

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

**Steuerliche Herausforderungen der
Digitalisierung der Wirtschaft –
Administrative Leitlinien zu den GloBE-
Mustervorschriften (Säule 2)**

Inclusive Framework on BEPS

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.

Dieses Dokument wurde am 1. Februar 2023 vom Inclusive Framework on BEPS von OECD und der G20 gebilligt und vom OECD-Sekretariat für die Veröffentlichung vorbereitet.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2024), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – Administrative Leitlinien zu den GloBE-Mustervorschriften (Säule 2)*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-february-2023-DE.pdf>.

© OECD 2024

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

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungen	5
Zusammenfassung	6
1 Anwendungsbereich	8
1.1. Neubasierung der monetären Schwellenwerte der GloBE-Vorschriften [AG22.04.T18]	8
1.2. Fiktives Konsolidierungskriterium [AG22.04.T3]	12
1.3. Konsolidierte latente Steuerbeträge [AG22.04.T3]	21
1.4. Staatsfonds und Definition der obersten Muttergesellschaft [AG22.04.T5]	24
1.5. Präzisierung der Definition einer „freigestellten Einheit“ (Artikel 1.5.2) [AG22.04.T13]	29
1.6. Bedeutung von „ergänzend“ im Zusammenhang mit Organisationen ohne Erwerbszweck	32
2 Gewinne und Steuern	36
2.1. Zu Anschaffungskosten ausgewiesene gruppeninterne Geschäftsvorfälle	36
2.2. Ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste und Absicherung von Investitionen in ausländische Geschäftsbetriebe	37
2.3. Ausgenommene Dividenden – asymmetrische Behandlung von Dividenden und Ausschüttungen [AG22.04.T10]	42
2.4. Behandlung von Schuldenerlassen	46
2.5. Abgegrenzter Pensionsaufwand [AG22.04.T1]	51
2.6. Erfasste Steuern auf fiktive Ausschüttungen (Artikel 4.3.2 Buchstabe e) [AG22.04.T11]	58
2.7. Vortrag eines überschießenden negativen Steueraufwands (Artikel 4.1.5 und 5.2.1) [AG22.04.T6]	59
2.8. Verluste schreibende Muttergesellschaften beherrschter ausländischer Unternehmen	67
2.9. Wahlrecht zur Einbeziehung von Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten und anerkannten durchgereichten Steuervorteilen (Qualified Flow-through Tax Benefits) im Zusammenhang mit transparenten Gesellschaften	75
2.10. Zurechnung von Steuern im Rahmen von „gemischten“ CFC-Steuerregelungen (Blended CFC Tax Regimes) [AG22.04.T17]	82
3 Anwendung der GloBE-Vorschriften auf Versicherungsunternehmen	88
3.1. Anwendung von Artikel 7.6 auf Versicherungsinvestmentgesellschaften [AG22.04.T11]	88
3.2. Ausnahme von Versicherungsinvestmentgesellschaften von der Definition der Begriffe „zwischen geschaltete Muttergesellschaft“ und „in Teileigentum stehende Muttergesellschaft“ [AG22.04.T11]	90
3.3. Restricted-Tier-1-Instrumente (Artikel 3.2.10) [AG22.04.T11]	91
3.4. Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit ausgenommenen Dividenden und ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten aus für die Versicherungsnehmer gehaltenen Wertpapieren (Artikel 3.2.1 Buchstabe b und Artikel 3.2.1 Buchstabe c) [AG22.04.T11]	92
3.5. Vereinfachung für kurzfristige Portfoliobeteiligungen (Artikel 3.2.1 Buchstabe b) [AG22.04.T11]	94
3.6. Anwendung von Artikel 7.5 auf Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit [AG22.04.T7]	96

4 Übergangsregeln	99
4.1. Latente Steueransprüche im Zusammenhang mit Steuergutschriften nach Artikel 9.1.1 [AG22.04.T12]	99
4.2. Anwendbarkeit von Artikel 9.1.3 auf Geschäftsvorfälle, die mit Übertragungen von Vermögenswerten vergleichbar sind [AG22.04.T16]	105
4.3. Buchwert von Vermögenswerten und latente Steuern nach Artikel 9.1.3 [AG22.04.T2]	107
5 Anerkannte nationale Mindestergänzungssteuern	119
5.1. Anerkannte nationale Mindestergänzungssteuern	119
Literaturverzeichnis	135
Abbildungen	
Abbildung 1.1. Holdingstruktur	17
Abbildung 1.2. Holdingstruktur	18
Abbildung 4.1. Holdingstruktur und Übertragung des Vermögenswerts	113

Abkürzungen

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung)
CbCR	Country-by-Country Reporting (länderbezogene Berichterstattung)
CFC	Controlled Foreign Company (beherrschtes ausländisches Unternehmen)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GILTI	Global Intangible Low-Taxed Income
GloBE	Global Anti-Base Erosion (weltweite Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung)
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIR	Income Inclusion Rule (Primärerergänzungssteuerregelung – PER)
Inclusive Framework/IF	OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting
MOCE	Minority Owned Constituent Entity (in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
PE	Permanent Establishment
QDMTT	Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer)
UTPR	Undertaxed Profit Rule (Sekundärerergänzungssteuerregelung – SER)

Zusammenfassung

Hintergrund

1. Im Oktober 2021 einigten sich die Mitglieder des von der OECD und der G20 eingerichteten Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting auf eine Zwei-Säulen-Lösung, um die internationalen Steuerregeln zu reformieren und so auf die Herausforderungen zu antworten, die sich aus der Digitalisierung der Wirtschaft ergeben. Mit ihrer Erklärung von Oktober vereinbarten die Mitglieder des Inclusive Framework ein koordiniertes System von Vorschriften zur weltweiten Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (die Global Anti-Base Erosion Rules bzw. GloBE-Vorschriften), das sicherstellen soll, dass große multinationale Unternehmen, ganz gleich in welchem Steuerhoheitsgebiet sie tätig sind, ein Mindestmaß an Steuern auf die dort erzielten Gewinne zahlen. In der Erklärung von Oktober wurde ferner vereinbart, dass die Publikationen *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2)* („GloBE-Mustervorschriften“) (OECD, 2023^[1]) (vom Inclusive Framework angenommen und im englischen Original im Dezember 2021 veröffentlicht) und *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften (Säule 2), 1. Ausgabe* („Kommentar“) (OECD, 2024^[2]) (vom Inclusive Framework angenommen und im englischen Original im März 2022 veröffentlicht) den Status eines gemeinsamen Ansatzes bekommen sollten. Im Rahmen dieses gemeinsamen Ansatzes sind die Steuerhoheitsgebiete zwar nicht verpflichtet, die GloBE-Vorschriften zu übernehmen, falls sie sich jedoch dazu entscheiden, müssen sie die Regeln in einer Weise umsetzen und handhaben, die mit den vereinbarten Ergebnissen im Einklang steht. Der gemeinsame Ansatz bedeutet außerdem, dass die Mitglieder des Inclusive Framework die Anwendung der GloBE-Regeln durch andere Mitglieder akzeptieren müssen, einschließlich Vereinbarungen über die Rangordnung der Regeln und die Anwendung vereinbarter Safe-Harbour-Regelungen.

2. Die GloBE-Vorschriften wurden vom Inclusive Framework angenommen und am 20. Dezember 2021 veröffentlicht. Sie bestehen aus einem Katalog ineinandergreifender und koordinierter Regeln, die in allen Steuerhoheitsgebieten in nationales Recht umzusetzen sind und die zusammen sicherstellen sollen, dass große multinationale Unternehmensgruppen auf alle Übergewinne, die sie in den Steuerhoheitsgebieten erzielen, in denen sie tätig sind, einem effektiven Mindeststeuersatz von 15 % unterliegen. Der Absicht des Inclusive Framework entsprechend sind die GloBE-Vorschriften (einschließlich der IIR und der UTPR) so konzipiert, dass die Erhebung einer Ergänzungssteuer nach Maßgabe dieser Vorschriften mit den Bestimmungen der VN und der *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* („OECD-Musterabkommen“) vereinbar ist (OECD, 2017^[3]).

3. Der Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften wurde vom Inclusive Framework angenommen und am 14. März 2022 zusammen mit ausführlichen Beispielen, die die Anwendung der Vorschriften auf bestimmte Sachverhalte verdeutlichen, veröffentlicht. Er klärt die Auslegung und Funktionsweise der GloBE-Mustervorschriften und enthält Beispiele, die verdeutlichen, wie die Vorschriften auf bestimmte Sachverhalte anzuwenden sind. So soll er eine einheitliche, kohärente Auslegung der GloBE-Mustervorschriften fördern, um den multinationalen Unternehmensgruppen Sicherheit zu bieten und den Vorschriften entsprechende abgestimmte Besteuerungsergebnisse zu ermöglichen. Der Kommentar ist detailliert und umfassend, enthält jedoch keine Leitlinien zu allen Aspekten der GloBE-Mustervorschriften; in bestimmten Fällen verweist er daher explizit auf Fragen, die im Kontext des GloBE-Umsetzungsrahmens noch geprüft und geklärt werden müssen.

Vereinbarte administrative Leitlinien

4. Vor diesem Hintergrund kamen die Mitglieder des Inclusive Framework unter Artikel 8.3 der GloBE-Vorschriften überein, dass die umsetzenden Steuerhoheitsgebiete „die GloBE-Vorschriften, vorbehaltlich innerstaatlicher Rechtsanforderungen, gemäß den vereinbarten administrativen Leitlinien“ anwenden. „Vereinbarte administrative Leitlinien“ sind in Artikel 10.1 definiert als die vom Inclusive Framework aufgestellten Leitlinien für „die Auslegung oder Handhabung der GloBE-Vorschriften“. Die administrativen Leitlinien dürften wesentlich zur Stärkung der Sicherheit im Kontext der GloBE-Vorschriften beitragen, indem sie die Auslegung der GloBE-Vorschriften klären und den Steuerverwaltungen Orientierungen zur Anwendung der GloBE-Vorschriften geben. Da sich in den vereinbarten administrativen Leitlinien das gemeinsame Verständnis des Inclusive Framework hinsichtlich der Auslegung und Anwendung der GloBE-Vorschriften ausdrückt, werden sie eine wichtige Rolle dabei spielen, abgestimmte Besteuerungsergebnisse sicherzustellen und gleiche Rahmenbedingungen für alle multinationalen Unternehmensgruppen zu gewährleisten.

5. Welche Art und Form die Leitlinien haben müssen, wird vielfach erst bekannt sein, wenn die Mitglieder des Inclusive Framework mit dem Umsetzungsprozess begonnen haben, und auch ob weitere Leitlinien zur Anwendung der Vorschriften notwendig sind, wird sich möglicherweise erst zeigen, wenn die Vorschriften in Kraft sind. Daher werden fortlaufend administrative Leitlinien erarbeitet werden müssen, um die sich stellenden Fragen anzugehen.

6. Die Definition der vereinbarten administrativen Leitlinien in Artikel 10.1 der GloBE-Vorschriften sieht vor, dass das Inclusive Framework Leitlinien sowohl zur Auslegung als auch zur Funktionsweise der Vorschriften formulieren kann. Die Auslegungsleitlinien gewährleisten eine einheitliche und kohärente Auslegung der GloBE-Vorschriften, die den multinationalen Unternehmensgruppen Sicherheit bietet und abgestimmte sowie transparente Besteuerungsergebnisse im Rahmen der Vorschriften ermöglicht. Sie ergänzen oder ersetzen Absätze des Kommentars oder erklären, wie der Wortlaut der Vorschriften auf bestimmte Sachverhalte anzuwenden ist. Die operativen Leitlinien beschreiben Verfahren, die die Steuerverwaltungen bei der Anwendung der Vorschriften befolgen können, und geben Hinweise zur Nutzung administrativer Vereinfachungen, die zu gleichwertigen Ergebnissen führen wie die normalerweise nach den GloBE-Vorschriften vorgesehenen Verfahren, ohne einen unverhältnismäßigen Erfüllungs- und Verwaltungsaufwand zu verursachen.

Die administrativen Leitlinien von 2023

7. Die in dieser Publikation enthaltenen administrativen Leitlinien befassen sich mit einem breiten Spektrum von Fragen, bei denen nach Auffassung der Mitglieder des Inclusive Framework aufseiten betroffener Akteure besonders großer Klärungs- und Vereinfachungsbedarf bestand. Diese administrativen Leitlinien sollen in eine überarbeitete Fassung des Kommentars aufgenommen werden, die im weiteren Jahresverlauf veröffentlicht wird (und die auf Englisch im März 2022 veröffentlichte ursprüngliche Fassung des Kommentars ersetzt). Die in den administrativen Leitlinien aufgeführten Beispiele werden in einen überarbeiteten Katalog ausführlicher Beispiele aufgenommen werden, der zusammen mit dem überarbeiteten Kommentar veröffentlicht wird. Das Inclusive Framework wird weiterhin kontinuierlich Prioritäten für administrative Leitlinien prüfen, wenn zusätzlicher Klärungsbedarf besteht; Ziel ist dabei, über das Jahr verteilt weitere Leitlinien zu veröffentlichen, sobald Einigkeit über sie herrscht, damit die Mitglieder des Inclusive Framework ihren Umsetzungszeitplan einhalten können.

1 Anwendungsbereich

1.1. Neubasierung der monetären Schwellenwerte der GloBE-Vorschriften [AG22.04.T18]

1.1.1. Einleitung

1. Die GloBE-Vorschriften enthalten mehrere monetäre Schwellenwerte, die in Euro (EUR) ausgedrückt sind. Auch wenn viele Steuerhoheitsgebiete die GloBE-Vorschriften auf der Grundlage dieser auf Euro lautenden Beträge umsetzen dürften, könnten sich einige Steuerhoheitsgebiete dafür entscheiden, die Vorschriften auf Basis entsprechender in der jeweiligen Landeswährung denominierter Beträge umzusetzen. Um eine koordinierte und einheitliche Anwendung der Vorschriften in den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten zu gewährleisten, bedarf es in Zusammenhang mit diesen Schwellenwerten harmonisierter Regeln für die Währungsumrechnung.

2. Diese Leitlinien befassen sich nicht mit Währungsumrechnungen, die für andere Zwecke als für die jährliche Neubasierung der maßgeblichen Schwellenwerte im innerstaatlichen Recht eines umsetzenden Steuerhoheitsgebiets vorgenommen werden. Fragen der Währungsumrechnung, die sich den Steuerpflichtigen bei Berechnungen stellen, die sie zur Erfüllung der GloBE-Vorschriften vornehmen, werden in späteren Leitlinien behandelt.

1.1.2. Zu klärende Fragestellung

3. Sind die monetären Schwellenwerte der GloBE-Vorschriften in innerstaatlichem Recht in einer anderen Währung als dem Euro ausgedrückt, so sieht der Kommentar vor, dass diese Schwellenwerte jährlich neu basiert werden, um sicherzustellen, dass Umsetzung und Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften in den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten abgestimmt und einheitlich sind.

4. Die GloBE-Vorschriften enthalten die folgenden monetären Schwellenwerte:

- a. In den Artikeln 1.1.1, 1.1.2 und 6.1.1 wird auf einen im Konzernabschluss ausgewiesenen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR abgestellt.
- b. In Artikel 3.1.3 wird auf dauerhafte Abweichungen um mehr als 1 Mio. EUR Bezug genommen.
- c. In den Artikeln 4.6.1 und 4.6.4 wird auf eine Verringerung der angepassten erfassten Steuern um insgesamt weniger (Artikel 4.6.1) bzw. mehr (Artikel 4.6.4) als 1 Mio. EUR Bezug genommen.
- d. In Artikel 5.5.1 wird unter Buchstabe a auf einen durchschnittlichen GloBE-Umsatzerlös von weniger als 10 Mio. EUR und unter Buchstabe b auf einen durchschnittlichen GloBE-Gewinn oder -Verlust von weniger als 1 Mio. EUR abgestellt.
- e. In Artikel 9.3.2 wird auf eine Summe des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte von nicht mehr als 50 Mio. EUR Bezug genommen.

- f. „Wesentliche Wettbewerbsverzerrung“ in Artikel 10.1 bezeichnet eine Gesamtabweichung von mehr als 75 Mio. EUR in einem Geschäftsjahr.
- g. „Grundsätzlich unzulässige Aufwendungen“ in Artikel 10.1 bedeutet Aufwendungen der Geschäftseinheit für Geldbußen oder Geldstrafen in Höhe von mindestens 50 000 EUR.
5. Sind die vorstehend genannten Schwellenwerte in innerstaatlichem Recht in einer anderen Währung als dem Euro ausgedrückt, müssen die Beträge neu basiert werden, um eine abgestimmte Anwendung der GloBE-Vorschriften und auf Dauer einheitliche Schwellenwerte in den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten zu gewährleisten. Um Äquivalenz sowohl mit den in Euro denominierten Beträgen als auch zwischen den Steuerhoheitsgebieten zu gewährleisten, sollte die Neubasierung der Schwellenwerte jeweils am selben Tag anhand äquivalenter jeweiliger Wechselkurse erfolgen. Die neubasierten Schwellenwerte sollten einheitlich für das Berichtsgeschäftsjahr gelten, das an einem üblichen Tag (oder an einem in Bezug auf diesen Tag festgelegten anderen Tag) nach der Neubasierung beginnt, beispielsweise am 1. Januar (oder z. B. an dem Sonntag, der dem 1. Januar am nächsten liegt).
6. Für größere Sicherheit ist gesorgt, wenn die anwendbaren monetären Schwellenwerte den multinationalen Unternehmensgruppen vor Beginn des betreffenden Geschäftsjahrs bekannt sind, und so sollten die Steuerhoheitsgebiete die in ihren innerstaatlichen Vorschriften in inländischer Währung festgelegten Schwellenwerte auf der Grundlage eines spätestens zu Beginn eines Geschäftsjahrs verfügbaren Wechselkurses neu basieren. Daher sollte die Neubasierung der maßgeblichen Schwellenwerte in Bezug auf den durchschnittlichen Wechselkurs des dem jeweiligen Kalenderjahr unmittelbar vorangehenden Dezembermonats erfolgen.
7. Enthält der maßgebliche Artikel einen Schwellenwert, der sich auf frühere Geschäftsjahre bezieht (wie z. B. Artikel 1.1), ist der Wechselkurs für jedes dieser Jahre auf den durchschnittlichen Wechselkurs für den Dezember des Kalenderjahrs zu basieren, das dem Kalenderjahr unmittelbar vorausgeht, in dem das betreffende frühere Geschäftsjahr beginnt, und nicht etwa auf einen einzigen für alle betreffenden Geschäftsjahre anzuwendenden Wechselkurs.
8. Der anwendbare durchschnittliche Wechselkurs wird auf Basis der Referenzkurse der Europäischen Zentralbank (EZB) ermittelt. Mit Stand vom November 2022 werden die Euro-Referenzkurse für 31 Währungen angegeben: Australischer Dollar, Baht (Thailand), Dänische Krone, Forint (Ungarn), Hongkong-Dollar, Indische Rupie, Isländische Krone, Kanadischer Dollar, Kuna (Kroatien), Leu (Rumänien), Lew (Bulgarien), Malaysischer Ringgit, Mexikanischer Peso, Neuer Schekel (Israel), Neuseeland-Dollar, Norwegische Krone, Pfund Sterling (Vereinigtes Königreich), Philippinischer Peso, Rand (Südafrika), Real (Brasilien), Rupiah (Indonesien), Schwedische Krone, Schweizer Franken, Singapur-Dollar, Tschechische Krone, Türkische Lira, US-Dollar, Won (Südkorea), Yen (Japan), Yuan Renminbi (China), Zloty (Polen). Gibt die EZB keinen Referenzkurs für die inländische Währung eines Steuerhoheitsgebiets an oder bestehen in einem Steuerhoheitsgebiet rechtliche oder praktische Hindernisse für die Verwendung des entsprechenden EZB-Referenzkurses zur Festlegung der Schwellenwerte in innerstaatlichem Recht, wird der durchschnittliche Wechselkurs auf Basis des Referenzkurses der Zentralbank des Steuerhoheitsgebiets ermittelt.

1.1.3. Leitlinien

9. Die folgenden **fett** dargestellten Leitlinien werden in Ziffer 19 der Einführung zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften eingefügt:
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.

Daher sollten die Steuerhoheitsgebiete ihre nicht in Euro denominierten Schwellenwerte auf Basis des durchschnittlichen Wechselkurses für den Monat Dezember, welcher anhand der von der Europäischen Zentralbank (EZB) veröffentlichten Referenzkurse ermittelt wird, jährlich neu basieren und die neubasierten Schwellenwerte auf alle Geschäftsjahre anwenden, die an einem bestimmten (oder an einem in Bezug auf einen bestimmten Tag festgelegten) Tag des folgenden Kalenderjahrs beginnen. Gibt die EZB keinen Referenzkurs für die inländische Währung eines Steuerhoheitsgebiets an oder bestehen in einem Steuerhoheitsgebiet rechtliche oder praktische Hindernisse für die Verwendung des entsprechenden EZB-Referenzkurses zur Festlegung der Schwellenwerte in innerstaatlichem Recht, sollte das Steuerhoheitsgebiet seine nicht in Euro denominierten Schwellenwerte auf Basis des von der Zentralbank des betreffenden Steuerhoheitsgebiets veröffentlichten durchschnittlichen Wechselkurses für den Monat Dezember ermitteln.

10. Die folgenden Leitlinien werden nach Ziffer 19 der Einführung zum Kommentar zu den GloBE-Vorschriften eingefügt:

19.1 Die oben beschriebene Neubasierungsregel gilt nur für die Neubasierung der folgenden Schwellenwerte im innerstaatlichen Recht eines umsetzenden Steuerhoheitsgebiets und nicht für die Umrechnung von im Konzernabschluss angesetzten Beträgen in die Währung, in der die Schwellenwerte im innerstaatlichen Recht denominiert sind.

- a. In den Artikeln 1.1.1, 1.1.2 und 6.1.1 wird auf einen im Konzernabschluss ausgewiesenen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR abgestellt.
- b. In Artikel 3.1.3 wird auf dauerhafte Abweichungen um mehr als 1 Mio. EUR Bezug genommen.
- c. In den Artikeln 4.6.1 und 4.6.4 wird auf eine Verringerung der angepassten erfassten Steuern um insgesamt weniger (Artikel 4.6.1) bzw. mehr (Artikel 4.6.4) als 1 Mio. EUR Bezug genommen.
- d. In Artikel 5.4.1 wird unter Buchstabe a auf einen durchschnittlichen GloBE-Umsatzerlös von weniger als 10 Mio. EUR und unter Buchstabe b auf einen durchschnittlichen GloBE-Gewinn oder -Verlust von weniger als 1 Mio. EUR abgestellt.
- e. In Artikel 9.3.2 wird auf eine Summe des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte von nicht mehr als 50 Mio. EUR Bezug genommen.
- f. „Wesentliche Wettbewerbsverzerrung“ in Artikel 10.1 bezeichnet eine Gesamtabweichung von mehr als 75 Mio. EUR in einem Geschäftsjahr.
- g. „Grundsätzlich unzulässige Aufwendungen“ in Artikel 10.1 bedeutet Aufwendungen der Geschäftseinheit für Geldbußen oder Geldstrafen in Höhe von mindestens 50 000 EUR.

19.2 Enthält der maßgebliche Artikel einen Schwellenwert, der sich auf mehrere frühere Geschäftsjahre bezieht, ist der Wechselkurs für jedes dieser Jahre für die Zwecke der Ermittlung des maßgeblichen in Landeswährung umgerechneten Schwellenwerts auf den durchschnittlichen Wechselkurs für den Monat Dezember des Kalenderjahrs zu basieren, das dem Kalenderjahr unmittelbar vorausgeht, in dem das betreffende frühere Geschäftsjahr beginnt, und nicht etwa auf einen einzigen für alle betreffenden Geschäftsjahre anzuwendenden Wechselkurs. Artikel 1.1 sieht beispielsweise vor, dass die GloBE-Vorschriften für Geschäftseinheiten gelten, die einer multinationalen Unternehmensgruppe angehören, welche im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei der vier Geschäftsjahre, die dem untersuchten Geschäftsjahr unmittelbar vorangegangen sind, einen jährlichen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR ausgewiesen hat. Nun sei unterstellt, bei dem untersuchten Geschäftsjahr handelt es sich um das Jahr 2026 und das Steuerhoheitsgebiet drückt den Schwellenwert in der Landeswährung aus; um zu

ermitteln, ob der Umsatzerlös der multinationalen Unternehmensgruppe den Schwellenwert überschreitet, müsste in diesem Fall untersucht werden, ob der Umsatzerlös der multinationalen Unternehmensgruppe in zwei von vier Jahren den Schwellenwert auf Basis der unten beschriebenen jährlich umgerechneten Kurse – und nicht etwa auf Basis eines einzigen für alle fraglichen Geschäftsjahre geltenden Wechselkurses – überschreitet:

- a. Für das Geschäftsjahr 2022: 750 Mio. EUR umgerechnet in Landeswährung auf Basis des durchschnittlichen Wechselkurses für den Monat Dezember 2021, der anhand der von der EZB veröffentlichten Referenzkurse ermittelt wird.
- b. Für das Geschäftsjahr 2023: 750 Mio. EUR umgerechnet in Landeswährung auf Basis des durchschnittlichen Wechselkurses für den Monat Dezember 2022, der anhand der von der EZB veröffentlichten Referenzkurse ermittelt wird.
- c. Für das Geschäftsjahr 2024: 750 Mio. EUR umgerechnet in Landeswährung auf Basis des durchschnittlichen Wechselkurses für den Monat Dezember 2023, der anhand der von der EZB veröffentlichten Referenzkurse ermittelt wird.
- d. Für das Geschäftsjahr 2025: 750 Mio. EUR umgerechnet in Landeswährung auf Basis des durchschnittlichen Wechselkurses für den Monat Dezember 2024, der anhand der von der EZB veröffentlichten Referenzkurse ermittelt wird.

1.2. Fiktives Konsolidierungskriterium [AG22.04.T3]

1.2.1. Einleitung

1. Dieser Abschnitt enthält Leitlinien zu dem fiktiven Konsolidierungskriterium, das sich unter Buchstabe d der Definition des Begriffs „Konzernabschluss“ und unter Buchstabe b der Definition des Begriffs „Kontrollbeteiligung“ findet. Das fiktive Konsolidierungskriterium wird in Fällen angewendet, in denen sich die GloBE-Vorschriften auf Werte stützen, die anhand des Konzern- bzw. Jahresabschlusses einer Unternehmensgruppe oder einer Einheit bestimmt werden, in denen die betreffende Unternehmensgruppe oder Einheit aber keinen Konzernabschluss nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellt.

2. Das fiktive Konsolidierungskriterium wurde unter Buchstabe d der Definition des Begriffs „Konzernabschluss“ aufgenommen. Dort ist vorgesehen, dass in Fällen, in denen die oberste Muttergesellschaft keinen Abschluss wie unter den Buchstaben a bis c dieser Definition beschrieben erstellt, Folgendes gilt:

[Bei dem Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft handelt es sich um denjenigen], der erstellt worden wäre, wenn die [betreffende Einheit] 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.

3. Die Definition des Konzernabschlusses (und damit auch das fiktive Konsolidierungskriterium) ist für die Anwendung einer Reihe von Bestimmungen der GloBE-Vorschriften maßgeblich. So stützt sich beispielsweise die Zusammensetzung einer Unternehmensgruppe im Sinne von Artikel 1.2.2 auf die Definition des Konzernabschlusses, weil sie anhand eines rechnungslegungsbasierten Konsolidierungskriteriums bestimmt wird. Ist kein Konzernabschluss im Sinne der Buchstaben a bis c der Definition vorhanden, kann nach den GloBE-Vorschriften aufgrund des fiktiven Konsolidierungskriteriums von Buchstabe d dennoch eine Unternehmensgruppe vorliegen.

4. Das fiktive Konsolidierungskriterium ist auch unter Buchstabe b der Definition des Begriffs „Kontrollbeteiligung“ enthalten. Nach Buchstabe b bedeutet Kontrollbeteiligung eine Beteiligung an einer Einheit, die dazu führt, dass der Inhaber dieser Beteiligung

verpflichtet gewesen wäre, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows der Einheit Posten für Posten in seinem Konzernabschluss zu konsolidieren, wenn er einen solchen Abschluss erstellt hätte.

5. Die Definition des Begriffs „Kontrollbeteiligung“ ist für die Definition der „obersten Muttergesellschaft“ in Artikel 1.4.1 von besonderer Bedeutung. Eine oberste Muttergesellschaft umfasst eine Einheit, die direkt oder indirekt eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält und zugleich nicht direkt oder indirekt über eine Kontrollbeteiligung im Eigentum einer anderen Einheit steht. Aufgrund des fiktiven Konsolidierungskriteriums kann eine oberste Muttergesellschaft also auch eine Einheit sein, die verpflichtet gewesen wäre, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows einer anderen Einheit Posten für Posten zu konsolidieren, wenn sie einen Konzernabschluss erstellt hätte.

6. „Einheit“ ist in Artikel 10.1 definiert als jede Rechtsperson (die keine natürliche Person ist). Nach dem Recht vieler Steuerhoheitsgebiete ist der Staat eine Rechtsperson oder wird als solche behandelt. Daher könnte der Staat als Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe betrachtet werden, wenn er eine Kontrollbeteiligung an einem Unternehmen hält, bei dem es sich nicht um eine freigestellte Einheit handelt.

1.2.2. Zu klärende Fragestellung

7. Das fiktive Konsolidierungskriterium ist im Konjunktiv formuliert. Es kommt nur dann zum Tragen, wenn kein Konzernabschluss erstellt wurde, in den die betreffende Einheit oder Gruppe von Einheiten einbezogen wurde.

8. Vonseiten betroffener Akteure wurde die Frage aufgeworfen, ob es aufgrund des fiktiven Konsolidierungskriteriums auch erforderlich ist, eine Einheit, an der eine Mehrheitsbeteiligung gehalten wird, Posten für Posten zu konsolidieren, wenn die Erträge und Aufwendungen dieser Einheit im Konzernabschluss des Beteiligten nicht Posten für Posten konsolidiert sind, weil der maßgebliche Rechnungslegungsstandard eine solche Konsolidierung nicht verlangt. Wie in den Beispielen zu diesen Leitlinien veranschaulicht, könnte sich diese Frage in Fällen stellen, in denen eine Investmentgesellschaft eine Kontrollbeteiligung an einem Unternehmen hält, in das sie investiert hat, und dazu verpflichtet ist, das Ergebnis dieser Einheit in ihrem Abschluss auf Basis der Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts ihrer Beteiligung auszuweisen.

9. Vonseiten betroffener Akteure wurde die Frage aufgeworfen, ob die Definition des Begriffs „Einheit“ den Staat einschließen soll.

1.2.3. Leitlinien

10. Die folgenden Leitlinien werden zur Definition des Begriffs „Konzernabschluss“ in den Kommentar zu Artikel 10.1 aufgenommen:

Konzernabschluss

Buchstabe d

108.3* Buchstabe d der Definition des Begriffs „Konzernabschluss“ enthält ein fiktives Konsolidierungskriterium, das zum Tragen kommt, wenn die oberste Muttergesellschaft de facto keinen Abschluss nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellt. Das fiktive Konsolidierungskriterium wird üblicherweise in Fällen angewendet, in denen sich die GloBE-Vorschriften auf Werte stützen, die aus dem Abschluss einer Unternehmensgruppe oder einer Einheit abgeleitet werden, in denen die betreffende Unternehmensgruppe oder Einheit aber keinen Konzernabschluss nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellt. Die GloBE-Vorschriften stützen sich auf die für die Rechnungslegung geltenden Konsolidierungsregeln, um festzustellen, ob eine Unternehmensgruppe vorliegt. Es kann allerdings Fälle geben, in denen eine Muttergesellschaft keinen Konzernabschluss erstellt, in dem sie ihre Tochtergesellschaften konsolidiert, da ihr keine Rechtsvorschrift oder Regelung vorschreibt, einen Konzernabschluss nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards (International Financial Reporting Standards – IFRS) oder den geltenden Rechnungslegungsstandards des jeweiligen Steuerhoheitsgebiets zu erstellen (was z. B. für ein multinationales Unternehmen im Privat- oder Familienbesitz der Fall sein kann). Es gibt nichts, was der Anwendung der GloBE-Vorschriften in diesen Fällen entgegensteht, weil es nach dem fiktiven Konsolidierungskriterium ausreicht, dass die Unternehmensgruppe dazu verpflichtet wäre, einen Konzernabschluss zu erstellen, wenn die Anwendung eines solchen Rechnungslegungsstandards nach den gesetzlichen oder sonstigen Vorschriften vorgeschrieben wäre. Das Kriterium ändert nicht den Inhalt des jeweiligen Rechnungslegungsstandards, sondern stellt

* Anmerkung der Übersetzung: Da die Begriffsbestimmungen in Kapitel 10 der GloBE-Mustervorschriften und die entsprechenden Abschnitte in Kapitel 10 des Kommentars alphabetisch geordnet sind, decken sich die Ziffernverweise auf Kapitel 10 des Kommentars nicht mit denen des englischen Ausgangstexts.

vielmehr auf die Frage ab, ob ein Konsolidierungskreis vorliegen würde, wenn die Anwendung dieses Standards vorgeschrieben wäre.

108.4 Das fiktive Konsolidierungskriterium verlangt, dass ein Konzernabschluss auf der Grundlage eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards erstellt wird, bei dem es sich entweder um einen anerkannten Rechnungslegungsstandard oder um einen anderen Rechnungslegungsstandard handelt, der zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen angepasst wurde. Die multinationale Unternehmensgruppe kann diesen Rechnungslegungsstandard unter den am Ort der Belegenheit der obersten Muttergesellschaft zugelassenen Rechnungslegungsstandards auswählen. Der fiktive Konzernabschluss wird dann dazu verwendet, andere Teile der GloBE-Vorschriften anzuwenden, beispielsweise um zu ermitteln, ob eine multinationale Unternehmensgruppe das in Artikel 1.1 aufgeführte Umsatzkriterium erfüllt oder ob eine Einheit als Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe behandelt werden sollte. Der für den fiktiven Konzernabschluss verwendete zugelassene Rechnungslegungsstandard wird des Weiteren verwendet, um den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag und die angepassten erfassten Steuern von Geschäftseinheiten zu ermitteln.

108.5 Das fiktive Konsolidierungskriterium ändert aber nicht die nach dem zugelassenen Rechnungslegungsstandard anzuwendenden Regeln und hat deshalb keine Auswirkungen auf die nach Anwendung dieses Standards erzielten Ergebnisse. Insbesondere verlangt es nicht, dass eine Einheit die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows einer anderen Einheit Posten für Posten konsolidiert, wenn der zugelassene Rechnungslegungsstandard eine solche Konsolidierung nicht vorschreibt. Wenn der zugelassene Rechnungslegungsstandard es einer Einheit, die nach den Kriterien des Rechnungslegungsstandards als Investmentgesellschaft gilt, beispielsweise gestattet, bestimmte Beteiligungen (u. a. Mehrheitsbeteiligungen an anderen Einheiten) zu ihrem beizulegenden Zeitwert im Abschluss auszuweisen, verlangt das fiktive Konsolidierungskriterium nicht, dass diese Beteiligungen stattdessen Posten für Posten konsolidiert werden. Dementsprechend kann von einer Einheit, die nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard als Investmentgesellschaft gilt und die einen Abschluss erstellt, in dem bestimmte Beteiligungen gemäß diesem Rechnungslegungsstandard zum beizulegenden Zeitwert ausgewiesen sind, nach dem fiktiven Konsolidierungskriterium nicht verlangt werden, einen Abschluss zu erstellen, in dem diese Beteiligungen Posten für Posten konsolidiert sind. Ebenso kann eine Einheit, die nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard als Investmentgesellschaft gilt, nach dem fiktiven Konsolidierungskriterium einen Abschluss erstellen, in dem bestimmte Beteiligungen zum beizulegenden Zeitwert ausgewiesen sind, und es kann nicht von ihr verlangt werden, einen Abschluss zu erstellen, in dem diese Beteiligungen Posten für Posten konsolidiert sind.

108.6 Die Anwendung des fiktiven Konsolidierungskriteriums ist in den Beispielen 10.1-1 bis 10.1-4 veranschaulicht.

Zusammenspiel mit Artikel 1.2.2 Buchstabe b

108.7 Die Definition des Begriffs „Unternehmensgruppe“ in Artikel 1.2.2 Buchstabe b umfasst auch Einheiten, die nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen oder nur deshalb, weil die betreffende Einheit zu Veräußerungszwecken gehalten wird, nicht im Konzernabschluss einer obersten Muttergesellschaft berücksichtigt sind. Dieser Grundsatz gilt auch im Hinblick auf alle Buchstaben der Definition des Begriffs „Konzernabschluss“. Wenn eine Einheit also in dem nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellten Konzernabschluss oder fiktiven Konzernabschluss nur deshalb nicht berücksichtigt wird, weil sie unwesentlich ist oder zu Veräußerungszwecken gehalten wird, so ist diese Einheit nach Artikel 1.2.2 Buchstabe b dennoch Teil der Unternehmensgruppe.

11. Die folgenden Leitlinien werden zur Definition des Begriffs „Kontrollbeteiligung“ in den Kommentar zu Artikel 10.1 aufgenommen:

Kontrollbeteiligung

Buchstabe b

108.1* Buchstabe b der Definition des Begriffs „Kontrollbeteiligung“ enthält ein fiktives Konsolidierungskriterium, das sich auf die Konsolidierungsregeln des für die Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandards stützt. Es sieht vor, dass eine Einheit, die eine Beteiligung an einer anderen Einheit hält, so behandelt wird, als hielte sie eine Kontrollbeteiligung an dieser Einheit, wenn der Inhaber der Beteiligung verpflichtet wäre, mit dieser anderen Einheit konsolidiert zu werden, wenn er einen Konzernabschluss erstellt hätte, und knüpft daher an das unter Buchstabe d der Konzernabschlusdefinition beschriebene fiktive Konsolidierungskriterium an. Dementsprechend ist der fiktive Konzernabschluss im Sinne von Buchstabe b der Definition von „Kontrollbeteiligung“ derjenige, den die Einheit 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. Wie im Kommentar zu Buchstabe d der Konzernabschlusdefinition erörtert, bewirkt das fiktive Konsolidierungskriterium keine Änderung des Standards und hat auch keine Auswirkungen auf die nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard zu ermittelnden Ergebnisse. Nach ihm wird der Inhaber einer Beteiligung auch nicht so behandelt, als hielte er eine Kontrollbeteiligung an einer Einheit, wenn er nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard nicht verpflichtet wäre, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows der Einheit Posten für Posten zu konsolidieren. Die Anwendung des fiktiven Konsolidierungskriteriums ist in den Beispielen 10.1-1 bis 10.1-4 veranschaulicht.

Zusammenspiel mit Artikel 1.2.2 Buchstabe b

108.2 Die Definition des Begriffs „Unternehmensgruppe“ in Artikel 1.2.2 Buchstabe b umfasst auch Einheiten, die nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen oder nur deshalb, weil die betreffende Einheit zu Veräußerungszwecken gehalten wird, nicht im Konzernabschluss einer obersten Muttergesellschaft berücksichtigt sind. Dieser Grundsatz gilt auch im Hinblick auf alle Buchstaben der Definition des Begriffs „Konzernabschluss“. Wenn eine Einheit also in dem nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellten Konzernabschluss oder fiktiven Konzernabschluss nur deshalb nicht berücksichtigt wird, weil sie unwesentlich ist oder zu Veräußerungszwecken gehalten wird, so ist diese Einheit nach Artikel 1.2.2 Buchstabe b dennoch Teil der Unternehmensgruppe.

* Anmerkung der Übersetzung: Da die Begriffsbestimmungen in Kapitel 10 der GloBE-Mustervorschriften und die entsprechenden Abschnitte in Kapitel 10 des Kommentars alphabetisch geordnet sind, decken sich die Ziffernverweise auf Kapitel 10 des Kommentars nicht mit denen des englischen Ausgangstexts.

12. Die folgenden Leitlinien werden zur Definition des Begriffs „Einheit“ in den Kommentar zu Artikel 10.1 aufgenommen:

Einheit

75.1* Der Begriff „Einheit“ umfasst nicht den Staat oder dessen verschiedene Ebenen oder Verwaltungen oder Stellen, die staatliche Funktionen ausüben.

1.2.4. Beispiele

13. Die folgenden Beispiele werden in die Beispiele zu den GloBE-Mustervorschriften aufgenommen.

Beispiel 10.1-1

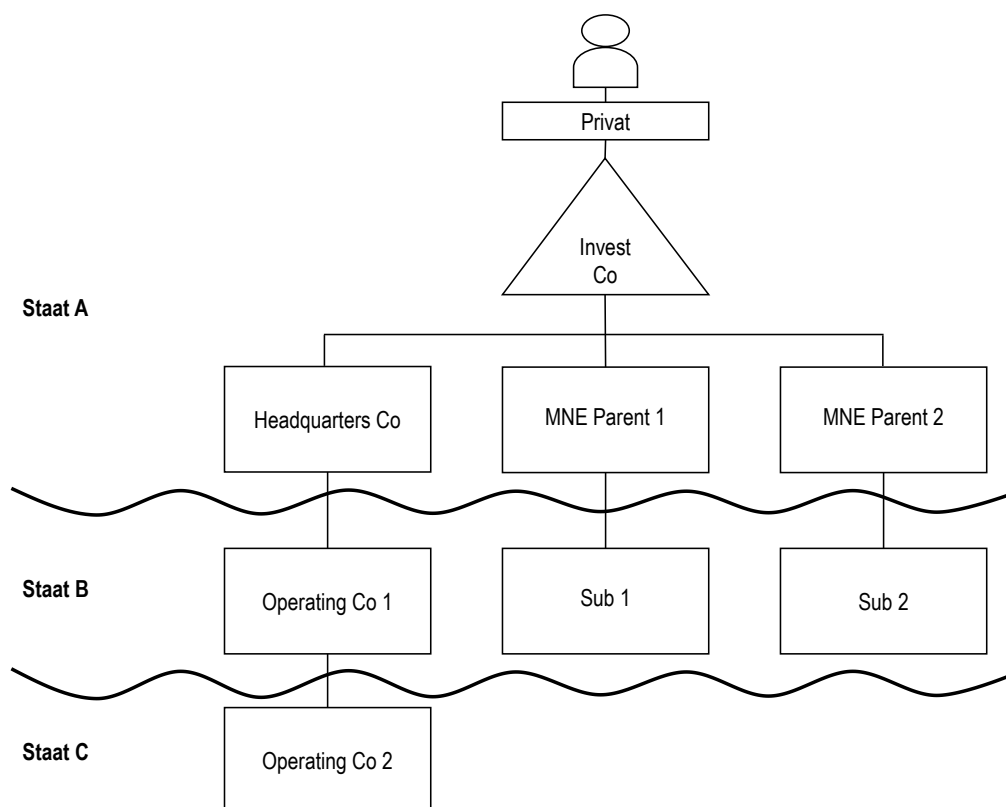
In Privatbesitz befindliche Einheit, die nicht zur Erstellung eines Abschlusses verpflichtet ist und die auch keinen Abschluss erstellt

1. Dieses Beispiel veranschaulicht das fiktive Konsolidierungskriterium nach Buchstabe d der Konzernabschlussdefinition und Buchstabe b der Kontrollbeteiligungsdefinition in Artikel 10.1 im Hinblick auf eine in Privatbesitz befindliche Einheit, die nicht verpflichtet ist, einen Abschluss zu erstellen, und die auch keinen Abschluss erstellt.

2. Die Einheit Invest Co ist ein in Privatbesitz befindliches, in Staat A belegenes Unternehmen, das nicht verpflichtet ist, einen Jahresabschluss zu erstellen, und das auch anderweitig keinen Jahresabschluss erstellt. Bei Invest Co handelt es sich jedoch nicht um eine Investmentgesellschaft nach IFRS 10. Invest Co hält (direkt oder indirekt) alle Anteile an der Unternehmenszentrale Headquarters Co sowie den Betriebsgesellschaften Operating Co 1 und Operating Co 2. Die in Staat A belegene Einheit Headquarters Co hat Schuldtitel begeben, die an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt werden, und wird von der Wertpapieraufsicht in Staat A verpflichtet, einen Jahresabschluss nach IFRS zu erstellen, dem zugelassenen Rechnungslegungsstandard in Staat A. Invest Co hält zudem alle Beteiligungen an der multinationalen Muttergesellschaft MNE Parent 1, der multinationalen Muttergesellschaft MNE Parent 2 sowie den Tochtergesellschaften Sub 1 und Sub 2; keines dieser Unternehmen ist zu irgendeinem Zweck verpflichtet, einen Jahresabschluss zu erstellen. Die Holdingstruktur und die Belegenheit der Einheiten sind im folgenden Diagramm dargestellt:

* Anmerkung der Übersetzung: Da die Begriffsbestimmungen in Kapitel 10 der GloBE-Mustervorschriften und die entsprechenden Abschnitte in Kapitel 10 des Kommentars alphabetisch geordnet sind, decken sich die Ziffernverweise auf Kapitel 10 des Kommentars nicht mit denen des englischen Ausgangstexts.

Abbildung 1.1. Holdingstruktur



Quelle: OECD.

3. In diesem Fall gilt die Invest Co als Inhaber der Kontrollbeteiligungen an Headquarters Co, Operating Co 1, Operating Co 2, MNE Parent 1, Sub 1, MNE Parent 2 und Sub 2, da sie verpflichtet gewesen wäre, ihre Finanzergebnisse Posten für Posten mit den Finanzergebnissen dieser Einheiten zu konsolidieren, wenn sie einen Jahresabschluss nach IFRS – dem anerkannten Rechnungslegungsstandard in ihrem Steuerhoheitsgebiet – erstellt hätte. Die Tatsache, dass Headquarters Co einen Konzernabschluss erstellt, in den Invest Co nicht einbezogen wird, hat keine Auswirkungen auf die Analyse nach Buchstabe b der Kontrollbeteiligungsdefinition in Bezug auf Invest Co.

4. Buchstabe d der Konzernabschlussdefinition kommt zum Tragen, weil Invest Co keinen Abschluss nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellt hat. Bei dem Konzernabschluss der Invest Co handelt es sich um denjenigen, den sie nach IFRS – dem zugelassenen Rechnungslegungsstandard in Staat A – hätte erstellen müssen. Dementsprechend umfasst die multinationale Unternehmensgruppe Invest Co, Headquarters Co, Operating Co 1, Operating Co 2, MNE Parent 1, Sub 1, MNE Parent 2 und Sub 2.

