Rechnungslegungsstandard, der vom befugten Rechnungslegungsorgan des Steuerhoheitsgebiets der Belegenheit einer Geschäftseinheit genehmigt wurde. Der Begriff befugtes Rechnungslegungsorgan ist in Artikel 10.1 definiert als das Organ, das in einem Steuerhoheitsgebiet gesetzlich befugt ist, Rechnungslegungsstandards für die Finanzberichterstattung vorzuschreiben, aufzustellen oder anzuerkennen. Die zugelassenen Rechnungslegungsstandards werden folglich vom befugten Rechnungslegungsorgan eines bestimmten Steuerhoheitsgebiets festgelegt, und nicht alle anerkannten Rechnungslegungsstandards sind auch im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet zugelassene Rechnungslegungsstandards. Nur zugelassene Rechnungslegungsstandards, die keine anerkannten Rechnungslegungsstandards sind, erfordern möglicherweise Anpassungen zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen; die als anerkannte Rechnungslegungsstandards aufgeführten internationalen und nationalen Rechnungslegungsstandards erfordern keine derartigen Anpassungen.

7. Es hat eine Reihe von Vorteilen, den GloBE-Gewinn oder -Verlust ausgehend von den Informationen zu berechnen, die zur Erstellung des Konzernabschlusses verwendet werden. Dadurch wird eine größere Kohärenz erzielt, als wenn für in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegene Geschäftseinheiten inländische Rechnungslegungsstands verwendet werden, die beispielsweise unterschiedliche Wesentlichkeitsgrenzen für bestimmte Geschäftsvorfälle und unterschiedliche Kriterien für die Einordnung

von Forschungs- und Entwicklungsausgaben vorsehen; zudem wird das Risiko einer Arbitrage durch Nutzung unterschiedlicher Rechnungslegungsstandards vermieden. Außerdem verringern sich die Erfüllungskosten, weil Informationen genutzt werden, die bereits für Rechnungslegungszwecke zusammengestellt wurden und die möglicherweise den Vorteil haben, dass sie einer unabhängigen Prüfung unterzogen wurden.

8. Weder der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag noch die in Artikel 3.2 vorgesehenen Anpassungen werden anteilig zur Berücksichtigung von Gewinnen oder Verlusten verringert, die auf Minderheitsbeteiligungen an der Geschäftseinheit selbst entfallen. Die Ergänzungssteuer, die auf Beteiligungen entfällt, welche von nicht gruppenzugehörigen Einheiten gehalten werden, wird stattdessen über den nach Artikel 2.2 bestimmten Einbeziehungsquotienten bei der Ermittlung des einer Muttergesellschaft nach der IIR zuzurechnenden Anteils an der Ergänzungssteuer effektiv ausgenommen.

9. Weil die Vorschriften für die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts beim Jahresüberschuss oder -fehlbetrag aus der Gewinn- und Verlustrechnung ansetzen, werden Ertrags- oder Aufwandsposten, die nach bestimmten Rechnungslegungsstandards im Konzernabschluss unter dem sonstigen Ergebnis (anstatt in der Gewinn- und Verlustrechnung) erfasst sind, im Allgemeinen von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen. Die im sonstigen Ergebnis erfassten Posten können Gewinne und Verluste aus bestimmten Anlagen in Eigenkapital- oder Schuldtiteln, Wechselkursgewinne und -verluste sowie Veränderungen von Pensionsverbindlichkeiten umfassen. Nach der Neubewertungsmethode berücksichtigte Gewinne oder Verluste, die im Kommentar zu Artikel 3.2.1 Buchstabe d erörtert werden, stellen eine Ausnahme von der allgemeinen Regel dar, der zufolge im sonstigen Ergebnis berücksichtigte Posten von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen sind.

10. Manche im sonstigen Ergebnis berücksichtigte Posten können im Steuerhoheitsgebiet der Belegenheit der Geschäftseinheit auch in die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns eingehen und somit für die Geschäftseinheit zu einer an diese Posten geknüpften laufenden oder latenten Steuerschuld führen. Diese Posten sind jedoch im Allgemeinen vom GloBE-Gewinn oder -Verlust auszunehmen, und falls Steuern im Zusammenhang mit im sonstigen Ergebnis erfassten und vom GloBE-Gewinn oder -Verlust ausgenommenen Erträgen unter dem laufenden Steueraufwand der Geschäftseinheit (anstatt im sonstigen Ergebnis) ausgewiesen sind, so müssen diese gemäß Artikel 4.1.3 Buchstabe a aus den angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit entfernt werden.

11. In anderen Fällen werden im sonstigen Ergebnis erfasste Gewinn- oder Verlustposten über die Gewinn- und Verlustrechnung „recycelt“, was heißt, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt in die Gewinn- und Verlustrechnung eingehen. Soweit diese Posten auch im steuerpflichtigen Gewinn der Geschäftseinheit erfasst sind, dürften sie nur zu einer temporären Differenz bzw. zeitlichen Abweichung zwischen der inländischen steuerlichen Bemessungsgrundlage und dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag führen. In manchen Fällen könnten sie jedoch zu einer permanenten Differenz führen, wenn sie zu einem späteren Zeitpunkt in der Gewinn- und Verlustrechnung, jedoch nicht im steuerpflichtigen Gewinn der Geschäftseinheit erfasst werden.

12. Da die Rechnungslegungsstandards, die zur Erstellung des Konzernabschlusses verwendet werden, eine Wesentlichkeitsgrenze beinhalten, brauchen geringfügige oder unerhebliche Abweichungen gegenüber einer strikten Anwendung des Rechnungslegungsstandards der obersten Muttergesellschaft bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags einer bestimmten Geschäftseinheit für die Zwecke der Erstellung des Konzernabschlusses nicht berichtigt zu werden, sofern die Wesentlichkeitsgrenze nicht überschritten wird. Wenn eine Abweichung im Konzernabschluss vom Abschlussprüfer ohne Einschränkung des Bestätigungsvermerks akzeptiert wird, ist dies ein gutes Zeichen dafür, dass die Abweichung unwesentlich ist. Enthält der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers jedoch eine Einschränkung hinsichtlich der buchmäßigen Behandlung eines oder mehrerer Ertrags- oder Aufwandsposten, so ist dies ein – wenn auch nicht eindeutiger – Hinweis darauf, dass die Abweichung wesentlich

ist. Darüber hinaus gilt: Wenn eine oberste Muttergesellschaft einen vom befugten Rechnungslegungsorgan ihres Steuerhoheitsgebiets zugelassenen Rechnungslegungsstandard verwendet und das befugte Rechnungslegungsorgan es der obersten Muttergesellschaft (für die Zwecke der Erstellung des Konzernabschlusses) gestattet, einen anderen Rechnungslegungsstandard zur Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags ausländischer Geschäftseinheiten zu verwenden, so braucht der für diese ausländischen Geschäftseinheiten nach dem anderen Rechnungslegungsstandard berechnete Jahresüberschuss oder -fehlbetrag nicht angepasst zu werden, um dem Rechnungslegungsstandard der Muttergesellschaft genau zu entsprechen.

Artikel 3.1.3

13. Artikel 3.1.3 befasst sich mit Situationen, in denen die Geschäftseinheit ihren Jahresabschluss auf der Grundlage eines anderen Rechnungslegungsstandards erstellt als jenem, der zur Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wird, und es nach vernünftigem Ermessen nicht möglich ist, ihren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag nach dem von der obersten Muttergesellschaft für den Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandard verlässlich zu berechnen. In einem solchen Fall kann der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag anhand eines anderen anerkannten Rechnungslegungsstandards oder zugelassenen Rechnungslegungsstandards (mit Anpassungen zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen) ermittelt werden. Diese Regel dürfte nicht in vielen Fällen Anwendung finden, da eine multinationale Unternehmensgruppe üblicherweise über Mechanismen verfügt, um einen von einer Tochtergesellschaft auf deren Ebene erstellten Abschluss im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses an den Rechnungslegungsstandard der Muttergesellschaft anzupassen. In solchen Situationen ist es nach vernünftigem Ermessen möglich, den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Geschäftseinheit auf der Grundlage des Rechnungslegungsstandards zu berechnen, der zur Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wird. Die Regel könnte jedoch beispielsweise angewendet werden, wenn die multinationale Unternehmensgruppe in jüngerer Zeit eine Gruppe von Geschäftseinheiten übernommen hat, die in der Vergangenheit einen anderen Rechnungslegungsstandard verwendet haben als die übernehmende Unternehmensgruppe, und wenn es der multinationalen Unternehmensgruppe nach vernünftigem Ermessen nicht möglich ist, die Rechnungslegungssysteme der übernommenen Geschäftseinheiten von deren bisherigem Rechnungslegungsstandard in den Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft zu überführen.

14. Wenn es nach vernünftigem Ermessen nicht möglich ist, den Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft zur Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags der Geschäftseinheit anzuwenden, wird die Verwendung eines alternativen Rechnungslegungsstandards durch drei Bedingungen zusätzlich eingeschränkt. Die erste Bedingung von Artikel 3.1.3 ist, dass der Abschluss der Geschäftseinheit nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard oder einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellt wird. Nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellte Jahresabschlüsse müssen zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen angepasst werden. Eine Geschäftseinheit darf nach Artikel 3.1.3 keinen anderen Rechnungslegungsstandard verwenden als den, der zur Erstellung ihres Jahresabschlusses verwendet wurde. Wenn eine Geschäftseinheit ihre Abschlüsse nicht nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard oder einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellt, muss sie ihren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ungeachtet etwaiger praktischer Schwierigkeiten auf der Grundlage des Rechnungslegungsstandards der obersten Muttergesellschaft berechnen.

15. Die zweite Bedingung von Artikel 3.1.3 ist, dass die Informationen, die der nach dem anderen Rechnungslegungsstandard erstellte Abschluss enthält, verlässlich sind. Das bedeutet, dass es geeignete Mechanismen geben muss, um zu gewährleisten, dass die Informationen richtig ausgewiesen werden. Hierzu müssen die internen Rechnungsprüfungs- und Rechnungslegungsverfahren der Geschäftseinheit vom externen Abschlussprüfer geprüft und nach einem im Steuerhoheitsgebiet der Belegenheit der obersten Muttergesellschaft oder der Geschäftseinheit (im Fall einer transparenten Gesellschaft im

Gründungsstaat) geltenden allgemein anerkannten Rechnungslegungsstandard als angemessen eingestuft werden. Wenn die Geschäftseinheit diese Anforderung in einem Geschäftsjahr nicht erfüllt, muss sie die tatsächlichen Erträge und Aufwendungen für dieses Jahr ermitteln und Mechanismen entwickeln und einsetzen, die gewährleisten, dass die im Abschluss enthaltenen Informationen verlässlich sind.

16. Die letzte Bedingung von Artikel 3.1.3 ist, dass die Verwendung des anderen Rechnungslegungsstandards nicht zu dauerhaften Abweichungen in Höhe von über 1 Mio. EUR gegenüber dem von der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandard führt. Wenn die permanenten Differenzen zusammengenommen 1 Mio. EUR übersteigen, muss die Behandlung der betreffenden Posten im Abschluss der Geschäftseinheit angepasst werden, damit diese so behandelt werden, wie es der Rechnungslegungsstandard der obersten Muttervorgesellschaft vorsieht. Diese Bedingung betrifft nur dauerhafte Abweichungen zwischen den Rechnungslegungsstandards. Wenn ein Finanzinstrument beispielsweise nach dem Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft als Schuldtitel behandelt wird, nach dem anderen Standard aber als Eigenkapital, werden im Zusammenhang mit diesem Instrument bezogene Zahlungen nach dem Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft im Jahresüberschuss berücksichtigt, nach dem anderen Standard jedoch nicht. Dies führt zu einer dauerhaften Abweichung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags des Inhabers des Instruments. Für temporäre Differenzen, einschließlich abweichender Rechnungslegungszeiträume gemäß unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards, gilt diese Bedingung nicht.

Artikel 3.2 – Anpassungen zur Bestimmung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts

17. Wenn der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Geschäftseinheit ermittelt wurde, sind Anpassungen um bestimmte in den Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework häufig auftretende Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz, d. h. zwischen dem im Jahresabschluss ausgewiesenen Ergebnis und dem steuerpflichtigen Ergebnis, vorzunehmen. Solche Unterschiede zwischen den für Rechnungslegungs- und Steuerzwecke geltenden Regeln lassen sich im Allgemeinen unterteilen in solche, die zu permanenten Differenzen führen, die in künftigen Zeiträumen nicht wieder ausgeglichen werden, und solche, die temporäre Differenzen nach sich ziehen (d. h. vorübergehende Abweichungen), die in künftigen Zeiträumen wieder ausgeglichen werden. Die nach Artikel 3.2 erforderlichen Anpassungen beziehen sich im Allgemeinen auf dauerhafte Unterschiede zwischen der nach den geltenden Rechnungslegungsstandards und nach den inländischen Steuervorschriften vorgeschriebenen Behandlung. Die Frage der temporären Differenzen wird in Kapitel 4 behandelt.

18. Im nachstehenden Kommentar werden die Anpassungen entweder als positive Beträge oder als negative Beträge beschrieben. Eine Anpassung, die im Folgenden als positiver Betrag beschrieben ist, erhöht den Jahresüberschuss und verringert den Jahresfehlbetrag. Solche Posten ergeben sich im Allgemeinen aus einer Anpassung, die den Effekt hat, dass sich ein Erlös oder sonstiger Ertrag erhöht oder eine Aufwendung verringert. Eine nachstehend als negativer Betrag beschriebene Anpassung verringert den Jahresüberschuss und erhöht den Jahresfehlbetrag. Solche Posten ergeben sich im Allgemeinen aus einer Anpassung, die den Effekt hat, dass sich ein Erlös oder sonstiger Ertrag verringert oder eine Aufwendung erhöht. Bei vielen der nachstehend beschriebenen Kategorien von Anpassungen handelt es sich um Zusammenfassungen verschiedener vergleichbarer Anpassungen, bei denen es sich teilweise um positive und teilweise um negative Beträge handeln kann. Nur zwei Kategorien führen stets zu einer positiven bzw. umgekehrt zu einer negativen Anpassung: grundsätzlich unzulässige Aufwendungen (positiver Betrag) und ausgenommene Dividenden (negativer Betrag). Andere Kategorien führen zumeist zu einer positiven oder zumeist zu einer negativen Anpassung, können aber je nach den besonderen Umständen des jeweiligen Geschäftsjahrs auch den gegenteiligen Effekt haben.

19. Soweit eine nach Artikel 3.2 erforderliche Anpassung dazu führt, dass ein Ertrag von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen wird, sind alle an ihn geknüpften erfassten Steuern auch von den angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.1.3 Buchstabe a auszunehmen.

Artikel 3.2.1

20. In Artikel 3.2.1 sind die Anpassungen des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags aufgeführt, die zur Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts jeder Geschäftseinheit vorgenommen werden müssen. Diese Anpassungen bringen den GloBE-Gewinn oder -Verlust einer Geschäftseinheit stärker in Einklang mit dem im Rahmen einer typischen Körperschaftsteuer berechneten steuerpflichtigen Gewinn (z. B. durch die Ausnahme von nach der Equity-Methode erfassten Gewinnen oder Verlusten aus keine Kontrolle begründenden Beteiligungen an einer Gesellschaft) und verhindern eine Doppelbesteuerung des Gewinns der multinationalen Unternehmensgruppe nach den GloBE-Vorschriften (z. B. durch die Ausnahme von Dividenden, die von Geschäftseinheiten bezogen werden).

21. Jedes Steuerhoheitsgebiet hat einen eigenen Katalog an Posten, die zum Jahresüberschuss oder -fehlbetrag hinzugerechnet oder von ihm abgezogen werden, um den nach seinen innerstaatlichen Steuervorschriften steuerpflichtigen Gewinn zu ermitteln. Da als Ausgangspunkt für die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts aller Geschäftseinheiten, wo immer sie belegen sind, der Jahresabschluss herangezogen wird, kommt es bei manchen Geschäftseinheiten zu bestimmten dauerhaften Abweichungen zwischen dem steuerpflichtigen Gewinn und dem für GloBE-Zwecke berechneten Gewinn oder -Verlust. Solche permanente Differenzen sind eine natürliche Folge der Verwendung einer gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage für die GloBE-Vorschriften, und es wäre weder möglich noch wünschenswert, sei es aus steuerpolitischer oder gestaltungstechnischer Sicht, einen hinreichend umfassenden Katalog von Anpassungen zu erarbeiten, um den GloBE-Gewinn oder -Verlust vollauf mit den Regeln für die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns aller Mitglieder des Inclusive Framework in Einklang zu bringen. Viele permanente Differenzen, wie etwa der Ausschluss von Erträgen aus der Steuerbemessungsgrundlage, führen effektiv zu der Art von Niedrigbesteuerung, die die GloBE-Vorschriften verhindern sollen. Manche Anpassungen des Jahresabschlusses entsprechen indessen den Prinzipien der GloBE-Vorschriften sowie den steuerpolitischen Grundsätzen insgesamt, wie etwa die Behandlung von Bestechungs- oder Bußgeldern. Die Zahl der Anpassungen wurde auf ein Mindestmaß beschränkt, um möglichst wenig Komplexität zu verursachen; die in Artikel 3.2 aufgeführten Anpassungen entsprechen Fällen, die hinreichend wesentlich sind und in den Steuerhoheitsgebieten, die im Inclusive Framework vertreten sind, allgemein anerkannt werden. Artikel 3.2.1 sieht neun Anpassungen vor. Jede dieser Anpassungen wird hier der Reihe nach erläutert.[1]

Buchstabe a – Nettosteueraufwand

22. Buchstabe a sieht vor, dass der Nettosteueraufwand wieder zum Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Geschäftseinheit hinzugerechnet wird. Der Nettosteueraufwand ist in Artikel 10.1 definiert. Die Definition umfasst eine Reihe unterschiedlicher Steueraufwandsposten (oder Anpassungen solcher Posten), die normalerweise in der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags berücksichtigt werden, die aber wieder zum GloBE-Gewinn oder -Verlust hinzugerechnet werden müssen, um eine verlässliche Berechnung des effektiven Steuersatzes für GloBE-Zwecke zu ermöglichen. Ertragsteuern beispielweise oder andere erfasste Steuerverbindlichkeiten, die im Laufe des Geschäftsjahres zu entrichten sind, verringern in der Regel den Jahresüberschuss, müssen jedoch wieder zum Gewinn hinzugerechnet werden, um die Steuer auf den Gesamtgewinn für das betreffende Jahr für GloBE-Zwecke zu berechnen. Der effektive Steuersatz einer Geschäftseinheit, bei der auf einen Gewinn i. H. v. 100 erfasste Steuern i. H. v. 20 zu entrichten sind, beträgt für GloBE-Zwecke 20 % (= 20 / 100) und nicht etwa 25 % (= 20 / 80).

23. Bei der Anpassung um den Nettosteueraufwand handelt es sich üblicherweise um einen positiven Betrag (d. h. eine Erhöhung des GloBE-Gewinns), weil die auf den Jahresüberschuss anfallenden Steuern wieder hinzugerechnet werden. Wie nachstehend erläutert, handelt es sich bei der Anpassung jedoch um einen negativen Betrag, wenn die Geschäftseinheit einen Jahresfehlbetrag verzeichnet, der zur Entstehung eines latenten Steueranspruchs führt.

24. Nach Artikel 10.1 handelt es sich beim Nettosteueraufwand einer Geschäftseinheit um den Nettobetrag

a. aller als Aufwand abgegrenzten erfassten Steuern und aller im Ertragsteueraufwand berücksichtigten laufenden und latenten erfassten Steuern, einschließlich der erfassten Steuern auf von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommene Erträge,
b. aller latenten Steueransprüche, die auf einen Verlust im Geschäftsjahr zurückzuführen sind,
c. aller als Aufwand abgegrenzten anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuern,
d. aller als Aufwand abgegrenzten nach den GloBE-Vorschriften erhobenen Steuern und
e. aller als Aufwand abgegrenzten nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuern.

25. Die Buchstaben a und b dieser Definition beschreiben Steuerposten, die im Allgemeinen bei der Ermittlung des Jahresüberschusses einer Geschäftseinheit berücksichtigt werden, die aber für GloBE-Zwecke im Allgemeinen wieder zum Gewinn hinzugerechnet werden sollten. Die Buchstaben c und d beschreiben Steuerverbindlichkeiten, die im Rahmen einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer oder nach den GloBE-Vorschriften selbst zu entrichten sind und die bei der Berechnung der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage nicht als Aufwand berücksichtigt werden sollten. Buchstabe e nennt nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern im Einzelnen als einen Posten, der zur Ermittlung des GloBE-Gewinns wieder hinzugerechnet werden muss. Wie im Kommentar zu Artikel 10.1 eingehender erläutert, handelt es sich bei einer nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuer um eine Steuer, die ursprünglich auf den Gewinn einer Geschäftseinheit erhoben wird, die aber von der Definition der erfassten Steuern ausgenommen ist, weil sie nach Ausschüttung dieses Gewinns an die Gesellschafter rückerstattet wird (oder rückerstattet werden kann).

Erfasste Steuern

26. Sämtliche erfasste Steuern, die bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags abgezogen wurden, sei es als Aufwand bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses („above the line“) oder danach („below the line“) als Ertragsteuern, müssen zur Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts wieder hinzugerechnet werden. Grundsätzliche steuerpolitische Erwägungen verlangen, dass anrechenbare Steuern im Allgemeinen nicht vom steuerpflichtigen Gewinn abgezogen werden können. Wäre für ein und dieselbe Steuer sowohl ein Betriebsausgabenabzug als auch eine Anrechnung möglich, würde für diese Steuer eine doppelte Erleichterung gewährt. Die erfassten Steuern stehen im Zähler des Bruches zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes, wodurch sich die etwaige Steuerschuld im Rahmen der GloBE-Vorschriften genauso verringert, als wenn eine Steuer angerechnet würde. Es würde nicht den Grundsätzen der GloBE-Vorschriften entsprechen, sie auch als abzugsfähigen Posten in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zuzulassen, weil der GloBE-Gewinn oder -Verlust gleichbedeutend ist mit dem steuerpflichtigen Gewinn bei einer gewöhnlichen Ertragsteuer und zudem als Nenner im Bruch zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes dient. Bei dieser Anpassung handelt es sich um einen positiven Betrag, der die Anpassung um den Nettosteueraufwand erhöht.

27. Erfasste Steuern, die auf Erträge entfallen, die von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen sind, müssen ebenfalls wieder zum Jahresüberschuss oder -fehlbetrag hinzugerechnet werden, um zu verhindern, dass auf ausgenommene Erträge entfallende Steuern bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts in Abzug gebracht werden können.

28. Als Beispiel sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit einen Gewinn i. H. v. 120 in Jahr 1 erzielt und aufgrund eines gesetzlichen Steuersatzes von 10 % auf diesen Gewinn erfasste Steuern i. H. v. 12 entrichtet. Der Jahresüberschuss oder Fehlbetrag der Geschäftseinheit beträgt 108 (= 120 – 12). Ferner sei angenommen, dass Erträge i. H. v. 20 bei der Berechnung des GloBE-Gewinns ausgenommen werden und dass auf diese ausgenommenen Erträge erfasste Steuern i. H. v. 2 entfallen. Der GloBE-Gewinn der Geschäftseinheit beläuft sich demnach auf 100 und die angepassten erfassten Steuern auf 10, woraus sich ein effektiver Steuersatz von 10 % ergibt. Würden nur die auf den GloBE-Gewinn entfallenden erfassten Steuern i. H. v. 10 wieder zu dem Jahresüberschuss i. H. v. 108 hinzugerechnet, würde sich der GloBE-Gewinn auf 98 (= 108 + 10 – 20) belaufen, nachdem die ausgenommenen Erträge aus der Berechnung herausgenommen wurden. Damit würde der Steuerbetrag i. H. v. 2, der auf die ausgenommenen Erträge entfällt, gewissermaßen als Betriebsausgabenabzug bei der Berechnung des GloBE-Gewinns zugelassen, woraus sich ein effektiver Steuersatz von 10,2 % ergeben würde. Indem die gesamten erfassten Steuern i. H. v. 12 für das Geschäftsjahr wieder hinzugerechnet werden, wird der GloBE-Gewinn korrekt mit 100 (= 108 + 12 – 20) und der effektive Steuersatz korrekt mit 10 % angesetzt.

29. Bei den erfassten Steuern einer Geschäftseinheit handelt es sich im Allgemeinen um die Steuern, die im Jahresabschluss in Bezug auf den steuerpflichtigen Gewinn dieser Geschäftseinheit oder, in manchen Fällen, auf deren Gewinnrücklagen oder deren Eigenkapital abgegrenzt wurden. Um Zweifel auszuschließen, gilt ein Betrag, der von einer Geschäftseinheit für Abgaben einbehalten wird, die bei einer anderen Person (d. h. dem ausländischen Zahlungsempfänger) anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben werden, als Aufwand und nicht als erfasste Steuern der Geschäftseinheit. Folglich ist es nicht nötig, bei der Ermittlung des GloBE-Gewinns der Geschäftseinheit eine Anpassung um einen solchen Betrag vorzunehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob ein ausländischer Zahlungsempfänger von einer Geschäftseinheit als Zahlungsleister einen Zahlungsaufschlag verlangt, um ihm die Quellensteuer zu erstatten, die vom Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit auf den Ertrag des ausländischen Zahlungsempfängers erhoben wird.

Latenter Steueranspruch

30. Ein im Zusammenhang mit einem Verlust entstehender latenter Steueranspruch stellt keine Steuer dar, die entrichtet wurde, bevor ein Gewinn für Steuerzwecke verbucht wurde. Er entsteht vielmehr, weil ein Teil des Gesamtverlusts, d. h. des Betrags, um den die Aufwendungen die Erträge übersteigen, effektiv einen Anspruch entstehen lässt, der mit Steuerverbindlichkeiten auf künftige Gewinne verrechnet werden kann. So verringert er den wirtschaftlichen Effekt des geschäftlichen Verlusts. Der latente Steueranspruch wird unter Bezugnahme auf den im Jahresabschluss ausgewiesenen Verlust vor Steuern bestimmt. Dementsprechend muss der latente Steueranspruch bei der Berechnung der Anpassung um den Nettosteueraufwand als negativer Betrag behandelt werden. Als Beispiel sei angenommen, dass A Co einen wirtschaftlichen Verlust i. H. v. 100 in Jahr 1 verzeichnet und aktive latente Steuern i. H. v. 15 verbucht (bei Zugrundelegung eines Körperschaftsteuersatzes von 15 %). Der im Jahresabschluss ausgewiesene Nettoverlust beläuft sich in diesem Fall auf 85, da im selben Jahr nach den inländischen Steuervorschriften für den Verlustvortrag ein Steueranspruch i. H. v. 15 entstanden ist. Um den Verlust für GloBE-Zwecke richtig zu erfassen, werden die 15 in der Anpassung um den Nettosteueraufwand als negativer Betrag berücksichtigt. Soweit ein latenter Steueranspruch jedoch in der Anpassung um erfasste Steuern nach Buchstabe a der Definition des Nettosteueraufwands berücksichtigt wurde, ist er nicht nach Buchstabe b zu berücksichtigen.

Anerkannte nationale Mindestergänzungssteuern

31. Die Gründe, die dagegen sprechen, den Abzug erfasster Steuern zuzulassen, sprechen auch gegen den Abzug anerkannter nationaler Mindestergänzungssteuern, da solche Steuern ebenfalls die etwaige Ergänzungssteuerschuld der multinationalen Unternehmensgruppe verringern, wenn auch über

eine direkte Verringerung der Ergänzungssteuerschuld nach Artikel 5.2.3, anstatt im Rahmen der Berechnung des effektiven Steuersatzes nach Artikel 5.2.1. Solche Steuern sind positive Beträge, die die Anpassung um den Nettosteueraufwand erhöhen. Eine nationale Mindeststeuer, bei der es sich nicht um eine anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer handelt, die aber der Definition einer erfassten Steuer entspricht und bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags abgezogen wird, muss nach Buchstabe a wieder hinzugerechnet werden.

GloBE-Steuern

32. Nach den GloBE-Vorschriften zu entrichtende Ergänzungssteuern, die im Jahresabschluss als Aufwand abgegrenzt wurden, müssen wieder zum Jahresüberschuss oder -fehlbetrag hinzugerechnet werden. Die für eine bestimmte Steuer gezahlten Beträge können nicht die Bemessungsgrundlage für diese Steuer verringern. Die Anpassung um nach den GloBE-Vorschriften anfallende Ergänzungssteuern ist unabhängig davon vorzunehmen, ob diese Steuern auf einer Abgrenzung der geschätzten Steuerschuld für das laufende Geschäftsjahr oder einer Berichtigung der tatsächlichen Steuerschuld für ein früheres Geschäftsjahr beruhen. Solche Steuern sind positive Beträge, die die Anpassung um den Nettosteueraufwand erhöhen. Eine multinationale Unternehmensgruppe kann beispielsweise ihre voraussichtliche Ergänzungssteuerschuld für ein Geschäftsjahr im Jahresabschluss ausweisen. Der entsprechende Betrag muss dann wieder hinzugerechnet werden, um zu vermeiden, dass ein zu hoher effektiver Steuersatz ermittelt wird, weil der GloBE-Gewinn sonst zu niedrig ausgewiesen würde.

Nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern

33. Nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern sind keine erfassten Steuern. Sie müssen jedoch wieder zum Jahresüberschuss oder -fehlbetrag hinzugerechnet werden, weil solche Steuern im Grunde genommen Guthaben sind, die sich die multinationale Unternehmensgruppe zum Zeitpunkt ihrer Wahl auszahlen lassen kann, indem sie eine Dividende ausschüttet. Daher sind sie bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts sachgerecht nicht als Aufwand zu behandeln. Wenn nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern entrichtet wurden oder zu entrichten sind und als Aufwand im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigt wurden, müssen sie wieder hinzugerechnet werden. Dies geschieht über einen positiven Betrag, der die Anpassung um den Nettosteueraufwand erhöht. Wenn nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern der multinationalen Unternehmensgruppe in einem Geschäftsjahr hingegen erstattet oder angerechnet werden und als Ertragsposten oder als Verringerung des Steueraufwands in den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag eingehen, muss der betreffende Betrag aus dem Ertrag gestrichen oder wieder zum Steueraufwand hinzugerechnet werden. Dies entspricht dann einem negativen Betrag, der die Anpassung um den Steueraufwand verringert.

Buchstabe b – Ausgenommene Dividenden

34. Dividenden und Ausschüttungen von kontrollierten Einheiten und nach der Equity-Methode erfassten Einheiten werden im Allgemeinen aus der Berechnung des konsolidierten Gewinns der Unternehmensgruppe ausgeklammert. Der diesen Ausschüttungen zugrunde liegende Gewinn oder Verlust von Einheiten, die Posten für Posten konsolidiert werden oder die nach der Equity-Methode berücksichtigt werden, ist direkt im Gewinn der Unternehmensgruppe berücksichtigt. Im Konzernabschluss der Gruppe werden Ausschüttungen solcher Einheiten ausgeklammert, um eine Doppelerfassung derselben Erträge zu vermeiden. Die GloBE-Vorschriften verlangen jedoch grundsätzlich, dass der GloBE-Gewinn oder -Verlust und die erfassten Steuern von Geschäftseinheiten ausgehend von dem im Einzelabschluss dieser Geschäftseinheiten ausgewiesenen Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ermittelt werden. Wenn von dem von einer Geschäftseinheit für Rechnungslegungszwecke ausgewiesenen Gewinn ausgegangen wird, bedeutet dies, dass gruppeninterne Dividendenzahlungen einzubeziehen sind, einschließlich Ausschüttungen, die im Zusammenhang mit Beteiligungen an transparenten Gesellschaften empfangen

wurden oder zu empfangen sind, sowie Dividenden aus Beteiligungen an Joint Ventures, verbundenen Unternehmen und sonstigen Einheiten, einschließlich Dividenden aus Portfoliobeteiligungen.

35. Die Besteuerung solcher Dividenden und sonstigen Ausschüttungen, die eine Geschäftseinheit erhält, unterscheidet sich von einem Steuerhoheitsgebiet zum anderen. Die inländischen Rechtsvorschriften einer großen Zahl von Steuerhoheitsgebieten, die im Inclusive Framework vertreten sind, sehen eine Anrechnung, Ausnahme oder sonstige Form der steuerlichen Entlastung für Dividenden vor. Ob eine solche Entlastung in Anspruch genommen werden kann, hängt vielfach von der Höhe oder der Haltedauer der Beteiligung oder von beidem zugleich ab. Die genaue steuerliche Behandlung kann auch von der Ansässigkeit und der Art der ausschüttenden und der empfangenden Einheit sowie von der Art der Ausschüttung selbst abhängen. Eine Dividende, die von einer nicht gebietsansässigen Einheit gezahlt wird, kann beispielsweise anders besteuert werden als eine Dividende, die von einer gebietsansässigen Einheit ausgezahlt wird, und der Erhalt einer Ausschüttung kann anders besteuert werden als ein Aktienrückkauf. Im Interesse der Einheitlichkeit und um die erhebliche Komplexität zu vermeiden, die entstünde, wenn diese unterschiedlichen Formen der steuerlichen Behandlung miteinander in Einklang gebracht würden, verlangen die GloBE-Vorschriften von multinationalen Unternehmensgruppen, dass sie ein einheitliches, klares Kriterium anwenden, das sich auf die Elemente stützt, auf denen auch die in einigen Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework geltenden Schachtelprivilegien beruhen.

36. Artikel 3.2.1 Buchstabe b sieht vor, dass der Jahresüberschuss (oder -fehlbetrag) einer Geschäftseinheit angepasst wird, indem dieser Überschuss (oder Fehlbetrag) um den Betrag aller ausgenommenen Dividenden, die im Geschäftsjahr bezogen wurden, verringert (bzw. erhöht) wird. Im Allgemeinen handelt es sich bei Dividenden oder sonstigen Ausschüttungen, die auf Aktien oder sonstige Kapitalbeteiligungen gezahlt werden, um ausgenommene Dividenden, wenn i) mindestens 10 % der Anteile an der begebenden Gesellschaft von der multinationalen Gruppe gehalten werden oder ii) die Beteiligung mindestens zwölf Monate lang im vollen wirtschaftlichen Eigentum der Geschäftseinheit stand. Buchstabe b soll eine allgemeine Ausnahme für Dividenden schaffen, die mit der Funktionsweise und dem Umfang der in vielen Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework vorgesehenen Schachtelprivilegien übereinstimmt und sowohl für wesentliche als auch für langfristige Beteiligungen gilt, und dabei zugleich gewährleisten, dass diese Ausnahme keine unbeabsichtigten Vorteile für Dividendeneinkünfte schafft, die eine Geschäftseinheit im Rahmen ihrer Handelstätigkeit bezieht.

37. Ausgenommene Dividenden sind in Artikel 10.1 definiert als Dividenden oder andere Ausschüttungen, die aufgrund einer Beteiligung empfangen wurden oder zu empfangen sind, außer für eine kurzfristige Portfoliobeteiligung oder eine Beteiligung an einer Investmentgesellschaft, für die ein Wahlrecht gemäß Artikel 7.6 in Anspruch genommen wurde. Die für die letzteren beiden Kategorien von Beteiligungen geltende Ausnahme wird nachstehend erläutert.

Kurzfristige Portfoliobeteiligung

38. Die in den GloBE-Vorschriften vorgesehene Ausnahme für Dividenden gilt nicht für Dividenden, die von einer Einheit bezogen werden, an der i) die multinationale Unternehmensgruppe einen geringen Anteil der Beteiligungen hält (d. h. eine „Portfoliobeteiligung“), wobei ii) die betreffende Beteiligung nur während eines kurzen Zeitraums im wirtschaftlichen Eigentum der Geschäftseinheit stand (was als „kurzfristige Portfoliobeteiligung“ bezeichnet wird). Das bedeutet, dass aufgrund kurzfristiger Portfoliobeteiligungen empfangene oder zu empfangende Dividenden in den GloBE-Gewinn oder -Verlust der Geschäftseinheit einbezogen werden. In der nachstehenden Tabelle ist zusammengefasst, welche Dividenden oder sonstige Ausschüttungen, die aufgrund einer Beteiligung (bei der es sich nicht um eine Beteiligung an einer Investmentgesellschaft handelt, für die ein Wahlrecht gemäß Artikel 7.6 in Anspruch genommen wurde, worauf im nächsten Abschnitt eingegangen wird) empfangen wurden oder zu empfangen sind, in den GloBE-Gewinn oder -Verlust der Geschäftseinheit einzubeziehen sind, die sie empfangen hat oder empfangen soll.

Empfangene oder zu empfangende Dividenden oder andere Ausschüttungen für:	Portfoliobeteiligungen (gewähren Anspruch auf weniger als 10 % der Gewinne, des Kapitals, der Rücklagen oder Stimmrechte der ausschüttenden Einheit)	Nichtportfoliobeteiligungen (gewähren Anspruch auf mindestens 10 % der Gewinne, des Kapitals, der Rücklagen oder Stimmrechte der ausschüttenden Einheit)
Kurzfristige Beteiligungen (das wirtschaftliche Eigentum besteht weniger als 1 Jahr)	**Einbezogene Dividenden**	Ausgenommene Dividenden
Nichtkurzfristige Beteiligungen (das wirtschaftliche Eigentum besteht mindestens 1 Jahr)	Ausgenommene Dividenden	Ausgenommene Dividenden

39. Eine Portfoliobeteiligung an einer Gesellschaft ist in Artikel 10.1 definiert als eine Beteiligung, die im Zeitpunkt der Ausschüttung oder der Veräußerung Anspruch auf weniger als 10 % der Gewinne, des Kapitals, der Rücklagen oder der Stimmrechte dieser Einheit gibt. Das bedeutet, dass nur eine Beteiligung, die Anspruch auf mindestens 10 % der Gewinne, des Kapitals, der Rücklagen und der Stimmrechte einer Einheit gewährt, nicht als Portfoliobeteiligung gilt. Stimmrechte werden zusätzlich zu Ansprüchen auf den Gewinn, das Kapital und die Rücklagen herangezogen, um zu bestimmen, ob es sich bei einer Beteiligung um eine Portfoliobeteiligung handelt, weil sie den Grad der Mitwirkung des Anteilseigners an den Angelegenheiten der betreffenden Einheit widerspiegeln können.

40. Alle Beteiligungen, die mit den gleichen Rechten (d. h. Ansprüchen auf Gewinn, Kapital, Rücklagen oder Stimmrechte) an einer Gesellschaft ausgestattet sind und von der multinationalen Unternehmensgruppe gehalten werden, sind für die Anwendung des 10-Prozent-Kriteriums auf diese Beteiligungen zusammenzufassen. Die Definition einer Beteiligung in Artikel 10.1 verlangt zudem, dass es sich bei der Beteiligung an dem betreffenden Recht um einen Eigenkapitalanteil handelt, d. h. um Aktien, Anteile oder ähnliche Instrumente dieser Einheit, die nach dem anerkannten oder zugelassenen Rechnungslegungsstandard, nach dem der Konzernabschluss erstellt wird, als Eigenkapital gelten.

41. Bei einer Portfoliobeteiligung handelt es sich um eine kurzfristige Portfoliobeteiligung, wenn die betreffende Beteiligung im Zeitpunkt der Ausschüttung weniger als ein Jahr im wirtschaftlichen Eigentum der Geschäftseinheit stand, von der die Dividende oder sonstige Ausschüttung empfangen wurde oder zu empfangen ist. Eine Geschäftseinheit gilt als „wirtschaftlich Berechtigter" einer Portfoliobeteiligung, wenn sie alle oder im Wesentlichen alle Vor- und Nachteile des Eigentums hat (bzw. darauf Anspruch hat), einschließlich der an ihre Beteiligung geknüpften Ansprüche auf Gewinne, Kapital, Rücklagen und Stimmrechte, und diese Ansprüche nicht im Rahmen einer anderen Vereinbarung im untersuchten Zeitraum abgetreten oder übertragen hat. Ob eine Geschäftseinheit alle oder im Wesentlichen alle Vor- und Nachteile des Eigentums hat (bzw. darauf Anspruch hat), wird auf Grundlage der Gegebenheiten und Umstände bestimmt.

42. Der Umfang des Eigentums kann im Zeitpunkt der Ausschüttung möglicherweise ein anderer sein als während des Zeitraums, in dem die Beteiligung gehalten wurde, sodass die im Zeitpunkt der Ausschüttung empfangene Dividende nicht zwangsläufig den Umfang der Rechte widerspiegelt, auf die während der Halteperiode Anspruch bestand. Üblicherweise spiegeln die Dividenden oder sonstige Ausschüttungen, auf die im Zeitpunkt der Ausschüttung Anspruch besteht, das wirtschaftliche Eigentum der Beteiligung wider, die zu diesem Zeitpunkt gehalten wird. Mit dem Kriterium der Dauer des wirtschaftlichen Eigentums soll einer solchen potenziellen Abweichung zwischen Halteperiode und Zeitpunkt der Ausschüttung begegnet werden, weshalb es voraussetzt, dass die betreffende Portfoliobeteiligung mindestens ein Jahr gehalten wurde, um aus dem GloBE-Gewinn oder -Verlust ausgeklammert werden zu können.

43. Ob die Geschäftseinheit mindestens ein Jahr lang wirtschaftlich Berechtigter der Portfoliobeteiligung war, wird im Zeitpunkt der Ausschüttung der Dividenden geprüft. Dabei sollten Veränderungen der Beteiligung, die an einer Einheit gehalten wird, berücksichtigt werden. Diesbezüglich wird zur Vereinfachung unterstellt, dass es sich bei der Veräußerung einer Beteiligung, die einer bestimmten Anteilsgattung zuzuordnen ist, um eine Veräußerung der zuletzt erworbenen Beteiligung derselben Gattung handelt. Dabei sind unter einer Anteilsgattung die von der ausschüttenden Einheit ausgegebenen

Anteile zu verstehen, die jeweils mit den gleichen Rechten ausgestattet sind, sodass sie austauschbar sind. Eine Einheit, die Stammaktien, die mit einem Anspruch auf einen Anteil an den Gewinnen und am Nettovermögen bei Auflösung verbunden sind, sowie Vorzugsaktien, die jedes Jahr Anspruch auf eine Dividende i. H. v. 100 EUR gewähren und nach zehn Jahren für 2 000 EUR zurückgekauft werden können, ausgibt, verfügt beispielsweise über zwei Anteilsgattungen. Die Veräußerung von Vorzugsaktien hat folglich keine Auswirkungen auf die Bestimmung der Haltedauer der Stammaktien.

44. Eine Geschäftseinheit hat die betreffende Beteiligung ein Jahr lang gehalten, wenn sie diese Beteiligung mindestens zwölf Monate lang ohne Unterbrechung gehalten hat. Diese Anforderung bezieht sich nur auf die Beteiligung, für die eine Ausschüttung empfangen wurde oder zu empfangen ist, und verlangt nicht, dass eingehender geprüft wird, ob die Ausschüttung über eine andere Ausschüttung finanziert wurde, für die die gleiche Bedingung gilt. Eine Geschäftseinheit, die aufgrund einer Beteiligung an einem Investmentfonds eine Ausschüttung empfängt, muss beispielsweise bestimmen, wie lange sie diese Beteiligung gehalten hat, nicht jedoch, wie lange der Investmentfonds die Beteiligung gehalten hat, aus der die ausgeschütteten Gewinne stammen. Diese Bedingung gilt für jeden Inhaber der Geschäftseinheit einzeln und in Bezug auf jeweils die gleiche Anteilsgattung, sodass die Dividenden, die in Bezug auf die gleiche Gattung von Anteilen empfangen wurden oder zu empfangen sind, welche für mindestens ein Jahr gehalten wurden, ausgenommen sind, andere Dividenden jedoch nicht. Anders als das 10-Prozent-Kriterium wird die Anforderung in Bezug auf die Haltedauer auf Ebene der einzelnen Geschäftseinheiten angewandt, was bedeutet, dass eine Übertragung von Anteilen an andere Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe als Unterbrechung der Halteperiode angesehen wird. Im Falle einer GloBE-Neuorganisation zwischen Geschäftseinheiten gilt die Halteperiode jedoch nicht als unterbrochen.

45. Dividendenerträge aus kurzfristigen Portfoliobeteiligungen werden nicht in die Anpassung um ausgenommene Dividenden einbezogen und werden somit im GloBE-Gewinn oder -Verlust berücksichtigt. Nach inländischem Recht auf diese Dividenden entrichtete Steuern werden in den angepassten erfassten Steuern, dem Zähler der Gleichung zur Bestimmung des effektiven Steuersatzes nach Artikel 4.1.1, erfasst. Die Behandlung von Dividenden aus kurzfristigen Portfoliobeteiligungen ist in gleicher Weise auf Dividenden aus Aktien inländischer und ausländischer Unternehmen anzuwenden. Mit der Einbeziehung von Dividenden aus kurzfristigen Portfoliobeteiligungen in den GloBE-Gewinn oder -Verlust erübrigt es sich, die entsprechenden Aufwendungen auszunehmen, und entfällt die Notwendigkeit von Regeln zur Bestimmung des Umfangs und der Höhe dieser Aufwendungen. Obwohl die inländischen Steuervorschriften üblicherweise Betriebsausgabenabzüge für Aufwendungen in Zusammenhang mit Erträgen versagen, die aus dem steuerpflichtigen Gewinn ausgeklammert sind, wird der Abzug von Aufwendungen in Bezug auf ausgenommene Dividenden nach den GloBE-Vorschriften aus Gründen der Einfachheit nicht versagt; somit sind keine Regeln notwendig, um den Umfang und die Höhe dieser Aufwendungen zu bestimmen.

Beteiligung an einer Investmentgesellschaft, für die ein Wahlrecht gemäß Artikel 7.6 in Anspruch genommen wurde

46. Nach der Definition der ausgenommenen Dividenden in Artikel 10.1 sind Dividenden oder andere Ausschüttungen, die aufgrund einer Beteiligung an einer Investmentgesellschaft empfangen wurden oder zu empfangen sind, für die ein Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen gemäß Artikel 7.6 in Anspruch genommen wurde, keine ausgenommenen Dividenden. Folglich müssen diese Dividenden oder sonstigen Ausschüttungen bei Inanspruchnahme des Wahlrechts in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der Geschäftseinheit aufgenommen werden, da es sich bei ihnen nicht mehr um ausgenommene Dividenden handelt, sobald das Wahlrecht in Anspruch genommen wurde. Dieses Wahlrecht wird eingehender im Kommentar zu Artikel 7.6 erörtert.

Buchstabe c – Ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste

47. Buchstabe c sieht eine Anpassung um ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste einer Geschäftseinheit vor.

48. Ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste sind in Artikel 10.1 definiert. Dieser Begriff umfasst drei Kategorien von Gewinnen oder Verlusten, die sich aus einer Beteiligung ergeben:

a. Gewinne und Verluste aufgrund von Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts einer Beteiligung (mit Ausnahme einer Portfoliobeteiligung),
b. Gewinne oder Verluste in Bezug auf eine Beteiligung, die nach der Equity-Methode im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigt ist, und
c. Gewinne und Verluste aus der Veräußerung einer Beteiligung (mit Ausnahme einer Portfoliobeteiligung).

Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts

49. Die erste Art ausgenommener Eigenkapitalgewinne oder -verluste ist auf Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts einer Beteiligung zurückzuführen, die nach einer Zeitwertmethode, beispielsweise zum Marktwert, bilanziert wird. Bei einer Bilanzierung zum Zeitwert wird die Beteiligung regelmäßig neu bewertet, wobei Veränderungen ihres Wertes als Gewinne oder Verluste verbucht werden, entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im sonstigen Ergebnis in der Bilanz. Aus der Zeitwertmethode resultierende Gewinne oder Verluste aus Beteiligungen, bei denen es sich nicht um Portfoliobeteiligungen handelt, sind von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts auszunehmen. Folglich muss für ausgenommene Zeitwertgewinne eine negative Anpassung und für ausgenommene Zeitwertverluste eine positive Anpassung des Jahresüberschusses oder -verlusts vorgenommen werden. Der Zeitwertgewinn oder -verlust für ein Geschäftsjahr muss jedoch angepasst werden, um etwaige für die betreffende Beteiligung erhaltene Ausschüttungen, die nach Artikel 3.2.1 Buchstabe b von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen wurden, zu berücksichtigen. Soweit solche Zeitwertgewinne und -verluste anstatt in der Gewinn- und Verlustrechnung im sonstigen Ergebnis oder im Eigenkapital erfasst sind, kann es sein, dass sie bereits vom GloBE-Gewinn oder -Verlust ausgenommen wurden und dass keine Anpassungen nach Artikel 3.2.1 Buchstabe c nötig sind.

Erfassung nach der Equity-Methode

50. Die zweite Art ausgenommener Eigenkapitalgewinne oder -verluste sind Gewinne oder Verluste, die durch eine nach der Equity-Methode erfasste Beteiligung entstehen. Die Rechnungslegungsstandards schreiben die Anwendung der Equity-Methode vor, wenn die multinationale Unternehmensgruppe an einer Einheit eine wesentliche Beteiligung hält, die aber keine Kontrollbeteiligung ist, was üblicherweise bei einer Beteiligung in Höhe von 20–50 % des Kapitals einer Einheit der Fall ist. Solche Einheiten gelten in den Rechnungslegungsstands als Joint Ventures oder als assoziierte Unternehmen. Wie im Kommentar zu Kapitel 1 erläutert, fallen Einheiten, bei denen es sich für Rechnungslegungszwecke um Joint Ventures oder assoziierte Unternehmen handelt, nicht unter die Definition einer Geschäftseinheit nach Artikel 1.3, weil sie nicht der Kontrolle der multinationalen Unternehmensgruppe unterstehen. Nach der Equity-Methode berücksichtigt der Gesellschafter seinen proportionalen Anteil am Nachsteuergewinn oder -verlust der Einheit in der Berechnung seines Jahresüberschusses oder -verlusts.

51. Bei der für Beteiligungen, die nach der Equity-Methode berücksichtigt werden, vorzunehmenden Anpassung kann es sich um einen positiven oder einen negativen Betrag handeln, je nachdem, ob die betreffende Einheit einen Jahresüberschuss oder einen Jahresfehlbetrag ausweist. Ein nach der Equity-Methode verzeichneter Nettogewinn ist eine negative Anpassung des Jahresüberschusses oder

-fehlbetrags. Ein nach der Equity-Methode verzeichneter Verlust ist eine positive Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags. Nach der Equity-Methode verzeichnete Gewinne oder Verluste sind von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts auszunehmen, unabhängig davon, ob der betreffende Gewinn oder Verlust oder ein Teil davon nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets der Belegenheit des Beteiligten in die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns des Beteiligten einbezogen wird. Wenn eine nach der Equity-Methode berücksichtigte Einheit im Steuerhoheitsgebiet des Beteiligten als voll-transparente Gesellschaft behandelt wird, ist der jährliche Gewinn oder Verlust somit dennoch von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des Beteiligten auszunehmen.

52. Einheiten, an denen Beteiligungen gehalten werden, die nach der Equity-Methode erfasst werden, sind im Allgemeinen keine Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe. Nach Artikel 6.4 sind Joint Ventures gemäß der Definition in Artikel 10.1 jedoch so zu behandeln, als seien sie Geschäftseinheiten. Ein Joint Venture, das unter Artikel 6.4 fällt, ist eine Einheit, an der die oberste Muttergesellschaft direkt oder indirekt mindestens 50 % der Anteile hält. Diese Definition umfasst Einheiten, die für Rechnungslegungszwecke als Joint Ventures gelten, und solche, die für Rechnungslegungszwecke als assoziierte Unternehmen gelten. Die nach Artikel 3.2.1 Buchstabe c erforderliche Anpassung gilt auch für Beteiligungen an Joint Ventures gemäß der Definition von Artikel 10.1, weil sie ebenfalls nach der Equity-Methode erfasst werden.

Veräußerungsgewinne und -verluste

53. Die letzte Art ausgenommener Eigenkapitalgewinne oder -verluste sind jene Gewinne oder Verluste, die bei der Veräußerung einer Beteiligung an einer Einheit entstehen, an der die multinationale Unternehmensgruppe im Zeitpunkt der Übertragung zusammengenommen mindestens 10 % der Anteile hält, d. h. Beteiligungen, bei denen es sich nicht um Portfoliobeteiligungen handelt. Diese Kategorie umfasst Gewinne und Verluste aus dem Verkauf von Beteiligungen an einer Geschäftseinheit, an Joint Ventures gemäß Artikel 10.1 sowie von Nichtportfoliobeteiligungen an Einheiten, die weder Geschäftseinheiten noch Joint Ventures sind. Vgl. Artikel 6.2.2 in Bezug auf Übertragungen von Beteiligungen, die als Übertragungen von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten einer Geschäftseinheit behandelt werden.

54. In vielen Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework sind Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen ganz oder teilweise von der Steuer befreit oder unterliegen einer Besteuerung zu ermäßigten Sätzen, und Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen sind möglicherweise nicht steuerlich abzugsfähig. Wie bei der Besteuerung von Dividenden bestehen erhebliche Unterschiede in der Art und Weise, wie Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen nach inländischem Recht besteuert werden. Die Besteuerung nach inländischem Recht hängt von der Art (und Ansässigkeit) der Einheit ab, die die Anteile ausgegeben hat, sowie davon, wie die Veräußerungstransaktion gestaltet ist. Wie vorstehend angesprochen, sind Gewinne oder Verluste aus Veräußerungen von Beteiligungen in vielen Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework ganz oder teilweise von der Steuerbemessungsgrundlage ausgenommen. Ein Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung – ob er nun in Bezug auf die Kosten des Haltens der Beteiligung oder auf die zugrunde liegenden Vermögenswerte gemessen wird –, der im Jahresüberschuss der veräußernden Einheit erfasst, aber von ihrem steuerpflichtigen Gewinn ausgenommen ist, würde eine permanente Differenz darstellen. Wenn keine Anpassung um diese Abweichung bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts vorgenommen wird, führen Gewinne aus dem Verkauf von Beteiligungen zu einem geringeren effektiven GloBE-Steuersatz für den Verkäufer (und möglicherweise einer geringeren Steuerschuld nach den GloBE-Vorschriften). Verluste führen hingegen zu einem höheren effektiven GloBE-Steuersatz für den Verkäufer (und verhindern möglicherweise eine GloBE-Steuerschuld auf andere Gewinne). Die GloBE-Vorschriften beseitigen den Großteil dieser permanenten Differenzen, indem sie Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen generell von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlust der veräußernden Einheit ausnehmen. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung einer Portfoliobeteiligung werden jedoch im GloBE-Gewinn oder -Verlust erfasst.

55. Die Definition einer Portfoliobeteiligung wird sowohl im Kontext ausgenommener Dividenden als auch im Kontext ausgenommener Eigenkapitalgewinne oder -verluste (siehe weiter oben) angewandt. Im Kontext ausgenommener Dividenden ist die mögliche Bandbreite der ausgenommenen Erträge größer als im Kontext ausgenommener Eigenkapitalgewinne, weil die Anforderung in Bezug auf die Haltedauer die Arten von Dividenden beschränkt, die nicht unter die Ausnahme fallen. Für ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste sind in der nachstehenden Tabelle die Gewinne und Verluste aus der Veräußerung einer Beteiligung zusammengefasst, die im GloBE-Gewinn oder -Verlust der Geschäftseinheit zu berücksichtigen sind, die die Beteiligung veräußert.

Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von:	Portfoliobeteiligungen (gewähren Anspruch auf weniger als 10 % der Gewinne, des Kapitals, der Rücklagen oder Stimmrechte der ausschüttenden Einheit)	Nichtportfoliobeteiligungen (gewähren Anspruch auf mindestens 10 % der Gewinne, des Kapitals, der Rücklagen oder Stimmrechte der ausschüttenden Einheit)
Kurzfristigen Beteiligungen (das wirtschaftliche Eigentum besteht weniger als 1 Jahr)	**Einbezogene Gewinne/Verluste**	Ausgenommene Gewinne/Verluste
Nichtkurzfristige Beteiligungen (das wirtschaftliche Eigentum besteht mindestens 1 Jahr)	**Einbezogene Gewinne/Verluste**	Ausgenommene Gewinne/Verluste

56. Anders als bei der für ausgenommene Dividenden anzuwendenden Regel ist nicht maßgeblich, wie lange die Portfoliobeteiligung gehalten wurde, um zu bestimmen, ob Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung dieser Beteiligung im GloBE-Gewinn oder -Verlust zu berücksichtigen sind.

57. Multinationale Unternehmensgruppen sichern sich im Allgemeinen durch Hedging gegen Wechselkursbewegungen der Beteiligungen ab, die sie an ihren Geschäftseinheiten halten. Mit dem GloBE-Umsetzungsrahmen sollen administrative Leitlinien in Bezug darauf vereinbart werden, inwieweit entsprechende Gewinne oder Verluste als ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste behandelt werden können.

Buchstabe d – Nach der Neubewertungsmethode berücksichtigte Gewinne oder Verluste

58. Nach manchen Rechnungslegungsstandards kann eine Einheit für Sachanlagen wie Grundstücke, Gebäude oder Maschinen entweder das Modell der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten („Kostenmodell“) oder das Neubewertungsmodell verwenden. Nach dem Neubewertungsmodell wird ein Vermögenswert zu einem Neubewertungsbetrag verbucht, bei dem es sich um seinen beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt der Neubewertung abzüglich der nachfolgenden kumulierten Abschreibungen und Wertminderungen handelt. Wertsteigerungen werden im Allgemeinen nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung, sondern im sonstigen Ergebnis erfasst. Wertminderungen werden hingegen im Allgemeinen (jedoch nicht immer) in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Ohne eine entsprechende Korrektur hätte das Neubewertungsmodell Auswirkungen auf die Berechnung des GloBE-Gewinns, weil Neubewertungsgewinne im Allgemeinen vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ausgenommen sind und der Abschreibungsaufwand auf Grundlage des Neubewertungsbetrags ermittelt wird. Um den Effekt zu beseitigen, den der Ausweis von Gewinnen und Verlusten nach dem Neubewertungsmodell im sonstigen Ergebnis auf die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts hat, verlangt Buchstabe d daher, dass alle nach der Neubewertungsmethode berücksichtigten Gewinne oder Verluste für das Geschäftsjahr in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einfließen. Alle Neubewertungsverluste oder nachfolgende zusätzliche Erhöhungen der Abschreibungen sind in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts insoweit zugelassen, als sie Wertsteigerungen (Neubewertungsgewinnen) zuzuschreiben sind, die nach Artikel 3.2.1 Buchstabe d in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts berücksichtigt sind.

59. In Artikel 10.1 ist ein nach der Neubewertungsmethode berücksichtigter Gewinn oder Verlust definiert als der um etwaige an ihn geknüpfte erfasste Steuern erhöhte oder verringerte Nettogewinn oder -verlust für das Geschäftsjahr im Zusammenhang mit allen Sachanlagen, der sich nach einer Rechnungslegungsmethode oder -praxis ergibt, bei der

a. der Buchwert dieser Sachanlagen regelmäßig an ihren beizulegenden Zeitwert angepasst wird,
b. die Wertänderungen im sonstigen Ergebnis erfasst werden und
c. die im sonstigen Ergebnis erfassten Gewinne oder Verluste anschließend nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden.

60. Die Definition verlangt, dass der Betrag des im sonstigen Ergebnis ausgewiesenen Gewinns oder Verlusts um etwaige an ihn geknüpfte erfasste Steuern erhöht wird, sofern der betreffende Gewinn oder Verlust netto ohne Steuern verbucht wurde. Alle (laufenden oder latenten) erfassten Steuern, die an nach der Neubewertungsmethode berücksichtigte Gewinne oder Verluste geknüpft sind, werden in der Berechnung der angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.1 berücksichtigt. Die Definition umfasst den Betrag der entsprechenden erfassten Steuern, um sicherzustellen, dass erfasste Steuern nicht zugleich (de facto) abgezogen und in der Berechnung des effektiven Steuersatzes berücksichtigt werden.

61. Neubewertungsgewinne und -verluste werden nach Artikel 3.2.1 Buchstabe d jährlich (oder jeweils nach der Neubewertung, falls diese weniger häufig als jährlich erfolgt) im Ergebnis berücksichtigt. Wenn Gewinne nach Buchstabe d periodenweise verbucht werden, ist auch eine Anpassung erforderlich, um im sonstigen Ergebnis für den jeweiligen Zeitraum berücksichtigte Steuern zu erfassen, vorausgesetzt, der betreffende Gewinn ist nach inländischem Recht steuerpflichtig oder wird dies sein. In manchen Fällen kann ein latenter Steueraufwand für Neubewertungsgewinne im sonstigen Ergebnis berücksichtigt werden, wenn die Gewinne im Inland von der Steuer befreit sind, weil der latente Steueraufwand auf der Grundlage berechnet wird, dass der Buchwert eines Sachanlagepostens nicht durch Verkauf, sondern durch seine Verwendung zur Generierung steuerpflichtiger Erträge realisiert wird. Erfasste Steuern sollten jedoch nicht um latente passive Steuern erhöht werden, wenn die Veräußerung eines Vermögenswerts im Inland von der Steuer befreit ist.

62. Ein Wahlrecht nach Artikel 3.2.5 kann in Bezug auf materielle Vermögenswerte in Anspruch genommen werden, die dem Neubewertungsmodell unterliegende Vermögenswerte umfassen. Wird ein entsprechendes Wahlrecht in Anspruch genommen, sind die Gewinne oder Verluste aus dem sonstigen Ergebnis nicht zum Zeitpunkt ihrer Entstehung in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zu berücksichtigen, sondern erst, wenn der Vermögenswert veräußert wird. Die Inanspruchnahme dieses Wahlrechts erfordert auch, dass die Geschäftseinheit die Abschreibung in Bezug auf die Vermögenswerte, für die das Wahlrecht genutzt wird, ohne Berücksichtigung von Erhöhungen oder Verringerungen des Buchwerts der Vermögenswerte aufgrund des Neubewertungsmodells bestimmt. Die an die Gewinne und Verluste im sonstigen Ergebnis geknüpften erfassten Steuern sind in diesem Fall ebenfalls bis zur Veräußerung des Vermögenswerts als latente Steuern zu behandeln.

Buchstabe e – Gemäß Artikel 6.3 ausgenommene Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten

63. Buchstabe e sieht eine Anpassung um Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten vor, die nach Artikel 6.3 ausgenommen sind.

64. Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten werden nach den GloBE-Vorschriften im Allgemeinen berücksichtigt, selbst wenn es sich bei der erwerbenden Einheit um eine andere Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe handelt. Die Rechnungslegungsregeln sehen üblicherweise vor, dass Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten berücksichtigt werden. Erworbene Vermögenswerte werden im Jahresabschluss zu ihren jeweiligen Kosten erfasst. Im Fall von

Veräußerungen an andere Geschäftseinheiten der Gruppe werden bei der Erstellung des Konzernabschlusses jedoch Anpassungen vorgenommen, um die Gewinne und Verluste aus gruppeninternen Übertragungen und die Erhöhungen oder Verringerungen der Kosten der Vermögenswerte auszuklammern, damit der gruppeninterne Geschäftsvorfall keine Auswirkungen auf den konsolidierten Gewinn der Unternehmensgruppe hat. In den Einzelabschlüssen der einzelnen Geschäftseinheiten sollten die Ergebnisse eines solchen Geschäftsvorfalls jedoch in der gleichen Weise ausgewiesen werden wie bei einem Geschäftsvorfall mit konzernfremden Unternehmen.

65. Artikel 6.3 verlangt grundsätzlich, dass Gewinne und Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten (außer von Beteiligungen, bei denen es sich nicht um Portfoliobeteiligungen handelt) und von Verbindlichkeiten in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einbezogen werden. Dementsprechend ist ein Verlust aus der Übertragung einer Beteiligung an einer anderen Geschäftseinheit nach Artikel 6.3 nicht einzubeziehen. Wie bereits erwähnt, ist dies das normale Ergebnis der Anwendung der Rechnungslegungsregeln auf Ebene der einzelnen Geschäftseinheiten, auch für Übertragungen zwischen Geschäftseinheiten. Erfolgt die Übertragung im Rahmen einer GloBE-Neuorganisation, ist der Gewinn oder Verlust (im Zusammenhang mit den übertragenen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten) jedoch nur in Höhe der nicht qualifizierten Gewinne oder Verluste in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts aufzunehmen, wobei es sich bei den nicht qualifizierten Gewinnen oder Verlusten gemäß der Definition in Artikel 10.1 im Allgemeinen um die steuerpflichtigen Gewinne oder Verluste oder die im Jahresabschluss ausgewiesenen Gewinne oder Verluste aus der Übertragung handelt, je nachdem, welcher dieser Beträge niedriger ist. In den meisten Fällen wird es keine nicht qualifizierten Verluste geben, weil die Steuerhoheitsgebiete üblicherweise nicht gestatten, dass im Zusammenhang mit einer steuerbefreiten Neuorganisation entstehende Verluste berücksichtigt werden. Soweit ein Gewinn nach Artikel 6.3 ausgenommen ist, muss nach Artikel 3.2.1 Buchstabe e eine negative Anpassung vorgenommen werden; soweit ein Verlust ausgenommen ist, muss eine positive Anpassung vorgenommen werden.

Buchstabe f – Asymmetrische Wechselkursgewinne oder -verluste

66. Buchstabe f sieht eine Anpassung um asymmetrische Wechselkursgewinne oder -verluste vor. Dabei handelt es sich im Allgemeinen um Wechselkursgewinne oder -verluste, die aufgrund von Unterschieden zwischen der für die Rechnungslegung und der für die Zwecke der inländischen Besteuerung verwendeten funktionalen Währung entstehen.

67. Nach den GloBE-Vorschriften sind keine Anpassungen um Wechselkursgewinne oder -verluste vorzunehmen, wenn die funktionalen Währungen identisch sind. Ist dies der Fall, gehen im Jahresabschluss berücksichtigte Wechselkursgewinne oder -verluste in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ein, unabhängig davon, ob solche Gewinne oder Verluste nach inländischem Recht besteuert werden. Wenn Wechselkursgewinne oder -verluste nach inländischem Recht von der Steuer befreit sind, besteht eine permanente Differenz, die sich auf den effektiven Steuersatz des betreffenden Steuerhoheitsgebiets auswirkt und dies auch sollte.

68. Wenn die für Rechnungslegungs- und Steuerzwecke verwendeten funktionalen Währungen jedoch nicht identisch sind, müssen nach den GloBE-Vorschriften Anpassungen vorgenommen werden, um Verzerrungen zu vermeiden. Die Definition asymmetrischer Wechselkursgewinne und -verluste in Artikel 10.1 umfasst vier Arten solcher Gewinne und Verluste. Die in der Definition genannten Wechselkursgewinne und -verluste werden auf der Grundlage der Beziehungen zwischen der funktionalen Währung für Steuerzwecke, der funktionalen Währung für die Rechnungslegung und einer Drittwährung beschrieben. Die funktionale Währung für Steuerzwecke ist die funktionale Währung, die zur Bestimmung der im Rahmen einer erfassten Steuer zu versteuernden Gewinne oder Verluste der Geschäftseinheit im Steuerhoheitsgebiet ihrer Belegenheit verwendet wird. Die funktionale Währung für die Rechnungslegung ist die funktionale Währung, die für die Bestimmung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags der Geschäftseinheit verwendet wird. Eine Drittwährung ist eine Währung, die weder die funktionale Währung

der Geschäftseinheit für Steuerzwecke noch die für die Rechnungslegung ist. Die in Bezug auf die jeweiligen Arten asymmetrischer Wechselkursgewinne oder -verluste nach Artikel 3.2.2 Buchstabe f erforderlichen Anpassungen werden im Folgenden beschrieben.

69. Buchstabe a der Definition gilt für Geschäftsvorfälle, die in der für Rechnungslegungszwecke verwendeten funktionalen Währung getätigt werden und bei denen es zu einem steuerpflichtigen Gewinn oder Verlust kommt, weil die funktionale Währung für Steuerzwecke eine andere ist. Der steuerliche Wechselkursgewinn oder -verlust ist danach in den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einzubeziehen. Buchstabe a erfordert eine positive Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags in Höhe des betreffenden Wechselkursgewinns und eine negative Anpassung in der Höhe des betreffenden Wechselkursverlusts.

70. Buchstabe a findet auch Anwendung, wenn Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die in der funktionalen Währung für Rechnungslegungszwecke denominiert sind, in die funktionale Währung für Steuerzwecke umgerechnet werden, sodass sich ein steuerlicher Wechselkursgewinn oder -verlust ergibt, obwohl für Rechnungslegungszwecke kein Wechselkursgewinn oder -verlust verzeichnet wurde.

71. Buchstabe b gilt für Geschäftsvorfälle, die in der funktionalen Währung für Steuerzwecke getätigt werden und für die im Jahresabschluss ein Gewinn oder Verlust ausgewiesen wird, weil die funktionale Währung für Rechnungslegungszwecke eine andere ist. Danach ist der Wechselkursgewinn oder -verlust für Rechnungslegungszwecke aus dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag auszuklammern. Buchstabe b erfordert daher eine negative Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags in Höhe des betreffenden im Jahresabschluss ausgewiesenen Wechselkursgewinns und eine positive Anpassung in Höhe des betreffenden im Jahresabschluss ausgewiesenen Wechselkursverlusts.

72. Buchstabe b findet auch Anwendung, wenn Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die in der funktionalen Währung für Steuerzwecke denominiert sind, in die funktionale Währung für Rechnungslegungszwecke umgerechnet werden, sodass im Jahresabschluss ein Wechselkursgewinn oder -verlust ausgewiesen wird, während für Steuerzwecke kein Wechselkursgewinn oder -verlust verzeichnet wurde.

73. Aus Buchstabe c der Definition ergibt sich eine Ausnahme von Wechselkursgewinnen oder -verlusten aus Geschäftsvorfällen in einer Drittwährung. Solche Geschäftsvorfälle können sowohl gegenüber der funktionalen Währung für Rechnungslegungszwecke als auch gegenüber derjenigen für Steuerzwecke zu einem Wechselkursgewinn oder -verlust führen. Buchstabe c gilt jedoch nur für Wechselkursgewinne oder -verluste in Bezug auf die funktionale Währung für Rechnungslegungszwecke. Diese Gewinne oder Verluste werden von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen, indem eine negative Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags in Höhe des betreffenden im Jahresabschluss ausgewiesenen Wechselkursgewinns und eine positive Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags in Höhe des betreffenden im Jahresabschluss ausgewiesenen Wechselkursverlusts vorgenommen wird.

74. Aus Buchstabe d der Definition ergibt sich eine Einbeziehung von Wechselkursgewinnen oder -verlusten aus einer Drittwährung. Der in der funktionalen Währung für Steuerzwecke festgestellte Gewinn oder Verlust wird einbezogen, indem eine positive Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags in Höhe des betreffenden steuerlichen Wechselkursgewinns und eine negative Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags in Höhe des betreffenden steuerlichen Wechselkursverlusts vorgenommen wird. Diese Regel findet unabhängig davon Anwendung, ob der Wechselkursgewinn oder -verlust in der funktionalen Währung für Steuerzwecke im Steuerhoheitsgebiet der Belegenheit der Geschäftseinheit im steuerpflichtigen Gewinn zu berücksichtigen ist oder der Steuer unterliegt. Wenn der Wechselkursgewinn oder -verlust nach inländischem Recht nicht der Steuer unterliegt, handelt es sich bei dem steuerlichen Wechselkursgewinn oder -verlust für die Zwecke von Buchstabe d um den Betrag, der für Steuerzwecke ausgewiesen worden wäre, wenn die Geschäftseinheit auf den betreffenden Gewinn oder Verlust der Steuer unterlegen hätte, wobei zur Bestimmung dieses Wechselkursgewinns oder -verlusts die gleiche Methode anzuwenden ist wie für Rechnungslegungszwecke.

Buchstabe g – Grundsätzlich unzulässige Aufwendungen

75. Buchstabe g sieht eine Anpassung um grundsätzlich unzulässige Aufwendungen vor, wobei es sich gemäß der Definition von Artikel 10.1 um Aufwendungen handelt, die der Geschäftseinheit durch illegale Zahlungen wie Schmier- oder Bestechungsgelder oder durch Geldbußen oder Geldstrafen entstehen. Dabei ist eine Wesentlichkeitsgrenze vorgesehen, weil die Regel nur für Geldbußen und Geldstrafen greift, die sich auf mindestens 50 000 EUR belaufen (oder einen entsprechenden Betrag in der funktionalen Währung, in der der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Geschäftseinheit berechnet wurde), und die verhindert, dass die Regel im Fall von kleineren Geldbußen angewendet wird. Für Schmier- und Bestechungsgelder ist keine Wesentlichkeitsgrenze vorgesehen, da sie stets unzulässig sind.

76. Schmier- und Bestechungsgelder sowie andere illegale Zahlungen können in den meisten Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework zwar nach den Rechnungslegungsregeln als Aufwendungen verbucht werden, aber nicht steuerlich geltend gemacht werden. Betriebsausgabenabzüge für Bestechungsgelder sind z. B. nicht zulässig, weil dies der Politik zur Bekämpfung der Korruption entgegenstehen würde und auch so in der Empfehlung des Rats der OECD über steuerliche Maßnahmen zur weiteren Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr verankert ist (OECD, 2009[3]).[2] Für die Zwecke von Artikel 3.2.1 Buchstabe g gilt eine Zahlung als illegal, wenn sie dies nach den für die Geschäftseinheit, die die Zahlung getätigt hat, oder den für die oberste Muttergesellschaft geltenden Rechtsvorschriften ist.

77. Ebenso wie Bestechungsgelder sind auch von staatlichen Instanzen auferlegte Geldbußen oder Geldstrafen für Steuerzwecke üblicherweise unzulässige Aufwendungen. Die steuerpolitische Begründung für die Versagung eines Betriebsausgabenabzugs für Geldbußen und Geldstrafen ist jedoch, dass nur die Person, die die rechtswidrige Handlung begangen hat, deren wirtschaftliche Kosten tragen soll. Es würde diesem Prinzip zuwiderlaufen, dem Steuerpflichtigen zu gestatten, diese Kosten mit den anderen Steuerpflichtigen zu teilen (was geschehen würde, wenn er einen steuerlichen Abzug dafür geltend machen würde).

78. Geldbußen und andere Strafzahlungen, vor allem solche für kleinere Vergehen wie Verkehrsdelikte, kommen jedoch häufiger vor als Bestechungsgelder und ihr Umfang kann erheblich variieren. Das Spektrum reicht hier z. B. von Strafzetteln in Höhe von etwa 50 EUR, die ein Transportunternehmen zu zahlen hat, bis hin zu Geldstrafen in Millionenhöhe, etwa für von Großbanken begangene Verstöße gegen die Wertpapiergesetze. In Anerkennung der Geringfügigkeit vieler Geldbußen und sonstiger Strafzahlungen versagen die GloBE-Vorschriften nur die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldbußen und Geldstrafen ab 50 000 EUR (oder den entsprechenden Betrag in einer anderen Währung). Dies gilt auch für Geldbußen, die für die gleiche Handlung in regelmäßigen Abständen erhoben werden (z. B. in Form von Tagessätzen) und sich in einem Jahr insgesamt auf mindestens 50 000 EUR (oder den entsprechenden Betrag in einer anderen Währung) belaufen. In regelmäßigen Abständen erhobene Geldbußen oder Geldstrafen umfassen auch Strafzahlungen, die regelmäßig neu festgesetzt werden, bis Korrekturmaßnahmen ergriffen werden, nicht jedoch verschiedene Geldbußen für gleichartige Vergehen, die mehrmals hintereinander begangen werden, wie beispielsweise Verkehrsdelikte. Zweck des Schwellenwerts ist es, einen Betriebsausgabenabzug für kleinere Beträge zuzulassen, die in den Konten der Geschäftseinheit möglicherweise nicht einzeln verbucht werden. Dadurch kann der Aufwand vermieden werden, der durch die Aufzeichnung kleiner Geldbußen oder sonstiger Strafzahlungen für GloBE-Zwecke entstünde, zugleich aber verhindert werden, dass multinationale Unternehmen aufgrund einiger weniger hoher, nicht abzugsfähiger Geldbußen und Geldstrafen der Ergänzungssteuer entgehen. Verzugszinsen für verspätete Zahlungen von Steuer- und sonstigen Verbindlichkeiten gegenüber staatlichen Stellen gelten nicht als Geldbußen oder Geldstrafen in diesem Sinne und müssen nicht wieder zum Jahresüberschuss oder -fehlbetrag hinzugerechnet werden.

Buchstabe h – Fehler aus der Vorperiode oder Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze

79. Buchstabe h sieht eine Anpassung um Fehler aus der Vorperiode und Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze vor. Fehler aus der Vorperiode und Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze sind laut der Definition in Artikel 10.1 Veränderungen des Eigenkapitalanfangssaldos einer Geschäftseinheit (d. h. des Eigenkapitalsaldos zu Beginn des Geschäftsjahrs), die auf Folgendes zurückzuführen sind: auf eine Berichtigung eines Fehlers aus einer Vorperiode im Allgemeinen, der sich auf die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts in einem früheren Geschäftsjahr ausgewirkt hat, oder auf eine Änderung eines Rechnungslegungsgrundsatzes oder einer Rechnungslegungsmethode, die sich auf die für die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts heranzuziehenden Erträge oder Aufwendungen auswirkt. Buchstabe h gilt nicht für eine Fehlerberichtigung, die eine entsprechende Verringerung der erfassten Steuern in einem früheren Geschäftsjahr um mindestens 1 000 000 EUR erfordert. Solche Fehlerberichtigungen sind Gegenstand von Artikel 4.6.1.

80. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe einen Fehler in der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags einer Geschäftseinheit für ein früheres Jahr berichtigt, muss sie den Eigenkapitalanfangssaldo der Geschäftseinheit in dem Geschäftsjahr, in dem der Fehler entdeckt wurde, oder so rasch wie möglich neu bestimmen. In manchen Fällen kann es nötig sein, dass die multinationale Unternehmensgruppe einen neuen Konzernabschluss für das Geschäftsjahr erstellt, auf das sich der Fehler bezieht. Ist der Fehler jedoch auf Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe zurückzuführen und wird dieser Fehler durch einen entsprechenden Fehler bei einer anderen Geschäftseinheit ausgeglichen, ist es möglich, dass er sich nicht auf den Konzernabschluss ausgewirkt hat. Für die Zwecke der GloBE-Vorschriften muss allerdings die Berichtigung des Eigenkapitalanfangssaldos jeder Geschäftseinheit der Gruppe nach Artikel 3.2.1 Buchstabe h berücksichtigt werden. Je nach Art des Fehlers können solche Berichtigungen den Eigenkapitalanfangssaldo erhöhen oder verringern. Werden Umsatzerlöse irrtümlich ausgenommen, führt dies z. B. im Allgemeinen zu einer Zunahme des Eigenkapitalanfangssaldos und einer entsprechenden Zunahme der Erträge in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts, wenn der Fehler berichtigt wird.

81. Soweit sich der betreffende Fehler auf ein Geschäftsjahr vor Anwendung der GloBE-Vorschriften auf die Geschäftseinheit bezieht, führt die Anpassung des Eigenkapitalanfangssaldos nicht zu einer Anpassung nach Artikel 3.2.1 Buchstabe h, weil sie keine Auswirkungen auf die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts hatte. Wenn die Anpassung in einer Verringerung besteht, die eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer für ein früheres Geschäftsjahr nach Artikel 4.6.1 erforderlich macht, ist ebenfalls keine Anpassung nach Artikel 3.2.1 Buchstabe h erforderlich, weil die Anpassung im betreffenden Geschäftsjahr nach Artikel 4.6.1 erfolgt.

82. Wenn die multinationale Unternehmensgruppe einen Rechnungslegungsgrundsatz oder eine Rechnungslegungsmethode ändert, der oder die bei der Ermittlung ihres Jahresüberschusses oder -fehlbetrags angewandt wurde, muss sie möglicherweise ihren Eigenkapitalanfangssaldo so neu bestimmen, als hätte sie diesen neuen Grundsatz oder diese neue Methode bereits in früheren Geschäftsjahren angewandt. Dies kann nötig sein, um zu verhindern, dass der betreffende Betrag in einem späteren Geschäftsjahr aufgrund der Änderung des Rechnungslegungsgrundsatzes oder der Rechnungslegungsmethode im Gewinn oder im Eigenkapital der multinationalen Unternehmensgruppe doppelt erfasst oder umgekehrt nicht erfasst wird. Im Fall einer Änderung eines Rechnungslegungsgrundsatzes oder einer Rechnungslegungsmethode entspricht die Eigenkapitalzunahme oder -abnahme dem Nettoertrag, -gewinn, -aufwand oder -verlust, der nach dem neuen Grundsatz oder der neuen Methode in die Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags einer künftigen Periode eingeht oder der in diese Berechnung in einem früheren Geschäftsjahr eingegangen wäre. Die Änderung eines Rechnungslegungsgrundsatzes oder einer Rechnungslegungsmethode kann eine Erhöhung oder Verringerung des Eigenkapitalanfangssaldos erfordern. Die Anpassung nach Artikel 3.2.1 Buchstabe h sollte in die gleiche Richtung gehen wie die Anpassung des Eigenkapitalanfangssaldos. Wenn also eine Änderung eines

Rechnungslegungsgrundsatzes oder einer Rechnungslegungsmethode zu einer Verringerung des Eigenkapitalanfangssaldos führt, ist nach Artikel 3.2.1 Buchstabe h eine Anpassung um einen negativen Betrag vorzunehmen, die den gleichen Effekt hat wie ein zusätzlicher Betriebsausgabenabzug bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts. Erhöht sich durch eine Änderung eines Rechnungslegungsgrundsatzes oder einer Rechnungslegungsmethode umgekehrt der Eigenkapitalanfangssaldo, ist nach Artikel 3.2.1 Buchstabe h eine Anpassung um einen positiven Betrag vorzunehmen, die den gleichen Effekt hat wie ein zusätzlicher Ertrag bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts.

83. Soweit die Eigenkapitalanpassung Ertrags- oder Aufwandsposten zuzuschreiben ist, die in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts eingehen oder eingegangen wären, muss sie als Erhöhung oder Verringerung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags der betreffenden Geschäftseinheit(en) behandelt werden. Soweit sich die Anpassung auf Geschäftsjahre vor Anwendung der GloBE-Vorschriften auf die Geschäftseinheit bezieht, ist sie von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder Verlusts auszunehmen.

84. Die Höhe der Anpassung, die auf Geschäftsjahre vor Anwendung der GloBE-Vorschriften auf die Geschäftseinheit entfällt, sollte ausgehend von allen Gegebenheiten und Umständen ermittelt werden.

Buchstabe i – Abgegrenzter Pensionsaufwand

85. Pensionsverbindlichkeiten werden insoweit als Aufwand in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zugelassen, als es sich bei ihnen um während des Geschäftsjahrs geleistete Beitragszahlungen zu einem Pensionsfonds handelt. Wird der jährliche Aufwand für Pensionsverbindlichkeiten ausgehend von Beiträgen zu einem Pensionsfonds berechnet, hat dies zwei Vorteile. Erstens richtet sich der Zeitpunkt der Abzüge für Pensionsverbindlichkeiten gemäß den inländischen Steuervorschriften im Allgemeinen nach dem Zeitpunkt der Beitragszahlung; folglich kann so erreicht werden, dass der Zeitpunkt des Aufwands im Hinblick auf die GloBE-Vorschriften stärker mit dem Effekt der Beitragszahlung auf die inländische Steuerschuld übereinstimmt. Zweitens werden Schwierigkeiten und mögliche Wettbewerbsnachteile vermieden, zu denen es bei Anwendung mancher anerkannter Rechnungslegungsstandards kommen könnte, die vorsehen, dass einige Effekte von Pensionsverbindlichkeiten nur im sonstigen Ergebnis erfasst werden.

86. Die nach Artikel 3.2.1 Buchstabe i erforderliche Anpassung um den abgegrenzten Pensionsaufwand entspricht der Differenz zwischen a) dem Betrag der im Geschäftsjahr geleisteten Pensionsbeiträge und b) dem als Aufwand in der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags des Geschäftsjahrs berücksichtigten Betrag. Bei der Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags um diese Differenz handelt es sich um einen positiven Betrag, wenn der als Aufwand im Jahresabschluss abgegrenzte Betrag höher ist als die für das Geschäftsjahr geleisteten Beitragszahlungen. Wenn die Beitragszahlungen den im Jahresabschluss als Aufwand berücksichtigten Betrag übersteigen, handelt es sich um einen negativen Betrag. In den betrieblichen Altersvorsorgeplänen mancher Steuerhoheitsgebiete entspricht der abgegrenzte jährliche Pensionsaufwand stets den jährlichen Beitragszahlungen. In solchen Fällen ist keine Anpassung nach Artikel 3.2.1 Buchstabe i vorzunehmen.

Artikel 3.2.2

Aktienbasierte Vergütungen

87. Artikel 3.2.2 sieht ein Wahlrecht vor, nach dem bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts anstelle des entsprechenden im Jahresabschluss ausgewiesenen Aufwands der Betrag der aktienbasierten Vergütung verwendet werden kann, der bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns einer Geschäftseinheit in Abzug gebracht wird. In vielen Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework hat eine Gesellschaft das Recht, den Wert einer von ihr gezahlten aktienbasierten Vergütung auf

Grundlage des Marktwerts der Aktien im Zeitpunkt der Ausübung der Option steuerlich in Abzug zu bringen. Eine Gesellschaft kann beispielsweise im Zeitpunkt der Ausgabe der Aktienoption oder während ihrer Ausübungsfrist den Barwert der Option in Abzug bringen und anschließend die Differenz zwischen dem ursprünglich in Abzug gebrachten Betrag und dem Marktwert im Zeitpunkt der Ausübung der Option durch ihren Inhaber.

88. Für Rechnungslegungszwecke erfassen Unternehmen aktienbasierte Vergütungen im Allgemeinen zum Barwert der Aktienoption im Zeitpunkt ihrer Ausgabe und schreiben diesen Betrag dann über den Ausübungszeitraum ab. Das Unternehmen kann seine Schätzung der Höhe des Aufwands für die aktienbasierte Vergütung und damit auch den Betrag des im Abschluss verbuchten Aufwands aufgrund sich verändernder Umstände während des Ausübungszeitraums korrigieren. Wenn der Marktwert der Aktien im Verlauf des Ausübungszeitraums steigt, wird das Unternehmen einen höheren Betrag steuerlich in Abzug bringen als den, der im Jahresabschluss als Aufwand verbucht wurde, woraus sich eine permanente Differenz ergibt.

89. Diese Abweichung zwischen dem Betrag, der in der Berechnung des Jahresüberschusses als Aufwand berücksichtigt ist, und jenem, der in der inländischen steuerlichen Bemessungsgrundlage als Aufwand berücksichtigt ist, würde häufig den effektiven Steuersatz für GloBE-Zwecke senken, teilweise unter den Mindestsatz. Das Wahlrecht nach Artikel 3.2.2 sorgt für eine stärkere Übereinstimmung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts mit den inländischen Steuervorschriften jener Steuerhoheitsgebiete, die einen Betriebsausgabenabzug auf der Grundlage des Werts der Aktien im Zeitpunkt der Ausübung der Option gestatten. Wird das Wahlrecht nicht in Anspruch genommen, berechnet die Geschäftseinheit ihren GloBE-Gewinn oder -Verlust einfach unter Berücksichtigung des Betrags der aktienbasierten Vergütung, der in die Berechnung ihres Jahresüberschusses oder -fehlbetrags eingegangen ist.

90. Das Wahlrecht muss von der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit in Anspruch genommen werden. Der Umfang des Wahlrechts ist begrenzt auf Aufwendungen für Vergütungen in Form von Aktien, Aktienoptionen und Aktienoptionsscheinen (oder äquivalenten Instrumenten), wenn der als Aufwand berücksichtigte Betrag für die Zwecke der Besteuerung im Inland anders berechnet wird als für Rechnungslegungszwecke. Das Wahlrecht gilt im Prinzip für aktienbasierte Vergütungen von Mitarbeitern und von anderen Personen. Wenn für die Steuerbemessungsgrundlage im Inland jedoch für Mitarbeiter und andere Personen jeweils andere Regeln gelten, ist das Wahlrecht im Einklang mit den betreffenden inländischen Steuervorschriften auf aktienbasierte Vergütungen von Mitarbeitern anders anzuwenden als auf aktienbasierte Vergütungen von anderen Personen.

91. Wenn das Wahlrecht in Bezug auf eine Option in Anspruch genommen wird, die nicht ausgeübt wurde, muss die Geschäftseinheit den aufgrund der Inanspruchnahme des Wahlrechts zuvor in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts als Aufwand berücksichtigten Betrag als zusätzlichen Ertrag für GloBE-Zwecke berücksichtigen. Dadurch wird verhindert, dass die Geschäftseinheit einen Betriebsausgabenabzug für einen Posten geltend machen kann, der niemals bezahlt werden wird.

92. Es handelt es sich um ein Fünfjahreswahlrecht, das auf den Aufwand für aktienbasierte Vergütungen aller im selben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten für das Jahr, in Bezug auf das das Wahlrecht in Anspruch genommen wurde, und alle folgenden Geschäftsjahre einheitlich anzuwenden ist, solange die Inanspruchnahme des Wahlrechts nicht widerrufen wird. Dieses Wahlrecht wird im Wesentlichen auf Ebene der einzelnen Steuerhoheitsgebiete in Anspruch genommen; daher ist es möglich, dass es für manche Steuerhoheitsgebiete in Anspruch genommen wird und für andere nicht. Auch der Widerruf der Inanspruchnahme des Wahlrechts erfolgt auf Ebene der einzelnen Steuerhoheitsgebiete.

93. Wenn das Wahlrecht in einem Geschäftsjahr in Anspruch genommen wird, nachdem ein Teil der aktienbasierten Vergütung eines Geschäftsvorfalls im Abschluss der Geschäftseinheit verbucht wurde, aber vor dem Datum der Ausübung, so muss die Geschäftseinheit den Betrag der aktienbasierten Vergütung, der in früheren Geschäftsjahren als Aufwand in der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder

-Verlusts berücksichtigt wurde, nachversteuern, soweit er den Betrag des steuerlichen Abzugs übersteigt, der in früheren Geschäftsjahren für die Vergütung gestattet worden wäre. Eine Geschäftseinheit kann also nicht den für Rechnungslegungszwecke berücksichtigten Betrag in Abzug bringen und dann aufgrund des steuerlichen Abzugs den gleichen Betrag de facto nochmals in Abzug bringen. Wenn die Inanspruchnahme des Wahlrechts von Artikel 3.2.2 für einen Teil oder die gesamte aktienbasierte Vergütung, die von den im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten gezahlt wurde, vor Ablauf des Ausübungszeitraums widerrufen wird, müssen diese Geschäftseinheiten die überhöhten Steuerabzüge, die in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts berücksichtigt wurden, für den Zeitraum bis vor dem ersten Jahr, das von dem Widerruf betroffen ist, nachversteuern, allerdings nur in Bezug auf Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen, für die die Option noch nicht ausgeübt wurde. Anders ausgedrückt wirkt sich der Widerruf des Wahlrechts nur auf Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen aus, für die der endgültige Steuerabzug noch nicht feststeht; sie hat keine Auswirkungen auf den Betrag, der als Betriebsausgabenabzug in Bezug auf Optionen berücksichtigt wurde, die bereits ausgeübt wurden.

94. Unabhängig davon, ob ein Wahlrecht nach Artikel 3.2.2 in Anspruch genommen wurde, unterliegt der gesamte Betrag des Aufwands für die aktienbasierte Vergütung der Bedingung, dass der betreffende Aufwandsposten verlässlich und stimmig zu der Geschäftseinheit zurückverfolgt werden kann, die die Vermögenswerte, die Möglichkeit zur Nutzung dieser Vermögenswerte, die Dienstleistungen usw., für die die aktienbasierte Vergütung vorgesehen war, erhalten hat. Das Wahlrecht gilt nur für die Geschäftseinheit, der der Aufwand entstanden ist und die die Vermögenswerte (einschließlich der Möglichkeit zur Nutzung dieser Vermögenswerte) oder die Dienstleistungen, für die die aktienbasierte Vergütung gezahlt wurde, tatsächlich erhalten hat. Bei den betreffenden Aktien muss es sich nicht um Aktien handeln, die von der Geschäftseinheit ausgegeben wurden, der der betreffende Aufwand entstanden ist. Der Aufwand für die aktienbasierte Vergütung kann jedoch von der Geschäftseinheit, die die als Vergütung vorgesehenen Aktien ausgegeben hat, nicht geltend gemacht werden, es sei denn, sie hat die Vermögenswerte, Dienstleistungen usw., für die sie als Vergütung gezahlt werden, auch erhalten. Wenn eine Geschäftseinheit ihrer Geschäftsleitung beispielsweise eine Vergütung in Form von Aktien der obersten Muttergesellschaft gewährt, ist der Wert der Aktien von der Geschäftseinheit und nicht von der obersten Muttergesellschaft in Abzug zu bringen.

95. Nur eine Geschäftseinheit ist berechtigt, für aktienbasierte Vergütungen einen Betrag in Abzug zu bringen, der über den im Jahresabschluss berücksichtigten Betrag hinausgeht, und dies nur, wenn diese Geschäftseinheit für die Zwecke der inländischen Besteuerung einen Betriebsausgabenabzug für diese aktienbasierte Vergütung geltend machen kann. Wenn der im Jahresabschluss berücksichtigte Aufwand von der Geschäftseinheit, deren Aktien als Vergütung dienen, auf die Geschäftseinheit verlagert wird, der der Aufwand entstanden ist, so sollte der Betrag des Aufwands der Geschäftseinheit, die die Aktien ausgegeben hat, mit dem der Erstattungen der Geschäftseinheit, der der Aufwand entstanden ist, übereinstimmen und auf dem Aufwand für aktienbasierte Vergütungen basieren, der im Konzernabschluss berücksichtigt wurde.

Artikel 3.2.3

Fremdvergleichserfordernis für grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle

96. Artikel 3.2.3 verlangt, dass die Vergütung von Geschäftsvorfällen zwischen Einheiten, die derselben Unternehmensgruppe angehören, durchgängig nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bestimmt wird und dass die betreffenden Geschäftsvorfälle von allen beteiligten Geschäftseinheiten für GloBE-Zwecke zum gleichen Preis verbucht werden.

97. Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe verfolgen üblicherweise eine auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basierende Verrechnungspreispolitik und dieser Standard wird angewandt, um den Verrechnungspreis zu bestimmen, der in ihrer Rechnungslegung und bei der Berechnung

des im Inland steuerpflichtigen Gewinns zugrunde gelegt wird. Daher wird im Allgemeinen erwartet, dass Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten der gleichen Unternehmensgruppe in der Rechnungslegung der betreffenden Geschäftseinheiten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz und jeweils zum gleichen Preis erfasst werden. Die multinationale Unternehmensgruppe und die Steuerverwaltungen, die die Steuererklärungen der Geschäftseinheiten prüfen, die an den gruppeninternen Geschäftsvorfällen beteiligt sind, sind am besten in der Lage, die Fremdvergleichskonformität zu beurteilen. Wenn die multinationale Unternehmensgruppe zur Berechnung ihres im Inland steuerpflichtigen Gewinns den in ihrer Rechnungslegung berücksichtigten Verrechnungspreis verwendet hat und die zuständigen Steuerbehörden keine Verrechnungspreiskorrektur verlangen, sollte dieser Preis auch bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zugrunde gelegt werden. In diesem Fall sollte die multinationale Unternehmensgruppe keine Anpassung nach Artikel 3.2.3 vornehmen.

98. Artikel 3.2.3 verlangt eine Anpassung des Jahresüberschusses oder -verlusts, um eine Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung nach den GloBE-Vorschriften zu vermeiden, wenn der steuerpflichtige Gewinn einer oder mehrerer Geschäftseinheiten, die an dem gruppeninternen Geschäftsvorfall beteiligt sind (Beteiligte des Geschäftsvorfalls), unter Berücksichtigung eines Verrechnungspreises bestimmt wird, der von dem im Jahresabschluss zugrunde gelegten Preis abweicht. Solche Abweichungen können bei der Einreichung der inländischen Steuererklärung auftreten oder später, wenn die Steuererklärung von der inländischen Steuerbehörde eines oder mehrerer der Beteiligten des Geschäftsvorfalls geprüft wird.

99. Wenn sich alle betroffenen Steuerbehörden einig sind, dass ein Verrechnungspreis auf einen gleich hohen Betrag korrigiert werden muss, um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen, müssen die Beteiligten des Geschäftsvorfalls ihren GloBE-Gewinn oder -Verlust auf der Grundlage dieses Preises anpassen. Ein solcher Fall würde beispielsweise auftreten, wenn die zuständigen Behörden der Steuerhoheitsgebiete der Beteiligten des Geschäftsvorfalls eine bilaterale Vorabverständigung über die Verrechnungspreise (*advance pricing agreement* – APA) treffen. Die Anpassungen des GloBE-Gewinns oder -Verlusts müssen für GloBE-Zwecke bei allen Beteiligten des Geschäftsvorfalls einheitlich im Einklang mit dem in der bilateralen Vorabverständigung vereinbarten Fremdvergleichspreis vorgenommen werden. Falls die zuständigen Steuerbehörden im Kontext einer Prüfung der Steuererklärungen der Beteiligten des Geschäftsvorfalls übereinkommen, dass ein Verrechnungspreis auf einen gleich hohen Betrag korrigiert werden muss, so müssen alle betroffenen Geschäftseinheiten ihren GloBE-Gewinn oder -Verlust entsprechend anpassen. Die Korrektur des Verrechnungspreises jedes Beteiligten des Geschäftsvorfalls wird in der Berechnung seines GloBE-Gewinns oder -Verlusts nach Artikel 4.6.1 berücksichtigt.

100. In manchen Fällen kann der Verrechnungspreis, der in der Rechnungslegung der Beteiligten des Geschäftsvorfalls zugrunde gelegt wird, von dem Verrechnungspreis abweichen, der zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns eines Beteiligten des Geschäftsvorfalls verwendet wird, nicht jedoch von dem Verrechnungspreis, der zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns eines anderen Beteiligten des Geschäftsvorfalls in einem anderen Steuerhoheitsgebiet verwendet wurde. Solche Abweichungen können auftreten, wenn

a. eine unilaterale Vorabverständigung über die Verrechnungspreise getroffen wurde,
b. eine Geschäftseinheit zur Erfüllung der inländischen Verrechnungspreisvorschriften eine Steuererklärung nach einem Selbstveranlagungssystem abgibt, das Anpassungen der Buch- an die Steuerwerte vorsieht, oder
c. eine Steuerbehörde den Verrechnungspreis, der in der inländischen Steuererklärung einer der Geschäftseinheiten verwendet wurde, infrage stellt und korrigiert.

101. Wenn solche Abweichungen auftreten, wird unterstellt, dass der zur Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns verwendete Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Der GloBE-Gewinn oder -Verlust sollte nötigenfalls nach Artikel 3.2.3 entsprechend angepasst werden, um eine Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung nach den GloBE-Vorschriften zu verhindern.

Konkret bedeutet dies, dass eine unilaterale Verrechnungspreiskorrektur eine entsprechende Anpassung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts aller Beteiligten des Geschäftsvorfalls gemäß Artikel 3.2.3 nach sich zieht, es sei denn, die Verrechnungspreiskorrektur erhöht oder verringert den steuerpflichtigen Gewinn der multinationalen Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet, in dem der nominale Steuersatz unter dem Mindestsatz liegt oder das in Bezug auf die multinationale Unternehmensgruppe in den beiden der unilateralen Verrechnungspreiskorrektur vorangehenden Geschäftsjahren ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet (Unterbesteuerungsgebiet) war.[3]

102. Diese Regel führt zu Anpassungen, wenn dies notwendig ist, um eine Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern. Eine inländische Verrechnungspreiskorrektur, durch die sich der steuerpflichtige Gewinn in einem Hochsteuerhoheitsgebiet erhöht, führt zu einer entsprechenden Anpassung nach Artikel 3.2.3, wenn diese Anpassung nötig ist, um eine entsprechende Abnahme des GloBE-Gewinns der Beteiligten des Geschäftsvorfalls zu gewährleisten, die in einem Unterbesteuerungsgebiet belegen sind. Ohne eine solche Anpassung würde der nach inländischem Recht im Hochsteuerhoheitsgebiet berücksichtigte Gewinn einer doppelten Besteuerung unterliegen, nämlich einmal im Hochsteuerhoheitsgebiet und ein zweites Mal nach den GloBE-Vorschriften. Wenn eine Verrechnungspreiskorrektur zu einer Abnahme des steuerpflichtigen Gewinns in einem Hochsteuerhoheitsgebiet führt, gewährleistet eine entsprechende Anpassung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts aller Beteiligten des Geschäftsvorfalls, dass der GloBE-Gewinn der Beteiligten des Geschäftsvorfalls, die in Unterbesteuerungsgebieten belegen sind, um den entsprechenden Betrag erhöht wird und gemäß den GloBE-Vorschriften der Ergänzungssteuer unterliegt. Ohne eine solche Anpassung würde der im Hochsteuerhoheitsgebiet vom steuerpflichtigen Gewinn ausgenommene Ertrag einer doppelten Nichtbesteuerung unterliegen, da er weder im Hochsteuerhoheitsgebiet noch gemäß den GloBE-Vorschriften besteuert würde.

103. Nach dieser Regel sind jedoch keine Anpassungen vorzunehmen, wenn solche Anpassungen zu einer Doppelbesteuerung oder einer doppelten Nichtbesteuerung nach den GloBE-Vorschriften führen würden. Eine unilaterale Verrechnungspreiskorrektur beispielsweise, die den steuerpflichtigen Gewinn in einem Steuerhoheitsgebiet verringert, in dem der nominale Steuersatz über dem Mindestsatz liegt, das aber in den zwei vorangegangenen Geschäftsjahren einen effektiven Steuersatz aufwies, der unter dem Mindestsatz lag, sollte nicht im GloBE-Gewinn oder -Verlust berücksichtigt werden, weil eine solche Anpassung nach den GloBE-Vorschriften zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen würde, wenn die Beteiligten des Geschäftsvorfalls in einem Hochsteuerhoheitsgebiet belegen sind (weil der angepasste Gewinn in keinem der Steuerhoheitsgebiete besteuert würde und nicht der Ergänzungssteuer nach den GloBE-Vorschriften unterliegen würde). Des Weiteren sollte eine unilaterale Verrechnungspreiskorrektur, die zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns in einem Unterbesteuerungsgebiet führt, nicht im GloBE-Gewinn berücksichtigt werden, weil eine solche Anpassung zu einer Doppelbesteuerung nach den GloBE-Vorschriften führen würde (weil die Anpassung bewirken würde, dass der betreffende Ertrag in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die unilaterale Korrektur vorgenommen wird, der Ergänzungssteuer unterliegt, obwohl dieser Ertrag bereits der inländischen Steuer in dem anderen Steuerhoheitsgebiet und/oder der Ergänzungssteuer, falls es sich bei dem anderen Steuerhoheitsgebiet um ein Unterbesteuerungsgebiet handelt, unterliegt).

104. Artikel 3.2.3 beinhaltet keine Erfordernisse, die über den Fremdvergleichspreis hinausgehen. Er verlangt von der multinationalen Unternehmensgruppe also nicht, Ertrags- oder Aufwandsposten für GloBE-Zwecke zeitlich an die Behandlung für die Zwecke der Besteuerung im Inland anzupassen.

105. Die Frage der angemessenen Anpassungen des GloBE-Gewinns in Situationen, in denen sich die betroffenen Steuerbehörden bei einem Verfahren betreffend die Steuererklärungen von zwei oder mehr Beteiligten eines Geschäftsvorfalls nicht darüber einig sind, ob und inwieweit ein Verrechnungspreis korrigiert werden muss, um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen, sowie in anderen Situationen, in denen Anpassungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung nach

den GloBE-Vorschriften nötig sind, wird im GloBE-Umsetzungsrahmen eingehender behandelt werden. Darüber hinaus wird sich der GloBE-Umsetzungsrahmen mit der Frage der Berichterstattung in Bezug auf Anpassungen befassen, die von Geschäftseinheiten nach Artikel 3.2.3 vorgenommen werden.

Fremdvergleichserfordernis für inländische Geschäftsvorfälle

106. Bei Geschäftsvorfällen zwischen Geschäftseinheiten, die in ein und demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, müssen die im Konzernabschluss angesetzten Beträge demgegenüber im Allgemeinen nicht für Steuerzwecke angepasst werden. Dies erklärt sich daraus, dass eine Verlagerung von Gewinnen von einem Steuerpflichtigen auf einen anderen im gleichen Steuerhoheitsgebiet normalerweise keine Auswirkungen auf die Gesamthöhe der Gewinne hat, die in diesem Steuerhoheitsgebiet der Besteuerung unterliegen. Solche inländischen Geschäftsvorfälle wurden möglicherweise bereits eliminiert oder anderweitig für die Zwecke der inländischen Besteuerung nach einer Konsolidierungs- oder Organschaftsregelung angepasst. Für GloBE-Zwecke dürften bei vollständig inländischen Geschäftsvorfällen im Allgemeinen keine weiteren Anpassungen zur Sicherstellung der Fremdvergleichskonformität erforderlich sein, weil der Effekt solcher Geschäftsvorfälle normalerweise durch die Regeln für die gebietsbezogene Zusammenrechnung von Kapitel 5 eliminiert wird. Darüber hinaus kann es sein, dass die Geschäftseinheiten den Fremdvergleichsgrundsatz in einem Steuerhoheitsgebiet, das keine erfasste Steuer erhebt, auf inländische Geschäftsvorfälle nicht anwenden.

107. Artikel 3.2.3 verlangt jedoch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Geschäftsvorfällen zwischen Geschäftseinheiten, die in ein und demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, wenn die Veräußerung oder sonstige Übertragung eines Vermögenswerts zu einem Verlust führt und dieser Verlust bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts berücksichtigt wird. Diese Regel soll verhindern, dass multinationale Unternehmensgruppen in einem Steuerhoheitsgebiet durch nicht fremdvergleichskonforme Veräußerungen oder sonstige Übertragungen zwischen Geschäftseinheiten künstlich Verluste herbeiführen. Sie findet nicht Anwendung, wenn der betreffende Verlust von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der Geschäftseinheit ausgenommen ist. Wenn die multinationale Unternehmensgruppe ein Wahlrecht nach Artikel 3.2.8 in Anspruch genommen hat, um in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem der Verlust entstanden ist, ihre Konsolidierungsmethode anzuwenden, wird dieser Verlust dementsprechend bei der Konsolidierung eliminiert und von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der Geschäftseinheit ausgenommen.

108. Geschäftsvorfälle zwischen in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten und anderen Geschäftseinheiten müssen ebenfalls nach dem Fremdvergleichsgrundsatz berücksichtigt werden. Dies ist notwendig, weil in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten nicht in die Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer für das Steuerhoheitsgebiet nach Artikel 5.1 und 5.2 einbezogen werden, sondern ihren effektiven Steuersatz und ihre Ergänzungssteuer gesondert nach Artikel 5.6 berechnen. Folglich wird der Ertrag und der Aufwand der am Geschäftsvorfall beteiligten Geschäftseinheiten nicht durch die gebietsbezogene Zusammenrechnung eliminiert, und so würde die Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer für das Steuerhoheitsgebiet und die in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten verzerrt, wenn die Geschäftsvorfälle nicht nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erfasst würden. Auch Geschäftsvorfälle zwischen Investmentgesellschaften und anderen Geschäftseinheiten, die in ein und demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, müssen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz berücksichtigt werden.

109. Obwohl dies in Artikel 3.2.3 nicht explizit erwähnt wird, gilt darüber hinaus, dass auch Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten in ein und demselben Steuerhoheitsgebiet von diesen Geschäftseinheiten jeweils zum gleichen Betrag erfasst werden müssen. Dies dürfte automatisch der Fall sein, wenn für in ein und demselben Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten jeweils der gleiche Rechnungslegungsstandard angewandt wird. Allerdings gilt dieses Prinzip in allen Fällen, um zu verhindern,

dass Erträge aus der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen bzw. Aufwendungen darin doppelt erfasst werden.

Artikel 3.2.4

Anerkannte auszahlbare Steuergutschriften

110. Artikel 3.2.4 beschreibt die Behandlung bestimmter auszahlbarer Steuergutschriften. Bei den auszahlbaren Steuergutschriften, auf die sich Artikel 3.2.4 bezieht, handelt es sich um staatliche Anreize, die über das Steuersystem geschaffen werden. Dies sind keine normalen Steuererstattungen, mit denen aufgrund eines Fehlers bei der Berechnung der Steuerschuld in einer Vorperiode gezahlte Steuern zurückgezahlt werden oder die im Rahmen einer Anrechnungsregelung vorgenommen werden. Vielmehr sind es Instrumente, mit denen der Staat Anreize zur Ausübung bestimmter Tätigkeiten schafft, etwa Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten, indem er dem betreffenden Unternehmen die Möglichkeit gibt, die Kosten bestimmter Tätigkeiten oder bestimmte Ausgaben eins zu eins mit seiner Steuerschuld aufzurechnen, bzw. dem Unternehmen, wenn es keine Steuerverbindlichkeiten hat, den Betrag der nicht genutzten Steuergutschrift auszahlt. Auf diese Weise zahlt der Staat de facto für die Tätigkeit oder Ausgabe ähnlich, wie er es mit einem Zuschuss tun würde. Der Grundgedanke ist dabei, den Anreiz oder Zuschuss soweit möglich über eine Steuerermäßigung umzusetzen, weil dies effizienter ist, als wenn Zahlungen zwischen Staat und Steuerpflichtigen hin- und hergehen.

111. Eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift wird für GloBE-Zwecke in dem Jahr, in dem der Anspruch entsteht, in voller Höhe als Ertrag der empfangenden Geschäftseinheit behandelt. Darin drückt sich aus, dass die betreffenden Arten auszahlbarer Steuergutschriften Gemeinsamkeiten mit staatlichen Zuschüssen aufweisen und auch so behandelt werden sollten wie staatliche Zuschüsse, da es sich effektiv um eine staatliche Förderung für eine bestimmte Art von Tätigkeit handelt, die letztlich in Barmitteln oder Barmitteläquivalenten ausgezahlt werden kann. Vgl. auch den Kommentar zur Definition von „anerkannte auszahlbare Steuergutschrift“.

112. In Fällen, in denen ein anerkannter auszahlbarer Steuergutschriftbetrag im Abschluss der Geschäftseinheit als Senkung des laufenden Ertragsteueraufwands (oder sonstiger erfasster Steuern) verbucht wurde, muss dieser Betrag als Hinzurechnung zu den erfassten Steuern nach Artikel 4.1.2 Buchstabe d behandelt werden, um die Buchung, mit der er als Steuerermäßigung anstatt als Ertrag erfasst wurde, vollumfänglich auszugleichen. Damit wird gewährleistet, dass die anerkannte auszahlbare Steuergutschrift als Ertragsposten und nicht als Senkung der zu entrichtenden Steuern behandelt wird. Keine Anpassung ist erforderlich, wenn eine Steuergutschrift, die unter die Definition einer anerkannten auszahlbaren Steuergutschrift fällt, im Abschluss bereits als Ertrag behandelt wurde.

113. Desgleichen muss eine Steuergutschrift, die nicht die Voraussetzungen erfüllt, um als anerkannte auszahlbare Steuergutschrift behandelt zu werden (d. h. eine nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschrift), die aber im Abschluss als Ertrag erfasst wurde, in voller Höhe von der Nettogewinngröße im Jahresabschluss abgezogen werden, wobei eine entsprechende Kürzung der erfassten Steuern nach Artikel 4.1.3 Buchstabe b vorgenommen werden muss.

114. Wenn die Rechtsvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets eine Teilauszahlbarkeit der Steuergutschrift vorsehen, sodass nur ein bestimmter Prozentsatz oder Teil der Steuergutschrift auszahlbar ist, gelten diese Regeln gesondert für den auszahlbaren und den nicht auszahlbaren Teil der Steuergutschrift.

Artikel 3.2.5

Wahlrecht zur Anwendung des Realisationsprinzips anstelle des Zeitwertprinzips

115. Artikel 3.2.5 sieht ein Wahlrecht vor, das es gestattet, für Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die im Jahresabschluss der Geschäftseinheit einer Zeitwert- oder Wertminderungsbilanzierung unterliegen, das Realisationsprinzip anzuwenden. Wenn dieses Wahlrecht in Anspruch genommen wird, ist es im Allgemeinen auf alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten anzuwenden, und es kann für diese Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten nach dem Jahr in Anspruch genommen werden, in dem der betreffende Vermögenswert erworben wurde. Die Inanspruchnahme des Wahlrechts kann allerdings auf die materiellen Vermögenswerte dieser Geschäftseinheiten oder auf die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten solcher Geschäftseinheiten beschränkt werden, bei denen es sich um Investmentgesellschaften handelt.

116. Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts ergeben sich die Gewinne oder Verluste im Zusammenhang mit einem Vermögenswert oder einer Verbindlichkeit, wenn der Vermögenswert veräußert wird, anstatt wenn sich dessen Wert infolge von Veränderungen des Marktwerts oder von Wertminderungen verändert. Der Buchwert solcher Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten für die Zwecke der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts ist der Buchwert des betreffenden Vermögenswerts oder der betreffenden Verbindlichkeit zum jeweils späteren der beiden folgenden Zeitpunkte, nämlich dem des Erwerbs des Vermögenswerts bzw. des Entstehens der Verbindlichkeit oder dem Beginn des Jahres, für das das Wahlrecht in Anspruch genommen wurde. Dementsprechend muss eine Geschäftseinheit nach Artikel 3.2.5 Gewinne oder Verluste, die sich bei einer Zeitwert- oder Wertminderungsbilanzierung in Bezug auf Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten ergeben, für die das Wahlrecht in Anspruch genommen wurde, von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausnehmen und stattdessen den nach dem Realisationsprinzip bestimmten Gewinn oder Verlust berücksichtigen.

117. Steuerpolitisch ist diese Behandlung dadurch begründet, dass die Schwankungsanfälligkeit verringert wird, indem dem Steuerpflichtigen gestattet wird, den Gewinn für GloBE-Zwecke im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung zu erfassen, anstatt von einer Periode zur nächsten entsprechend der Behandlung für Rechnungslegungszwecke. Wenn eine Geschäftseinheit beispielsweise Wandelanleihen eines Start-up-Unternehmens hält und dieses Unternehmen in den ersten Jahren schlechte Ergebnisse erzielt, kann die Geschäftseinheit nach dem geltenden Rechnungslegungsstandard gezwungen sein, auf ihre Investition Zeitwertverluste zu verbuchen. Wenn das Start-up dann von einem gruppenfremden Unternehmen aufgekauft wird und die Geschäftseinheit die Wandelanleihe zu dem Preis veräußert, zu dem sie sie ursprünglich erworben hat, so ist der bei der Veräußerung ausgewiesene „Gewinn“ in Wirklichkeit zwar kein wirtschaftlicher Gewinn, könnte aber dennoch der Ergänzungssteuer unterliegen, wenn auf ihn in diesem Jahr keine erfassten Steuern entrichtet werden. Die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 3.2.5 verhindert dies, da sie der Geschäftseinheit gestattet, den Veräußerungsgewinn ausgehend von den ursprünglichen Kosten des veräußerten Vermögenswerts zu ermitteln.

118. Das in Artikel 3.2.5 vorgesehene Wahlrecht ist ein Fünfjahreswahlrecht. Seine Inanspruchnahme kann erst widerrufen werden, wenn seit dem Jahr der Inanspruchnahme fünf Geschäftsjahre verstrichen sind, und nach dem Jahr des Widerrufs kann es während eines Zeitraums von fünf Jahren nicht erneut in Anspruch genommen werden. In dem Jahr, in dem die Inanspruchnahme dieses Wahlrechts widerrufen wird, wird der GloBE-Gewinn oder -Verlust um die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit zu Jahresbeginn und dem entsprechend des Wahlrechts ermittelten Buchwert angepasst. Mit dieser Anpassung wird der Nettozeitwertgewinn oder -verlust erfasst, der während der Dauer der Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 3.2.5 entstanden ist.

Artikel 3.2.6

Wahlrecht zur Verteilung von Veräußerungsgewinnen über fünf Jahre

119. Artikel 3.2.6 sieht ein Wahlrecht vor, das es einer multinationalen Unternehmensgruppe gestattet, den Effekt von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung inländischer materieller Vermögenswerte über einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren zu verteilen, um den Effekt abzuschwächen, den die Verbuchung des gesamten Gewinns in einem einzigen Jahr auf die Berechnung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes der multinationalen Unternehmensgruppe hätte, und um die Gewinne und Verluste aus inländischen materiellen Vermögenswerten zeitlich abzugleichen. Die steuerpolitische Begründung für dieses Wahlrecht ist, dass der Wertzuwachs, den ein Vermögenswert über mehrere Jahre erfahren haben dürfte, bei Verteilung des Gewinns über diesen Zeitraum – von maximal fünf Jahren – und Abgleich mit den Verlusten aus vergleichbaren Vermögenswerten eine bessere Messgröße liefert, um zu beurteilen, ob die multinationale Unternehmensgruppe in diesem Zeitraum im betreffenden Steuerhoheitsgebiet einem Mindestmaß an Besteuerung unterlag.

120. Dieses Wahlrecht ist ein jährliches Wahlrecht, das auf Ebene der einzelnen Steuerhoheitsgebiete in Anspruch genommen wird. Es gilt nur für Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von inländischen materiellen Vermögenswerten, die in Artikel 10.1 als unbewegliches Vermögen definiert sind, das im selben Steuerhoheitsgebiet belegen ist wie die Geschäftseinheit. Durch diese Einschränkung wird gewährleistet, dass die damit ermöglichte Entlastung nicht genutzt werden kann, um Gewinne aus beweglichem Vermögen zu schützen. Dieses Wahlrecht kann allerdings mit dem Wahlrecht für materielle Vermögenswerte nach Artikel 3.2.5 kombiniert werden. In diesem Fall werden Zeitwertgewinne oder -verluste oder Wertminderungen, die im Zusammenhang mit dem betreffenden Vermögenswert während der Dauer der Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 3.2.5 verzeichnet wurden, von der Berechnung des GloBE-Verlusts oder -Gewinns ausgenommen und wird der zur Ermittlung des Gewinns oder Verlusts zugrunde gelegte Buchwert nicht um Änderungen des Zeitwerts oder Wertminderungen angepasst. Das Wahlrecht gilt nicht für Veräußerungen zwischen Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe, weil sich der Verteilungszeitraum auf sämtliche Jahre erstreckt, in denen der Vermögenswert von Geschäftseinheiten der Gruppe gehalten wurde.

121. Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts wird der Gesamtveräußerungsgewinn aus dem Jahr, in dem sie erfolgt (Jahr der Inanspruchnahme), auf die Jahre des Rückbetrachtungszeitraums verteilt (der in Artikel 10.1 als das Jahr der Inanspruchnahme und die vier vorangegangenen Geschäftsjahre definiert ist). Der Gesamtveräußerungsgewinn ist der im Jahr der Inanspruchnahme des Wahlrechts erzielte Nettogewinn aus den Veräußerungen inländischer materieller Vermögenswerte aller in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, ausgenommen den Gewinn oder Verlust aus der Übertragung von Vermögenswerten zwischen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe.

122. Der Gesamtveräußerungsgewinn wird nicht einfach anteilig über den Rückbetrachtungszeitraum verteilt. Er wird vielmehr zuerst mit den Nettoveräußerungsverlusten verrechnet, die während des Rückbetrachtungszeitraums verzeichnet wurden (und die noch nicht im Rahmen einer früheren Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 3.2.6 ausgeglichen wurden), wobei mit dem frühesten Verlustjahr dieses Zeitraums zu beginnen ist (Verlustjahr bedeutet laut Artikel 10.1 ein Geschäftsjahr im Rückbetrachtungszeitraum, in dem eine in dem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheit einen Nettoveräußerungsverlust verzeichnet und der Gesamtbetrag der Nettoveräußerungsverluste sämtlicher in diesem Steuerhoheitsgebiet belegener Geschäftseinheiten den Gesamtbetrag ihrer Nettoveräußerungsgewinne übersteigt). Wenn der Gesamtveräußerungsgewinn im ersten Verlustjahr nicht komplett aufgebraucht wird, wird der Saldo in das nächste Verlustjahr vorgetragen; dies wird so lange wiederholt, bis der Gesamtveräußerungsgewinn komplett aufgebraucht oder im Rückbetrachtungszeitraum kein Verlustjahr mehr übrig ist.