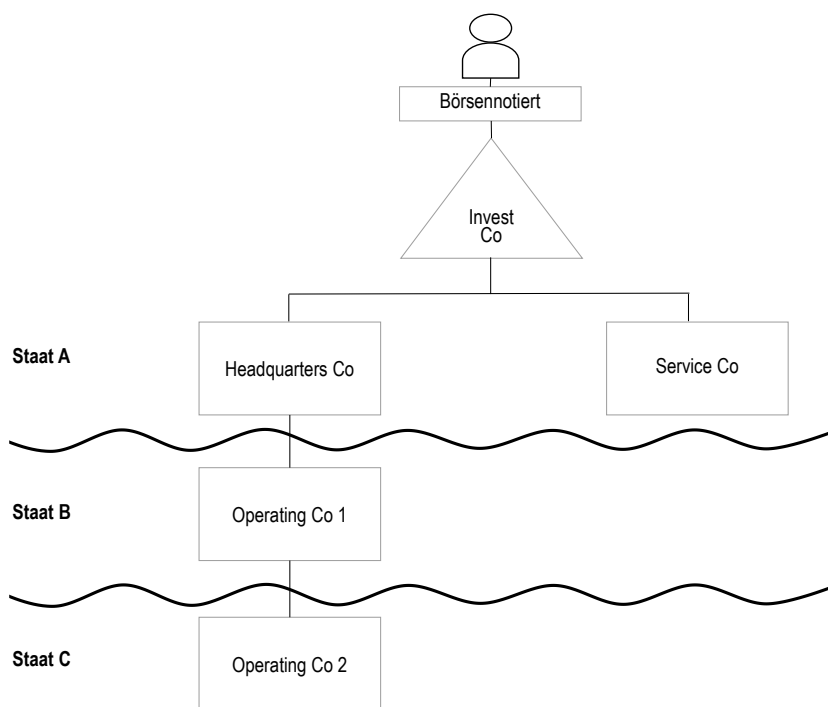
Beispiel 10.1-2

Investmentgesellschaft ohne Verpflichtung zur Konsolidierung bestimmter Beteiligungen

1. Dieses Beispiel veranschaulicht das fiktive Konsolidierungskriterium nach Buchstabe d der Konzernabschlussdefinition und Buchstabe b der Kontrollbeteiligungsdefinition in Artikel 10.1 im Hinblick auf eine Investmentgesellschaft, die nicht verpflichtet ist, bestimmte Beteiligungen zu konsolidieren.

2. Bei der Einheit Invest Co handelt es sich um einen Investmentfonds, der in Staat A errichtet und steuerpflichtig ist. Invest Co emittiert Aktien am Markt, die an einer öffentlichen Börse in Staat A gehandelt werden. Nach den Rechtsvorschriften von Staat A ist Invest Co verpflichtet, einen Jahresabschluss nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) zu erstellen. Invest Co hält alle von Service Co und Headquarters Co ausgegebenen Aktien. Service Co erbringt für Invest Co Dienstleistungen im Zusammenhang mit ihrer Investmenttätigkeit, z. B. im Bereich der Rechnungslegung, und ist in Staat A steuerlich ansässig. Headquarters Co steuert aktiv den laufenden Geschäftsbetrieb von Operating Co 1 und Operating Co 2 und ist in Staat A steuerlich ansässig. Headquarters Co hält (direkt oder indirekt) 100 % der Aktien der Operating Co 1, die in Staat B steuerlich ansässig ist, und der Operating Co 2, die in Staat C steuerlich ansässig ist. Die Holdingstruktur und die Belegenheit der Einheiten sind im folgenden Diagramm dargestellt:

Abbildung 1.2. Holdingstruktur



Quelle: OECD.

3. Bei der Einheit Invest Co handelt es sich um eine Investmentgesellschaft nach IFRS 10. Invest Co erstellt einen Konzernabschluss, in dem die Finanzergebnisse von Invest Co und Service Co Posten für Posten konsolidiert sind. Invest Co ist allerdings nicht verpflichtet, Headquarters Co, Operating Co 1 und Operating Co 2 Posten für Posten zu konsolidieren, obwohl sie (direkt oder indirekt) alle von diesen Unternehmen ausgegebenen Aktien hält. Stattdessen ist Invest Co nach IFRS 10 verpflichtet, diese Beteiligungen in ihrem Abschluss nach der Zeitwertmethode auszuweisen. Headquarters Co, die keine Investmentgesellschaft nach IFRS 10 ist, erstellt einen Konzernabschluss nach IFRS, in dem die Finanzergebnisse von Headquarters Co, Operating Co 1 und Operating Co 2 Posten für Posten konsolidiert sind.

4. In diesem Fall hält Invest Co die Kontrollbeteiligung an Service Co, weil sie nach IFRS – einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard, der ein anerkannter Rechnungslegungsstandard ist – verpflichtet ist, die Finanzergebnisse von Service Co mit ihren eigenen Finanzergebnissen

zu konsolidieren. Invest Co hält keine Kontrollbeteiligung an Headquarters Co, Operating Co 1 und Operating Co 2, da sie nicht verpflichtet ist, die Finanzergebnisse dieser Einheiten nach dem für die Erstellung ihres Konzernabschlusses verwendeten zugelassenen Rechnungslegungsstandard, d. h. IFRS, zu konsolidieren. In diesem Fall kommt auch Buchstabe d der Konzernabschlussdefinition nicht zum Tragen, da Invest Co einen in Buchstabe a der Definition beschriebenen Jahresabschluss erstellt, d. h. einen Konzernabschluss nach IFRS, in dem die Finanzergebnisse der Einheiten, an denen Invest Co eine Kontrollbeteiligung hält (Service Co), konsolidiert sind.

Beispiel 10.1-3

Investmentgesellschaft, die keinen Abschluss erstellt

1. Dieses Beispiel veranschaulicht das fiktive Konsolidierungskriterium nach Buchstabe d der Konzernabschlussdefinition und Buchstabe b der Kontrollbeteiligungsdefinition in Artikel 10.1 im Hinblick auf eine Investmentgesellschaft, die nicht verpflichtet ist, einen Abschluss zu erstellen, und die auch keinen Abschluss erstellt.
2. Der Sachverhalt ist derselbe wie im Beispiel 10.1-2, außer dass Invest Co nicht verpflichtet ist, einen Jahresabschluss zu erstellen, und dies auch nicht anderweitig tut.
3. In diesem Fall gilt die Invest Co gemäß Buchstabe b der Kontrollbeteiligungsdefinition als Inhaber der Kontrollbeteiligung an Service Co, da sie verpflichtet gewesen wäre, die Finanzergebnisse von Service Co Posten für Posten mit ihren eigenen Finanzergebnissen zu konsolidieren, wenn sie einen Konzernabschluss nach IFRS erstellt hätte. Invest Co gilt jedoch nicht als Inhaber der Kontrollbeteiligungen an Headquarters Co, Operating Co 1 und Operating Co 2, da sie nicht verpflichtet gewesen wäre, die Finanzergebnisse dieser Einheiten mit ihren eigenen Finanzergebnissen Posten für Posten zu konsolidieren, wenn sie einen Konzernabschluss nach IFRS erstellt hätte.
4. Außerdem greift Buchstabe d der Konzernabschlussdefinition in Bezug auf Invest Co. Nach Buchstabe d der Konzernabschlussdefinition handelt es sich bei dem Konzernabschluss von Invest Co um denjenigen, der hätte erstellt werden müssen, wenn Invest Co z. B. auf der Grundlage von Rechtsvorschriften oder von Vorgaben einer Aufsichtsbehörde verpflichtet gewesen wäre, nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard, bei dem es sich entweder um einen anerkannten Rechnungslegungsstandard oder um einen anderen Rechnungslegungsstandard handelt, der zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen angepasst wurde, einen Konzernabschluss zu erstellen. Nach IFRS, dem im Steuerhoheitsgebiet von Invest Co anzuwendenden Standard, wäre Invest Co verpflichtet, die Finanzergebnisse von Service Co zu konsolidieren. Allerdings wäre Invest Co nach IFRS 10 nicht verpflichtet, die Finanzergebnisse von Headquarters Co, Operating Co 1 und Operating Co 2 zu konsolidieren.

Beispiel 10.1-4

Einheit, die keine Investmentgesellschaft ist und die keinen Abschluss erstellt

1. Dieses Beispiel veranschaulicht das fiktive Konsolidierungskriterium nach Buchstabe d der Konzernabschlussdefinition und Buchstabe b der Kontrollbeteiligungsdefinition in Artikel 10.1 im Hinblick auf eine Einheit, bei der es sich nicht um eine Investmentgesellschaft handelt und die nicht verpflichtet ist, einen Abschluss zu erstellen, und die auch keinen Abschluss erstellt.
2. Der Sachverhalt ist derselbe wie im Beispiel 10.1-2, außer dass Headquarters Co nicht verpflichtet ist, einen Jahresabschluss zu erstellen, in dem die Finanzergebnisse von Operating Co 1 und Operating Co 2 konsolidiert sind, und dies auch nicht anderweitig tut.

3. In diesem Fall gilt Headquarters Co gemäß Buchstabe b der Kontrollbeteiligungsdefinition als Inhaber der Kontrollbeteiligungen an Operating Co 1 und Operating Co 2, da sie verpflichtet gewesen wäre, die Finanzergebnisse dieser Einheiten Posten für Posten mit ihren eigenen Finanzergebnissen zu konsolidieren, wenn sie einen Jahresabschluss nach IFRS erstellt hätte.

4. Außerdem greift Buchstabe d der Konzernabschlussdefinition in Bezug auf Headquarters Co. Nach Buchstabe d der Konzernabschlussdefinition handelt es sich bei dem Konzernabschluss der Headquarters Co um denjenigen, der hätte erstellt werden müssen, wenn sie z. B. auf der Grundlage gesetzlicher Vorschriften oder von Vorgaben einer Aufsichtsbehörde verpflichtet gewesen wäre, nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard, bei dem es sich entweder um einen anerkannten Rechnungslegungsstandard oder um einen anderen Rechnungslegungsstandard handelt, der zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen angepasst wurde, einen Konzernabschluss zu erstellen. Nach IFRS, dem im Steuerhoheitsgebiet von Headquarters Co anzuwendenden Standard, wäre Headquarters Co verpflichtet, die Finanzergebnisse von Headquarters Co, Operating Co 1 und Operating Co 2 zu konsolidieren. Wie in Beispiel 10.1-1 gilt Invest Co aus den oben dargelegten Gründen nicht als Inhaber der Kontrollbeteiligungen an Headquarters Co, Operating Co 1 und Operating Co 2. Wäre im Steuerhoheitsgebiet von Headquarters Co neben IFRS ein weiterer Rechnungslegungsstandard zugelassen und würde dieser andere Standard keine Konsolidierung vorschreiben (nach Berücksichtigung der Anpassungen zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen im Fall der Anwendung anderer als anerkannter Rechnungslegungsstandards), so könnte sich Headquarters Co unter den beschriebenen Umständen auf den alternativen zugelassenen Rechnungslegungsstandard berufen, um ihre Tochtergesellschaften nicht für GloBE-Zwecke konsolidieren zu müssen. Unter diesen Umständen ist Headquarters Co nach Buchstabe d nicht verpflichtet, einen Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen, und daher wird Headquarters Co für GloBE-Zwecke nicht als oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe behandelt.

1.3. Konsolidierte latente Steuerbeträge [AG22.04.T3]

1.3.1. Einleitung

1. Gemäß den GloBE-Vorschriften müssen Geschäftseinheiten ihren GloBE-Gewinn oder -Verlust und ihre erfassten Steuern in einem Steuerhoheitsgebiet auf der Grundlage der Rechnungslegungsdaten berechnen, die zur Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wurden. Diese administrativen Leitlinien stellen klar, welche Rechnungslegungsdaten für die Zwecke der GloBE-Vorschriften zu verwenden sind und insbesondere welche Rechnungslegungsdaten für die Berechnung der latenten Steuern herangezogen werden sollten.

2. Kapitel 3 der Mustervorschriften regelt die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts. Artikel 3.1 bestimmt, welche Rechnungslegungsdaten verwendet werden sollten, um den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Geschäftseinheit zu ermitteln. Artikel 3.1.2 legt fest, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Geschäftseinheit der „Überschuss oder Fehlbetrag [ist], der für eine Geschäftseinheit [...] bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft ermittelt wurde“. Der Kommentar zu Artikel 3.1.2 enthält die folgende Klarstellung:

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).

3. Kapitel 4 der Mustervorschriften regelt die Berechnung der angepassten erfassten Steuern. Nach Artikel 4.1.1 setzt die Berechnung der angepassten erfassten Steuern für eine Geschäftseinheit bei dem im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigten laufenden Steueraufwand für erfasste Steuern an; dieser Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ist in Artikel 3.1 definiert. Die Bezugnahme auf Artikel 3.1 bedeutet, dass der bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigende laufende Steueraufwand ausgehend von den gleichen Rechnungslegungsdaten ermittelt werden sollte, die auch zur Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts herangezogen wurden. Im Allgemeinen handelt es sich bei den maßgeblichen Rechnungslegungsdaten um diejenigen, die zur Ermittlung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags der Geschäftseinheit bei der Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wurden. Im Fall einer Geschäftseinheit, die ihren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag nach Artikel 3.1.3 berechnet, handelt es sich bei den maßgeblichen Rechnungslegungsdaten jedoch um diejenigen, die zur Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags im Jahresabschluss dieser Geschäftseinheit verwendet wurden.

4. Einige betroffene Akteure haben nun allerdings um Klarstellung bezüglich der Frage ersucht, ob das gleiche Prinzip auch für die Berechnung der latenten Steuern gilt. Sie weisen insbesondere darauf hin, dass es in Artikel 4.4.1 heißt, dass der Betrag der Anpassung um latente Steuern für eine Geschäftseinheit dem im Abschluss der Geschäftseinheit abgegrenzten latenten Steueraufwand entspricht. Der Wortlaut von Artikel 4.4.1 könnte so ausgelegt werden, als sei anstatt des im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigten Betrags, wie in Artikel 4.1.1 vorgesehen, der im Einzelabschluss der betreffenden Geschäftseinheit berücksichtigte latente Steueraufwand heranzuziehen.

1.3.2. Zu klärende Fragestellung

5. Aufseiten betroffener Akteure kam die Frage auf, ob der im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe für eine Geschäftseinheit erfasste latente Steueraufwand bei der Berechnung des Betrags der Anpassung, um latente Steuern für diese Geschäftseinheit zu berücksichtigen sei.

1.3.3. Leitlinien

6. Einige multinationale Unternehmensgruppen erfassen den latenten Steueraufwand einer Geschäftseinheit in den zur Erstellung des Konzernabschlusses verwendeten Rechnungslegungsdaten anstatt in den Einzelabschlüssen der betreffenden Geschäftseinheiten. Wäre der latente Steueraufwand auf den in den Einzelabschlüssen der betreffenden Geschäftseinheiten abgegrenzten Betrag beschränkt, wären diese multinationalen Unternehmensgruppen nicht in der Lage, den mit dem GloBE-Gewinn oder -Verlust eines Geschäftsjahrs verbundenen latenten Steueraufwand bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für dieses Jahr zu berücksichtigen.

7. Mit dem Wortlaut von Artikel 4.4.1 wurde nicht beabsichtigt, den latenten Steueraufwand auf Beträge zu beschränken, die im Jahresabschluss der Geschäftseinheit entsprechend erfasst wurden, da dies bedeuten würde, dass Nenner und Zähler des Bruchs zur Berechnung des effektiven Steuersatzes nicht auf der gleichen Grundlage berechnet würden. Ist der latente Steueraufwand einer Geschäftseinheit nicht in ihrem Einzelabschluss enthalten – sei dies durch die interne Rechnungslegungspraxis der multinationalen Unternehmensgruppe bedingt oder in dem für die Erstellung ihres Abschlusses verwendeten anerkannten Rechnungslegungsstandard so vorgesehen –, wird daher der im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe erfasste latente Steueraufwand für die Geschäftseinheit in die Berechnung des Gesamtbetrags der Anpassung um latente Steuern für diese Geschäftseinheit einbezogen.

8. Um dies klarzustellen, werden die folgenden Leitlinien nach Ziffer 71 des Kommentars zu Artikel 4.4.1 eingefügt:

71.1 Für die Zwecke von Artikel 4.4.1 sind Bezugnahmen auf den im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit abgegrenzten latenten Steueraufwand im Einklang mit Artikel 4.1.1 und den Prinzipien von Artikel 3.1.2 als der im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag dieser Geschäftseinheit abgegrenzte latente Steueraufwand auszulegen. Im Fall von Erträgen und Aufwendungen einer Geschäftseinheit, die nur im Konzernabschluss ausgewiesen sind, verlangt Artikel 3.1.2 die Rückverfolgung der betreffenden Ertrags- und Aufwandsposten zu der betreffenden Geschäftseinheit. Der im Einzelabschluss der Geschäftseinheit erfasste latente Steueraufwand und ein etwaiger nur im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe erfasster latenter Steueraufwand der betreffenden Geschäftseinheit wird bei der Berechnung des Gesamtbetrags der Anpassung um latente Steuern für diese Geschäftseinheit entsprechend berücksichtigt und muss in die Berechnung der angepassten erfassten Steuern dieser Geschäftseinheit einbezogen werden. Dieses Prinzip gilt auch im Fall einer Geschäftseinheit, die ihren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag nach Artikel 3.1.3 berechnet.

71.2 Ist der latente Steueraufwand der Geschäftseinheit im Einklang mit dem für die Erstellung ihres Abschlusses verwendeten anerkannten Rechnungslegungsstandard nicht in ihrem Einzelabschluss enthalten, ist der im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe für die Geschäftseinheit ausgewiesene latente Steueraufwand – mit Ausnahme von Aufwandsposten, die nach der Erwerbsmethode erfasst sind, und von ausgenommenen Ertrags- und Aufwandsposten – in die Berechnung des Gesamtbetrags der Anpassung um latente Steuern für diese Geschäftseinheit einzubeziehen und bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern dieser Geschäftseinheit zu berücksichtigen.

71.3 Der Nenner (angepasste erfasste Steuern) und der Zähler (GloBE-Gewinn oder -Verlust) des Bruchs zur Berechnung des effektiven Steuersatzes für GloBE-Zwecke sollten einheitlich nach demselben Rechnungslegungsstandard ermittelt werden. Bei dem nach diesem Prinzip berücksichtigten latenten Steueraufwand handelt es sich um denjenigen, der auf temporäre Differenzen zwischen dem zur Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts und dem zur Ermittlung des inländischen steuerpflichtigen Gewinns verwendeten Rechnungslegungsstandard zurückzuführen ist, und jeder latente Steueraufwand einer Geschäftseinheit ist nach diesem Prinzip nur insoweit zu berücksichtigen, als er sich auf Beträge bezieht, die in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einbezogen wurden.

1.4. Staatsfonds und Definition der obersten Muttergesellschaft [AG22.04.T5]

1.4.1. Einleitung

1. Dieser Abschnitt enthält Leitlinien zur Definition der obersten Muttergesellschaft in Artikel 1.4.1 Buchstabe a, soweit sie für eine staatliche Einheit gilt, auf die Buchstabe b Ziffer ii der Definition des Begriffs „staatliche Einheit“ in Artikel 10.1 zutrifft. Der Einfachheit halber wird eine solche Einheit als „Staatsfonds“ bezeichnet, der die Kriterien einer staatlichen Einheit in Artikel 10.1 erfüllt.

Staatsfonds

2. Der Begriff „staatliche Einheit“ ist in Artikel 10.1 definiert. Eine „staatliche Einheit“ umfasst eine Einheit, die sich im Alleineigentum eines Staats befindet und deren Hauptzweck darin besteht, die Vermögenswerte dieses 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, solange diese Einheit keine gewerbliche oder geschäftliche Tätigkeit ausübt. Um als staatliche Einheit zu gelten, müssen solche Einheiten außerdem die folgenden Kriterien erfüllen: Sie sind gegenüber dem Staat rechenschaftspflichtig, erstatten ihm jährlich Bericht, ihre Vermögenswerte fallen bei ihrer Auflösung dem Staat zu und etwaige Gewinnausschüttungen sind an den Staat zu leisten. Derartige staatliche Einheiten werden üblicherweise als Staatsfonds bezeichnet.

3. Staatsfonds werden von Staaten häufig eingerichtet, damit sie ihre Kapitalanlagen bzw. Investitionen halten und verwalten, um den künftigen Finanzbedarf des Steuerhoheitsgebiets zu decken, seine Zahlungsbilanz zu stabilisieren und ein angemessenes Gleichgewicht zwischen inländischem Verbrauch und inländischer Ersparnis zu schaffen. Staatsfonds halten oder verwalten die Vermögenswerte im Auftrag des Staats oder Steuerhoheitsgebiets. Darüber hinaus können Staaten ihre Investitionen über einen Staatsfonds halten oder verwalten, anstatt dies unmittelbar selbst zu tun, um mögliche Konflikte zwischen der Rolle des Staats als Investor und als Wirtschaftsregulierer zu verringern oder zu eliminieren. Ein Staatsfonds ist daher mit einer Investmentgesellschaft oder einer Vermögensverwaltungsgesellschaft vergleichbar, die im Alleineigentum des Staats steht und in der die staatlichen Investmenttätigkeiten gebündelt sind. Er ist nicht mit dem zentralen Unternehmen eines Unternehmenskonglomerats vergleichbar.

Definition einer obersten Muttergesellschaft

4. Die Definition einer obersten Muttergesellschaft in Artikel 1.4.1 Buchstabe a ist der Bezugspunkt, von dem aus alle Einheiten ermittelt werden, die derselben Gruppe angehören. Zudem ist sie für die Funktionsweise anderer Teile der GloBE-Vorschriften maßgeblich, z. B. für die Umsetzung der Rangfolge der Vorschriften in Kapitel 2 und zur Beantwortung der Frage, nach welchem Rechnungslegungsstandard der GloBE-Gewinn oder -Verlust der Geschäftseinheiten nach Kapitel 3 zu berechnen ist.

5. Eine oberste Muttergesellschaft umfasst eine Einheit, die

- i) direkt oder indirekt eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält und
- ii) nicht direkt oder indirekt über eine Kontrollbeteiligung im Eigentum einer anderen Einheit steht.

6. Nach Artikel 10.1 hält eine Einheit eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit, wenn der Inhaber der Beteiligung die Finanzergebnisse der anderen Einheit nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard Posten für Posten konsolidiert (oder verpflichtet wäre, die Finanzergebnisse der betreffenden Einheit so zu konsolidieren, wenn er verpflichtet wäre, einen Konzernabschluss zu erstellen). Die oberste Muttergesellschaft bildet mit allen Einheiten, an denen sie eine Kontrollbeteiligung hält, für GloBE-Zwecke eine Unternehmensgruppe. Als Einheit an der Spitze der Beteiligungskette hält die oberste

Muttergesellschaft Kontrollbeteiligungen an allen anderen Einheiten der Gruppe, es gibt aber keine andere Einheit in der Gruppe, die eine Kontrollbeteiligung an der obersten Muttergesellschaft hält.

Anwendung der Definition der obersten Muttergesellschaft auf Staatsfonds

7. Ein wesentliches Merkmal der Definition der obersten Muttergesellschaft ist das Erfordernis, dass die oberste Muttergesellschaft ihre Finanzergebnisse mit denen der anderen Geschäftseinheiten der Gruppe konsolidiert. Ein Staat bzw. seine verschiedenen Ebenen oder Verwaltungen oder sonstigen Stellen, die staatliche Funktionen ausüben, können zwar unter bestimmten Umständen einen konsolidierten Konzernabschluss erstellen, der Staat fällt jedoch nicht unter die Definition einer Einheit und kann daher keine oberste Muttergesellschaft sein.

8. Staatsfonds können in Bezug auf die Konsolidierung unterschiedliche Ansätze verfolgen – einige konsolidieren möglicherweise nicht, wohingegen andere dies tun:

- i) Einige Staatsfonds nehmen möglicherweise keine Konsolidierung vor, da es sich bei ihnen um Investmentgesellschaften handelt. Nach bestimmten zugelassenen Rechnungslegungsstandards ist es einer Investmentgesellschaft gestattet, ihre Beteiligungen auf der Grundlage der Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts anstatt durch Konsolidierung auszuweisen. Investmentgesellschaften, die diese Behandlung nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard nutzen können, sind von der Pflicht befreit, Posten für Posten zu konsolidieren, und werden nicht als oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe behandelt, weil sie keine Kontrollbeteiligung an den von ihnen kontrollierten Investment-Tochtergesellschaften halten.
- ii) Einige konsolidieren möglicherweise, weil die von ihnen verwendeten zugelassenen Rechnungslegungsstandards keine Ausnahme von der Konsolidierungspflicht für Investmentgesellschaften vorsehen oder weil sie nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard, der Investmentgesellschaften die Bilanzierung zum Zeitwert gestattet, nicht alle Kriterien einer Investmentgesellschaft erfüllen. Dass Investmentgesellschaften zum Zeitwert bilanzieren dürfen, ist eine relativ neue Entwicklung in der Rechnungslegung, weshalb diese Option möglicherweise nicht nach allen zugelassenen Rechnungslegungsstandards zur Verfügung steht. Die Standards, die die Bilanzierung zum Zeitwert für Investmentgesellschaften gestatten, wie etwa die Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) und die Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) der Vereinigten Staaten, definieren eine Investmentgesellschaft im Allgemeinen als eine Einheit, deren Zweck darin besteht, Investitionen zur Erzielung von Kapitalwertsteigerungen, von Kapitalerträgen oder von beidem zu tätigen, und enthalten weitere ausführliche Leitlinien, um festzustellen, ob eine Einheit die Kriterien einer Investmentgesellschaft erfüllt. Um nach diesen zugelassenen Rechnungslegungsstandards (z. B. IFRS 10) den Kriterien einer Investmentgesellschaft zu entsprechen, muss die Einheit bestimmte Bedingungen erfüllen; so muss sie etwa über eine Ausstiegsstrategie verfügen, in der dokumentiert ist, wie sie plant, mit im Wesentlichen allen ihren Eigenkapitalinvestitionen und nichtfinanziellen Vermögenswerten Kapitalwertsteigerungen zu erzielen. Insbesondere muss die Einheit verschiedene mögliche Strategien für verschiedene Anlagearten oder -portfolios einschließlich eines belastbaren Zeitrahmens für den Ausstieg aus diesen Anlagen aufzeigen.

9. IF-Mitglieder haben darauf hingewiesen, dass einige Staatsfonds, die die Kriterien einer staatlichen Einheit erfüllen, nach bestimmten zugelassenen Rechnungslegungsstandards möglicherweise nicht als Investmentgesellschaften gelten, da sie nach diesen Rechnungslegungsstandards nicht berechtigt sind, ihre Beteiligungen zum beizulegenden Zeitwert auszuweisen. Dies kann auf die konkrete Anwendung eines inländischen Rechnungslegungsstandards zurückzuführen sein oder daran liegen, dass der Fonds die Ausstiegsstrategieanforderung nicht erfüllt, da seine Anlagestrategie möglicherweise vorsieht, dass er

seine Anlagen längerfristig hält, und kein endgültiger Zeitrahmen für den Ausstieg aus bestimmten Anlagen festgelegt ist. Auch wenn sie in allen anderen wesentlichen Aspekten wie Investmentgesellschaften funktionieren, könnten solche Fonds folglich als oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe behandelt werden, da sie nach dem Rechnungslegungsstandard nicht die Anforderungen erfüllen, um ihre Beteiligungen nach der Zeitwertmethode auszuweisen. Hierdurch könnten indirekt gehaltene, in staatlichem Eigentum befindliche Unternehmensgruppen, die für sich genommen nicht den Schwellenwert für den konsolidierten Umsatzerlös von 750 Mio. EUR erreichen, lediglich deshalb in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallen, weil sie von einem Staatsfonds gehalten und konsolidiert werden, anstatt direkt vom Staat gehalten zu werden. Anders ausgedrückt würden die gleichen indirekt gehaltenen, in staatlichem Eigentum befindlichen multinationalen Unternehmensgruppen, wenn sie direkt vom Staat gehalten würden, für GloBE-Zwecke nicht als eine einzige multinationale Unternehmensgruppe behandelt, weil der Staat nicht als Einheit gilt und daher keine oberste Muttergesellschaft im Sinne der GloBE-Regeln sein kann.

1.4.2. Zu klärende Fragestellung

10. Einheiten, die von einem Staat über einen Staatsfonds gehalten werden, der nach Artikel 10.1 als staatliche Einheit gilt, werden so behandelt, als bildeten sie eine multinationale Unternehmensgruppe, wohingegen Einheiten, die direkt vom Staat gehalten werden, nicht so behandelt werden, als bildeten sie eine multinationale Unternehmensgruppe. Damit kommt die steuerpolitische Absicht, einen Staatsfonds, der nach Artikel 10.1 als staatliche Einheit gilt, nach den GloBE-Vorschriften genauso zu behandeln wie den Staat selbst, nicht voll zum Tragen. Aus diesem Grund ist die Frage zu prüfen, ob ein Staatsfonds, der unter die Definition einer staatlichen Einheit im Sinne des Artikels 10.1 fällt, für die Zwecke von Artikel 1.4.1 als oberste Muttergesellschaft behandelt werden sollte.

1.4.3. Leitlinien

11. Die folgenden Leitlinien werden nach Ziffer 119 zur Definition des Begriffs „oberste Muttergesellschaft“ in den Kommentar zu Artikel 1.4.1 aufgenommen:

Als staatliche Einheit geltender Staatsfonds ist keine oberste Muttergesellschaft

119.1* Staatliche Einheiten sind nach den GloBE-Vorschriften freigestellte Einheiten. Wie im Kommentar zur Definition des Begriffs „staatliche Einheit“ erläutert, sind sie von der GloBE-Steuerung 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. Der Begriff „staatliche Einheit“ umfasst eine Einheit, die sich direkt oder indirekt im Alleineigentum eines Staats befindet und deren Hauptzweck darin besteht, die Vermögenswerte dieses 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, solange sie keine gewerbliche oder geschäftliche Tätigkeit ausübt. Um als staatliche Einheit zu gelten, müssen solche Einheiten außerdem gegenüber dem Staat rechenschaftspflichtig sein, ihm jährlich Bericht erstatten, und ihre Vermögenswerte fallen bei ihrer Auflösung dem Staat zu und etwaige Gewinnausschüttungen sind an den Staat zu leisten. Derartige staatliche Einheiten werden üblicherweise als Staatsfonds bezeichnet. Diese Bedingungen gewährleisten, dass staatliche Einheiten sachgerecht wie der Staat selbst behandelt werden und nach den GloBE-Vorschriften von der Besteuerung ausgenommen sind.

* Anmerkung der Übersetzung: Da die Begriffsbestimmungen in Kapitel 10 der GloBE-Mustervorschriften und die entsprechenden Abschnitte in Kapitel 10 des Kommentars alphabetisch geordnet sind, decken sich die Ziffernverweise auf Kapitel 10 des Kommentars nicht mit denen des englischen Ausgangstexts.

119.2 Allgemein kann eine freigestellte Einheit die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe sein, wenn sie eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält. Ob es sich bei einer Beteiligung um eine Kontrollbeteiligung handelt, hängt davon ab, ob der Inhaber nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard verpflichtet wäre, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows (d. h. die Finanzergebnisse) der Einheit Posten für Posten zu konsolidieren. Staaten sind in der Regel nicht verpflichtet, die Finanzergebnisse nichtstaatlicher Einheiten, die sich in ihrem Eigentum befinden, Posten für Posten zu konsolidieren.

119.3 Wie in Ziffer 137 des Kommentars zu Artikel 10 erwähnt, soll die Bedingung unter Buchstabe b Ziffer ii der Definition der „staatlichen Einheit“ sicherstellen, dass Einheiten wie Staatsfonds (einschließlich solcher, die als Kapitalgesellschaft organisiert sind) einbezogen sind. Staatsfonds werden von Staaten häufig eingerichtet, damit sie ihre Kapitalanlagen bzw. Investitionen halten und verwalten, um den künftigen Finanzbedarf des Steuerhoheitsgebiets zu decken, seine Zahlungsbilanz zu stabilisieren und ein angemessenes Gleichgewicht zwischen inländischem Verbrauch und inländischer Ersparnis zu schaffen. Staatsfonds halten oder verwalten die Vermögenswerte im Auftrag des Staats oder Steuerhoheitsgebiets. Darüber hinaus können sich Staaten dafür entscheiden, ihre Investitionen über einen Staatsfonds zu halten oder zu verwalten, anstatt dies unmittelbar selbst zu tun, um mögliche Konflikte zwischen der Rolle des Staats als Investor und als Wirtschaftsregulierer zu verringern oder zu eliminieren. Ein Staatsfonds ist daher mit einer Investmentgesellschaft oder einer Vermögensverwaltungsgesellschaft vergleichbar, die im Alleineigentum des Staats steht und in der die Investmenttätigkeiten des Staats gebündelt sind. Er ist nicht mit dem zentralen Unternehmen eines Unternehmenskonglomerats vergleichbar.

119.4 Wenn ein Staatsfonds nach dem zugelassenen Rechnungslegungsstandard des Steuerhoheitsgebiets nicht die Kriterien einer Investmentgesellschaft erfüllt (beispielsweise weil er eine langfristige Anlagestrategie verfolgt und für einige seiner Anlagen über keinen expliziten Ausstiegszeitplan verfügt) oder wenn der zugelassene Rechnungslegungsstandard keine Ausnahme von der Konsolidierungspflicht für entsprechende Investmentgesellschaften vorsieht, könnte der Staatsfonds verpflichtet sein, die Finanzergebnisse aller Einheiten, an denen er eine Kontrollbeteiligung hält, Posten für Posten zu konsolidieren. Folglich könnten multinationale Unternehmensgruppen, die den Schwellenwert von 750 Mio. EUR selbst nicht überschreiten, nur deshalb als Teil einer größeren, in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallenden multinationalen Unternehmensgruppe behandelt werden, weil sie sich über einen Staatsfonds im Eigentum des Staats befinden, anstatt unmittelbar im Eigentum eines Staats bzw. einer staatlichen Ebene oder einer anderen Stelle, die staatliche Funktionen ausübt, zu stehen. Ein solches Ergebnis würde den steuerpolitischen Zielen der GloBE-Vorschriften zuwiderlaufen, weil ein Staatsfonds, der die Kriterien einer staatlichen Einheit im Sinne von Artikel 10.1 erfüllt, gleichbehandelt werden sollte wie der Staat selbst und weil die verschiedenen multinationalen Unternehmensgruppen für GloBE-Zwecke nicht als eine einzige multinationale Unternehmensgruppe betrachtet würden, wenn sie direkt vom Staat gehalten würden. Um klarzustellen, dass die Definitionen einer obersten Muttergesellschaft und einer Unternehmensgruppe in Kapitel 1 nicht zu einem solchen Ergebnis führen sollten, einigte sich das Inclusive Framework darauf, dass ein Staatsfonds, der unter die Definition einer staatlichen Einheit im Sinne von Artikel 10.1 fällt (d. h. eine staatliche Einheit, für die Buchstabe b Ziffer ii der Definition einer staatlichen Einheit in Artikel 10.1 gilt), nicht als oberste Muttergesellschaft und nicht als Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe zu betrachten ist. Des Weiteren ist ein Staatsfonds, der unter die Definition einer staatlichen Einheit im Sinne von Artikel 10.1 fällt, nicht als Inhaber einer Kontrollbeteiligung an einer Einheit zu betrachten, an der er eine Beteiligung hält; ob eine solche Einheit die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ist, wird dementsprechend ohne Berücksichtigung der von dem Staatsfonds an ihr gehaltenen Beteiligung ermittelt.

12. Die folgenden Leitlinien werden nach Ziffer 24 des Kommentars zur Definition des Begriffs „Unternehmensgruppe“ in Artikel 1.2.2 aufgenommen:

24.1 Vergleiche den Kommentar zur Definition einer „obersten Muttergesellschaft“ in Artikel 1.4.1 im Fall von Einheiten, die im Eigentum eines Staatsfonds stehen, der die Kriterien einer staatlichen Einheit erfüllt.

13. Die folgenden Leitlinien werden am Ende des Kommentars zur Definition des Begriffs „Kontrollbeteiligung“ in Artikel 10.1 aufgenommen:

Vergleiche den Kommentar zur Definition einer „obersten Muttergesellschaft“ in Artikel 1.4.1 im Fall von Beteiligungen, die von einem Staatsfonds gehalten werden, der die Kriterien einer staatlichen Einheit erfüllt.

1.5. Präzisierung der Definition einer „freigestellten Einheit“ (Artikel 1.5.2) [AG22.04.T13]

1.5.1. Einleitung

1. Einheiten, die der Definition einer „freigestellten Einheit“ entsprechen, sind nach Artikel 1.1.3 von den GloBE-Vorschriften ausgenommen. In Artikel 1.5.1 sind die Arten von Einheiten aufgelistet, die freigestellte Einheiten sind.

2. Artikel 1.5.2 weitet die Definition einer freigestellten Einheit in 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. Nach Artikel 1.5.2 Buchstabe a wird im Fall einer Einheit, die zu mindestens 95 % direkt oder indirekt im Eigentum einer oder mehrerer freigestellter Einheiten steht, auch diese Einheit als freigestellte Einheit betrachtet, wenn diese Einheit

- i. ausschließlich oder fast ausschließlich dazu dient, für die freigestellte(n) Einheit(en) Vermögenswerte zu halten oder Gelder anzulegen, oder
- ii. nur Tätigkeiten ausübt, die die von der (bzw. den) freigestellten Einheit(en) ausgeübten Tätigkeiten ergänzen.

3. Des Weiteren wird nach Artikel 1.5.2 Buchstabe b eine Einheit, die zu mindestens 85 % direkt oder indirekt im Eigentum einer oder mehrerer freigestellter Einheiten steht, ebenfalls als freigestellte Einheit betrachtet, vorausgesetzt, im Wesentlichen alle Erträge der Einheit bestehen aus ausgenommenen Dividenden oder ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten, die gemäß Artikel 3.2.1 Buchstabe b oder c von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen sind.

1.5.2. Zu klärende Fragestellung

4. Verschiedene betroffene Akteure haben darum gebeten, die Anwendung von Artikel 1.5.2 Buchstabe a genauer zu klären.

5. Dabei geht es erstens um die Frage der Wechselwirkungen zwischen Ziffer i und Ziffer ii des Artikels 1.5.2 Buchstabe a. Bei strenger Auslegung könnten diese Bestimmungen verhindern, dass eine Einheit der Definition einer „freigestellten Einheit“ entspricht, wenn sie nur Tätigkeiten durchführt, bei denen es sich um das Halten von Vermögenswerten oder das Anlegen von Geldern für eine freigestellte Einheit handelt, **und** Tätigkeiten ausführt, die die von der maßgeblichen freigestellten Einheit ausgeübten Tätigkeiten ergänzen. Dies ist auf die Verwendung der Begriffe „ausschließlich oder fast ausschließlich“ und „nur“ in Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer i und ii zurückzuführen. Der Kommentar sollte in dem Sinne präzisiert werden, dass eine Einheit in Fällen, in denen alle von ihr ausgeübten Tätigkeiten in den Anwendungsbereich von Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer i und ii fallen, als freigestellte Einheit betrachtet werden sollte.

6. Zweitens geht es um die Klärung der Anwendung von Artikel 1.5.2 Buchstabe a auf in Artikel 1.5.1 aufgeführte Einheiten (bei denen es sich nicht um Altersvorsorge-Dienstleistungsgesellschaften handelt), die (direkt oder über eine Kette freigestellter Einheiten) im Eigentum einer freigestellten Einheit stehen, in Fällen, in denen die erstgenannten Einheiten Kredite bei Dritten aufnehmen und die Mittel zum direkten Erwerb von Vermögenswerten verwenden (einschließlich operativer Geschäftseinheiten). Hier stellte sich die Frage, ob solche Einheiten für die freigestellte Einheit Vermögenswerte halten oder Gelder anlegen oder ob davon auszugehen ist, dass sie „ergänzende“ Tätigkeiten ausüben. Um unterschiedliche Auslegungen der Ausdrücke „Halten von Vermögenswerten oder Anlegen von Geldern“ und „ergänzende Tätigkeiten“ zu vermeiden, sollte der Kommentar klarstellen,

dass die Aufnahme von Mitteln und der direkte Erwerb von Vermögenswerten unter den Ausdruck „Halten von Vermögenswerten oder Anlegen von Geldern“ fallen und nicht als „ergänzende Tätigkeiten“ zu betrachten sind. Des Weiteren gilt, dass die Finanzierungseinheit, wenn sie für eine freigestellte Einheit sowohl „Vermögenswerte hält oder Gelder anlegt“ als auch Tätigkeiten durchführt, die die Tätigkeiten der freigestellten Einheit „ergänzen“, in den Anwendungsbereich von Artikel 1.5.2 Buchstabe a fällt.

7. Die dritte Frage war, ob die Tätigkeiten, die von einer Betriebsstätte des nach den Kriterien von Artikel 1.5.2 untersuchten Stammhauses ausgeübt werden, bei der Untersuchung des Stammhauses ebenfalls zu berücksichtigen sind, und ob die Betriebsstätte, falls die Kriterien erfüllt sind, ebenfalls eine freigestellte „Einheit“ im Sinne von Artikel 1.5.2 ist.

1.5.3. Leitlinien

8. Die folgenden Leitlinien werden nach Ziffer 43 des Kommentars zu Artikel 1.5.2 eingefügt:

43.1 Wenn eine Einheit auf der Grundlage der Gesamtheit ihrer Tätigkeiten, einschließlich der Tätigkeiten aller ihrer Betriebsstätten, unter die Definition einer freigestellten Einheit gemäß Artikel 1.5.2 fällt, werden die Tätigkeiten der Betriebsstätte bei der Anwendung des Tätigkeitskriteriums oder um zu ermitteln, ob „im Wesentlichen alle Erträge der Einheit [...] ausgenommenen Dividenden oder ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten [bestehen]“, für die Zwecke von Artikel 1.5.2 nicht getrennt betrachtet. Wenn die Einheit die Definition einer freigestellten Einheit erfüllt, ist außerdem die Gesamtheit ihrer Tätigkeiten, einschließlich derjenigen, die von ihrer bzw. ihren Betriebsstätte(n) durchgeführt werden, von den GloBE-Vorschriften ausgenommen.

9. Der fett und unterstrichen dargestellte Wortlaut wird in Ziffer 53 des Kommentars zu Artikel 1.5.2 eingefügt:

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. Sofern nicht anders unter Ziffer 54.1 vorgesehen, darf die Einheit aktiv keine anderen Tätigkeiten ausüben, als Vermögenswerte zu halten oder Gelder anzulegen, um nach Buchstabe a als freigestellte Einheit zu gelten. 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. **So darf eine in Artikel 1.5.1 aufgeführte freigestellte Einheit eine in ihrem Alleineigentum stehende Tochtergesellschaft haben, die Kredite bei Dritten aufnimmt, um direkt Vermögenswerte (einschließlich Beteiligungen an operativen Geschäftseinheiten) zu erwerben. Wenn dies der Fall ist, sollten die Mittelaufnahme und der Erwerb als Halten von Vermögenswerten und Anlegen von Geldern für die freigestellte Muttergesellschaft behandelt werden.** Diese Bedingung muss in Verbindung mit den anderen Bedingungen dieses Artikels gelesen werden, darunter die Bedingung, dass die Vermögenswerte für die freigestellte(n) Einheit(en) gehalten oder die Mittel für die freigestellte(n) Einheit(en) angelegt werden müssen.

10. Die folgenden Leitlinien werden nach Ziffer 54 des Kommentars zu Artikel 1.5.2 eingefügt:

54.1 Darüber hinaus sollte eine Einheit nicht so betrachtet werden, als erfüllte sie das Tätigkeitskriterium in Artikel 1.5.2 Buchstabe a nicht, wenn ihre Tätigkeiten insgesamt sowohl in den Anwendungsbereich von Ziffer i als auch von Ziffer ii fallen. Dementsprechend erfüllt eine Einheit, die ergänzende Tätigkeiten ausübt und deren restliche Tätigkeiten darin bestehen, ausschließlich oder fast ausschließlich Vermögenswerte für die freigestellte(n) Einheit(en) zu halten oder Gelder für die freigestellte(n) Einheit(en) anzulegen, das Tätigkeitskriterium.

1.6. Bedeutung von „ergänzend“ im Zusammenhang mit Organisationen ohne Erwerbszweck

1.6.1. Einleitung

1. Organisationen ohne Erwerbszweck sind nach Artikel 1.5.1 Buchstabe c freigestellte Einheiten. Organisationen ohne Erwerbszweck führen häufig im begrenztem Umfang gewerbliche Tätigkeiten durch, um Mittel für ihre gemeinnützigen Tätigkeiten zu beschaffen. Beispielsweise können Universitäten ein Konferenzzentrum oder ein Wohnheim betreiben, um Mittel für ihre Bildungstätigkeiten zu beschaffen. Diese Tätigkeiten erfolgen aus verschiedenen wirtschaftlichen und rechtlichen Gründen in der Regel über eine mit gewerblichen Tätigkeiten beauftragte Tochtergesellschaft, u. a. um die Risiken aus derartigen Tätigkeiten für die Organisation ohne Erwerbszweck zu begrenzen. In vielen Steuerhoheitsgebieten werden die Gewinne solcher Tochtergesellschaften nicht besteuert, entweder aufgrund einer Befreiung oder aufgrund eines Steuerabzugs für (an die Organisation ohne Erwerbszweck als Muttergesellschaft gezahlte) Dividenden, weil die Dividenden wie gemeinnützige Spenden behandelt werden.

2. Bei solchen mit gewerblichen Tätigkeiten beauftragten Tochtergesellschaften handelt es sich nicht um Organisationen ohne Erwerbszweck im Sinne von Kapitel 10 der Mustervorschriften, weil ihre Erträge und Vermögenswerte an ihre Gesellschafter ausgeschüttet werden können. Sie können nicht immer als freigestellte Einheiten im Sinne von Artikel 1.5.2 betrachtet werden, weil ihre Tätigkeiten möglicherweise über das Halten von Vermögenswerten oder das Anlegen von Geldern hinausgehen und sich Fragen in Bezug darauf stellen, ob diese Tätigkeiten die von der Organisation ohne Erwerbszweck ausgeübten Tätigkeiten ergänzen. Unter diesen Umständen können solche mit gewerblichen Tätigkeiten beauftragten Tochtergesellschaften als Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe betrachtet werden.

3. Die Umsatzerlöse von freigestellten Einheiten werden im konsolidierten Umsatzerlös berücksichtigt, um zu ermitteln, ob der Umsatzerlös der multinationalen Unternehmensgruppe den Schwellenwert von 750 Mio. EUR erreicht. Dies bedeutet, dass der Erlös großer Organisationen ohne Erwerbszweck dazu führen könnte, dass die multinationale Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt, obwohl die Umsätze, die die Geschäftseinheiten mit den gewerblichen Tätigkeiten erzielen, deutlich unter dem Schwellenwert liegen. Würden die Tochtergesellschaften, die die gewerblichen Tätigkeiten durchführen, nicht im Eigentum der Organisation ohne Erwerbszweck stehen, würden sie nicht in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallen.