123. Nettoveräußerungsverlust im Hinblick auf eine Geschäftseinheit und ein Geschäftsjahr ist in Artikel 10.1 definiert als der Nettoverlust aus der Veräußerung inländischer materieller Vermögenswerte durch die betreffende Geschäftseinheit in dem betreffenden Jahr, ausgenommen die Gewinne oder Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten an eine andere Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe. Der Betrag des Nettoveräußerungsverlusts jedes Geschäftsjahrs des Rückbetrachtungszeitraums verringert sich um den Betrag des Nettoveräußerungsgewinns bzw. angepassten Veräußerungsgewinns, mit dem er unter Anwendung von Artikel 3.2.6 Buchstabe b oder c aufgrund einer vorherigen Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 3.2.6 verrechnet wird. Anders ausgedrückt verringert sich der Nettoveräußerungsverlust eines Geschäftsjahrs, wenn er unter Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 3.2.6 mit einem Gesamtveräußerungsgewinn verrechnet wird, für die Zwecke einer späteren Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 3.2.6 um einen entsprechenden Betrag. Dadurch wird verhindert, dass dieser Betrag später noch einmal verwendet werden kann, um einen anderen Gesamtveräußerungsgewinn aus der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zu eliminieren. Wenn die Nettoveräußerungsverluste aller Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet in einem Geschäftsjahr den Gesamtveräußerungsgewinn übersteigen, der auf dieses Jahr rückgetragen wird, wird der Gesamtveräußerungsgewinn mit dem Nettoveräußerungsverlust jeder Geschäftseinheit entsprechend ihrem Anteil am Gesamtveräußerungsverlust aller Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet und dem Geschäftsjahr verrechnet.

124. Wenn der Gesamtveräußerungsgewinn die Nettoveräußerungsverluste der Verlustjahre des Rückbetrachtungszeitraums übersteigt, wird der übersteigende Betrag gleichmäßig (d. h. anteilig) über den Rückbetrachtungszeitraum verteilt und dann entsprechend ihrem jeweiligen Nettoveräußerungsgewinn im Jahr der Inanspruchnahme auf die einzelnen Geschäftseinheiten aufgeteilt. Nettoveräußerungsgewinn ist in Artikel 10.1 definiert als der Nettogewinn, den eine Geschäftseinheit in dem Steuerhoheitsgebiet, für das das Wahlrecht in Anspruch genommen wurde, aus der Veräußerung inländischer materieller Vermögenswerte erzielt, ausgenommen die Gewinne oder Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten an eine andere Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe. Anschließend muss der effektive Steuersatz und gegebenenfalls die Ergänzungssteuer für jedes vorangegangene Geschäftsjahr des Rückbetrachtungszeitraums nach Artikel 5.4.1 neu berechnet werden.

125. Wenn das Wahlrecht in Anspruch genommen wird, müssen alle etwaigen erfassten Steuern (einschließlich aktiver latenter Steuern) in Bezug auf alle etwaigen Nettoveräußerungsgewinne oder Nettoveräußerungsverluste im Jahr der Inanspruchnahme ausgehend von den Gegebenheiten und Umständen ermittelt und von der Berechnung der angepassten erfassten Steuern ausgenommen werden. Wenn das Wahlrecht in Anspruch genommen wird, geschieht dies vielfach, weil auf die Nettoveräußerungsgewinne oder Nettoveräußerungsverluste aus inländischen materiellen Vermögenswerten keine erfassten Steuern anfallen. Sofern das Wahlrecht nicht in Anspruch genommen wird und erfasste Steuern auf die Nettoveräußerungsgewinne oder Nettoveräußerungsverluste aus inländischen materiellen Vermögenswerten anfallen, verbleiben diese erfassten Steuern in der Berechnung des effektiven Steuersatzes. Es wäre mit einem zu hohen Aufwand verbunden, den Betrag der anteilig auf jedes Jahr zu verteilenden erfassten Steuern zu ermitteln, und die Möglichkeit eines an die Verluste der Vorjahre angepassten Gewinnrücktrags stellt einen erheblichen Vorteil dar. Daher sind die erfassten Steuern, die gegebenenfalls im Jahr der Inanspruchnahme des Wahlrechts in Bezug auf Nettoveräußerungsgewinne oder -verluste anfallen, von den angepassten erfassten Steuern auszunehmen.[4]

126. Es gilt zu beachten, dass soweit in vorangegangenen Geschäftsjahren ein GloBE-Verlust entstanden ist, dieser GloBE-Verlust nach der Anwendung dieses Artikels neu berechnet werden muss. Soweit ein GloBE-Verlust sich aufgrund der Wirkung dieses Artikels verringert hat und dieser Verlust in einem vorangegangenen Geschäftsjahr verwendet wurde, muss die Ergänzungssteuer für dieses Geschäftsjahr ebenfalls entsprechend Artikel 4.6 und 5.4 neu berechnet werden.

Artikel 3.2.7

Sonderregel für gruppeninterne Finanzierungsvereinbarungen

127. Artikel 3.2.7 enthält eine Regel für gruppeninterne Finanzierungsvereinbarungen, die den Betrag der bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer niedrig besteuerten Einheit berücksichtigten Aufwendungen erhöht, ohne zu einem entsprechenden Anstieg des steuerpflichtigen Gewinns der hoch besteuerten Gegenpartei zu führen. Diese Regel hindert multinationale Unternehmensgruppen daran, Geschäftsvorfälle zu tätigen, die den effektiven Steuersatz in einem Steuerhoheitsgebiet, in dem dieser unter dem Mindestsatz liegt, erhöhen sollen, indem sie den GloBE-Gewinn oder -Verlust in diesem Steuerhoheitsgebiet verringern, ohne dass sich zugleich der steuerpflichtige Gewinn der Gegenpartei erhöht. Eine Zahlung sollte nicht so behandelt werden, als würde sie den steuerpflichtigen Gewinn einer hoch besteuerten Geschäftseinheit erhöhen, wenn diese nach inländischem Recht Anspruch auf eine Befreiung, Ausnahme, Abzugsmöglichkeit oder Anrechnung oder einen sonstigen steuerlichen Vorteil hat und die Höhe dieses Vorteils in Bezug auf die Höhe der erhaltenen Zahlung berechnet wird. Beispielsweise sei angenommen, dass Staat A eine Zinsschrankenregelung eingeführt hat, die die abzugsfähigen Nettozinsaufwendungen eines Steuerpflichtigen auf einen bestimmten Prozentsatz seiner Einkünfte begrenzt. Der Betrag der Zinsaufwendungen, die aufgrund dieser Zinsschrankenregelung nicht in Abzug gebracht werden können, bildet das Zinsabzugspotenzial, das vorgetragen und mit den Zinseinkünften eines Folgejahrs verrechnet werden kann. Ferner sei angenommen, dass eine hoch besteuerte Geschäftseinheit in Staat A einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit Geld leiht. Im Zeitpunkt der Kreditvergabe verfügt die hoch besteuerte Gegenpartei über ein Zinsabzugspotenzial aus früheren Jahren, das über die erwartete Laufzeit des Kredits voraussichtlich nicht aufgebraucht wird. In diesem Fall sind die Zinsen, die die niedrig besteuerte Geschäftseinheit im Rahmen der Kreditvereinbarung an die hoch besteuerte Gegenpartei zahlt, nicht so zu behandeln, als führten sie zu einem Anstieg des steuerpflichtigen Gewinns der hoch besteuerten Geschäftseinheit, soweit diese die Zinseinnahmen unmittelbar mit ihrem Zinsabzugspotenzial verrechnen kann.

128. Eine gruppeninterne Finanzierungsvereinbarung ist in Artikel 10.1 definiert als eine Vereinbarung, die zwischen zwei oder mehr Mitgliedern der multinationalen Unternehmensgruppe getroffen wird und in deren Rahmen eine hoch besteuerte Gegenpartei einer niedrig besteuerten Einheit direkt oder indirekt Kredit gewährt oder anderweitig in eine niedrig besteuerte Einheit investiert. Der Begriff „Vereinbarung“ bezeichnet eine Vereinbarung, einen Plan oder eine Abmachung (unabhängig von der Durchsetzbarkeit), einschließlich aller zur Umsetzung durchgeführten Maßnahmen und Geschäftsvorfälle. Ob eine Vereinbarung vorliegt, ist ein objektives Kriterium, dessen Erfüllung anhand der getätigten Geschäftsvorfälle und der Informationen, die den Beteiligten vorliegen, beurteilt werden kann. Eine Reihe von Geschäftsvorfällen wird als Teil einer Finanzierungsvereinbarung behandelt, wenn ein objektiver Beobachter vernünftigerweise zu dem Schluss kommen würde, dass diese Geschäftsvorfälle Teil eines Plans oder einer Vereinbarung waren, um einer hoch besteuerten Gegenpartei zu gestatten, einer niedrig besteuerten Einheit direkt oder indirekt Kredit zu gewähren oder in eine niedrig besteuerte Einheit zu investieren. Hierbei handelt es sich um ein objektives Kriterium, das sich auf die tatsächlich durchgeführten Geschäftsvorfälle gründet, die im Licht der insgesamt erzielten Ergebnisse beurteilt werden. Eine Maßnahme oder ein Geschäftsvorfall kann Teil einer Vereinbarung sein, selbst wenn die Einzelheiten nicht allen Beteiligten bekannt sind.

129. Eine Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe kann beispielsweise als Intermediär auftreten, indem sie Geld von einer hoch besteuerten Gegenpartei leiht und dieses Geld dann an eine niedrig besteuerte Einheit in derselben Unternehmensgruppe weiterverleiht. In diesem Fall könnten die Back-to-back-Finanzierungen als Teil einer Vereinbarung betrachtet werden, über die eine hoch besteuerte Gegenpartei einer niedrig besteuerten Einheit indirekt einen Kredit gewährt. Die letztliche Bestimmung der Mittel muss der hoch besteuerten Gegenpartei nicht bekannt sein; es reicht aus, dass sich der Intermediär die Mittel mit dem konkreten Ziel geliehen hat, sie an die niedrig besteuerte Einheit

weiterzuverleihen. Wenn der Intermediär jedoch als ein Treasury- oder Finanzierungszentrum für die Unternehmensgruppe fungiert, das deren Betriebskapital verwaltet, kann das von der hoch besteuerten Gegenpartei ausgeliehene Geld nach einer objektiven Beurteilung als komplett unabhängig und von dem Kredit getrennt betrachtet werden, der der niedrig besteuerten Einheit gewährt wird, sodass die Darlehen nicht als Teil einer gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung zu betrachten sind.

130. Artikel 3.2.7 findet nur Anwendung, wenn vernünftigerweise anzunehmen ist, dass die Finanzierungsvereinbarung über ihre Laufzeit den GloBE-Gewinn einer niedrig besteuerten Einheit verringert, ohne den steuerpflichtigen Gewinn der hoch besteuerten Gegenpartei zu erhöhen. Die Dauer der Vereinbarung und die von ihr zu erwartenden Ergebnisse sollten anhand einer objektiven Beurteilung ermittelt werden, bei der auch der Finanzierungsbedarf der Beteiligten zu berücksichtigen ist. Selbst wenn der erste Kredit nur für einen begrenzten Zeitraum gewährt wird, kann vernünftigerweise davon ausgegangen werden, dass die Finanzierungsvereinbarung über einen längeren Zeitraum besteht, wenn sie zur Finanzierung einer langfristigen Investition getroffen wird.

131. Eine niedrig besteuerte Einheit ist in Artikel 10.1 definiert als eine Geschäftseinheit, die in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, bei dem es sich um ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet handelt oder bei dem es sich um ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet handeln würde, wenn der effektive Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet ohne Berücksichtigung etwaiger Erträge oder Aufwendungen der Geschäftseinheit aus einer gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung ermittelt würde. Ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet bedeutet in Bezug auf eine multinationale Unternehmensgruppe in einem beliebigen Geschäftsjahr ein Steuerhoheitsgebiet, in dem die multinationale Unternehmensgruppe einen GloBE-Nettogewinn verzeichnet und im betreffenden Zeitraum einem effektiven Steuersatz unterliegt, der unter dem Mindeststeuersatz liegt.

132. Eine hoch besteuerte Gegenpartei ist in Artikel 10.1 definiert als eine Geschäftseinheit, die in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, bei dem es sich nicht um ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet handelt oder bei dem es sich nicht um ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet handeln würde, wenn sein effektiver Steuersatz ohne Berücksichtigung etwaiger Erträge oder Aufwendungen der Geschäftseinheit aus einer gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung ermittelt würde.[5]

Artikel 3.2.8

Wahlrecht zur Konsolidierung von Geschäftsvorfällen im selben Steuerhoheitsgebiet

133. Artikel 3.2.8 sieht ein Wahlrecht vor, das es ermöglicht, Geschäftsvorfälle zwischen im selben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe zu konsolidieren. Wenn dieses Wahlrecht in Anspruch genommen wird, können Erträge, Aufwendungen, Gewinne und Verluste aus Geschäftsvorfällen zwischen den Geschäftseinheiten in gleicher Weise aus der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts eliminiert werden, wie Beträge aus Geschäftsvorfällen zwischen Mitgliedern der Gruppe im Rahmen der Konsolidierungsanpassungen nach dem von der obersten Muttergesellschaft zur Erstellung ihres Konzernabschlusses verwendeten anerkannten Rechnungslegungsstandard eliminiert werden. Dadurch sollen unbeabsichtigte Folgen vermieden werden, zu denen es kommen könnte, wenn Erträge, Aufwendungen, Gewinne und Verluste aus innerstaatlichen gruppeninternen Geschäftsvorfällen nach inländischem Recht als steuerneutrale gruppeninterne Geschäftsvorfälle behandelt werden. Bei der Konsolidierung sollte der wirtschaftliche Gewinn der multinationalen Unternehmensgruppe aus Geschäftsvorfällen mit Dritten nicht eliminiert werden und die Konsolidierung sollte auch nicht dazu führen, dass der Buchwert von Vermögenswerten angepasst wird, um Neubewertungen nach der Erwerbsmethode aus der Konsolidierung einzubeziehen. Vermögenswerte werden weiter zu ihrem ursprünglichen Buchwert geführt, und wenn diese Vermögenswerte außerhalb der Organschaft oder außerhalb des betreffenden Steuerhoheitsgebiets veräußert werden, sollte der ganze wirtschaftliche Gewinn oder Verlust aus der Zeit berücksichtigt werden, während der diese Vermögenswerte im Eigentum der multinationalen Unternehmensgruppe standen. Das Erfordernis, dass die Geschäftseinheiten Teil

einer Organschaft sind, bezieht sich auf sämtliche Regeln des jeweiligen Steuerhoheitsgebiets, die es den Geschäftseinheiten ermöglichen, ihre laufenden Gewinne oder Verluste zu teilen, weil sie über Beteiligungs- oder Kontrollverhältnisse miteinander verbunden sind.

134. Viele Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten führen zu einem unmittelbaren Ertrag für den Verkäufer und einem unmittelbaren Aufwand für den Käufer; dieser Ertrag und dieser Aufwand heben sich bei der Berechnung des GloBE-Nettogewinns für das Steuerhoheitsgebiet gegenseitig auf. Zinsen beispielsweise stellen für die kreditnehmende Geschäftseinheit einen Aufwand und für die kreditgebende Geschäftseinheit einen Ertrag dar, der nach dem gleichen Rechnungslegungsstandard in beiden Geschäftseinheiten jeweils zum gleichen Zeitpunkt anfällt. Einige Geschäftsvorfälle führen jedoch im Wesentlichen zu einer Verschiebung eines Ertrags, Gewinns, Aufwands oder Verlusts hin zu einer anderen Geschäftseinheit der Gruppe, sodass dieser Ertrag, Gewinn, Aufwand oder Verlust dann in einem Folgejahr im Zusammenhang mit einem Geschäftsvorfall mit Dritten zu verbuchen ist. Lagerbestände, die von einer erwerbenden Geschäftseinheit an eine verarbeitende Geschäftseinheit verkauft werden, können beispielsweise zu einem Endprodukt verarbeitet werden, das im Folgejahr an einen fremden Dritten verkauft wird. Im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe sollte der gesamte Gewinn aus dem Verkauf an den fremden Dritten berücksichtigt werden.

135. Das Wahlrecht besteht nur für Geschäftsvorfälle zwischen im selben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten (die keine Investmentgesellschaften, in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten und nach Artikel 6.4 als Geschäftseinheiten behandelte Joint Ventures sind). Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten, die in unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten belegen sind, werden weiterhin genauso behandelt wie Geschäftsvorfälle mit Dritten; sie können nicht infolge der Inanspruchnahme des Wahlrechts miteinander verrechnet oder passiv abgegrenzt werden. Im obigen Beispiel mit den Lagerbeständen sei angenommen, dass die verarbeitende Geschäftseinheit das fertige Produkt statt an einen unverbundenen Dritten an eine weiterverkaufende Geschäftseinheit in einem anderen Steuerhoheitsgebiet verkauft; in diesem Fall wäre die verarbeitende Geschäftseinheit verpflichtet, den Gewinn der multinationalen Unternehmensgruppe aus diesem gruppeninternen Verkauf (nach dem Fremdvergleichsgrundsatz) genauso zu verbuchen wie bei einem Verkauf an einen unverbundenen Dritten.

136. Die Inanspruchnahme des Wahlrechts zwingt die multinationale Unternehmensgruppe somit, zwischen Geschäftsvorfällen zwischen Geschäftseinheiten im selben Steuerhoheitsgebiet und solchen zwischen Geschäftseinheiten in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten zu unterscheiden, wodurch ein gewisser Erfüllungsaufwand entsteht. Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten im selben Steuerhoheitsgebiet können jedoch nach den geltenden Regelungen für die Konsolidierung bzw. Verlustverrechnung innerhalb der Organschaft für die Zwecke der inländischen Besteuerung bereits eliminiert oder passiv abgegrenzt worden sein. Zudem kann es sein, dass die Geschäftseinheiten in Steuerhoheitsgebieten, die keine erfasste Steuer erheben, den Fremdvergleichsgrundsatz auf inländische Geschäftsvorfälle nicht anwenden. In solchen Fällen können die Vorteile der Inanspruchnahme des Wahlrechts für die multinationale Unternehmensgruppe schwerer wiegen als der Aufwand, der mit der Bestimmung der fremdüblichen Preise für Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten im selben Steuerhoheitsgebiet verbunden ist.

137. Wenn ein Wahlrecht nach Artikel 3.2.8 in Anspruch genommen oder seine Inanspruchnahme widerrufen wurde, müssen geeignete Anpassungen vorgenommen werden, um sicherzustellen, dass Posten im GloBE-Gewinn oder -Verlust nicht doppelt erfasst werden oder unberücksichtigt bleiben.

Artikel 3.2.9

Ausnahme bestimmter Erträge von Versicherungsunternehmen

138. Artikel 3.2.9 sieht vor, dass bestimmte Erträge von Versicherungsunternehmen von der Berechnung des GloBE-Gewinns auszunehmen sind. Versicherungsunternehmen müssen manchmal laufende Steuern auf Renditen zahlen, die sie gemäß den Vertragsbedingungen an die Versicherungsnehmer auszahlen müssen. Normalerweise gibt das Versicherungsunternehmen diese Steuern über eine Gebühr an die Versicherungsnehmer weiter, was konkret über eine Verringerung der Verbindlichkeiten gegenüber den Versicherungsnehmern in Höhe dieser Steuern geschieht. Diese Verringerung wird als Ertrag verbucht, und so werden dem Unternehmen die für den Versicherungsnehmer gezahlten Steuern effektiv erstattet.

139. Nach den geltenden Rechnungslegungsstandards werden die Renditen, die gemäß den Vertragsbedingungen an die Versicherungsnehmer weitergegeben werden müssen, im Allgemeinen als Ertrag des Versicherungsunternehmens behandelt, während die entsprechende Verpflichtung zur Auszahlung der Renditen an den Versicherungsnehmer als Aufwand behandelt wird, womit der Effekt auf den Vorsteuergewinn im Ergebnis gleich null ist. Die für die Versicherungsnehmer gezahlte Steuer verringert wie oben erwähnt die Verbindlichkeiten gegenüber den Versicherungsnehmern, was für das Versicherungsunternehmen zu einem Ertrag vor Steuern führt. Wenn die auf die Rendite des Versicherungsnehmers gezahlte Steuer als Aufwand des Versicherungsunternehmens in die Ermittlung des Betriebsergebnisses („above the line“) eingeht, ist der Effekt dieser beiden Posten auf den Vorsteuergewinn des Versicherungsunternehmens im Ergebnis ebenfalls gleich null, sodass sie keinen Effekt auf den effektiven Steuersatz für GloBE-Zwecke haben.

140. Nach einigen Rechnungslegungsstandards kann die auf die Rendite der Versicherungsnehmer gezahlte Steuer jedoch als Ertragsteuer behandelt werden. Obwohl die Verringerung der Verbindlichkeit gegenüber dem Versicherungsnehmer und die auf die Rendite gezahlte Steuer gleich hoch sind und sich letztlich gegenseitig ausgleichen, erhöht erstere in diesem Fall als Ertrag („above the line“) den Vorsteuergewinn, während letztere erst danach („below the line“) als Steueraufwand behandelt wird. Dies hat zur Folge, dass die Steuer für GloBE-Zwecke unter den erfassten Steuern berücksichtigt wird, die den Zähler im Bruch zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes erhöhen, während die Gebühr (d. h. die der Steuer entsprechende Verringerung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Versicherungsnehmer) als Ertrag in den GloBE-Gewinn eingeht und somit den Nenner des Bruchs zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes erhöht. Anstatt also die Verbindlichkeit gegenüber dem Versicherungsnehmer auszugleichen, ohne einen Effekt auf die Berechnung des effektiven Steuersatzes zu haben, würde die Steuer de facto andere niedrig besteuerte Gewinne des Versicherungsunternehmens vor einer Ergänzungssteuer schützen.

141. Um diesem Problem zu begegnen, wird die für die Steuer berechnete Gebühr (bzw. die Verringerung der Verbindlichkeit gegenüber dem Versicherungsnehmer, die der für ihn gezahlten Steuer entspricht) nach Artikel 3.2.9 von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen und fallen Steuern, die auf die Rendite der Versicherungsnehmer zu zahlen sind, nicht unter die Definition der erfassten Steuern nach Artikel 4.2.2 Buchstabe e. Beträge, die den Versicherungsnehmern für Steuern in Rechnung gestellt werden, die das Versicherungsunternehmen auf an die Versicherungsnehmer ausgezahlte Renditen entrichtet hat, werden jedoch nur dann von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen, wenn diese Steuern nicht im Jahresabschluss als Aufwand im Vorsteuergewinn oder -verlust berücksichtigt wurden. Wenn die auf die Rendite der Versicherungsnehmer anfallende Steuer nach dem zur Erstellung des Konzernabschlusses verwendeten Rechnungslegungsstandard bei der Ermittlung des Betriebsergebnisses „above the line“ als Aufwand berücksichtigt wird, gleicht sie die für die Steuer berechnete Gebühr (bzw. die Verringerung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Versicherungsnehmer in Höhe seiner Steuer) aus, sodass keine Anpassung erforderlich ist.

Artikel 3.2.10

Zusätzliches Kernkapital

142. Artikel 3.2.10 enthält eine Sonderregel für die Behandlung von zusätzlichem Kernkapital, das in Artikel 10.1 definiert ist als ein Instrument, das von einer Geschäftseinheit gemäß den für den Bankensektor geltenden aufsichtsrechtlichen Anforderungen begeben wird und das im Fall des Eintretens eines vorab festgelegten auslösenden Ereignisses in Eigenkapital umgewandelt oder abgeschrieben werden kann und das weitere Merkmale aufweist, die die Verlustdeckung im Fall einer Finanzkrise unterstützen sollen. Diese Art von Kapital wird auf den Finanzmärkten üblicherweise als zusätzliches Kernkapital bzw. Additional Tier 1 Capital bezeichnet.

143. Zusätzliches Kernkapital wird für Rechnungslegungszwecke im Allgemeinen als Eigenkapital behandelt. In einigen Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework wird es für Steuerzwecke allerdings als Fremdkapital behandelt. Für viele Geschäftseinheiten gilt somit, dass Zahlungen in Bezug auf zusätzliches Kernkapital für Steuerzwecke von der begebenden Einheit als Zinsaufwand abgezogen werden können und vom Inhaber als Zinsertrag zu verbuchen sind. Dies führt zu einer dauerhaften – sowohl üblichen als auch wesentlichen – Abweichung zwischen dem im Jahresabschluss ausgewiesenen Ergebnis und dem steuerpflichtigen Gewinn. Deshalb sieht Artikel 3.2.10 vor, dass Zunahmen oder Abnahmen des Eigenkapitals einer Geschäftseinheit, die auf Auszahlungen in Bezug auf zusätzliches Kernkapital zurückzuführen sind, bei der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts als Ertrag bzw. als Aufwand zu berücksichtigen sind. Eigenkapitalanpassungen, die der Begebung oder Tilgung von zusätzlichem Kernkapital zuzuschreiben sind, werden in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nicht berücksichtigt.

144. Artikel 3.2.7 findet nicht Anwendung, um einen Abzug für Ausschüttungen zu versagen, die nach Artikel 3.2.10 als Aufwand behandelt werden.

Artikel 3.2.11

145. Artikel 3.2.11 verlangt, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Geschäftseinheit gegebenenfalls angepasst wird, um den Anforderungen der Kapitel 6 und 7 Rechnung zu tragen. Wenn eine Geschäftseinheit beispielsweise nach Artikel 6.2 verpflichtet ist, den historischen Buchwert eines Vermögenswerts zu verwenden, sie aber bei der Berechnung ihrer Abschreibungen für das Geschäftsjahr dessen Zeitwert zugrunde gelegt hat, muss sie den Abschreibungsbetrag auf den Betrag korrigieren, der ausgehend vom historischen Buchwert dieses Vermögenswerts ermittelt worden wäre.

Artikel 3.3 – Freistellung von Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr

146. Artikel 3.3 sieht eine Freistellung von Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr vor. Der internationale Seeverkehr unterliegt seit Langem besonderen Steuervorschriften. Die Kapitalintensität dieses Wirtschaftszweigs, sein Ertragsniveau sowie die lange wirtschaftliche Lebensdauer von Seefahrzeugen haben viele Steuerhoheitsgebiete dazu veranlasst, alternative oder ergänzende Steuerregelungen für diese Branche einzuführen. Die für den internationalen Seeverkehr geltenden Steuerregelungen, z. B. die Tonnagesteuer, können die Schwankungsanfälligkeit der Besteuerungsergebnisse dieses Wirtschaftszweigs verringern und eine stabilere Basis für langfristige Investitionen schaffen. Infolge der weiten Verbreitung dieser alternativen Steuerregelungen fällt der internationale Seeverkehr häufig nicht unter die Körperschaftsteuer. Die Einbeziehung des internationalen Seeverkehrs in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften würde somit die steuerpolitischen Entscheidungen der betreffenden Steuerhoheitsgebiete infrage stellen.

147. Auf der Grundlage von Artikel 8 des OECD-Musterabkommens (OECD, 2017[1]) wird in Artikel 3.3 ein auf dem Konzept anerkannter Erträge basierender Ansatz eingeführt, mit dem Gewinne aus der Beförderung von Passagieren oder Fracht auf Seeschiffen im internationalen Verkehr vom Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften ausgenommen werden. Wie bei den in Artikel 3.2 vorgesehenen Anpassungen handelt es sich bei der Freistellung von Erträgen und anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr um eine Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags. Diese Freistellung wird auf Nettobasis gemäß Artikel 3.3.2 bis 3.3.5 berechnet. Es handelt sich um eine Anpassung um einen negativen Betrag, wenn die Erträge oder anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr positiv sind. Wenn die Erträge oder anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr negativ sind, handelt es sich um eine Anpassung um einen positiven Betrag.

148. Soweit eine nach Artikel 3.3 erforderliche Anpassung dazu führt, dass Erträge von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen werden, müssen auch alle an diese Erträge geknüpften erfassten Steuern von der Berechnung der angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.1.3 Buchstabe a ausgenommen werden.

Artikel 3.3.1

149. Gemäß Artikel 3.3.1 sind die Gewinne, die sich bei der Berechnung der Erträge und Nebenerträge einer Geschäftseinheit aus dem internationalen Seeverkehr ergeben, unter den in Artikel 3.3 genannten Bedingungen von der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts auszunehmen.

150. Alle etwaigen Verluste, die sich bei der Berechnung der Erträge und anerkannten Nebenerträge einer Geschäftseinheit aus dem internationalen Seeverkehr ergeben, sind ebenfalls von der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts für das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, auszunehmen.[6]

Artikel 3.3.2

151. In Artikel 3.3.2 sind „Erträge aus dem internationalen Seeverkehr“ definiert als die Nettoerträge, die die Geschäftseinheit mit den unter den Buchstaben a bis f genannten Tätigkeiten erzielt, soweit diese Nettoerträge nicht mit der Beförderung von Passagieren oder Fracht auf Binnenwasserstraßen innerhalb desselben Steuerhoheitsgebiets erzielt werden.

152. Die Hauptausnahme ist unter Buchstabe a dargelegt. Im Einklang mit Artikel 8 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens sind demnach die Gewinne oder Nettoerträge freigestellt, die eine Geschäftseinheit aus der Beförderung von Passagieren oder Fracht auf Seeschiffen im internationalen Verkehr erzielt. Im Sinne der GloBE-Vorschriften bedeutet „internationaler Verkehr“ jede Form der Beförderung auf einem Schiff, außer wenn das betreffende Schiff nur zwischen Orten innerhalb ein und desselben Steuerhoheitsgebiets verkehrt (unabhängig davon, ob es sich bei diesem Steuerhoheitsgebiet um das Steuerhoheitsgebiet handelt, in dem die Geschäftseinheit belegen ist). Diese Definition weicht leicht von der Definition in Artikel 3 des OECD-Musterabkommens ab, in dem als ergänzende Bedingung hinzugefügt ist, dass das Unternehmen, das das Seeschiff oder Luftfahrzeug betreibt, kein Unternehmen des betreffenden Staats ist. Diese Formulierung ist zwar für die sachgerechte Anwendung von Artikel 8 des OECD-Musterabkommens erforderlich, die Beförderung auf einem Schiff würde aber auch dann, wenn dieses Schiff nur zwischen Orten innerhalb ein und desselben Steuerhoheitsgebiets verkehrt und die Geschäftseinheit, die das Schiff betreibt, in diesem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, für die Zwecke der GloBE-Vorschriften nicht als internationaler Verkehr betrachtet werden (OECD, 2017[1]).

153. Im Einklang mit Ziffer 4 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens gilt die Freistellung unabhängig davon, ob es sich um ein eigenes, ein gechartertes oder ein der Geschäftseinheit anderweitig zur Verfügung gestelltes Schiff handelt. So fallen unter die Freistellung beispielsweise Erträge aus der Beförderung auf einem Seeschiff im internationalen Verkehr, wenn die Geschäftseinheit das Schiff

leer gechartert hat (Bareboat-Charter-Vereinbarung). Die Freistellung gilt nicht für die Gewinne aus Schlepp- oder Baggertätigkeiten, wohl aber für die Gewinne aus der Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Verkehr auf Offshore-Servicefahrzeugen.

154. Die Buchstaben b bis e greifen den Kommentar zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens auf, indem sie klarstellen, dass die Freistellung ebenfalls für die Art von Gewinnen gilt, die in Bezug auf den Betrieb eines Schiffs unter Artikel 8 Absatz 1 fallen.

155. Buchstabe b sieht vor, dass die Freistellung im Einklang mit Ziffer 6 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens auch in Bezug auf die Beförderung von Passagieren oder Fracht auf Seeschiffen im internationalen Verkehr im Rahmen von Slot-Charter-Vereinbarungen gilt. Entsprechend dem Beispiel in Ziffer 6 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens sind auch die Nettoerträge abgedeckt, die eine Geschäftseinheit mit der Beförderung von Passagieren oder Fracht auf andere Weise als auf von ihr betriebenen Schiffen erzielt, wenn das Unternehmen einen Teil seiner Passagiere oder Fracht im Rahmen von Slot-Charter-Vereinbarungen befördern lässt.

156. Buchstabe c sieht vor, dass die Freistellung im Einklang mit Ziffer 5 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens auch für die Nettoerträge gilt, die eine Geschäftseinheit aus der Vercharterung eines für die Beförderung von Passagieren oder Fracht eingesetzten, vollständig ausgerüsteten und bemannten Seeschiffs erzielt, beispielsweise im Fall einer Zeitcharter oder einer Reisecharter, bei der ein Schiff und eine Besatzung für eine einzelne Fahrt von einem Ladehafen zu einem Entladehafen gemietet wird, vorausgesetzt, das Schiff wird für die Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Verkehr eingesetzt. Um die Freistellung in Anspruch zu nehmen, muss die vercharternde Geschäftseinheit nachweisen, dass das Schiff für die Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Verkehr eingesetzt werden soll.

157. Buchstabe d deckt die Vercharterung eines leeren Schiffs innerhalb der Unternehmensgruppe für die Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Verkehr ab, wenn die vercharternde Einheit eine Geschäftseinheit der Gruppe ist und das Schiff ohne Besatzung und Kapitän an ein anderes Schifffahrtsunternehmen vermietet wird (Bareboat-Charter), bei dem es sich um eine Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe handelt. Entsprechende Erträge fallen nach Ziffer 5 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens nur unter diesen Artikel, wenn es sich bei der Vercharterung (unabhängig davon, ob es sich um eine gruppeninterne Vercharterung handelt oder nicht) um eine untergeordnete bzw. Nebentätigkeit eines Unternehmens handelt, das im internationalen Seeverkehr tätig ist. Bei der Behandlung der Erträge aus der Vercharterung leerer Schiffe als Erträge (anstatt als Nebenerträge) aus dem internationalen Seeverkehr für die Zwecke der GloBE-Vorschriften handelt es sich um eine Ausnahme, die unter der Bedingung gewährt wird, dass die charternde Einheit eine Geschäftseinheit derselben multinationalen Unternehmensgruppe ist und Erträge aus dem internationalen Seeverkehr erzielt. Die Einbeziehung dieses Ertragspostens gewährleistet, dass die Art und Weise, wie ein gruppeninterner Geschäftsvorfall zwischen Geschäftseinheiten derselben multinationalen Unternehmensgruppe strukturiert ist, keinen Einfluss auf die Qualifizierung der entsprechenden Erträge als Erträge aus dem internationalen Seeverkehr hat.

158. Buchstabe e sieht vor, dass die Freistellung auch für Nettoerträge gilt, die eine Geschäftseinheit durch die Beteiligung an einem Pool, einer Betriebsgemeinschaft oder einer internationalen Betriebsstelle für die Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Seeverkehr erzielt, was unter Artikel 8 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens fällt.

159. Gemäß Buchstabe f gilt die Freistellung für den internationalen Seeverkehr auch für Gewinne (oder Verluste), die mit der Veräußerung von den Anforderungen gerecht werdenden Schiffen erzielt werden, die zur Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Seeverkehr eingesetzt werden und die normalerweise unter Artikel 13 des OECD-Musterabkommens fallen. Für die Zwecke der GloBE-Vorschriften gilt dabei, dass das Schiff von der Geschäftseinheit mindestens ein Jahr lang gehalten werden muss, um zu verhindern, dass die Freistellung für den Handel mit Schiffen in Anspruch genommen

wird. Schiffe, die mit der Absicht erworben wurden, sie anschließend weiterzuverkaufen, werden nach IAS 2 normalerweise als Vorräte im Abschluss verbucht, und für Gewinne (oder Verluste) aus der Veräußerung solcher Schiffe kann die Freistellung nicht in Anspruch genommen werden, wenn das Kriterium der Haltedauer nicht erfüllt ist. Im rechtlichen Eigentum der betreffenden Geschäftseinheit stehende Schiffe, die für den internationalen Seeverkehr genutzt werden, werden nach IAS 16 als Sachanlagen im Abschluss verbucht, wenn sie für die Nutzung in der Herstellung oder Erbringung von Waren oder Dienstleistungen, für die Vercharterung an andere oder für administrative Zwecke gehalten werden und zu erwarten ist, dass sie während mehr als einer Berichtsperiode genutzt werden (IFRS Foundation, 2022[2]). Gewinne (oder Verluste) aus der Veräußerung solcher im Abschluss als Sachanlagen erfasster Schiffe erfüllen die Anforderungen für die Freistellung, wenn sie im Abschluss der Geschäftseinheit mindestens ein Jahr lang als zur Nutzung gehalten verbucht waren.

160. Der letzte Satz von Artikel 3.3.2 sieht schließlich vor, dass die Freistellung nicht für die Nettoerträge gilt, die eine Geschäftseinheit aus der Beförderung von Passagieren oder Fracht auf Binnenwasserstraßen wie Flüssen, Kanälen und Seen innerhalb desselben Steuerhoheitsgebiets erzielt.

Artikel 3.3.3

161. Nach Artikel 3.3.1 sind nicht nur Erträge aus dem internationalen Seeverkehr bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts freigestellt, sondern auch anerkannte Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr. Dies bedeutet, dass die Freistellung des internationalen Seeverkehrs auch für Nettoerträge aus bestimmten Nebentätigkeiten gilt.

162. In Artikel 3.3.3 sind die anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr definiert. Die in diesem Artikel genannten Nebentätigkeiten beschränken sich auf die Tätigkeiten, die im Kommentar zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens ausdrücklich erwähnt sind (OECD, 2017[1]). Damit die Ertragsfreistellung geltend gemacht werden kann, müssen die Erträge von einer Geschäftseinheit mit den in Artikel 3.3.3 aufgeführten Tätigkeiten erzielt werden, die in erster Linie mit der Beförderung von Passagieren oder Fracht mit Seeschiffen im internationalen Verkehr im Zusammenhang stehen.

Vercharterung eines leeren Seeschiffs für maximal drei Jahre

163. Buchstabe a von Artikel 3.3.3 bezieht sich auf Vereinbarungen über die Vercharterung leerer Seeschiffe (wie in Ziffer 5 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens genannt), denen zufolge eine Geschäftseinheit als Nebentätigkeit ein Schiff an ein anderes Schifffahrtsunternehmen, das keine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe ist, ohne Besatzung und Kapitän verchartert (was heißt, dass die Geschäftseinheit die vercharternde Einheit ist und das Schiff von einem anderen Unternehmen, der charternden Einheit, betrieben wird). Ein Schifffahrtsunternehmen ist in diesem Sinne ein Unternehmen, das Schiffe betreibt. Vgl. den Kommentar zu Artikel 3.3.2 Buchstabe d, wo die charternde Einheit eine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe ist.

164. Ziffer 5 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens sieht vor, dass auf Gewinne aus der Vercharterung eines leeren Seeschiffs (Bareboat-Charter) anstelle von Artikel 8 Artikel 7 anzuwenden ist, außer es handelt sich bei der Vercharterung um eine untergeordnete bzw. Nebentätigkeit eines Unternehmens, das im internationalen Seeverkehr tätig ist. Der Kommentar zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens sieht keine zeitliche Begrenzung vor, nach deren Ablauf die betreffende Tätigkeit nicht mehr als Nebentätigkeit zu betrachten wäre. Die Begrenzung auf drei Jahre in Artikel 3.3.3 Buchstabe a soll die Freistellung auf Erträge aus Vercharterungen leerer Seeschiffe durch Schifffahrtsunternehmen begrenzen, die eine kurzfristige Überkapazität haben, und verhindern, dass sie auf Erträge aus langfristigen Chartervereinbarungen angewandt wird. Die Drei-Jahres-Begrenzung soll jedoch nicht Fälle umfassen, in denen es sich bei der Vercharterung eines leeren Schiffes um eine untergeordnete bzw. Nebentätigkeit handelt, wie unter Ziffer 5 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens beschrieben. Die Drei-Jahres-Bedingung wäre nicht erfüllt, wenn die vertragliche Vereinbarung vorsieht,

dass das leere Schiff der charternden Einheit für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren zur Verfügung steht. Dabei sind andere Bareboat-Charter-Vereinbarungen für dasselbe Schiff, die für vorangegangene oder anschließende Zeiträume geschlossen wurden, ebenfalls zu berücksichtigen. Wenn eine solche vertragliche Vereinbarung für einen kürzeren Zeitraum als drei Jahre geschlossen wurde, sind die konkreten Gegebenheiten und Umstände zu untersuchen, um zu bestimmen, ob die Gesamtdauer der Vercharterung über drei Jahre hinausgegangen ist. Wird eine auf zwei Jahre befristete Bareboat-Charter-Vereinbarung beispielsweise um zwei weitere Jahre verlängert, ist sie als eine Vercharterung zu betrachten, die über den Zeitraum von drei Jahren hinausgeht. Für die nach dem Datum der Vertragsverlängerung erzielten Erträge kann die Freistellung also nicht in Anspruch genommen werden. Ob die Freistellung für die vor diesem Datum erzielten Erträge in Anspruch genommen werden kann, hängt von den konkreten Gegebenheiten und Umständen ab.

Verkauf von Fahrkarten für den inländischen Teil einer internationalen Fahrt

165. Buchstabe b von Artikel 3.3.3 deckt die Erträge ab, die eine Geschäftseinheit mit dem Verkauf von durch andere Schifffahrtsunternehmen ausgestellten Fahrkarten für den inländischen Teil einer internationalen Fahrt erzielt (wie in Ziffer 8 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens genannt). Ein Schifffahrtsunternehmen ist in diesem Sinne ein Unternehmen, das Schiffe betreibt.

Vermietung von Containern

166. Buchstabe c von Artikel 3.3.3 deckt die Erträge ab, die eine Geschäftseinheit mit der Vermietung und kurzfristigen Lagerung von Containern erzielt, beispielsweise wenn das Unternehmen einem Kunden die Aufbewahrung eines beladenen Containers in einem Lagerhaus bis zur Auslieferung in Rechnung stellt; ebenfalls abgedeckt sind die Erträge, die mit Gebühren für die verspätete Rückgabe von Containern erzielt werden (wie in Ziffer 9 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens erwähnt). Ein Zeitraum von fünf Tagen oder weniger würde in diesem Sinne beispielsweise als „kurzfristig“ gelten. Um zu bestimmen, ob es sich um eine kurzfristige Lagerung handelt, müssen allerdings die konkreten Gegebenheiten und Umstände berücksichtigt werden.

Ingenieurs-, Wartungs- und sonstige Leistungen

167. Buchstabe d von Artikel 3.3.3 deckt die Erträge ab, die eine Geschäftseinheit mit Dienstleistungen erzielt, die sie anderen Schifffahrtsunternehmen durch Ingenieur-, Wartungs-, Lade-, Bewirtungs- und Kundendienstpersonal erbringt (wie in Ziffer 10 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens erwähnt). Wie oben angemerkt, ist ein Schifffahrtsunternehmen ein Unternehmen, das Schiffe betreibt.

Nebenerträge aus Kapitalanlagen

168. Buchstabe e von Artikel 3.3.3 deckt Kapitalerträge ab, wenn die Anlagen, mit denen sie erzielt werden, als fester Bestandteil des Betriebs von Seeschiffen im internationalen Verkehr getätigt werden (wie in Ziffer 14 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens erwähnt). Dies trifft auf Zinserträge zu, die z. B. mit Bareinlagen oder anderen kurzfristigen Umlaufvermögensbeständen erzielt werden, die zur Ausübung dieser Tätigkeit nötig sind. Es trifft auch auf Zinserträge zu, die mit Anleihen erzielt werden, die aufgrund gesetzlicher Auflagen als Sicherheit hinterlegt werden, um der Tätigkeit nachgehen zu können; in solchen Fällen ist die Anlage nötig, um den Betrieb der Schiffe am betreffenden Ort zu ermöglichen.

169. Unternehmen, die Schiffe im internationalen Seeverkehr betreiben, müssen möglicherweise auch Emissionsrechte und -gutschriften erwerben und nutzen. Wenn die Erträge, die diese Unternehmen mit solchen Emissionsrechten und -gutschriften erzielen, fester Bestandteil des Betriebs von Seeschiffen im

internationalen Verkehr sind, sind sie ebenfalls als anerkannte Nebenerträge zu behandeln, so z. B. wenn Emissionsrechte zum Zweck des Schiffsbetriebs erworben werden oder wenn zu diesem Zweck erworbene Emissionsrechte anschließend verkauft werden, weil festgestellt wurde, dass sie doch nicht benötigt werden.

170. Buchstabe e gilt jedoch nicht für Zinserträge, die bei der Ausübung von Cashflow- und sonstigen Treasury-Aktivitäten für andere Geschäftseinheiten erzielt werden, und zwar unabhängig davon, ob diese Geschäftseinheiten innerhalb oder außerhalb des betreffenden Steuerhoheitsgebiets belegen sind (Zentralisierung von Treasury- und Kapitalanlagetätigkeiten). Er gilt auch nicht für Zinserträge, die mit der kurzfristigen Anlage von Gewinnen aus dem Schiffsbetrieb erzielt werden, wenn die angelegten Gelder nicht für den Betrieb der Schiffe notwendig sind.

Behandlung von Inlandsbeförderungen

171. Unter bestimmten Umständen könnten Inlandsbeförderungen für die Zwecke des OECD-Musterabkommens als unmittelbar mit den Erträgen aus der internationalen Seeschifffahrt verbunden betrachtet werden (vgl. Ziffer 7 des Kommentars zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens). Die Inlandsbeförderung ist jedoch nach Artikel 3.3.3 keine anerkannte Nebentätigkeit für die Zwecke der Freistellung von Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr. Durch die Ausnahme von Erträgen aus der Binnenbeförderung aus den anerkannten Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr wird dem Risiko von Wettbewerbsverzerrungen begegnet, zu denen es zwischen Schifffahrtsunternehmen, die solche Dienste vertikal integriert als Teil ihrer internationalen Seeverkehrstätigkeit anbieten, und unabhängigen Speditions- und Überlandlogistikunternehmen kommen könnte, wenn die Inlandsbeförderung für die Zwecke der GloBE-Vorschriften als anerkannte Nebentätigkeit behandelt würde.

Artikel 3.3.4

172. Artikel 3.3.4 begrenzt die Höhe der Nebenerträge, für die die Freistellung in Anspruch genommen werden kann. Der Grund für diese Begrenzung ist, dass die Freistellung für Nebentätigkeiten nur geltend gemacht werden sollte, wenn diese tatsächlich zur Unterstützung der Haupttätigkeit, d. h. dem internationalen Seeverkehr, erforderlich sind.

173. Für anerkannte Nebenerträge aus dem Seeverkehr, die für das betreffende Steuerhoheitsgebiet 50 % der Erträge aus dem internationalen Seeverkehr übersteigen, kann die Freistellung nicht geltend gemacht werden; der übersteigende Betrag wird in den GloBE-Gewinn einbezogen. Die Begrenzung gilt auf Ebene des jeweiligen Steuerhoheitsgebiets. Die anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet entsprechen den gesamten Nettoerträgen aus anerkannten Nebentätigkeiten aller in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten oder der Hälfte der gesamten Erträge aus dem internationalen Seeverkehr dieser Geschäftseinheiten, je nachdem, welcher dieser Beträge niedriger ist. Zur Anwendung der Begrenzung müssen also die Nettoerträge einer Geschäftseinheit aus ihren internationalen Seeverkehrsaktivitäten nach Artikel 3.3.2 getrennt von ihren Nettoerträgen aus anerkannten Nebentätigkeiten nach Artikel 3.3.3 berechnet werden. Die anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr, die für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet über die Begrenzung hinausgehen, müssen proportional zu den anerkannten Nebenerträgen jeder dieser Geschäftseinheiten auf die in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten aufgeteilt werden.

Artikel 3.3.5

174. Artikel 3.3.5 befasst sich mit dem Abzug von im Zusammenhang mit Erträgen und anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr entstehenden Kosten sowie der Verteilung dieser Kosten. Kosten, die einer Geschäftseinheit unmittelbar durch die Ausübung einer internationalen Seeverkehrstätigkeit entstanden sind, sollten zur Berechnung der Nettoerträge der Geschäftseinheit aus ihren

internationalen Seeverkehrsaktivitäten ausgehend von den konkreten Gegebenheiten und Umständen verteilt werden. Zu den unmittelbar durch eine solche Tätigkeit entstehenden Kosten gehören u. a. folgende Posten:

- Kosten für den Betrieb des Schiffs:
  - Personalkosten (etwa für Schiffsbesatzung und Geschäftsführung)
  - Aufwendungen für Bunkertreibstoffe
  - Wartung und Modernisierung (Trockendock)
  - Aufwendungen für Terminalnutzung, Verladung und Löschung sowie Hafennutzung
- Kosten für die Nutzung des Schiffs:
  - Abschreibungen für Schiffe und sonstige Seeschifffahrtsausrüstungen und -infrastruktur
  - Aufwendungen für das Chartern von Schiffen
  - Anmietung von Schiffscontainern, Cargo Handling

175. Die vorstehende Kostenliste dient der Veranschaulichung und berührt nicht die Qualifizierung der Erträge, die die Geschäftseinheit im Zusammenhang mit diesen Kosten erzielt, als Erträge oder als anerkannte Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr.

176. Indirekte Kosten (d. h. alle Kosten, die keine direkten Kosten sind) sollten zwischen den Erträgen einer Geschäftseinheit aus dem internationalen Seeverkehr und ihren anderen Erträgen formelhaft und proportional zum Anteil ihrer Umsatzerlöse aus dem internationalen Seeverkehr an ihren Gesamtumsatzerlösen aufgeteilt werden. Als Beispiel sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit mit ihrer internationalen Seeverkehrstätigkeit Umsatzerlöse i. H. v. 80, mit ihren anerkannten Nebentätigkeiten Umsatzerlöse i. H. v. 20 und mit ihren nicht anerkannten Tätigkeiten Umsatzerlöse i. H. v. 20 erzielt und dass ihr im betreffenden Geschäftsjahr indirekte Kosten i. H. v. 30 entstehen. In diesem Fall sollte die Geschäftseinheit indirekte Kosten i. H. v. 20 (= 30 x [80 / 120]) ihrer internationalen Seeverkehrstätigkeit, i. H. v. 5 (= 30 x [20 / 120]) ihren anerkannten Nebentätigkeiten und i. H. v. 5 (= 30 x [20 / 120]) ihren nicht anerkannten Tätigkeiten zurechnen.

177. Erträge und anerkannte Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr sind Nettoertrags- oder Nettoverlustbeträge nach Artikel 3.3.2 und Artikel 3.3.3 und von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit für die Zwecke von Artikel 3.2 nach Artikel 3.3.1 ausgenommen. Gemäß Artikel 3.3.5 können sämtliche den Erträgen und anerkannten Nebenerträgen einer Geschäftseinheit zugerechneten direkten und indirekten Kosten, die bei der Berechnung dieser ausgenommenen Erträge abgezogen werden, bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts dieser Geschäftseinheit nicht abgezogen werden. Im Zusammenhang gelesen verlangen diese Bestimmungen eine einzige Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags, die den Nettoerträgen oder -verlusten entspricht, die von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen sind. Anders ausgedrückt erfüllt die Geschäftseinheit bereits die Anforderungen von Artikel 3.3.5, wenn sie die Erträge aus dem internationalen Seeverkehr und die anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr getrennt berechnet und diese Nettobeträge dann aus der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts entfernt, und zwar ungeachtet der Tatsache, dass in der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags die Bruttoerlöse und -aufwendungen aus den Seeverkehrsaktivitäten berücksichtigt wurden. Als Beispiel sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit für die Beförderung einer Fracht im internationalen Seeverkehr eine Vergütung i. H. v. 1 000 erhält und dass ihr in Verbindung mit dieser Vergütung Kosten i. H. v. 700 entstehen; in diesem Fall beläuft sich ihr Jahresüberschuss auf 300 und ihr Ertrag aus dem internationalen Seeverkehr ebenfalls auf 300. Die Geschäftseinheit ist nicht verpflichtet, die bei der Berechnung ihres Jahresüberschusses oder -fehlbetrags berücksichtigten Aufwendungen anzupassen, sondern zieht stattdessen den Betrag ihrer Erträge aus dem internationalen Seeverkehr (300) von ihrem Jahresüberschuss (300) ab, um ihren GloBE-Gewinn (300 – 300 = 0) zu ermitteln.

178. Soweit auf Erträge aus anerkannten Nebentätigkeiten, die über die 50-Prozent-Beschränkung von Artikel 3.3.4 hinausgehen, direkte oder indirekte Kosten anfallen, werden diese Kosten bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit berücksichtigt, weil die entsprechenden Erträge in der Berechnung ebenfalls berücksichtigt werden.

179. Als Beispiel sei angenommen, dass eine im internationalen Seeverkehr tätige Geschäftseinheit mit diesen Tätigkeiten Umsatzerlöse i. H. v. 200 erzielt und ihr in Verbindung damit direkte und indirekte Kosten i. H. v. 130 entstehen, woraus sich ein Ertrag aus dem internationalen Seeverkehr i. H. v. 70 ergibt; des Weiteren erzielt sie Umsatzerlöse i. H. v. 100 aus anerkannten Nebentätigkeiten, denen direkte und indirekte Kosten i. H. v. 60 gegenüberstehen, woraus sich ein anerkannter Nebenertrag aus dem internationalen Seeverkehr i. H. v. 40 ergibt. Ihr anerkannter Nebenertrag aus dem internationalen Seeverkehr übersteigt die 50-Prozent-Begrenzung somit um einen Betrag von 5 (= 40 – [70 x 50%]), der nicht von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen werden darf. Die Geschäftseinheit verringert ihren Jahresüberschuss i. H. v. 110 (= 300 Erlöse – 190 Aufwendungen) zur Berechnung ihres GloBE-Gewinns um i) den Ertrag aus dem internationalen Seeverkehr i. H. v. 70 sowie ii) den berücksichtigungsfähigen anerkannten Nebenertrag aus dem internationalen Seeschifffahrtsverkehr i. H. v. 35.

Artikel 3.3.6

180. Artikel 3.3.6 führt ein Substanzkriterium ein, um die Freistellung in Anspruch nehmen zu können. Artikel 3.3.6 soll sicherstellen, dass das strategische oder wirtschaftliche Management aller Schiffe, mit denen die Erträge aus dem internationalen Seeverkehr erzielt werden, tatsächlich von dem Steuerhoheitsgebiet aus erfolgt, in dem die Geschäftseinheit belegen ist. Diese Bedingung deckt sich mit der Art und Weise, wie viele Steuerregelungen für den Seeverkehr gestaltet sind, um eine wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem Schifffahrtsunternehmen und dem Steuerhoheitsgebiet herzustellen, in dem die betreffende Regelung gilt.

181. Das strategische oder wirtschaftliche Management der betroffenen Schiffe beschränkt sich auf die Schiffe, die tatsächlich zur Erzielung von Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr eingesetzt werden, und muss effektiv in dem Steuerhoheitsgebiet erfolgen, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, damit die Freistellung in Anspruch genommen werden kann. Bei den zur Erzielung der Erträge aus dem internationalen Seeverkehr eingesetzten Schiffen handelt es sich um diejenigen, die zur Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Verkehr dienen, unabhängig davon, ob es eigene, gecharterte oder der Geschäftseinheit anderweitig zur Verfügung stehende Schiffe sind.

182. Ob das strategische oder wirtschaftliche Management tatsächlich von dem Steuerhoheitsgebiet aus erfolgt, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, sollte auf der Grundlage der maßgeblichen Gegebenheiten und Umstände unter Berücksichtigung aller je nach Art der Erträge maßgeblichen Faktoren bestimmt werden. Unter den maßgeblichen Faktoren ist nicht nur das strategische oder wirtschaftliche Management der betroffenen Schiffe zu berücksichtigen, das innerhalb des Steuerhoheitsgebiets erfolgt, sondern auch das strategische oder wirtschaftliche Management der betroffenen Schiffe, das außerhalb des Steuerhoheitsgebiets erfolgt. Die alleinige Tatsache, dass ein Schiff unter der Flagge eines bestimmten Steuerhoheitsgebiets fährt, ist kein maßgeblicher Faktor, um zu bestimmen, ob das strategische oder wirtschaftliche Management tatsächlich von diesem Steuerhoheitsgebiet aus erfolgt. Wie nachstehend erörtert, können die von einem Flaggenstaat gemachten Auflagen bei dieser Bestimmung jedoch maßgeblich sein, was das Steuerhoheitsgebiet betrifft, in dem die vorgeschriebenen Tätigkeiten ausgeübt werden.

183. Das strategische Management umfasst das Treffen von Entscheidungen über wichtige Anschaffungen und Veräußerungen von Vermögenswerten (z. B. den Kauf und Verkauf von Schiffen), die Vergabe großer Aufträge, den Abschluss von Vereinbarungen über strategische Allianzen und Schiffspools sowie die Leitung ausländischer Geschäftseinrichtungen. Zu den maßgeblichen Faktoren für den Ort des strategischen Managements gehören der Ort der Entscheidungsfindung, insbesondere durch die

Geschäftsführung, der Ort der Aufsichtsratssitzungen, der Ort der Vorstandssitzungen sowie der Wohnsitz der Mitglieder der Geschäftsführung sowie der Beschäftigten in Schlüsselpositionen.

184. Das wirtschaftliche Management umfasst Routenplanung, Entgegennahme von Fracht- oder Passagierbuchungen, Versicherung, Finanzierung, Personalmanagement, Beschaffung und Weiterbildung. Zu den maßgeblichen Faktoren für den Ort des wirtschaftlichen Managements gehören die Zahl der Beschäftigten, die den entsprechenden Tätigkeiten in dem Steuerhoheitsgebiet nachgehen, Art und Umfang der in dem Steuerhoheitsgebiet genutzten Unterbringungen sowie der Wohnsitzstaat wichtiger Angehöriger der Geschäftsführung, etwa der Vorstandsvorsitzenden.

185. Bei manchen Steuerregelungen für den Seeverkehr wird ein Managementkriterium häufig in Verbindung mit einem Flaggenkriterium angewendet, was bedeutet, dass Schiffe und Schiffseigner die Bedingungen des Schiffsregisters des Flaggenstaats erfüllen müssen. Im Allgemeinen obliegt es dem Flaggenstaat sicherzustellen, dass unter seiner Flagge fahrende Schiffe die von ihm ratifizierten internationalen Übereinkommen der Internationalen Seeschifffahrtsorganisation (IMO) und der Internationalen Arbeitsorganisation einhalten, etwa zur maritimen Sicherheit, zur Verhütung von Verschmutzung und sonstigen Umweltfolgen sowie zu den Arbeitsbedingungen. Je nach diesen Auflagen können sich aus dem Flaggenkriterium besondere Pflichten für die Geschäftseinheit ergeben, um zu gewährleisten, dass unter der Flagge des jeweiligen Staats fahrende Schiffe die Auflagen erfüllen. Wenn einer Geschäftseinheit solche Pflichten auferlegt sind und von ihr erfüllt werden, kann dies dazu führen, dass tatsächlich ein ausreichendes Maß an strategischem Management von dem Steuerhoheitsgebiet aus erfolgt, in dem die Geschäftseinheit belegen ist. Auch wenn diese Pflichten einer anderen Geschäftseinheit auferlegt sind und von dieser anderen Geschäftseinheit erfüllt werden und diese andere Geschäftseinheit im selben Steuerhoheitsgebiet belegen ist wie die Geschäftseinheit, die die Erträge oder anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr erzielt, kann dies dazu führen, dass ein ausreichendes Maß an strategischem Management von dem Staat aus erfolgt, in dem die Geschäftseinheit belegen ist.

Artikel 3.4 – Zurechnung des Gewinns oder Verlusts bei einer Betriebsstätte und ihrem Stammhaus

186. Die Betriebsstätte ist nicht so sehr ein Rechnungslegungskonzept als vielmehr ein steuerliches Konzept. Das bedeutet, dass für Betriebsstätten nicht immer gesonderte Abschlüsse erstellt werden. Vielfach geschieht dies aber dennoch für die Zwecke der Geschäftsführung oder um die inländischen Steuervorschriften zu erfüllen. Da sich die GloBE-Vorschriften in erster Linie auf Rechnungslegungsdaten und nicht etwa auf für die Zwecke der Geschäftsführung oder für inländische Steuerzwecke erstellte Unterlagen stützen, soll Artikel 3.4 sicherstellen, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag richtig zwischen Betriebsstätte und Stammhaus verteilt wird.

187. Diese Verteilung sollte sich weitmöglichst nach der Behandlung für Rechnungslegungszwecke richten. Dabei gilt es jedoch, die gegebenenfalls in einem Doppelbesteuerungsabkommen oder im inländischen Steuerrecht vorgesehenen Regeln für die Verteilung von Erträgen und Aufwendungen zu beachten.

Artikel 3.4.1

188. Artikel 3.4.1 bezieht sich auf Fälle, in denen für die Zwecke der GloBE-Vorschriften eine Betriebsstätte gemäß der Definition von Artikel 10.1 Buchstabe a, b oder c vorliegt. Diese Buchstaben beziehen sich auf Fälle, in denen eine Betriebsstätte gemäß einem Doppelbesteuerungsabkommen oder nach innerstaatlichem Recht vorliegt sowie auf Fälle, in denen eine Betriebsstätte vorliegen würde, wenn ein Steuerhoheitsgebiet, das keine Körperschaftsteuer erhebt, mit dem Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hätte.

189. Für solche Situationen sieht der erste Satz von Artikel 3.4.1 vor, dass es sich beim Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Betriebsstätte um den in ihrem eigenen Jahresabschluss (sofern ein solcher vorliegt) ausgewiesenen Überschuss oder Fehlbetrag handelt. Damit wird gewährleistet, dass Geschäftseinheiten, bei denen es sich um Betriebsstätten handelt, für die Zwecke der Berechnung des effektiven Steuersatzes genauso behandelt werden wie Tochtergesellschaften. Nach den Prinzipien der GloBE-Vorschriften muss der Abschluss der Betriebsstätte allerdings nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard oder nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard, vorbehaltlich der erforderlichen Anpassungen zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen, erstellt worden sein.

190. In manchen Fällen verfügt die Betriebsstätte jedoch nicht über einen eigenen Jahresabschluss. Für solche Fälle sieht der zweite Satz von Artikel 3.4.1 vor, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag dem Betrag entspricht, der in ihrem eigenen Abschluss ausgewiesen worden wäre, wenn ein solcher aufgestellt worden wäre. Daher müssen in solchen Fällen Unterlagen oder Berichte vorbereitet werden, anhand derer der Betrag berechnet werden kann, der im Abschluss ausgewiesen worden wäre. Artikel 3.4.1 verlangt, dass dabei der Rechnungslegungsstandard zugrunde zu legen ist, der zur Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wurde.

Artikel 3.4.2

191. Artikel 3.4.2 sieht Anpassungen der Ertrags- und Aufwandsbeträge und -posten vor, die der Betriebsstätte für die Zwecke der Bestimmung ihres Jahresüberschusses oder -fehlbetrags nach Artikel 3.4.1 zuzurechnen sind. Da es sich bei der Betriebsstätte um ein steuerliches Konzept handelt, gibt es keine besonderen Rechnungslegungsvorschriften dafür, welche Ertrags- und Aufwandsposten oder -beträge bei der Ermittlung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags vom Stammhaus oder von der Betriebsstätte zu berücksichtigen sind.

192. Artikel 3.4.2 Buchstabe a sieht vor, dass es sich bei den zu berücksichtigenden Ertrags- und Aufwandsbeträgen und -posten um diejenigen handelt, die der Betriebsstätte gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen oder dem innerstaatlichen Recht des Steuerhoheitsgebiets der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Die Formulierung „unabhängig von der Höhe des steuerpflichtigen Gewinns und der Höhe der abzugsfähigen Aufwendungen in diesem Steuerhoheitsgebiet“ dient dazu, zwischen den Steuervorschriften für die Zurechnung von Gewinnen zur Betriebsstätte und den Steuervorschriften, einschließlich der Vorschriften zur zeitlichen Abgrenzung, für die Berechnung ihres steuerpflichtigen Gewinns zu unterscheiden.

193. Als Beispiel sei angenommen, dass A Co eine in Staat A belegene Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe ist, die gemäß dem zwischen Staat A und Staat B geltenden Doppelbesteuerungsabkommen über eine Betriebsstätte in Staat B verfügt. Ferner sei angenommen, dass der Betriebsstätte Unternehmensgewinne i. H. v. 100 aus Lizenzgebühren zuzurechnen sind (wobei unterstellt wird, dass es keine abzugsfähigen Aufwendungen gibt). In Staat B sind 50 % der Lizenzgebühren von der Steuer befreit. Der bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags der Betriebsstätte berücksichtigte Betrag beläuft sich in diesem Fall auf 100, obwohl die Betriebsstätte nur auf einen Betrag von 50 Steuern entrichten muss.

194. Hätte die Betriebsstätte in Staat B einen eigenen Jahresabschluss aufgestellt, in dem ein höherer Betrag verbucht ist, weil darin auch Ertragsposten berücksichtigt sind, die nach den Steuervorschriften nicht der Betriebsstätte zuzurechnen sind, würden diese Ertragsposten im Einklang mit dem ersten Satz von Artikel 3.4.2 nicht berücksichtigt.

195. Hätte die Betriebsstätte in Staat B hingegen einen eigenen Abschluss aufgestellt, in dem aufgrund von abweichenden Vorschriften zur zeitlichen Abgrenzung nach inländischem Steuerrecht (z. B. aufgrund einer beschleunigten Abschreibung für Steuerzwecke in Staat B) ein höherer oder niedrigerer Ertrags- oder Aufwandsbetrag ausgewiesen ist, würde zur Ermittlung des der Betriebsstätte zuzurechnenden

Gewinns der im Jahresabschluss für die betreffenden Geschäftsjahre ausgewiesene Gewinnbetrag berücksichtigt und nicht der nach den Steuervorschriften ermittelte Gewinnbetrag.

196. Für den Fall des Vorliegens einer Betriebsstätte nach Buchstabe c der Definition in Artikel 10.1 sieht Artikel 3.4.2 Buchstabe b vor, dass zur Bestimmung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags die Ertrags- und Aufwandsbeträge und -posten zu berücksichtigen sind, die der Betriebsstätte nach Artikel 7 des OECD-Musterabkommens zuzuordnen sind. Mit diesem Satz wird dem unter Buchstabe c der Betriebsstättendefinition beschriebenen Fall Rechnung getragen, dass in einem Steuerhoheitsgebiet Tätigkeiten ausgeübt werden, die fiktiv zur Entstehung einer Betriebsstätte nach Artikel 5 des OECD-Musterabkommens (OECD, 2017[1]) führen.

Artikel 3.4.3

197. Artikel 3.4.3 beschreibt die Zurechnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte, die gemäß Artikel 10.1 Buchstabe d entsteht. Nach Artikel 3.4.3 sind der Betriebsstätte die Erträge zuzurechnen, die im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses von der Steuer befreit sind und die Tätigkeiten zuzuordnen sind, die außerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets ausgeübt werden. Dementsprechend sind der Betriebsstätte nach Artikel 3.4.3 alle Aufwendungen zuzurechnen, die nicht im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses berücksichtigt werden, weil sie Tätigkeiten zuzuordnen sind, die außerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets ausgeübt werden.

Artikel 3.4.4

198. Artikel 3.4.4. sieht vor, dass der nach Artikel 3.4.2 und 3.4.3 angepasste Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Betriebsstätte bei der Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des Stammhauses nicht berücksichtigt wird. Wenn der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Betriebsstätte im Jahresabschluss des Stammhauses erfasst ist, muss er somit vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag des Stammhauses abgezogen werden. Dieser Artikel soll eine Doppelerfassung oder eine Nichterfassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des Stammhauses und der Betriebsstätte verhindern.

Artikel 3.4.5

199. Artikel 3.4.5 regelt die Zurechnung von Verlusten zu einer Betriebsstätte. Einige Steuerhoheitsgebiete beziehen den Gewinn oder Verlust einer Betriebsstätte in die Berechnung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns des Stammhauses ein (so z. B. Staaten mit Welteinkommensbesteuerung und einem System zur Anrechnung ausländischer Steuern). Nach den GloBE-Vorschriften wird der effektive Steuersatz des Stammhauses jedoch berechnet, ohne den GloBE-Gewinn oder -Verlust der Betriebsstätte darin zu berücksichtigen. In Ermangelung einer Sonderregel kann in einem Geschäftsjahr für das Stammhaus ein zu niedriger effektiver Steuersatz ermittelt werden, wenn ein Betriebsstättenverlust für die Zwecke der Besteuerung im Inland berücksichtigt wird, nicht jedoch für die Zwecke der Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts. Nach Artikel 3.4.5 kann diese inländische Behandlung beibehalten werden, wenn entsprechende Anpassungen vorgenommen werden.

200. Ein GloBE-Verlust einer Betriebsstätte ist bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des Stammhauses als Aufwand des Stammhauses zu behandeln, soweit der Verlust der Betriebsstätte auch in der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns oder Verlusts dieses Stammhauses als Aufwand berücksichtigt wird. Dies gilt unabhängig davon, ob in der Steuerbemessungsgrundlage des Stammhauses der Nettoverlust der Betriebsstätte oder jeder ihrer Ertrags- und Aufwandsposten berücksichtigt ist. Wenn also das Stammhaus bei der Berechnung seines im Inland steuerpflichtigen Gewinns nur 80 % des Verlusts der Betriebsstätte berücksichtigt, dann ist in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des Stammhauses der gleiche Prozentsatz des GloBE-Verlusts der Betriebsstätte als Aufwand zu

berücksichtigen; die übrigen 20 % gehen als Verlust in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der Betriebsstätte ein. Wenn ein Betriebsstättenverlust jedoch zu einem zeitlich befristeten Verlustvortrag für das Stammhaus führt, wird dieser als Aufwand in der Berechnung des im Inland steuerpflichtigen Verlusts des Stammhauses berücksichtigt, unabhängig davon, ob dieser Verlustvortrag verfällt, bevor er vollständig genutzt wurde.

201. Der letzte Teil des ersten Satzes verlangt, dass der Betriebsstättenverlust nicht mit einem Ertragsposten verrechnet wird, der sowohl nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets des Stammhauses als auch nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets der Betriebsstätte steuerpflichtig ist. Das folgende Beispiel veranschaulicht diese Begrenzung der Verlustumverteilung.

202. Ein Stammhaus (ME 1) verfügt über eine Betriebsstätte (PE 1) und ein anderes Stammhaus (ME 2) verfügt über eine andere Betriebsstätte (PE 2). Beide Stammhäuser befinden sich in Staat A und beide Betriebsstätten befinden sich in Staat B. Das Steuersystem von Staat A beruht auf dem Welteinkommensprinzip; Gewinne ausländischer Betriebsstätten sind somit steuerpflichtig und im Ausland auf diese Gewinne gezahlte Steuern können angerechnet werden. Beide Staaten gestatten das Teilen von Gewinnen und Verlusten zwischen Steueransässigen und auf ihrem Gebiet belegenen Betriebsstätten, wenn diese unter einer gemeinsamen Kontrolle stehen (z. B. im Rahmen einer Organschaft). PE 1 verzeichnet einen steuerlichen Verlust i. H. v. 100 und PE 2 einen steuerpflichtigen Nettogewinn i. H. v. 100. In beiden Staaten wird der steuerliche Verlust von PE 1 mit dem steuerpflichtigen Nettogewinn von PE 2 verrechnet, sodass in keinem dieser Steuerhoheitsgebiete für PE 1 und PE 2 Steuern zu zahlen sind. Der Verlust von PE 1 wird in Staat A zwar als Aufwand von ME 1 behandelt, er wird jedoch nicht gemäß Artikel 3.4.5 Staat A zugerechnet, weil er mit einem Ertragsposten verrechnet wird, der nach dem Steuerrecht von Staat A und von Staat B steuerpflichtig ist. In diesem Fall ist es nicht nötig, den Verlust von PE 1 ME 1 und Staat A zuzurechnen, weil kein zu niedriger effektiver Steuersatz aufgrund dieses Verlusts berechnet wird; vielmehr würde die Zurechnung des Verlusts zu Staat A dazu führen, dass ein zu niedriger effektiver Steuersatz für Staat B ermittelt würde.

203. Der zweite Satz von Artikel 3.4.5 erfordert eine entsprechende Anpassung, um einen anschließend von der Betriebsstätte erzielten GloBE-Gewinn bis zur Höhe des GloBE-Verlusts, der zuvor bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des Stammhauses als Aufwand behandelt wurde, als GloBE-Gewinn des Stammhauses (und nicht der Betriebsstätte) zu behandeln. Diese Regel gilt für den gesamten Betrag des Verlusts, der bei der Berechnung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns oder Verlusts des Stammhauses als Aufwand behandelt wurde. Somit wird der Gewinn der Betriebsstätte bis zur Höhe dieses Verlusts als GloBE-Gewinn des Stammhauses behandelt, selbst wenn der Verlust Gegenstand eines Verlustvortrags des Stammhauses wurde, welcher verfallen ist, bevor er vollständig aufgebraucht wurde. Dadurch werden Schwierigkeiten bei der Rückverfolgung vermieden und entfällt die Notwendigkeit komplexer Regeln, die für eine solche Rückverfolgung notwendig wären.

Artikel 3.5 – Zurechnung des Gewinns oder Verlusts einer transparenten Gesellschaft

204. Artikel 3.5 bestimmt, wie der GloBE-Gewinn oder -Verlust einer transparenten Gesellschaft zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten zu verteilen ist. Diese Regeln sind notwendig, weil solche Einheiten vielfach eigene Jahresabschlüsse aufstellen, in denen ihr Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ungeachtet der Tatsache ausgewiesen ist, dass sie keinen steuerpflichtigen Nettogewinn oder -verlust haben, weil dieser nach den geltenden Steuervorschriften ihren Beteiligten zugerechnet wird. Da für die GloBE-Vorschriften Rechnungslegungsdaten heranzogen werden, soll Artikel 3.5 gewährleisten, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag im Einklang mit den geltenden Steuerbestimmungen richtig zwischen diesen Gesellschaften und ihren Beteiligten aufgeteilt wird.

205. Eine transparente Gesellschaft ist im Allgemeinen eine Einheit, die im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung steuerlich transparent ist. Transparente Gesellschaften können in zwei Kategorien unterteilt werden: volltransparente Gesellschaften und halbtransparente (bzw. umgekehrt hybride) Gesellschaften. Eine transparente Gesellschaft gilt als volltransparent, wenn ihre direkten Beteiligten sie als fiskalisch transparent behandeln. Eine transparente Gesellschaft gilt als halbtransparent, wenn ihre direkten Beteiligten sie als nicht fiskalisch transparent behandeln. Der Kommentar zu Artikel 10.2 enthält eingehendere Erläuterungen zur Funktionsweise dieser Begriffe.

206. Artikel 3.5 schreibt folgende allgemeine Vorgehensweise vor: Als Erstes muss der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der transparenten Gesellschaft um den Betrag gekürzt werden, der den Beteiligten zuzurechnen ist, die nicht der multinationalen Unternehmensgruppe angehören. Dadurch wird gewährleistet, dass der gebietsbezogene effektive Steuersatz der Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe insofern richtig berechnet wird, als Steuern, die von der Gruppe nicht angehörenden Beteiligten entrichtet werden, bei seiner Berechnung nicht berücksichtigt werden.

207. Wenn der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Betriebsstätte in den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der transparenten Gesellschaft eingerechnet wurde, weil die Tätigkeit Letzterer über Erstere ausgeübt wird, so ist im zweiten Schritt dieser Betrag vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der transparenten Gesellschaft abzuziehen. Dadurch wird sichergestellt, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Betriebsstätte in der Berechnung des effektiven Steuersatzes nicht zweimal berücksichtigt wird.

208. Im dritten Schritt wird der verbleibende Betrag des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags der transparenten Gesellschaft wie folgt zugerechnet:

a. Wenn die transparente Gesellschaft eine volltransparente Gesellschaft ist (bei der es sich nicht um die oberste Muttergesellschaft handelt), wird er den gruppenzugehörigen Beteiligten zugerechnet.
b. Wenn die transparente Gesellschaft eine halbtransparente Gesellschaft ist, wird er dieser Gesellschaft zugerechnet.
c. Wenn die transparente Gesellschaft eine volltransparente Gesellschaft ist, die die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Gruppe ist, wird er der obersten Muttergesellschaft zugerechnet. In Bezug auf den GloBE-Gewinn oder -Verlust der obersten Muttergesellschaft ist dann Artikel 7.1 anzuwenden.

Artikel 3.5.1

209. Artikel 3.5.1 regelt, wie der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer transparenten Gesellschaft zwischen den Betriebsstätten, den gruppenzugehörigen Beteiligten und der Gesellschaft selbst zu verteilen ist. Diese Verteilung erfolgt, nachdem der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag im Einklang mit Artikel 3.5.3 um den Betrag gekürzt wurde, der auf etwaige Beteiligungen von Minderheitsgesellschaftern (d. h. der Gruppe nicht angehörenden Beteiligten) entfällt. Gemäß Artikel 3.5.1 wird der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer transparenten Gesellschaft zunächst einer Betriebsstätte zugerechnet; anschließend wird der verbleibende Betrag je nach den Merkmalen der Gesellschaft dieser Gesellschaft selbst oder ihren gruppenzugehörigen Beteiligten zugerechnet. Diese Regeln sind in Artikel 3.5.1 dargelegt und beinhalten Folgendes:

Erste Gewinnzurechnung zu einer Betriebsstätte

210. Wenn die Geschäftstätigkeit einer transparenten Gesellschaft ganz oder teilweise über eine Betriebsstätte ausgeübt wird, sieht Buchstabe a vor, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der transparenten Gesellschaft im Einklang mit Artikel 3.4 dieser Betriebsstätte zugerechnet wird. Dadurch wird gewährleistet, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Betriebsstätte aus dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der transparenten Gesellschaft herausgerechnet wird, wenn er darin berücksichtigt war.

211. Die Betriebsstätte kann sich in dem Steuerhoheitsgebiet befinden, in dem die transparente Gesellschaft gegründet wurde, oder in einem Drittstaat. Als Beispiel sei angenommen, dass A Co ein in Staat A belegenes Unternehmen ist, das ein Partner von B LP ist, einer transparenten Gesellschaft, die nach dem Recht von Staat B errichtet wurde. Nach dem Steuerrecht von Staat B verfügt A Co über eine Betriebsstätte in Staat B, weil die Geschäftstätigkeit von B LP über ein dort belegenes Büro ausgeübt wird. Weil B LP in Staat B steuerlich transparent ist, geht Staat B für Steuerzwecke davon aus, dass A Co seine Aktivitäten direkt über dieses Büro ausübt, wodurch eine Betriebsstätte entsteht. In diesem Fall ist B LP das Stammhaus der in Staat B belegenen Betriebsstätte; folglich wird der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag von B LP vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag des Stammhauses abgezogen und der Betriebsstätte zugerechnet.

212. In anderen Fällen kann sich die Betriebsstätte in einem Drittstaat befinden. Zur Veranschaulichung solcher Fälle sei im vorigen Beispiel unterstellt, dass B LP nicht über ein Büro in Staat B verfügt, sondern in Staat C, womit eine Betriebsstätte in diesem Steuerhoheitsgebiet (Staat C) entsteht. Auch dieser Sachverhalt fällt unter Buchstabe a von Artikel 3.5.1. Es ist unerheblich, ob der Drittstaat verlangt, dass A Co oder dass B LP die Steuern entrichtet, die auf den der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn zu zahlen sind. Die Formulierung „über die die Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit ganz oder teilweise ausgeübt wird“ gewährleistet, dass Artikel 3.5.1 Buchstabe a unabhängig davon angewendet wird, ob der Drittstatt die betreffende Einheit als transparente Gesellschaft ansieht und ob dieser Staat von dieser Einheit oder von ihren gruppenzugehörigen Beteiligten verlangt, dass sie die Steuern entrichten, die auf den der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn zu zahlen sind. Wenn der gruppenzugehörige Beteiligte der transparenten Gesellschaft eine erfasste Steuer auf den der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn zahlen muss, wird diese Steuer gemäß Artikel 4.3.2 Buchstabe a verteilt.

Aufteilung des Restbetrags auf die direkten Beteiligten

213. Artikel 3.5.1 Buchstabe b regelt die Verteilung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags einer volltransparenten Gesellschaft, die nicht die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe ist. In einem solchen Fall wird dieser Überschuss oder Fehlbetrag auf die gruppenzugehörigen Beteiligten entsprechend der Höhe ihres Anteils an den Gewinnen der Gesellschaft aufgeteilt, um die steuerliche Behandlung sowohl im Steuerhoheitsgebiet der Gesellschaft als auch im Steuerhoheitsgebiet der Beteiligten widerzuspiegeln.

214. Wenn es sich bei den Beteiligten ebenfalls um volltransparente Gesellschaften handelt, wird Artikel 3.5.1 Buchstabe b erneut angewandt, um den verbleibenden Teil des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags dem nächsthöheren gruppenzugehörigen Beteiligten zuzurechnen (es sei denn, dieser ist die oberste Muttergesellschaft, in welchem Fall Buchstabe c von Artikel 3.5.1 Anwendung findet). Wenn alle Geschäftseinheiten volltransparente Gesellschaften sind (es sich also um eine volltransparente Struktur handelt), wird folglich der gesamte Gewinn oder Verlust der multinationalen Unternehmensgruppe nach Artikel 3.5.1 Buchstabe b und c letztlich der obersten Muttergesellschaft zugerechnet.

215. Artikel 3.5.1 Buchstabe b findet erst Anwendung, nachdem die Regel von Artikel 3.5.1 Buchstabe a angewandt wurde. Das bedeutet, dass der dem gruppenzugehörigen Beteiligten zuzurechnende Anteil am Jahresüberschuss oder -fehlbetrag um sämtliche Beträge gekürzt werden muss, die nach Artikel 3.5.1 Buchstabe a bereits einer Betriebsstätte zugerechnet wurden. Dadurch wird verhindert, dass ein und derselbe Gewinn- oder Verlustbetrag der Betriebsstätte und dem gruppenzugehörigen Beteiligten der volltransparenten Gesellschaft zugerechnet wird. Das bedeutet auch, dass einer staatenlosen volltransparenten Gesellschaft kein Anteil am Jahresüberschuss oder -fehlbetrag zugerechnet wird.

216. Die Formulierung „entsprechend der Höhe ihrer Beteiligung“ soll sicherstellen, dass der nach der Zurechnung zu einer Betriebsstätte verbleibende Teil des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags unter den gruppenzugehörigen Beteiligten entsprechend ihrem Anteil an diesem Gewinn aufgeteilt wird. Als Beispiel sei angenommen, dass die Beteiligungen an einer volltransparenten Gesellschaft folgendermaßen verteilt

sind: 40 % werden von einem gebietsfremden gruppenzugehörigen Beteiligten gehalten; die übrigen 60 % werden zu gleichen Teilen von zwei gebietsansässigen gruppenzugehörigen Beteiligten gehalten. Die volltransparente Gesellschaft verfügt über ein Büro im Steuerhoheitsgebiet ihrer Belegenheit; nach den geltenden steuerrechtlichen Bestimmungen entsteht durch diese feste Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte des gebietsfremden Beteiligten in diesem Steuerhoheitsgebiet und so sind 40 % des Gewinns der volltransparenten Gesellschaft dieser Betriebsstätte zuzurechnen. Die verbleibenden 60 % werden gemäß Artikel 3.5.1 Buchstabe b den gruppenzugehörigen Beteiligten zugerechnet (jeweils 30 %).

217. Der Begriff „Beteiligung“ ist in Artikel 10.1 definiert als alle Eigenkapitalanteile, mit denen Ansprüche auf die Gewinne, das Kapital oder die Rücklagen einer Einheit verbunden sind. Im Kontext transparenter Gesellschaften werden dabei die an die Eigenkapitalanteile geknüpften Ertrags- bzw. Gewinnansprüche, einschließlich aller Vereinbarungen und Verträge, die sich aus diesen Anteilen ergeben, berücksichtigt, weil Artikel 3.5.1 eine Gewinn- und Verlustaufteilungsregel ist.

218. In manchen Situationen könnte es jedoch zu einer Diskrepanz zwischen dem Gewinnbetrag, der dem gruppenzugehörigen Beteiligten nach den Steuertransparenzregeln seines Steuerhoheitsgebiets zugerechnet wird, und dem Gewinnbetrag kommen, auf den der gruppenzugehörige Beteiligte aufgrund seines Eigenkapitalanteils Anspruch hat. Artikel 3.5.1 Buchstabe b findet insoweit Anwendung, als die Einheit nach Artikel 10.2.1 als transparente Gesellschaft und als volltransparente Gesellschaft behandelt wird. Artikel 3.5.1 Buchstabe b folgt damit der steuerrechtlichen Behandlung, indem die Zurechnung von Erträgen, Aufwendungen, Gewinnen oder Verlusten nach den GloBE-Vorschriften mit den nach den innerstaatlichen Steuervorschriften des gruppenzugehörigen Beteiligten und der transparenten Gesellschaft vorgesehenen Besteuerungsergebnissen in Einklang gebracht wird.

219. Als Beispiel sei angenommen, dass A Co eine in Staat A belegene Geschäftseinheit ist, die 60 % des Kapitals von B Co hält, einer nach dem innerstaatlichen Recht von Staat B errichteten transparenten Gesellschaft. A Co und B Co sind Geschäftseinheiten derselben multinationalen Unternehmensgruppe; die übrigen 40 % des Kapitals werden von Beteiligten gehalten, die nicht der Gruppe angehören. A Co hat eine Vereinbarung mit den anderen Anteilseignern geschlossen, der zufolge an die Eigenkapitalanteile von A Co zusätzlich das Recht geknüpft ist, während der ersten fünf Jahre nach der Gründung von B Co 70 % (anstatt 60 %) des Gewinns von B Co zu erhalten. Staat A behandelt B Co als steuerlich transparent, erkennt die Wirkung der Vereinbarung zwischen A Co und den übrigen Anteilseignern jedoch nicht an; er behandelt die Vereinbarung also nicht so, als würde sie A Co Anspruch auf zusätzliche 10 % des Gewinns von B Co gewähren. Dies bedeutet, dass während des oben erwähnten Fünfjahreszeitraums nach innerstaatlichem Recht von Staat A nur 60 % der Gewinne von B Co so behandelt werden, als gingen sie an A Co.

220. Nach den GloBE-Vorschriften hält A Co während der fünfjährigen Laufzeit der Vereinbarung 70 % der Beteiligungen an B Co. Gemäß Artikel 3.5.3 wird der Jahresüberschuss von B Co um 30 % gekürzt, weil dies der Betrag ist, der aufgrund ihrer Beteiligungen den Beteiligten zuzurechnen ist, die nicht der multinationalen Unternehmensgruppe angehören. Die übrigen 70 % des Jahresüberschusses werden nach Artikel 3.5.1 Buchstabe b A Co zugerechnet, weil Staat A davon ausgeht, dass B Co vollständig steuerlich transparent ist, sodass der gesamte Gewinn von B Co an seine Beteiligten geht (zu denen A Co gehört). Die Tatsache, dass Staat A die Vereinbarung zwischen A Co und den anderen Anteilseignern nicht so behandelt, als gewähre sie A Co Anspruch auf zusätzliche 10 % des Gewinns von B Co, ist für die Gewinnzurechnung gemäß Artikel 3.5.1 Buchstabe b nicht relevant, solange Staat A B Co als vollständig steuerlich transparent (d. h. als volltransparente Gesellschaft) behandelt.

Ausnahme für oberste Muttergesellschaften und halbtransparente Gesellschaften

221. Buchstabe c von Artikel 3.5.1 regelt die Zurechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags zu zwei Arten von Einheiten: i) zu volltransparenten Gesellschaften, bei denen es sich um die oberste

Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe handelt, und ii) zu halbtransparenten Gesellschaften. In beiden Fällen wird der verbleibende Teil des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags diesen Gesellschaften selbst und nicht ihren Beteiligten zugerechnet. Für die Zwecke von Artikel 3.5.1 Buchstabe c wird eine volltransparente Gesellschaft als oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe behandelt, wenn diese Gesellschaft nur deshalb nicht die oberste Muttergesellschaft der Gruppe ist, weil eine freigestellte Einheit die Kontrollbeteiligungen an ihrem Kapital hält.

222. Wenn die volltransparente Gesellschaft die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe ist, wird der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag dieser Gesellschaft und nicht ihren Beteiligten zugerechnet, weil es sich bei den Beteiligten nicht um Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe handelt, die die GloBE-Vorschriften anwenden müssen. Artikel 7.1 enthält zusätzliche Regeln für den Fall, dass eine transparente Gesellschaft die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ist.

223. Im Fall einer halbtransparenten Gesellschaft ist der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ebenfalls dieser Gesellschaft und nicht ihren Beteiligten zuzurechnen, weil die Gesellschaft nach dem Steuerrecht der Beteiligten nicht steuerlich transparent ist und ihr Gewinn oder Verlust nicht direkt bei den Beteiligten besteuert wird.

224. Wie nach Buchstabe b von Artikel 3.5.1 verringert sich der Anteil des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags, der der volltransparenten obersten Muttergesellschaft oder der halbtransparenten Gesellschaft zuzurechnen ist, um jeden etwaigen Betrag, der bereits gemäß Artikel 3.5.1 Buchstabe a einer Betriebsstätte zugerechnet wurde; damit soll eine Doppelerfassung verhindert werden.

Artikel 3.5.2

225. Artikel 3.5.2 legt fest, dass Artikel 3.5.1 auf jede Beteiligung an der transparenten Gesellschaft im Einklang mit den jeweils geltenden Steuervorschriften gesondert anzuwenden ist. Damit wird anerkannt, dass ein und dieselbe transparente Gesellschaft durch einige ihrer Beteiligten als volltransparente Gesellschaft und durch andere als umgekehrt hybride bzw. halbtransparente Gesellschaft behandelt werden kann. In solchen Fällen sind die Regeln von Artikel 3.5.1 gesondert aus der Sicht jedes gruppenzugehörigen Beteiligten anzuwenden. Anders ausgedrückt sieht Artikel 3.5.1 vor, dass die Gesellschaft in Bezug auf gruppenzugehörige Beteiligte, die sie als volltransparent behandeln, als volltransparent behandelt wird, in Bezug auf andere gruppenzugehörige Beteiligte jedoch als halbtransparent.

Artikel 3.5.3

226. Artikel 3.5.3 befasst sich mit dem Fall, dass die transparente Gesellschaft nicht gruppenzugehörige Beteiligte hat. Er sieht vor, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der transparenten Gesellschaft um den Betrag gekürzt wird, der den gruppenfremden Beteiligten zusteht. Dadurch wird gewährleistet, dass der gebietsbezogene effektive Steuersatz der Geschäftseinheiten richtig berechnet wird, weil Steuern, die von nicht der Gruppe angehörenden Beteiligten entrichtet werden, nicht darin berücksichtigt sind.

227. Die nach diesem Artikel vorgesehene Kürzung ist vorzunehmen, bevor Artikel 3.5.1 angewendet wird. Daher wirkt sich Artikel 3.5.3 folgendermaßen auf Artikel 3.5.1 aus:

a. Bei dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag, der nach Artikel 3.5.1 Buchstabe a einer Betriebsstätte zuzurechnen ist, handelt es sich nur um den Teil, der Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe zusteht.
b. Der verbleibende Teil des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags der transparenten Gesellschaft wird in vollem Umfang Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe nach Artikel 3.5.1 Buchstabe b und c zugerechnet.

228. Als Beispiel sei angenommen, dass Hold Co eine in Staat A belegene Geschäftseinheit ist, die die Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ist. Hold Co hält 60 % der Anteile am Kapital von B LP, einer in Staat B errichteten volltransparenten Gesellschaft. Die übrigen 40 % der Anteile an B LP befinden sich im Eigentum von Einheiten, die nicht der multinationalen Unternehmensgruppe angehören (den „Minderheitsgesellschaftern“) und die ebenfalls in Staat A belegen sind. B LP verfügt über ein Ladengeschäft in Staat B. Staat B vertritt die Auffassung, dass dieses Ladengeschäft für Hold Co und die Minderheitsgesellschafter eine Betriebsstätte darstellt. B LP erzielt einen Jahresüberschuss i. H. v. 200. Davon ist nur ein Betrag i. H. v. 100 der Betriebsstätte zuzurechnen und in Staat B zu versteuern.

229. Nach Artikel 3.5.3 wird der Jahresüberschuss von B LP um einen Betrag i. H. v. 80 gekürzt, weil dies der Betrag ist, der den Minderheitsgesellschaftern zuzurechnen ist (200 x 40 %). Der verbleibende Betrag (120) wird gemäß Artikel 3.5.1 aufgeteilt. Zunächst wird ein Betrag i. H. v. 60 nach Artikel 3.5.1 Buchstabe a und Artikel 3.5.2 der Betriebsstätte zugerechnet, weil dies der nach Abzug der Anteile der Minderheitsgesellschafter verbleibende Anteil des Gewinns der Betriebsstätte ist, der auf die Beteiligungen der Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe entfällt. Die anderen 60 werden nach Artikel 3.5.1 Buchstabe b und Artikel 3.5.2 Hold Co zugerechnet, weil B LP eine volltransparente Gesellschaft ist, deren Gewinn ihren gruppenzugehörigen Beteiligten zuzurechnen ist.

230. Wenn im Konzernabschluss der multinationalen Gruppe eine erfasste Steuer berücksichtigt ist, die an den Jahresüberschuss geknüpft ist, der nach Artikel 3.5.3 gekürzt wurde, so ist der Betrag dieser erfassten Steuer nach Artikel 4.1.3 Buchstabe a im gleichen Verhältnis zu kürzen. Der letztgenannte Artikel sieht vor, dass die erfassten Steuern um den Betrag des laufenden Steueraufwands in Bezug auf Erträge gekürzt werden, die vom GloBE-Gewinn oder -Verlust ausgenommen sind. Dieser Fall könnte beispielsweise eintreten, wenn die transparente Gesellschaft einer Quellenbesteuerung in einem Drittstaat unterliegt, der diese Steuer direkt bei der Gesellschaft erhebt, und diese Steuer in deren Jahresabschluss sowie im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe berücksichtigt wird. Im Beispiel der vorstehenden Absätze wäre eine Kürzung des Betrags der erfassten Steuern entsprechend der Kürzung des Ertrags um 40 % erforderlich.

231. Diese Bestimmung greift auch, wenn die Anteile am Kapital der transparenten Gesellschaft über eine volltransparente Struktur (d. h. eine Kette volltransparenter Gesellschaften) von nicht gruppenzugehörigen Beteiligten gehalten werden. Der Begriff „volltransparente Struktur“ ist in Artikel 10.2.3 definiert.

Artikel 3.5.4

232. Artikel 3.5.4 betrifft zwei Fälle, in denen Artikel 3.5.3 nicht gilt. Der erste davon ist unter Buchstabe a genannt; es handelt sich um den Fall, dass die oberste Muttergesellschaft eine transparente Gesellschaft ist. Buchstabe b bezieht sich auf den Fall, dass die transparente Gesellschaft über eine volltransparente Struktur von einer transparenten obersten Muttergesellschaft gehalten wird. Artikel 3.5.3 befasst sich nicht mit diesen Fällen, weil die Beteiligten der transparenten Gesellschaft alle nicht der multinationalen Unternehmensgruppe angehören, was Gegenstand von Artikel 7.1 ist.

Artikel 3.5.5

233. Artikel 3.5.5 verlangt, dass eine transparente Gesellschaft ihren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag um den Betrag kürzt, der anderen Geschäftseinheiten (gruppenzugehörigen Beteiligten oder Betriebsstätten) zugerechnet wird. Dies ist notwendig, um eine Doppelerfassung dieser Gewinne oder Verluste nach den GloBE-Vorschriften zu vermeiden.

Literaturverzeichnis

IFRS Foundation (2022), *International Financial Reporting Standards*, International Financial Reporting Standards Foundation, London, https://www.ifrs.org/. [2]

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [1]

OECD (2009), *Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*, OECD, Paris, https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0371. [3]

Anmerkungen

[1] Die Anwendung von Artikel 3.2.1 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften von Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[2] 25. Mai 2009 [C(2009)64]; verfügbar unter https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0378.

[3] Die Anwendung von Artikel 3.2.3 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[4] Die Anwendung von Artikel 3.2.6 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften von Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[5] Die Anwendung von Artikel 3.2.7 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften von Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[6] Die Anwendung von Artikel 3.3.1 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

4 Berechnung der angepassten erfassten Steuern

1. Anhand der Regeln von Kapitel 3 wird der GloBE-Gewinn oder -Verlust für jede Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe bestimmt. Kapitel 4 enthält die Regeln zur Ermittlung des Betrags der Steuern, die diesem GloBE-Gewinn oder -Verlust für die Zwecke der Berechnung des effektiven Steuersatzes zuzuordnen sind, was wiederum die Grundlage für die in Kapitel 5 beschriebene Berechnung der Ergänzungssteuer bildet. Der maßgebliche Begriff in Kapitel 4 lautet „angepasste erfasste Steuern“, und nur Beträge, die unter diese Definition fallen, werden bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes im Nenner berücksichtigt. Die Definition der angepassten erfassten Steuern setzt bei den erfassten Steuern an.

2. Die erfassten Steuern sind in Artikel 4.2 definiert. Wie im Kommentar zu dieser Definition ausführlicher beschrieben, ist der Begriff breit definiert und umfasst sowohl Steuern, die auf den Ertrag bzw. Gewinn einer Geschäftseinheit erhoben werden, als auch Steuern, die solchen Ertragsteuern funktional entsprechen, sowie Steuern auf Gewinnrücklagen und gezeichnetes Kapital. Steuern, die wie indirekte Steuern, Lohnsummen- oder Vermögensteuern nicht auf einer Ertragsgröße beruhen, oder nach den GloBE-Vorschriften selbst erhobene Ergänzungssteuern fallen nicht unter diese Definition.

3. Ausgehend vom Konzept der erfassten Steuern sieht Kapitel 4 dann verschiedene Anpassungen vor, um zu den angepassten erfassten Steuern zu gelangen. Diese Anpassungen umfassen einen Mechanismus zur Berücksichtigung von Steuern einer Geschäftseinheit, die nicht in den Steuerposten der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst sind, und zur Ausklammerung von Steuern, die nicht mit dem GloBE-Gewinn oder -Verlust zusammenhängen. Weitere Anpassungen werden vorgenommen, um bestimmte grenzüberschreitende Steuern der richtigen Geschäftseinheit zuzurechnen, beispielsweise Steuern, die im Zusammenhang mit Steuerregelungen für beherrschte ausländische Unternehmen oder bei volltransparenten Gesellschaften erhoben werden. Artikel 4.4 sieht einen Mechanismus zum Umgang mit temporären Differenzen vor, der auf Steuerlatenzen beruht; Artikel 4.5 gestattet es multinationalen Unternehmensgruppen, anstelle des in Artikel 4.4 beschriebenen Steuerlatenzansatzes wahlweise eine vereinfachte Regelung anzuwenden. In Artikel 4.6 sind die Regeln für den Umgang mit nach Einreichung der Erklärung erfolgenden Änderungen der Verbindlichkeiten einer Geschäftseinheit aus erfassten Steuern beschrieben.

Artikel 4.1 – Angepasste erfasste Steuern

Artikel 4.1.1

4. Den Ausgangspunkt für die Berechnung der Steuern, die bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes für GloBE-Zwecke einzubeziehen sind, bildet der im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Geschäftseinheit berücksichtigte laufende Steueraufwand für erfasste Steuern wie in Artikel 4.2 definiert. Sofern der im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigte laufende Steueraufwand Beträge umfasst, die nicht zu den erfassten Steuern zählen, beispielsweise Vermögen- oder Verbrauchsteuern, sind solche Beträge laut den einleitenden Worten von Artikel 4.1.1 daher von den bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für GloBE-Zwecke berücksichtigten Steuern ausgenommen, ohne dass es einer spezifischen Anpassung nach Artikel 4.1.1 Buchstabe a, b oder c bedarf.

a. Bei den nach Buchstabe a vorzunehmenden Anpassungen handelt es sich um Hinzurechnungen zu den erfassten Steuern und Kürzungen der erfassten Steuern, die in Artikel 4.1.2 bzw. 4.1.3 beschrieben sind und nachstehend eingehender erörtert werden.

b. Die laut Buchstabe b erforderlichen Anpassungen beziehen sich auf den Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern, der in Artikel 4.4 beschrieben und nachstehend im Kommentar zu diesem Artikel näher erläutert wird.

c. Buchstabe c sieht vor, dass die Zu- oder Abnahmen der erfassten Steuern, die nicht im laufenden oder latenten Steueraufwand, sondern im Eigenkapital oder im sonstigen Ergebnis berücksichtigt sind, als Anpassung der erfassten Steuern zu behandeln sind, wenn die Gewinn- oder Verlustbeträge, auf die sich die betreffenden Steuern beziehen, in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einfließen. Dies gewährleistet, dass erfasste Steuern, die in Bezug auf in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einbezogene Posten anfallen, auch dann berücksichtigt werden, wenn sie nicht im laufenden oder latenten Steueraufwand erfasst und in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen sind. Eine solche Anpassung ist indessen nur vorzunehmen, wenn der Gewinn- oder Verlustbetrag, auf den sich die erfassten Steuern beziehen, nach den inländischen Steuervorschriften zu versteuern ist. Buchstabe c kann beispielsweise Anwendung finden, wenn Gewinne und Verluste einer Geschäftseinheit aus Sachanlagen, die nach der Neubewertungsmethode im sonstigen Ergebnis berücksichtigt wurden, besteuert werden. Wird ein solcher Gewinn in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einbezogen, so wird die damit verbundene Erhöhung der erfassten Steuern gemäß diesem Buchstaben berücksichtigt. Entsteht auf dieselbe Weise hingegen ein Verlust, so führt die Verringerung der damit verbundenen erfassten Steuern zu einer Abnahme der erfassten Steuern gemäß diesem Buchstaben. Vgl. die ausführlichere Erörterung der nach der Neubewertungsmethode berücksichtigten Gewinne oder Verluste im Kommentar zu Artikel 3.2.1 Buchstabe d zu den Anpassungen, die zur Ermittlung des GloBE-Gewinns oder Verlusts vorzunehmen sind.

Artikel 4.1.2

5. Artikel 4.1.2 verlangt, dass für GloBE-Zwecke bestimmte Hinzurechnungen zu den angepassten erfassten Steuern vorgenommen werden müssen, um zu gewährleisten, dass alle erfassten Steuern sachgerecht erfasst und der Geschäftseinheit zugerechnet werden. Eine Anpassung nach Artikel 4.1.2 kann erforderlich sein, weil das Spektrum der im Jahresabschluss unter den Ertragsteuern berücksichtigten Posten möglicherweise enger gefasst ist als die Definition der erfassten Steuern für GloBE-Zwecke. Die Buchstaben a bis d sehen vier Arten von Anpassungen vor:

a. Die Definition der erfassten Steuern umfasst im Allgemeinen ein breiteres Spektrum von Steuern als diejenigen, die nach den Rechnungslegungsgrundsätzen als Ertragsteuern eingestuft sind. Daher ist ein Teil der erfassten Steuern im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit möglicherweise nicht als Ertragsteueraufwand ausgewiesen. Stattdessen kann er bei der Berechnung des Vorsteuergewinns oder -verlusts als Aufwand berücksichtigt worden sein. Daher sieht Buchstabe a vor, dass alle Verbindlichkeiten aus erfassten Steuern, die im Jahresabschluss als ordentlicher Aufwand anstatt als Ertragsteueraufwand ausgewiesen wurden, wieder in die angepassten erfassten Steuern eingerechnet werden. Eine entsprechende Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags wird nach Artikel 3.2.1 Buchstabe a bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts vorgenommen. Eine Steuer auf das gezeichnete Kapital kann beispielsweise eine erfasste Steuer sein, die als Aufwand bei der Ermittlung des Vorsteuergewinns oder -verlusts einer Geschäftseinheit berücksichtigt wird, anstatt als laufender Steueraufwand ausgewiesen zu werden. Aus Gründen der Einheitlichkeit wird eine solche Steuer in den GloBE-Gewinn oder -Verlust wiedereingerechnet und bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern zum laufenden Steueraufwand hinzugerechnet.

b. Nach Buchstabe b wird ein in einem Geschäftsjahr verwendeter latenter GloBE-Verlust-Steueranspruch hinzugerechnet. Ein latenter GloBE-Verlust-Steueranspruch besteht, wenn das diesbezügliche Wahlrecht nach Artikel 4.5 in Anspruch genommen wird. Dieses Wahlrecht, das im Kommentar zu Artikel 4.5 ausführlicher erörtert wird, sieht einen fiktiven latenten Steueranspruch aufgrund eines Verlusts anstelle der Anwendung der modifizierten Steuerlatenzregeln von Artikel 4.4 vor. Dieser latente GloBE-Verlust-Steueranspruch muss bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für das Steuerhoheitsgebiet in dem Geschäftsjahr, in dem er verwendet wird, zu den angepassten erfassten Steuern hinzugerechnet werden. Nach Artikel 4.5 wird der latente GloBE-Verlust-Steueranspruch verwendet, wenn in einem Geschäftsjahr ein GloBE-Gewinn erzielt wird, nachdem zuvor ein GloBE-Verlust verzeichnet wurde.

c. Gemäß Buchstabe c werden erfasste Steuern, die gegebenenfalls im Zusammenhang mit Unsicherheiten bezüglich der steuerlichen Behandlung entrichtet wurden, hinzugerechnet, aber nur soweit die betreffenden Beträge zuvor gemäß Artikel 4.1.3 Buchstabe d als Kürzung der erfassten Steuern behandelt wurden. Wie im Kommentar zu Artikel 4.2.1 ausführlicher erörtert, werden etwaige Säumniszuschläge oder Zinsaufwendungen, die im Zusammenhang mit solchen Unsicherheiten bezüglich der steuerlichen Behandlung zu entrichten sind oder entrichtet wurden, allerdings nicht in diese Hinzurechnung zu den erfassten Steuern einbezogen. Wird ein Steueraufwand im Zusammenhang mit Unsicherheiten bezüglich der steuerlichen Behandlung abgegrenzt, wird dieser Betrag aufgrund der Unsicherheit darüber, ob und wann er tatsächlich gezahlt werden wird, wie nachstehend im Kommentar zu Artikel 4.1.3 Buchstabe d ausführlicher erörtert, nicht unter den angepassten erfassten Steuern berücksichtigt. Ist dieser Betrag jedoch einmal entrichtet, sollte er unter den erfassten Steuern berücksichtigt werden.

d. Nach Buchstabe d werden Erstattungen oder gleichwertige Gutschriften in Bezug auf anerkannte auszahlbare Steuergutschriften, die als Kürzung des laufenden Steueraufwands erfasst wurden, hinzugerechnet. Eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift ist in Artikel 10.1 als eine auszahlbare Steuergutschrift definiert, die so gestaltet ist, dass sie binnen vier Jahren ab dem Zeitpunkt auszuzahlen ist, ab dem eine Geschäftseinheit nach dem innerstaatlichen Recht des Steuerhoheitsgebiets, in dem sie belegen ist, die Bedingungen für die Auszahlung der Steuergutschrift erfüllt. Anerkannte auszahlbare Steuergutschriften werden bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts als Ertragsposten behandelt. Wird eine solche Gutschrift oder Erstattung gewährt, wird der etwaige Betrag, der im Jahresabschluss der Geschäftseinheit als Kürzung des laufenden Steueraufwands erfasst wurde, somit in demselben Geschäftsjahr zurückgebucht, in dem der laufende Steueraufwand verbucht wurde, um zu vermeiden, dass der effektive Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet infolge einer solchen Kürzung der erfassten Steuern zu niedrig ausgewiesen wird. Die GloBE-Vorschriften sehen eine entsprechende Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags vor, bei der die anerkannte auszahlbare Steuergutschrift in dem Jahr, in dem der Anspruch auf die Gutschrift entsteht, als Ertrag behandelt wird (vgl. den Kommentar zu Artikel 3.2.4).

Artikel 4.1.3

6. Artikel 4.1.3 verlangt den Abzug mehrerer Arten erfasster Steuern, um zu gewährleisten, dass in die Berechnung des effektiven Steuersatzes für die jeweilige Geschäftseinheit nur Steuern eingehen, die im Zusammenhang mit dem GloBE-Gewinn oder -Verlust anfallen und die voraussichtlich binnen drei Jahren entrichtet werden.

Buchstabe a

7. Buchstabe a schließt erfasste Steuern in Bezug auf Erträge aus, die bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nach Kapitel 3 ausgenommen werden. Wenn also ein Ertragsposten nicht in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einbezogen wurde, sind die mit diesem Ertrag

zusammenhängenden Steuern bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für den GloBE-Gewinn oder -Verlust in dem Steuerhoheitsgebiet nicht zu berücksichtigen. Viele der von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit ausgenommenen Ertragsposten beziehen sich auf Erträge wie Dividenden und Erlöse aus Beteiligungs- oder Eigenkapitalanlagen. Solche Posten sind häufig ganz oder teilweise Gegenstand von Steuerbefreiungen; in manchen Steuerhoheitsgebieten oder unter bestimmten Umständen können auf diese Posten allerdings erfasste Steuern erhoben werden. In solchen Fällen verlangt Artikel 4.1.3, dass diese Steuern von der Berechnung der erfassten Steuern ausgenommen werden, wenn der Ertragsposten, auf den diese Steuern erhoben werden, von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen ist.

8. Beispielsweise sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit einer Steuer auf Dividenden unterliegt, die sie aus einer wesentlichen Minderheitsbeteiligung (z. B. in Höhe von 25 %) an einer Kapitalgesellschaft erhält. Diese Steuer bezieht sich auf Erträge, die nach Artikel 3.2.1 Buchstabe b der GloBE-Vorschriften nicht berücksichtigt werden; daher sollte diese Steuer bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern ausgenommen werden. Ein weiteres Beispiel wäre eine Geschäftseinheit, die über eine Minderheitsbeteiligung an einer Personengesellschaft verfügt, die für Rechnungslegungszwecke nach der Equity-Methode erfasst wird. Diese Geschäftseinheit könnte in Bezug auf ihren Anteil am Nettogewinn der Personengesellschaft auf Nettobasis steuerpflichtig sein. Weil aber die Erträge aus der Beteiligung an der Personengesellschaft nach der Equity-Methode erfasst werden, sind sie generell vom GloBE-Gewinn oder -Verlust der Geschäftseinheit ausgenommen; wenn der mit dieser Beteiligung zusammenhängende Steueraufwand im laufenden Steueraufwand erfasst ist, muss er zur Bestimmung der angepassten erfassten Steuern also ebenfalls abgezogen werden.

9. Die Anpassung gemäß Buchstabe a umfasst auch die erfassten Steuern auf bestimmte Erträge aus dem internationalen Seeverkehr. Eine von einer Geschäftseinheit auf ihre Erträge oder anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr zu entrichtende Körperschaftsteuer oder Tonnagesteuer fällt unter die Definition der erfassten Steuern, entweder nach Artikel 4.2.1 Buchstabe a als Ertragsteuer oder nach Artikel 4.2.1 Buchstabe c als anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhobene Abgabe. Soweit die betreffenden Erträge oder Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr gemäß der Freistellung nach Artikel 3.3 vom GloBE-Gewinn oder -Verlust einer Geschäftseinheit ausgenommen sind, müssen die auf diese Erträge zu entrichtenden erfassten Steuern auch von der Berechnung des effektiven Steuersatzes für GloBE-Zwecke ausgenommen werden. Allerdings sind die erfassten Steuern, die im Zusammenhang mit anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr anfallen, die die Obergrenze in Artikel 3.3.4 übersteigen, in den angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigen, da die entsprechenden Erträge in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einfließen.

10. Findet Buchstabe a Anwendung, muss der Betrag der auszunehmenden erfassten Steuern ermittelt werden. Soweit auf den Ertragsposten keine Steuer erhoben wird (etwa wenn eine Dividende nach innerstaatlichem Recht steuerfrei ist), gibt es keine auszunehmende Steuer. Wird der Ertragsposten in voller Höhe ausgenommen, müssen die ausgenommenen Steuern auf derselben Grundlage ermittelt werden, unabhängig von gegebenenfalls damit zusammenhängenden Aufwendungen. Dies bedeutet beispielsweise, dass im Fall einer Quellensteuer auf eine ausgenommene Dividende die gesamte Quellensteuer unberücksichtigt bleibt; im Fall einer CFC- bzw. Hinzurechnungssteuer auf eine Minderheitsbeteiligung muss hingegen der Anteil an der Ertragsteuer des Gesellschafters, der auf den hinzugerechneten Ertrag entfällt, bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für GloBE-Zwecke von den angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit ausgenommen werden. Generell ist zu beachten, dass in Fällen, in denen ein Ertragsposten teilweise vom GloBE-Gewinn oder -Verlust auszunehmen ist, Buchstabe a nur auf den auszunehmenden Anteil Anwendung findet.[1]

11. Wenn nach Buchstabe a ein Steuerbetrag aus den angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit, bei der dieser Betrag angefallen ist, ausgeschlossen wird, bedeutet dies nicht zwangsläufig, dass er vollständig aus der GloBE-Steuerberechnung verschwindet, falls er gemäß Artikel 4.2.1 einer anderen

Geschäftseinheit zugerechnet wurde. Erfasste Steuern beispielsweise, die auf Dividenden oder sonstige Ausschüttungen einer anderen Geschäftseinheit zu zahlen sind, werden zwar nach Buchstabe a aus den erfassten Steuern der Geschäftseinheit ausgeschlossen, die die Ausschüttung empfangen und den Steueraufwand verbucht hat; sie werden dafür aber nach Artikel 4.3.2 Buchstabe e der ausschüttenden Geschäftseinheit zugerechnet und unter deren angepassten erfassten Steuern berücksichtigt. Selbst wenn die von anderen Geschäftseinheiten empfangenen Dividenden im GloBE-Gewinn oder -Verlust unberücksichtigt bleiben, stellen Steuern auf diese Dividenden neue oder zusätzliche Steuern auf den Ertrag der ausschüttenden Geschäftseinheit dar, der im GloBE-Gewinn oder -Verlust berücksichtigt wurde. Daher sind solche erfassten Steuern sachgerecht bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes der Geschäftseinheit zu berücksichtigen, die den betreffenden Gewinn ausgeschüttet hat. Der entscheidende Unterschied zwischen erfassten Steuern, die auf gruppeninterne Dividenden erhoben werden, d. h. von einer anderen konzernzugehörigen Geschäftseinheit empfangene Dividenden, und erfassten Steuern, die auf andere ausgenommene Dividenden und nach der Equity-Methode erfasste Gewinne erhoben werden, besteht darin, dass die zugrunde liegenden Gewinne, aus denen die gruppeninterne Dividende finanziert wurde, bereits bei ihrer Erwirtschaftung im GloBE-Gewinn oder -Verlust der multinationalen Unternehmensgruppe berücksichtigt wurden. Daher sind die auf diese ausgeschütteten Erträge entrichteten Steuern in den angepassten erfassten Steuern der ausschüttenden Geschäftseinheit und letztlich im Nenner der Berechnung des effektiven Steuersatzes berücksichtigt.

12. Ebenso werden erfasste Steuern, die im Zusammenhang mit einer Ertragshinzurechnung nach einer Steuerregelung für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC-Regelung bzw. Regelung zur Hinzurechnungsbesteuerung) bei einer anderen Geschäftseinheit anfallen, gemäß Artikel 4.3.2 Buchstabe c, vorbehaltlich der Einschränkung von Artikel 4.3.3, der beherrschten ausländischen Geschäftseinheit zugerechnet und in deren angepassten erfassten Steuern berücksichtigt. Wenn erfasste Steuern aufgrund der Wirkung von Artikel 4.3.3 nicht zugerechnet werden, werden diese erfassten Steuern unter den angepassten erfassten Steuern des gruppenzugehörigen Beteiligten berücksichtigt.

Buchstabe b

13. Eine nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschrift kann für Rechnungslegungszwecke als Ertrag einer Geschäftseinheit behandelt werden. Für GloBE-Zwecke werden diese nicht anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften gemäß Artikel 3.2.4 allerdings von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen und als Kürzung des Steueraufwands der Geschäftseinheit behandelt. Artikel 4.1.3 Buchstabe b erreicht dies durch Abzug der Gutschrift oder Erstattung im Hinblick auf die nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschrift vom laufenden Steueraufwand, soweit dieser Betrag nicht bereits als Kürzung des laufenden Steueraufwands erfasst wurde. Buchstabe b ergänzt daher die Wirkung von Artikel 3.2.4, indem er sicherstellt, dass nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschriften bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für GloBE-Zwecke gegebenenfalls als Kürzung des laufenden Steueraufwands behandelt werden anstatt als zusätzlicher Ertragsposten.

Buchstabe c

14. Buchstabe c sorgt dafür, dass einer Geschäftseinheit erstattete oder gutgeschriebene erfasste Steuern abgezogen werden, sofern die Gutschrift oder Erstattung im Jahresabschluss nicht bereits als Anpassung des laufenden Steueraufwands behandelt wurde. Dies gilt nicht für anerkannte auszahlbare Steuergutschriften. Wenn eine Geschäftseinheit eine Erstattung oder eine Gutschrift für geltend gemachte erfasste Steuern erhält, stellt dieser Buchstabe sicher, dass der betreffende Betrag in dem Geschäftsjahr, in dem die Erstattung oder die Gutschrift anfällt oder empfangen wird, als Kürzung der angepassten erfassten Steuern behandelt wird. Dies ist selbst dann der Fall, wenn der betreffende Betrag nach den Rechnungslegungsgrundsätzen oder der Rechnungslegungsmethode der Geschäftseinheit nicht als Anpassung des laufenden Steueraufwands behandelt wurde. Die Anwendung von Buchstabe c wird durch den Artikel 4.6.1 begrenzt, der Anpassungen der Verbindlichkeiten aus erfassten Steuern für ein früheres

Geschäftsjahr regelt. Buchstabe c ist anzuwenden, wenn es sich bei der Erstattung oder Gutschrift nicht um eine Anpassung der Verbindlichkeiten einer Geschäftseinheit aus erfassten Steuern für ein früheres Geschäftsjahr handelt.

15. Buchstabe c gilt beispielsweise, wenn ein Steuerhoheitsgebiet eine Gutschrift auf in der Vergangenheit angefallene Steuern auf Eigenkapital gewährt und die Steuer und die entsprechende Gutschrift für Rechnungslegungszwecke im Jahr der Gutschrift als ordentlicher Aufwand bzw. Ertrag berücksichtigt wurde. Er ist auch auf Erstattungen und Gutschriften im Hinblick auf erfasste Steuern anzuwenden, wenn die Erstattung oder Gutschrift einer anderen Geschäftseinheit gewährt wird als der Einheit, der der Steueraufwand ursprünglich entstanden ist. Buchstabe c kann auf Erstattungen und Gutschriften im Hinblick auf erfasste Steuern Anwendung finden, die im laufenden oder in einem vorherigen Geschäftsjahr entrichtet wurden bzw. angefallen sind (vorbehaltlich des Vorrangs von Artikel 4.6).

Buchstabe d

16. Buchstabe d schließt den Betrag eines laufenden Steueraufwands aus, der mit Unsicherheiten bezüglich der steuerlichen Behandlung zusammenhängt. Der laufende Steueraufwand im Zusammenhang mit Unsicherheiten bezüglich der steuerlichen Behandlung kann nicht geltend gemacht werden, da die multinationale Unternehmensgruppe festgestellt (und der zuständigen Steuerbehörde möglicherweise explizit oder implizit versichert) hat, dass die betreffenden Steuern nicht zu entrichten sind, und es sehr unsicher ist, ob sie in einem späteren Zeitraum entrichtet werden. In den verschiedenen anerkannten Rechnungslegungsstandards können dafür zwar unterschiedliche Kriterien gelten, im Allgemeinen wird jedoch von einer Unsicherheit bezüglich der steuerlichen Behandlung ausgegangen, wenn eine Geschäftseinheit in ihrer Steuererklärung einen Standpunkt vertritt, bei dem die Wahrscheinlichkeit, dass er der Prüfung standhält, nicht größer ist, als dass er der Prüfung nicht standhält. Die Rechnungslegungsstandards verlangen die Bildung einer offenen Reserve für derartige Positionen. Hält der in der Erklärung vertretene Standpunkt der Prüfung stand, wird die Reserve freigegeben, d. h., der Aufwand wird zurückgebucht und ein entsprechender Ertragsposten im Abschluss ausgewiesen. In Anbetracht des Charakters solcher Abgrenzungen sind Veränderungen dieser Beträge in den angepassten erfassten Steuern nicht zu berücksichtigen, bis der jeweilige Betrag tatsächlich gezahlt wurde.

Buchstabe e

17. Buchstabe e bestimmt, dass ein Betrag des laufenden Steueraufwands, der voraussichtlich nicht binnen drei Jahren nach Ende des Geschäftsjahrs bezahlt wird, als Kürzung der erfassten Steuern behandelt wird. Diese Vorschrift erleichtert die Anwendung von Artikel 4.6.4, der die Nachbesteuerung wesentlicher Beträge verlangt, die zuvor als erfasste Steuern geltend gemacht wurden und nicht binnen drei Jahren nach Ende des Geschäftsjahrs entrichtet wurden. Gemäß Buchstabe e ist eine Steuer, von der der Steuerpflichtige nicht erwartet, dass er sie innerhalb der Dreijahresfrist entrichtet, nicht in die Berechnung der angepassten erfassten Steuern einzubeziehen. Da es die multinationale Unternehmensgruppe in der Hand hat, eine Steuerschuld fristgerecht zu begleichen, ist kein Verfahren vorgesehen, um nach Ablauf der Dreijahresfrist entrichtete Beträge in den angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigen. Dies verhindert zudem einen möglichen Missbrauch, wenn eine Geschäftseinheit beispielsweise in einem Jahr, in dem sie deutlich über dem Mindestsatz liegt, geltend macht, dass sie die Steuer nicht zu entrichten gedenkt, und die Steuerschuld anschließend in einem Jahr begleicht, in dem sie unter dem Mindestsatz liegt, und die Regel somit ausnutzt, um die Ergänzungssteuerpflicht zu umgehen. Buchstabe e gilt für den laufenden Steueraufwand; entsprechend fallen nach Einreichung der Erklärung erfolgende Anpassungen, beispielsweise eine zusätzliche Steuerschuld infolge einer späteren Prüfung, nicht in den Anwendungsbereich dieses Buchstabens, da solche Beträge nicht im laufenden Steueraufwand berücksichtigt sind. Artikel 4.6 enthält Regeln in Bezug auf erfasste Steuern, die aufgrund einer nach Einreichung der Erklärung erfolgenden Berichtigung entrichtet werden. Zusätzlich enthält Artikel 4.1.2 Buchstabe c eine besondere Regel, um Beträge zu berücksichtigen, die im Zusammenhang mit Posten

gezahlt werden, deren steuerliche Behandlung unsicher ist, und die somit die Berücksichtigung solcher Beträge ungeachtet der Wirkung dieses Buchstabens ermöglicht.

Artikel 4.1.4

18. Die nach Artikel 4.1.1 bis 4.1.3 vorzunehmenden Anpassungen können sich überschneiden, sodass es sein kann, dass eine Steuer unter zwei verschiedenen Anpassungskategorien beschrieben ist. Artikel 4.1.4 stellt jedoch klar, dass eine erfasste Steuer lediglich in den angepassten erfassten Steuern einer einzigen Geschäftseinheit und auch nur einmal berücksichtigt werden kann. Wenn eine Steuer unter zwei Anpassungskategorien beschrieben ist, kann der für sie unter den erfassten Steuern berücksichtigte Betrag für das Geschäftsjahr somit nicht zweimal in die Ermittlung der erfassten Steuern einfließen.

Artikel 4.1.5

19. Artikel 4.1.5 enthält eine Sonderregel, die unter bestimmten Umständen anwendbar ist, wenn sich in einem Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr kein GloBE-Nettogewinn ergibt und die Geschäftseinheit im selben Geschäftsjahr einen latenten Steueranspruch hat, der aufgrund einer permanenten Differenz (z. B. eines Verlusts infolge eines Betrags, der für GloBE-Zwecke nicht abzugsfähig ist) entstanden ist. Zu einem solchen Sachverhalt kann es kommen, wenn das inländische Steuerrecht im Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit einen Abzug vom Gewinn gewährt, der über den Betrag hinausgeht, der für Rechnungslegungszwecke gestattet ist, und wenn dieser Unterschied zwischen den GloBE-Vorschriften und den inländischen Steuervorschriften nicht im Lauf der Zeit ausgeglichen wird. Beispiele für Posten, die zu dieser Art von überschießenden Verlusten führen könnten, sind fiktive Zinsabzüge oder ein Abzug, der die wirtschaftlichen Kosten übersteigt (d. h. ein „Superabzug“). Zu permanenten Differenzen, die zu solchen überschießenden Verlusten führen, kann es auch kommen, wenn ein Steuerhoheitsgebiet einen Ertrags- oder Gewinnposten freistellt, der im GloBE-Gewinn oder -Verlust eines Geschäftsjahrs berücksichtigt ist, in dem die Geschäftseinheit insgesamt einen wirtschaftlichen Verlust verzeichnet. Der nach den inländischen Steuervorschriften entstandene steuerliche Verlust ist dann größer als der für GloBE-Zwecke anerkannte Verlust, was die Anwendung von Artikel 4.1.5 auslöst. Das Entstehen eines latenten GloBE-Verlust-Steueranspruchs gemäß Artikel 4.5 dürfte nicht zu einer Ergänzungssteuer nach Artikel 4.1.5 führen, da im Fall der Inanspruchnahme des Verlustwahlrechts Artikel 4.5 anstelle von Artikel 4.4 anzuwenden ist.

20. Würde einer Geschäftseinheit in solchen Fällen einfach gestattet, ihren nach inländischem Steuerrecht entstandenen steuerlichen Verlust als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gesamtbetrags ihrer Anpassung um latente Steuern gemäß Artikel 4.4 zu verwenden, würde die Integrität der GloBE-Vorschriften beeinträchtigt, da der Geschäftseinheit effektiv gestattet würde, anstelle der für GloBE-Zwecke vereinbarten Vorschriften das (großzügigere) inländische Steuerrecht anzuwenden. Eine Möglichkeit wäre hier gewesen, von der Geschäftseinheit zu verlangen, dass sie in diesen Fällen den Betrag des latenten Steueranspruchs so anpasst, dass er mit den GloBE-Vorschriften im Einklang steht. Allerdings hätte dies die Entwicklung einer alternativen Methode zur Berücksichtigung der Steuerlatenzen für diese speziellen Fälle erfordert, ebenso wie Verfahren, um derartige Abweichungen im Zeitverlauf zu verfolgen; dies hätte die Vorteile im Hinblick auf den Befolgungs- und Verwaltungsaufwand zunichtegemacht, die sich aus der Nutzung von Steuerlatenzen zur Berücksichtigung temporärer Differenzen ergeben. Stattdessen besteht der in Artikel 4.1.5 gewählte Ansatz darin, den überhöhten Vorteil, der sich aus der permanenten Differenz ergibt, im Jahr seiner Entstehung zum Mindestsatz zu besteuern, der Geschäftseinheit aber zu gestatten, sich nach dem inländischen Steuerrecht zu richten und den für inländische Steuerzwecke entstehenden überhöhten latenten Steueranspruch zu nutzen, um Erträge in einem späteren Jahr zu schützen, ohne dass dies den GloBE-Vorschriften zuwiderlaufen würde.

21. Zu einer zusätzlichen laufenden Ergänzungssteuer kommt es in einem Geschäftsjahr nur, wenn nach den inländischen Steuervorschriften ein steuerlicher Verlust entstanden ist, der den für GloBE-

Zwecke berücksichtigten Verlust übersteigt, und dieser zusätzliche steuerliche Verlust aus einem Abzug aufgrund eines nichtwirtschaftlichen Verlusts oder aus einer vergleichbaren dauerhaften Abweichung zwischen der inländischen Bemessungsgrundlage und dem GloBE-Gewinn oder -Verlust resultiert. Liegt beispielsweise für ein Steuerhoheitsgebiet ein GloBE-Nettoverlust i. H. v. (100) vor, sollte der latente Steueranspruch in dem betreffenden Jahr für GloBE-Zwecke höchstens 15 betragen (was dem GloBE-Verlust multipliziert mit dem Mindeststeuersatz entspricht). Dieser Betrag wird in Artikel 4.1.5 als „erwarteter Betrag der angepassten erfassten Steuern“ bezeichnet. Übersteigt der für inländische Steuerzwecke anrechenbare Verlust den GloBE-Nettoverlust (beispielsweise im Fall eines steuerlichen Verlusts nach inländischem Steuerrecht i. H. v. 150) und ist diese Differenz das Ergebnis dauerhafter Abweichungen zwischen der Bemessungsgrundlage nach inländischem Recht und nach den GloBE-Vorschriften, ist der Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern nach Artikel 4.4 größer als der erwartete Betrag der angepassten erfassten Steuern. In diesem Fall würde nach Artikel 4.1.5 eine zusätzliche laufende Ergänzungssteuer i. H. v. 7,5 (50 x 15 %) anfallen, mit der diese Differenz zum Mindeststeuersatz besteuert würde. Artikel 5.4.3 enthält Regeln im Zusammenhang mit der Aufteilung der nach Artikel 4.1.5 anfallenden Ergänzungssteuer auf die in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten.[2]

Artikel 4.2 – Definition der erfassten Steuern

22. Artikel 4.2 enthält die Definition der erfassten Steuern, die bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.1 berücksichtigt werden. Die Definition der erfassten Steuern wurde allein für die Zwecke der GloBE-Vorschriften erarbeitet und hat keine direkte Verbindung mit Artikel 2 (Unter das Abkommen fallende Steuern) des OECD-Musterabkommens (OECD, 2017[1]), wo die in den Anwendungsbereich des Abkommens fallenden Steuern definiert sind. Steuern, die nicht der Definition der erfassten Steuern der GloBE-Vorschriften entsprechen, beispielsweise Verbrauch- und Lohnsummensteuern, werden bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts als abzugsfähig behandelt (d. h., sie verringern den Nenner des Bruchs zur Berechnung des effektiven Steuersatzes nach Artikel 5.1). Die Tatsache, dass eine Steuer von der Bemessungsgrundlage einer anderen erfassten Steuer abgezogen werden kann, bedeutet jedoch nicht, dass diese Steuer nicht als erfasste Steuer in Betracht kommt.

23. Um zu bestimmen, ob es sich bei einer Steuer um eine erfasste Steuer handelt, liegt das Augenmerk auf dem grundlegenden Charakter der Steuer. Die gewählte Bezeichnung einer Steuer oder das jeweilige Erhebungsverfahren (beispielsweise eine Quellenbesteuerung) ist nicht maßgebend für ihren Charakter. Ob eine Steuer im Rahmen der Körperschaftsteuervorschriften eines Steuerhoheitsgebiets oder im Rahmen einer anderen Regelung oder Rechtsvorschrift erhoben wird, hat keinen Einfluss auf ihren grundlegenden Charakter. Der zeitliche Rahmen einer Steuer hat keine Auswirkungen darauf, ob sie unter die Definition einer erfassten Steuer fällt. Dementsprechend handelt es sich bei Steuern, die zum Zeitpunkt der Gewinnausschüttung auf Gewinne einer ausschüttenden Kapitalgesellschaft erhoben werden, um erfasste Steuern, unabhängig davon, ob die Gewinnausschüttung Erträgen aus dem laufenden oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuschreiben ist.

Artikel 4.2.1

24. Laut der Definition des Begriffs „Steuern“ in Artikel 10.1 der GloBE-Vorschriften handelt es sich dabei um Pflichtzahlungen an den Staat ohne Gegenleistung. Dies beruht auf der seit Langem von der OECD für statistische Zwecke verwendeten Definition des Begriffs „Steuern“, die gleichermaßen von vielen anderen internationalen Organisationen verwendet wird (IWF, Weltbank, Vereinte Nationen, Europäische Union) (OECD, 2018[4]). „Staat“ ist ein definierter Begriff aus dem System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen von VN und OECD, der die zentrale staatliche Ebene sowie Stellen, deren Tätigkeiten ihrer tatsächlichen Kontrolle unterstehen, die nachgeordneten Gebietskörperschaften und ihre Verwaltungen umfasst (OECD, 2018[4]). Die Definition des Begriffs „Staat“ in Artikel 10.1 stimmt mit der Definition in den Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen von VN und OECD überein. Steuern sind insofern ohne

Gegenleistung, als alle etwaigen staatlichen Leistungen an die Steuerzahler nicht im Verhältnis zu deren Zahlungen stehen. Daher werden Gebühren und Zahlungen für Vorrechte, Dienstleistungen, Liegenschaften oder andere staatliche Leistungen nicht als Steuern eingestuft. Auch Geldbußen und Geldstrafen zählen nicht zu den Steuern, ebenso wenig wie Zinsen oder ähnliche Abgaben im Zusammenhang mit Steuerverbindlichkeiten, die nicht fristgerecht entrichtet wurden. Die Definition der erfassten Steuern umfasst vier Arten von Steuern, die unter den Buchstaben a bis d beschrieben werden.

Buchstabe a

25. Buchstabe a sieht vor, dass alle im Abschluss einer Geschäftseinheit ausgewiesenen Steuern auf ihren Ertrag bzw. Gewinn erfasste Steuern sind. Eine international vereinbarte Definition einer Ertragsteuer gibt es zwar nicht, im Allgemeinen werden Ertragsteuern aber auf einen Geldbetrag oder geldwerten Betrag erhoben, der einem Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitraums zufließt. Ertragsteuern berücksichtigen die mit der Erwirtschaftung dieses Geldflusses zusammenhängenden Aufwendungen, um den Nettovermögenszuwachs des Steuerpflichtigen während des betreffenden Zeitraums zu messen. Eine Definition der erfassten Steuern, die auf den auf Nettobasis (anstatt auf Bruttobasis) berechneten Gewinn abstellt, steht mit der für Rechnungslegungszwecke verwendeten Ertragsteuerdefinition im Einklang; daher ist davon auszugehen, dass eine für Rechnungslegungszwecke als Ertragsteuer anerkannte Steuer im Allgemeinen der Definition einer erfassten Steuer nach den GloBE-Vorschriften entsprechen dürfte. Allerdings sind bestimmte Ertragsteuern konkret von der Definition der erfassten Steuern nach Artikel 4.2.2 ausgenommen.

26. Die Definition umfasst nicht nur Steuern, die zum Zeitpunkt der Erzielung eines Ertrags auf diesen Ertrag erhoben werden, sondern auch solche, die auf eine spätere Gewinnausschüttung erhoben werden. Darüber hinaus umfasst die Definition Steuern auf den Ertrag der Geschäftseinheit ebenso wie auf ihren Anteil am Ertrag einer anderen Geschäftseinheit, an der sie eine Beteiligung besitzt. Daher werden Steuern, die auf den Anteil einer Geschäftseinheit an nicht ausgeschütteten Gewinnen einer volltransparenten Gesellschaft wie z. B. einer Personengesellschaft erhoben werden, im Rahmen einer Steuerregelung für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC-Regelung) erhobene Steuern sowie Steuern, die auf Ausschüttungen einer anderen Geschäftseinheit erhoben werden, nach Buchstabe a als erfasste Steuern behandelt. Der Betrag solcher in Bezug auf eine Beteiligung an einer anderen Geschäftseinheit zugerechneten Steuern wird in Artikel 4.3 geregelt.

27. Eine Steuer muss keine exakte Ermittlung der Veränderung des Vermögens des Steuerpflichtigen erfordern, um als Ertragsteuer zu gelten. Eine Definition der erfassten Steuern, die von den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen verlangen würde, eingehende fachliche Analysen der genauen Bedingungen jeder Steuerart durchzuführen, um zu ermitteln, ob für eine bestimmte Steuer ein angemessener Betrag einschlägiger, bei der Erzielung der betreffenden Erträge entstandener Aufwendungen berücksichtigt wurde, wäre aufwendig in der Anwendung und würde zu Unsicherheit bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes führen. Dementsprechend erstreckt sich die Definition der erfassten Steuern auch auf Steuern, die eine vereinfachte Schätzung des Nettogewinns gestatten. So würde beispielsweise eine Steuer, die Abzüge für einige – aber nicht alle – mit dem jeweiligen Gewinn verbundenen Aufwendungen gestattet, als Ertragsteuer betrachtet, sofern die abzugsfähigen Aufwendungen vernünftigerweise als im Zusammenhang mit der Erzielung dieses Gewinns entstanden betrachtet werden können. Ebenso gilt eine Steuer auf Erträge, die den Abzug eines standardisierten Betrags anstelle der tatsächlichen Aufwendungen gestattet, generell als Ertragsteuer, sofern dieser standardisierte Abzug auf einer sinnvollen Methode zur Schätzung der Aufwendungen beruht. Eine auf die Bruttoeinnahmen oder -erlöse ohne jegliche Abzüge erhobene Steuer (d. h. eine Steuer auf den Umsatz) ist nicht als Ertragsteuer zu betrachten. Die Gestaltung und der wesentliche Charakter solcher umsatzbezogenen Steuern ähneln im Allgemeinen stärker Verbrauch- oder Verkaufsteuern. Die Definition der erfassten Steuern umfasst daher keine Steuer auf einen Bruttobetrag, es sei denn, eine solche Steuer wird anstelle einer Ertragsteuer erhoben, wie weiter unten im Zusammenhang mit Artikel 4.2.1 Buchstabe c erörtert.

28. Auf den Nettoertrag aus bestimmten Tätigkeiten, wie z. B. aus dem Bankgeschäft oder aus der Öl- und Gasexploration und -förderung, erhobene Steuern oder Aufschläge fallen unabhängig davon, ob sie zusätzlich zu einer allgemein geltenden Ertragsteuer erhoben werden, ebenfalls unter die allgemeine Definition der erfassten Steuern. Dies trifft auch für gesonderte Abgaben zu, die auf den Nettoertrag oder -gewinn aus der Rohstoffförderung erhoben werden (oder auf den auf dem Nettoertrag oder -gewinn basierenden Teil einer aus mehreren Komponenten zusammengesetzten Abgabe). Allerdings werden Rohstoffsteuern, die eng mit der Förderung zusammenhängen, beispielsweise solche, die auf einer festen Basis oder bezogen auf die Menge, das Volumen oder den Wert der geförderten Rohstoffe, anstatt auf den Nettoertrag oder -gewinn erhoben werden, nicht als erfasste Steuern behandelt, es sei denn, sie erfüllen das weiter unten im Zusammenhang mit Artikel 4.2.1 Buchstabe c beschriebene Kriterium, dass sie anstelle einer Ertragsteuer erhoben werden.

29. Eine Steuer auf den Nettoertrag einer Geschäftseinheit im Rahmen von Säule 1 würde in ihrer Eigenschaft als Steuer auf den Ertrag oder Gewinn nach den GloBE-Vorschriften als erfasste Steuer behandelt. Da Säule 1 vor den GloBE-Vorschriften Anwendung findet, sind etwaige Ertragsteuern im Zusammenhang mit Anpassungen im Rahmen von Säule 1 von einer Geschäftseinheit, die die mit diesen Steuern zusammenhängenden Erträge in der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts berücksichtigt, einzubeziehen. Auf die Behandlung von im Rahmen von Säule 1 erhobenen Steuern wird in den administrativen Leitlinien, die als Teil des Umsetzungsrahmens auszuarbeiten sind, ausführlicher eingegangen werden.

Buchstabe b

30. Buchstabe b sieht vor, dass alle Steuern, die im Rahmen eines berücksichtigungsfähigen Ausschüttungssteuersystems auf ausgeschüttete Gewinne erhoben werden, erfasste Steuern sind. Diese Steuern werden im Kommentar zu Artikel 3.2.8 näher erörtert.

Buchstabe c

31. Buchstabe c sieht vor, dass Abgaben, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer bzw. Steuer auf Unternehmensgewinne erhoben werden, erfasste Steuern sind. Eine solche allgemein geltende Ertragsteuer könnte eine Steuer sein, die für alle gebietsansässigen Unternehmen gilt, oder eine Steuer, die üblicherweise für diejenigen gebietsansässigen Unternehmen gilt, die einer großen multinationalen Unternehmensgruppe angehören. Als allgemein geltende Körperschaftsteuer wäre auch eine Ertragsteuer zu betrachten, die bei einem Unternehmen erhoben wird, aber auch für andere Steuerpflichtige wie natürliche Personen gilt. Das Ertragsteuerersatzkriterium erfüllen Steuern, die in der Definition einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer zwar nicht beschrieben sind, aber als Ersatz für eine solche Steuer fungieren. Dieses Kriterium, das in einigen Steuerhoheitsgebieten im Zusammenhang mit den dortigen Regeln für die Anrechnung ausländischer Steuern verwendet wird, erfüllen im Allgemeinen Quellensteuern auf Zinsen, Mieten und Lizenzgebühren sowie sonstige Steuern auf andere Kategorien von Bruttozahlungen wie Versicherungsprämien, sofern die betreffenden Steuern als Ersatz für eine allgemein geltende Ertragsteuer erhoben werden. Zu den Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Ertragsteuer erhoben werden, zählen auch Steuern, die aufgrund der Subject-to-Tax-Klausel anfallen.

32. Unter das Konzept der „Erhebung anstelle einer Ertragsteuer“ fallen auch Steuern, die auf einer alternativen Bemessungsgrundlage (d. h. einer anderen Grundlage als dem Nettoertrag) erhoben werden, beispielsweise Steuern, die auf der Zahl der produzierten Einheiten oder der Gewerbefläche beruhen, und die nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets als Ersatz für eine allgemein geltende Körperschaftsteuer dienen. Sieht ein Steuerhoheitsgebiet beispielsweise eine vereinfachte Methode für die Berechnung des Gewinns aus einer bestimmten Kategorie von Tätigkeiten oder Anlagen vor und wird die betreffende Steuer anstelle einer allgemein geltenden Ertragsteuer erhoben, dann fällt diese Steuer unter die Definition

der erfassten Steuern. Eine auf einer anderen Bemessungsgrundlage beruhende, auf Ebene der nachgeordneten Gebietskörperschaften erhobene Steuer, die auf eine auf nationaler Ebene erhobene allgemein geltende Ertragsteuer anrechenbar ist, gilt nach dem Ertragsteuerersatzkriterium ebenfalls als erfasste Steuer, soweit sie im selben Steuerhoheitsgebiet auf die Ertragsteuer angerechnet wird. Solche lokalen Steuern können als (partieller oder vollständiger) Ersatz für eine allgemein geltende Ertragsteuer und als administrativ effiziente Möglichkeit betrachtet werden, Mittel von der nationalen Ebene auf eine nachgeordnete Ebene innerhalb desselben Steuerhoheitsgebiets zu übertragen. Eine auf einer anderen Bemessungsgrundlage beruhende Steuer, die nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets zusätzlich zu einer allgemein geltenden Ertragsteuer und nicht als Ersatz für diese erhoben wird, erfüllt das Ertragsteuerersatzkriterium nicht.

Buchstabe d

33. Buchstabe d sieht vor, dass nach den Gewinnrücklagen und dem gezeichneten Kapital bemessene Steuern, namentlich Steuern mit mehreren Bemessungsbestandteilen, die sowohl auf Ertrags- als auch auf Eigenkapitalbestandteile erhoben werden, erfasste Steuern sind. Einige Steuerhoheitsgebiete erheben zusätzlich zur Körperschaftsteuer Steuern auf das Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft. Das Eigenkapital eines Unternehmens setzt sich aus seinen Gewinnrücklagen (d. h. dem nicht ausgeschütteten Teil des Nachsteuergewinns in der Gewinn- und Verlustrechnung) und den von den Gesellschaftern geleisteten Einlagen zusammen. Die Besteuerung des gezeichneten Kapitals kann inhärent mit der Gestaltung des Körperschaftsteuersystems verbunden sein. Beispielsweise kann es nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets möglich sein, die Körperschaftsteuer auf eine auf das gezeichnete Kapital erhobene Steuer anzurechnen, sodass ein Unternehmen die auf das gezeichnete Kapital erhobene Steuer bis zur Höhe der in diesem Steuerhoheitsgebiet entrichteten Körperschaftsteuer kürzen darf. Auf das gezeichnete Kapital erhobene Steuern können die Körperschaftsteuer im Rahmen des Gesamtkonzepts für die Besteuerung der Aktivitäten einer Kapitalgesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet auch ergänzen. So kann die Gestaltung einiger Steuern auf das gezeichnete Kapital z. B. eine Mindestbesteuerungskomponente beinhalten. Solche auf das gezeichnete Kapital erhobenen Steuern sind in den betreffenden Steuerhoheitsgebieten daher ein integraler Bestandteil des Gesamtsystems der Unternehmensbesteuerung.

34. Einige Steuerhoheitsgebiete erheben Steuern, deren Bemessungsgrundlage sich aus verschiedenen Elementen zusammensetzt. Fallen alle Bestandteile der Steuerbemessungsgrundlage unter die Ertrags- bzw. Gewinndefinition der GloBE-Vorschriften, dann entspricht die betreffende Steuer als Ganzes der Definition der erfassten Steuern. Andere Steuern können im Hinblick auf die Tätigkeiten einer Kapitalgesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet erhoben werden und administrativ und konzeptuell Teil des Unternehmensbesteuerungssystems dieser Steuerhoheitsgebiete sein, aber sowohl einen ertragsbezogenen als auch einen nicht ertragsbezogenen Bestandteil umfassen. Handelt es sich bei derartigen Steuern vornehmlich um eine Besteuerung des Ertrags einer Einheit und würde es einen hohen administrativen Aufwand darstellen, sie in ertragsbezogene und nicht ertragsbezogene Bestandteile aufzugliedern, sollten diese Steuern in voller Höhe als erfasste Steuern nach den GloBE-Vorschriften behandelt werden.

35. Ein Beispiel für eine erfasste Steuer mit mehreren Bestandteilen ist die im Königreich Saudi-Arabien bei Unternehmen erhobene Zakat-Abgabe. Die Zakat wirkt als Steuer auf den Ertrag oder auf das Eigenkapital oder auf beides und ist im Sinne der GloBE-Vorschriften daher sachgerecht als erfasste Steuer zu betrachten.

36. Auch wenn die Definition der erfassten Steuern breiter gefasst ist und nicht nur Ertragsteuern umfasst, sind einige weitverbreitete Steuern in der Definition nicht enthalten. Die folgenden Steuerarten fallen in der Regel nicht unter die Definition der erfassten Steuern:

a. Verbrauchsteuern, z. B. Verkauf- oder Mehrwertsteuern, sind keine erfassten Steuern nach den GloBE-Vorschriften. Solche Steuern werden in Bezug auf die Vergütung für eine bestimmte Leistung berechnet und stellen keine Steuer auf den Nettoertrag oder das Eigenkapital eines Steuerpflichtigen dar.

b. Steuern auf bestimmte Waren und sonstige Vorsteuern zählen nicht zu den erfassten Steuern nach den GloBE-Vorschriften. Solche Steuern fallen im Zusammenhang mit einer konkreten Vorleistung an, die keinen Ertragszuwachs darstellt.

c. Steuern auf digitale Dienstleistungen sind im Allgemeinen so gestaltet, dass sie auf die Bruttoerlöse aus der Bereitstellung bestimmter digitaler Dienstleistungen erhoben werden, und werden daher nicht als Ertragsteuer betrachtet. Steuern auf digitale Dienstleistungen sind in der Regel so gestaltet, dass sie nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets zusätzlich zu einer allgemein geltenden Ertragsteuer und nicht als Ersatz für diese gelten und erfüllen somit auch nicht das Ertragsteuerersatzkriterium der erfassten Steuern.

d. Stempelgebühren, Wertsteuern und andere Abgaben, die im Zusammenhang mit einem bestimmten Geschäftsvorfall anfallen, stellen keine Besteuerung von Erträgen, Eigenkapital oder anstelle einer Ertragsteuer erhobene Abgaben da. Daher fallen sie nicht unter die Definition der erfassten Steuern.

e. Lohnsummensteuern und andere beschäftigungsbezogene Abgaben sowie Sozialversicherungsbeiträge sind keine erfassten Steuern nach den GloBE-Vorschriften. Lohnsummensteuern und Sozialversicherungsbeiträge werden beim Arbeitgeber nicht im Hinblick auf dessen Ertrag (oder Eigenkapital) erhoben. Diese Betrachtungsweise folgt der weitverbreiteten Auffassung, wonach Lohnsummensteuern und Sozialversicherungsbeiträge auf das Arbeitseinkommen erhoben werden (d. h. die Arbeitsentgelte und in manchen Fällen das persönliche Einkommen) und nicht auf die Unternehmensgewinne. Lohnsummensteuern und Sozialversicherungsbeiträge können in der Regel genauso wie Löhne vom Unternehmensgewinn abgezogen werden.

f. Vermögensteuern, die aufgrund des Eigentums an bestimmten Vermögensposten oder -kategorien erhoben werden, zählen nicht zu den erfassten Steuern. Vermögensteuern beruhen auf dem geschätzten Wert des Vermögens, häufig ungeachtet dessen, ob Verbindlichkeiten mit diesem Vermögen verbunden sind. Selbst wenn Anpassungen des geschätzten Vermögenswerts vorgenommen werden, um Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Vermögen Rechnung zu tragen, ist dies eher mit einer Bewertungsmethode im Rahmen einer Vermögensteuer vergleichbar als mit einer Steuer, die in erster Linie auf zuvor erzielte Erträge erhoben wird. Vermögensteuern beruhen nicht auf Erträgen, Gewinnrücklagen oder gezeichnetem Kapital. Sie sind auch keine Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Ertragsteuer erhoben werden. Vermögensteuern unterscheiden sich daher von auf dem Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft beruhenden Steuern und sind nicht als erfasste Steuern nach den GloBE-Vorschriften zu betrachten.

Artikel 4.2.2

37. Auch wenn der Begriff der erfassten Steuern breit definiert ist, sind bestimmte Steuern konkret von der Definition ausgenommen. Diese ausgenommenen Steuern lassen sich generell in zwei Kategorien einstufen: Ergänzungssteuern und erstattungsfähige Steuern.

38. Unter den Buchstaben a bis c werden nach den GloBE-Vorschriften erhobene Ergänzungssteuern von der Definition der erfassten Steuern ausgenommen. Die erfassten Steuern sind ein wesentliches Element, um die gegebenenfalls nach den GloBE-Vorschriften zu erhebende Ergänzungssteuer zu bestimmen. Die Einbeziehung der GloBE-Ergänzungssteuern in die erfassten Steuern würde in dem Geschäftsjahr, in dem die Ergänzungssteuer anfällt, zu einer zirkulären Berechnung führen. Im Fall ihrer Einbeziehung in die erfassten Steuern für nachfolgende Geschäftsjahre würde der vereinbarte Mindeststeuersatz untergraben, weil die Ergänzungssteuer dadurch faktisch bei der Berechnung des effektiven

Steuersatzes im Nenner berücksichtigt würde, was effektiv die Höhe der Ergänzungssteuer verringern würde, die im Folgejahr für das Steuerhoheitsgebiet zu entrichten wäre. Anerkannte nationale Mindestergänzungssteuern sind aus den gleichen Gründen von der Definition der erfassten Steuern ausgenommen. Allerdings können solche Steuern nach Artikel 5.2.3 auf die GloBE-Ergänzungssteuer angerechnet werden. Eine herkömmliche nationale Mindeststeuer, bei der es sich nicht um eine anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer handelt, ist hingegen eine erfasste Steuer, sofern sie ansonsten der Definition der erfassten Steuern entspricht.

39. Buchstabe d nimmt nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern von der Definition der erfassten Steuern aus. Da die multinationale Unternehmensgruppe entscheiden kann, wann diese Steuern erstattet werden, ähneln sie einem Guthaben und sind daher bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes sachgerecht nicht zu berücksichtigen. Beispielsweise kann ein Steuerpflichtiger ein Guthaben erzielen, indem er die in einem Steuerhoheitsgebiet für ein nachfolgendes Geschäftsjahr geschuldeten Steuern vorauszahlt; diese Vorauszahlung erhöht aber nicht die erfassten Steuern im laufenden Geschäftsjahr.

40. Buchstabe e nimmt dann noch den Steueraufwand, der einem Versicherungsunternehmen in Bezug auf an die Versicherungsnehmer ausgezahlte Renditen entsteht, von der Definition der erfassten Steuern aus. Dieser Buchstabe e findet insoweit Anwendung, als eine Anpassung gemäß Artikel 3.2.9 erfolgt. Laut Artikel 3.2.9 werden Beträge, die ein Versicherungsunternehmen Versicherungsnehmern zur Begleichung von Steuern in Rechnung gestellt hat, welche das Versicherungsunternehmen für an die Versicherungsnehmer ausgezahlte Renditen entrichtet hat, von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen. An die Versicherungsnehmer ausgezahlte Renditen werden nach den Rechnungslegungsstandards als Erträge eines Versicherungsunternehmens behandelt, und das Versicherungsunternehmen eliminiert diese Erträge faktisch durch eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber dem Versicherungsnehmer. Diese Verbindlichkeit wird in der Regel um den Betrag der Steuern gekürzt, den das Versicherungsunternehmen in Bezug auf die betreffenden Erträge entrichtet hat, sodass dem Versicherungsunternehmen die entrichteten Steuern effektiv von dem Versicherungsnehmer erstattet werden. Steuern, die für an die Versicherungsnehmer ausgezahlte Renditen entrichtet wurden, sind nicht in den erfassten Steuern des Versicherungsunternehmens zu berücksichtigen.

Artikel 4.3 – Zurechnung der erfassten Steuern einer Geschäftseinheit zu einer anderen Geschäftseinheit

Artikel 4.3.1

41. Die Bestimmungen zur Zurechnung der Steuern in Kapitel 4 folgen demselben Muster wie die Bestimmungen zur Gewinnzurechnung. Die erfassten Steuern werden generell der Geschäftseinheit zugerechnet (bei der es sich auch um eine staatenlose Geschäftseinheit handeln kann), die die entsprechenden Erträge in die Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts einbezieht; anschließend werden sie in der Berechnung des effektiven Steuersatzes für das Steuerhoheitsgebiet berücksichtigt, in dem die Einheit belegen ist.

42. In vielen Fällen werden die erfassten Steuern von der Geschäftseinheit auf ihren eigenen Gewinn an eine Steuerbehörde im Steuerhoheitsgebiet ihrer Belegenheit entrichtet und es ist keine Umverteilung erforderlich. In einigen komplizierteren Fällen kann es aber sein, dass bei der Geschäftseinheit erfasste Steuern erhoben werden, die sich auf Erträge beziehen, die in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer anderen Geschäftseinheit einbezogen wurden, oder dass erfasste Steuern von einem anderen Steuerhoheitsgebiet erhoben werden als dem, in dem die Geschäftseinheit belegen ist. Dies ist beispielsweise bei CFC-Steuern und Quellensteuern der Fall. In solchen Fällen ist es vorbehaltlich der

Einschränkung von Artikel 4.3.3 erforderlich, die erfassten Steuern derjenigen Geschäftseinheit zuzurechnen, die die entsprechenden Erträge erzielt hat. Des Weiteren bedarf es Vorschriften für die sachgerechte Zurechnung erfasster Steuern von Stammhäusern im Fall des Vorliegens von Betriebsstätten sowie im Fall von gruppenzugehörigen Beteiligten von volltransparenten Gesellschaften. Zu guter Letzt sind Regeln erforderlich, um auf Ausschüttungen erhobene erfasste Steuern sachgerecht zuzurechnen. Artikel 4.3.1 sieht eine Umverteilung dieser Arten erfasster Steuern vor. Diese Umverteilung nach Artikel 4.3.1 ist nicht auf die entrichteten oder zu entrichtenden laufenden Steuern beschränkt, sondern erfolgt gemäß Artikel 4.4 auch im Hinblick auf latente Steuern.

Artikel 4.3.2

43. Artikel 4.3.2 enthält besondere Vorschriften für die Zurechnung bestimmter grenzüberschreitender Steuern. Diese Vorschriften sind notwendig, um die erfassten Steuern vorbehaltlich bestimmter Einschränkungen mit dem GloBE-Gewinn in Einklang zu bringen, auf den sich die Steuern beziehen. Artikel 4.3.2 enthält Vorschriften für die Zurechnung erfasster Steuern im Zusammenhang mit Betriebsstätten, volltransparenten Gesellschaften, hybriden Gesellschaften, CFC-Steuerregelungen und Ausschüttungssteuersystemen, auf die nachstehend ausführlicher eingegangen wird.

44. In den folgenden Absätzen ist der allgemeine Ansatz dargelegt, nach dem die erfassten Steuern jeder der Kategorien grenzüberschreitender Steuern zuzurechnen sind, für die Artikel 4.3.2 gilt. Für die Steuersysteme vieler Länder dürfte dieser allgemeine Ansatz genügen, um die erfassten Steuern zuzurechnen. Aufgrund besonderer Merkmale der Steuersysteme mancher Länder könnten für einige erfasste Steuern allerdings weitere Leitlinien zur Anwendung der Vorschriften in Artikel 4.3.2 notwendig sein. Der GloBE-Umsetzungsrahmen sieht vom Inclusive Framework vereinbarte Leitlinien und Verfahren vor, die die koordinierte Umsetzung der GloBE-Vorschriften erleichtern sollen, was auch die Weiterentwicklung der gemeinsamen Methode im Hinblick auf die Zurechnung der erfassten Steuern von Staaten mit spezifischen Steuersystemen beinhaltet, für die detailliertere oder gesonderte Zurechnungsregeln erforderlich sind. Um die Erfüllung der Vorschriften durch die multinationalen Unternehmen und ihre Handhabung durch die Steuerbehörden zu erleichtern sowie eine einheitliche und koordinierte Anwendung von Artikel 4.3.2 in den umsetzenden Steuerhoheitsgebieten zu gewährleisten, werden die Ergebnisse der im Rahmen des GloBE-Umsetzungsrahmens durchgeführten weiteren Arbeiten veröffentlicht.

45. Die GloBE-Vorschriften sollen nach Anwendung der Subject-to-Tax-Klausel und der innerstaatlichen steuerrechtlichen Vorschriften, einschließlich der Regelungen für die Besteuerung von Betriebsstätten oder ausländischen beherrschten Unternehmen (*controlled foreign companies* – CFC), angewendet werden. Um die beabsichtigte Rangfolge der Vorschriften zu wahren, sollten die innerstaatlichen Steuersysteme daher keine Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern für Steuern vorsehen, die im Rahmen einer in einem anderen Staat umgesetzten anerkannten UTPR oder IIR erhoben werden, da die Anwendung dieser inländischen Steuerregelungen sonst Zirkularitätsprobleme aufwerfen würde, weil die betreffenden Steuern bereits vor Anwendung der anerkannten UTPR oder IIR ermittelt wurden.

Buchstabe a – Zurechnung zu einer Betriebsstätte

46. Buchstabe a regelt die Zurechnung erfasster Steuern einer Geschäftseinheit zu einer Betriebsstätte. Diese Regel gilt für die bei einem Stammhaus oder einer anderen Geschäftseinheit in Bezug auf den Gewinn einer Betriebsstätte anfallenden erfassten Steuern. Die erfassten Steuern werden aus den angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit herausgerechnet, bei der sie angefallen sind, und in die angepassten erfassten Steuern der Betriebsstätte eingerechnet.

47. Die im Stammhaus in Bezug auf den Betriebsstättengewinn anfallenden erfassten Steuern können in einem dreistufigen Verfahren berechnet werden. Der erste Schritt besteht darin, die Höhe des Betriebsstättengewinns zu ermitteln, der im inländischen steuerpflichtigen Gewinn des Stammhauses berücksichtigt ist. Die Höhe des berücksichtigten Betriebsstättengewinns lässt sich möglicherweise ohne

Weiteres der Steuererklärung des Stammhauses oder den zur Erstellung dieser Erklärung verwendeten Unterlagen entnehmen. Der in der Erklärung des Stammhauses berücksichtigte Betrag kann höher oder niedriger sein als der der Betriebsstätte zugerechnete GloBE-Gewinn nach Artikel 3.4, da er nach den für die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses geltenden Vorschriften ermittelt wurde. Der im inländischen steuerpflichtigen Gewinn berücksichtigte Betriebsstättengewinn ist jedoch die maßgebliche Zahl, um die Höhe der in Bezug auf den GloBE-Gewinn der Betriebsstätte entrichteten inländischen Steuern zu bestimmen.

48. Im zweiten Schritt wird die Steuerschuld des Stammhauses ermittelt, die durch die Berücksichtigung des Betriebsstättengewinns entsteht. Wird der Betriebsstättengewinn getrennt vom sonstigen Gewinn des Stammhauses besteuert, kann der für den berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte geltende Steuersatz einfach mit dem Betrag dieses Gewinns multipliziert werden. Wird der berücksichtigte Betriebsstättengewinn hingegen mit dem sonstigen Gewinn des Stammhauses zusammengerechnet, muss die vor Anrechnung ausländischer Steuern auf den gesamten Gewinn zu entrichtende Steuerschuld des Stammhauses ermittelt werden und auf den berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte und den sonstigen steuerpflichtigen Gewinn des Stammhauses aufgeteilt werden. In vielen Fällen wird eine anteilige Aufteilung angemessen sein. In Fällen, in denen der Betriebsstättengewinn mit dem sonstigen Gewinn zusammengerechnet wird und der gesamte steuerpflichtige Gewinn des Stammhauses niedriger ist als der berücksichtigte Gewinn der Betriebsstätte, wird die gesamte Steuerschuld vor Anrechnung ausländischer Steuern dem berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte zugeordnet. Mit anderen Worten werden inländische Verluste sowie Verluste anderer Betriebsstätten, die nach einer Anrechnungsmethode bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns des Stammhauses berücksichtigt werden können, zunächst mit dem inländischen Gewinn verrechnet und dann auf den berücksichtigten Betriebsstättengewinn angewandt.

49. Im dritten Schritt gilt es, den Betrag der gegebenenfalls anrechenbaren Steuern der Betriebsstätte zu ermitteln. In vielen Fällen wird sich der Gesamtbetrag der Steuern, die in Bezug auf den berücksichtigten Betriebsstättengewinn anrechenbar sind, leicht anhand der Steuererklärungen des Stammhauses ermitteln lassen. In manchen Fällen können sich die anrechenbaren Steuern der Betriebsstätte aber auf eine breitere ausländische Gewinnbasis beziehen, die auch andere im Ausland erwirtschaftete Erträge des Stammhauses umfasst. In diesen Fällen ist die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuern, die auf den Betriebsstättengewinn entfallen, auf der Grundlage der Vorschriften des Steuerhoheitsgebiets sowie gegebenenfalls anhand von vernünftigen Annahmen zu ermitteln.

50. Der Betrag der auf den berücksichtigten Betriebsstättengewinn entrichteten erfassten Steuern entspricht dem Betrag, um den die Steuerverbindlichkeiten aus dem berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte den Betrag der anrechenbaren Steuern der Betriebsstätte auf ihren Gewinn übersteigen. Als Beispiel sei angenommen, dass Unternehmen A seinen Gewinn und den Gewinn seiner Betriebsstätte zu einem Satz von 20 % versteuern muss. Die Betriebsstätte wird in ihrem Steuerhoheitsgebiet mit 12 % besteuert. Die Betriebsstätte erwirtschaftet einen Gewinn i. H. v. 100 und hat in Jahr 1 Steuern i. H. v. 12 zu entrichten. Unternehmen A berücksichtigt den Betriebsstättengewinn i. H. v. 100 in vollem Umfang; seine Steuerschuld beträgt in seinem Steuerhoheitsgebiet vor Anrechnung ausländischer Steuern 20. Nach Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuern verringern sich die Steuern auf den Betriebsstättengewinn dann allerdings auf 8. In diesem Beispiel werden die Steuern i. H. v. 8 von den angepassten erfassten Steuern von Unternehmen A ausgenommen und der Betriebsstätte zugerechnet, da es sich dabei um die tatsächliche Steuerschuld in Bezug auf den Betriebsstättengewinn handelt.

51. In dem vorstehenden dreistufigen Verfahren wird der Betrag der Steuern ermittelt, der von den erfassten Steuern des Stammhauses auszunehmen ist. Ist dieser Betrag einmal ermittelt, müssen diese Steuern aber noch dem Steuerhoheitsgebiet der jeweiligen Betriebsstätten zugerechnet werden, wenn beim Stammhaus Steuern auf den Gewinn von mehr als einer Betriebsstätte erhoben wurden. Im Allgemeinen muss das multinationale Unternehmen dazu für jeden berücksichtigten Betriebsstättengewinn die Steuerschuld vor Anrechnung ausländischer Steuern ermitteln und die für jeden berücksichtigten

Gewinn anrechenbaren ausländischen Steuern von der Steuerschuld vor Anrechnung abziehen. Bei der Durchführung dieser Berechnungen gelten die Vorschriften des Steuerhoheitsgebiets des Stammhauses, einschließlich der für die Anrechnung gezahlter Steuern geltenden Beschränkungen. So werden z. B. die von der Betriebsstätte entrichteten Steuern in vielen Fällen nur bis zur Höhe der Steuerschuld anrechenbar sein, die durch die Berücksichtigung des Gewinns der betreffenden Betriebsstätte entsteht. Anders ausgedrückt ist eine Verrechnung mit von anderen Geschäftseinheiten entrichteten Steuern nicht gestattet. In solchen Fällen lässt sich der Betrag der verbleibenden Steuern (d. h. der Steuern, die den Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern übersteigen) auf einen bestimmten berücksichtigten Betriebsstättengewinn leicht ermitteln, indem die anrechenbaren Steuern von der Steuerschuld auf den berücksichtigten Gewinn vor der Steueranrechnung abgezogen werden. In anderen Fällen können Beschränkungen für den anrechenbaren Steuerbetrag gelten oder kann eine Verrechnung mit von anderen Geschäftseinheiten entrichteten Steuern gestattet sein. Im Fall von Beschränkungen der Anrechenbarkeit muss die multinationale Unternehmensgruppe auf der Grundlage der Vorschriften des Steuerhoheitsgebiets ermitteln, welcher Betrag an im Ausland entrichteten Steuern für jeden berücksichtigten Betriebsstättengewinn anrechenbar ist, und gegebenenfalls vernünftige Annahmen treffen.

52. Der auf einen berücksichtigten Betriebsstättengewinn entrichtete Steuerbetrag lässt sich schwerer ermitteln, wenn eine Verrechnung mit von anderen Geschäftseinheiten entrichteten Steuern gestattet ist, da die von einer Betriebsstätte entrichteten Steuern dann die Steuerschuld verringern können, die im Hinblick auf berücksichtigte Gewinne anderer Betriebsstätten besteht. Eine Verrechnung mit von anderen Geschäftseinheiten entrichteten Steuern bedeutet, dass die in Bezug auf die berücksichtigten Gewinne einer niedrig besteuerten Betriebsstätte entrichteten Steuern möglicherweise nicht der Steuerschuld auf den berücksichtigten Gewinn vor der Anrechnung abzüglich der anrechenbaren Steuern dieser Betriebsstätte entsprechen. Ist eine Verrechnung mit von anderen Geschäftseinheiten entrichteten Steuern gestattet, sind die im Hinblick auf einen berücksichtigten Gewinn entrichteten Steuern zu ermitteln, indem von der Steuerschuld auf den berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte vor Steueranrechnung zunächst der Betrag der anrechenbaren Steuern der betreffenden Betriebsstätte und dann der sachgerechte Betrag der von anderen Betriebsstätten entrichteten überschießenden anrechenbaren Steuern abgezogen wird. Der sachgerechte Betrag der überschießenden anrechenbaren Steuern sollte bestimmt werden, indem der Gesamtbetrag der überschießenden anrechenbaren Steuern auf die berücksichtigten Betriebsstättengewinne aufgeteilt wird, und zwar auf der Grundlage der auf den jeweiligen berücksichtigten Betriebsstättengewinn entfallenden relativen verbleibenden Steuerschuld, wobei jeweils nur die anrechenbaren Steuern zu berücksichtigen sind, die von der jeweiligen Betriebsstätte entrichtet wurden (d. h. die Steuerschuld nach der Anrechnung der von der Betriebsstätte entrichteten Steuern, aber vor Aufteilung der überschießenden anrechenbaren Steuern). Durch die Aufteilung der überschießenden anrechenbaren Steuern auf der Grundlage der allein auf Basis der anrechenbaren Steuern der Betriebsstätte ermittelten relativen verbleibenden Steuerschuld wird gewährleistet, dass der Betrag der Betriebsstätten zugerechneten erfassten Steuern des Stammhauses nicht den Steuerbetrag übersteigt, der im Hinblick auf die entsprechenden berücksichtigten Betriebsstättengewinne tatsächlich anfällt. Latente Steuerschulden im Zusammenhang mit dem Betriebsstättengewinn werden auf dieselbe Weise aufgeteilt. Die Vorschriften in Bezug auf die Berücksichtigung latenter Steuerschulden sind in Artikel 4.4 aufgeführt.

53. Im Fall einer transparenten Gesellschaft werden die Steuern nach Artikel 4.3.2 Buchstabe a im Einklang mit der Zurechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts gemäß Artikel 3.5.1 Buchstabe a der Betriebsstätte zugerechnet. Muss beispielsweise der gruppenzugehörige Beteiligte einer transparenten Gesellschaft (z. B. ein Gesellschafter einer volltransparenten Gesellschaft, bei der es sich um eine Personengesellschaft handelt, die selbst auch eine Geschäftseinheit ist) aufgrund der durch die volltransparente Gesellschaft ausgeübten Geschäftstätigkeiten die Steuern auf den der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn entrichten, werden diese Steuern des Beteiligten gemäß Artikel 4.3.2 Buchstabe a der Betriebsstätte zugerechnet.

54. In Anbetracht der Tatsache, dass Betriebsstätten in verschiedenen Staaten, wie in den ersten Absätzen des Kommentars zu diesem Artikel angesprochen, sehr unterschiedlich besteuert werden (u. a. bestehen große Unterschiede bei der Behandlung von Verlusten und der Anrechnung von im Ausland entrichteten Steuern), soll im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens eine gemeinsame Methode erarbeitet werden, um den Betrag der erfassten Steuern zu ermitteln, der im Zusammenhang mit besonderen Systemen einzelner Staaten von einer Geschäftseinheit auf eine Betriebsstätte umzuverteilen ist.

Buchstabe b – Zurechnung der erfassten Steuern einer volltransparenten Gesellschaft zu ihrem gruppenzugehörigen Beteiligten

55. Buchstabe b regelt die Zurechnung der Steuern im Zusammenhang mit dem Gewinn einer volltransparenten Gesellschaft, der einem gruppenzugehörigen Beteiligten zugerechnet wird. Im Allgemeinen unterliegen volltransparente Gesellschaften im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung nicht der Körperschaftsteuer. Allerdings könnten bestimmte erfasste Steuern auf subnationaler Ebene oder lokaler Ebene bei volltransparenten Gesellschaften erhoben werden, ohne dass diese Gesellschaften dadurch in diesem Steuerhoheitsgebiet als steueransässig betrachtet würden. In anderen Fällen könnten die von der volltransparenten Gesellschaft ausgeübten Tätigkeiten die Erhebung einer Quellensteuer auslösen, die von der volltransparenten Gesellschaft zu tragen wäre.

56. Wenn eine volltransparente Gesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet auf ihren Nettogewinn steuerpflichtig ist, liegt dies in den meisten Fällen daran, dass ihre Aktivitäten und Tätigkeiten eine Betriebsstätte in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet begründen (vgl. Buchstabe b der Betriebsstättendefinition in Artikel 10.1). In diesen Fällen wird der Anteil des Gewinns der volltransparenten Gesellschaft, der sachgerecht der Betriebsstätte zuzurechnen ist, zunächst gemäß Artikel 3.5.1 Buchstabe a der Betriebsstätte zugerechnet.

57. Erfasste Steuern, die keiner Betriebsstätte zuzurechnen sind, werden im Einklang mit Artikel 3.5.1 Buchstabe b den gruppenzugehörigen Beteiligten der volltransparenten Gesellschaft zugeteilt. Dies bedeutet in der Regel, dass die auf den Gewinn einer volltransparenten Gesellschaft erhobenen (und keiner Betriebsstätte zuzurechnenden) erfassten Steuern auf alle gruppenzugehörigen Beteiligten im Verhältnis zu ihrem Anteil am Gewinn der volltransparenten Gesellschaft aufgeteilt werden. Im Fall einer umgekehrt hybriden Gesellschaft bleiben Gewinn und Steuern bei dieser Gesellschaft, weshalb es keiner Umverteilung der erfassten Steuern nach diesem Buchstaben bedarf.

Buchstabe c – Beherrschte ausländische Unternehmen

58. So wie Buchstabe a die Zurechnung zu Betriebsstätten regelt, regelt Buchstabe c die Zurechnung der im Rahmen einer Steuerregelung für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC-Steuerregelung bzw. Regelung zur Hinzurechnungsbesteuerung) erhobenen Steuern. Das gleiche allgemeine Verfahren, das unter Buchstabe a für die Umverteilung der bei einem Stammhaus für eine Betriebsstätte erhobenen Steuern beschrieben ist, kann von einem gruppenzugehörigen Beteiligten einer Geschäftseinheit in Bezug auf Steuern angewandt werden, die im Rahmen einer CFC-Steuerregelung anfallen, wobei der im Jahresabschluss eines direkten oder indirekten gruppenzugehörigen Beteiligten berücksichtigte Betrag der CFC-Steuern, die gegebenenfalls auf dessen Anteil am Gewinn des beherrschten ausländischen Unternehmens erhoben werden, vorbehaltlich der Einschränkung von Artikel 4.3.3 diesem beherrschten Unternehmen zugerechnet werden.

Buchstabe d – Hybride Gesellschaften

59. Buchstabe d regelt die Zurechnung der Steuern gruppenzugehöriger Beteiligter, die im Zusammenhang mit dem Gewinn hybrider Gesellschaften anfallen. Ist ein gruppenzugehöriger Beteiligter einer hybriden Gesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet belegen, das im Rahmen einer Steuertransparenzregelung Steuern auf den Anteil des Beteiligten am Gewinn der hybriden Gesellschaft erhebt (vgl. die Ausführungen im Kommentar zu Artikel 10.2), sollten die im Abschluss des gruppenzugehörigen

Beteiligten ausgewiesenen erfassten Steuern der hybriden Gesellschaft zugeteilt werden. Nach dem gleichen allgemeinen Verfahren, das unter Buchstabe a für die Zurechnung der bei einem Stammhaus im Hinblick auf eine Betriebsstätte erhobenen Steuern beschrieben ist, lässt sich auch der Betrag der Steuern ermitteln, die von einem gruppenzugehörigen Beteiligten einer hybriden Gesellschaft zugerechnet werden; für etwaige Steuern, die ein gruppenzugehöriger Beteiligter einer hybriden Gesellschaft in Bezug auf passive Einkünfte zurechnet, gilt allerdings die Einschränkung von Artikel 4.3.3, die weiter unten erläutert wird. Unterliegt der gruppenzugehörige Beteiligte in Bezug auf Ausschüttungen der hybriden Gesellschaft einer Quellenbesteuerung oder einer Besteuerung auf Nettobasis, werden die entsprechenden Steuern gemäß Buchstabe e ebenfalls der hybriden Gesellschaft zugerechnet.

Buchstabe e – Besteuerung von Dividenden und anderen Ausschüttungen

60. Buchstabe e regelt die Umverteilung von im Zusammenhang mit Ausschüttungen anfallenden Steuern zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten. Dies umfasst Quellensteuern und Steuern auf Nettobasis, die von direkten gruppenzugehörigen Beteiligten auf Ausschüttungen von Geschäftseinheiten im Hinblick auf ihre Aktien zu entrichten sind und die der ausschüttenden Geschäftseinheit zugerechnet werden. Quellensteuern werden nach den Rechtsvorschriften erhoben, denen die ausschüttende Geschäftseinheit unterliegt, und an der Quelle einbehalten; die gesetzliche Verpflichtung zur Entrichtung der Ertragsteuer liegt jedoch beim gruppenzugehörigen Beteiligten. Diese Regel gilt für Steuern im Hinblick auf jede Art von Ausschüttung im Zusammenhang mit den Aktien der ausschüttenden Geschäftseinheit. Daher gilt sie auch für Steuern im Zusammenhang mit einer Ausschüttung, die nicht der Definition einer Dividende entspricht, die im Steuerhoheitsgebiet des Empfängers für Steuerzwecke gilt, oder die nach dem Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft nicht als Ausschüttung einbehaltener Gewinne betrachtet wird.

61. In vielen Fällen handelt es sich bei der ausschüttenden Geschäftseinheit um die Geschäftseinheit, die die Erträge ursprünglich erwirtschaftet hat. In anderen Fällen ist die ausschüttende Geschäftseinheit ein direkter oder indirekter Gesellschafter der Geschäftseinheit, die die Erträge ursprünglich erwirtschaftet hat. Idealerweise sollten die von Geschäftseinheiten im Zusammenhang mit Ausschüttungen zu entrichtenden erfassten Steuern dem Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit zugewiesen werden, die die Erträge ursprünglich erwirtschaftet hat. Allerdings wäre die Rückverfolgung der Ausschüttungen entlang der Beteiligungskette äußerst komplex und aufwendig, vor allem in Fällen, in denen eine Einheit eine Vielzahl von Geschäftseinheiten kontrolliert. Daher sieht Buchstabe e vor, dass solche Steuern dem Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit zugewiesen werden sollten, die die Dividende, welche die Steuerpflicht auslöst, unmittelbar ausgeschüttet hat.

Artikel 4.3.3

62. Artikel 4.3.3 beschränkt die „Weitergabe“ der Steuern eines gruppenzugehörigen Beteiligten, die auf passive Einkünfte der Geschäftseinheit anfallen, die seine Tochtergesellschaft ist. Mit dieser Regel soll die Integrität der Vorschriften für die gebietsbezogene Zusammenrechnung in Bezug auf mobile Einkünfte gewahrt werden. Ohne Artikel 4.3.3 würden die Vorschriften in Artikel 4.3.2 Buchstabe c und d, die die Zurechnung der von einem gruppenzugehörigen Beteiligten im Rahmen einer CFC-Steuerregelung oder im Hinblick auf eine hybride Gesellschaft entrichteten Steuern regeln, faktisch dazu führen, dass die auf diese mobilen Einkünfte im Hochsteuerhoheitsgebiet des gruppenzugehörigen Beteiligten entrichteten Steuern mit anderen im Niedrigsteuerhoheitsgebiet erwirtschafteten Erträgen zusammengerechnet werden. Ohne Artikel 4.3.3 könnte eine multinationale Unternehmensgruppe mobile Einkünfte von Hochsteuerhoheitsgebieten in Niedrigsteuerhoheitsgebiete verlagern, um den Gesamtbetrag der in der multinationalen Unternehmensgruppe bestehenden Steuerverbindlichkeiten (einschließlich ihrer Ergänzungssteuerpflicht) zu verringern.

63. Gemäß Artikel 4.3.3 ist der Betrag der erfassten Steuern in Bezug auf passive Einkünfte, der nach Artikel 4.3.2 Buchstabe c und d von einem gruppenzugehörigen Beteiligten auf eine Tochtergesellschaft umverteilt wird, auf den niedrigeren der beiden folgenden Beträge begrenzt, nämlich den tatsächlichen Betrag der erfassten Steuern auf diese passiven Einkünfte oder den Betrag der passiven Einkünfte der Tochtergesellschaft, der aufgrund der CFC-Steuerregelung oder der Steuertransparenzregelung einbezogen wird, multipliziert mit dem Ergänzungssteuersatz, der im Steuerhoheitsgebiet der Tochtergesellschaft gilt (und der ohne Berücksichtigung der Steuern ermittelt wird, die im Zusammenhang mit der CFC-Steuerregelung oder der Steuertransparenzregelung an die Tochtergesellschaft weitergegeben werden). Nach Anwendung dieses Artikels gegebenenfalls verbleibende erfasste Steuern des gruppenzugehörigen Beteiligten der Tochtergesellschaft, die im Hinblick auf solche passiven Einkünfte anfallen, werden in den angepassten erfassten Steuern des gruppenzugehörigen Beteiligten berücksichtigt. Der konkrete Effekt dieser Regel besteht daher darin, den Gesamtbetrag der erfassten Steuern auf solche passiven Einkünfte auf den Mindestsatz zu begrenzen (einschließlich der Steuern, die der Tochtergesellschaft aufgrund der CFC-Steuerregelung oder der Steuertransparenzregelung zugerechnet werden).[3]

Artikel 4.3.4

64. Artikel 4.3.4 stellt in Fällen, in denen der GloBE-Gewinn einer Betriebsstätte gemäß Artikel 3.4.5 als GloBE-Gewinn des Stammhauses behandelt wird, sicher, dass alle etwaigen mit diesem Gewinn verbundenen angepassten erfassten Steuern als angepasste erfasste Steuern des Stammhauses behandelt werden, und zwar bis maximal zur Höhe dieses Gewinns multipliziert mit dem höchsten im betreffenden Steuerhoheitsgebiet für ordentliche Einkünfte geltenden Körperschaftsteuersatz. Der höchste Körperschaftsteuersatz auf ordentliche Einkünfte bedeutet den vollen Grenzsteuersatz, den ein Steuerhoheitsgebiet im Allgemeinen auf Ertragskategorien anwendet, bei denen keinerlei Ausnahmen, Befreiungen, Gutschriften oder sonstige Steuervergünstigungen für bestimmte Zahlungskategorien in Anspruch genommen werden können. Dieses Konzept wird in Ziffer 32 des Abschlussberichts der OECD zu Aktionspunkt 2 von 2015, *Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen*, ausführlicher behandelt. Ebenfalls nicht berücksichtigt werden dabei Steuersätze, die nur für bestimmte Wirtschaftssektoren gelten (OECD, 2017[5]).

65. Eine solche Situation tritt ein, wenn ein Verlust einer Betriebsstätte gemäß Artikel 3.4.5 als Verlust eines Stammhauses behandelt wurde. In den meisten Fällen werden im Steuerhoheitsgebiet der Belegenheit der Betriebsstätte keine Steuern erhoben, entweder weil das Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte den Vortrag ihres Verlusts gestattet oder – was seltener der Fall ist – weil die Betriebsstätte in diesem Steuerhoheitsgebiet nicht der Besteuerung unterliegt.

66. Wird ein GloBE-Verlust einer Betriebsstätte gemäß Artikel 3.4.5 als Aufwand eines Stammhauses behandelt, verringert ein im Zusammenhang mit einem steuerlichen Verlust im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte festgestellter latenter Steueranspruch nicht die angepassten erfassten Steuern im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte oder des Stammhauses. Wird der von der Betriebsstätte festgestellte latente Steueranspruch im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte aufgelöst, erhöhen sich umgekehrt die angepassten erfassten Steuern im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte oder des Stammhauses nicht. Im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses angesetzte oder verwendete Steuerlatenzen im Zusammenhang mit einem durch die Betriebsstätte verzeichneten Verlust können genutzt werden und unterliegen weiterhin den anderen Vorschriften von Kapitel 4.

Artikel 4.4 – Mechanismus zum Umgang mit temporären Differenzen

67. Artikel 4.4 beschreibt, wie mit temporären Differenzen umzugehen ist, die entstehen, wenn Gewinne oder Verluste für Rechnungslegungs- und Steuerzwecke in unterschiedlichen Jahren verbucht werden. Der in Artikel 4.4 dargelegte Hauptmechanismus, der nach den GloBE-Vorschriften bei

temporären Differenzen anzuwenden ist, beruht auf dem Konzept der Steuerlatenzen, wobei wichtige Anpassungen vorgesehen sind, um die Integrität der GloBE-Vorschriften zu wahren. Ein Beispiel dafür, wie Artikel 4.4 Steuerlatenzen nutzt, um temporären Differenzen Rechnung zu tragen, ist in diesem Absatz im Folgenden beschrieben. Unternehmen A ist in Staat Z belegen, der eine Körperschaftsteuer von 15 % erhebt. Im ersten Geschäftsjahr erwirbt Unternehmen A für einen Preis von 100 den Vermögenswert M, der nach dem Steuerrecht von Staat Z sofort abgeschrieben werden kann, für Rechnungslegungszwecke aber über fünf Jahre abzuschreiben ist. Unternehmen A erzielt im selben Geschäftsjahr ein Betriebsergebnis i. H. v. 100. Für inländische Steuerzwecke weist Unternehmen A keinen steuerpflichtigen Gewinn aus, da Vermögenswert M sofort abgeschrieben wird. Für Rechnungslegungs- und für GloBE-Zwecke hat Unternehmen A jedoch einen Gewinn i. H. v. 80 erzielt (Betriebsergebnis i. H. v. 100 abzüglich der Abschreibung i. H. v. 20). Ohne Artikel 4.4.1 wäre im ersten Geschäftsjahr eine Ergänzungssteuer i. H. v. 12 fällig, da ein Gewinn i. H. v. 80 vorliegt und keine Steuern entrichtet wurden. Nun greift jedoch Artikel 4.4.1 mit einer Anpassung für diese temporäre Differenz, indem er die Berücksichtigung der aktiven und passiven latenten Steuern von Unternehmen A gestattet. Der Betrag der temporären Differenz ist 80 (d. h. der Betrag des Gewinns, bei dem es sich um den GloBE-Gewinn im laufenden Geschäftsjahr handelt und der mit der Abschreibung des Vermögenswerts für Rechnungslegungszwecke über die nächsten vier Jahre ausgeglichen wird). Um zu verhindern, dass diese zeitliche Abweichung zur Erhebung einer Ergänzungssteuer führt, wird der GloBE-Gewinn i. H. v. 80 durch die Vorschriften in Artikel 4.4 geschützt. Dementsprechend gestattet Artikel 4.4.1 im Einklang mit den üblichen steuerbilanziellen Grundsätzen im ersten Geschäftsjahr die Anerkennung einer latenten Steuerschuld i. H. v. 12, womit der GloBE-Gewinn i. H. v. 80 beim Mindestsatz von 15 % geschützt ist.

68. Artikel 4.4 greift zwar soweit möglich auf existierende, von den multinationalen Unternehmensgruppen geführte Konten für latente Steuern zurück, um die Einhaltung der Vorschriften zu vereinfachen, zur Wahrung der Integrität der GloBE-Vorschriften bedarf es aber bestimmter Anpassungen. Zu diesen Anpassungen zählen die Verwendung des Mindeststeuersatzes oder des geltenden Steuersatzes, je nachdem, welcher niedriger ist, um die aktiven und passiven latenten Steuern zu berechnen und zu verhindern, dass andere GloBE-Gewinnelemente durch die Steuerlatenzen geschützt werden. Die Vorschriften verlangen darüber hinaus die Nachversteuerung bestimmter Beträge, die als latente Steuerschulden geltend gemacht wurden, aber nicht innerhalb von fünf Jahren entrichtet werden. Für die häufigsten und wesentlichsten Unterschiede zwischen Rechnungslegungs- und Steuervorschriften sind Ausnahmen vorgesehen, wenn sich diese Abweichungen auf die Substanz in einem Steuerhoheitsgebiet beziehen oder kein Risiko der Manipulation durch die Steuerpflichtigen besteht. Für die entsprechenden Beträge muss nicht geprüft werden, ob später möglicherweise eine Nachversteuerung nötig ist.

Artikel 4.4.1

69. Anhand von Artikel 4.4.1 wird der Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern für eine Geschäftseinheit festgesetzt; dabei handelt es sich um einen Betrag, der gemäß Artikel 4.1.1 Buchstabe b zu den angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr hinzugerechnet wird. Mit dem Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern werden die erfassten Steuern einer Geschäftseinheit angepasst, um bestimmte aktive und passive latente Steuern zu berücksichtigen und so den Auswirkungen temporärer Differenzen Rechnung zu tragen.

70. Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gesamtbetrags der Anpassung um latente Steuern ist der im Abschluss einer Geschäftseinheit abgegrenzte latente Steueraufwand, sofern der geltende Steuersatz niedriger ist als der Mindeststeuersatz, und in allen anderen Fällen der anhand des Mindeststeuersatzes neu berechnete latente Steueraufwand. Der latente Steueraufwand für das Geschäftsjahr ergibt sich aus der Nettoveränderung der aktiven und passiven latenten Steuern zwischen Anfang und Ende des Geschäftsjahrs. Aktive latente Steuern werden bei ihrer Feststellung als negativer Steueraufwand (d. h. als Ertragsteuerertrag) erfasst, wohingegen passive latente Steuern als Steueraufwand erfasst werden. Die Neuberechnung des latenten Steueraufwands kann entweder auf Basis der einzelnen Posten oder

insgesamt für alle zum gleichen Steuersatz erfassten Posten erfolgen, da das Ergebnis hiervon unberührt bleiben dürfte. Wird ein latenter Steueranspruch oder eine latente Steuerschuld aufgelöst, geschieht dies zu dem gleichen Betrag und Steuersatz, zu dem der Steueranspruch bzw. die Steuerschuld erfasst wurden. Die Auflösung einer latenten Steuerschuld entspricht einem negativen latenten Steueraufwand, wohingegen die Auflösung eines latenten Steueranspruchs einem latenten Steueraufwand gleichkommt. Der anwendbare Steuersatz ist der Steuersatz, zu dem der latente Steuerposten erfasst wurde. Wird beispielsweise eine latente Steuerschuld i. H. v. 20 in Bezug auf einen Gewinn i. H. v. 100 erfasst, beträgt der anwendbare Steuersatz 20 % (d. h. die auf einen Ertragsposten erhobenen Steuern geteilt durch diesen Ertragsposten). Dieser Satz liegt über dem Mindeststeuersatz, sodass eine Neuberechnung zum Mindeststeuersatz erfolgen muss. Läge der Körperschaftsteuersatz in Staat Z im Beispiel in der Einleitung des Kommentars zu Artikel 4.4 beispielsweise bei 30 %, würde nach Artikel 4.4.1 im ersten Geschäftsjahr nach wie vor nur eine latente Steuerschuld i. H. v. 12 anerkannt (d. h. der zusätzliche Gewinn i. H. v. 80 multipliziert mit dem Mindeststeuersatz von 15 %). Wird diese latente Steuerschuld aufgelöst, so beträgt der Auflösungsbetrag 12.

71. Wenn die aktiven latenten Steuern die passiven latenten Steuern übersteigen, ist der latente Steueraufwand negativ (d. h. es besteht ein Anspruch anstelle einer Verbindlichkeit). Zur Berücksichtigung zeitlicher Abweichungen zwischen der Verbuchung für Rechnungslegungszwecke und inländische Steuerzwecke wird dieser Betrag in der Regel zu dem in einem Steuerhoheitsgebiet geltenden inländischen Steuersatz abgegrenzt (d. h. zu dem Steuersatz, der in einem Steuerhoheitsgebiet auf den Ertragsposten anwendbar ist, in Bezug auf den der latente Steuerposten erfasst wird). Um die bestehenden Konten zu nutzen, um Anpassungen für temporäre Differenzen nach den GloBE-Vorschriften vorzunehmen, müssen die aktiven und passiven latenten Steuern zum Mindeststeuersatz neu berechnet werden, soweit sie zu einem Satz erfasst wurden, der den Mindeststeuersatz übersteigt.

Buchstabe a

72. Artikel 4.4.1 Buchstabe a sieht vor, dass der Betrag des latenten Steueraufwands in Bezug auf alle Posten, die von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nach Kapitel 3 ausgenommen sind, vom Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern auszuschließen sind. Dieser Buchstabe soll verhindern, dass Steuern im Zusammenhang mit Posten, die nicht in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einzubeziehen sind, genutzt werden, um den Betrag der angepassten erfassten Steuern zu erhöhen, was zu einem überhöhten effektiven Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet führen würde.

73. Ein Beispiel: M Co ist eine Geschäftseinheit, die in Staat C belegen ist, wo der Körperschaftsteuersatz 15 % beträgt und ausgenommene Eigenkapitalgewinne und -verluste besteuert werden. In einem Geschäftsjahr erzielt M Co einen GloBE-Verlust von (300) und einen ausgenommenen Eigenkapitalverlust von (100). Dieser ausgenommene Eigenkapitalverlust wird für den GloBE-Gewinn oder -Verlust für Staat C nicht berücksichtigt, da es sich um einen ausgenommenen Eigenkapitalverlust handelt. Sofern es keine weiteren Unterschiede zwischen der GloBE-Bemessungsgrundlage und der Steuerbemessungsgrundlage von Staat C gibt, beträgt der GloBE-Verlust für Staat C dementsprechend (300), wohingegen sich der inländische steuerliche Verlust für Staat C auf (400) beläuft. Es wird ein latenter Steueranspruch i. H. v. 60 festgestellt, allerdings darf davon für GloBE-Zwecke nur ein Betrag von 45 berücksichtigt werden, da sich der übrige Betrag von 15 auf den ausgenommenen Eigenkapitalverlust von (100) bezieht.

74. Stellt eine Geschäftseinheit beispielsweise einen latenten Steueranspruch im Hinblick auf von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommene Erträge fest, kann der latente Steueranspruch in der Folge nicht verwendet werden, um den Betrag der angepassten erfassten Steuern zu erhöhen, da die betreffenden Steuern im Zusammenhang mit einem Posten entrichtet wurden, der nicht in der GloBE-Bemessungsgrundlage berücksichtigt wurde.

Buchstabe b

75. Buchstabe b dient dazu, einen latenten Steueraufwand, der sich auf nicht anerkannte Abgrenzungen oder nicht geltend gemachte Abgrenzungen bezieht, vom Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern auszuschließen. Diese Begriffe sind im Kommentar zu Artikel 4.4.6 und Artikel 4.4.7 näher erläutert. Der Hauptgrund für den Ausschluss solcher Beträge bis zum Zeitpunkt ihrer Entrichtung liegt darin, dass unsicher ist, ob diese Beträge – im Fall einer nicht anerkannten Abgrenzung – tatsächlich entrichtet werden bzw. wann sie – im Fall einer nicht geltend gemachten Abgrenzung – entrichtet werden. Im Kommentar zu Artikel 4.1.3 Buchstabe d werden die Gründe für den Ausschluss des laufenden Steueraufwands im Zusammenhang mit unsicheren Steuerpositionen erörtert.

Buchstabe c

76. Um Verzerrungen zu vermeiden, schließt Buchstabe c Wertberichtigungen und Ansatzanpassungen in Bezug auf latente Steueransprüche aus. Wenn es nicht wahrscheinlich ist, dass zu einem künftigen Zeitpunkt ein steuerpflichtiger Gewinn erzielt wird, mit dem ein inländischer steuerlicher Verlust ganz oder teilweise verrechnet werden kann, ist für Rechnungslegungszwecke im Allgemeinen eine Wertberichtigung oder Ansatzanpassung erforderlich. Diese Wertberichtigung oder Ansatzanpassung wird in Höhe des Verlusts vorgenommen, für den keine Verwertbarkeit prognostiziert wird. Wird eine Ansatzanpassung vorgenommen, so wird der latente Steueranspruch im Abschluss nicht als latenter Steueranspruch ausgewiesen, soweit er nicht als künftig verwertbar prognostiziert wird. Verlangen die Rechnungslegungsvorschriften eine Wertberichtigung, so wird der mit dem inländischen steuerlichen Verlust zusammenhängende latente Steueranspruch im Abschluss als latenter Steueranspruch erfasst, allerdings wird eine ausgleichende Verbindlichkeit in Höhe des latenten Steueranspruchs, für den keine Verwertbarkeit prognostiziert wird, als Wertberichtigung ausgewiesen. Wenn sich die finanziellen Prognosen in einem künftigen Zeitraum verändern und es wahrscheinlicher wird, dass in einem aktuellen oder künftigen Zeitraum ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht, wird die Ansatzanpassung oder Wertberichtigung in dem Zeitraum, in dem sich die Prognose verändert, aufgehoben.

77. Da sich durch den Ansatz latenter Steueransprüche die angepassten erfassten Steuern verringern, muss sichergestellt werden, dass ein latenter Steueranspruch im Zusammenhang mit einem inländischen steuerlichen Verlust für GloBE-Zwecke im selben Jahr erfasst wird wie der entsprechende Verlust. Daher gewährleistet Buchstabe c, dass der latente Steueranspruch für GloBE-Zwecke im selben Jahr erfasst wird wie der wirtschaftliche Verlust, der zu diesem Anspruch geführt hat. Da Wertberichtigungen und Ansatzanpassungen im Kontext der GloBE-Vorschriften unberücksichtigt bleiben, wird ein latenter Steueranspruch im Hinblick auf einen inländischen steuerlichen Verlust unabhängig davon erfasst, ob eine künftige Nutzung dieses Anspruchs als wahrscheinlich prognostiziert wird. Folglich könnte ein Steuerpflichtiger gemäß den GloBE-Vorschriften einen latenten Steueranspruch angesetzt haben, der mit einem inländischen Verlustvortrag zusammenhängt, welcher erlischt. Ein Verlustvortrag kann nach inländischem Recht nicht verwertet werden, wenn er nicht genutzt werden kann, um im Inland erzielte steuerpflichtige Gewinne auszugleichen. Die Rechnungslegungsvorschriften behandeln latente Steueransprüche, die aus inländischen Verlustvorträgen entstehen, als aufgelöst, wenn sie zur Verrechnung mit im Inland erzielten steuerpflichtigen Gewinnen verwendet werden. Sofern derartige Verluste nach inländischem Recht nicht verwendet werden können, sind sie für GloBE-Zwecke also nicht nutzbar. Daraus folgt, dass ein Verlust, der für inländische Steuerzwecke nicht genutzt werden kann, nach den Rechnungslegungsvorschriften nicht aufgelöst und somit für GloBE-Zwecke nicht genutzt werden kann, um die angepassten erfassten Steuern zu erhöhen.

78. In Jahr 1 entsteht einer Geschäftseinheit ein GloBE-Verlust von (100) und es wird ein latenter Steueranspruch von (15) angesetzt, allerdings lassen die finanziellen Prognosen darauf schließen, dass der steuerliche Verlust künftig nicht verwertet werden kann. Folglich wird für diesen steuerlichen Verlust aufgrund von Wertberichtigungen oder Ansatzanpassungen kein Steuerertrag verbucht. Allerdings bleibt dies für GloBE-Zwecke unberücksichtigt und es entsteht ein latenter Steueranspruch. In Jahr 2 verändert

sich die Prognose, und die Wertberichtigung oder Ansatzanpassung wird aufgehoben. Auch dies bleibt für GloBE-Zwecke unberücksichtigt. In Jahr 3 wird ein GloBE-Gewinn von 100 erzielt und der verlustbedingte latente Steueranspruch wird verwertet und aufgelöst. Ohne die Wirkung von Buchstabe c wäre der latente Steueranspruch in diesem Beispiel in Jahr 2 entstanden, womit sich die angepassten erfassten Steuern in einem Jahr verringert hätten, in dem netto kein GloBE-Gewinn erzielt wurde und in dem sonst eine Ergänzungssteuer nach Artikel 4.1.5 angefallen wäre.

Buchstabe d

79. Buchstabe d schließt den Betrag eines latenten Steueraufwands aus, der aus einer Änderung des geltenden inländischen Steuersatzes resultiert. Ein solcher Betrag wird ausgeschlossen, weil diesbezüglich abgegrenzte Beträge nur Änderungen bereits abgegrenzter Beträge darstellen und nicht als zusätzliche erfasste Steuern in einem Geschäftsjahr berücksichtigt werden sollten. Wird z. B. im Abschluss ein zusätzlicher latenter Steueraufwand ausgewiesen, weil der Steuersatz von 10 % auf 15 % gestiegen ist, sollte dieser Betrag nicht zu den erfassten Steuern hinzugerechnet werden, weil er sich nicht auf den GloBE-Gewinn im laufenden Geschäftsjahr bezieht. Die Artikel 4.6.2 und 4.6.3 enthalten Vorschriften für die Berücksichtigung von Änderungen des inländischen Steuersatzes für GloBE-Zwecke, um sicherzustellen, dass entrichtete Steuern sachgerecht angerechnet werden können.

Buchstabe e

80. Buchstabe e sieht den Ausschluss eines latenten Steuerertrags im Zusammenhang mit der Entstehung von Steuergutschriften sowie eines latenten Steueraufwands im Zusammenhang mit der Nutzung von Steuergutschriften vor. Eine Steuergutschrift ist ein Betrag, den Steuerpflichtige unmittelbar von den einem Staat geschuldeten Steuern abziehen können. Sie unterscheidet sich von Betriebsausgabenabzügen, die die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns verringern. Stattdessen verringert eine Steuergutschrift unmittelbar die Höhe der geschuldeten Steuern. Ein Beispiel für eine Steuergutschrift ist eine Investitionssteuergutschrift, bei der ein Staat dem Steuerpflichtigen, der bestimmte qualifizierte Ausgaben tätigt, eine Ermäßigung der zu einem künftigen Zeitpunkt zu entrichtenden Steuern gewährt, die als Prozentsatz der getätigten Ausgaben berechnet wird. Eine Steuergutschrift nach Buchstabe e umfasst auch Steuergutschriften, die in einem Steuerhoheitsgebiet aufgrund einer Steuerschuld gewährt werden, die in einem anderen Steuerhoheitsgebiet oder auf von einer anderen Einheit ausgeschüttete Gewinne angefallen ist; ein Beispiel hierfür ist die Anrechnung im Ausland entrichteter Steuern. Steuergutschriften werden aus dem Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern nach Artikel 4.4.1 ausgeschlossen, weil die Einbeziehung solcher Beträge zu Verzerrungen der GloBE-Ergebnisse führen könnte. Anerkannte auszahlbare Steuergutschriften werden in Artikel 4.1.2 gesondert behandelt.

81. Da die Entstehung und Nutzung von Steuergutschriften aus dem Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern ausgeschlossen ist, sind auch alle Veränderungen des latenten Steueraufwands aufgrund der Entstehung und Nutzung solcher Steuergutschriften von der Berechnung der angepassten erfassten Steuern ausgenommen. Entsteht beispielsweise ein Vortrag von Anrechnungsüberhängen für im Ausland entrichtete Steuern, verringert der mit diesem Vortrag verbundene latente Steueranspruch nicht die angepassten erfassten Steuern, da er gemäß Artikel 4.4.1 Buchstabe e vom Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern ausgeschlossen ist. Wird ein solcher Anrechnungsvortrag für im Ausland entrichtete Steuern in einem nachfolgenden Geschäftsjahr genutzt, führt die Nutzung dieses latenten Steueranspruchs aus demselben Grund umgekehrt nicht zu einer Erhöhung der angepassten erfassten Steuern. Das Ergebnis ist das gleiche, wie wenn überhaupt kein latenter Steueranspruch für den Anrechnungsvortrag für im Ausland entrichtete Steuern verbucht worden wäre.

82. Da latente Steueransprüche aus der Entstehung von Steuergutschriften aus dem Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern ausgeschlossen sind und die angepassten erfassten Steuern nicht verringern, sollte die Entstehung von Steuergutschriften nicht zu einer Ergänzungssteuer nach Artikel 4.1.5 führen.[4]

Artikel 4.4.2

83. Artikel 4.4.2 sieht bestimmte Anpassungen des Gesamtbetrags der Anpassung um latente Steuern vor. Die erste Anpassung nach Buchstabe a dient der Berücksichtigung von Beträgen nicht anerkannter Abgrenzungen oder nicht geltend gemachter Abgrenzungen, die während des Geschäftsjahrs gezahlt wurden. Wie im Kommentar zu Artikel 4.4.1 erörtert, werden solche Beträge zu dem Zeitpunkt, zu dem sie angesetzt werden, nicht berücksichtigt, weil fraglich ist, wann und ob die betreffenden Steuern entrichtet werden. Sind diese Steuern aber einmal entrichtet, ist es angemessen, sie für GloBE-Zwecke zu berücksichtigen. Auch wenn die entrichteten Steuern in den laufenden Steuern berücksichtigt werden, wird dies möglicherweise durch die Verringerung der latenten Steuerschuld ausgeglichen, wenn die latente Steuerschuld im Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern und damit in den angepassten erfassten Steuern berücksichtigt ist. Folglich ist es notwendig, einen Betrag in den Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern einzubeziehen, um sicherzustellen, dass sich der Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern netto nicht verändert, womit gewährleistet wird, dass die betreffenden Steuern für GloBE-Zwecke berücksichtigt werden. Da Veränderungen des latenten Steueraufwands im Hinblick auf nicht anerkannte Abgrenzungen nach Artikel 4.4.1 Buchstabe b ausgeschlossen werden, sollte die Verringerung der latenten Steuerschuld im Fall der Auflösung einer nicht anerkannten Abgrenzung aus dem Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern ausgeschlossen werden. Daher braucht der Betrag, der im Hinblick auf eine nicht anerkannte Abgrenzung aufgelöst wird, nach Artikel 4.4.2 Buchstabe a nicht hinzugefügt zu werden, da dieser Betrag ohne ausgleichende Auflösung der latenten Steuerschuld für GloBE-Zwecke bereits im laufenden Steueraufwand berücksichtigt ist. Die Ausschlüsse vom latenten Steueraufwand in Artikel 4.4.1 gelten zwar gleichermaßen für Zu- und Abnahmen des latenten Steueraufwands, eine nicht geltend gemachte Abgrenzung ist allerdings lediglich in Bezug auf eine Zunahme der latenten Steuerschuld definiert, sodass eine etwaige anschließende Abnahme nicht unter den Ausschluss von Artikel 4.4.1 Buchstabe b fällt, weshalb es der Vorschrift in Artikel 4.4.2 Buchstabe a für nicht geltend gemachte Abgrenzungen bedarf.

84. Buchstabe b gestattet die Erhöhung um eine nachbesteuerte latente Steuerschuld, die im laufenden Geschäftsjahr beglichen wurde. Wie im Kommentar zu Artikel 4.4.4 ausführlicher erörtert, müssen bestimmte unter den angepassten erfassten Steuern geltend gemachte Beträge nachversteuert werden, wenn sie nicht innerhalb der in Artikel 4.4.4 festgelegten Frist entrichtet werden. Buchstabe b gestattet die Berücksichtigung solcher nachversteuerter Beträge unter den angepassten erfassten Steuern, wenn sie entrichtet wurden.

85. Buchstabe c sieht vor, dass ein fiktiver latenter Steueranspruch angesetzt wird, wenn ein latenter Steueranspruch anzusetzen gewesen wäre, aber nicht angesetzt wurde, da die Ansatzkriterien nicht erfüllt waren. Diese Vorschrift ist eine logische Folge des Artikels 4.4.1 Buchstabe c, dem zufolge Wertberichtigungen oder Ansatzanpassungen unberücksichtigt bleiben. In manchen Fällen wird der latente Steueranspruch aber möglicherweise gar nicht erst erfasst, weil die Kriterien nicht erfüllt sind. Artikel 4.4.1 Buchstabe c ermöglicht, dass der latente Steueranspruch für GloBE-Zwecke im Jahr des Verlusts angesetzt wird; dementsprechend bleibt der Ansatz solcher latenten Steueransprüche dann in nachfolgenden Jahren unberücksichtigt, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Damit wird der Ansatz des latenten Steueranspruchs mit dem Verlust in Einklang gebracht, um zu gewährleisten, dass nicht allein dadurch, dass die Ansatzkriterien nicht erfüllt waren, nach Artikel 4.1.5 eine Ergänzungssteuer ausgelöst wird. Das folgende Beispiel veranschaulicht dies.

86. In Jahr 1 verzeichnet die Geschäftseinheit A einen GloBE-Verlust und einen inländischen steuerlichen Verlust i. H. v. (100). Für Rechnungslegungszwecke wird kein latenter Steueranspruch angesetzt, da die Ansatzkriterien nicht erfüllt sind (es ist nicht mit künftigen Gewinnen zu rechnen). Die Anwendung von Buchstabe c führt zur Entstehung eines latenten Steueranspruchs i. H. v. 15 in Jahr 1 (dies entspricht dem zu Mindestsatz berechneten latenten Steueranspruch, der angesetzt worden wäre, wenn die Kriterien dafür erfüllt gewesen wären). In Jahr 2 erzielt Geschäftseinheit A keinen steuerpflichtigen Gewinn bzw.

keinen GloBE-Gewinn oder -Verlust, allerdings ändern sich die Prognosen und der latente Steueranspruch von 15 wird zu Rechnungslegungszwecken erfasst, da die Ansatzkriterien nun erfüllt sind. Dies bleibt nach Artikel 4.4.1 Buchstabe c unberücksichtigt. In Jahr 3 erzielt die Geschäftseinheit einen GloBE-Gewinn i. H. v. 100 und macht ihren inländischen steuerlichen Verlustvortrag geltend. Der latente Steueranspruch i. H. v. 15 wird in Jahr 3 realisiert.

Artikel 4.4.3

87. Artikel 4.4.3 sieht vor, dass in Fällen, in denen ein latenter Steueranspruch zu einem geringeren als dem Mindeststeuersatz erfasst wurde, dieser Anspruch zum Mindeststeuersatz neu berechnet werden kann, wenn er einem GloBE-Verlust zuzuschreiben ist. Diese Vorschrift wahrt den Grundsatz, wonach ein GloBE-Verlust von 1 EUR einen GloBE-Gewinn von 1 EUR ausgleichen sollte. Wird beispielsweise ein verlustbedingter latenter Steueranspruch zu einem Satz von 5 % erfasst, führt ein GloBE-Verlust i. H. v. 100 zu einem latenten Steueranspruch i. H. v. 5. Wird anschließend ein Gewinn i. H. v. 100 erzielt, wird der latente Steueranspruch i. H. v. 5 aufgelöst und über den Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern zu den erfassten Steuern hinzugerechnet. Ohne die Neuberechnung zum Mindeststeuersatz würde eine Ergänzungssteuer i. H. v. 10 fällig, wenn anschließend ein Gewinn i. H. v. 100 erzielt würde. Wird jedoch eine Neuberechnung des GloBE-Verlusts zum Mindeststeuersatz gestattet (d. h. eine Erhöhung des Werts des erfassten latenten Steueranspruchs von 5 auf 15 in Bezug auf den GloBE-Verlust), wird dies verhindert und dafür gesorgt, dass ein Verlust i. H. v. 100 einen Gewinn i. H. v. 100 schützt.

88. Soweit ein Betrag nach Artikel 4.4.3 zum Mindeststeuersatz neu berechnet wird, muss die Neuberechnung in dem Geschäftsjahr erfolgen, in dem der Verlust zu einem GloBE-Verlust wird, um Verzerrungen zu vermeiden. Würde die Neuberechnung beispielsweise ein Jahr nach der Entstehung des GloBE-Verlusts vorgenommen, könnte diese Neuberechnung dazu führen, dass eine zusätzliche Ergänzungssteuer nach Artikel 4.1.5 anfällt. Wenn ein latenter Steueranspruch durch die Wirkung dieser Vorschrift erhöht wird, folgt daraus, dass sich der Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern wie bei der Feststellung eines tatsächlichen latenten Steueranspruchs um den Betrag des angesetzten zusätzlichen latenten Steueranspruchs verringert.

Artikel 4.4.4

89. Die Nachversteuerungsregel für Kategorien von latenten Steuerschulden, die nicht innerhalb eines bestimmten Zeitraums aufgelöst werden, ist in Artikel 4.4.4 dargelegt. Anders als nicht nachzuversteuernde Abgrenzungen, die in Artikel 4.4.5 definiert und weiter unten ausführlicher erörtert sind, müssen in anderen Kategorien erfasste latente Steuerschulden, die nicht innerhalb von fünf Geschäftsjahren aufgelöst werden, in dem Geschäftsjahr nachversteuert werden, in dem die Erhöhung der nachversteuerten latenten Steuerschuld ursprünglich in den Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern einbezogen wurde. Diese Regel stellt sicher, dass latente Steuerschulden, die in Bezug auf Kategorien erfasst werden, die nicht mit bestimmten grundsätzlich nicht nachzuversteuernden Kategorien zusammenhängen, tatsächlich innerhalb des erforderlichen Zeitraums beglichen werden.

90. Für jeden latenten Steueraufwandsposten einer Geschäftseinheit, der nicht in eine Kategorie fällt, die die Kriterien der Definition einer nicht nachzuversteuernden Abgrenzung erfüllt, sollte in jedem Geschäftsjahr gemäß dem Mechanismus von Artikel 4.4.4 bei Bedarf geprüft werden, ob eine Nachversteuerung erforderlich ist. Als Beispiel sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit in Jahr 0 einen Betrag als latente Steuerschuld ausweist und diesen Betrag in die angepassten erfassten Steuern einbezieht. Die Ertragskategorie, auf die sich die latente Steuerschuld bezieht, ist nicht in Artikel 4.4.5 als nicht nachzuversteuernde Abgrenzung aufgeführt. In Jahr 5, also fünf aufeinanderfolgende Geschäftsjahre nach der Geltendmachung des Betrags, wurde die latente Steuerschuld noch nicht aufgelöst; sie ist somit als nachzuversteuernde latente Steuerschuld nachzuversteuern. Dementsprechend muss die Ergänzungssteuer für das Jahr 0 gemäß Artikel 5.4 ohne den betreffenden Betrag neu berechnet werden.

Artikel 4.4.5

91. Die Regel bezüglich nicht nachzuversteuernder Abgrenzungen, die vorsieht, dass bestimmte Kategorien latenter Steuerschulden nicht im Hinblick auf eine etwa erforderliche Nachversteuerung gemäß Artikel 4.4.4 geprüft werden müssen, ist in Artikel 4.4.5 dargelegt. Die Liste dieser nicht nachzuversteuernden Abgrenzungen bezieht sich auf temporäre Differenzen, die in den Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework weit verbreitet und für multinationale Unternehmensgruppen im Allgemeinen von wesentlicher Bedeutung sind. Diese temporären Differenzen sind in der Regel an wesentliche Tätigkeiten in einem Steuerhoheitsgebiet geknüpft oder sind Differenzen, bei denen kein Risiko der Manipulation durch die Steuerpflichtigen bestehen dürfte. Um den Erfüllungsaufwand zu verringern, muss für diese risikoarmen Posten, die im Lauf der Zeit mit Sicherheit aufgelöst werden, folglich nicht nach Artikel 4.4.4 geprüft werden, ob eine Nachversteuerung nötig ist.

Buchstabe a

92. Mit der Einbeziehung von Abschreibungen auf materielle Vermögenswerte in Artikel 4.4.5 Buchstabe a wird der Tatsache Rechnung getragen, dass Sonder- und Sofortabschreibungen in den Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework prinzipiell üblich sind und dass sich die entsprechenden temporären Differenzen über die Lebensdauer eines Vermögenswerts mit Sicherheit ausgleichen. Ohne die Regel in Artikel 4.4.5 Buchstabe a könnte der Nachbesteuerungsmechanismus in Artikel 4.4.4 dazu dienen, solche Regelungen ihres Nutzens zu berauben, und im Fall von Vermögenswerten, deren Lebensdauer den in Artikel 4.4.4 festgelegten Zeitraum übersteigt, zu Verzerrungen der effektiven Steuersätze der betreffenden Steuerhoheitsgebiete führen.

93. Materielle Vermögenswerte sind im Allgemeinen Vermögenswerte, die für Rechnungslegungszwecke als Sachanlagen oder Vorräte eingestuft werden. Sachanlagen werden als Aktiva in der Bilanz ausgewiesen, wenn es sich dabei um materielle Gegenstände handelt, die für die Nutzung in der Herstellung oder Erbringung von Waren oder Dienstleistungen, für die Vermietung an Dritte oder für administrative Zwecke gehalten werden und von denen zu erwarten ist, dass sie während mehr als eines Wirtschaftszeitraums genutzt werden.

94. Materielle Vermögenswerte umfassen außerdem natürliche Ressourcen, beispielsweise Mineralvorkommen, Nutzholz, Öl- und Gasreserven sowie Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung. Kann für natürliche Ressourcen eine Sonderabschreibung oder eine andere Behandlung bezüglich der mit ihnen verbundenen Kosten in Anspruch genommen werden, die zu zeitlichen Abweichungen zwischen steuerlicher Behandlung und Rechnungslegung führt, gilt Buchstabe a auch für die entsprechenden temporären Differenzen. Für die Zwecke dieses Buchstabens sollte nach dem für die Ermittlung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags der Geschäftseinheit verwendeten Rechnungslegungsstandard geprüft werden, ob ein Vermögenswert einen materiellen Vermögenswert darstellt. Darüber hinaus ist vorgesehen, dass die Vorschrift auf latente Steuerschulden im Zusammenhang mit Abweichungen bei den aktivierten Kosten angewendet wird, die an den betreffenden Vermögenswert geknüpft sind. Sehen die maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften die Aktivierung eines breiteren Spektrums an Kosten vor als die maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften, werden die entsprechenden latenten Steuerschulden daher als nicht nachzuversteuernde Abgrenzungen behandelt. Werden beispielsweise Kosten für die Exploration und Erschließung von Mineral-, Öl- oder Gaslagerstätten für Steuerzwecke sofort oder über einen kurzen Zeitraum abgeschrieben und für Rechnungslegungszwecke unter den natürlichen Ressourcen aktiviert, werden die damit zusammenhängenden latenten Steuerschulden als nicht nachzuversteuernde Abgrenzungen behandelt.

95. Buchstabe a gilt auch in dem Fall, dass ein materieller Vermögenswert gemietet wurde. Ein Mietvertrag wird für Rechnungslegungszwecke generell als abzuschreibendes Nutzungsrecht und als Mietschuld (also als eine Verpflichtung zur Entrichtung künftiger Mietzahlungen) behandelt. Wenn sie einmal verbucht wurden, sind das Recht zur Nutzung des Vermögenswerts und die Mietschuld gleichwertig

und gleichen sich gegenseitig aus, sodass keine aktiven oder passiven latenten Steuern entstehen. Temporäre Differenzen treten auf, wenn gemietete Vermögenswerte für die Zwecke der inländischen Besteuerung anders behandelt werden als für Rechnungslegungszwecke, sodass solche Mietzahlungen als abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden. Wenn solche temporären Differenzen auftreten, fallen sie gemäß Buchstabe a nicht unter die Nachbesteuerungsregel nach Artikel 4.4.4.

Buchstabe b

96. Nach Buchstabe b werden die Kosten einer staatlichen Lizenz oder ähnlichen Regelung wie z. B. eines Miet- oder Pachtvertrags oder einer Konzession für die Nutzung von unbeweglichem Vermögen oder natürlichen Ressourcen einbezogen, wenn diese mit erheblichen Investitionen in materielle Vermögenswerte verbunden ist. Ein Recht auf Nutzung von unbeweglichem Vermögen umfasst auch Lizenzen für das Recht zur Nutzung von Mobilfunkfrequenzen für Telekommunikationsdienste. Wenn ein solches Recht zudem mit einer Verpflichtung einhergeht, erhebliche Investitionen in materielle Vermögenswerte zu tätigen, fallen die Kosten in den Geltungsbereich von Buchstabe b. Bestehen Abweichungen zwischen den maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften und den maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften bezüglich des Zeitpunkts der Verbuchung der Kosten für die Lizenz oder ähnliche Regelung oder damit verbundener Kosten oder verlangen die Rechnungslegungsvorschriften die Aktivierung eines breiteren Spektrums derartiger Kosten, werden die damit zusammenhängenden latenten Steuerschulden somit als nicht nachzuversteuernde Abgrenzungen behandelt. Beispielsweise kann das inländische Steuerrecht die Abschreibung einer Lizenz für Mobilfunkfrequenzen über einen Zeitraum von 15 Jahren vorschreiben, wohingegen die Nutzungsdauer eines solchen Vermögenswerts für Rechnungslegungszwecke auf 20 Jahre festgelegt ist.

Buchstabe c

97. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sind in Artikel 4.4.5 Buchstabe c aufgeführt, da die Steuervorschriften der Steuerhoheitsgebiete des Inclusive Framework für Forschungs- und Entwicklungskosten im Allgemeinen einen Betriebsausgabenabzug gestatten, wohingegen ein Teil dieser Kosten für Rechnungslegungszwecke möglicherweise im Anlagevermögen aktiviert wird. Die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften zur Aktivierung der Forschungs- und Entwicklungskosten könnte zu unbeabsichtigten Ergebnissen führen, beispielsweise zu zunehmendem Druck bei der Anwendung der Rechnungslegungsstandards und zu Behandlungsunterschieden je nach dem verwendeten Rechnungslegungsstandard. Da Betriebsausgabenabzüge hier in den Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework weit verbreitet sind und die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen multinationaler Unternehmensgruppen wesentlich sind, gelten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen daher als nicht nachzuversteuernde Abgrenzungen.

Buchstabe d

98. Stilllegungs- und Sanierungsaufwendungen sind in Artikel 4.4.5 Buchstabe d als nicht nachzuversteuernde Abgrenzungen aufgeführt. Hierzu gehören die Kosten, die einem Steuerpflichtigen entstehen, um bestimmte Arten von Vermögenswerten am Ende ihrer Nutzungsdauer stillzulegen und eine Umweltsanierung auf dem Gelände vorzunehmen. Beispielsweise muss ein Atomkraftwerk am Ende seiner Nutzungsdauer stillgelegt werden, und im Rahmen des Rückbaus ist eine Umweltsanierung vorzunehmen. Um die wirtschaftlichen Ergebnisse einer Investition korrekt widerzuspiegeln, sehen Rechnungslegungsstandards im Allgemeinen die Aktivierung der erwarteten Stilllegungskosten zum Zeitwert und ihre Abschreibung über die Nutzungsdauer des betreffenden Vermögenswerts vor. Beispiele für entsprechende Vermögenswerte sind Bohrplattformen, Ölquellen, Bergwerke und Kraftwerke.

99. In der Rohstoffbranche beispielsweise werden künftige Sanierungs- und andere Stilllegungskosten, die eine Folge der Rohstoffförderung sind, in der Regel über die Dauer der Förderung als Aufwand verbucht, auch wenn die Kosten möglicherweise nicht beglichen werden, bevor das Bergwerk oder die

Ölquelle die Produktion eingestellt hat. In manchen Steuerhoheitsgebieten können diese Kosten aber möglicherweise erst dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn die Förderstätte stillgelegt wurde oder die Kosten bezahlt wurden. Manche Steuerhoheitsgebiete gestatten u. U. einen Betriebsausgabenabzug auf der Grundlage von Beiträgen an eine Stiftung oder einen ähnlichen zum Zweck der Finanzierung künftiger Sanierungs- oder Schließungskosten eingerichteten Fonds. Die Höhe dieser Beiträge kann von dem als Aufwand im Abschluss abgegrenzten Betrag abweichen.

100. Die Steuerhoheitsgebiete des Inclusive Framework gestatten in der Regel den Abzug dieser antizipierten Stilllegungs- und Sanierungskosten, sodass es sich um eine weitverbreitete Vorgehensweise handelt. Die Aufwendungen für Außerbetriebnahme, Stilllegung und Sanierung sind außerdem wesentlich. So fallen z. B. erhebliche Kosten an, wenn eine Ölquelle oder ein Bergwerk stillgelegt wird, was möglicherweise erst ein halbes Jahrhundert oder länger nach Beginn der Förderung geschieht. Die Einbeziehung solcher Kosten in Artikel 4.4.5 Buchstabe d verhindert, dass es de facto zu einer unbeabsichtigten Versagung eines GloBE-Abzugs für die Umwelt- und sonstigen Sanierungskosten kommt.

101. Bei Artikel 4.4.5 Buchstabe d besteht in Anbetracht des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Aufwendungen und der Substanz der Tätigkeiten in einem Steuerhoheitsgebiet sowie der gesetzlichen Verpflichtung zur Sanierung des Geländes und Stilllegung der Vermögenswerte kein Risiko einer Aufweichung der GloBE-Grundsätze. Außerdem sind solche temporären Differenzen nicht manipulationsanfällig und werden über einen bestimmten Zeitraum mit Sicherheit aufgelöst.

Buchstabe e

102. Die Zeitwertbilanzierung nicht realisierter Gewinne ist in Artikel 4.4.5 Buchstabe e als nicht nachzuversteuernde Abgrenzung genannt. Beispiele für Zeitwertgewinne und -verluste für Rechnungslegungszwecke sind u. a. Wertsteigerungen beim Anlagevermögen von Versicherungsunternehmen oder Wertsteigerungen bei den Einschlagrechten eines Forstunternehmens. Gewinne aus solchen Investitionen dürfen u. U. erst dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn die entsprechenden Beträge durch einen Verkauf oder eine sonstige Veräußerung des Vermögenswerts realisiert worden sind. Die Besteuerung der realisierten Gewinne und Verluste ist in den Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework relativ weit verbreitet und kann zu temporären Differenzen führen, die für multinationale Unternehmensgruppen häufig wesentlich sein können, sowohl in Bezug auf den Betrag als auch auf die Dauer der zeitlichen Abweichung. Die Einstufung als nicht nachzuversteuernde Abgrenzung gemäß diesem Buchstaben e greift nur, wenn die Bilanzierung zum Zeitwert auch für GloBE-Zwecke angewendet wird. Daher gilt dieser Buchstabe nicht, wenn die multinationale Unternehmensgruppe das Wahlrecht nach Artikel 3.2.5 in Bezug auf solche Gewinne in Anspruch genommen hat.

Buchstabe f

103. Nettowechselkursgewinne werden in Artikel 4.4.5 Buchstabe f berücksichtigt. Monetäre Posten wie Verbindlichkeiten, Forderungen und Kredite in Fremdwährungen (d. h. einer anderen als der für die Rechnungslegungszwecke der Geschäftseinheit verwendeten funktionalen Währung) werden für Rechnungslegungszwecke zum Stichtagskurs umgerechnet, bei dem es sich um den Kassakurs am Bilanzstichtag handelt. Damit verbundene Wechselkursgewinne und -verluste werden im Allgemeinen im Jahresüberschuss einer Geschäftseinheit erfasst. Nach inländischem Steuerrecht bleiben diese unrealisierten Wechselkursgewinne und -verluste aber möglicherweise unberücksichtigt, bis ein Realisierungsereignis eintritt, z. B. die Rückzahlung eines Kredits.

Buchstabe g

104. Versicherungsrückstellungen sind in Artikel 4.4.5 Buchstabe g als nicht nachzuversteuernde Abgrenzungen berücksichtigt. Versicherungsunternehmen erheben im Allgemeinen Prämien, legen diese Prämien an und begleichen mit den Erträgen Ansprüche der Versicherten. Wird eine Prämie erhoben, ist bekannt, dass ein Teil der Prämie und der Erträge daraus zur Begleichung von Ansprüchen verwendet

wird, und zwar in der Regel in einem nachfolgenden Zeitraum. Die Steuerhoheitsgebiete des Inclusive Framework gestatten im Allgemeinen einen Betriebsausgabenabzug im Hinblick auf den für künftige Ansprüche zurückgestellten Betrag; daher wird die Körperschaftsteuer nicht auf die volle empfangene Prämie erhoben. In welcher Höhe ein solcher Betriebsausgabenabzug gestattet ist, wird üblicherweise unter Bezugnahme auf die Höhe des von der Versicherungsaufsichtsbehörde festgelegten Mindestbetrags des Sicherungsvermögens bestimmt, das Versicherungsunternehmen in erstklassigen, liquiden Anlagen vorhalten müssen, damit gewährleistet ist, dass sie die Ansprüche der Versicherten erfüllen können. Solche aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen übersteigen die handelsrechtlichen Rückstellungen in der Regel um einen wesentlichen Betrag. Die Abweichung zwischen den handelsrechtlichen und den steuerrechtlich anerkannten Rückstellungen führt zu temporären Differenzen, die über lange Zeiträume bestehen können, insbesondere im Fall von Lebensversicherungen.

105. Da diese Art der Behandlung in den Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework weit verbreitet ist und der Betrag der Versicherungsrückstellungen wesentlich ist, werden Rückstellungen von Versicherungsunternehmen als nicht nachzuversteuernde Abgrenzungen behandelt. Die betreffenden Beträge sind nicht manipulationsanfällig, da der zeitliche Rahmen durch die aufsichtsrechtlichen Anforderungen und die Rechnungslegungsvorschriften geregelt ist. Außerdem lösen sie sich über einen bestimmten Zeitraum mit Sicherheit auf. Ohne die Regel für Versicherungsrückstellungen würde es aufgrund der wesentlichen zeitlichen Abweichungen zwischen der Behandlung für Rechnungslegungs- und für Steuerzwecke zu erheblichen Verzerrungen des effektiven Steuersatzes für Versicherungsunternehmen kommen.

106. Die abgegrenzten Abschlusskosten in Artikel 4.4.5 Buchstabe g können auch die Verbuchung von Posten umfassen, die sich auf bereits laufende Verträge beziehen (beispielsweise im Rahmen des Erwerbs eines Versicherungsunternehmens), wenn der Versicherer verpflichtet ist, die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der erworbenen Versicherungsverträge und den zum Zeitpunkt des Erwerbs übernommenen Verpflichtungen aus dem Versicherungsgeschäft auszuweisen. Dieser Posten wird in der Regel als Wert des erworbenen Geschäfts, Barwert der aktuellen Geschäftstätigkeit oder Barwert der künftigen Gewinne bezeichnet und kann für Rechnungslegungszwecke im Jahresabschluss zusammen mit einem anderen Posten wie den abgegrenzten Abschlusskosten oder als gesonderter Posten verbucht oder offengelegt werden. Wie dem auch sei, fallen solche Forderungen und Verbindlichkeiten, soweit sie verbucht oder offengelegt sind, unter Artikel 4.4.5 Buchstabe g. Wie die abgegrenzten Abschlusskosten wird auch dieser Posten über einen bestimmten Zeitraum abgeschrieben und kann je nach den inländischen Steuervorschriften zu wesentlichen temporären Differenzen führen. Er ist ebenfalls nicht anfällig für Manipulationen, da der Zeitpunkt der Auflösung durch die Rechnungslegungsvorschriften und die inländischen Steuervorschriften geregelt ist. Auch der langfristige Charakter von Versicherungsverträgen kann infolge von Unterschieden bei den Steuervorschriften und der Bewertung von Versicherungsverträgen nach verschiedenen Rechnungslegungsstandards zu erheblichen temporären Differenzen führen. Dabei ist anzumerken, dass die jüngsten Änderungen der Rechnungslegungsstandards dazu führen könnten, dass Versicherungsverträge anders bewertet und ausgewiesen werden; dies betrifft beispielsweise auch die Frage, wie abgegrenzte Abschlusskosten nach diesen Standards bezeichnet und verbucht werden. Artikel 4.4.5 Buchstabe g ist so auszulegen, dass er mit den Änderungen der Rechnungslegungsstandards im Hinblick auf die unter Buchstabe g fallenden Posten vereinbar ist.

Buchstabe h

107. Artikel 4.4.5 Buchstabe h sieht vor, dass latente Steuerschulden im Zusammenhang mit Gewinnen aus dem Verkauf von im selben Steuerhoheitsgebiet wie die Geschäftseinheit belegenem Sachvermögen, die in Sachvermögen im selben Steuerhoheitsgebiet reinvestiert werden, als nicht nachzuversteuernde Abgrenzungen behandelt werden. Manche Steuerhoheitsgebiete des Inclusive Framework gestatten es einem Steuerpflichtigen, im Hinblick auf Gewinne aus der Veräußerung von Anlagegütern Buchwertfortführungen oder Steuerverschiebungen in Anspruch zu nehmen, sofern diese Gewinne innerhalb eines

vorgegebenen Zeitraums in Ersatzgüter reinvestiert werden. Diese Gewinne werden nicht ausgewiesen, sondern als Verringerung der Anschaffungskosten des neuen Vermögenswerts behandelt, womit sie zu einem späteren Zeitpunkt besteuert werden können. Die Behandlung als Buchwertfortführung oder Steuerverschiebung kommt einer Verbuchung der Gewinne mit anschließender Sofortabschreibung der Kosten des neuen Vermögenswerts in Höhe der Gewinne gleich. Daher ähnelt die Buchwertfortführung oder Steuerverschiebung, soweit der Vermögenswert für Rechnungslegungszwecke abschreibungsfähig ist, einer Sonder- oder Sofortabschreibung. Im Fall von Grundstücken werden die temporären Differenzen jedoch erst aufgelöst, wenn das Grundstück verkauft und der Erlös nicht reinvestiert wird. Solche Differenzen sind wesentlich und in den Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework weit verbreitet und haben ähnliche Eigenschaften wie im Fall einer Sonderabschreibung. Dies liegt daran, dass die Aufwendungen unmittelbar mit einer Investition in materielle Vermögenswerte verbunden sind und die Differenz über einen bestimmten Zeitraum ausgeglichen wird. Würden für die Behandlung solcher Vermögenswerte die Rechnungslegungsgrundsätze zugrunde gelegt, könnte dies zu unbeabsichtigten Ergebnissen führen, z. B. zu Schwankungen bei den GloBE-Berechnungen.

Buchstabe i

108. Artikel 4.4.5 Buchstabe i sieht vor, dass der latente Steueraufwand, der sich aus Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen in Bezug auf die unter den Buchstaben a bis g aufgeführten Kategorien ergibt, ebenfalls zu den nicht nachzuversteuernden Abgrenzungen gehört. Kommt es in einem Geschäftsjahr beispielsweise zu einer Änderung von Rechnungslegungsgrundsätzen oder Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, wie in IAS 8 beschrieben, die dazu führt, dass im Hinblick auf eine zuvor erfasste Abschreibung auf materielle Vermögenswerte ein zusätzlicher latenter Steueraufwand abgegrenzt wird, dann gilt diese Abgrenzung nach diesem Buchstaben i als nicht nachzuversteuernde Abgrenzung (IFRS Foundation, 2022[2]).

Artikel 4.4.6

109. Die Regel für nicht anerkannte Abgrenzungen ist in Artikel 4.4.6 und 4.4.1 Buchstabe b dargelegt. Diese Regel soll verhindern, dass Steuerabgrenzungen in Bezug auf Unsicherheiten bezüglich der steuerlichen Behandlung und auf Ausschüttungen einer Geschäftseinheit in die angepassten erfassten Steuern einbezogen werden, bevor die betreffenden Beträge tatsächlich entrichtet wurden.

110. Im Zusammenhang mit Unsicherheiten bezüglich der steuerlichen Behandlung abgegrenzte Beträge werden nicht anerkannt, da die multinationale Unternehmensgruppe festgestellt (und der zuständigen Steuerbehörde möglicherweise explizit oder implizit versichert) hat, dass die betreffenden Steuern nicht zu entrichten sind, und es sehr unsicher ist, ob sie in einem späteren Zeitraum entrichtet werden. In den verschiedenen anerkannten Rechnungslegungsstandards können dafür zwar unterschiedliche Kriterien gelten, im Allgemeinen wird jedoch von einer Unsicherheit bezüglich der steuerlichen Behandlung ausgegangen, wenn eine Geschäftseinheit in ihrer Steuererklärung einen Standpunkt vertritt, bei dem die Wahrscheinlichkeit, dass er der Prüfung standhält, nicht größer ist, als dass er der Prüfung nicht standhält. Die Rechnungslegungsstandards verlangen die Bildung einer offenen Reserve für derartige Positionen. Hält der in der Erklärung vertretene Standpunkt der Prüfung stand, wird die Reserve freigegeben. In Anbetracht des Charakters solcher Abgrenzungen sind die betreffenden Beträge nicht als erfasste Steuern zu behandeln, bis der Betrag tatsächlich gezahlt wurde.

111. Steuern auf Ausschüttungen, wie z. B. Quellensteuern und Steuern auf Nettobasis auf empfangene Dividenden, werden im Allgemeinen erhoben, wenn eine Einheit eine Ausschüttung an ihren Aktionär bzw. ihre Aktionäre vornimmt. Da die multinationale Unternehmensgruppe in der Regel entscheidet, zu welchem Zeitpunkt solche Ausschüttungen zwischen Geschäftseinheiten stattfinden, wäre es unangemessen, den laufenden Betrag der angepassten erfassten Steuern um latente Steuern zu erhöhen, die in Bezug auf Ausschüttungssteuern abgegrenzt wurden.

Artikel 4.4.7

112. Artikel 4.4.7 enthält ein Wahlrecht zur Vereinfachung der Erfüllung der Nachbesteuerungsvorschrift von Artikel 4.4.4. Dieser Artikel gestattet es einer Geschäftseinheit, latente Steuerverbindlichkeiten, die voraussichtlich nicht innerhalb des in Artikel 4.4.4 festgelegten Zeitraums beglichen werden, aus dem Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern auszuschließen. Diese Vereinfachung ermöglicht den Ausschluss latenter Steuerschulden, die nahezu sicher nachversteuert werden müssen, wodurch sich der Aufwand für die Überwachung der Erfüllung solcher Verbindlichkeiten und die Neuberechnung der Ergänzungssteuer mehrere Jahre später verringert.

Artikel 4.5 – GloBE-Verlustwahlrecht

113. Artikel 4.5 enthält ein Wahlrecht, um GloBE-Verluste mit einem fiktiven latenten Steueranspruch effektiv vorzutragen. Bei Inanspruchnahme dieses Wahlrechts findet Artikel 4.5 anstelle der modifizierten Steuerlatenzregeln von Artikel 4.4 Anwendung. Folglich dürfte Artikel 4.5 im Allgemeinen am nützlichsten zur Vereinfachung in Steuerhoheitsgebieten sein, die keine Körperschaftsteuer erheben oder eine solche Steuer zu einem sehr niedrigen Satz erheben, da bei Inanspruchnahme des Wahlrechts Artikel 4.4 nicht mehr gilt und temporäre Differenzen zu einer Ergänzungssteuer führen könnten. Das Wahlrecht kann jedoch in jedem Steuerhoheitsgebiet in Anspruch genommen werden.

Artikel 4.5.1 bis 4.5.3

114. Nach Artikel 4.5.1 kann ein fiktiver latenter Steueranspruch zum Mindeststeuersatz festgestellt werden, wenn für ein Steuerhoheitsgebiet in einem Geschäftsjahr ein GloBE-Nettoverlust vorliegt. Dieser latente GloBE-Verlust-Steueranspruch kann gemäß Artikel 4.5.2 vorgetragen und gemäß Artikel 4.5.3 in einem Folgegeschäftsjahr genutzt werden, in dem ein GloBE-Gewinn für das Steuerhoheitsgebiet verzeichnet wird. Wird ein latenter GloBE-Verlust-Steueranspruch in einem Folgegeschäftsjahr genutzt, wird der Betrag dieses latenten GloBE-Verlust-Steueranspruchs nach Artikel 4.1.2 zu den erfassten Steuern hinzugerechnet. Ist eine Geschäftseinheit beispielsweise in einem Staat belegen, der keine Körperschaftsteuer erhebt, kann durch das Wahlrecht nach Artikel 4.5 ein GloBE-Verlustattribut zum Mindeststeuersatz für wirtschaftliche Verluste angesetzt werden, für die sonst aufgrund der fehlenden inländischen Körperschaftsteuer kein entsprechender latenter Steueranspruch entstünde. Artikel 4.5 sieht zwar einen zeitlich unbefristeten Vortrag vor, das innerstaatliche Recht kann die Anwendung des latenten GloBE-Verlust-Steueranspruchs in der Praxis aber unter bestimmten Umständen nach einem bestimmten Zeitraum begrenzen. So kann ein Steuerhoheitsgebiet z. B. verhindern, dass ein Steuerpflichtiger einen Verlustvortrag geltend macht, sofern er nicht bestimmte Dokumentations- und Nachweisanforderungen erfüllen kann.

Artikel 4.5.4

115. In Artikel 4.5.4 ist die Übergangsregel beschrieben, die gilt, wenn die Inanspruchnahme des GloBE-Verlustwahlrechts zu einem späteren Zeitpunkt widerrufen wird. Dieser Artikel verlangt, dass ein etwaiger verbleibender latenter GloBE-Verlust-Steueranspruch mit dieser Umstellung auf null gekürzt wird. Diese Anpassung ist erforderlich, denn wenn für ein Steuerhoheitsgebiet zu der in Artikel 4.4 beschriebenen modifizierten Steuerlatenzmethode übergegangen wird, sind die latenten Steueransprüche und -verbindlichkeiten aus der Vergangenheit so zu berücksichtigen, als wären sie für die vorangegangenen Geschäftsjahre gemäß Artikel 4.4 und 9.1 berechnet worden. Die Gestattung des Vortrags des latenten GloBE-Verlust-Steueranspruchs in die Folgegeschäftsjahre würde potenziell eine doppelte Anrechnung von Verlusten und andere verzerrte Ergebnisse ermöglichen.

Artikel 4.5.5

116. Artikel 4.5.5 sieht vor, dass die Inanspruchnahme des GloBE-Verlustwahlrechts mit der GloBE-Erklärung der multinationalen Unternehmensgruppe für das erste Geschäftsjahr erfolgen muss, in dem die multinationale Unternehmensgruppe über eine Geschäftseinheit verfügt, die in dem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, für das das Wahlrecht in Anspruch genommen werden soll; darüber hinaus kann das GloBE-Verlustwahlrecht nicht für ein Steuerhoheitsgebiet mit einem berücksichtigungsfähigen Ausschüttungssteuersystem im Sinne von Artikel 7.3 geltend gemacht werden. Da die Inanspruchnahme des GloBE-Verlustwahlrechts nur mit der ersten GloBE-Erklärung der multinationalen Unternehmensgruppe erfolgen kann, die das Steuerhoheitsgebiet umfasst, für das das Wahlrecht in Anspruch genommen wird, handelt es sich bei dem GloBE-Verlustwahlrecht um ein Wahlrecht, dass nur einmal in Anspruch genommen werden kann. Diese Vorschrift ist erforderlich, um die Anwendbarkeit von Artikel 4.5.1 so zu begrenzen, dass er zwar einen Entlastungsmechanismus bzw. eine Vereinfachung in Steuerhoheitsgebieten bietet, für die eine multinationale Unternehmensgruppe die Inanspruchnahme des Wahlrechts für notwendig erachtet, aber keine Manipulationen oder Verzerrungen durch eine wiederholte Inanspruchnahme mit anschließendem Widerruf des Wahlrechts ermöglicht. Die Gestattung eines fiktiven latenten Steueranspruchs für Verluste in Steuerhoheitsgebieten mit einem berücksichtigungsfähigen Ausschüttungssteuersystem im Sinne von Artikel 7.3 würde darüber hinaus dazu führen, dass für solche Steuerhoheitsgebiete ein zu hoher effektiver Steuersatz ermittelt würde, da eine Ausschüttungssteuer nur erhoben wird, wenn positive Erträge ausgeschüttet werden.