4. Dies könnte dazu führen, dass nach den GloBE-Vorschriften eine Ergänzungssteuer auf die Gewinne der Tochtergesellschaft zu zahlen ist. Dieser Fall könnte eintreten, wenn die Tochtergesellschaft keine Steuern zahlt, weil sie entweder von der Steuer befreit ist oder Anspruch auf einen steuerlichen Abzug für die Ausschüttung der Gewinne an die Organisation ohne Erwerbszweck hat. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Gewinne dazu dienen, die Organisation ohne Erwerbszweck mit Mitteln auszustatten, und dass gemeinnützige Spenden in der Regel steuerlich abzugsfähig sind. Dies bedeutet, dass die Gewinne nicht der Ertragsbesteuerung unterliegen, wenn sie in voller Höhe an die Organisation ohne Erwerbszweck ausgeschüttet werden.

5. Allerdings gilt nach vielen zugelassenen Rechnungslegungsstandards Folgendes:

- Der Gewinn der Tochtergesellschaft wird im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Einheit ausgewiesen und
- die Dividende, die die Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausschüttet, welche eine Organisation ohne Erwerbszweck ist, wird als Ausschüttung behandelt und stellt keinen Aufwand dar.

6. Dies bedeutet, dass die Gewinne der mit gewerblichen Tätigkeiten beauftragten Tochtergesellschaft im GloBE-Gewinn (oder -Verlust) der Einheit zu berücksichtigen sind. Sind diese Gewinne steuerbefreit oder wird die Dividende als abzugsfähige Dividende behandelt, besteht eine permanente Differenz, was dazu führen könnte, dass eine Ergänzungssteuer zu zahlen ist.

7. In anderen Fällen kann die Tochtergesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet zwar einer hohen Besteuerung unterliegen, müsste aber eine GloBE-Erklärung abgeben, um nachzuweisen, dass keine Ergänzungssteuer fällig ist, wodurch ihr ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand entstünde.

8. Das Inclusive Framework ist übereingekommen, dass nach den GloBE-Vorschriften keine Ergänzungssteuern auf die geschäftlichen Fundraising-Aktivitäten von Organisationen ohne Erwerbszweck erhoben werden sollen, die von den direkt oder indirekt im Alleineigentum der betreffenden Organisation ohne Erwerbszweck stehenden Tochtergesellschaften durchgeführt werden, wenn diese gewerblichen Tätigkeiten nur zur Beschaffung von Mitteln für die Organisation ohne Erwerbszweck durchgeführt werden und der Erlös aus diesen Tätigkeiten unter dem Schwellenwert für den Umsatzerlös liegt, ab dem gewerbliche Tätigkeiten im Allgemeinen unter die GloBE-Vorschriften fallen.

9. Daher wurde ein klares Kriterium entwickelt, um die Anwendung von Absatz 1.5.2 Buchstabe a Ziffer ii zu vereinfachen, wenn ermittelt werden soll, ob eine Einheit nur Tätigkeiten ausübt, die die von der Organisation ohne Erwerbszweck durchgeführten Tätigkeiten ergänzen. Betragen die Erlöse aller Einheiten einer Gruppe, mit Ausnahme des von der Organisation ohne Erwerbszweck oder von freigestellten Einheiten nach Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer i, Artikel 1.5.2 Buchstabe b oder Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer ii ohne Anwendung dieses Kriteriums erzielten Erlöses, weniger als 750 Mio. EUR (angepasst gemäß Artikel 1.1.2, wenn sich das Geschäftsjahr über einen anderen Zeitraum als 12 Monate erstreckt) oder 25 % des Umsatzerlöses der multinationalen Unternehmensgruppe (falls dieser Wert niedriger ist), werden die Tätigkeiten aller Einheiten der Gruppe, die (direkt oder indirekt) zu 100 % im Eigentum der Organisation ohne Erwerbszweck stehen (und die unabhängig hiervon nicht in den Anwendungsbereich von Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer i oder Ziffer ii oder von Artikel 1.5.2 Buchstabe b fallen) als ergänzend betrachtet, weshalb es sich bei diesen Einheiten um freigestellte Einheiten im Sinne des Artikels 1.5.2 Buchstabe a Ziffer ii handelt. Steht eine Einheit nicht zu 100 % (direkt oder indirekt) im Eigentum der Organisation ohne Erwerbszweck, ist sie nicht berechtigt, dieses klare Kriterium anzuwenden.

10. Wenn diese Erlöse 25 % des Umsatzerlöses der multinationalen Unternehmensgruppe oder 750 Mio. EUR entsprechen oder übersteigen, sind alle Einheiten der Gruppe, bei denen es sich um Tochtergesellschaften einer Organisation ohne Erwerbszweck handelt, die unabhängig hiervon die Anforderungen von Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer i oder Ziffer ii oder von Artikel 1.5.2 Buchstabe b nicht erfüllen, nicht als freigestellte Einheiten zu betrachten und unterliegen daher den GloBE-Vorschriften und potenziell der Ergänzungssteuer.

11. Bei der Ermittlung des Umsatzerlöses einer Einheit für die Zwecke dieses klaren administrativen Kriteriums sind diese Leitlinien im Einklang mit den Leitlinien zur „Präzisierung der Definition der freigestellten Einheit in Artikel 1.5.2“ zu verstehen. Nach diesen Leitlinien werden die von einer Betriebsstätte einer Einheit durchgeführten Tätigkeiten berücksichtigt, um zu ermitteln, ob die Einheit die Anforderungen von Artikel 1.5.2 erfüllt. Da diese Tätigkeiten nicht getrennt betrachtet werden, wird der von der Einheit erzielte Erlös ebenfalls nicht getrennt betrachtet, wenn ermittelt werden soll, ob dieses administrative Kriterium erfüllt ist.

12. Der Staat bzw. seine verschiedenen Ebenen oder Verwaltungen oder sonstigen Stellen, die staatliche Funktionen ausüben, werden nach den GloBE-Vorschriften nicht als Einheit betrachtet und können nicht als oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe behandelt werden, und ihre Umsatzerlöse sind nicht als die einer multinationalen Unternehmensgruppe zu betrachten. Staatliche Einheiten könnten als oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe betrachtet werden und Mitglieder einer multinationalen Unternehmensgruppe, die eine staatliche Einheit umfasst, könnten unter die GloBE-Vorschriften fallen, wenn die multinationale Unternehmens-

gruppe den Schwellenwert für den Umsatzerlös von 750 Mio. EUR erreicht. Allerdings kann eine staatliche Einheit, die unter die Definition einer Organisation ohne Erwerbszweck fällt, diese Leitlinien für sich in Anspruch nehmen.

1.6.2. Leitlinien

13. Um unbeabsichtigte Ergänzungssteuern und Verwaltungslasten im Zusammenhang mit bestimmten gewerblichen Tätigkeiten zu vermeiden, die von Einheiten durchgeführt werden, die direkt oder indirekt von Organisationen ohne Erwerbszweck gehalten werden, werden die folgenden Leitlinien nach Ziffer 54 des Kommentars zu Artikel 1.5.2 eingefügt:

54.1 Organisationen ohne Erwerbszweck können in ihrem Alleineigentum stehende Tochtergesellschaften einrichten, die durch die Ausübung geschäftlicher Tätigkeiten Mittel für die gemeinnützigen Tätigkeiten der Mutterorganisation ohne Erwerbszweck generieren. Nach einigen zugelassenen Rechnungslegungsstandards sind Organisationen ohne Erwerbszweck verpflichtet, Konzernabschlüsse zu erstellen; daher sind sie mit größerer Wahrscheinlichkeit die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe als andere Arten freigestellter Einheiten. Da der Umsatzerlös von Organisationen ohne Erwerbszweck nicht vom GloBE-Schwellenwert für den Umsatzerlös ausgenommen ist, können weniger umfangreiche gewerbliche Tätigkeiten von Tochtergesellschaften von Organisationen ohne Erwerbszweck, mit denen die gemeinnützige Arbeit der Organisation ohne Erwerbszweck finanziert werden soll, unter die GloBE-Vorschriften fallen und/oder potenziell einer Ergänzungssteuer unterliegen.

54.2 Um Organisationen ohne Erwerbszweck bei der Einhaltung der GloBE-Vorschriften zu helfen, hat das Inclusive Framework ein klares Kriterium vereinbart, um die „ergänzenden“ Tätigkeiten 100%iger Tochtergesellschaften von Organisationen ohne Erwerbszweck zu ermitteln. Um festzustellen, ob Tätigkeiten die von der Organisation ohne Erwerbszweck ausgeübten Tätigkeiten für die Zwecke von Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer ii ergänzen, sind die Tätigkeiten einer Einheit, bei der 100 % des Werts direkt oder indirekt im Eigentum einer (oder mehrerer) Organisation(en) ohne Erwerbszweck stehen, als ergänzend zu betrachten, wenn der Gesamterlös aller Einheiten der Gruppe (ohne den von der Organisation ohne Erwerbszweck oder von einer Einheit, bei der es sich um eine freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer i oder nach Artikel 1.5.2 Buchstabe b handelt oder bei der es sich ohne Anwendung dieses klaren Kriteriums um eine freigestellte Einheit nach Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer ii handeln würde, erzielten Erlös) weniger als 750 Mio. EUR (angepasst gemäß Artikel 1.1.2, wenn sich das Geschäftsjahr über einen anderen Zeitraum als 12 Monate erstreckt) oder 25 % des Umsatzerlöses der multinationalen Unternehmensgruppe (falls dieser Wert niedriger ist) für den Geschäftszeitraum beträgt. Die Anwendung dieser Fiktion trägt den tatsächlichen von solchen Tochtergesellschaften ausgeübten Tätigkeiten keine Rechnung und wird durch diese nicht beeinflusst.

54.3 Entspricht oder übersteigt der Gesamtumsatzerlös aller Einheiten einer Gruppe (ohne den Erlös, der von der Organisation ohne Erwerbszweck oder von freigestellten Einheiten nach Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer i, Artikel 1.5.2 Buchstabe b oder Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer ii ohne Anwendung dieses klaren Kriteriums erzielt wird) während des Geschäftszeitraums 25 % des Umsatzerlöses der multinationalen Unternehmensgruppe oder 750 Mio. EUR, sind alle betroffenen Tochtergesellschaften, die die Anforderungen von Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer i, Artikel 1.5.2 Buchstabe a Ziffer ii oder Artikel 1.5.2 Buchstabe b unabhängig von dieser Fiktion nicht erfüllen, keine freigestellten Einheiten nach Artikel 1.5.2.

54.4 Die Definition einer Organisation ohne Erwerbszweck ist vom Status der Person unabhängig, die sie finanziert. Eine vom Staat finanzierte Organisation kann unter die Definition einer staatlichen Einheit und einer Organisation ohne Erwerbszweck fallen. Fällt eine staatliche Einheit unter die Definition einer Organisation ohne Erwerbszweck, wird sie nach den GloBE-Vorschriften

sowohl als Organisation ohne Erwerbszweck als auch als staatliche Einheit behandelt; in diesem Fall kann sie diese Leitlinien in Bezug auf die Erträge aus den ergänzenden Tätigkeiten ihrer Tochtergesellschaften anwenden. Beispiele für staatliche Einheiten, für die diese Leitlinien nützlich sein könnten, sind öffentliche Bildungseinrichtungen, Forschungsinstitute und Krankenhäuser sowie andere Gesundheitsversorgungseinrichtungen der öffentlichen Hand.

2 Gewinne und Steuern

2.1. Zu Anschaffungskosten ausgewiesene gruppeninterne Geschäftsvorfälle

2.1.1. Einleitung

1. Artikel 6.3.1 soll die GloBE-Wertansätze (d. h. den Veräußerungsgewinn oder -verlust aufseiten der veräußernden Einheit und den GloBE-Buchwert aufseiten der erwerbenden Einheit) mit den Wertansätzen aus der Rechnungslegung in Einklang bringen, wobei Letztere im Allgemeinen dem Marktwert der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Veräußerung entsprechen. Dabei wird unterstellt, dass gruppeninterne Geschäftsvorfälle auf Ebene der einzelnen Einheiten zum Zeitwert verbucht werden und dann Gegenstand von Konsolidierungsanpassungen zur Eliminierung von Innenumsätzen werden. Einige multinationale Unternehmensgruppen verbuchen gruppeninterne Geschäftsvorfälle allerdings zu Anschaffungskosten, was bedeutet, dass die veräußernde Einheit keine Erträge, Gewinne oder Verluste aus dem Geschäftsvorfall erfasst und die erwerbende Einheit in ihrem Abschluss einen Vermögenswert zu den Anschaffungskosten der veräußernden Einheit verbucht.

2. Ausgangspunkt der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit ist deren Jahresüberschuss oder -fehlbetrag. Nach Artikel 3.2.3 sind multinationale Unternehmensgruppen im Allgemeinen verpflichtet, bei grenzüberschreitenden gruppeninternen Geschäftsvorfällen den Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden, um die Integrität der gebietsbezogenen Zusammenrechnung nicht zu gefährden. Ohne Artikel 3.2.3 könnten multinationale Unternehmensgruppen Gewinne von einem Steuerhoheitsgebiet in ein anderes verlagern, indem sie Geschäftsvorfälle in ihrem Abschluss einfach unter dem Marktpreis verbuchen. Eine multinationale Unternehmensgruppe, die gruppeninterne Geschäftsvorfälle zum Buchwert der veräußernden Geschäftseinheit erfasst, muss daher Artikel 3.2.3 anwenden, um den Gewinn der veräußernden Geschäftseinheit zu ermitteln.

3. Die folgenden Leitlinien bestätigen in Geschäftsvorfällen, die unter Artikel 6.3.1 fallen, die Anwendung von Artikel 3.2.3 auf die veräußernde Geschäftseinheit, und weisen darauf hin, dass das Inclusive Framework weitere Arbeiten durchführen wird, um mögliche Doppelbesteuerungsfragen zu lösen, ohne einen überhöhten Erfüllungsaufwand zu verursachen.

2.1.2. Leitlinien

4. Die folgende Erläuterung wird in den Kommentar zu Artikel 6.3.1 nach Ziffer 73 eingefügt:

73.1 In einem Geschäftsvorfall zwischen Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe, der in Artikel 6.3.1 beschrieben ist, wird der GloBE-Gewinn oder -Verlust der veräußernden Geschäftseinheit gemäß Artikel 3.2.3 ermittelt. Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt nach Artikel 3.2.3 unabhängig davon, ob die multinationale Unternehmensgruppe den Geschäftsvorfall zwischen den Geschäftseinheiten zum Buchwert der veräußernden Geschäftseinheit oder zum Zeitwert verbucht. Das Inclusive Framework wird weitere Leitlinien einschließlich möglicher Vereinfachungen erarbeiten, um zu vermeiden, dass es für die erwerbende Geschäftseinheit aufgrund der Art der Verbuchung gruppeninterner Geschäftsvorfälle durch die multinationale Unternehmensgruppe zu einer Doppelbesteuerung kommen kann.

2.2. Ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste und Absicherung von Investitionen in ausländische Geschäftsbetriebe

2.2.1. Einleitung

1. Die Definition des Begriffs „Ausgenommener Eigenkapitalgewinn oder -verlust“ in Artikel 10.1 ist relevant für den Artikel 3.2, in dem die Anpassungen aufgeführt sind, die am Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der einzelnen Geschäftseinheiten vorzunehmen sind, um deren GloBE-Gewinn oder -Verlust zu berechnen.

2. Artikel 3.2.1 Buchstabe c sieht insbesondere die Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags einer Geschäftseinheit um den Betrag ausgenommener Eigenkapitalgewinne oder -verluste vor. Dieser Begriff ist in Artikel 10.1 definiert als der im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag erfasste Gewinn oder Verlust der Geschäftseinheit, der sich aus Folgendem ergibt:

- a. Gewinnen und Verlusten aufgrund von Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts einer Beteiligung, mit Ausnahme einer Portfoliobeteiligung,
- b. Gewinnen oder Verlusten in Bezug auf eine Beteiligung, die nach der Equity-Methode erfasst wird, und
- c. Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung einer Beteiligung, mit Ausnahme der Veräußerung einer Portfoliobeteiligung.

3. Die nach Artikel 3.2.1 Buchstabe c ausgenommenen Gewinne und 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, und die im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigt sind. Da viele Steuerhoheitsgebiete Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Kapitalanteilen oder anderen Beteiligungen vollständig oder teilweise von der Steuerbemessungsgrundlage ausnehmen, gewährleistet diese Anpassung, mit der im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigte Gewinne oder Verluste aus solchen Veräußerungen ausgeklammert werden, dass der berechnete GloBE-Gewinn oder -Verlust stärker mit dem steuerpflichtigen Gewinn übereinstimmt. Darüber hinaus werden in einigen – wenn auch nicht allen – Steuerhoheitsgebieten auch Gewinne und Verluste aus Geschäftsvorfällen zur Absicherung der Wechselkursrisiken, die an solche Beteiligungen geknüpft sind, ausgenommen.

2.2.2. Zu klärende Fragestellung

4. Multinationale Unternehmensgruppen sichern Wechselkursrisiken, die sich aus ihren Nettoinvestitionen in ausländische Geschäftsbetriebe ergeben, im Allgemeinen ab, wenn die Tätigkeiten der betreffenden Einheit in einer anderen Währung durchgeführt werden als der funktionalen Währung der Muttergesellschaft. Bei dem abgesicherten Risiko handelt es sich dabei konkret um das Risiko von Wechselkursschwankungen zwischen der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs und der funktionalen Währung einer Muttergesellschaft (der obersten, einer zwischengeschalteten oder einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft) des ausländischen Geschäftsbetriebs. Bei der Absicherung der Nettoinvestition in den ausländischen Geschäftsbetrieb wird im Allgemeinen ein derivatives oder nicht derivatives Instrument in der Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs als Sicherungsinstrument designiert. Der Wertgewinn oder -verlust der Beteiligung (an dem ausländischen Geschäftsbetrieb), der sich aus der Veränderung des Wechselkurses zwischen der funktionalen Währung der Muttergesellschaft und der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs ergibt, sollte daher (ganz oder teilweise) durch einen entgegengesetzten Wertgewinn oder -verlust des derivativen oder nicht derivativen Instruments aufgewogen werden.

5. Im Kommentar zu Artikel 3.2.1 (Ziffer 57) steht, dass im GloBE-Umsetzungsrahmen administrative Leitlinien in Bezug darauf vereinbart werden sollen, inwieweit Gewinne oder Verluste aus Sicherungsinstrumenten als ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste behandelt werden können.

6. Nach den anerkannten Rechnungslegungsstandards (wie z. B. IFRS) werden Gewinne oder Verluste aus Sicherungsinstrumenten, für die festgestellt wird, dass sie eine wirksame Absicherung der Nettoinvestition darstellen, im Konzernabschluss unter dem sonstigen Ergebnis verbucht. Auf Ebene der einzelnen Einheit kann die Muttergesellschaft das Sicherungsinstrument hingegen in der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs ausweisen und dann verpflichtet sein, Wechselkurschwankungen in ihrer Erfolgsrechnung zu verbuchen. Diese Behandlung auf Ebene der einzelnen Einheit könnte in der Gewinn- und Verlustrechnung zu umfangreichen Fremdwährungsposten aus der Absicherung der Nettoinvestition führen, in welchem Fall die entsprechenden Gewinne und Verluste auch in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zu berücksichtigen wären. In vielen Steuerhoheitsgebieten gelten Regeln, die Gewinne und Verluste aus Nettoinvestitions-Sicherungsbeziehungen von der Steuer befreien.

7. Die Behandlung einer Nettoinvestitions-Sicherungsbeziehung sollte für GloBE-Zwecke mit der Behandlung der mit ihr abgesicherten Eigenkapitalbeteiligung übereinstimmen. Das bedeutet, dass Gewinne oder Verluste aus Instrumenten, mit denen Risiken aus Beteiligungen abgesichert werden, die zu ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten führen, ebenfalls als ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste im Sinne von Artikel 3.2.1 Buchstabe c gelten müssten. Wenn die Gewinne oder Verluste aus Nettoinvestitions-Sicherungsbeziehungen nach innerstaatlichem Recht jedoch nicht von der Steuer befreit sind, könnte es nachteilig sein, diese Gewinne oder Verluste aus der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts auszuklammern. Erfasste Steuern auf ausgenommene Absicherungsgewinne wären nach Artikel 4.1.3 Buchstabe a auch von den angepassten erfassten Steuern auszunehmen. Vor diesem Hintergrund hat das Inclusive Framework beschlossen, dass es der multinationalen Unternehmensgruppe freigestellt sein sollte, Nettoinvestitions-Sicherungsbeziehungen wie ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste zu behandeln.

2.2.3. Leitlinien

8. Die folgenden Leitlinien ersetzen Ziffer 57 des Kommentars zu Artikel 3.2.1:

57.1. Multinationale Unternehmen sichern sich üblicherweise gegen Wechselkursschwankungen von Beteiligungen an Geschäftseinheiten ab. Bei dem abgesicherten Risiko handelt es sich konkret um das Risiko von Wechselkursschwankungen zwischen der funktionalen Währung der Geschäftseinheit, an der die Muttergesellschaft eine Beteiligung hält, und der funktionalen Währung der Muttergesellschaft. Nach den anerkannten Rechnungslegungsstandards werden Wechselkursgewinne oder -verluste aus Sicherungsinstrumenten, für die festgestellt wird, dass sie eine wirksame Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb gegen Wechselkursrisiken (Nettoinvestitions-Sicherungsbeziehung) darstellen, im Konzernabschluss unter dem sonstigen Ergebnis verbucht.

57.2. Die Behandlung einer Nettoinvestitions-Sicherungsbeziehung sollte mit der Behandlung der Investition, die mit ihr abgesichert wird, übereinstimmen. Daher kann eine erklärungspflichtige Geschäftseinheit Wechselkursgewinne oder -verluste, die im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Geschäftseinheit berücksichtigt sind, unter Inanspruchnahme eines entsprechenden Fünfjahreswahlrechts ebenfalls als ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste nach Artikel 3.2.1 Buchstabe c behandeln, soweit

- a) diese Wechselkursgewinne oder -verluste Sicherungsinstrumenten zuzuschreiben sind, mit denen das Wechselkursrisiko von Beteiligungen abgesichert wird, die keine Portfolio-beteiligungen sind,
- b) diese Gewinne oder Verluste im Konzernabschluss unter dem sonstigen Ergebnis verbucht sind und
- c) das Sicherungsinstrument nach dem zugelassenen Rechnungslegungsstandard, der zur Erstellung des Konzernabschlusses verwendet wird, als wirksame Absicherung anerkannt wird.

Dementsprechend sind alle Steuern, die auf die im vorstehenden Satz beschriebenen Wechselkursgewinne anfallen, nach Artikel 4.1.3 Buchstabe a als Kürzung der erfassten Steuern zu behandeln.

57.3 Die vorstehend beschriebene Regel ist stark von der Behandlung eines Sicherungsgeschäfts im Konzernabschluss abhängig. Buchstabe a unterscheidet zwischen Sicherungsbeziehungen, die im Konzernabschluss in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen sind, und solchen, die im sonstigen Ergebnis verbucht sind. Gewinne und Verluste aus Sicherungsbeziehungen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden, sind sachgerecht in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zu berücksichtigen. Die ausgenommenen Gewinne und Verluste sind jene, die mit den Nettoinvestitionen in einen ausländischen Geschäftsbetrieb zusammenhängen, welche im sonstigen Ergebnis berücksichtigt sind, weil Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung solcher Nettoinvestitionen ausgenommene Gewinne und Verluste sind. Buchstabe b beschränkt den Geltungsbereich dieser Regel auf Geschäftsvorfälle, die nach dem zur Erstellung des Konzernabschlusses verwendeten Rechnungslegungsstandard als wirksame Absicherung gelten.

57.4 Das Instrument zur Absicherung der Nettoinvestition kann von einer Geschäftseinheit begeben werden, die für die multinationale Unternehmensgruppe Treasury- oder Finanzierungsfunktionen wahrnimmt („begebende Geschäftseinheit“) und die die Beteiligung, die abgesichert wird, nicht selbst hält. Diese Geschäftseinheit kann den wirtschaftlichen und buchmäßigen Effekt der Sicherungsbeziehung durch gruppeninterne Darlehen oder andere Instrumente der Geschäftseinheit übertragen, die die Beteiligung hält. Wenn das Sicherungsinstrument von einer begebenden Geschäftseinheit gehalten wird, die den Effekt der Sicherungsbeziehung über gruppeninterne Darlehen oder andere Instrumente der Geschäftseinheit überträgt, die die abgesicherte Beteiligung hält, wird der Wechselkursgewinn oder -verlust aus der Nettoinvestitions-Sicherungsbeziehung dementsprechend als ausgenommener Eigenkapitalgewinn oder -verlust nach Artikel 3.2.1 Buchstabe c derjenigen Geschäftseinheit behandelt, die die Beteiligung hält, und es wird keine Anpassung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der begebenden Geschäftseinheit vorgenommen.

2.2.4. Beispiele

9. Die folgenden Beispiele werden in die Beispiele zu den GloBE-Mustervorschriften aufgenommen.

Beispiel 3.2.1 Buchstabe c-1

1. Dieses Beispiel verdeutlicht, wem die ausgenommenen Eigenkapitalgewinne oder -verluste aus Sicherungsinstrumenten zuzurechnen sind, mit denen das Wechselkursrisiko von Beteiligungen abgesichert wird, bei denen es sich nicht um Portfolio-beteiligungen handelt, wenn das Sicherungsinstrument von einer Geschäftseinheit (der begebenden Geschäftseinheit) begeben wird, die nicht die Geschäftseinheit ist, die die abgesicherte Beteiligung hält.

2. Die Unternehmensgruppe A erstellt ihren Konzernabschluss in US-Dollar; die Unternehmensgruppe B erstellt ihren Konzernabschluss in Euro. Die Unternehmensgruppe A erwirbt die Unternehmensgruppe B, die damit zur Untergruppe B wird; die Unternehmensgruppe A nimmt ein gruppenexternes auf Euro lautendes Darlehen auf, um sich gegen Wertschwankungen der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der neu erworbenen Gruppe B abzusichern, welche sich aus der zur Erstellung des Konzernabschlusses notwendigen Umrechnung dieser Vermögenswerte und Verbindlichkeiten von Euro in US-Dollar ergeben. Das Darlehen wird nach dem zugelassenen Rechnungslegungsstandard, auf dem der – nach der Übernahme weiterhin in US-Dollar erstellte – Konzernabschluss der Unternehmensgruppe A basiert, als wirksame Absicherung betrachtet.

3. Da das Darlehen im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe A als eine Nettoinvestitions-Sicherungsbeziehung zur Absicherung der Investition in die neu übernommene Gruppe B erfasst wird, schlagen sich Schwankungen des Wechselkurses der Darlehenswährung im sonstigen Ergebnis und nicht in der Erfolgsrechnung nieder. Dadurch wird gewährleistet, dass Wechselkursschwankungen zwischen Euro und Dollar keine Auswirkungen auf die Finanzergebnisse der Untergruppe B im Konzernabschluss der Gruppe A haben.

4. Das Darlehen wird von TC Co aufgenommen, einer Geschäftseinheit der Gruppe A in Staat A, die Treasury-Funktionen für die Unternehmensgruppe A wahrnimmt. Die Investition in die neu erworbene Gruppe B wird jedoch von Untergruppe B Hold Co gehalten, einer eigenständigen Geschäftseinheit von Gruppe A, die in Staat B belegen ist. Die funktionale Währung von TC Co und von Untergruppe B Hold Co ist der US-Dollar und sowohl in Staat A als auch in Staat B gilt ein Körperschaftsteuersatz von 25 %.

5. Die Abschlüsse der Einheiten der ehemaligen Unternehmensgruppe B werden weiter in Euro erstellt und zur Konsolidierung in US-Dollar umgerechnet. Im Abschluss von TC Co ist keine Bilanzierung der Nettoinvestitions-Sicherungsbeziehung möglich, weil TC Co kein Wechselkursrisiko in Bezug auf die Untergruppe B eingegangen ist, sodass das externe Darlehen aus Sicht der Geschäftseinheit TC Co keine Sicherungsbeziehung ist. Folglich werden Wechselkursschwankungen in Bezug auf das Darlehen in ihrem Abschluss in der Erfolgsrechnung berücksichtigt. Um zu verhindern, dass sich starke Wechselkursschwankungen bei dem gruppenexternen Darlehen auf den steuerpflichtigen Gewinn auswirken, gehen TC Co (die Darlehensgeberin) und Untergruppe B Hold Co (die Darlehensnehmerin) einen auf Euro lautenden gruppeninternen Darlehensvertrag ein, der sich auf den gleichen Betrag beläuft wie das von TC Co aufgenommene gruppenexterne Darlehen. Wechselkursschwankungen bei dem gruppenexternen Darlehen werden daher durch entgegengesetzte Bewegungen gleicher Höhe bei dem gruppeninternen Darlehen ausgeglichen, sodass weder im Abschluss von TC Co noch in ihrem steuerpflichtigen Gewinn Nettoerträge oder -verluste aus dem externen Darlehen zu berücksichtigen sind. Untergruppe B Hold Co berücksichtigt die Wechselkurseffekte auf das gruppeninterne Darlehen in ihrem Abschluss. Dies erklärt sich daraus, dass eine Bilanzierung der Nettoinvestitions-Sicherungsbeziehung in ihrem Abschluss nicht möglich ist, weil ihre finanzielle Investition in die Untergruppe B zu Anschaffungskosten erfasst ist und Veränderungen des Werts der Beteiligung, die auf Wechselkursschwankungen zurückzuführen sind, unberücksichtigt bleiben. Die Wechselkursveränderungen beim gruppeninternen Darlehen sichern daher aus ihrer Sicht keine Wechselkursveränderungen in der Erfolgsrechnung ab. Nach dem Steuerrecht von Staat B sind die wechselkursbedingten Wertschwankungen des gruppeninternen Darlehens nicht im steuerpflichtigen Gewinn zu berücksichtigen, weil sie mit einem Darlehen zusammenhängen, das zur Absicherung der Investition von Untergruppe B Hold Co in die neu erworbene Untergruppe B aufgenommen wurde. Das gruppeninterne Darlehen verhindert somit, dass sich das gruppenexterne Darlehen auf den steuerpflichtigen Gewinn von Gruppe A auswirkt, wenn die Gestaltung insgesamt aus konsolidierter Sicht netto keine Einkünfte bringt.

6. In Jahr 1 erzielen TC Co und Untergruppe B (einschließlich Untergruppe B Hold Co) vor Berücksichtigung etwaiger Wechselkursschwankungen jeweils einen Gewinn von 1 000 USD. Auf-

grund von Wechselkursschwankungen steigt der Wert des auf Euro lautenden gruppeninternen Darlehens jedoch um 100 USD, sodass es für TC Co einen Aufwand von 100 USD verursacht. Im Konzernabschluss von Gruppe A werden diese 100 USD im sonstigen Ergebnis berücksichtigt (und gehen somit nicht in den Gewinn ein). Dieselbe Wechselkursbewegung wirkt sich auch auf das gruppeninterne Darlehen aus, sodass der Effekt auf die Gewinn- und Verlustrechnung von TC Co, der ausgehend von ihren Rechnungslegungsdaten (ohne Berücksichtigung von Konsolidierungsanpassungen) ermittelt wird, neutralisiert wird (d. h., der Aufwand von 100 USD für das gruppenexterne Darlehen wird durch den Ertrag von 100 USD aus dem gruppeninternen Darlehen ausgeglichen). Nach dem Steuerrecht von Staat B ist der Aufwand i. H. v. 100 USD aus dem gruppeninternen Darlehen, der im Abschluss von Untergruppe B Hold Co erfasst ist, in der Berechnung ihres steuerpflichtigen Gewinns nicht zu berücksichtigen. Daher werden sowohl in Staat A als auch in Staat B Steuern i. H. v. 250 USD ($= 1\,000\text{ USD} \times 25\%$ Körperschaftsteuersatz) entrichtet, wobei unerheblich ist, dass sich das handelsrechtliche Ergebnis von TC Co insgesamt auf 1 000 USD beläuft, während das handelsrechtliche Ergebnis von Untergruppe B 900 USD beträgt ($= 1\,000\text{ USD Gewinn von Untergruppe B} - 100\text{ USD Aufwand von Untergruppe B Hold Co für das gruppeninterne Darlehen}$).

7. Da Wechselkursschwankungen im sonstigen Ergebnis erfasst werden und das gruppenexterne Darlehen nach dem zur Erstellung des Konzernabschlusses der Gruppe A verwendeten zugelassenen Rechnungslegungsstandard als wirksame Absicherung betrachtet wird, handelt es sich bei dem Aufwand von TC Co i. H. v. 100 USD um einen ausgenommenen Eigenkapitalgewinn oder -verlust im Sinne von Artikel 3.2.1 Buchstabe c. Da TC Co die Investition in Untergruppe B jedoch nicht hält, ist der Aufwand von 100 USD in Wirklichkeit vom GloBE-Gewinn oder -Verlust von Untergruppe B Hold Co auszunehmen. Daher hat TC Co in Jahr 1 einen GloBE-Gewinn von 1 000 USD und einen effektiven Steuersatz für GloBE-Zwecke von 25 % ($= 250\text{ angepasste erfasste Steuern} / 1\,000\text{ USD GloBE-Gewinn}$). Die Untergruppe B verzeichnet in Jahr 1 ebenfalls einen GloBE-Gewinn von 1 000 USD ($= \text{handelsrechtliches Ergebnis von } 900\text{ USD} + 100\text{ USD ausgenommener Eigenkapitalverlust}$), auf den ihr effektiver Steuersatz für GloBE-Zwecke 25 % beträgt ($= 250\text{ angepasste erfasste Steuern} / 1\,000\text{ USD GloBE-Gewinn}$).

2.3. Ausgenommene Dividenden – asymmetrische Behandlung von Dividenden und Ausschüttungen [AG22.04.T10]

2.3.1. Einleitung

1. Dieser Abschnitt enthält Leitlinien zur Definition der Begriffe „ausgenommene Dividende“ und „Beteiligung“ in Artikel 10.1. Dies ist für den Artikel 3.2 relevant, in dem die Anpassungen dargelegt sind, die am Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der einzelnen Geschäftseinheiten vorzunehmen sind, um ihren GloBE-Gewinn oder -Verlust zu berechnen.
2. Nach Artikel 3.2.1 Buchstabe b ist der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Geschäftseinheit um den Betrag etwaiger ausgenommener Dividenden anzupassen. Dieser Begriff ist in Artikel 10.1 definiert als eine Dividende oder andere Ausschüttung, die aufgrund einer Beteiligung empfangen wurde oder zu empfangen ist, außer für
 - a. eine kurzfristige Portfoliobeteiligung und
 - b. eine Beteiligung an einer Investmentgesellschaft, für die ein Wahlrecht nach Artikel 7.6 in Anspruch genommen wurde.
3. „Beteiligung“ bedeutet nach Artikel 10.1 jeden Eigenkapitalanteil, der mit Ansprüchen auf die Gewinne, das Kapital oder die Rücklagen einer Einheit, einschließlich der Gewinne, des Kapitals oder der Rücklagen einer oder mehrerer Betriebsstätte(n) eines Stammhauses, verbunden ist. Ein „Eigenkapitalanteil“ ist in Ziffer 51 des Kommentars definiert als eine Beteiligung, die nach dem für die Erstellung des Konzernabschlusses verwendeten Rechnungslegungsstandard als Eigenkapital berücksichtigt wird.
4. „Dividende und andere Ausschüttung“ (im Folgenden „Ausschüttung“) ist in den Muster Vorschriften nicht definiert. Ziffer 2 des Kommentars zu Artikel 10.1 weist darauf hin, dass nicht definierte allgemeine Rechnungslegungsbegriffe entsprechend ihrer Bedeutung in den jeweiligen Rechnungslegungsstandards und -leitlinien ausgelegt werden sollten.

2.3.2. Zu klärende Fragestellung

5. Vonseiten betroffener Akteure wurde die Sorge geäußert, dass multinationale Unternehmensgruppen, die den GloBE-Vorschriften unterliegen, sich auf die Behandlung bestimmter Finanzinstrumente für Rechnungslegungszwecke sowie auf die allgemein gehaltene Definition ausgenommener Dividenden berufen könnten, um den effektiven Steuersatz der multinationalen Unternehmensgruppe in einem Staat für die Zwecke von Artikel 5.1 künstlich zu erhöhen.
6. Dies könnte folgendermaßen erreicht werden:
 - Eine Geschäftseinheit gibt ein Finanzinstrument an eine andere Geschäftseinheit aus, die im selben Steuerhoheitsgebiet belegen sein kann. Dieses Finanzinstrument wird für die Zwecke der inländischen Besteuerung als Eigenkapital der begebenden Einheit behandelt; im Zusammenhang mit diesem Instrument ausgeschüttete Beträge sind nicht abzugsfähig. Nach dem anerkannten Rechnungslegungsstandard wird das Finanzinstrument von der begebenden Einheit hingegen als Fremdkapital (Verbindlichkeit) behandelt. Die begebende Einheit verbucht jede in Bezug auf das Finanzinstrument geleistete Zahlung in ihrer Rechnungslegung als Aufwand, womit sich ihr Jahresüberschuss (oder Jahresfehlbetrag) effektiv um den Betrag der Zahlung verringert (oder vergrößert).
 - Die Geschäftseinheit, die das Finanzinstrument hält, behandelt das Finanzinstrument als Beteiligung und die empfangene Zahlung als ausgenommene Dividende. Der Empfang der Zahlung ist für die Zwecke der inländischen Besteuerung vom Gewinn des Inhabers der Beteiligung ausgenommen.

7. Wenn das Finanzinstrument von der begebenden Einheit und seinem Inhaber für Rechnungslegungszwecke einheitlich behandelt wird, hat es keinen Effekt auf den nach den GloBE-Vorschriften für das Steuerhoheitsgebiet berechneten effektiven Steuersatz, falls beide Einheiten im gleichen Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Wenn das Instrument beispielsweise von beiden Einheiten bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts als Schuldtitel behandelt wird, kann die begebende Einheit einen Aufwand für die Zahlung geltend machen und der Inhaber kann die Zahlung in seinem Gewinn erfassen. Damit haben für das Instrument geleistete Zahlungen netto keinen Effekt auf den für das Steuerhoheitsgebiet berechneten GloBE-Gewinn. Auch wenn das Instrument sowohl von der begebenden Einheit als auch von seinem Inhaber als Eigenkapitaltitel behandelt wird, verändert sich der GloBE-Gewinn in dem Steuerhoheitsgebiet nicht. Wird das Finanzinstrument jedoch von der begebenden Einheit als Schuldtitel und vom Inhaber als Eigenkapitaltitel behandelt, wird der von der begebenden Einheit im Abschluss abgegrenzte Aufwand nicht durch einen entsprechenden Ertrag beim Inhaber ausgeglichen. Eine solche asymmetrische Behandlung in der Rechnungslegung würde nach den GloBE-Vorschriften effektiv zu einem D/NI-Ergebnis führen (Betriebsausgabenabzug/Nichtberücksichtigung als Einnahme), durch das sich der GloBE-Gewinn künstlich verringert und der effektive Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet künstlich erhöht. Die multinationale Unternehmensgruppe würde ein ähnliches Ergebnis erzielen, wenn die begebende Einheit und der Inhaber in unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten belegen wären.

8. Ein typisches Beispiel für ein Instrument, mit dem ein solches Ergebnis erzielt werden könnte, sind rückkaufbare Vorzugsaktien. Je nach den Bedingungen der betreffenden Anteile ist es häufig möglich, dass sie von der begebenden Einheit nach dem anerkannten Rechnungslegungsstandard als Verbindlichkeit behandelt werden (z. B. im Fall von rückzahlbaren Vorzugsaktien oder Wandelanleihen); der gleiche Rechnungslegungsstandard kann aber zugleich eine andere Einstufung des Instruments aus Sicht des Inhabers gestatten (d. h. eine Behandlung als Eigenkapitaltitel).

9. In bestimmten Situationen, in denen eine Diskrepanz zwischen der Behandlung eines Instruments in der Rechnungslegung der begebenden Einheit und des Inhabers solche Fragen aufwirft, ist der Aufwand nach Artikel 3.2.7 vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der begebenden Geschäftseinheit auszunehmen. Aufgrund der Definition der Begriffe „niedrig besteuerte Einheit“ und „hoch besteuerte Gegenpartei“ in Artikel 10.1 greift Artikel 3.2.7 jedoch nicht in Situationen, in denen die begebende Einheit und der Inhaber im gleichen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind.

10. Ein ähnliches Ergebnis könnte in Fällen möglich sein, in denen eine Geschäftseinheit hybride Finanzinstrumente begibt. Hybride Finanzinstrumente sind nicht derivative Finanzinstrumente, die aus Sicht der begebenden Einheit eine Fremdkapital- und eine Eigenkapitalkomponente besitzen, wie z. B. Wandelanleihen. Nach IFRS und US GAAP muss die begebende Einheit die Fremdkapitalkomponente und die Eigenkapitalkomponente des hybriden Finanzinstruments gesondert ermitteln und die beiden Komponenten in ihrem Abschluss entsprechend behandeln.

11. In solchen Fällen könnte geltend gemacht werden, dass die betreffende Beteiligung aus Sicht des Inhabers nach dem anerkannten Rechnungslegungsstandard sowohl ein Eigenkapital- als auch ein Schuldtitel ist. Die Definition einer ausgenommenen Dividende verlangt, dass die ihr zugrunde liegende Beteiligung Eigenkapitalcharakter hat, sie schließt aber nicht explizit aus, dass Instrumente, die sowohl Eigenkapital- als auch Fremdkapitalcharakter haben, ebenfalls unter diese Definition fallen. Dementsprechend könnte jede Ausschüttung, ganz gleich, ob sie als Aufwand (d. h. Verbindlichkeit) oder als Minderung des Eigenkapitals behandelt wird, in Bezug auf das Instrument erfolgen, das nach dem anerkannten Rechnungslegungsstandard als Eigenkapital gilt, und folglich potenziell als ausgenommene Dividende betrachtet werden.

12. Um die Integrität der GloBE-Vorschriften zu wahren und einheitliche Ergebnisse zu gewährleisten, sollte erwartet werden, dass die Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe, für die der gleiche anerkannte Rechnungslegungsstandard gilt, diesen Standard auf alle Instrumente durchgehend übereinstimmend anwenden, um asymmetrische Ergebnisse zu verhindern. Darüber hinaus

sollte klargestellt werden, dass bei einer in Bezug auf ein hybrides Finanzinstrument gezahlten Dividende oder Ausschüttung nur der Betrag, der sich auf den Eigenkapitalanteil des Instruments bezieht, unter die Definition einer ausgenommenen Dividende fällt. Das bedeutet, dass Kupon- und Zinszahlungen aus einem hybriden Finanzinstrument, die als Verbindlichkeiten der begebenden Einheit betrachtet werden, vom Inhaber nicht als ausgenommene Dividenden im Sinne von Artikel 3.2.1 Buchstabe b der GloBE-Vorschriften behandelt werden sollten.

2.3.3. Leitlinien

13. Der fett und unterstrichen dargestellte Wortlaut wird am Ende von Ziffer 37 des Kommentars zu Artikel 3.2.1 Buchstabe b hinzugefügt:

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. **Darüber hinaus gilt, dass wenn eine Dividende oder andere Ausschüttung in Bezug auf eine Beteiligung, bei der es sich um ein hybrides Instrument handelt (d. h. ein Instrument, das nach dem anerkannten Rechnungslegungsstandard sowohl eine Eigenkapital- als auch eine Fremdkapitalkomponente hat), empfangen wurde oder zu empfangen ist, nur die Beträge, die in Bezug auf die Eigenkapitalkomponente der Beteiligung empfangen wurden oder zu empfangen sind, als ausgenommene Dividende zu behandeln sind.**

14. Der nachstehend fett und unterstrichen dargestellte Wortlaut wird am Ende von Ziffer 51* des Kommentars zur Bedeutung des Begriffs „Beteiligung“ in Artikel 10.1 hinzugefügt.

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. **Ein von einer Geschäftseinheit begebenes Instrument, das von einer anderen Geschäftseinheit derselben multinationalen Gruppe gehalten wird, muss von der begebenden Einheit und vom Inhaber übereinstimmend entweder als Fremdkapital- oder als Eigenkapitaltitel behandelt werden und entsprechend in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der beiden Einheiten berücksichtigt werden. Soweit die Geschäftseinheiten das Instrument gemäß dem bzw. den einschlägigen Rechnungslegungsstandard(s) unterschiedlich eingestuft haben, sollte für GloBE-Zwecke von der begebenden Einheit und vom Inhaber die von der begebenden Einheit gewählte Einstufung verwendet werden. Die übereinstimmende Einstufung des Instruments gewährleistet, dass kein Betrag in Bezug auf ein Finanzinstrument als ausgenommene Dividende behandelt wird, soweit eine andere Geschäftseinheit derselben multinationalen Unter-**

* Anmerkung der Übersetzung: Da die Begriffsbestimmungen in Kapitel 10 der GloBE-Mustervorschriften und die entsprechenden Abschnitte in Kapitel 10 des Kommentars alphabetisch geordnet sind, decken sich die Ziffernverweise auf Kapitel 10 des Kommentars nicht mit denen des englischen Ausgangstexts.

nehmensgruppe, die das Instrument begeben hat, die Zahlung bei der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts als Aufwand berücksichtigt. Soweit die begebende Einheit das betreffende Instrument für Rechnungslegungszwecke als Fremdkapitaltitel einstuft, muss die multinationale Unternehmensgruppe gleichwohl untersuchen, ob Artikel 3.2.7 anzuwenden ist.

2.4. Behandlung von Schuldenerlassen

2.4.1. Einleitung

1. Da der Jahresabschluss als Ausgangspunkt für die Bestimmung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts dient, kann es zu dauerhaften Abweichungen zwischen dem steuerpflichtigen Gewinn einer Geschäftseinheit im Steuerhoheitsgebiet ihrer Belegenheit und ihrem GloBE-Gewinn oder -Verlust kommen. Artikel 3.2 sieht Anpassungen des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags vor, die bei der Ermittlung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit vorzunehmen sind, um bestimmten Unterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz Rechnung zu tragen, die in den Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework weit verbreitet sind. Die Zahl dieser 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 enthält jedoch keine Anpassungen um Erträge, die im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigt sind und sich aus Schuldenerlassen ergeben.

2. „Schuldenerlass“ bezeichnet eine Situation, in der ein Gläubiger auf eine Summe verzichtet, die ihm von einer Einheit geschuldet wird, bzw. der Einheit die Zahlung erlässt, ohne dass die geschuldete Summe in vollem Umfang zurückgezahlt wurde, und in der der Schuldner von jeder weiteren Verpflichtung zur Zahlung dieses Betrags befreit oder entbunden ist. Nach vielen zugelassenen Rechnungslegungsstandards führen Schuldenerlasse üblicherweise dazu, dass der erlassene Betrag als Ertrag des Schuldners behandelt wird.