117. Da es sich bei dem latenten GloBE-Verlust-Steueranspruch um ein gebietsbezogenes Attribut der multinationalen Unternehmensgruppe handelt, wird es im Einklang mit Artikel 6.2.1 Buchstabe f nicht zusammen mit einer Geschäftseinheit übertragen, wenn diese Einheit die multinationale Unternehmensgruppe verlässt. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe eine Geschäftseinheit von einer anderen multinationalen Unternehmensgruppe erwirbt, ist es für die Zwecke der erwerbenden multinationalen Unternehmensgruppe folglich unerheblich, ob die veräußernde multinationale Unternehmensgruppe ein GloBE-Verlustwahlrecht in Anspruch genommen hat, und dies wird auch nicht berücksichtigt. Werden alle Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet übertragen, verbleibt der latente GloBE-Verlust-Steueranspruch bei der übertragenden multinationalen Unternehmensgruppe, obwohl sie in diesem Steuerhoheitsgebiet keine Geschäftseinheiten mehr besitzt. Als Beispiel sei angenommen, dass die multinationale Unternehmensgruppe 1 ein GloBE-Verlustwahlrecht im Hinblick auf Staat A in Anspruch genommen hat und dann die Geschäftseinheit Z, die in Staat A belegen ist, an die multinationale Unternehmensgruppe 2 verkauft. Die multinationale Unternehmensgruppe 2 erwirbt mit der Übernahme von Geschäftseinheit Z keinen latenten GloBE-Verlust-Steueranspruch und das von der multinationalen Unternehmensgruppe 1 in Anspruch genommene GloBE-Verlustwahlrecht hat keine Auswirkungen auf die multinationale Unternehmensgruppe 2. Die multinationale Unternehmensgruppe 2 kann aber mit ihrer ersten GloBE-Erklärung, die Staat A umfasst, das GloBE-Verlustwahlrecht für Staat A in Anspruch nehmen, wenn sie dies wünscht.

Artikel 4.5.6

118. Artikel 4.5.6 enthält eine Sonderregel für transparente Gesellschaften, bei denen es sich um die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe handelt, und die Nutzung dieser Regel ist von der Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 4.5 für ein Steuerhoheitsgebiet unabhängig. Transparente Gesellschaften, die die oberste Muttergesellschaft sind, können ein GloBE-Verlustwahlrecht gemäß Artikel 4.5 in Anspruch nehmen; in diesem Fall wird der latente GloBE-Verlust-Steueranspruch für die oberste Muttergesellschaft gemäß Artikel 4.5.1 bis 4.5.5 berechnet. Dieser besondere latente GloBE-Verlust-Steueranspruch wird nur in Bezug auf den GloBE-Verlust der transparenten Gesellschaft nach Kürzung gemäß Artikel 7.1.2 berechnet, um sicherzustellen, dass Verluste, die an die Gesellschafter durchgereicht werden, nicht doppelt erfasst werden. Dieser GloBE-

Verlust verbleibt bei der transparenten Gesellschaft, bei der es sich um eine oberste Muttergesellschaft handelt, und kann nur verwendet werden, um künftige GloBE-Gewinne dieser obersten Muttergesellschaft auszugleichen. Da andere Einheiten für die Zwecke der Berechnung des GloBE-Verlusts nicht mit der transparenten Gesellschaft, die eine oberste Muttergesellschaft ist, zusammengefasst werden, wird dieses Wahlrecht nur für die transparente Gesellschaft in Anspruch genommen, die die oberste Muttergesellschaft ist. Andere Einheiten werden auch dann nicht mit der transparenten Gesellschaft, die eine oberste Muttergesellschaft ist, zusammengefasst, wenn ein GloBE-Verlustwahlrecht für das Steuerhoheitsgebiet, in dem die oberste Muttergesellschaft belegen ist, in Anspruch genommen wurde.

Artikel 4.6 – Nach Einreichung der Erklärung erfolgende Anpassungen und Steuersatzänderungen

119. Artikel 4.6 gilt für Anpassungen des Betrags der erfassten Steuern, zu denen es in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet kommt, nachdem die GloBE-Erklärung für den betreffenden Zeitraum eingereicht wurde. Die Verbindlichkeiten einer multinationalen Unternehmensgruppe aus erfassten Steuern können sich aus verschiedenen Gründen erhöhen oder verringern, z. B. weil sich der für inländische Steuerzwecke festgestellte Gewinnbetrag infolge einer Prüfung der Steuererklärung durch die Steuerbehörde eines Steuerhoheitsgebiets oder durch die Geschäftsführung oder Steuerberater der Einheit ändert. Die Verbindlichkeiten aus erfassten Steuern können sich auch erhöhen oder verringern, wenn nach Abgabe der GloBE-Erklärung Fehler festgestellt werden oder präzisere Schätzungen der Steuerschuld erstellt werden. Erhöhungen resultieren normalerweise in zusätzlichem Steueraufwand und Verringerungen resultieren normalerweise in Steuererstattungen (entweder als Barerstattung an die steuerpflichtige Einheit oder ihre Gesellschafter oder als Verringerung einer anderen Steuerschuld der steuerpflichtigen Einheit oder ihrer Gesellschafter), nachdem die GloBE-Erklärung für das betreffende Jahr eingereicht wurde. Solche Änderungen des abgegrenzten Steueraufwands können Auswirkungen auf die Ergänzungssteuerschuld der multinationalen Unternehmensgruppe im Hinblick auf ein vorheriges Geschäftsjahr haben. Anders ausgedrückt: Wäre die endgültige Steuerschuld in einem Steuerhoheitsgebiet bei Einreichung der GloBE-Erklärung korrekt ermittelt worden, hätte der Gesellschafter möglicherweise einen anderen effektiven Steuersatz berechnet und mehr oder weniger Ergänzungssteuer entrichtet und in diesem Geschäftsjahr eine höhere latente Steuerschuld bzw. einen höheren latenten Steueranspruch angesetzt.

Artikel 4.6.1

120. Artikel 4.6.1 gestattet es der multinationalen Unternehmensgruppe, Erhöhungen der Verbindlichkeiten aus erfassten Steuern in vorherigen Geschäftsjahren für die Zwecke der GloBE-Vorschriften als Erhöhungen der Steuern im laufenden Jahr zu behandeln. Auch eine unwesentliche Verringerung der erfassten Steuern kann als Verringerung der erfassten Steuern im laufenden Geschäftsjahr behandelt werden. Zwar ist die Behandlung solcher nach Einreichung der Erklärung erfolgender Anpassungen einer Steuerschuld im laufenden Jahr nicht so genau wie eine Neuberechnung der GloBE-Steuerschuld oder der potenziellen GloBE-Steuerschuld für die betroffenen Geschäftsjahre, sie erleichtert die Berechnung der Ergänzungssteuer nach den GloBE-Vorschriften jedoch erheblich. Bei diesen Anpassungen handelt es sich in der Regel auch nicht um die Art von Anpassungen, mit denen Verbindlichkeiten aus Ergänzungssteuern, die in früheren Jahren hätten anfallen können, vermieden werden. Erhöhungen der erfassten Steuern werden nur im laufenden Geschäftsjahr berücksichtigt. Dies hat den Effekt, dass es nach Artikel 4.6.1 nicht zu Erstattungen von im Hinblick auf frühere Geschäftsjahre entrichteten Ergänzungssteuern kommt.

121. Im Fall einer Verringerung der erfassten Steuern verlangt Artikel 4.6.1 hingegen im Allgemeinen eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer für das Geschäftsjahr, auf das sich die Steueranpassung bezieht. Allerdings kann ein Steuerpflichtiger ein Wahlrecht in Anspruch

nehmen, um eine unwesentliche Verringerung im laufenden Geschäftsjahr zu berücksichtigen. Eine Verringerung der erfassten Steuern gilt als unwesentlich, wenn sich die für das Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr bestimmten angepassten erfassten Steuern um insgesamt weniger als 1 Mio. EUR reduzieren. Ob eine Anpassung unwesentlich ist, wird für jedes Geschäftsjahr anhand der Gesamterhöhung oder -verringerung der erfassten Steuern für dieses Geschäftsjahr ermittelt. Anpassungen aufgrund wesentlicher Verringerungen müssen im Hinblick auf das maßgebliche frühere Geschäftsjahr vorgenommen werden, auf das sich die Steueranpassung bezieht, da durch überhöhte erfasste Steuern in dem betreffenden Jahr möglicherweise Ergänzungssteuern vermieden wurden und sich die vermiedene Ergänzungssteuer durch eine einfache Verringerung der erfassten Steuern im laufenden Jahr möglicherweise nicht wirksam nacherheben lässt.

122. Diese Regel ²ist mit Artikel 3.2.1 Buchstabe h verbunden, der generell vorsieht, dass die Berichtigung eines Fehlers bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts für ein vorheriges Geschäftsjahr im laufenden Jahr als zusätzlicher Ertrag oder Aufwand berücksichtigt wird. Hat sich der Fehler jedoch auf den steuerpflichtigen Gewinn in einem Steuerhoheitsgebiet ausgewirkt und kommt es deswegen zu einer wesentlichen Verringerung der erfassten Steuern für ein vorheriges Geschäftsjahr, wird die Berichtigung vorbehaltlich der vorstehend beschriebenen Einschränkung nach Artikel 4.6.1 in dem betreffenden früheren Jahr berücksichtigt. Diese Vorschrift gewährleistet, dass der GloBE-Gewinn oder -Verlust und die mit diesem Betrag verbundenen erfassten Steuern bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer jeweils für dasselbe Geschäftsjahr berücksichtigt werden, um ein verzerrtes Ergebnis zu vermeiden.

123. Wenn die Berichtigung eines Fehlers bei der Ermittlung der Steuerschuld in einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet zu einer wesentlichen Verringerung der Steuerschuld führt, muss die multinationale Unternehmensgruppe daher zwei Dinge tun, um Artikel 3.2.1 Buchstabe h und Artikel 4.6.1 sachgerecht anzuwenden. Erstens muss die multinationale Unternehmensgruppe ermitteln, ob der Fehler bei der Steuerberechnung einem Fehler bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns zuzuschreiben war und ob es einen entsprechenden Fehler bei der Berechnung des maßgeblichen Jahresüberschusses oder -fehlbetrags der Geschäftseinheit gab. Ist dies der Fall, sind sowohl die Steuern als auch der GloBE-Gewinn oder -Verlust für das frühere Jahr neu zu berechnen. Zweitens müssen der effektive Steuersatz und die Ergänzungssteuer für das frühere Jahr auf der Grundlage der neu ermittelten Steuern und des neu ermittelten GloBE-Gewinns oder -Verlusts (sofern dieser ebenfalls angepasst wurde) neu berechnet werden, um zu bestimmen, ob gemäß Artikel 5.4.1 eine zusätzliche Ergänzungssteuer für das Steuerhoheitsgebiet zu entrichten ist. Führt diese Neuberechnung zu einer zusätzlichen Ergänzungssteuer, wird diese Steuer im Geschäftsjahr der Neuberechnung in die Berechnung der gebietsbezogenen Ergänzungssteuer nach Artikel 5.2 einbezogen; die multinationale Unternehmensgruppe nimmt für das Jahr, auf das sich die Anpassung bezieht, keine Änderungen ihrer GloBE-Erklärung oder anderer im Zusammenhang mit den GloBE-Vorschriften eingereichter Steuererklärungen vor. Berichtigungen, die sich nicht aus einer wesentlichen Verringerung der Steuerschuld ergeben, werden gemäß Artikel 4.6.1 und Artikel 3.2.1 Buchstabe h bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer vorauswirkend berücksichtigt. Wie in den vorstehenden Absätzen erörtert, darf eine Neuberechnung nur dann rückwirkend berücksichtigt werden, wenn sie nicht zu einer Rückerstattung von Ergänzungssteuern führt. Würde eine Neuberechnung hingegen zu einer Erstattung von Ergänzungssteuern führen, wird sie im Jahr der Neuberechnung (d. h. im laufenden Geschäftsjahr) berücksichtigt. Dabei gilt zu beachten, dass eine erklärungspflichtige Geschäftseinheit gemäß Artikel 4.6.1 ein jährliches Wahlrecht in Anspruch nehmen kann, um unwesentliche Verringerungen der erfassten Steuern als Anpassung der erfassten Steuern im Jahr der Neuberechnung (d. h. in dem Geschäftsjahr, in dem die Anpassung vorgenommen wird) zu behandeln.

124. Artikel 4.6.1 gilt auch, wenn ein inländischer steuerlicher Verlust in ein früheres Geschäftsjahr rückgetragen wird. Im Fall eines steuerlichen Verlustrücktrags erfolgt im laufenden Geschäftsjahr eine Steuererstattung für ein vorangegangenes Geschäftsjahr. Bei dieser Erstattung handelt es sich um eine

Verringerung der erfassten Steuern für ein früheres Geschäftsjahr, weshalb sie als Anpassung der Verbindlichkeiten einer Geschäftseinheit aus erfassten Steuern für ein früheres Geschäftsjahr in den Anwendungsbereich von Artikel 4.6.1 fällt.

125. Die Erstattung von erfassten Steuern für das frühere Jahr muss mit einer entsprechenden Anpassung einhergehen, um einen Rücktrag des inländischen steuerlichen Verlusts vorzunehmen, der zu Ergebnissen führt, die mit der Behandlung von Verlustvorträgen im Einklang stehen. Die Mitglieder des Inclusive Framework sind übereingekommen, dass der inländische steuerliche Verlust im Fall eines Rücktrags nach innerstaatlichem Recht so zu behandeln ist, dass er in gleicher Weise einen latenten Steueranspruch begründet, wie dies nach den GloBE-Vorschriften der Fall gewesen wäre, wenn er zu einem Verlustvortrag geführt hätte. Sofern es sich nicht um eine unwesentliche Erstattung gemäß der Definition in Artikel 4.6.1 handelt und die erklärungspflichtige Geschäftseinheit kein Wahlrecht in Anspruch genommen hat, um diesen Betrag im laufenden Geschäftsjahr zu berücksichtigen, ist folglich ein fiktiver latenter Steueranspruch für das Jahr anzusetzen, in dem der inländische steuerliche Verlust anfällt. Der Betrag dieses latenten Steueranspruchs entspricht dem Betrag, der andernfalls im Abschluss verbucht worden wäre, wenn der latente Steueranspruch hätte vorgetragen werden können, und ist auf den Betrag des inländischen steuerlichen Verlusts multipliziert mit dem Mindeststeuersatz begrenzt. Aufgrund von Artikel 4.4 verringern sich durch die Feststellung dieses latenten Steueranspruchs die angepassten erfassten Steuern in dem Geschäftsjahr, in dem der Verlust entsteht. Dieser latente Steueranspruch gilt gleichzeitig mit dem Rücktrag der Erstattung gemäß Artikel 4.6.1 in dem Geschäftsjahr als aufgelöst, in das der inländische Verlust rückgetragen wurde, wodurch sich die angepassten erfassten Steuern in diesem Jahr erhöhen. Wenn die Auflösung des latenten Steueranspruchs und der Steuererstattung in der Summe in einem Nettoanstieg der erfassten Steuern für das frühere Geschäftsjahr resultiert, wird dieser Nettoanstieg gemäß Artikel 4.6.1 im laufenden Geschäftsjahr berücksichtigt. Man beachte, dass die Vorschrift in Artikel 4.1.5 im laufenden Geschäftsjahr auch gilt, wenn ein Verlustrücktrag berücksichtigt wird. Der Ansatz und die Auflösung eines fiktiven latenten Steueranspruchs ist der bevorzugte Mechanismus, um die sachgerechten und notwendigen Anpassungen umzusetzen, die bei der Feststellung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts vorzunehmen sind, da damit die Integrität des Steuerlatenzkonzepts insgesamt gewahrt bleibt.

126. Als Beispiel sei angenommen, dass ABC Co die einzige Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe in Staat A ist, dessen Steuersatz 20 % beträgt und der Verlustrückträge gestattet. In Jahr 1 weist ABC Co einen GloBE-Gewinn i. H. v. 100 und einen inländischen steuerpflichtigen Gewinn in gleicher Höhe aus. Folglich belaufen sich die erfassten Steuern in Jahr 1 auf 20 und der effektive Steuersatz für GloBE-Zwecke beträgt 20 %. In Jahr 2 entsteht ABC Co ein GloBE-Verlust und ein inländischer steuerlicher Verlust i. H. v. (100), der für Steuerzwecke in Staat A in Jahr 1 rückgetragen wird. Im Hinblick auf die Steuerschuld in Jahr 1 erfolgt in Jahr 2 eine Erstattung i. H. v. (20). Gemäß Artikel 4.6.1 führt der Verlust zu einem latenten Steueranspruch i. H. v. 15 (der Verlust i. H. v. 100 multipliziert mit dem Mindeststeuersatz). Da die Entstehung eines latenten Steueranspruchs zu einer Verringerung der angepassten erfassten Steuern führt, belaufen sich die erfassten Steuern in Jahr 2 auf (15) und es fällt keine Ergänzungssteuer nach Artikel 4.1.5 an, da (15) auch der erwartete Betrag der angepassten erfassten Steuern ist. Die Erstattung i. H. v. (20) wird gemäß Artikel 4.6.1 in Jahr 1 rückgetragen, ebenso wie der latente Steueranspruch i. H. v. 15. In Anbetracht der Erstattung i. H. v. (20) und der Nutzung des steuerlichen Verlustattributs i. H. v. 15 belaufen sich die berichtigten angepassten erfassten Steuern für ABC Co für Jahr 1 auf 15. Für Jahr 1 ergibt sich keine zusätzliche Ergänzungssteuer infolge des Verlustrücktrags, da der effektive GloBE-Steuersatz 15 % beträgt.

127. Abschließend ist noch anzumerken, dass Artikel 4.6.1 gilt, wenn sich die Höhe der für ein Steuerhoheitsgebiet bestimmten Steuern ändert. Er gilt nicht im Fall einer Berichtigung der Ergänzungssteuerschuld einer multinationalen Unternehmensgruppe, zu der es infolge der Prüfung einer Steuererklärung kommt, die eine Ergänzungssteuer aufgrund der Festsetzungsregeln nach Artikel 2 der GloBE-Vorschriften umfasst.

Artikel 4.6.2

128. Artikel 4.6.2 sieht vor, dass in Fällen, in denen der geltende inländische Steuersatz auf einen Satz abgesenkt wird, der unter dem Mindeststeuersatz liegt, diese Absenkung gemäß Artikel 4.6.1 berücksichtigt werden muss. Diese Vorschrift stellt sicher, dass in Fällen, in denen ein inländischer Steuersatz zu einem späteren Zeitpunkt abgesenkt wird, der zuvor unter den erfassten Steuern geltend gemachte latente Steueraufwand auf den korrekten Wert angepasst wird, welches der Steuerbetrag ist, der bei Auflösung der latenten Steuerschuld tatsächlich entrichtet wird.

129. Als Beispiel sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit in Geschäftsjahr 1 erfasste Steuern i. H. v. 15 geltend macht, die aus einer latenten Steuerschuld aus einem GloBE-Gewinn i. H. v. 100 zum Satz von 15 % resultieren. In Geschäftsjahr 2 senkt das Steuerhoheitsgebiet seinen inländischen Steuersatz auf 10 %. Wenn die latente Steuerschuld dann beglichen wird, sind zu diesem späteren Zeitpunkt daher nur Steuern i. H. v. 10 zu entrichten (effektiver Steuersatz von 10 %). Artikel 4.6.1 verlangt die Neuberechnung der Ergänzungssteuer für Geschäftsjahr 1, wenn die Verringerung wesentlich ist. In diesem Fall wäre in Geschäftsjahr 2 aufgrund der Neuberechnung eine Ergänzungssteuer i. H. v. 5 fällig.

Artikel 4.6.3

130. Artikel 4.6.3 enthält die Regel, die in dem Fall anzuwenden ist, dass ein latenter Steueraufwand zu einem unter dem Mindeststeuersatz liegenden Satz berücksichtigt wurde und der geltende Steuersatz später angehoben wird. In diesem Fall wird der Betrag des latenten Steueraufwands, der aus der Erhöhung resultiert, als Anpassung der Verbindlichkeiten einer Geschäftseinheit aus erfassten Steuern für ein früheres Geschäftsjahr behandelt.

131. Beispielsweise sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit in Geschäftsjahr 1 einen GloBE-Gewinn i. H. v. 100 erzielt und eine latente Steuerschuld i. H. v. 10 verbucht (effektiver Steuersatz von 10 %) und diesen Betrag unter den erfassten Steuern geltend macht. In Geschäftsjahr 2 hebt das Steuerhoheitsgebiet seinen Steuersatz auf 15 % an. Für Rechnungslegungszwecke wird eine zusätzliche latente Steuerschuld i. H. v. 5 verbucht. Diese Erhöhung um 5 bleibt gemäß Artikel 4.4.1 Buchstabe d in Geschäftsjahr 2 jedoch unberücksichtigt und wird bis zur Entrichtung der Steuern als Latenz behandelt. In Geschäftsjahr 3 werden die Steuern i. H. v. 15 entrichtet und die latente Steuerschuld wird in voller Höhe aufgelöst. Die zusätzliche latente Steuerschuld i. H. v. 5, die zuvor nicht unter den erfassten Steuern geltend gemacht worden war, weil sie außer Acht gelassen wurde, wird nach diesem Artikel bei der Entrichtung in Geschäftsjahr 3 berücksichtigt und aufgrund von Artikel 4.6.1 als Anstieg der erfassten Steuern behandelt. Hätte der Steuersatz in diesem Beispiel 20 % betragen, wären bei der Entrichtung in Jahr 3 zusätzliche erfasste Steuern i. H. v. 10 angefallen; dieser Betrag setzt sich aus der zuvor außer Acht gelassenen, nach diesem Artikel berücksichtigten latenten Steuerschuld i. H. v. 5 und der zusätzlichen Steuerschuld i. H. v. 5 zusammen, die den über dem Mindeststeuersatz liegenden Steuern entspricht und gemäß Artikel 4.4.1 erst nach ihrer Entrichtung berücksichtigt wird.

Artikel 4.6.4

132. Artikel 4.6.4 sieht vor, dass der effektive Steuersatz und die Ergänzungssteuer für ein Steuerhoheitsgebiet neu berechnet werden müssen, um einen Betrag des laufenden Steueraufwands (d. h. nicht des latenten Steueraufwands) auszuschließen, der 1 Mio. EUR übersteigt, der unter den angepassten erfassten Steuern geltend gemacht wurde und der nicht binnen drei Jahren nach dem letzten Tag des Geschäftsjahrs beglichen wurde, in dem dieser Betrag unter den angepassten erfassten Steuern geltend gemacht wurde.

133. Als Beispiel sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit in Geschäftsjahr 1 unter den erfassten Steuern einen laufenden Steueraufwand i. H. v. 10 geltend macht. Die Geschäftseinheit reicht eine Steuererklärung im Inland ein, in der sie fällige Steuern i. H. v. 10 ausweist, entrichtet diese Steuern aber nicht

bis zum Ende des Geschäftsjahrs 4. Da diese Steuern nicht entrichtet wurden, muss die Ergänzungssteuer für das Geschäftsjahr 1 gemäß Artikel 5.4.1 neu berechnet werden, ohne diese Steuern i. H. v. 10 in die Berechnung einzubeziehen.

Literaturverzeichnis

IFRS Foundation (2022), *International Financial Reporting Standards*, International Financial Reporting Standards Foundation, London, https://www.ifrs.org/. [2]

OECD (2018), *Revenue Statistics 1965-2017 Interpretative Guide, Annex A*, OECD, Paris. [4]

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [1]

OECD (2017), *Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264263185-de. [5]

Anmerkungen

[1] Die Anwendung von Artikel 4.3.1 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[2] Die Anwendung von Artikel 4.1.5 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[3] Die Anwendung von Artikel 4.3.3 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[4] Die Anwendung von Artikel 4.4.1 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

5 Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer

1. Kapitel 5 enthält die Berechnungsregeln zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes von Steuerhoheitsgebieten, in denen das multinationale Unternehmen tätig ist, und zur Ermittlung der Ergänzungssteuer für ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet. Die Berechnung der Ergänzungssteuer für ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet umfasst auch Regeln zur Ermittlung des Gewinnanteils, der aufgrund des substanzbasierten Freibetrags von den GloBE-Vorschriften ausgenommen ist. Kapitel 5 enthält zudem eine De-minimis-Ausnahme für in ein und demselben Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten, wenn deren Gesamtumsatzerlös und -gewinn bestimmte Schwellenwerte nicht überschreitet.

Artikel 5.1 – Ermittlung des effektiven Steuersatzes

2. Die in Artikel 5.1 beschriebene Berechnung des effektiven Steuersatzes ist ein zentrales Element der GloBE-Vorschriften. Sie wird sowohl verwendet, um zu ermitteln, ob die multinationale Unternehmensgruppe in einem Geschäftsjahr auf ihren in einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet erzielten Gewinn einem Mindestmaß an Besteuerung unterliegt, als auch, um festzustellen, ob der effektive Steuersatz des Steuerhoheitsgebiets unter dem Mindeststeuersatz liegt (d. h. ob das Steuerhoheitsgebiet in diesem Geschäftsjahr in Bezug auf die multinationale Unternehmensgruppe ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet ist). Effektive Steuersätze werden im Allgemeinen auf Gebietsebene berechnet. Staatenlose Geschäftseinheiten werden so behandelt, als wären sie die einzige Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet. Bestimmte Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften berechnen ihren effektiven Steuersatz im Allgemeinen getrennt nach Artikel 7.4; wenn die multinationale Unternehmensgruppe jedoch über zwei Investmentgesellschaften im selben Steuerhoheitsgebiet verfügt, wird deren effektiver Steuersatz berechnet, indem die erfassten Steuern und der GloBE-Gewinn oder -Verlust beider Einheiten zusammen berücksichtigt werden. Wenn die multinationale Unternehmensgruppe eine in Minderheitseigentum stehende Untergruppe hat, muss der effektive Steuersatz für die in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten ebenfalls getrennt vom effektiven Steuersatz für die anderen Geschäftseinheiten berechnet werden. In einigen Fällen wird eine multinationale Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet also einen effektiven Steuersatz berechnen, der für gewöhnliche in diesem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten maßgeblich ist, einen weiteren effektiven Steuersatz, der für in dem Steuerhoheitsgebiet belegene Investmentgesellschaften oder Versicherungsinvestmentgesellschaften maßgeblich ist, und noch einen weiteren effektiven Steuersatz, der für in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten einer in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe maßgeblich ist. Die für die Berechnung des effektiven Steuersatzes der einzelnen Steuerhoheitsgebiete erforderlichen Informationen sind gemäß den Anforderungen von Artikel 8.1 in die GloBE-Erklärung aufzunehmen.

Artikel 5.1.1

3. Artikel 5.1.1 beschreibt die Formel für die Berechnung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes. Der effektive Steuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet entspricht der Summe der angepassten erfassten Steuern aller in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten für das Geschäftsjahr, geteilt durch den in diesem Steuerhoheitsgebiet verzeichneten GloBE-Nettogewinn. Dieser Wert wird für die Zwecke der GloBE-Vorschriften als Prozentsatz ausgedrückt und auf vier Dezimalstellen gerundet (z. B. 14,12346 % = 14,1235 %). Für ein Steuerhoheitsgebiet, in dem für das Geschäftsjahr ein GloBE-Nettoverlust verzeichnet wird, ist kein effektiver Steuersatz zu berechnen. Die Summe der angepassten erfassten Steuern aller Geschäftseinheiten entspricht der Summe aller nach den Regeln von Kapitel 4 für die im selben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten ermittelten angepassten erfassten Steuern. Der in einem Steuerhoheitsgebiet verzeichnete GloBE-Nettogewinn oder -Verlust wird entsprechend ermittelt, indem alle GloBE-Gewinne oder -Verluste aller im selben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten zusammengerechnet werden. Die Steuern und Gewinne, die auf Beteiligungen von Personen entfallen, die nicht Einheiten der Gruppe sind, werden folglich bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes berücksichtigt.

4. Wenn die Muttergesellschaft, die die IIR anwendet, nicht die oberste Muttergesellschaft ist, bedeutet eine gebietsbezogene Zusammenrechnung auf Basis der zusammengerechneten Gewinne und Steuern aller Geschäftseinheiten derselben multinationalen Unternehmensgruppe, dass der effektive Steuersatz eines Steuerhoheitsgebiets nicht nur in Bezug auf die im Eigentum dieser Muttergesellschaft stehenden Geschäftseinheiten berechnet wird. Stattdessen wird der effektive Steuersatz in Bezug auf alle in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe berechnet. Die Ermittlung des effektiven Steuersatzes auf Basis eines gruppenweiten durchschnittlichen effektiven Steuersatzes für das Steuerhoheitsgebiet hat zur Folge, dass es Fälle geben kann, in denen eine Ergänzungssteuer in Bezug auf eine Einheit zuzurechnen ist, die keine niedrig besteuerte Geschäftseinheit wäre, wenn der effektive Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet auf Ebene der betreffenden Einheit oder nur ausgehend von Steuern und Gewinnen berechnet würde, die auf Beteiligungen einer Muttergesellschaft an den in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten entfallen. Umgekehrt ist es möglich, dass eine Einheit, die für sich genommen eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit gewesen wäre, aufgrund der von anderen in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten gezahlten Steuern oder verzeichneten Verluste keine niedrig besteuerte Geschäftseinheit ist. Durch eine solche gebietsbezogene Zusammenrechnung werden Risiken für die Integrität der Vorschriften, die andernfalls durch die Verlagerung von Gewinnen und Steuern zwischen im selben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten entstehen würden, sowie potenzielle Verzerrungen infolge bestimmter Merkmale des nationalen Steuersystems (wie beispielsweise Verlustübertragungs- und Steuerkonsolidierungsmechanismen) vermieden. Zudem vereinfacht sie den Mechanismus für die Zurechnung und Aufteilung von Ergänzungssteuern gemäß der IIR und der UTPR.

5. Es gibt drei konkrete Ausnahmen von dieser gebietsbezogenen Berechnung des effektiven Steuersatzes.

6. Die erste Ausnahme gilt für Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften. Gemäß dem weiter unten erörterten Artikel 5.1.3 sind Gewinne und Steuern von in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften von der Berechnung des effektiven Steuersatzes für dieses Steuerhoheitsgebiet ausgenommen. Artikel 7.4 enthält Sonderregeln für die Berechnung des effektiven Steuersatzes für diese Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften.

7. Die zweite Ausnahme gilt für Geschäftseinheiten, in denen die oberste Muttergesellschaft zwar höchstens 30 % der Beteiligungen, aber dennoch eine Kontrollbeteiligung hält. In diesen Fällen erfordern die Regeln von Artikel 5.6, dass der effektive Steuersatz für diese Geschäftseinheiten, wenn sie in einem Steuerhoheitsgebiet mit gewöhnlichen Geschäftseinheiten belegen sind, gesondert berechnet wird und

dass in den Berechnungen des effektiven Steuersatzes für die in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten bestimmte Anpassungen für auf nichtkontrollierende Beteiligungen entfallende Gewinne und Steuern vorgenommen werden. Diese Regeln werden im Kommentar zu Artikel 5.6 näher erläutert.

8. Der letzte Satz von Artikel 5.1.1 enthält eine Sonderregel, nach der jede staatenlose Geschäftseinheit für die Zwecke von Kapitel 5 so behandelt wird, als befände sie sich in einem eigenen Steuerhoheitsgebiet, in dem sie die einzige Geschäftseinheit ist. Diese Regel passt die allgemeinen Regeln für die Berechnung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes an staatenlose Geschäftseinheiten an. Der GloBE-Gewinn oder -Verlust und die angepassten erfassten Steuern einer staatenlosen Geschäftseinheit werden im Hinblick auf die Berechnung des effektiven Steuersatzes jeweils gemäß Kapitel 3 und 4 ermittelt.

9. Da diese Ausnahmen nur in wenigen Fällen zu berücksichtigen sind, werden sie nicht gesondert im Kommentar zu jedem der Artikel von Kapitel 5 erwähnt, für den sie gelten können. Wenn eine Ausnahme gilt, sollte der Kommentar jedoch unter Berücksichtigung und im Einklang mit dieser Ausnahme interpretiert werden.

Artikel 5.1.2

10. Artikel 5.1.2 enthält die Formel für die Berechnung des GloBE-Nettogewinns eines Steuerhoheitsgebiets. Der GloBE-Nettogewinn eines Steuerhoheitsgebiets wird nach dieser Formel als der positive Betrag definiert, der sich gegebenenfalls ergibt, wenn der GloBE-Verlust aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten für das Geschäftsjahr vom GloBE-Gewinn aller dieser Geschäftseinheiten für das Geschäftsjahr abgezogen wird. Der GloBE-Gewinn oder -Verlust einer Investmentgesellschaft wird gemäß Artikel 5.1.3 in dieser Berechnung nicht berücksichtigt.

11. Wenn der GloBE-Verlust aller Geschäftseinheiten dem GloBE-Gewinn aller in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten entspricht oder ihn übersteigt, liegt kein GloBE-Nettogewinn nach Artikel 5.1.2 vor, weshalb in Bezug auf das Steuerhoheitsgebiet keine Ergänzungssteuer nach Artikel 5.2 berechnet werden kann. Folglich muss der effektive Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet nicht berechnet werden. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass es Fälle geben kann, in denen nach Artikel 4.1.5 eine Ergänzungssteuer für ein Steuerhoheitsgebiet ermittelt wird, in dem ein GloBE-Nettoverlust vorliegt. Vergleiche den Kommentar zu Artikel 4.1.5.

Artikel 5.1.3

12. Wie vorstehend erwähnt, sieht Artikel 5.1.3 vor, dass die angepassten erfassten Steuern und der GloBE-Gewinn oder -Verlust von in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Investmentgesellschaften von der Berechnung des effektiven Steuersatzes für dieses Steuerhoheitsgebiet auszunehmen sind. Die Ausnahme von Artikel 5.1.3 erstreckt sich auch auf Versicherungsinvestmentgesellschaften. Sie ist notwendig, weil eine Investmentgesellschaft oder eine Versicherungsinvestmentgesellschaft, die von der multinationalen Unternehmensgruppe kontrolliert wird, zwar von den GloBE-Vorschriften erfasst werden kann, aber den Sonderregeln in Kapitel 7 unterliegt. (Unter die Definition der freigestellten Einheit in Artikel 1.5 fällt nur eine Investmentgesellschaft, die die oberste Muttergesellschaft ist oder die Anforderungen von Artikel 1.5.2 erfüllt). Artikel 5.1.3 hilft, die steuerliche Neutralität kontrollierter Investmentgesellschaften im Rahmen der GloBE-Vorschriften zu bewahren und erleichtert die Anwendung der Sonderregeln in Kapitel 7 auf Gewinne, die eine multinationale Unternehmensgruppe durch eine Investmentgesellschaft oder eine Versicherungsinvestmentgesellschaft erzielt. Der effektive Steuersatz von Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften wird gegebenenfalls getrennt nach Artikel 7.4 berechnet.

13. Die Regel in Artikel 5.1.3 gilt nicht im Fall einer Investmentgesellschaft oder einer Versicherungsinvestmentgesellschaft, bei der es sich um eine volltransparente Gesellschaft handelt, weil deren Gewinne und Steuern nach Artikel 3.5.3 und Artikel 4.3.2 gruppenzugehörigen Beteiligten, Betriebsstätten oder gruppenfremden Personen zugerechnet werden.

Artikel 5.2 – Ergänzungssteuer

14. Artikel 5.2 enthält die Regeln zur Ermittlung des Ergänzungssteuerbetrags, der in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet zu entrichten ist, sowie zur Aufteilung dieses Ergänzungssteuerbetrags unter den niedrig besteuerten Geschäftseinheiten, die in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Nach den Regeln von Artikel 5.2.1 wird zunächst der Ergänzungssteuersatz bestimmt, bei dem es sich um den Satz handelt, der erforderlich ist, um den Steuersatz auf den in diesem Steuerhoheitsgebiet erzielten Übergewinn auf den Mindeststeuersatz zu erhöhen. Nach Artikel 5.2.2 wird anschließend der Betrag des Übergewinns ermittelt, auf den der Ergänzungssteuersatz anzuwenden ist, und nach Artikel 5.2.3 wird ausgehend von diesen beiden Berechnungen der Betrag der Ergänzungssteuer bestimmt, der in Bezug auf die Tätigkeiten eines multinationalen Unternehmens in diesem Steuerhoheitsgebiet anfällt. Wenn der Ergänzungssteuerbetrag berechnet ist, wird die Ergänzungssteuer nach Artikel 5.2.4 unter den im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten aufgeteilt. Artikel 5.2.5 enthält schließlich eine Sonderregel für die Behandlung einer gemäß Artikel 5.4.1 ermittelten Ergänzungssteuer in einem Jahr, in dem kein GloBE-Nettogewinn für das Steuerhoheitsgebiet vorliegt.

Artikel 5.2.1

15. Artikel 5.2.1 enthält die Formel für die Berechnung des Ergänzungssteuersatzes für die einzelnen Steuerhoheitsgebiete. Der Ergänzungssteuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet entspricht der Differenz in Prozentpunkten, um die der Mindeststeuersatz den nach Artikel 5.1 für das Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr ermittelten effektiven Steuersatz übersteigt. Dabei handelt es sich um die positive Differenz, sofern sich eine solche ergibt, zwischen dem Mindeststeuersatz und dem effektiven Steuersatz des Steuerhoheitsgebiets, die für diesen Zweck als Prozentsatz ausgedrückt wird. Als Beispiel sei angenommen, dass der effektive Steuersatz in einem Steuerhoheitsgebiet 8,18 % beträgt, was einen Ergänzungssteuersatz von 6,82 % (= 15 % - 8,18 %) ergibt.

16. Für die Zwecke der GloBE-Vorschriften wird ein Steuerhoheitsgebiet in Bezug auf die multinationale Unternehmensgruppe als Niedrigsteuerhoheitsgebiet betrachtet und werden die in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten als niedrig besteuerte Geschäftseinheiten betrachtet, wenn der effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt. Wenn der effektive Steuersatz dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt, gibt es keinen Ergänzungssteuersatz für das Steuerhoheitsgebiet und keine der in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten wird als niedrig besteuerte Geschäftseinheit betrachtet.

Artikel 5.2.2

17. Artikel 5.2.2 enthält die Formel für die Ermittlung des Übergewinns für ein Steuerhoheitsgebiet. Der Übergewinn ist der auf Ebene des Steuerhoheitsgebiets ermittelte Gewinnbetrag, auf den die Ergänzungssteuer erhoben wird. Der Übergewinn für das Steuerhoheitsgebiet ist der Betrag, der nach Abzug eines substanzbasierten Freibetrags (nach Artikel 5.3) für das Steuerhoheitsgebiet verbleibt. Wenn ein Steuerpflichtiger beschließt, den substanzbasierten Freibetrag nicht zu nutzen, entspricht der Übergewinn dem GloBE-Nettogewinn für das Steuerhoheitsgebiet. Wenn der substanzbasierte Freibetrag für das Steuerhoheitsgebiet dem GloBE-Nettogewinn für das Steuerhoheitsgebiet entspricht oder diesen übersteigt, gibt es keinen Übergewinn, und folglich wird keine Ergänzungssteuer für dieses Jahr berechnet, es sei denn, es liegt eine zusätzliche laufende Ergänzungssteuer für dieses Geschäftsjahr vor.

18. Die Formel für den Übergewinn bezieht den substanzbasierten Freibetrag in das Modell der gebietsbezogenen Zusammenrechnung ein. Der substanzbasierte Freibetrag für das Steuerhoheitsgebiet ergibt sich aus der Zusammenrechnung der Freibeträge, die für jede in dem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheit berechnet wurden. Der für eine Geschäftseinheit berechnete Freibetrag ist nicht auf die Höhe des GloBE-Gewinns dieser Einheit beschränkt. Wenn eine Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr einen Verlust oder nur einen sehr geringen Gewinn aufweist, kann ihr substanzbasierter Freibetrag also dazu führen, dass auf den Gewinn anderer Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet keine Ergänzungssteuer zu entrichten ist.

Artikel 5.2.3

19. Artikel 5.2.3 enthält die Formel für die Berechnung der gebietsbezogenen Ergänzungssteuer. Diese Formel basiert auf dem gemäß Artikel 5.2.1 berechneten Ergänzungssteuersatz und dem gemäß Artikel 5.2.2 berechneten Übergewinn. Der Ergänzungssteuersatz wird mit dem Übergewinn des Steuerhoheitsgebiets für das Geschäftsjahr multipliziert. Das Produkt dieser Multiplikation wird sodann um eine etwaige nach Artikel 4.1.5 und Artikel 5.4.1 für das Geschäftsjahr berechnete zusätzliche laufende Ergänzungssteuer erhöht und um eine etwaige anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer verringert (ohne jedoch unter null sinken zu können), um die gebietsbezogene Ergänzungssteuer zu ermitteln. Wie im Kommentar zu Artikel 5.4 eingehender erläutert, handelt es sich bei der zusätzlichen laufenden Ergänzungssteuer um einen dem laufenden Jahr hinzugerechneten Ergänzungssteuerbetrag, der auf bestimmte Neuberechnungen der Ergänzungssteuer für frühere Jahre zurückzuführen ist. Der Betrag der zusätzlichen laufenden Ergänzungssteuer muss berechnet werden, bevor eine etwaige anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer abgezogen werden kann. Wenn die Ergänzungssteuer für das Steuerhoheitsgebiet aufgrund der Anwendung einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer null beträgt, muss jedoch keine Ergänzungssteuer nach den Artikeln 5.2.4, 5.2.5 oder 5.4.3 unter den Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet aufgeteilt werden.

20. Eine gegebenenfalls im Rahmen einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer zu entrichtende Steuer wird an dieser Stelle in der Berechnung berücksichtigt, damit sie in vollem Umfang auf die nach den GloBE-Vorschriften errechnete Ergänzungssteuer angerechnet werden kann. Eine solche im Rahmen einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer zu entrichtende Steuer kann folglich die Ergänzungssteuer (einschließlich einer etwaigen zusätzlichen laufenden Ergänzungssteuer) ausgleichen, die ohne diese anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer nach Artikel 5.2.3 für das Geschäftsjahr berechnet worden wäre. Ein Steuerhoheitsgebiet ist nach dem gemeinsamen Ansatz nicht verpflichtet, eine anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer einzuführen. Wenn es jedoch eine solche nationale Mindestergänzungssteuer einführt, verringert diese nationale Mindestergänzungssteuer die Ergänzungssteuer nach Artikel 5.2.3 in vielen Fällen auf null. Der Betrag einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer kann von dem gemäß den GloBE-Vorschriften ermittelten Betrag abweichen, weil zu ihrer Berechnung ein anderer Rechnungslegungsstandard angewandt wurde, was in der Definition der anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer in Artikel 10.1 gestattet wird. Eine solche Abweichung kann dazu führen, dass der Betrag der anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer den Betrag der Ergänzungssteuer übersteigt, der andernfalls nach Artikel 5.2.3 berechnet würde. Ein solcher überschießender Betrag kann jedoch nicht dazu führen, dass die nach den GloBE-Vorschriften zu entrichtende Ergänzungssteuer unter null sinkt, oder eine Erstattung oder Anrechnung auf eine künftige nach den GloBE-Vorschriften zu entrichtende Ergänzungssteuer begründen.

Artikel 5.2.4

21. Artikel 5.2.4 teilt die für ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet berechnete gebietsbezogene Ergänzungssteuer unter den Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet auf. Da die gebietsbezogene Ergänzungssteuer nach Artikel 5.2.3 in Bezug auf den GloBE-Nettogewinn berechnet wird, wird sie nur unter

Geschäftseinheiten aufgeteilt, die einen GloBE-Gewinn für das Geschäftsjahr aufweisen; Geschäftseinheiten mit GloBE-Verlusten wird keine solche Steuer zugerechnet. Die auf Geschäftseinheiten mit GloBE-Gewinn begrenzte Aufteilung erfolgt durch einen Aufteilungsschlüssel, der auf dem GloBE-Gewinn der einzelnen Geschäftseinheiten im Verhältnis zur Summe der GloBE-Gewinne aller in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, die einen GloBE-Gewinn für das Geschäftsjahr aufweisen, basiert.

22. Obwohl die Ergänzungssteuer auf Ebene der einzelnen Steuerhoheitsgebiete berechnet wird, basieren die Festsetzungsregeln der IIR in Kapitel 2 auf den Ansprüchen der Muttergesellschaft an den Gewinnen einzelner niedrig besteuerter Geschäftseinheiten. Die Aufteilung der Ergänzungssteuer unter den niedrig besteuerten Geschäftseinheiten nach Artikel 5.2.4 erleichtert die Anwendung der IIR durch Muttergesellschaften, die nicht die oberste Muttergesellschaft sind. In Teileigentum stehende Muttergesellschaften und einige zwischengeschaltete Muttergesellschaften sind nicht in gleicher Weise an den Gewinnen einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit beteiligt wie die oberste Muttergesellschaft. Wenn es mehrere niedrig besteuerte Geschäftseinheiten in dem Niedrigsteuerhoheitsgebiet gibt, ist die Ergänzungssteuer der einzelnen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten in unterschiedlichen Anteilen Muttergesellschaften mit unterschiedlich hohen Beteiligungen an den verschiedenen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten zuzurechnen. Wenn die oberste Muttergesellschaft jedoch eine IIR anwendet und alle niedrig besteuerten Geschäftseinheiten in Alleineigentum stehen, ist die gesamte für das Steuerhoheitsgebiet berechnete Ergänzungssteuer gemäß Kapitel 2 der obersten Muttergesellschaft zuzurechnen, und die oberste Muttergesellschaft muss die Aufteilung unter den niedrig besteuerten Geschäftseinheiten nach Artikel 5.2.4 konkret nicht durchführen. Die Zurechnung der Ergänzungssteuer zu bestimmten niedrig besteuerten Geschäftseinheiten erleichtert auch die Anwendung der UTPR, insbesondere in Fällen, in denen ein Teil der Ergänzungssteuer einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit Gegenstand einer IIR ist und der Rest der UTPR unterliegt.

Artikel 5.2.5

23. Artikel 5.2.5 befasst sich mit Situationen, in denen nach Artikel 5.4.1 eine zusätzliche laufende Ergänzungssteuer für ein Steuerhoheitsgebiet berechnet wird, in diesem Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr aber kein GloBE-Nettogewinn verzeichnet wurde. Aus Gründen der Zweckmäßigkeit wird die nach Artikel 5.4.1 berechnete zusätzliche laufende Ergänzungssteuer nach Artikel 5.2.4 im Allgemeinen zusammen mit der nach Artikel 5.2.4 für das Geschäftsjahr berechneten Ergänzungssteuer unter den niedrig besteuerten Geschäftseinheiten auf der Basis ihres GloBE-Gewinns aufgeteilt. Nach den Festsetzungsregeln von Artikel 2.2 wird die Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten den Muttergesellschaften auf der Basis des der jeweiligen Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteils am GloBE-Gewinn dieser Geschäftseinheiten zugerechnet. Wenn für ein Steuerhoheitsgebiet im laufenden Jahr kein GloBE-Nettogewinn vorliegt, ist es sinnvoller, eine zusätzliche laufende Ergänzungssteuer auf der Basis des GloBE-Gewinns der Geschäftseinheiten in den betreffenden Vorjahren aufzuteilen, weil die gesamte Ergänzungssteuer in Bezug auf den GloBE-Nettogewinn dieser Jahre berechnet wurde. Wenn die oberste Muttergesellschaft einer IIR unterliegt, die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten in Alleineigentum stehen und es keine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft in der multinationalen Unternehmensgruppe gibt, macht die Aufteilung der Ergänzungssteuer auf der Basis der Gegebenheiten anderer Geschäftsjahre im Endeffekt keinen Unterschied, weil die gesamte Ergänzungssteuer aller Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft zugerechnet wird.

24. Eine auf die Wirkung von Artikel 4.1.5 zurückzuführende zusätzliche laufende Ergänzungssteuer wird nicht nach Artikel 5.2.5 aufgeteilt. Eine solche zusätzliche laufende Ergänzungssteuer wird gesondert nach Artikel 5.4.3 aufgeteilt.

Artikel 5.3 – Substanzbasierter Freibetrag

25. Die steuerpolitische Begründung für eine formelhafte substanzbasierte Ausnahme auf der Basis der Lohnkosten und der materiellen Vermögenswerte liegt darin, dass für in einem Steuerhoheitsgebiet ausgeübte wesentliche bzw. substanzielle Tätigkeiten ein fester Gewinnbetrag von der Anwendung der GloBE-Vorschriften ausgenommen werden soll. Die Verwendung der Lohnsumme und der materiellen Vermögenswerte als Indikatoren für substanzielle Tätigkeiten ist gerechtfertigt, weil davon auszugehen ist, dass diese Elemente weniger mobil sind und mit geringerer Wahrscheinlichkeit zu steuerlich bedingten Verzerrungen führen. In konzeptioneller Hinsicht bedeutet die Freistellung eines festen Gewinnanteils aus substanziellen Tätigkeiten, dass die GloBE-Vorschriften gezielt auf den „Übergewinn" ausgerichtet werden, beispielsweise auf Erträge aus immateriellen Werten, die am anfälligsten für BEPS-Risiken sind.

26. Der in Artikel 5.3 dargelegte substanzbasierte Freibetrag betrifft nur multinationale Unternehmensgruppen, die in Steuerhoheitsgebieten tätig sind, in denen ihre Aktivitäten zu einem unter dem Mindestsatz liegenden Satz besteuert werden. Durch die Begrenzung des potenziellen Nutzens auf eine Routinerendite und die Berechnungsregeln der Ergänzungssteuer werden außerdem steuerbedingte Verzerrungen von Investitionsentscheidungen vermieden.

Artikel 5.3.1

27. Artikel 5.3.1 erläutert die Rolle des substanzbasierten Freibetrags bei der Berechnung des Übergewinns und der Ergänzungssteuer nach Artikel 5.2. Der freigestellte Gewinnbetrag wird vom GloBE-Nettogewinn im Steuerhoheitsgebiet abgezogen, um eine Übergewinngröße zu erhalten. Wenn der für ein Geschäftsjahr ermittelte Freibetrag den GloBE-Nettogewinn des Steuerhoheitsgebiets für dieses Jahr übersteigt, gibt es keinen Übergewinn, und folglich wird keine Ergänzungssteuer für dieses Jahr berechnet, es sei denn, es gibt eine zusätzliche laufende Ergänzungssteuer für dieses Geschäftsjahr. Der Betrag, um den die substanzbasierte Ertragsfreistellung den GloBE-Nettogewinn des Steuerhoheitsgebiets für ein Geschäftsjahr übersteigt, kann nicht vor- oder rückgetragen werden, um den GloBE-Nettogewinn eines anderen Geschäftsjahrs zu kürzen.

28. Der substanzbasierte Freibetrag ist standardmäßig für jedes Steuerhoheitsgebiet anzuwenden, in dem die multinationale Unternehmensgruppe tätig ist. Eine multinationale Unternehmensgruppe hat jedoch ein jährliches Wahlrecht, den Freibetrag für einzelne Steuerhoheitsgebiete nicht anzuwenden. Dieses Wahlrecht ist vorgesehen, weil einige multinationale Unternehmensgruppen der Auffassung sein können, dass der mit der Berechnung des Freibetrags für ein bestimmtes Steuerhoheitsgebiet verbundene Aufwand den Nutzen übersteigt, der sich daraus in diesem Steuerhoheitsgebiet ergeben dürfte.

29. Die Inanspruchnahme des Wahlrechts erfolgt durch die erklärungspflichtige Geschäftseinheit und zwar auf Ebene der einzelnen Steuerhoheitsgebiete. Die erklärungspflichtige Geschäftseinheit nimmt das Wahlrecht in Anspruch, indem sie eine GloBE-Erklärung einreicht, in der der Übergewinn dem Wahlrecht entsprechend berechnet wird, d. h. ohne den Freibetrag vom GloBE-Nettogewinn des Steuerhoheitsgebiets abzuziehen. Eine ausdrückliche Bestätigung, dass das Wahlrecht für ein Steuerhoheitsgebiet in Anspruch genommen wird, ist nicht erforderlich. Wenn das Wahlrecht, den Freibetrag für ein Geschäftsjahr nicht zu nutzen, in Anspruch genommen wurde, kann dies nicht mehr rückgängig gemacht werden, nachdem eine GloBE-Erklärung für dieses Geschäftsjahr mit dem Wahlrecht eingereicht wurde. Die multinationale Unternehmensgruppe ist jedoch nicht verpflichtet, das Wahlrecht für das betreffende Steuerhoheitsgebiet auch in den folgenden Geschäftsjahren in Anspruch zu nehmen. Somit kann eine multinationale Unternehmensgruppe, die beschließt, den substanzbasierten Freibetrag in einem Jahr für ein Steuerhoheitsgebiet nicht anzuwenden, ihn im folgenden Geschäftsjahr anwenden.

Artikel 5.3.2

30. Artikel 5.3.2 sieht vor, dass sich der substanzbasierte Freibetrag aus zwei Bestandteilen zusammensetzt: der Substanzausnahme für Lohnkosten und der Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte. Der nachstehende Kommentar erläutert diese Komponenten, zunächst die Substanzausnahme für Lohnkosten und anschließend die Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte.

Artikel 5.3.3

31. Die Substanzausnahme für Lohnkosten bedeutet, dass ein fester Ertrag aus den in diesem Steuerhoheitsgebiet ausgeübten Tätigkeiten, der anhand der Beschäftigungskosten der Geschäftseinheit berechnet wird, vom GloBE-Nettogewinn dieses Steuerhoheitsgebiets abgezogen wird. Der Gestaltung der Substanzausnahme für Lohnkosten liegt die Feststellung zugrunde, dass die Lohnkosten einer Geschäftseinheit ein geeigneter Hilfsindikator für die substanziellen Tätigkeiten sind, die von Beschäftigten der multinationalen Unternehmensgruppe im betreffenden Steuerhoheitsgebiet ausgeübt werden. Zur Anwendung der Substanzausnahme für Lohnkosten müssen die maßgeblichen Beschäftigten (berücksichtigungsfähige Beschäftigte), der Standort dieser Beschäftigten und die maßgeblichen Lohnkosten dieser berücksichtigungsfähigen Beschäftigten (berücksichtigungsfähige Lohnkosten) bestimmt werden.

Berücksichtigungsfähige Beschäftigte

32. Im Sinne der Substanzausnahme für Lohnkosten definiert Artikel 10.1 berücksichtigungsfähige Beschäftigte als Beschäftigte, einschließlich Teilzeitkräfte, einer Geschäftseinheit sowie unabhängige Auftragnehmer, die unter Leitung und Kontrolle der multinationalen Unternehmensgruppe an der regulären Geschäftstätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe mitwirken. Diese Definition steht im Einklang mit der länderbezogenen Berichterstattung und vermeidet die schwierige Unterscheidung zwischen Beschäftigten und unabhängigen Auftragnehmern (OECD, 2016[6]).[1] Im Sinne der Substanzausnahme für Lohnkosten können nur natürliche Personen als unabhängige Auftragnehmer gelten, was auch natürliche Personen umfasst, die bei einem Personaldienstleister oder einer Beschäftigungsgesellschaft beschäftigt sind, die ihrer Tätigkeit aber unter Leitung und Kontrolle der multinationalen Unternehmensgruppe nachgehen. Beschäftigte eines Unternehmens, das Waren oder Dienstleistungen an die Geschäftseinheit liefert, gelten nicht als unabhängige Auftragnehmer.

Steuerhoheitsgebiet, in dem die Beschäftigten ihre Tätigkeiten ausüben

33. Die Substanzausnahme für Lohnkosten wird auf Gebietsebene berechnet und basiert auf den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten der berücksichtigungsfähigen Beschäftigten, die Tätigkeiten in dem Steuerhoheitsgebiet ausüben, in dem die sie beschäftigende Geschäftseinheit belegen ist. Im Allgemeinen gehen die Beschäftigten ihrer Tätigkeit in dem Steuerhoheitsgebiet nach, in dem die sie beschäftigende Geschäftseinheit belegen ist (Steuerhoheitsgebiet des Arbeitgebers). In bestimmten Fällen können die Beschäftigten jedoch auch außerhalb des Steuerhoheitsgebiets des Arbeitgebers Aufgaben für ihren Arbeitgeber erledigen. Als Teil des GloBE-Umsetzungsrahmens sollen vereinbarte administrative Leitlinien erarbeitet werden, in denen auf solche Fälle, in denen Beschäftigte einen Teil ihrer Tätigkeiten in einem anderen Steuerhoheitsgebiet ausüben, sowie auf Beschäftigte, die ihre Tätigkeiten in mehreren Steuerhoheitsgebieten ausüben, eingegangen wird.

Berücksichtigungsfähige Lohnkosten

34. Bei der Substanzausnahme für Lohnkosten werden die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten in einem breit gefassten Ansatz ermittelt, bei dem ausschlaggebend ist, ob die Aufwendungen des Arbeitgebers für die Beschäftigten einen unmittelbaren und gesonderten persönlichen Nutzen haben. Gemäß der Definition von Artikel 10.1 umfassen die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten einer Geschäftseinheit

Aufwendungen für Löhne und Gehälter sowie sonstige Leistungen wie Krankenversicherung, Zahlungen an einen Pensionsfonds oder sonstige Rentenbeiträge, Boni und Zulagen für berücksichtigungsfähige Beschäftigte sowie aktienbasierte Vergütungen. Die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten umfassen außerdem Lohnsteuern (oder sonstige beschäftigungsbezogene Abgaben wie Steuern auf Lohnnebenleistungen) sowie Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung.

35. Im Einklang mit dem breit gefassten Ansatz zur Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten basiert die Substanzausnahme für Lohnkosten auf dem Gesamtbetrag der im Abschluss für das Geschäftsjahr ausgewiesenen Lohnkosten, mit Ausnahme der Lohnkosten, die im Buchwert der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte aktiviert wurden, welche Gegenstand der Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte sind. Die in berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerten aktivierten Lohnkosten werden in der Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte berücksichtigt. Lohnkosten, die in anderen materiellen Vermögenswerten, einschließlich Lagerbeständen, aktiviert sind, werden als berücksichtigungsfähige Lohnkosten erfasst.

36. Die Lohnkosten, die den Erträgen und anerkannten Nebenerträgen einer Geschäftseinheit aus dem internationalen Seeverkehr nach Artikel 3.3 zuzurechnen sind, werden bei der Berechnung der Substanzausnahme für Lohnkosten nicht berücksichtigt. Lohnkosten, die den Erträgen einer Geschäftseinheit zuzuordnen sind, die über die in Artikel 3.3.4 festgelegte Obergrenze für anerkannte Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr hinausgehen, werden in die Berechnung der Substanzausnahme für Lohnkosten einbezogen (da für diese überschießenden Erträge die Freistellung von den GloBE-Vorschriften nicht in Anspruch genommen werden kann, ist die Berücksichtigung der entsprechenden Lohnkosten im substanzbasierten Freibetrag angezeigt). Der auszunehmende Lohnkostenbetrag, der den Erträgen und anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr zuzurechnen ist, wird ebenfalls nach den Grundsätzen von Artikel 3.3.5 ermittelt. Die Lohnkosten, die direkt den Erträgen und anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr zuzurechnen sind, welche unterhalb der Obergrenze von Artikel 3.3.4 liegen, werden ausgenommen. Lohnkosten, die nicht direkt zugerechnet werden können, sind zwischen den Erträgen und anerkannten Nebenerträgen einer Geschäftseinheit aus dem internationalen Seeverkehr und ihren anderen Erträgen formelhaft proportional zum Anteil ihrer Umsatzerlöse aus dem internationalen Seeverkehr an ihren Gesamtumsatzerlösen aufzuteilen.

Artikel 5.3.4

37. Bei der Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte wird ein fester Ertrag bezogen auf den Buchwert der in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte vom GloBE-Nettogewinn dieses Steuerhoheitsgebiets abgezogen. Die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte umfassen den Buchwert von Sachanlagen, von natürlichen Ressourcen und von Rechten eines Leasingnehmers auf Nutzung materieller Vermögenswerte, die sich in dem Steuerhoheitsgebiet befinden, in dem die Geschäftseinheit belegen ist. Mit der Einbeziehung eines breiten Fächers von materiellen Vermögenswerten in die Substanzausnahmebasis wird anerkannt, dass alle diese Vermögenswerte auf substanzielle Tätigkeiten schließen lassen. Außerdem hilft sie, gleiche Bedingungen in den verschiedenen Wirtschaftszweigen zu schaffen, die für ihre Geschäftstätigkeit unterschiedliche Arten von materiellen Vermögenswerten nutzen. Mit der Einbeziehung geleaster materieller Vermögenswerte wird die Unterscheidung zwischen dem Eigentum und dem Leasing von Vermögenswerten ausgeschaltet und anerkannt, dass die unternehmerische Entscheidung für Eigentum oder für Leasing üblicherweise keine Auswirkungen auf die Intensität substanzieller Tätigkeiten hat. Der nachfolgende Abschnitt enthält nähere Informationen über jede Kategorie einbezogener materieller Vermögenswerte und ausgenommener Vermögenswerte.

Steuerhoheitsgebiet, in dem der Vermögenswert belegen ist

38. Die Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte erfordert, dass die materiellen Vermögenswerte in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind wie die Geschäftseinheit, in deren Eigentum sie sich befinden, oder, falls der betreffende materielle Vermögenswert in die Kategorien c oder d fällt, in demselben Steuerhoheitsgebiet wie die Geschäftseinheit, die über das Recht auf Nutzung dieses Vermögenswerts verfügt. Der materielle Vermögenswert dürfte sich in den meisten Fällen in demselben Steuerhoheitsgebiet befinden wie die Geschäftseinheit, in deren Eigentum der Vermögenswert steht oder die ihn geleast hat. Unter bestimmten Umständen kann der Vermögenswert jedoch so geartet sein oder genutzt werden, dass er in keinem Steuerhoheitsgebiet belegen ist oder sich zu verschiedenen Zeiten während des Geschäftsjahres in unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten befindet (was z. B. für ein Flugzeug einer internationalen Fluggesellschaft der Fall ist). Als Teil des GloBE-Umsetzungsrahmens sollen vereinbarte administrative Leitlinien für solche Fälle erarbeitet werden.

Buchstabe a – Sachanlagen

39. Sachanlagen sind materielle Vermögenswerte, die für die Nutzung in der Herstellung oder Erbringung von Waren oder Dienstleistungen oder für administrative Zwecke gehalten werden und von denen zu erwarten ist, dass sie während mehr als eines Wirtschaftszeitraums genutzt werden. Die Vermögenswerte in dieser Kategorie umfassen Gebäude, Maschinen, Computer und sonstige Büroausstattung, Kraftfahrzeuge, Möbel und Einrichtungszubehör sowie Grundstücke.

Buchstabe b – Natürliche Ressourcen

40. Natürliche Ressourcen umfassen Öl- und Gasvorkommen, Wirtschaftswälder und Mineralien. Diese Vermögenswerte werden ähnlich wie abschreibungsfähige Sachanlagen erfasst. Natürliche Ressourcen werden zunächst zu Anschaffungskosten erfasst, was Anschaffungs-, Explorations- und Wiederherstellungskosten umfasst. Nach der erstmaligen Bewertung wird der betreffende Vermögenswert zu seinen Anschaffungskosten abzüglich kumulierter Substanzwertabschreibungen und Wertminderungen angesetzt, d. h. nach dem Kostenmodell.[2] Bei der Substanzwertabschreibung, die eine Reihe von Gemeinsamkeiten mit der Abschreibung von Sachanlangen aufweist, werden die Kosten natürlicher Ressourcen den jeweils geförderten Mineralien oder dem geschlagenen Wirtschaftsholz zugerechnet. Da der Nutzen natürlicher Ressourcen in der Regel direkt mit der Menge der geförderten Rohstoffe zusammenhängt, wird zur Berechnung des Substanzverzehrs zumeist die Leistungsabschreibung herangezogen. Die Nutzungsdauer ist deshalb die geschätzte Menge an zu fördernden Rohstoffen, z. B. Tonnen Mineralien oder Barrel Öl.

Buchstabe c – Recht auf Nutzung materieller Vermögenswerte

41. Eine auf dem Eigentum an materiellen Vermögenswerten basierende Substanzausnahme würde zu einem Unterschied zwischen dem Eigentum und dem Leasing von Vermögenswerten führen. Um eine solche Verzerrung zu vermeiden, umfasst die Substanzausnahme den Buchwert geleaster materieller Vermögenswerte, einschließlich Gebäude und Grundstücke, genauso wie Sachwerte, die im Eigentum der Geschäftseinheit stehen.

42. Bei einer Leasingvereinbarung erfasst ein Leasingnehmer in seiner Bilanz einerseits einen Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht („Right-of-use asset“), der seinem Recht entspricht, den zugrunde liegenden Vermögenswert zu nutzen, und andererseits eine Leasingverbindlichkeit, die seiner Verpflichtung entspricht, Leasingzahlungen zu leisten. Ein Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht kann im Zusammenhang mit der Nutzung eines Vermögenswerts in staatlichem oder privatem Eigentum entstehen. Ein Leasingnehmer bilanziert Vermögenswerte aus Nutzungsrechten ähnlich wie ein Eigen-

tümer von Sachanlagen. Konkret bedeutet das, dass ein Leasingnehmer Vermögenswerte aus Nutzungsrechten zunächst zum Barwert der Leasingzahlungen erfasst und anschließend um Abschreibungen und Wertminderungen verringert, sie also nach dem Kostenmodell verbucht.[3] Für die Zwecke von Artikel 5.3.4 wird ein Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht in Bezug auf einen materiellen Vermögenswert trotz der unterschiedlichen Behandlung im Abschluss genauso behandelt wie das Eigentum dieses materiellen Vermögenswerts.

43. Der Leasinggeber eines Vermögenswerts hat keinen Anspruch auf eine Substanzausnahme in Bezug auf den Buchwert dieses Vermögenswerts. Dies erklärt sich daraus, dass der Leasinggeber den zugrunde liegenden Vermögenswert nicht aktiv nutzt, um Gewinne zu erzielen. Daher ist der Vermögenswert kein zuverlässiger Indikator für substanzielle Tätigkeiten des Leasinggebers.

Buchstabe d – Staatliche Lizenz oder ähnliche staatliche Regelung für die Nutzung von unbeweglichem Vermögen oder natürlichen Ressourcen

44. Staatliche Lizenzen und ähnliche staatliche Regelungen wie Miet- oder Pachtverträge oder Konzessionen für die Nutzung von unbeweglichem Vermögen oder natürlichen Ressourcen sind berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte, wenn diese Nutzung mit erheblichen Investitionen in materielle Vermögenswerte verbunden ist. Solche Regelungen sichern Rechte, die dem Recht auf Nutzung materieller Vermögenswerte ähnlich sind. Soweit sie Rechte zur Nutzung von unbeweglichem Vermögen oder natürlichen Ressourcen darstellen, die sich im Eigentum eines Staats befinden, fallen diese Vermögenswerte folglich für die Zwecke der Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte unter die Definition berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte, unabhängig davon, ob sie im Abschluss oder nach dem für den Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandard als immaterieller Vermögenswert erfasst bzw. behandelt werden. Falls eine Geschäftseinheit das Recht, im Zusammenhang mit dem Betrieb des Vermögens, auf das sich die Lizenz oder ähnliche Regelung bezieht, Abgaben oder Gebühren zu erheben, als einen vom Recht auf Nutzung des unbeweglichen Vermögens getrennten Vermögenswert behandelt, beispielsweise als einen separaten Dienstleistungsvertrag, gilt dieser Vermögenswert jedoch nicht als berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswert.

45. Die nationale Regierung oder eine nachgeordnete Gebietskörperschaft eines Staats kann einer Geschäftseinheit das Recht gewähren, in staatlichem Eigentum befindliches unbewegliches Vermögen im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit zu nutzen oder in staatlichem Eigentum befindliche natürliche Ressourcen abzubauen. Dies kann u. a. in Situationen der Fall sein, in denen es der Regierung gesetzlich nicht erlaubt ist, das betreffende unbewegliche Vermögen oder die betreffenden Rohstoffe an Privatpersonen oder -unternehmen zu veräußern. Dies ist im Zusammenhang mit Infrastrukturvermögen häufig der Fall. Eine Regierung kann eine Geschäftseinheit beispielsweise beauftragen, einen Infrastrukturgegenstand wie eine Straße, eine Brücke, ein Krankenhaus oder einen Flughafen zu bauen, der bei Abschluss der Arbeiten in Staatseigentum übergeht, und der Geschäftseinheit eine Konzession erteilen, die ihr gestattet, diese Infrastruktur während einer bestimmten Zahl von Jahren im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit zu betreiben. Das der Infrastrukturkonzession zugrunde liegende Vermögen ist bereits Eigentum des Staates bzw. geht in Staatseigentum über, sobald die Bau- oder Ausbauarbeiten abgeschlossen sind. Ebenso kann eine Regierung einer Geschäftseinheit ein Recht erteilen, natürliche Ressourcen wie Mineralien, Holz, Öl oder Gas aus einem in Staatseigentum befindlichen Vorkommen zu fördern und zu verkaufen, in welchem Fall dieses Recht als ein berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswert gilt. Das Land, auf dem sich das Rohstoffvorkommen befindet, bleibt Eigentum des Staats, nachdem das Recht zur Förderung der Rohstoffe abgelaufen ist. Auch eine staatliche Lizenz oder ähnliche Regelung über die Nutzung eines Teils des Telekommunikationsspektrums ist ein Recht auf Nutzung von unbeweglichem Vermögen, das als ein berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswert gilt. In all diesen Fällen entstehen der Geschäftseinheit Kosten für den Erwerb der Lizenz oder des einer Lizenz ähnlichen Rechts, und sie muss erhebliche Investitionen in materielle Vermögenswerte tätigen, um die erworbenen Rechte produktiv zu nutzen. In solchen Fällen wird die Infrastrukturkonzession, das Recht

zum Abbau von Mineralien oder die Lizenz zur Nutzung eines Telekommunikationsspektrums als berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswert betrachtet, unabhängig davon, ob diese Konzession, dieses Recht oder diese Lizenz im Abschluss oder nach dem für den Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandard als immaterieller Vermögenswert erfasst bzw. behandelt wird. Wenn der Inhaber der staatlichen Lizenz oder Konzession das an sie geknüpfte Recht jedoch nicht in seinem eigenen Unternehmen nutzt und keine erheblichen Investitionen in materielle Vermögenswerte tätigt, um das gewährte Recht zu nutzen, sondern das Recht stattdessen an eine andere Person oder Einheit weitergibt, gilt die Lizenz oder ähnliche Regelung nicht als berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswert.

Ausgenommene Vermögenswerte

46. Der Buchwert von Sachanlagen wie Grundstücken und Gebäuden, die zu Kapitalanlage-, Veräußerungs- oder Leasingzwecken gehalten werden, wird nicht in die Berechnung der Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte einbezogen. Obwohl mit der Substanzausnahme insgesamt ein breiter Fächer von materiellen Vermögenswerten erfasst werden soll, sollte es einer multinationalen Unternehmensgruppe nicht gestattet sein, durch den Kauf von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien in einem Steuerhoheitsgebiet eine größere Substanzausnahme zu erzielen. Dieses Risiko besteht insbesondere bei Gebäuden und Grundstücken, die häufig zu Kapitalanlagezwecken gehalten werden. Um dieses Risiko auszuschalten, werden Gebäude und Grundstücke, die zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zu Wertsteigerungszwecken (oder beidem) gehalten werden, von der Substanzausnahme ausgenommen. Eigentümergenutzte Immobilien, die direkt oder indirekt zur Herstellung oder Erbringung von Waren und Dienstleistungen genutzt werden, werden jedoch für die Substanzausnahme berücksichtigt. Diese Regel dürfte die Komplexität und die Befolgungskosten nicht wesentlich erhöhen, weil viele Rechnungslegungsstandards bereits vorsehen, dass solche Vermögenswerte getrennt ermittelt und erfasst werden. Im Fall der IFRS werden als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien beispielsweise getrennt unter IAS 40 erfasst (IFRS Foundation, 2022[2]).

47. Desgleichen sollte es einer multinationalen Unternehmensgruppe nicht gestattet sein, mit materiellen Vermögenswerten, deren Haltekosten hauptsächlich durch eine Veräußerungstransaktion wieder eingebracht werden – und nicht etwa durch ihre kontinuierliche Nutzung im Unternehmen –, eine größere Substanzausnahme zu erwirken. Da solche Vermögenswerte zur Veräußerung und nicht zur Nutzung gehalten werden, sind sie kein gutes Maß für substanzielle Tätigkeiten. Zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte sind folglich von der Substanzausnahme ausgenommen. Um als zur Veräußerung gehalten betrachtet zu werden, muss ein Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand und unter den für Veräußerungen derartiger Vermögenswerte üblichen Bedingungen zur sofortigen Veräußerung verfügbar sein, und der Verkauf muss sehr wahrscheinlich sein. Auch diese Regel dürfte die Komplexität und die Befolgungskosten nicht wesentlich erhöhen, weil viele Rechnungslegungsstandards bereits vorsehen, dass solche Vermögenswerte separat ermittelt und erfasst werden. Im Fall der IFRS werden zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte separat unter IFRS 5 – Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche – erfasst (IFRS Foundation, 2022[2]).

48. Der Buchwert von materiellen Vermögenswerten, die der Erwirtschaftung von Erträgen sowie von – unter der Obergrenze von Artikel 3.3.4 liegenden – anerkannten Nebenerträgen einer Geschäftseinheit aus dem internationalen Seeverkehr zuzurechnen sind (d. h. Schiffe und sonstige Seeverkehrsausrüstungen und -infrastruktur), wird nicht in die Berechnung der Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte einbezogen. Der Buchwert von materiellen Vermögenswerten, die für die Erwirtschaftung von anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr genutzt werden, muss proportional zu den ausgenommenen Erträgen ausgenommen werden, d. h. entsprechend den unter der Obergrenze liegenden anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr als Anteil an den gesamten anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr.

Artikel 5.3.5

49. Artikel 5.3.5 enthält die Regeln für die Ermittlung des Buchwerts der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte für die Zwecke der Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte. Der Artikel sieht vor, dass die multinationale Unternehmensgruppe den Buchwert für die Zwecke der Substanzausnahme im Einklang mit dem im Konzernabschluss ausgewiesenen Buchwert des Vermögenswerts ermittelt (d. h. nach Berücksichtigung von nach der Erwerbsmethode vorgenommenen Anpassungen und Eliminierung konzerninterner Veräußerungen). Der Buchwert eines Vermögenswerts entspricht für die Zwecke der Substanzausnahme dem Durchschnitt seines Buchwerts zu Beginn und am Ende des Jahres. Wenn ein Vermögenswert während des Geschäftsjahrs erworben oder veräußert wird, beträgt sein Buchwert zu Beginn bzw. am Ende des Geschäftsjahrs null. Da der Buchwert von null bei der Berechnung des Durchschnitts berücksichtigt wird, entspricht die Substanzausnahme für während des Jahres erworbene oder veräußerte Vermögenswerte der Hälfte des Buchwerts des Vermögenswerts am Ende oder zu Beginn des Jahres. Die Berücksichtigung von nach der Erwerbsmethode vorgenommenen Anpassungen in Bezug auf berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte und die Ausklammerung von konzerninternen Veräußerungen haben zur Folge, dass die Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte auf den Kosten des Erwerbs des Vermögenswerts von gruppenfremden Personen basiert und der tatsächlichen Investition der multinationalen Unternehmensgruppe in die maßgeblichen Vermögenswerte Rechnung trägt. Ohne Anpassungen nach der Erwerbsmethode würde die tatsächliche Investition zu niedrig angesetzt; die Einbeziehung konzerninterner Veräußerungen könnte wiederum dazu führen, dass die tatsächliche Investition zu hoch oder zu niedrig angesetzt würde.

50. Für Rechnungslegungszwecke werden als Sachanlagen erfasste Vermögenswerte in der Bilanz im Allgemeinen zunächst zu Anschaffungskosten ausgewiesen, was ihren Kaufpreis sowie die Kosten umfasst, die direkt dafür anfallen, dass der Vermögenswert an den erforderlichen Standort und in den erforderlichen Zustand gebracht wird, um in der von der Unternehmensleitung beabsichtigten Weise genutzt werden zu können. Nach der erstmaligen Erfassung als Vermögenswert wird eine Sachanlage in der Bilanz zu ihren Kosten abzüglich kumulierter Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen angesetzt (sogenanntes „Kostenmodell“). Abschreibung bezieht sich auf die systematische Verteilung der Kosten eines Vermögenswerts, abzüglich seines Restwerts, über seine Nutzungsdauer. Eine Wertminderung ist der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswerts seinen erzielbaren Betrag übersteigt. Natürliche Ressourcen werden ebenfalls ähnlich wie Sachanlagen erfasst, mit der Ausnahme, dass der Buchwert natürlicher Ressourcen um eine Abschreibung aufgrund von Substanzverlust reduziert wird.

51. Grundstücke werden nicht abgeschrieben. Ebenso wie Sachanlagen unterliegen Grundstücke jedoch einem Werthaltigkeitstest. Im Fall von Grundstücken kann eine Wertminderung beispielsweise eintreten, wenn es in dem Gebiet, in dem sich das Grundstück befindet, zu einer Naturkatastrophe wie einer Überschwemmung, einem Erdbeben oder einem Tornado kommt. Wenn ein Grundstück wertgemindert ist, wird eine Wertminderung ausgewiesen und der Buchwert des Grundstücks verringert.

52. Wie im Kommentar zu Artikel 3.2.1 Buchstabe d beschrieben, gestatten bestimmte Rechnungslegungsstandards die Abschreibung von Sachanlagen auf der Basis des Neubewertungsmodells. Vgl. beispielsweise IAS 16 (IFRS Foundation, 2022[2]). Nach dem Neubewertungsmodell werden Vermögenswerte regelmäßig neu bewertet und ihr Buchwert wird im Abschluss entsprechend höher oder niedriger angesetzt. Vermögenswerte können folglich im Abschluss zu einem Wert angesetzt sein, der ihre Anschaffungskosten übersteigt. Ohne eine entsprechende Korrektur hätte das Neubewertungsmodell Auswirkungen auf die Höhe der Substanzausnahme, weil der Buchwert der Vermögenswerte auf der Basis des Neubewertungsbetrags ermittelt wird. Dies wäre nicht angemessen, weil auf eine Neubewertung zurückzuführende Wertsteigerungen bzw. Wertverringerungen keinen Bezug zu substanziellen Tätigkeiten haben. Um den Effekt des Neubewertungsmodells für die Zwecke der Substanzausnahme zu eliminieren, werden auf die Neubewertung zurückzuführende Wertsteigerungen eines Vermögenswerts und daraus resultierende Erhöhungen der Abschreibungen nicht berücksichtigt. Diese Regel hat zur Folge, dass der

Buchwert eines Vermögenswerts niemals den Wert übersteigt, den er ohne die Neubewertung hätte. Damit wird der Tatsache Rechnung getragen, dass Wertsteigerungen infolge einer Neubewertung nicht mit einer Zunahme der substanziellen Tätigkeiten zusammenhängen. Zudem wird damit ein entscheidender Unterschied zwischen den Rechnungslegungsstandards ausgeschaltet, nämlich der zwischen Rechnungslegungsstandards, die das Neubewertungsmodell zulassen, und solchen, die dies nicht tun.

Artikel 5.3.6

53. Artikel 5.3.6 enthält Regeln für die Berechnung des Betrags der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte einer Geschäftseinheit, die eine Betriebsstätte ist. Nach diesem Artikel handelt es sich bei den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und den berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerten der Betriebsstätte um diejenigen, die in ihrem eigenen Abschluss ausgewiesen sind.

54. Artikel 5.3.6 folgt der Funktionsweise von Artikel 3.4.1 und 3.4.2. Bei den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und den berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerten handelt es sich um diejenigen, die im Abschluss der Betriebsstätte ausgewiesen sind, vorausgesetzt, ein solcher Abschluss wurde im Einklang mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt. Wenn die Betriebsstätte keinen eigenen Abschluss hat oder ihr Abschluss nicht im Einklang mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt wurde, wird der Betrag der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte so berechnet, als hätte die Betriebsstätte einen eigenen Abschluss im Einklang mit dem für die Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandard aufgestellt.

55. Außerdem müssen die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte ähnlich wie nach Artikel 3.4.2 an diejenigen angepasst werden, die der Betriebsstätte gemäß dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen oder den innerstaatlichen Steuervorschriften zugerechnet worden wären. Im Fall einer Betriebsstätte im Sinne von Buchstabe c der Definition in Artikel 10.1 muss es sich bei den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und den berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerten um diejenigen handeln, die der Betriebsstätte gemäß Artikel 7 des OECD-Musterabkommens und damit zusammenhängenden Bestimmungen zugerechnet worden wären (OECD, 2017[1]).

56. Artikel 5.3.6 enthält die Bedingung, dass sich die Beschäftigten und Vermögenswerte in dem Steuerhoheitsgebiet befinden müssen, in dem auch die Betriebsstätte belegen ist. Dies ist die gleiche Bedingung, die auch für andere Geschäftseinheiten gilt und in Artikel 5.3.3 und Artikel 5.3.4 aufgeführt ist. Vgl. den Kommentar zu diesen Artikeln bezüglich der Ermittlung des Steuerhoheitsgebiets, in dem die Beschäftigten einer Betriebsstätte ihre Tätigkeit ausüben bzw. die materiellen Vermögenswerte einer Betriebsstätte belegen sind. Wenn sich die der Betriebsstätte zugerechneten Beschäftigten und Vermögenswerte nicht in dem Steuerhoheitsgebiet befinden, in dem die Betriebsstätte belegen ist, werden die Kosten dieser Beschäftigten und Vermögenswerte von der Berechnung des substanzbasierten Freibetrags ausgenommen.

57. Einer Betriebsstätte im Sinne von Buchstabe d der Definition in Artikel 10.1 werden keine berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte zugerechnet.

58. Der zweite Satz von Artikel 5.3.6 bestimmt, dass die einer Betriebsstätte zugerechneten berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte nicht unter den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und den berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerten des Stammhauses zu erfassen sind. Dadurch wird sichergestellt, dass diese Kosten bei der Berechnung des substanzbasierten Freibetrags nicht doppelt berücksichtigt werden. Wenn der GloBE-Gewinn oder -Verlust einer Betriebsstätte nach Artikel 3.4.5 dem Stammhaus zugerechnet wird, bleiben

die dieser Betriebsstätte zugerechneten berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Betriebsstätte belegen ist, und werden deshalb nicht dem Stammhaus zugerechnet.

59. Der letzte Satz von Artikel 5.3.6 bestimmt, dass die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte einer Betriebsstätte, deren Erträge gemäß den Artikeln 3.5.3 und 7.1.4 ausgenommen werden, vom substanzbasierten Freibetrag auszunehmen sind. Wenn die Erträge teilweise ausgenommen werden, müssen die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte im gleichen Verhältnis verringert werden. Dadurch wird sichergestellt, dass die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte, die genutzt werden, um Erträge zu erzielen, die vom GloBE-Gewinn ausgenommen sind, nicht berücksichtigt werden, um Erträge zu schützen, die im GloBE-Gewinn erfasst werden.

Artikel 5.3.7

60. Artikel 5.3.7 erläutert, wie berücksichtigungsfähige Lohnkosten und berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte, die im Abschluss einer transparenten Gesellschaft erfasst sind, angemessen unter den Geschäftseinheiten aufgeteilt werden. Er folgt dabei der Funktionsweise von Artikel 3.5.1.

61. In einem ersten Schritt werden die nach Artikel 5.3.6 einer Betriebsstätte zugerechneten berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte gestrichen und von der Aufteilung nach Artikel 5.3.7 ausgenommen. Dies verlangt der Satzteil „die nicht gemäß Artikel 5.3.6 zugerechnet werden“. Anschließend beschreibt Artikel 5.3.7 drei verschiedene Regeln für verschiedene Szenarien.

Buchstabe a

62. Buchstabe a gilt für den Fall, dass die transparente Gesellschaft (bei der es sich nicht um die oberste Muttergesellschaft handelt) eine volltransparente Gesellschaft ist. In diesem Fall wurde der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der transparenten Gesellschaft gemäß Artikel 3.5.1 Buchstabe b dem gruppenzugehörigen Beteiligten zugerechnet. Artikel 5.3.7 Buchstabe a folgt der gleichen Logik, indem er die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte der transparenten Gesellschaft dem gruppenzugehörigen Beteiligten im gleichen Verhältnis zurechnet, in dem ihm auch der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag zugerechnet wurde. Die Formulierung „im gleichen Verhältnis“ bedeutet, dass im Fall einer transparenten Gesellschaft und ihres gruppenzugehörigen Beteiligten bei der Zurechnung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte die gleichen Prozentsätze anzuwenden sind wie bei der Zurechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags. Buchstabe a gilt nur, wenn der gruppenzugehörige Beteiligte und die Beschäftigten und Vermögenswerte im selben Steuerhoheitsgebiet belegen sind.[4]

Buchstabe b

63. Das zweite Szenario beschreibt den Fall, in dem die transparente Gesellschaft die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe ist. In diesem Fall wird der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der obersten Muttergesellschaft nach Artikel 3.5.1 Buchstabe c dieser Gesellschaft zugerechnet. Gemäß Artikel 7.1.1 ist dieser Überschuss oder Fehlbetrag jedoch ausgenommen, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt sind. In diesem Fall sieht Buchstabe b vor, dass die im Abschluss der obersten Muttergesellschaft erfassten berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte der obersten Muttergesellschaft nur insoweit zugerechnet werden, als sie nicht gemäß Artikel 7.1.1 vom GloBE-Gewinn oder -Verlust ausgenommen sind. Anders ausgedrückt wird der Betrag der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögens-

werte, die an den nach Artikel 7.1.1 ausgenommenen Gewinn geknüpft sind, der obersten Muttergesellschaft nicht zugerechnet und im Einklang mit dem folgenden Absatz von den Berechnungen des substanzbasierten Freibetrags ausgenommen.

Buchstabe c

64. Die dritte Regel bestimmt, dass alle anderen berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte der transparenten Gesellschaft, die nicht nach Buchstabe a und Buchstabe b zuzurechnen sind, vom substanzbasierten Freibetrag ausgenommen werden. Sie gilt für die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte, die mit dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag zusammenhängen, der einer halbtransparenten Gesellschaft zuzurechnen ist. Sie gilt auch für den Anteil der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte, der mit dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag zusammenhängt, der nach Artikel 3.5.3 (Betrag, der der multinationalen Unternehmensgruppe nicht angehörenden Beteiligten zuzurechnen ist) oder nach Artikel 7.1.1 (transparente Gesellschaften, die die oberste Muttergesellschaft sind) vom GloBE-Gewinn oder -Verlust ausgenommen wurde.

Artikel 5.4 – Zusätzliche laufende Ergänzungssteuer

65. Einige Bestimmungen der GloBE-Vorschriften, nämlich die eine Anpassung des effektiven Steuersatzes beinhaltenden Artikel, erfordern oder gestatten eine rückwirkende Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer für ein oder mehrere frühere Geschäftsjahre, um einer Anpassung der angepassten erfassten Steuern oder des GloBE-Nettogewinns (oder beider Elemente) für diese Jahre Rechnung zu tragen. Artikel 3.2.6 betreffend die Veräußerung inländischer materieller Vermögenswerte verlangt beispielsweise solche Neuberechnungen im Zusammenhang mit einem von der multinationalen Unternehmensgruppe in Anspruch genommenen Wahlrecht. Die eine Anpassung des effektiven Steuersatzes beinhaltenden Artikel sind die Artikel 3.2.6, 4.4.4, 4.6.1, 4.6.4 und 7.3. Wenn diese Artikel zu Anpassungen der angepassten erfassten Steuern führen, beeinflusst dies den effektiven Steuersatz für eines oder mehrere der vorangegangenen Geschäftsjahre. Die Regeln für die Durchführung der Neuberechnungen, die gemäß einem eine Anpassung des effektiven Steuersatzes beinhaltenden Artikel für ein früheres Jahr erforderlich oder gestattet sind, sind in den Artikeln 5.4.1 und 5.4.2 aufgeführt. Artikel 5.4.3 enthält eine Sonderregel für die Zurechnung der nach Artikel 4.1.5 entstehenden Ergänzungssteuern.

Artikel 5.4.1

66. Artikel 5.4.1 beschreibt die Neuberechnungen in Bezug auf ein früheres Jahr, die vorzunehmen sind, wenn der effektive Steuersatz eines Steuerhoheitsgebiets Gegenstand einer Anpassung des effektiven Steuersatzes ist. Artikel 5.4.1 behandelt eine etwaige in Bezug auf solche früheren Geschäftsjahre berechnete zusätzliche Ergänzungssteuer als zusätzliche laufende Ergänzungssteuer, die den Geschäftseinheiten im betreffenden Steuerhoheitsgebiet gemäß Artikel 5.2 zugerechnet wird. Um den Komplexitäts- und den Verwaltungsaufwand zu vermeiden, der mit der Erstellung einer korrigierten GloBE-Erklärung und einer zusätzlichen separaten Ergänzungssteuerzahlung verbunden wäre, wird die zusätzliche Ergänzungssteuer stattdessen dem Geschäftsjahr zugerechnet, in dem die Neuberechnung durchgeführt wurde. In diesem Fall waren die Mitglieder des Inclusive Framework der Auffassung, dass die Notwendigkeit, Befolgungs- und Verwaltungsaufwand zu vermeiden, schwerer wiegt als konkurrierende Fragen der Genauigkeit der Zurechnung der Ergänzungssteuer, die sich stellen können, wenn es zwischen dem früheren Jahr und dem Jahr, in dem die Neuberechnung durchgeführt wird, zu Veränderungen der Beteiligungsstruktur niedrig besteuerter Geschäftseinheiten kommt.

67. In Artikel 5.4.1 geht es nicht um Korrekturen gewöhnlicher Fehler, die bei den nach den GloBE-Vorschriften durchgeführten Berechnungen auftreten können, oder um Anpassungen des GloBE-Gewinns, die sich aus der Prüfung der Anwendung der IIR oder der UTPR durch eine Geschäftseinheit ergeben. Solche Anpassungen werden nicht prospektiv vorgenommen, indem sie in die zusätzliche laufende Ergänzungssteuer einbezogen werden. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe einen Ertragsposten beispielsweise irrtümlich von der Berechnung ihres GloBE-Gewinns ausgenommen hat, weil Zinserträge fälschlicherweise als Dividenden verbucht wurden, sollte sie die einschlägigen Verwaltungsverfahren befolgen, um diese Fehler zu korrigieren. Dies kann darin bestehen, eine korrigierte Steuererklärung einzureichen, durch die sich der Betrag der im Steuerhoheitsgebiet zu zahlenden Ergänzungssteuer erhöht. Wenn ein solcher Fehler bei einer Prüfung durch die zuständige Steuerbehörde entdeckt wird, kann die Steuerbehörde die GloBE-Steuerschuld in Bezug auf das maßgebliche Geschäftsjahr anpassen und bei der Neufeststellung der Steuerschuld ebenfalls ihre normalen Verwaltungsverfahren und -vorschriften anwenden, einschließlich der Erhebung von Zinsen oder Strafgebühren. Anders ausgedrückt gilt Artikel 5.4.1 nur, wenn eine Anpassung eines inländischen Steuerpostens vorliegt, die Auswirkungen auf die nach den GloBE-Vorschriften durchgeführten Berechnungen hat, wie beispielsweise eine Verrechnungspreiskorrektur, durch die sich der Gewinn und die Steuerschuld von Geschäftseinheiten in zwei oder mehr Steuerhoheitsgebieten ändern.

Artikel 5.4.2

68. Artikel 5.4.2 enthält eine Sonderregel für den Fall, dass infolge einer nach Artikel 5.4.1 durchgeführten Neuberechnung eine zusätzliche Ergänzungssteuer anfällt und für das Steuerhoheitsgebiet für das laufende Geschäftsjahr kein GloBE-Nettogewinn vorliegt. Diese Regel sieht vor, dass der GloBE-Gewinn der Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet für die Zwecke von Artikel 2.2.2 um einen Betrag erhöht wird, der der zusätzlich zu entrichtenden Ergänzungssteuer geteilt durch den Mindestsatz entspricht. Ein etwaiger für das Geschäftsjahr ermittelter GloBE-Verlust bleibt dabei unberücksichtigt. Diese Regel stellt sicher, dass auch in Fällen, in denen die aus einer Neuberechnung resultierende zusätzliche Ergänzungssteuer in einem Jahr zu entrichten ist, in dem für das Steuerhoheitsgebiet kein GloBE-Gewinn vorliegt, ein Mechanismus vorgesehen ist, um die zu entrichtende Ergänzungssteuer Muttergesellschaften zuzurechnen, die einer IIR unterliegen.

Artikel 5.4.3

69. Nach Artikel 4.1.5 kann eine Ergänzungssteuer aufgrund eines negativen Betrags an angepassten erfassten Steuern zu entrichten sein, der einen größeren Verlust für das Steuerhoheitsgebiet darstellt als der erwartete Betrag der angepassten erfassten Steuern. Wie im Kommentar zu Artikel 4.1.5 erörtert, sieht diese Regel im Wesentlichen vor, dass für Attribute, die sich aus permanenten Differenzen ergeben, eine zusätzliche Ergänzungssteuer zu entrichten ist, die in dem Geschäftsjahr anfällt, in dem das Attribut generiert wird. Dies erleichtert die kontinuierliche Angleichung der GloBE-Konten für latente Steuern an die Konten, die für die Zwecke der Finanzberichterstattung genutzt werden. Artikel 5.4.3 sieht vor, dass die infolge permanenter Differenzen anfallende Ergänzungssteuer der Geschäftseinheit zugerechnet wird, die das aus der permanenten Differenz resultierende Attribut generiert hat.

70. Das folgende Beispiel veranschaulicht die Funktionsweise von Artikel 5.4.3. Es sei angenommen, dass es in einem Geschäftsjahr in Staat C zwei Geschäftseinheiten gibt. Geschäftseinheit A verbucht für GloBE-Zwecke einen GloBE-Verlust i. H. v. (100) und angepasste erfasste Steuern i. H. v. (15). Geschäftseinheit B verbucht für GloBE-Zwecke ebenfalls einen GloBE-Verlust i. H. v. (100), weist jedoch angepasste erfasste Steuern i. H. v. (18) aus. Gemäß Artikel 4.1.5 beträgt der erwartete Betrag der angepassten erfassten Steuern für Staat C (30), aufgrund der von Geschäftseinheit B generierten permanenten Differenz i. H. v. (3) beläuft sich der Betrag der angepassten erfassten Steuern jedoch tatsächlich auf (33). Artikel 4.1.5 sieht vor, dass in Bezug auf Staat C für das Geschäftsjahr eine zusätzliche Ergänzungssteuer i. H. v. 3 fällig ist. Artikel 5.4.3 bewirkt, dass diese Ergänzungssteuer i. H. v. 3 Geschäftseinheit B zugerechnet wird, weil dies die Geschäftseinheit ist, die die permanente Differenz generiert hat.

71. Artikel 5.4.3 führt außerdem bei jeder Geschäftseinheit zur Entstehung eines GloBE-Gewinnbetrags, dem die gemäß Artikel 4.1.5 entstehende Ergänzungssteuer zugerechnet wird. Dieser GloBE-Gewinn wird nur für die Zwecke von Artikel 2.2 genutzt, um den einer Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil einer gemäß Artikel 4.1.5 entstehenden Ergänzungssteuer zu ermitteln. Der durch Artikel 5.4.3 entstandene GloBE-Gewinn entspricht der der Einheit gemäß Artikel 5.4.3 zugerechneten Ergänzungssteuer geteilt durch den Mindestsatz. Ein etwaiger für das Geschäftsjahr ermittelter GloBE-Verlust bleibt dabei unberücksichtigt.

72. Es ist möglich, dass für Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet sowohl nach Artikel 5.4.2 als auch nach Artikel 5.4.3 ein GloBE-Gewinn für die Zwecke von Artikel 2.2.2 entsteht. In diesem Fall wird jeder dieser beiden Artikel ohne Berücksichtigung des nach dem anderen Artikel entstandenen Gewinns angewendet. Für die Zwecke von Artikel 2.2.2 entspricht der GloBE-Gewinn jeder Geschäftseinheit, für die nach beiden Artikeln ein GloBE-Gewinn entstanden ist, der Summe der nach beiden Artikeln entstandenen Gewinne.

Artikel 5.4.4

73. Wenn infolge einer Neuberechnung gemäß den Artikeln 5.4.1 bis 5.4.3 eine zusätzliche laufende Ergänzungssteuer anfällt, sieht Artikel 5.4.4 vor, dass die Geschäftseinheit, der die zusätzliche laufende Ergänzungssteuer zugerechnet wird, für die Zwecke von Kapitel 2 als niedrig besteuerte Geschäftseinheit behandelt wird. Ob ein Steuerhoheitsgebiet ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet ist, wird jährlich bestimmt, und die zusätzliche laufende Ergänzungssteuer kann in einem Jahr anfallen, für das das Steuerhoheitsgebiet kein Niedrigsteuerhoheitsgebiet ist. Die Regeln von Kapitel 2 gelten in Bezug auf niedrig besteuerte Geschäftseinheiten. Artikel 5.4.4 stellt sicher, dass diese Regeln sachgerecht auf die zusätzliche laufende Ergänzungssteuer in Jahren angewendet werden, in denen der Belegenheitsstaat der Geschäftseinheit kein Niedrigsteuerhoheitsgebiet ist.

Artikel 5.5 – De-minimis-Ausnahme

74. Artikel 5.5 sieht eine gebietsbezogene Ausnahme für niedrig besteuerte Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe vor, wenn sowohl i) der Gewinn als auch ii) der Umsatzerlös dieser Geschäftseinheiten zusammengenommen bestimmte vereinbarte monetäre Schwellenwerte nicht übersteigt. Artikel 5.5.1 beschreibt die Auswirkungen dieser Ausnahme sowie die Voraussetzungen für ihre Inanspruchnahme. Die Artikel 5.5.2 und 5.5.3 beschreiben die Methode für die Berechnung der relevanten Kennziffern auf Gebietsebene. Der steuerpolitische Zweck von Artikel 5.5 besteht darin, die mit einer kompletten Berechnung des effektiven Steuersatzes einhergehende Komplexität in Fällen zu vermeiden, in denen der Betrag der gegebenenfalls zu entrichtenden Ergänzungssteuer die damit verbundenen Befolgungs- und Verwaltungskosten nicht rechtfertigen dürfte.

Artikel 5.5.1

Auswirkungen der De-minimis-Ausnahme

75. Artikel 5.5.1 sieht vor, dass die Ergänzungssteuer für die in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten für ein bestimmtes Geschäftsjahr als gleich null behandelt wird, wenn alle in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten die Voraussetzungen für die De-minimis-Ausnahme erfüllen.

76. Artikel 5.5.1 sieht außerdem vor, dass diese Ausnahme ungeachtet der ansonsten bestehenden Anforderungen von Kapitel 5 gilt, wie beispielsweise der Anforderung, den effektiven Steuersatz eines

Steuerhoheitsgebiets zu ermitteln und die gegebenenfalls zu entrichtende Ergänzungssteuer zu berechnen. Das bedeutet, dass es für die multinationale Unternehmensgruppe nicht erforderlich ist, den effektiven Steuersatz der Geschäftseinheiten zu berechnen, die in dem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, das unter den Geringfügigkeitsschwellen liegt, oder den Ergänzungssteuerbetrag zu berechnen, der zu entrichten gewesen wäre, wenn die Ausnahme nicht gelten würde.

77. Die Ausnahme gilt auf jährlicher Basis. Das bedeutet, dass ein Steuerhoheitsgebiet für ein bestimmtes Geschäftsjahr unter die De-minimis-Ausnahme fallen kann, aber nicht zwangsläufig für das vorhergehende oder das folgende Jahr. Wenn eine Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, für das Artikel 5.5.1 im ersten Jahr gilt, in dem das multinationale Unternehmen den GloBE-Vorschriften unterliegt, gelten die in Artikel 9.1 aufgeführten Übergangsregeln für diese Geschäftseinheit zu Beginn des ersten Geschäftsjahrs, für das Artikel 5.5.1 für das Steuerhoheitsgebiet nicht gilt. Wenn eine Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, für das Artikel 5.5.1 erst ein oder mehrere Geschäftsjahre nach dem Zeitpunkt gilt, ab dem das multinationale Unternehmen den GloBE-Vorschriften unterliegt, kann die erklärungspflichtige Geschäftseinheit während des Geschäftsjahrs oder der Geschäftsjahre, in dem bzw. denen die De-minimis-Ausnahme gilt, dennoch Erklärungspflichten nach den GloBE-Vorschriften unterliegen (z. B. um sicherzustellen, dass eine frühere latente Steuerschuld innerhalb des erforderlichen Zeitrahmens aufgelöst wird).

78. Die Ausnahme gilt für alle Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe, die im selben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, es sei denn, diese Geschäftseinheiten haben keinen Anspruch auf die Ausnahme, wie beispielsweise Investmentgesellschaften. Es ist also möglich, dass ein Steuerhoheitsgebiet für ein bestimmtes Geschäftsjahr für eine bestimmte multinationale Unternehmensgruppe als De-minimis-Steuerhoheitsgebiet behandelt wird, für eine andere multinationale Unternehmensgruppe aber nicht.

Optionale Ausnahme

79. Artikel 5.5.1 gilt, sofern die erklärungspflichtige Geschäftseinheit das entsprechende Wahlrecht in Anspruch nimmt. Wie in Artikel 8.1.4 Buchstabe b festgelegt, liefert die erklärungspflichtige Geschäftseinheit bei Inanspruchnahme des Wahlrechts in ihrer GloBE-Erklärung die relevanten Informationen, aus denen hervorgeht, dass die Bedingungen für die Inanspruchnahme der Ausnahme erfüllt sind. Bei diesem Wahlrecht handelt es sich um ein jährliches Wahlrecht.

Bedingungen für die Ausnahme

80. Artikel 5.5.1 enthält zwei Bedingungen, die erfüllt sein müssen, damit die De-minimis-Ausnahme für ein Steuerhoheitsgebiet in Anspruch genommen werden kann. Die erste Bedingung ist, dass der durchschnittliche GloBE-Umsatzerlös der multinationalen Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet weniger als 10 Mio. EUR betragen muss, und die zweite Bedingung lautet, dass es sich beim durchschnittlichen GloBE-Gewinn oder -Verlust der multinationalen Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet um einen Verlust oder um einen Gewinn von weniger als 1 Mio. EUR handeln muss. Der durchschnittliche GloBE-Umsatzerlös wie auch der durchschnittliche GloBE-Gewinn werden nach Artikel 5.5.3 unter Anwendung derselben Regeln ermittelt, die auch zur Berechnung des GloBE-Gewinns eines Steuerhoheitsgebiets anzuwenden sind.

81. Die beiden in Artikel 5.5.1 aufgeführten Bedingungen müssen beide und zusammengenommen erfüllt werden. Das bedeutet, dass die Gewinne und Umsatzerlöse aller im selben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten für die Zwecke der De-minimis-Ausnahme zusammengerechnet werden müssen, und wenn das Gesamtergebnis für ein Geschäftsjahr für diese Geschäftseinheiten einer der beiden Bedingungen nicht entspricht, kann die De-minimis-Ausnahme für dieses Steuerhoheitsgebiet für dieses Geschäftsjahr nicht in Anspruch genommen werden. Wie in Artikel 5.5.2 vorgesehen, werden die für die Zwecke dieser Ausnahme genutzten maßgeblichen Elemente auf Durchschnittsbasis berechnet,

wodurch die Schwankungsanfälligkeit und das Risiko, dass sich der Anspruch eines Steuerhoheitsgebiets auf die De-minimis-Ausnahme von einem Jahr zum nächsten ändert, möglichst gering gehalten werden.

82. Artikel 5.5.1 sieht außerdem vor, dass das Wahlrecht ungeachtet der ansonsten bestehenden Anforderungen von Kapitel 5 gilt. Das bedeutet, dass das in Artikel 5.5.1 vorgesehene Wahlrecht die multinationale Unternehmensgruppe nicht verpflichtet, den durchschnittlichen GloBE-Umsatzerlös und den durchschnittlichen GloBE-Gewinn oder -Verlust der Mitglieder einer in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe so zu berechnen, als bildeten sie eine selbstständige multinationale Unternehmensgruppe, oder diese Berechnung bei einer in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheit auf Ebene der Geschäftseinheit durchzuführen. Der GloBE-Umsatzerlös und der GloBE-Gewinn oder -Verlust dieser Einheiten werden folglich berücksichtigt, um den durchschnittlichen GloBE-Umsatzerlös und den durchschnittlichen GloBE-Gewinn oder -Verlust des Steuerhoheitsgebiets zu ermitteln, in dem sie belegen sind.

83. Die beiden in Artikel 5.5.1 aufgeführten Bedingungen sind in Euro denominiert. Ebenso wie beim Schwellenwert für den Umsatzerlös muss die multinationale Unternehmensgruppe ihren Umsatzerlös und Gewinn deshalb möglicherweise in Euro umrechnen; ein Steuerhoheitsgebiet, das die Erfüllung der De-minimis-Bedingungen in lokaler Währung misst, muss die Schwellenwerte möglicherweise jährlich neu basieren, um sie an die Referenzwerte in den GloBE-Vorschriften anzupassen.

Artikel 5.5.2

84. Im Hinblick auf die Prüfung, ob ein Steuerhoheitsgebiet die Kriterien der De-minimis-Ausnahme erfüllt, sieht Artikel 5.5.2 vor, dass jeweils ein Durchschnittswert des GloBE-Umsatzerlöses und des GloBE-Gewinns oder -Verlusts dieses Steuerhoheitsgebiets ermittelt wird. Um zu prüfen, ob das betreffende Steuerhoheitsgebiet unter den Schwellenwerten liegt, ist für jede dieser Kennziffern nach Artikel 5.5.2 der Durchschnitt der Werte des laufenden Geschäftsjahrs (Gewinn oder Verlust) und der Werte der zwei vorangegangenen Geschäftsjahre heranzuziehen. Durch die Verwendung eines Dreijahresdurchschnitts soll die Befolgung der Regel durch die multinationalen Unternehmensgruppen wie auch ihre Handhabung durch die Steuerbehörden vereinfacht werden. Es wird jedoch anerkannt, dass der Durchschnitt zu Schwankungen führen kann, wenn ein Geschäftsjahr mit einem erheblichen Gewinn (oder Verlust) aus dem Dreijahresdurchschnitt herausfällt.

85. Um Verzerrungen bei der Berechnung des Durchschnitts zu vermeiden, sieht der zweite Satz von Artikel 5.5.2 vor, bestimmte Geschäftsjahre von der Berechnung des durchschnittlichen GloBE-Umsatzerlöses und des durchschnittlichen GloBE-Gewinns oder -Verlusts auszunehmen, wenn in diesen Geschäftsjahren in dem Steuerhoheitsgebiet keine Geschäftseinheiten mit einem GloBE-Umsatzerlös oder mit GloBE-Verlusten (falls kein Umsatzerlös vorliegt) belegen waren. Dies ist der Fall, wenn in einem Steuerhoheitsgebiet in einem bestimmten Geschäftsjahr keine Geschäftseinheiten belegen waren. Ein solcher Fall kann auch eintreten, wenn in dem Steuerhoheitsgebiet nur ruhende Geschäftseinheiten belegen waren. Auch vor dem Inkrafttreten der GloBE-Vorschriften gibt es in den Steuerhoheitsgebieten keine Geschäftseinheiten mit einem GloBE-Umsatzerlös oder einem GloBE-Gewinn oder -Verlust. Für den Fall, dass der zusammengerechnete GloBE-Gewinn der in einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten im ersten Jahr, in dem die GloBE-Vorschriften gelten, 1 Mio. EUR entspricht oder übersteigt, bedeutet dies beispielsweise, dass die Ermittlung nur auf dem Umsatzerlös und dem Gewinn oder Verlust dieses Jahres beruht und dass das Steuerhoheitsgebiet die De-minimis-Ausnahme für dieses Jahr nicht in Anspruch nehmen kann.

86. Die Berechnung des in Artikel 5.5.2 vorgesehenen Durchschnitts gründet sich auf die Annahme, dass alle Geschäftsjahre die gleiche Dauer haben. Wenn ein Geschäftsjahr kürzer ist, würden die Ergebnisse also ebenfalls verzerrt, wenn der GloBE-Umsatzerlös oder der GloBE-Gewinn oder -Verlust für dieses Jahr so berücksichtigt würden, als bezögen sie sich auf das gesamte Jahr. In einem solchen Fall wird der Durchschnitt berechnet, indem die Berechnung des Umsatzerlöses und des Gewinns (oder

Verlusts) für dieses kurze Geschäftsjahr entsprechend seiner Dauer im Verhältnis zur Dauer des Kalenderjahrs angepasst wird, um einen jährlichen GloBE-Umsatzerlös und GloBE-Gewinn oder -Verlust zu erhalten.[5]

Artikel 5.5.3

87. Artikel 5.5.3 enthält die Definitionen der Begriffe „GloBE-Umsatzerlös eines Steuerhoheitsgebiets“ und „GloBE-Gewinn oder -Verlust eines Steuerhoheitsgebiets“, die für die Zwecke von Artikel 5.5.2 verwendet werden.

a) GloBE-Umsatzerlös eines Steuerhoheitsgebiets

88. Nach Buchstabe a entspricht der GloBE-Umsatzerlös eines Steuerhoheitsgebiets der Summe der Umsatzerlöse aller in einem Geschäftsjahr in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten unter Berücksichtigung der gemäß Kapitel 3 berechneten Anpassungen. Kapitel 3 enthält die Methode für die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit. Artikel 3.1 sieht vor, dass der Ausgangspunkt für die Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit der für diese Geschäftseinheit ermittelte Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ist. Analog dazu ist der Ausgangspunkt für die Ermittlung des Umsatzerlöses einer Geschäftseinheit der bei der Erstellung des Konzernabschlusses herangezogene Umsatzerlös, es sei denn, in Einklang mit Artikel 3.1.3 wird ein anderer Rechnungslegungsstandard verwendet.

89. Kapitel 3 nennt die Anpassungen, die zur Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit vorzunehmen sind. Bei der Berechnung des GloBE-Umsatzerlöses eines Steuerhoheitsgebiets werden nur die Anpassungen berücksichtigt, die Auswirkungen auf den Betrag des Umsatzerlöses einer Geschäftseinheit haben. Dies ist für einige der in Kapitel 3 aufgeführten Anpassungen der Fall. Je nach der Behandlung der betreffenden Posten im Abschluss können sich beispielsweise folgende nach Artikel 3.2 erforderliche Anpassungen auf den Betrag des Umsatzerlöses auswirken:

- die Anpassungen, die nach Artikel 3.2.2 Buchstabe b (ausgenommene Dividenden), Buchstabe c (ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste), Buchstabe d (nach der Neubewertungsmethode berücksichtigte Gewinne oder Verluste), Buchstabe e (gemäß Artikel 6.3 ausgenommene Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten), Buchstabe f (asymmetrische Wechselkursgewinne oder -verluste) oder Buchstabe h (Fehler aus der Vorperiode oder Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze) vorgenommen werden;
- die Regel von Artikel 3.2.3 für Situationen, in denen im Umsatzerlös einer Geschäftseinheit Geschäftsvorfälle zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten berücksichtigt sind;
- die in Artikel 3.2.4 aufgeführte Regel in Bezug auf auszahlbare Steuergutschriften;
- die bei Inanspruchnahme des Wahlrechts von Artikel 3.2.5 hinsichtlich Gewinnen und Verlusten aus einem Vermögenswert, für den die Geschäftseinheit die Zeitwert- oder Wertminderungsbilanzierung verwendet, und von Artikel 3.2.6 vorgesehenen Anpassungen;
- die bei Inanspruchnahme des Wahlrechts von Artikel 3.2.8 vorgesehene Behandlung von Gewinnen und Verlusten aus Geschäftsvorfällen zwischen Geschäftseinheiten, die in ein und demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind;
- die in Artikel 3.2.9 aufgeführte Regel für Versicherungsunternehmen;
- Beträge, die als Zunahme des Eigenkapitals einer Geschäftseinheit infolge von erhaltenen oder zu erhaltenden Ausschüttungen in Bezug auf von der Geschäftseinheit gehaltenes zusätzliches Kernkapital erfasst sind, wie dies in Artikel 3.2.10 vorgesehen ist;
- die Regeln, auf die in Artikel 3.2.11 verwiesen wird (in Bezug auf Bestimmungen der Kapitel 6 und 7), soweit sie Auswirkungen auf den Betrag des Umsatzerlöses einer Geschäftseinheit haben;

- die in Artikel 3.3 vorgesehene Freistellung von Erträgen oder Verlusten aus dem internationalen Seeverkehr und anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr;
- die in Artikel 3.4 (Zurechnung des Gewinns oder Verlusts bei einer Betriebsstätte und ihrem Stammhaus) aufgeführten Regeln, soweit sie Auswirkungen auf den Betrag des Umsatzerlöses einer Geschäftseinheit haben, und
- die in Artikel 3.5 (Zurechnung des Gewinns oder Verlusts einer transparenten Gesellschaft) aufgeführten Regeln, soweit sie Auswirkungen auf den Betrag des Umsatzerlöses einer Geschäftseinheit haben.

90. Kapitel 3 sieht aber auch eine Reihe von Anpassungen vor, die sich nur auf Aufwendungen beziehen und deshalb keine Auswirkungen auf den Betrag des Umsatzerlöses einer Geschäftseinheit haben dürften. Diese Anpassungen werden bei der Ermittlung des GloBE-Umsatzerlöses eines Steuerhoheitsgebiets nicht berücksichtigt. Das gilt für:

- die in Artikel 3.2.2 unter Buchstabe a (Nettosteueraufwand), Buchstabe g (grundsätzlich unzulässige Aufwendungen) oder Buchstabe i (abgegrenzter Pensionsaufwand) aufgeführten Anpassungen;
- die bei Inanspruchnahme des Wahlrechts von Artikel 3.2.2 vorgesehene Anpassung, die sich auf den Betrag des Aufwands für aktienbasierte Vergütungen bezieht;
- die in Artikel 3.2.7 vorgesehene Regel hinsichtlich der Aufwendungen in Bezug auf eine Verbindlichkeit gegenüber einer anderen Geschäftseinheit;
- Beträge, die als Abnahme des Eigenkapitals einer Geschäftseinheit infolge von getätigten oder zu tätigenden Ausschüttungen in Bezug auf von der Geschäftseinheit aufgelegtes zusätzliches Kernkapital erfasst sind, wie dies in Artikel 3.2.10 vorgesehen ist;
- die Regeln, auf die in Artikel 3.2.11 verwiesen wird (in Bezug auf Bestimmungen der Kapitel 6 und 7), soweit sie keine Auswirkungen auf den Betrag des Umsatzerlöses einer Geschäftseinheit haben;
- die in Artikel 3.3.5 vorgesehene Ausnahme, die sich auf die Aufwendungen bezieht, die den Erträgen oder anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr zuzuordnen sind;
- die in Artikel 3.4 (Zurechnung des Gewinns oder Verlusts bei einer Betriebsstätte und ihrem Stammhaus) aufgeführten Regeln, soweit sie keine Auswirkungen auf den Betrag des Umsatzerlöses einer Geschäftseinheit haben, und
- die in Artikel 3.5 (Zurechnung des Gewinns oder Verlusts einer transparenten Gesellschaft) aufgeführten Regeln, soweit sie keine Auswirkungen auf den Betrag des Umsatzerlöses einer Geschäftseinheit haben.

b) GloBE-Gewinn oder -Verlust eines Steuerhoheitsgebiets

91. Nach Buchstabe b entspricht der GloBE-Gewinn oder -Verlust eines Steuerhoheitsgebiets dem in diesem Steuerhoheitsgebiet verzeichneten GloBE-Nettogewinn, sofern ein solcher verzeichnet wurde, oder dem in diesem Steuerhoheitsgebiet verzeichneten GloBE-Nettoverlust. Der GloBE-Nettogewinn eines Steuerhoheitsgebiets wird in Artikel 5.1.2 als der positive Betrag definiert, sofern sich ein solcher ergibt, der verbleibt, wenn von der Summe der GloBE-Gewinne aller Geschäftseinheiten die Summe der GloBE-Verluste aller Geschäftseinheiten abgezogen wird, wobei beide Elemente im Einklang mit den in Kapitel 3 vorgesehenen Regeln ermittelt werden. Wenn diese Differenz null beträgt oder negativ ist, ergibt sich ein Verlust, bei dem es sich um den GloBE-Nettoverlust eines Steuerhoheitsgebiets handelt.

Nach Einreichung der Erklärung erfolgende Anpassungen des effektiven Steuersatzes

92. Der GloBE-Umsatzerlös und der GloBE-Gewinn oder -Verlust eines Steuerhoheitsgebiets werden für jedes Geschäftsjahr berechnet, um zu bestimmen, ob die De-minimis-Ausnahme gilt. In einem nachfolgenden Jahr kann ein eine Anpassung des effektiven Steuersatzes beinhaltender Artikel Anwendung

finden, sodass der effektive Steuersatz eines Steuerhoheitsgebiets für ein früheres Geschäftsjahr neu berechnet werden muss oder darf, was dann auch eine Neuberechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts dieses Steuerhoheitsgebiets für dieses Geschäftsjahr oder etwaige dazwischenliegende Geschäftsjahre erfordern kann. Wenn der GloBE-Gewinn oder -Verlust nach einem eine Anpassung des effektiven Steuersatzes beinhaltenden Artikel angepasst wird, ist der GloBE-Umsatzerlös ebenfalls entsprechend anzupassen. Anpassungen, die den GloBE-Gewinn und/oder den GloBE-Umsatzerlös für ein früheres Geschäftsjahr verringern, führen nicht dazu, dass ein Steuerhoheitsgebiet Anspruch auf die De-minimis-Ausnahme in einem früheren Geschäftsjahr hat. Anpassungen, die den GloBE-Gewinn und/oder den GloBE-Umsatzerlös des Steuerhoheitsgebiets erhöhen, können dagegen dazu führen, dass der durchschnittliche GloBE-Gewinn oder der durchschnittliche GloBE-Umsatzerlös des Steuerhoheitsgebiets für ein oder mehrere frühere Geschäftsjahre nicht mehr unter dem Schwellenwert für die De-minimis-Ausnahme liegt. In einem solchen Fall kann Artikel 5.5 für das oder die betreffende(n) Geschäftsjahr(e) nicht mehr angewendet werden, und die erklärungspflichtige Geschäftseinheit muss die in Bezug auf dieses Steuerhoheitsgebiet für diese Geschäftsjahre erforderlichen relevanten Informationen in der GloBE-Erklärung liefern, ohne Artikel 5.5 anzuwenden.

93. Im Fall einer Neuberechnung gemäß Artikel 3.2.6 wird der GloBE-Umsatzerlös für ein früheres Geschäftsjahr beispielsweise um den Betrag des nach Buchstabe b oder c mit einem Nettoveräußerungsverlust für das Jahr verrechneten Gesamtveräußerungsgewinn und den dem Jahr nach Buchstabe d zugerechneten Betrag erhöht. Ein weiteres Beispiel ist Artikel 4.6.1, der nach Einreichung der Erklärung erfolgende Anpassungen betrifft und vorsieht, dass der effektive Steuersatz für ein vorangegangenes Geschäftsjahr neu berechnet wird, wenn die nach Einreichung der Erklärung erfolgenden Anpassungen zu einer Verringerung der angepassten erfassten Steuern für dieses Jahr führen. Solche Anpassungen erfordern gegebenenfalls auch eine entsprechende Neuberechnung des GloBE-Gewinns dieses Geschäftsjahrs und etwaiger dazwischenliegender Geschäftsjahre. In Fällen, in denen sich der GloBE-Gewinn für diese Geschäftsjahre erhöht, wenn die nach Einreichung der Erklärung erfolgenden Anpassungen zu einer Senkung des effektiven Steuersatzes führen, kann dies Auswirkungen auf die De-minimis-Ausnahme haben. Wenn die Anpassung des GloBE-Gewinns dazu führt, dass der durchschnittliche GloBE-Gewinn den in Artikel 5.5.1 vorgesehenen Schwellenwert von 1 Mio. EUR für ein Geschäftsjahr übersteigt, kann die De-minimis-Ausnahme für dieses Jahr nicht angewendet werden.

Änderungen des Konsolidierungskreises der multinationalen Unternehmensgruppe

94. Wie bereits erwähnt, werden der GloBE-Umsatzerlös und der GloBE-Gewinn oder -Verlust eines Steuerhoheitsgebiets im Einklang mit den Grundsätzen und Anpassungen von Kapitel 3 ermittelt, das die Methode für die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit beschreibt, wobei der Ausgangspunkt der zur Erstellung des Konzernabschlusses genutzte Jahresabschluss ist. Das bedeutet, dass die Ermittlung des GloBE-Umsatzerlöses und des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nach Artikel 5.5.3 nicht angepasst wird, um Perioden zu berücksichtigen, in denen eine Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe nicht angehörte, und davon abhängt, ob eine Einheit in den vorangegangenen Geschäftsjahren eine Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe war. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe bei einer Verschmelzung Einheiten erwirbt, wird der GloBE-Umsatzerlös und der GloBE-Gewinn oder -Verlust dieser Einheiten, der für Perioden vor der Verschmelzung ermittelt wurde, folglich bei der Ermittlung des Dreijahresdurchschnitts nach Artikel 5.5.3 nicht berücksichtigt. Wenn eine Geschäftseinheit umgekehrt aus der multinationalen Unternehmensgruppe ausscheidet, wird der GloBE-Umsatzerlös und der GloBE-Gewinn oder -Verlust dieser Einheit, der für Perioden vor der Veräußerung dieser Geschäftseinheit ermittelt wurde, bei der Ermittlung des Dreijahresdurchschnitts nach Artikel 5.5.3 berücksichtigt.

Artikel 5.5.4

95. Artikel 5.5.4 sieht vor, dass die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 5.5 für staatenlose Geschäftseinheiten nicht gilt. Artikel 5.5.4 sieht auch vor, dass die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 5.5 nicht für eine Geschäftseinheit gilt, bei der es sich um eine Investmentgesellschaft handelt. Der steuerpolitische Zweck der De-minimis-Ausnahme besteht darin, die komplexe Ermittlung der angepassten erfassten Steuern zur Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer zu vermeiden, wenn der voraussichtliche Betrag der Ergänzungssteuer diesen Befolgungs- und Verwaltungsaufwand nicht zu rechtfertigen scheint. Das Wahlrecht gilt nicht für die oben genannten Geschäftseinheiten, weil ihr effektiver Steuersatz auf Ebene der jeweiligen Einheit berechnet wird und sie in der Regel nicht besteuert werden. Da der für diese Einheiten ermittelte effektive Steuersatz gewöhnlich null ist und der GloBE-Nettogewinn oder -Verlust für das Steuerhoheitsgebiet auf jeden Fall ermittelt werden muss, um die Ausnahme anzuwenden, hätte die Freistellung dieser Einheiten keine signifikante Reduzierung des Befolgungsaufwands zur Folge und würde stattdessen die multinationalen Unternehmensgruppen ermutigen, ihre steuerbefreiten Gewinne auf mehrere staatenlose Geschäftseinheiten und Investmentgesellschaften aufzuteilen, die Anspruch auf die De-minimis-Ausnahme haben.

96. Da staatenlose Geschäftseinheiten und Investmentgesellschaften keinen Anspruch auf die De-minimis-Ausnahme haben, werden ihr Umsatzerlös und ihr GloBE-Gewinn von den in Artikel 5.5.3 aufgeführten Berechnungen der De-minimis-Ausnahme für die Zwecke der Feststellung, ob ein Steuerhoheitsgebiet Anspruch auf die De-minimis-Ausnahme hat, ausgenommen, sodass ihr Umsatzerlös oder Gewinn nicht dazu führen kann, dass ein Steuerhoheitsgebiet die Geringfügigkeitskriterien nicht erfüllt.

Artikel 5.6 – In Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten

97. Artikel 5.6 enthält Sonderregeln für die Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer von in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten. Eine in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit ist eine Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe, an der die oberste Muttergesellschaft eine direkte oder indirekte Beteiligung von höchstens 30 % hält. Solche Einheiten sind Geschäftseinheiten, weil die oberste Muttergesellschaft trotz des ihres geringen Beteiligungsprozentsatzes eine Kontrollbeteiligung an ihnen hält. Für in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten sind Sonderregeln erforderlich, weil eine oberste Muttergesellschaft mehrere in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten haben kann, die Tätigkeiten im selben Steuerhoheitsgebiet ausüben, aber verschiedene Beteiligtengruppen haben, die keine Geschäftseinheiten der Gruppe sind. Wenn der Gewinn und die Steuern dieser verschiedenen Geschäftseinheiten bei der Berechnung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes zusammengerechnet würden, könnte die Niedrigbesteuerung einer Einheit zu einer Ergänzungssteuer für das Steuerhoheitsgebiet führen, die teilweise von der Unternehmensgruppe nicht angehörenden Beteiligten einer anderen Geschäftseinheit getragen würde. Dies kann zwar unter den normalen Regeln für die gebietsbezogene Zusammenrechnung bis zu einem gewissen Grad geschehen, die Größenordnung dieses Effekts im Kontext von in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten und die potenziell schädlichen Auswirkungen auf solche Beteiligungsstrukturen rechtfertigen jedoch eine andere Regel.

98. Die Sonderregeln in Artikel 5.6 können auch für Betriebsstätten gelten, wenn das Stammhaus und die Betriebsstätte unter die Definition einer in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheit fallen.

99. Artikel 5.6.1 gilt in Bezug auf Mitglieder einer in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe, bei der es sich um eine Untergruppe innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe handelt, die aus einer in Minderheitseigentum stehenden Muttergesellschaft und ihren in Minderheitseigentum stehenden Tochtergesellschaften besteht. Artikel 5.6.2 bezieht sich auf den Fall, dass eine in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit nicht Teil einer in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe ist. Die Begriffe „in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit“, „in Minderheitseigentum stehende Untergruppe“, „in

Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft“ und „in Minderheitseigentum stehende Tochtergesellschaft“ werden in Artikel 10.1 definiert und weiter unten erörtert.

100. Eine in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft ist eine in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit, die direkt oder indirekt eine Kontrollbeteiligung an einer anderen in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheit hält. Wenn zwei oder mehr Muttergesellschaften in derselben Beteiligungskette unter die Definition einer in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheit fallen, wird nur die Einheit, die sich auf der höchsten Stufe der Beteiligungskette befindet, als die in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft betrachtet.

101. Eine in Minderheitseigentum stehende Tochtergesellschaft ist definiert als eine in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit, an der eine in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft direkt oder indirekt die Kontrollbeteiligungen hält. Die in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft und ihre in Minderheitseigentum stehenden Tochtergesellschaften bilden eine in Minderheitseigentum stehende Untergruppe.

102. Nicht alle Geschäftseinheiten, an denen eine in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft die Kontrollbeteiligungen hält, werden als in Minderheitseigentum stehende Tochtergesellschaften und Mitglieder einer in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe betrachtet. Dazu müssen sie außerdem der Definition einer in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheit entsprechen. Als Beispiel sei angenommen, dass die oberste Muttergesellschaft 60 % der Anteile an B Co hält, wobei die Kontrollbeteiligung an B Co allerdings über A Co gehalten wird, eine Geschäftseinheit, die die in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft einer in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe ist. In diesem Fall erfüllt B Co nicht die Kriterien einer in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheit, da die oberste Muttergesellschaft mehr als 30 % der Beteiligungen an ihr hält. Die Tatsache, dass die Kontrollbeteiligung an ihr über eine in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft gehalten wird, macht sie nicht zu einer in Minderheitseigentum stehenden Tochtergesellschaft und einem Mitglied der in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe.

Artikel 5.6.1

103. Artikel 5.6.1 ist eine Sonderregel, die nur für in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten gilt, die Mitglied einer in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe sind. Er besagt, dass die Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer für ein Steuerhoheitsgebiet gemäß den Kapiteln 3 bis 7 und Artikel 8.2 so anzuwenden ist, als handele es sich bei diesen Geschäftseinheiten um eine selbstständige multinationale Unternehmensgruppe. Das bedeutet, dass die gebietsbezogenen Berechnungen in Bezug auf Mitglieder der in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe getrennt von der übrigen multinationalen Unternehmensgruppe durchzuführen sind. Der zweite Satz stellt außerdem klar, dass die angepassten erfassten Steuern und der GloBE-Gewinn oder -Verlust von Mitgliedern einer in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes nach Artikel 5.1.1 und des GloBE-Nettogewinns nach Artikel 5.1.2 der übrigen multinationalen Unternehmensgruppe ausgenommen werden.

104. In einer multinationalen Unternehmensgruppe kann es folglich zwei oder mehr Berechnungen in Bezug auf in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten geben, eine für die Mitglieder der in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe und die andere für die übrige multinationale Unternehmensgruppe. Das Ergebnis ändert sich nicht, unabhängig davon, dass ein Teil der Beteiligungen direkt von der obersten Muttergesellschaft oder von anderen Muttergesellschaften, die der in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe nicht angehören, gehalten wird. Als Beispiel sei angenommen, dass die oberste Muttergesellschaft 20 % der Anteile an A Co hält, die ihrerseits 90 % von B Co 1 und B Co 2 hält (die in Steuerhoheitsgebiet B belegen sind). Die übrigen 10 % der Anteile an B Co 1 und B Co 2 werden direkt von der obersten Muttergesellschaft gehalten. Alle Einheiten sind Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe. A Co ist eine in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft und

B Co 1 und B Co 2 sind ihre in Minderheitseigentum stehenden Tochtergesellschaften. In dieser Situation wird der effektive Steuersatz von Steuerhoheitsgebiet B in Bezug auf B Co 1 und B Co 2 separat vom effektiven Steuersatz der anderen in Steuerhoheitsgebiet B belegenen Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe berechnet.

105. Artikel 5.6.1 ändert die Funktionsweise der GloBE-Vorschriften nur in Bezug auf die Berechnung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes und die sich daraus ergebenden Änderungen der Berechnung der Ergänzungssteuer der Mitglieder der in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe. Wenn die in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft beispielsweise eine transparente Gesellschaft ist, wird ihr Jahresüberschuss oder -fehlbetrag im Einklang mit Artikel 3.5.1 Buchstabe b ihren gruppenzugehörigen Beteiligten zugerechnet (es sein denn, er wurde gemäß Artikel 3.5.1 Buchstabe a einer Betriebsstätte zugerechnet). Artikel 5.6.1 hat auch keinen Einfluss darauf, ob ein Steuerhoheitsgebiet Anspruch auf die in Artikel 5.5 vorgesehene De-minimis-Ausnahme hat (vgl. den nachstehenden Kommentar zu den Bedingungen für die Ausnahme gemäß **Error! Reference source not found.**). Des Weiteren gelten die in Kapitel 2 aufgeführten Festsetzungsregeln wie üblich. Die in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft wird beispielsweise nicht als die oberste Muttergesellschaft der in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe behandelt. Die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe ist immer noch verpflichtet, die IIR in Bezug auf die Mitglieder der in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe anzuwenden. Auch die in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft und jede andere Muttergesellschaft, die eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft ist, sind immer noch verpflichtet, die IIR in Bezug auf ihre Beteiligungen an den in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten der in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe anzuwenden.

Artikel 5.6.2

106. Artikel 5.6.2 ist eine Regel, die nur für eine in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit gilt, die keiner in Minderheitseigentum stehenden Untergruppe angehört. Sie besagt, dass der effektive Steuersatz und die Ergänzungssteuer der Einheit im Einklang mit den Kapiteln 3 bis 7 und Artikel 8.2 auf Ebene der Geschäftseinheit berechnet werden. Sie stellt außerdem klar, dass die angepassten erfassten Steuern und der GloBE-Gewinn oder -Verlust der Einheit bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes nach Artikel 5.1.1 und des GloBE-Nettogewinns nach Artikel 5.1.2 der übrigen multinationalen Unternehmensgruppe ausgenommen werden. Diese Regel verhindert, dass die mindestens 70 % des Nettogewinns oder -verlusts und der angepassten erfassten Steuern der Einheit, die effektiv nicht der obersten Muttergesellschaft gehören, mit dem Nettogewinn oder -verlust und den angepassten erfassten Steuern der anderen Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe zusammengerechnet werden. Artikel 5.6.2 hat jedoch keinen Einfluss darauf, ob ein Steuerhoheitsgebiet Anspruch auf die in Artikel 5.5 vorgesehene De-minimis-Ausnahme hat (vgl. den nachstehenden Kommentar zu den Bedingungen für die Ausnahme gemäß Artikel 5.1.1).

107. Der letzte Satz dieses Artikels besagt, dass er nicht gilt, wenn es sich bei der in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheit um eine Investmentgesellschaft handelt. Die für Investmentgesellschaften geltenden Sonderbestimmungen in Artikel 7.4 und 7.5 haben Vorrang und sind deshalb in diesen Fällen anzuwenden.

Literaturverzeichnis

IFRS Foundation (2022), *International Financial Reporting Standards*, International Financial Reporting Standards Foundation, London, https://www.ifrs.org/. [2]

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [1]

OECD (2016), *Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264261013-de. [6]

Anmerkungen

[1] Vgl. Seite 38 des Berichts über Aktionspunkt 13 (OECD, 2016[6]): „In der zehnten Spalte des Musterformulars sollte das berichtende multinationale Unternehmen die Gesamtzahl der Beschäftigten (in Vollzeitäquivalenten) aller Konzernunternehmen angeben, die im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. Die Beschäftigtenzahl kann zum Jahresendstand, auf Basis des Durchschnitts für das betreffende Jahr oder nach jedem anderen Prinzip, das von Jahr zu Jahr für alle Steuerhoheitsgebiete einheitlich angewandt wird, angegeben werden. Unabhängige Auftragnehmer, die an der regulären Geschäftstätigkeit des jeweils betrachteten Konzernunternehmens mitwirken, können dabei als Beschäftigte gezählt werden. Sachgerecht auf- bzw. abgerundete oder ungefähre Angaben der Beschäftigtenzahl sind zulässig – vorausgesetzt die Auf- bzw. Abrundung oder Approximation führt nicht zu einer wesentlichen Verzerrung der relativen Verteilung der Beschäftigten auf die verschiedenen Steuerhoheitsgebiete. Die gewählten Methoden sollten von Jahr zu Jahr sowie für die verschiedenen Konzernunternehmen einheitlich angewandt werden."

[2] In einigen Rechnungslegungsstandards wird Wirtschaftswald genauso angesetzt wie andere natürliche Ressourcen, d. h. nach dem Kostenmodell. Nach den IFRS und insbesondere IAS 41 - Landwirtschaft werden „biologische Vermögenswerte", was Wirtschaftswald umfasst, jedoch zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Veräußerungskosten bewertet, wobei die Veränderungen des Zeitwerts in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden (IFRS Foundation, 2022[2]). Für die Zwecke der Substanzausnahme muss für Wirtschaftswald unter Heranziehung des Kostenmodells ein fiktiver Aufwand für Substanzwertabschreibung abgeleitet werden.

[3] Einige Rechnungslegungsgrundsätze verpflichten den Leasingnehmer, zwischen „Miet-" und „Finanzierungsleasingverhältnissen" zu unterscheiden. Andere Standards, insbesondere die IFRS, sehen für den Leasingnehmer ein einziges Bilanzierungsmodell vor, das den Leasingnehmer verpflichtet, sämtliche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus Leasingvereinbarungen mit einer Laufzeit von über zwölf Monaten in der Bilanz zu erfassen, es sei denn, es handelt sich um einen geringwertigen Vermögenswert.

[4] Die Anwendung von Artikel 5.3.7 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[5] Die Anwendung von Artikel 5.5.2 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften von Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

6 Unternehmensumstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen

1. Kapitel 6 enthält besondere Vorschriften für die Behandlung von Unternehmensumstrukturierungen (wie etwa Verschmelzungen, Übernahmen und Spaltungen) sowie Artikel über die Anwendung der GloBE-Vorschriften auf bestimmte Beteiligungsstrukturen wie Investitionen in Joint Ventures und multinationale Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften.

Überblick

2. Artikel 6.1 erläutert, wie der Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös nach einer Verschmelzung und einer Spaltung angewendet wird. Für den Fall einer Verschmelzung enthält dieser Artikel besondere Vorschriften für die Messung des konsolidierten Umsatzerlöses der von der Verschmelzung betroffenen Einheiten oder Unternehmensgruppen für die Zwecke des vierjährigen Umsatzkriteriums in Artikel 1.1.1. Für den Fall einer Spaltung enthält der Artikel eine zusätzliche Vorschrift, die das Umsatzkriterium von Artikel 1.1.1 ergänzt. Außerdem definiert der Artikel die Begriffe „Verschmelzung“ und „Spaltung“ für diese Zwecke.

3. Artikel 6.2 befasst sich mit Fällen, in denen eine Einheit in die multinationale Unternehmensgruppe eintritt oder aus ihr ausscheidet. In diesen Fällen sind besondere Vorschriften erforderlich, um die GloBE-Regeln in Bezug auf die Geschäftseinheit anzuwenden, die während des Geschäftsjahrs in eine multinationale Unternehmensgruppe eintritt oder aus ihr ausscheidet. Diese Regeln haben Auswirkungen auf die Berechnungen für den GloBE-Gewinn oder -Verlust, die angepassten erfassten Steuern und die substanzbasierte Ertragsfreistellung sowie die Art und Weise, wie die IIR in solchen Fällen angewendet wird.

4. Artikel 6.3 befasst sich mit Situationen, in denen die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten einer Geschäftseinheit direkt veräußert oder erworben werden, u. a. im Rahmen einer GloBE-Neuorganisation. Artikel 6.3 enthält Vorschriften, um zu bestimmen, ob und in welchem Umfang ein Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung zu berücksichtigen ist, sowie in Bezug auf den Buchwert, der von der erwerbenden Einheit für die Zwecke der Ermittlung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts in den folgenden Geschäftsjahren heranzuziehen ist.

5. Artikel 6.4 enthält Sonderregeln für Joint Ventures. Diese Vorschriften gelten, wenn eine oberste Muttergesellschaft direkt oder indirekt eine Beteiligung von mindestens 50 % an einem Joint Venture hält, das nach der Equity-Methode in ihrem Konzernabschluss ausgewiesen wird. Artikel 6.4 bringt solche Joint Ventures und ihre Tochtergesellschaften in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften.

6. Artikel 6.5 enthält schließlich besondere Vorschriften zur Behandlung von multinationalen Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften im Rahmen der GloBE-Vorschriften.

7. Mit den Sonderregeln in Bezug auf Unternehmensumstrukturierungen der Artikel 6.2 und 6.3 sollen Ergebnisse erzielt werden, die im Großen und Ganzen mit der Besteuerung dieser Geschäftsvorfälle

nach inländischem Recht übereinstimmen. Da die genaue steuerliche Behandlung von Umstrukturierungen in den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework jedoch variiert, können zusätzliche Leitlinien erforderlich sein, was die Anwendung der GloBE-Vorschriften in bestimmten Fällen, die Behandlung bestimmter Aspekte der GloBE-Vorschriften (z. B. von Wahlrechten), wenn Geschäftseinheiten in eine multinationale Unternehmensgruppe eintreten bzw. aus ihr ausscheiden oder wenn eine neue multinationale Unternehmensgruppe entsteht oder eine multinationale Unternehmensgruppe aufgelöst wird, den Buchwert von bei einer Umstrukturierung als Vergütung erhaltenen Beteiligungen sowie die Behandlung von aktiven und passiven latenten Steuern im Zusammenhang mit bestimmten Unternehmenszusammenschlüssen betrifft. Mit dem GloBE-Umsetzungsrahmen sollen vereinbarte administrative Leitlinien in Bezug auf diese Fragen erarbeitet werden.

Erwerbsmethode und Übernahmen

8. Die zur Erstellung des Konzernabschlusses verwendeten Rechnungslegungsstandards sehen normalerweise nicht vor, dass Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten, sei es einzeln oder im Rahmen der Veräußerung eines gesamten Unternehmens, unberücksichtigt bleiben. Dies gilt unabhängig davon, ob die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten direkt veräußert werden oder ob die Veräußerung durch den Verkauf von Beteiligungen an einer Geschäftseinheit erfolgt. Außerdem werden die Beteiligungen an einer Geschäftseinheit im Konzernabschluss nicht als Vermögenswerte ausgewiesen; stattdessen werden die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Geschäftseinheit mit denen der multinationalen Unternehmensgruppe konsolidiert. Wenn solche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten veräußert werden (selbst wenn dies über einen Verkauf der betreffenden Beteiligungen geschieht), werden die damit verbundenen Gewinne und Verluste deshalb üblicherweise im Konzernabschluss im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der multinationalen Unternehmensgruppe erfasst. Für GloBE-Zwecke wird der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag jedoch ausgehend von der Position der Geschäftseinheit als selbstständiges Unternehmen ermittelt, die bei der Erstellung des Konzernabschlusses berücksichtigt wird.

9. Die Rechnungslegungsstandards sehen eine entsprechende Behandlung der erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten vor. Sie verpflichten den Erwerber im Allgemeinen, die erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten unabhängig vom Erwerbspreis mit dem zum Erwerbsdatum beizulegenden Zeitwert auszuweisen. Dies ist die normale Rechnungslegungspraxis, wenn ein eigenständiges Unternehmen erworben wird, was auch als Unternehmenszusammenschluss bezeichnet wird. Sofern der Erwerb von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten nicht als Erwerb eines eigenständigen Unternehmens betrachtet wird, werden die erworbenen Vermögenswerte in der Regel zu Anschaffungskosten ausgewiesen (d. h. zum Erwerbspreis). Wenn der Erwerbspreis bei einem Unternehmenszusammenschluss (d. h. beim Erwerb eines eigenständigen Unternehmens) den beizulegenden Zeitwert der erworbenen Vermögenswerte übersteigt, behandeln die Rechnungslegungsvorschriften den überschießenden Betrag im Allgemeinen als Geschäfts- oder Firmenwert. Wenn der Erwerbspreis unter dem beizulegenden Zeitwert der erworbenen Vermögenswerte liegt, behandeln die Rechnungslegungsvorschriften die Differenz in der Regel als einen Ertrag aus einem Erwerb unter Marktwert, der entsprechend zu berücksichtigen ist. In vielen Fällen, insbesondere beim Erwerb von Einheiten, werden die Zeitwertanpassungen des Buchwerts der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten im Konzernabschluss ausgewiesen, und nicht etwa im eigenen Abschluss der erworbenen Geschäftseinheit oder der Geschäftseinheit, die die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten erworben hat. Im Fall eines „Push-down-Accounting“ werden die Zeitwertanpassungen im Abschluss der Geschäftseinheit erfasst. Push-down-Accounting ist nach einigen anerkannten Rechnungslegungsstandards nicht bzw. nicht in allen Fällen erlaubt.

10. Da die GloBE-Vorschriften den Blick hauptsächlich auf die Position der einzelnen Einheiten und nicht auf die Situation der vollständig konsolidierten multinationalen Unternehmensgruppe richten, ist es wichtig, zwischen der Verbuchung des Erwerbs eines Unternehmens durch einen Anteilserwerb

(d. h. einen Erwerb der Beteiligungen an der Einheit) und der Verbuchung eines Erwerbs von Vermögenswerten (d. h. eines Erwerbs der entsprechenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten des Unternehmens) zu unterscheiden. Aus der Konsolidierungsperspektive ist die Rechnungslegung dieselbe, die Position der einzelnen Einheit ist jedoch häufig unterschiedlich. Beim Erwerb von Anteilen bleibt die Position der einzelnen Einheit häufig unverändert, weil sich aus der Perspektive der Einheit nur der Gesellschafter geändert hat; beim Erwerb von Vermögenswerten werden dagegen neue Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in die Bilanz eingebracht. Folglich werden Zeitwertanpassungen nach der Erwerbsmethode beim Erwerb von Vermögenswerten in der Regel in der Position der einzelnen Einheit erfasst, während sie beim Erwerb von Anteilen in der Regel nur als Konsolidierungsanpassung erfasst werden, um die vollständig konsolidierte Position auszuweisen.

11. Die Steuervorschriften vieler Steuerhoheitsgebiete des Inclusive Framework verlangen bei bestimmten Übertragungen von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten keine Verbuchung von Gewinnen oder Verlusten und sehen nach der Übertragung eine entsprechende Fortführung der historischen Bemessungsgrundlage der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten vor. Wenn die Anteile an einer Einheit beispielsweise an einen neuen Beteiligten übertragen werden, hat dies im Allgemeinen keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage der Vermögenswerte und den Betrag der Verbindlichkeiten der Einheit, unabhängig davon, ob der Verkäufer einen Gewinn aus dem Verkauf seiner Anteile versteuern muss. Gewinne aus einer Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die als GloBE-Neuorganisation gilt, sind im Allgemeinen ebenfalls nicht steuerpflichtig und die erwerbende Einheit muss zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns nach der Übertragung die historische Steuerbemessungsgrundlage der Vermögenswerte und die historischen Beträge der Verbindlichkeiten heranziehen.

12. Wenn der in der Rechnungslegung ausgewiesene Wert vom steuerlichen Buchwert der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (Steuerbemessungsgrundlage oder Betrag) abweicht, verlangen die Rechnungslegungsvorschriften im Allgemeinen, dass die multinationale Unternehmensgruppe passive oder aktive latente Steuern ansetzt, weil dieser Unterschied als temporäre Differenz bei der Berechnung des steuerlichen und des in der Rechnungslegung ausgewiesenen Gewinns zum Tragen kommt. Bei einem Unternehmenszusammenschluss erfordern die Rechnungslegungsvorschriften im Allgemeinen, dass passive oder aktive latente Steuern angesetzt werden, soweit die erwerbende Einheit auf die Buchwertunterschiede steuerpflichtig ist. Anders als die meisten aktiven und passiven latenten Steuern haben die im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss angesetzten aktiven und passiven latenten Steuern bei ihrer Entstehung keine Auswirkungen auf die Berechnung des Ertragsteueraufwands, weil der Nettoeffekt der Erfassung dieser aktiven und passiven latenten Steuern als Geschäfts- oder Firmenwert und nicht als Ertragsteueraufwand ausgewiesen wird. Die Erfassung von aktiven und passiven latenten Steuern führt folglich zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses für GloBE-Zwecke nicht zu angepassten erfassten Steuern. Die latenten Steuern wirken sich erst dann auf die Berechnung des Ertragsteueraufwands aus, wenn sie aufgelöst werden.

13. Als Beispiel sei angenommen, dass die multinationale Unternehmensgruppe 1 alle Beteiligungen an A Co hält, einer in Steuerhoheitsgebiet A ansässigen Einheit. A Co hält ein eigenständiges Unternehmen und hat Vermögenswerte mit einem Buchwert von insgesamt 100 USD und einer steuerlichen Bemessungsgrundlage von 100 USD, wobei der Steuersatz in Steuerhoheitsgebiet A 15 % beträgt.

14. Die multinationale Unternehmensgruppe 1 beschließt, ihre Beteiligungen an A Co an die multinationale Unternehmensgruppe 2 zu verkaufen. Die multinationale Unternehmensgruppe 2 ist bereit, 300 USD für A Co zu bezahlen, da sie davon ausgeht, dass die Vermögenswerte von A Co 300 USD wert sind. In diesem Szenario hat der Erwerb keine Auswirkungen auf die steuerliche Bemessungsgrundlage der zugrunde liegenden Vermögenswerte. Folglich besteht nun eine Differenz zwischen dem im Konzernabschluss ausgewiesenen Buchwert (300 USD) und dem steuerlichen Buchwert (100 USD) der Vermögenswerte von A Co; für diese temporäre Differenz sollten passive latente Steuern angesetzt werden (30 USD = (300 USD – 100 USD) * 15 %).

	Betrag USD
Zeitwert des erworbenen Nettovermögens	300
Beim Erwerb angesetzte passive latente Steuern (30 = (300 – 100) * 15 %)	(30)
Geschäfts- oder Firmenwert (Differenzbetrag gegenüber dem Kaufpreis von insgesamt 300)	30
Gesamter Buchwert (entspricht dem Kaufpreis)	300

15. Die Erfassung der passiven latenten Steuern führt nicht zu einem latenten Steueraufwand, stattdessen wird ein Geschäfts- oder Firmenwert verbucht. Wenn die multinationale Unternehmensgruppe 2 die Vermögenswerte anschließend für 300 USD verkauft, wird in der Rechnungslegung kein Gewinn oder Verlust ausgewiesen, weil der Buchwert der Vermögenswerte 300 USD beträgt (unter der Annahme, dass sich der Zeitwert seit dem ursprünglichen Erwerb nicht verändert hat). Es gibt einen Gewinn für Steuerzwecke, weil die Vermögenswerte für 300 USD verkauft werden, die steuerliche Bemessungsgrundlage aber 100 USD beträgt, was dem Steuerabzug entspricht, der beim Verkauf der Vermögenswerte geltend gemacht werden kann. Dies führt zu einem steuerpflichtigen Gewinn von 200 USD und einer Steuer von 30 USD (= 200 USD * 15 %), dies wird jedoch durch die Auflösung der beim Erwerb ursprünglich angesetzten passiven latenten Steuern von 30 USD ausgeglichen. Folglich findet der Nulleffekt auf die Rechnungslegung seine Entsprechung in einem Nulleffekt auf die Steuern insgesamt (laufende Steuer plus latente Steuer).

16. Es ist zu beachten, dass die beim Erwerb angesetzten passiven latenten Steuern von 30 USD nur im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe 2 und nicht in der Position der einzelnen Einheit ausgewiesen werden.

17. Im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss nach der Erwerbsmethode vorgenommene Rechnungslegungsanpassungen des Buchwerts von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten werden, wie im Kommentar zu Artikel 3.1.2 erörtert, bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nicht berücksichtigt. Anpassungen nach der Erwerbsmethode und die entsprechenden aktiven und passiven latenten Steuern werden in Bezug auf einen unter Artikel 6.2.1 fallenden Geschäftsvorfall nicht berücksichtigt. Im Anschluss an solche Geschäftsvorfälle müssen die historischen Buchwerte der erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (d. h. deren Buchwerte ohne etwaige beim Erwerb nach der Erwerbsmethode vorgenommene Anpassungen) herangezogen werden, um den GloBE-Gewinn oder -Verlust zu berechnen, was im Allgemeinen mit der Berechnung des nach den inländischen Steuervorschriften zu versteuernden Gewinns übereinstimmt. Alle aktiven und passiven latenten Steuern, die mit Anpassungen nach der Erwerbsmethode im Abschluss verbunden sind, müssen deshalb auch von der Berechnung der angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.1 ausgenommen werden, um Verzerrungen bei den Berechnungen des effektiven Steuersatzes zu vermeiden. Das Gleiche gilt für Anpassungen nach der Erwerbsmethode und damit verbundene aktive und passive latente Steuern im Abschluss, die im Zusammenhang mit einer GloBE-Neuorganisation entstehen, die den Vorschriften von Artikel 6.3.2 unterliegt.

18. In einigen Fällen ist es angemessen, Anpassungen nach der Erwerbsmethode im GloBE-Gewinn oder -Verlust zu berücksichtigen. Anpassungen nach der Erwerbsmethode im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen, die unter Artikel 6.2.2, Artikel 6.3.1 und Artikel 6.3.4 fallen, sollten berücksichtigt werden, selbst wenn diese Anpassungen im Konzernabschluss und nicht auf Ebene der einzelnen Geschäftseinheit erfasst werden. Anpassungen nach der Erwerbsmethode im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen, die unter Artikel 6.3.3 fallen, sollten berücksichtigt werden, soweit sie sich auf nicht qualifizierte Gewinne oder Verluste beziehen. In den meisten Fällen sind diese Geschäftsvorfälle auf inländischer Ebene voll zu versteuern und es kann sein, dass aktive und passive latente Steuern angesetzt werden, da der beizulegende Zeitwert der einzelnen im Abschluss ausgewiesenen Vermögenswerte und

Verbindlichkeiten möglicherweise nicht der für Steuerzwecke erfassten steuerlichen Bemessungsgrundlage der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten entspricht. Es ist auch möglich, dass nicht alle für Rechnungslegungszwecke erfassten Vermögenswerte auch für Steuerzwecke ausgewiesen werden, und der Wert einiger in der Rechnungslegung erfassten Vermögenswerte könnte für Steuerzwecke in der Bemessungsgrundlage eines anderen Vermögenswerts zusammengefasst oder ihr zugerechnet werden. Im Fall eines steuerlich abzugsfähigen Geschäfts- oder Firmenwerts kann zum Zeitpunkt der ursprünglichen Verbuchung dieses Geschäfts- oder Firmenwerts ein latenter Steueranspruch angesetzt werden, der dem in der Rechnungslegung erfassten beizulegenden Zeitwert des Geschäfts- oder Firmenwerts und den künftigen Abzügen, die über einen künftigen Zeitraum gestaffelt oder bei Veräußerung des Geschäfts- oder Firmenwerts geltend gemacht werden, entspricht. Künftige Abschreibungen und Wertberichtigungen solcher zum Erwerbsdatum erfassten Vermögenswerte können ebenfalls Auswirkungen auf den latenten Steueraufwand haben. Derartige im Zusammenhang mit einem Geschäftsvorfall entstehende latente Steueransprüche oder -verbindlichkeiten sollten bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.1 berücksichtigt werden, sofern der durch solche Geschäftsvorfälle erzielte Gewinn oder Verlust bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einbezogen wird.

Artikel 6.1 – Anwendung des Schwellenwerts für den konsolidierten Umsatzerlös auf Gruppenverschmelzungen oder -spaltungen

19. Wie in Artikel 1.1 dargelegt, gelten die GloBE-Vorschriften für multinationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR in mindestens zwei der vier dem untersuchten Geschäftsjahr unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahre. Artikel 6.1 ergänzt dieses vierjährige Umsatzkriterium in drei Szenarien:

a. wenn sich zwei oder mehr Unternehmensgruppen zu einer einzigen Gruppe zusammenschließen,
b. wenn eine einzelne Einheit eine andere Einheit oder eine Unternehmensgruppe erwirbt oder umgekehrt (was für GloBE-Zwecke als „Zusammenschluss“ bezeichnet wird) und
c. wenn sich eine in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallende multinationale Unternehmensgruppe in zwei oder mehr Gruppen aufspaltet.

20. Im ersten Szenario hat die neu verschmolzene multinationale Unternehmensgruppe keinen gemeinsamen konsolidierten Umsatzerlös, weil jede der Gruppen einen eigenen Konzernabschluss erstellt hat. Im zweiten Szenario kann es sein, dass die Zieleinheit oder die erwerbende Einheit keinen Konzernabschluss vorlegen kann, weil sie vor dem Zusammenschluss keiner Unternehmensgruppe angehörte; dies kann der Fall sein, selbst wenn diese Einheit in den vorangegangenen Geschäftsjahren einen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR hatte, was ausgereicht hätte, um sie in den Anwendungsbereich der Vorschriften zu bringen, hätte sie in diesen vorangegangenen Jahren einer Unternehmensgruppe angehört. Das letzte Szenario beschreibt den Fall einer multinationalen Unternehmensgruppe, die in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fiel, dann aber in getrennte Gruppen aufgespalten wurde, was die Frage aufwirft, wie der Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös im Anschluss an die Spaltung auf die getrennten Gruppen angewendet werden sollte.

Artikel 6.1.1

Buchstabe a – Verschmelzung von zwei oder mehr Unternehmensgruppen

21. Artikel 6.1.1 Buchstabe a gilt, wenn sich zwei oder mehr Unternehmensgruppen zu einer einzigen Gruppe zusammenschließen. Da die Unternehmensgruppen in den vorangegangenen Jahren getrennt waren und keiner zusammengeschlossenen Gruppe angehörten, stellt sich die Frage, wie der Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös unter diesen Umständen anzuwenden ist.

22. Unter Buchstabe a wird diese Frage beantwortet, indem die Umsatzschwelle in einem bestimmten vorangegangenen Jahr als erreicht betrachtet wird, wenn die Summe der Umsatzerlöse gemäß Ausweis in den Konzernabschlüssen der einzelnen Gruppen für dieses Jahr mindestens 750 Mio. EUR beträgt. Die vor der Verschmelzung erzielten Umsatzerlöse der Unternehmensgruppen werden nicht um Geschäftsvorfälle bereinigt, die in den vorangegangenen Jahren zwischen den Gruppen stattfanden, obwohl Geschäftsvorfälle zwischen den betreffenden Einheiten nach der Verschmelzung im Zuge der Konsolidierung eliminiert werden. Diese Berechnung muss für jedes Geschäftsjahr durchgeführt werden, das im Hinblick auf das in Artikel 1.1 aufgeführte konsolidierte Umsatzkriterium untersucht wird.

23. Als Beispiel sei angenommen, dass die Gruppe A und die Gruppe B separat für die Jahre 1 bis 4 jeweils einen konsolidierten Umsatzerlös von 400 Mio. EUR, 300 Mio. EUR, 300 Mio. EUR und 400 Mio. EUR ausgewiesen haben. In Jahr 5 schließen sich Gruppe A und Gruppe B zu der multinationalen Unternehmensgruppe AB zusammen. In diesem Fall unterliegt die multinationale Unternehmensgruppe AB in Jahr 5 den GloBE-Vorschriften, weil die Summe der in ihren Konzernabschlüssen ausgewiesenen konsolidierten Umsatzerlöse in zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre mindestens 750 Mio. EUR betrug (in Jahr 1 betrug der Umsatzerlös insgesamt 800 Mio. EUR und in Jahr 4 betrug er ebenfalls 800 Mio. EUR).

Buchstabe b – Verschmelzung von zwei oder mehr Einheiten oder von einer Einheit und einer Gruppe

24. Buchstabe b befasst sich mit zwei allgemeinen Szenarien, die für GloBE-Zwecke als „Verschmelzung“ bezeichnet werden:

a. wenn zwei einzelne Einheiten, die keiner Gruppe angehören, verschmolzen werden, um eine Gruppe zu bilden, und diese Einheiten vor der Verschmelzung nur Einzelabschlüsse (also keine konsolidierten Abschlüsse) erstellt haben und
b. wenn eine einzelne Einheit, die keinen Konzernabschluss erstellt, Teil einer Gruppe wird.

25. Buchstabe b gilt außerdem, wenn im Rahmen ein- und derselben Vereinbarung zwei oder mehr Gruppen mit einer Einheit verschmolzen werden, eine Gruppe mit zwei oder mehr Einheiten verschmolzen wird oder zwei oder mehr Gruppen mit zwei oder mehr Einheiten verschmolzen werden.

26. Buchstabe b enthält zwei Begriffe in Klammern – Zieleinheit und erwerbende Einheit –, die lediglich den Zweck haben, die Formulierung eines komplexen Satzes zu erleichtern. Es wäre nicht richtig, diesen Satz so zu lesen, als gelte er nur, wenn eine Einheit, die keiner Gruppe angehört, von einer anderen Einheit oder einer Gruppe erworben wird. Der Absatz gilt auch, wenn eine Einheit, die keiner Gruppe angehört, eine andere Einheit oder eine Gruppe erwirbt. Beim Erwerb einer bereits den GloBE-Vorschriften unterliegenden multinationalen Unternehmensgruppe durch eine eigenständige Einheit löst die Tatsache, dass die oberste Muttergesellschaft der „neuen Gruppe“ keinen Konzernabschluss für die vorangegangenen Jahre vorlegen kann, somit nicht den Beginn eines neuen Vierjahreszeitraums für die Zwecke der Umsatzschwelle aus.

27. Buchstabe b modifiziert die Anwendung des Schwellenwerts für den konsolidierten Umsatzerlös in den beiden obigen Fällen, indem der Gesamtumsatzerlös der Einheit(en) und Gruppe(n) für ein bestimmtes Jahr für die Zwecke des vierjährigen Umsatzkriteriums zusammengerechnet wird. Im Fall von zwei einzelnen Einheiten, die zu einer Gruppe verschmolzen werden, wird der Umsatzerlös der beiden Einheiten (gemäß Ausweis in ihrem Abschluss für die vorangegangenen Geschäftsjahre) für die Zwecke der Anwendung der konsolidierten Umsatzschwelle zusammengerechnet. Im Fall einer Einheit, die in eine Unternehmensgruppe eintritt, muss der im Abschluss dieser Einheit für ein bestimmtes Jahr ausgewiesene Umsatzerlös dem konsolidierten Umsatzerlös der Gruppe für dasselbe Jahr hinzugerechnet werden. Wenn die vorangegangenen Geschäftszeiträume nicht übereinstimmen, sollten zur Zusammenrechnung der Umsatzerlöse Geschäftszeiträume herangezogen werden, die mit oder innerhalb der Geschäftsperiode

enden, die die Gruppe nach der Verschmelzung verwendet. Als Beispiel sei angenommen, dass eine multinationale Unternehmensgruppe, die das Kalenderjahr als ihr Geschäftsjahr verwendet, am 1. Januar 2023 eine Einheit erwirbt, die einen am 30. September endenden Geschäftszeitraum als Geschäftsjahr verwendet. Die multinationale Unternehmensgruppe verwendet nach dem Erwerb weiterhin das Kalenderjahr als ihr Geschäftsjahr. In diesem Fall werden die Umsatzerlöse der erworbenen Einheit für die am 30. September 2022, 2021, 2020 und 2019 endenden Geschäftsjahre mit den Umsatzerlösen der multinationalen Unternehmensgruppe für die vier vorangegangenen am 31. Dezember 2022, 2021, 2020 und 2019 endenden Geschäftsjahre zusammengerechnet. Die Umsatzerlöse der Einheit für den Zeitraum zwischen dem 1. Oktober 2022 und dem 31. Dezember 2022 (die im folgenden Jahr im Abschluss dieser Einheit berücksichtigt worden wären, wenn sie nicht erworben worden wäre) werden in der Berechnung des Umsatzerlöses der multinationalen Unternehmensgruppe für die Kalenderjahre 2022 oder 2023 nicht berücksichtigt.

28. Ebenso wie unter Buchstabe a wird die Fiktionsregel unter Buchstabe b auf jedes der vier Geschäftsjahre vor dem untersuchten Geschäftsjahr angewendet, um zu ermitteln, ob die neu gebildete Gruppe in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt. Wenn der Umsatzerlös insgesamt in zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre vor dem untersuchten Geschäftsjahr 750 Mio. EUR entspricht oder übersteigt, wird der in Artikel 1.1 aufgeführte Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös somit erreicht und die multinationale Unternehmensgruppe unterliegt im untersuchten Geschäftsjahr den GloBE-Vorschriften. Diese Vorschrift ist in der Praxis irrelevant, wenn die erwerbende multinationale Unternehmensgruppe den in Artikel 1.1 aufgeführten Schwellenwert für den Umsatzerlös in dem Geschäftsjahr, in dem die Verschmelzung stattfindet, erreicht.

29. Das folgende Beispiel veranschaulicht das erste Szenario. Es sei angenommen, dass A Co und B Co (die in unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten belegen sind) von Geschäftsjahr 1 bis 4 eigenständige Einheiten waren und dass in jedem dieser Jahre von A Co ein Umsatzerlös von 600 Mio. EUR und von B Co ein Umsatzerlös von 400 Mio. EUR ausgewiesen wurde. In Geschäftsjahr 5 erwirbt A Co B Co, wodurch eine Unternehmensgruppe und eine multinationale Unternehmensgruppe entsteht, die in ihrem Konzernabschluss für Geschäftsjahr 5 einen konsolidierten Umsatzerlös von 1 Mrd. EUR ausweist. In diesem Fall ist die neu gebildete Gruppe AB verpflichtet, die GloBE-Vorschriften in Jahr 5 (dem untersuchten Geschäftsjahr) anzuwenden, weil ihr zusammengenommener Umsatzerlös in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre den Schwellenwert von 750 Mio. EUR erreichte.

30. Das nächste Beispiel veranschaulicht das zweite Szenario, das unter Buchstabe b behandelt wird. Es sei angenommen, dass die Gruppe A in jedem der Geschäftsjahre 1 bis 4 einen konsolidierten Umsatzerlös von 500 Mio. EUR ausgewiesen hat. In Geschäftsjahr 5 erwirbt die Gruppe A eine Einheit, die in jedem der Geschäftsjahre 1 bis 4 einen Umsatzerlös von 800 Mio. EUR ausgewiesen hat. In diesem Fall wird der Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös für Geschäftsjahr 5 (das untersuchte Geschäftsjahr) erreicht, weil unterstellt wird, dass die Gruppe A die konsolidierte Umsatzschwelle von 750 Mio. EUR aufgrund des Umsatzerlöses der erworbenen Einheit i. H. v. 800 Mio. EUR in mindestens zwei der vorangegangenen vier Jahre erreicht hat.

Buchstabe c – Spaltung

31. Buchstabe c betrifft den Fall, dass sich eine multinationale Unternehmensgruppe während eines Geschäftsjahrs in zwei oder mehr Gruppen aufspaltet. Er gilt, wenn die multinationale Unternehmensgruppe in dem Geschäftsjahr, in dem die Spaltung stattfindet, in den Anwendungsbereich der GloBE-Regeln fällt. Buchstabe c gilt unabhängig von der Form der Spaltung, sofern sie unter die Definition von Artikel 6.1.3 fällt. Buchstabe c wird separat auf jede der abgespaltenen Gruppen angewendet.

32. Die Vorschrift unter Buchstabe c unterscheidet sich von den unter den vorhergehenden Buchstaben aufgeführten Vorschriften. Die Buchstaben a und b ergänzen Artikel 1.1, indem sie den Betrag des konsolidierten Umsatzerlöses für jedes der vier Geschäftsjahre vor dem untersuchten Geschäftsjahr

bestimmen. Buchstabe c ist dagegen ein eigenständiges Umsatzkriterium, das zusätzlich zum Kriterium in Artikel 1.1.1 gilt. Die Vorschriften unter Buchstabe c sollen sicherstellen, dass jede aus der Spaltung einer in den Anwendungsbereich fallenden multinationalen Unternehmensgruppe hervorgehende Gruppe, die in dem Geschäftsjahr, das nach der Spaltung endet, den Schwellenwert für den Umsatzerlös erreicht, den GloBE-Vorschriften unterliegt, selbst wenn die abgespaltene Gruppe die Anforderungen von Artikel 1.1 in diesem Jahr nicht erfüllt.

33. Buchstabe c ist in zwei Unterabsätze untergliedert. Unterabsatz i betrifft das erste untersuchte Geschäftsjahr nach der Spaltung, Unterabsatz ii das zweite bis vierte untersuchte Geschäftsjahr nach der Spaltung. Die Vorschriften gelten separat für jede Gruppe, die durch die Spaltung entstanden ist oder nach der Spaltung weiter besteht (und die jeweils eine abgespaltene Gruppe darstellt).

Erstes Jahr nach der Spaltung

34. Nach Ziffer i gilt der in Artikel 1.1 aufgeführte Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös als von einer abgespaltenen Gruppe erreicht, wenn die abgespaltene Gruppe im ersten untersuchten Geschäftsjahr nach der Spaltung einen jährlichen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR hat. Anstatt das Kriterium in Bezug auf vorangegangene Geschäftsjahre anzuwenden, wird diese Vorschrift für jede abgespaltene Gruppe ausgelöst, die im untersuchten Geschäftsjahr einen jährlichen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR hat. Es ist zu beachten, dass dies nur für abgespaltene Gruppen gilt. Der Verkauf einer Kontrollbeteiligung an einer einzelnen Einheit fällt daher nicht in den Anwendungsbereich von Buchstabe c.

35. Ziffer i gilt für eine Gruppe in dem Geschäftsjahr, „das nach der Spaltung endet“. Als Beispiel sei angenommen, dass Gruppe A ein Geschäftsjahr hat, das dem Kalenderjahr entspricht. Die oberste Muttergesellschaft von Gruppe A hat am 30. Juni von Jahr 1 alle Anteile an Untergruppe B an ihre Gesellschafter verteilt. Diese Verteilung wird gemäß Artikel 6.1.3 als Spaltung betrachtet und führt zur Gründung von Gruppe B. Das Geschäftsjahr von Gruppe A endet am 31. Dezember von Jahr 1. In diesem Fall sieht Ziffer i eine Prüfung des konsolidierten Umsatzerlöses von Gruppe A für Jahr 1 vor, weil dies das erste untersuchte Geschäftsjahr ist, das nach der Spaltung endet. Ziffer i sieht außerdem eine Prüfung des konsolidierten Umsatzerlöses von Gruppe B für ihr erstes untersuchtes Geschäftsjahr vor, das nach der Spaltung endet. Wenn die Gruppe B also das Kalenderjahr als ihr Geschäftsjahr annimmt oder beibehält, gilt Ziffer i für ihr erstes Geschäftsjahr, das am 31. Dezember von Jahr 1 endet, weil dies das erste untersuchte Jahr von Gruppe B ist, das nach der Spaltung endet. Weil das erste untersuchte Geschäftsjahr von Gruppe B einem anderen Zeitraum als zwölf Monaten entspricht, muss der Schwellenwert von 750 Mio. EUR jedoch im Einklang mit Artikel 1.1.2 proportional angepasst werden.

Zweites Jahr und folgende Jahre nach der Spaltung

36. Ziffer ii enthält die Regel für das zweite bis vierte untersuchte Geschäftsjahr nach einer Spaltung. Sie sieht vor, dass der in Artikel 1.1 aufgeführte Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös von einer abgespaltenen Gruppe als erreicht gilt, wenn sie in mindestens zwei Geschäftsjahren nach der Spaltung einen jährlichen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR hat. Wie unter Ziffer i wird dabei der jährliche Umsatzerlös des Geschäftsjahrs berücksichtigt, das untersucht wird. Eine abgespaltene Gruppe erfüllt beispielsweise das Kriterium im zweiten Geschäftsjahr (dem untersuchten Geschäftsjahr), wenn sie in den Geschäftsjahren 1 und 2 nach der Abspaltung einen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR hat.

Artikel 6.1.2

37. Artikel 6.1.2 enthält die Definition des Begriffs „Verschmelzung“, die bei der Anwendung der Vorschriften in Artikel 6.1.1 verwendet wird. Diese Definition des Begriffs „Verschmelzung“ gilt nur für die Zwecke von Artikel 6.1.1 und ist breiter gefasst als sonst üblich. Der Begriff gilt für alle Verschmelzungs-

oder Erwerbstransaktionen, die dazu führen, dass alle oder im Wesentlichen alle Einheiten der zwei oder mehr Gruppen unter eine gemeinsame Kontrolle gebracht werden. Artikel 6.1.2 ist in zwei Buchstaben untergliedert, die unterschiedliche Situationen betreffen. Die Vorschrift in Artikel 6.1.1 Buchstabe a oder b gilt, wenn eine der in Artikel 6.1.2 genannten Situationen zutrifft.

Buchstabe a

38. Nach Buchstabe a ist eine Verschmelzung eine Vereinbarung, bei der alle oder im Wesentlichen alle Einheiten der Gruppen unter eine gemeinsame Kontrolle gebracht werden, sodass sie eine zusammengeschlossene Gruppe bilden. Die Form der Verschmelzungstransaktion ist für die Zwecke von Buchstabe a nicht relevant, solange die Bedingungen der gemeinsamen Kontrolle erfüllt sind. Buchstabe a gilt beispielsweise, wenn der Erwerb einer Gruppe durch eine andere Gruppe vollständig mit Barmitteln bezahlt wird oder wenn auch zwei separate Gruppen unter die Kontrolle einer neuen obersten Muttergesellschaft gebracht werden. Die Definition sieht vor, dass „alle oder im Wesentlichen alle“ Einheiten, die den separaten Gruppen angehören, Mitglieder der zusammengeschlossenen Gruppe werden. Sie würde nicht gelten, wenn beispielsweise eine Gruppe alle Einheiten eines Geschäftsbereichs verkauft, es sei denn, dieser Bereich stellt fast die gesamte Geschäftstätigkeit der veräußernden Gruppe dar.

Buchstabe b

39. Nach Buchstabe b ist eine Verschmelzung eine Vereinbarung, in der eine einzelne Einheit (die keiner Gruppe angehört) mit einer anderen einzelnen Einheit oder einer Gruppe unter eine gemeinsame Kontrolle gebracht wird, sodass sie eine zusammengeschlossene Gruppe bilden. Diese Definition ist maßgeblich für die Zwecke von Artikel 6.1.1 Buchstabe b, da sie die Situation erfasst, in der eine eigenständige Einheit eine andere eigenständige Einheit erwirbt, sodass die Einheiten zum ersten Mal eine Gruppe darstellen. Sie erfasst außerdem die Situation, in der eine einzelne Einheit eine Gruppe erwirbt oder in der eine Gruppe eine Einheit erwirbt, die keiner anderen Gruppe angehört.

40. Die Buchstaben a und b erfordern beide die Bildung einer neuen „zusammengeschlossenen Gruppe“. Um zu ermitteln, ob eine neue Gruppe gebildet wird, muss die Definition des Begriffs „Unternehmensgruppe“ in Artikel 1.2.2 herangezogen werden. Diese Definition ist beispielsweise nicht erfüllt, wenn zwei Gruppen von einem Investmentfonds erworben wurden, der nicht verpflichtet ist, sie Posten für Posten zu konsolidieren. In diesem Fall bilden der Investmentfonds und die beiden Gruppen keine „zusammengeschlossene Gruppe“, weil die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows ihrer Einheiten in verschiedenen Konzernabschlüssen ausgewiesen werden.

Artikel 6.1.3

41. Artikel 6.1.3 definiert den Begriff „Spaltung“ für die Zwecke von Artikel 6.1.1 Buchstabe c. Eine Spaltung ist definiert als eine Vereinbarung, nach der die Einheiten einer einzigen Gruppe in mindestens zwei eigenständige Gruppen aufgeteilt werden. Nach einer Abspaltung werden die veräußerten Einheiten einer Gruppe nicht mehr Posten für Posten von derselben obersten Muttergesellschaft konsolidiert, sondern werden stattdessen ab dem Datum der Spaltung Posten für Posten von mindestens zwei obersten Muttergesellschaften verschiedener multinationaler Unternehmensgruppen konsolidiert.

42. Diese Definition stützt sich auf das Konsolidierungskriterium und die Definition einer Unternehmensgruppe in den Artikeln 1.2.2 und 1.2.3. Ausschlaggebend dafür, ob eine Gruppe in mindestens zwei Gruppen aufgeteilt wird, ist folglich, dass jede getrennte Gruppe von Einheiten die Definition einer Unternehmensgruppe erfüllt und einen eigenen Konzernabschluss nach der Definition in Artikel 10.1 erstellt.

43. Generell gilt, dass die Veräußerung einer einzelnen Geschäftseinheit keine Spaltung darstellt, weil diese Einheit nach der Veräußerung eine eigenständige Einheit und keine Gruppe wäre. Wenn die veräußerte Geschäftseinheit jedoch eine Betriebsstätte in einem anderen Steuerhoheitsgebiet hat, werden

die eigenständige Einheit und ihre Betriebsstätte im Einklang mit Artikel 1.2.3 als eine Gruppe betrachtet, sodass für die Zwecke von Artikel 6.1.3 eine neue Gruppe besteht. Nicht unter diese Definition fallen Situationen, in denen eine multinationale Unternehmensgruppe eine oder mehrere Geschäftseinheiten veräußert und der Erwerber eine andere Gruppe ist. In solchen Fällen treten die veräußerten Einheiten in eine bestehende Gruppe ein, anstelle eine neue Gruppe zu bilden. Der Verkauf von einer oder mehreren Geschäftseinheiten an eine andere multinationale Unternehmensgruppe kann jedoch in Bezug auf die erwerbende multinationale Unternehmensgruppe unter die Definition einer Verschmelzung in Artikel 6.1.2 Buchstabe a oder b fallen, wenn mit dem Verkauf dieser Einheiten beispielsweise fast die gesamte Geschäftstätigkeit der veräußerten Gruppe verkauft wird.

Artikel 6.2 – Austritt von Geschäftseinheiten aus und Beitritt von Geschäftseinheiten zu einer multinationalen Unternehmensgruppe

44. Die GloBE-Vorschriften und der Kommentar beruhen generell auf der Annahme, dass die multinationale Unternehmensgruppe während des gesamten Geschäftsjahrs aus denselben Geschäftseinheiten besteht. Für den Fall, dass während des Geschäftsjahrs eine Kontrollbeteiligung an einer Geschäftseinheit (in Artikel 6.2 als Zieleinheit bezeichnet) erworben oder veräußert wird, modifiziert oder klärt Artikel 6.2 die Wirkung der GloBE-Vorschriften, um sowohl für den Käufer als auch den Verkäufer sachgerechte Ergebnisse sicherzustellen. Die Vorschriften sollen eine reibungslose Trennung der Zieleinheit von der veräußernden Gruppe und eine reibungslose Integration der Zieleinheit in die erwerbende multinationale Unternehmensgruppe gewährleisten. Artikel 6.2.1 enthält Bestimmungen, die das Geschäftsjahr betreffen, in dem die Einheit aus der Gruppe ausscheidet oder in sie eintritt (d. h. das Erwerbsjahr), sowie Regeln für die Ermittlung der Steuerattribute einer Einheit, die in den auf das Erwerbsjahr folgenden Jahren in die Gruppe eintritt. In Bezug auf die Zieleinheit klärt Artikel 6.2.1 die Frage des Zeitpunkts, in dem die Zieleinheit als eine in eine Gruppe eintretende oder aus ihr ausscheidende Einheit behandelt wird, sowie die Aufteilung ihrer Erträge und Aufwendungen, einschließlich ihrer erfassten Steuern, zwischen den Unternehmensgruppen für die Zwecke der GloBE-Vorschriften.

45. Artikel 6.2 enthält darüber hinaus eine besondere Rangfolgeregel für die Anwendung der IIR, wenn die Zieleinheit eine Muttergesellschaft ist, die verpflichtet ist, die IIR als Mitglied einer oder beider multinationalen Unternehmensgruppen anzuwenden. Um zu ermitteln, ob eine Zieleinheit die IIR für das ganze Jahr oder einen Teil des Jahres anwenden sollte, sind besondere Vorschriften erforderlich, weil die Anwendung der IIR durch die Zieleinheit davon abhängt, ob eine Geschäftseinheit, die einer anerkannten IIR unterliegt, eine Kontrollbeteiligung an der Zieleinheit hält. Für die Anwendung der UTPR sind in diesen Fällen keine besonderen Rangfolgeregeln erforderlich, weil der Effekt eines Austritts einer Geschäftseinheit aus oder eines Beitritts einer Geschäftseinheit zu einer multinationalen Unternehmensgruppe automatisch im Rahmen der Zurechnungsmethode der UTPR berücksichtigt wird. Die Zurechnung der Ergänzungssteuer gemäß der UTPR wird im Kommentar zu Artikel 2.6 näher erörtert.

46. Wenn die Übertragung einer Kontrollbeteiligung an einer Geschäftseinheit von dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Zieleinheit belegen ist, als Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten und nicht als Übertragung von Beteiligungen behandelt wird, wird sie gemäß Artikel 6.2.2 für GloBE-Zwecke ebenfalls als Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten behandelt. In diesem Fall gelten die Vorschriften von Artikel 6.3.

Artikel 6.2.1

47. Die Vorschriften von Artikel 6.2.1 gelten für alle Geschäftseinheiten, die infolge einer direkten oder indirekten Veräußerung oder eines direkten oder indirekten Erwerbs einer Kontrollbeteiligung an diesen

Einheiten aus einer multinationalen Unternehmensgruppe ausscheiden oder ihr beitreten. Dementsprechend bezieht sich der im Kommentar zu diesem Artikel verwendete Begriff „Zieleinheit“ auf alle derartigen Einheiten.

Buchstabe a

48. Buchstabe a bestätigt, dass die Zieleinheit als Geschäftseinheit der erwerbenden wie auch der veräußernden multinationalen Unternehmensgruppe behandelt wird, obwohl ihre Ertragslage nicht für das gesamte Geschäftsjahr Posten für Posten konsolidiert wird. Buchstabe a folgt der Behandlung in der Rechnungslegung, sodass die Zieleinheit, wenn ein Teil ihrer Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows im Erwerbsjahr im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst ist, für dieses Jahr als Mitglied der multinationalen Unternehmensgruppe behandelt wird. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe während eines Geschäftsjahrs eine Kontrollbeteiligung an einer Geschäftseinheit veräußert, ist in der Praxis anzunehmen, dass ein Teil ihrer Erträge und Aufwendungen auf Basis des Zeitraums, in dem die Geschäftseinheit der Gruppe angehörte, im Konzernabschluss der veräußernden multinationalen Unternehmensgruppe erfasst ist. Anzunehmen ist auch, dass alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Geschäftseinheit und ein Teil ihrer Erträge, Aufwendungen und Cashflows auf Basis des Zeitraums, in dem die Geschäftseinheit der Gruppe angehörte, im Konzernabschluss der erwerbenden multinationalen Unternehmensgruppe erfasst sind. Die restlichen Absätze von Artikel 6.2 enthalten besondere Vorschriften, um eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerung und der Steuerattribute zwischen den beiden multinationalen Unternehmensgruppen zu gewährleisten.

Buchstabe b

49. Buchstabe b sieht vor, dass der zur Berechnung einer GloBE-Steuerschuld für jede multinationale Unternehmensgruppe im Erwerbsjahr berücksichtigte Betrag des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags und der angepassten erfassten Steuern der Betrag ist, der im Konzernabschluss der jeweiligen multinationalen Unternehmensgruppe berücksichtigt wird. Diese Herangehensweise folgt dem allgemeinen Ansatz der GloBE-Vorschriften, der darin besteht, die in den Einzelabschlüssen ausgewiesenen Beträge heranzuziehen, welche zur Erstellung des Konzernabschlusses verwendet werden.

Buchstabe c

50. Nach Artikel 6.2.1 Buchstabe c lässt eine multinationale Unternehmensgruppe, die eine Kontrollbeteiligung an einer Geschäftseinheit erwirbt, den Effekt von auf diesen Erwerb zurückzuführenden und nach der Erwerbsmethode durchgeführten Konsolidierungsanpassungen unberücksichtigt und behandelt die erworbene Zieleinheit für GloBE-Zwecke so, als hätten ihre Vermögenswerte denselben Buchwert wie vor der Übertragung (sie berücksichtigt also den historischen Buchwert). Anders ausgedrückt führt der Erwerb einer Kontrollbeteiligung an einer Zieleinheit für die Zwecke der Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nicht zu einer Veränderung des Buchwerts der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Zieleinheit. Anpassungen des Buchwerts von immateriellen Vermögenswerten, die sich aus dem Erwerb ergeben, wie Geschäfts- oder Firmenwert, Kundenlisten oder Personalbestand, bleiben bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ebenfalls unberücksichtigt. Die Tatsache, dass eine Erhöhung der internen Bemessungsgrundlage in Bezug auf die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Zieleinheit versagt wird, entspricht der Behandlung der veräußernden und der erwerbenden Einheit gemäß den GloBE-Vorschriften und stellt sicher, dass die Gewinne oder Verluste aus den Vermögenswerten und Verbindlichkeiten einer Geschäftseinheit gemäß den GloBE-Vorschriften nicht aufgrund einer Übertragung ihrer Beteiligungen dauerhaft von der Besteuerung ausgeschlossen werden. Buchstabe c soll außerdem dafür sorgen, dass die Ergebnisse nach den GloBE-Vorschriften mit den Ergebnissen nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der meisten Steuerhoheitsgebiete des Inclusive Framework übereinstimmen, und eine möglicherweise unterschiedliche Behandlung je nach Rechnungslegungsstandard verhindern.

51. Diese Vorschrift steht im Einklang mit dem Verbot, Anpassungen nach der Erwerbsmethode bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nach Artikel 3.2 zu berücksichtigen, und gilt unabhängig davon, ob die Kontrollbeteiligung vor oder nach dem Beginn der Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften erworben wurde. Wenn der von der obersten Muttergesellschaft zur Erstellung ihres Konzernabschlusses verwendete Rechnungslegungsstandard es der obersten Muttergesellschaft gestattet, auf den Kauf eines Unternehmens zurückzuführende Anpassungen am Buchwert von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten nach der „Push-down"-Methode auf den Einzelabschluss der erworbenen Geschäftseinheit zu übertragen, kann die Geschäftseinheit den in ihrem Einzelabschluss ausgewiesenen Buchwert heranziehen, sofern die Übernahme vor dem 1. Dezember 2021 stattfand und die multinationale Unternehmensgruppe nicht über ausreichende Aufzeichnungen verfügt, um ihren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ausgehend von den nicht angepassten Buchwerten der erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten hinreichend genau zu bestimmen. In solchen Fällen muss die Geschäftseinheit aber auch alle etwaigen aktiven und passiven latenten Steuern, die im Zusammenhang mit der Übernahme anfallen, in der Berechnung ihres Jahresüberschusses oder -fehlbetrags und ihrer angepassten erfassten Steuern berücksichtigen.

Buchstabe d

52. Die substanzbasierte Ertragsfreistellung nach Artikel 5.3 wird für jede Geschäftseinheit durch die Addition eines Prozentsatzes der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte berechnet. Die Buchstaben d und e modifizieren die Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte, wenn eine Zieleinheit während des Geschäftsjahrs erworben oder veräußert wird. Ohne eine solche Vorschrift könnten in einer für die erwerbenden und veräußernden multinationalen Unternehmensgruppen berechneten substanzbasierten Ertragsfreistellung Aufwendungen und Kosten berücksichtigt werden, die vor oder nach dem Zeitraum anfallen, in dem die Zieleinheit der multinationalen Unternehmensgruppe angehört, wodurch sich der Effekt der Aufwendungen und Kosten möglicherweise verdoppeln würde.

53. Buchstabe d besagt, dass der in Artikel 5.3.3 genannte Betrag der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten anzupassen ist, um nur die Kosten zu berücksichtigen, die in dem von der obersten Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe erstellten Konzernabschluss ausgewiesen sind. Jede multinationale Unternehmensgruppe erfasst folglich die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten, die während ihres Beteiligungszeitraums entstanden sind und für die sie die wirtschaftliche Verantwortung trägt.

Buchstabe e

54. Buchstabe e sieht vor, dass der in Artikel 5.3.4 genannte Betrag der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte anteilig entsprechend dem Abschnitt des Geschäftsjahrs angepasst wird, während dessen die Zieleinheit eine Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe war. Der Buchwert der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte wird auf Basis des Betrags ermittelt, der für die Zwecke der Erstellung des Konzernabschlusses ausgewiesen ist, einschließlich etwaiger auf den Erwerb zurückzuführenden und nach der Erwerbsmethode durchgeführten Konsolidierungsanpassungen. Das bedeutet, dass der Erwerb einer Kontrollbeteiligung an einer Zieleinheit für die Zwecke der substanzbasierten Ertragsfreistellung zu einer Erhöhung der internen Bemessungsgrundlage der Zieleinheit in Bezug auf ihre Vermögenswerte führt, obwohl er keine entsprechende Erhöhung für die Zwecke der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts bewirkt. Die unterschiedliche Behandlung nach den Buchstaben d und e kann dadurch begründet werden, dass die Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte auf den wirtschaftlichen Kosten der Investition der multinationalen Unternehmensgruppe in den im betreffenden Steuerhoheitsgebiet belegenen materiellen Vermögenswert beruht, welche anhand des Zeitwerts dieses Vermögenswerts zum Zeitpunkt des Erwerbs genauer ermittelt werden können als anhand der von der Zieleinheit ausgewiesenen historischen Kosten dieses Vermögenswerts.[1]

Buchstabe f und g

55. Buchstabe f sieht allgemein vor, dass aktive und passive latente Steuern einer Geschäftseinheit, die zwischen multinationalen Unternehmensgruppen übertragen werden, von der erwerbenden multinationalen Unternehmensgruppe in der gleichen Weise und im gleichen Umfang zu berücksichtigen sind, wie dies der Fall gewesen wäre, wenn die Geschäftseinheit zum Zeitpunkt, als sie angesetzt wurden, von der erwerbenden multinationalen Unternehmensgruppe kontrolliert worden wäre. Wenn die erwerbende multinationale Unternehmensgruppe eine latente Steuerschuld erwirbt, die als nicht nachzuversteuernde Abgrenzung behandelt wird, gilt Artikel 4.4.4 folglich nicht für diese passive latente Steuer. Wenn die passive latente Steuer dagegen nicht unter die nicht nachzuversteuernden Abgrenzungen fällt, ist sie gemäß Artikel 4.4.4 nach Berücksichtigung von Buchstabe g in Bezug auf die Nachversteuerungsperiode für erworbene passive latente Steuern nachzuversteuern. Ob eine aktive oder passive latente Steuer übertragen wird, hängt von ihrer Behandlung gemäß dem anzuwendenden Rechnungslegungsstandard ab. Diese Behandlung hängt zum großen Teil davon ab, wie die maßgeblichen passiven und aktiven Rechnungsabgrenzungsposten nach dem Steuerrecht des Steuerhoheitsgebiets zwischen der veräußernden und der erwerbenden multinationalen Unternehmensgruppe aufgeteilt werden.

56. Die Ausnahme zu Buchstabe f ist der latente GloBE-Verlust-Steueranspruch. Gewöhnliche aktive und passive latente Steuern fallen in Bezug auf bestimmte Geschäftseinheiten an und werden entsprechend ausgewiesen. Sie fließen gemäß Artikel 4.4.1 in die Berechnung des Gesamtbetrags der Anpassung um latente Steuern der betreffenden Geschäftseinheit ein. Ein latenter GloBE-Verlust-Steueranspruch entsteht dagegen, wenn für ein bestimmtes Steuerhoheitsgebiet das GloBE-Verlustwahlrecht von Artikel 4.5 in Anspruch genommen wurde. Dabei handelt sich um ein Attribut, das durch die Inanspruchnahme eines in den GloBE-Vorschriften vorgesehenen Wahlrechts entsteht, im Abschluss der Geschäftseinheit oder der multinationalen Unternehmensgruppe aber nicht zu finden ist. Weil der latente GloBE-Verlust-Steueranspruch in Bezug auf einen GloBE-Nettoverlust in einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet der multinationalen Unternehmensgruppe entsteht, die das Wahlrecht in Anspruch nimmt, wird er als gebietsbezogenes Attribut der multinationalen Unternehmensgruppe, die das Wahlrecht in Anspruch nimmt, betrachtet und nicht als Attribut der in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, und kann folglich nicht auf eine andere multinationale Unternehmensgruppe übertragen werden. Dementsprechend gilt Artikel 6.2.1 Buchstabe f nicht für einen latenten GloBE-Verlust-Steueranspruch.

57. Buchstabe g soll die veräußernde multinationale Unternehmensgruppe von der Notwendigkeit entlasten, passive latente Steuern, die nicht (durch Zahlung oder auf andere Weise) innerhalb des in Artikel 4.4.4 vorgesehenen Fünfjahreszeitraums aufgelöst werden, nachzuversteuern. Dies wird erreicht, indem eine etwaige latente Steuerschuld einer Geschäftseinheit, die aus einer multinationalen Unternehmensgruppe ausscheidet, als aufgelöst behandelt wird, wenn die Einheit aus der multinationalen Unternehmensgruppe ausscheidet. Buchstabe b sieht außerdem vor, dass der in Artikel 4.4.4 vorgesehene Fünfjahreszeitraum in Bezug auf passive latente Steuern einer Geschäftseinheit beginnt oder erneut beginnt, wenn die Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe beitritt. Durch den Neubeginn des in Artikel 4.4.4 genannten Fünfjahreszeitraums reduziert Buchstabe g den Befolgungs- und Verwaltungsaufwand, der entstehen würde, wenn die passiven latenten Steuern bezogen auf das Datum nachversteuert würden, an dem sie in der veräußernden multinationalen Unternehmensgruppe angesetzt wurden. Eine Geschäftseinheit, die aus einer multinationalen Unternehmensgruppe ausscheidet und einer anderen multinationalen Unternehmensgruppe beitritt, ist folglich nicht verpflichtet, passive latente Steuern gemäß Artikel 4.4.4 nachzuversteuern, wenn sie aus der ersten multinationalen Unternehmensgruppe ausscheidet; stattdessen beginnt für alle ihre latenten Steuerverbindlichkeiten ein neuer Fünfjahreszeitraum nach Artikel 4.4.4, wenn sie der zweiten multinationalen Unternehmensgruppe beitritt. Buchstabe g gilt nicht für die in Artikel 4.4.5 beschriebenen nicht nachzuversteuernden Abgrenzungen, weil diese vor oder nach dem Erwerbsdatum nicht den Vorgaben von Artikel 4.4.4 unterliegen.

58. Außerdem modifiziert Buchstabe g die Behandlung von passiven latenten Steuern, die innerhalb des Fünfjahreszeitraums nach dem Erwerbsdatum nicht aufgelöst werden. Das ist notwendig, weil die normale Vorschrift von Artikel 4.4.4 auf die Verfahren von Artikel 5.4.1 verweist, der eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer für das Jahr verlangt, in dem die Verbindlichkeit ursprünglich entstanden ist. Da die erwerbende multinationale Unternehmensgruppe den effektiven Steuersatz und die Ergänzungssteuer für das maßgebliche Jahr ursprünglich nicht auf Basis der passiven latenten Steuern der erworbenen Geschäftseinheit berechnet hat, kann Artikel 5.4.1 in diesem Kontext nicht sachgerecht angewandt werden. Wenn eine erworbene latente Steuerschuld vor Ablauf des fünften Geschäftsjahrs nach dem Erwerbsdatum nicht aufgelöst wird, werden die erfassten Steuern in diesem Geschäftsjahr dementsprechend durch Buchstabe g reduziert. Sofern die erfassten Steuern in einem Steuerhoheitsgebiet in diesem Geschäftsjahr infolge dieser Reduzierung negativ sind, kann es aufgrund der Anwendung von Artikel 4.1.5 zu einer zusätzlichen laufenden Ergänzungssteuer kommen, wenn die anderen Bedingungen für die Anwendung von Artikel 4.1.5 erfüllt sind.

59. Wie zu Beginn dieses Kapitels erklärt, werden im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss angesetzte aktive und passive latente Steuern nach den GloBE-Regeln generell nicht berücksichtigt, weil die nach der Erwerbsmethode vorgenommenen Anpassungen des Buchwerts der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nicht berücksichtigt werden (vorbehaltlich der in der Erörterung der Erwerbsmethode zu Beginn dieses Kapitels aufgeführten Ausnahmen für die Artikel 6.2.2, 6.3.1, 6.3.3 und 6.3.4).[2] Wenn die im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss entstehenden latenten Steuerforderungen und -verbindlichkeiten im Rahmen der GloBE-Vorschriften nicht berücksichtigt werden, beziehen sich die in Artikel 6.2.1 Buchstabe f und g genannten aktiven und passiven latenten Steuern auf die aktiven und passiven latenten Steuern einer erworbenen Geschäftseinheit, die vor dem Beitritt der Geschäftseinheit zur multinationalen Unternehmensgruppe existierten, d. h. auf vor dem Erwerb bestehende latente Steuerforderungen und -verbindlichkeiten.

60. In allen Fällen, in denen der angepasste Buchwert von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten für die Zwecke der Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts verwendet wird, sollten etwaige im Zusammenhang mit dem Erwerb dieser Vermögenswerte und Verbindlichkeiten angesetzte aktive und passive latente Steuern jedoch im Rahmen der GloBE-Vorschriften berücksichtigt werden. In diesen Fällen werden latente Steuerverbindlichkeiten für die Zwecke der Anwendung von Artikel 4.4.4 als in dem Geschäftsjahr entstanden behandelt, das das Erwerbsdatum umfasst. Passive latente Steuern, die unter die Definition der nicht nachzuversteuernden Abgrenzungen von Artikel 4.4.5 fallen, sind gemäß Artikel 4.4.4 nicht nachzuversteuern. Die in Artikel 4.4.5 Buchstabe e aufgeführte Ausnahme von der Nachversteuerungspflicht für passive latente Steuern in Bezug auf die Zeitwertbilanzierung nicht realisierter Nettogewinne stellt jedoch keine pauschale Freistellung für passive latente Steuern dar, die einem Unternehmenszusammenschluss zuzurechnen sind. Sie gilt für passive latente Steuern in Bezug auf nicht realisierte Gewinne aus Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die normalerweise nach einer Zeitwertmethode ausgewiesen werden, wie etwa marktfähige Wertpapiere. Wenn eine passive latente Steuer in Bezug auf eine nach der Erwerbsmethode vorgenommene Anpassung des Buchwerts eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit angesetzt wird, die nach dem Geschäftsvorfall unter Verwendung einer Zeitwertmethode ausgewiesen wird, gilt Artikel 4.4.5 Buchstabe e folglich für diese passive latente Steuer. Wenn die latente Steuerverbindlichkeit jedoch in Bezug auf einen nach einer Kostenmethode ausgewiesenen Lagerbestand oder einen immateriellen Marketingwert entsteht, fällt diese passive latente Steuer nicht unter die nicht nachzuversteuernden Abgrenzungen.

Buchstabe h

61. Buchstabe h befasst sich mit dem Fall, dass die Zieleinheit verpflichtet ist, die IIR als Muttergesellschaft einer oder beider multinationalen Unternehmensgruppen anzuwenden. Buchstabe h sieht vor, dass die Zieleinheit die IIR gesondert auf die ihr zuzurechnenden Anteile an der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten anwendet, die für jede der multinationalen Unternehmensgruppen

bestimmt wurden. Diese Vorschrift gilt folglich, wenn die Zieleinheit eine Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält und eine Muttergesellschaft ist, die verpflichtet ist, die IIR nach den für eine oder beide multinationale Unternehmensgruppen geltenden „Top-down-“ oder „Split-Ownership“-Regeln anzuwenden.

62. Ob eine Geschäftseinheit, an der die Zieleinheit eine Beteiligung hält, eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit ist, muss gesondert sowohl in Bezug auf die multinationale Unternehmensgruppe, aus der die Zieleinheit ausgeschieden ist, als auch in Bezug auf die multinationale Unternehmensgruppe, in die die Zieleinheit eingetreten ist, bestimmt werden. Dies geschieht ausgehend von der gebietsbezogenen Zusammenrechnung, was bedeutet, dass die Steuern und Gewinne anderer Geschäftseinheiten, die sich im Eigentum der jeweiligen multinationalen Unternehmensgruppe befinden und im selben Steuerhoheitsgebiet belegen sind wie die Zieleinheit, Auswirkungen auf den gebietsbezogenen effektiven Steuersatz und damit auch darauf haben, ob die Zieleinheit als eine Einheit gilt, die eine Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. Ein und dieselbe Geschäftseinheit könnte effektiv eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit der veräußernden multinationalen Unternehmensgruppe sein, aber keine niedrig besteuerte Geschäftseinheit der erwerbenden multinationalen Unternehmensgruppe, oder umgekehrt. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, weil die eine multinationale Unternehmensgruppe über andere im selben Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten verfügt, die hoch besteuerte Geschäftseinheiten sind und so verhindern, dass für die Zieleinheit eine Niedrigbesteuerung festgestellt wird. Dies steht mit den den GloBE-Vorschriften zugrunde liegenden Grundsätzen bzw. Prinzipien im Einklang, weil die Steuerattribute der Geschäftseinheiten für jede der betroffenen multinationalen Unternehmensgruppen Gegenstand von zwei unterschiedlichen Berechnungen sind.

63. Ob die Zieleinheit eine Muttergesellschaft ist, die verpflichtet ist, die IIR anzuwenden, muss ebenfalls anhand der Gegebenheiten jeder der multinationalen Unternehmensgruppen ermittelt werden. Wenn die Zieleinheit eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft ist und die obersten Muttergesellschaften der betroffenen multinationalen Unternehmensgruppen in einem Steuerhoheitsgebiet mit einer anerkannten IIR belegen sind, wäre die Zieleinheit nicht verpflichtet, die IIR gemäß Artikel 2.1.3 Buchstabe a anzuwenden. Wenn nur eine der obersten Muttergesellschaften in einem Steuerhoheitsgebiet mit einer anerkannten IIR belegen ist, kann die Zieleinheit jedoch verpflichtet sein, die IIR in Bezug auf die multinationale Unternehmensgruppe, deren oberste Muttergesellschaft der IIR nicht unterliegt, anzuwenden. Anders ausgedrückt setzt Artikel 2.1.3 Buchstabe a die auf die Zieleinheit anzuwendende IIR im Fall der multinationalen Unternehmensgruppe, deren oberste Muttergesellschaft einer anerkannten IIR unterliegt, außer Kraft, nicht aber im Fall der multinationalen Unternehmensgruppe, deren oberste Muttergesellschaft keiner anerkannten IIR unterliegt. Wenn keine der beiden obersten Muttergesellschaften in einem Steuerhoheitsgebiet mit einer anerkannten IIR belegen ist, kann die Zieleinheit verpflichtet sein, die IIR in Bezug auf jede der multinationalen Unternehmensgruppen auf der Grundlage des ihr gegebenenfalls zuzurechnenden und von jeder der multinationalen Unternehmensgruppen in Bezug auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Anteils an der Ergänzungssteuer anzuwenden.

Artikel 6.2.2

64. Artikel 6.2.2 enthält eine Ausnahme von Artikel 6.2.1, um eine einheitliche Behandlung eines Erwerbs und einer Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten für GloBE-Zwecke zu gewährleisten, unabhängig von der Form, in der der Geschäftsvorfall durchgeführt wird. Wenn Artikel 6.2.2 für einen Geschäftsvorfall gilt, wird die veräußernde Einheit so behandelt, als verkaufe sie ihre Beteiligungen, und der Gewinn oder Verlust aus diesem Verkauf wird in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie belegen ist, von Artikel 3.2.1 Buchstabe c ausgenommen. Gleichzeitig wird die Zieleinheit so behandelt, als veräußere sie ihre Vermögenswerte und Verbindlichkeiten an die erwerbende multinationale Unternehmensgruppe als Gegenleistung für die von der veräußernden Einheit in einem Geschäftsvorfall, der Artikel 6.3.1 unterliegt, erhaltene Vergütung. Der Gewinn oder Verlust und die erfassten Steuern der Zieleinheit aus dem Verkauf ihrer Vermögenswerte und Verbindlichkeiten werden bei der Berechnung

ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts und ihrer angepassten erfassten Steuern sowie des effektiven Steuersatzes der veräußernden multinationalen Unternehmensgruppe für das Steuerhoheitsgebiet der Zieleinheit für das Geschäftsjahr, das das Erwerbsdatum umfasst, berücksichtigt. Diese Behandlung hat zur Folge, dass der Gewinn oder Verlust aus der Übertragung, die als Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten der Zieleinheit behandelt wird, in die Berechnung des effektiven Steuersatzes der veräußernden multinationalen Unternehmensgruppe für das Steuerhoheitsgebiet einbezogen wird, das diese Behandlung für inländische Steuerzwecke vorgeschrieben hat, und nicht für das Steuerhoheitsgebiet des Verkäufers der Beteiligungen.

65. Artikel 6.2.2 gilt für einen Erwerb (oder eine Veräußerung) einer Kontrollbeteiligung, wenn das Steuerhoheitsgebiet der Zielgeschäftseinheit den Geschäftsvorfall für Steuerzwecke als Erwerb oder Veräußerung der zugrunde liegenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten behandelt und eine erfasste Steuer auf den Gewinn oder Verlust aus der unterstellten Veräußerung von Vermögenswerten durch die veräußernde Einheit erhebt. Dieser Artikel bezieht sich auf Situationen, in denen das Zielsteuerhoheitsgebiet die veräußernde Einheit mit einer erfassten Steuer belegt, die auf der Differenz zwischen der Steuerbemessungsgrundlage der Vermögenswerte und den steuerlichen Beträgen der Verbindlichkeiten und der gezahlten Vergütung bzw. dem Zeitwert basiert.

66. Eine Kontrollbeteiligung wird erworben, wenn eine Geschäftseinheit, die die Zieleinheit zuvor nicht kontrollierte, Beteiligungen erwirbt, die ihr die Kontrolle der Zieleinheit sichern. Die Vorschrift in Artikel 6.2.2 verlangt nicht, dass die Geschäftseinheit alle ihre Beteiligungen in dem Geschäftsvorfall erwirbt, durch den sie die Kontrolle erlangt. Somit kann jeder Erwerb einer Beteiligung, sei sie noch so klein, zusammen mit bereits im Eigentum der Geschäftseinheit befindlichen Beteiligungen dazu führen, dass die Geschäftseinheit eine Kontrollbeteiligung erwirbt. Wenn eine Geschäftseinheit bereits eine Kontrollbeteiligung hält, ist der Erwerb zusätzlicher Beteiligungen an der Zieleinheit kein Erwerb einer Kontrollbeteiligung. Es kann jedoch sein, dass ein Geschäftsvorfall nach dem Steuerrecht des Zielsteuerhoheitsgebiets nur dann als Veräußerung von Vermögenswerten behandelt wird, wenn die Kontrolle in einem einzigen oder in einer Reihe zusammenhängender Geschäftsvorfälle erworben wird.

67. Es gibt zwei Bedingungen für die Anwendung von Artikel 6.2.2. Die erste besteht darin, dass das Steuerhoheitsgebiet der Zielgeschäftseinheit den Geschäftsvorfall für Steuerzwecke in gleicher oder vergleichbarer Weise behandelt wie den Erwerb oder die Veräußerung der zugrunde liegenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten. Diese Bedingung umfasst Situationen, in denen eine Kontrollbeteiligung an der Zielgeschäftseinheit erworben wird und das Steuerhoheitsgebiet der Zielgeschäftseinheit die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten dieser Geschäftseinheit für Steuerzwecke als Teil einer anderen in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit anerkennt, weil die Zieleinheit Mitglied einer Organschaft geworden ist.

68. Die zweite Bedingung besteht darin, dass das Steuerhoheitsgebiet der Zielgeschäftseinheit die veräußernde Einheit mit einer erfassten Steuer belegt, die auf der Differenz zwischen der Steuerbemessungsgrundlage der zugrunde liegenden Vermögenswerte und dem steuerlichen Betrag der zugrunde liegenden Verbindlichkeiten und der für die Kontrollbeteiligung erhaltenen Vergütung oder der Differenz zwischen dieser steuerlichen Bemessungsgrundlage und dem Zeitwert der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beruht. Die zweite Bedingung ist erfüllt, wenn das Zielsteuerhoheitsgebiet die veräußernde Einheit mit einer erfassten Steuer belegt, die auf der Differenz zwischen der von der veräußernden Einheit erhaltenen Vergütung und der steuerlichen Bemessungsgrundlage der zugrunde liegenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Zieleinheit basiert. Die zweite Bedingung kann auch erfüllt sein, wenn das Zielsteuerhoheitsgebiet die veräußernde Einheit mit einer erfassten Steuer belegt, die auf der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der zugrunde liegenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten und der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Zieleinheit für diese Vermögenswerte und Verbindlichkeiten basiert. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die erfasste Steuer auf einem Gewinn basieren muss, der in Bezug auf die „interne Bemessungsgrundlage“ der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Zieleinheit ermittelt wird.

Artikel 6.3 – Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten

69. Artikel 6.3 enthält Vorschriften für die Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung des Gewinns oder Verlusts aus der Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sowie für die Ermittlung des Buchwerts von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die in einer gewöhnlichen Erwerbs- oder Veräußerungstransaktion oder einer Erwerbs- oder Veräußerungstransaktion im Zusammenhang mit einer GloBE-Neuorganisation, in der die veräußernde Einheit vollständig oder teilweise von der Steuer auf den Gewinn (oder Verlust) befreit ist, erworben wurden.

70. Artikel 6.3.1 enthält die allgemeine für jeden Erwerb und jede Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten geltende Regel, unabhängig davon, ob dieser Erwerb oder diese Veräußerung einzeln oder im Rahmen des Erwerbs oder der Veräußerung eines Unternehmens erfolgt. Die Artikel 6.3.2 und 6.3.3 enthalten die Regeln für den Erwerb und die Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Rahmen einer GloBE-Neuorganisation. Die Artikel 6.3.2 und 6.3.3 gelten sowohl für innerstaatliche als auch für grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle, die als GloBE-Neuorganisation gemäß der Definition in Artikel 10.1 anerkannt werden. Die Definition des Begriffs „GloBE-Neuorganisation“ wird im Kommentar zu Artikel 10.1 erörtert. Die Artikel 6.3.1, 6.3.2 und 6.3.3 verlangen nicht, dass eine veräußernde Geschäftseinheit und eine erwerbende Geschäftseinheit derselben multinationalen Unternehmensgruppe angehören, und sie gelten unabhängig davon, ob die Gegenpartei in dem Geschäftsvorfall selbst eine Geschäftseinheit ist, die einer multinationalen Unternehmensgruppe angehört, die den GloBE-Vorschriften unterliegt.

Artikel 6.3.1

71. Artikel 6.3.1 bezieht sich auf einen Erwerb oder eine Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die nicht Teil einer GloBE-Neuorganisation ist. Der Artikel folgt sowohl in Bezug auf die veräußernde als auch auf die erwerbende Einheit der Behandlung in der Rechnungslegung. Die Rechnungslegungsvorschriften sehen im Allgemeinen vor, dass der Gewinn oder Verlust des Verkäufers aus der Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten ausgewiesen wird, und verlangen vom Erwerber, die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten im Zeitpunkt des Erwerbs zum Kaufpreis anzusetzen, bei dem es sich im Allgemeinen um den beizulegenden Zeitwert der Vermögenswerte handelt. Für GloBE-Zwecke muss die veräußernde Einheit somit den Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten in ihre Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einbeziehen, und die erwerbende Einheit muss den angepassten Buchwert heranziehen, der gemäß dem zur Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandard ermittelt wurde.

72. Bei einer unter Artikel 6.2.2 fallenden Übertragung basiert der Buchwert der erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten für GloBE-Zwecke auf ihrem beizulegenden Zeitwert, sofern der Gewinn oder Verlust aus diesen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der veräußernden multinationalen Unternehmensgruppe einbezogen wurde. Der beizulegende Zeitwert muss bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der erwerbenden Einheit im Erwerbsjahr und in den folgenden Geschäftsjahren verwendet werden, unabhängig davon, ob die Anpassungen des Zeitwerts im Abschluss der Einheit oder im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe ausgewiesen werden.

73. Die erwerbende Einheit kann nach dem geltenden Rechnungslegungsstandard verpflichtet sein, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten auszuweisen, die im Abschluss der veräußernden Einheit nicht ausgewiesen wurden, wie beispielsweise Geschäfts- oder Firmenwert oder andere immaterielle Vermögenswerte. Die erwerbende Einheit kann nach dem geltenden Rechnungslegungsstandard auch verpflichtet sein, Gewinne aus einem Erwerb unter Marktwert auszuweisen. In solchen Fällen werden die Abschreibung der immateriellen Vermögenswerte oder der Gewinn aus dem Erwerb unter Marktwert nur insoweit in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einbezogen, als sie im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der erwerbenden Einheit berücksichtigt werden.

Artikel 6.3.2

74. Artikel 6.3.2 beschreibt die allgemeine Behandlung eines Erwerbs oder einer Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Rahmen einer GloBE-Neuorganisation. Artikel 6.3.2 bringt die GloBE-Vorschriften mit der steuerlichen Behandlung von Neuorganisationen nach innerstaatlichem Recht in Einklang. Die Anforderungen für die Anerkennung als GloBE-Neuorganisation nach den Buchstaben b und c der Definition beziehen sich auf die steuerliche Behandlung der Umwandlung oder des Geschäftsvorfalls nach inländischem Steuerrecht. Diese Anforderungen betreffen die steuerliche Behandlung der übertragenden/veräußernden und der übernehmenden/erwerbenden Einheit und müssen beide erfüllt sein, damit der Geschäftsvorfall als GloBE-Neuorganisation gilt. Bei einer Umwandlung oder einem Geschäftsvorfall auf rein innerstaatlicher Ebene ist normalerweise eine übereinstimmende Behandlung der übertragenden/veräußernden und der übernehmenden/erwerbenden Einheit gegeben und dies kann auch bei einer grenzüberschreitenden Umwandlung oder einem grenzüberschreitenden Geschäftsvorfall der Fall sein. Bei einer grenzüberschreitenden Umwandlung oder einem grenzüberschreitenden Geschäftsvorfall ist eine solche übereinstimmende Behandlung jedoch nicht immer gewährleistet.

75. Artikel 6.3.2 Buchstabe a sieht vor, dass die veräußernde Geschäftseinheit den Gewinn oder Verlust aus der Übertragung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten für GloBE-Zwecke nicht berücksichtigt. Nach Artikel 6.3.2 Buchstabe b wird der künftige Gewinn oder Verlust der erwerbenden Geschäftseinheit auf der Grundlage der historischen Buchwerte der erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten ermittelt. Die Geschäftseinheit muss Rechnungslegungsunterlagen vorlegen können, um die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts unter Bezugnahme auf die historischen Buchwerte der erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zu stützen.

Artikel 6.3.3

76. Artikel 6.3.3 befasst sich mit Fällen, in denen eine GloBE-Neuorganisation dazu führt, dass nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets der veräußernden Einheit nicht qualifizierte Gewinne oder Verluste ausgewiesen werden. Dies kann nach dem Steuerrecht der Steuerhoheitsgebiete des Inclusive Frameworks beispielsweise der Fall sein, wenn bei der Anerkennung des Geschäftsvorfalls als GloBE-Neuorganisation eine Begrenzung des Anteils der Vergütung vorgesehen ist, der in anderer Form als in Kapitalbeteiligungen gezahlt werden kann. Über den festgelegten Grenzwert hinaus gezahlte Beträge können eine zu versteuernde Vergütung darstellen, die zur Berücksichtigung von Gewinnen oder Verlusten in Bezug auf die im Rahmen der Neuorganisation übertragenen Vermögenswerte führt.

77. Im Kontext solcher GloBE-Neuorganisationen sieht Artikel 6.3.3 vor, dass die veräußernde Geschäftseinheit einen Gewinn oder Verlust in Höhe der nicht qualifizierten Gewinne oder Verluste einbezieht. Das bedeutet, dass in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der im Abschluss ausgewiesene Betrag des Gewinns oder Verlusts oder der Betrag der aus der GloBE-Neuorganisation resultierenden steuerpflichtigen Gewinne oder Verluste berücksichtigt wird, je nachdem, welcher dieser beiden Beträge niedriger ist. Außerdem erhöht oder mindert die erwerbende Geschäftseinheit die Buchwerte der erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, um die nicht qualifizierten Gewinne oder Verluste zu berücksichtigen. Die für GloBE-Zwecke vorgenommenen Anpassungen des Buchwerts müssen auf eine Weise zwischen den Vermögenswerten und Verbindlichkeiten verteilt werden, die der Erhöhung oder Minderung dieser Vermögenswerte nach den für die erwerbende Geschäftseinheit geltenden steuerrechtlichen Bestimmungen entspricht. Wenn die Geschäftseinheit beispielsweise nach den inländischen Steuervorschriften verpflichtet ist, die auf den steuerlichen Gewinn zurückzuführende Erhöhung der Bemessungsgrundlage zuerst den abschreibungsfähigen Vermögenswerten – bis zum Betrag des latenten Gewinns („Built-in-Gain“) aus diesen Vermögenswerten – und dann den Lagerbeständen und anderen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens zuzurechnen, muss die Geschäftseinheit für GloBE-Zwecke das Gleiche tun. Die Erhöhung oder Minderung des Buchwerts von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten für GloBE-Zwecke darf jedoch nicht den Betrag der nicht qualifizierten Gewinne oder Verluste übersteigen.

Artikel 6.3.4

78. Eine Geschäftseinheit kann aus verschiedenen Gründen verpflichtet oder berechtigt sein, die Steuerbemessungsgrundlage ihrer Vermögenswerte bzw. den steuerlichen Betrag ihrer Verbindlichkeiten anzupassen. Am häufigsten dürfte dies der Fall sein, wenn eine Geschäftseinheit aufgrund einer grenzüberschreitenden Neuorganisation oder einer Änderung ihrer steuerlichen Ansässigkeit einer Wegzugsteuer unterliegt. Eine Geschäftseinheit kann auch verpflichtet sein, die Bemessungsgrundlage bzw. den Betrag für Steuerzwecke einiger oder aller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten anzupassen, wenn sie einer Organschaft beitritt oder aus ihr ausscheidet. In anderen Fällen kann es der Geschäftseinheit (oder ihren Beteiligten) gestattet sein, ein Wahlrecht in Anspruch zu nehmen, um die Steuerbemessungsgrundlage der Vermögenswerte und den steuerlichen Betrag der Verbindlichkeiten anzupassen. Die nach solchen inländischen Steuervorschriften erforderlichen Anpassungen basieren gewöhnlich – wenn auch nicht immer – auf dem beizulegenden Zeitwert der Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten.

79. Artikel 6.3.4 bietet einer multinationalen Unternehmensgruppe für solche Fälle ein Wahlrecht, mit dem dafür gesorgt werden soll, dass die steuerlichen Ergebnisse nach den GloBE-Vorschriften mit denen nach den inländischen Steuervorschriften in Einklang stehen. Wenn das Wahlrecht von Artikel 6.3.4 in Anspruch genommen wird, verbucht die Geschäftseinheit den Gewinn oder Verlust und passt den Buchwert ihrer Vermögenswerte und Verbindlichkeiten für die Zwecke der GloBE-Vorschriften an. Das Wahlrecht gilt jedoch nicht für gewöhnliche Verkäufe von Vermögenswerten (z. B. den Verkauf von Vorratsvermögen) durch eine Geschäftseinheit oder für Verrechnungspreiskorrekturen. Wenn nach diesem Artikel ein Wahlrecht im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Kontrollbeteiligung an einer Geschäftseinheit in Anspruch genommen wird, die Artikel 6.2.1 unterliegt, bleibt die Anwendung von Artikel 3.2.1 Buchstabe c auf die veräußernde Einheit davon unberührt.

80. Gemäß Buchstabe a erfolgt die Ermittlung des Gewinns oder Verlusts in Bezug auf alle bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts berücksichtigten Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zunächst nach Ziffer i anhand der Differenz zwischen dem Buchwert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit unmittelbar vor dem Datum des die Steueranpassung auslösenden Ereignisses („auslösendes Ereignis“) für Rechnungslegungszwecke und dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit unmittelbar nach dem auslösenden Ereignis. Der Buchwert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit vor dem auslösenden Ereignis kann berechnet werden, indem die etwaige Abschreibung oder Wertberichtigung, die zu dem auslösenden Ereignis geführt hat, vom Buchwert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit zu Beginn des Geschäftsjahrs abgezogen wird. Wenn es sich bei dem auslösenden Ereignis um den Erwerb einer Beteiligung an einer Geschäftseinheit handelt, entspricht der beizulegende Zeitwert der Gesamtheit der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Geschäftseinheit normalerweise den Anschaffungskosten der Beteiligung(en). Da das auslösende Ereignis infolge oder im Zusammenhang mit einer GloBE-Neuorganisation eintreten kann, sieht Ziffer ii vor, dass der nach Ziffer i ermittelte Betrag des Gewinns (oder Verlusts) um den Betrag eines etwaigen bereits als nicht qualifizierter Gewinn oder Verlust verbuchten Gewinns (oder Verlusts) gemindert (oder erhöht) wird. Ziffer ii verhindert folglich die Doppelerfassung von Gewinnen oder Verlusten, die bereits bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts gemäß Artikel 6.3.3 berücksichtigt wurden.

81. Nach Buchstabe b hat die Geschäftseinheit ihren GloBE-Gewinn oder -Verlust für die nach dem auslösenden Ereignis endenden Geschäftsjahre anhand des beizulegenden Zeitwerts der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zu berechnen. Dabei handelt es sich um den beizulegenden Zeitwert der Vermögenswerte, der gemäß dem für den Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandard ermittelt wurde.

82. Gemäß Buchstabe c kann der nach Buchstabe a ermittelte Nettogewinn oder -verlust aus allen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten der Geschäftseinheit in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des Geschäftsjahrs einbezogen werden, in dem das auslösende Ereignis eintritt, oder anteilig auf fünf aufeinander folgende Geschäftsjahre verteilt werden, die mit dem Geschäftsjahr beginnen,

in dem das auslösende Ereignis eintritt. Wenn der gesamte Nettogewinn oder -verlust über fünf Geschäftsjahre verteilt wird und die Geschäftseinheit vor Ablauf des Fünfjahreszeitraums aus der multinationalen Unternehmensgruppe ausscheidet, muss der verbleibende Gewinn oder Verlust vorzeitig in dem Geschäftsjahr berücksichtigt werden, in dem die Geschäftseinheit aus der multinationalen Unternehmensgruppe ausscheidet.

Artikel 6.4 – Joint Ventures

83. Eine weitverbreitete Geschäftspraxis von multinationalen Unternehmensgruppen besteht darin, Joint Ventures bzw. Gemeinschaftsunternehmen mit Dritten zu gründen. Für die Zwecke der Rechnungslegung handelt es sich bei einem Joint Venture im Allgemeinen um ein Unternehmen, das gemeinsam von zwei oder mehr Personen oder Einheiten kontrolliert wird. Da ein solches Unternehmen nicht von einer Person allein kontrolliert wird, werden seine Rechnungslegungsergebnisse nicht Posten für Posten mit denen seiner Beteiligten konsolidiert. Stattdessen werden die Finanzergebnisse von Joint Ventures im Konzernabschluss von multinationalen Unternehmensgruppen gewöhnlich nach der Equity-Methode ausgewiesen. Ohne eine Sonderregel wären sie aufgrund dieser Behandlung vom Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften ausgenommen, weil sie nicht unter die Definition einer Geschäftseinheit gemäß Artikel 1.3 fallen, der zufolge eine Einheit dazu Posten für Posten konsolidiert werden muss. Wenn zwei den GloBE-Vorschriften unterliegende multinationale Unternehmensgruppen jeweils 50 % der Beteiligungen an einem Joint Venture halten, würde ohne Artikel 6.4 keine der beiden multinationalen Unternehmensgruppen für ihren Anteil am Gewinn des Joint Venture den GloBE-Vorschriften unterliegen.

84. Artikel 6.4 erweitert den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften auf Einheiten, an denen die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe mindestens 50 % der Beteiligungen hält (und die nach den GloBE-Vorschriften als Joint Venture gelten). Dadurch wird sichergestellt, dass der gesamte Gewinn eines direkt oder indirekt von der obersten Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe im Verhältnis 50/50 gehaltenen Joint Venture den GloBE-Vorschriften unterliegt und dass die Regel für jedes Unternehmen gilt, an dem die multinationale Unternehmensgruppe mindestens 50 % der Beteiligungen hält (ohne über die alleinige Kontrolle zu verfügen). Artikel 6.4 verlangt jedoch nicht, dass das Joint Venture oder seine Tochtergesellschaften die IIR oder die UTPR direkt anwenden. Er sieht vielmehr vor, dass die multinationale Unternehmensgruppe die Ergänzungssteuer in Bezug auf ein in einem Niedrigsteuergebiet belegenes Joint Venture (oder seine Tochtergesellschaften) ermittelt und diese Ergänzungssteuer im Rahmen der IIR oder der UTPR einer Geschäftseinheit innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe zurechnet.

Artikel 6.4.1

85. Artikel 6.4.1 ist eine Sonderregel, die für Joint Ventures gilt, die im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe ausgewiesen sind. Die Definition eines Joint Venture in den GloBE-Vorschriften weicht von der normalerweise in Rechnungslegungsvorschriften verwendeten Definition ab. Ein Joint Venture wird in Artikel 10.1 als eine Einheit definiert, deren Finanzergebnisse nach der Equity-Methode im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe erfasst werden, vorausgesetzt, die oberste Muttergesellschaft hält direkt oder indirekt eine Beteiligung von mindestens 50 % an ihr. Eine Einheit ist gemäß den GloBE-Vorschriften folglich kein Joint Venture, wenn die oberste Muttergesellschaft weniger als 50 % der Beteiligungen hält, selbst wenn sie nach den Rechnungslegungsvorschriften als Joint Venture betrachtet werden könnte, sofern die multinationale Unternehmensgruppe an ihrer Kontrolle beteiligt ist. Auch eine nach den Rechnungslegungsvorschriften (z. B. IAS 28 (IFRS Foundation, 2022[2])) üblicherweise als „assoziiertes Unternehmen“ bezeichnete und ebenfalls nach der Equity-Methode ausgewiesene Einheit würde nicht unter die GloBE-Definition eines Joint Venture fallen, weil die oberste Muttergesellschaft die Beteiligungsschwelle von 50 % nicht erreicht. Im letzteren Fall hätte die multinationale Unternehmensgruppe – statt an der Kontrolle beteiligt zu sein – einen maßgeblichen

Einfluss auf die Einheit, was nach den Rechnungslegungsvorschriften den Unterschied zwischen einem „assoziierten Unternehmen“ und einem Joint Venture ausmacht.[3] Dieser Faktor ist für die GLOBE-Definition eines Joint Venture jedoch nicht entscheidend.

86. Eine Einheit wird für GloBE-Zwecke nicht als Joint Venture betrachtet, wenn sie eine freigestellte Einheit ist oder wenn die von der multinationalen Unternehmensgruppe gehaltenen Beteiligungen an der Einheit direkt von einer freigestellten Einheit gehalten werden. Außerdem ist eine Einheit von der Definition eines Joint Venture ausgenommen, wenn sie die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ist, die bereits in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt, weil diese Gruppe den in Artikel 1.1 aufgeführten Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös erreicht.

87. Artikel 6.4.1 dehnt die Wirkung der GloBE-Vorschriften außerdem auf den Gewinn von Einheiten aus, die von dem Joint Venture kontrolliert werden (die Tochtergesellschaften des Joint Ventures). Das Joint Venture und seine Tochtergesellschaften bilden eine Joint-Venture-Gruppe. Die Mitglieder einer Joint-Venture-Gruppe sind nicht verpflichtet, die Festsetzungsregeln von Kapitel 2 anzuwenden. Für die Zwecke der Berechnung ihres gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuern werden sie jedoch so behandelt, als seien sie Geschäftseinheiten.

88. Artikel 6.4.1 bringt ein Joint Venture und seine Tochtergesellschaften in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften, aber nur in Bezug auf den Anteil der obersten Muttergesellschaft am Joint Venture und seinen Tochtergesellschaften. Wenn es sich bei dem Joint Venture um eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit handelt, gelten die GloBE-Vorschriften in vergleichbarer Weise wie für Geschäftseinheiten. Artikel 6.4.1 verlangt von einem Joint Venture oder seinen Tochtergesellschaften jedoch nicht, die IIR oder die UTPR anzuwenden.

Buchstabe a

89. Buchstabe a enthält besondere Vorschriften für die Berechnung der Ergänzungssteuer des Joint Venture und seiner Tochtergesellschaften. Er besagt, dass die Ergänzungssteuer der Joint-Venture-Gruppe im Einklang mit den Kapiteln 3 bis 7 und Artikel 8.2 so zu berechnen ist, als wären die Mitglieder der Joint-Venture-Gruppe Geschäftseinheiten einer selbstständigen multinationalen Unternehmensgruppe und als wäre das Joint Venture die oberste Muttergesellschaft dieser Gruppe. Das bedeutet, dass alle in den Kapiteln 3 bis 7 und in Artikel 8.2 der GloBE-Vorschriften enthaltenen Bestimmungen in Bezug auf die Berechnung der Ergänzungssteuer für die Mitglieder einer Joint-Venture-Gruppe gelten, einschließlich der Bestimmungen über die substanzbasierte Ertragsfreistellung und die Safe-Harbour-Regelungen. Die Berechnung der Ergänzungssteuer der Joint-Venture-Gruppe gemäß Kapitel 5 wird jedoch so durchgeführt, als handele es sich bei dem Joint Venture um die oberste Muttergesellschaft einer selbstständigen multinationalen Unternehmensgruppe. So ist der zur Erstellung des Konzernabschlusses der Joint-Venture-Gruppe verwendete Rechnungslegungsstandard beispielsweise der Rechnungslegungsstandard des Joint Venture (und nicht der obersten Muttergesellschaft), und der GloBE-Gewinn oder -Verlust und die erfassten Steuern des Joint Venture und seiner Tochtergesellschaften werden für die Zwecke der Berechnung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes des Joint Venture (oder der Berechnung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes der multinationalen Unternehmensgruppe insgesamt) nicht mit denen der Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe insgesamt zusammengerechnet. Des Weiteren gelten die Übergangsregeln in den Artikeln 9.1 und 9.2 auch in Bezug auf Joint Ventures, weil sie die Bestimmungen in den Kapiteln 4 und 5 ergänzen. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe den gebietsbezogenen effektiven Steuersatz der Mitglieder einer Joint-Venture-Gruppe berechnet, sollte sie alle in den Abschlüssen der Geschäftseinheiten dieser multinationalen Unternehmensgruppe ausgewiesenen angepassten erfassten Steuern in Bezug auf den GloBE-Gewinn oder -Verlust der Mitglieder der Joint-Venture-Gruppe im Einklang mit Artikel 4.3 berücksichtigen.

Buchstabe b

90. Buchstabe b regelt die Anwendung der IIR durch Muttergesellschaften in Bezug auf die Ergänzungssteuer eines Joint Venture und einer Tochtergesellschaft eines Joint Venture. Buchstabe b gilt nur für Muttergesellschaften, die Beteiligungen am Joint Venture oder einer Tochtergesellschaft des Joint Venture halten. Er verlangt, dass diese Muttergesellschaften die IIR im Einklang mit den Artikeln 2.1 bis 2.3 anwenden. Das bedeutet, dass die oberste Muttergesellschaft und andere Muttergesellschaften verpflichtet sind, die IIR im Einklang mit dem Top-down-Ansatz und den Split-Ownership-Regeln anzuwenden.

91. Die oberste Muttergesellschaft und alle anderen Muttergesellschaften, die die IIR anwenden, müssen die Ergänzungssteuer des Joint Venture oder der Tochtergesellschaft des Joint Venture auf der Grundlage des ihnen jeweils zuzurechnenden Anteils an der Ergänzungssteuer aufteilen. Als Beispiel sei angenommen, dass Hold Co zu 50 % an JV Co, einem Joint Venture gemäß der Definition von Artikel 10.1, beteiligt ist. JV Co ist zu 80 % an Sub Co (einer Tochtergesellschaft eines Joint Venture gemäß der Definition von Artikel 10.1) beteiligt. JV Co und Sub Co sind beides niedrig besteuerte Geschäftseinheiten und beide haben jeweils eine Ergänzungssteuer von 100. Der der obersten Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil an der Ergänzungssteuer von JV Co beträgt 50 (100 x 50 %). Der der obersten Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil an der Ergänzungssteuer von Sub Co beträgt 40 (100 x 50 % x 80 %).

Buchstabe c

92. Buchstabe c beschreibt schließlich, wie die UTPR im Kontext von Joint Ventures angewendet wird. In der Praxis gilt die UTPR in Bezug auf ein Mitglied einer Joint-Venture-Gruppe nur, wenn die Ergänzungssteuer der Joint-Venture-Gruppe nicht gemäß Buchstabe b nach einer anerkannten IIR von der obersten Muttergesellschaft oder anderen Muttergesellschaften zu entrichten ist. Buchstabe c sieht vor, dass die Ergänzungssteuer der Joint-Venture-Gruppe dem Gesamtbetrag der UTPR-Ergänzungssteuer hinzugerechnet wird, nachdem sie um den Betrag gekürzt wurde, der bereits im Rahmen der IIR zu entrichten ist.

93. Der Begriff „Ergänzungssteuer einer Joint-Venture-Gruppe“ wird in Artikel 10.1 definiert als der der obersten Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil an der Ergänzungssteuer aller Mitglieder der Joint-Venture-Gruppe. Dieser Betrag wird ausgehend von dem der obersten Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer des Joint Venture oder seiner Tochtergesellschaften berechnet. Als Beispiel sei angenommen, dass die oberste Muttergesellschaft zu 50 % an JV Co, einem Joint Venture, das Artikel 6.4 unterliegt, beteiligt ist. JV Co ist zu 80 % an Sub Co (einer Tochtergesellschaft des Joint Venture, die Artikel 6.4 ebenfalls unterliegt) beteiligt. JV Co und Sub Co sind beides niedrig besteuerte Geschäftseinheiten und beide haben jeweils eine Ergänzungssteuer von 100. Die Ergänzungssteuer der Joint-Venture-Gruppe beträgt 90 (50 der Ergänzungssteuer von JV Co und 40 der Ergänzungssteuer von Sub Co).

94. Wenn die gesamte Ergänzungssteuer gemäß Buchstabe b zugerechnet wird, ist die Ergänzungssteuer der Joint-Venture-Gruppe gleich null und Buchstabe c hat deshalb keine Wirkung. Bleibt ein Teil der Ergänzungssteuer übrig, der nicht gemäß Buchstabe b zu entrichten ist, wird dieser Betrag dem gemäß Artikel 2.5.1 berücksichtigten Gesamtbetrag der UTPR-Ergänzungssteuer hinzugerechnet, sodass er im Rahmen der UTPR zugerechnet werden kann.

Artikel 6.5 – Multinationale Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften

95. Artikel 6.5 befasst sich mit dem Fall, dass zwei oder mehr Gruppen einen Konzernabschluss erstellen, in dem die Finanzergebnisse dieser Gruppen im Rahmen einer Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung oder einer Verbundstruktur als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden. Die Regeln in diesem Artikel stellen sicher, dass die GloBE-Vorschriften für solche Strukturen genauso gelten, wie sie für eine Gruppe mit einer einzigen obersten Muttergesellschaft gelten, und dass eine angemessene Aufteilung der Ergänzungssteuer zwischen den Geschäftseinheiten der zusammengeschlossenen multinationalen Unternehmensgruppe gewährleistet ist. Eine multinationale Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften besteht aus zwei oder mehr Gruppen, deren oberste Muttergesellschaften eine Vereinbarung treffen, durch die eine Verbundstruktur oder eine Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung entsteht. Die Begriffe „multinationale Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften“, „Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung“ und „Verbundstruktur“ sind in Artikel 10.1 definiert.

96. Da die GloBE-Vorschriften nur für multinationale Unternehmensgruppen gelten, erfordert die Definition des Begriffs „multinationale Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften“, dass mindestens eine Einheit oder Betriebsstätte der zusammengeschlossenen Gruppe in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegen ist als die übrigen Einheiten der zusammengeschlossenen Gruppe. Die Formulierung „zusammengeschlossene Gruppe“ wurde in die Definition aufgenommen, um Situationen gerecht zu werden, in denen zwei inländische Unternehmensgruppen Beteiligungen an einer in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegenen Einheit halten, die Kontrollbeteiligung an dieser Einheit aber nur halten, wenn sie als zusammengeschlossene Gruppe agieren. So ist es beispielsweise möglich, dass zwei selbstständige inländische Unternehmensgruppen jeweils 50 % der Beteiligungen an einer in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegenen Einheit (oder an einer inländischen Einheit mit einer Betriebsstätte in einem anderen Steuerhoheitsgebiet) halten. In diesem Fall würde die Einheit von jeder Gruppe einzeln als Joint Venture behandelt. Wenn die obersten Muttergesellschaften der beiden Gruppen jedoch Teil einer Verbundstruktur oder einer Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung sind, wird das Joint Venture zu einer Geschäftseinheit der zusammengeschlossenen Gruppe, und weil diese Einheit in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegen ist, wird die zusammengeschlossene Gruppe zu einer multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften.

97. Eine Verbundstruktur ist eine Vereinbarung, nach der mindestens 50 % der Beteiligungen an den obersten Muttergesellschaften so „verbunden“ sind, als handelte es sich um die Beteiligungen an einer einzigen Einheit. Verbundbeteiligungen sind (durch ihre Eigentumsform, Übertragungsbeschränkungen oder andere Bedingungen) so miteinander verknüpft, dass sie nicht unabhängig voneinander übertragen oder gehandelt werden können. Verbundbeteiligungen, die an einer Börse notiert sind, werden an dieser Börse zu einem einzigen Preis notiert. Die Definition des Begriffs „Verbundstruktur“ sieht außerdem vor, dass eine der obersten Muttergesellschaften einen Konzernabschluss erstellt, in dem die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows der Einheiten aller Gruppen zusammen als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden.

98. Die andere Vereinbarung, die unter die Definition einer multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften fällt, ist die Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung. Eine Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung ist eine Vereinbarung, in der mindestens zwei oberste Muttergesellschaften ihre Unternehmen nur vertraglich zusammenschließen, anstatt sie in das Eigentum und unter die Kontrolle einer einzigen Einheit zu bringen. Im Rahmen einer Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung nimmt jede oberste Muttergesellschaft nach einem in einer vertraglichen Vereinbarung, beispielsweise einer Ausgleichsvereinbarung, im Voraus festgelegten Anteilsverhältnis Ausschüttungen an ihre Beteiligten vor, und die Tätigkeiten der zusammengeschlossenen Gruppen werden gemeinsam verwaltet, so als würden sie von einer einzigen wirtschaftlichen Einheit ausgeübt. Die Definition des

Begriffs „Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung“ sieht ebenso wie die Definition des Begriffs „Verbundstruktur“ vor, dass die obersten Muttergesellschaften einen Konzernabschluss erstellen, in dem die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows aller Einheiten der Gruppen zusammen als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden. Anders als bei Verbundstrukturen werden die Beteiligungen an den obersten Muttergesellschaften bei einer Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung jedoch unabhängig voneinander auf verschiedenen Kapitalmärkten notiert, gehandelt oder übertragen.

99. Gemäß diesen Definitionen muss sowohl eine Verbundstruktur als auch eine Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung einen Konzernabschluss erstellen, der nach den aufsichtsrechtlichen Vorschriften einer externen Prüfung unterzogen wird. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn eine oberste Muttergesellschaft einen Konzernabschluss im Einklang mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt, der vorsieht, dass der Konzernabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Einheiten vermittelt und von einem professionellen externen Abschlussprüfer im Einklang mit den Prüfungsstandards der Prüfungsbehörde des Steuerhoheitsgebiets, in dem die oberste Muttergesellschaft belegen ist, geprüft wird.

Artikel 6.5.1

100. Artikel 6.5.1 ist in mehrere Buchstaben untergliedert, von denen jeder eine andere Vorschrift enthält, die speziell für multinationale Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften gilt.

Buchstabe a

101. Buchstabe a besagt, dass die Einheiten und Geschäftseinheiten jeder der Gruppen für die Zwecke der GloBE-Vorschriften so behandelt werden, als seien sie Mitglieder einer einzigen multinationalen Unternehmensgruppe. Dieser Buchstabe enthält die Bezeichnungen „Einheiten“ und „Geschäftseinheiten“, weil er zwei Ziele hat. Das erste Ziel besteht darin, zu bestimmen, wie die zusammengeschlossene Gruppe zusammengesetzt ist. Dieses Kriterium bezieht sich ähnlich wie Artikel 1.2.2 auf alle Einheiten, unabhängig davon, ob es sich um Geschäftseinheiten oder freigestellte Einheiten handelt. Das ist wichtig, um den in Artikel 1.1 aufgeführten Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös anzuwenden, für den der Umsatzerlös aller Einheiten berücksichtigt wird, die Mitglieder der zusammengeschlossenen Gruppe sind, unabhängig davon, ob es sich um freigestellte Einheiten handelt. Das zweite Ziel besteht darin, die Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften zu ermitteln, auf die die Mechanismen der GloBE-Vorschriften anzuwenden sind. Nach diesem Buchstaben werden die Geschäftseinheiten, einschließlich der Betriebsstätten, jeder der Gruppen als Geschäftseinheiten einer einzigen multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften behandelt.

Buchstabe b

102. Buchstabe b besagt, dass eine Einheit (die keine freigestellte Einheit ist) als Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften behandelt wird, wenn sie von dieser Gruppe Posten für Posten konsolidiert wird oder ihre Kontrollbeteiligungen von Einheiten dieser Gruppe gehalten werden. Der Zweck von Buchstabe b besteht darin, die Definition einer Geschäftseinheit auf Einheiten auszuweiten, die diese Definition nicht erfüllen würden, wenn jede der Gruppen getrennt untersucht würde, die aber trotzdem Posten für Posten im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften erfasst werden. Darüber hinaus werden auch Einheiten, die von der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften nicht Posten für Posten konsolidiert werden, als Geschäftseinheiten betrachtet, wenn die Kontrollbeteiligungen an ihnen von Einheiten der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften gehalten werden. Als Beispiel sei angenommen, dass die multinationale Unternehmensgruppe 1 und die

multinationale Unternehmensgruppe 2 zusammen eine multinationale Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften bilden. Die obersten Muttergesellschaften der beiden multinationalen Unternehmensgruppen halten jeweils 50 % der Beteiligungen an einer Einheit. Wenn jede der beiden multinationalen Unternehmensgruppen nach den Vorschriften als selbstständige Unternehmensgruppe behandelt würde, würden die Finanzergebnisse der Einheit nach der Equity-Methode ausgewiesen und die Einheit würde damit als Joint Venture behandelt. Da die multinationale Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften jedoch gemeinschaftlich die Kontrollbeteiligung an der Einheit hält, ist davon auszugehen, dass diese Einheit Posten für Posten konsolidiert wird, weshalb sie als Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe betrachtet wird. Auch wenn eine solche Einheit nicht Posten für Posten konsolidiert würde, wäre sie noch als Geschäftseinheit zu betrachten, weil die Kontrollbeteiligung an ihr von Einheiten der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften gehalten wird. Das Gleiche würde beispielsweise auch gelten, wenn jede der multinationalen Unternehmensgruppen 30 % der Kontrollbeteiligung an der Einheit hielte.