3. In den Staaten des Inclusive Frameworks verlangt das Steuerrecht jedoch häufig nicht, dass der Betrag der erlassenen Schulden in seiner Gesamtheit oder in Teilen versteuert wird oder dass entsprechende Anpassungen der Steuerattribute vorgenommen werden. In einigen Staaten des Inclusive Framework unterscheidet das Steuerrecht zudem nicht zwischen erlassenen Schulden bei verbundenen Unternehmen oder bei fremden Dritten.

4. Wenn einem Schuldner Schulden erlassen werden und in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet steuerrechtliche Bestimmungen wie vorstehend beschrieben gelten, führt der Schuldenerlass in steuerlicher Hinsicht zu einer temporären Differenz (wenn er die Steuerattribute verringert) oder einer dauerhaften Differenz (wenn er nicht besteuert wird).

5. Wenn sich aufgrund eines Schuldenerlasses Steuerattribute des Schuldners verringern, dürfte es zu einer entsprechenden Erhöhung der angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.4.1 kommen, weil die Verringerung der Steuerattribute zu einer Veränderung des latenten Steueranspruchs oder einer latenten Steuerschuld in Bezug auf diese Attribute und mithin zu einem Aufwand in der Erfolgsrechnung führt. Dies verhindert oder mindert eine zusätzliche Ergänzungssteuer. Dies ist jedoch nur insoweit der Fall, als die nach inländischem Recht gekürzten Steuerattribute den Steuerattributen entsprechen, die nach den GloBE-Vorschriften berücksichtigt werden.

6. Soweit der Schuldenerlass dazu führt, dass der Betrag der erlassenen Schulden nach inländischem Recht ganz oder in Teilen steuerbefreit ist, kommt es für Einheiten, die den GloBE-Vorschriften unterliegen, zu einer Ergänzungssteuerschuld. In solchen Fällen erhöht der Schuldenerlass den GloBE-Gewinn jener Einheiten, deren angepasste erfasste Steuern nicht entsprechend erhöht wurden, was im Fall hoher erlassener Beträge zu einer beträchtlichen Ergänzungssteuerschuld führen könnte.

7. Im Gesellschaftsrecht der Steuerhoheitsgebiete des Inclusive Framework sind häufig Verfahren vorgesehen, um Unternehmen, die in eine finanzielle Notlage geraten und deren Kapitalstruktur nicht mehr tragfähig ist, bei Sanierungsmaßnahmen zu unterstützen und so ihr Überleben zu sichern. Zu diesen Verfahren gehören häufig Verhandlungen zwischen dem in Finanznot geratenen Unternehmen als Schuldner und seinen Gläubigern, um den Fremdkapitalanteil des Unternehmens zu verringern; dies

geschieht häufig über Schuldenerlasse oder die Umwandlung von Fremdkapital in Eigenkapital. Diese Verfahren unterstehen oft einer Aufsicht oder erfordern eine Genehmigung durch ein Gericht im Steuerhoheitsgebiet des Unternehmens. Solche Verfahren sind bei Schuldenerlassen nicht zwingend notwendig (d. h., der geschuldete Betrag kann auch erlassen werden und die einschlägigen steuerrechtlichen Bestimmungen können auch greifen, ohne dass Verfahren unter gerichtlicher Aufsicht angestrengt werden müssen) und sind im Fall von Schuldenerlassen verbundener Unternehmen auch nicht üblich.

2.4.2. Zu klärende Fragestellung

8. Nach den GloBE-Mustervorschriften könnte es für multinationale Unternehmensgruppen zu einer erheblichen Ergänzungssteuerschuld kommen, wenn einer Geschäftseinheit Schulden erlassen wurden. Einer solchen Steuerschuld stünde zwar ein buchmäßiger Ertrag gegenüber, sie könnte aber die Wirksamkeit der innerstaatlichen steuerrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Verfahren wesentlich verringern; damit würde die Erhebung einer Ergänzungssteuer infolge eines Schuldenerlasses dem politischen Ziel zuwiderlaufen, in Finanznot geratene Unternehmen, denen Schulden erlassen wurden, über das Steuersystem zu unterstützen.

Anwendungsbereich

9. Um den Spielraum für Steuerplanungen möglichst gering zu halten, muss der Anwendungsbereich von Anpassungen um Schuldenerlasse auf Sanierungsszenarien beschränkt werden, die auf rechtlichen Sachverhalten beruhen und nicht auf subjektiven Einschätzungen. Zudem muss er dahingehend begrenzt werden, dass sich multinationalen Unternehmensgruppen keine Möglichkeiten zur Steuerplanung durch Finanzierungsvereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen bieten.

10. Die im Zusammenhang mit Schuldenerlassen gewährte Entlastung gilt nur in Fällen,

- a. in denen das einschlägige Verfahren im Rahmen gesetzlich verankerter Insolvenz- oder Konkursverfahren durchgeführt wird, die der Aufsicht eines Gerichts oder einer anderen richterlichen Instanz des betreffenden Steuerhoheitsgebiets unterstehen oder bei denen ein unabhängiger Insolvenzverwalter bestellt wird;
- b. in denen der Gläubiger, der die Schulden erlässt, ein fremder Dritter ist und in denen anzunehmen ist, dass der Schuldner ohne den im Rahmen einer Vereinbarung gewährten Schuldenerlass eines fremden Dritten binnen zwölf Monaten zahlungsunfähig wäre. Wenn dies der Fall ist, gilt die Entlastung sowohl für erlassene Schulden bei fremden Dritten als auch bei verbundenen Personen, vorausgesetzt, die von verbundenen Personen erlassenen Schulden sind Teil derselben Vereinbarung wie die von fremden Dritten erlassenen Schulden;

oder

- c. in denen der Gläubiger, der die Schulden erlässt, ein fremder Dritter ist, und die Verbindlichkeiten des Schuldners unmittelbar vor dem Schuldenerlass den Marktwert seiner Vermögenswerte übersteigen. Wenn dies der Fall ist und die Anforderungen der Buchstaben a und b nicht erfüllt sind, gilt die Entlastung für die von fremden Dritten erlassenen Schulden, allerdings nur im Umfang i) des Betrags, um den die Verbindlichkeiten des Schuldners den Marktwert seiner Vermögenswerte (unmittelbar vor dem Schuldenerlass) übersteigen oder ii) der Minderung der Steuerattribute des Schuldners, die aufgrund des Schuldenerlasses nach dem Steuerrecht des Steuerhoheitsgebiets des Schuldners vorgesehen ist, je nachdem, welcher dieser beiden Beträge niedriger ist.

11. Durch die Beschränkung aller Ausnahmen für Schuldenerlasse auf diese Fälle wird gewährleistet, dass diese nur für echte Maßnahmen erheblichen Umfangs, die für das Überleben des Unternehmens entscheidend sind, genutzt werden können, was bedeutet, dass die vorgeschlagene Anpassung immer wesentlich sein sollte.

12. Wenn die oben genannten Umstände zutreffen, wird der gesamte Betrag des in den Anwendungsbereich der Entlastung fallenden Schuldenerlasses von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nach Artikel 3.2.1 ausgenommen. Sofern ein Steuerhoheitsgebiet eine Minderung der Steuerattribute einer Einheit verlangt, ist der mit der Minderung dieser Steuerattribute zusammenhängende latente Steueraufwand auch bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.4.1 auszunehmen.

13. Nach den GloBE-Vorschriften sollte jeder laufende Steueraufwand (wenn ein Teil der erlassenen Schulden zu versteuern ist) im laufenden Steueraufwand der Einheit und jeder latente Steueraufwand, der sich aus der Minderung der Steuerattribute ergibt, in der Berechnung der angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.4.1 berücksichtigt werden.

14. Die nachstehenden Leitlinien gelten nur für die Einheit, die bei einem Schuldenerlass der Schuldner ist. Das Inclusive Framework wird untersuchen, ob weitere Leitlinien in Bezug auf den Gläubiger notwendig sind.

2.4.3. Leitlinien

15. Die folgenden Ziffern werden nach Ziffer 86 in den Kommentar zu Artikel 3.2.1 eingefügt:

Zusätzliche Anpassungen zur Bestimmung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts

Schuldenerlasse unter bestimmten Voraussetzungen

86.1 Das Inclusive Framework ist übereingekommen, dass der Betrag eines im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag des Schuldners berücksichtigten Schuldenerlasses von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts dieser Geschäftseinheit auszunehmen ist, wenn die erklärungspflichtige Geschäftseinheit ein entsprechendes Wahlrecht in Anspruch nimmt und der Schuldenerlass

- a) im Rahmen gesetzlich verankerter Insolvenz- oder Konkursverfahren erfolgt, die der Aufsicht eines Gerichts oder einer anderen richterlichen Instanz des betreffenden Steuerhoheitsgebiets unterstehen oder bei denen ein unabhängiger Insolvenzverwalter bestellt wird. In diesem Fall werden sowohl die Schulden bei fremden Dritten als auch die Schulden bei verbundenen Personen, die im Rahmen derselben Vereinbarung erlassen werden, von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen;
 - b) im Rahmen einer Vereinbarung erfolgt, bei der ein oder mehrere Gläubiger keine mit dem Schuldner verbundene Personen sind (d. h., bei der es um Schulden bei fremden Dritten geht), und anzunehmen ist, dass der Schuldner ohne den vereinbarten Erlass der Schulden bei fremden Dritten binnen zwölf Monaten zahlungsunfähig wäre. In diesem Fall werden sowohl die Schulden bei fremden Dritten als auch die Schulden bei verbundenen Personen, die im Rahmen derselben Vereinbarung erlassen werden, von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen;
- oder
- c) in einer Situation erfolgt, in der die Verbindlichkeiten des Schuldners unmittelbar vor dem Schuldenerlass den Marktwert seiner Vermögenswerte übersteigen. In diesem Fall ist nur der Betrag der erlassenen Schulden bei einem Gläubiger auszunehmen, der keine mit dem Schuldner verbundene Person ist, und dies nur im Umfang i) des Betrags, um den die Verbindlichkeiten des Schuldners den Marktwert seiner Vermögenswerte unmittelbar vor dem Schuldenerlass übersteigen oder ii) der Minderung der Steuerattribute des Schuldners, die aufgrund des Schuldenerlasses nach dem Steuerrecht des Steuer-

hoheitsgebiets des Schuldners vorgesehen ist, je nachdem, welcher dieser beiden Beträge niedriger ist. Ziffer 86.1 Buchstabe c gilt nur in Fällen, in denen die Buchstaben a oder b von Ziffer 86.1 nicht zutreffen.

86.2 In Fällen, in denen der Schuldner nach innerstaatlichem Recht auf den betreffenden Ertrag nicht steuerpflichtig ist, könnte es ohne die vorstehend vorgesehene Entlastung zu einer Ergänzungssteuerschuld für multinationale Unternehmensgruppen kommen, mit der die steuerlichen und gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen zur Unterstützung von Einheiten, die zahlungsunfähig sind oder in eine finanzielle Notlage geraten sind, untergraben würden. Gehören die an einem Schuldenerlass beteiligten Unternehmen allerdings derselben multinationalen Gruppe an, würden Steuerplanungsmöglichkeiten entstehen, wenn der Effekt dieses Geschäftsvorfalles im GloBE-Gewinn oder -Verlust der beteiligten Unternehmen berücksichtigt würde. Dadurch, dass die Anpassungen der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit auf die oben genannten Fälle beschränkt werden, soll sichergestellt werden, dass sie nur in tatsächlichen Fällen von Zahlungsunfähigkeit von wesentlichem Umfang, bei denen das Überleben der Geschäftseinheit auf dem Spiel steht, genutzt werden können.

86.3 In Fällen, auf die die unter Ziffer 86.1 Buchstabe a, b oder c beschriebenen Umstände zutreffen, ist ein im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigter Ertrag aus dem Schuldenerlass vom GloBE-Gewinn oder -Verlust der Schuldnergeschäftseinheit auszunehmen und ist jeder mit dem Schuldenerlass zusammenhängende laufende Steueraufwand sowie jeder entsprechende latente Steueraufwand (aus einer Minderung der Steuerattribute nach innerstaatlichem Recht) aus den angepassten erfassten Steuern der Schuldnergeschäftseinheit auszunehmen. Dies gilt allerdings nur, falls die erklärungspflichtige Geschäftseinheit ein entsprechendes Wahlrecht nutzt. Darüber hinaus ist die vorgenannte Behandlung im Fall eines Schuldenerlasses unter den in Ziffer 86.1 Buchstabe c beschriebenen Umständen nur auf den Teil der erlassenen Schulden anzuwenden, für den die Entlastung geltend gemacht werden kann.

86.4 Im Fall eines Schuldenerlasses, auf den Ziffer 86.1 Buchstabe a oder b zutrifft, werden sowohl von fremden Dritten als auch von verbundenen Unternehmen erlassene Schulden aus der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit ausgenommen. Fällt ein Schuldenerlass jedoch unter Ziffer 86.1 Buchstabe c, sind von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nur Beträge auszunehmen, die sich auf Schulden gegenüber Gläubigern beziehen, bei denen es sich nicht um mit dem Schuldner verbundene Personen handelt. Außerdem beschränkt sich der Betrag, der nach Ziffer 86.1 Buchstabe c von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit ausgenommen wird, auf den jeweils niedrigeren der beiden folgenden Beträge: den Betrag der Minderung der Steuerattribute des Schuldners nach innerstaatlichem Recht (einschließlich Steuerattributen, die für GloBE-Zwecke nicht in den erfassten Steuern berücksichtigt sind, wie etwa Gutschriften im Ausland entrichteter Steuern) oder den Betrag, der gemessen an ihrer Bilanzsumme (d. h. der Differenz zwischen ihren Verbindlichkeiten und dem Marktwert ihrer Vermögenswerte) erforderlich ist, um die Einheit wieder zahlungsfähig zu machen.

86.5 Als „Gesetzlich verankerte Insolvenz- oder Konkursverfahren [...] die der Aufsicht eines Gerichts oder einer anderen richterlichen Instanz [...] unterstehen“ im Sinne von Ziffer 86.1 Buchstabe a gelten alle Verfahren, die im innerstaatlichen Recht eines Steuerhoheitsgebiets vorgesehen sind, um die Sanierung von in eine finanzielle Notlage geratenen Unternehmen zu unterstützen und ihr Überleben zu gewährleisten oder um ihre ordentliche Abwicklung sicherzustellen, und die der Aufsicht eines Gerichts oder einer anderen richterlichen Instanz unterstehen oder von einem Gericht oder einer anderen richterlichen Instanz genehmigt werden müssen. Durch den Wortlaut „oder [...] ein unabhängiger Insolvenzverwalter bestellt wird“ wird der Anwendungsbereich der Anpassung auf Fälle ausgedehnt, in denen die Geschäftseinheit der Kontrolle eines unabhängigen Verwalters unterstellt wird. Eine solche Vorgehensweise ist in manchen Steuerhoheitsgebieten zwar durch innerstaatliches Recht geregelt, unterliegt jedoch nicht der Aufsicht oder

Genehmigung durch ein Gericht oder eine sonstige richterliche Instanz. Die Anpassung kann dabei nur für Schulden vorgenommen werden, die nach der Bestellung des Verwalters rechtsgültig erlassen werden. Die unter Ziffer 86.1 Buchstabe a beschriebene Ausnahme greift ferner unabhängig davon, ob der Gläubiger mit dem Schuldner „verbunden“ ist oder nicht.

86.6 In den unter Ziffer 86.1 Buchstabe b oder c beschriebenen Fällen gilt der Gläubiger als nicht mit dem Schuldner „verbunden“, wenn die Beziehung zwischen den beiden Einheiten nicht den Kriterien von Artikel 5 Absatz 8 des OECD-Musterabkommens entspricht (OECD, 2017^[3]).

86.7 Ob anzunehmen ist, dass der Schuldner ohne den Erlass der Gesamtsumme der Schulden bei fremden Dritten, die Gegenstand einer entsprechenden Vereinbarung sind, binnen zwölf Monaten zahlungsunfähig wäre, muss auf Grundlage der Einschätzung einer unabhängigen qualifizierten Stelle geklärt werden. „Zahlungsunfähig“ bezieht sich hier auf die übliche Bedeutung dieses Begriffs, d. h. darauf, dass „eine Einheit ihren Zahlungsverpflichtungen nicht mehr rechtzeitig und vollständig nachkommen kann“, und nicht auf das strenge Bilanzsummenkriterium. Bei der Beurteilung der Frage, ob die Einheit ohne den Erlass der Schulden bei fremden Dritten zahlungsunfähig wäre, muss die unabhängige qualifizierte Stelle alle Schulden bei Gläubigern, die mit dem Schuldner „verbunden“ sind, unberücksichtigt lassen. Um das Erfordernis der Prüfung dieses Kriteriums zu erfüllen, muss die Geschäftseinheit eine qualifizierte unabhängige Stelle um externen professionellen Rat ersucht haben. Die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit für Ziffer 86.1 Buchstabe b erfolgt zwar nur unter Berücksichtigung der Zahlungsverpflichtungen gegenüber fremden Dritten, soweit im Rahmen derselben Vereinbarung aber auch Schulden bei verbundenen Unternehmen erlassen werden, werden die Anpassungen nach Ziffer 86.3 auch für diese Schulden bei verbundenen Personen vorgenommen. „Vereinbarung“ bezieht sich hier auf die übliche Bedeutung dieses Begriffs, muss aber eine Verhandlung und Vereinbarung zwischen dem Schuldner und dem bzw. den Gläubiger(n) beinhalten. Es ist zwar nicht notwendig, dass alle einschlägigen erlassenen Schulden Gegenstand einer einzigen rechtsgültigen Vereinbarung sind, die einschlägigen Schuldenerlasse sollten aber objektiv als im Rahmen einer einzigen Vereinbarung oder Regelung, mit der die Zahlungsfähigkeit des Schuldners gesichert werden soll, zu betrachten sein.

2.5. Abgegrenzter Pensionsaufwand [AG22.04.T1]

2.5.1. Einleitung

1. Dieser Abschnitt enthält Leitlinien zur Definition des abgegrenzten Pensionsaufwands in Artikel 10.1, die für die nach Artikel 3.2 vorzunehmenden Anpassungen zur Bestimmung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts relevant sind. Da der Jahresabschluss als Ausgangspunkt für die Bestimmung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts dient, kann es zu dauerhaften Abweichungen zwischen dem steuerpflichtigen Gewinn einer Geschäftseinheit im Steuerhoheitsgebiet ihrer Belegenheit und ihrem GloBE-Gewinn oder -Verlust kommen. Artikel 3.2 sieht Anpassungen des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags zur Berücksichtigung bestimmter Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz vor, die in den Steuerhoheitsgebieten des Inclusive Framework häufig auftreten.

2. Nach Artikel 3.2.1 Buchstabe i ist der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Geschäftseinheit um den abgegrenzten Pensionsaufwand anzupassen. Der Begriff „abgegrenzter Pensionsaufwand“ ist in Artikel 10.1 definiert als „die Differenz zwischen dem Betrag der im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigten Aufwendungen für Pensionsverbindlichkeiten und den für das Geschäftsjahr geleisteten Beiträgen zu einem Pensionsfonds“.

3. Die Behandlung von leistungsbezogenen Pensionsplänen unterscheidet sich manchmal je nach Rechnungslegungsstandard. Im Allgemeinen zahlt das Unternehmen Beiträge an eine andere Einheit, häufig eine Treuhandgesellschaft, und diese andere Einheit investiert die Beiträge, um damit Erträge zu erwirtschaften, mit denen dann zusammen mit den eingezahlten Beiträgen die Altersversorgungsleistungen bezahlt werden, auf die die Arbeitnehmer nach ihrer Verrentung Anspruch haben. Durch die Erträge des Pensionsfonds verringern sich die Beiträge, die das Unternehmen zahlen muss, um die an seine Arbeitnehmer zu zahlenden Altersversorgungsleistungen zu finanzieren. In manchen Fällen können die Erträge des Pensionsfonds den Gesamtbetrag der Pensionsverbindlichkeiten des Unternehmens übersteigen; der überschüssende Betrag würde dann letztlich an das Unternehmen zurückfließen. Wie dem auch sei, entspricht der Nettoaufwand des Unternehmens jedoch den Beitragszahlungen, weil die Erträge die Pensionsverbindlichkeiten insoweit ausgleichen, als sie die Notwendigkeit von Beitragszahlungen verringern. Wenn die Pensionsverbindlichkeiten des Unternehmens für einen Beschäftigten bei dessen Verrentung beispielsweise 100 betragen und das Unternehmen über dessen Beschäftigungsdauer Beitragszahlungen i. H. v. 60 leistet, die Erträge i. H. v. 40 bringen, so beläuft sich der zahlungswirksame Nettoaufwand des Unternehmens auf 60. Würde der Pensionsfonds nur Erträge i. H. v. 30 erwirtschaften, müsste das Unternehmen weitere 10 als Beitrag zahlen, um seinen Pensionsverbindlichkeiten nachzukommen.

4. Die Rechnungslegungsstandards sehen üblicherweise vor, dass die Erträge des Pensionsfonds in der Bilanz des Unternehmens ins sonstige Ergebnis eingehen. Nach manchen Rechnungslegungsstandards können sie auch, insgesamt oder in Teilen, in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden. Diese Unterschiede zwischen den Rechnungslegungsstandards führen je nachdem, welcher zugelassene Rechnungslegungsstandard verwendet wurde, zu Unterschieden beim Jahresüberschuss oder -fehlbetrag. Artikel 3.2.1 Buchstabe i gewährleistet jedoch, dass der Pensionsaufwand eines Unternehmens – unabhängig davon, welcher Rechnungslegungsstandard der Berechnung seines GloBE-Gewinns oder -Verlusts zugrunde liegt – seinen Nettobeitragszahlungen entspricht (d. h. seinen Beitragszahlungen abzüglich etwaiger an das Unternehmen zurückfließender Erträge des Pensionsfonds).

5. Vonseiten betroffener Akteure wurde der Wunsch nach Klärung der Anwendung und des Anwendungsbereichs von Artikel 3.2.1 Buchstabe i sowie der Folgen für die Bestimmung der angepassten erfassten Steuern geäußert; dabei ging es insbesondere um folgende Fragen:

- Gilt Artikel 3.2.1 Buchstabe i für betriebliche Altersversorgungssysteme, bei denen die Zahlungen direkt an die Versorgungsberechtigten anstatt an einen Pensionsfonds gehen?

- Ist eine Anpassung nach Artikel 3.2.1 Buchstabe i im Fall eines Pensionsertrags oder -überschusses nötig (d. h., wenn die Erträge des Pensionsfonds aus dem betreffenden Zeitraum den abgegrenzten Pensionsaufwand für diesen Zeitraum übersteigen und der Nettoertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt ist)?
- Wie sind latente Steueransprüche oder latente Steuerschulden im Zusammenhang mit Pensionsaufwendungen zu behandeln?

2.5.2. Zu klärende Fragestellung

Anwendungsbereich der Anpassung um den abgegrenzten Pensionsaufwand

6. Die Definition des abgegrenzten Pensionsaufwands nimmt konkret auf Beiträge Bezug, die zu einem Pensionsfonds geleistet werden. In Ziffer 85 des Kommentars heißt es zudem, dass Pensionsverbindlichkeiten als Aufwand in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zugelassen werden, soweit es sich bei ihnen um während des Geschäftsjahrs geleistete Beitragszahlungen zu einem Pensionsfonds handelt.

7. Wegen der Ausrichtung auf Pensionsfonds könnte die Definition des abgegrenzten Pensionsaufwands dahingehend ausgelegt werden, dass für betriebliche Altersversorgungssysteme, bei denen das Unternehmen direkt Zahlungen an die Versorgungsberechtigten leistet, kein Aufwand geltend gemacht werden darf. Dies würde eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Beitragszahlungen zu einem Pensionsfonds und direkten Zahlungen an die Versorgungsberechtigten darstellen.

Behandlung eines Pensionsertrags

8. Die Definition des abgegrenzten Pensionsaufwands nimmt auf Aufwendungen für Pensionsverbindlichkeiten Bezug. In diesem Zusammenhang haben betroffene Akteure gebeten, dass geklärt wird, ob die Bezugnahme auf „Aufwendungen für Pensionsverbindlichkeiten“ bedeutet, dass die Anpassung nur vorzunehmen ist, wenn im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ein abgegrenzter Pensionsaufwand berücksichtigt ist, weil das Altersversorgungssystem ein Defizit aufweist, oder ob sie auch vorzunehmen ist, wenn in der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr ein Nettopensionsertrag erfasst ist, weil das System einen Überschuss aufweist.

2.5.3. Leitlinien

Anwendungsbereich der Anpassung um den abgegrenzten Pensionsaufwand

9. In Anbetracht des steuerpolitischen Ziels, das hinter der Anpassung nach Artikel 3.2.1 Buchstabe i steht, sollte die Anpassung nur im Fall von Pensionsaufwendungen vorgenommen werden, die über einen Pensionsfonds erfolgen.

10. Die Ziffern 85 und 86 des Kommentars zu Artikel 3.2.1 Buchstabe i werden geändert, sodass sie wie folgt lauten:

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 Betriebsausgabenabzüge für Pensionsverbindlichkeiten gemäß den inländischen Steuervorschriften im Allgemeinen nach dem Zeitpunkt der Beitragszahlung; folglich kann so erreicht werden, dass der Zeitpunkt des *mit Pensionsfonds zusammenhängenden Pensionsaufwands für GloBE-Zwecke* stärker mit dem Effekt 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. *Artikel 3.2.1 Buchstabe i gilt jedoch nur für Pensionsaufwendungen von Pensionsplänen, die über einen Pensionsfonds bedient werden. Pensionsaufwendungen, die für direkte Pensionszahlungen an ehemalige Beschäftigte abgegrenzt werden, unterliegen somit nicht Artikel 3.2.1 Buchstabe i und sollten nach den GloBE-Vorschriften im gleichen Zeitpunkt und in gleicher Höhe berücksichtigt werden, wie sie bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags als Aufwand abgegrenzt werden.*

Behandlung eines Pensionsertrags

86. Auch wenn dies eher ungewöhnlich ist, kann es doch vorkommen, dass die Erträge des Pensionsfonds die Pensionsaufwendungen für das Geschäftsjahr übersteigen, wobei der Überschuss als Ertrag in die Gewinn- und Verlustrechnung eingeht. Dieser Überschuss bzw. Nettoertrag sollte von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen werden, soweit er beim Pensionsfonds verbleibt. Wird der Überschuss jedoch an die multinationale Unternehmensgruppe ausgeschüttet, sollte er im Geschäftsjahr der Ausschüttung bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts wieder hinzugerechnet werden. Es kann auch Fälle geben, in denen das Altersversorgungssystem insgesamt einen Überschuss anstatt eines Defizits aufweist, weil es mit seinen Vermögenswerten unerwartet hohe Renditen erzielt hat. Die nach Artikel 3.2.1 Buchstabe i vorzunehmende Anpassung soll sich auf die gesamte Differenz zwischen den im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigten Beträgen und den an den Pensionsfonds gezahlten Beiträgen erstrecken. Sie sollte sicherstellen, dass die für das Altersvorsorgesystem gezahlten Beiträge die einzigen Pensionsaufwendungen sind, die in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts berücksichtigt sind, damit die Behandlung der Pensionsaufwendungen nach den GloBE-Vorschriften zeitlich mit den für die Körperschaftsteuer geltend gemachten Abzügen für Pensionsaufwendungen übereinstimmt. Dementsprechend gilt Artikel 3.2.1 Buchstabe i auch in Fällen, in denen im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ein Pensionsüberschuss oder Pensionsertrag berücksichtigt ist.

Der nachstehend kursiv dargestellte Wortlaut wird bei der Überarbeitung von Ziffer 86 des Kommentars zu Artikel 3.2.1 Buchstabe i eingefügt:

86. Die nach Artikel 3.2.1 Buchstabe i erforderliche Anpassung um den abgegrenzten Pensionsaufwand ist davon abhängig, ob im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Geschäftseinheit ein in Bezug auf den Pensionsfonds abgegrenzter Pensionsaufwand oder Pensionsertrag berücksichtigt ist. Im Fall eines abgegrenzten Pensionsaufwands entspricht die Anpassung der Differenz zwischen a) dem Betrag der in dem Geschäftsjahr zu einem Pensionsfonds geleisteten Beiträge und b) dem im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag in Bezug auf diesen Pensionsfonds als Aufwand abgegrenzten Betrag. Bei der Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags um diese Differenz handelt es sich um einen positiven (gewinnerhöhenden) 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 abgegrenzten Betrag übersteigen, handelt es sich um einen negativen (gewinnmindernden) Betrag. Im Fall eines abgegrenzten Pensionsertrags errechnet sich die Anpassung aus der Summe der Pensionserträge und des Betrags der während des Geschäftsjahrs geleisteten Beiträge zum Pensionsfonds, falls Beiträge geleistet wurden. In diesem Fall handelt es sich bei der Anpassung um einen negativen Betrag. Die Anpassung ist unabhängig davon vorzunehmen, ob der Pensionsfonds einen Überschuss oder ein Defizit aufweist. Die Formel zur Bestimmung der Höhe der (positiven oder negativen) Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags um den abgegrenzten Pensionsaufwand lautet wie folgt:

GloBE-Anpassung = (abgegrenzter Pensionsertrag oder -aufwand für das Geschäftsjahr + Beiträge für das Geschäftsjahr) x (-1)

wobei

- *der abgegrenzte Ertrag als positiver Betrag ausgedrückt wird*
- *der abgegrenzte Aufwand als negativer Betrag ausgedrückt wird*
- *die Beiträge als positiver Betrag ausgedrückt werden*

Wenn der Pensionsfonds einen Überschuss aufweist und der Überschuss (Nettoertrag) an eine Geschäftseinheit ausgeschüttet wird, ist dieser Überschuss im Jahr der Ausschüttung in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der Geschäftseinheit zu berücksichtigen.

2.5.4. Beispiele

11. Die folgenden Beispiele werden in die Beispiele zu den GloBE-Mustervorschriften aufgenommen.

Beispiel 3.2.1 Buchstabe i-1

Anpassung um den abgegrenzten Pensionsaufwand

1. Dieses Beispiel soll veranschaulichen, wie die Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags um den abgegrenzten Pensionsaufwand nach Artikel 3.2.1 Buchstabe i vorzunehmen ist.
2. A Co ist in Staat A belegen, der die GloBE-Vorschriften umgesetzt hat. A Co ist eine Geschäftseinheit der ABC-Gruppe, die den GloBE-Vorschriften unterliegt. A Co hat für seine Beschäftigten einen Pensionsfonds in Staat A eingerichtet, der ausschließlich der Verwaltung und Sicherung der Altersversorgungsleistungen der Beschäftigten von A Co dient. In Staat A gilt ein Körperschaftsteuersatz von 15 %; nach seinen steuerrechtlichen Bestimmungen können Betriebsausgabenabzüge für Pensionsverbindlichkeiten in dem Veranlagungsjahr geltend gemacht werden, in dem die betreffenden Beträge in einen Pensionsfonds eingezahlt werden bzw. – falls die Altersversorgungsleistungen nicht über einen Pensionsfonds verwaltet werden – in dem sie an die Leistungsberechtigten ausgezahlt werden.
3. In Jahr 1 erzielt A Co einen Gewinn i. H. v. 100 EUR und grenzt in seinem Abschluss einen Pensionsaufwand i. H. v. 20 EUR ab. In Jahr 2 erzielt A Co einen Gewinn i. H. v. 100 EUR und zahlt einen Beitrag i. H. v. 15 EUR in seinen Pensionsfonds ein.
4. In Jahr 1 hat A Co einen steuerpflichtigen Gewinn i. H. v. 100 EUR, der zu einer Steuerschuld von 15 EUR führt. Der im Abschluss abgegrenzte Pensionsaufwand wird in Staat A steuerlich nicht berücksichtigt, da keine Beitragszahlung an den Pensionsfonds geleistet wird. A Co hat einen latenten Steueranspruch i. H. v. 3 EUR (= 20 EUR x 15%) angesetzt, weil der Pensionsaufwand i. H. v. 20 EUR steuerlich nicht geltend gemacht werden kann, bevor er als Beitrag eingezahlt wurde, und der Buchwert der Verbindlichkeit für Rechnungslegungszwecke ihren steuerlichen Wert um 20 EUR übersteigt. Diese temporäre Differenz wird aufgelöst, wenn die 20 EUR in den Pensionsfonds eingezahlt werden. Aufgrund des im Abschluss angesetzten latenten Steueranspruchs beläuft sich der Körperschaftsteueraufwand von A Co in Jahr 1 auf 12 EUR (= 15 EUR – 3 EUR), woraus sich für Rechnungslegungszwecke ein effektiver Steuersatz von 15 % ergibt (= 12 EUR Körperschaftsteueraufwand / 80 EUR Vorsteuergewinn).
5. In Jahr 1 erzielt A Co einen Jahresüberschuss von 68 EUR (= 100 EUR Gewinn – 20 EUR Pensionsaufwand – 12 EUR Körperschaftsteuer).

6. In der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts sind Pensionsverbindlichkeiten nur insoweit als Aufwand zugelassen, als es sich bei ihnen um während des Geschäftsjahrs geleistete Beitragszahlungen in einen Pensionsfonds handelt. Nach Artikel 3.2.1 Buchstabe i muss der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag von A Co entsprechend der folgenden Formel angepasst werden:

$$\text{GloBE-Anpassung} = (\text{abgegrenzter Pensionsertrag oder -aufwand für das Geschäftsjahr} + \text{Zahlung für das Geschäftsjahr}) \times (-1)$$

wobei

- der abgegrenzte Ertrag als positiver Betrag ausgedrückt wird
- der abgegrenzte Aufwand als negativer Betrag ausgedrückt wird
- die Zahlung als positiver Betrag ausgedrückt wird

7. Die GloBE-Anpassung für Jahr 1 beträgt +20 EUR (= (-20 EUR) + (0) x (-1)), was einen GloBE-Gewinn von 100 EUR (= 68 EUR Jahresüberschuss + 20 EUR Pensionsaufwand + 12 EUR Körperschaftsteuer) ergibt. A Co hat in seinem Abschluss zwar einen latenten Steueranspruch i. H. v. 3 EUR angesetzt, dies wird bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern von A Co jedoch nicht berücksichtigt, da nach der GloBE-Anpassung gemäß Artikel 3.2.1 Buchstabe i zwischen dem steuerpflichtigen Gewinn nach inländischem Recht und dem GloBE-Gewinn keine temporäre Differenz mehr besteht. Der effektive Steuersatz für die ABC-Gruppe in Staat A beträgt somit 15 % (= 15 EUR angepasste erfasste Steuern / 100 EUR GloBE-Gewinn). In der nachstehenden Tabelle sind die Zahlen dieses Beispiels für Jahr 1 zusammengefasst.

Gewinn	Abgegrenzter Pensionsaufwand	Beitrag zum Pensionsfonds	Steuerpflichtiger Gewinn	Steuerschuld
100 EUR	20 EUR	0 EUR	100 EUR	15 EUR

Latenter Steueranspruch	Steueraufwand	Jahresüberschuss	GloBE-Anpassung	GloBE-Gewinn
3 EUR	12 EUR	68 EUR	20 EUR	100 EUR

8. In Jahr 2 erzielt A Co einen Vorsteuergewinn i. H. v. 100 EUR und zahlt 15 EUR in den Pensionsfonds ein; in seinem Abschluss grenzt A Co aber keinen Pensionsaufwand ab (Pensionsaufwand = 0 EUR). A Co kürzt zudem seinen latenten Steueranspruch in Bezug auf den Pensionsaufwand von 3 auf 0,75 EUR, woraus sich ein latenter Steueraufwand i. H. v. 2,25 EUR ergibt. Nach inländischem Steuerrecht erzielt A Co einen steuerpflichtigen Gewinn von 85 EUR, da der Beitrag i. H. v. 15 EUR zum Pensionsfonds steuerlich als Betriebsausgabenabzug geltend gemacht werden kann, was in einer inländischen Steuerschuld von 12,75 EUR resultiert. Der Jahresüberschuss von A Co beläuft sich auf 85 EUR (= 100 EUR Gewinn – 12,75 EUR laufender Steueraufwand – 2,25 EUR latenter Steueraufwand). Nach Artikel 3.2.1 Buchstabe i ist eine Anpassung um den Pensionsaufwand nach vorstehend aufgeführter Formel vorzunehmen. Dies führt dazu, dass der Jahresüberschuss von A Co um -15 EUR angepasst wird ((0 EUR + 15 EUR) x (-1)), was wiederum einen GloBE-Gewinn von 85 EUR ergibt (= 85 EUR Jahresüberschuss – 15 EUR Anpassung um den Pensionsaufwand + 12,75 EUR Körperschaftsteuer + 2,25 EUR latenter Steueraufwand). A Co verringert den in seinem Abschluss angesetzten latenten Steueranspruch zwar um 2,25 EUR, dies bleibt bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern von A Co jedoch unberücksichtigt. Folglich beläuft sich der effektive Steuersatz der ABC-Gruppe in Staat A auf 15 % (12,75 EUR angepasste erfasste Steuern / 85 EUR GloBE-Gewinn). In der nachstehenden Tabelle sind die Zahlen dieses Beispiels für Jahr 2 zusammengefasst.

Gewinn	Abgegrenzter Pensionsaufwand	Beitrag zum Pensionsfonds	Steuerpflichtiger Gewinn	Steuerschuld
100 EUR	0 EUR	15 EUR	85 EUR	12,75 EUR

Latenter Steueranspruch	Steueraufwand	Jahresüberschuss	GloBE-Anpassung	GloBE-Gewinn
0,75 EUR	15 EUR	85 EUR	(- 15) EUR	85 EUR

Beispiel 3.2.1 Buchstabe i-2

Anpassung um den abgegrenzten Pensionsaufwand

1. Es liegt der gleiche Sachverhalt vor wie in Beispiel 3.2.1 Buchstabe i-1, aber
 - a. in Jahr 3 erzielt A Co einen Gewinn i. H. v. 100 EUR,
 - b. der Pensionsfonds erwirtschaftet einen Ertrag von 40 EUR,
 - c. die Pensionsverbindlichkeiten von A Co für das Jahr belaufen sich auf 10 EUR und
 - d. A Co hat seinen latenten Steueranspruch um 0,75 EUR gekürzt.
2. Der latente Steueranspruch wird aufgelöst, weil die durch Pensionsfonds erwirtschafteten Erträge bedeuten, dass A Co den Beitrag i. H. v. 5 EUR, der aufgrund des in Jahr 1 berechneten Pensionsaufwands noch zu entrichten gewesen wäre, nicht mehr zahlen muss; folglich gibt es keine weiteren steuerlichen Abzüge, da sich die Betriebsausgabenabzüge in dem Steuerhoheitsgebiet nach den zahlungswirksamen Beiträgen bemessen. Im Jahresüberschuss von A Co für Jahr 3 wird der Pensionsüberschuss i. H. v. netto 30 EUR als Ertrag berücksichtigt. In seinem Abschluss werden keine latenten Steuern in Bezug auf den Pensionsüberschuss angesetzt, sodass dort nur der latente Steueraufwand von 0,75 EUR berücksichtigt wird, der sich aus der Auflösung des bisherigen latenten Steueranspruchs ergibt.
3. In Jahr 3 wird der im Abschluss abgegrenzte Nettopensionsertrag i. H. v. 30 EUR in Staat A steuerlich nicht berücksichtigt; somit beläuft sich der steuerpflichtige Gewinn von A Co auf 100 EUR und seine Steuerschuld auf 15 EUR. Der Jahresüberschuss von A Co beträgt 114,25 EUR (= 100 EUR Gewinn + 30 EUR Pensionsertrag – 15 EUR Körperschaftsteuer – 0,75 EUR latenter Steueraufwand).
4. Artikel 3.2.1 Buchstabe i gilt auch in Situationen, in denen im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ein Pensionsüberschuss bzw. Pensionsertrag berücksichtigt ist. Artikel 3.2.1 Buchstabe i verlangt, dass der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag von A Co nach folgender Formel um den abgegrenzten Pensionsaufwand angepasst wird:

$$\text{GloBE-Anpassung} = (\text{abgegrenzter Pensionsertrag oder -aufwand für das Geschäftsjahr} + \text{Zahlung für das Geschäftsjahr}) \times (-1)$$

wobei

 - der abgegrenzte Ertrag als positiver Betrag ausgedrückt wird
 - der abgegrenzte Aufwand als negativer Betrag ausgedrückt wird
 - die Zahlung als positiver Betrag ausgedrückt wird
5. Die GloBE-Anpassung für Jahr 3 beträgt -30 EUR (30 EUR + 0 EUR x (-1)), woraus sich ein GloBE-Gewinn von 100 EUR ergibt (= 114,25 EUR Jahresüberschuss – 30 EUR Anpassung + 15 EUR Körperschaftsteuer + 0,75 EUR latenter Steueraufwand) ergibt. A Co hat den in

seinem Abschluss angesetzten latenten Steueranspruch zwar gekürzt, dies wird bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern von A Co jedoch nicht berücksichtigt. Folglich beläuft sich der effektive Steuersatz der ABC-Gruppe in Staat A auf 15 % (15 EUR angepasste erfasste Steuern / 100 EUR GloBE-Gewinn). In der nachstehenden Tabelle sind die Zahlen dieses Beispiels für Jahr 3 zusammengefasst.

Gewinn	Abgegrenzter Pensionsaufwand	Nettopensionsüberschuss	Steuerpflichtiger Gewinn	Steuerschuld
100 EUR	0 EUR	30 EUR	100 EUR	15 EUR

Latenter Steueranspruch	Steueraufwand	Jahresüberschuss	GloBE-Anpassung	GloBE-Gewinn
0 EUR	15,75 EUR	114,25 EUR	(- 30) EUR	100 EUR

2.6. Erfasste Steuern auf fiktive Ausschüttungen (Artikel 4.3.2 Buchstabe e) [AG22.04.T11]

1. Nach Artikel 4.3.2 Buchstabe e sind Steuern, die auf Dividenden oder andere Ausschüttungen einer Geschäftseinheit entrichtet werden, der Geschäftseinheit zuzurechnen, die die Ausschüttung vorgenommen hat (in diesem Artikel die „ausschüttende Geschäftseinheit“).

2. Es wurde die Frage aufgeworfen, ob Artikel 4.3.2 Buchstabe e auch für fiktive Ausschüttungen gelte. Um dies zu bestätigen und die Wortwahl stärker mit Ziffer 37 des Kommentars zu Artikel 3.2.1 Buchstabe b (der sich mit ausgenommenen Dividenden befasst) in Einklang zu bringen, wird Ziffer 60 des Kommentars zu Artikel 4.3.2 Buchstabe e geändert und um den nachstehend fett und unterstrichen dargestellten Wortlaut ergänzt, sodass er wie folgt lautet:

60.1 Buchstabe e regelt die Umverteilung von im Zusammenhang mit Ausschüttungen **auf Beteiligungen** 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 Anteile 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. Die Regel gilt für Steuern im Hinblick auf jede Art von Ausschüttung im Zusammenhang mit Beteiligungen an der ausschüttenden Geschäftseinheit. Daher gilt sie auch für Steuern im Zusammenhang mit einer Ausschüttung, die nicht der im Steuerhoheitsgebiet des Empfängers für Steuerzwecke geltenden Definition einer Dividende entspricht, **die aber nach dem Rechnungslegungsstandard, nach dem der Konzernabschluss erstellt wurde, aufgrund einer Beteiligung an einer Geschäftseinheit erfolgt.**

60.2 Buchstabe e gilt auch für erfasste Steuern, die bei einem gruppenzugehörigen Beteiligten in Bezug auf fiktive Ausschüttungen anfallen, wenn die zugrunde liegende Beteiligung in dem Steuerhoheitsgebiet, das die betreffende Steuer erhebt, für steuerliche und Rechnungslegungszwecke als Eigenkapitalanteil behandelt wird. Erfasste Steuern auf fiktive Ausschüttungen umfassen Steuern (die keine CFC-Steuern sind), die ein Steuerhoheitsgebiet bei einem Beteiligten im Zusammenhang mit nicht ausgeschütteten Gewinnen oder dem Kapital einer Geschäftseinheit, an der er eine Beteiligung hält, erhoben werden, wie etwa *consent dividends*.

2.7. Vortrag eines überschießenden negativen Steueraufwands (Artikel 4.1.5 und 5.2.1) [AG22.04.T6]

2.7.1. Einleitung

1. Nach den GloBE-Vorschriften sind bestimmte multinationale Unternehmensgruppen steuerpflichtig, wenn sie mit Tätigkeiten in einem Steuerhoheitsgebiet Übergewinne erzielen und diese Übergewinne zu einem unter dem Mindeststeuersatz liegenden Satz besteuert werden. Bei der Bestimmung des effektiven Steuersatzes, der auf Tätigkeiten in einem Steuerhoheitsgebiet erhoben wird, ist nach den GloBE-Vorschriften sowohl der laufende als auch der latente Steueraufwand zu berücksichtigen. Artikel 4.4 enthält besondere Regeln für die Bestimmung der Höhe des latenten Steueraufwands, der bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern berücksichtigt wird.

2. Ohne entsprechende Vorsichtsmaßnahmen kann es zu Fällen kommen, in denen ein latenter Steueraufwand verhindert, dass permanente Differenzen zu einer GloBE-Steuerschuld führen. Dies kann anhand des folgenden Beispiels veranschaulicht werden.

3. Beispiel. Es sei angenommen, dass der für ein Steuerhoheitsgebiet in einem Jahr festgestellte GloBE-Gewinn null beträgt und dass in diesem Jahr ein steuerlicher Verlust i. H. v. 100 verzeichnet wird, weil für einen Vermögenswert nach inländischem Steuerrecht eine Abschreibung vorgenommen wird, die die Kosten des Vermögenswerts übersteigt; ferner sei angenommen, dass dieser Verlust für inländische Steuerzwecke vorgetragen werden kann. Die multinationale Unternehmensgruppe setzt einen latenten Steueranspruch nach Artikel 4.4.1 i. H. v. 15 an. Würde im Folgejahr nun ein GloBE-Gewinn i. H. v. 100 und ein steuerlicher Gewinn i. H. v. 100 verzeichnet, entstünde aufgrund des Verlustvortrags kein laufender Steueraufwand und die Auflösung des latenten Steueranspruchs würde zu angepassten erfassten Steuern i. H. v. 15 führen. Daraus würde sich ein effektiver Steuersatz von 15 % ergeben, sodass keine Ergänzungssteuer anfiel; somit wäre das Resultat in Bezug auf die Ergänzungssteuer das gleiche, wie wenn der die Kosten übersteigende Abschreibungsaufwand im betreffenden Jahr vom GloBE-Gewinn abgezogen worden wäre.