Buchstabe c

103. Buchstabe c besagt, dass der Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften der Konzernabschluss ist, auf den in der Definition zu „Verbundstruktur“ bzw. zu „Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung“ verwiesen wird. Der Konzernabschluss der als Verbundstruktur angelegten multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften ist folglich der Abschluss, auf den unter Buchstabe b der Definition zu „Verbundstruktur“ verwiesen wird. Analog dazu ist der Konzernabschluss der als Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung angelegten multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften der Abschluss, auf den unter Buchstabe e der Definition zu „Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung“ verwiesen wird. Diese Abschlüsse müssen der für die Zwecke der GloBE-Vorschriften verwendeten Definition eines Konzernabschlusses gerecht werden. Außerdem stellt der letzte Teil von Buchstabe c klar, dass bei einem Verweis auf den Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft der Rechnungslegungsstandard gemeint ist, der von der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften verwendet wurde, um ihren kombinierten Konzernabschluss zu erstellen.

Buchstabe d

104. Buchstabe d stellt klar, dass die obersten Muttergesellschaften der Gruppen, die die multinationale Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften bilden, auch als die obersten Muttergesellschaften der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften zu betrachten sind. Diese Klarstellung ist wichtig, weil sie bestätigt, dass es in diesen Fällen mehr als eine oberste Muttergesellschaft gibt. Der Text in Klammern am Ende von Buchstabe d stellt außerdem klar, dass sich jeder Verweis auf die oberste Muttergesellschaft in den GloBE-Vorschriften in solchen Fällen auf die obersten Muttergesellschaften der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften bezieht.

Buchstabe e

105. Buchstabe e weist darauf hin, dass die Muttergesellschaften der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften die IIR gemäß den Artikeln 2.1 bis 2.3 in Bezug auf den ihnen zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit anzuwenden haben. Das bedeutet, dass jede der obersten Muttergesellschaften gemäß Artikel 2.1 verpflichtet ist, die IIR nach dem Top-down-Ansatz in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie belegen ist, anzuwenden. Das bedeutet, dass die Split-Ownership-Regeln ebenfalls gelten. Bei der Feststellung, ob eine Einheit eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft ist, sind jedoch die Beteiligungen beider obersten Muttergesellschaften an der Einheit zu berücksichtigen.

106. Als Beispiel sei angenommen, dass die multinationale Unternehmensgruppe 1 60 % von Sub Co hält, während die restlichen 40 % von der multinationalen Unternehmensgruppe 2 gehalten werden. Beide Gruppen sind Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften. Sub Co hält alle Beteiligungen an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit. Wenn jede multinationale Unternehmensgruppe getrennt veranlagt würde, wäre Sub Co gemäß Artikel 10.1 eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe 1, weil mehr als 20 % der Beteiligungen an ihr von Personen gehalten werden, die keine Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe 1 sind. Da die multinationale Unternehmensgruppe 1 und die multinationale Unternehmensgruppe 2 jedoch als eine einzige multinationale Unternehmensgruppe betrachtet werden, werden 100 % der Beteiligungen an Sub Co von Geschäftseinheiten gehalten, was zur Folge hat, dass Sub Co nicht unter die Definition einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft fällt. In diesem Fall wenden die obersten Muttergesellschaften der multinationalen Unternehmensgruppe 1 und der multinationalen Unternehmensgruppe 2 die IIR bezogen auf den ihnen jeweils zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer (60 % bzw. 40 %) an.

107. Es ist möglich, dass nur eine oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften einer anerkannten IIR unterliegt. In einem solchen Fall hängt die Anwendung des Top-down-Ansatzes gemäß Artikel 2.1.3 von der rechtlichen Holding-Struktur der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften ab. Wenn beispielsweise alle Beteiligungen an einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft, die von der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften gehalten werden, von der obersten Muttergesellschaft gehalten werden, die einer anerkannten IIR unterliegt, ist die zwischengeschaltete Muttergesellschaft aufgrund von Artikel 2.1.3 Buchstabe a der Verpflichtung enthoben, die IIR anzuwenden. Wenn allerdings beide obersten Muttergesellschaften Beteiligungen an der zwischengeschalteten Muttergesellschaft halten, gilt Artikel 2.1.3 Buchstabe a nicht, weil eine ihrer obersten Muttergesellschaften keiner anerkannten IIR unterliegt. In diesem letzteren Fall ist die zwischengeschaltete Muttergesellschaft verpflichtet, die IIR bezogen auf den ihr zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit anzuwenden, und die oberste Muttergesellschaft, die einer anerkannten IIR unterliegt, kürzt den ihr zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheit gemäß Artikel 2.3.

108. Die Berechnung des den einzelnen Muttergesellschaften jeweils zuzurechnenden Anteils an der Ergänzungssteuer der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten gemäß Artikel 2.2 bleibt von Artikel 6.5 unberührt. Dies gilt auch für die obersten Muttergesellschaften der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften, und zwar ungeachtet etwaiger Vereinbarungen, denen zufolge sich diese Einheiten die Gewinne ihrer Tochtergesellschaften teilen.

Buchstabe f

109. Buchstabe f besagt, dass alle Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften verpflichtet sind, die UTPR gemäß den Artikeln 2.4 bis 2.6 anzuwenden. Er stellt außerdem klar, dass bei der UTPR die in Bezug auf jede niedrig besteuerte Geschäftseinheit, die der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften angehört, berechnete Ergänzungssteuer zu berücksichtigen ist. Das bedeutet, dass ein einziger UTPR-Ergänzungssteuerbetrag für die gesamte multinationale Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften berechnet wird, indem die Ergänzungssteuer aller Mitglieder der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften unter Berücksichtigung der anderen einschlägigen Bestimmungen, etwa Artikel 9.3, zusammengerechnet wird. Es bedeutet auch, dass eine Einheit, die sonst nur eine Geschäftseinheit einer der Gruppen wäre, verpflichtet sein kann, die UTPR in Bezug auf einen Ergänzungssteuerbetrag einer anderen Geschäftseinheit anzuwenden, die sonst eine Geschäftseinheit einer anderen Gruppe wäre.

Buchstabe g

110. Buchstabe g stellt schließlich klar, dass alle obersten Muttergesellschaften verpflichtet sind, gemäß Artikel 8.1 eine GloBE-Erklärung einzureichen. Der Artikel enthält eine Ausnahme von dieser Regel, die gilt, wenn die obersten Muttergesellschaften eine einzige beauftragte erklärungspflichtige Geschäftseinheit bestimmen, bei der es sich um eine der obersten Muttergesellschaften oder eine andere Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften handeln kann. Buchstabe g sieht außerdem vor, dass die GloBE-Erklärung die erforderlichen Angaben zu allen Gruppen zu enthalten hat, die Teil der multinationalen Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften sind. Die gemäß Kapitel 8 erforderlichen Angaben sind so vorzulegen, als bildeten alle diese Gruppen eine einzige multinationale Unternehmensgruppe. Die sonstigen Vorschriften in Artikel 8.1 bleiben von Buchstabe g unberührt, so beispielsweise die Verpflichtung aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, eine GloBE-Erklärung einzureichen, falls diese nicht von einer beauftragten inländischen Geschäftseinheit oder den obersten Muttergesellschaften oder einer beauftragten erklärungspflichtigen Geschäftseinheit, die in einem Steuerhoheitsgebiet mit einer qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden belegen ist, eingereicht wird.

Literaturverzeichnis

IFRS Foundation (2022), *International Financial Reporting Standards*, International Financial Reporting Standards Foundation, London, https://www.ifrs.org/. [2]

Anmerkungen

[1] Die Anwendung von Artikel 6.2.1 Buchstabe e ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[2] Im Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss entstehende aktive und passive latente Steuern sollten von den aktiven und passiven latenten Steuern einer erworbenen Geschäftseinheit unterschieden werden, die bereits vor dem Beitritt der Geschäftseinheit zur multinationalen Unternehmensgruppe existierten.

[3] Die beiden Begriffe werden in den IFRS und den IAS folgendermaßen definiert: Gemeinsame Kontrolle bzw. gemeinschaftliche Führung ist „die vertraglich vereinbarte Teilung der Beherrschung über eine Vereinbarung, die nur dann besteht, wenn die Entscheidungen über die maßgeblichen Aktivitäten die einstimmige Zustimmung der an der gemeinschaftlichen Führung beteiligten Partnerunternehmen erfordern“ (IFRS 11, Ziffer 7); maßgeblicher Einfluss ist demgegenüber die „Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken, nicht aber die Beherrschung oder die gemeinschaftliche Führung der Entscheidungsprozesse“ (IAS 28, Ziffer 3) (IFRS Foundation, 2022[2]).

7 Steuerneutralitätsregelungen und Ausschüttungssteuersysteme

1. Kapitel 7 enthält besondere Vorschriften, die auf bestimmte Steuerneutralitätsregelungen und Ausschüttungssteuersysteme anzuwenden sind. Diese Sonderregeln passen die GloBE-Vorschriften an die speziellen Merkmale dieser Systeme an.

Artikel 7.1 – Oberste Muttergesellschaft, die eine transparente Gesellschaft ist

2. Das Steuersystem eines Steuerhoheitsgebiets kann Vorschriften enthalten, mit denen eine einzige Besteuerungsebene für Unternehmenserträge geschaffen werden soll. Während manche Steuerhoheitsgebiete dies erreichen, indem sie die Behandlung der Erträge auf Ebene der Beteiligten anpassen (z. B. durch die Freistellung von Ausschüttungen an die Gesellschafter), erzielen andere ein vergleichbares Ergebnis, indem sie die Behandlung der Erträge auf Ebene der Geschäftseinheiten anpassen (z. B. indem sie bestimmte Einheiten oder Gestaltungen als steuerlich transparent behandeln oder indem sie der betreffenden Einheit oder Gestaltung gestatten, Ausschüttungen an ihre Anleger von ihrem steuerpflichtigen Gewinn abzuziehen). Solchen Regelungen liegt der Gedanke zugrunde, dass die Erträge der Einheit effektiv auf Ebene des Beteiligten besteuert werden, wenn entweder der betreffende Beteiligte entsprechend dem ihm zuzurechnenden Anteil an den Erträgen der Einheit direkt besteuert wird (im Fall einer volltransparenten Gesellschaft) oder die Beteiligten in Bezug auf eine von der Einheit ausgeschüttete abzugsfähige Dividende besteuert werden (im Fall einer Regelung für abzugsfähige Dividenden, was im Kommentar zu Artikel 7.2 erörtert wird).

3. Diese Ansätze zur Erzielung einer Besteuerung auf einer einzigen Ebene könnten im Kontext der GloBE-Vorschriften zu unbeabsichtigten Ergebnissen führen, wenn sie auf die oberste Muttergesellschaft angewendet werden. Grund dafür ist, dass der effektive Steuersatz der obersten Muttergesellschaft selbst dadurch gleich null (oder sehr niedrig) ist, was zu einer erheblichen Ergänzungssteuerlast führen könnte, auch wenn die Steuer nicht umgangen wurde, sondern vielmehr von den Beteiligten der Einheit getragen wird.

4. Die Anwendung der einschlägigen Regeln in Kapitel 3 und 4 würde in der Tat zu einem solchen Ergebnis führen. Die Gewinnzurechnungsregeln für volltransparente Gesellschaften von Artikel 3.5.1 Buchstabe a und b gewährleisten zwar normalerweise, dass Erträge und erfasste Steuern miteinander im Einklang stehen (indem beide bei den Beteiligten bzw. den Betriebsstätten anfallen), dies funktioniert jedoch nicht, wenn es sich bei der volltransparenten Gesellschaft um die oberste Muttergesellschaft handelt, da ihre Beteiligten keine Einheiten einer Gruppe sind. Deshalb werden die Erträge einer volltransparenten Gesellschaft, bei der es sich um die oberste Muttergesellschaft handelt, nach Artikel 3.5.1 Buchstabe c dieser Gesellschaft zugerechnet. Außerdem findet Artikel 4.3, der die Zurechnung der erfassten Steuern regelt, die von einer Geschäftseinheit im Zusammenhang mit von einer anderen Geschäftseinheit erzielten Erträgen entrichtet werden, keine Anwendung im Fall von Steuern, die von Personen entrichtet werden, die keine Einheiten der Gruppe sind. Die Zurechnung von Steuern, die bei Beteiligten anfallen, die nicht der multinationalen Unternehmensgruppe angehören, würde zum einen der

steuerpolitischen Intention der GloBE-Vorschriften zuwiderlaufen (die darin besteht, sicherzustellen, dass multinationale Unternehmensgruppen ein Mindestmaß an Steuern entrichten), zum anderen wäre sie administrativ schwer umzusetzen (was die Beschaffung der notwendigen Informationen von gruppenfremden oder nicht kontrollierten Beteiligten der obersten Muttergesellschaft und die Ermittlung des maßgeblichen Teils der von ihnen entrichteten Steuern betrifft).

5. Artikel 7.1 löst dieses Problem in bestimmten Situationen. Artikel 7.1 liegt das Prinzip zugrunde, dass das Ergänzungssteuerrisiko der obersten Muttergesellschaft im gleichen Umfang sinken sollte, wenn die Beteiligten der obersten Muttergesellschaft (z. B. ihre Gesellschafter, Begünstigten oder Aktionäre) aufgrund der Steuerneutralitätsregelung in Bezug auf die Erträge der obersten Muttergesellschaft zeitgleich oder mit nur geringem zeitlichem Abstand zum Mindestsatz oder darüber besteuert werden. Dies wird durch eine Kürzung des GloBE-Gewinns der obersten Muttergesellschaft entsprechend dem Anteil ihres Gewinns erreicht, der auf Ebene ihrer Beteiligten zum Mindestsatz oder darüber besteuert wird (wodurch das Ergänzungssteuerrisiko verringert oder eventuell ganz beseitigt wird).

6. Im Hinblick auf die Anwendung von Artikel 7.1 sollen im GloBE-Umsetzungsrahmen administrative Leitlinien für die Behandlung von volltransparenten Gesellschaften vereinbart werden, die die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe wären, wenn nicht eine freigestellte Einheit die Kontrollbeteiligung an ihnen halten würde.

Artikel 7.1.1

7. Artikel 7.1.1 gestattet es der obersten Muttergesellschaft, ihren GloBE-Gewinn für ein Geschäftsjahr in den drei unter den Buchstaben a bis c beschriebenen Situationen zu kürzen.

8. Die Regeln von Artikel 7.1.1 gelten in Bezug auf die einzelnen Beteiligungen. Die oberste Muttergesellschaft kürzt ihren GloBE-Gewinn um den Betrag des GloBE-Gewinns, der jeder Beteiligung zuzurechnen ist, die eines der Kriterien unter den Buchstaben a bis c erfüllt. Der danach verbleibende Gewinn wird, sofern es einen solchen gibt, in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der obersten Muttergesellschaft und in die Berechnung des GloBE-Nettogewinns für das Steuerhoheitsgebiet nach Artikel 5.1.2 einbezogen.

Buchstabe a

9. Die allgemeine Vorschrift ist unter Buchstabe a beschrieben.[1] Unter Buchstabe a werden zwei Kriterien genannt, die für die einzelnen Beteiligungen erfüllt sein müssen, damit die Kürzung anwendbar ist: ein Kriterium in Bezug auf den Veranlagungszeitraum und ein Kriterium in Bezug auf die Mindestbesteuerung. Das erste Kriterium ist am Anfang des Buchstaben a aufgeführt und verlangt, dass der Inhaber im Hinblick auf den Gewinn einer laufenden Besteuerung unterliegt. Konkret muss der Inhaber im Hinblick auf seinen Anteil am GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft für einen Veranlagungszeitraum, der binnen zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahrs der multinationalen Unternehmensgruppe endet, steuerpflichtig sein. Es ist nicht erforderlich, dass der Inhaber seine Steuerschuld innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahrs der multinationalen Unternehmensgruppe begleicht, um dieses Kriterium zu erfüllen. Es genügt, dass der Anteil des Inhabers am GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft für ein Veranlagungsjahr, das binnen zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahrs der multinationalen Unternehmensgruppe endet, im steuerpflichtigen Gewinn des Inhabers für dieses Jahr berücksichtigt ist.

10. Ein Inhaber ist im Hinblick auf seinen Anteil am GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft steuerpflichtig, sofern dieser Gewinn nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets, in dem der Inhaber steuerlich ansässig ist, in seinem steuerpflichtigen Gewinn oder im steuerpflichtigen Gewinn einer seiner Betriebsstätten zu berücksichtigen ist.

11. Das zweite Kriterium stellt auf das Besteuerungsniveau des Inhabers ab und gilt als erfüllt, wenn die in den Ziffern i oder ii genannten Bedingungen zutreffen. Bei den in den Ziffern i und ii enthaltenen Bedingungen handelt es sich um Alternativen; daher brauchen lediglich die Bedingungen einer der beiden Ziffern erfüllt zu sein.

12. Ziffer i ist erfüllt, wenn der Inhaber im Hinblick auf den vollen Betrag seines Anteils am GloBE-Gewinn steuerpflichtig ist (d. h. ohne dass beispielsweise ein Teil davon von der Steuer freigestellt wäre) und einem nominalen Steuersatz unterliegt, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt (was bedeutet, dass keine Berechnung des effektiven Steuersatzes in Bezug auf den Inhaber erforderlich ist). Eine temporäre Differenz zwischen dem Zeitpunkt, an dem ein Ertrags- oder Aufwandsposten in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einerseits und in die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns der obersten Muttergesellschaft andererseits einbezogen wird, führt weder dazu, dass ein Inhaber die Voraussetzung nicht erfüllt, dass er auf den vollen Betrag dieses Gewinns steuerpflichtig ist, noch dazu, dass er die Zwölf-Monats-Bedingung von Buchstabe a nicht erfüllt. Ist es der obersten Muttergesellschaft beispielsweise gestattet, ein beschleunigtes Abschreibungsverfahren zu nutzen, um den ihren Inhabern zuzurechnenden steuerpflichtigen Gewinn zu berechnen, so führt die zeitliche Abweichung in Bezug auf den Gewinn nicht dazu, dass die Inhaber im Hinblick auf einen geringeren als den vollen Betrag des GloBE-Gewinns der obersten Muttergesellschaft als steuerpflichtig betrachtet werden. Ein Inhaber wird selbst dann als auf den vollen Betrag seines GloBE-Gewinns steuerpflichtig betrachtet, wenn sein steuerpflichtiger Gewinn Aufwendungen und Verluste im Zusammenhang mit anderen Investitionen bzw. Unternehmungen oder gewinnorientierten Tätigkeiten umfasst. Im Sinne von Ziffer i ist der nominale Steuersatz der für den Inhaber in Bezug auf seinen Anteil am Gewinn der obersten Muttergesellschaft geltende gesetzliche Steuersatz. Sofern der Inhaber gestaffelten Steuersätzen unterliegt, ist der nominale Steuersatz der höchste für ihn geltende Steuersatz, der so ermittelt wird, als handle es sich beim Anteil dieses Inhabers am GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft um dessen gesamten steuerpflichtigen Gewinn.

13. Die Bedingungen unter Ziffer i sind im Hinblick auf Inhaber erfüllt, die nicht im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft ansässig sind, wenn das Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft sie zum Mindeststeuersatz oder zu einem höheren Satz besteuert, weil sie entweder so behandelt werden, als hätten sie eine Betriebsstätte im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft, oder weil der Gewinn im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft erwirtschaftet wurde und einer Abzugs- oder vergleichbaren Quellensteuer unterliegt. Falls die gebietsfremden Inhaber im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft keiner Besteuerung zu einem nominalen Steuersatz unterliegen, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt, muss die oberste Muttergesellschaft weitere Informationen vorlegen, um nachzuweisen, dass die betreffenden Inhaber im Hinblick auf ihren Anteil am Gewinn binnen zwölf Monaten zu einem nominalen Steuersatz besteuert werden, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt.

14. Die alternativ geltenden Bedingungen nach Ziffer ii sind erfüllt, wenn nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass der Betrag der (von der obersten Muttergesellschaft und anderen der volltransparenten Struktur angehörenden Einheiten entrichteten) erfassten Steuern und der Steuern, die der Inhaber auf den der Beteiligung zuzurechnenden Gewinn entrichtet, zusammengenommen dem Betrag, der sich aus der Multiplikation des vollen Betrags dieses Gewinns mit dem Mindeststeuersatz ergibt, entspricht oder diesen übersteigt. Ob nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass die entrichteten Steuern einer Besteuerung zum Mindeststeuersatz entsprechen oder diese übersteigen, ist anhand aller Gegebenheiten und Umstände zu bestimmen. Es obliegt der multinationalen Unternehmensgruppe nachzuweisen, dass nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann.

15. Ziffer ii erfordert keine Berechnung des effektiven Steuersatzes. Ihre Bedingungen sind erfüllt, wenn die oberste Muttergesellschaft nachweist, dass nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass ihr Gewinn in einer Höhe besteuert wird, die der aus diesem Gewinn erwachsenden

Steuerschuld zum Mindestsatz entspricht oder diese übersteigt. Ziffer ii berücksichtigt den Nettobetrag der von der obersten Muttergesellschaft und den anderen Einheiten, die der volltransparenten Struktur angehören, sowie vom Inhaber der Beteiligung an der obersten Muttergesellschaft auf seinen Anteil am Gewinn der obersten Muttergesellschaft entrichteten Steuern. Sie verlangt, dass es sich bei den von der obersten Muttergesellschaft und den anderen Einheiten, die der volltransparenten Struktur angehören, entrichteten Steuern um erfasste Steuern handelt und dass es sich bei den von den Inhabern entrichteten Steuern um Steuern auf den Gewinn der obersten Muttergesellschaft handelt. Beispielsweise könnte die oberste Muttergesellschaft ungeachtet der Tatsache, dass ihr Gewinn nach Bundesrecht ihren Inhabern zugerechnet wird, verpflichtet sein, eine auf kommunaler Ebene erhobene erfasste Steuer zu entrichten. In diesem Fall ist Ziffer ii erfüllt, wenn davon auszugehen ist, dass der Nettobetrag der von der obersten Muttergesellschaft selbst und von dem jeweiligen Inhaber entrichteten Steuern einer Besteuerung dieses Gewinns zum Mindeststeuersatz entspricht oder diese übersteigt.

Buchstabe b

16. Buchstabe b enthält eine Safe-Harbour-Regelung für eine transparente oberste Muttergesellschaft, unter deren Inhabern sich natürliche Personen befinden, die geringe Beteiligungen an der obersten Muttergesellschaft halten. Die Steuerposition von Minderheitsgesellschaftern zu ermitteln, kann für die oberste Muttergesellschaft mit einem hohen Aufwand verbunden sein. Da natürliche Personen in der Regel keinen Anspruch auf vergünstigte Steuersätze auf über eine volltransparente Gesellschaft erzielte Einkünfte haben, ist es angemessen, von der obersten Muttergesellschaft nicht zu verlangen, dass sie die Steuerposition einer natürlichen Person ermittelt, die Beteiligungen hält, die ihr zusammengenommen Anspruch auf höchstens 5 % der Gewinne und Vermögenswerte der obersten Muttergesellschaft geben. Diese Vorschrift bedeutet, dass eine oberste Muttergesellschaft nur verpflichtet sein kann, die Steuerposition von höchstens 19 natürlichen Personen zu ermitteln, wobei diese Personen relativ große Beteiligungen an der obersten Muttergesellschaft halten müssten. Diese Safe-Harbour-Regelung gilt nur dann, wenn die beiden Bedingungen unter den Ziffern i und ii erfüllt sind.

17. Nach Ziffer i muss die natürliche Person im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft steuerlich ansässig sein. Eine natürliche Person ist nur dann in einem Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig, wenn sie in diesem Steuerhoheitsgebiet einer Einkommensteuer unterliegt. Folglich kann eine natürliche Person nicht in einem Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sein, das keine Einkommensteuer erhebt. Es ist also zu erwarten, dass der Gewinn einer obersten Muttergesellschaft bei der natürlichen Person besteuert wird, weil beide im selben Steuerhoheitsgebiet belegen sind und somit denselben steuerrechtlichen Bestimmungen im Hinblick auf die Steuertransparenz unterliegen. Ferner kann nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden, dass das Steuerhoheitsgebiet natürliche Personen im Hinblick auf ihre über eine transparente Gesellschaft erzielten Einkünfte zu einem Satz besteuert, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt. Aus diesem Grund wird davon ausgegangen, dass solche Personen im Hinblick auf den vollen Betrag des ihren Beteiligungen zuzurechnenden Gewinns der Besteuerung zu einem Steuersatz unterliegen, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt. Die oberste Muttergesellschaft kann angemessene Mittel einsetzen, um zu ermitteln, ob die an ihr beteiligten Personen in dem Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. Beispielsweise kann sich eine oberste Muttergesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet, das im Hinblick auf ausländische Beteiligte einer obersten Muttergesellschaft eine Quellensteuer auf die Gewinne oder Ausschüttungen der obersten Muttergesellschaft erhebt, bezüglich der Frage, ob ein Beteiligter auf der Grundlage eines Doppelbesteuerungsabkommens von einer Quellensteuer befreit ist oder Anspruch auf einen niedrigeren Quellensteuersatz hat, auf die Darstellung des Beteiligten stützen.

18. Ziffer ii begrenzt die Safe-Harbour-Regelung auf natürliche Personen, die Beteiligungen halten, die ihnen zusammengenommen jeweils Anspruch auf höchstens 5 % der Gewinne und höchstens 5 % der Vermögenswerte der obersten Muttergesellschaft geben. Dies bedeutet beispielsweise, dass eine Beteiligung, die Anspruch auf 51 % der Gewinne gibt, nicht in den Anwendungsbereich der Safe-Harbour-

Regelung nach Artikel 7.1.1 Buchstabe b fällt, selbst wenn sie Anspruch auf weniger als 5 % der Vermögenswerte gibt. Maßgeblich ist dabei der Umfang der Beteiligungen der jeweiligen Personen zum Ende des Geschäftsjahrs. Ziffer ii gilt nur dann, wenn die Beteiligungen an der obersten Muttergesellschaft unmittelbar von natürlichen Personen gehalten werden.

Buchstabe c

19. Buchstabe c beschreibt den letzten Sachverhalt, in dem Artikel 7.1.1 Anwendung findet. Dabei handelt es sich um den Fall, dass der Inhaber einer Beteiligung an der obersten Muttergesellschaft eine staatliche Einheit, eine internationale Organisation, eine Organisation ohne Erwerbszweck oder ein Pensionsfonds ist. Ebenso wie Buchstabe b gilt Buchstabe c aber nur dann, wenn zwei Bedingungen erfüllt sind.

20. Die erste Bedingung ist unter Ziffer i genannt. Sie verlangt, dass die staatliche Einheit, die internationale Organisation, die Organisation ohne Erwerbszweck oder der Pensionsfonds im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft ansässig ist. Der Begriff „ansässig“ unter Buchstabe c bedeutet nicht dasselbe wie das in Doppelbesteuerungsabkommen, in Artikel 10.2 oder in Artikel 10.3 verwendete Konzept der „steuerlichen Ansässigkeit“. Im Sinne von Artikel 7.1.1 sind diese Einheiten in dem Steuerhoheitsgebiet ansässig, in dem sie gegründet wurden und verwaltet werden. Eine staatliche Einheit kann nur im Steuerhoheitsgebiet des Staats (einschließlich seiner nachgeordneten Organe oder Gebietskörperschaften) ansässig sein, dessen Teil sie ist oder in dessen Alleineigentum sie sich befindet. Ob eine Einheit in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, wird anhand aller Gegebenheiten und Umstände festgestellt.

21. Die zweite, unter Ziffer ii genannte Bedingung verlangt, dass die Beteiligungen der Einheit ihr zusammengenommen nicht Anspruch auf mehr als 5 % der Gewinne und Vermögenswerte der obersten Muttergesellschaft geben. Diese Bedingung entspricht derjenigen unter Buchstabe b Ziffer ii. Die Beteiligungen müssen ebenfalls unmittelbar von der staatlichen Einheit, der internationalen Organisation, der Organisation ohne Erwerbszweck oder dem Pensionsfonds gehalten werden, damit die Bedingung erfüllt ist. Solchen Einheiten ist es definitionsgemäß generell untersagt, eine gewerbliche oder geschäftliche Tätigkeit auszuüben. Diese Einschränkung soll sicherstellen, dass Artikel 7.1 nicht genutzt werden kann, um das Verbot der Ausübung einer gewerblichen oder geschäftlichen Tätigkeit zu umgehen, indem ein Gewerbe oder eine Geschäftstätigkeit über eine volltransparente Gesellschaft ausgeübt wird.

22. Beteiligungen an der volltransparenten Gesellschaft, die von Investmentgesellschaften gehalten werden, sind in Buchstabe c nicht eingeschlossen, da Investmentgesellschaften steuerneutral sind, wohingegen die in Buchstabe c beschriebenen Einheiten nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets der obersten Muttergesellschaft in der Regel nicht steuerpflichtig sind. Eine Investmentgesellschaft könnte selbst einem Steuersatz unterliegen, der unter dem Mindeststeuersatz liegt, und die oberste Muttergesellschaft hätte keine Kenntnis der steuerlichen Behandlung oder Ansässigkeit der Beteiligten der Investmentgesellschaft. Daher wäre es nicht angemessen, die Bestimmungen von Buchstabe c auf Investmentgesellschaften auszuweiten.

Artikel 7.1.2

23. Artikel 7.1.2 ergänzt Artikel 7.1.1 im Hinblick auf Verluste. Die von einer transparenten Gesellschaft verzeichneten Verluste werden üblicherweise an die Inhaber durchgereicht und können vom Inhaber bei der Berechnung seines steuerpflichtigen Gewinns oder Verlusts steuerlich geltend gemacht werden und sogar in einen Verlustrück- oder -vortrag einfließen, durch den sich der Anteil des Inhabers an den früheren oder künftigen Gewinnen der transparenten Gesellschaft oder auch andere Gewinne verringern können. In manchen Steuerhoheitsgebieten verbleiben die Verluste der transparenten Gesellschaft jedoch bei dieser Gesellschaft und werden vorgetragen, um in die Ermittlung ihres künftigen steuerpflichtigen Gewinns einzufließen.

24. Artikel 7.1.2 sieht vor, dass der von einer obersten Muttergesellschaft, bei der es sich um eine transparente Gesellschaft handelt, verzeichnete GloBE-Verlust auch um den Betrag gekürzt werden muss, der den einzelnen Beteiligungen zuzurechnen ist, außer soweit es den Inhabern der Beteiligungen nicht gestattet ist, den Verlust für die Berechnung ihres eigenen steuerpflichtigen Gewinns heranzuziehen. Dies bedeutet, dass der GloBE-Verlust nicht auf null gekürzt werden kann, wenn der Verlust nach den für die Einheit und die Inhaber geltenden steuerrechtlichen Bestimmungen nicht vollständig an die Inhaber der Beteiligungen durchgereicht und von den Inhabern bei der Berechnung ihres eigenen steuerpflichtigen Gewinns berücksichtigt werden kann. Wenn der GloBE-Verlust nicht auf null gekürzt wird, verbleibt der übrige GloBE-Verlust bei der transparenten obersten Muttergesellschaft. Ohne diesen Artikel könnten Verluste, die an die Inhaber von Beteiligungen durchgereicht werden, auch in die Berechnung des effektiven Steuersatzes eines Steuerhoheitsgebiets einfließen und so den GloBE-Gewinn anderer im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegener Geschäftseinheiten abschirmen.

25. Soweit ein GloBE-Verlust einer transparenten obersten Muttergesellschaft nach Artikel 7.1.2 nicht auf null gekürzt wird (und daher bei der transparenten obersten Muttergesellschaft verbleibt), kann eine erklärungspflichtige Geschäftseinheit ein GloBE-Verlustwahlrecht nach Artikel 4.5.6 in Anspruch nehmen, das auf die oberste Muttergesellschaft beschränkt ist, und den Saldo als latenten GloBE-Verlust-Steueranspruch in nachfolgende Geschäftsjahre vortragen. Der latente GloBE-Verlust-Steueranspruch wird anhand des nach Anwendung von Artikel 7.1.2 verbleibenden Betrags des GloBE-Verlusts berechnet und kann in einem Folgejahr für die Zwecke der Anwendung von Artikel 7.1.1 Buchstabe a Ziffer ii in den angepassten erfassten Steuern der obersten Muttergesellschaft berücksichtigt werden.

26. Artikel 7.1.2 gilt ebenso wie Artikel 7.1.1 in Bezug auf die einzelnen Beteiligungen. Um die Verlustanteile ihrer Inhaber in einem nach Artikel 4.5.6 berechneten latenten GloBE-Verlust-Steueranspruch zu berücksichtigen, muss die multinationale Unternehmensgruppe daher für jeden ihrer Inhaber nachweisen, dass er den seiner Beteiligung zugerechneten Verlust nicht bei der Berechnung seines eigenen steuerpflichtigen Gewinns abziehen kann.

Artikel 7.1.3

27. Nach Artikel 7.1.3 ist die oberste Muttergesellschaft verpflichtet, ihre erfassten Steuern, sofern sie solche zu entrichten hat, im gleichen Verhältnis zu kürzen, in dem sie ihren Gewinn nach Artikel 7.1.1 gekürzt hat. Kürzt die oberste Muttergesellschaft ihren GloBE-Gewinn nach Artikel 7.1.1 um 80 %, muss sie daher auch ihre erfassten Steuern um 80 % kürzen. In vielen Fällen kann es sein, dass bei der obersten Muttergesellschaft aufgrund der Steuertransparenzregelung keine erfassten Steuern anfallen. Es ist jedoch möglich, dass bei transparenten Gesellschaften andere erfasste Steuern als die nationale Körperschaftsteuer erhoben werden, beispielsweise solche, die von einer nachgeordneten Gebietskörperschaft erhoben werden. Obwohl die nach Artikel 7.1.3 ausgeschlossenen erfassten Steuern bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für das Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft nicht berücksichtigt werden, werden sie nach Artikel 7.1.1 Buchstabe a Ziffer ii berücksichtigt, um zu ermitteln, ob die Steuern auf den Anteil des Inhabers am GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft einer Besteuerung dieses Gewinns zum Mindestsatz entsprechen oder diese übersteigen.

28. Nach Artikel 7.1.1 verringert sich der GloBE-Gewinn der transparenten Gesellschaft um den gesamten einer Beteiligung zurechnenden Anteil am GloBE-Gewinn (der ermittelt wird, nachdem die erfassten Steuern wieder hinzugerechnet wurden). Dementsprechend bedarf es keiner weiteren Anpassung, um den GloBE-Gewinn der Einheit nach Artikel 7.2.2 um die an ihn geknüpften erfassten Steuern zu verringern.

Artikel 7.1.4

29. Artikel 7.1.4 weitet die Behandlung nach Artikel 7.1.1 bis 7.1.3 auf bestimmte Betriebsstätten aus, über die die oberste Muttergesellschaft und bestimmte andere transparente Gesellschaften der multinationalen Unternehmensgruppe ihre Geschäftstätigkeit ausüben. Buchstabe a betrifft den Fall, dass die Geschäftstätigkeit der transparenten obersten Muttergesellschaft ganz oder teilweise über eine Betriebsstätte ausgeübt wird.

30. Buchstabe b bezieht sich auf Situationen, in denen die transparente oberste Muttergesellschaft eine direkte Beteiligung an einer anderen volltransparenten Gesellschaft hält, deren Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise über eine Betriebsstätte ausgeübt wird. Dies ist der Fall, wenn der der Betriebsstätte zuzurechnende Jahresüberschuss oder -fehlbetrag im Abschluss der von der obersten Muttergesellschaft gehaltenen transparenten Gesellschaft berücksichtigt ist.

31. Buchstabe b erstreckt sich auch auf Situationen, in denen die transparente oberste Muttergesellschaft die Beteiligung an der volltransparenten Gesellschaft und der Betriebsstätte über eine volltransparente Struktur hält (vgl. Artikel 10.2). Damit kann Artikel 7.1.4 auch auf Betriebsstätten angewendet werden, die über eine Kette von volltransparenten Gesellschaften von der obersten Muttergesellschaft gehalten werden.

32. In all diesen Fällen ist der der Betriebsstätte zuzurechnende Jahresüberschuss oder -fehlbetrag im Abschluss der obersten Muttergesellschaft ausgewiesen, die an diesen Gewinn geknüpfte Steuerlast kann jedoch von der obersten Muttergesellschaft oder von den Inhabern der obersten Muttergesellschaft getragen werden. Kommen die Inhaber für die auf den Gewinn der Betriebsstätte anfallenden Steuern auf, wird der GloBE-Gewinn der Betriebsstätte gekürzt, sofern die Bedingungen in Artikel 7.1.1 Buchstabe a oder b erfüllt sind. In solchen Fällen werden für Artikel 7.1.1 Buchstabe b die in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Betriebsstätte belegen ist, gegebenenfalls entrichteten oder zu entrichtenden Steuern berücksichtigt, unabhängig davon, ob diese Steuern von einer Geschäftseinheit oder von den Inhabern der obersten Muttergesellschaft entrichtet wurden oder zu entrichten sind.

33. Die Anwendung der Kriterien von Artikel 7.1.1 auf den GloBE-Gewinn der Betriebsstätte ist des Weiteren unabhängig von ihrer Anwendung auf den der obersten Muttergesellschaft zugerechneten GloBE-Gewinn. Dies bedeutet, dass der GloBE-Gewinn oder -Verlust der Betriebsstätte nicht für die Zwecke der Anwendung von Artikel 7.1.1 auf die oberste Muttergesellschaft im GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft berücksichtigt wird. Die Betriebsstätte wird nach Artikel 7.1.4 getrennt von der obersten Muttergesellschaft behandelt, da sie eine eigenständige Geschäftseinheit ist und ihr Gewinn nicht nach Kapitel 3 an die oberste Muttergesellschaft durchgereicht wird, wie das beim Gewinn einer volltransparenten Gesellschaft der Fall ist. Soweit die Bedingungen von Artikel 7.1.1 im Hinblick auf den Gewinn der Betriebstätte jedoch von einem Inhaber einer Beteiligung an der obersten Muttergesellschaft erfüllt werden, wird der GloBE-Gewinn der Betriebsstätte nach Artikel 7.1.4 gekürzt.[2]

Artikel 7.2 – Oberste Muttergesellschaft, die einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegt

34. Artikel 7.2 enthält einen Katalog von Vorschriften für oberste Muttergesellschaften, die einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegen. Diese Vorschriften gestatten einen Abzug für abzugsfähige Dividenden bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts. Regelungen für abzugsfähige Dividenden gelten im Allgemeinen für Investmentgesellschaften und für Genossenschaften. Zwar kann eine Regelung für abzugsfähige Dividenden sowohl auf Einheiten anzuwenden sein, die nach den GloBE-Vorschriften als Investmentgesellschaften gelten, als auch auf andere Einheiten, die ähnliche Zwecke verfolgen, ohne unter die Definition einer Investmentgesellschaft zu fallen; die Vorschriften in

Artikel 7.2 sind jedoch nur für jene Einheiten erforderlich, die nicht unter die Definition einer Investmentgesellschaft fallen, weil eine Investmentgesellschaft, bei der es sich um die oberste Muttergesellschaft handelt, eine freigestellte Einheit ist.

35. Bei einer Regelung für abzugsfähige Dividenden handelt es sich um eine Steuerregelung, die zu einer Besteuerung einzig auf Ebene der Beteiligten einer Einheit führen soll, indem der an die Beteiligten ausgeschüttete Gewinn vom Gewinn der Einheit abgezogen wird. Die Beteiligten unterliegen der Besteuerung im Hinblick auf die Dividenden, und die Einheit unterliegt der Besteuerung im Hinblick auf die nicht ausgeschütteten Gewinne. Genossenschaftsdividenden werden nach der Definition einer Regelung für abzugsfähige Dividenden in Artikel 10.1 als Ausschüttungen an die Genossenschafter behandelt, und Steuerregelungen, die zu einer einzigen Besteuerungsebene für Genossenschaften und ihre Genossenschafter führen sollen, gelten daher im Allgemeinen als Regelungen für abzugsfähige Dividenden.

36. Abzugsfähige Dividenden sind nach der Definition in Artikel 10.1 Gewinnausschüttungen, die nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, vom steuerpflichtigen Gewinn abgezogen werden können, sowie von einer Genossenschaft ausgezahlte Genossenschaftsdividenden. Da sich die Definition einer Regelung für abzugsfähige Dividenden auch auf Genossenschaften erstreckt, die einer Freistellungsregelung unterliegen, ist die Anwendung von Artikel 7.2 auf Genossenschaften nicht davon abhängig, dass ein Abzug vom steuerpflichtigen Gewinn auf Ebene der Genossenschaft gestattet ist; Artikel 7.2 gilt auch im Fall einer Genossenschaft, die nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets ihrer Belegenheit von der Steuer befreit ist.

37. Die wesentlichen Vorschriften, die für einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegende oberste Muttergesellschaften gelten, gleichen den Vorschriften für oberste Muttergesellschaften, bei denen es sich um volltransparente Gesellschaften handelt. Ein wichtiger Unterschied ist aber die Behandlung von Verlusten, die bei diesen Geschäftseinheiten anfallen. Anders als die Verluste einer volltransparenten Gesellschaft, die nach den inländischen Steuervorschriften durchgereicht werden, werden die Verluste einer Einheit, die einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegt, nicht an die Beteiligten durchgereicht. Dementsprechend enthalten die GloBE-Vorschriften, die auf Regelungen für abzugsfähige Dividenden anwendbar sind, keine Sonderregeln in Bezug auf einen für die Geschäftseinheit ermittelten GloBE-Verlust. Solche Verluste werden bei der Berechnung des GloBE-Nettogewinns für das Steuerhoheitsgebiet berücksichtigt, in dem die Einheit belegen ist.

Artikel 7.2.1

38. Artikel 7.2.1 gestattet ähnlich wie Artikel 7.1.1 eine Kürzung des GloBE-Gewinns der obersten Muttergesellschaft um den Betrag der abzugsfähigen Dividenden (ohne dass dieser Gewinn jedoch unter null sinken kann), sofern die oberste Muttergesellschaft einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegt. Diese Vorschrift gilt, wenn die abzugsfähigen Dividenden binnen zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahrs der obersten Muttergesellschaft ausgeschüttet werden. Die Geschäftseinheit muss ausreichende Aufzeichnungen führen, um den Betrag des GloBE-Gewinns für ein Geschäftsjahr belegen zu können, der binnen zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahrs ausgeschüttet wurde. Zudem gilt die Vorschrift nur in den unter den Buchstaben a bis c beschriebenen Fällen.

Buchstabe a

39. Buchstabe a verlangt, dass die abzugsfähigen Dividenden binnen zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahrs der obersten Muttergesellschaft der Besteuerung beim Empfänger unterliegen. Ferner verlangt er, dass eine der in den Ziffern i bis iii genannten Bedingungen erfüllt ist.

40. Ziffer i beschreibt das allgemeine Kriterium, anhand dessen ermittelt wird, ob der GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft für das Geschäftsjahr um die abzugsfähigen Dividenden gekürzt werden

kann. Nach diesem Hauptkriterium wird der GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft um abzugsfähige Dividenden an Empfänger gekürzt, die einem nominalen Steuersatz unterliegen, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt.

41. Ziffer ii enthält ein davon unabhängiges alternatives Kriterium. Die Bedingungen von Ziffer ii sind erfüllt, wenn nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass der Betrag der (von der obersten Muttergesellschaft entrichteten) erfassten Steuern und der Steuern, die der Beteiligte auf den seiner Beteiligung zuzurechnenden Gewinn entrichtet, zusammengenommen dem Betrag entspricht, der sich aus der Multiplikation des vollen Betrags dieses Gewinns mit dem Mindeststeuersatz ergibt, oder diesen übersteigt. Ziffer ii erfordert keine Berechnung des effektiven Steuersatzes. Die Bedingungen nach dieser Ziffer sind erfüllt, wenn die oberste Muttergesellschaft nachweist, dass nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass die auf ihren Gewinn entrichteten Steuern der Steuerschuld auf diesen Gewinn zum Mindeststeuersatz entsprechen oder diese übersteigen.

42. Ziffer iii enthält eine Sondervorschrift für Genossenschaftsdividenden, die an natürliche Personen ausgeschüttet werden, welche einer Versorgungsgenossenschaft angehören. Eine Versorgungsgenossenschaft ist eine Genossenschaft, die Waren oder Dienstleistungen erwirbt und sie an ihre Mitglieder bzw. Gesellschafter weiterverkauft. Die von der Versorgungsgenossenschaft erwirtschafteten Gewinne werden an die Mitglieder ausgeschüttet, üblicherweise proportional zu ihren Einkäufen bei der Genossenschaft. Die meisten Versorgungsgenossenschaften dienen dem Erwerb von Waren für eine Gruppe von Händlern. Es gibt aber auch Versorgungsgenossenschaften, die zugunsten von Verbrauchern eingerichtet werden, die natürliche Personen sind. Sofern sie nicht als Alleininhaber ein Unternehmen führen, können natürliche Personen im Allgemeinen die Kosten für die über eine Versorgungsgenossenschaft erworbenen Waren steuerlich nicht geltend machen. Um sicherzustellen, dass die GloBE-Vorschriften Versorgungsgenossenschaften mit Mitgliedern, bei denen es sich um Verbraucher handelt, Rechnung tragen, werden von einer Versorgungsgenossenschaft an natürliche Personen gezahlte Genossenschaftsdividenden genauso behandelt wie Ausschüttungen, die der Besteuerung zum Mindeststeuersatz oder zu einem höheren Satz unterliegen. Diese Sondervorschrift bedeutet, dass solche Dividenden so behandelt werden, als würden sie bei Empfang besteuert, unabhängig davon, ob sie tatsächlich steuerpflichtige Einnahmen des Empfängers darstellen.

Buchstabe b

43. Buchstabe b betrifft den Fall, dass der Dividendenempfänger eine natürliche Person ist, die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft steuerlich ansässig ist und Beteiligungen hält, die ihr zusammengenommen Anspruch auf höchstens 5 % der Gewinne und Vermögenswerte der obersten Muttergesellschaft geben. Der Kommentar zu Artikel 7.1.1 Buchstabe b gilt auch für Artikel 7.2.1 Buchstabe b, da beide Bestimmungen denselben Wortlaut haben und auch denselben Anwendungsbereich haben sollen.

Buchstabe c

44. Buchstabe c betrifft den Fall, dass ein Dividendenempfänger eine staatliche Einheit, eine internationale Organisation, eine Organisation ohne Erwerbszweck oder ein Pensionsfonds, bei dem es sich nicht um eine Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft handelt, ist. Buchstabe c gilt nur, wenn diese Einheiten im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft „ansässig“ sind. Der Begriff „ansässig“ unter Buchstabe c bedeutet nicht dasselbe wie das in Doppelbesteuerungsabkommen oder in Artikel 10.2 verwendete Konzept der „steuerlichen Ansässigkeit“. Für die Zwecke von Artikel 7.2.1 sind diese Einheiten in dem Steuerhoheitsgebiet ansässig, in dem sie gegründet wurden und verwaltet werden. Eine staatliche Einheit kann nur im Steuerhoheitsgebiet des Staats (einschließlich seiner nachgeordneten Organe oder Gebietskörperschaften) ansässig sein, dessen Teil sie ist oder in dessen Alleineigentum sie sich befindet. Ob eine Einheit in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, wird anhand aller Gegebenheiten und Umstände festgestellt.

45. Buchstabe c von Artikel 7.2.1 unterscheidet sich von Buchstabe c von Artikel 7.1.1 insofern, als er nur im Fall eines Pensionsfonds gilt, bei dem es sich nicht um eine Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft handelt. Daher gilt Artikel 7.2.1 Buchstabe c nur in Bezug auf eine Dividende, die von einer obersten Muttergesellschaft im Steuerhoheitsgebiet des Pensionsfonds an diesen übergeordneten Pensionsfonds gezahlt wird. Ohne diese Einschränkung könnte Artikel 7.2.1 Buchstabe c es Pensionsfonds erlauben, Regelungen für abzugsfähige Dividenden zu nutzen, um durch an einem beliebigen Ort auf der Welt belegene oberste Muttergesellschaften von den GloBE-Vorschriften ausgenommene Gewinne zu erzielen, indem sie einfach eine Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft gründen. Artikel 7.2.1 Buchstabe c unterscheidet sich von Artikel 7.1.1 Buchstabe c außerdem darin, dass er keine Beschränkung der Höhe der Beteiligung vorsieht, die die Einheiten halten dürfen. Wie im Kommentar zu Artikel 7.1.1 Buchstabe c erläutert, verhindert diese Beschränkung die Umgehung der Regeln, die diese Einheiten im Allgemeinen daran hindern, eine gewerbliche oder geschäftliche Tätigkeit auszuüben. Regelungen für abzugsfähige Dividenden gelten im Allgemeinen für Einheiten, die Kapitalanlagetätigkeiten ausüben, oder für Genossenschaften; es ist schwerer, sie zu nutzen, um das Verbot der Ausübung einer gewerblichen oder geschäftlichen Tätigkeit zu umgehen, weshalb sie auch mit geringerer Wahrscheinlichkeit dazu genutzt werden.

Artikel 7.2.2

46. Artikel 7.2.2 ähnelt Artikel 7.1.3. Er sieht generell eine Kürzung der erfassten Steuern der obersten Muttergesellschaft im Verhältnis zu dem als abzugsfähige Dividende ausgeschütteten Gewinn vor. Diese Kürzung betrifft aber nicht Steuern, die im Rahmen der Regelung für abzugsfähige Dividenden selbst auf einen nicht ausgeschütteten GloBE-Gewinn entrichtet wurden (einschließlich Steuern, die bezogen auf das gezeichnete Kapital oder auf die Gewinnrücklagen erhoben werden). Die Gesamtheit der im Rahmen der Regelung für abzugsfähige Dividenden auf nicht ausgeschüttete Gewinne entrichteten Steuern (einschließlich Steuern, die bezogen auf das gezeichnete Kapital oder auf die Gewinnrücklagen erhoben werden) wird in die erfassten Steuern der Einheit einbezogen und zusammen mit den nicht ausgeschütteten Gewinnen berücksichtigt, um den effektiven Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet zu ermitteln.

47. Artikel 7.2.2 sieht ferner eine Kürzung des GloBE-Gewinns der obersten Muttergesellschaft um den Betrag der Kürzung der erfassten Steuern vor. Dies ist aufgrund von zwei Merkmalen der GloBE-Vorschriften im Zusammenhang mit Regelungen für abzugsfähige Dividenden erforderlich. Erstens wird der GloBE-Gewinn nach Artikel 3.2 berechnet, indem die erfassten Steuern wieder zum Jahresüberschuss oder -fehlbetrag hinzuaddiert werden. Zweitens wird der Gewinn der obersten Muttergesellschaft nach Artikel 7.2.1 um den Betrag der Ausschüttungen gekürzt, die notwendigerweise aus dem Nachsteuergewinn erfolgen. Sofern die oberste Muttergesellschaft Steuern im Zusammenhang mit Gewinnausschüttungen entrichten muss, verringert der Ausschüttungsbetrag den GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft daher nicht auf null; der GloBE-Gewinn muss auch um die Steuern gekürzt werden, die nach Artikel 3.2 im GloBE-Gewinn berücksichtigt wurden. Ohne diese Regel könnte selbst dann eine Ergänzungssteuer anfallen, wenn der gesamte Gewinn der obersten Muttergesellschaft als abzugsfähige Dividende ausgeschüttet würde.

48. Beispielsweise sei angenommen, dass eine oberste Muttergesellschaft einen Jahresüberschuss i. H. v. 90 aufweist, in dem als Aufwand abgegrenzte erfasste Steuern i. H. v. 10 berücksichtigt sind. Die oberste Muttergesellschaft nimmt eine Gewinnausschüttung i. H. v. 90 vor, die sie nach der anwendbaren Regelung für abzugsfähige Dividenden steuerlich geltend machen kann. Der GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft beträgt jedoch 100, weil die erfassten Steuern i. H. v. 10 nach Artikel 3.2.1 Buchstabe a wieder zum Jahresüberschuss oder -fehlbetrag hinzuaddiert werden. Dementsprechend wird der GloBE-Gewinn i. H. v. 100 durch die Ausschüttung i. H. v. 90 nicht auf null gekürzt. Artikel 7.2.2 sieht eine weitere Kürzung des GloBE-Gewinns der obersten Muttergesellschaft um 10 vor, um zu gewährleisten, dass bei der multinationalen Unternehmensgruppe keine Ergänzungssteuer im Hinblick auf die erfassten Steuern anfällt, die bei der Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts wieder hinzuaddiert werden.

Artikel 7.2.3

49. Artikel 7.2.3 ähnelt Artikel 7.1.4. Er weitet die auf die oberste Muttergesellschaft anwendbaren Vorschriften auf andere im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegene Geschäftseinheiten aus, die der Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegen und über eine Beteiligungskette gehalten werden, die ausschließlich aus solchen Einheiten besteht. Der Gewinn der Geschäftseinheiten, die nicht die oberste Muttergesellschaft sind, wird aber nur insoweit gekürzt, als er an die oberste Muttergesellschaft und dann von der obersten Muttergesellschaft an Empfänger ausgeschüttet wird, die die Anforderungen von Artikel 7.2.1 erfüllen. Die oberste Muttergesellschaft muss ausreichende Aufzeichnungen führen, um nachweisen zu können, dass solche Ausschüttungen binnen zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahrs der Tochtergesellschaft erfolgt sind, die der Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegt. Die oberste Muttergesellschaft kann die Herkunft etwaiger gruppeninterner Ausschüttungen anderer Geschäftseinheiten, die nicht an die Beteiligten der obersten Muttergesellschaft ausgeschüttet wurden, anhand jeder geeigneten Methode ermitteln; dies gilt für die Ermittlung des Gewinns von Einheiten, die einer Regelung für abzugsfähige Dividenden unterliegen, ebenso wie von Einheiten, die einer herkömmlichen Ertragsteuer unterliegen.

Artikel 7.2.4

50. Artikel 7.2.4 enthält eine Vorschrift, die die Anwendung von Artikel 7.2.1 im Hinblick auf bestimmte Genossenschaftsdividenden klärt, die von Versorgungsgenossenschaften ausgeschüttet werden. Diese Vorschrift gilt für Dividendenempfänger, die keine natürlichen Personen sind, da Ausschüttungen von Versorgungsgenossenschaften an natürliche Personen nach Artikel 7.2.1 Buchstabe a Ziffer iii stets den GloBE-Gewinn der obersten Muttergesellschaft mindern.

51. Genossenschaftsdividenden einer Versorgungsgenossenschaft unterliegen möglicherweise nicht derselben Art von Besteuerung wie Genossenschaftsdividenden einer Vermarktungsgenossenschaft. Eine Vermarktungsgenossenschaft ist eine Genossenschaft, in der die Mitglieder ihre Waren oder Dienstleistungen an die Genossenschaft verkaufen, damit diese die Waren und Dienstleistungen dann an ihre Kunden weiterverkauft. Die von einem Unternehmen empfangenen Genossenschaftsdividenden, die von einer Vermarktungsgenossenschaft stammen, stellen im Wesentlichen einen Aufschlag auf den Verkaufspreis für die von dem Genossenschaftsmitglied bereitgestellten Waren und Dienstleistungen dar. Genossenschaftsdividenden, die ein Unternehmen von einer Versorgungsgenossenschaft erhält, stellen hingegen im Wesentlichen eine Verringerung der Kosten der über die Genossenschaft erworbenen Waren und Dienstleistungen dar. In Anbetracht der unterschiedlichen Qualifizierung aus Rechnungslegungs- und vielleicht auch Besteuerungssicht behandelt Artikel 7.2.4 Genossenschaftsdividenden einer Versorgungsgenossenschaft als „steuerpflichtig“ beim Empfänger, soweit sie Aufwendungen oder Kosten verringern, die bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns des Dividendenempfängers abzugsfähig sind. Ob die Dividende dann zu einem Satz besteuert wird, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder ihn übersteigt, wird auf der Grundlage der einschlägigen Vorschriften in Artikel 7.2.1 ermittelt.

Artikel 7.3 – Berücksichtigungsfähige Ausschüttungssteuersysteme

52. Artikel 7.3 gestattet die Berücksichtigung bestimmter Ausschüttungssteuersysteme im Rahmen der GloBE-Vorschriften, vorbehaltlich bestimmter Sicherheitsvorkehrungen und Nachversteuerungsregeln. Bei einem Ausschüttungssteuersystem handelt es sich um ein Steuersystem, bei dem die Gewinne einer Kapitalgesellschaft im Allgemeinen dann der Besteuerung unterliegen, wenn sie tatsächlich oder fiktiv an die Gesellschafter ausgeschüttet werden, und nicht wenn sie erwirtschaftet werden. Bei Ausschüttungssteuersystemen werden auch laufende Steuern auf bestimmte nicht geschäftsbezogene Aufwendungen erhoben. Die laufende Besteuerung solcher nicht abzugsfähiger Aufwendungen entspricht

der Versagung eines Betriebsausgabenabzugs für solche Aufwendungen im Rahmen einer herkömmlichen Ertragsteuer. Da solche nicht geschäftsbezogenen Aufwendungen den ausschüttbaren Gewinn verringern, können sie in der Praxis nicht der Besteuerung zum Zeitpunkt der Ausschüttung unterliegen.

53. Die im Rahmen eines Ausschüttungssteuersystems anwendbaren Steuersätze können dem Mindeststeuersatz entsprechen oder diesen übersteigen, in welchem Fall der Gewinn nicht niedrig besteuert wird, wenn er schließlich ausgeschüttet wird. Erfolgt jedoch keine Ausschüttung oder fiktive Ausschüttung, unterliegt ein Großteil des Gewinns in dem Jahr, in dem er erzielt und im Jahresabschluss ausgewiesen wird, nicht der Besteuerung. Darüber hinaus ist die Berücksichtigung latenter Steuerschulden in Bezug auf Steuern, die bei Ausschüttung zu entrichten sind, in der Berechnung des Gesamtbetrags der Anpassung um latente Steuern nach Artikel 4.3 im Allgemeinen nicht gestattet. Dies bedeutet, dass der GloBE-Gewinn der Geschäftseinheit in den Jahren, in denen keine tatsächliche oder fiktive Ausschüttung erfolgt, nach den GloBE-Vorschriften wahrscheinlich der Besteuerung unterliegen würde, da die angepassten erfassten Steuern für das Geschäftsjahr sehr niedrig oder gleich null sein dürften. In Jahren, in denen Ausschüttungen erfolgen, steht der Ausschüttungsbetrag außerdem möglicherweise in keinem Verhältnis zu den in diesen Jahren erzielten Gewinnen, was zu niedrigen oder sogar zu äußerst hohen effektiven Steuersätzen führen kann. Artikel 7.3 begegnet diesen Abweichungen zwischen dem Zeitpunkt, an dem die Gewinne im Jahresabschluss abgegrenzt werden, und dem Zeitpunkt, an dem sie der Ausschüttungssteuer unterliegen, sofern die Ausschüttungen innerhalb eines Vierjahreszeitraums erfolgen.

Artikel 7.3.1

54. Artikel 7.3.1 gestattet der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit die Inanspruchnahme eines jährlichen Wahlrechts in Bezug auf eine Geschäftseinheit, die einem berücksichtigungsfähigen Ausschüttungssteuersystem unterliegt, um die Steuern auf fiktive Ausschüttungen zu den angepassten erfassten Steuern für das Geschäftsjahr hinzuzurechnen. Ein nach Artikel 7.3.1 in Anspruch genommenes Wahlrecht unterliegt den anderen Bestimmungen von Artikel 7.3.

Artikel 7.3.2

55. Der Betrag der Steuern auf fiktive Ausschüttungen wird nach Artikel 7.3.2 bestimmt. Er entspricht dem niedrigeren der beiden folgenden Beträge: a) dem Betrag, der notwendig ist, um den nach Artikel 5.2.1 berechneten effektiven Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr auf den Mindeststeuersatz anzuheben, oder b) dem Ausschüttungssteuerbetrag, der entrichtet worden wäre, wenn die in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten ihren gesamten Gewinn, der dem berücksichtigungsfähigen Ausschüttungssteuersystem unterliegt, in diesem Geschäftsjahr ausgeschüttet hätten. Wenn der GloBE-Gewinn für das Geschäftsjahr den Betrag übersteigt, der für das Geschäftsjahr ausgeschüttet werden und zum Zeitpunkt der Ausschüttung der Besteuerung unterliegen könnte, sind die Steuern auf fiktive Ausschüttungen nach Buchstabe b daher auf den Betrag an Steuern begrenzt, der zu entrichten wäre, wenn der gesamte steuerpflichtige Gewinn für das Geschäftsjahr ausgeschüttet würde.

56. Der Zweck der in Buchstabe b enthaltenen Begrenzung besteht darin sicherzustellen, dass die Steuern auf fiktive Ausschüttungen unter normalen Umständen nicht den Steuerbetrag übersteigen, der nach dem maßgeblichen Ausschüttungssteuersystem für ein Geschäftsjahr anfallen könnte, wenn der gesamte Gewinn im Jahr seiner Erzielung ausgeschüttet würde. Diese Regel soll die Vorschriften in Artikel 7.3.3 und 7.3.4 für die Bildung und Nutzung eines Verlustvortrags aus Nachversteuerungskonten nicht ersetzen oder ihre Anwendung beeinträchtigen. Daher erfolgt die Berechnung nach Buchstabe b ungeachtet eines etwaigen negativen Saldos bei den einbehaltenen Gewinnen von Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet zum Ende des vorangegangenen Geschäftsjahrs.

Artikel 7.3.3

57. Um nachzuverfolgen, inwieweit Steuern auf fiktive Ausschüttungen innerhalb des Vierjahreszeitraums entrichtet werden, muss für jedes Geschäftsjahr, in dem das Wahlrecht in Anspruch genommen wird, ein Nachversteuerungskonto für fiktive Ausschüttungen geführt und zur Prüfung durch die Steuerbehörden von Steuerhoheitsgebieten, die die GloBE-Vorschriften anwenden, bereitgehalten werden. Die Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen werden auf Steuergebietsebene geführt. Dadurch wird die gebietsbezogene Zusammenrechnung von Gewinnen erleichtert. Außerdem wird so sichergestellt, dass die Anpassungen der Nachversteuerungskonten mit einer Konsolidierung oder konzerninternen Verlustverrechnung im Steuerhoheitsgebiet vereinbar sind, und dafür gesorgt, dass die Nachversteuerungskonten durch Ausschüttungen aller Geschäftseinheiten ausgeglichen werden können.

58. Für jedes Geschäftsjahr wird ein Nachversteuerungskonto für fiktive Ausschüttungen gebildet, dessen Saldo der Steuer auf fiktive Ausschüttungen entspricht. Diese jährlichen Konten können auf drei Arten gemindert werden, die nachstehend ausführlicher beschrieben sind. Die Konten werden beginnend bei dem für das früheste Geschäftsjahr eingerichteten Konto in chronologischer Reihenfolge gemindert, ihr Saldo kann jedoch nicht unter null sinken.

59. Die Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen werden erstens um die im Zusammenhang mit Ausschüttungen oder fiktiven Ausschüttungen tatsächlich von den Geschäftseinheiten entrichteten Ausschüttungssteuern gemindert. Die Ausschüttungssteuern werden in chronologischer Reihenfolge mit den Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen verrechnet. Die Konten werden auf der Grundlage des Betrags der Steuern auf fiktive Ausschüttungen anstatt des im maßgeblichen Geschäftsjahr erzielten GloBE-Gewinnbetrags geführt. Senkt das Steuerhoheitsgebiet den Ausschüttungssteuersatz, muss in der Folge also ein höherer Gewinn ausgeschüttet werden, um den zur Eliminierung der potenziellen Nachbesteuerung erforderlichen Steuerbetrag zu erzielen. Erhöht das Steuerhoheitsgebiet hingegen den Ausschüttungssteuersatz, könnten die Geschäftseinheiten die Konten durch die Ausschüttung eines geringeren Teils ihres Gewinns ausgleichen.

60. Zweitens werden die Konten gemindert, wenn für das Steuerhoheitsgebiet insgesamt ein GloBE-Verlust verzeichnet wird, d. h. wenn der GloBE-Gesamtverlust der Geschäftseinheiten den GloBE-Gesamtgewinn der Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet übersteigt. Die Minderung um den GloBE-Verlust wird auf das älteste Nachversteuerungskonto für fiktive Ausschüttungen angewendet, und zwar bis zur vollen Höhe seines Saldos; anschließend wird sie auf den jüngeren Konten jeweils in dem Umfang vorgenommen, wie dies erforderlich ist, um den gesamten Verlust aufzurechnen. Da auf den Konten Steuern für fiktive Ausschüttungen anstatt Gewinne verbucht werden, muss der GloBE-Verlustbetrag für das Steuerhoheitsgebiet in einen entsprechenden negativen Ausschüttungssteuerbetrag umgerechnet werden. Diese Umrechnung ist auf Basis des Mindeststeuersatzes vorzunehmen. Dazu wird der GloBE-Verlust für das Geschäftsjahr mit dem Mindeststeuersatz multipliziert; das Produkt dieser Multiplikation wird dann in chronologischer Reihenfolge mit den Salden der Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen verrechnet. Diese Regel gestattet effektiv einen Verlustrücktrag in einem Ausschüttungssteuersystem. Der Verlustrücktrag ist notwendig, da die Verluste den ausschüttungsfähigen Gewinn eliminieren werden, sodass die Geschäftseinheit nicht mehr in der Lage ist, Dividenden auszuschütten, die der Ausschüttungssteuer unterliegen.

61. Drittens werden die Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen um den Betrag eines gemäß Artikel 7.3.4 ermittelten und auf das Geschäftsjahr angewandten Verlustvortrags aus den Nachversteuerungskonten gemindert.

Artikel 7.3.4

62. Liegt für das Steuerhoheitsgebiet ein GloBE-Nettoverlust vor, der den Betrag aller Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen übersteigt, erfolgt ein Verlustvortrag aus den Nachversteuerungskonten. Die Nachversteuerungskonten werden in den Folgejahren dann in dem Maße

gemindert, wie der Verlustvortrag genutzt wird, um den GloBE-Gewinn zu kürzen, der andernfalls der Steuer auf fiktive Ausschüttungen unterliegen würde. Damit wird sichergestellt, dass die multinationale Unternehmensgruppe nach den GloBE-Vorschriften nicht über den wirtschaftlichen Gewinn hinaus besteuert wird, den ihre einem Ausschüttungssteuersystem unterliegenden Einheiten erzielen.[3]

63. Verlässt eine in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheit die multinationale Unternehmensgruppe oder werden im Wesentlichen alle Vermögenswerte einer Geschäftseinheit auf eine Person oder Einheit außerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe oder außerhalb des Steuerhoheitsgebiets übertragen, ist der Verlustvortrag aus den Nachversteuerungskonten in dem Umfang zu mindern, in dem er dieser Geschäftseinheit zuzurechnen ist. Der einer Geschäftseinheit zuzurechnende Betrag wird ermittelt, indem der Verlustvortrag aus den Nachversteuerungskonten mit dem Quotienten aus dem GloBE-Verlust der betreffenden Geschäftseinheit in dem bzw. den Geschäftsjahr(en), in dem bzw. denen ein den Saldo der Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen übersteigender GloBE-Nettoverlust entstanden ist, und der Summe der GloBE-Verluste aller Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet für das bzw. die betreffende(n) Geschäftsjahr(e) multipliziert wird.

64. Der Verlustvortrag aus den Nachversteuerungskonten kann unbegrenzt vorgetragen werden. Allerdings trägt die erklärungspflichtige Geschäftseinheit die Beweislast in Bezug auf alle etwaigen Verlustvorträge aus Nachversteuerungskonten, die bei der Berechnung des GloBE-Nettogewinns des Steuerhoheitsgebiets für ein Geschäftsjahr genutzt werden.

Artikel 7.3.5

65. Artikel 7.3.5 verlangt, dass die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 7.3.1 für alle im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten gilt.

66. Nach Artikel 7.3.5 muss die multinationale Unternehmensgruppe ihren effektiven Steuersatz und den Betrag der Ergänzungssteuer nach Artikel 5.4.1 für das Jahr der Inanspruchnahme neu berechnen, sofern der Saldo des für das Jahr gebildeten Nachversteuerungskontos für fiktive Ausschüttungen bis zum Ende des vierten Geschäftsjahrs nach dem Geschäftsjahr, für das es gebildet wurde, nicht auf null gemindert wurde. Die Neuberechnungen nach Artikel 5.4.1 werden vorgenommen, indem die angepassten erfassten Steuern für das Jahr der Inanspruchnahme (am Ende des maßgeblichen Zeitraums) um den offenen Saldo des Nachversteuerungskontos für fiktive Ausschüttungen für das Geschäftsjahr gekürzt werden. Der bei der Berechnung des Übergewinns in den Neuberechnungen nach Artikel 5.4.1 für das Jahr der Inanspruchnahme angewandte substanzbasierte Freibetrag wird ausgehend von den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten der berücksichtigungsfähigen Beschäftigten im Jahr der Inanspruchnahme und vom Buchwert der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte zu Beginn und am Ende des Jahrs der Inanspruchnahme berechnet. Handelt es sich bei dem Jahr der Inanspruchnahme um ein Geschäftsjahr, das den Übergangsregeln nach Artikel 9.2 unterliegt, sind bei der Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags die maßgeblichen Sätze für Artikel 5.3.3 und Artikel 5.3.4 anzuwenden.

67. Artikel 7.3.5 sollte dazu führen, dass die Ergänzungssteuerschuld im Hinblick auf das Jahr der Inanspruchnahme genauso hoch ist wie die Ergänzungssteuerschuld, die für das Jahr ermittelt worden wäre, wenn die in den vier folgenden Geschäftsjahren entrichteten Ausschüttungssteuern im Jahr der Inanspruchnahme entrichtet worden wären.

Artikel 7.3.6

68. Artikel 7.3.6 stellt sicher, dass Ausschüttungssteuerzahlungen, unabhängig davon, ob sie im Zusammenhang mit tatsächlichen oder fiktiven Ausschüttungen erfolgen, nicht erst als Minderung des Nachversteuerungskontos für fiktive Ausschüttungen und dann noch ein zweites Mal als angepasste erfasste Steuern berücksichtigt werden. Lediglich Ausschüttungssteuern, die entrichtet werden, nachdem alle Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen auf null gemindert wurden, werden als erfasste

Steuern für das Geschäftsjahr behandelt. Im Rahmen eines berücksichtigungsfähigen Ausschüttungssteuersystems für nicht geschäftsbezogene Aufwendungen entrichtete Steuern sind jedoch erfasste Steuern, die gemäß den Vorschriften von Kapitel 4 als solche berücksichtigt werden.

Artikel 7.3.7

69. Verlässt eine im Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheit die multinationale Unternehmensgruppe oder werden im Wesentlichen alle Vermögenswerte einer Geschäftseinheit an eine Person oder Einheit außerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe oder außerhalb des Steuerhoheitsgebiets übertragen, müssen der effektive Steuersatz und die Ergänzungssteuer für das Steuerhoheitsgebiet nach Artikel 5.4.1 neu berechnet werden, indem die erfassten Steuern um den Saldo des Nachversteuerungskontos für fiktive Ausschüttungen am Ende des Geschäftsjahrs gekürzt werden. Führt die Neuberechnung nach Artikel 5.4.1 zu einer Ergänzungssteuer, wird dieser Betrag mit dem Quotienten für die Nachversteuerung im Veräußerungsfall multipliziert; das Produkt dieser Multiplikation wird dann in der zusätzlichen Ergänzungssteuer für das Geschäftsjahr berücksichtigt. Diese Vorschrift dient der Nacherhebung der Steuer auf fiktive Ausschüttungen, wenn die Geschäftseinheit nicht mehr in der Lage ist, Vermögenswerte auszuschütten, auf die Ausschüttungssteuern anfallen, die den Saldo der Nachversteuerungskonten ausgleichen könnten. Artikel 7.3.7 dient nicht der Erhebung von Steuern auf Gewinne, die der Übertragung von Vermögenswerten zuzuschreiben sind. Daher ist die Vorschrift nicht davon abhängig, ob der Geschäftsvorfall für eine Behandlung als GloBE-Neuorganisation nach Artikel 6.3 in Betracht kommt.

70. Nach Artikel 7.3.7 wendet die multinationale Unternehmensgruppe Artikel 5.4.1 auf die Gesamtheit ihrer Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen in dem Geschäftsjahr an, in dem die ausscheidende Geschäftseinheit die multinationale Unternehmensgruppe verlässt oder im Wesentlichen alle ihre Vermögenswerte überträgt. Die Neuberechnungen nach Artikel 7.3.7 erfolgen auf dieselbe Weise wie die nach Artikel 7.3.5. Die für jedes Nachversteuerungskonto für fiktive Ausschüttungen berechnete weitere Ergänzungssteuer wird dann mit dem nach Artikel 7.3.8 ermittelten Quotienten für die Nachversteuerung im Veräußerungsfall multipliziert, um den Betrag der zusätzlichen Ergänzungssteuer zu ermitteln, der nach Artikel 5.2.3 für das Geschäftsjahr zu berücksichtigen ist. Wenn die ausscheidende Geschäftseinheit einen GloBE-Verlust für ein Geschäftsjahr ausgewiesen hat, beträgt der Quotient für die Nachversteuerung im Veräußerungsfall für dieses Jahr null und für das betreffende Geschäftsjahr liegt kein Nachversteuerungsbetrag vor.

71. Nach Anwendung von Artikel 7.3.7 müssen das Nachversteuerungskonto für fiktive Ausschüttungen, der GloBE-Nettogewinn des Steuerhoheitsgebiets, die angepassten erfassten Steuern für das Steuerhoheitsgebiet und der substanzbasierte Freibetrag für jedes Geschäftsjahr, für das ein Nachversteuerungskonto für fiktive Ausschüttungen gebildet wurde, proportional zum Quotienten für die Nachversteuerung im Veräußerungsfall gemindert werden. Dies kann geschehen, indem der Betrag jedes Postens mit dem Quotienten für die Nachversteuerung im Veräußerungsfall multipliziert und um das Produkt dieser Multiplikation gekürzt wird oder indem der jeweilige Posten mit der Differenz zwischen 1,0 und dem Quotienten für die Nachversteuerung im Veräußerungsfall (ausgedrückt als Dezimalzahl) multipliziert wird. Dies gewährleistet, dass anschließende Anpassungen der Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen gemäß Artikel 7.3.3 bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer am Ende des Vierjahreszeitraums nach Artikel 7.3.5 voll zum Tragen kommen.

Artikel 7.3.8

72. Der Quotient für die Nachversteuerung im Veräußerungsfall ist in Artikel 7.3.8 beschrieben. In Verbindung mit Artikel 7.3.7 dient er der Nachbesteuerung des offenen Saldos der Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen auf der Grundlage des Quotienten aus der Summe der GloBE-Gewinne der ausscheidenden Geschäftseinheit in den Geschäftsjahren, für die ein Nachversteuerungskonto für

fiktive Ausschüttungen einen offenen Saldo aufweist, und der Summe der GloBE-Nettogewinne des Steuerhoheitsgebiets für diese Geschäftsjahre. Sind also die Salden von zwei jährlichen Nachversteuerungskonten offen, wird der GloBE-Gewinn oder -Verlust der Geschäftseinheit für diese beiden Jahre dem gesamten GloBE-Nettogewinn für diese beiden Jahre gegenübergestellt; der sich daraus ergebende Quotient wird dann mit der für jedes Nachversteuerungskonto für fiktive Ausschüttungen nach Artikel 5.4.1 berechneten weiteren Ergänzungssteuer multipliziert, um den Betrag der nach Artikel 5.2.3 für das Geschäftsjahr zu berücksichtigenden zusätzlichen Ergänzungssteuer zu ermitteln. Wenn die ausscheidende Geschäftseinheit in einem Geschäftsjahr, für das ein Nachversteuerungskonto für fiktive Ausschüttungen gebildet wurde, einen GloBE-Verlust verzeichnet hat, werden dieser GloBE-Verlust und das Nachversteuerungskonto für das betreffende Geschäftsjahr bei der Berechnung des Quotienten für die Nachversteuerung im Veräußerungsfall außer Acht gelassen, weil das Nachversteuerungskonto für das Geschäftsjahr nicht auf einen GloBE-Gewinn der ausscheidenden Geschäftseinheit zurückzuführen war.

Artikel 7.4 – Berechnung des effektiven Steuersatzes für Investmentgesellschaften

Überblick über die für Investmentgesellschaften geltenden Sonderregeln in den Artikeln 7.4 bis 7.6

73. Investmentgesellschaften, die die oberste Muttergesellschaft sind, sind vom Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften ausgenommen, da sie keine Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe sind. Vergleiche Artikel 1.5.1 Buchstabe e. Der Gewinn einer kontrollierten Investmentgesellschaft fließt allerdings in den Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe ein und fällt unter die GloBE-Vorschriften. Die Artikel 7.4 und 7.5 enthalten besondere Vorschriften, die für kontrollierte Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften gelten, und Artikel 7.6 enthält eine besondere Regel, die für kontrollierte Investmentgesellschaften gilt.

74. Die Vorschriften in Artikel 7.4 schaffen einen Mechanismus, um den effektiven Steuersatz einer kontrollierten Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft zu berechnen, für die kein Wahlrecht nach Artikel 7.5 oder Artikel 7.6 (je nach Fall) in Anspruch genommen wurde. Der Gewinn von Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften wird auf der Ebene der Geschäftseinheit häufig niedrig oder gar nicht besteuert. Nach Artikel 7.4 werden der effektive Steuersatz und die Ergänzungssteuer dieser Gesellschaften gesondert berechnet, um zu verhindern, dass eine multinationale Unternehmensgruppe diese niedrig besteuerten Gewinne mit den Gewinnen anderer Geschäftseinheiten zusammenrechnet. Artikel 7.4 soll zudem sicherstellen, dass Minderheitsinvestoren in Bezug auf ihre Beteiligung an einer niedrig besteuerten Investmentgesellschaft, die von einer multinationalen Unternehmensgruppe kontrolliert wird, keiner Ergänzungssteuer unterliegen. Dies wird gewährleistet, indem der effektive Steuersatz und die Ergänzungssteuer einer kontrollierten Investmentgesellschaft nur in Bezug auf den Anteil des Gewinns berechnet werden, der der multinationalen Unternehmensgruppe zuzurechnen ist.

75. Artikel 7.5 enthält ein Wahlrecht, um eine Investmentgesellschaft oder eine Versicherungsinvestmentgesellschaft als volltransparente Gesellschaft zu behandeln. (Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften, die unter die Definition einer volltransparenten Gesellschaft in Artikel 10.2.1 fallen, brauchen von dem Wahlrecht keinen Gebrauch zu machen.) Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts werden der Gewinn und die erfassten Steuern der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft an den gruppenzugehörigen Beteiligten der Gesellschaft durchgereicht, sodass die besonderen Regeln in Artikel 7.4 nicht erforderlich sind, um den effektiven Steuersatz der Investmentgesellschaft zu berechnen. Wie weiter unten ausführlicher erörtert, ist eine Versicherungsinvestmentgesellschaft eine Gesellschaft, die der Definition einer Investmentgesellschaft entspricht, außer dass sie im Alleineigentum einer Versicherungsgesellschaft steht. Versicherungsinvestmentgesellschaften sind berechtigt, das Wahlrecht nach Artikel 7.5 in Anspruch zu nehmen.

76. Artikel 7.6 enthält schließlich ein Wahlrecht, das der gruppenzugehörige Beteiligte einer kontrollierten Investmentgesellschaft in Anspruch nehmen kann. Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts bezieht der gruppenzugehörige Beteiligte die von der Gesellschaft empfangenen Ausschüttungen in die Berechnung seines GloBE-Gewinns oder -Verlusts ein. Der Anteil des gruppenzugehörigen Beteiligten am Gewinn der Investmentgesellschaft wird aus den Berechnungen des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der multinationalen Unternehmensgruppe ausgeklammert, sofern er innerhalb von vier Jahren an den gruppenzugehörigen Beteiligten ausgeschüttet wird.

77. Im GloBE-Umsetzungsrahmen wird genauer auf die Behandlung von Versicherungsinvestmentgesellschaften eingegangen werden, deren gruppenzugehörige Beteiligte in Bezug auf ihre Anlagen in solchen Gesellschaften keiner Besteuerung zum Marktwert oder ähnlichen Steuerregelung unterliegen.

Artikel 7.4.1

78. Artikel 7.4 gilt nur für Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften, die keine volltransparenten Gesellschaften sind. Die in Artikel 3.5 enthaltenen Vorschriften gelten weiter für den Gewinn von Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften, die volltransparente Gesellschaften sind. Außerdem gilt Artikel 7.4 nicht für den Teil des Gewinns einer Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft, für den ein Wahlrecht nach Artikel 7.5 oder Artikel 7.6 in Anspruch genommen wurde.

79. Handelt es sich bei einer Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft teilweise um eine volltransparente Gesellschaft und teilweise um eine halbtransparente Gesellschaft, gilt Artikel 7.4.1 in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste, soweit die Gesellschaft im Steuerhoheitsgebiet der Belegenheit des Beteiligten nicht steuerlich transparent ist. Ist eine Investmentgesellschaft beispielsweise als Trust organisiert und unterliegt sie auf ihren nicht an die Begünstigten ausgeschütteten Gewinn der Besteuerung, gilt Artikel 7.4.1, soweit der Gewinn der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft nicht ausgeschüttet wurde.

Artikel 7.4.2

80. Artikel 7.4.2 beschreibt die Regeln für die Berechnung des effektiven Steuersatzes einer Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft. Der Steuersatz einer solchen Gesellschaft wird getrennt von dem der anderen Geschäftseinheiten im selben Steuerhoheitsgebiet berechnet (anders ausgedrückt werden ihr GloBE-Gewinn oder -Verlust und ihre erfassten Steuern nicht mit dem GloBE-Gewinn oder -Verlust bzw. den erfassten Steuern der anderen Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet zusammengerechnet). Hält die multinationale Unternehmensgruppe allerdings Beteiligungen an mehreren Investmentgesellschaften oder Versicherungsinvestmentgesellschaften im selben Steuerhoheitsgebiet, wird ein einziger effektiver Steuersatz für alle derartigen im Steuerhoheitsgebiet belegenen Gesellschaften berechnet.

81. Bei dem effektiven Steuersatz handelt es sich um die angepassten erfassten Steuern der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft (nach der Definition in Artikel 7.4.3) geteilt durch den nach Kapitel 3 ermittelten der multinationalen Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteil am GloBE-Gewinn der Investmentgesellschaft bzw. der Versicherungsinvestmentgesellschaft.

Artikel 7.4.3

82. Artikel 7.4.3 regelt die Berechnung der angepassten erfassten Steuern einer Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft. Hierbei handelt es sich um die Summe der nach Artikel 4.1 von der Investmentgesellschaft abgegrenzten erfassten Steuern und der von ihren gruppenzugehörigen Beteiligten abgegrenzten erfassten Steuern, die nach Artikel 4.3 der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft zuzurechnen sind. Die von der Investmentgesellschaft entrichteten erfassten Steuern sind nur diejenigen, die dem der multinationalen Unternehmensgruppe

zuzurechnenden Anteil am GloBE-Gewinn der Investmentgesellschaft entsprechen. Die nach Artikel 7.4.3 berücksichtigten von den gruppenzugehörigen Beteiligten abgegrenzten erfassten Steuern sind nur diejenigen, die auf ihren Anteil am Gewinn der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft anfallen.

Artikel 7.4.4

83. Artikel 7.4.4 definiert den der multinationalen Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteil am GloBE-Gewinn der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft. Dieser muss auf dieselbe Weise berechnet werden, wie er von der obersten Muttergesellschaft gemäß Artikel 2.2.2 ermittelt worden wäre, wobei nur die Beteiligungen an der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft zu berücksichtigen sind, für die kein Wahlrecht nach Artikel 7.5 oder Artikel 7.6 in Anspruch genommen wurde. Durch die Ausklammerung von Beteiligungen, für die ein Wahlrecht nach Artikel 7.5 oder 7.6 in Anspruch genommen wurde, können Steuern, die aufgrund dieser Wahlrechte berücksichtigt werden, nicht doppelt in die Berechnung des effektiven Steuersatzes für die Investmentgesellschaft einfließen.

Artikel 7.4.5

84. Artikel 7.4.5 enthält die Vorschriften zur Berechnung der Ergänzungssteuer für jede Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft. Diese Vorschriften sollen sicherstellen, dass Ergänzungssteuern nur in Bezug auf die Beteiligung der multinationalen Unternehmensgruppe an der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft anfallen und dass dabei alle erfassten Steuern berücksichtigt werden, die in Bezug auf diese Beteiligung anfallen.

85. Die Vorschriften von Artikel 7.4.5 folgen grundsätzlich den in Artikel 5.2 enthaltenen Regeln für die Berechnung der Ergänzungssteuer für ein Steuerhoheitsgebiet. Zunächst wird der Ergänzungssteuersatz für die Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft berechnet, indem der nach Artikel 7.4.2 berechnete effektive Steuersatz vom Mindeststeuersatz abgezogen wird. Dann wird der (nach Artikel 7.4.6 berechnete) substanzbasierte Freibetrag der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft nach Artikel 7.4.4 von dem der multinationalen Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteil am GloBE-Gewinn der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft abgezogen. Der Betrag, um den der der multinationalen Unternehmensgruppe zuzurechnende Anteil am GloBE-Gewinn der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft den substanzbasierten Freibetrag der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft übersteigt, wird dann mit dem Ergänzungssteuersatz multipliziert, um die Ergänzungssteuer zu ermitteln. Ist in dem Steuerhoheitsgebiet mehr als eine Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft belegen, werden die nach den Artikeln 7.4.2 bis 7.4.4 bestimmten Attribute dieser Gesellschaften zusammengenommen, um die Ergänzungssteuer für alle diese Gesellschaften zu ermitteln.

86. Bei der Anwendung von Artikel 2.2 müssen Muttergesellschaften die Berechnung ihres Einbeziehungsquotienten für eine Investmentgesellschaft, bei der es sich um eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit handelt, anpassen, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die nach Artikel 7.4.5 für die Einheit berechnete Ergänzungssteuer bereits um den Betrag gekürzt wurde, der anderen Beteiligten zuzurechnen ist, die keine Geschäftseinheiten der Gruppe sind. Beispielsweise sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit eine Beteiligung i. H. v. 90 % hält, die ihr Anspruch auf 90 % des Gewinns einer Investmentgesellschaft gibt, und dass die verbleibenden Anteile von Personen gehalten werden, die keine Geschäftseinheiten der Gruppe sind. Die Investmentgesellschaft erzielt für das Geschäftsjahr einen GloBE-Gewinn i. H. v. 100 und hat keine erfassten Steuern zu entrichten. Nach Artikel 7.4.5 wird auf der Grundlage des Gewinnanteils der Geschäftseinheit i. H. v. 90 eine Ergänzungssteuer i. H. v. 13,5 berechnet. Der Einbeziehungsquotient der Muttergesellschaft beträgt 1,0, sodass die gesamte Ergänzungssteuer der Investmentgesellschaft i. H. v. 13,5 der Muttergesellschaft zuzurechnen ist.

Artikel 7.4.6

87. Generell werden nur die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte und berücksichtigungsfähigen Lohnkosten der berücksichtigungsfähigen Beschäftigten der im Steuerhoheitsgebiet belegenen Investmentgesellschaften in die Berechnung des substanzbasierten Freibetrags einbezogen. Artikel 7.4.6 enthält eine Sonderregel für die Berechnung des substanzbasierten Freibetrags von Investmentgesellschaften. Artikel 7.4.6 sieht eine anteilige Kürzung des substanzbasierten Freibetrags entsprechend dem Anteil am GloBE-Gewinn oder -Verlust der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft vor, der der multinationalen Unternehmensgruppe zuzurechnen ist. Gibt es in dem Steuerhoheitsgebiet mehrere Investmentgesellschaften, so werden ihre substanzbasierten Freibeträge zusammengerechnet und von ihrem GloBE-Nettogewinn abgezogen, um ihren zusammengenommenen Übergewinn zu ermitteln.

88. Artikel 7.4.6 gilt ungeachtet der Vorschrift in Artikel 5.3.2, die die Vermögenswerte und Lohnaufwendungen einer Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft grundsätzlich aus der Berechnung des substanzbasierten Freibetrags ausschließt. Mit Artikel 5.3.2 soll verhindert werden, dass diese Vermögenswerte und Lohnaufwendungen in die Berechnung sowohl der Substanzausnahmen für das Steuerhoheitsgebiet als auch für die Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft einfließen.

Artikel 7.5 – Steuertransparenzwahlrecht für Investmentgesellschaften

Artikel 7.5.1

89. Artikel 7.5.1 enthält ein Fünfjahreswahlrecht, nach dem eine Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft als volltransparente Gesellschaft behandelt werden kann. Dieses Wahlrecht können gruppenzugehörige Beteiligte von Investmentgesellschaften oder Versicherungsinvestmentgesellschaften in Anspruch nehmen, die in Bezug auf ihre Anlagen in Investmentgesellschaften oder Versicherungsinvestmentgesellschaften einer Besteuerung zum Marktwert oder ähnlichen Steuerregelung unterliegen. Die Behandlung als volltransparente Gesellschaft gilt für alle Zwecke der GloBE-Vorschriften, einschließlich Artikel 3.5.

90. In Artikel 10.1 sind Investmentgesellschaften als Einheiten definiert, die unter die Definition eines Investmentfonds oder eines Immobilieninvestmentvehikels fallen. Eine Versicherungsinvestmentgesellschaft ist in Artikel 10.1 definiert als eine Einheit, die eigentlich als Investmentfonds oder als Immobilieninvestmentvehikel gelten würde, die aber im Alleineigentum einer Versicherungsgesellschaft steht und im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten im Rahmen eines oder mehrerer Versicherungs- oder Rentenversicherungsverträge errichtet wurde. Eine Versicherungsinvestmentgesellschaft kann im Alleineigentum einer einzigen Einheit oder mehrerer Einheiten, die alle derselben multinationalen Unternehmensgruppe angehören, stehen. Die Definition verlangt zudem, dass der oder die Eigentümer als Versicherungsgesellschaften aufsichtsrechtlichen Bestimmungen unterliegen. Diese Anforderung kann auch erfüllt sein, wenn die Versicherungsinvestmentgesellschaft von einer transparenten Gesellschaft gehalten wird, die in gleicher Weise aufsichtsrechtlichen Bestimmungen unterliegt wie ein Versicherungsunternehmen. Wird ein Wahlrecht nach Artikel 7.5.1 in Bezug auf eine Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft in Anspruch genommen, sind die Vorschriften in Artikel 7.4 nicht anzuwenden.

91. Das Wahlrecht, das von der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit in Anspruch genommen wird, kann nur genutzt werden, wenn der gruppenzugehörige Beteiligte im Steuerhoheitsgebiet seiner Belegenheit in Bezug auf Änderungen des Werts seiner Beteiligung an der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft (oder ihrer Kapitalanlagen) einer Besteuerung zum Marktwert oder ähnlichen Steuerregelung unterliegt und der Steuersatz dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen

übersteigt. Das Wahlrecht braucht nicht für alle gruppenzugehörigen Beteiligten der Investmentgesellschaft in Anspruch genommen zu werden. Wird es in Anspruch genommen, gilt es allerdings für alle Beteiligungen eines gruppenzugehörigen Beteiligten der Investmentgesellschaft.

92. Indem die Investmentgesellschaft als volltransparent behandelt wird, gestattet das Wahlrecht der multinationalen Unternehmensgruppe, den Anteil des gruppenzugehörigen Beteiligten am Ergebnis der Investmentgesellschaft für GloBE-Zwecke als Gewinn des gruppenzugehörigen Beteiligten zu berücksichtigen. Damit wird dafür gesorgt, dass Zeitpunkt und Ort des über eine Investmentgesellschaft erzielten Gewinns nach den GloBE-Vorschriften und den inländischen Steuervorschriften übereinstimmen, wenn der gruppenzugehörige Beteiligte zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung besteuert wird.

93. Das Wahlrecht kann sowohl für direkt gehaltene Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften als auch für solche Einheiten, die indirekt über andere Investmentgesellschaften oder Versicherungsinvestmentgesellschaften gehalten werden, in Anspruch genommen werden. Wenn Wertveränderungen bei einer Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft, die in einer Kette solcher Einheiten auf einer niedrigeren Stufe angesiedelt ist, sich in der Bewertung der Beteiligung an einer direkt gehaltenen Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft niederschlagen, kann der steuerliche Effekt dieser Wertänderungen so mit dem GloBE-Gewinn oder -Verlust dieser Einheit in Einklang gebracht werden. Der beizulegende Zeitwert wird für Rechnungslegungszwecke möglicherweise nicht genau nach der gleichen Methode berechnet wie für Steuerzwecke, sodass es selbst bei Inanspruchnahme des Wahlrechts zu zeitlichen Abweichungen kommen kann. Allerdings werden solche Abweichungen seltener und in geringerem Umfang auftreten.

94. Der Anteil des gruppenzugehörigen Beteiligten am GloBE-Gewinn oder -Verlust der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft sollte vom gruppenzugehörigen Beteiligten nicht doppelt erfasst werden. Nur der Anteil des gruppenzugehörigen Beteiligten am für die Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft berechneten GloBE-Gewinn oder -Verlust sollte bei Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 7.5 berücksichtigt werden. Bei der Erstellung des Konzernabschlusses wird der Gewinn der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft mit großer Wahrscheinlichkeit anhand der Zeitwertbilanzierung ermittelt.

95. Der gruppenzugehörige Beteiligte sollte seine Beteiligung an einer Geschäftseinheit, die eine Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft ist, nicht nach einer Zeitwertbilanzierungsmethode erfassen, selbst wenn er die Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft als Einzelunternehmen betrachtet nicht kontrolliert. Der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag des gruppenzugehörigen Beteiligten sollte nach Kapitel 3 anhand des Rechnungslegungsstandards ermittelt werden, der bei der Erstellung des Konzernabschlusses verwendet wurde, um den Gewinn der Geschäftseinheit zu bestimmen. Hat der gruppenzugehörige Beteiligte allerdings aus irgendeinem Grund seine Beteiligung an der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft nach einer Zeitwertmethode ausgewiesen, so sollte der betreffende Gewinn oder Verlust aus der Berechnung seines GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen werden.

96. Als Beispiel sei angenommen, dass eine oberste Muttergesellschaft 100 % der Anteile an Geschäftseinheit 1 und Geschäftseinheit 2 hält; Geschäftseinheit 1 und Geschäftseinheit 2 halten wiederum 90 % bzw. 10 % der Anteile an Fund, einer Versicherungsinvestmentgesellschaft. Fund erzielt in Jahr 1 einen Nettogewinn i. H. v. 100, zahlt keine Steuern und nimmt keine Ausschüttung vor. Für Geschäftseinheit 1 und Geschäftseinheit 2 wird ein Wahlrecht nach Artikel 7.5 in Anspruch genommen. Dementsprechend berücksichtigen Geschäftseinheit 1 und Geschäftseinheit 2 ihren Anteil am Gewinn von Fund, d. h. 90 bzw. 10, bei der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts. Einzeln betrachtet kontrolliert Geschäftseinheit 1 Fund und würde daher selbst dann einen konsolidierten Abschluss erstellen, wenn Geschäftseinheit 2 ein gruppenfremdes Unternehmen wäre. Geschäftseinheit 2 hält hingegen nur 10 % an Fund und könnte als Einzelunternehmen betrachtet nach dem für die Erstellung des Konzernabschlusses verwendeten anerkannten Rechnungslegungsstandard verpflichtet sein, ihre Beteiligung an

Fund zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Für die Zwecke der GloBE-Vorschriften berücksichtigt Geschäftseinheit 2 jedoch keine Zeitwertgewinne oder Ausschüttungen von Geschäftseinheiten. Sonst würde Geschäftseinheit 2 in diesem Fall zusätzlich zu dem aufgrund der Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Artikel 7.5 in seinem Gewinn berücksichtigten Ertrag i. H. v. 10 einen Zeitwertgewinn i. H. v. 10 berücksichtigen.

97. Die Inanspruchnahme des Wahlrechts gestattet dem gruppenzugehörigen Beteiligten zudem, den substanzbasierten Freibetrag auf seinen Anteil am Gewinn der Investmentgesellschaft anzuwenden. In vielen Fällen fallen die berücksichtigungsfähigen Lohnaufwendungen und die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte der multinationalen Unternehmensgruppe, die mit der Verwaltung der Geschäftstätigkeit der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft zusammenhängen, nicht bei der Investmentgesellschaft oder der Versicherungsinvestmentgesellschaft selbst an, sondern bei deren gruppenzugehörigen Beteiligten.

Artikel 7.5.2

98. Artikel 7.5.2 sieht vor, dass das Wahlrecht nach Artikel 7.5.1 ein Fünfjahreswahlrecht ist. Artikel 7.5.2 sieht ferner Übergangsregeln für den Widerruf der Inanspruchnahme des Wahlrechts vor. Wird die Inanspruchnahme des Wahlrechts widerrufen, so werden die Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung eines von der Investmentgesellschaft gehaltenen Vermögenswerts oder einer von der Investmentgesellschaft gehaltenen Verbindlichkeit auf der Grundlage des beizulegenden Zeitwerts der Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zum ersten Tag des Jahres des Widerrufs bestimmt. Ausgangspunkt ist also der zu Beginn des Jahres des Widerrufs beizulegende Zeitwert. Wird der Gewinn der Investmentgesellschaft nach dem Realisationsprinzip ermittelt, gilt dieser Wert für die Zwecke der Ermittlung der Gewinne und Verluste nach den GloBE-Vorschriften solange weiter als der Wert des Vermögenswerts, bis dieser veräußert wird. Werden die Vermögenswerte bei der Ermittlung des Gewinns der Investmentgesellschaft jedoch anhand einer Zeitwertmethode bewertet, so werden die Vermögenswerte entsprechend dieser Methode in regelmäßigen Abständen neu bewertet und die Gewinne und Verluste im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigt. Diese Neubewertung gilt auch für GloBE-Zwecke.

Artikel 7.6 – Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmentgesellschaften

99. Artikel 7.6 enthält eine weitere Alternative zu der Vorschrift in Artikel 7.4. Bei dieser Alternative handelt es sich um die Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen. Diese Methode senkt das Ergänzungssteuerrisiko, soweit die Investmentgesellschaft innerhalb eines Vierjahreszeitraums Gewinnausschüttungen vornimmt, die bei den Empfängern zum Mindeststeuersatz oder zu einem höheren Satz besteuert werden.

Artikel 7.6.1

100. Artikel 7.6.1 sieht ein Fünfjahreswahlrecht zur Anwendung der Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen vor. Dieses Wahlrecht wird durch die erklärungspflichtige Geschäftseinheit in Anspruch genommen und kann nur für gruppenzugehörige Beteiligte genutzt werden, die im Steuerhoheitsgebiet ihrer Belegenheit im Hinblick auf die von der Investmentgesellschaft empfangenen Ausschüttungen steuerpflichtig sind, und dies nur dann, wenn nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass der betreffende gruppenzugehörige Beteiligte in Bezug auf diese Ausschüttungen einem Steuersatz unterliegt, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt. Das Wahlrecht braucht nicht für alle gruppenzugehörigen Beteiligten der Investmentgesellschaft in Anspruch genommen zu werden. Wird es in Anspruch genommen, gilt es allerdings für alle Beteiligungen des betreffenden gruppenzugehörigen Beteiligten der Investmentgesellschaft.

Artikel 7.6.2

101. Artikel 7.6.2 beschreibt die Funktionsweise der Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen.

102. Buchstabe a sieht vor, dass der gruppenzugehörige Beteiligte tatsächliche und fiktive Ausschüttungen bei der Berechnung seines GloBE-Gewinns oder -Verlusts in dem Geschäftsjahr berücksichtigt, für das er in Bezug auf die betreffende Ausschüttung steuerpflichtig ist. Die GloBE-Vorschriften enthalten keine unabhängige Definition einer fiktiven Ausschüttung, auch wenn Artikel 7.6.5 Buchstabe c bestimmte Beteiligungsübertragungen als fiktive Ausschüttungen behandelt. Der Verweis auf fiktive Ausschüttungen unter Buchstabe a soll sicherstellen, dass die Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen auf die steuerliche Behandlung nach den inländischen Steuervorschriften abgestimmt ist. Fiktive Ausschüttungen werden nach der Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen daher im Allgemeinen unter Bezugnahme auf das für den gruppenzugehörigen Beteiligten geltende Recht bestimmt. Damit weicht die Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen von den gewöhnlichen GloBE-Vorschriften ab, die Ausschüttungen von Geschäftseinheiten aus dem GloBE-Gewinn ausschließen. Die Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen soll dafür sorgen, dass der Zeitpunkt und Ort des von einer multinationalen Unternehmensgruppe über die Investmentgesellschaft erzielten Gewinns mit der Besteuerung dieses Gewinns in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem der gruppenzugehörige Beteiligte die Ausschüttungen zu versteuern hat, übereinstimmen.

103. Ein gruppenzugehöriger Beteiligter, der selbst ein Investmentfonds ist, d. h. ein zwischengeschalteter Investmentfonds, berücksichtigt die Ausschüttungen nicht in seinem GloBE-Gewinn oder -Verlust, um die Steuerneutralität von Investmentgesellschaften zu wahren. Allerdings führen Ausschüttungen an zwischengeschaltete Investmentgesellschaften nicht dazu, dass der Vierjahreszeitraum für Ausschüttungen an den gruppenzugehörigen Beteiligten, für den das Wahlrecht in Anspruch genommen wird, wieder neu beginnt. Wie nachfolgend erläutert, führen Ausschüttungen so lange nicht zu einer Verringerung des nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinns, bis sie an eine Geschäftseinheit gehen, die keine Investmentgesellschaft ist.

104. Buchstabe b sieht vor, dass der gruppenzugehörige Beteiligte den anrechenbaren inländischen Steueraufschlag in seinen GloBE-Gewinn und in seine angepassten erfassten Steuern einbezieht. Der anrechenbare inländische Steueraufschlag ist in Artikel 7.6.5 Buchstabe d definiert. Im Allgemeinen handelt es sich dabei um den Betrag der von der Investmentgesellschaft entrichteten erfassten Steuern, der bei der Berechnung der Steuerschuld des gruppenzugehörigen Beteiligten in Bezug auf eine Ausschüttung der Investmentgesellschaft angerechnet werden kann. Anstatt ein getrenntes System für die Nachverfolgung und Verwaltung der erfassten Steuern zu schaffen, die an den Anteil des Beteiligten am GloBE-Gewinn der Investmentgesellschaft geknüpft sind, der der Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen unterliegt, stützen sich die GloBE-Vorschriften auf die Regeln für die Steueranrechnung im Steuerhoheitsgebiet des gruppenzugehörigen Beteiligten. Daher sieht die Regel de facto eine Anrechnung der von der Investmentgesellschaft entrichteten erfassten Steuern nach den GloBE-Vorschriften in der Höhe vor, in der sie auch für inländische Steuerzwecke gestattet ist. Nach dieser Regel muss der anrechenbare inländische Steueraufschlag außerdem als zusätzlicher GloBE-Gewinn behandelt werden, damit die Steueranrechnung nicht dazu führt, dass sowohl ein Abzug als auch eine Anrechnung gestattet wird.

105. Buchstabe c sieht vor, dass der proportionale Anteil des gruppenzugehörigen Beteiligten am nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn der Investmentgesellschaft als GloBE-Gewinn der Investmentgesellschaft für das Berichtsgeschäftsjahr behandelt wird und dass der Betrag, der sich aus der Multiplikation dieses GloBE-Gewinns mit dem Mindeststeuersatz ergibt, für die Zwecke von Kapitel 2 als Ergänzungssteuer einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit in diesem Geschäftsjahr behandelt wird. Diese Ergänzungssteuerschuld wird nach Kapitel 2 ermittelt.

106. Um das intendierte Ergebnis zu erreichen, nämlich den Gewinn der Investmentgesellschaft (und dessen steuerliche Folgen) den gruppenzugehörigen Beteiligten anstatt der Investmentgesellschaft zuzurechnen, sieht Artikel 5.1.3 vor, dass der GloBE-Gewinn oder -Verlust der Investmentgesellschaft für das Geschäftsjahr sowie die etwaigen angepassten erfassten Steuern, die an diesen Gewinn geknüpft sind, von den Berechnungen des effektiven Steuersatzes nach Kapitel 5 und Artikel 7.4.1 bis 7.4.5 ausgenommen werden, soweit die angepassten erfassten Steuern nicht nach Buchstabe b von Artikel 7.6.2 in den GloBE-Gewinn oder -Verlust und die angepassten erfassten Steuern der gruppenzugehörigen Beteiligten einbezogen sind.

Artikel 7.6.3

107. Artikel 7.6.3 definiert den nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn; Artikel 7.6.4 enthält zusätzliche Vorschriften, um einer Doppelerfassung vorzubeugen und Verlustvorträge zu gestatten.

108. Das der Definition des nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinns zugrunde liegende Kriterium ist, ob der im untersuchten Jahr erzielte GloBE-Gewinn bis Ende des untersuchten Zeitraums ausgeschüttet oder durch Verluste ausgeglichen wurde. Daher muss die multinationale Unternehmensgruppe in der Praxis für jedes untersuchte Jahr ein Konto über den nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn führen. Der nicht ausgeschüttete GloBE-Nettogewinn wird für die gesamte Investmentgesellschaft berechnet, die Berechnung der Ergänzungssteuer erfolgt jedoch auf der Grundlage des Anteils des gruppenzugehörigen Beteiligten am nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn.

109. Nach Artikel 7.6.5 ist das untersuchte Jahr das dritte Geschäftsjahr vor dem Berichtsgeschäftsjahr. Der untersuchte Zeitraum ist der Vierjahreszeitraum, der mit dem untersuchten Jahr beginnt und mit dem Berichtsgeschäftsjahr endet. Wenn eine Investmentgesellschaft ihren GloBE-Gewinn über den Vierjahreszeitraum beispielsweise in voller Höhe an ihre gruppenzugehörigen Beteiligten ausschüttet, kann nach der Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen keine Ergänzungssteuer erhoben werden. Die Beteiligten können selbstverständlich unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Umstände in einem dieser Jahre der Ergänzungssteuer unterliegen.

110. Die Definition des nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinns in Artikel 7.6.3 setzt beim GloBE-Gewinn für das untersuchte Jahr an, sofern ein solcher vorliegt. Wurde in einem Geschäftsjahr ein GloBE-Gewinn von null erzielt oder ein GloBE-Verlust verzeichnet, so beträgt der nicht ausgeschüttete GloBE-Nettogewinn für dieses Jahr null und bleibt null, solange dieses Jahr im untersuchten Zeitraum liegt.

111. Wenn das Konto über den nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn für ein untersuchtes Jahr eingerichtet wurde, wird es zunächst um den Betrag der gegebenenfalls von der Investmentgesellschaft entrichteten erfassten Steuern gemindert. Dies ist notwendig, weil sich der ausschüttbare Gewinn des Investmentfonds durch die erfassten Steuern verringert. Allerdings werden die erfassten Steuern bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts wieder zum Jahresüberschuss oder -fehlbetrag hinzugerechnet. Ohne diese Anpassung könnte folglich nicht der gesamte GloBE-Gewinn der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft ausgeschüttet werden. Die erfassten Steuern der Investmentgesellschaft werden danach aber in den angepassten erfassten Steuern des gruppenzugehörigen Beteiligten berücksichtigt, soweit sie in dem mit einer Ausschüttung oder einer fiktiven Ausschüttung verbundenen anrechenbaren inländischen Steueraufschlag berücksichtigt sind.

112. Anschließend wird der nicht ausgeschüttete GloBE-Nettogewinn um Ausschüttungen an die Gesellschafter, ausgenommen an Geschäftseinheiten, bei denen es sich um Investmentgesellschaften handelt, und um fiktive Ausschüttungen gekürzt. Ausschüttungen an alle anderen Gesellschafter, einschließlich gruppenfremder Beteiligter, verringern den nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn. Ausschüttungen an Geschäftseinheiten, bei denen es sich um Investmentgesellschaften handelt, verringern den nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn nur dann, wenn sie weiter an eine Einheit ausgeschüttet

werden, die keine Investmentgesellschaft ist. Multinationale Unternehmensgruppen können jede geeignete Methode verwenden, um zu ermitteln, ob Ausschüttungen, die über eine Kette von Investmentgesellschaften erfolgen, an eine Einheit ausgeschüttet werden, die keine Investmentgesellschaft ist. Beispielsweise kann eine multinationale Unternehmensgruppe Ausschüttungen einer Investmentgesellschaft so behandeln, als seien sie zuerst Ausschüttungen zuzuschreiben, die von anderen Investmentgesellschaften der multinationalen Unternehmensgruppe bezogen wurden.

113. Der nicht ausgeschüttete GloBE-Nettogewinn wird zudem um Verluste gekürzt, weil Verluste den Betrag verringern, der als Dividende ausgeschüttet werden kann. Nach Buchstabe c wird der nicht ausgeschüttete GloBE-Nettogewinn um Verluste gekürzt, die während des untersuchten Zeitraums entstehen. Wenn die während des untersuchten Zeitraums entstehenden Verluste den Betrag auf den Konten der nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinne übersteigen, muss allerdings ein Anlageverlustvortrag gebildet werden, um den dann die in den nachfolgenden Geschäftsjahren erzielten nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinne gekürzt werden.

Artikel 7.6.4

114. Das Konto für den nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn für das untersuchte Jahr wird um die während des untersuchten Zeitraums erfolgenden Ausschüttungen gekürzt, soweit diese Ausschüttungen nicht als Kürzung des nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinns für ein vorheriges untersuchtes Jahr behandelt wurden. Daher mindern Ausschüttungen nur den nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn eines Jahres; sie können nicht doppelt berücksichtigt werden.

115. Der nicht ausgeschüttete GloBE-Nettogewinn wird des Weiteren um etwaige GloBE-Verluste, die während des untersuchten Zeitraums entstehen, sowie um etwaige Vorträge von Anlageverlusten aus einem früheren Zeitraum gekürzt. Bei Vorträgen von Anlageverlusten handelt es sich um den Betrag der vor dem untersuchten Jahr entstandenen GloBE-Verluste, die noch nicht vollständig aufgebraucht, d. h. auf null gekürzt wurden, bevor das Verlustjahr aus dem untersuchten Zeitraum geglitten ist. Für die Zwecke der Berechnung des nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinns werden die GloBE-Verluste gekürzt, wenn sie verwendet werden, um den nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn zu kürzen, und können daher nicht verwendet werden, um den nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinn eines anderen untersuchten Jahres zu kürzen.

116. Hat die multinationale Unternehmensgruppe keine drei aufeinanderfolgenden Jahre lang eine Beteiligung an der Investmentgesellschaft gehalten, so gilt der GloBE-Gewinn für jedes vorhergehende Jahr, in dem die multinationale Unternehmensgruppe keine Beteiligung gehalten hat, für die Zwecke der Ermittlung des nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinns als null. Folglich kann in den ersten drei Jahren, in denen die multinationale Unternehmensgruppe eine Beteiligung an der Investmentgesellschaft hält, kein nicht ausgeschütteter GloBE-Nettogewinn vorliegen.

Artikel 7.6.5

117. Artikel 7.6.5 enthält Definitionen im Zusammenhang mit der Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen.

a. Buchstabe a definiert das untersuchte Jahr als das dritte Jahr vor dem Berichtsgeschäftsjahr.
b. Buchstabe b definiert den untersuchten Zeitraum als den Vierjahreszeitraum, der mit dem untersuchten Jahr beginnt und mit dem Berichtsgeschäftsjahr endet. Diese Definitionen sind wichtig für die Ermittlung des nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinns einer Investmentgesellschaft. Zusammen mit den anderen Bestimmungen von Artikel 7.6.3 gestatten diese Definitionen die Kürzung des nicht ausgeschütteten GloBE-Nettogewinns der Investmentgesellschaft um Ausschüttungen im untersuchten Jahr und in den drei nachfolgenden Geschäftsjahren.

c. Buchstabe c behandelt die Übertragung einer direkten oder indirekten Beteiligung an der Investmentgesellschaft an eine Person, bei der es sich nicht um eine Geschäftseinheit handelt, als fiktive Ausschüttung. Der Betrag der fiktiven Ausschüttung wird auf der Grundlage der anteiligen Verringerung der Beteiligung der übertragenden Geschäftseinheit ermittelt. Diese Regel gilt unabhängig davon, ob der gruppenzugehörige Beteiligte, der seine Beteiligung übertragen hat, aufgrund dieser Übertragung der Besteuerung unterliegt. Ohne diese Regel würde der nicht ausgeschüttete GloBE-Nettogewinn, der der übertragenen Investmentgesellschaft zuzuschreiben ist, weiter bis zum Ende des untersuchten Zeitraums abgegrenzt werden.

d. Buchstabe d definiert den anrechenbaren inländischen Steueraufschlag als den Betrag der bei der Investmentgesellschaft anfallenden erfassten Steuern, der auf die Steuerverbindlichkeiten des gruppenzugehörigen Beteiligten, die im Zusammenhang mit einer Ausschüttung der Investmentgesellschaft entstehen, angerechnet werden kann. Der anrechenbare inländische Steueraufschlag wird im Kommentar zu Artikel 7.6.2 Buchstabe b erläutert.

Anmerkungen

[1] Die Anwendung von Artikel 7.1.1 Buchstabe a ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[2] Die Anwendung von Artikel 7.1.4 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

[3] Die Anwendung von Artikel 7.3.4 ist in den Beispielen zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften, Säule 2 veranschaulicht: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

8 Verwaltung

Artikel 8.1 – Erklärungspflicht

1. Artikel 8.1 legt die Anforderungen für die Einreichung einer GloBE-Erklärung fest. Bei der GloBE-Erklärung handelt es sich um eine in einem Standardformular abzugebende Erklärung, mit der einer Steuerverwaltung die erforderlichen Informationen zur Verfügung gestellt werden, um die Richtigkeit der Steuerschuld einer Geschäftseinheit nach den GloBE-Vorschriften zu beurteilen. Die in Artikel 8.1 beschriebenen Regeln zielen nicht auf eine Harmonisierung der Steuererklärungs- und Zahlungspflichten im Rahmen der GloBE-Vorschriften selbst ab. Sie sollen den Steuerhoheitsgebieten, die die Berichtspflichten der GloBE-Vorschriften umsetzen, zentrale Informationen liefern. Die genauen Modalitäten der Erklärungs- und Zahlungspflichten, wie beispielsweise Verzugszinsen für verspätete Zahlungen und Fristen für Prüfung und Berichtigung der Erklärung, bleiben der Entscheidung jedes umsetzenden Steuerhoheitsgebiets auf Basis seiner bestehenden Steuererklärungs- und Zahlungsverfahren überlassen.

2. Die GloBE-Vorschriften sollten so umgesetzt und verwaltet werden, dass etwaige Ergänzungssteuerverbindlichkeiten innerhalb eines vertretbaren Zeitraums und im Einklang mit den Zielen der GloBE-Vorschriften und des Kommentars festgesetzt und gezahlt werden.

3. Artikel 8.1 verpflichtet jede Geschäftseinheit, bei der inländischen Steuerverwaltung eine GloBE-Erklärung einzureichen. Diese Erklärung kann von jeder Geschäftseinheit direkt bei ihrer inländischen Steuerverwaltung oder durch eine beauftragte inländische Einheit im Namen einer oder mehrerer im selben Steuerhoheitsgebiet belegener Geschäftseinheiten eingereicht werden. Artikel 8.1 erkennt jedoch auch an, dass eine Geschäftseinheit möglicherweise nicht in der besten Position ist, um die für die GloBE-Erklärung erforderlichen Informationen zusammenzutragen, insbesondere wenn die meisten Angaben in dieser Erklärung andere Mitglieder der multinationalen Unternehmensgruppe betreffen. In vielen Fällen ist davon auszugehen, dass die oberste Muttergesellschaft oder eine von der multinationalen Unternehmensgruppe bestimmte beauftragte Einheit besser dazu in der Lage ist, diese Informationen, die zum großen Teil möglicherweise bereits zur Erstellung des Konzernabschlusses der multinationalen Unternehmensgruppe erfasst wurden, zusammenzutragen.

4. Daher sieht Artikel 8.1.2 vor, dass eine Geschäftseinheit der nach Artikel 8.1 für jede Geschäftseinheit bestehenden Verpflichtung enthoben ist, bei der Steuerverwaltung des Steuerhoheitsgebiets ihrer Belegenheit eine GloBE-Erklärung einzureichen, wenn die oberste Muttergesellschaft oder eine beauftragte erklärungspflichtige Einheit die GloBE-Erklärung bei der Steuerverwaltung des Steuerhoheitsgebiets ihrer Belegenheit einreicht und die zuständige Behörde dieses Steuerhoheitsgebiets eine wirksame zwei- oder mehrseitige Vereinbarung oder Übereinkunft eingegangen ist, die einen automatischen Austausch der GloBE-Erklärung mit der zuständigen Behörde des Steuerhoheitsgebiets der Geschäftseinheit vorsieht. Die zuständigen Behörden sind die bevollmächtigten Vertreter der Staaten, die das Doppelbesteuerungsabkommen, das Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen oder das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen unterzeichnet haben, mit dem die Rechtsgrundlage für den Austausch von Steuerinformationen, einschließlich des automatischen Austauschs solcher Informationen, zwischen den betreffenden Steuerhoheitsgebieten geschaffen wurde. Auf diese Weise bewirken die Erklärungspflichten, dass die oberste Muttergesellschaft oder eine beauftragte

erklärungspflichtige Einheit der multinationalen Unternehmensgruppe eine einzige GloBE-Erklärung einreichen kann, in der alle Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe erfasst sind und die allen Steuerverwaltungen, in deren Steuerhoheitsgebiet eine oder mehrere Geschäftseinheiten belegen sind, durch geeignete internationale Austauschmechanismen zur Verfügung gestellt werden kann.

Artikel 8.1.1

5. Nach dem ersten Satz von Artikel 8.1.1 ist jede Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe verpflichtet, eine GloBE-Erklärung auszufüllen und bei ihrer Steuerverwaltung einzureichen. Wenn zwei oder mehr Geschäftseinheiten im selben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, gestattet es der zweite Satz von Artikel 8.1.1 einer von ihnen, der beauftragten inländischen Einheit, eine einzige GloBE-Erklärung im Namen der anderen Geschäftseinheiten (und in ihrem eigenen Namen) einzureichen. Wenn eine beauftragte inländische Einheit eine GloBE-Erklärung im Namen anderer im selben Steuerhoheitsgebiet belegener Geschäftseinheiten einreicht, sind diese Geschäftseinheiten der Verpflichtung enthoben, eine eigene Erklärung einzureichen. Obwohl die Pflicht zur Einreichung der Erklärung nach Artikel 8.1 standardmäßig bei den einzelnen inländischen Geschäftseinheiten liegt, ist es vertretbar, wenn die umsetzenden Steuerhoheitsgebiete festlegen, dass eine beauftragte inländische Einheit als einzige Geschäftseinheit die Verantwortung für diese Erklärungspflicht trägt, vorausgesetzt, auf diese Weise wird der beabsichtigte Zweck erfüllt, sicherzustellen, dass eine Erklärung im Namen der multinationalen Unternehmensgruppe eingereicht wird.

6. Der erste Satz von Artikel 8.1.1 verlangt von einer im umsetzenden Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit, die GloBE-Erklärung einzureichen. Eine staatenlose Geschäftseinheit, beispielsweise eine transparente Gesellschaft, bei der es sich nicht um eine oberste Muttergesellschaft handelt, ist nicht verpflichtet, diese Erklärung einzureichen, weil sie nicht im umsetzenden Steuerhoheitsgebiet belegen ist. Eine Personengesellschaft z. B., die eine transparente Gesellschaft ist und in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie gegründet wurde, nicht als steuerlich ansässig behandelt wird, ist im Allgemeinen nicht verpflichtet, eine GloBE-Erklärung einzureichen. In den meisten Fällen steht dies mit ihrer steuerlichen Behandlung in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie gegründet wurde, im Einklang. Die gruppenzugehörigen Beteiligten der transparenten Gesellschaft sind gemäß dem ersten Satz von Artikel 8.1.1 jedoch wie jede andere in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheit verpflichtet, eine GloBE-Erklärung einzureichen. Wenn die transparente Gesellschaft die oberste Muttergesellschaft ist oder verpflichtet ist, die IIR anzuwenden, gilt sie nach Artikel 10.3.2 Buchstabe a als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie gegründet wurde, und ist folglich verpflichtet, eine GloBE-Erklärung einzureichen. In diesen Fällen könnte die GloBE-Erklärung von einer dazu befugten Einheit, wie einem Treuhänder oder Verwalter, im Namen der transparenten Gesellschaft eingereicht werden. Betriebsstätten sind als Geschäftseinheiten ebenfalls verpflichtet, in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie belegen sind, eine GloBE-Erklärung einzureichen.

7. In manchen Fällen kann eine transparente Gesellschaft nach den innerstaatlichen Steuervorschriften bestimmten formalen Verpflichtungen unterliegen, wie beispielsweise Erklärungen einzureichen. In diesen Fällen ist es den Steuerhoheitsgebieten freigestellt, die Verpflichtung in Artikel 8.1.1 auf diese Einheiten auszuweiten, sofern sie nach ihrem innerstaatlichen Recht gegründet wurden.

8. Eine im Konzernabschluss einer multinationalen Unternehmensgruppe als Joint Venture behandelte Einheit ist nicht verpflichtet, gemäß Artikel 8.1.1 eine GloBE-Erklärung einzureichen, weil sie keine Geschäftseinheit dieser multinationalen Unternehmensgruppe ist, obwohl sie gemäß Artikel 6.4.1 Buchstabe a allein für die Zwecke der Berechnung ihrer Ergänzungssteuer als solche behandelt wird. Aus den gleichen Gründen ist eine Einheit, die von einer multinationalen Unternehmensgruppe als Tochtergesellschaft eines Joint Venture behandelt wird, nicht verpflichtet, eine GloBE-Erklärung für diese Gruppe einzureichen.

Artikel 8.1.2

9. Nach Artikel 8.1.2 sind alle Geschäftseinheiten (einschließlich der beauftragten inländischen Einheit) der Verpflichtung enthoben, eine GloBE-Erklärung einzureichen, wenn die Erklärung von der obersten Muttergesellschaft oder einer von der multinationalen Unternehmensgruppe bestimmten beauftragten erklärungspflichtigen Einheit eingereicht wurde, vorausgesetzt, es besteht eine qualifizierte Vereinbarung zwischen der zuständigen Behörde des Steuerhoheitsgebiets, in dem die erklärungspflichtige Geschäftseinheit belegen ist, und der zuständigen Behörde des Steuerhoheitsgebiets, in dem die betreffende Geschäftseinheit belegen ist. Aufgrund der qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden sollte die zuständige Behörde des Steuerhoheitsgebiets, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, die GloBE-Erklärung dann automatisch von der zuständigen Behörde des Steuerhoheitsgebiets erhalten, in dem die oberste Muttergesellschaft oder die beauftragte erklärungspflichtige Einheit belegen ist.

10. Der nach Artikel 8.1.2 gestattete Informationsaustauschmechanismus bedeutet, dass viele, vielleicht sogar die meisten Steuerverwaltungen die GloBE-Erklärung über einen Informationsaustauschmechanismus erhalten werden und dass eine inländische Erklärungspflicht in der Praxis nur gilt, wenn die Erklärung nicht anderweitig in einem Steuerhoheitsgebiet mit einer qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden eingereicht wurde. Der Mechanismus der qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden ermöglicht es der multinationalen Unternehmensgruppe, den Erfüllungsaufwand zu minimieren, indem sie die oberste Muttergesellschaft oder eine einzige beauftragte erklärungspflichtige Einheit damit betraut, die GloBE-Erklärung auszufüllen und zentral zur Weiterleitung an die Steuerverwaltungen anderer Steuerhoheitsgebiete einzureichen. In vielen Fällen wird es die oberste Muttergesellschaft sein, die die Erklärungen im Namen der Einheiten der Gruppe einreicht; es kann aber Gründe geben, weshalb eine andere Geschäftseinheit hierzu besser in der Lage ist, sodass die multinationale Unternehmensgruppe eine andere Geschäftseinheit als beauftragte erklärungspflichtige Einheit mit dieser Aufgabe betraut. Das Steuerhoheitsgebiet, in dem die beauftragte erklärungspflichtige Einheit belegen ist, kann beispielsweise über ein größeres Netzwerk wirksamer internationaler Austauschabkommen verfügen, weshalb es über diese Einheit besser gelingen dürfte, die inländischen Erklärungspflichten in der gesamten multinationalen Unternehmensgruppe zu reduzieren.

11. Der Ausdruck „qualifizierte Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden“ ist in Artikel 10.1 definiert. Er bedeutet eine zwei- oder mehrseitige Vereinbarung oder Übereinkunft zwischen den zuständigen Behörden, die einen jährlichen automatischen Austausch der in der GloBE-Erklärung enthaltenen Informationen vorsieht. Im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens werden zwei- oder mehrseitige Modelle für die qualifizierte Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden ausgearbeitet werden; sie werden auf dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, einem Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen, einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einer Bestimmung, die Artikel 26 des OECD-Musterabkommens entspricht, oder einem anderen internationalen Abkommen, das einen automatischen Informationsaustausch ermöglicht, basieren. Um zu vermeiden, dass die multinationale Unternehmensgruppe in jedem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie eine Geschäftseinheit hat, eine GloBE-Erklärung einreichen muss, wird den Steuerhoheitsgebieten, die die GloBE-Vorschriften einführen, angeraten, mit infrage kommenden interessierten Partnerstaaten, die die GloBE-Vorschriften einführen, qualifizierte Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden abzuschließen. Wenn eine zuständige Behörde die GloBE-Erklärung nicht gemäß einer qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden erhalten hat und die zuständige Behörde die geltenden Unterrichtungs- und sonstigen Verfahren der qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden eingehalten hat, sind die Anforderungen in Artikel 8.1.2, vorbehaltlich der Bedingungen der qualifizierten Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden, nicht erfüllt. Zur Unterrichtung der Geschäftseinheiten sollte jedes Steuerhoheitsgebiet eine Liste der Steuerhoheitsgebiete der zuständigen Behörden, in Bezug auf die es eine wirksame qualifizierte Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden geschlossen hat, veröffentlichen und regelmäßig aktualisieren.

Artikel 8.1.3

12. Artikel 8.1.3 verpflichtet eine Geschäftseinheit, ihre inländische Steuerverwaltung (entweder direkt oder über eine beauftragte inländische Einheit) darüber zu unterrichten, welche Einheit die GloBE-Erklärung einreichen wird und in welchem Steuerhoheitsgebiet diese belegen ist. So wird die Steuerverwaltung darüber unterrichtet, dass sie die Erklärung über Informationsaustauschkanäle erhalten wird.

Artikel 8.1.4

13. Artikel 8.1.4 sieht vor, dass die GloBE-Erklärung in einem gemäß dem GloBE-Umsetzungsrahmen ausgearbeiteten Standardformular einzureichen ist, und nennt die Angaben, die die GloBE-Erklärung enthalten sollte. Wie weiter unten dargelegt, können die für die GloBE-Erklärung erforderlichen Informationen im Einklang mit dem GloBE-Umsetzungsrahmen präzisiert, erweitert oder eingeschränkt werden. Artikel 8.1.4 befasst sich zwar mit den in die GloBE-Erklärung aufzunehmenden Informationen, soll eine inländische Steuerverwaltung aber nicht davon abhalten, weitere unterstützende Informationen zu verlangen, um die Einhaltung der GloBE-Vorschriften gemäß ihrem innerstaatlichen Recht zu überprüfen. Es ist davon auszugehen, dass ein gemäß dem GloBE-Umsetzungsrahmen ausgearbeitetes Standardformular der GloBE-Erklärung Felder für alle erforderlichen Informationen enthalten wird.

14. Buchstabe a verlangt, dass in der GloBE-Erklärung die Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe, ihre Belegenheit und ihre Steueridentifikationsnummern (sofern vorhanden) genannt werden. Er verlangt zudem, dass die GloBE-Erklärung Auskunft über deren Status gemäß den GloBE-Vorschriften gibt (z. B. in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, Joint Venture, Tochtergesellschaft eines Joint Venture, Investmentgesellschaft, transparente Gesellschaft oder Betriebsstätte). So sollte beispielsweise die beauftragte erklärungspflichtige Einheit (sofern eine solche bestimmt wurde) genannt werden und angegeben werden, ob eine Einheit nach den GloBE-Vorschriften als Investmentgesellschaft gilt. Staatenlose Geschäftseinheiten sollten nach Buchstabe a genannt werden.

15. Buchstabe b verlangt, dass die GloBE-Erklärung Informationen über die Gesamtstruktur der multinationalen Unternehmensgruppe enthält. Im GloBE-Umsetzungsrahmen wird entschieden werden, ob die Gesamtstruktur der multinationalen Unternehmensgruppe in Form eines Diagramms und/oder einer Liste dargestellt werden sollte, damit die Steuerverwaltungen sehen können, wie die multinationale Unternehmensgruppe organisiert ist. Daraus sollte ersichtlich sein, welche Geschäftseinheiten die Kontrollbeteiligungen an anderen Geschäftseinheiten halten. Wenn sich die Unternehmensstruktur während des Geschäftsjahrs ändert, sind diese Veränderungen im Diagramm und/oder in der Liste anzugeben.

16. Buchstabe b erfordert Informationen über die Gesamtstruktur der multinationalen Unternehmensgruppe, was auch Einheiten umfasst, die freigestellte Einheiten sind, sofern solche Einheiten der Gruppe angehören. In solchen Fällen erfordert Buchstabe b, dass die freigestellten Einheiten ebenfalls als Teil der Unternehmensstruktur genannt werden, obwohl sie keine Geschäftseinheiten sind. Die nach diesem Buchstaben bereitzustellenden Informationen sollen lediglich zeigen, wie die multinationale Unternehmensgruppe insgesamt aufgebaut ist. Die Angaben zur Unternehmensstruktur umfassen beispielsweise nur Informationen über eine freigestellte Einheit, die notwendig sind, um die Belegenheit dieser freigestellten Einheit innerhalb der Gesamtstruktur des Unternehmens zu erkennen.

17. Buchstabe c verlangt, dass die GloBE-Erklärung die erforderlichen Angaben zur Berechnung des effektiven Steuersatzes (darunter den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag, die Art und den Betrag der gemäß Artikel 3.2 zur Bestimmung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts vorgenommenen Anpassungen und den Betrag der erfassten Steuern) sowie der Ergänzungssteuer von Geschäftseinheiten und Joint Ventures oder Tochtergesellschaften von Joint Ventures enthält. Dies kann beispielsweise auch die Informationen umfassen, die zur Anwendung der De-minimis-Ausnahme, sofern diese nach Artikel 5.5.1 in Anspruch genommen wurde, oder einer nach Artikel 8.2 in Anspruch genommenen GloBE-Safe-Harbour-Regelung erforderlich sind.

18. Buchstabe c sieht außerdem vor, dass die GloBE-Erklärung Aufschluss über die Zurechnung der Ergänzungssteuer gemäß der IIR und der UTPR in den einzelnen Steuerhoheitsgebieten nach Kapitel 2 gibt. Unter den folgenden Ziffern sind die Informationen genannt, die die GloBE-Erklärung hinsichtlich der Zurechnung der Ergänzungssteuer gemäß der IIR und der UTPR in den einzelnen Steuerhoheitsgebieten enthalten muss, zusätzlich können jedoch noch andere Informationen erforderlich sein.

19. In Bezug auf die IIR sollte die GloBE-Erklärung die Informationen enthalten, die erforderlich sind, um die Aufteilung der Ergänzungssteuer gemäß dem Top-down-Ansatz und den Split-Ownership-Regeln von Artikel 2.1 zu berechnen. Außerdem sollte die GloBE-Erklärung die erforderlichen Informationen enthalten, um den der Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer jeder niedrig besteuerten Geschäftseinheit gemäß Artikel 2.2 zu ermitteln. Darüber hinaus sollte die GloBE-Erklärung die Informationen und Berechnungen in Bezug auf die Kürzung der Ergänzungssteuer nach Artikel 2.3 enthalten, die aus der Anwendung einer anerkannten IIR durch eine auf einer niedrigeren Stufe angesiedelte Muttergesellschaft resultiert.

20. In Bezug auf die UTPR sollte die GloBE-Erklärung die Informationen enthalten, die erforderlich sind, um den Gesamtbetrag der UTPR-Ergänzungssteuer für ein Geschäftsjahr gemäß Artikel 2.5.1 und die Aufteilung dieses Betrags unter den UTPR-Steuerhoheitsgebieten gemäß Artikel 2.6 zu ermitteln. Die GloBE-Erklärung sollte die Grundlagen für die Aufteilung des Gesamtbetrags der UTPR-Ergänzungssteuer für das Berichtsgeschäftsjahr enthalten, einschließlich der einschlägigen Informationen über die Zahl der Beschäftigten und die materiellen Vermögenswerte, die erforderlich sind, um die in Artikel 2.6.1 aufgeführte Formel anzuwenden. Die Erklärung sollte außerdem den Betrag der aus einem früheren Veranlagungsjahr vorgetragenen Ergänzungssteuer enthalten, wenn die UTPR-Anpassung in einem UTPR-Steuerhoheitsgebiet bei den in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten noch nicht zu einem zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwand geführt hat. Darüber hinaus sollte die Erklärung den Betrag des aus der Anwendung der UTPR nach Artikel 2.4.1 resultierenden zusätzlichen zahlungswirksamen Steueraufwands sowie den etwaigen gemäß Artikel 2.4.2 in das nächste Veranlagungsjahr vorzutragenden Ergänzungssteuerbetrag enthalten.

21. Buchstabe d erfordert Informationen in Bezug auf gemäß den einschlägigen GloBE-Vorschriften in Anspruch genommene Wahlrechte, wie beispielsweise die Inanspruchnahme des Wahlrechts von Artikel 5.5.1 in Bezug auf die De-minimis-Ausnahme.

22. Buchstabe e erfordert die Aufnahme sonstiger Informationen, die für die Handhabung der GloBE-Vorschriften erforderlich sind und im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens vereinbart wurden. Allerdings könnten die in die GloBE-Erklärung aufzunehmenden Informationen, wie zu Beginn von Artikel 8.1.4 erwähnt, in der Folge im Einklang mit dem GloBE-Umsetzungsrahmen präzisiert, erweitert oder eingeschränkt werden. Hierzu könnte auch die Ausarbeitung eines vereinfachten Verfahrens für Fälle gehören, in denen nicht alle Informationen erforderlich sind, um die Anwendung der GloBE-Vorschriften zu prüfen.

23. Die GloBE-Erklärung sollte im Allgemeinen keine Informationen über freigestellte Einheiten enthalten, weil diese Einheiten keine Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe sind und deshalb nicht in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallen. Wenn die gesamte multinationale Unternehmensgruppe ausschließlich aus freigestellten Einheiten besteht und deshalb nicht in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt, besteht keine Pflicht zur Einreichung einer GloBE-Erklärung, weil es keine Geschäftseinheiten gibt, die eine GloBE-Erklärung gemäß Artikel 8.1.1 einreichen müssten. In anderen Fällen, in denen eine multinationale Unternehmensgruppe, die in den Anwendungsbereich der GloBE-Regeln fällt, freigestellte Einheiten umfasst, sind diese freigestellten Einheiten im Allgemeinen nach Artikel 8.1.4 Buchstabe b als Teil der Gesamtstruktur aufzuführen. Die Informationspflichten in Bezug auf diese Einheiten können zudem durch im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens erarbeitete Leitlinien präzisiert, erweitert oder eingeschränkt werden. Die im GloBE-Umsetzungsrahmen in Bezug auf freigestellte Einheiten geschaffenen Informationspflichten sollten sich auf das für die

sachgerechte Handhabung der GloBE-Vorschriften notwendige Maß beschränken und den Anforderungen der öffentlichen Ordnung (*ordre public*) entsprechen. Die freigestellte Einheit könnte beispielsweise eine Bescheinigung der Steuerbehörde des Steuerhoheitsgebiets vorlegen, in dem sie errichtet wurde oder ansässig ist.

Artikel 8.1.5

24. Nach Artikel 8.1.5 gelten für die GloBE-Erklärung die Begriffsbestimmungen und Anweisungen des Standardformulars, das gemäß dem GloBE-Umsetzungsrahmen ausgearbeitet wird. Diese Begriffsbestimmungen und Anweisungen werden von den Mitgliedern des Inclusive Framework on BEPS ausgearbeitet.

Artikel 8.1.6

25. Um den multinationalen Unternehmensgruppen ausreichend Zeit für die Erfassung der erforderlichen Informationen zu geben, gewährt Artikel 8.1.6 den multinationalen Unternehmensgruppen nach dem letzten Tag des Berichtsgeschäftsjahrs eine Frist von 15 Monaten, um die GloBE-Erklärung und die Unterrichtungen bei den zuständigen Steuerverwaltungen einzureichen. Der Zeitrahmen für die Einreichung der Unterrichtungen deckt sich mit dem Zeitrahmen für die Einreichung der GloBE-Erklärung (15 Monate nach dem letzten Tag des Berichtsgeschäftsjahrs). Dies gibt einer Geschäftseinheit oder einer beauftragten inländischen Einheit hinreichend Gelegenheit, ihre inländische Steuerverwaltung darüber zu unterrichten, welche oberste Muttergesellschaft oder beauftragte erklärungspflichtige Einheit die GloBE-Erklärung in ihrem Namen einreichen wird und in welchem Steuerhoheitsgebiet diese belegen ist.

26. Artikel 8.1 enthält keine Sonderbestimmung in Bezug die Einreichung berichtigter GloBE-Erklärungen. Es ist den Steuerhoheitsgebieten überlassen zu entscheiden, ob ihre derzeitigen innerstaatlichen Vorschriften in Bezug auf Berichtigungen von Steuererklärungen oder sonstigen Erklärungen auch für die GloBE-Erklärung gelten oder ob neue Bestimmungen eingeführt werden sollen, die nur für die GloBE-Erklärung gelten. Als Teil des GloBE-Umsetzungsrahmens werden weitere Leitlinien in Bezug auf Berichtigungen von GloBE-Erklärungen vorgelegt werden, u. a. zum zeitlichen Rahmen und zu den Methoden für die Einreichung und den Informationsaustausch zwischen den zuständigen Behörden.

Artikel 8.1.7

27. Artikel 8.1.7 sieht vor, dass eine Steuerverwaltung die Informations-, Erklärungs- und Unterrichtungspflichten in Bezug auf die GloBE-Erklärung ändern kann, wenn dies im GloBE-Umsetzungsrahmen vereinbart wird. Diese Bestimmung soll den Steuerhoheitsgebieten und ihren Steuerverwaltungen eine gewisse Flexibilität bieten, um die Erklärungs- und Unterrichtungspflichten (einschließlich zusätzlicher, vereinfachter oder geänderter Erklärungspflichten) umzusetzen, die im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens, aber nach Verabschiedung der Gesetze, Regelungen und sonstigen Leitlinien zur Umsetzung der GloBE-Vorschriften ausgearbeitet werden. Ebenso wie bei anderen Aspekten dieser Vorschriften können die Steuerhoheitsgebiete jedoch aufgrund ihres gesetzlichen oder sonstigen rechtlichen Rahmens gezwungen sein, zur Änderung der Erklärungspflichten Gesetze zu verabschieden, anstatt dem Finanz- oder entsprechenden Ministerium oder der Steuerverwaltung die Befugnis zur Umsetzung solcher Änderungen erteilen zu können.

Artikel 8.1.8

28. Artikel 8.1.8 sieht vor, dass die rechtlichen Bestimmungen jedes Steuerhoheitsgebiets im Hinblick auf Strafen und sonstige nachteilige rechtliche Folgen sowie auf die Vertraulichkeit der eingereichten Erklärungen (einschließlich der in diesen Erklärungen enthaltenen Angaben) auch für die GloBE-Erklärung

gelten. Im Fall der Strafen und sonstigen nachteiligen rechtlichen Folgen bedeutet dies, dass die innerstaatlichen Strafen und sonstigen nachteiligen rechtlichen Folgen anzuwenden sind, wenn die GloBE-Erklärung nicht rechtzeitig eingereicht wird oder wenn falsche oder unvollständige Informationen vorgelegt werden. Es ist den Steuerhoheitsgebieten freigestellt, die bestehenden Strafen oder sonstigen nachteiligen rechtlichen Folgen (sowie etwaige Milderungsvorschriften) auf die GloBE-Erklärung auszuweiten oder neue zu schaffen. Neue Strafen und sonstige nachteilige rechtliche Folgen in Bezug auf die GloBE-Erklärung sollten vom Maß her den Strafen und sonstigen nachteiligen rechtlichen Folgen in Bezug auf andere in dem Steuerhoheitsgebiet vorgesehene Erklärungen und Erklärungspflichten entsprechen.

29. Was die Vertraulichkeit der Erklärungen betrifft, so sollten die über die GloBE-Erklärung gesammelten Informationen mindestens den gleichen Schutz genießen wie die über innerstaatliche Steuer- oder sonstige Erklärungen gesammelten Informationen. Durch einen Informationsaustausch bei einer Steuerverwaltung eingegangene GloBE-Erklärungen unterliegen außerdem den Vertraulichkeitsvorschriften des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens, Abkommens über den Informationsaustausch in Steuersachen oder sonstigen internationalen Informationsaustauschabkommens.

Artikel 8.2 – Safe-Harbour-Regelungen

30. Die Anwendung der GloBE-Vorschriften dürfte für multinationale Unternehmensgruppen und Steuerverwaltungen mit zusätzlichen Befolgungs- und Verwaltungskosten verbunden sein. Die multinationalen Unternehmensgruppen müssen Informationen auf der Ebene der einzelnen Steuerhoheitsgebiete zusammentragen, anpassen und aggregieren, um die Ergänzungssteuer in Bezug auf ihre Tätigkeiten in Niedrigsteuerhoheitsgebieten zu ermitteln und zuzurechnen. Zugleich müssen die Steuerverwaltungen die in den Erklärungen enthaltenen Informationen analysieren, Risikobereiche erkennen, Betriebsprüfungen durchführen und die gemäß den GloBE-Vorschriften in ihrem Steuerhoheitsgebiet zu entrichtende Ergänzungssteuer erheben. Um unnötigen Befolgungs- und Verwaltungsaufwand für die multinationalen Unternehmensgruppen und die Steuerverwaltungen zu vermeiden, wird bei der Ausarbeitung des GloBE-Umsetzungsrahmens die Möglichkeit von GloBE-Safe-Harbour-Regelungen geprüft werden. Solche GloBE-Safe-Harbour-Regelungen ersparen einer multinationalen Unternehmensgruppe die Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer in Bezug auf Tätigkeiten, die aller Wahrscheinlichkeit nach zum Mindeststeuersatz oder zu einem höheren Satz besteuert werden. Außerdem erhöhen sie die Steuersicherheit und die Transparenz der Risikobewertung im Rahmen der GloBE-Vorschriften.

31. Mit Blick auf künftige Safe-Harbour-Regelungen, die im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens möglicherweise ausgearbeitet werden, gestatten die Bestimmungen von Artikel 8.2.1 es einer erklärungspflichtigen Geschäftseinheit, ein Wahlrecht in Bezug auf Geschäftseinheiten in Anspruch zu nehmen, die für eine solche Safe-Harbour-Regelung infrage kommen. Die GloBE-Safe-Harbour-Regelung hätte den Effekt, der multinationalen Unternehmensgruppe die Berechnung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes zu ersparen und der Steuerverwaltung zu gestatten, die Ergänzungssteuer für die im Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten für das Geschäftsjahr als gleich null zu betrachten, wenn die multinationale Unternehmensgruppe nachweisen kann, dass diese Geschäftseinheiten die Bedingungen der GloBE-Safe-Harbour-Regelung erfüllen. Artikel 8.2.1 gestattet der Steuerverwaltung, diese Geschäftseinheiten so zu behandeln, als hätten sie für das Jahr eine Ergänzungssteuer von null; Artikel 8.2.2 schafft einen koordinierten und ausgewogenen Rahmen, der es einer anderen Steuerverwaltung ermöglicht, das von einem Steuerpflichtigen in Anspruch genommene Wahlrecht zur Nutzung einer GloBE-Safe-Harbour-Regelung im Fall von Gegebenheiten und Umständen anzufechten, die wesentliche Auswirkungen auf das Anrecht der multinationalen Unternehmensgruppe auf Nutzung der betreffenden GloBE-Safe-Harbour-Regelung gehabt haben könnten.

Artikel 8.2.1

32. Artikel 8.2.1 und die Definition des Begriffs „GloBE-Safe-Harbour-Regelung“ beruhen auf der Annahme, dass im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens GloBE-Safe-Harbour-Regelungen ausgearbeitet und veröffentlicht werden. In den Bedingungen einer im GloBE-Umsetzungsrahmen vereinbarten GloBE-Safe-Harbour-Regelung wird festgelegt, welche Voraussetzungen eine multinationale Unternehmensgruppe erfüllen muss, um die betreffende GloBE-Safe-Harbour-Regelung nutzen zu können. Diese Bedingungen sind so auszugestalten, dass die Befolgungskosten der multinationalen Unternehmensgruppen ebenso wie der Verwaltungsaufwand der Steuerverwaltungen begrenzt bleiben; sie sollten Schwellenwerte umfassen, die sicherstellen, dass die GloBE-Safe-Harbour-Regelung nur für die Teile der Geschäftstätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe genutzt werden kann, bei denen es fast sicher ist, dass ihr gebietsbezogener effektiver Steuersatz über dem Mindeststeuersatz liegt. Im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens könnte auch die Möglichkeit einer GloBE-Safe-Harbour-Regelung für jene Fälle untersucht werden, in denen keine Ergänzungssteuer zu entrichten ist (beispielsweise in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet, in dem multinationale Unternehmensgruppen einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer unterliegen).

33. Wenn eine erklärungspflichtige Geschäftseinheit ein Wahlrecht in Anspruch nimmt, um eine GloBE-Safe-Harbour-Regelung für die Tätigkeiten der multinationalen Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet zu nutzen, das für die GloBE-Safe-Harbour-Regelung infrage kommt, gilt die Ergänzungssteuer für dieses Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr, in dem das Wahlrecht in Anspruch genommen wird, als gleich null. Das Wahlrecht zur Nutzung einer GloBE-Safe-Harbour-Regelung ist ein jährliches Wahlrecht. Eine multinationale Unternehmensgruppe, die das Wahlrecht in Anspruch nimmt, eine GloBE-Safe-Harbour-Regelung in Bezug auf ihre Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet (dem Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet) anzuwenden, sollte nicht verpflichtet sein, den gebietsbezogenen effektiven Steuersatz für diese Geschäftseinheiten gemäß den Kapiteln 3 bis 5 zu berechnen, sie sollte jedoch die Inanspruchnahme des Safe-Harbour-Wahlrechts dokumentieren, alle Geschäftseinheiten im Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet nennen und mit der GloBE-Erklärung alle anderen relevanten Informationen gemäß Artikel 8.1.4 Buchstabe a, d und e vorlegen.

Artikel 8.2.2

34. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe ein Wahlrecht in Anspruch nimmt, um eine GloBE-Safe-Harbour-Regelung zu nutzen, kann eine Steuerverwaltung ihre gewöhnlichen Beurteilungs-, Untersuchungs- und Prüfungsverfahren anwenden, um festzustellen, ob die GloBE-Safe-Harbour-Regelung im Einklang mit den im GloBE-Umsetzungsrahmen festgelegten Kriterien angewendet wurde, und um die Angemessenheit der für die Zwecke der GloBE-Safe-Harbour-Regelung herangezogenen Daten zu prüfen. Artikel 8.2.2 bietet einer Steuerverwaltung in diesem Fall einen konkreten Rahmen, der es ihr ermöglicht, die Nutzung einer GloBE-Safe-Harbour-Regelung anzufechten, wenn bestimmte Gegebenheiten und Umstände wesentliche Auswirkungen auf das Anrecht der Geschäftseinheiten zur Nutzung der betreffenden Safe-Harbour-Regelung gehabt haben könnten.

35. Nach Artikel 8.2.2 Buchstabe a kann nur ein Steuerhoheitsgebiet, dem gemäß den GloBE-Vorschriften eine Ergänzungssteuer zugerechnet werden könnte, wenn der effektive Steuersatz des Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiets unter dem Mindeststeuersatz liegen würde, die Nutzung einer GloBE-Safe-Harbour-Regelung in Bezug auf das Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet anfechten. Buchstabe a stellt sicher, dass nur die Steuerhoheitsgebiete die Nutzung einer GloBE-Safe-Harbour-Regelung anfechten können, die von ihrer Nutzung betroffen sind, d. h. die Steuerhoheitsgebiete, denen normalerweise eine Ergänzungssteuer zuzurechnen wäre und denen nur aufgrund der Nutzung der GloBE-Safe-Harbour-Regelung keine Ergänzungssteuer zugerechnet werden kann. Buchstabe a gilt bezogen auf die jeweilige multinationale Unternehmensgruppe und erfordert, dass anhand der Zurechnungsmechanismen der GloBE-Vorschriften unter Berücksichtigung der Struktur der multinationalen Unternehmensgruppe geprüft

wird, ob dem Steuerhoheitsgebiet eine Ergänzungssteuer zugerechnet werden könnte, wenn der effektive Steuersatz des Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiets unter dem Mindeststeuersatz liegen würde. Buchstabe a unterstellt jedoch selbst bereits, dass der effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegen könnte und sieht nicht vor, dass die Steuerverwaltung oder der Steuerpflichtige den effektiven Steuersatz des Steuerhoheitsgebiets berechnet, um zu prüfen, ob der effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt.

36. Artikel 8.2.2 Buchstabe b sieht vor, dass die Steuerverwaltung, die die Nutzung einer GloBE-Safe-Harbour-Regelung anfechten möchte, die steuerpflichtige(n) Geschäftseinheit(en) innerhalb von 36 Monaten nach Einreichung der GloBE-Erklärung in Kenntnis setzt. Im GloBE-Umsetzungsrahmen sollte geklärt werden, ab welchem Datum die 36-monatige Frist beginnt, wenn die GloBE-Erklärung über einen Informationsaustauschmechanismus oder über mehrere inländische Geschäftseinheiten eingegangen ist. In der Unterrichtung sind die besonderen Gegebenheiten und Umstände zu nennen, die wesentliche Auswirkungen auf den Anspruch der Geschäftseinheiten auf Nutzung der betreffenden GloBE-Safe-Regelung gehabt haben könnten. Wie in Artikel 10.1 dargelegt, handelt es sich bei den steuerpflichtigen Geschäftseinheiten um die Geschäftseinheiten, die im Steuerhoheitsgebiet der betreffenden Steuerverwaltung zur Entrichtung der Ergänzungssteuer verpflichtet sein könnten (oder einer Anpassung nach Kapitel 2 unterliegen könnten), wenn die GloBE-Safe-Harbour-Regelung in Artikel 8.2.1 nicht anwendbar wäre. Die Steuerverwaltung sollte ihr Möglichstes tun, um alle im Steuerhoheitsgebiet belegenen steuerpflichtigen Geschäftseinheiten in Kenntnis zu setzen, es kann jedoch Situationen geben, in denen es ausreicht, nicht alle, aber im Wesentlichen alle steuerpflichtigen Geschäftseinheiten in Kenntnis zu setzen, beispielsweise aufgrund einer komplexen Holding-Struktur der multinationalen Unternehmensgruppe im Steuerhoheitsgebiet. Die Steuerverwaltung kann außerdem gestatten, dass nur eine der steuerpflichtigen Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe im Namen der anderen steuerpflichtigen Geschäftseinheiten eine Rückmeldung an die Steuerverwaltung sendet, sodass nicht alle steuerpflichtigen Geschäftseinheiten verpflichtet sind, eine Rückmeldung an die Steuerverwaltung zu senden.

37. Artikel 8.2.2 Buchstabe b sieht außerdem vor, dass die Steuerverwaltung die steuerpflichtige(n) Geschäftseinheit(en) auffordert, die Auswirkungen dieser Gegebenheiten und Umstände auf die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung zu klären. Die Frist für die Klärung der Auswirkungen dieser Gegebenheiten und Umstände beträgt sechs Monate.

38. Artikel 8.2.2 Buchstabe c sieht vor, dass die GloBE-Safe-Harbour-Regelung nicht anwendbar ist, wenn die steuerpflichtige(n) Geschäftseinheit(en) innerhalb der sechsmonatigen Frist nicht nachweisen kann (können), dass die von der Steuerverwaltung genannten Gegebenheiten und Umstände keine wesentlichen Auswirkungen auf die Anspruchsberechtigung des multinationalen Unternehmens auf die GloBE-Safe-Harbour-Regelung für dieses Steuerhoheitsgebiet haben. Wenn die steuerpflichtige(n) Geschäftseinheit(en) hingegen nachweisen kann (können), dass die von der Steuerverwaltung genannten Gegebenheiten und Umstände keine wesentlichen Auswirkungen auf den Anspruch der multinationalen Unternehmensgruppe auf Nutzung der GloBE-Safe-Harbour-Regelung für die im Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten haben, ist die GloBE-Safe-Harbour-Regelung weiterhin anwendbar und wird der effektive Steuersatz des Steuerhoheitsgebiets weiterhin als über dem Mindeststeuersatz liegend behandelt.

39. Die genauen Folgen der Feststellung, dass die GloBE-Safe-Harbour-Regelung aufgrund von Artikel 8.2 nicht anwendbar ist, sollten im GloBE-Umsetzungsrahmen geprüft werden.

Artikel 8.3 – Administrative Leitlinien

Artikel 8.3.1

40. Artikel 8.3.1 beruht auf der Annahme, dass das Inclusive Framework weitere Leitlinien zur Auslegung oder Anwendung der GloBE-Vorschriften vereinbaren und veröffentlichen wird. Er stellt sicher, dass diese Leitlinien nach ihrer Veröffentlichung in abgestimmter Weise angewendet werden.

41. Es gibt mehrere Stellen in den GloBE-Vorschriften, bei denen Feststellungen einer Steuerverwaltung entsprechende Auswirkungen auf die Anwendung der GloBE-Vorschriften in anderen Steuerhoheitsgebieten haben dürften. In diesen Fällen können die Steuerverwaltungen im Rahmen des Inclusive Framework zusammenarbeiten, um zu prüfen, ob eine abgestimmte Lösung für diese Fragen vereinbart werden kann. Wenn die Diskussionen auf der Ebene des Inclusive Framework in der Ausarbeitung vereinbarter administrativer Leitlinien münden, sieht Artikel 8.3.1 vor, dass eine Steuerverwaltung die GloBE-Vorschriften gemäß diesen vereinbarten administrativen Leitlinien anwendet, vorbehaltlich ihrer innerstaatlichen Rechtsanforderungen. Einigen Mitgliedern des Inclusive Framework kann es nach ihrem innerstaatlichen Recht beispielsweise nicht gestattet sein, bei der Auslegung und Anwendung der GloBE-Vorschriften einfach auf diese vereinbarten administrativen Leitlinien zu verweisen. Das innerstaatliche Recht dieser Mitglieder kann es der Steuerverwaltung stattdessen aber gestatten, die vereinbarten administrativen Leitlinien im Wortlaut oder im Wesentlichen in die eigenen administrativen Leitlinien zu übernehmen. Bei einigen Mitgliedern des Inclusive Framework muss möglicherweise zuerst das Parlament den vereinbarten administrativen Leitlinien zustimmen, bevor sie genutzt werden können, um die GloBE-Vorschriften auszulegen und anzuwenden.

9 Übergangsregeln

Artikel 9.1 – Steuerattribute beim Übergang

1. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe einen Umsatzerlös erzielt, der den Umsatzschwellenwert übersteigt, unterliegt sie den GloBE-Vorschriften, sobald diese Vorschriften in das innerstaatliche Recht eines Steuerhoheitsgebiets überführt wurden, in dem sie tätig ist. Kleinere multinationale Unternehmensgruppen unterliegen den GloBE-Vorschriften jedoch erst, wenn sie ihren Umsatzerlös soweit steigern, dass er über dem Schwellenwert liegt, entweder durch organisches Wachstum oder infolge einer Verschmelzung oder Übernahme. Eine Geschäftseinheit kann auch erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallen, wenn sie von einer multinationalen Unternehmensgruppe, die den GloBE-Vorschriften bereits unterliegt, erworben wird.

2. Sobald eine multinationale Unternehmensgruppe den GloBE-Vorschriften unterliegt, ist sie nach dem Ansatz der gebietsbezogenen Zusammenrechnung verpflichtet, in jedem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie tätig ist, den effektiven Steuersatz auf ihren Gewinn zu berechnen und mit dem Mindeststeuersatz zu vergleichen. Wenn die multinationale Unternehmensgruppe in der (den) Periode(n) vor der Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften jedoch einen Betriebsverlust verzeichnet hat und dieser Verlust nicht angemessen berücksichtigt wird, könnte ein verzerrtes Bild der steuerlichen Lage der multinationalen Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet entstehen, was dazu führen könnte, dass die multinationale Unternehmensgruppe über ihren wirtschaftlichen Gewinn hinaus besteuert wird. Es ist beispielsweise möglich, dass eine Geschäftseinheit in den Jahren, bevor die multinationale Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften gefallen ist, einen Betriebsverlust verzeichnet hat. Häufig wird ein solcher Betriebsverlust der Geschäftseinheit auch für inländische Steuerzwecke ausgewiesen und kann dann vorgetragen werden, um einen in einer künftigen Periode im selben Steuerhoheitsgebiet entstehenden steuerpflichtigen Gewinn zu reduzieren. Wenn der Effekt solcher in einer früheren Periode verzeichneter Verluste außer Acht gelassen wird, könnten die in den folgenden Perioden entstehenden Gewinne unmittelbar einer GloBE-Besteuerung unterliegen, obwohl das inländische Steuerhoheitsgebiet ansonsten ein Hochsteuerhoheitsgebiet ist und der Gewinn, der gemäß den GloBE-Vorschriften zu versteuern ist, aus der Perspektive der multinationalen Unternehmensgruppe einen Ausgleich für Verluste aus früheren Perioden darstellt.

3. Eine ähnliche übergangsbezogene Frage stellt sich in Bezug auf temporäre Differenzen zwischen der Zeit vor und nach dem Datum, ab dem die GloBE-Vorschriften anwendbar sind. Besonders problematisch sind temporäre Differenzen aufgrund einer vorgezogenen Gewinnrealisierung für Steuerzwecke, die zur Zahlung von Steuern in der Zeit vor der Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften führen und die aufgelöst werden, nachdem die multinationale Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften gefallen ist (d. h., der Gewinn wird für Rechnungslegungszwecke erst ausgewiesen, wenn die multinationale Unternehmensgruppe bereits den GloBE-Vorschriften unterliegt). Ein solcher Fall kann beispielsweise eintreten, wenn die inländischen Steuervorschriften vorsehen, dass Abschlagszahlungen auf Vertragsleistungen bei Erhalt und nicht über die Laufzeit des Vertrags besteuert werden oder Betriebsausgabenabzüge für geschätzte künftige notleidende Kredite oder Garantieaufwendungen (d. h. für Rücklagen für notleidende Kredite oder Garantieaufwendungen) untersagt werden. Ohne eine korrigierende Regel, durch die vorab gezahlte Steuern in Bezug auf solche Gewinne

berücksichtigt werden, würde dies in dem Jahr bzw. den Jahren, in denen die Differenzen aufgelöst werden, zu einem niedrigeren effektiven Steuersatz und damit möglicherweise zu einer Ergänzungssteuer nach den GloBE-Vorschriften führen, obwohl das inländische Steuerhoheitsgebiet ansonsten ein Hochsteuerhoheitsgebiet ist. Temporäre Differenzen, aufgrund derer ein vor Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften im Jahresüberschuss erfasster Gewinn erst besteuert wird, nachdem das Unternehmen den GloBE-Vorschriften unterliegt, würden die GloBE-Steuerschuld auf Gewinne, die während der Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften erzielt werden, umgekehrt verringern, wenn keine besondere Regel für solche Fälle vorgesehen wäre.

4. Um diesen Problemen zu begegnen, sieht Artikel 9.1 Übergangsregeln vor. Im Einklang mit den allgemeinen Mechanismen zum Umgang mit temporären Differenzen in Artikel 4.4 beruhen diese Übergangsregeln auf Steuerlatenzkonzepten. Die Übergangsregeln gestatten es, bestehende Steuerlatenzattribute, etwa aus Verlusten des Vorjahrs resultierende latente Steueransprüche, in die Berechnung des effektiven Steuersatzes einfließen zu lassen, um Verzerrungen zu vermeiden, wenn eine Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt. Wie weiter unten näher erörtert, unterscheiden sich die Übergangsregeln in einigen Aspekten von den in Kapitel 4 aufgeführten allgemeinen Mechanismen.

Artikel 9.1.1

5. Artikel 9.1.1 beschreibt die mit latenten Steuern zusammenhängenden Steuerattribute einer Geschäftseinheit, die im Übergangsjahr und in den folgenden Jahren bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes in einem Steuerhoheitsgebiet verwendet werden können. Anstatt eine multinationale Unternehmensgruppe zu verpflichten, komplexe Berechnungen durchzuführen, in denen unterstellt würde, dass die Geschäftseinheit in den vorangegangenen Jahren den GloBE-Vorschriften unterlegen hat, stützt sich Artikel 9.1.1 auf einen vereinfachten Ansatz, der es der multinationalen Unternehmensgruppe gestattet, ihre latenten Steuern zu Beginn des Übergangsjahrs – zum Mindeststeuersatz oder zum geltenden inländischen Steuersatz, je nachdem, welcher der beiden Sätze niedriger ist – zugrunde zu legen. Der geltende inländische Steuersatz ist der Satz, zu dem ein latenter Steueraufwand im Abschluss ausgewiesen ist. Aktive latente Steuern in Bezug auf GloBE-Verluste, die zu einem Satz unter dem Mindeststeuersatz erfasst wurden, können zum Mindeststeuersatz neu berechnet werden, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass der latente Steueranspruch auf einen Verlust zurückzuführen ist, der ein GloBE-Verlust gewesen wäre, wenn die multinationale Unternehmensgruppe in dem Jahr, in dem der Verlust entstanden ist, in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften gefallen wäre. Dies umfasst auch Verluste, die aufgrund einer Wertberichtigung oder Ansatzanpassung nicht erfasst wurden.

6. Artikel 9.1.1 schafft die Grundlage für die Verwendung solcher Steuerattribute zur Ermittlung der erfassten Steuern nach Artikel 4.4. Wenn bereits zuvor angesetzte latente Steuern in einem Geschäftsjahr, in dem die GloBE-Vorschriften gelten, für Rechnungslegungszwecke verwendet werden, können diese Attribute vorbehaltlich der Einschränkungen von Artikel 9.1 bei der Anwendung von Artikel 4.4 verwendet werden. Wenn eine Geschäftseinheit beispielsweise in einem Jahr vor der Anwendung der GloBE-Vorschriften einen steuerlichen Verlust von (100) verzeichnet hat, wird im Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern gemäß Artikel 4.4 ein latenter Steueraufwand von (15) (d. h. ein latenter Steuerertrag) berücksichtigt, sofern der entsprechende steuerliche Verlust in einem Geschäftsjahr verwendet wird, in dem die GloBE-Vorschriften gelten. Es wird geprüft, mit dem GloBE-Umsetzungsrahmen vereinbarte administrative Leitlinien in Bezug auf die Messung und Behandlung von latenten Steueraufwandsposten (d. h. aktiven latenten Steuern und passiven latenten Steuern) im Übergangsjahr und in folgenden Jahren vorzulegen.

7. Die nach Artikel 9.1.1 festgestellten Attribute werden gemäß Artikel 4.5.1 eliminiert, wenn ein GloBE-Verlustwahlrecht nach Artikel 4.5 in Anspruch genommen wird, weil Artikel 4.4 in diesem Fall nicht gilt. Das Übergangsjahr wird auf Ebene des Steuerhoheitsgebiets bestimmt. Gemäß der Definition in Artikel 10.1 bedeutet Übergangsjahr für ein Steuerhoheitsgebiet das erste Geschäftsjahr, in dem die

multinationale Unternehmensgruppe in Bezug auf dieses Steuerhoheitsgebiet in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt. In der Definition wird die Formulierung „in Bezug auf dieses Steuerhoheitsgebiet“ anstelle der Formulierung „dieses Steuerhoheitsgebiets“ verwendet, um klarzustellen, dass das Übergangsjahr der multinationalen Unternehmensgruppe für ein bestimmtes Steuerhoheitsgebiet aufgrund der GloBE-Vorschriften eines anderen Steuerhoheitsgebiets beginnen kann.

Artikel 9.1.2

8. Artikel 9.1.2 enthält eine Einschränkung, um die Entstehung von Verlusten infolge von dauerhaften Abweichungen vor der Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften zu verhindern. Ein Beispiel dafür wäre eine Geschäftseinheit, die einen inländischen steuerlichen Verlust in Bezug auf einen Posten generiert, der bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nicht berücksichtigt wird, wie beispielsweise eine Abschreibung, die die Kosten des betreffenden Vermögenswerts übersteigt. Ohne die Einschränkung in Artikel 9.1.2 würde dieses Attribut in die GloBE-Attribute einbezogen, sobald die Vorschriften anwendbar sind. Die Einschränkung in Artikel 9.1.2 gilt für jeden latenten Steueranspruch, der in einem Geschäftsvorfall entsteht, der nach dem 30. November 2021 stattfindet. Artikel 9.1.2 hat keine rückwirkenden steuerlichen Auswirkungen, sondern gibt Regeln in Bezug auf die Frage vor, wie bestimmte Attribute in Geschäftsjahren berücksichtigt werden, in denen die GloBE-Vorschriften gelten.

9. Die Anwendung von Artikel 9.1.2 lässt sich durch folgendes Beispiel veranschaulichen. Im Dezember 2021 kauft eine Geschäftseinheit einen Vermögenswert zu einem Preis i. H. v. 100. Das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, erhebt eine Körperschaftsteuer von 25 % und erlaubt eine Sofortabschreibung des Vermögenswerts im Jahr 2021; außerdem wird für diesen Vermögenswert als steuerlicher Anreiz eine zusätzliche Steuerabschreibung i. H. v. 300 gewährt, die im selben Geschäftsjahr abgezogen wird. Nach Berücksichtigung der Abschreibungen in Bezug auf den Vermögenswert entsteht ein inländischer steuerlicher Verlust i. H. v. 300, für den ein latenter Steueranspruch angesetzt wird. Da der in Bezug auf den zusätzlichen inländischen steuerlichen Verlust i. H. v. 300 angesetzte latente Steueranspruch aufgelöst wird, wird er nach diesem Artikel nicht unter den angepassten erfassten Steuern berücksichtigt.

Artikel 9.1.3

10. Artikel 9.1.3 enthält eine Einschränkung für gruppeninterne Übertragungen von Vermögenswerten, die vor der Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften erfolgen. Wenn ein Vermögenswert nach dem 30. November 2021 und vor dem Übergangsjahr einer multinationalen Unternehmensgruppe zwischen verschiedenen Einheiten übertragen wird und diese Einheiten Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe gewesen wären, wenn die GloBE-Vorschriften in Bezug auf diese multinationale Unternehmensgruppe zu diesem Zeitpunkt in Kraft gewesen wären, muss der Vermögenswert für GloBE-Zwecke zu seinem historischen Buchwert angesetzt werden; damit soll der Möglichkeit begegnet werden, dass die Bemessungsgrundlage solcher Vermögenswerte erhöht wird, ohne dass der daraus resultierende Gewinn in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einbezogen wird. Da sich bei Anwendung dieser Vorschrift die Bemessungsgrundlage des Vermögenswerts nicht verändert, folgt daraus, dass der latente Steueraufwand in Zusammenhang mit einem solchen Geschäftsvorfall für GloBE-Zwecke unter Bezugnahme auf den historischen Buchwert der übertragenen Vermögenswerte auszuweisen ist. Der historische Buchwert des Vermögenswerts ist leicht zu ermitteln, weil der Gewinn aus der gruppeninternen Übertragung und die entsprechende erhöhte Abschreibung im Konzernabschluss eliminiert werden müssen. Die Regel von Artikel 9.1.3 gilt jedoch nicht für Lagerbestände, weil der gruppeninterne Verkauf von Lagerbeständen eine Routinetätigkeit ist und Lagerbestände generell nur kurze Zeit gehalten werden, bevor sie außerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe verkauft werden. Ebenso wie Artikel 9.1.2 hat dieser Artikel keine rückwirkenden steuerlichen Auswirkungen, sondern gibt Regeln in Bezug auf die Frage vor, wie bestimmte Attribute in Geschäftsjahren zu berücksichtigen sind, in denen die GloBE-Vorschriften gelten.

Artikel 9.2 – Übergangsweise Erleichterung beim substanzbasierten Freibetrag

Artikel 9.2.1 und 9.2.2 – Substanzbasierter Freibetrag

11. Artikel 9.2.1 enthält die jeweiligen Prozentsätze, die bei der Substanzausnahme für Lohnkosten in Artikel 5.3.3 für die Geschäftsjahre anzuwenden sind, die in der zehn Kalenderjahre umfassenden Übergangszeit ab 2023 beginnen. Wenn das Geschäftsjahr einer multinationalen Unternehmensgruppe beispielsweise am 1. März 2023 beginnt, beträgt der für die Substanzausnahme für Lohnkosten von Artikel 5.3.3 in diesem Geschäftsjahr anzuwendende Prozentsatz 10 %.

12. Diese Übergangszeit gilt unabhängig davon, wann eine multinationale Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe beispielsweise in dem Geschäftsjahr, das am 1. Januar 2026 beginnt, erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt, beträgt der für Artikel 5.3.3 anzuwendende Prozentsatz in diesem Geschäftsjahr 9,4 %.

13. Artikel 9.2.2 enthält die jeweiligen Prozentsätze, die bei der Substanzausnahme für materielle Vermögenswerte in Artikel 5.3.4 für die Geschäftsjahre anzuwenden sind, die in der zehn Kalenderjahre umfassenden Übergangszeit ab 2023 beginnen. Die im Kommentar zu Artikel 9.2.1 beschriebenen Grundsätze gelten auch in Bezug auf Artikel 9.2.2.

Artikel 9.3 – Befreiung multinationaler Unternehmensgruppen von der UTPR in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit

14. Artikel 9.3 sieht eine vorübergehende Befreiung von der UTPR für multinationale Unternehmensgruppen vor, die sich in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit befinden. Artikel 9.3.1 kürzt die im Rahmen der UTPR zugerechnete Ergänzungssteuer für diese multinationalen Unternehmensgruppen auf null. Artikel 9.3.2 nennt die Kriterien, die eine multinationale Unternehmensgruppe erfüllen muss, um als eine Gruppe betrachtet zu werden, die sich in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit befindet. Artikel 9.3.3 enthält die Definition des Referenzsteuerhoheitsgebiets, auf das in Artikel 9.3.2 verwiesen wird. Artikel 9.3.4 sorgt schließlich dafür, dass die Anwendung von Artikel 9.3.1 zeitlich begrenzt ist.

Artikel 9.3.1

15. Artikel 9.3.1 sieht eine Befreiung von der UTPR für multinationale Unternehmensgruppen vor, die die in Artikel 9.3.2 aufgeführten Anforderungen erfüllen. Die Befreiung von der UTPR wird konkret bewirkt, indem der etwaige Ergänzungssteuerbetrag, der ansonsten bei der Ermittlung des UTPR-Ergänzungssteuerbetrags gemäß Artikel 2.5.1 berücksichtigt würde, auf null gekürzt wird.

16. Artikel 9.3.1 sieht außerdem vor, dass diese Befreiung ungeachtet der ansonsten bestehenden Anforderungen von Kapitel 5 gilt, wie beispielsweise der Anforderung, den effektiven Steuersatz eines Steuerhoheitsgebiets zu ermitteln und die gegebenenfalls zu entrichtende Ergänzungssteuer zu berechnen. Das bedeutet, dass es für die multinationale Unternehmensgruppe nicht erforderlich ist, den effektiven Steuersatz ihrer Geschäftseinheiten zu ermitteln oder den Ergänzungssteuerbetrag zu berechnen, der zu entrichten gewesen wäre, wenn die Befreiung nicht gegolten hätte.

17. Die in Artikel 9.3.1 vorgesehene Befreiung gilt auf jährlicher Basis. Sofern die in Artikel 9.3.2 aufgeführten Voraussetzungen für ein Geschäftsjahr erfüllt sind, greift die in Artikel 9.3.1 vorgesehene Befreiung in diesem Geschäftsjahr.

Artikel 9.3.2

18. Artikel 9.3.2 nennt zwei Kriterien, um festzustellen, ob eine multinationale Unternehmensgruppe sich in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit befindet. Beide Kriterien müssen in einem Geschäftsjahr erfüllt sein, damit die multinationale Unternehmensgruppe in diesem Geschäftsjahr Anspruch auf die Befreiung hat.

19. Buchstabe a sieht vor, dass die Befreiung in Artikel 9.3.1 nur für multinationale Unternehmensgruppen gilt, die in einem Geschäftsjahr in höchstens sechs Steuerhoheitsgebieten über Geschäftseinheiten verfügen. Eine multinationale Unternehmensgruppe kann folglich Anspruch auf die Befreiung haben, wenn sie in bis zu fünf anderen Steuerhoheitsgebieten als dem Referenzsteuerhoheitsgebiet über Geschäftseinheiten verfügt (vgl. Artikel 9.3.3 wegen der Definition des Referenzsteuerhoheitsgebiets). Dabei besteht kein Erfordernis, dass die fünf anderen Steuerhoheitsgebiete während des gesamten Fünfjahreszeitraums, in dem die multinationale Unternehmensgruppe die Befreiung in Anspruch nehmen kann, die gleichen sind. Die Belegenheit einer Geschäftseinheit wird nach den Regeln von Artikel 10.3 ermittelt. Da staatenlose Geschäftseinheiten in keinem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, werden diese Einheiten bei der Ermittlung der Zahl der Steuerhoheitsgebiete, in denen die multinationale Unternehmensgruppe tätig ist, nicht berücksichtigt.

20. Buchstabe b sieht vor, dass die Befreiung in Artikel 9.3.1 nur für multinationale Unternehmensgruppen gilt, die über eine begrenzte Menge an materiellen Vermögenswerten außerhalb des Referenzsteuerhoheitsgebiets verfügen, d. h. des Steuerhoheitsgebiets, in dem sie den Großteil ihrer substanziellen Tätigkeiten durchführen, wenn die multinationale Unternehmensgruppe erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt. Konkret sieht Buchstabe b vor, dass multinationale Unternehmensgruppen nur Anspruch auf die Befreiung haben, wenn die Summe des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten, die in anderen Steuerhoheitsgebieten als dem Referenzsteuerhoheitsgebiet belegen sind (nach der Definition von Artikel 9.3.3), in dem Geschäftsjahr 50 Mio. EUR nicht übersteigt. Wie in Artikel 10.1 dargelegt, bedeutet „Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte“ den Durchschnitt des Jahresanfangs- und Jahresendwerts der materiellen Vermögenswerte nach Berücksichtigung der im Abschluss ausgewiesenen kumulierten Abschreibungen und substanzbedingten Wertminderungen. Für Artikel 9.3.2 Buchstabe b werden alle in Artikel 10.1 definierten materiellen Vermögenswerte berücksichtigt, sofern sie von den Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe gehalten werden, die im maßgeblichen Zeitraum in den anderen Steuerhoheitsgebieten als dem Referenzsteuerhoheitsgebiet belegen sind. Artikel 9.3.2 Buchstabe b sieht vor, dass die Befreiung von der UTPR nicht mehr gilt, sobald der Wert der materiellen Vermögenswerte, die in anderen als dem Referenzsteuerhoheitsgebiet gehalten werden, 50 Mio. EUR übersteigt. Materielle Vermögenswerte von staatenlosen Geschäftseinheiten gelten für die Zwecke des Schwellenwerts von 50 Mio. EUR als von Geschäftseinheiten gehalten, die in einem anderen als dem Referenzsteuerhoheitsgebiet belegen sind, es sei denn, die multinationale Unternehmensgruppe kann nachweisen, dass sich diese materiellen Vermögenswerte physisch im Referenzsteuerhoheitsgebiet befinden.

21. Für die Zwecke von Artikel 9.3.2 Buchstabe b werden materielle Vermögenswerte von Investmentgesellschaften, die keine freigestellten Einheiten sind, nicht berücksichtigt, weil diese Einheiten von der Anwendung der UTPR freigestellt sind; für die Zwecke von Artikel 9.3.2 Buchstabe a wird die Belegenheit von Investmentgesellschaften, die keine freigestellten Einheiten sind, bei der Ermittlung der Zahl der Steuerhoheitsgebiete, in denen die multinationale Unternehmensgruppe über Geschäftseinheiten verfügt, nicht berücksichtigt. Von einem Joint Venture oder seinen Tochtergesellschaften gehaltene materielle Vermögenswerte werden ebenfalls nicht berücksichtigt, weil sie keine Geschäftseinheiten für die Zwecke von Artikel 9.3 sind und nicht verpflichtet sind, die UTPR anzuwenden; die Belegenheit eines Joint Venture und seiner Tochtergesellschaften wird bei der Ermittlung der Zahl der Steuerhoheitsgebiete, in denen die multinationale Unternehmensgruppe über Geschäftseinheiten verfügt, nicht berücksichtigt. Die materiellen Vermögenswerte von in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten werden für die Zwecke

dieser Vorschrift jedoch berücksichtigt, und bei der Ermittlung der Zahl der Steuerhoheitsgebiete, in denen die multinationale Unternehmensgruppe über Geschäftseinheiten verfügt, wird die Belegenheit von in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten berücksichtigt.

Artikel 9.3.3

22. Artikel 9.3.3 enthält die Definition des Referenzsteuerhoheitsgebiets im Sinne von Artikel 9.3.2. Das Referenzsteuerhoheitsgebiet einer multinationalen Unternehmensgruppe ist das Steuerhoheitsgebiet, in dem die multinationale Unternehmensgruppe den höchsten Gesamtwert an materiellen Vermögenswerten ausweist, wobei der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte in einem Steuerhoheitsgebiet die Summe des Nettobuchwerts sämtlicher materieller Vermögenswerte sämtlicher in diesem Steuerhoheitsgebiet belegener Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe ist. Für Artikel 9.3.3 werden alle in Artikel 10.1 definierten materiellen Vermögenswerte berücksichtigt, sofern sie im maßgeblichen Zeitraum von den Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe gehalten werden. Wie in Artikel 10.1 dargelegt, bedeutet „Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte“ den Durchschnitt des Anfangs- und Endwerts der materiellen Vermögenswerte nach Berücksichtigung der im Abschluss ausgewiesenen kumulierten Abschreibungen und Wertminderungen.

23. Für die Zwecke von Artikel 9.3.3 wird das Referenzsteuerhoheitsgebiet in Bezug auf das Geschäftsjahr bestimmt, in dem die multinationale Unternehmensgruppe erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt, und es kann sich während des Fünfjahreszeitraums, in dem die multinationale Unternehmensgruppe die Befreiung in Anspruch nehmen kann, nicht ändern.

Artikel 9.3.4

24. Artikel 9.3.4 sieht vor, dass die Befreiung in Artikel 9.3.1 nur für einen Zeitraum von fünf Jahren gilt, nachdem die multinationale Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften gefallen ist. Multinationale Unternehmensgruppen fallen in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften, wenn sie die Anforderungen von Artikel 1.1 erfüllen. Der Fünfjahreszeitraum beginnt deshalb mit dem Zeitpunkt, an dem die multinationale Unternehmensgruppe erstmals die Anforderungen von Artikel 1.1 erfüllt, und er umfasst das erste Geschäftsjahr, in dem die multinationale Unternehmensgruppe den GloBE-Vorschriften unterliegt. Beispielsweise sei angenommen, dass eine multinationale Unternehmensgruppe die in Artikel 1.1 aufgeführten Anforderungen erstmals für ihr am 1. Januar 2025 beginnendes Geschäftsjahr erfüllt. Diese multinationale Unternehmensgruppe kann die in Artikel 9.3.1 vorgesehene Befreiung für alle Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2029 beginnen, nicht mehr in Anspruch nehmen.

25. Artikel 9.3.4 sieht außerdem vor, dass die Fünfjahresfrist für multinationale Unternehmensgruppen, die bei Inkrafttreten der GloBE-Vorschriften in deren Anwendungsbereich fallen, mit dem Inkrafttreten der UTPR beginnt. In diesem Szenario fällt die multinationale Unternehmensgruppe ab dem ersten Jahr, in dem die UTPR-Vorschriften gelten, in deren Anwendungsbereich. Da die Gesetzgebungsverfahren in den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework unterschiedlich lang sind, ist es möglich, dass einige Steuerhoheitsgebiete die GloBE-Vorschriften schneller verabschieden als andere. Die Mitglieder des Inclusive Framework haben jedoch vereinbart, dass die UTPR frühestens 2024 in Kraft treten wird. Eine multinationale Unternehmensgruppe, die die in Artikel 1.1 aufgeführten Anforderungen für ein Geschäftsjahr erfüllt, das vor dem 1. Januar 2024 beginnt, hätte folglich in allen Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2028 beginnen, keinen Anspruch auf die in Artikel 9.3.1 vorgesehene Befreiung. Dies gilt unabhängig davon, ob irgendeines der Steuerhoheitsgebiete, in denen die Geschäftseinheiten belegen sind, eine UTPR eingeführt hat, die Anfang 2024 in Kraft ist.

26. Auf jeden Fall darf der in Artikel 9.3.4 aufgeführte Fünfjahreszeitraum unter keinen Umständen ausgesetzt werden. Wenn die multinationale Unternehmensgruppe beispielsweise die in Artikel 1.1

aufgeführten Anforderungen für ein Geschäftsjahr erfüllt, ihr Umsatzerlös in den folgenden Jahren aber zurückgeht, sodass die multinationale Unternehmensgruppe in den folgenden Jahren nicht in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt, läuft der Fünfjahreszeitraum weiter.

Artikel 9.3.5

27. Artikel 9.3.5 enthält eine optionale Bestimmung, die es dem Referenzsteuerhoheitsgebiet gestattet, die UTPR zu nutzen, um ihre Steuerbasis vor einer Steuerplanungsmöglichkeit zu schützen, die sich aus der Befreiung multinationaler Unternehmen in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit ergeben kann. Da bei der in Artikel 9.3.1 vorgesehenen Befreiung für alle Steuerhoheitsgebiete, in denen die multinationale Unternehmensgruppe tätig ist, eine Ergänzungssteuer von null unterstellt wird, könnte eine weitgehend inländische Gruppe eine neue oberste Muttergesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet gründen, das keine anerkannte IIR hat, und diese Muttergesellschaft könnte dann Wert aus der inländischen Gruppe schöpfen, ohne einer Mindestbesteuerung im Rahmen der UTPR zu unterliegen. Diese Lücke in der Anwendung der GloBE-Vorschriften könnte außerdem ein Wettbewerbsvorteil für oberste Muttergesellschaften sein, die in einem nicht von den GloBE-Vorschriften erfassten Steuerhoheitsgebiet belegen sind und multinationale Unternehmensgruppen zu erwerben suchen.

28. Um einem solchen potenziellen Missbrauch der in Artikel 9.3.1 vorgesehenen Befreiung entgegenzuwirken, können Steuerhoheitsgebiete, die eine UTPR einführen, optional die Aufnahme einer Ausnahme von Artikel 3.9.1 in Erwägung ziehen, der zufolge Artikel 9.3 in diesem Steuerhoheitsgebiet nicht gilt, wenn es sich dabei um das Referenzsteuerhoheitsgebiet in Bezug auf eine multinationale Unternehmensgruppe handelt, die sich in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit befindet. Steuerhoheitsgebiete, die beschließen, die GloBE-Vorschriften umzusetzen, können sich für die Aufnahme einer solchen optionalen Bestimmung in Artikel 9.3 entscheiden, um gleiche Rahmenbedingungen zu schaffen für multinationale Unternehmensgruppen mit Hauptsitz im Inland, die sich in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit befinden (und der IIR in Bezug auf ihre Tätigkeiten in Niedrigsteuerhoheitsgebieten unterliegen), und multinationale Unternehmensgruppen in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit, die zwar eine oberste Muttergesellschaft außerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets haben, aber den Großteil ihrer Tätigkeiten innerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets durchführen. Macht das Referenzsteuerhoheitsgebiet von dieser Option Gebrauch, um die UTPR auf diese Gruppen anzuwenden, würde dies das Risiko verringern, dass multinationale Unternehmensgruppen mit Hauptsitz im Inland ihre steuerliche Ansässigkeit aus dem Referenzsteuerhoheitsgebiet herausverlagern, um die GloBE-Vorschriften zu umgehen.

29. Steuerhoheitsgebiete, die die Wirkung von Artikel 9.3 auf diese Weise begrenzen wollen, können es in Erwägung ziehen, eine optionale Bestimmung aufzunehmen (Artikel 9.3.5), die vorsieht, dass Artikel 9.3.1 nicht gilt, wenn das umsetzende Steuerhoheitsgebiet das Referenzsteuerhoheitsgebiet der multinationalen Unternehmensgruppe ist. Dadurch behält das Referenzsteuerhoheitsgebiet die Möglichkeit, im Rahmen der UTPR eine Anpassung in Bezug auf einen Ergänzungssteuerbetrag vorzunehmen, der in einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet anfällt. Damit der in solchen Steuerhoheitsgebieten anfallende Ergänzungssteuerbetrag in vollem Umfang dem Referenzsteuerhoheitsgebiet zugrechnet werden kann, sieht Artikel 9.3.5 Buchstabe b vor, dass der UTPR-Prozentsatz der anderen Steuerhoheitsgebiete als gleich null behandelt wird.

30. Steuerhoheitsgebiete, die Artikel 9.3.5 umsetzen, können es auch in Erwägung ziehen, die Anwendung der UTPR mit diesem Artikel auf den Ergänzungssteuerbetrag zu begrenzen, der in anderen Niedrigsteuerhoheitsgebieten als dem Referenzsteuerhoheitsgebiet entsteht. Artikel 9.3.5 Buchstabe a erreicht dies, indem der Ergänzungssteuerbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit, der gemäß Artikel 2.5.1 berücksichtigt würde, auf null gekürzt wird, wenn diese niedrig besteuerte Geschäftseinheit im Referenzsteuerhoheitsgebiet belegen ist.

31. Die in Artikel 9.3.5 aufgeführte Option dient als Ausnahme von der in Artikel 9.3 vorgesehenen UTPR-Freistellung und unterliegt deshalb der in Artikel 9.3.4 vorgesehenen allgemeinen zeitlichen Begrenzung.

Artikel 9.4 – Übergangsweise Erleichterung der Erklärungspflichten

32. Artikel 9.4.1 sieht übergangsweise eine Erleichterung der Erklärungs- und Unterrichtungspflichten gemäß Artikel 8.1 in Bezug auf das Übergangsjahr vor. Die Erklärungs- und Unterrichtungspflichten müssen innerhalb von 18 Monaten, anstelle der normalen 15 Monate, nach Ende des Berichtsgeschäftsjahrs, das das Übergangsjahr ist, erfüllt werden.

10 Begriffsbestimmungen

Artikel 10.1. – Begriffsbestimmungen

1. Artikel 10.1 enthält Definitionen von Begriffen, die in den GloBE-Vorschriften verwendet werden. Die meisten dieser Begriffe werden im Kommentar zu den Artikeln erörtert, in denen sie verwendet werden. Die übrigen Begriffsbestimmungen werden hier im Kommentar zu Artikel 10.1 erläutert.

2. In den GloBE-Vorschriften und im Kommentar werden außerdem mehrere allgemein übliche rechnungslegungsbezogene Begriffe wie „Gewinn- und Verlustrechnung“ und rechnungslegungsbezogene Formulierungen, z. B. in Bezug auf Kontoveränderungen oder die Auflösung von Verbindlichkeiten, verwendet, die in Artikel 10.1 nicht definiert sind. Wenn Rechnungslegungsbegriffe oder -konzepte, die in Artikel 10.1 nicht definiert sind, in den GloBE-Vorschriften oder im Kommentar im Zusammenhang mit GloBE-Regeln oder -Grundsätzen verwendet werden, die an der Rechnungslegung ausgerichtet sind, sollten diese Begriffe und Konzepte entsprechend ihrer Bedeutung in den jeweiligen Rechnungslegungsstandards und -leitlinien ausgelegt werden. Wenn in den GloBE-Vorschriften oder im Kommentar Rechnungslegungsbegriffe verwendet werden, die in anderen Rechnungslegungsstandards anders lauten, so sind damit auch die in diesen anderen Rechnungslegungsstandards verwendeten Begriffe gemeint. Im deutschen Sprachraum ist neben dem Begriff „Gewinn- und Verlustrechnung“ (im Englischen „profit and loss statement”) beispielsweise auch der Begriff „Erfolgsrechnung“ („income statement“) gebräuchlich, der sich auf den gleichen Teil des Jahresabschlusses bezieht. Wenn im Kommentar von der „Gewinn- und Verlustrechnung“ die Rede ist, so ist folglich auch die „Erfolgsrechnung“ gemeint.

Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft

3. Der Begriff „Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft“ wird im Zusammenhang mit der Pensionsfondsdefinition verwendet. Auch in Artikel 1.5.2 wird auf den Begriff Bezug genommen, da dieser Artikel nicht für Einheiten gilt, die im Eigentum von Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaften stehen, und die betreffenden Einheiten somit keine freigestellten Einheiten nach Artikel 1.5.2 sind.

4. Diese Definition umfasst zwei Arten von Einheiten. Die erste Art wird in Buchstabe a beschrieben, der sich auf eine Einheit bezieht, die ausschließlich oder fast ausschließlich dazu errichtet wurde und betrieben wird, für Pensionsfonds Gelder anzulegen. Bei der zweiten Art der Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft handelt es sich um eine Einheit, die ausschließlich oder fast ausschließlich dazu errichtet wurde und betrieben wird, Tätigkeiten auszuüben, die die regulierten Tätigkeiten ergänzen, die von (den unter Buchstabe a der Definition genannten) Pensionsfonds ausgeübt werden.

5. Buchstabe b verlangt nicht, dass die Einheit Dienstleistungen unmittelbar für einen Pensionsfonds im Sinne des Buchstaben a der Pensionsfondsdefinition erbringt. Er sieht lediglich vor, dass ihre Tätigkeiten die von einem solchen Pensionsfonds ausgeübten regulierten Tätigkeiten ergänzen und dass die Einheit und der Pensionsfonds derselben Gruppe gemäß der Definition von Artikel 1.2.2 und 1.2.3 angehören. Als Beispiel sei angenommen, dass ein Pensionsfonds, auf den Buchstabe a der Pensionsfondsdefinition zutrifft, eine Einheit (A Co) gründet, die ihm als Fondsmanager dienen soll. Die Einheit A Co, die für die Gesamtinvestitionsstrategie des Pensionsfonds verantwortlich ist, gründet eine weitere, in Staat B

belegene Einheit (B Co), die A Co zu Investitionsmöglichkeiten in Staat B berät. Alle beteiligten Einheiten gehören derselben Gruppe an. In diesem Fall handelt es sich bei B Co um eine Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft, obwohl sie nicht unmittelbar für den Pensionsfonds Dienstleistungen erbringt, da ihre Tätigkeiten die vom Pensionsfonds ausgeübten Tätigkeiten ergänzen.

6. Die Formulierung „ausschließlich oder fast ausschließlich" verlangt eine Prüfung der Gegebenheiten und Umstände, mit der sichergestellt werden muss, dass es sich bei allen oder fast allen Tätigkeiten der Einheit um diejenigen handelt, die in den Buchstaben a oder b genannt sind. Diese Formulierung orientiert sich an der Definition eines anerkannten Pensionsfonds in Artikel 3 des OECD-Musterabkommens und seinem Kommentar (vgl. Ziffer 10.11 des Kommentars zu Artikel 3), und ihre Auslegung muss den unterschiedlichen Zwecken Rechnung tragen, denen die GloBE-Vorschriften und Doppelbesteuerungsabkommen gerecht werden sollen (OECD, 2017[1]).

Anerkannte Anrechnungssteuer

7. Die GloBE-Vorschriften enthalten eine besondere Definition einer anerkannten Anrechnungssteuer, die diese von einer nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuer unterscheidet. Bei diesen beiden Steuern handelt es sich um Anrechnungssteuern in dem Sinne, dass sie entweder dem Unternehmen oder dem Gesellschafter gestatten, sich die zuvor vom Unternehmen entrichtete Körperschaftsteuer teilweise oder ganz anrechnen oder erstatten zu lassen, wenn die entsprechenden Gewinne später in Form einer Dividende an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Bei einer nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuerregelung kann die zuvor entrichtete Körperschaftsteuer aber erstattet werden, ohne dass die Gesellschafter die Dividende versteuern müssen.

8. Sowohl die Definition einer anerkannten Anrechnungssteuer als auch die einer nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuer erfordert eine Untersuchung der Regelungen des Steuerhoheitsgebiets für die Anrechenbarkeit bzw. Erstattung der im Rahmen von Anrechnungsregelungen entrichteten Körperschaftsteuerbeträge. Ist einmal festgestellt, dass die Merkmale der Regelungen eines bestimmten Steuerhoheitsgebiets so wirken, wie dies in der jeweiligen Definition beschrieben ist, oder inwieweit sie so wirken, ist es nicht mehr erforderlich zu prüfen, ob die einzelnen Steuerzahlungen oder die einzelnen Gutschriften oder Erstattungen den in der jeweiligen Definition genannten Kategorien entsprechen. Ändert das Steuerhoheitsgebiet allerdings sein innerstaatliches Steuerrecht in Bezug auf die Anrechnung oder Erstattung der entrichteten Körperschaftsteuer oder im Hinblick auf die anzuwendenden Steuersätze, so ist neu zu ermitteln, ob oder inwieweit diese Regelungen noch so wirken, wie dies in der jeweiligen Definition beschrieben ist.

9. Die Definition einer anerkannten Anrechnungssteuer enthält sehr konkrete Anforderungen hinsichtlich der Besteuerung der Dividendenempfänger, um zu gewährleisten, dass die Erstattung oder Anrechnung tatsächlich dazu dient, sicherzustellen, dass die Besteuerung auf einer einzigen Ebene erfolgt. Nach den Buchstaben b und c der Definition muss die Erstattungs- oder Anrechnungsmöglichkeit im Zusammenhang mit einer Dividende entstehen, die an einen wirtschaftlich Berechtigten ausgeschüttet wird, der

a. einem nominalen Steuersatz unterliegt, welcher dem Mindestsatz entspricht oder diesen übersteigt, oder
b. eine natürliche Person ist und im Steuerhoheitsgebiet der ausschüttenden Kapitalgesellschaft ansässig ist und im Hinblick auf die Dividende als ordentlichem Einkommen der Besteuerung unterliegt.

10. Sofern das Steuerhoheitsgebiet über gestaffelte Steuersätze verfügt, ist der nominale Steuersatz nach Buchstabe b der Definition der niedrigste für den wirtschaftlich Berechtigten geltende Steuersatz. Der Verweis auf die Besteuerung als ordentliches Einkommen in Buchstabe c der Definition soll sicherstellen, dass die Dividende nicht zu niedrigen Sätzen versteuert wird, die nur oder speziell für Dividenden oder

andere passive Einkünfte gelten. Es ist nicht notwendig, dass an eine staatliche Einheit, eine internationale Organisation, eine gebietsansässige Organisation ohne Erwerbszweck, einen gebietsansässigen Pensionsfonds oder eine gebietsansässige Investmentgesellschaft, die keine Einheit der Gruppe ist, ausgeschüttete Dividenden besteuert werden, um die Kriterien einer anerkannten Anrechnungssteuer zu erfüllen. Für Dividenden, die an Lebensversicherungsgesellschaften gezahlt werden, die im Hinblick auf Dividenden, die sie im Zusammenhang mit Pensionsfonds-Tätigkeiten beziehen, wie Pensionsfonds behandelt werden, gilt das Erfordernis der Besteuerung zum Mindeststeuersatz ebenfalls nicht.

11. Falls eine bestimmte Anrechnungssteuerregelung nicht vollständig unter den vorherigen Buchstaben fällt (z. B. aufgrund von zusätzlichen, unter den Buchstaben a bis d nicht beschriebenen Kategorien von Gesellschaftern, die möglicherweise eine Erstattungs- oder Anrechnungsmöglichkeit in Anspruch nehmen können), kann es erforderlich sein zu prüfen, inwieweit ein bestimmter Betrag an erfassten Steuern in den unter die Buchstaben a bis d fallenden Situationen anrechenbar oder erstattungsfähig ist. In solchen Fällen kann ein Betrag an erfassten Steuern eine anerkannte Anrechnungssteuer sein, soweit die Erstattung oder Anrechnung dieser Steuer von den Buchstaben a bis d der Definition erfasst ist. Bei Anwendung der Buchstaben a bis d kann ein Betrag an erfassten Steuern selbst dann noch eine anerkannte Anrechnungssteuer darstellen, wenn noch keine Dividende ausgeschüttet, gemeldet oder gezahlt wurde, solange vernünftigerweise davon ausgegangen werden kann, dass die Erstattung auszahlbar oder die Gutschrift anrechenbar wäre, wenn die Ausschüttung in den unter den Buchstaben a bis d beschriebenen Situationen erfolgt.

12. Für den GloBE-Umsetzungsrahmen werden Verfahren entwickelt und Leitlinien vorgelegt werden, um die koordinierte Umsetzung der GloBE-Vorschriften zu erleichtern. Hierzu zählt die Umsetzung eines Verfahrens, das den Steuerverwaltungen dabei hilft zu ermitteln, ob es sich bei einer Steuerregelung um eine anerkannte Anrechnungssteuer handelt. Um die Transparenz, Einheitlichkeit und Koordinierung zu fördern, wird das Ergebnis dieses Verfahrens veröffentlicht.

Anerkannte auszahlbare Steuergutschrift

13. Die GloBE-Vorschriften enthalten in den Kapiteln 3 und 4 besondere Vorschriften für die Behandlung von anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften und nicht anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften. Eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift wird für die Zwecke der GloBE-Vorschriften als Ertrag behandelt, was bedeutet, dass die Gutschrift im Nenner des Bruchs zur Berechnung des effektiven Steuersatzes berücksichtigt wird und nicht als Kürzung der Steuern einer Geschäftseinheit in dem Jahr behandelt wird, in dem die Auszahlung oder Gutschrift geltend gemacht wird. Alle anderen auszahlbaren Steuergutschriften (d. h. nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschriften) werden vom Gewinn ausgenommen, aber in dem Zeitraum, in dem die Auszahlung oder Gutschrift geltend gemacht wird, als Kürzung der erfassten Steuern behandelt, was bedeutet, dass sie den Zähler des Bruchs zur Berechnung des effektiven Steuersatzes verringern. Die Unterscheidung zwischen „anerkannten“ und „nicht anerkannten“ auszahlbaren Steuergutschriften und ihre unterschiedliche Behandlung gemäß den besonderen Vorschriften der Kapitel 3 und 4 stellen sicher, dass auszahlbare Steuergutschriften bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts und der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern angemessen auf eine Weise berücksichtigt werden, mit der sichergestellt ist, dass die Besteuerungsergebnisse im Rahmen der GloBE-Vorschriften transparent und vorhersehbar sind.

14. Um gemäß den GloBE-Vorschriften als anerkannte auszahlbare Steuergutschrift behandelt zu werden, muss eine Steuergutschriftregelung so gestaltet sein, dass die Gutschrift binnen vier Jahren ab dem Zeitpunkt auszahlbar wird, an dem die Bedingungen dafür nach dem Recht des die Gutschrift gewährenden Steuerhoheitsgebiets erfüllt sind. Auszahlbar bedeutet, dass der Betrag der Gutschrift, der noch nicht zur Kürzung der erfassten Steuern verwendet wurde, in Barmitteln oder Barmitteläquivalenten auszuzahlen ist. Barmitteläquivalente umfassen in diesem Sinne Schecks, kurzfristige staatliche Schuld-

titel und alle anderen Instrumente, die gemäß dem im Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandard als Barmitteläquivalente behandelt werden, sowie die Möglichkeit, die Gutschrift zu nutzen, um andere Verbindlichkeiten als eine erfasste Steuer zu begleichen. Wenn die Gutschrift nur genutzt werden kann, um erfasste Steuern zu reduzieren, sie also nicht in Barmitteln ausgezahlt oder auf eine andere Steuer angerechnet werden kann, gilt sie nicht als in diesem Sinne auszahlbar. Wenn die Steuergutschriftregelung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht gibt, die Gutschrift in einer auszahlbaren Form zu erhalten, wird die Steuergutschriftregelung bis zur Höhe des auszahlbaren Anteils als auszahlbar betrachtet, unabhängig davon, ob sich ein bestimmter Steuerpflichtiger für die Auszahlbarkeit entscheidet.

15. Die Bedingungen für eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift stützen sich auf die Behandlung in den Rechnungslegungsstandards (sowohl für staatliche Zuschüsse als auch für Ertragsteuern) und sind so gestaltet, dass anhand von ihnen ermittelt werden kann, ob Steuergutschriften aller Wahrscheinlichkeit nach tatsächlich und nicht lediglich formal ausgezahlt werden. Um gemäß den GloBE-Vorschriften als anerkannte auszahlbare Steuergutschrift behandelt zu werden, muss die Steuergutschriftregelung nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets jedoch so gestaltet sein, dass der Auszahlungsmechanismus praktische Bedeutung für diejenigen Steuerpflichtigen hat, die Anspruch auf diese Gutschrift haben werden. Wenn die Steuergutschriftregelung so gestaltet ist, dass die Gutschrift niemals die Steuerschuld eines Steuerpflichtigen übersteigen wird (oder wenn beabsichtigt ist, dass die Gutschrift niemals die Steuerschuld eines Steuerpflichtigen übersteigt), hat der Auszahlungsmechanismus keine praktische Bedeutung für die Steuerpflichtigen und die Gutschrift wird nach den GloBE-Vorschriften nicht als anerkannte auszahlbare Steuergutschrift behandelt. Ob eine Gutschrift auszahlbar im Sinne der GloBE-Vorschriften ist, muss ausgehend von den Bedingungen, unter denen die Gutschrift gewährt wird, und den Informationen, die zu dem Zeitpunkt verfügbar waren, als die Gutschrift in innerstaatliches Recht aufgenommen wurde, beurteilt werden. Diese Analyse basiert auf einer qualitativen Beurteilung der Steuergutschriftregelung als Ganzes, nicht auf Ebene einzelner Steuerpflichtiger; sie sollte jedoch die Umstände berücksichtigen, unter denen die Gutschrift gewährt wird. Eine Steuergutschriftregelung, die nur einem Gewinne erzielenden Steuerpflichtigen oder einer Gruppe Gewinne erzielender Steuerpflichtiger zur Verfügung steht (und Steuerpflichtige ausschließt, die keine Gewinne erzielen), könnte beispielsweise ein auszahlbares Element umfassen, das in der Praxis nie dazu führen kann, dass eine Gutschrift die Steuerschuld des Steuerpflichtigen übersteigt. Im Gegensatz dazu gilt eine Steuergutschriftregelung, die den Steuerpflichtigen generell zur Verfügung steht, nicht einfach deshalb nicht mehr als auszahlbare Steuergutschrift, weil alle Steuerpflichtigen, die diese Gutschrift in Anspruch nehmen, zufälligerweise Gewinne erzielen.

16. Ob eine Gutschrift binnen vier Jahren auszahlbar ist, muss zu dem Zeitpunkt bestimmt werden, an dem die Bedingungen für die Gewährung der Gutschrift nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets, das die Gutschrift gewährt hat, erfüllt sind. Wenn die Geschäftseinheit in dem Steuerhoheitsgebiet, das die Gutschrift gewährt hat, keine steuerlichen oder sonstigen Verbindlichkeiten gegenüber dem Staat hat, muss die Gutschrift also binnen vier Jahren ab dem Zeitpunkt, an dem die maßgeblichen Bedingungen für die Gewährung der Gutschrift erfüllt sind, in Barmitteln oder Barmitteläquivalenten auszahlbar sein, um als anerkannte auszahlbare Steuergutschrift zu gelten. Wenn die nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets vorgesehene Steuergutschriftregelung eine Teilauszahlung der Steuergutschrift vorsieht, sodass nur ein bestimmter Prozentsatz oder Teil der Steuergutschrift auszahlbar ist, kann der auszahlbare Teil der Gutschrift als anerkannte auszahlbare Steuergutschrift behandelt werden, sofern dieser Teil binnen vier Jahren ab dem Zeitpunkt, an dem die Bedingungen für die Gewährung der Gutschrift nach den Rechtsvorschriften des die Gutschrift gewährenden Steuerhoheitsgebiets erfüllt sind, auszahlbar wird.

17. Die Bestimmungen von Artikel 8.3 über administrative Leitlinien werden die Einheitlichkeit der Ergebnisse in Bezug auf die Anwendung dieses Standards sicherstellen. Wenn diejenigen Steuerhoheitsgebiete, die den gemeinsamen Ansatz übernehmen, Risiken in Bezug auf die Behandlung von Steuergutschriften und staatlichen Zuschüssen feststellen, die zu unbeabsichtigten Ergebnissen führen, könnten

die betroffenen Steuerhoheitsgebiete aufgefordert werden, weitere Bedingungen für anerkannte auszahlbare Steuergutschriften auszuarbeiten oder gegebenenfalls alternative Regeln für die Behandlung von Steuergutschriften und staatlichen Zuschüssen zu prüfen. Diese Analyse müsste sich auf empirische und historische Daten in Bezug auf die Steuergutschriftregelung als Ganzes und nicht auf einzelne Steuerpflichtige gründen.

Anerkannte IIR

18. Die Definition einer anerkannten IIR (Income Inclusion Rule bzw. Primärergänzungssteuerregelung) ist für die Anwendung der IIR in den Artikeln 2.1 bis 2.3 maßgeblich. Zur korrekten Anwendung der GloBE-Vorschriften im umsetzenden Steuerhoheitsgebiet müssen sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen oftmals prüfen, ob andere derselben Gruppe angehörende Geschäftseinheiten in einem anderen Steuerhoheitsgebiet einer anerkannten IIR unterliegen. So ist beispielsweise ein Steuerpflichtiger, bei dem es sich um eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft handelt, nicht verpflichtet, die IIR in Bezug auf seine Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit anzuwenden, wenn die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe im selben Geschäftsjahr verpflichtet ist, eine anerkannte IIR anzuwenden.

19. Eine anerkannte IIR ist definiert als ein „Katalog von Vorschriften, der den Artikeln 2.1 bis 2.3 der GloBE-Vorschriften (einschließlich aller mit diesen Artikeln zusammenhängenden Bestimmungen der GloBE-Vorschriften) entspricht und im innerstaatlichen Recht eines Steuerhoheitsgebiets enthalten ist und auf eine Weise umgesetzt und verwaltet wird, die mit den nach den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar vorgesehenen Ergebnissen im Einklang steht“. Diese Formulierung soll gewährleisten, dass die in die innerstaatlichen Rechtsvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets aufgenommene IIR auf eine Weise umgesetzt und angewandt wird, die zu denselben Ergebnissen führt wie in den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar beschrieben. Dies umfasst Verwaltungsbestimmungen der GloBE-Vorschriften und die fristgerechte Erhebung der im Rahmen der IIR anfallenden Steuern.

20. Die Definition sieht keinen Vergleich der innerstaatlichen Rechtsvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets mit denen eines anderen Steuerhoheitsgebiets vor, vielmehr vergleicht sie die gesetzlichen Vorgaben eines Steuerhoheitsgebiets mit den einschlägigen Bestimmungen der vom Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting der OECD und der G20 ausgearbeiteten GloBE-Vorschriften und des Kommentars. Damit wird sichergestellt, dass die IIR jedes Steuerhoheitsgebiets anhand desselben von den Mitgliedern des Inclusive Framework on BEPS der OECD und der G20 erarbeiteten Katalogs von Vorschriften evaluiert wird und nicht auf bilateraler Ebene anhand der jeweiligen Rechtsvorschriften der anderen Steuerhoheitsgebiete.

21. In manchen Fällen können verfassungsrechtliche oder sonstige rechtliche Hindernisse ein Steuerhoheitsgebiet daran hindern, direkt auf außerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets ausgearbeitete Regeln Bezug zu nehmen. Ein solches Steuerhoheitsgebiet kann anders ausgedrückt keine Rechtsvorschriften verabschieden, die eine Beurteilung der IIR eines anderen Steuerhoheitsgebiets anhand der GloBE-Vorschriften vorsehen. Um unter solchen Umständen zu prüfen, ob eine anerkannte IIR vorliegt, kann sich ein Steuerhoheitsgebiet an den Ergebnissen orientieren, zu denen es nach seinen eigenen Rechtsvorschriften kommen würde, wobei vorausgesetzt wird, dass seine innerstaatlichen Vorschriften den GloBE-Vorschriften entsprechen und dass folglich alle im Recht anderer Steuerhoheitsgebiete verankerten Vorschriftenkataloge, die zu denselben Ergebnissen führen wie die GloBE-Vorschriften, auch nach innerstaatlichem Recht den Anforderungen einer anerkannten IIR entsprechen. Der Verweis auf den Artikel 2.1, der Artikel 2.1.6 umfasst, stellt klar, dass eine IIR, die nicht für inländische niedrig besteuerte Geschäftseinheiten gilt, dennoch als anerkannte IIR zu betrachten ist. Folglich sollte ein Steuerhoheitsgebiet, das eine IIR einführt, die auch für inländische Tochtergesellschaften gilt, eine im Recht eines anderen Steuerhoheitsgebiet verankerte IIR auch dann als anerkannte IIR behandeln, wenn diese IIR nur auf im Ausland ausgeübte Tätigkeiten Anwendung findet.

22. Der nächste Teil der Definition enthält eine Bedingung, die erfüllt sein muss, damit eine IIR „anerkannt“ wird. Sie lautet, dass das Steuerhoheitsgebiet keine Vorteile gewähren darf, die mit der von ihm umgesetzten IIR oder UTPR zusammenhängen. Damit sollen gleiche Rahmenbedingungen in allen Steuerhoheitsgebieten sichergestellt werden, die die Vorschriften eingeführt haben. Das Wort „Vorteile“ ist umfassend genug, um jede Art von Nutzen abzudecken, den ein Steuerhoheitsgebiet gewährt, z. B. Steueranreize, Zuschüsse und Subventionen, und die Formulierung „mit diesen Bestimmungen im Zusammenhang stehend“ ist absichtlich allgemein gehalten, um verschiedenen Mechanismen Rechnung zu tragen, durch die ein solcher Vorteil gewährt werden könnte.

23. Beispielsweise sei angenommen, dass ein Steuerhoheitsgebiet alle Bestimmungen der GloBE-Vorschriften in innerstaatliches Recht umgesetzt hat, einschließlich derjenigen von Artikel 2.1. Allerdings sieht es eine Steuergutschrift in Höhe eines Teils der im Rahmen der IIR entrichteten Steuern vor, die mit anderen Steuern verrechnet werden kann. In diesem Fall hat das Steuerhoheitsgebiet keine anerkannte IIR eingeführt.

24. Ob ein Vorteil mit einer IIR im Zusammenhang steht, muss ausgehend von den Gegebenheiten und Umständen des Einzelfalls ermittelt werden. Dabei muss dem dieser Bedingung zugrunde liegenden Prinzip Rechnung getragen werden, welches darin besteht, für alle Steuerhoheitsgebiete gleiche Rahmenbedingungen zu schaffen und zu verhindern, dass durch Unterschiede bei der Umsetzung und Anwendung der GloBE-Vorschriften Anreize zur Verlagerung der steuerlichen Ansässigkeit („Inversion“) entstehen.

25. Ein Steuervorteil oder Zuschuss, der allen Steuerpflichtigen gewährt wird, steht nicht mit den GloBE-Vorschriften im Zusammenhang. Zu den Gegebenheiten, die relevant, aber nicht entscheidend sind, zählt, ob der Steuervorteil oder Zuschuss nur Steuerpflichtigen zugutekommt, die den GloBE-Vorschriften unterliegen, ob der Vorteil als Teil der GloBE-Vorschriften angeboten wird und ob die Regelung eingeführt wurde, nachdem die Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS der OECD und der G20 die Gespräche über die GloBE-Vorschriften begonnen hatten. In diesem Zusammenhang ist der Begriff „Steuerhoheitsgebiet“ nicht auf die nationale oder zentrale Regierungsebene des Steuerhoheitsgebiets beschränkt. Er schließt nachgeordnete Gebietskörperschaften und andere öffentliche Stellen oder Rechtsgebilde ein. Gewährt beispielsweise eine öffentliche Entwicklungsbank einen bestimmten Vorteil, der mit der Anwendung der IIR im Zusammenhang steht, dann handelt es sich bei der Regelung nicht um eine anerkannte IIR.

26. Für den GloBE-Umsetzungsrahmen werden Verfahren entwickelt und Leitlinien vorgelegt werden, um die koordinierte Umsetzung der GloBE-Vorschriften zu erleichtern. Hierzu zählt die Umsetzung eines Verfahrens, das den Steuerverwaltungen dabei hilft zu ermitteln, ob ein Staat eine anerkannte IIR umgesetzt hat. Um die Transparenz, Einheitlichkeit und Koordinierung zu fördern, wird das Ergebnis dieses Verfahrens veröffentlicht.

Anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer

27. Zur korrekten Anwendung der GloBE-Vorschriften im umsetzenden Steuerhoheitsgebiet müssen möglicherweise sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen prüfen, ob derselben Gruppe angehörende Geschäftseinheiten in einem anderen Steuerhoheitsgebiet einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer unterliegen. Bei den meisten nationalen Ertragsteuern handelt es sich um erfasste Steuern, die bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes berücksichtigt werden und die den nach Artikel 5.2 berechneten Ergänzungssteuerbetrag indirekt verringern. Im Rahmen einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer anfallende Steuern verringern den Betrag der gemäß den GloBE-Vorschriften anfallenden Ergänzungssteuer nach Artikel 5.2 jedoch direkt. So hat beispielsweise eine Muttergesellschaft mit einer Beteiligung an einer Geschäftseinheit, bei der es sich ansonsten um eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit handeln würde, im Allgemeinen keine Steuerschuld im

Rahmen der IIR zu entrichten, wenn diese Geschäftseinheit einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuerregelung unterliegt, die eine Steuer in gleicher Höhe vorsieht, wie sie andernfalls im Rahmen der IIR anfallen würde.

28. Der Begriff „anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer“ bedeutet eine Steuer, die auf Übergewinne der inländischen Geschäftseinheiten Anwendung findet und dazu dient, die inländische Steuerschuld in Bezug auf diese Gewinne auf den Mindeststeuersatz anzuheben. Die Steuer muss auf eine Weise umgesetzt und gehandhabt werden, die mit den nach den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar vorgesehenen Ergebnissen im Einklang steht, darunter das Verbot der Gewährung von mit einer solchen Steuer in Zusammenhang stehenden indirekten oder sonstigen Vorteilen durch das umsetzende Steuerhoheitsgebiet, wie im Kommentar zur Definition einer anerkannten IIR näher erörtert. Diese Einschränkung in Bezug auf indirekte Vorteile soll nicht die Möglichkeiten der Steuerhoheitsgebiete beschränken, ihre Körperschaftsteuersysteme im Licht der durch die GloBE-Vorschriften geschaffenen neuen internationalen Steuerarchitektur umzugestalten. Solche Änderungen der innerstaatlichen Körperschaftsteuervorschriften infolge der Einführung einer nationalen Mindeststeuer sollten nicht als Vorteil betrachtet werden, sofern sie nicht dazu führen, dass multinationale Unternehmensgruppen ein steuerliches Gesamtergebnis erreichen, das den nach den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar vorgesehenen Ergebnissen zuwiderläuft.

29. Die Tatsache, dass die Mindeststeuer auf der Grundlage eines inländischen zugelassenen Rechnungslegungsstandards berechnet wird, der von dem im Konzernabschluss verwendeten Standard abweicht, steht einer Behandlung dieser Steuer als anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer nicht entgegen, sofern es sich bei dem inländischen zugelassenen Rechnungslegungsstandard entweder um einen anerkannten Rechnungslegungsstandard handelt oder er zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen an den von der multinationalen Unternehmensgruppe verwendeten Standard angepasst wurde.

30. Für den GloBE-Umsetzungsrahmen werden Verfahren entwickelt und Leitlinien vorgelegt werden, um die koordinierte Umsetzung der GloBE-Vorschriften zu erleichtern. Hierzu zählt die Umsetzung eines Verfahrens, das den Steuerverwaltungen dabei hilft zu ermitteln, ob eine Mindeststeuer als anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer zu betrachten ist. Um die Erfüllung der Vorschriften durch die multinationalen Unternehmen und ihre Handhabung durch die Steuerbehörden zu erleichtern, werden die Ergebnisse dieses Verfahrens veröffentlicht.

Anerkannte UTPR

31. Die GloBE-Vorschriften sollen im Rahmen eines gemeinsamen Ansatzes umgesetzt werden. Der gemeinsame Ansatz verpflichtet die Steuerhoheitsgebiete nicht dazu, die GloBE-Vorschriften einzuführen, wenn ein Steuerhoheitsgebiet jedoch beschließt, dies zu tun, erklärt es sich damit einverstanden, sie auf eine Weise umzusetzen und zu handhaben, die mit diesen Vorschriften im Einklang steht. Die GloBE-Vorschriften bilden einen Katalog ineinander greifender Regeln, die eine mehrfache Anwendung der Vorschriften in Bezug auf ein und denselben Ertragsposten i) durch eine vereinbarte Regelrangfolge und ii) gegebenenfalls durch eine Ergänzungssteueraufteilung verhindern. Die UTPR sieht insbesondere eine Aufteilung der Ergänzungssteuer zwischen UTPR-Steuerhoheitsgebieten vor; diese sind als Steuerhoheitsgebiete definiert, in denen eine anerkannte UTPR in Kraft ist. Zur Anwendung der UTPR in den einzelnen Steuerhoheitsgebieten nach innerstaatlichem Recht ist es deshalb erforderlich, zu untersuchen, welche Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe einer anerkannten UTPR unterliegen.

32. Nach der in Artikel 10.1 der GloBE-Vorschriften aufgeführten Definition bedeutet eine anerkannte UTPR

> *„...einen Katalog von Vorschriften, der den Artikeln 2.4 bis 2.6 der GloBE-Vorschriften (einschließlich aller mit diesen Artikeln zusammenhängenden Bestimmungen der GloBE-Vorschriften) entspricht und im innerstaatlichen Recht eines Steuerhoheitsgebiets enthalten ist und auf eine Weise umgesetzt und verwaltet wird, die mit den nach den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar vorgesehenen Ergebnissen im Einklang steht, vorausgesetzt, das betreffende Steuerhoheitsgebiet gewährt keine mit diesen Bestimmungen im Zusammenhang stehenden Vorteile".*

33. Die Definition untersagt es einem Steuerhoheitsgebiet, Vorteile zu gewähren, die mit der von ihm umgesetzten IIR oder UTPR zusammenhängen. Vergleiche die Erörterung dieser Frage im Kommentar zur Definition einer anerkannten IIR.

34. Die Definition sieht nicht vor, dass die nach innerstaatlichem Recht angewendete UTPR mit der entsprechenden in einem anderen Steuerhoheitsgebiet umgesetzten Bestimmung verglichen wird. Sie verlangt vielmehr, dass die in das innerstaatliche Recht eines Steuerhoheitsgebiets aufgenommene UTPR mit den vom Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting der OECD und der G20 ausgearbeiteten GloBE-Vorschriften und dem dazu gehörenden Kommentar verglichen wird. In manchen Fällen können verfassungsrechtliche oder sonstige rechtliche Hindernisse ein Steuerhoheitsgebiet daran hindern, direkt auf außerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets ausgearbeitete Regeln Bezug zu nehmen. Ein solches Steuerhoheitsgebiet kann anders ausgedrückt keine Rechtsvorschriften verabschieden, die eine Beurteilung der UTPR eines anderen Steuerhoheitsgebiets anhand der GloBE-Vorschriften vorsehen. Um unter solchen Umständen zu prüfen, ob eine anerkannte UTPR vorliegt, kann sich ein Steuerhoheitsgebiet an den Ergebnissen orientieren, zu denen es nach seinen eigenen Rechtsvorschriften kommen würde.

35. Der GloBE-Umsetzungsrahmen soll vom Inclusive Framework on BEPS vereinbarte Leitlinien und Verfahren enthalten, die die koordinierte Umsetzung der GloBE-Vorschriften erleichtern. Dies umfasst Leitlinien und Verfahren, um zu ermitteln, ob ein Katalog von Vorschriften als anerkannte UTPR betrachtet werden kann. Bei der Klärung der Frage, ob ein Steuerhoheitsgebiet über eine anerkannte UTPR verfügt, sollte auch die Fähigkeit des UTPR-Steuerhoheitsgebiets zur Erhebung des ihm zugerechneten UTPR-Ergänzungssteuerbetrags berücksichtigt werden (beispielsweise unter Berücksichtigung etwaiger maßgeblicher innerstaatlicher Verjährungsfristen). Um die Erfüllung der Vorschriften durch die multinationalen Unternehmen und ihre Handhabung durch die Steuerbehörden zu erleichtern, werden die Ergebnisse dieses Verfahrens veröffentlicht.

Berücksichtigungsfähiges Ausschüttungssteuersystem

36. Die GloBE-Vorschriften enthalten in Artikel 7.3 ein Wahlrecht in Bezug auf Geschäftseinheiten, die einem berücksichtigungsfähigen Ausschüttungssteuersystem unterliegen. Für solche Ausschüttungssteuersysteme sind besondere Vorschriften erforderlich, weil die betreffenden Steuern zum Großteil erhoben werden, wenn die Unternehmensgewinne tatsächlich oder fiktiv ausgeschüttet werden, und diese Ausschüttungen häufig nach dem Jahr erfolgen, in dem die entsprechenden Erträge in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einfließen.

37. Der Begriff „berücksichtigungsfähiges Ausschüttungssteuersystem" wird für die Arten von Ausschüttungssteuersystemen verwendet, für die Anspruch auf eine Sonderbehandlung nach den GloBE-Vorschriften besteht. Ein berücksichtigungsfähiges Ausschüttungssteuersystem ist ein System, das

a. eine Ertragsteuer beim Unternehmen vorsieht, die im Allgemeinen nur dann zu entrichten ist, wenn das Unternehmen Gewinne an die Gesellschafter ausschüttet, eine (fiktive) Gewinnausschüttung unterstellt wird oder wenn im Unternehmen bestimmte nicht geschäftsbezogene Aufwendungen anfallen,
b. eine Steuer in Höhe des Mindeststeuersatzes oder darüber vorsieht und
c. am oder vor dem 1. Juli 2021 in Kraft war.

38. Eine berücksichtigungsfähige Ausschüttungssteuer ist eine Körperschaftsteuer, die von der ausschüttenden Gesellschaft zu entrichten ist. Sie umfasst keine Steuern, die von den Gesellschaftern in Bezug auf Ausschüttungen zu entrichten sind, selbst wenn diese Steuern möglicherweise von der ausschüttenden Gesellschaft einbehalten und abgeführt werden.

39. Ausschüttungssteuern sind im Allgemeinen auf Dividenden oder andere Gewinnausschüttungen einer Gesellschaft zu entrichten. Die Definition trägt jedoch der Tatsache Rechnung, dass im Rahmen von Ausschüttungssteuersystemen tatsächliche oder fiktive Ausschüttungen sowie bestimmte nicht geschäftsbezogene Aufwendungen besteuert werden können. Dies erklärt sich daraus, dass Ausschüttungssteuersysteme normalerweise bestimmte Integritätsmaßnahmen umfassen, um zu verhindern, dass Steuerpflichtige in den Genuss der Gewinne einer Gesellschaft kommen, ohne die Ausschüttungssteuer entrichten zu müssen. Zu solchen Maßnahmen kann die Besteuerung bestimmter fiktiver oder versteckter Ausschüttungen gehören. Bestimmte Kredite an Gesellschafter können beispielsweise als fiktive oder versteckte Ausschüttungen behandelt werden, wenn der Gesellschafter nicht in der Lage ist oder nicht die Absicht hat, den Kredit zurückzuzahlen. Solche fiktiven oder versteckten Ausschüttungen werden genauso besteuert wie tatsächliche Ausschüttungen. Es gibt auch Mechanismen, um sicherzustellen, dass nicht geschäftsbezogene Aufwendungen in dem Jahr, in dem sie entstehen, zu versteuern sind.

40. Um als berücksichtigungsfähiges Ausschüttungssteuersystem anerkannt zu werden, muss das System eine Steuer zu einem Satz vorsehen, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt. Diese Auflage soll sicherstellen, dass die durch den Artikel gestattete Abgrenzung latenter Steuern nicht in Bezug auf Gewinne gestattet wird, die auf jeden Fall niedrig besteuerte Gewinne wären. Ein Ausschüttungssteuersystem kann nach dieser Definition auch berücksichtigungsfähig sein, wenn es einen gestaffelten Steuersatz vorsieht, vorausgesetzt, der Satz, der für multinationale Unternehmensgruppen gilt, die in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallen, entspricht mindestens dem Mindeststeuersatz. Wenn ein Ausschüttungssteuerhoheitsgebiet eine Steuer zu einem nominalen Satz vorsieht, aber vorschreibt, dass der ausgeschüttete Betrag vor Anwendung dieses Steuersatzes nach oben korrigiert werden muss, damit der Bruttobetrag vor Abzug der Ausschüttungssteuer zugrunde gelegt werden kann, ist der gesetzliche Satz der Satz auf Basis dieses Bruttobetrags. Zur Veranschaulichung sei angenommen, dass der Steuerpflichtige eine erhaltene Ausschüttung im Rahmen eines Ausschüttungssteuersystems zu einem Satz von 14 % versteuern muss, dass dabei jedoch ein um den Faktor 1/0,86 nach oben korrigierter Bruttoausschüttungsbetrag zugrunde gelegt wird. Eine Geschäftseinheit schüttet nun einen Gewinn i. H. v. 100 EUR aus. Die Steuer auf diese Ausschüttung beträgt in diesem Fall 16,28 EUR (14 % x [100/0,86]), was 16,3 % von 100 entspricht und folglich über dem Mindestsatz liegt.

41. Die letzte Anforderung, die ein Ausschüttungssteuersystem erfüllen muss, um berücksichtigungsfähig zu sein, besteht darin, dass sie seit dem 1. Juli 2021 oder einem Zeitpunkt vor diesem Datum kontinuierlich in Kraft gewesen sein muss. Das ist das Datum der ersten Erklärung des Inclusive Framework über die Zwei-Säulen-Lösung für die Digitalisierung der Wirtschaft, in der die Sonderbehandlung von berücksichtigungsfähigen Ausschüttungssteuersystemen vereinbart wurde. Änderungen am Ausschüttungssteuersystem eines Steuerhoheitsgebiets, die mit der bisherigen Gestaltung im Einklang stehen, werden durch diese Auflage nicht ausgeschlossen.

Beschäftigtenzahl

42. Die Beschäftigtenzahl dient dazu, den UTPR-Prozentsatz eines UTPR-Steuerhoheitsgebiets gemäß Artikel 2.6 zu ermitteln.

43. Nach der Definition in Artikel 10.1 der GloBE-Vorschriften bedeutet Beschäftigtenzahl

> *„... die Gesamtzahl der Beschäftigten (in Vollzeitäquivalenten) aller im betreffenden Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässigen Geschäftseinheiten. Unabhängige Auftragnehmer, die an der regulären Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken, werden dabei als Beschäftigte gezählt."*

44. Die für die Beschäftigtenzahl verwendete Definition deckt sich mit der Definition, die im Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 13 für die Zwecke der länderbezogenen Berichterstattung (Country-by-Country Reporting – CbCR) genannt ist. Die Beschäftigtenzahl wird als Gesamtzahl der Beschäftigten in Vollzeitäquivalenten berechnet und kann zum Jahresendstand, auf Basis des Durchschnitts für das betreffende Jahr oder nach jedem anderen Prinzip, das von Jahr zu Jahr für alle Steuerhoheitsgebiete einheitlich angewandt wird, angegeben werden, vorausgesetzt, es ermöglicht die Ermittlung der Gesamtzahl der Beschäftigten in Vollzeitäquivalenten für das betreffende Geschäftsjahr. Die Nutzung von Vollzeitäquivalenten trägt der Tatsache Rechnung, dass Beschäftigte möglicherweise bei mehreren Geschäftseinheiten zugleich beschäftigt sind oder sowohl für ein Stammhaus als auch für dessen Betriebsstätte tätig sein können. Ferner gestattet sie, mögliche bedeutsame Veränderungen des Umfangs der Beschäftigung auf Gebietsebene, z. B. aufgrund der Übertragung einer Geschäftseinheit, zu berücksichtigen. Zudem sind sachgerecht auf- bzw. abgerundete oder ungefähre Angaben der Beschäftigtenzahl zulässig – vorausgesetzt, die Auf- bzw. Abrundung oder Approximation führt nicht zu einer wesentlichen Verzerrung der relativen Verteilung der Beschäftigten auf die verschiedenen Steuerhoheitsgebiete. Die gewählten Methoden sollten von Jahr zu Jahr sowie für die verschiedenen Einheiten einheitlich angewandt werden. Einzelheiten hierzu werden den Leitlinien zu den Berichtspflichten zu entnehmen sein, die im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens ausgearbeitet werden.

45. Wie in der Definition des Begriffs „berücksichtigungsfähige Beschäftigte“ der GloBE-Vorschriften bezieht sich die Beschäftigtenzahl auf alle Beschäftigten, einschließlich unabhängiger Auftragnehmer, die an der regulären Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheiten mitwirken. Anders als unter BEPS-Aktionspunkt 13, wo diese unabhängigen Auftragnehmer für die länderbezogene Berichterstattung als Beschäftigte gezählt werden können, werden sie nach der Definition der Beschäftigtenzahl immer berücksichtigt, wenn sie an der regulären Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken. Der Grund dafür ist, dass unabhängige Auftragnehmer, die an der regulären Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken, einen ebenso großen Beitrag zur wirtschaftlichen Substanz leisten wie Beschäftigte und daher bei der Ermittlung des UTPR-Prozentsatzes eines Steuerhoheitsgebiets als solche gezählt werden müssen. So wirkt beispielsweise ein unabhängiger Auftragnehmer, der von einer Geschäftseinheit beauftragt wird, einen Beschäftigten während einer krankheitsbedingten Abwesenheit zu vertreten, an der regulären Geschäftstätigkeit dieser Geschäftseinheit mit. Die erklärungspflichtige Geschäftseinheit hat den Nachweis zu erbringen, in welchem Maße unabhängige Auftragnehmer an der regulären Geschäftstätigkeit einer Geschäftseinheit mitwirken. Die Beschäftigtenzahl wird auf Gebietsebene für alle in einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten berechnet und umfasst auch Betriebsstätten zugerechnete Beschäftigte. Die in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sich die Betriebsstätte befindet, anzugebende Beschäftigtenzahl ist die Zahl der Beschäftigten, für die die Lohnkosten im Einklang mit den Prinzipien von Artikel 3.4.1 im eigenen Abschluss dieser Betriebsstätte erfasst sind (oder erfasst worden wären) und nach Artikel 3.4.2 angepasst wurden. Diese Vorgabe entspricht dem Ansatz, der im Rahmen der substanzbasierten Ertragsfreistellung für die Substanzausnahme für Lohnkosten gewählt wurde.

46. Die Beschäftigten werden den Steuerhoheitsgebieten zugerechnet, in denen die Geschäftseinheiten oder die Betriebsstätten belegen sind, die die maßgeblichen Lohnaufwendungen tragen; in welchem Steuerhoheitsgebiet die Beschäftigten ihre Tätigkeit ausüben, bleibt dabei unberücksichtigt. Anders als nach Artikel 5.3.3 für die Berechnung der substanzbasierten Ertragsfreistellung erforderlich, müssen die Beschäftigten einer Geschäftseinheit (einschließlich einer Betriebsstätte) ihre Tätigkeiten für die multinationale Unternehmensgruppe nicht in dem Steuerhoheitsgebiet ausüben, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, um in der für die Berechnung des UTPR-Prozentsatzes eines Steuerhoheitsgebiets maßgeblichen Beschäftigtenzahl berücksichtigt zu werden. Auch die Art der Tätigkeiten, die diese Beschäftigten ausüben, ist für die Zwecke der Ermittlung der Geschäftseinheit, der die Beschäftigtenzahl zugerechnet werden sollte, nicht maßgeblich. Beschäftigte, die von einer Geschäftseinheit beschäftigt werden, die Dienstleistungen für eine andere Geschäftseinheit erbringt, werden dabei als Beschäftigte der ersteren Geschäftseinheit gezählt.

Beteiligung

47. Der Begriff „Beteiligung“ wird in den gesamten GloBE-Vorschriften verwendet. Er ist u. a. maßgeblich, um die Zugehörigkeit zu einer Gruppe und einer multinationalen Unternehmensgruppe sowie den einer Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit zu ermitteln. „Beteiligung“ bedeutet jeden Eigenkapitalanteil, der mit Ansprüchen auf die Gewinne, das Kapital oder die Rücklagen einer Einheit verbunden ist. Der Begriff bezieht sich auch auf die Beteiligung eines Stammhauses an den Gewinnen, dem Kapital oder den Rücklagen seiner Betriebsstätte(n). Der Begriff „Beteiligung“ umfasst auch einen Eigenkapitalanteil an einer transparenten Gesellschaft, beispielsweise einer Personengesellschaft oder einem Trust, der mit Ansprüchen auf die Gewinne, das Kapital oder die Rücklagen der transparenten Gesellschaft oder einer Betriebsstätte der transparenten Gesellschaft verbunden ist. Zu beachten ist, dass ein Eigenkapitalanteil nur mit einem Anspruch auf eine der drei Kategorien – Gewinne, Kapital oder Rücklagen – verbunden zu sein braucht; daher ist beispielsweise ein Eigenkapitalanteil, der nur mit Ansprüchen auf das Kapital und keinen anderen Rechten verbunden ist, dennoch ein Eigenkapitalanteil im Sinne der GloBE-Vorschriften. An Beteiligungen sind häufig auch Stimmrechte geknüpft, es kann aber Beteiligungen geben, die nicht mit Stimmrechten verbunden sind.

48. Eine Beteiligung kann Anspruch auf einen unterschiedlichen Anteil an den Gewinnen und am Kapital oder an den Rücklagen geben. Beispielsweise kann eine Beteiligung Anspruch auf 20 % der Gewinne einer Einheit, aber nur auf 10 % des Kapitals der Einheit gewähren. An einigen Stellen ist in den GloBE-Vorschriften genau angegeben, welche an die Beteiligung geknüpften Ansprüche für die Anwendbarkeit bestimmter Regeln maßgeblich sind, so z. B. bei der Definition des Begriffs „in Teileigentum stehende Muttergesellschaft“.

49. Gehen die Mustervorschriften nicht auf einen konkreten Anspruch ein, wie z. B. in den Definitionen von „Joint Venture“, „in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft“ und „Verbundstruktur“, so sollte jede Kategorie der maßgeblichen wirtschaftlichen Ansprüche (d. h. Gewinne, Kapital oder Rücklagen) gleichermaßen betrachtet werden. Grund dafür ist, dass ohne Verweis auf einen konkreten Anspruch alle Ansprüche gleich wichtig sind. Beispielsweise sei angenommen, dass Einheit A zwei Arten von Beteiligungen ausgibt: Gewinnanteile, die mit gleichwertigen Ansprüchen auf den Gewinn der Einheit verbunden sind, und Kapitalanteile, die im Auflösungsfall mit gleichwertigen Ansprüchen auf das Kapital der Einheit verbunden sind. Diese Anteile werden von drei anderen Einheiten gehalten, B, C und D. Einheit B hält 50 % der ausgegebenen Gewinnanteile und 80 % der ausgegebenen Kapitalanteile. Einheit C hält 50 % der Gewinnanteile. Einheit D hält die verbleibenden 20 % der Kapitalanteile. Die Beteiligung von Einheit B beläuft sich auf den Durchschnitt ihrer Beteiligung an Einheit A, (½ x 50 %) + (½ x 80 %) = 65 %. Einheit C hält eine Beteiligung an Einheit A i. H. v. 25 %, (½ x 50%) + (½ x 0). Einheit D hält die verbleibenden 10 % (½ x 0) + (½ x 20%).

50. Nach Artikel 3.5.1 Buchstabe b wird der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag allerdings den gruppenzugehörigen Beteiligten entsprechend der Höhe ihrer Beteiligung zugerechnet, und in diesem Fall ist es angemessen, nur die an ihre Beteiligung geknüpften Gewinnansprüche zu berücksichtigen. Grund dafür ist, dass Artikel 3.5.1 Buchstabe b konkret die Zurechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags regelt, sodass die passende Messgröße natürlich der Gewinnanspruch ist.

51. Die Definition verwendet den Begriff Eigenkapitalanteil, um zwischen einer Beteiligung und anderen Ansprüchen auf die Gewinne, das Kapital oder die Rücklagen einer Geschäftseinheit zu unterscheiden, wie z. B. Gewinnbeteiligungsvereinbarungen mit Beschäftigten, die nicht mit Anteilsrechten an der Einheit verbunden sind, oder Gläubigerrechten zur Erzwingung des Verkaufs bestimmter Vermögenswerte, um die Schuld einer in Verzug geratenen Einheit zu tilgen. Ein Eigenkapitalanteil ist eine Beteiligung, die nach dem für die Erstellung des Konzernabschlusses verwendeten Rechnungslegungsstandard als Eigenkapital berücksichtigt wird. Ob eine Geschäftseinheit der Inhaber eines Eigenkapitalanteils ist, beispielsweise im Fall von Aktien, die im Zusammenhang mit einem Leerverkauf an eine andere Person

verliehen wurden oder die mit einer Rückkaufverpflichtung verkauft werden, wird aufgrund der buchmäßigen Behandlung dieser Beteiligung im Konzernabschluss bestimmt.

Betriebsstätte

52. Der Begriff „Betriebsstätte“ kommt in mehreren Bestimmungen der GloBE-Vorschriften vor, insbesondere in der Definition des Begriffs „Geschäftseinheit“ in Artikel 1.3. Die Betriebsstättendefinition der GloBE-Vorschriften gilt nur für die Zwecke der GloBE-Vorschriften; sie soll keine Auswirkungen auf die Auslegung dieses Begriffs in Doppelbesteuerungsabkommen oder innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder auf die Betriebsstättendefinition für die Zwecke der länderbezogenen Berichterstattung haben. Die Definition der Betriebsstätte umfasst vier verschiedene Sachverhalte. Im Sinne der GloBE-Vorschriften liegt eine Betriebsstätte vor, wenn einer dieser vier Sachverhalte gegeben ist.

Buchstabe a

53. Buchstabe a bezieht sich auf den Fall, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft ist. In diesem Fall erkennen die GloBE-Vorschriften das Vorliegen einer Betriebsstätte gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen an, vorausgesetzt, der Quellenstaat besteuert die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne gemäß einer Bestimmung, die Artikel 7 des OECD-Musterabkommens vergleichbar ist. Buchstabe a definiert eine Betriebsstätte als

> *„eine in einem Steuerhoheitsgebiet befindliche Geschäftseinrichtung (einschließlich einer fiktiven Geschäftseinrichtung), die nach einem anwendbaren in Kraft befindlichen Doppelbesteuerungsabkommen als Betriebsstätte behandelt wird, vorausgesetzt, das betreffende Steuerhoheitsgebiet besteuert die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne gemäß einer Bestimmung, die Artikel 7 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vergleichbar ist“.*

54. Buchstabe a beginnt mit dem Verweis auf eine Geschäftseinrichtung oder eine fiktive Geschäftseinrichtung. Der Ausdruck „fiktive Geschäftseinrichtung“ wurde für Fälle aufgenommen, in denen der Gebietsfremde keine Geschäftseinrichtung unterhält, seine Geschäftstätigkeit im Quellenstaat nach dem Doppelbesteuerungsabkommen aber als Betriebsstätte gilt, beispielsweise als Vertreterbetriebsstätte.