4. Die GloBE-Vorschriften enthalten zwei Elemente, die dem im obigen Beispiel beschriebenen Effekt entgegenwirken.

5. Dabei handelt es sich erstens um Artikel 4.1.5. Nach diesem Artikel wird effektiv eine zusätzliche laufende Ergänzungssteuer in Höhe des Anteils des für den Verlustvortrag angesetzten latenten Steueranspruchs erhoben, der der permanenten Differenz zuzuschreiben ist. Der nach Artikel 4.1.5 bestimmte Betrag der zusätzlichen Ergänzungssteuer entspricht dem maximalen Betrag, um den sich die Ergänzungssteuer in einem späteren Jahr aufgrund der permanenten Differenz verringern könnte. Der der permanenten Differenz zuzuschreibende latente Steueranspruch kann jedoch in Wirklichkeit bewirken, dass sich die für ein späteres Jahr ermittelte Ergänzungssteuer in geringerem Umfang oder gar nicht verringert; dies hängt von der Höhe des Gewinns in dem späteren Jahr und dem Steuersatz ab, zu dem dieser Gewinn besteuert wird.

6. Um zum obigen Beispiel zurückzukehren: Würde im zweiten Jahr ein Gewinn i. H. v. 200 verzeichnet, der mit einem Satz von 30 % besteuert würde, so würde der laufende Steueraufwand allein schon ausreichen, um zu einem effektiven Steuersatz von 15 % zu gelangen. Somit würde durch den latenten Steueranspruch, der im Zusammenhang mit einer permanenten Differenz angesetzt wurde, keine Ergänzungssteuer vermieden.

7. Das zweite Element der GloBE-Vorschriften, das dem oben beschriebenen Effekt entgegenwirkt, ergibt sich aus der Berechnung des Ergänzungssteuersatzes nach Artikel 5.2.1. Wenn in einem Steuerhoheitsgebiet ein GloBE-Gewinn verzeichnet wird, kann eine permanente Differenz zusammen mit einer Steuerlatenz bewirken, dass der effektive Steuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet negativ ist. Wenn dieser

negative Satz vom Mindeststeuersatz abgezogen wird, ergibt sich ein Ergänzungssteuersatz, der den Mindeststeuersatz übersteigt. Wird dieser den Mindeststeuersatz übersteigende Ergänzungssteuersatz mit dem GloBE-Gewinn für das Geschäftsjahr multipliziert, hat dies einen Effekt, der dem Effekt von Artikel 4.1.5 entspricht. Es käme zu einer zusätzlichen Ergänzungssteuer in Höhe des maximalen Betrags, um den die dauerhafte Abweichung die Ergänzungssteuer in einem anderen Geschäftsjahr mindern könnte. Nach den GloBE-Vorschriften wird der Ergänzungssteuersatz allerdings mit dem Übergewinn und nicht mit dem GloBE-Gewinn multipliziert. Der substanzbasierte Freibetrag hat unter diesen Umständen einen überdimensionalen Effekt, weil er nicht nur diesen GloBE-Gewinnbetrag von einer Besteuerung zum Mindestsatz abschirmt, sondern darüber hinaus auch einen entsprechenden Anteil der permanenten Differenz vor einer Ergänzungssteuer nach den GloBE-Vorschriften schützt.

2.7.2. Gründe für diese Leitlinien

8. Wie vorstehend erläutert, verhindern die Artikel 4.1.5 und 5.2.1, dass die zum Ausgleich temporärer Differenzen entwickelten Mechanismen genutzt werden können, um permanente Differenzen zu beseitigen; sie sind somit nötig, um die Integrität der GloBE-Vorschriften zu wahren. Dennoch bewirkt Artikel 4.1.5, dass Steuern in einem Geschäftsjahr erhoben werden, in dem die multinationale Unternehmensgruppe keinen GloBE-Gewinn verzeichnet; zudem trägt keine der Regeln den Ergebnissen Rechnung, die in dem Jahr, in dem der dauerhaften Abweichung zuzuschreibende latente Verlust-Steueranspruch genutzt wird, tatsächlich erzielt werden. Das Inclusive Framework ist übereingekommen, dass die Steuerhoheitsgebiete im Hinblick auf die Bestimmung des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern für ein Geschäftsjahr und ein Steuerhoheitsgebiet das nachstehend beschriebene administrative Verfahren einführen.

9. Das nachstehend beschriebene administrative Verfahren beinhaltet eine Methode, nach der eine multinationale Unternehmensgruppe einen etwaigen für ein Geschäftsjahr ermittelten überschießenden negativen Steueraufwand vorträgt und die angepassten erfassten Steuern in einem (oder mehreren) späteren Geschäftsjahr(en) kürzt, wenn die multinationale Gruppe für das Steuerhoheitsgebiet einen GloBE-Gewinn erzielt. Dieses administrative Verfahren wird nach Inanspruchnahme des betreffenden Wahlrechts angewandt, wenn Artikel 4.1.5 gilt, und ist verpflichtend anzuwenden, wenn Artikel 5.2.1 gilt. Bestimmt eine multinationale Unternehmensgruppe den Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern ihrer Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet nach dieser Methode, greift Artikel 4.1.5 nicht mehr. Handelt es sich beim GloBE-Gewinn für das Steuerhoheitsgebiet um einen positiven Betrag, kommt es bei Anwendung dieses administrativen Vereinfachungsverfahrens zudem nicht zu einem negativen effektiven Steuersatz.

10. Des Weiteren sind die Ziffern 19–21 des bisherigen Wortlauts des Kommentars zu Artikel 4.1.5 so verfasst, dass aus ihnen geschlossen werden könnte, dass dieser Artikel ausschließlich für Situationen gilt, in denen für inländische Steuerzwecke ein Verlust verzeichnet wird. Artikel 4.1.5 gilt jedoch in allen Fällen, in denen die angepassten erfassten Steuern unter null und unter dem erwarteten Betrag der angepassten erfassten Steuern liegen. Daher müssen diese Ziffern präzisiert werden.

2.7.3. Leitlinien

11. Ziffer 19 des Kommentars zu Artikel 4.1.5 wird geändert, sodass sie wie folgt lautet:

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 multinationale Unternehmensgruppe für die angepassten erfassten Steuern einen negativen Betrag errechnet und zwischen dem inländischen steuerpflichtigen Gewinn und dem GloBE-Gewinn eine permanente Differenz besteht. 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 Laufe der Zeit ausgeglichen wird. Beispiele für Posten, die zu solchen dauerhaften Abweichungen führen könnten, sind fiktive Zinsabzüge oder ein Abzug, der die wirtschaftlichen Kosten übersteigt (d. h. ein „Superabzug“). Zu permanenten Differenzen kann es auch kommen, wenn ein Steuerhoheitsgebiet einen Ertrags- oder Gewinnposten freistellt, der in einem Geschäftsjahr im GloBE-Gewinn oder -Verlust berücksichtigt ist, in dem die Geschäftseinheit insgesamt immer noch einen wirtschaftlichen Verlust verzeichnet. Das Entstehen eines latenten GloBE-Verlust-Steueranspruchs gemäß Artikel 4.5 führt jedoch nicht zu einer Ergänzungssteuer nach Artikel 4.1.5, da im Fall der Inanspruchnahme des Verlustwahlrechts Artikel 4.5 anstelle von Artikel 4.4 anzuwenden ist.

12. Der folgende Satz wird am Anfang von Ziffer 20 des Kommentars zu Artikel 4.1.5 eingefügt:

20. Artikel 4.1.5 kann zwar auch in anderen Fällen gelten, der üblichste Sachverhalt, in dem Artikel 4.1.5 greift, ist jedoch der Fall, dass ein steuerlicher Verlust den für GloBE-Zwecke berücksichtigten Verlustbetrag übersteigt.

13. Ziffer 21 des Kommentars zu Artikel 4.1.5 wird geändert, sodass sie wie folgt lautet:

21. Wenn nach den inländischen Steuervorschriften ein steuerlicher Verlust entstanden ist, der den für GloBE-Zwecke berücksichtigten Verlust übersteigt, kommt es üblicherweise zu einer zusätzlichen laufenden Ergänzungssteuer, weil der zusätzliche steuerliche Verlust aus einem Abzug aufgrund eines nichtwirtschaftlichen Verlusts oder aus einer vergleichbaren permanenten Differenz zwischen der inländischen Steuerbemessungsgrundlage und dem GloBE-Gewinn oder -Verlust resultiert.

14. Die folgenden Leitlinien werden nach Ziffer 21 des Kommentars zu Artikel 4.1.5 eingefügt:

Vortrag eines überschießenden negativen Steueraufwands

21.1 Der von einer multinationalen Unternehmensgruppe ermittelte Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern für ein Steuerhoheitsgebiet kann aus verschiedenen Gründen unter null liegen. In vielen Fällen wird der negative Betrag der angepassten erfassten Steuern dem Betrag des GloBE-Verlusts für das Steuerhoheitsgebiet entsprechen. Wenn jedoch zwischen der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns oder Verlusts und des GloBE-Gewinns oder -Verlusts eine permanente Differenz besteht, kann der für ein Steuerhoheitsgebiet, in dem ein GloBE-Verlust verzeichnet wurde, ermittelte negative Betrag der angepassten erfassten Steuern unter dem erwarteten Betrag der angepassten erfassten Steuern auf den GloBE-Verlust liegen, d. h. weniger als 15 % des GloBE-Verlusts betragen. In manchen Fällen können dauerhafte Abweichungen zu Unstimmigkeiten zwischen dem negativen Betrag der angepassten erfassten Steuern und dem negativen Steueraufwand für ein Steuerhoheitsgebiet führen, in dem für das Jahr ein GloBE-Gewinn verzeichnet wurde.

21.2 Wenn der Betrag der angepassten erfassten Steuern in einem Geschäftsjahr, in dem auch ein GloBE-Verlust verzeichnet wird, negativ ist, muss die multinationale Unternehmensgruppe nach Artikel 4.1.5 eine Ergänzungssteuer entrichten, soweit der negative Betrag der angepassten Steuern weniger als 15 % des für das Jahr ermittelten GloBE-Verlusts entspricht. Die Ermittlung des Betrags des negativen Steueraufwands, der permanenten Differenzen zuzuschreiben ist, erfolgt nach Artikel 4.1.5 nicht ausgehend von einem Vergleich der unterschiedlichen Ertrags- und Aufwandsposten, die jeweils bei der Berechnung des GloBE-Verlusts und des steuerlichen Verlusts berücksichtigt wurden. Nach Artikel 4.1.5 wird vielmehr ausgehend von der Differenz zwischen dem erwarteten Betrag der angepassten erfassten Steuern (d. h. dem mit dem Mindeststeuersatz multiplizierten GloBE-Verlust) und dem für das Steuerhoheitsgebiet festgestellten Betrag der angepassten erfassten Steuern der Gesamtbetrag des negativen Steueraufwands ermittelt, der permanenten Differenzen zuzuschreiben ist.

21.3 Wenn der Betrag der angepassten erfassten Steuern in einem Geschäftsjahr, in dem für das Steuerhoheitsgebiet ein GloBE-Gewinn verzeichnet wurde, negativ ist, wird der Ergänzungssteuersatz für das Steuerhoheitsgebiet über dem Mindeststeuersatz liegen. Ähnlich wie die Gegebenheiten, die die Anwendung von Artikel 4.1.5 auslösen, ist der negative Betrag der angepassten erfassten Steuern, der zu diesem Ergebnis führt, dauerhaften Abweichungen zwischen der Berechnung des GloBE-Gewinns oder Verlusts und des steuerlichen Gewinns oder Verlusts zuzuschreiben.

21.4 Das Inclusive Framework hatte eine Methode in Erwägung gezogen, nach der multinationale Unternehmensgruppen verpflichtet gewesen wären, die dauerhaften Abweichungen zu ermitteln, die zu den vorstehend beschriebenen Sachverhalten führen, und die aktiven und passiven latenten Steuern für GloBE-Zwecke anzupassen, um den Effekt dieser permanenten Differenzen auszuschalten. Es kam jedoch zu dem Schluss, dass eine solche Herangehensweise nicht zweckmäßig wäre und für die multinationalen Unternehmen ebenso wie für die Steuerverwaltungen zu viel Aufwand verursachen würde. Dennoch ist das Inclusive Framework der Ansicht, dass bei den GloBE-Vorschriften auch ein administratives Verfahren vorgesehen sein sollte, dass es multinationalen Unternehmen gestattet, eine zusätzliche Ergänzungssteuer nach Artikel 4.1.5 in dem Jahr, in dem es einen GloBE-Verlust verzeichnet, sowie über dem Mindeststeuersatz liegende Ergänzungssteuersätze nach Artikel 5.2.1 zu vermeiden. Daher ist das Inclusive Framework übereingekommen, dass eine multinationale Unternehmensgruppe in Fällen, in denen Artikel 4.1.5 greift, das nachstehend beschriebene administrative Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand anwenden kann. In Fällen, in denen die Ergänzungssteuersätze nach Artikel 5.2.1 über dem Mindeststeuersatz liegen, muss eine multinationale Unternehmensgruppe das nachstehend beschriebene administrative Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand anwenden. Der vorgetragene überschießende negative Steueraufwand, der sich bei diesem administrativen Verfahren ergibt, ist ein GloBE-Steuerattribut der multinationalen Unternehmensgruppe, das so lange bestehen bleibt, bis es in vollem Umfang aufgebraucht wurde, und zwar unabhängig davon, ob die Geschäftseinheiten im betreffenden Steuerhoheitsgebiet veräußert werden. Das Inclusive Framework hatte in Erwägung gezogen, dieses Steuerattribut nach der Veräußerung sämtlicher im Steuerhoheitsgebiet belegener Geschäftseinheiten in bestimmten Situationen, z. B. wenn es in einem latenten Steueranspruch aus einem Verlustvortrag enthalten war, zu streichen, soweit es dauerhaften Abweichungen zuzuschreiben war. Das Inclusive Framework kam jedoch zu dem Schluss, dass eine solche gezieltere Regel die Komplexität erheblich erhöhen würde und potenziell zu Streitigkeiten über die Art und die Zusammensetzung des übrigen Teils des vorgetragenen überschießenden negativen Steueraufwands führen könnte. Zudem wäre die Streichung des Steuerattributs in solchen Situationen unangemessen, wenn die aktiven und passiven latenten Steuern einer Geschäftseinheit, deren steuerliche Position zu dem Vortrag des überschießenden negativen Steueraufwands geführt hat, einer anderen multinationalen Unternehmensgruppe übertragen werden, die in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt, und wenn die inländischen Steuervorschriften gestatten, dass der Posten, der die Anpassung nach Artikel 4.1.5 ausgelöst hat, von der erwerbenden multinationalen Unternehmensgruppe nach inländischem Recht steuerlich geltend gemacht wird. Daher entschied das Inclusive Framework, dass Einfachheit und Planungssicherheit bei der Anwendung von Artikel 4.1.5 wichtiger seien als die etwaigen Vorteile einer präziseren Ausgestaltung der Regel.

21.5 Eine multinationale Unternehmensgruppe, die das administrative Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand anwenden möchte oder muss, nimmt den überschießenden negativen Steueraufwand von dem für das Geschäftsjahr berechneten Gesamtbetrag ihrer angepassten erfassten Steuern aus und trägt den überschießenden negativen Steueraufwand vor. Der überschießende negative Steueraufwand für ein Geschäftsjahr, in dem die multinationale Unternehmensgruppe für das Steuerhoheitsgebiet keinen GloBE-Gewinn erzielt, entspricht dem nach Artikel 4.1.5 für dieses Geschäftsjahr berechneten Betrag. Der überschießende negative

Steueraufwand für ein Geschäftsjahr, in dem die multinationale Unternehmensgruppe für das Steuerhoheitsgebiet einen positiven GloBE-Gewinn erzielt, entspricht den negativen angepassten erfassten Steuern für dieses Geschäftsjahr. In jedem folgenden Jahr, in dem die multinationale Unternehmensgruppe einen positiven GloBE-Gewinn und positive angepasste erfasste Steuern für das Steuerhoheitsgebiet verzeichnet, kürzt die multinationale Unternehmensgruppe den Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern um den noch verbleibenden Teil des vorgetragenen überschießenden negativen Steueraufwands (ohne dass der Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern jedoch unter null sinken darf). Anschließend kürzt die multinationale Unternehmensgruppe den Saldo des vorgetragenen überschießenden negativen Steueraufwands um den gleichen Betrag. Nach dem administrativen Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand muss der überschießende negative Steueraufwand, der auf einen Verlustbetrag zurückzuführen ist, der rückgetragen und für die inländische Steuer mit Gewinnen aus früheren Veranlagungsjahren verrechnet wurde, nach Artikel 4.1.5 im laufenden Steueraufwand berücksichtigt werden und kann nicht vorgetragen werden. Vergleiche auch den Kommentar zu Artikel 4.6.1 in Bezug auf die Behandlung von Verlustrückträgen im Rahmen der GloBE-Vorschriften.

21.6 Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe das administrative Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand anwendet, kann der negative Betrag der angepassten erfassten Steuern nicht unter dem erwarteten Betrag der angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.1.5 liegen, wenn die multinationale Unternehmensgruppe in dem Steuerhoheitsgebiet einen GloBE-Verlust verzeichnet, bzw. kann der effektive Steuersatz nicht unter null liegen, wenn sie in dem Steuerhoheitsgebiet einen GloBE-Gewinn verzeichnet. Wenn eine Geschäftseinheit dieses administrative Verfahren nutzt, hat dies somit zur Folge, dass die multinationale Unternehmensgruppe nach den GloBE-Vorschriften keine zusätzliche Ergänzungssteuer nach Artikel 4.1.5 zu entrichten hat bzw. dass sie für das Steuerhoheitsgebiet keinen über dem Mindeststeuersatz liegenden Ergänzungssteuersatz berechnet.

21.7 Bei der Nutzung des administrativen Verwaltungsverfahrens für Artikel 4.1.5 für ein Steuerhoheitsgebiet handelt es sich um ein jährliches Wahlrecht. Eine multinationale Unternehmensgruppe nimmt dieses Wahlrecht in Anspruch, indem sie das administrative Verfahren bei der Berechnung des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern für das Steuerhoheitsgebiet in dem Jahr, in dem sie einen überschießenden negativen Steueraufwand hat, anwendet und die so berechneten angepassten erfassten Steuern zur Berechnung des effektiven Steuersatzes für das Steuerhoheitsgebiet verwendet. Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts muss der überschießende negative Steueraufwand, der vorgetragen wurde, in allen einschlägigen folgenden Berechnungen des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes genutzt werden.

21.8 Sollte eine multinationale Unternehmensgruppe eine oder mehrere Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet veräußern, in dem sie das vorstehend beschriebene jährliche Wahlrecht in Anspruch genommen hat, bleibt der überschießende negative Steueraufwand, der vorgetragen wurde, ein Attribut der veräußernden Unternehmensgruppe. Die multinationale Unternehmensgruppe hat Aufzeichnungen zum offenen Saldo des Aufwandsvortrags zu führen. Wenn die multinationale Unternehmensgruppe sämtliche Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet veräußert und in diesem Steuerhoheitsgebiet in einem späteren Geschäftsjahr wieder Geschäftseinheiten erwirbt oder gründet, wird der Saldo des überschießenden negativen Steueraufwands, der vorgetragen wurde, ab diesem Geschäftsjahr bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern für das Steuerhoheitsgebiet berücksichtigt.

15. Die folgenden Leitlinien werden nach Ziffer 15 des Kommentars zu Artikel 5.2.1 eingefügt:

15.1 In manchen Fällen kann der Ergänzungssteuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet über dem Mindeststeuersatz liegen. Dies kann geschehen, wenn die Aktivitäten der multinationalen Unternehmensgruppe in einem Staat für GloBE-Zwecke gewinnträchtig sind, d. h. wenn für das Steuerhoheitsgebiet ein GloBE-Gewinn verzeichnet wird, der von der multinationalen Unternehmensgruppe für dieses Steuerhoheitsgebiet ermittelte Betrag der angepassten erfassten Steuern jedoch negativ ist. Wenn die Formel in Artikel 5.2.1 auf ein Steuerhoheitsgebiet mit einem negativen effektiven Steuersatz angewendet wird, ergibt sich ein Ergänzungssteuersatz, der über dem Mindeststeuersatz liegt. Wenn der effektive Steuersatz in einem Steuerhoheitsgebiet beispielsweise -4 % beträgt, ergibt sich ein Ergänzungssteuersatz von 19 % (= 15 % - (-4 %)).

15.2 Für Fälle, in denen der Ergänzungssteuersatz aufgrund eines negativen Betrags angepasster erfasster Steuern über dem Mindeststeuersatz liegt, ist das Inclusive Framework übereingekommen, dass die multinationale Unternehmensgruppe das nachstehend beschriebene administrative Verfahren für einen negativen Steueraufwand anzuwenden hat. Die Gründe für die Anwendung des administrativen Verfahrens für einen negativen Steueraufwand, die im Kommentar zu Artikel 4.1.5 dargelegt sind, gelten auch im Kontext von Artikel 5.2.1. Für Artikel 5.2.1 ist das Verfahren jedoch verpflichtend anzuwenden, damit gewährleistet ist, dass der substanzbasierte Freibetrag für das Geschäftsjahr nur die Ergänzungssteuer auf den Anteil des GloBE-Gewinns verhindert, der infolge des Freibetrags nicht als Übergewinn gilt, und nicht auch die Ergänzungssteuer verhindert, die der permanenten Differenz zuzuschreiben ist, die zu dem überschießenden negativen Steueraufwand geführt hatte.

15.3 Eine multinationale Unternehmensgruppe, die das administrative Verfahren für einen negativen Steueraufwand anwendet, nimmt den negativen Steueraufwand vom Gesamtbetrag ihrer angepassten erfassten Steuern aus, der für das Geschäftsjahr berechnet wird, und trägt den überschießenden negativen Steueraufwand vor. Der negative Steueraufwand für ein Geschäftsjahr, in dem die multinationale Unternehmensgruppe aufgrund eines negativen Betrags angepasster erfasster Steuern einen Ergänzungssteuersatz hat, der über dem Mindeststeuersatz liegt, entspricht dem negativen Betrag der angepassten erfassten Steuern. Wenn eine multinationale Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet beispielsweise einen GloBE-Gewinn i. H. v. 100 und angepasste erfasste Steuern i. H. v. -5 verzeichnet, beträgt der negative Steueraufwand -5.

15.4 Der überschießende negative Steueraufwand, der vorgetragen wurde, muss in allen einschlägigen folgenden Berechnungen des effektiven Steuersatzes für das Steuerhoheitsgebiet verwendet werden.

15.5 Sollte eine multinationale Unternehmensgruppe eine oder mehrere Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet veräußern, in dem sie das administrative Verfahren für einen negativen Steueraufwand angewendet hat, bleibt der negative Steueraufwand ein Attribut der veräußernden Unternehmensgruppe. Die multinationale Unternehmensgruppe hat Aufzeichnungen zum offenen Saldo des Aufwandsvortrags zu führen. Wenn die multinationale Unternehmensgruppe sämtliche Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet veräußert und in diesem Steuerhoheitsgebiet in einem späteren Geschäftsjahr wieder Geschäftseinheiten erwirbt oder gründet, wird der Saldo des überschießenden negativen Steueraufwands, der vorgetragen wurde, ab diesem Geschäftsjahr bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern für das Steuerhoheitsgebiet berücksichtigt.

2.7.4. Beispiele

16. Die folgenden Beispiele werden in die Beispiele zu den GloBE-Mustervorschriften aufgenommen.

Beispiel 4.1.5-5

Administratives Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand

1. Dieses Beispiel veranschaulicht das administrative Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand im Fall von Artikel 4.1.5.
2. Eine in Staat X tätige multinationale Unternehmensgruppe verzeichnet in Jahr 1 einen GloBE-Verlust i. H. v. (100). Nach den innerstaatlichen Steuervorschriften von Staat X verzeichnet die multinationale Unternehmensgruppe in Jahr 1 jedoch einen Nettobetriebsverlust i. H. v. (300). Der erwartete Betrag der angepassten erfassten Steuern in Staat X ist (15), der tatsächliche Betrag der angepassten erfassten Steuern (45). Die multinationale Unternehmensgruppe beschließt, das Wahlrecht zur Anwendung des administrativen Verfahrens für einen überschießenden negativen Steueraufwand in Anspruch zu nehmen, und entrichtet in Jahr 1 keine Ergänzungssteuer. Es wird ein überschießender negativer Steueraufwand i. H. v. 30 vorgetragen.
3. In Jahr 2 erzielt die multinationale Unternehmensgruppe in Staat X einen GloBE-Gewinn i. H. v. 300; für inländische Steuerzwecke verrechnet sie ihren Nettobetriebsverlust i. H. v. 300 in vollem Umfang mit ihrem Gewinn. Für GloBE-Zwecke wird der latente Steueranspruch i. H. v. (45), der in Jahr 1 angesetzt wurde, infolge der Verwendung des Verlustvortrags aufgelöst. Da in Jahr 1 jedoch das administrative Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand in Anspruch genommen wurde, werden die angepassten erfassten Steuern in Staat X in Jahr 2 um den überschießenden negativen Steueraufwand i. H. v. 30 gekürzt, der vorgetragen wurde. Folglich belaufen sich die angepassten erfassten Steuern in Jahr 2 auf 15 und der effektive Steuersatz beträgt 5 % (= 15 angepasste erfasste Steuern / 300 GloBE-Gewinn). Der Ergänzungssteuersatz für das Steuerhoheitsgebiet beträgt 10 % (= 15 % Mindeststeuersatz – 5 % effektiver Steuersatz), sodass in Jahr 2 eine Ergänzungssteuer i. H. v. 30 anfällt.

Beispiel 5.2.1-1

Administratives Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand

1. Dieses Beispiel veranschaulicht das administrative Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand im Fall von Artikel 5.2.1.
2. Eine in Staat X tätige multinationale Unternehmensgruppe erzielt in Jahr 1 einen GloBE-Gewinn i. H. v. 200. Nach den innerstaatlichen Steuervorschriften von Staat X verzeichnet die multinationale Unternehmensgruppe in Jahr 1 jedoch einen Nettobetriebsverlust i. H. v. (100). Die multinationale Unternehmensgruppe setzt wegen dieses steuerlichen Verlusts einen latenten Steueranspruch i. H. v. 15 und somit einen negativen Steueraufwand i. H. v. 15 an. Die multinationale Unternehmensgruppe muss in Jahr 1 das administrative Verfahren für einen überschießenden negativen Steueraufwand anwenden. Demzufolge belaufen sich die angepassten erfassten Steuern nach Streichung des negativen Steueraufwands auf null; der effektive Steuersatz beträgt 0 % und für Jahr 1 fällt eine Ergänzungssteuer i. H. v. 30 an (= 200 GloBE-Gewinn x (15 % – 0 %)). Es wird ein überschießender negativer Steueraufwand i. H. v. 15 vorgetragen.
3. In Jahr 2 erzielt die multinationale Unternehmensgruppe einen GloBE-Gewinn i. H. v. 100 und zahlt in Staat X aufgrund des vorgetragenen Nettobetriebsverlusts i. H. v. 100 keine Steuern.

Wenn dieser Verlustvortrag genutzt wird, wird der in Bezug auf ihn angesetzte latente Steueranspruch i. H. v. 15 aufgelöst. Dies führt theoretisch zu angepassten erfassten Steuern i. H. v. 15. Weil jedoch in Jahr 1 das administrative Verfahren für einen negativen Steueraufwand angewendet wurde, wird der vorgetragene überschießende negative Steueraufwand in Jahr 2 genutzt, sodass sich die angepassten erfassten Steuern in Jahr 2 auf null belaufen. Folglich beträgt der effektive Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet 0 % und es fällt in Jahr 2 eine Ergänzungssteuer für das Steuerhoheitsgebiet X i. H. v. 15 an ($= 100 \text{ GloBE-Gewinn} \times (15 \% \text{ Mindeststeuersatz} - 0 \% \text{ effektiver Steuersatz})$).

2.8. Verluste schreibende Muttergesellschaften beherrschter ausländischer Unternehmen

2.8.1. Einleitung

1. Manche Steuerhoheitsgebiete mit Steuerregelungen für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC-Steuerregelungen bzw. Hinzurechnungsbesteuerungsregeln) sehen eine Besteuerung der über solche Unternehmen bezogenen ausländischen Einkünfte vor, indem sie diese Einkünfte in den inländischen steuerpflichtigen Gewinn des Steuerpflichtigen einrechnen. Im Rahmen solcher Steuerregelungen kann ein Steuerpflichtiger die im Ausland gezahlten Steuern im Allgemeinen auf die Steuern anrechnen, die nach der CFC-Steuerregelung auf einen Teil oder die gesamten aus dem Ausland bezogenen Einkünfte erhoben werden; üblicherweise können die im Ausland gezahlten Steuern jedoch nicht auf im Inland erzielte Gewinne des Steuerpflichtigen angerechnet werden. Wenn die aus dem Ausland bezogenen Einkünfte nach einer solchen CFC-Regelung oder anderweitig berücksichtigt werden und im gleichen Jahr im Inland ein Verlust verzeichnet wird, sehen solche Regelungen vor, dass die ausländischen Einkünfte mit dem inländischen Verlust verrechnet werden. In einem solchen Fall verfallen die Steuergutschriften für die im Ausland gezahlten Steuern, die sonst auf den im Ausland erzielten Gewinn anzurechnen gewesen wären, oder sie können vorgetragen werden, je nachdem, was die geltende inländische Steuerregelung jeweils vorsieht. Würde die inländische Steuerregelung in einem solchen Fall keine Verrechnung der aus dem Ausland bezogenen Einkünfte mit dem inländischen Verlust vorsehen, könnte der Steuerpflichtige die im Ausland gezahlten Steuern auf die aus dem Ausland bezogenen Einkünfte anrechnen und den Verlust vortragen, um ihn in späteren Jahren mit einem im Inland erzielten Gewinn zu verrechnen.

2. Viele Steuerhoheitsgebiete mit solchen Regelungen gewähren Entlastungen, die sicherstellen, dass durch diese Regelungen kein wesentlicher Nachteil gegenüber Regelungen entsteht, bei denen aus dem Ausland stammende Einkünfte steuerbefreit sind. Solche Entlastungen können auf verschiedene Weise gewährt werden, etwa über einen Auffangmechanismus, der es einem Steuerpflichtigen gestattet, in späteren Jahren im Inland erzielte Gewinne bis zur Höhe des in dem (bzw. den) Vorjahr(en) verzeichneten inländischen Verlusts als ausländische Einkünfte zu behandeln. Dadurch wird in etwa das gleiche Ergebnis erzielt, wie wenn der Steuerpflichtige einen inländischen Verlust vorgetragen hätte, weil damit im Wesentlichen ein Ausgleich für die Minderung des Verlusts geschaffen wird, der im Vorjahr angesetzt worden wäre, wenn es möglich gewesen wäre, die im Ausland gezahlten Steuern auf die ausländischen Einkünfte anzurechnen.

2.8.2. Zu klärende Fragestellung

3. Wenn in einem Steuerhoheitsgebiet ein inländischer Verlust verzeichnet wird, ist der GloBE-Gewinn oder -Verlust aufgrund dieses Verlusts im Allgemeinen negativ, unabhängig davon, ob das betreffende Steuerhoheitsgebiet aus dem Ausland bezogene Einkünfte besteuert. Gestattet das Steuerhoheitsgebiet in Jahren, in denen im Inland ein Verlust verzeichnet wird, dass die im Ausland gezahlten Steuern auf die Steuern angerechnet werden, die im Inland auf die ausländischen Einkünfte erhoben werden, wird nach den innerstaatlichen Vorschriften im Allgemeinen ein steuerlicher Verlust angesetzt, der vorgetragen werden kann. Der an einen solchen Verlust geknüpfte latente Steueranspruch kann nach den GloBE-Vorschriften vorgetragen werden und in einem nachfolgenden Jahr, in dem der Verlust mit einem inländischen steuerpflichtigen Gewinn verrechnet wird, in den angepassten erfassten Steuern berücksichtigt werden.

4. Wenn das Steuerhoheitsgebiet jedoch z. B. verlangt, dass die ausländischen Einkünfte zuerst mit dem inländischen Verlust verrechnet werden, bevor die im Ausland gezahlten Steuern angerechnet werden können, wird anders als im vorgenannten Fall kein Verlust oder ein geringerer Verlust angesetzt. Steuerhoheitsgebiete mit solchen Regelungen gestatten üblicherweise, dass künftige inländische Ge-

winne bis zur Höhe des in dem (bzw. den) Vorjahr(en) verzeichneten inländischen Verlusts in ausländische Einkünfte umqualifiziert werden, damit sie – statt mit dem nicht angesetzten Verlust – mit den Gutschriften ausländischer Steuern verrechnet werden können. Gemäß Artikel 4.4.1 Buchstabe e sind latente Steueransprüche aus vorgetragene Gutschriften ausländischer Steuern nicht in der Berechnung der angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigen. Wenn vorgetragene Gutschriften ausländischer Steuern genutzt werden, um sie mit Steuern auf in späteren Jahren erzielte inländische Gewinne zu verrechnen, könnte in diesem zweiten Fall ohne eine entsprechende Klarstellung somit eine Ergänzungssteuer fällig werden, obwohl der wirtschaftliche Sachverhalt der gleiche ist, wie wenn ein Verlustvortrag gestattet ist.

5. Als Beispiel sei angenommen, dass ein Steuerpflichtiger in Staat A ein Unternehmen in Staat B beherrscht. In Staat A gilt ein Steuersatz von 17,5 % und in Staat B ein Steuersatz von 20 %. Für die Zwecke dieses Beispiels kann angenommen werden, dass die inländische Steuerbemessungsgrundlage in beiden Staaten genau der GloBE-Bemessungsgrundlage entspricht. In Jahr 1 verzeichnet der Steuerpflichtige in Staat A einen Verlust i. H. v. (100) und erzielt in Staat B Einkünfte i. H. v. 100. Das beherrschte ausländische Unternehmen zahlt in Staat B Steuern i. H. v. 20. Staat A verlangt nicht, dass die Einkünfte des beherrschten ausländischen Unternehmens mit dem inländischen Verlust verrechnet werden. Folglich wird in Staat A ein Verlust i. H. v. (100) angesetzt und vorgetragen. Auf die Einkünfte aus Staat B fallen in Staat A keine Steuern an, weil die anrechenbaren ausländischen Steuern i. H. v. 20 die für das beherrschte ausländische Unternehmen geschuldeten Steuern i. H. v. 17,5 mehr als ausgleichen. Nach den GloBE-Vorschriften wird wegen des Verlustvortrags ein latenter Steueranspruch i. H. v. 15 vorgetragen, der in einem künftigen Geschäftsjahr in den angepassten erfassten Steuern berücksichtigt werden kann, wenn der Verlustvortrag für inländische Steuerzwecke genutzt wird.

6. Nun sei angenommen, dass der Sachverhalt zwar der gleiche ist wie oben, dass Staat A aber verlangt, dass die Einkünfte aus Staat B mit dem in Staat A verzeichneten Verlust verrechnet werden, bevor die ausländischen Steuern angerechnet werden können. In diesem Fall wird kein Verlust angesetzt und die anrechenbaren ausländischen Steuern i. H. v. 20 werden vorgetragen. In einem folgenden Jahr wird in Staat A ein Gewinn erzielt; Staat A gestattet nun, dass dieser Gewinn bis zur Höhe von 100 (d. h. bis zur Höhe des inländischen Verlusts) in ausländische Einkünfte umqualifiziert wird, damit die vorgetragene ausländischen Steuern darauf angerechnet werden können. Von den bislang ungenutzten anrechenbaren Steuern aus dem Verlustjahr werden 17,5 geltend gemacht, sodass in Staat A keine Steuern zu entrichten sind. Der latente Steueraufwand, der entsteht, weil der latente Steueranspruch aufgrund der Anrechnung vorgetragener ausländischer Steuern aufgelöst wird, wäre nicht in die angepassten erfassten Steuern einzurechnen; daher würde in Bezug auf Staat A in dem folgenden Jahr, in dem ein Gewinn i. H. v. 100 erzielt wird, eine Ergänzungssteuer i. H. v. 15 anfallen. Obwohl der wirtschaftliche Sachverhalt im ersten Beispiel der gleiche ist, fällt dort keine Ergänzungssteuer an, weil die Verwendung des Verlustvortrags dazu führt, dass zu den angepassten erfassten Steuern 15 hinzugerechnet werden, wenn der an den Verlustvortrag geknüpfte latente Steueranspruch aufgelöst wird.

7. Wenn sich ein Steuerhoheitsgebiet für die zweite Vorgehensweise entschieden hat, d. h., wenn vorgesehen ist, dass inländische Gewinne in späteren Jahren bis zur Höhe des inländischen Verlusts, der mit Einkünften eines beherrschten ausländischen Unternehmens oder anderen ausländischen Einkünften verrechnet wurde, in ausländische Einkünfte umqualifiziert werden, so sollte dies im Rahmen der GloBE-Vorschriften nicht zu einem Nachteil gegenüber Steuerhoheitsgebieten führen, in denen ein Verlustvortrag vorgesehen ist.

2.8.3. Leitlinien

8. Diese Leitlinien gewährleisten, dass die GloBE-Vorschriften in bestimmten Fällen zu funktional gleichwertigen Ergebnissen führen, unabhängig davon, ob ein Steuerhoheitsgebiet einen Verlustvortrag oder einen Vortrag anrechenbarer ausländischer Steuern (bzw. einen gleichwertigen Mechanismus) gestattet, wenn in einem Jahr zugleich ein Verlust im Inland und Einkünfte aus dem Ausland verzeichnet werden.

9. Um funktional gleichwertige Ergebnisse zu erzielen, sollten die GloBE-Vorschriften Steuerattribute wirksam werden lassen, die anstelle eines Verlustvortrags vorgesehen sind, wenn im gleichen Jahr ein Verlust im Inland und Einkünfte aus dem Ausland verzeichnet werden. Funktionale Gleichwertigkeit verlangt allerdings, dass jedes nach den inländischen Steuervorschriften zustande kommende Ergebnis für den Steuerpflichtigen nicht günstiger ist als das Ergebnis, zu dem es kommt, wenn ein Verlustvortrag angesetzt wird (d. h. ein zum Mindeststeuersatz neu berechneter latenter Steueranspruch).

10. Diese Leitlinien sehen einen Ersatz bzw. Substitutionsmechanismus für den latenten Verlust-Steueranspruch vor, der sonst in dem Jahr angesetzt worden wäre, in dem der inländische Verlust verzeichnet wurde, und sie gewährleisten, dass dieser Substitutionsmechanismus für den Steuerpflichtigen nicht günstiger ist als der latente GloBE-Steueranspruch, der an den sonst angesetzten und vorgetragenen Verlust geknüpft wäre.

11. Es gilt darauf hinzuweisen, dass in manchen Steuerhoheitsgebieten Regelungen gelten, die in gleicher Weise in Bezug auf inländische Verluste wirken, die mit über Betriebsstätten erzielten Einkünften verrechnet werden. Das Inclusive Framework wird untersuchen, ob es sinnvoll ist, den vorstehend beschriebenen Mechanismus auf den Betriebsstättenkontext auszuweiten, um vergleichbare Ergebnisse zu gewährleisten, wobei zu berücksichtigen ist, dass gewisse Unterschiede zwischen den Mechanismen nötig sein könnten, um dem jeweiligen Kontext Rechnung zu tragen.

12. Diese Leitlinien sollen zwar gewährleisten, dass im Fall von Regelungen, die zu einem inländischen Verlustvortrag führen, und solchen, die dies nicht tun, jeweils gleichwertige Ergebnisse erzielt werden; die umsetzenden Steuerhoheitsgebiete können ihre bestehenden CFC-Regelungen aber auch so ändern, dass nach den GloBE-Vorschriften Ergebnisse erzielt werden, die mit denen vergleichbar sind, die erzielt worden wären, wenn im Jahr des inländischen Verlusts ein Verlustvortrag angesetzt worden wäre, und dies, ohne dass eine solche Änderung als ein mit den GloBE-Vorschriften in Zusammenhang stehender Vorteil betrachtet würde, der die Anerkennung der IIR oder UTPR dieses Steuerhoheitsgebiets verhindern könnte.

13. Die folgenden Leitlinien werden nach Ziffer 82 des Kommentars zu Artikel 4.4.1 Buchstabe e eingefügt:

82.1. Es gibt jedoch Fälle, in denen es nicht angemessen wäre, einen latenten Steueraufwand im Zusammenhang mit der Entstehung und Nutzung von Steuergutschriften vom Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern einer Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr auszunehmen. Ein solcher Fall ist bei Gutschriften ausländischer Steuern gegeben, wenn ein Steuerhoheitsgebiet im Ausland erzielte Einkünfte besteuert und eine Geschäftseinheit nach den steuerrechtlichen Vorschriften dieses Steuerhoheitsgebiets anrechenbare ausländische Steuern verwenden kann, um die inländischen Steuern auf Gewinne eines späteren Jahres zu verringern, nachdem ein inländischer Verlust in einem früheren Jahr mit ausländischen Einkünften verrechnet wurde. Ohne eine besondere Ausnahmeregel kann sich in einem solchen Fall der effektive Steuersatz der Geschäftseinheit verringern, da die Nutzung vorgetragener Gutschriften ausländischer Steuern nicht in den angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit berücksichtigt wird. Diese Situation würde eintreten, obwohl die Geschäftseinheit einen geringeren latenten Steueranspruch in Bezug auf den Verlustvortrag ansetzt, weil der inländische Verlust mit den ausländischen Einkünften verrechnet wurde. Wären die ausländischen Einkünfte nicht mit dem inländischen steuerlichen Verlust verrechnet worden, hätte sich der steuerliche Verlust in voller Höhe in dem latenten Steueranspruch der Geschäftseinheit niedergeschlagen, sodass der steuerliche Verlust in voller Höhe in den erfassten Steuern zu berücksichtigen wäre, wenn er in späteren Geschäftsjahren von der Geschäftseinheit verwendet würde.

82.2. Um dieser Problematik zu begegnen, findet Artikel 4.4.1 Buchstabe e im Fall eines latenten Steueranspruchs für einen Mechanismus, der einen Verlustvortrag ersetzt, keine Anwendung.

Ein solcher latenter Verlustvortragsersatz-Steueranspruch ist in diesem Sinne gegeben, wenn alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- a. Das Steuerhoheitsgebiet verlangt, dass ausländische Einkünfte mit inländischen Verlusten verrechnet werden, bevor die im Ausland gezahlten Steuern auf die Steuern angerechnet werden können, die im Inland auf die ausländischen Einkünfte erhoben werden.
- b. Die Geschäftseinheit verzeichnet im Inland einen steuerlichen Verlust, der vollständig oder teilweise durch ausländische Einkünfte ausgeglichen wird.
- c. Die inländische Steuerregelung gestattet, dass anrechenbare ausländische Steuern in einem späteren Jahr genutzt werden können, um die Steuerschuld auf Erträge zu verringern, die in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der Geschäftseinheit eingehen.

Wenn alle obigen Bedingungen erfüllt sind, ist der latente Steueraufwand, der dem latenten Verlustvortragsersatz-Steueranspruch zuzuschreiben ist, in dem Geschäftsjahr, in dem er entsteht, und in dem (bzw. den) Geschäftsjahr(en), in dem (bzw. denen) er aufgelöst wird, in den Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern der Geschäftseinheit einzurechnen, allerdings nur soweit die anrechenbaren ausländischen Steuern, die zur Entstehung des latenten Verlustvortragsersatz-Steueranspruchs führten, mit einer Steuerschuld auf Erträge verrechnet werden, die im GloBE-Gewinn oder -Verlust der Geschäftseinheit berücksichtigt sind. Der Betrag des latenten Verlustvortragsersatz-Steueranspruchs entspricht jeweils dem niedrigeren der beiden folgenden Beträge: i) dem Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern auf die berücksichtigten ausländischen Einkünfte, die nach der geltenden inländischen Steuerregelung von dem Jahr, in dem die Geschäftseinheit (vor Berücksichtigung ausländischer Einkünfte) einen steuerlichen Verlust verzeichnet hat, in ein späteres Jahr vorgetragen werden können, und ii) dem Betrag des steuerlichen Verlusts der Geschäftseinheit für das Veranlagungsjahr (vor Berücksichtigung ausländischer Einkünfte), multipliziert mit dem geltenden inländischen Steuersatz. Der latente Steueranspruch für den Verlustvortragsersatz unterliegt dem Ausschluss von Artikel 4.4.1 Buchstabe a und muss gemäß der im Kommentar zu Artikel 9.1.1 beschriebenen Formel zum Mindestsatz neu berechnet werden.

82.3. Manche CFC-Steuerregelungen gestatten es nicht, dass anrechenbare ausländische Steuern vorgetragen werden, sondern erreichen ein gleichwertiges Ergebnis durch einen Verlustauffangmechanismus, der es ebenfalls ermöglicht, einen Überhang anrechenbarer Steuern in einem späteren Jahr mit der inländischen Steuerschuld auf inländische Gewinne zu verrechnen, die in ausländische Einkünfte umqualifiziert wurden. Sofern dieser Auffangmechanismus nicht zu einem günstigeren Ergebnis führt als dem, das im Fall der Bildung eines Verlustvortrags vorgesehen ist (nämlich ein zum Mindestsatz neu berechneter latenter Steueranspruch), sind dann bei Bedarf gleichwertige Anpassungen vorzunehmen, um dem Effekt dieses Mechanismus auf die angepassten erfassten Steuern Rechnung zu tragen. Um im Rahmen der GloBE-Vorschriften gleichwertige Ergebnisse zu gewährleisten, ist der Betrag des von einer Geschäftseinheit in einem Geschäftsjahr verzeichneten steuerlichen Verlusts, der Gegenstand eines solchen Auffangmechanismus ist, so zu behandeln, als führe er in dem Jahr des steuerlichen Verlusts zu einem latenten Verlustvortragsersatz-Steueranspruch, der aufgelöst wird, wenn der steuerliche Verlust aufgefangen wird, allerdings nur insoweit, als der Auffangmechanismus die anrechenbaren ausländischen Steuern erhöht, die mit einer Steuerschuld auf Erträge verrechnet werden, die im GloBE-Gewinn oder -Verlust der Geschäftseinheit berücksichtigt sind.

82.4. Diese Leitlinien sollen zwar gewährleisten, dass im Fall von Regelungen, die zu einem inländischen Verlustvortrag führen, und solchen, die dies nicht tun, jeweils gleichwertige Ergebnisse erzielt werden; die umsetzenden Steuerhoheitsgebiete können ihre bestehenden CFC-Regelungen oder anderen innerstaatlichen Steuervorschriften aber auch so ändern, dass nach den GloBE-Vorschriften Ergebnisse erzielt werden, die mit denen vergleichbar sind, die erzielt worden wären, wenn

im Jahr des inländischen Verlusts ein Verlustvortrag angesetzt worden wäre, und dies, ohne dass eine solche Änderung als ein mit den GloBE-Vorschriften in Zusammenhang stehender Vorteil betrachtet würde, der die Anerkennung der IIR oder UTPR des umsetzenden Steuerhoheitsgebiets verhindern könnte, oder dass dies notwendigerweise verhindern würde, dass daraus resultierende CFC-Steuern als erfasste Steuern behandelt werden.