55. Eine Betriebsstätte im Sinne des Buchstaben a liegt nur dann vor, wenn sie für die Zwecke des Doppelbesteuerungsabkommens vorliegt. In diesem Zusammenhang werden Entscheidungen der innerstaatlichen Gerichte und der zuständigen Behörden berücksichtigt. Buchstabe a trifft beispielsweise zu, wenn sich die zuständigen Behörden der betroffenen Steuerhoheitsgebiete im Rahmen eines Verständigungsverfahrens darauf geeinigt haben, dass eine Betriebsstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens vorliegt. Auch rechtskräftige Entscheidungen von innerstaatlichen (Verwaltungs-)Gerichten bezüglich des Vorliegens einer Betriebsstätte im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens werden für die Zwecke von Buchstabe a berücksichtigt.

56. Die Formulierung „anwendbares in Kraft befindliches Doppelbesteuerungsabkommen“ bezieht sich auf den Fall, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft getreten ist und seine Bestimmungen im Hinblick auf die betreffende Steuer wirksam geworden sind. Ist ein Doppelbesteuerungsabkommen beispielsweise in Jahr 1 in Kraft getreten und in Jahr 2 wirksam geworden, so gilt Buchstabe a nicht in Jahr 1.

57. Buchstabe a verlangt zudem, dass der Quellenstaat die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne gemäß einer Bestimmung besteuert, die Artikel 7 des OECD-Musterabkommens vergleichbar ist. Als Beispiel sei angenommen, dass eine in Staat R ansässige Geschäftseinheit Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr betreibt und einen Teil ihrer Geschäftstätigkeit über ein Büro in Staat S ausübt. Ferner sei angenommen, dass das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Staaten R und S am OECD-Musterabkommen ausgerichtet ist. Nach Artikel 5 des Doppelbesteuerungsabkommens verfügt diese Geschäftseinheit über eine Betriebsstätte in Staat S. Allerdings kann Staat S die Gewinne der

Betriebsstätte nach Artikel 7 Absatz 4 und Artikel 8 des Doppelbesteuerungsabkommens nicht besteuern. In diesem Fall liegt für die Zwecke der GloBE-Vorschriften nach Buchstabe a keine Betriebsstätte vor, auch wenn die Betriebsstättendefinition des Doppelbesteuerungsabkommens erfüllt ist.

58. Die Formulierung „einer Bestimmung, die Artikel 7 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vergleichbar ist“ stellt sicher, dass der Quellenstaat die Gewinne als der Betriebsstätte zuzurechnende Gewinne besteuert, auch wenn die einschlägigen Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens den Wortlaut oder die Ergebnisse von Artikel 7 des OECD-Musterabkommens von 2017 nicht genau abbilden. So könnte das Doppelbesteuerungsabkommen beispielsweise Artikel 7 des OECD-Musterabkommens in der Fassung von vor dem 22. Juli 2010 oder den entsprechenden Artikel des Musterabkommens der Vereinten Nationen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen entwickelten Ländern und Entwicklungsländern von 2017 enthalten.

Buchstabe b

59. Buchstabe b bezieht sich auf die Besteuerung der einer Betriebsstätte oder einem vergleichbaren Konstrukt (z. B. einer gewerblichen Tätigkeit nach US-amerikanischem Recht) zuzurechnenden Gewinne nach innerstaatlichem Recht, falls kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat in Kraft ist. Anders ausgedrückt betrifft Buchstabe b den Fall, dass Steuerhoheitsgebiete eine Definition und Besteuerungsregeln für eine Betriebsstätte (oder ein vergleichbares Konstrukt) in ihre innerstaatlichen Rechtsvorschriften aufgenommen haben und kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist. In solchen Fällen erkennen die GloBE-Vorschriften die Existenz dieser Konstrukte und ihre Behandlung nach innerstaatlichem Recht an und betrachten sie somit als Betriebsstätten.

60. Als Beispiel sei angenommen, dass die in Staat A bzw. Staat B ansässigen Geschäftseinheiten A Co und B Co die einzigen Gesellschafter einer in Staat C gegründeten Personengesellschaft sind. Nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften von Staat C wird die Personengesellschaft als steuerlich transparent betrachtet, und A Co und B Co werden so behandelt, als hätten sie jeweils eine Betriebsstätte in Staat C. In diesem Fall folgen die GloBE-Vorschriften den innerstaatlichen Rechtsvorschriften von Staat C, indem sie die Existenz der beiden Betriebsstätten als zwei selbstständige Geschäftseinheiten anerkennen.

61. Buchstabe b gilt, wenn es kein anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen gibt; er definiert eine Betriebsstätte als

> *„eine Geschäftseinrichtung (einschließlich einer fiktiven Geschäftseinrichtung), aufgrund derer ein Steuerhoheitsgebiet die dieser Geschäftseinrichtung zuzurechnenden Gewinne nach seinem innerstaatlichen Recht auf Nettobasis in vergleichbarer Weise besteuert wie seine eigenen Steueransässigen“.*

62. Wie Buchstabe a beginnt Buchstabe b mit dem Verweis auf eine „Geschäftseinrichtung (oder eine fiktive Geschäftseinrichtung)“. Ob nach diesem Buchstaben eine Geschäftseinrichtung oder eine fiktive Geschäftseinrichtung vorliegt, ist eine Frage innerstaatlichen Rechts. Dabei ist es unerheblich, ob die innerstaatlichen Rechtsvorschriften in ihren Definitionen die gleiche Terminologie gebrauchen. Allerdings muss im Quellenstaat eine Geschäftseinrichtung vorliegen, durch die die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, um die Anforderungen dieses Teils des Satzes zu erfüllen. Im Fall einer „fiktiven Geschäftseinrichtung“ muss im innerstaatlichen Recht eine Verbindung zwischen dem Quellenstaat und der in diesem Steuerhoheitsgebiet ausgeübten Geschäftstätigkeit hergestellt werden.

63. Buchstabe b verlangt ferner, dass der Quellenstaat die einer „Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht“ zuzurechnenden Gewinne auf Nettobasis in vergleichbarer Weise besteuert wie seine eigenen Steueransässigen. Er verlangt nicht, dass die „Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht“ auf genau dieselbe Weise besteuert wird wie ein Steueransässiger, es reicht, dass sie in vergleichbarer Weise besteuert wird. So würde eine „Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht“ z. B. auch dann in vergleichbarer Weise besteuert wie ein im Quellenstaat Steueransässiger, wenn die Abzugsfähigkeit ihrer Aufwendungen weiteren Einschränkungen unterliegen würde, die für gebietsansässige Steuerpflichtige

nicht gelten. Außerdem müssen die steuerpflichtigen Gewinne der „Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht“ zugerechnet werden können, was bedeutet, dass die Geschäftstätigkeit im Quellenstaat durch sie erfolgen muss. Darüber hinaus schließt diese Bedingung alle Quellensteuern von Buchstabe b aus, die auf Bruttobasis erhoben werden (z. B. Abzugsteuern).

Buchstabe c

64. Buchstabe c gilt nur, falls es in einem Steuerhoheitsgebiet kein Körperschaftsteuersystem gibt; er definiert eine Betriebsstätte als

> *„eine Geschäftseinrichtung (einschließlich einer fiktiven Geschäftseinrichtung), die sich in diesem Steuerhoheitsgebiet befindet und die gemäß dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Betriebsstätte behandelt würde, vorausgesetzt, dieses Steuerhoheitsgebiet hätte gemäß Artikel 7 des Musterabkommens das Recht, die ihr zuzurechnenden Gewinne zu besteuern“.*

65. Eine Betriebsstätte im Sinne von Buchstabe c liegt vor, wenn es in einem solchen Steuerhoheitsgebiet eine Geschäftseinrichtung oder eine fiktive Geschäftseinrichtung gibt, die gemäß dem OECD-Musterabkommen als Betriebsstätte behandelt würde, wenn dieses Steuerhoheitsgebiet gemäß Artikel 7 des besagten Musterabkommens das Recht hätte, die ihr zuzurechnenden Gewinne zu besteuern.

66. Dieser Buchstabe sieht somit eine hypothetische Analyse vor, bei der untersucht wird, ob in dem Steuerhoheitsgebiet ohne Körperschaftsteuersystem (in diesem Absatz als „Quellenstaat“ bezeichnet) eine Betriebsstätte vorliegen würde. Diese Analyse wird so durchgeführt, als bestünde zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen, das der letzten Fassung des OECD-Musterabkommens entspricht. Das bedeutet, dass dabei die Fassung des OECD-Musterabkommens des Jahres berücksichtigt wird, in dem diese Analyse erfolgt. Als Beispiel sei angenommen, dass eine in Staat A belegene Geschäftseinheit nach dem OECD-Musterabkommen während der Jahre 1 bis 4 keine Betriebsstätte im Quellenstaat unterhält. In Jahr 5 wird das Musterabkommen so geändert, dass eine Betriebsstätte im Quellenstaat entsteht. In diesem Fall ist Buchstabe c in Jahr 5 erfüllt.

Buchstabe d

67. Buchstabe d lässt für die Zwecke der GloBE-Vorschriften eine Betriebsstätte in Situationen entstehen, in denen das Steuerhoheitsgebiet, in dem eine Geschäftseinheit belegen ist, die mit Tätigkeiten außerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets erzielten Gewinne von der Steuer befreit. Buchstabe d findet nur Anwendung, wenn die Betriebsstätte nicht bereits unter die vorstehenden Buchstaben a bis c fällt, und definiert eine Betriebsstätte als eine Geschäftseinrichtung (oder eine fiktive Geschäftseinrichtung), „über die eine Einheit Tätigkeiten außerhalb des Steuerhoheitsgebiets ihrer Belegenheit ausübt, vorausgesetzt, die mit diesen Tätigkeiten erzielten Gewinne sind in diesem Steuerhoheitsgebiet von der Steuer befreit.“

68. Durch die Ausklammerung von Betriebsstätten, die bereits unter den Buchstaben a bis c beschrieben sind, wird mit dieser Definition vermieden, dass es zu Überschneidungen zwischen den unter diesem Buchstaben genannten Betriebsstätten und den anderen unter den vorstehenden Buchstaben genannten Arten von Betriebsstätten kommt. Die klare Unterscheidung zwischen den staatenlosen Betriebsstätten unter Buchstabe d und den Betriebsstätten unter den Buchstaben a bis c ist wichtig, um die Belegenheit der Betriebsstätte nach Artikel 10.3 zu bestimmen. Als Beispiel sei angenommen, dass A Co in Staat A belegen ist und seine Geschäftstätigkeit in Staat B über eine Person ausübt, die gewöhnlich im Namen von A Co Verträge abschließt. Staat B hat die Betriebsstättendefinition von Artikel 5 des OECD-Musterabkommens in seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften aufgenommen und besteuert die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne. Steuerhoheitsgebiet A befreit die von A Co über die Betriebsstätte erzielten Gewinne von der Steuer. Zwischen Staat A und Staat B besteht kein Doppel-

besteuerungsabkommen. In diesem Fall trifft Buchstabe b zu, da Staat B die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne gemäß seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften besteuert. Buchstabe d trifft ebenfalls zu, da Staat A die Gewinne, die mit den von der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten erzielt werden, von der Steuer befreit. In diesem Fall liegt in Staat B für die Zwecke der GloBE-Vorschriften eine Betriebsstätte vor. Würde Staat B einen Vertreter, der gewöhnlich im Namen seines Prinzipals Verträge abschließt, nach innerstaatlichem Recht jedoch nicht als Betriebsstätte behandeln, so würde Buchstabe d gelten; die Betriebsstätte wäre im Sinne der GloBE-Vorschriften aber staatenlos, weshalb der Gewinn der Betriebsstätte den GloBE-Vorschriften gesondert unterliegen würde, ohne dass die Möglichkeit bestünde, ihn mit dem Gewinn anderer in Staat B belegener Geschäftseinheiten zusammenzurechnen.

69. Der erste Teil der Definition bezieht sich auf „eine Geschäftseinrichtung (oder fiktive Geschäftseinrichtung)“. Es ist unerheblich, ob das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit (d. h. das Stammhaus) belegen ist, das Vorliegen einer Geschäftseinrichtung (oder fiktiven Geschäftseinrichtung) in einem anderen Steuerhoheitsgebiet berücksichtigt oder ob nach dem innerstaatlichen Recht eines Quellenstaats oder nach einem Doppelbesteuerungsabkommen eine Betriebsstätte vorliegt. Das Erfordernis von Buchstabe d lautet, dass das betreffende Steuerhoheitsgebiet die Gewinne, die durch die im Ausland ausgeübten Tätigkeiten erzielt werden, von der Steuer befreit.

70. Buchstabe d bezieht sich auf eine Geschäftseinrichtung (oder fiktive Geschäftseinrichtung), durch die Tätigkeiten außerhalb des Steuerhoheitsgebiets ausgeübt werden, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, wenn die durch diese Tätigkeiten erzielten Gewinne von der Steuer befreit sind. Dieser Wortlaut soll sicherstellen, dass Buchstabe d nur dann gilt, wenn die Befreiung der Tatsache geschuldet ist, dass die Tätigkeiten so behandelt werden, als würden sie von der Geschäftseinheit außerhalb des Steuerhoheitsgebiets ausgeübt. Kann beispielsweise ein Gesellschafter einer ausländischen Tochtergesellschaft eine Befreiung für im Ausland erzielte Dividendeneinkünfte in Anspruch nehmen (z. B. infolge eines Schachtelprivilegs), greift Buchstabe d nicht, weil der Grund für die Steuerbefreiung dieser Einkünfte nicht darin liegt, dass der Gesellschafter in den mit der Dividende in Zusammenhang stehenden anderen Steuerhoheitsgebieten Tätigkeiten ausübt.

CFC-Steuerregelung

71. Nach den Regeln von Artikel 4.3 werden die auf einen Ertragsposten erhobenen erfassten Steuern im Allgemeinen dem Steuerhoheitsgebiet zugerechnet, in dem der entsprechende Ertrag erzielt wurde. Zu diesen Regeln gehört eine besondere Vorschrift in Artikel 4.3.2 Buchstabe c für die Zurechnung von erfassten Steuern, die im Rahmen einer Steuerregelung für beherrschte ausländische Unternehmen (*controlled foreign company* – CFC) bzw. Hinzurechnungssteuerregelung anfallen. Diese Vorschrift gilt für nach einer CFC-Regelung bei einer Geschäftseinheit (dem CFC-Gesellschafter) erhobene erfasste Steuern (CFC-Steuern), die sich auf einen Gewinn beziehen, der von einer anderen in einem ausländischen Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit (dem beherrschten ausländischen Unternehmen) erzielt wurde. Ein Steuerhoheitsgebiet, das eine Befreiungsregelung für Betriebsstätten vorsieht, kann seine CFC-Steuerregelung auf eine in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegene Betriebsstätte auf die gleiche Weise anwenden, wie wenn diese Betriebsstätte eine ausländische Tochtergesellschaft wäre.

72. Die bei einem CFC-Gesellschafter erhobenen CFC-Steuern werden in Bezug auf den proportionalen Anteil dieses Gesellschafters am Gewinn (oder an einem bestimmten Ertragsposten) des beherrschten ausländischen Unternehmens berechnet. CFC-Steuern werden im Allgemeinen auf laufender Basis erhoben und ihr Satz kann dem regulären Steuersatz des CFC-Gesellschafters entsprechen oder von ihm abweichen. Eine Steuerschuld im Rahmen der CFC-Steuerregelung wird somit ausgelöst, wenn der Gewinn von der ausländischen Tochtergesellschaft erzielt wird und nicht wenn er an einen Gesellschafter ausgeschüttet wird.

73. CFC-Steuerregelungen weisen zwar gewisse Ähnlichkeiten mit den Vorschriften für die Behandlung der in Artikel 10.2 beschriebenen volltransparenten Gesellschaften auf, gelten aber im

Allgemeinen für ausländische Unternehmen, d. h. Einheiten, die nach den Rechtsvorschriften des Steuerhoheitsgebiets, in dem der Beteiligte belegen ist, steuerlich nicht transparent sind. Ohne eine CFC-Steuerregelung würde der Gesellschafter folglich in Bezug auf den Gewinn des beherrschten ausländischen Unternehmens (den ihm zuzurechnenden Anteil davon) nicht laufend besteuert, bis der Gewinn ausgeschüttet wird. CFC-Steuerregelungen enthalten im Allgemeinen besondere Vorschriften, die ihre Wirkung auf bestimmte Sachverhalte beschränken, wie beispielsweise den Fall, dass der Gesellschafter bzw. eine Gruppe inländischer Gesellschafter einen bestimmten Mindestanteil an der ausländischen Tochtergesellschaft hält, gewöhnlich über 50 %.

74. Eine IIR fällt nicht unter die Definition einer CFC-Steuerregelung. Obwohl CFC-Steuerregelungen eine Besteuerung der Beteiligten einer ausländischen Tochtergesellschaft vorsehen, unterscheiden sie sich von einer IIR insofern, als die Ergänzungssteuer nach einer IIR zunächst auf Gebietsebene berechnet wird, um die in dem Steuerhoheitsgebiet auf den Übergewinn bezahlten Steuern auf einen vereinbarten Mindeststeuersatz anzuheben. Die Ergänzungssteuer wird anschließend jeder niedrig besteuerten Geschäftseinheit im Verhältnis zu deren GloBE-Gewinn zugerechnet und ist dann von einer Muttergesellschaft zu entrichten. Angesichts der inhaltlichen und methodischen Unterschiede zwischen den beiden Ansätzen ist ein Steuerhoheitsgebiet nicht verpflichtet, eine bestehende CFC-Steuerregelung durch eine IIR zu ersetzen, und es steht ihm somit frei, in seinem innerstaatlichen Steuerrecht sowohl eine IIR als auch eine CFC-Steuerregelung anzuwenden.

Doppelbesteuerungsabkommen

75. Der Begriff „Doppelbesteuerungsabkommen“ ist in den GloBE-Vorschriften breit definiert. Er bedeutet eine Übereinkunft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, einschließlich etwaiger Änderungen dieses Abkommens durch ein späteres Protokoll oder das *Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*. Des Weiteren umfasst er jede andere Art von Übereinkunft mit Klauseln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen wie beispielsweise ein Luftverkehrsabkommen, wenn diese Klauseln für die Zwecke der GloBE-Vorschriften relevant sind.

Fünfjahreswahlrecht

76. Dieser Begriff ist in Kapitel 10 definiert als ein von einer erklärungspflichtigen Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr (das Jahr der Inanspruchnahme) in Anspruch genommenes Wahlrecht, dessen Inanspruchnahme in Bezug auf das Jahr der Inanspruchnahme und die vier folgenden Geschäftsjahre nicht widerrufen werden kann. Ein einmal in Anspruch genommenes Fünfjahreswahlrecht bleibt unbegrenzt in Kraft, bis die Gruppe es aktiv widerruft. Wird die Inanspruchnahme eines Fünfjahreswahlrechts in Bezug auf ein Geschäftsjahr (das Jahr des Widerrufs) widerrufen, kann dieses Wahlrecht für die vier auf das Jahr des Widerrufs folgenden Geschäftsjahre nicht mehr in Anspruch genommen werden. Fünfjahreswahlrechte sind in Artikel 1.5.3, Artikel 3.2.2, Artikel 3.2.5, Artikel 3.2.8, Artikel 7.5.2 und Artikel 7.6.6 enthalten.

77. Im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens sollen Verfahren erarbeitet und Leitlinien vorgelegt werden, um die koordinierte Umsetzung der GloBE-Vorschriften zu erleichtern. Dies umfasst Leitlinien zu der Frage, inwieweit ein Inanspruchnahme- oder Widerrufszeitraum weiterläuft, wenn eine Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe beitritt oder aus ihr ausscheidet, was auch Situationen umfasst, in denen eine den GloBE-Vorschriften unterliegende multinationale Unternehmensgruppe Geschäftseinheiten einer anderen diesen Vorschriften unterliegenden multinationalen Unternehmensgruppe erwirbt, die in einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet andere Entscheidungen in Bezug auf Fünfjahreswahlrechte getroffen hat, sowie zu gegebenenfalls notwendigen Anpassungen der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts.

Geschäftsjahr

78. Das Geschäftsjahr ist definiert als der Rechnungslegungszeitraum, auf den sich der Konzernabschluss bezieht (oder ausnahmsweise, falls kein solcher Abschluss erstellt wird, das Kalenderjahr). Dies ist normalerweise ein Zwölfmonatszeitraum oder ein in Bezug auf einen bestimmten Tag in einem Zwölfmonatszeitraum festgelegter Zeitraum, wie beispielsweise ein Geschäftsjahr mit 52–53 Wochen. Es ist jedoch möglich, dass dieser Zeitraum nicht immer zwölf Monate beträgt, und in einigen Fällen sehen die GloBE-Vorschriften besondere Regeln für lange oder kurze Geschäftsjahre vor, so beispielsweise Artikel 1.1.2. Im Kontext des Umsetzungsrahmen sollen Leitlinien in Bezug auf Geschäftsjahre, die zwölf Monate übersteigen, geprüft und vorgelegt werden, auch für Fälle, in denen eine Änderung des Geschäftsjahrs zu einem Übergangsjahr führt, das zwölf Monate übersteigt.

GloBE-Neuorganisation

79. Eine GloBE-Neuorganisation ist in Artikel 10.1 definiert. Es handelt sich um eine breit gefasste Definition, die sich hauptsächlich auf einen Erwerb oder eine Veräußerung bezieht, bei der die Verkäufer der Zieleinheit als Gegenleistung Kapitalanteile an der erwerbenden Einheit oder Gruppe erhalten und bei der die Gewinne oder Verluste aus den erworbenen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten gemäß den inländischen Steuervorschriften abgegrenzt werden. Nach den inländischen Steuervorschriften werden die im Zusammenhang mit einer Neuorganisation von Vermögenswerten entstehenden Gewinne oder Verluste im Allgemeinen abgegrenzt, indem die erwerbende Geschäftseinheit verpflichtet wird, die von der übertragenden Einheit ausgewiesenen Buchwerte der erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zu übernehmen. Damit bleiben die zum Zeitpunkt der Neuorganisation aus den Vermögenswerten und Verbindlichkeiten resultierenden latenten Gewinne oder Verluste bestehen, die später durch die Nutzung der Vermögenswerte zur Erzielung von Einkünften oder beim Verkauf realisiert werden. Die Definition des Begriffs „GloBE-Neuorganisation“ stützt sich auf inländische Steuervorschriften, die auf diesen Konzepten basieren.

80. Artikel 10.1 enthält eine breit gefasste Definition der Arten von Umstrukturierungstransaktionen, die als GloBE-Neuorganisation anerkannt werden können. Zudem müssen die unter den Buchstaben a bis c der Definition aufgeführten Bedingungen erfüllt sein, bevor ein Geschäftsvorfall als GloBE-Neuorganisation anerkannt wird. Eine Umwandlung oder Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, beispielsweise im Rahmen einer Verschmelzung, Spaltung, Liquidation oder eines vergleichbaren Geschäftsvorfalls, kann demnach als GloBE-Neuorganisation anerkannt werden. Eine Umwandlung ist eine Änderung der Unternehmensform einer Einheit, beispielsweise wenn eine Personengesellschaft zu einer Kapitalgesellschaft wird. Die Definition umfasst z. B. auch eine Einbringung von Vermögenswerten in das Kapital einer bestehenden Einheit, wenn die Einheit keine neuen oder zusätzlichen Anteile als Gegenleistung für die Sacheinlage ausgibt, weil der Geschäftsvorfall nicht zu einer Veränderung der Beteiligungsverhältnisse an der Einheit führt und die Ausgabe zusätzlicher Anteile keinen Sinn ergeben würde.

81. Für die Anerkennung als GloBE-Neuorganisation muss die Gegenleistung für die Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten ganz oder zu einem erheblichen Teil in Kapitalanteilen bestehen, die von der erwerbenden Geschäftseinheit oder einer mit der erwerbenden Geschäftseinheit verbundenen Person ausgegeben werden. Eine Person sollte in diesem Sinn als mit der erwerbenden Geschäftseinheit verbunden behandelt werden, wenn sie die in Artikel 5 Absatz 8 des OECD-Musterabkommens aufgeführten Kriterien erfüllt (OECD, 2017[1]). Im Fall einer Liquidation kann die Gegenleistung jedoch in der Einziehung von Kapitalanteilen der Zieleinheit bestehen. Und wie im vorhergehenden Absatz erwähnt, ist bei einer Kapitaleinlage keine Gegenleistung erforderlich, wenn die Ausgabe von Kapitalanteilen keine wirtschaftliche Bedeutung hätte. Darüber hinaus enthält die Definition des Begriffs „GloBE-Neuorganisation“ auch keine Auflage in Bezug darauf, an wen die Kapitalanteile ausgegeben werden. Ein

Geschäftsvorfall, bei dem die Kapitalanteile an den direkten oder indirekten Beteiligten der Einheit ausgegeben werden, deren Vermögenswerte und Verbindlichkeiten im Rahmen derselben Vereinbarung erworben werden, könnte beispielsweise als GloBE-Neuorganisation anerkannt werden.

82. Die unter den Buchstaben b und c der Definition aufgeführten Kriterien für die Anerkennung als GloBE-Neuorganisation beziehen sich auf die steuerliche Behandlung der Umwandlung oder des Geschäftsvorfalls nach inländischem Steuerrecht. Gemäß Buchstabe b muss der Gewinn oder Verlust der veräußernden Geschäftseinheit aus den Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Umwandlung oder des Geschäftsvorfalls ganz oder teilweise steuerfrei sein. Die Umwandlung oder der Geschäftsvorfall muss nicht vollständig steuerfrei sein. In der Definition wird eingeräumt, dass es auch Gewinne oder Verluste geben kann, die Anforderungen für die Nichtberücksichtigung im Steuerhoheitsgebiet der veräußernden Geschäftseinheit nicht erfüllen. (Diese Gewinne oder Verluste gelten im Allgemeinen als nicht qualifizierte Gewinne oder Verluste gemäß der Definition in Artikel 10.1 und führen zu entsprechenden Gewinnen oder Verlusten nach Artikel 6.3.3, die im Kommentar zu Artikel 10.3.3 näher erläutert werden.)

83. Buchstabe c enthält die anderen Nichtberücksichtigungskriterien. Er sieht vor, dass die erwerbende Geschäftseinheit nach den steuerrechtlichen Bestimmungen des Steuerhoheitsgebiets ihrer Belegenheit verpflichtet ist, den steuerpflichtigen Gewinn nach dem Erwerb auf der Bemessungsgrundlage der Vermögenswerte der veräußernden Geschäftseinheit und des gleichen Betrags an Verbindlichkeiten zu berechnen, angepasst um etwaige nicht qualifizierte Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder dem Erwerb. Mit der Beibehaltung der Bemessungsgrundlage der Vermögenswerte und des Betrags der Verbindlichkeiten der veräußernden Geschäftseinheit stellen die inländischen Steuervorschriften sicher, dass der Gewinn oder Verlust aus den erworbenen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten nicht dauerhaft unversteuert bleibt, sondern nur abgegrenzt wird. Soweit ein solcher Gewinn oder Verlust berücksichtigt wird, sehen die inländischen Steuervorschriften vor, dass die Bemessungsgrundlage der Vermögenswerte und die Beträge der Verbindlichkeiten angepasst werden, um sicherzustellen, dass der betreffende Gewinn oder Verlust in Zukunft nicht nochmals besteuert wird.

Immobilieninvestmentvehikel

84. Ebenso wie bei Investmentfonds handelt es sich bei einem Immobilieninvestmentvehikel, das die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ist, um eine freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.1. Solche Investmentvehikel würden zwar in vielen Fällen als freigestellte Einheiten anerkannt, weil es sich um Investmentfonds handelt; in bestimmten Fällen ist es allerdings möglich, dass Immobilieninvestmentvehikel nicht der erforderlichen Aufsicht unterstehen oder nicht von professionellen Investmentfondsmanagern verwaltet werden, sodass die Anforderungen von Buchstabe f oder g der Investmentfondsdefinition nicht erfüllt wären. Daher werden Immobilieninvestmentvehikel in Artikel 1.5.1 der GloBE-Vorschriften ebenfalls als separate Kategorie freigestellter Einheiten aufgeführt.

85. Ein Immobilieninvestmentvehikel ist eine Einheit, die sich in Streubesitz befindet und überwiegend unbewegliches Vermögen hält. Die Definition in den GloBE-Vorschriften stützt sich auf den Text zu steuerlichen Sonderregelungen unter Ziffer 86 des Kommentars zu Artikel 1 des OECD-Musterabkommens (OECD, 2017[1]). Bei einer in Streubesitz befindlichen Einheit handelt es sich um eine Einheit, die viele Anteilseigner hat, die keine verbundenen Personen sind. In diesem Sinne sollte eine Person als mit einer anderen Person verbunden behandelt werden, wenn sie die in Artikel 5 Absatz 8 des OECD-Musterabkommens aufgeführten Kriterien erfüllt. Ein Immobilieninvestmentvehikel, das direkt von einer kleinen Zahl anderer in Streubesitz befindlicher Investmentgesellschaften oder Pensionsfonds gehalten wird, die mehrere Begünstigte haben, gilt als in Streubesitz befindlich.

86. Eine der in der Definition aufgeführten Voraussetzungen lautet, dass die Erträge des Immobilieninvestmentvehikels auf einer einzigen Ebene besteuert werden (mit einem Aufschub von höchstens einem Jahr). Diese Formulierung zielt auf steuerneutrale Vehikel ab, die sicherstellen sollen, dass die Erträge auf

einer einzigen Ebene besteuert werden, und zwar entweder auf Ebene des Vehikels selbst oder auf Ebene seiner Anteilseigner. Dies könnte für eine freigestellte Einheit gelten, sofern sie ihren Gewinn innerhalb eines bestimmten Zeitraums ausschüttet. Die Ausschüttung ist dann steuerpflichtig, um eine Besteuerung auf einer einzigen Ebene zu ermöglichen. Dies gilt auch dann, wenn ein Teil des Gewinns auf Ebene des Fonds und der Rest auf Ebene der Anleger besteuert wird.

87. In einigen Fällen könnten die Anteilseigner jedoch auch steuerneutrale Vehikel wie etwa anerkannte Pensionsfonds sein. In diesen Fällen würden die Erträge streng genommen nicht innerhalb eines Jahres auf einer einzigen Ebene besteuert, da die Ausschüttungen an diese Anleger freigestellt sein könnten. Die Definition wäre jedoch immer noch erfüllt, weil die Konzeption der Steuerregelung darauf abzielt, eine Besteuerung auf einer einzigen Ebene zu erreichen.

88. Die Definition sieht außerdem vor, dass die Einheit überwiegend unbewegliches Vermögen hält. In einigen Fällen würde dieses Vermögen nicht direkt, sondern indirekt über ein Wertpapier gehalten, dessen Wert an unbewegliches Vermögen geknüpft ist. Eine Einheit, die überwiegend unbewegliches Vermögen hält, entweder direkt oder indirekt über derartige Wertpapiere (oder eine Kombination von beidem), erfüllt die Anforderungen der Definition.

Internationale Organisation

89. Eine internationale Organisation gehört zu der Art von Einheiten, die nach Artikel 1.5 (freigestellte Einheit) vom Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften ausgenommen sind. Die Begründung für die Befreiung internationaler Organisationen ähnelt der Begründung für die Befreiung staatlicher Einheiten.

90. Die Definition des Begriffs „internationale Organisation“ in Artikel 10.1 deckt sich mit der im Standard für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen verwendeten Definition. Die unter Buchstabe b aufgeführte Erläuterung eines „im Wesentlichen ähnlichen Abkommens“ wurde aus dem Kommentar zu diesem Standard übernommen.

Investmentfonds

91. Die Definition des Begriffs „Investmentfonds“ basiert auf der Definition des Begriffs „Investmentgesellschaft“ in IFRS 10 (IFRS Foundation, 2022[2]) und der Richtlinie 2011/61/EU (AIFM-Richtlinie) der Europäischen Union über die Verwalter alternativer Investmentfonds (Europäische Union, 2011[7]). Um unter die Definition eines Investmentfonds zu fallen, muss eine Einheit alle folgenden Kriterien erfüllen:

a. Sie dient dazu, Vermögenswerte (finanzieller oder nichtfinanzieller Art) mehrerer (z. T. nicht verbundener) Anleger zu einem Pool zusammenzufassen.
b. Sie investiert im Einklang mit einer festgelegten Anlagepolitik.
c. Sie ermöglicht es Anlegern, ihre Transaktions-, Recherche- und Analysekosten zu senken oder Risiken gemeinsam zu streuen.
d. Sie dient in erster Linie dazu, Erträge oder Gewinne aus Anlagen zu generieren oder Schutz vor einem besonderen oder allgemeinen Ereignis oder einer besonderen oder allgemeinen Entwicklung zu bieten.
e. Die Anleger haben einen an ihren Beiträgen bemessenen Anspruch auf eine Rendite aus den Vermögenswerten des Fonds oder auf Erträge aus diesen Vermögenswerten.
f. Die Einheit oder ihre Geschäftsleitung unterliegen in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie errichtet wurde oder verwaltet wird, aufsichtsrechtlichen Bestimmungen (einschließlich geeigneter Bestimmungen für die Bekämpfung von Geldwäsche und den Anlegerschutz).
g. Sie wird im Namen der Anleger von professionellen Investmentfondsmanagern verwaltet.

92. All diese Kriterien werden nachstehend näher erläutert.

Buchstabe a

93. Buchstabe a sieht vor, dass die Einheit oder das Gebilde dazu dient, Vermögenswerte (finanzieller oder nichtfinanzieller Art) mehrerer (z. T. nicht verbundener) Anleger zu einem Pool zusammenzufassen. Ein Anleger kann Barmittel oder andere Arten liquider Mittel oder nichtliquide Mittel wie unbewegliches Vermögen in einen Investmentfonds einbringen.

94. Buchstabe a verlangt, dass ein Teil der Anleger des Fonds nicht verbunden sind. Durch eine Prüfung der Gegebenheiten und Umstände sollte festgestellt werden, ob zwei oder mehr Anleger verbunden sind. Ein Anleger sollte auf jeden Fall als ein mit einem anderen Anleger verbundener Anleger behandelt werden, wenn er die in Artikel 5 Absatz 8 des OECD-Musterabkommens aufgeführten Kriterien erfüllt . Diese Kriterien sehen vor, dass zwei Personen verbunden sind, wenn eine der beiden unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 % der Eigentumsrechte an der anderen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 % der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) besitzt oder wenn eine weitere Person unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 % der Eigentumsrechte an jeder der beiden Personen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 % der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) besitzt. Zwei Anleger, die natürliche Personen sind, werden des Weiteren als verbunden betrachtet, wenn sie derselben Familie angehören, was Ehegatten oder eingetragene Partner, Geschwister, Eltern sowie Vorfahren wie Großeltern und direkte Nachkommen wie Enkel einschließt. Es kann vorkommen, dass ein Fonds für einen kurzen Zeitraum nur einen Anleger hat, selbst wenn er dazu dient, Vermögenswerte für mehr als einen nicht verbundenen Anleger in einem Pool zusammenzufassen. Ein Fonds kann beispielsweise nur einen Anleger haben, wenn er sich in der Erstzeichnungsperiode oder in einem Liquidationsverfahren befindet. Ein Fonds, der unter solchen Umständen nur einen Anleger hat, erfüllt die Kriterien von Buchstabe a, sofern er dazu errichtet wurde, Vermögenswerte mehrerer (z. T. nicht verbundener) Anleger zu einem Pool zusammenzufassen.

Buchstabe b

95. Buchstabe b verlangt, dass ein Investmentfonds eine festgelegte Anlagepolitik besitzt und im Einklang mit dieser Politik investiert. Folgende Faktoren deuten in der Regel einzeln oder zusammen auf die Existenz einer solchen Politik hin:

a. Die Anlagepolitik wird spätestens zu dem Zeitpunkt beschlossen und festgelegt, an dem die Verpflichtungen der Anleger gegenüber dem Investmentfonds für sie bindend werden.
b. Die Anlagepolitik wird in einem Dokument dargelegt, das Teil der Vertragsbedingungen oder Satzung des Investmentfonds wird oder auf das darin verwiesen wird.
c. Der Investmentfonds oder die juristische Person, die den Investmentfonds verwaltet, hat gegenüber den Anlegern die von diesen rechtlich durchsetzbare Verpflichtung (unabhängig davon, wie sie entstanden ist), die Anlagepolitik, einschließlich aller Änderungen daran, einzuhalten.
d. Die Anlagepolitik beruht auf Anlageleitlinien in Bezug auf einzelne oder alle der folgenden Kriterien: i) Investition in bestimmte Anlagekategorien oder Einhaltung von Beschränkungen in Bezug auf die Vermögensallokation, ii) Verfolgung bestimmter Strategien, iii) Investition in bestimmte geografische Regionen, iv) Einhaltung von Beschränkungen in Bezug auf die Fremdkapitalaufnahme, v) Einhaltung von Mindesthalteperioden oder vi) Einhaltung sonstiger Beschränkungen, die der Risikodiversifizierung dienen.

Buchstabe c

96. Buchstabe c sieht vor, dass der Investmentfonds es Anlegern ermöglicht, ihre Transaktions-, Recherche- und Analysekosten zu senken oder Risiken gemeinsam zu streuen. Eine Einheit, die dazu dient, eine bestimmte Funktion für die Mitglieder einer multinationalen Unternehmensgruppe auszuüben

(wie zentralisierte Finanz- oder Beschaffungsdienstleistungen) könnte als eine Einheit beschrieben werden, die Transaktionskosten senkt oder Risiken streut. Dennoch fällt eine solche Einheit nicht unter die allgemeine Definition eines Investmentfonds.

Buchstabe d

97. Um als Investmentfonds zu gelten, muss die Einheit in erster Linie dazu dienen, Anlageerträge oder -gewinne – und nicht etwa betriebliche Gewinne – zu generieren. Die durch den Fonds generierten Erträge müssen aus Anlagebeständen erzielte Erträge sein, wie beispielsweise Dividenden, Zinsen, Mieten, Erträge aus anderen Investmentfonds und Veräußerungsgewinne. Lizenzgebühren fallen nicht in diese Kategorie. Alternativ dazu gestattet Buchstabe d auch, dass der Fonds dazu dient, Schutz vor einem besonderen oder allgemeinen Ereignis oder einer besonderen oder allgemeinen Entwicklung zu bieten. Diese Formulierung soll Situationen erfassen, in denen ein Investmentfonds von Versicherungsunternehmen genutzt wird, um die Kosten versicherter Ereignisse oder Entwicklungen zu decken.

Buchstabe e

98. Buchstabe e verlangt, dass die Anleger einen an ihren Beiträgen bemessenen Anspruch auf eine Rendite aus den Vermögenswerten des Fonds oder auf Erträge aus diesen Vermögenswerten haben. Außerdem können die Anleger Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen am Fonds erzielen.

Buchstabe f

99. Buchstabe f verlangt, dass der Fonds oder der Fondsverwalter in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem der Fonds errichtet wurde oder verwaltet wird, aufsichtsrechtlichen Bestimmungen (einschließlich geeigneter Bestimmungen für die Bekämpfung von Geldwäsche und den Anlegerschutz) unterliegt. Dieser Buchstabe soll die verschiedenen aufsichtsrechtlichen Ansätze für Investmentfonds erfassen. In Bezug auf einen Fonds, der von einem Staat errichtet oder gegründet wird oder als Beauftragter oder Bevollmächtigter eines Staats tätig ist, aber nicht als staatliche Einheit gilt, können die aufsichtsrechtlichen Bestimmungen jede vom Staat gebilligte Form annehmen, wie beispielsweise in der Rechtsdokumentation des Investmentfonds aufgeführte Bestimmungen über Rechenschaftspflicht und Prüfung.

Buchstabe g

100. Buchstabe g verlangt zuletzt noch, dass der Fonds im Namen der Anleger von professionellen Investmentfondsmanagern verwaltet wird. Folgende Faktoren deuten in der Regel einzeln oder zusammen darauf hin, dass der Fonds von professionellen Investmentfondsmanagern verwaltet wird:

a. Die Fondsmanager handeln unabhängig von den Anlegern und sind nicht direkt von den Anlegern angestellt.
b. Die Fondsmanager unterliegen hinsichtlich Fachwissen und Befähigung nationalen Vorschriften.
c. Die Vergütung der Fondsmanager für erbrachte Leistungen basiert teilweise auf den Ergebnissen des Fonds.

Joint Venture

101. Joint Ventures sind keine Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe, weil ihre Erträge, Aufwendungen, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nach den geltenden Rechnungslegungsstandards nicht Posten für Posten mit denen der übrigen multinationalen Unternehmensgruppe konsolidiert werden. Der niedrig besteuerte Gewinn eines Joint Ventures gemäß der Definition für Rechnungslegungszwecke fällt jedoch nach Artikel 6.4 in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften, wenn die betreffende Einheit der folgenden Definition entspricht:

> ***Joint Venture** bedeutet eine Einheit, deren Finanzergebnisse nach der Equity-Methode im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst werden, vorausgesetzt, die oberste Muttergesellschaft hält direkt oder indirekt eine Beteiligung von mindestens 50 % an ihr.*

102. In mehreren anerkannten und zugelassenen Rechnungslegungsstandards umfasst die Definition eines Joint Ventures auch Einheiten, in denen das Partnerunternehmen weniger als 50 % der Beteiligungen hält, vorausgesetzt, das Partnerunternehmen hat an der gemeinschaftlichen Führung der Einheit teil. Nach den GloBE-Vorschriften umfasst die Definition eines Joint Ventures indessen nur Einheiten, bei denen die oberste Muttergesellschaft direkt oder indirekt mindestens 50 % der Beteiligungen an dem Joint Venture hält. Die Definition in den GloBE-Vorschriften könnte beispielsweise für eine von einer Geschäftseinheit an einem Joint Venture gehaltene Eigenkapitalbeteiligung gelten, wenn die Bedingungen dieser Anlage dem Anleger Anspruch auf mindestens 50 % der Gewinne, des Kapitals oder der Rücklagen (das relevante Kriterium für GloBE-Zwecke), aber nur auf 50 % der Stimmrechte (das relevante Kriterium für Rechnungslegungszwecke) gewähren.

103. Der zweite Satz der Definition eines Joint Ventures enthält eine Liste von Einheiten, die von den Vorschriften von Artikel 6.4 ausgenommen sind. Diese Ausnahmen werden nachstehend näher erläutert.

Buchstabe a

104. Gemäß Buchstabe a ist eine oberste Muttergesellschaft einer selbstständigen multinationalen Unternehmensgruppe, die den GloBE-Vorschriften unterliegt, von der Definition eines Joint Ventures ausgenommen. Dadurch kann verhindert werden, dass eine oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe, die den GloBE-Vorschriften bereits unterliegt, als Joint Venture einer anderen multinationalen Unternehmensgruppe behandelt wird und deshalb möglicherweise in zwei Steuerhoheitsgebieten der Besteuerung nach den GloBE-Vorschriften unterliegt (einmal als eigenständige multinationale Unternehmensgruppe und ein zweites Mal, weil Artikel 6.4 für die andere multinationale Unternehmensgruppe gilt).

Buchstaben b bis d

105. Eine Einheit, die ansonsten als Joint Venture betrachtet würde, ist von den besonderen Vorschriften in Artikel 6.4 ausgenommen, wenn sie die Kriterien einer freigestellten Einheit gemäß Artikel 1.5 erfüllt. Buchstabe b bezieht sich auf die in Artikel 1.5.1 beschriebenen Einheiten, während Buchstabe c die erweiterte Definition des Begriffs „freigestellte Einheit“ in Artikel 1.5.2 aufgreift.

106. Buchstabe c verlangt, dass die Einheit direkt über eine freigestellte Einheit im Sinne von Artikel 1.5.1 gehalten wird. Dies entspricht der Anforderung in Artikel 1.5.2 Buchstabe a und Buchstabe b. Der einzige Unterschied besteht darin, dass diese Bestimmungen ein Beteiligungserfordernis von mindestens 95 % und ein Allein- oder Haupteigentumserfordernis beinhalten. Die Aufnahme solcher Erfordernisse würde die Anwendung dieses Buchstabens unmöglich machen, weil die multinationale Unternehmensgruppe in der Regel 50 % des Kapitals der Einheit hält, für die dieser Buchstabe gilt. Dieser Buchstabe ist in drei Ziffern unterteilt, die die in Artikel 1.5.2 aufgeführten Anforderungen aufgreifen.

107. Buchstabe d bestätigt, dass eine Einheit, die von einer multinationalen Unternehmensgruppe gehalten wird, die sich ausschließlich aus freigestellten Einheiten zusammensetzt, kein Joint Venture ist. Dadurch wird sichergestellt, dass eine multinationale Unternehmensgruppe, die ansonsten von den GloBE-Vorschriften ausgenommen ist, weil all ihre Geschäftseinheiten freigestellte Einheiten sind, nicht in den Anwendungsbereich der Vorschriften fallen kann, weil sie eine Beteiligung an einem Joint Venture hält.

Buchstabe e

108. Buchstabe e sieht vor, dass eine Tochtergesellschaft eines Joint Ventures kein Joint Venture ist. Die Unterscheidung zwischen einem Joint Venture und einer Tochtergesellschaft eines Joint Ventures spielt in der Definition einer Joint-Venture-Gruppe eine Rolle.

Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte

109. Der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte wird im Rahmen der UTPR für zwei Hauptzwecke verwendet. Erstens wird der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte eines UTPR-Steuerhoheitsgebiets verwendet, um den UTPR-Prozentsatz dieses Steuerhoheitsgebiets nach Artikel 2.6 zu bestimmen. Zweitens wird der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte verwendet, um zu prüfen, ob ein multinationales Unternehmen nach Artikel 9.3 Anspruch auf eine Befreiung von der UTPR hat.

110. Nach der Definition in Artikel 10.1 der GloBE-Vorschriften bedeutet „Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte“

> *„... den Durchschnitt des Anfangs- und Endwerts der materiellen Vermögenswerte nach Berücksichtigung der im Abschluss ausgewiesenen kumulierten Abschreibungen und substanzbedingten Wertminderungen“.*

111. Und materielle Vermögenswerte bedeutet

> *„... die materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten, die im betreffenden Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig sind. Materielle Vermögenswerte umfassen keine Barmittel oder Barmitteläquivalente, immateriellen Werte oder finanziellen Vermögenswerte...“*

112. Der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte wird auf Gebietsebene für alle im betreffenden Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten berechnet. Zu diesem Zweck sieht die Definition in Artikel 10.1 vor, dass der Nettobuchwert als Durchschnitt des Jahresanfangs- und Jahresendwerts der materiellen Vermögenswerte berechnet wird, die in von den in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten in einem bestimmten Geschäftsjahr gehalten werden. Durch die Verwendung eines Durchschnittswerts können mögliche bedeutsame Veränderungen des Betrags der zu einem bestimmten Zeitpunkt während des Geschäftsjahrs auf Gebietsebene gehaltenen materiellen Vermögenswerte, z. B. aufgrund der Übertragung einer Geschäftseinheit, berücksichtigt werden.

113. Als Beispiel sei angenommen, dass eine multinationale Unternehmensgruppe nur eine Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet hat und dass diese Geschäftseinheit zu Beginn des Geschäftsjahrs einen einzigen materiellen Vermögenswert mit einem Nettobuchwert von 100 hält. Es sei angenommen, dass die Geschäftseinheit diesen Vermögenswert im Jahresverlauf veräußert. Am Ende des Geschäftsjahres beträgt der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte dieser Geschäftseinheit null. Die Berechnung des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte dieses Steuerhoheitsgebiets ergibt folglich 50 [(100 + 0) / 2)].

114. Der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte ist die Summe des Nettobuchwerts aller materiellen Vermögenswerte, die in einem Geschäftsjahr von den in einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten gehalten werden, sowie der materiellen Vermögenswerte, die Betriebsstätten zugerechnet werden. Was Betriebsstätten betrifft, werden die materiellen Vermögenswerte

dem Steuerhoheitsgebiet zugerechnet, in dem die Betriebsstätte belegen ist, sofern diese materiellen Vermögenswerte im Einklang mit den Prinzipien von Artikel 3.4.1 im eigenen Abschluss dieser Betriebsstätte erfasst sind (oder erfasst worden wären) und nach Artikel 3.4.2 angepasst wurden.

115. Obwohl der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte Abschreibungen berücksichtigt, umfassen materielle Vermögenswerte auch materielle Vermögenswerte, die nicht abgeschrieben werden.

116. Für die Ermittlung des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte entspricht der Begriff „materielle Vermögenswerte“ dem im Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 13 für die länderbezogene Berichterstattung aufgeführten Begriff und ist nicht auf die für die Zwecke von Artikel 5.3.4 definierten „berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte“ beschränkt. Der Begriff „materielle Vermögenswerte“ würde beispielsweise Sachanlagen wie Grundstücke und Gebäude, die zu Kapitalanlage-, Veräußerungs- oder Leasingzwecken gehalten werden, sowie materielle Vermögenswerte umfassen, die von einer Geschäftseinheit zur Erwirtschaftung von Erträgen und anerkannten Nebenerträgen aus dem internationalen Seeverkehr genutzt werden (d. h. Schiffe und sonstige Seeverkehrsausrüstungen und -infrastruktur), obwohl diese Vermögenswerte keine berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte für die Zwecke von Artikel 5.3.4 sind. Außerdem besteht im Gegensatz zu den in Artikel 5.3.4 in Bezug auf berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte für die Zwecke der Berechnung der substanzbasierten Ertragsfreistellung aufgeführten Bedingungen kein Erfordernis, dass die materiellen Vermögenswerte für die Ermittlung des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte im Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit belegen sind.

Nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuer

117. Nach den GloBE-Vorschriften sind nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern von der Definition der erfassten Steuern ausgenommen. Nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern sind Steuern, bei denen es sich nicht um anerkannte Anrechnungssteuern handelt und die zunächst auf den Gewinn einer Geschäftseinheit erhoben werden, bei Ausschüttung dieses Gewinns als Dividende an die Beteiligten jedoch der Geschäftseinheit oder dem jeweiligen Beteiligten erstattet werden oder auf eine Steuerschuld des Beteiligten (bei der es sich nicht um eine Steuerschuld handelt, die sich aus der Dividende ergibt) angerechnet werden können. Nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern unterscheiden sich von einer anerkannten Anrechnungssteuer im Allgemeinen darin, dass sie nicht zu einer Besteuerung auf einer einzigen Ebene führen sollen und dies in der Praxis auch nicht tun. Das liegt daran, dass die Steuern erstattet werden, ohne dass der Dividendenempfänger den ausgeschütteten Gewinn versteuern muss. Das Endergebnis solcher Steuerregelungen ist, dass der Gewinn der Gesellschaft weder auf der Ebene der Gesellschaft noch des Gesellschafters besteuert wird. Die Definition umfasst jedoch auch Steuern, die unter die Definition einer anerkannten Anrechnungssteuer fallen, außer dass der wirtschaftlich Berechtigte bei der Ausschüttung einem nominalen Steuersatz unterliegt, der unter dem Mindeststeuersatz liegt, oder eine natürliche Person ist, die Dividenden nicht als ordentliches Einkommen versteuern muss. Im Abschluss der Geschäftseinheit ausgewiesene oder an die zuständige Steuerverwaltung gezahlte nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuern gelten folglich nicht als erfasste Steuern und werden bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes des Steuerhoheitsgebiets, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, nicht berücksichtigt. Dementsprechend führt die Erstattung einer nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuer auch nicht zu einer Minderung der angepassten erfassten Steuern.

118. Die Definition einer nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuer erfasst nur von der Geschäftseinheit in Bezug auf ihren Gewinn entrichtete oder zu entrichtende Steuern, die bei Ausschüttung einer Dividende erstattet oder angerechnet werden können. Wenn eine Steuer, die in Bezug auf bestimmte von der Geschäftseinheit erzielte Arten von Erträgen entrichtet wurde, bei Ausschüttung einer Dividende nicht erstattungsfähig ist, ist dieser Steuerbetrag folglich keine nicht anerkannte erstattungsfähige Anrechnungssteuer.

119. Steuern, für die der Dividendenempfänger aufkommen muss und die von der ausschüttenden Gesellschaft bei der Zahlung der Dividende einbehalten werden, sind keine nicht anerkannten erstattungsfähigen Anrechnungssteuern, selbst wenn die Steuerverwaltung dem Gesellschafter letztendlich einen Teil oder den Gesamtbetrag dieser Quellensteuer erstattet. Solche Steuern unterscheiden sich von nicht anerkannten erstattungsfähigen Steuern, weil sie bei Ausschüttung der Dividende beim Gesellschafter einbehalten werden und den vom Gesellschafter bezogenen Nettobetrag verringern. Wenn dem Gesellschafter die einbehaltene Steuer erstattet wird, handelt es sich um die Erstattung einer Steuer, die ursprünglich vom Gesellschafter entrichtet wurde.

Organisation ohne Erwerbszweck

120. Eine Organisation ohne Erwerbszweck ist eine der in Artikel 1.5.1 aufgeführten Kategorien freigestellter Einheiten. Die Definition des Begriffs „Organisation ohne Erwerbszweck“ basiert auf Buchstabe h der Definition des Begriffs „aktiver NFE“ (*Active Non-Financial Entity)* in Abschnitt VIII (Begriffsbestimmungen) des Standards für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen.

121. Buchstabe a der Definition beschreibt die allgemeinen zweckbezogenen Kriterien der Definition einer Organisation ohne Erwerbszweck. Eine Organisation ohne Erwerbszweck ist eine Einheit, die in ihrem Ansässigkeitsstaat niedergelassen ist und dort ausschließlich für religiöse, gemeinnützige, wissenschaftliche, künstlerische, kulturelle, sportliche, erzieherische oder ähnliche Zwecke wie öffentliche Gesundheit, Förderung und Schutz von Menschenrechten oder Tierrechten oder Umweltschutz betrieben wird. Ein Berufsverband, eine Vereinigung von Geschäftsleuten, eine Handelskammer, ein Arbeitnehmerverband, ein Landwirtschafts- oder Gartenbauverband, eine Bürgervereinigung oder eine Organisation, die ausschließlich zur Wohlfahrtsförderung oder für ähnliche Zwecke betrieben wird, gilt ebenfalls als Organisation ohne Erwerbszweck. Eine Organisation ohne Erwerbszweck ist in dem Steuerhoheitsgebiet ansässig, in dem sie gegründet wurde und verwaltet wird.

122. Die Buchstaben b und c verlangen, dass im Wesentlichen alle Einkünfte der Einheit von der inländischen Besteuerung befreit sind und dass die Einheit keine Gesellschafter oder Mitglieder hat, die die Eigentums- oder Nutzungsrechte an ihren Einkünften oder Vermögenswerten haben.

123. Buchstabe d der Definition enthält den Grundsatz, dass die Einkünfte oder Vermögenswerte der Einheit nicht an eine Privatperson oder eine nicht gemeinnützige Einheit ausgeschüttet oder zu deren Gunsten verwendet werden dürfen. Dann werden drei Ausnahmen aufgeführt.

a. Die erste unter Ziffer i aufgeführte Ausnahme betrifft den Fall, dass die Ausschüttung oder Verwendung der Ausübung der gemeinnützigen Tätigkeit der Einheit dient. Dies trifft beispielsweise zu, wenn eine Alumni-Stiftung einer Universität die Studienkosten von bedürftigen Studierenden übernimmt.
b. Die zweite Ausnahme betrifft die Zahlung einer angemessenen Vergütung für erbrachte Leistungen oder für die Nutzung von Vermögen oder Kapital. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine Einheit (der Mieter) Mietzahlungen an eine Privatperson (den Vermieter) für das Recht leistet, Büroraum oder andere Räumlichkeiten zu nutzen, die für ihren Betrieb erforderlich sind.
c. Die dritte Ausnahme betrifft den Fall, dass die Einheit eine Zahlung an eine Privatperson in Höhe des Marktwerts eines von der Einheit erworbenen Vermögensgegenstands leistet. Dies trifft beispielsweise zu, wenn eine Organisation von einer Privatperson zum Marktwert unbewegliches Vermögen kauft, um dort ihre Büros einzurichten.

124. Buchstabe e der Definition stellt sicher, dass die Vermögenswerte der Einheit an eine andere Organisation ohne Erwerbszweck oder die öffentliche Hand (einschließlich einer staatlichen Einheit) übertragen werden, wenn die Einheit zu existieren aufhört. Er besagt, dass bei Einstellung der Tätigkeit,

Abwicklung oder Auflösung der Einheit alle ihre Vermögenswerte an eine Organisation ohne Erwerbszweck oder die öffentliche Hand (einschließlich staatlicher Einheiten) des Steuerhoheitsgebiets der Ansässigkeit der Einheit oder seiner Gebietskörperschaften ausgeschüttet oder übertragen werden müssen.

125. Für Buchstabe e müssen beispielsweise der Gesellschaftsvertrag der Einheit oder andere Vereinbarungen sowie die nach innerstaatlichem Recht geltenden Bestimmungen und Leitlinien berücksichtigt werden, die die Personen oder Einheiten bestimmen, die Anspruch auf die Vermögenswerte haben, wenn die Tätigkeit eingestellt und die Einheit abgewickelt oder aufgelöst wird.

126. Der letzte Teil der Definition des Begriffs „Organisation ohne Erwerbszweck“ enthält eine allgemeine Bedingung, die jede Einheit ausschließt, die eine gewerbliche oder geschäftliche Tätigkeit ausübt, die nicht unmittelbar mit den Zwecken zusammenhängt, für die sie errichtet wurde. Eine Einheit, die im Rahmen ihrer Tätigkeit Hemden oder andere Produkte mit ihrem Logo verkauft, um Mittel für die Organisation zu beschaffen, wäre beispielsweise durch diese Bedingung nicht ausgeschlossen, weil diese geschäftliche Tätigkeit mit den Zwecken zusammenhängt, für die sie errichtet wurde. Eine Einheit, deren Tätigkeit ausschließlich darin besteht, Produkte zu verkaufen, wäre nach dieser Bedingung hingegen ausgeschlossen, selbst wenn sie ihren Gewinn für einen guten Zweck einsetzt. Eine Einheit, die unter die Definition einer Organisation ohne Erwerbszweck fällt, kann die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe sein. Eine Einheit, die lediglich als Holdinggesellschaft eines international tätigen gewerblichen Unternehmens dient, gilt dagegen nicht einfach deshalb als Organisation ohne Erwerbszweck, weil sie nach den innerstaatlichen Steuervorschriften als gemeinnützige Stiftung oder ähnliche Einrichtung eingestuft ist.

Passive Einkünfte

127. Die Definition des Begriffs „passive Einkünfte“ wird im Zusammenhang mit der Beschränkung der Durchreichung der Steuern gemäß Artikel 4.3.3 verwendet. Der Begriff „passive Einkünfte“ ist in Kapitel 10 als folgende Arten von Erträgen definiert: a) Dividenden oder dividendenähnliche Erträge, b) Zinsen oder zinsähnliche Erträge, c) Mieten, d) Lizenzgebühren, e) Annuitäten (d. h. vertraglich geregelte Ansprüche auf Zahlungen während eines bestimmten Zeitraums) oder f) Nettogewinne aus Vermögen, das unter den Buchstaben a bis e genannte Erträge einbringt. Passive Einkünfte unterliegen einer Beschränkung der Durchreichung der Steuern nur insoweit, als der gruppenzugehörige Beteiligte der Geschäftseinheit aufgrund einer Steuerregelung für beherrschte ausländische Unternehmen oder aufgrund einer Beteiligung an einer hybriden Gesellschaft im Hinblick auf diese Gewinne steuerpflichtig ist.

128. Die Liste der passiven Einkünfte soll klare Kriterien bieten, wobei der Fokus auf leicht erkennbaren mobilen Zahlungen liegt. Die Definition der passiven Einkünfte umfasst kein Kriterium, um zu prüfen, ob ein Ertragsposten durch eine aktive Geschäftstätigkeit erzielt wurde. Ein solches Kriterium wurde nicht in die Definition der passiven Einkünfte aufgenommen, um zu vermeiden, dass qualitative Urteile getroffen werden müssen, die zu Unstimmigkeiten bei der Berechnung der effektiven Steuersätze führen könnten. Die vom Inclusive Framework für die GloBE-Vorschriften vereinbarte Definition der passiven Einkünfte ist daher eine Zweckdefinition und sollte nicht als Positionierung bezüglich der angemessenen Bandbreite der Einkünfte, die einer CFC-Regelung unterliegen sollten, interpretiert werden. Diese Definition der passiven Einkünfte ist zwar breit gefasst, aber im Kontext der GloBE-Vorschriften angemessen, da sie dazu dient, den Zusammenrechnungseffekt der für ein beherrschtes ausländisches Unternehmen oder eine hybride Gesellschaft entrichteten Steuern zu begrenzen. Es handelt sich nicht zwangsläufig um eine Definition, die in anderen Fällen als angemessen betrachtet würde.

Pensionsfonds

129. Bei einem Pensionsfonds handelt es sich um eine freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.1. Nach Buchstabe a bedeutet Pensionsfonds eine Einheit, die ausschließlich oder fast ausschließlich dazu errichtet wurde und betrieben wird, für natürliche Personen Altersversorgungsleistungen und Zusatz- oder Nebenleistungen zu verwalten oder zu erbringen.

130. Buchstabe a Ziffer i der Definition des Begriffs „Pensionsfonds“ entspricht der in Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe i Ziffer i des OECD-Musterabkommens enthaltenen Definition eines anerkannten Pensionsfonds, und der Kommentar zu diesem Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe i Ziffer i ist vorbehaltlich der Unterschiede zwischen den GloBE-Vorschriften und den Doppelbesteuerungsabkommen für diese Definition ebenfalls relevant (OECD, 2017[1]). Die Definition weicht von der im OECD-Musterabkommen verwendeten Definition ab, da der Verweis auf die Steuerpflicht des Fonds als eigenständige Person im Staat der Gründung gestrichen wurde, um Pensionsfonds Rechnung zu tragen, die in einer anderen juristischen Form gegründet wurden, beispielsweise als Trust. Die Definition gilt sowohl für öffentliche als auch für private Pensionsfonds.

131. Buchstabe a Ziffer ii der Definition weitet die Pensionsfondsdefinition auf Fonds aus, die nicht als solche einer Aufsicht unterstehen, aber von einem Trust oder einer sonstigen Treuhandschaft gehalten werden, um Rentenansprüche zu erfüllen, die durch die nationalen Rechtsvorschriften gesichert oder anderweitig geschützt sind. Diese erweiterte Definition soll Situationen erfassen, in denen eine Einheit zwar nicht als Pensionsfonds einer Aufsicht untersteht, aber dazu errichtet wurde, Altersversorgungsleistungen zu verwalten oder zu erbringen, und diese Leistungen durch die nationalen Rechtsvorschriften gesichert oder anderweitig geschützt sind und aus einem Pool von Vermögenswerten finanziert werden, die von einer Treuhandschaft oder einem Treugeber gehalten werden, um die Erfüllung der entsprechenden Rentenansprüche zu sichern. Dies umfasst beispielsweise selbstverwaltete Pensionsfonds, in denen das multinationale Unternehmen die Mittel für seine Beschäftigten verwaltet, wobei die Leistungen selbst durch die nationalen Rechtsvorschriften gesichert sind.

132. Buchstabe b sieht vor, dass der Begriff „Pensionsfonds“ eine Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft umfasst. Wie eine Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaft definiert ist, wird im Kommentar zu diesem Begriff ausführlicher beschrieben.

Staatliche Einheit

133. Eine staatliche Einheit gehört zu der Art von Einheiten, die nach Artikel 1.5 (freigestellte Einheit) vom Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften ausgenommen sind. Staatliche Einheiten sind von der GloBE-Besteuerung ausgenommen, weil sie hoheitliche Einheiten sind, die üblicherweise in ihrem Steuerhoheitsgebiet nicht steuerpflichtig sind und nach ausländischem Recht oder Doppelbesteuerungsabkommen häufig von der Besteuerung befreit sind. Um eine staatliche Einheit gemäß Artikel 10.1 der GloBE-Vorschriften zu sein, muss die Einheit die folgenden Kriterien erfüllen:

a. Sie ist Teil eines Staats oder befindet sich im Alleineigentum eines Staats (einschließlich dessen nachgeordneter Organe oder Gebietskörperschaften).
b. Ihr Hauptzweck besteht darin, eine staatliche Funktion zu erfüllen oder die Vermögenswerte dieses Staats oder Steuerhoheitsgebiets zu verwalten oder zu investieren und sie übt keine gewerbliche oder geschäftliche Tätigkeit aus.
c. Sie ist gegenüber dem Staat im Hinblick auf ihr Gesamtergebnis rechenschaftspflichtig und erstattet ihm jährlich Bericht.
d. Etwaige Erträge werden an den Staat ausgeschüttet und ihre Vermögenswerte fallen bei ihrer Auflösung dem Staat zu.

134. All diese Kriterien werden nachstehend näher erläutert.

Buchstabe a

135. Buchstabe a sieht vor, dass eine staatliche Einheit Teil des Staats sein muss oder sich im Alleineigentum eines Staats (einschließlich dessen nachgeordneter Organe oder Gebietskörperschaften) befinden muss. Die Formulierung „Teil eines Staats“ bedeutet, dass es sich um eine öffentlich-rechtliche Einheit handelt. Die Formulierung „im Alleineigentum eines Staats“ erweitert die Anwendung von Buchstabe a auf Kapitalgesellschaften oder sonstige privat-rechtliche Einheiten, sofern sie sich (direkt oder indirekt) im Alleineigentum eines Staats befinden. Der Begriff „Staat“ wird in Artikel 10.1 definiert als die zentrale staatliche Ebene sowie Stellen, deren Tätigkeiten ihrer tatsächlichen Kontrolle unterstehen, die nachgeordneten Gebietskörperschaften und ihre Verwaltungen.

Buchstabe b

136. Buchstabe b begrenzt die Art der Tätigkeiten, die eine Einheit ausüben kann, um als staatliche Einheit zu gelten. Nach Buchstabe b muss der Hauptzweck der Einheit darin bestehen, i) eine staatliche Funktion zu erfüllen oder ii) die Vermögenswerte eines Staats oder Steuerhoheitsgebiets durch das Tätigen und Halten von Anlagen, durch Vermögensverwaltung und durch ähnliche Investmenttätigkeiten im Hinblick auf die Vermögenswerte des Staats oder Steuerhoheitsgebiets zu verwalten oder zu investieren.

137. „Staatliche Funktion“ unter Ziffer i ist ein breit gefasster Begriff, der Tätigkeiten wie die Bereitstellung von öffentlicher Gesundheitsversorgung und Bildung oder den Bau öffentlicher Infrastruktur und die Sicherung der Verteidigungsfähigkeit und die Rechtsdurchsetzung innerhalb des Steuerhoheitsgebiets umfasst. Die Bedingung unter Ziffer ii soll sicherstellen, dass Einheiten wie Staatsfonds (einschließlich solcher, die als Kapitalgesellschaft organisiert sind) einbezogen sind, die von Staaten gewöhnlich genutzt werden, um ihre Anlagen zu halten und zu verwalten. Staatsfonds werden üblicherweise aus Zahlungsbilanzüberschüssen, staatlichen Devisengeschäften, Privatisierungserträgen, Haushaltsüberschüssen oder Erlösen aus Rohstoffexporten alimentiert.[1] Die Funktion eines Staatsfonds besteht darin, diese Beträge zu investieren, um den künftigen Finanzbedarf eines Staats zu decken, die Zahlungsbilanz eines Staats zu stabilisieren und ein angemessenes Gleichgewicht zwischen inländischem Verbrauch und inländischer Ersparnis zu schaffen.

138. Buchstabe b sieht außerdem vor, dass die Einheit keine gewerbliche oder geschäftliche Tätigkeit ausübt. Im Kontext der GloBE-Vorschriften wurde diese Auflage aufgenommen, um in Staatseigentum befindliche gewerbliche Unternehmen von Einheiten zu unterscheiden, deren Tätigkeit auf die unter den Ziffern i und ii aufgeführten Aktivitäten begrenzt ist. Ein Staatsfonds dürfte beispielsweise die unter Buchstabe b aufgeführten Bedingungen erfüllen, weil seine Tätigkeit auf die unter Ziffer ii genannten Aktivitäten begrenzt ist und er keine kaufmännischen Tätigkeiten ausübt, die ein Gewerbe oder eine Geschäftstätigkeit darstellen könnten. Wenn der Staat (einschließlich einer staatlichen Einheit) eine Einheit gründet, die alle anderen Auflagen der Definition erfüllt, und diese Einheit Produkte oder Dienstleistungen liefert, die dieser Staat nutzt, um eine staatliche Funktion zu erfüllen, werden die Tätigkeiten der Einheit einer staatlichen Funktion gleichgesetzt und nicht als Gewerbe oder Geschäftstätigkeit behandelt. Im Gegensatz dazu würde eine in Staatseigentum befindliche Geschäftsbank die Bedingungen von Buchstabe b nicht erfüllen, weil sie einer gewerblichen oder geschäftlichen Tätigkeit nachgeht.

Buchstabe c

139. Buchstabe c sieht vor, dass die Einheit gegenüber dem Staat (einschließlich einer staatlichen Einheit) im Hinblick auf ihr Gesamtergebnis rechenschaftspflichtig ist und dem Staat (einschließlich einer staatlichen Einheit) jährlich Bericht erstattet.

Buchstabe d

140. Die letzte Bedingung unter Buchstabe d lautet, dass die Nettoerträge der Einheit im Fall ihrer Ausschüttung an den Staat (einschließlich einer staatlichen Einheit) gehen und dass die Vermögenswerte der Einheit bei deren Auflösung dem Staat (einschließlich einer staatlichen Einheit) zufallen. Bei der Prüfung der Frage, ob eine Ausschüttung von Erträgen an eine andere Person als den Staat erfolgt, müssen die Gegebenheiten und Umstände der Zahlung berücksichtigt werden. Als Beispiel sei angenommen, dass eine Zentralbank, die als öffentlich-rechtliches Unternehmen organisiert ist, einen Teil ihrer Anteile an private Anteilseigner ausgibt, die auf Basis ihrer Einlage Anspruch auf eine feste Verzinsung haben. Die Zentralbank wird durch den Staat kontrolliert und bei ihrer Auflösung fallen all ihre Vermögenswerte dem Staat und nicht den privaten Anteilseignern zu. Unter diesen besonderen Gegebenheiten und Umständen ähneln die in privater Hand befindlichen Anteile im Wesentlichen einem Finanzierungsinstrument, das einer Anleihe mit langfristiger Rendite und nicht einer Aktie gleichzusetzen ist, und ihre Rendite wird folglich nicht als Ausschüttung von Nettoerträgen betrachtet.

Stammhaus

141. Der Begriff „Stammhaus“ wurde im Betriebsstättenkontext in die GloBE-Vorschriften aufgenommen, um den Teil eines Unternehmens zu bezeichnen, der in der Regel als „Main Office“ bzw. Zentrale bezeichnet wird. In den GloBE-Vorschriften wird der Begriff „Main Office“ oder „Zentrale“ jedoch vermieden, weil dieser Begriff keine einheitliche Bedeutung hat und zu Verwirrung führen könnte, insbesondere im Kontext von transparenten Gesellschaften. In der Logik der GloBE-Vorschriften ist das Stammhaus als die Einheit definiert, die in ihrem Jahresabschluss den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigt, der gemäß Artikel 3.4 der Betriebsstätte zugerechnet wurde (unabhängig von der Person, die als der Steuerpflichtige behandelt wird, der im Steuerhoheitsgebiet der Belegenheit der Betriebsstätte der Besteuerung unterliegt).

142. Der Begriff „Stammhaus“ wird in mehreren Bestimmungen der GloBE-Vorschriften verwendet, wie beispielsweise in der Definition einer Geschäftseinheit in Artikel 1.3 und in den Regeln für die Zurechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts im Fall eines Stammhauses und seiner Betriebsstätten.

Tochtergesellschaft eines Joint Ventures

143. Der Begriff „Tochtergesellschaft eines Joint Ventures“ wird in der Definition einer Joint-Venture-Gruppe und in Artikel 6.4 verwendet. Er ist definiert als eine Einheit, deren Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard von einem Joint Venture konsolidiert werden (oder konsolidiert würden, wenn das Joint Venture verpflichtet wäre, diese Posten nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard zu konsolidieren). Das bedeutet, dass das Joint Venture und die Tochtergesellschaft des Joint Ventures Teil derselben Gruppe (der Joint-Venture-Gruppe) sind.

144. Der zweite Satz der Definition stellt klar, dass eine Betriebsstätte, deren Stammhaus das Joint Venture oder eine Tochtergesellschaft eines Joint Ventures ist, wie eine gesonderte Tochtergesellschaft des Joint Ventures behandelt wird. Tochtergesellschaften und Betriebsstätten werden folglich nach dieser Regel für die Zwecke von Artikel 6.4.1 gleich behandelt, d. h., sie gelten beide als Tochtergesellschaften eines Joint Ventures. Dies steht mit der Behandlung sowohl von Tochtergesellschaften als auch von Betriebsstätten als Geschäftseinheiten im Einklang.

Wesentliche Wettbewerbsverzerrung

145. Der Begriff „wesentliche Wettbewerbsverzerrung“ wird in den GloBE-Vorschriften im Zusammenhang mit der Bestimmung des zugelassenen Rechnungslegungsstandards verwendet, der zur Erstellung des Konzernabschlusses (der wiederum der Ausgangspunkt für die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der Geschäftseinheiten ist) verwendet wurde.

146. Da die GloBE-Vorschriften die Verwendung verschiedener Rechnungslegungsstandards als Ausgangspunkt für die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts gestatten, ist eine besondere Vorschrift erforderlich, um daraus resultierende wesentliche Wettbewerbsverzerrungen zu beseitigen. Das Inclusive Framework hat die unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards, die in den einzelnen Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework verwendet werden dürfen, nicht miteinander verglichen. Die Einschränkung in Bezug auf wesentliche Wettbewerbsverzerrungen dient als Normalisierungsregel zur Begrenzung des Vorteils, den multinationale Unternehmensgruppen andernfalls durch besondere Rechnungslegungsgrundsätze und -standards erzielen könnten, die nach einem bestimmten zugelassenen Rechnungslegungsstandard gestattet sind, aber nach den vereinbarten anerkannten Rechnungslegungsstandards nicht genutzt werden können.

147. Im Kontext der GloBE-Vorschriften besteht eine wesentliche Wettbewerbsverzerrung, wenn die Anwendung eines bestimmten Grundsatzes oder Verfahrens, die nach einem Rechnungslegungsstandard gestattet ist, der kein anerkannter Rechnungslegungsstandard ist, in einem Geschäftsjahr zu einer Gesamtabweichung von mehr als 75 Mio. EUR gegenüber dem Betrag führt, der sich bei Anwendung des entsprechenden IFRS-Grundsatzes oder -Verfahrens ergeben hätte. Unter Gesamtabweichung ist die insgesamt im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe festzustellende Abweichung zu verstehen; folglich wird damit die Auswirkung des Grundsatzes oder Verfahrens auf alle betroffenen Geschäftsvorfälle aller Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe berücksichtigt. Führt die Anwendung eines bestimmten Grundsatzes oder Verfahrens zu einer wesentlichen Wettbewerbsverzerrung, so muss die buchmäßige Behandlung aller nach diesem Grundsatz oder Verfahren behandelter Posten oder Geschäftsvorfälle im Einklang mit den vereinbarten administrativen Leitlinien so angepasst werden, dass sie der Behandlung entspricht, die nach IFRS für diesen Posten oder Geschäftsvorfall vorgesehen ist.

Zugelassener Rechnungslegungsstandard

148. Die GloBE-Vorschriften stützen sich stark auf die für Konzernabschlüsse geltenden Rechnungslegungsgrundsätze. Die Definition des Begriffs „Konzernabschluss“ ist folglich zentral für die Definition des Anwendungsbereichs und die Funktionsweise der GloBE-Vorschriften. In Fällen, in denen die oberste Muttergesellschaft ansonsten keinen Abschluss auf konsolidierter Basis oder im Einklang mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt, stützen sich die GloBE-Vorschriften auf die Rechnungslegungsgrundsätze, die gelten würden, wenn die oberste Muttergesellschaft einen solchen Abschluss nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard erstellt hätte.

149. Zugelassene Rechnungslegungsstandards sind Rechnungslegungsstandards, die von einem dazu befugten Rechnungslegungsorgan zugelassen wurden, bei dem es sich um das Organ handelt, das in einem Steuerhoheitsgebiet gesetzlich befugt ist, Rechnungslegungsstandards für die Finanzberichterstattung in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, vorzuschreiben, aufzustellen oder anzuerkennen. Bei einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard kann es sich um einen der unter den anerkannten Rechnungslegungsstandards aufgeführten Standards oder einen anderen im Inland zugelassenen Rechnungslegungsstandard handeln. Wenn ein im Inland zugelassener Rechnungslegungsstandard nicht unter den anerkannten Rechnungslegungsstandards aufgeführt ist, sehen die GloBE-Vorschriften vor, dass die nach dem inländischen Rechnungslegungsstandard verzeichneten Ergebnisse mit den nach den IFRS zu erwartenden Ergebnissen verglichen werden, um zu beurteilen, ob es signifikante Unterschiede zwischen dem inländischen Standard und den IFRS gibt. In diesem Fall muss die Behandlung von Posten oder Geschäftsvorfällen nach dem inländischen Rechnungslegungsstandard angepasst werden, um den Effekt etwaiger wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen auszuräumen. Die Definition des Begriffs „wesentliche Wettbewerbsverzerrung“ wird weiter unten im Kommentar zu diesem Artikel erörtert. Wie dem auch sei, ist zu erwarten, dass ein im Inland zugelassener Rechnungslegungsstandard, der den IFRS in allen wesentlichen Aspekten entspricht, keine wesentlichen Wettbewerbsverzerrungen verursacht.

Artikel 10.2. – Definition der Begriffe „transparente Gesellschaft“, „volltransparente Gesellschaft“, „halbtransparente Gesellschaft“ und „hybride Gesellschaft“

150. Artikel 10.2 enthält die Definition der Begriffe „transparente Gesellschaft“, „volltransparente Gesellschaft“, „halbtransparente Gesellschaft“ und „hybride Gesellschaft“. Diese Begriffe werden in verschiedenen Teilen der GloBE-Vorschriften verwendet, insbesondere in Artikel 3.5, der die Zurechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags transparenter Gesellschaften regelt, und in Artikel 7.1, der oberste Muttergesellschaften betrifft, die transparente Gesellschaften sind.

Artikel 10.2.1

151. In Artikel 10.2.1 ist der Begriff „transparente Gesellschaft“ definiert. Nach diesem Artikel wird eine Einheit als transparente Gesellschaft behandelt, soweit sie in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung steuerlich transparent ist. Ein Beispiel einer transparenten Gesellschaft ist eine steuerlich transparente Personengesellschaft. Wie zu prüfen ist, ob eine Einheit als steuerlich transparent behandelt wird, wird nachstehend im Kommentar zu Artikel 10.2.2 näher erläutert.

152. Der letzte Teil des Satzes von Artikel 10.2.1 enthält eine Ausnahme von dieser Definition. Er besagt, dass eine Einheit keine transparente Gesellschaft ist, wenn sie in einem anderen Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig ist und dort in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne einer erfassten Steuer unterliegt. Als Beispiel sei angenommen, dass eine in Staat A gegründete Einheit den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Staat B hat. Die Einheit hat beschlossen, in Staat A (dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie gegründet wurde) als steuerlich transparent behandelt zu werden. Das Kriterium für die steuerliche Ansässigkeit in Staat B ist der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, und deshalb besteuert Staat B die Einheit als Steueransässige. In diesem Fall wäre die Einheit keine transparente Gesellschaft gemäß den GloBE-Vorschriften, weil sie in Staat B steuerlich ansässig ist.

153. Die Ausnahme sieht auch vor, dass die Einheit in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie ansässig ist, einer erfassten Steuer unterliegt. Dadurch wird sichergestellt, dass die Einheit in diesem Steuerhoheitsgebiet nicht nur als steuerlich ansässig betrachtet wird, sondern effektiv einer erfassten Steuer unterliegt, selbst wenn sie in einem bestimmten Geschäftsjahr keine Steuern zahlt, weil sie beispielsweise Verluste schreibt.

154. Transparente Gesellschaften können in zwei Kategorien unterteilt werden: volltransparente Gesellschaften und halbtransparente (bzw. umgekehrt hybride) Gesellschaften. Der Unterschied zwischen diesen Begriffen liegt darin, wie die direkten Beteiligten (d. h. die Inhaber der Beteiligungen an ihnen) diese Einheiten nach ihren innerstaatlichen Steuervorschriften behandeln.

155. Eine transparente Gesellschaft gilt als volltransparente Gesellschaft, soweit sie nach dem innerstaatlichen Steuerrecht der Beteiligten ebenfalls als steuerlich transparent behandelt wird und die Beteiligten verpflichtet sind, die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste der transparenten Gesellschaft so zu verbuchen, als handelte es sich um von ihnen erzielte Erträge und getragene Aufwendungen.

156. Im Gegensatz dazu gilt eine transparente Gesellschaft als halbtransparente Gesellschaft, wenn sie nach dem innerstaatlichen Steuerrecht der Beteiligten nicht als steuerlich transparent behandelt wird und die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste somit nicht dann berücksichtigt werden, wenn sie bei der Einheit entstehen, sondern erst, wenn die Einheit Gewinne an ihre Beteiligten ausschüttet oder eine gleichwertige Zahlung leistet.

157. Alle drei Definition enthalten die Formulierungen „in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste“ und „soweit“. Diese Formulierungen stellen sicher, dass die Vorschriften in

Artikel 10.2 für eine Einheit in Bezug auf einen bestimmten Ertrags- oder Aufwandsposten oder einen Teil ihrer Gewinne oder Verluste gelten können. Nachstehend wird die Verwendung dieser Formulierungen in verschiedenen Situationen beschrieben.

158. In der Definition einer transparenten Gesellschaft werden die Formulierungen „in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste“ und „soweit“ dem Fall gerecht, dass das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Gesellschaft gegründet wird, die Gesellschaft nicht als vollständig steuerlich transparent behandelt. Als Beispiel sei angenommen, dass das Steuerhoheitsgebiet, in dem ein Trust gegründet wird, diesen Trust nur im Hinblick auf die Erträge als steuerlich transparent behandelt, die es als Erträge eines Begünstigten behandelt. Die Erträge, die dem Begünstigten nicht zuzurechnen sind, werden als auf der Ebene des Trusts steuerpflichtige Erträge behandelt. In diesem Fall ist der Trust eine transparente Gesellschaft, aber nur in Höhe und hinsichtlich der Erträge des Begünstigten. In Höhe und hinsichtlich der Erträge, die auf Ebene des Trust besteuert werden, wird der Trust nicht als transparente Gesellschaft betrachtet.

159. In der Definition der Begriffe „volltransparente Gesellschaft“ und „halbtransparente Gesellschaft“ werden diese Formulierungen dem Fall gerecht, dass ein und dieselbe transparente Gesellschaft von Beteiligten, die in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten steuerlich ansässig sind und deshalb für ein und dieselbe Gesellschaft unterschiedliche Einstufungsregeln anwenden, unterschiedlich behandelt wird, sodass dieselbe Gesellschaft in Bezug auf einige Beteiligte als volltransparente Gesellschaft und in Bezug auf andere Beteiligte als halbtransparente Gesellschaft gilt. Bei der Anwendung von Artikel 3.5.1 wird der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag, der den Beteiligten zuzurechnen ist, die die transparente Gesellschaft als volltransparente Gesellschaft behandeln, beispielsweise gemäß Artikel 3.5.1 Buchstabe b diesen Beteiligten zugerechnet. Der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag, der den Beteiligten zuzurechnen ist, die die transparente Gesellschaft als halbtransparente Gesellschaft behandeln, wird gemäß Artikel 3.5.1 Buchstabe c der Gesellschaft zugerechnet.

Artikel 10.2.2

160. Artikel 10.2.2 beschreibt, was in den Artikeln 10.2.1 und 10.2.5 unter steuerlich transparent zu verstehen ist. Er besagt, dass eine Einheit nach den Rechtsvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets als steuerlich transparent behandelt wird, soweit dieses Steuerhoheitsgebiet die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste dieser Einheit so behandelt, als seien sie dem direkten Beteiligten dieser Einheit proportional zu dessen Beteiligung an der Einheit entstanden.

161. Eine Einheit wird in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie gegründet wurde, als steuerlich transparent behandelt, wenn dieses Steuerhoheitsgebiet die Einheit nicht mit einer erfassten Steuer belegt und die Beteiligten der Einheit für die Zwecke der betreffenden erfassten Steuer so behandelt, als würden sie ihren jeweiligen Anteil am Gewinn der Einheit direkt erzielen. Diese Regel schreibt nicht vor, dass das Steuerhoheitsgebiet die Beteiligten so behandelt, als würden sie ihren jeweiligen Anteil an den Nettoverlusten der Einheit tragen. Folglich kann eine Einheit auch dann als steuerlich transparent betrachtet werden, wenn die Rechtsvorschriften des Steuerhoheitsgebiets, in dem sie gegründet wurde, die Durchreichung von Erträgen gestatten, aber vorsehen, dass Nettoverluste von der Einheit selbst vorgetragen und bei der Berechnung des Gewinns der Einheit in einer folgenden Periode berücksichtigt werden. Ein Beispiel hierfür wäre ein Trust, der eine bestimmt Art oder Kategorie von Erträgen bestimmten Begünstigten zurechnet, etwaige Nettoverluste jedoch von einem Veranlagungsjahr auf das nächste vortragen kann, sodass sie mit dem Gewinn dieses künftigen Jahrs verrechnet werden können. Eine Einheit sollte nach den Rechtsvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets nicht einfach deshalb als steuerlich transparent behandelt werden, weil sie für Steuerzwecke in diesem Steuerhoheitsgebiet als Mitglied einer Organschaft so behandelt wird, als sei sie Teil einer anderen Geschäftseinheit.

162. Eine Einheit kann auf lokaler, gliedstaatlicher oder regionaler Ebene einer erfassten Steuer unterliegen, aber trotzdem für Steuerzwecke nach nationalem oder Bundesrecht als steuerlich transparent

behandelt werden. Eine solche Einheit kann gemäß den GloBE-Vorschriften in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne weiter als steuerlich transparent behandelt werden, selbst wenn die betreffenden Beträge einer erfassten Steuer unterliegen, die von einer lokalen oder subnationalen Steuerbehörde im selben Steuerhoheitsgebiet erhoben wird.

163. Eine Einheit ist im Steuerhoheitsgebiet der Belegenheit des Beteiligten steuerlich transparent, wenn der Beteiligte in seinem Steuerhoheitsgebiet im Hinblick auf seinen Anteil am Gewinn oder Verlust der Einheit in vergleichbarer Weise steuerpflichtig ist, wie wenn er seinen Anteil direkt erzielt hätte. Der Beteiligte gilt als in vergleichbarer Weise steuerpflichtig, wenn er auf alle Ertragsposten der Einheit steuerpflichtig ist – gegebenenfalls abzüglich der in dieser Einheit anfallenden Aufwendungen und Verluste –, auf die er steuerpflichtig gewesen wäre, wenn er sie direkt erzielt hätte. Der einzeln an den Beteiligten durchgereichte Ertragsposten muss jedoch nicht in gleicher Weise der Steuerpflicht unterliegen, wie wenn er auf Ebene der Einheit besteuert würde. Ein Steuerhoheitsgebiet kann beispielsweise Begrenzungen für Kapitalverluste einer Einheit vorsehen, die sich von den Begrenzungen unterscheiden, die für direkt beim Beteiligten entstandene Kapitalverluste gelten.

Artikel 10.2.3

164. Artikel 10.2.3 definiert eine volltransparente Struktur als eine Kette von volltransparenten Gesellschaften, über die ein Beteiligter eine Beteiligung an einer Einheit oder einer Betriebsstätte hält. Der Begriff wird in Artikel 3.5.3 verwendet, um den Fall zu beschreiben, in dem ein der multinationalen Unternehmensgruppe nicht angehörender Beteiligter über eine volltransparente Struktur eine Beteiligung an einer transparenten Gesellschaft hält.

Artikel 10.2.4

165. Artikel 10.2.4 ist eine Fiktionsregelung, die eine Geschäftseinheit als transparente Gesellschaft und volltransparente Gesellschaft behandelt, wenn diese Einheit nirgendwo steuerlich ansässig ist und keiner erfassten Steuer oder anerkannten nationalen Mindeststeuer unterliegt und ihre Beteiligten sie als steuerlich transparent behandeln. Der am häufigsten von dieser Bestimmung erfasste Fall besteht darin, dass eine Geschäftseinheit, die nirgendwo steuerlich ansässig ist, in einem Steuerhoheitsgebiet ohne Körperschaftsteuer gegründet wird und ihre Beteiligten diese Einheit als steuerlich transparent behandeln. Dieser Fall wird von Artikel 10.2.1 nicht erfasst, weil solche Einheiten in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie gegründet werden, nicht steuerlich transparent sind, da sie keinen Körperschaftsteuervorschriften unterliegen, die ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste so behandeln, als seien sie ihren Beteiligten entstanden.

166. Artikel 10.2.4 greift nur, wenn eine Reihe von Bedingungen erfüllt sind. Erstens darf die Geschäftseinheit nicht aufgrund des Orts ihrer Geschäftsleitung, ihres Gründungsorts oder vergleichbarer Kriterien einer erfassten Steuer oder einer anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer unterliegen. Zweitens muss das Steuerhoheitsgebiet ihrer Beteiligten die Einheit als steuerlich transparent behandeln. Drittens darf die Einheit keine Geschäftseinrichtung im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung haben. Viertens dürfen ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste keiner Betriebsstätte zuzurechnen sein. Die letzten drei Bedingungen sind in den Buchstaben a bis c der Bestimmung beschrieben.

167. Ähnlich wie Artikel 10.2.1 gilt Artikel 10.2.4 in Bezug auf die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste der Einheit, soweit die unter den Buchstaben a bis c aufgeführten Bedingungen erfüllt sind. Eine Einheit könnte folglich als eine transparente Gesellschaft und volltransparente Gesellschaft behandelt werden und gleichzeitig als eine Einheit, die keine transparente Gesellschaft ist. Im letztgenannten Fall wird die Einheit nicht als halbtransparente Gesellschaft behandelt, weil sie keine transparente Gesellschaft ist (d. h., der Gründungsstaat behandelt die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste nicht so, als seien sie ihren Beteiligten entstanden).

168. Als Beispiel hierfür sei angenommen, dass C Co eine Geschäftseinheit ist, die in Staat C, einem Steuerhoheitsgebiet ohne Körperschaftsteuer, gegründet wurde. C Co hat keine Geschäftseinrichtung im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung und ihre Erträge sind keiner Betriebsstätte zuzurechnen. Die Beteiligungen an C Co sind zu gleichen Teilen auf A Co und B Co verteilt, die Geschäftseinheiten derselben multinationalen Unternehmensgruppe sind. A Co ist in Staat A ansässig, der C Co als steuerlich transparent behandelt. B Co ist in Staat B ansässig, der C Co nicht als steuerlich transparent behandelt. In diesem Fall werden nur 50 % des Gewinns von C Co so behandelt, als wären sie bei einer voll-transparenten Gesellschaft entstanden (die Artikel 3.5 unterliegt). Die übrigen 50 % des Gewinns von C Co werden so behandelt, als wären sie bei einer Einheit entstanden, die keine transparente Gesellschaft ist (und Artikel 3.5 nicht unterliegt).

Artikel 10.2.5

169. Artikel 10.2.5 definiert eine hybride Gesellschaft als eine Einheit, die für ertragsteuerliche Zwecke im Steuerhoheitsgebiet ihrer Belegenheit als eigenständige steuerpflichtige Person (d. h. als steuerlich ansässig) behandelt wird, die aber in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem ihre Beteiligten belegen sind, als steuerlich transparent behandelt wird. Wie in den anderen Definitionen in Artikel 10.2 ermöglicht die Formulierung „in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste […], soweit sie im Steuerhoheitsgebiet der Belegenheit ihres Beteiligten steuerlich transparent ist“, dass eine Einheit nur in Bezug auf die Beteiligten als hybride Gesellschaft betrachtet werden kann, die sie als steuerlich transparent behandeln. Der Begriff „hybride Gesellschaft“ ist für die Zwecke von Artikel 4.3.2 Buchstabe d relevant.

Artikel 10.3. – Belegenheit einer Einheit und einer Betriebsstätte

170. Artikel 10.3 enthält die Regeln zur Bestimmung der Belegenheit einer Einheit und einer Betriebsstätte für die Zwecke der GloBE-Vorschriften. Die Bestimmung der Belegenheit einer Einheit und einer Betriebsstätte ist wichtig für die gebietsbezogene Zusammenrechnung und die Frage, wo die Ergänzungssteuer zu entrichten ist. Innerstaatliche Bestimmungen und Abkommensbestimmungen, wie etwa solche, die sich mit der steuerlichen Ansässigkeit und der Besteuerung an der Quelle befassen, bleiben von Artikel 10.3 unberührt.

171. Artikel 10.3 enthält zwei Arten von Bestimmungen:

a. Bei der ersten handelt es sich um Regeln, um zu bestimmen, wo eine Einheit für die Zwecke der GloBE-Vorschriften belegen ist (Artikel 10.3.1 bis 10.3.3 und Artikel 10.3.7).
b. Bei der zweiten handelt es sich um Kollisionsregeln für den Fall, dass eine Geschäftseinheit als in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet belegen gilt (Artikel 10.3.4 bis 10.3.6).

172. Das Grundprinzip der Regeln ist, dass sie der Behandlung nach inländischem Recht folgen. Die Regeln geben soweit möglich der steuerlichen Ansässigkeit Vorrang. In den meisten Fällen ist eine Einheit in einem Steuerhoheitsgebiet steuerlich ansässig, und dieses Steuerhoheitsgebiet gilt für die Zwecke der GloBE-Vorschriften als Ort der Belegenheit der Einheit. Falls keine steuerliche Ansässigkeit vorliegt, gilt der Gründungsort als Ort der Belegenheit. Transparente Gesellschaften gelten als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie gegründet wurden, wenn sie die oberste Muttergesellschaft sind oder verpflichtet sind, die IIR anzuwenden. In allen anderen Fällen sind sie staatenlose Einheiten. Eine Betriebsstätte gilt in den meisten Fällen als im Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinrichtung belegen (welches nach dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen, den innerstaatlichen Steuervorschriften oder dem physischen Standort bestimmt wird). In einigen wenigen Fällen wird eine Betriebsstätte staatenlos sein.

173. Es ist möglich, dass die Behandlung nach inländischem Recht dazu führt, dass eine Einheit in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist. Die GloBE-Kollisionsregeln orientieren sich daran, was gemäß den entsprechenden Regeln eines anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens gilt. Wenn das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen hier kein Ergebnis liefert, gilt die Einheit als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem der Betrag der erfassten Steuern höher ist oder in dem die Substanz größer ist (gemäß der für den substanzbasierten Freibetrag durchgeführten Berechnung), und zwar in dieser Reihenfolge. In einigen wenigen Fällen wird die Einheit staatenlos sein.

174. Die GloBE-Vorschriften enthalten auch besondere Vorschriften zur Behandlung einer „staatenlosen" Einheit. Diesen Vorschriften zufolge sind die einer staatenlosen Geschäftseinheit zugerechneten Gewinne und Steuern Gegenstand einer gesonderten Ergänzungssteuerberechnung. Die Begründung für die gesonderte Besteuerung des einer staatenlosen Geschäftseinheit zugerechneten GloBE-Gewinns liegt darin, dass solche Gewinne im Allgemeinen „weiße Einkünfte" sind (d. h., dass sie nach den Rechtsvorschriften keines Steuerhoheitsgebiets als Gewinn eines ansässigen Steuerpflichtigen oder einer Betriebsstätte behandelt werden). Die GloBE-Vorschriften befassen sich mit zwei Situationen, in denen eine Geschäftseinheit als „staatenlos" behandelt werden könnte:

a. Die Geschäftseinheit ist eine transparente Gesellschaft nach Artikel 10.3.2 Buchstabe b oder
b. die Geschäftseinheit ist eine Betriebsstätte gemäß Buchstabe d der Betriebsstättendefinition in Artikel 10.1 (vgl. Artikel 10.3.3 Buchstabe d).

175. Die einer staatenlosen Geschäftseinheit zugerechneten Gewinne und Steuern werden für GloBE-Zwecke gesondert berücksichtigt.

176. Die Vorschriften für die Zurechnung von Gewinnen und Steuern in Bezug auf eine transparente Gesellschaft sind in den Artikeln 3.5 und 4.3.2 Buchstabe b aufgeführt. In der Praxis führt die Zurechnung von Gewinnen zu einer transparenten Gesellschaft nur dann zu weißen Einkünften, wenn es sich bei der Einheit um eine halbtransparente Gesellschaft handelt, sodass weder das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Einheit gegründet wurde, noch das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Beteiligten belegen sind, den Gewinn als Gewinn eines ansässigen Steuerpflichtigen berücksichtigt. Im Fall einer staatenlosen Betriebsstätte werden die der Betriebsstätte gemäß Artikel 3.4.3 zugerechneten Gewinne und Steuern als weiße Einkünfte behandelt und unterliegen einer gesonderten gebietsbezogenen Zusammenrechnung. In diesem Fall befreit das Steuerhoheitsgebiet der Ansässigkeit den Gewinn von der Steuer mit der Begründung, dass der Gewinn einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist, die nicht als solche nach dem Recht eines anderen Steuerhoheitsgebiets anerkannt wird. Die Gewinne werden gemäß den GloBE-Vorschriften folglich zu weißen Einkünften, weil sie weder einem ansässigen Steuerpflichtigen noch einer Betriebsstätte zuzuordnen sind.

177. Der Begriff „Steuerhoheitsgebiet" wird weder in Artikel 10.1 noch in einer anderen Bestimmung der GloBE-Vorschriften definiert. Da der gewählte Ansatz der in der länderbezogenen Berichterstattung verwendeten Definition des Begriffs „Steuerhoheitsgebiet" folgt, ist ein Steuerhoheitsgebiet im Sinne der GloBE-Vorschriften ein Gebiet, das über fiskalische Autonomie verfügt, sei es ein Staat oder nicht.

Artikel 10.3.1

178. Artikel 10.3.1 ist die Grundregel für die Bestimmung der Belegenheit einer Einheit, bei der es sich nicht um eine transparente Gesellschaft handelt. Artikel 10.3.1 gilt für Geschäftseinheiten, die keine Betriebsstätten sind. Er ist in zwei Buchstaben untergliedert.

Buchstabe a

179. Buchstabe a besagt, dass eine Einheit in dem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, in dem sie aufgrund des Orts ihrer Geschäftsleitung, ihres Gründungsorts oder vergleichbarer Kriterien als steuerlich

ansässig betrachtet wird. Ob eine Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, hängt von den innerstaatlichen Rechtsvorschriften des jeweiligen Steuerhoheitsgebiets ab.

180. Nach Buchstabe a ist es nicht erforderlich, dass die Einheit eine juristische Person ist, solange sie in einem Steuerhoheitsgebiet als steuerlich ansässig gilt. Eine Personengesellschaft, die in einem Steuerhoheitsgebiet als steuerlich ansässig gilt, würde beispielsweise in den Anwendungsbereich dieses Buchstabens fallen. Eine als transparente Gesellschaft betrachtete Kapitalgesellschaft würde hingegen nicht in den Anwendungsbereich dieses Buchstabens fallen.

181. „Ort ihrer Geschäftsleitung“ und „Gründungsort“ sind Beispiele für Kriterien, die Steuerhoheitsgebiete üblicherweise in ihren innerstaatlichen Vorschriften zur steuerlichen Ansässigkeit verwenden; sie können darüber hinaus aber noch andere Kriterien anlegen. Der Begriff „Gründungsort“ unter Buchstabe a deckt auch Begriffe wie „Ort der Eintragung“ und „Ort der Errichtung“ ab. Die Formulierung „oder vergleichbare Kriterien“ ermöglicht es, andere in den innerstaatlichen Vorschriften zur steuerlichen Ansässigkeit verwendete Kriterien zu berücksichtigen, beispielsweise Sitz oder Handelsregistereintragung.

182. Eine Einheit ist steuerlich ansässig, wenn sie gemäß nationalem oder Bundesrecht steuerlich ansässig ist. Eine Einheit kann beispielsweise für die Zwecke des Steuerrechts auf nationaler oder Bundesebene eine transparente Gesellschaft sein, auf lokaler oder subnationaler Ebene aber als steuerlich ansässig betrachtet werden. Solche Einheiten wären nach Buchstabe a in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet nicht ansässig.

183. Einige Steuerhoheitsgebiete können es einer außerhalb ihrer Grenzen errichteten Einheit gestatten, ihre steuerliche Ansässigkeit bei ihnen zu wählen. Die Inanspruchnahme eines solchen Wahlrechts allein ist für die Bestimmung der Belegenheit nach Artikel 10.3.1 nicht maßgeblich und kann nicht als „vergleichbares Kriterium“ betrachtet werden.

Buchstabe b

184. Buchstabe b besagt, dass eine Einheit, bei der es sich nicht um eine transparente Gesellschaft handelt, in allen anderen Fällen in dem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, in dem sie gegründet wurde. Dies wäre für Einheiten der Fall, die in Steuerhoheitsgebieten ohne Körperschaftsteuersystem gegründet wurden.

Artikel 10.3.2

185. Artikel 10.3.2 befasst sich mit der Belegenheit einer Einheit, bei der es sich um eine transparente Gesellschaft handelt. Der Begriff „transparente Gesellschaft“ ist in Artikel 10.2 definiert und kann in volltransparente Gesellschaften und halbtransparente (bzw. umgekehrt hybride) Gesellschaften untergliedert werden. Artikel 10.3.2 gilt nicht für eine Betriebsstätte, über die die transparente Gesellschaft ihre Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausübt. Artikel 10.3.2 ist in zwei Buchstaben untergliedert:

Buchstabe a

186. Buchstabe a besagt, dass eine transparente Gesellschaft, die die oberste Muttergesellschaft ist oder die verpflichtet ist, die IIR anzuwenden, in dem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, in dem sie gegründet wurde.

187. In den meisten Fällen ist davon auszugehen, dass die Steuerhoheitsgebiete von einer transparenten Muttergesellschaft nicht verlangen werden, die IIR anzuwenden, weil sie keine steuerpflichtige Person ist. Einige Steuerhoheitsgebiete verlangen von solchen Einheiten aber möglicherweise, die IIR anzuwenden. Wenn das der Fall ist, wäre die Einheit im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung belegen und folglich verpflichtet, die IIR in diesem Steuerhoheitsgebiet anzuwenden.

Buchstabe b

188. Nach Buchstabe b ist die transparente Gesellschaft in allen anderen Fällen als staatenlose Einheit zu betrachten. Es ist jedoch möglich, dass es sich beim Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer transparenten Geschäftseinheit nicht um „weiße Einkünfte“ handelt, wenn er nach Artikel 3.5 einer anderen Geschäftseinheit zugerechnet wurde. Die Qualifizierung und Behandlung staatenloser Geschäftseinheiten wird im allgemeinen Kommentar zu Artikel 10.3 beschrieben.

Artikel 10.3.3

189. Artikel 10.3.3. befasst sich mit der Belegenheit einer Betriebsstätte. Er sollte in Verbindung mit anderen Bestimmungen der GloBE-Vorschriften gelesen werden, die sich mit Betriebsstätten befassen, wie beispielsweise der Definition einer Betriebsstätte in Artikel 10.1 und einer Geschäftseinheit in Artikel 1.3.

190. Artikel 10.3.3 ist in die folgenden Buchstaben untergliedert (die den vier Arten von Betriebsstätten gemäß der Definition in Artikel 10.1 entsprechen).

191. Buchstabe a bestimmt die Belegenheit einer Betriebsstätte, wenn diese Betriebsstätte unter die Definition von Artikel 10.1 Buchstabe a fällt. Dieser Buchstabe der Betriebsstättendefinition bezieht sich auf eine Betriebsstätte, deren Jahresüberschuss gemäß einem in Kraft befindlichen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat im Quellenstaat steuerpflichtig ist. In diesem Fall folgen die GloBE-Vorschriften dem Doppelbesteuerungsabkommen und die Betriebsstätte wird so behandelt, als sei sie im Quellenstaat belegen.

192. Buchstabe b bestimmt die Belegenheit einer Betriebsstätte, wenn diese unter die Definition von Artikel 10.1 Buchstabe b fällt. Dieser Buchstabe der Betriebsstättendefinition bezieht sich auf den Fall, dass der Jahresüberschuss einer Betriebsstätte im Quellenstaat steuerpflichtig ist, zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat jedoch kein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft ist. In diesem Fall gilt die Betriebsstätte als im Quellenstaat belegen.

193. Buchstabe c bestimmt die Belegenheit einer Betriebsstätte, wenn diese unter die Definition von Artikel 10.1 Buchstabe c fällt. Dieser Buchstabe der Betriebsstättendefinition bezieht sich auf eine Betriebsstätte, deren Jahresüberschuss im Quellenstaat nicht steuerpflichtig ist, weil das Steuerhoheitsgebiet kein Körperschaftsteuersystem hat. In solchen Fällen liegt gemäß Artikel 10.1 für die Zwecke der GloBE-Vorschriften eine Betriebsstätte vor, wenn der Quellenstaat sie gemäß dem OECD-Musterabkommen als Betriebsstätte behandelt hätte und das Recht hätte, die ihr zuzurechnenden Gewinne gemäß Artikel 7 zu besteuern. In diesem Fall gilt die Betriebsstätte als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, das kein Körperschaftsteuersystem hat.

194. Buchstabe d regelt die Belegenheit einer Betriebsstätte, wenn diese unter die Definition von Artikel 10.1 Buchstabe d fällt. Dieser Buchstabe der Betriebsstättendefinition gilt nur für Betriebsstätten, die nicht bereits unter den anderen Buchstaben der Definition beschrieben sind. Wie im Kommentar zu Artikel Artikel 10.1 dargelegt, liegt gemäß Buchstabe d der Betriebsstättendefinition für die Zwecke der GloBE-Vorschriften eine Betriebsstätte vor, wenn die mit den Tätigkeiten (oder einem Teil der Tätigkeiten) eines Gebietsansässigen erzielten Gewinne nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats mit der Begründung von der Steuer befreit sind, dass die Tätigkeiten außerhalb des Ansässigkeitsstaats ausgeübt werden. Wenn eine solche fiktive Betriebsstätte gemäß Buchstabe d der Betriebsstättendefinition vorliegt, gilt sie nach Artikel 10.3.3 Buchstabe d als staatenlos.

Artikel 10.3.4

195. Artikel 10.3.4 befasst sich mit dem Fall, dass eine Geschäftseinheit, bei der es sich nicht um eine Betriebsstätte handelt, gemäß Artikel 10.3.1 in zwei oder mehr Steuerhoheitsgebieten belegen ist (d. h. in

mehr als einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist). So ist es beispielsweise möglich, dass eine Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet gegründet wurde, dass sich ihr Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung aber in einem anderen Steuerhoheitsgebiet befindet, und dass sie in beiden Steuerhoheitsgebieten nach den jeweiligen inländischen Definitionen der steuerlichen Ansässigkeit als steuerlich ansässig behandelt wird.

196. Dies ist aus zwei Gründen mit den GloBE-Vorschriften unvereinbar: 1. die Steuerattribute einer Geschäftseinheit können für die Zwecke der Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer nur in einem Steuerhoheitsgebiet berücksichtigt werden; 2. um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, kann eine Geschäftseinheit nur in einem Steuerhoheitsgebiet verpflichtet werden, die IIR oder die UTPR anzuwenden.

197. Um diesen Konflikt zu lösen, regelt Artikel 10.3.4 die Belegenheit der Geschäftseinheit für die Zwecke der GloBE-Vorschriften. Die Besteuerungsrechte, über die die Steuerhoheitsgebiete nach ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften verfügen, bleiben davon unberührt. Artikel 10.3.4 befasst sich mit zwei Szenarien:

a. Situationen, in denen ein in Kraft befindliches Doppelbesteuerungsabkommen existiert, und
b. Situationen, in denen kein Abkommen anwendbar ist.

198. Artikel 10.3.4 gilt für jedes Geschäftsjahr. Das bedeutet, dass eine Geschäftseinheit in verschiedenen Geschäftsjahren in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegen sein kann, je nach dem Ergebnis, zu dem die Kollisionsregel führt. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn in einem späteren Jahr ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft tritt oder wenn eine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden geschlossen wird und der Fall damit anders gelöst wird, als dies ursprünglich gemäß Buchstabe b geschehen war. Auch wenn eine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden oder eine Gerichtsentscheidung einen Fall der doppelten Ansässigkeit löst und diese Entscheidung rückwirkend gilt, kann sich dies auf die GloBE-Berechnungen auswirken (beispielsweise auf die Berechnung des effektiven Steuersatzes der betroffenen Steuerhoheitsgebiete, die Berechnung der Ergänzungssteuer der Geschäftseinheit oder darauf, wo die Ergänzungssteuer gezahlt wird). Wenn die Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden rückwirkend gilt, kann eine in Verbindung mit der Vereinbarung geschuldete oder erstattete Steuer zudem eine Anpassung nach Artikel 4.6 und eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer nach Artikel 5.4.1 erforderlich machen.

Anwendbares in Kraft befindliches Doppelbesteuerungsabkommen

199. Buchstabe a gilt, wenn zwischen den Steuerhoheitsgebieten, in denen die Geschäftseinheit normalerweise als belegen betrachtet würde, ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft ist, dessen diesbezügliche Bestimmungen wirksam geworden sind.

200. In diesem Fall sind zwei Ergebnisse möglich. Im ersten Fall wird die Frage der doppelten Ansässigkeit durch das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen gelöst (beispielsweise durch eine mit Artikel 4 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens vergleichbare Bestimmung (OECD, 2017[1])). In diesem Fall folgen die GloBE-Vorschriften dem Abkommen. Dies gilt unabhängig von der Art der Kollisionsregel des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens (bei der es sich beispielsweise um eine Bestimmung handeln kann, die die Frage der doppelten Ansässigkeit zugunsten des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung löst, oder um eine Klärung des Status der doppelten Ansässigkeit durch eine Vereinbarung zwischen den beiden zuständigen Behörden).

201. Im zweiten Fall wird die Frage der doppelten Ansässigkeit nicht durch das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen gelöst (beispielsweise, weil das Verständigungsverfahren nicht eingeleitet wurde, weil keine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden erzielt wurde oder weil die

Kollisionsregel ergibt, dass die Geschäftseinheit für die Zwecke des Abkommens in keinem der Steuerhoheitsgebiete als ansässig zu behandeln ist). In diesen Fällen gilt Artikel 10.3.4 Buchstabe b so, als wäre kein anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft.

Kein anwendbares in Kraft befindliches Doppelbesteuerungsabkommen

202. Artikel 10.3.4 Buchstabe b befasst sich mit Fällen, in denen kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist (entweder weil kein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft ist oder weil die Bestimmungen des Abkommens nicht gelten oder die Frage der doppelten Ansässigkeit nicht lösen). Er enthält einen kaskadenartigen Regelkatalog, um die Belegenheit der Geschäftseinheit zu bestimmen.

203. Artikel 10.3.4 Buchstabe b Ziffer i sieht zunächst vor, dass die Geschäftseinheit in dem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, in dem sie den höheren Betrag an erfassten Steuern für das Geschäftsjahr entrichtet hat. Dabei werden nur die Beträge an erfassten Steuern verglichen, die in den Steuerhoheitsgebieten entrichtet wurden, in denen die Geschäftseinheit normalerweise belegen wäre. Außerhalb dieser Steuerhoheitsgebiete entrichtete ausländische Steuern (einschließlich Quellensteuern) werden nicht berücksichtigt, einschließlich solcher, die in diesen Steuerhoheitsgebieten angerechnet werden konnten. Auch nach einer Steuerregelung für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC-Regelung) entrichtete Steuern werden unter Artikel 10.3.4 Buchstabe b Ziffer i nicht berücksichtigt.

204. Nach Artikel 10.3.4 Buchstabe b Ziffer i werden die für das Geschäftsjahr der multinationalen Unternehmensgruppe „entrichteten Steuern“ verglichen. „Entrichtete Steuern“ bezieht sich in diesem Sinne auf die erfassten Steuern, die in den einzelnen Steuerhoheitsgebieten für ein bestimmtes Geschäftsjahr entrichtet werden oder zu entrichten sind. Die entsprechenden Informationen sind den Steuererklärungen zu entnehmen, die die Einheit in den einzelnen Steuerhoheitsgebieten einreicht oder einreichen wird. Wenn sich das Veranlagungsjahr vom Geschäftsjahr unterscheidet, sollte der Steuerbetrag anteilig auf die Zahl der Monate verteilt werden, die dem Geschäftsjahr entsprechen. Als Beispiel sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit für das erste Veranlagungsjahr Steuern i. H. v. 120 und für das zweite Veranlagungsjahr Steuern i. H. v. 60 entrichtet. Das Veranlagungsjahr läuft vom 1. Juli bis zum 30. Juni. Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. In diesem Fall erstreckt sich das Geschäftsjahr über zwei Veranlagungsjahre. Der für das Geschäftsjahr entrichtete Steuerbetrag beläuft sich auf 90 [(120/12)6 + (60/12)6].

205. Ist der entrichtete Betrag der erfassten Steuern in beiden Steuerhoheitsgebieten gleich hoch oder beläuft er sich auf null, so sieht Artikel 10.3.4 Buchstabe b Ziffer ii vor, dass die Geschäftseinheit als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen gilt, in dem der gemäß Artikel 5.3 auf Ebene der Geschäftseinheit berechnete substanzbasierte Freibetrag höher ist. Diese Unterregel erfordert eine gesonderte Berechnung zur Bestimmung der Belegenheit der Geschäftseinheit, weil die nach Kapitel 5 erforderliche Berechnung üblicherweise auf Ebene der Steuerhoheitsgebiete und nicht auf Ebene der einzelnen Einheiten erfolgt.

206. Wenn der Konflikt durch keines dieser beiden Kriterien gelöst wird, sieht Artikel 10.3.4 Buchstabe b Ziffer iii vor, dass die Geschäftseinheit als staatenlos betrachtet wird. Dies ist der Fall, sofern es sich nicht um die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe handelt; handelt es sich bei der Geschäftseinheit um die oberste Muttergesellschaft, gilt sie als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie gegründet wurde.

Mehr als zwei betroffene Steuerhoheitsgebiete

207. Artikel 10.3.4 gilt auch für Fälle, in denen eine Geschäftseinheit als in mehr als zwei Steuerhoheitsgebieten belegen betrachtet wird. Soweit Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den betreffenden Steuerhoheitsgebieten anwendbar sind, gelten nach Buchstabe a zunächst die Bestimmungen dieser Abkommen. Wenn die Frage durch die Anwendung der relevanten Abkommen nicht vollständig gelöst werden konnte, gilt sodann Buchstabe b.

Artikel 10.3.5

208. Die Kollisionsregel in Artikel 10.3.4 kann dazu führen, dass eine Muttergesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, in dem sie keiner anerkannten IIR unterliegt. Unter diesen Umständen weicht Artikel 10.3.5 von der Ergebnissen nach Artikel 10.3.4 ab und gestattet es dem anderen Steuerhoheitsgebiet, diese Muttergesellschaft zu verpflichten, seine anerkannte IIR anzuwenden. Artikel 10.3.5 ändert nicht das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit für die Zwecke der Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer belegen ist. Er gestattet es dem anderen Steuerhoheitsgebiet lediglich, eine anerkannte IIR anzuwenden.

209. Die Wirkung von Artikel 10.3.5 kann durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eingeschränkt werden. Wenn die Anwendung der Kollisionsregel eines Doppelbesteuerungsabkommens dazu führt, dass die Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, im anderen aber nicht, kann es sein, dass es diesem zweiten Steuerhoheitsgebiet nach den Bedingungen dieses Abkommens (Artikel 7 oder 21 des OECD-Musterabkommens (OECD, 2017[1]) entsprechende Bestimmungen) nicht gestattet ist, die Geschäftseinheit als ansässige Einheit zu besteuern, was die Anwendung der IIR einschließt. Wenn die Kollisionsregel im Doppelbesteuerungsabkommen Artikel 4 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens von 2017 folgt (der eine Verständigung zwischen den zuständigen Behörden verlangt) oder mit ihm vergleichbar ist, könnte mit einer solchen Verständigung dafür gesorgt werden, dass ein Steuerhoheitsgebiet nicht an der Anwendung einer anerkannten IIR gehindert wird, wenn das andere Steuerhoheitsgebiet keine anerkannte IIR eingeführt hat. Wenn keine Verständigung zwischen den zuständigen Behörden zustande kommt und die Geschäftseinheit keinen Anspruch auf eine Steuererleichterung oder -befreiung hat, wird das andere Steuerhoheitsgebiet (gemäß der GloBE-Kollisionsregel) durch nichts daran gehindert, die GloBE-Vorschriften anzuwenden. In diesem Fall würde eine solche Einschränkung nicht gelten, weil das Doppelbesteuerungsabkommen die Anwendung der GloBE-Vorschriften nicht verbietet, sodass Artikel 10.3.5 gilt.

Artikel 10.3.6

210. Artikel 10.3.6 bezieht sich auf den Fall, dass sich die Belegenheit einer Einheit im Verlauf eines Geschäftsjahrs ändert. In diesem Fall sieht Artikel 10.3.6 vor, dass die Einheit als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen gelten sollte, in dem sie zu Beginn des Geschäftsjahrs belegen war. Im nächsten Geschäftsjahr ist die Einheit dann in dem anderen Steuerhoheitsgebiet belegen.

Literaturverzeichnis

Europäische Union (2011), *Richtlinie 2011/61/EU des Europäischen Parlaments und der Rates vom 8. Juni 2011 über die Verwalter alternativer Investmentfonds und zur Änderung der Richtlinien 2003/41/EG und 009/65/EG und der Verordnungen (EG) Nr. 1060/2009 und (EU) Nr. 1095/2010*, Amtsblatt der Europäischen Union, L 174/1 vom 01.07.2022, http://data.europa.eu/eli/dir/2011/61/oj. [7]

IFRS Foundation (2022), *International Financial Reporting Standards*, International Financial Reporting Standards Foundation, London, https://www.ifrs.org/. [2]

IWG (2008), *Sovereign Wealth Funds: Generally Accepted Principles and Practices – "Santiago Principles"*, International Forum of Sovereign Wealth Funds, London, https://www.ifswf.org/santiago-principles-landing/santiago-principles. [8]

OECD (2018), *Revenue Statistics 1965-2017 Interpretative Guide, Annex A*, OECD, Paris. [4]

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [1]

Anmerkungen

[1] Vgl. International Working Group of Sovereign Wealth Funds, *Sovereign Wealth Funds: Generally Accepted Principles and Practices – „Santiago Principles"* (IWG, 2008[8]), Oktober 2008, Anhang 1 sowie die Ausgabe 2017 des OECD-Musterabkommens (OECD, 2017[1]) (Kommentar zu Artikel 4, Absatz 8.5).

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), 1. Ausgabe

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS

Ein entscheidender Aspekt des BEPS-Projekts von OECD und G20 sind die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft. Im Oktober 2021 einigten sich über 135 Staaten und Gebiete auf ein bahnbrechendes Konzept zur Überarbeitung wesentlicher Elemente des internationalen Steuersystems, da dieses System den Anforderungen einer globalisierten und digitalisierten Wirtschaft nicht mehr gerecht wurde. Die Global Anti-Base Erosion Rules bzw. GloBE-Vorschriften spielen dabei eine zentrale Rolle. Sie gewährleisten eine Mindestbesteuerung der Gewinne großer multinationaler Unternehmen – ganz gleich, wo diese Unternehmen tätig sind und ihre Gewinne erwirtschaften. Die GloBE-Vorschriften ermöglichen die Schaffung eines koordinierten Steuersystems, das die Erhebung einer Ergänzungssteuer vorsieht. Diese Ergänzungssteuer ist auf die in einem Steuerhoheitsgebiet erzielten Gewinne zu entrichten, wenn der (auf Gebietsebene ermittelte) effektive Steuersatz in diesem Steuerhoheitsgebiet unter dem Mindeststeuersatz liegt. Dieser Kommentar zu den GloBE-Vorschriften soll Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen Orientierungshilfen bei der Auslegung und Anwendung der Vorschriften geben. Damit fördert er eine einheitliche, kohärente Interpretation der GloBE-Vorschriften, die abgestimmte Besteuerungsergebnisse ermöglicht, wovon Steuerverwaltungen und Steuerpflichtige gleichermaßen profitieren. Der Kommentar erläutert, auf welche Ergebnisse die GloBE-Vorschriften abzielen, und erklärt die Bedeutung bestimmter Begriffe. Zudem veranschaulicht er die Anwendung der Vorschriften auf bestimmte Sachverhalte.

PDF ISBN 978-92-64-66606-1

9 789264 666061