2.8.4. Beispiele

Beispiel 4.4.1 Buchstabe e-1

1. Die multinationale Unternehmensgruppe ABC hält 100 % der Geschäftseinheit A in Staat Z. Die Geschäftseinheit A ist die einzige Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe in Staat Z. Staat Z hat einen Körperschaftsteuersatz von 17,5 % und besteuert die weltweiten Einkünfte der Geschäftseinheit A nach einer CFC-Steuerregelung. Geschäftseinheit A hält 100 % der Geschäftseinheit B, die in Staat Y belegen ist. In Staat Y gilt ein Körperschaftsteuersatz von 20 %. Die Gewinne von Geschäftseinheit B werden nach der CFC-Steuerregelung von Staat Z als ausländische Einkünfte im steuerpflichtigen Gewinn von Geschäftseinheit A in Staat Z berücksichtigt. Staat Z gestattet, dass die im Ausland entrichteten Steuern auf die von Staat Z auf ausländische Einkünfte erhobenen Steuern angerechnet werden. Mit Ausnahme der CFC-Steuerregelung in Staat Z sind die Steuerbemessungsgrundlagen von Staat Z und Staat Y mit der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage identisch.
2. In Jahr 1 verzeichnet die Geschäftseinheit A in Staat Z einen Verlust i. H. v. (100), während die Geschäftseinheit B in Staat Y einen Gewinn i. H. v. 100 erzielt. Die Geschäftseinheit B entrichtet in Jahr 1 Steuern an Staat Y i. H. v. 20. Die Geschäftseinheit A zahlt keine Steuern an Staat Z, weil sie nach den steuerrechtlichen Bestimmungen von Staat Z keinen steuerpflichtigen Gewinn erzielt hat. In Staat Z wird kein Verlustvortrag gebildet, weil der inländische Verlust mit den ausländischen Einkünften verrechnet wird. Für die an Staat Y in Jahr 1 gezahlten Steuern, die nicht angerechnet werden konnten, wird in Staat Z ein Anrechnungsvortrag gebildet. Dabei wird ein latenter Verlustvortragsersatz-Steueranspruch i. H. v. 15 angesetzt und vorgetragen, was dem zum Mindeststeuersatz Neuberechneten Betrag der vorgetragenen anrechenbaren ausländischen Steuern entspricht.
3. In Jahr 2 erzielt Geschäftseinheit A in Staat Z einen Gewinn i. H. v. 100, während Geschäftseinheit B in Staat Y weder einen Gewinn noch einen Verlust verzeichnet. Nach dem Steuerrecht von Staat Z kann der Anrechnungsvortrag genutzt werden, um mit dem inländischen Gewinn i. H. v. 100 verrechnet zu werden, da in Jahr 1 kein Verlustvortrag angesetzt wurde. Wenn die anrechenbaren ausländischen Steuern auf diese Weise genutzt werden, wird der latente Verlustvortragsersatz-Steueranspruch aufgelöst und sein Betrag wird zu den angepassten erfassten Steuern hinzugerechnet. Folglich belaufen sich die angepassten erfassten Steuern in Jahr 2 für Staat Z auf 15 und es fällt keine Ergänzungssteuer an. Dies ist das gleiche Ergebnis, das auch erzielt worden wäre, wenn für den Verlust in Staat Z in Jahr 1 ein Verlustvortrag gebildet worden wäre, der dann in Jahr 2 genutzt worden wäre.

Jahr 1	Im Ausland erzielt	Im Inland erzielt	Insgesamt
Gewinn (Verlust) von Geschäftseinheit A	100	(100)	0
Anrechenbare ausländische Steuern/(angerechnete ausländische Steuern)	20	0	20
Angesetzter Verlust/(angerechneter Verlust)	0	0	0
Vorgetragene anrechenbare Steuern	20	0	20
Steuern Staat Z (17,5 %)	=	=	0
GloBE-Gewinn/(-Verlust) Staat Z		(100)	
Angepasste erfasste Steuern für GloBE-Zwecke Staat Z		(15)	

Jahr 2	Im Ausland erzielt	Im Inland erzielt	Insgesamt
Gewinn (Verlust) von Geschäftseinheit A	0	100	100
Anrechenbare ausländische Steuern/(angerechnete ausländische Steuern)	0	(17,5)	(17,5)
Angesetzter Verlust/(angerechneter Verlust)	0	0	0
Vorgetragene anrechenbare Steuern	2,5	0	2,5
Steuern Staat Z (17,5 %)	=	=	0
GloBE-Gewinn/(-Verlust) Staat Z		100	
Angepasste erfasste Steuern für GloBE-Zwecke Staat Z		15	

Beispiel 4.4.1 Buchstabe e-2

1. Die multinationale Unternehmensgruppe ABC hält 100 % der Geschäftseinheit A in Staat Z. Die Geschäftseinheit A ist die einzige Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe in Staat Z. Staat Z hat einen Körperschaftsteuersatz von 17,5 % und besteuert die weltweiten Einkünfte der Geschäftseinheit A nach einer CFC-Steuerregelung. Staat Z verlangt, dass ausländische Einkünfte mit inländischen Verlusten verrechnet werden, bevor anrechenbare ausländische Steuern auf die Steuern angerechnet werden können, die auf die ausländischen Einkünfte erhoben werden. Geschäftseinheit A hält 100 % der Geschäftseinheit B, die in Staat Y belegen ist. In Staat Y gilt ein Körperschaftsteuersatz von 30 %. Die Gewinne von Geschäftseinheit B werden nach der CFC-Steuerregelung von Staat Z als ausländische Einkünfte im steuerpflichtigen Gewinn von Geschäftseinheit A in Staat Z berücksichtigt. Da in Staat Z nicht die Möglichkeit besteht, einen Verlustvortrag für einen inländischen Verlust zu bilden, wenn im selben Jahr Einkünfte aus dem Ausland bezogen werden, die mit dem inländischen Verlust aus diesem Jahr verrechnet werden müssen, wird stattdessen gestattet, dass inländische Einkünfte in späteren Geschäftsjahren in ausländische Einkünfte umqualifiziert werden, damit mit der Zeit der richtige Betrag an ausländischen Einkünften berücksichtigt werden kann. Der maximale Betrag, der nach dieser Regel in ausländische Einkünfte umqualifiziert werden kann, entspricht dem Betrag des inländischen Verlusts, der mit ausländischen Einkünften verrechnet wurde. Staat Z gestattet zwar nicht, dass anrechenbare ausländische Steuern vorgetragen werden, durch den Umqualifizierungsmechanismus werden aber gleichwertige Ergebnisse gewährleistet, die nicht großzügiger sind als diejenigen, zu denen es gekommen wäre, wenn ein Verlustvortrag gebildet worden wäre. Mit Ausnahme der CFC-Steuerregelung in Staat Z sind die Steuerbemessungsgrundlagen von Staat Z und Staat Y mit der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage identisch.

2. In Jahr 1 verzeichnet Geschäftseinheit A in Staat Z einen Verlust i. H. v. (100), während Geschäftseinheit B in Staat Y einen Gewinn i. H. v. 100 erzielt. Geschäftseinheit B entrichtet in Jahr 1 Steuern an Staat Y i. H. v. 30. Geschäftseinheit A zahlt keine Steuern in Staat Z, weil sie nach den steuerrechtlichen Bestimmungen von Staat Z keinen steuerpflichtigen Gewinn erzielt hat. In Staat Z wird kein Verlustvortrag gebildet, weil der inländische Verlust mit den ausländischen Einkünften verrechnet wird. Da der inländische Verlust i. H. v. (100) in Jahr 1 mit den ausländischen Einkünften i. H. v. 100 verrechnet wurde, werden in späteren Veranlagungsjahren jedoch inländische Einkünfte i. H. v. 100 in ausländische Einkünfte umqualifiziert, um die Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern zu ermöglichen.

3. In diesem Beispiel entspricht der Betrag des latenten Verlustvortragsersatz-Steueranspruchs von Geschäftseinheit A dem Betrag des steuerlichen Verlusts i. H. v. (100), der nach der steuerlichen Regelung von Staat Z diesem Auffangmechanismus unterliegt und der mit dem geltenden inländischen Steuersatz von Staat Z von 17,5 % multipliziert und dann zum Mindeststeuersatz von 15 % neu berechnet wird. Dies führt dazu, dass in Jahr 1 ein latenter Verlustvortragsersatz-Steueranspruch i. H. v. 15 gebildet wird.

4. In Jahr 2 erzielt die Geschäftseinheit A in Staat Z einen Gewinn i. H. v. 100 und Geschäftseinheit B in Staat Y einen Gewinn i. H. v. 200. Vor Berücksichtigung ausländischer anrechenbarer Steuern beläuft sich die Steuerschuld von Geschäftseinheit A in Staat Z auf 52,5 (= $300 \times 17,5\%$). Geschäftseinheit B zahlt in Staat Y Steuern i. H. v. 60, von denen 35 als ausländische Steuern in Staat Z auf die Steuern angerechnet werden können, die Staat Z auf die von Geschäftseinheit B erzielten Einkünfte i. H. v. 200 erhebt. Zudem werden für die inländischen Steuerzwecke von Staat Z inländische Einkünfte von Geschäftseinheit A i. H. v. 100 in ausländische Einkünfte umqualifiziert, womit zusätzlich anrechenbare ausländische Steuern i. H. v. 17,5 genutzt werden können. Folglich werden in Staat Z in Jahr 2 keine Steuern entrichtet. Wenn jedoch die inländischen Einkünfte in ausländische Einkünfte umqualifiziert werden und die anrechenbaren ausländischen Steuern i. H. v. 17,5 mit den von Staat Z auf die umqualifizierten Einkünfte erhobenen Steuern verrechnet werden, verlangen die GloBE-Vorschriften, dass der latente Verlustvortragsersatz-Steueranspruch aufgelöst wird, was in Jahr 2 für Staat Z zu zusätzlichen angepassten erfassten Steuern i. H. v. 15 führt. Folglich belaufen sich die angepassten erfassten Steuern in Staat Z für Jahr 2 auf 15 und so ist für Staat Z in Jahr 2 keine Ergänzungssteuer zu entrichten. Damit wird das gleiche Ergebnis erzielt, wie wenn Staat Z in Jahr 1 den Vortrag des in diesem Jahr verzeichneten inländischen Verlusts gestattet hätte, der dann in Jahr 2 mit dem Gewinn hätte verrechnet werden können.

5. Die Hinzurechnung zu den angepassten erfassten Steuern, die sich aus der Auflösung des latenten Verlustvortragsersatz-Steueranspruchs ergibt, ist auf den Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern beschränkt, die durch die Umqualifizierung der Einkünfte im Jahr der Umqualifizierung zusätzlich angerechnet werden konnten. Hätte die Umqualifizierung inländischer Einkünfte in ausländische Einkünfte in Jahr 2 nicht dazu geführt, dass zusätzliche ausländische Steuern angerechnet werden, hätte die Auflösung des latenten Verlustvortragsersatz-Steueranspruchs folglich nicht zu einer Hinzurechnung zu den angepassten erfassten Steuern in Staat Z in Jahr 2 geführt.

Jahr 1	Im Ausland erzielt	Im Inland erzielt	Insgesamt
Gewinn (Verlust) von Geschäftseinheit A	100	(100)	0
Anrechenbare ausländische Steuern/(angerechnete ausländische Steuern)	30	0	30
Angesetzter Verlust/(angerechneter Verlust)	0	0	0
Vorgetragene anrechenbare Steuern	0	0	0
Steuern Staat Z (17,5 %)	=	=	<u>0</u>
<u>GloBE-Gewinn/(-Verlust) Staat Z</u>		<u>(100)</u>	
<u>Angepasste erfasste Steuern für GloBE-Zwecke Staat Z</u>		<u>(15)</u>	

Jahr 2	Im Ausland erzielt	Im Inland erzielt	Insgesamt
Gewinn (Verlust) von Geschäftseinheit A	200	100	300
Anrechenbare ausländische Steuern/(angerechnete ausländische Steuern)	(35)	(17,5)	(52,5) (60 ausländische Steuern, anrechenbar zum Steuersatz von 17,5 %)
Angesetzter Verlust/(angerechneter Verlust)	0	0	0
Vorgetragene anrechenbare Steuern	0	0	0
Steuern Staat Z (17,5 %)	=	=	<u>0</u>
<u>GloBE-Gewinn/(-Verlust) Staat Z</u>		<u>100</u>	
<u>Angepasste erfasste Steuern für GloBE-Zwecke Staat Z</u>		<u>15</u>	

2.9. Wahlrecht zur Einbeziehung von Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten und anerkannten durchgereichten Steuervorteilen (Qualified Flow-through Tax Benefits) im Zusammenhang mit transparenten Gesellschaften

2.9.1. Einleitung

Ausnahme von Erträgen, Gewinnen und Verlusten aus bestimmten Beteiligungen (Artikel 3.2.1 Buchstabe c)

1. Nach Artikel 3.2.1 Buchstabe c sind Erträge, Gewinne oder Verluste aus bestimmten Beteiligungen vom GloBE-Gewinn oder -Verlust auszunehmen. Für Artikel 3.2.1 Buchstabe c sind im Einzelnen auszunehmen:
 - 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 erfasst wird, und
 - c. Gewinne und Verluste aus der Veräußerung einer Beteiligung, mit Ausnahme der Veräußerung einer Portfoliobeteiligung.
2. Diese Ausschlüsse sind unabhängig davon vorzunehmen, ob der betreffende Ertrag, Gewinn oder Verlust bzw. ein Teil davon nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets der Belegenheit des Beteiligten in der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns des Beteiligten zu berücksichtigen ist. Wenn also eine Personengesellschaft, die von ihrem Beteiligten nach der Equity-Methode erfasst wird, in dessen Steuerhoheitsgebiet als volltransparente Gesellschaft behandelt wird, sodass ihr Gewinn oder Verlust im steuerpflichtigen Gewinn des gruppenzugehörigen Beteiligten berücksichtigt wird, ist dieser Jahresgewinn oder -verlust dennoch von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des gruppenzugehörigen Beteiligten auszunehmen. Auch Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung einer Beteiligung, bei der es sich nicht um eine Portfoliobeteiligung handelt, sowie durch eine Zeitwert- oder Wertminderungsbilanzierung bedingte Veränderungen des Buchwerts einer Beteiligung, bei der es sich nicht um eine Portfoliobeteiligung handelt, bleiben unabhängig davon, ob sie bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns des Beteiligten berücksichtigt werden, bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des Beteiligten außer Ansatz.

Ausschluss des laufenden Steueraufwands in Bezug auf ausgenommene Gewinne (Artikel 4.1.3 Buchstabe a)

3. Nach Artikel 4.1.3 Buchstabe a werden die erfassten Steuern um den „laufenden Steueraufwand in Bezug auf Erträge, die bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nach Kapitel 3 ausgenommen werden“ gekürzt. Durch den Ausschluss des laufenden Steueraufwands für ausgenommene Ertragsposten soll Symmetrie bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für GloBE-Zwecke gewährleistet werden, damit im Zähler (in den angepassten erfassten Steuern) nur Steuern berücksichtigt sind, die auf Posten erhoben werden, die auch im Nenner (im GloBE-Gewinn) berücksichtigt sind. Ohne die in Artikel 4.1.3 Buchstabe a vorgesehene Anpassung könnte durch die Einbeziehung eines Steueraufwands für Ertragsposten, die vom GloBE-Gewinn oder -Verlust ausgenommen sind, ein zu hoher effektiver Steuersatz für GloBE-Zwecke berechnet werden.
4. Als Beispiel sei angenommen, dass eine Geschäftseinheit eine Minderheitsbeteiligung an einer volltransparenten Gesellschaft hält, die im Abschluss der Geschäftseinheit nach der Equity-Methode erfasst ist. Da die Erträge aus der Beteiligung an der volltransparenten Gesellschaft nach der Equity-Methode erfasst werden, bleiben sie bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des gruppen-

zugehörigen Beteiligten außer Ansatz. Würde der mit der Beteiligung zusammenhängende Steueraufwand in diesem Fall nicht vom laufenden Steueraufwand ausgenommen, würde ein zu hoher effektiver Steuersatz auf den GloBE-Gewinn berechnet.

Notwendigkeit von Symmetrie im Fall eines ausgenommenen Eigenkapitalverlusts

5. Nach Artikel 3.2.1 Buchstabe c sind sowohl Gewinne als auch Verluste aus nach der Equity-Methode erfassten Beteiligungen auszunehmen, in Artikel 4.1.3 Buchstabe a ist jedoch nur von „Erträgen, die bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts [...] ausgenommen werden“ die Rede, ohne dass ausgenommene Verluste explizit erwähnt wären. Wenn Zähler und Nenner des Bruchs zur Berechnung des effektiven Steuersatzes nicht symmetrisch sind, können ausgenommene Eigenkapitalverluste, die nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften in Abzug gebracht werden können, dazu führen, dass für GloBE-Zwecke ein zu niedriger effektiver Steuersatz berechnet wird, womit in einem Steuerhoheitsgebiet, das eigentlich ein Hochsteuerhoheitsgebiet ist, eine Ergänzungssteuerschuld entstehen könnte. Dies kann anhand des folgenden Sachverhalts veranschaulicht werden.

6. Als Beispiel sei erneut angenommen, dass eine Geschäftseinheit eine Minderheitsbeteiligung an einer volltransparenten Gesellschaft hält, die nach der Equity-Methode erfasst wird, und dass diese Geschäftseinheit auf ihren Anteil am Nettogewinn oder -verlust der volltransparenten Gesellschaft einer Besteuerung auf Nettobasis unterliegt. In einem Jahr, in dem die volltransparente Gesellschaft einen Nettoverlust verzeichnet, kürzt die Geschäftseinheit ihren steuerpflichtigen Gewinn um ihren Anteil am Nettoverlust der volltransparenten Gesellschaft, wodurch sich ihre Steuerschuld verringert. Der Anteil der Geschäftseinheit am Verlust der volltransparenten Gesellschaft geht jedoch nicht in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ein. Ohne eine entsprechende Anpassung wäre der effektive Steuersatz für GloBE-Zwecke in diesem Fall niedriger als der im betreffenden Steuerhoheitsgebiet geltende Satz, da sich durch den steuerlichen Verlust zwar der laufende Steueraufwand verringert, nicht jedoch der GloBE-Gewinn. Würde der effektive Steuersatz wegen dieser Asymmetrie unter den Mindeststeuersatz sinken, müsste die multinationale Unternehmensgruppe eine Ergänzungssteuer entrichten, und dies nur, weil sie eine nichtkontrollierende Beteiligung hält, die in einem bestimmten Geschäftsjahr zu einem Verlust führt.

7. Dieses Beispiel veranschaulicht, warum bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für Symmetrie zwischen Zähler und Nenner gesorgt werden muss, wenn Verluste aus Eigenkapitalinvestitionen für inländische Steuerzwecke zu berücksichtigen sind, nicht jedoch für GloBE-Zwecke. Diese Symmetrie könnte auf zweierlei Weise hergestellt werden.

8. Eine Möglichkeit wäre, die angepassten erfassten Steuern zu erhöhen, um die durch den Verlust verursachte Minderung des laufenden Steueraufwands auszugleichen. Diese Herangehensweise hat mehrere Nachteile. Das erste Problem ist, dass der Betrag, um den sich die laufenden Steuern aufgrund des Verlusts verringern, mit einer gewissen Ungewissheit behaftet ist, da er nicht ohne Weiteres anhand des Jahresabschlusses oder der Steuererklärung bestimmt werden kann, sondern nach einer vereinbarten Methode geschätzt werden muss. Zur Ausarbeitung einer solchen vereinbarten Methode müsste die Arbeitsgruppe 11 entscheiden, ob bzw. unter welchen Umständen der steuerliche Effekt des Verlusts zum Mindeststeuersatz neu berechnet werden sollte. Zweitens dürfte es zu Abweichungen zwischen dem Zeitpunkt und der Höhe des inländischen steuerlichen Verlusts und des im Abschluss verbuchten Verlusts kommen, beispielsweise aufgrund einer beschleunigten Abschreibung oder von „Superabzügen“; deshalb müsste geprüft werden, wie und inwieweit diese Abweichungen zusätzliche Anpassungen erforderlich machen.

9. Eine einfachere und belastbarere Methode, um Symmetrie zu erreichen, besteht darin, der multinationalen Unternehmensgruppe das Wahlrecht zu geben, die Erträge, Gewinne und Verluste aus Eigenkapitalinvestitionen in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einzubeziehen und dann den entsprechenden laufenden und latenten Steueraufwand bzw. -ertrag zu berücksichtigen. Symmetrie wird dabei erreicht, indem bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes die inländischen steuerlichen

Folgen der Erträge, Gewinne oder Verluste (d. h. die durch die Erhöhung oder Verringerung des nach inländischem Recht steuerpflichtigen Gewinns bedingten Veränderungen des Ertragsteueraufwands) in den Zähler und die entsprechenden im Abschluss erfassten Erträge, Gewinne oder Verluste in den Nenner (d. h. in den GloBE-Gewinn oder -Verlust) aufgenommen werden. Durch diese Herangehensweise werden viele der Schwierigkeiten vermieden, die der erste Ansatz mit sich bringen würde, weil dabei keine hypothetischen Steuern angerechnet werden müssen, die nie entrichtet werden, womit sich auch die Frage des Steuersatzes nicht mehr stellt, der bei der Schätzung dieser hypothetischen Steuern zugrunde zu legen wäre. Außerdem wird der Nenner bei dieser Herangehensweise anders als bei der ersten Option anhand des im Abschluss erfassten Jahresüberschusses bzw. -fehlbetrags angepasst. Dadurch wird zusätzlich sichergestellt, dass die Inanspruchnahme des Wahlrechts nicht zu einer unsachgerechten Einbeziehung permanenter Differenzen zwischen der GloBE-Steuerbemessungsgrundlage und der inländischen Steuerbemessungsgrundlage führen kann.

Durchgereichte Steuergutschriften (Flow-through Tax Credits) im Allgemeinen

10. Steuergutschriften können durch eine transparente Gesellschaft durchgereicht werden. Da Steuergutschriften im Allgemeinen die erfassten Steuern verringern, haben sie auch Auswirkungen auf den effektiven Steuersatz von Investoren, die Beteiligungen an volltransparenten Gesellschaften halten. Die Art der Steuergutschrift ändert sich nicht, nur weil ihr Inhaber sie über eine volltransparente Gesellschaft erhalten hat. Eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift beispielsweise, die über eine nach der Equity-Methode erfasste volltransparente Gesellschaft bezogen wird, wird bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts des Investors als Ertrag behandelt, und eine nichtanerkannte auszahlbare Steuergutschrift oder eine nichtauszahlbare Steuergutschrift verringern die angepassten erfassten Steuern des Investors. Dieses allgemeine Prinzip gilt in Bezug auf Steuergutschriften, die über eine volltransparente Gesellschaft bezogen werden, unabhängig davon, wie die multinationale Unternehmensgruppe die entsprechende Beteiligung in ihrem Abschluss erfasst. Daher ist diese Behandlung auf Beteiligungen an volltransparenten Gesellschaften, die konsolidiert werden (d. h. Geschäftseinheiten), ebenso anzuwenden wie auf Beteiligungen, die nach der Equity-Methode erfasst werden oder die unter dem Schwellenwert für die Anwendung der Equity-Methode liegen.

Anerkannte durchgereichte Steuervorteile (Qualified Flow-through Tax Benefits)

11. Das Inclusive Framework hat beschlossen, dass für anerkannte durchgereichte Steuervorteile im Zusammenhang mit transparenten Gesellschaften eine Sonderregel gelten soll. Dabei geht es um Steuergutschriften (die keine anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften sind) sowie um die Steuervorteile von Verlusten, die an einen Investor als Vergütung für seine Investition (anstelle eines Ertrags aus seiner Investition) durchgereicht werden. Anerkannte durchgereichte Steuervorteile werden als positiver Betrag in der Berechnung der angepassten erfassten Steuern des Beteiligten zugelassen. Wenn der anerkannte durchgereichte Steuervorteil im Abschluss beispielsweise so behandelt wird, dass er den Steueraufwand mindert, so wird er zu den angepassten erfassten Steuern insoweit hinzugerechnet, wie dies nötig ist, um die Minderung des Steueraufwands im Abschluss auszugleichen. Durch die Sonderbehandlung von durchgereichten Steuervorteilen soll die Neutralität bestimmter auf „Tax Equity“ („steuerlichem Beteiligungskapital“) beruhender Strukturen gesichert werden, bei denen solche nichtauszahlbaren Steuergutschriften ein wesentlicher Teil der Rendite sind. Dementsprechend gilt diese Sonderbehandlung

- a. nur, wenn die Rendite, die der Investor im Zeitpunkt seiner Investition aus der Beteiligung erwarten konnte, ohne die erwarteten nichtauszahlbaren Steuergutschriften nicht positiv gewesen wäre,
- b. und nur soweit die anerkannten durchgereichten Steuervorteile eine Vergütung für die Investition oder einen Teil der Investition des Beteiligten darstellen.

12. Die multinationale Unternehmensgruppe hat Aufzeichnungen zu führen, um nachzuweisen, dass es sich bei den durch die transparente Gesellschaft durchgereichten Steuervorteilen um anerkannte durchgereichte Steuervorteile handelt, und um alle erforderlichen Informationen zu diesen Steuervorteilen in der GloBE-Erklärung angeben zu können.

2.9.2. Leitlinien

13. Die nachstehenden Leitlinien sehen ein Wahlrecht zur Einbeziehung von Eigenkapitalinvestitionen vor, welches in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet in Anspruch genommen werden kann, das Erträge, Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalinvestitionen in der inländischen Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt. In diesen Leitlinien sind die Umstände, unter denen dieses Wahlrecht in Anspruch genommen werden kann, sowie die Auswirkungen seiner Inanspruchnahme beschrieben. Bestimmte Aspekte und Folgen der Inanspruchnahme des Wahlrechts werden in diesen Leitlinien jedoch nicht behandelt. Daher erwägt das Inclusive Framework die Erarbeitung weiterer Leitlinien, insbesondere zur Behandlung von Veräußerungen von Beteiligungen, für die das Wahlrecht zur Einbeziehung von Eigenkapitalinvestitionen in Anspruch genommen wurde, zu den gemäß den Leitlinien erforderlichen Anpassungen im Kontext unterschiedlicher Rechnungslegungsstandards sowie zu den Wechselwirkungen dieses Wahlrechts mit anderen Aspekten der GloBE-Regeln.

14. Gemäß den nachstehenden Leitlinien können an den Beteiligten durchgereichte Steuergutschriften und Steuervorteile aus Verlusten bis maximal zur Höhe des Betrags, den der Beteiligte in die anerkannte Beteiligung investiert hat, als anerkannte durchgereichte Steuervorteile behandelt werden. Das Inclusive Framework wird weitere Leitlinien dazu erarbeiten, wie diese Obergrenze in jedem der Geschäftsjahre anzuwenden ist, in denen die Beteiligung gehalten wird und in denen die Investition zu einer anerkannten auszahlbaren Steuergutschrift führt oder Erträge generiert, einschließlich in Fällen, in denen der Beteiligte die Erträge zu versteuern hat. Diese weiteren Leitlinien werden berücksichtigen, wie über eine anerkannte Beteiligung bezogene Steuervorteile nach den geltenden Rechnungslegungsstandards zu behandeln sind, und die Integrität der GloBE-Vorschriften und der nach den Leitlinien vorgesehenen Ergebnisse sichern. Die nachstehenden Leitlinien befassen sich auch mit der Behandlung anerkannter durchgereicher Steuervorteile im Hinblick auf den Inhaber einer anerkannten Beteiligung. Das Inclusive Framework erwägt zudem die Erarbeitung weiterer Leitlinien zur einheitlichen Behandlung anerkannter durchgereicher Steuervorteile im Hinblick auf andere Parteien, die an den Tax-Equity-Strukturen beteiligt sind.

15. Das Inclusive Framework erwägt des Weiteren die Erarbeitung zusätzlicher Leitlinien zur Anwendung der Mustervorschriften, um künstliche Strukturen zu verhindern, durch die künstliche Verluste generiert oder in andere Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe verlagert bzw. zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten verschoben werden, einschließlich Regeln, die eine multinationale Unternehmensgruppe daran hindern sollen, Umstrukturierungen zu nutzen, um künstliche Verluste in ein anderes Steuerhoheitsgebiet zu verlagern und so niedrig besteuerte Gewinne abzuschirmen.

16. Die folgenden zusätzlichen Leitlinien werden nach Ziffer 57 in den Kommentar zu Artikel 3.2.1 Buchstabe c eingefügt:

Wahlrecht zur Einbeziehung von Eigenkapitalinvestitionen

57.1 Viele der von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit ausgenommenen Ertragsposten beziehen sich auf Renditen wie Dividenden und Erlöse aus Investitionen in Beteiligungs- oder Eigenkapital. 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 kann eine Anpassung notwendig sein, um zu verhindern, dass der effektive Steuersatz der multinationalen Unternehmensgruppe zu niedrig angesetzt wird, wenn Verluste aus solchen Investitionen

den Gesamtbetrag der Steuern in einem Steuerhoheitsgebiet für ein Geschäftsjahr verringern. Indem eine solche Anpassung gestattet wird, ist gewährleistet, dass die Berechnung des effektiven Steuersatzes der multinationalen Unternehmensgruppe in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet nicht durch die ausgenommenen Gewinne oder Verluste bzw. den mit diesen Posten zusammenhängenden Steueraufwand oder -ertrag verzerrt wird. Um den Effekt eines Verlusts (ebenso wie den eines Gewinns) aus einer Eigenkapitalinvestition zu neutralisieren, die in einem Steuerhoheitsgebiet in der inländischen Steuerbemessungsgrundlage erfasst ist, kann eine erklärungspflichtige Geschäftseinheit ein Wahlrecht zur Einbeziehung von Eigenkapitalinvestitionen in Anspruch nehmen. Wird dieses Wahlrecht nicht in Anspruch genommen, werden bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes keine Anpassungen für derartige Verluste vorgenommen.

57.2 Im Fall der Inanspruchnahme des Wahlrechts zur Einbeziehung von Eigenkapitalinvestitionen gilt dies für alle Beteiligungen (die keine Portfoliobeteiligungen sind) aller Geschäftseinheiten, die in dem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, für das das Wahlrecht in Anspruch genommen wird. Bei dem Wahlrecht zur Einbeziehung von Eigenkapitalinvestitionen handelt es sich um ein Fünfjahreswahlrecht, seine Inanspruchnahme kann aber in Bezug auf eine Beteiligung nicht widerrufen werden, wenn während des Zeitraums, in dem das Wahlrecht in Anspruch genommen wurde, ein Verlust aus dieser Beteiligung in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts berücksichtigt wurde. Wenn das Wahlrecht zur Einbeziehung von Eigenkapitalinvestitionen in Anspruch genommen wurde, so berücksichtigt der Inhaber einer Beteiligung, die keine anerkannte Beteiligung gemäß Ziffer 57.8 ist,

- a. in seinem GloBE-Gewinn oder -Verlust die in seinem Abschluss erfassten (und gegebenenfalls nach Artikel 3.2 außer 3.2.1 Buchstabe c angepassten) Erträge, Gewinne oder Verluste in Bezug auf alle
 - i. Zeitwertgewinne oder -verluste und Wertminderungen dieser Beteiligung, wenn er auf Basis des Marktwerts oder der Wertminderungen steuerpflichtig ist (und die steuerlichen Folgen von Marktwertveränderungen oder Wertminderungen der Beteiligung im Ertragsteueraufwand berücksichtigt sind) oder wenn er nach dem Realisationsprinzip besteuert wird und in seinem Ertragsteueraufwand ein latenter Steueraufwand in Bezug auf Marktwertveränderungen oder Wertminderungen der Beteiligung erfasst ist,
 - ii. dieser Beteiligung zuzuschreibende Gewinne oder Verluste, wenn es sich um eine Beteiligung an einer volltransparenten Gesellschaft handelt und er die Beteiligung nach der Equity-Methode erfasst,
 - iii. Veräußerungen dieser Beteiligung, die zu Gewinnen oder Verlusten führen, die in seinem steuerpflichtigen Gewinn berücksichtigt sind, mit Ausnahme von Gewinnen, die vollständig durch Abzüge oder andere ähnliche für die jeweilige Art von Gewinn vorgesehene Entlastungen (wie etwa ein direkt durch die Veräußerung der Beteiligung bedingtes Schachtelprivileg) ausgeglichen werden bzw. des entsprechenden Anteils von Gewinnen, die teilweise durch solche Abzüge oder Entlastungen ausgeglichen werden,

und
- b. in der Berechnung seiner angepassten erfassten Steuern, ungeachtet von Artikel 4.1.3 Buchstabe a und Artikel 4.4.1 Buchstabe a, jeden laufenden oder latenten Steueraufwand oder -ertrag im Zusammenhang mit diesen Posten im Einklang mit den einschlägigen Bestimmungen der GloBE-Mustervorschriften.

Behandlung von über volltransparente Gesellschaften bezogenen Steuergutschriften

57.3 Der direkte oder indirekte Inhaber einer Beteiligung an einer volltransparenten Gesellschaft behandelt alle Steuergutschriften, die durch die volltransparente Gesellschaft durchgereicht werden, je nach Art der bezogenen Steuergutschriften gemäß den normalen Regeln der GloBE-Vorschriften. Im Fall einer anerkannten auszahlbaren Steuergutschrift beispielsweise geht der Betrag der Gutschrift, die durch eine volltransparente Gesellschaft durchgereicht wird, als Ertrag in den GloBE-Gewinn oder -Verlust des Beteiligten ein. Eine nichtanerkannte auszahlbare Steuergutschrift oder eine nichtauszahlbare Steuergutschrift, die über eine volltransparente Gesellschaft an den Beteiligten durchgereicht wird, wird hingegen nicht als GloBE-Ertrag, sondern als Minderung der angepassten erfassten Steuern behandelt (sofern es sich nicht um einen anerkannten durchgereichten Steuervorteil wie nachstehend beschrieben handelt).

Behandlung anerkannter durchgereichter Steuervorteile aus anerkannten Beteiligungen

57.4 Ein Beteiligter, für den das Wahlrecht zur Einbeziehung von Eigenkapitalinvestitionen in Anspruch genommen wurde, hat einen anerkannten durchgereichten Steuervorteil, der sich aus einer anerkannten Beteiligung an einer volltransparenten Gesellschaft ergibt, nach Ziffer 57.5 bis 57.7 zu behandeln. Eine solche anerkannte Beteiligung ist nicht gemäß Ziffer 57.2 zu behandeln; wenn Erträge über eine anerkannte Beteiligung durchgereicht werden, erhöht sich der GloBE-Gewinn oder -Verlust des Beteiligten folglich nicht um den betreffenden Ertrag und werden die erfassten Steuern des Beteiligten um den Betrag eines etwaigen Steueraufwands in Bezug auf diesen Ertrag gemindert. Wenn Verluste über eine anerkannte Beteiligung durchgereicht werden, wird der GloBE-Gewinn oder -Verlust des Beteiligten des Gleichen nicht um den betreffenden Verlust gemindert und wird der Betrag eines etwaigen Steuervorteils des Beteiligten in Bezug auf diesen Verlust, soweit unter Ziffer 57.5 vorgesehen, de facto von den angepassten erfassten Steuern des Beteiligten ausgenommen, indem er in den angepassten erfassten Steuern des Beteiligten als positiver Betrag behandelt wird.

57.5 Anerkannte durchgereichte Steuervorteile werden in den angepassten erfassten Steuern des direkten Inhabers einer anerkannten Beteiligung oder eines Beteiligten, der über eine Kette volltransparenter Gesellschaften, die keine Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe sind, indirekt Inhaber einer solchen Beteiligung ist, als positiver Betrag zugelassen, soweit der anerkannte durchgereichte Steuervorteil im Jahresabschluss als Minderung des Steueraufwands behandelt wurde. Ein anerkannter durchgereichter Steuervorteil ist jeder unter Ziffer 57.6 Buchstabe a oder b beschriebene Betrag (der keine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift ist), der über eine anerkannte Beteiligung durchgereicht wird, soweit er die Investition des Beteiligten in eine anerkannte Beteiligung nach Ziffer 57.6 mindert.

57.6 Die Investition eines Beteiligten in eine anerkannte Beteiligung gilt als um den Betrag folgender Posten gemindert, die in Bezug auf die anerkannte Beteiligung bezogen werden:

- a. Steuergutschriften, die an den Beteiligten durchgereicht werden
- b. steuerlich abzugsfähige Verluste, die an den Beteiligten durchgereicht werden, multipliziert mit dem für den Beteiligten geltenden gesetzlichen Steuersatz
- c. Ausschüttungen (einschließlich einer Einlagenrückgewähr) an den Beteiligten
- d. Erlöse aus der Veräußerung der anerkannten Beteiligung oder eines Teils davon

Diese Regel kann unter keinen Umständen dazu führen, dass die Investition des Beteiligten negativ wird, und folglich kann kein Betrag die Investition so weit mindern, dass diese unter null sinkt.

57.7 Alle unter Ziffer 57.6 Buchstabe a bis d genannten Posten, die in Bezug auf die anerkannte Beteiligung durchgereicht oder empfangen werden, nachdem die Investition des Beteiligten nach Ziffer 57.6 auf null gemindert wurde, werden als negativer Betrag in den angepassten erfassten Steuern des Beteiligten berücksichtigt. Ein unter Ziffer 57.6 Buchstabe c oder d genannter Posten oder eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift wird jedoch nur bis zur Höhe des Betrags aller anerkannten durchgereichten Steuervorteile, die über die anerkannte Beteiligung durchgereicht wurden und die als positiver Betrag in den angepassten erfassten Steuern des Beteiligten berücksichtigt wurden, als negativer Betrag in den angepassten erfassten Steuern des Beteiligten berücksichtigt.

57.8 Eine anerkannte Beteiligung ist eine Beteiligung an einer volltransparenten Gesellschaft, bei der die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows der volltransparenten Gesellschaft nicht Posten für Posten im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe konsolidiert werden und die erwartete Gesamrendite aus der Beteiligung (einschließlich von Ausschüttungen und Steuervorteilen aufgrund steuerlicher Verluste sowie von anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften, die durch die volltransparente Gesellschaft durchgereicht wurden, jedoch ohne Steuergutschriften, die keine anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften sind) geringer ist als der vom Inhaber der Beteiligung investierte Gesamtbetrag, sodass ein Teil der Investition in Form von Steuergutschriften, die keine anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften sind, vergütet wird. Die Höhe der erwarteten Gesamrendite wird im Zeitpunkt der Investition anhand der Gegebenheiten und Umstände, einschließlich der Bedingungen der Investition, bestimmt.

2.10. Zurechnung von Steuern im Rahmen von „gemischten“ CFC-Steuerregelungen (Blended CFC Tax Regimes) [AG22.04.T17]

2.10.1. Einleitung

1. Nach Artikel 4.3.2 Buchstabe c der GloBE-Vorschriften werden die Steuern, die im Rahmen einer Steuerregelung für beherrschte ausländische Unternehmen (*controlled foreign companies* – CFC) bzw. Hinzurechnungsbesteuerungsregelung bei dem gruppenzugehörigen Beteiligten erhoben werden, der dieser Regelung unterliegt, der ausländischen Geschäftseinheit zugerechnet, die die nach dieser Regelung besteuerten Einkünfte erzielt hat. Weil CFC-Steuerregelungen für Einkünfte gelten, die über ein ausländisches Unternehmen erwirtschaftet werden, sieht Artikel 4.3.2 Buchstabe c vor, dass Steuern, die in einem Steuerhoheitsgebiet erhoben werden, einer Geschäftseinheit in einem anderen Steuerhoheitsgebiet zugerechnet werden. Dadurch werden diese Steuern für die Zwecke der Berechnung des effektiven Steuersatzes eines Steuerhoheitsgebiets mit den Gewinnen zusammengeführt, auf die sie erhoben werden. Artikel 4.3.2 Buchstabe c schreibt keine bestimmte Methode für die Zurechnung dieser CFC-Steuern vor. Dem Kommentar zufolge sind die CFC-Steuern jedem beherrschten ausländischen Unternehmen entsprechend dem Anteil des gruppenzugehörigen Beteiligten an den zugrunde liegenden Gewinnen zuzurechnen.

2. Die Zurechnung der CFC-Steuern nach Artikel 4.3.2 Buchstabe c dürfte relativ einfach sein, wenn der gruppenzugehörige Beteiligte nur ein ausländisches Unternehmen beherrscht oder die CFC-Steuern einzeln berechnet werden. Wenn CFC-Steuern im Rahmen einer gemischten CFC-Steuerregelung erhoben werden, wird es jedoch schwieriger, zu bestimmen, welche CFC-Steuern mit welchen beherrschten ausländischen Unternehmen zusammenhängen. Eine gemischte CFC-Steuerregelung ist eine Regelung zur Hinzurechnungsbesteuerung, bei der die Steuern ausgehend von den zusammengerechneten Gewinnen, Verlusten und/oder anrechenbaren Steuern verschiedener von einem gruppenzugehörigen Beteiligten (bzw. mehreren gruppenzugehörigen Beteiligten, die eine gemeinsame Steuererklärung abgeben) beherrschter ausländischer Unternehmen berechnet werden. Die Zuordnung der CFC-Steuern zu einer bestimmten Geschäftseinheit ist in diesem Fall wesentlich schwieriger, weil sich die CFC-Steuern nicht aus der Hinzurechnung der Gewinne und Berücksichtigung der Steuern eines bestimmten beherrschten ausländischen Unternehmens, sondern sämtlicher beherrschter ausländischer Unternehmen ergeben.

3. Gemischte CFC-Steuerregelungen zielen nicht darauf ab, eine zusätzliche Steuer auf niedrig besteuerte Einkünfte einer bestimmten Einheit oder in einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet zu erheben; sie sollen vielmehr sicherstellen, dass die gesamten ausländischen Einkünfte, zu denen ein Steuerpflichtiger über ein beherrschtes ausländisches Unternehmen wirtschaftlich berechtigt ist, einer Mindestbesteuerung unterliegen.

4. Das System des Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) in den Vereinigten Staaten ist ein Beispiel für eine solche gemischte CFC-Steuerregelung bzw. Hinzurechnungsbesteuerungsregelung. Nach den GILTI-Vorschriften werden die Gewinne, Verluste und Steuern aller von einem US-Steuerpflichtigen beherrschten ausländischen Unternehmen jeweils zusammengerechnet, um festzustellen, ob der Anteil dieses Beteiligten an den über die beherrschten ausländischen Unternehmen erwirtschafteten Gewinnen zu einem Mindestsatz besteuert wird. Die GILTI-Regelung wurde konzipiert, um die weltweiten Gesamteinkünfte eines US-Steuerpflichtigen aus beherrschten ausländischen Unternehmen zu ermitteln und auf diese Einkünfte eine Zusatzsteuer zu erheben, falls der weltweite effektive Steuersatz in einem bestimmten Veranlagungsjahr, nach den US-Steuerprinzipien berechnet, unter 13,125 % liegt. Dieser Abschnitt enthält Leitlinien für die Zurechnung von CFC-Steuern nach Artikel 4.2.3 Buchstabe c, wenn diese Steuern im Rahmen einer gemischten CFC-Steuerregelung erhoben werden.

5. Das Inclusive Framework kam in seiner Erklärung vom Oktober 2021 überein, die Bedingungen des Nebeneinanders der Regeln des GILTI-Systems der Vereinigten Staaten und der GloBE-Vorschriften zu untersuchen, um gleiche Rahmenbedingungen für alle zu gewährleisten. Das Inclusive Framework war sich einig, dass die GILTI-Regelung in ihrer aktuellen Form der Definition einer CFC-Steuerregelung nach den GloBE-Vorschriften entspricht und entsprechend zu behandeln ist. In Anbetracht der Tatsache, dass es sich bei GILTI um eine gemischte CFC-Regelung handelt, und weil dringend Leitlinien für die Zurechnung der GILTI-Steuern nach Artikel 4.3.2. Buchstabe c benötigt werden, einigte sich das Inclusive Framework allerdings auf eine vereinfachte Zurechnungsmethode, die während eines begrenzten Zeitraums auf gemischte CFC-Steuerregelungen wie GILTI angewandt werden kann. Ob nach Ablauf dieses Zeitraums eine besondere Zurechnungsmethode für gemischte CFC-Steuerregelungen zugelassen werden soll, wird vom Inclusive Framework geprüft werden.

6. Die nachstehenden Leitlinien regeln die Zurechnung von CFC-Steuern, die im Rahmen einer gemischten CFC-Regelung erhoben werden, zu Einheiten in Steuerhoheitsgebieten, in denen der gebietsbezogene effektive Steuersatz für GloBE-Zwecke unter dem anwendbaren Satz der gemischten CFC-Steuerregelung liegt. Der anwendbare Satz bedeutet den Satz, bei dem die CFC-Steuern über den für die CFC-Steuerregelung geltenden Anrechnungsmechanismus im Allgemeinen vollständig durch die Steuern aufgewogen werden, die im Ausland auf die Einkünfte der betreffenden beherrschten ausländischen Unternehmen erhoben werden. Eine solche Zurechnungsformel hat zum Effekt, dass Geschäftseinheiten, deren erfasste Steuern nach den GloBE-Vorschriften niedriger sind und deren Einkünfte nach der gemischten CFC-Steuerregelung höher sind, höhere Steuerbeträge aus der gemischten CFC-Steuerregelung zugerechnet werden. Dies ist handhabbar und gewährleistet eine logische Zurechnung der im Rahmen einer gemischten CFC-Steuerregelung anfallenden Steuern zu den Geschäftseinheiten, die den stärksten senkenden Effekt auf den effektiven Gesamtsteuersatz des Beteiligten der beherrschten ausländischen Unternehmen nach dieser Steuerregelung haben.

2.10.2. Zu klärende Fragestellung

7. Nachstehend wird geklärt, wie die GILTI-Steuer und die im Rahmen anderer gemischter CFC-Regelungen erhobenen Steuern nach Artikel 4.3.2 Buchstabe c zuzurechnen sind.

2.10.3. Leitlinien

8. Die folgenden Leitlinien werden nach Ziffer 58 des Kommentars zu Artikel 4.3.2 eingefügt:

58.1 Um die Steuersicherheit und die Handhabbarkeit der GloBE-Vorschriften in den ersten Jahren ihrer Anwendung zu verbessern, wurde eine besondere Zurechnungsmethode erarbeitet, die während eines begrenzten Zeitraums für gemischte CFC-Steuerregelungen (Blended CFC Tax Regimes) gelten soll. Nach dieser Methode werden Niedrigsteuerhoheitsgebieten zurechenbare Steuern aus gemischten CFC-Steuerregelungen zugerechnet.

58.2 Als gemischte CFC-Steuerregelung gilt eine Hinzurechnungsbesteuerungsregelung für ausländische beherrschte Unternehmen (*controlled foreign companies* – CFC), bei der die Gewinne, Verluste und anrechenbaren Steuern aller beherrschten ausländischen Unternehmen zusammengerechnet werden, um die vom Beteiligten nach dieser Regelung zu entrichtenden Steuern zu ermitteln, und bei der der anwendbare Satz unter 15 % liegt. Für die Zwecke dieser besonderen Zurechnungsmethode gilt eine Regelung, bei der auch der inländische Gewinn einer Unternehmensgruppe berücksichtigt wird, nicht als gemischte CFC-Regelung (auch wenn Verluste des inländischen Beteiligten der beherrschten ausländischen Unternehmen nach der gemischten CFC-Regelung möglicherweise mit den hinzugerechneten ausländischen Einkünften verrechnet werden können).

58.3 Die Zurechnung der zurechenbaren gemischten CFC-Steuern eines gruppenzugehörigen Beteiligten zu einer Geschäftseinheit nach Artikel 4.3.2 Buchstabe c erfolgt für Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31. Dezember 2025 beginnen, aber nicht mehr für Geschäftsjahre, die nach dem 30. Juni 2027 enden, gemäß nachstehender Formel. Die zurechenbaren gemischten CFC-Steuern entsprechen dem Steuerbetrag, den der gruppenzugehörige Beteiligte nach der gemischten CFC-Steuerregelung zu entrichten hat. Im Fall von GILTI können die zurechenbaren gemischten CFC-Steuern beispielsweise auf Grundlage der Steuererklärung, die der US-Steuerpflichtige für die auf Bundesebene fällige Einkommensteuer abgibt, bestimmt werden; sofern kein Verlust im Inland verzeichnet wird, entsprechen sie dem Betrag des Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI bzw. weltweiter niedrigversteuerter Gewinn aus immateriellen Werten), abzüglich des GILTI-Abschlags, multipliziert mit 21 % und abzüglich der im GILTI-Korb zugelassenen anrechenbaren ausländischen Steuern.

Einer Einheit zugerechnete gemischte CFC-Steuern:

$$\frac{\text{Zurechnungsschlüssel}}{\text{Summe der Zurechnungsschlüssel aller CFC}} \times \text{zurechenbare gemischte CFC-Steuern}$$

Zurechnungsschlüssel:

$$\text{Hinzuzurechnende Einkünfte der Einheit} \times (\text{anwendbarer Satz} - \text{gebietsbezogener effektiver Steuersatz für GloBE-Zwecke})$$

58.4 Hinzuzurechnende Einkünfte der Einheit bedeutet den proportionalen Anteil des gruppenzugehörigen Beteiligten am gemäß der gemischten CFC-Steuerregelung ermittelten Gewinn des beherrschten ausländischen Unternehmens (bzw. am gemäß der gemischten CFC-Steuerregelung ermittelten entsprechenden Teil des Gewinns eines beherrschten ausländischen Unternehmens, das aus mehr als einer Geschäftseinheit besteht) in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Einheit belegen ist. Im Fall von GILTI können die hinzuzurechnenden Einkünfte der Einheit beispielsweise auf Grundlage der Steuererklärung, die der US-Steuerpflichtige für die auf Bundesebene fällige Einkommensteuer abgibt, bestimmt werden; er entspricht dem Anteil des US-Steuerpflichtigen am betrachteten Gewinn (ohne Minderung um ausländische Ertragsteuern) der Geschäftseinheit (bei der es sich um ein beherrschtes ausländisches Unternehmen oder eine betrachtete Einheit des beherrschten ausländischen Unternehmens handeln kann).

58.5 Anwendbarer Satz bedeutet die in der gemischten CFC-Steuerregelung vorgesehene Niedrigbesteuerungsschwelle (d. h. den Mindestsatz, ab dem die im Ausland auf den Gewinn des beherrschten ausländischen Unternehmens erhobenen Steuern die CFC-Steuern im Allgemeinen vollständig aufwiegen). Im Fall von GILTI ist der anwendbare Satz beispielsweise 13,125 %.

58.6 Der gebietsbezogene effektive Steuersatz für GloBE-Zwecke bedeutet den effektiven Steuersatz, der nach Artikel 5.1 für ein Steuerhoheitsgebiet ohne Berücksichtigung etwaiger nach einer CFC-Steuerregelung anfallender erfasster Steuern berechnet wird. Wenn der gebietsbezogene effektive Steuersatz für GloBE-Zwecke dem anwendbaren Satz oder dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt, gilt der Zurechnungsschlüssel für die Geschäftseinheit als gleich null. In die Berechnung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes eines Steuerhoheitsgebiets für GloBE-Zwecke ist nach dieser Ziffer auch der Ertragsteueraufwand einzubeziehen, welcher der anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer (QDMTT) dieses Steuerhoheitsgebiets zuzuschreiben ist. Eine anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer wird in der Berechnung des gebietsbezogenen effektiven Steuersatzes für GloBE-Zwecke nur berücksichtigt, wenn die gemischte CFC-Steuerregelung die Anrechnung ausländischer Steuern bei der anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer zu den gleichen Bedingungen zulässt wie für andere anrechenbare erfasste Steuern.

58.7 Soweit der gemischten CFC-Steuerregelung auch Einkünfte von Einheiten unterliegen, die keine Geschäftseinheiten sind, muss diesen Einheiten ein Teil der nach der gemischten CFC-Steuerregelung erhobenen CFC-Steuern zugerechnet werden, um sicherzustellen, dass dieser Steuerbetrag sachgerecht von den erfassten Steuern für GloBE-Zwecke ausgenommen wird. Folglich sollten solche Einheiten, die keine Geschäftseinheiten sind, in der Zurechnungsformel von Ziffer 58.3 berücksichtigt werden. Alle im Rahmen einer gemischten CFC-Steuerregelung erhobenen Steuern, die diesen Einheiten zuzurechnen sind, werden von den erfassten Steuern ausgenommen. Wenn die Einheit, die keine Geschäftseinheit ist, in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, für das die multinationale Unternehmensgruppe keinen gebietsbezogenen effektiven Steuersatz nach Artikel 5.1 berechnet (beispielsweise, weil die multinationale Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet keine Geschäftseinheiten hat), wird der gebietsbezogene effektive Steuersatz für GloBE-Zwecke ausgehend von den gesamten Gewinnen und Steuern bestimmt, die in den Jahresabschlüssen aller in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Einheiten, die keine Geschäftseinheiten sind, ausgewiesen sind.

2.10.4. Beispiele

Beispiel 4.3.2-1

1. Eine multinationale Unternehmensgruppe mit einer obersten Muttergesellschaft in Staat X unterliegt einer gemischten CFC-Steuerregelung, die von Staat X eingeführt wurde. Nach der gemischten CFC-Steuerregelung von Staat X müssen Beteiligte beherrschter ausländischer Unternehmen ihre jeweiligen Anteile an den Einkünften und Steuern aller beherrschten ausländischen Unternehmen zusammenrechnen, an denen sie Beteiligungen halten. Der ausländische effektive Steuersatz muss mindestens 13,125 % betragen, damit ein ausreichender ausländischer Steuerbetrag angerechnet werden kann, um zu verhindern, dass nach der gemischten CFC-Regelung Steuern zu entrichten sind. Die Auswirkungen etwaiger in Staat X geltender Begrenzungen für den Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern bleiben dabei unberücksichtigt.
2. Die oberste Muttergesellschaft beherrscht ausländische Unternehmen (CFC) in Staat A (A Co), Staat B (B Co) und Staat C (C Co). Für das Geschäftsjahr erzielt A Co hinzuzurechnende Einkünfte i. H. v. 100, B Co erzielt hinzuzurechnende Einkünfte i. H. v. 50 und C Co erzielt hinzuzurechnende Einkünfte i. H. v. 25. Die oberste Muttergesellschaft hält 100 % der Anteile an allen drei beherrschten ausländischen Unternehmen und beim gesamten Gewinn jedes der drei beherrschten ausländischen Unternehmen handelt es sich um hinzuzurechnende Einkünfte der Einheit.
3. Der gebietsbezogene effektive Steuersatz für GloBE-Zwecke für die drei Steuerhoheitsgebiete ist:
 - a. Staat A: 10 %
 - b. Staat B: 20 %
 - c. Staat C: 5 %
4. Nach der gemischten CFC-Steuerregelung fallen bei der obersten Muttergesellschaft Steuern i. H. v. 20 an, die den beherrschten ausländischen Unternehmen zugerechnet werden müssen.

5. Der Zurechnungsschlüssel für die einzelnen beherrschten ausländischen Unternehmen wird wie folgt berechnet:

Einheit	Berechnung des Zurechnungsschlüssels <i>Hinzuzurechnende Einkünfte der Einheit x (anwendbarer Satz – gebietsbezogener effektiver Steuersatz für GloBE-Zwecke)</i>	Zurechnungsschlüssel <i>(Ergebnis der Berechnung des Zurechnungsschlüssels)</i>
A Co	$100 \times (13,125 \% - 10 \%)$	3,125
B Co	$50 \times (13,125 \% - 20 \%)$	keine zurechenbaren Steuern
C Co	$25 \times (13,125 \% - 5 \%)$	2,031
<u>Summe der Zurechnungsschlüssel aller CFC</u>		<u>5,156</u>

6. Die gemischten CFC-Steuer i. H. v. 20 werden sodann wie folgt aufgeteilt:

Einheit	Berechnung des Zurechnungsbetrags <i>((Zurechnungsschlüssel / Summe der Zurechnungsschlüssel aller CFC) x zurechenbare gemischte CFC-Steuer)</i>	Zugerechnete gemischte CFC-Steuer <i>(Ergebnis der Berechnung des Zurechnungsbetrags)</i>
A Co	$(3,125 / 5,156) \times 20$	12,12
B Co	keine zurechenbaren Steuern	keine zurechenbaren Steuern
C Co	$(2,031 / 5,156) \times 20$	7,88
<u>Gesamtbetrag der zugerechneten gemischten CFC-Steuer</u>		<u>20,00</u>

Beispiel 4.3.2-2

1. Es liegt der gleiche Sachverhalt vor wie in Beispiel 4.3.2-1, in Staat A gibt es allerdings zwei Einheiten. Die Einheit A1 Co ist keine Geschäftseinheit; die Einheit A2 Co ist eine Geschäftseinheit. A1 Co erzielt einen Gesamtgewinn i. H. v. 100, wovon 25 hinzuzurechnende Einkünfte der Einheit sind. A2 Co erzielt einen Gewinn i. H. v. 75, bei dem es sich ausschließlich um hinzuzurechnende Einkünfte der Einheit handelt.

2. Der Zurechnungsschlüssel wird wie folgt berechnet:

Einheit	Berechnung des Zurechnungsschlüssels <i>Hinzuzurechnende Einkünfte der Einheit x (anwendbarer Satz – gebietsbezogener effektiver Steuersatz für GloBE-Zwecke)</i>	Zurechnungsschlüssel <i>(Ergebnis der Berechnung des Zurechnungsschlüssels)</i>
A1 Co	$25 \times (13,125 \% - 10 \%)$	0,781
A2 Co	$75 \times (13,125 \% - 10 \%)$	2,344
B Co	$50 \times (13,125 \% - 20 \%)$	keine zurechenbaren Steuern
C Co	$25 \times (13,125 \% - 5 \%)$	2,031
<u>Summe der Zurechnungsschlüssel aller CFC</u>		<u>5,156</u>

3. Die gemischten CFC-Steuer i. H. v. 20 werden sodann wie folgt aufgeteilt:

Einheit	Berechnung des Zurechnungsbetrags (<i>(Zurechnungsschlüssel / Summe der Zurechnungsschlüssel aller CFC) x zurechenbare gemischte CFC-Steuer</i>)	Zugerechnete gemischte CFC-Steuer (<i>Ergebnis der Berechnung des Zurechnungsbetrags</i>)
A1 Co	$(0,781 / 5,156) \times 20^*$	ausgenommen, da A1 Co keine Geschäftseinheit ist*
A2 Co	$(2,344 / 5,156) \times 20$	9,09
B Co	keine zurechenbaren Steuern	keine zurechenbaren Steuern
C Co	$(2,031 / 5,156) \times 20$	7,88
<u>Gesamtbetrag der zugerechneten gemischten CFC-Steuer</u>		<u>16,97*</u>

*3,03 der gemischten CFC-Steuer sind A1 Co zuzurechnen ($(0,781 / 5,156) \times 20$) und werden nicht in den angepassten erfassten Steuern der multinationalen Unternehmensgruppe berücksichtigt, weil A1 Co keine Geschäftseinheit ist.

3 Anwendung der GloBE-Vorschriften auf Versicherungsunternehmen

3.1. Anwendung von Artikel 7.6 auf Versicherungsinvestmentgesellschaften [AG22.04.T11]

1. Kapitel 7 der GloBE-Vorschriften enthält eine Reihe besonderer Vorschriften für Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften. Die allgemeine Regel in Artikel 7.4 verlangt, dass diese Einheiten die GloBE-Vorschriften auf Ebene der einzelnen Einheiten anwenden. Anders ausgedrückt berechnet jede Einheit ihren eigenen effektiven Steuersatz und ihre eigenen Ergänzungssteuern auf der Grundlage ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts, ihrer angepassten erfassten Steuern und ihres substanzbasierten Freibetrags. Nach Artikel 7.4 können Einheiten, die im selben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, für diesen Zweck zusammengefasst werden.

2. Artikel 7.5 enthält ein Wahlrecht, um eine Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft als volltransparente Gesellschaft zu behandeln. Artikel 7.5 wurde aufgenommen, um den Stellungnahmen der Versicherungswirtschaft Rechnung zu tragen, denen zufolge eine Differenz in Bezug auf Zeitpunkt und Ort zwischen dem Versicherungsaufwand und den Kapitalerträgen, aus denen die Versicherungsverbindlichkeiten finanziert wurden, besteht. Für Versicherungsunternehmen gelten häufig Steuerregelungen, die von ihnen verlangen, Gewinne und Verluste aus ihren Investmentgesellschaften zum Marktwert auszuweisen, und die für Erhöhungen der Versicherungsrücklagen einen Abzug gestatten. Ohne das Wahlrecht in Artikel 7.5 würde das Versicherungsunternehmen GloBE-Verluste aus seinem Versicherungsaufwand verzeichnen und würde die Investmentgesellschaft eine Ergänzungssteuer auf ihre Zeitwertgewinne entrichten müssen. Unter diesen Umständen war es sinnvoll, die Behandlung für Steuer- und für GloBE-Zwecke mittels eines Steuertransparenzwahlrechts anzugleichen.

3. Artikel 7.6 sieht eine optionale Methode vor, um die durch Investmentgesellschaften erzielten Gewinne zu berücksichtigen. Die Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen senkt das Ergänzungssteuerrisiko, soweit die Investmentgesellschaft innerhalb eines Vierjahreszeitraums Gewinnausschüttungen vornimmt, die bei den Empfängern zum Mindeststeuersatz oder zu einem höheren Satz besteuert werden.

4. Mit Artikel 7.5 wird im Hinblick auf Versicherungsinvestmentgesellschaften bezweckt, die Gewinne in das Steuerhoheitsgebiet zu bringen, in dem sie nach Berücksichtigung des an sie geknüpften Aufwands laufend besteuert werden. Allerdings gibt es Fälle, in denen dieser Artikel nicht angewendet werden kann, weil Versicherungsinvestmentgesellschaften in bestimmten Steuerhoheitsgebieten keiner Besteuerung zum Marktwert oder ähnlichen Steuerregelung unterliegen. Die Differenz zwischen den Kapitalerträgen und den Versicherungsverbindlichkeiten des Versicherungsunternehmens kann aber auf einer anderen Grundlage besteuert werden, z. B. bei Empfang der Kapitalerträge. Für diese Fälle kann mit einem Wahlrecht nach Artikel 7.6 ein vergleichbares Ergebnis im Hinblick auf die Übereinstimmung mit der Behandlung der Kapitalerträge und des an sie geknüpften Aufwands nach inländischem Steuerrecht erzielt werden.

5. Gegenwärtig gilt Artikel 7.6 nur für Investmentgesellschaften und nicht für Versicherungsinvestmentgesellschaften. Um eine bessere Übereinstimmung mit der Behandlung von durch Versicherungsinvestmentgesellschaften erzielten Gewinnen zu ermöglichen, wird daher vorgeschlagen, dass Versicherungsinvestmentgesellschaften ein Wahlrecht zur Anwendung der Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen in Artikel 7.6 in Anspruch nehmen können.

6. Artikel 7.6.1 verlangt des Weiteren, dass nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass der gruppenzugehörige Beteiligte für Ausschüttungen einem Steuersatz unterliegt, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt. Für Artikel 7.1.1 und Artikel 7.2.1 wird bei der Beurteilung des nach vernünftigem Ermessen Erwartbaren auf die von der Einheit und die von dem Beteiligten entrichteten Steuern abgestellt. Das Inclusive Framework hat beschlossen, dass ein Wahlrecht nach Artikel 7.6 zur Verfügung stehen sollte, wenn nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass die vom Beteiligten und von der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft insgesamt entrichteten Steuern dem Mindeststeuersatz entsprechen oder diesen übersteigen.

7. Das Inclusive Framework wird sich außerdem eingehender mit der Behandlung von Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften nach Artikel 7.6 auseinandersetzen und Vereinfachungen und weitere Klarstellungen bezüglich der Vorschriften in diesem Artikel prüfen.

8. Die folgende Ziffer ersetzt Ziffer 99 des Kommentars zu Artikel 7.6:

99. Artikel 7.6 bietet eine weitere Alternative für die Behandlung von Investmentgesellschaften nach Artikel 7.4. Diese Alternative, die Methode für steuerpflichtige Ausschüttungen, senkt das Ergänzungssteuerrisiko für die durch eine Investmentgesellschaft erzielten Gewinne, soweit die Investmentgesellschaft innerhalb eines Vierjahreszeitraums Gewinnausschüttungen vornimmt, die bei den Empfängern zum Mindeststeuersatz oder zu einem höheren Satz besteuert werden. Das Inclusive Framework ist übereingekommen, dass das Wahlrecht nach Artikel 7.6.1 auch Versicherungsinvestmentgesellschaften zur Verfügung stehen sollte. Folglich ist der Begriff „Investmentgesellschaft“ in Artikel 7.6 und dem entsprechenden Kommentar so zu interpretieren, dass er eine Versicherungsinvestmentgesellschaft umfasst.

9. Um die Anspruchskriterien des Artikels 7.6.1 zu präzisieren, wird der folgende Satz nach dem zweiten Satz von Ziffer 100 des Kommentars zu Artikel 7.6 eingefügt:

100. [...] Um zu bestimmen, ob der gruppenzugehörige Beteiligte einer Besteuerung unterliegt, die dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt, werden sowohl Steuern berücksichtigt, die auf Ausschüttungen anfallen, als auch solche, die die Investmentgesellschaft für an einen gruppenzugehörigen Beteiligten ausgeschüttete Gewinne zu entrichten hat.

10. Um das Konzept der fiktiven Ausschüttungen im Kontext von Artikel 7.6 zu definieren, wird des Weiteren der folgende Satz zu Ziffer 102 des Kommentars zu Artikel 7.6 hinzugefügt:

102. [...] Im Sinne von Artikel 7.6 umfasst eine fiktive Ausschüttung den Gewinn einer Investmentgesellschaft für ein Geschäftsjahr, soweit er nicht ausgeschüttet wurde, aber nach den innerstaatlichen Steuervorschriften auf Ebene des gruppenzugehörigen Beteiligten als realisiert betrachtet wird und auf dieser Ebene im selben Geschäftsjahr der Besteuerung unterliegt.

11. Zudem wird der erste Satz von Ziffer 103 des Kommentars zu Artikel 7.6 durch den folgenden Satz ersetzt:

103. Ein gruppenzugehöriger Beteiligter, der selbst eine Investmentgesellschaft ist, d. h. eine zwischengeschaltete Investmentgesellschaft, berücksichtigt die Ausschüttung nicht in seinem GloBE-Gewinn oder -Verlust, um die Steuerneutralität von Investmentgesellschaften zu wahren.

3.2. Ausnahme von Versicherungsinvestmentgesellschaften von der Definition der Begriffe „zwischen-geschaltete Muttergesellschaft“ und „in Teileigentum stehende Muttergesellschaft“ [AG22.04.T11]

1. Nach der Definition des Begriffs „zwischen-geschaltete Muttergesellschaft“ gelten die folgenden Geschäftseinheiten nicht als zwischen-geschaltete Muttergesellschaften: oberste Muttergesellschaften, in Teileigentum stehende Muttergesellschaften, Betriebsstätten und Investmentgesellschaften. Investmentgesellschaften sind von dieser Definition ausgenommen, um die Steuerneutralität der Investmentgesellschaft gegenüber etwaigen Minderheitsgesellschaftern zu wahren. Diese Argumentation gilt auch für Versicherungsinvestmentgesellschaften. Daher wird vorgeschlagen, auch Versicherungsinvestmentgesellschaften von der Definition des Begriffs „zwischen-geschaltete Muttergesellschaft“ auszunehmen. Hierfür wird Ziffer 14 des Kommentars zu Artikel 2.1.2 geändert, indem der fett und unterstrichen dargestellte Wortlaut hinzugefügt wird; Ziffer 14 lautet damit wie folgt:

14. Artikel 2.1.2 regelt die Anwendung der IIR durch eine zwischen-geschaltete Muttergesellschaft. Eine zwischen-geschaltete 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 zwischen-geschalteten Muttergesellschaft und der Muttergesellschaft ausgenommen, um die Steuerneutralität der Investmentgesellschaft gegenüber etwaigen Minderheitsgesellschaftern zu wahren. **Das Gleiche gilt für Versicherungsinvestmentgesellschaften, und daher sind diese ebenfalls von der Definition des Begriffs „zwischen-geschaltete Muttergesellschaft“ ausgenommen.** Die Behandlung von Investmentgesellschaften **und Versicherungsinvestmentgesellschaften** 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.

2. Die Definition der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft weist die gleiche Unzulänglichkeit auf. Daher wird vorgeschlagen, auch Versicherungsinvestmentgesellschaften von der Definition des Begriffs „in Teileigentum stehende Muttergesellschaft“ auszunehmen. Hierfür wird Ziffer 7 des Kommentars zu Kapitel 2 geändert, indem der fett und unterstrichen dargestellte Wortlaut hinzugefügt wird; Ziffer 7 lautet damit wie folgt:

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. **Eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft ist eine Geschäftseinheit, die direkt oder indirekt eine Beteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben multinationalen Unternehmensgruppe hält und die selbst zu mehr als 20 % im Eigentum von Personen steht, die keine Geschäftseinheiten derselben multinationalen Unternehmensgruppe sind. Allerdings umfasst eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft keine oberste Muttergesellschaft, keine Betriebsstätte und keine Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft.**

3.3. Restricted-Tier-1-Instrumente (Artikel 3.2.10) [AG22.04.T11]

1. Artikel 3.2.10 enthält zwei Regeln, nach denen zusätzliches Kernkapital (das Banken zur Erfüllung aufsichtsrechtlicher Anforderungen auflegen müssen) im Wesentlichen auf die gleiche Weise behandelt wird wie Schuldinstrumente. Ausschüttungen auf zusätzliches Kernkapital werden bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts als Aufwand des Emittenten und als Ertrag des Inhabers behandelt. Versicherungsunternehmen müssen gemäß den für sie geltenden aufsichtsrechtlichen Anforderungen, wie z. B. den Solvency-II-Bestimmungen, ähnliche Instrumente auflegen, sogenannte Restricted-Tier-1-Instrumente. Dabei handelt es sich um bedingte nachrangige Wandelanleihen, die bei Eintreten festgelegter Auslöseereignisse in Eigenkapital umgewandelt werden. In einigen Steuerhoheitsgebieten wird Restricted-Tier-1-Kapital für Rechnungslegungszwecke als Eigenkapital behandelt, die Kuponzahlungen sind aber steuerlich abzugsfähig. Damit werden diese Instrumente in den betreffenden Steuerhoheitsgebieten genauso behandelt wie das zusätzliche Kernkapital von Banken.

2. Um für eine vergleichbare Behandlung vergleichbarer Instrumente zu sorgen, auch wenn diese von Versicherungsunternehmen aufgelegt werden, wird vorgeschlagen, dass Artikel 3.2.10 auch für Restricted-Tier-1-Instrumente gilt. Daher wird der fett und unterstrichen dargestellte Wortlaut zu Ziffer 142 des Kommentars zu Artikel 3.2.10 wie folgt hinzugefügt:

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. **Die aufsichtsrechtlichen Anforderungen im Versicherungssektor verlangen von Versicherungsunternehmen häufig, Instrumente mit den gleichen Eigenschaften zu begeben. Im Versicherungssektor wird diese Art von Kapital in der Regel als Restricted-Tier-1-Kapital bezeichnet. Aufgrund der Vergleichbarkeit der Merkmale und des Zwecks dieser Instrumente ist das Inclusive Framework übereingekommen, dass Artikel 3.2.10 auch für Restricted-Tier-1-Kapital gelten soll. Dies ist definiert als ein von einer Geschäftseinheit gemäß den für den Versicherungssektor geltenden aufsichtsrechtlichen Anforderungen begebenes Instrument, 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.**

3.4. Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit ausgenommenen Dividenden und ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten aus für die Versicherungsnehmer gehaltenen Wertpapieren (Artikel 3.2.1 Buchstabe b und Artikel 3.2.1 Buchstabe c) [AG22.04.T11]

3.4.1. Ausgenommene Dividenden

1. Versicherungsunternehmen halten häufig Anlagen in Eigenkapitaltiteln für die Versicherungsnehmer. Bei derartigen Versicherungsverträgen ist das Versicherungsunternehmen verpflichtet, alle Erträge aus den Anlagen abzüglich einer Anlageverwaltungsgebühr an die Versicherungsnehmer zu zahlen. Dies wird als fondsgebundene Versicherung bezeichnet. Aus Rechnungslegungssicht wird der Gewinn des Versicherungsunternehmens aus Dividenden um den Aufwand im Zusammenhang mit der Erhöhung der Verbindlichkeiten gegenüber den Versicherungsnehmern (Versicherungsverbindlichkeiten) verringert. Daher wird das Versicherungsunternehmen keinen Jahresüberschuss oder -fehlbetrag aus diesen Dividenden erzielen, mit Ausnahme seiner Anlageverwaltungsgebühr.

2. Bei vielen dieser Eigenkapitaltitel wird es sich um langfristige Beteiligungen handeln, auch wenn sie im Handelsbuch gehalten werden. Aus diesem Grund werden die Dividenden oft als ausgenommene Dividenden gelten, obwohl sie nach inländischem Steuerrecht im steuerpflichtigen Gewinn berücksichtigt werden. Aufgrund der im vorherigen Absatz beschriebenen buchmäßigen Behandlung könnte dies zu einer Verzerrung führen, bei der der Ertrag von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen ist, die Versicherungsverpflichtungen aber nicht. Dies würde den GloBE-Gewinn des Versicherungsunternehmens (sofern ein solcher erzielt wird) senken und seinen effektiven Steuersatz erhöhen.

3. In Anbetracht des engen Zusammenhangs zwischen den Dividenden und den Versicherungsverbindlichkeiten wird vorgeschlagen, den nachstehend fett und unterstrichen dargestellten Wortlaut am Ende von Ziffer 36 des Kommentars zu Artikel 3.2.1 Buchstabe b wie folgt einzufügen:

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. **Wenn sich eine Veränderung der Rücklage eines Versicherungsunternehmens (nach Abzug der Anlageverwaltungsgebühr) wirtschaftlich mit einer ausgenommenen Dividende aus einem Wertpapier deckt, das für einen Versicherungsnehmer gehalten wird (z. B. bei einer fondsgebundenen Versicherung), so darf die Veränderung der Rücklage des Versicherungsunternehmens bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nicht als Aufwand in Abzug gebracht werden.**

4. Zusätzlich wird vorgeschlagen, den nachstehend fett und unterstrichen dargestellten Wortlaut am Ende von Ziffer 45 des Kommentars zu Artikel 3.2.1 Buchstabe b wie folgt einzufügen:

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 (**außer dass Veränderungen der Rücklagen des Versicherungsunternehmens im Zusammenhang mit ausgenommenen Dividenden aus für Versicherungsnehmer gehaltenen Wertpapieren, z. B. bei fondsgebundenen Versicherungen, bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nicht als Aufwand in Abzug gebracht werden dürfen**); somit sind keine Regeln notwendig, um den Umfang und die Höhe dieser Aufwendungen zu bestimmen.

3.4.2. Ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste

5. Aus denselben Gründen, die vorstehend für „ausgenommene Dividenden“ beschrieben sind, wird außerdem vereinbart, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten aus fondsgebundenen Versicherungen ausgenommen werden müssen. Daher wird der folgende fett und unterstrichen dargestellte Wortlaut zum letzten Satz von Ziffer 54 des Kommentars zu Artikel 3.2.1 Buchstabe c hinzugefügt:

54. [...] Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung einer Portfoliobeteiligung werden jedoch im GloBE-Gewinn oder -Verlust erfasst. **Aus Gründen der Einfachheit wird der Abzug von Aufwendungen im Zusammenhang mit ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten nach den GloBE-Vorschriften bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nicht versagt (außer dass die Aufwendungen aus Veränderungen der Versicherungsrücklagen im Zusammenhang mit ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten aus für Versicherungsnehmer gehaltenen Wertpapieren, z. B. bei fondsgebundenen Versicherungen, bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts nicht als Aufwand in Abzug gebracht werden dürfen).**

3.5. Vereinfachung für kurzfristige Portfoliobeteiligungen (Artikel 3.2.1 Buchstabe b) [AG22.04.T11]

1. Nach den Vorschriften für ausgenommene Dividenden besteht eine Ausnahme für Dividenden von kurzfristigen Portfoliobeteiligungen. Eine kurzfristige Portfoliobeteiligung ist eine Portfoliobeteiligung, die zum Zeitpunkt der Dividendenausschüttung seit weniger als einem Jahr gehalten wurde. Solche Dividenden sind im GloBE-Gewinn oder -Verlust berücksichtigt.

2. Versicherungsunternehmen und andere betroffene Akteure weisen darauf hin, dass das Erfordernis, zwischen kurzfristigen und anderen (langfristigen) Portfoliobeteiligungen zu unterscheiden, mit großem Aufwand verbunden ist. Im Interesse einer einfacheren Handhabung wird daher vorgeschlagen, dass multinationale Unternehmensgruppen für jede Geschäftseinheit ein Wahlrecht ausüben können, um die Dividenden aller Portfoliobeteiligungen der Geschäftseinheit (einschließlich langfristiger Portfoliobeteiligungen) bei der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts berücksichtigen zu können. Jede Art von Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe kann dieses Wahlrecht in Anspruch nehmen, ob es sich um ein Versicherungsunternehmen handelt oder nicht. Es wird indessen davon ausgegangen, dass dieses Wahlrecht in erster Linie von Versicherungsunternehmen in Anspruch genommen wird. Bei diesem Wahlrecht handelt es sich um ein Fünfjahreswahlrecht, das auf Ebene der Geschäftseinheit in Anspruch zu nehmen ist.

3. Eine multinationale Unternehmensgruppe, die beschließt, alle Dividenden aus Portfoliobeteiligungen bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zu berücksichtigen, braucht keine Anpassungen, um Veränderungen der Versicherungsrücklagen im Zusammenhang mit für Versicherungsnehmer gehaltenen Wertpapieren vorzunehmen. Folglich könnte dieser Vorschlag auch eine einfachere Alternative zu der oben erörterten Regel in Bezug auf ausgenommene Dividenden sein.

4. Dementsprechend wird der fett und unterstrichen dargestellte Wortlaut am Ende von Ziffer 45 des Kommentars zu Artikel 3.2.1 Buchstabe b aufgenommen:

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 **(außer Veränderungen der Rücklagen des Versicherungsunternehmens im Zusammenhang mit ausgenommenen Dividenden aus für Versicherungsnehmer gehaltenen Wertpapieren)** nach den GloBE-Vorschriften aus Gründen der Einfachheit nicht versagt und so sind keine Regeln notwendig, um den Umfang und die Höhe dieser Aufwendungen zu bestimmen. **Alternativ kann eine erklärungspflichtige Geschäftseinheit (für jede Geschäftseinheit) ein Fünfjahreswahlrecht in Anspruch nehmen, um alle von der Geschäftseinheit im Zusammenhang mit Portfoliobeteiligungen empfangenen Dividenden, unabhängig davon, ob es sich um kurzfristige Portfoliobeteiligungen handelt, bei der Berechnung des GloBE-Gewinns zu berücksichtigen, und zwar ungeachtet der Anpassung um ausgenommene Dividenden, die ohne die Inanspruchnahme des Wahlrechts vorzunehmen wäre. Dies bedeutet, dass in diesem Fall, d. h. nach Inanspruchnahme des Wahlrechts, alle Dividenden**

aus Portfoliobeteiligungen der Geschäftseinheiten, für die das Wahlrecht in Anspruch genommen wurde, bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der betreffenden Geschäftseinheit berücksichtigt werden.

3.6. Anwendung von Artikel 7.5 auf Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit [AG22.04.T7]

3.6.1. Einleitung

1. Dieser Abschnitt enthält Leitlinien zur Anwendung des Steuertransparenzwahlrechts für Investmentgesellschaften in Artikel 7.5 in Fällen, in denen eine Investmentgesellschaft im Eigentum einer Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit steht.
2. Das Steuertransparenzwahlrecht für Investmentgesellschaften gestattet dem gruppenzugehörigen Beteiligten, eine Investmentgesellschaft (einschließlich einer Versicherungsinvestmentgesellschaft) für die Zwecke der GloBE-Vorschriften wahlweise als volltransparente Gesellschaft zu behandeln.
3. Wenn das Wahlrecht in Anspruch genommen wird, wird der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Investmentgesellschaft ihrem gruppenzugehörigen Beteiligten zugerechnet. Damit wird die multinationale Unternehmensgruppe in die Lage versetzt, die Behandlung der Investmentgesellschaft nach den GloBE-Vorschriften mit der Behandlung nach dem inländischen Steuerrecht in Einklang zu bringen, bei der der Gewinn eines Fonds im Allgemeinen auf der Ebene der Anleger besteuert wird anstatt auf Ebene des Fondsvehikels selbst.
4. Um die Integrität der GloBE-Vorschriften zu wahren, müssen bestimmte Bedingungen erfüllt sein, um das Wahlrecht nach Artikel 7.5 in Anspruch nehmen zu können. Die erste Bedingung ist, dass der gruppenzugehörige Beteiligte zum Marktwert oder nach einer vergleichbaren Regelung, die auf den jährlichen Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Beteiligung an der Investmentgesellschaft beruht, besteuert wird. Die zweite Bedingung besteht darin, dass er zu einem Satz besteuert wird, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt.
5. Diese Bedingungen sollen die Inanspruchnahme des Wahlrechts auf Fälle beschränken, in denen der Gewinn der Investmentgesellschaft im Wesentlichen besteuert wird, als handelte es sich nach inländischem Steuerrecht um eine volltransparente Gesellschaft, wobei die unrealisierten Erträge und Gewinne des Fonds effektiv jährlich auf Ebene der Anleger besteuert werden.

3.6.2. Zu klärende Fragestellung

6. Bei Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit handelt es sich um einer Aufsicht unterstehende Versicherungsunternehmen, die vollständig im Eigentum ihrer Versicherungsnehmer stehen. Diese Unternehmen verfügen nicht über Aktienkapital und dementsprechend werden alle mit ihren Kapitalanlagen erzielten Erträge als Überschuss an die Versicherungsnehmer ausgezahlt.
7. Da die Renditen vollständig den Versicherungsnehmern zuzurechnen sind, steht den Erträgen aus den Anlagen ein Aufwand in gleicher Höhe gegenüber, der der Zunahme der Verbindlichkeiten des Unternehmens gegenüber seinen Versicherungsnehmern entspricht.
8. Aus Rechnungslegungssicht gibt es daher keinen Gewinn, was bedeutet, dass normalerweise nicht zu erwarten ist, dass die Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit einen GloBE-Gewinn erzielt oder einer Besteuerung nach den GloBE-Vorschriften unterliegt.
9. Allerdings tätigen einige Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit für ihre Versicherungsnehmer Anlagen in Investmentgesellschaften. In manchen Fällen werden diese Investmentgesellschaften von der Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit kontrolliert und sind daher eigenständige Geschäftseinheiten innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe, deren effektiver Steuersatz nach den Vorschriften in Artikel 7.4 zu ermitteln ist.
10. Wie alle Anlagen einer Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit werden diese Anlagen letztlich für die Versicherungsnehmer gehalten, weshalb sie weder im Jahresabschluss der Versicherungs-

gesellschaft auf Gegenseitigkeit noch im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe zu einem Gewinn führen können.

11. Allerdings enthält der Jahresabschluss der Investmentgesellschaft keinen Aufwand in Bezug auf Verbindlichkeiten gegenüber den Versicherungsnehmern, der den Ertrag ausgleichen würde. Der Grund dafür ist, dass die finanziellen Verpflichtungen gegenüber den Versicherungsnehmern bei der Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit anstatt bei der Investmentgesellschaft liegen. Das heißt, dass im Abschluss der Investmentgesellschaft häufig ein rechnerischer Gewinn ausgewiesen ist, der zu einer Ergänzungssteuerschuld führen könnte, wenn die Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit nicht das Wahlrecht nach Artikel 7.5 in Anspruch nehmen kann, um die von ihr kontrollierte Investmentgesellschaft als volltransparente Gesellschaft zu behandeln.

12. Es besteht Unsicherheit im Hinblick darauf, ob Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit die Bedingungen für das Wahlrecht nach Artikel 7.5. erfüllen. Einerseits sind Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit im Allgemeinen steuerpflichtig und entrichten Steuern auf die für ihre Versicherungsnehmer erzielten Kapitalerträge. Andererseits kann es sein, dass dies für bestimmte Arten von Erträgen nicht der Fall ist; da eine Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit für ihren Überschuss, der in voller Höhe an die Versicherungsnehmer auszuzahlen ist, einen Aufwand ansetzt, erzielt sie keinen Gewinn und so könnte es sein, dass für diese Art von Ertrag keine Körperschaftsteuer bei ihr anfällt.

3.6.3. Leitlinien

13. Die Delegierten sind übereingekommen, dass es Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit möglich sein sollte, das Wahlrecht nach Artikel 7.5 im Hinblick auf Investmentgesellschaften und Versicherungsinvestmentgesellschaften, die sie kontrollieren, in Anspruch zu nehmen, da dies notwendig ist, um sicherzustellen, dass die GloBE-Vorschriften den zugrunde liegenden wirtschaftlichen Merkmalen dieser Gestaltungen Rechnung tragen, und insbesondere der Tatsache, dass alle von Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit für die Versicherungsnehmer erzielten Gewinne im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe unmittelbar als Aufwand verbucht werden.

14. Ziffer 91 des Kommentars zum Steuertransparenzwahlrecht für Investmentgesellschaften nach Artikel 7.5 wird geändert, indem der erste Satz durch einen neuen Satz ersetzt wird, nach dem ersten Satz ein neuer Satz hinzugefügt wird und wo nötig ein Verweis auf Versicherungsinvestmentgesellschaften eingefügt wird. Ziffer 91 wird durch den nachfolgenden fett und unterstrichen dargestellten Wortlaut geändert und lautet damit wie folgt:

91. **Eine erklärungsspflichtige Geschäftseinheit kann für eine Geschäftseinheit, bei der es sich um eine Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft handelt, ein Wahlrecht in Anspruch nehmen, um sie als volltransparente Gesellschaft zu behandeln, wenn der gruppenzugehörige Beteiligte dieser Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft im Steuerhoheitsgebiet seiner Belegenheit zum Marktwert oder nach einer vergleichbaren Regelung, die auf den jährlichen Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Beteiligung an dieser Gesellschaft beruht, besteuert wird und der für den gruppenzugehörigen Beteiligten in Bezug auf die entsprechenden Erträge geltende Steuersatz dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt. Zu diesem Zweck gilt eine Geschäftseinheit, bei der es sich um ein im Eigentum der Versicherungsnehmer befindliches, einer Aufsicht unterstehendes Versicherungsunternehmen (eine „regulierte Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit“) handelt und die eine Beteiligung an einer Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft hält, als zum Marktwert oder nach einer vergleichbaren Regelung, die auf den jährlichen Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts ihrer Beteiligung an der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft beruht, besteuert, und dies zu einem Satz, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt.** Das Wahlrecht braucht nicht für alle gruppenzugehörigen Beteiligten der

Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft in Anspruch genommen zu werden. Wird es allerdings für einen gruppenzugehörigen Beteiligten in Anspruch genommen, gilt es für alle seine Beteiligungen an der Investmentgesellschaft oder Versicherungsinvestmentgesellschaft.

15. Zusätzlich wird eine neue Ziffer 91.1 mit dem folgenden Wortlaut hinzugefügt:

91.1. Der vorstehende Absatz wird durch das folgende Beispiel verdeutlicht. Unternehmen A ist eine regulierte Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit, die vollständig im Eigentum ihrer Versicherungsnehmer steht. Sie beschließt, eine Tochtergesellschaft B zu gründen, um Gelder für ihre Versicherungsnehmer anzulegen. Tochtergesellschaft B ist eine Versicherungsinvestmentgesellschaft im Sinne von Artikel 10.1. Tochtergesellschaft B steht zu 100 % im Eigentum von Unternehmen A und ist eine Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe von Unternehmen A. Der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag von Tochtergesellschaft B für das Geschäftsjahr beträgt 100. Im Jahresabschluss von Unternehmen A ist ein Zeitwertgewinn i. H. v. 100 aus der Steigerung des Werts der Beteiligung an Tochtergesellschaft B enthalten. Dies wird durch einen Aufwand i. H. v. 100 im Zusammenhang mit der Erhöhung der Verbindlichkeiten gegenüber den Versicherungsnehmern von Unternehmen A ausgeglichen, was bedeutet, dass Unternehmen A keinen Jahresüberschuss oder -fehlbetrag für das Geschäftsjahr aufweist. Der Zeitwertgewinn wird nach Artikel 3.2.1 Buchstabe c aber vom GloBE-Gewinn oder -Verlust von Unternehmen A ausgenommen. Daher würde Unternehmen A einen GloBE-Verlust i. H. v. 100 verzeichnen, während Tochtergesellschaft B einen GloBE-Gewinn i. H. v. 100 hätte. Aus Sicht der multinationalen Unternehmensgruppe gibt es keinen Jahresüberschuss, da der Ertrag i. H. v. 100 aus dem Fonds wirtschaftlich gesehen der Ertrag der Versicherungsnehmer anstatt der multinationalen Unternehmensgruppe ist. Da Unternehmen A eine regulierte Versicherungsgesellschaft auf Gegenseitigkeit ist, ist sie berechtigt, das Wahlrecht nach Artikel 7.5 in Anspruch zu nehmen, um Tochtergesellschaft B als volltransparente Gesellschaft zu behandeln. Während der Inanspruchnahme des Wahlrechts werden die Erträge von Tochtergesellschaft B nach Artikel 3.5 Unternehmen A zugerechnet. Unternehmen A berücksichtigt daher den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag i. H. v. 100, der durch den Aufwand i. H. v. 100 aus der Veränderung der Verbindlichkeiten gegenüber den Versicherungsnehmern aufgewogen wird, was zu einem GloBE-Gewinn von null führt. Der GloBE-Gewinn von Tochtergesellschaft B beläuft sich ebenfalls auf null, da ihr Jahresüberschuss oder -fehlbetrag Unternehmen A zugerechnet wurde.

4 Übergangsregeln

4.1. Latente Steueransprüche im Zusammenhang mit Steuergutschriften nach Artikel 9.1.1 [AG22.04.T12]

4.1.1. Einleitung

1. Bei Artikel 9.1.1 handelt es sich um eine Übergangsregel, die die Nutzung bereits bestehender mit latenten Steuern zusammenhängender Steuerattribute bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern ermöglichen soll, um Verzerrungen bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes zu vermeiden, wenn eine Geschäftseinheit erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt. Artikel 9.1.1 gestattet der multinationalen Unternehmensgruppe, ihre latenten Steuern zu Beginn des Übergangsjahrs zu berücksichtigen, und zwar zum Mindeststeuersatz oder zum geltenden inländischen Steuersatz, je nachdem welcher der beiden Sätze niedriger ist. Ein latenter Steueranspruch, der zu einem unter dem Mindeststeuersatz liegenden Satz erfasst wurde, kann zum Mindeststeuersatz berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass der betreffende latente Steueranspruch einem GloBE-Verlust zuzuschreiben ist.

2. Der Kommentar stellt klar, dass Artikel 9.1.1 die Grundlage für die Verwendung solcher Steuerattribute bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern nach Artikel 4.4 schafft. Wenn bereits zuvor angesetzte latente Steuern in einem Geschäftsjahr, in dem die GloBE-Vorschriften gelten, für Rechnungslegungszwecke verwendet werden, können diese Attribute auch bei der Anwendung von Artikel 4.4 verwendet werden.

3. Artikel 4.4 führt den Mechanismus zum Umgang mit temporären Differenzen ein. Dieser Mechanismus beruht auf den im Jahresabschluss ausgewiesenen Steuerlatenzen und umfasst bestimmte Anpassungen zur Wahrung der Integrität der GloBE-Vorschriften. Eine dieser Anpassungen (Artikel 4.4.1 Buchstabe e) sieht den Ausschluss eines latenten Steueraufwands im Zusammenhang mit der Entstehung von Steuergutschriften sowie eines latenten Steueraufwands im Zusammenhang mit der Nutzung von Steuergutschriften vor.

4. Eine Steuergutschrift ist allgemein ein Betrag, den Steuerpflichtige unmittelbar von den einem Staat geschuldeten Steuern abziehen können. Für vorgetragene ungenutzte Steuergutschriften werden latente Steueransprüche angesetzt, soweit es wahrscheinlich ist, dass zu einem künftigen Zeitpunkt ein steuerpflichtiger Gewinn erzielt wird, der die Nutzung der Steuergutschriften ermöglicht. Hierzu kann es kommen, wenn in einem Steuerhoheitsgebiet Steuergutschriften aufgrund einer Steuerschuld gewährt werden, die in einem anderen Steuerhoheitsgebiet angefallen ist, was bei anrechenbaren ausländischen Steuern der Fall ist, oder wenn Steuergutschriften für getätigte qualifizierte Ausgaben gewährt werden, die genutzt werden können, um künftige Steuerverbindlichkeiten zu verringern, z. B. im Fall einer Investitionssteuergutschrift.

4.1.2. Zu klärende Fragestellung

5. Artikel 9.1.1 gestattet es der multinationalen Unternehmensgruppe, „*alle aktiven und passiven latenten Steuern* [Hervorhebung hinzugefügt], die für das Übergangsjahr in den Abschlüssen aller Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet erfasst sind oder ausgewiesen wurden“, zu berücksichtigen. Artikel 4.4.1 Buchstabe e schließt hingegen jeglichen latenten Steueraufwand aufgrund der Entstehung und Nutzung von Steuergutschriften aus dem Gesamtbetrag der Anpassung um latente Steuern aus.

6. Aufseiten betroffener Akteure kam die Frage auf, ob Artikel 9.1.1 die Nutzung bereits bestehender latenter Steueransprüche im Zusammenhang mit Steuergutschriften bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für ein Steuerhoheitsgebiet im Übergangsjahr und in den folgenden Jahren gestattet. Des Weiteren wurde die Frage gestellt, ob andere in Artikel 4.4 beschriebene Anpassungen (zusätzlich zu Artikel 4.4.1 Buchstabe e) bei der Ermittlung des Betrags der bereits bestehenden Steuerlatenzattribute zu berücksichtigen sind.

4.1.3. Leitlinien

7. Wie im Kommentar erläutert, soll Artikel 9.1.1 eine multinationale Unternehmensgruppe nicht verpflichten, komplexe Berechnungen durchzuführen, bei denen unterstellt würde, dass die Geschäftseinheit in den vorangegangenen Jahren den GloBE-Vorschriften unterlegen hätte. Es bestehen keine zwingenden Gründe dafür, bestimmte latente Steueransprüche von den Steuerattributen auszunehmen, die im Übergangsjahr zu berücksichtigen und bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für ein Steuerhoheitsgebiet zu nutzen sind. Folglich werden latente Steueransprüche, die sich aus vorgetragenen Steuergutschriften ergeben, nach Artikel 9.1.1 bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern im Übergangsjahr und in den folgenden Geschäftsjahren berücksichtigt. Artikel 4.4.1 Buchstabe e gilt für solche latenten Steueransprüche nicht.

8. Laut Artikel 9.1.1 müssen die latenten Steueransprüche „zum Mindeststeuersatz oder zum geltenden inländischen Steuersatz berücksichtigt werden, je nachdem welcher der beiden Sätze niedriger ist“. Wenn ein latenter Steueranspruch auf der Grundlage der Differenz zwischen dem in der Rechnungslegung ausgewiesenen Wert und dem steuerlichen Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit berechnet wird, kann der latente Steueranspruch neu berechnet werden, indem diese Differenz einfach mit 15 % anstatt mit dem beim Ansatz des latenten Steueranspruchs in der Rechnungslegung verwendeten Satz multipliziert wird. Ebenso kann im Fall eines latenten Steueranspruchs aus einem Verlustvortrag der latente Steueranspruch neu berechnet werden, indem der ausstehende Saldo des Verlustvortrags zu Beginn des Übergangsjahrs verwendet und mit 15 % multipliziert wird. Allerdings könnte es schwierig sein, die latenten Steueransprüche aus vorgetragenen Steuergutschriften auf vergleichbare Weise neu zu berechnen, da sie nicht auf der Grundlage des latenten Steuereffekts von Differenzen beim Buchwert von anderweitig im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten berechnet werden.

9. Ein latenter Steueranspruch, der sich aus einem Vortrag von anrechenbaren ausländischen Steuern ergibt, beruht auf dem Betrag der im Ausland entrichteten Steuer. Ein Ansatz zur Neuberechnung von latenten Steueransprüchen aufgrund eines Vortrags anrechenbarer ausländischer Steuern könnte darin bestehen, den Betrag des im Ausland erzielten Gewinns zu ermitteln, auf den die anrechenbaren Steuern entrichtet wurden, und diesen Gewinn dann mit 15 % zu multiplizieren (unter der Annahme, dass der Steuersatz über dem Mindeststeuersatz lag). Allerdings wäre es aufwendig und komplex, Gutschriften im Ausland entrichteter Steuern und die ausländischen Gewinne, auf denen sie beruhen, über mehrere Jahre rückzuverfolgen, insbesondere in Fällen, in denen ein Steuerhoheitsgebiet es gestattet, Steuern auf bestimmte im Ausland erzielte Gewinne mit Steuern auf andere im Ausland erzielte Gewinne zu verrechnen. Außerdem könnte der Vortrag anrechenbarer ausländischer Steuern auf eine indirekte Steuergutschrift zurückgehen, die in Bezug auf den Gewinn eines beherrschten ausländischen Unternehmens

(*controlled foreign company* – CFC) gewährt wurde. In diesem Fall handelt es sich bei den anrechenbaren ausländischen Steuern um Steuern, die die Zweigniederlassung auf ihren Gewinn entrichtet hat, die aber vorgetragen werden, um mit der Steuerschuld des Beteiligten des beherrschten ausländischen Unternehmens verrechnet zu werden, der möglicherweise zu einem anderen Satz besteuert wird als das beherrschte ausländische Unternehmen.

10. Der Betrag eines latenten Steueranspruchs, der sich aus anderen vorgetragenen Steuergutschriften ergibt, kann auf anrechenbaren qualifizierten Ausgaben oder auf einer anderen Grundlage beruhen. Werden Steuergutschriften aufgrund qualifizierter Ausgaben gewährt, werden die latenten Steueransprüche für die ungenutzten Steuergutschriften unabhängig von bereits berücksichtigten Ertragsposten und dem anwendbaren Steuersatz angesetzt.

11. Um Komplexität zu vermeiden und die Integrität der GloBE-Vorschriften zu wahren, könnte für die Neuberechnung latenter Steueransprüche aus Steuergutschriften ein vereinfachter Ansatz verfolgt werden, sofern der anwendbare inländische Steuersatz dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt. Die Neuberechnung ist nicht gestattet, wenn der anwendbare inländische Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt. Der Betrag solcher latenten Steueransprüche wird nach folgender Formel neu berechnet:

$$\frac{\text{Im Jahresabschluss ausgewiesene latente Steueransprüche}}{\text{Anwendbarer inländischer Steuersatz}} \times \text{Mindeststeuersatz}$$

12. Im Allgemeinen handelt es sich bei dem anwendbaren inländischen Steuersatz um den für die Geschäftseinheit im Geschäftsjahr vor dem Übergangsjahr geltenden Steuersatz. Ändert sich der für die Geschäftseinheit geltende Steuersatz in einem nachfolgenden Geschäftsjahr, muss die Formel allerdings neu auf den offenen Saldo der Steuergutschriften im Jahresabschluss angewendet werden, um den berechtigten latenten Steueranspruch für GloBE-Zwecke zu bestimmen.

13. Die Steuergutschriften werden nach vernünftigem Ermessen wohl dazu verwendet werden, eine künftige Steuerschuld zu verringern; diese wird bestimmt, indem der maßgebliche steuerpflichtige Gewinn mit dem anwendbaren inländischen Steuersatz multipliziert wird. Der vereinfachte Ansatz erkennt diesen Betrag des steuerpflichtigen Gewinns als geeignete Hilfsvariable an, um die latenten Steueransprüche aus vorgetragenen Steuergutschriften neu zu berechnen. Das Prinzip der Formel ist, dass der latente Steueranspruch durch den inländischen Steuersatz dividiert wird, um so den Betrag des inländischen steuerpflichtigen Gewinns zu ermitteln, der durch die Nutzung der Steuergutschrift abgeschirmt wird; dieser Gewinnbetrag wird dann mit dem Mindeststeuersatz multipliziert. Auf diese Weise stellt die Formel sicher, dass die bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern in Bezug auf den betreffenden künftigen Gewinn verwendete Steuergutschrift nicht noch andere Gewinne abschirmt.

Wechselwirkungen mit Artikel 3.2.4 und Artikel 4.1.3 Buchstabe b

14. Artikel 3.2.4 sieht vor, dass „anerkannte auszahlbare Steuergutschriften [...] bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit als Erträge behandelt“ werden. Wenn eine anerkannte auszahlbare Steuergutschrift mit den in einem Jahr zu entrichtenden Steuern verrechnet wird, um deren Betrag zu verringern, führt dies nicht zu einer Kürzung der erfassten Steuern der Geschäftseinheit. Artikel 4.1.3 Buchstabe b sieht demgegenüber vor, dass „Gutschriften oder Erstattungen in Bezug auf nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschriften, die nicht als Kürzung des laufenden Steueraufwands erfasst wurden“, als Kürzung der erfassten Steuern einer Geschäftseinheit behandelt werden. Bei auszahlbaren Steuergutschriften, die in einem Geschäftsjahr vor dem Übergangsjahr im Jahresabschluss als Ertrag ausgewiesen wurden, ist es aufgrund der oben erläuterten Vorzugsbehandlung von latenten Steueransprüchen aus anderen vorgetragenen Steuergutschriften möglicherweise unnötig, eine solche Unterscheidung zwischen anerkannten und nicht anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften vorzunehmen. Es wird vorgeschlagen, anerkannte und nicht anerkannte auszahlbare Steuergutschriften für GloBE-

Zwecke auf die gleiche Weise zu behandeln, d. h. als Ertrag und nicht als Kürzung des laufenden Steuer- aufwands. Die andere Möglichkeit, nämlich anerkannte und nicht anerkannte auszahlbare Steuergut- schriften nach Artikel 3.2.4 und Artikel 4.1.3 Buchstabe b unterschiedlich zu behandeln, könnte abgesehen von dem höheren Befolgungs- und Verwaltungsaufwand auch zu unerwarteten und unbeabsichtigten Er- gebnissen führen. Ein Beispiel: Eine Geschäftseinheit, der nicht auszahlbare Steuergutschriften gewährt wurden, bevor sie in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fiel, hat für die ungenutzten Steuer- gutschriften einen latenten Steueranspruch angesetzt. Dieser latente Steueranspruch kann nach der Über- gangsregel in Artikel 9.1.1, wie sie in diesen Leitlinien ausgelegt wird, während eines nicht näher bestimm- ten künftigen Zeitraums genutzt werden, um die angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit zu erhöhen. Sind die Steuergutschriften hingegen auszahlbar und müssten die Steuererstattungen oder Steuergutschriften, die nicht unter die Definition einer anerkannten auszahlbaren Steuergutschrift fallen, nach den GloBE-Vorschriften als Kürzung des laufenden Steuer- aufwands behandelt werden, würden die nicht anerkannten auszahlbaren Steuergutschriften, die in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschrif- ten gebracht werden, nach der Übergangsregel weniger günstig behandelt als nicht auszahlbare Steuer- gutschriften. Ein solcher Ansatz könnte Steuerpflichtige zudem dazu veranlassen, aggressive Positionen in Bezug auf die angemessene buchmäßige Behandlung von vor dem Übergangsjahr entstehenden Steuergutschriften zu vertreten.

15. Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen sind die latenten Steueransprüche im Zusammenhang mit im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit ausgewiesenen vorgetragenen Steuergutschriften in Fällen, in denen Artikel 9.1.1 anwendbar ist, im Übergangsjahr zu berücksichtigen, und der Betrag solcher latenten Ansprüche ist neu zu berechnen, wenn der anwendbare inländische Steuersatz den Mindeststeuersatz übersteigt. Des Weiteren gilt für alle auszahlbaren Steuergutschriften, dass ihre Verrechnung nicht zu einer Kürzung der angepassten erfassten Steuern führt. Diese Regel ist unabhängig davon anzuwenden, ob der verrechnete Betrag eine Steuerschuld im Übergangsjahr oder in den folgenden Jahren abgilt oder nicht, und auch unabhängig davon, ob die betreffenden Steuergutschriften der Definition einer anerkannten auszahlbaren Steuergutschrift entsprechen.

Wechselwirkungen mit anderen in Artikel 4.4 beschriebenen Anpassungen

16. Von einer multinationalen Unternehmensgruppe zu verlangen, die vollständige Berechnung des effektiven Steuersatzes so durchzuführen, als hätte die Geschäftseinheit in den vorangegangenen Jahren den GloBE-Vorschriften unterlegen, würde zu einem erheblichen Befolgungsaufwand führen. Um die Erfüllung der Vorschriften durch die multinationalen Unternehmen zu erleichtern, wenn diese erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallen, können bereits bestehende Steuerattribute ungeachtet der ansonsten in Artikel 4.4 vorgesehenen Anpassungen verwendet werden, außer soweit ihre Verwendung durch Artikel 9.1 eingeschränkt wird.

17. Um dies klarzustellen, werden die folgenden Leitlinien nach Ziffer 6 des Kommentars zu Artikel 9.1.1 eingefügt:

6.1 Latente Steueransprüche aus im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet erfassten oder ausgewiesenen vorgetragenen Steuergutschriften sind als Steuerattribute zu behandeln, die bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes im Über- gangsjahr und in den folgenden Jahren zu verwenden sind. Artikel 4.4.1 Buchstabe e gilt nicht für solche latenten Steueransprüche, die vor dem Übergangsjahr entstanden sind. Der Betrag der nach Artikel 9.1.1 erfassten latenten Steueransprüche entspricht den im Jahresabschluss abgegrenzten latenten Steueransprüchen, wenn der für die Ermittlung der latenten Steueransprüche verwendete Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt; in allen anderen Fällen sind solche latenten Steuer- ansprüche nach folgender Formel zu ermitteln:

$$\frac{\text{Im Jahresabschluss erfasste latente Steueransprüche}}{\text{Anwendbarer inländischer Steuersatz}} \times \text{Mindeststeuersatz}$$

Für diesen Zweck ist der anwendbare inländische Steuersatz der Steuersatz im Geschäftsjahr vor dem Übergangsjahr. Ändert sich jedoch der auf die Geschäftseinheit anwendbare Steuersatz in einem folgenden Geschäftsjahr (dem Neuanwendungsjahr), muss die Formel zu Beginn des Neuanwendungsjahrs neu auf den offenen Saldo der Steuergutschriften im Jahresabschluss angewendet werden, um den berechtigten latenten Steueranspruch für GloBE-Zwecke zu ermitteln. Die Veränderung des Betrags des latenten Steueranspruchs, die sich aus der Neuanwendung der Formel ergibt, ist im Neuanwendungsjahr bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern nicht als latenter Steueraufwand zu behandeln. Vielmehr ist der latente Steueraufwand für das Neuanwendungsjahr und die folgenden Jahre in Bezug auf den Betrag der Auflösung des latenten Steueranspruchs nach der Neuanwendung der Formel zu ermitteln.

6.2 Es ist möglich, dass auszahlbare Steuergutschriften vor der Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit als Ertrag ausgewiesen wurden. In diesem Fall kommt es nicht zur Entstehung latenter Steuerattribute, auf die Artikel 9.1.1 anwendbar wäre. Um unbeabsichtigte Ergebnisse zu vermeiden, sollte die Verrechnung vor Beginn des Übergangsjahrs angefallener auszahlbarer Steuergutschriften dennoch generell nicht als Kürzung der angepassten erfassten Steuern behandelt werden, und zwar unabhängig davon, ob ihr Betrag eine Ertragsteuerschuld abgilt oder nicht.

6.3 Des Weiteren gilt, dass nach Artikel 9.1.1 in die GloBE-Attribute einbezogene Attribute nicht Gegenstand von Anpassungen des latenten Steueraufwands nach Artikel 4.4.1 Buchstabe a, b, c oder d oder nach Artikel 4.4.4 sind, sofern Artikel 9.1.2 nichts anderes vorsieht. Nach Artikel 9.1.1 werden in den Steuerattributen einer Geschäftseinheit zu Beginn des Übergangsjahrs alle latenten Steueransprüche berücksichtigt, die nicht angesetzt wurden, weil die Ansatzkriterien nicht erfüllt waren.

4.1.4. Beispiele

18. Die folgenden Beispiele werden in die Beispiele zu den GloBE-Mustervorschriften aufgenommen.

Beispiel 9.1.1-1

1. A Co ist eine Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe, die für ihr am 31. Dezember 2023 endendes Geschäftsjahr erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt. A Co ist in Staat A belegen, dessen Steuersystem auf dem Welteinkommensprinzip beruht und die Anrechnung im Ausland entrichteter Steuern vorsieht, um das Doppelbesteuerungspotenzial zu mindern. Staat A erhebt eine Körperschaftsteuer von 20 %. Das Veranlagungsjahr von A Co endet für Steuerzwecke in Staat A am 31. Dezember.

2. Im Jahr 2022 erwirtschaftet A Co Zinserträge i. H. v. 100 aus einer Kapitalanlage in Staat B, auf die Staat B eine Quellensteuer i. H. v. 30 erhebt. Nach den inländischen Steuervorschriften von Staat A kann A Co von diesem Quellensteuerbetrag 2022 einen Anteil i. H. v. 20 auf die inländische Steuer anrechnen und die verbleibenden 10 vortragen. A Co setzt dafür in seinem Jahresabschluss einen latenten Steueranspruch i. H. v. 10 an.

3. 2022 fallen bei A Co zudem bestimmte qualifizierte FuE-Aufwendungen an, für die A Co eine Investitionssteuergutschrift i. H. v. 10 erhält. A Co setzt dementsprechend einen latenten Steueranspruch i. H. v. 10 im Jahresabschluss an.

4. Der latente Steueranspruch im Zusammenhang mit vorgetragenen Steuergutschriften ist im Übergangsjahr und in folgenden Geschäftsjahren zu berücksichtigen, und die entsprechenden latenten Steueransprüche sollten zum Mindeststeuersatz neu berechnet werden, da der

anwendbare inländische Steuersatz dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt. Die latenten Steueransprüche aus dem Vortrag der anrechenbaren ausländischen Steuern (10) und der vorgetragenen Investitionssteuergutschrift (10) sind gemäß der im Kommentar zu Artikel 9.1.1 beschriebenen Formel neu zu berechnen. In diesem Fall entspricht der neu berechnete latente Steueranspruch für jede der beiden vorgetragenen Steuergutschriften jeweils 7,5 (= [latenter Steueranspruch i. H. v. 10 / inländischer Steuersatz von 20 %] x Mindeststeuersatz von 15 %).

Beispiel 9.1.1-2

1. Es liegt der gleiche Sachverhalt vor wie in Beispiel 9.1.1-1, außer dass A Co die Investitionssteuergutschrift in seinem Jahresabschluss nicht als latenten Steueranspruch, sondern als Ertrag behandelt hat. Die Investitionssteuergutschrift erfüllt nicht die Definition einer anerkannten auszahlbaren Steuergutschrift. Im Jahr 2027 verrechnet A Co die Investitionssteuergutschrift i. H. v. 10 und verringert die für 2027 zu entrichtende Steuerschuld. Die angepassten erfassten Steuern von A Co werden nicht durch den in diesem Jahr verrechneten Betrag der Investitionssteuergutschrift verringert.

4.2. Anwendbarkeit von Artikel 9.1.3 auf Geschäftsvorfälle, die mit Übertragungen von Vermögenswerten vergleichbar sind [AG22.04.T16]

4.2.1. Einleitung

1. Dieser Abschnitt enthält Leitlinien zur Anwendbarkeit von Artikel 9.1.3 auf inländische und grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle, die aus Rechnungslegungssicht wie Veräußerungen von Vermögenswerten behandelt werden.
2. Artikel 9.1.3. enthält eine Einschränkung für Übertragungen von Vermögenswerten, die nach dem 30. November 2021 und vor Beginn des Übergangsjahrs erfolgen (im Folgenden „Vor-GloBE-Zeitraum“). Der steuerpolitische Zweck des Artikels besteht darin, die Möglichkeiten zu beschränken, über die multinationale Unternehmensgruppen verfügen, um im Vor-GloBE-Zeitraum steuerfreie oder gering besteuerte Geschäftsvorfälle zu tätigen, die den Buchwert eines Vermögenswerts erhöhen. Eine multinationale Unternehmensgruppe könnte den über solche Geschäftsvorfälle erzielten höheren Buchwert dazu nutzen, ihren GloBE-Gewinn in Jahren zu verringern, in denen sie den GloBE-Vorschriften unterliegt, beispielsweise durch Aufwendungen für Abschreibungen, und dies, ohne dass eine Ergänzungssteuer auf den entsprechenden Gewinn drohte, weil der Vermögenswert im Vor-GloBE-Zeitraum übertragen wurde.
3. Für den Fall, dass ein Vermögenswert (außer Lagerbeständen) während des Vor-GloBE-Zeitraums übertragen wird und die beteiligten Einheiten Geschäftseinheiten derselben multinationalen Unternehmensgruppe gewesen wären, wenn die GloBE-Vorschriften in diesem Zeitraum in Bezug auf die multinationale Unternehmensgruppe in Kraft gewesen wären, sieht Artikel 9.1.3 daher vor, dass die erwerbende Einheit den Buchwert des Vermögenswerts zu Beginn des Übergangsjahrs anhand des von der veräußernden Einheit im Zeitpunkt der Veräußerung ausgewiesenen Buchwerts des Vermögenswerts bestimmt.
4. Je nach Rechnungslegungsstandard kann ein multinationales Unternehmen verschiedene Geschäftsvorfälle nutzen, um den Buchwert eines Vermögenswerts im Jahresabschluss der erwerbenden Einheit zu erhöhen. Dazu gehören:

Art des Geschäftsvorfalles	Element des Geschäftsvorfalles, das niedrig besteuert oder von der Steuer befreit sein kann
Veräußerung eines Vermögenswerts	Gewinn aus der Veräußerung des Vermögenswerts
Finanzierungsleasing, das in gleicher oder vergleichbarer Weise verbucht wird wie der Erwerb eines Vermögenswerts	Gewinn aus der Veräußerung des Vermögenswerts
Lizenz, die für Rechnungslegungszwecke effektiv als Veräußerung behandelt wird	Gewinn aus der Veräußerung des Vermögenswerts
Übertragung von Vermögenswerten durch Veräußerung einer Kontrollbeteiligung	Gewinn aus der Veräußerung des Vermögenswerts
Vorauszahlung von Lizenzgebühren oder Mieten, bei der der Lizenzgeber/Vermieter die Vorauszahlung als Gewinn erfasst und der Lizenznehmer/Mieter den Vermögenswert in seinem Jahresabschluss aktiviert und abschreibt	Einmalgewinn aus Lizenz- oder Mietvorauszahlung
Total Return Swap, bei dem der zugrunde liegende Vermögenswert in den Jahresabschluss der Einheit übertragen wird, die die Rechte an den aus einem zugrunde liegenden Vermögenswert erzielten Erträgen und Wertsteigerungen erworben hat	Gewinn aus der Übertragung des zugrunde liegenden Vermögenswerts
Umsiedlung einer oder mehrerer Einheiten, durch die eine multinationale Unternehmensgruppe eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage oder des Buchwerts (z. B. auf der Grundlage des beizulegenden Zeitwerts der Vermögenswerte) der umgesiedelten Vermögenswerte herbeiführt	Verlassen des Ursprungssteuerhoheitsgebiets
Umstellung auf Bilanzierung zum Zeitwert, bei der die Einheit die maßgeblichen Gewinne oder Verluste aus Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts und Gegenberichtigungen des Buchwerts des Vermögenswerts erfasst	Anpassung des Eigenkapitalanfangssaldos bei Änderung des Rechnungslegungsprinzips und jährliche Gewinne aus der Bilanzierung zum Zeitwert

4.2.2. Zu klärende Fragestellung

5. Wie ist der Ausdruck „Übertragung von Vermögenswerten“ im Sinne von Artikel 9.1.3 zu interpretieren? Umfasst er lediglich Geschäftsvorfälle, die als Veräußerung strukturiert sind? Oder erstreckt er sich auch auf andere Geschäftsvorfälle, die ähnlich wie eine Veräußerung verbucht werden (d. h. Geschäftsvorfälle, die zum Ausweis eines Vermögenswerts im Jahresabschluss führen, dessen Kosten möglicherweise in den folgenden Jahren bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der Einheit berücksichtigt werden)?

6. Findet Artikel 9.1.3 in Fällen Anwendung, in denen der maßgebliche Rechnungslegungsstandard von einer einzelnen Einheit verlangt, den Buchwert eines Vermögenswerts oder einen mit diesem Vermögenswert zusammenhängenden latenten Steueranspruch in gleicher oder vergleichbarer Weise zu erhöhen, wie wenn die Einheit den Vermögenswert sowohl veräußert als auch erworben hätte?

7. Findet Artikel 9.1.3 auf einen Geschäftsvorfall Anwendung, bei dem ein Vermögenswert für Rechnungslegungszwecke während des Vor-GloBE-Zeitraums entsteht, die rechtliche Übertragung aber im oder nach dem Übergangsjahr erfolgt?

4.2.3. Leitlinien

8. Die Integrität der GloBE-Vorschriften würde beeinträchtigt, wenn es multinationalen Unternehmensgruppen gestattet wäre, im Vor-GloBE-Zeitraum Geschäftsvorfälle mit Vermögenswerten zu tätigen, bei denen die Gewinne aus dem Geschäftsvorfall unter dem Mindeststeuersatz besteuert werden, ohne dass das Risiko einer Ergänzungssteuer besteht, und die daraus resultierende Steigerung des Buchwerts künftige Gewinne vor einer potenziellen Ergänzungssteuer schützen würde. Hierzu kann es auch im Fall von Übertragungen oder fiktiven Übertragungen kommen, die innerhalb einer Einheit erfolgen, wenn die Einheit während des Vor-GloBE-Zeitraums zu einem niedrigen Satz besteuert wird und dieselbe Geschäftseinheit die entsprechende Steigerung des Buchwerts bei der Berechnung ihres GloBE-Gewinns nach dem Übergangsjahr verwenden kann. Daher sollten alle Geschäftsvorfälle und Unternehmensumstrukturierungen, die ähnlich wie eine Übertragung von Vermögenswerten verbucht werden (d. h. in Fällen, in denen die multinationale Unternehmensgruppe den Buchwert eines Vermögenswerts schafft oder erhöht), unabhängig von ihrer Form und davon, ob sie innerhalb einer Einheit oder zwischen Einheiten erfolgen, als „Übertragung von Vermögenswerten“ nach Artikel 9.1.3 betrachtet werden.

9. Diese Schlussfolgerungen werden in den Kommentar zu Artikel 9.1.3 aufgenommen. Der Wortlaut ist den Ziffern 10.2 bis 10.7 in Abschnitt 4.3.3 dieses Dokuments zu entnehmen.

4.3. Buchwert von Vermögenswerten und latente Steuern nach Artikel 9.1.3 [AG22.04.T2]

4.3.1. Einleitung

1. Dieser Abschnitt enthält Leitlinien zu der in Artikel 9.1.3 enthaltenen Regel. Bei Artikel 9.1.3 handelt es sich um eine Übergangsregel, die verhindern soll, dass eine multinationale Unternehmensgruppe den GloBE-Buchwert eines Vermögenswerts mittels einer gruppeninternen Übertragung erhöht. Artikel 9.1.3 gilt, wenn ein Vermögenswert (außer Lagerbeständen) nach dem 30. November 2021 und vor dem Übergangsjahr einer multinationalen Unternehmensgruppe zwischen verschiedenen Einheiten der Gruppe übertragen wird. Wenn diese Übergangsregel angewendet wird, begrenzt sie den Buchwert eines Vermögenswerts für GloBE-Zwecke, womit sie sich auf die nach den GloBE-Vorschriften durchgeführten Berechnungen der multinationalen Unternehmensgruppe im Übergangsjahr und in den folgenden Geschäftsjahren auswirkt. Artikel 9.1.3 lautet:

Bei Übertragungen von Vermögenswerten zwischen Geschäftseinheiten, die nach dem 30. November 2021 und vor Beginn eines Übergangsjahrs stattfinden, beruht die Bemessungsgrundlage der erworbenen Vermögenswerte (außer Lagerbeständen) auf dem von der veräußernden Einheit ausgewiesenen Buchwert der übertragenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Veräußerung, wobei die in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften gebrachten aktiven und passiven latenten Steuern auf dieser Grundlage ermittelt werden.

2. Der Kommentar zu Artikel 9.1.3 stellt klar, dass die Regel nur dann gilt, wenn die betreffenden Einheiten Geschäftseinheiten ein und derselben multinationalen Unternehmensgruppe gewesen wären, wenn diese multinationale Unternehmensgruppe im Zeitpunkt der Übertragung der Vermögenswerte den GloBE-Vorschriften unterlegen hätte. Sie soll nicht für Übertragungen von Vermögenswerten im Zusammenhang mit einer Verschmelzung oder Übernahme gelten, bei der eine Einheit zu einer Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe wird. Dementsprechend gilt die Regel nur für Übertragungen von Vermögenswerten zwischen Einheiten, die bereits vor dem Geschäftsvorfall Einheiten ein und derselben multinationalen Unternehmensgruppe gewesen wären und nicht erst als Ergebnis des Geschäftsvorfalles.

3. Bei einer Übertragung von Vermögenswerten zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten kann die erwerbende Geschäftseinheit für inländische Steuerzwecke die Kosten oder den beizulegenden Zeitwert des erworbenen Vermögenswerts zugrunde legen. Hierzu kann es kommen, wenn die veräußernde Geschäftseinheit im Hinblick auf die Veräußerung der inländischen Steuer unterliegt oder die erwerbende Geschäftseinheit in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegen ist. Unter bestimmten Umständen kann die multinationale Unternehmensgruppe im Zusammenhang mit der Veräußerung einen latenten Steueranspruch auf der Grundlage der Differenz zwischen dem im Zeitpunkt der Veräußerung in der Rechnungslegung der Unternehmensgruppe ausgewiesenen Buchwert und der steuerlichen Bemessungsgrundlage des Vermögenswerts ansetzen. Grund dafür kann sein, dass die erwerbende Geschäftseinheit nach dem anerkannten Rechnungslegungsstandard so zu behandeln ist, als hätte sie den Vermögenswert zu dem von der multinationalen Unternehmensgruppe ausgewiesenen Buchwert erworben anstatt zum beizulegenden Zeitwert. Ein weiterer möglicher Grund dafür ist, dass die multinationale Unternehmensgruppe ihre aktiven und passiven latenten Steuern üblicherweise nach Eliminierung der Gewinne und Verluste ermittelt, die gruppeninternen Geschäftsvorfällen zuzuschreiben sind.

4. Der Zweck der Übergangsregel in Artikel 9.1.3 ist im Kommentar erläutert. Die Regel soll verhindern, dass eine multinationale Unternehmensgruppe gruppeninterne Übertragungen von Vermögenswerten (außer Lagerbeständen) vornimmt, bevor sie in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt, um dadurch den Buchwert der Vermögenswerte bei der erwerbenden Einheit zu erhöhen und so in künftigen Jahren deren GloBE-Gewinn zu verringern (oder GloBE-Verlust zu vergrößern), ohne dass der entsprechende Gewinn bei der veräußernden Einheit den GloBE-Vorschriften unterliegen würde.

4.3.2. Zu klärende Fragestellung

5. Bei Übertragungen von Vermögenswerten zwischen Geschäftseinheiten, die nach dem 30. November 2021 und vor Beginn eines Übergangsjahrs stattfinden, „beruht die Bemessungsgrundlage der [...] Vermögenswerte“ der erwerbenden Geschäftseinheit nach Artikel 9.1.3 auf dem von der veräußernden Einheit ausgewiesenen Buchwert der übertragenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Veräußerung, „wobei die in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften gebrachten aktiven und passiven latenten Steuern *auf dieser Grundlage* ermittelt werden“ [Hervorhebung hinzugefügt]. Diese Formulierung wirft die folgenden Fragen auf:

- a. Bezieht sich der Ausdruck „Bemessungsgrundlage der Vermögenswerte“ für GloBE-Zwecke auf die steuerliche Bemessungsgrundlage oder auf den Buchwert der Vermögenswerte?
- b. Wird der Buchwert mit der Formulierung „beruht [...] auf dem von der veräußernden Einheit ausgewiesenen Buchwert der übertragenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Veräußerung“ im Zeitpunkt der Übertragung eingefroren oder sind Rechnungslegungsanpassungen zulässig, die nach dem 30. November 2021 und vor Beginn des Übergangsjahrs erfolgen?
- c. Bedeutet der Ausdruck „auf dieser Grundlage“, dass die multinationale Unternehmensgruppe die aktiven und passiven latenten Steuern auf der Grundlage der Differenz zwischen dem GloBE-Buchwert und der inländischen steuerlichen Bemessungsgrundlage des Vermögenswerts ermitteln sollte? Oder bedeutet er, dass die multinationale Unternehmensgruppe die etwaigen aktiven oder passiven latenten Steuern verwenden muss, die vor dem Geschäftsvorfall, der zur Anwendung der Regel führte, im Jahresabschluss ausgewiesen wurden?
- d. Falls im Jahresabschluss der veräußernden Geschäftseinheit bereits zuvor angesetzte aktive oder passive latente Steuern in Bezug auf eine bereits zuvor bestehende Differenz zwischen der inländischen steuerlichen Bemessungsgrundlage des übertragenen Vermögenswerts und seinem im Abschluss ausgewiesenen Buchwert erfasst sind, wie ist diese temporäre Differenz von der erwerbenden Geschäftseinheit zu berücksichtigen?

4.3.3. Leitlinien

6. Der Begriff „Bemessungsgrundlage“ bezieht sich üblicherweise auf den Buchwert eines Vermögenswerts. In den GloBE-Vorschriften ist zwar im Allgemeinen vom Buchwert die Rede, in Artikel 9.1.3 wird jedoch der Begriff „Bemessungsgrundlage“ verwendet. Gleichwohl bezieht sich Artikel 9.1.3 auf den Buchwert nach den GloBE-Vorschriften. So enthält Artikel 9.1.3 eine Regel für den Buchwert, der verwendet werden sollte, um Abschreibungen, Gewinne, Verluste usw. im Zusammenhang mit einem Vermögenswert nach den GloBE-Vorschriften zu ermitteln.

7. Laut Artikel 9.1.3 „beruht“ der von der erwerbenden Einheit zu verwendende Buchwert eines Vermögenswerts auf dem von der veräußernden Einheit ausgewiesenen Buchwert des übertragenen Vermögenswerts. Mit der Formulierung „beruht [...] auf dem von der veräußernden Einheit ausgewiesenen Buchwert“ erkennt Artikel 9.1.3 an, dass sich dieser Buchwert zwischen dem Erwerb des Vermögenswerts und dem Zeitpunkt, ab dem die Einheit in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt, ändern kann. Daher setzt die erwerbende Einheit nach Artikel 9.1.3 am Tag der Übertragung den von der veräußernden Einheit ausgewiesenen Buchwert des Vermögenswerts an. Danach verbucht die erwerbende Einheit den Vermögenswert im Einklang mit ihrem Rechnungslegungsstandard. Folglich kann die erwerbende Einheit den Vermögenswert ab dem Tag des Erwerbs abschreiben, muss aber dabei den nach Artikel 9.1.3 für GloBE-Zwecke bestimmten Buchwert im Zeitpunkt des Erwerbs zugrunde legen. Analog dazu kann die erwerbende Einheit auch aktivierte Kosten zum Buchwert hinzufügen, wenn ihr Rechnungslegungsstandard dies vorsieht.

8. Wie im Kommentar erläutert, soll Artikel 9.1.3 die Möglichkeit einschränken, die Bemessungsgrundlage (d. h. den GloBE-Buchwert) der übertragenen Vermögenswerte zu erhöhen, ohne den daraus resultierenden Gewinn in die Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts einzubeziehen. Wäre es der multinationalen Unternehmensgruppe gestattet, einen im Zusammenhang mit der Veräußerung angesetzten latenten Steueranspruch zu berücksichtigen, würde dies zusammen mit dem für Rechnungslegungszwecke ausgewiesenen Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung die Anwendung der GloBE-Vorschriften in etwa genauso beeinträchtigen, wie wenn eine Erhöhung des Buchwerts des Vermögenswerts für GloBE-Zwecke gestattet würde. Durch die Erhöhung des Buchwerts wird im Wesentlichen ein der Erhöhung entsprechender Ertrag aus der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der erwerbenden Geschäftseinheit entfernt, und zwar entweder im Zeitpunkt einer anschließenden Veräußerung durch die erwerbende Geschäftseinheit oder während des Abschreibungszeitraums des Vermögenswerts. Das Erfordernis von Artikel 9.1.3 bezüglich des Buchwerts im Zeitpunkt der Veräußerung sorgt dafür, dass dieser Ertrag in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts erhalten bleibt; der entsprechende latente Steueranspruch würde aber, wenn er zulässig wäre, in die erfassten Steuern einbezogen und diesen Ertrag damit effektiv vor einer Ergänzungssteuer schützen. Dies würde Absicht und Zweck von Artikel 9.1.3 zuwiderlaufen.

9. Wird Artikel 9.1.3 angewendet, muss der erworbene Vermögenswert für GloBE-Zwecke zunächst zum Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung erfasst werden, um die Möglichkeit einzuschränken, seine Bemessungsgrundlage zu erhöhen (d. h. seinen Buchwert für GloBE-Zwecke), ohne den entsprechenden Ertrag bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zu berücksichtigen. Da sich bei Anwendung der Übergangsregel der Buchwert des Vermögenswerts nicht verändert, wird der latente Steueraufwand in Zusammenhang mit solchen Vermögenswerten für GloBE-Zwecke unter Bezugnahme auf den Buchwert der übertragenen Vermögenswerte ausgewiesen.

10. Um dieses beabsichtigte Ergebnis und die in Abschnitt 4.2.3 dieses Dokuments gezogenen Schlussfolgerungen zu verdeutlichen, wird der Kommentar zu Artikel 9.1.3 überarbeitet, indem Ziffer 10 gestrichen und durch den folgenden Wortlaut ersetzt wird:

10.1 Artikel 9.1.3 enthält eine Einschränkung für gruppeninterne Übertragungen von Vermögenswerten, die vor der Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften erfolgen. Artikel 9.1.3 gilt, wenn ein Vermögenswert (außer Lagerbeständen) nach dem 30. November 2021 und vor Beginn des Übergangsjahrs einer multinationalen Unternehmensgruppe zwischen verschiedenen Einheiten der Gruppe übertragen wird, sofern diese Einheiten Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe gewesen wären, wenn die GloBE-Vorschriften in Bezug auf diese multinationale Unternehmensgruppe unmittelbar vor der Übertragung in Kraft gewesen wären. Wenn Artikel 9.1.3 gilt, muss die erwerbende Einheit den Vermögenswert für die Zwecke der GloBE-Vorschriften so behandeln, als hätte sie ihn zu einem Betrag erworben, der dem von der veräußernden Einheit im Zeitpunkt der Veräußerung ausgewiesenen Buchwert entspricht. Dieser Buchwert des Vermögenswerts ist leicht zu ermitteln, weil der Gewinn aus der gruppeninternen Übertragung im Konzernabschluss eliminiert werden muss. Danach kann der von der erwerbenden Einheit ausgewiesene Buchwert des Vermögenswerts im Einklang mit dem für den Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft verwendeten Rechnungslegungsstandard durch aktivierte Aufwendungen erhöht oder durch Abschreibungen verringert werden. Der für GloBE-Zwecke ab dem Übergangsjahr verwendete Buchwert ist der Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung des übertragenen Vermögenswerts am Tag der Übertragung, angepasst um Investitionsausgaben oder Abschreibungen nach dem Geschäftsvorfall und vor Beginn des Übergangsjahrs. Etwaige erhöhte Abschreibungen, die darauf zurückzuführen sind, dass der Vermögenswert im Jahresabschluss der erwerbenden Einheit zum beizulegenden Zeitwert erfasst wurde, müssen von der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts ausgenommen werden. Ebenso ist ein Gewinn oder Verlust aus einer anschließenden Veräußerung des Vermögenswerts für GloBE-Zwecke auf der Grundlage seines nach Artikel 9.1.3 ermittelten Buchwerts zu bestimmen. Die Regel von Artikel 9.1.3 gilt jedoch nicht für Lagerbestände,

weil der gruppeninterne Verkauf von Lagerbeständen eine Routinetätigkeit ist und die Lagerbestände generell nur kurze Zeit gehalten werden, bevor sie außerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe verkauft werden.

Erfasste Geschäftsvorfälle

10.2 Wie oben erläutert, besteht der steuerpolitische Zweck von Artikel 9.1.3 darin, die normale buchmäßige Behandlung von Geschäftsvorfällen mit Vermögenswerten nach dem 30. November 2021 und vor Beginn eines Übergangsjahrs (im Folgenden „Vor-GloBE-Zeitraum“) nicht zuzulassen, wenn die Gewinne aus diesen Geschäftsvorfällen zu einem Satz besteuert werden, der unter dem Mindeststeuersatz liegt, und die entsprechenden Abzüge künftige Gewinne vor einer potenziellen Ergänzungssteuer schützen würden. Würde die normale buchmäßige Behandlung solcher Geschäftsvorfälle zugelassen, würde dies die Integrität der GloBE-Vorschriften beeinträchtigen; Artikel 9.1.3 stellt auf diese Bedenken bezüglich der Integrität ab, indem er verlangt, dass die erwerbende Einheit den im Zeitpunkt der Übertragung des Vermögenswerts von der veräußernden Einheit ausgewiesenen Buchwert als Buchwert des Vermögenswerts verwendet, bzw. ausschließt, dass die erwerbende Einheit einen im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall entstehenden latenten Steueranspruch nutzt, der für GloBE-Zwecke denselben Effekt hätte wie ein höherer Buchwert.

10.3 Folglich sollte der Ausdruck „Übertragung von Vermögenswerten“ für die Zwecke von Artikel 9.1.3 in einem umfassenden Sinne verstanden werden, sodass er sich auf grenzüberschreitende und inländische Geschäftsvorfälle bezieht, die aus Rechnungslegungssicht wie eine Veräußerung von Vermögenswerten behandelt werden und die die unter der vorstehenden Ziffer beschriebenen Integritätsrisiken bergen. Dementsprechend umfasst der Ausdruck „Übertragung von Vermögenswerten“ im Sinne von Artikel 9.1.3 alle Übertragungen von Rechten an einem Posten von wirtschaftlichem Wert (z. B. an geistigem Eigentum, Immobilien, Finanzinstrumenten oder Geschäftstätigkeiten), bei denen die erwerbende Einheit den Buchwert des Vermögenswerts in ihrem Jahresabschluss ansetzt oder erhöht und die veräußernde Einheit den entsprechenden Ertrag im Vor-GloBE-Zeitraum berücksichtigt. Diese Regel gilt auch in Fällen, in denen die multinationale Unternehmensgruppe gruppeninterne Geschäftsvorfälle zu Anschaffungskosten verbucht und einen latenten Steueranspruch auf der Grundlage der Differenz zwischen dem von der erwerbenden Einheit ausgewiesenen Buchwert und der steuerlichen Bemessungsgrundlage nach inländischem Steuerrecht ansetzt.

10.4 Artikel 9.1.3 gilt auch für eine Übertragung oder fiktive Übertragung von Vermögenswerten innerhalb derselben Einheit. Im Fall der Umsiedlung einer Einheit (bei der die Einheit den Buchwert eines Vermögenswerts für Steuer- oder Rechnungslegungszwecke erhöht) oder einer Umstellung auf die Bilanzierung zum Zeitwert (bei der die Einheit einen Gewinn/Verlust ausweist und den Buchwert des Vermögenswerts entsprechend anpasst) wird die fragliche Einheit für die Zwecke von Artikel 9.1.3 beispielsweise sowohl als veräußernde als auch als erwerbende Einheit betrachtet.

10.5 So gilt Artikel 9.1.3 z. B. für die folgenden Arten gruppeninterner Geschäftsvorfälle oder Umstrukturierungen:

- a. Veräußerung eines Vermögenswerts
- b. Finanzierungsleasing, das in gleicher oder vergleichbarer Weise verbucht wird wie der Erwerb eines Vermögenswerts
- c. Lizenz, die für Rechnungslegungszwecke effektiv als Veräußerung behandelt wird
- d. Übertragung von Vermögenswerten durch Veräußerung einer Kontrollbeteiligung

- e. Vorauszahlung von Lizenzgebühren oder Mieten, bei der der Lizenzgeber/Vermieter die Vorauszahlung als Ertrag verbucht und der Lizenznehmer/Mieter den Vermögenswert in seinem Jahresabschluss aktiviert und abschreibt
- f. Total Return Swap, bei dem der zugrunde liegende Vermögenswert in den Jahresabschluss der Einheit übertragen wird, die die Rechte an den aus einem zugrunde liegenden Vermögenswert erzielten Erträgen und Wertsteigerungen erworben hat
- g. Umsiedlung ein oder mehrerer Einheiten, durch die eine multinationale Unternehmensgruppe eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage oder des Buchwerts (z. B. auf der Grundlage des beizulegenden Zeitwerts der Vermögenswerte) der umgesiedelten Vermögenswerte herbeiführt
- h. Umstellung auf Bilanzierung zum Zeitwert, bei der die Einheit die maßgeblichen Gewinne oder Verluste aus Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts des zugrunde liegenden Vermögenswerts und Gegenberichtigungen des Buchwerts des Vermögenswerts erfasst

10.6 Artikel 9.1.3 gilt für Geschäftsvorfälle, bei denen der buchmäßige Effekt des Geschäftsvorfalles während des Vor-GloBE-Zeitraums im Jahresabschluss der veräußernden Einheit ausgewiesen ist, unabhängig davon, ob die rechtliche Übertragung oder der finanzielle Effekt auf die erwerbende Einheit während des Vor-GloBE-Zeitraums oder danach erfasst wird.

10.7 Artikel 9.1.3 gilt nicht für einen Leasingvertrag, eine Lizenz oder einen Total Return Swap, bei denen die am Geschäftsvorfall Beteiligten den Ertrags- und den entsprechenden Aufwandsposten im selben Geschäftsjahr berücksichtigen (d. h. bei dem der Ertrag des Vermieters oder des Lizenzgebers nicht vorgezogen erfasst ist).

Zu Anschaffungskosten verbuchte Geschäftsvorfälle

10.8 Artikel 9.1.3 soll die Möglichkeit einschränken, den Buchwert der Vermögenswerte der multinationalen Unternehmensgruppe bei einem gruppeninternen Geschäftsvorfall für GloBE-Zwecke zu erhöhen, ohne den entsprechenden Gewinn bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts zu berücksichtigen. Einige multinationale Unternehmensgruppen verbuchen gruppeninterne Geschäftsvorfälle, indem sie die erwerbende Einheit so behandeln, als hätte sie den Vermögenswert zu dem von der übertragenden Einheit im Zeitpunkt der Veräußerung ausgewiesenen Buchwert erworben, und setzen einen latenten Steueranspruch auf der Grundlage der Differenz zwischen der steuerlichen Bemessungsgrundlage des Vermögenswerts und dem von der erwerbenden Einheit ausgewiesenen Buchwert sowie des im Steuerhoheitsgebiet der erwerbenden Einheit geltenden Steuersatzes an. Wäre es der multinationalen Unternehmensgruppe gestattet, einen im Zusammenhang mit der gruppeninternen Veräußerung angesetzten latenten Steueranspruch zu berücksichtigen, würde dies zusammen mit dem für Rechnungslegungszwecke ausgewiesenen Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung die Anwendung der GloBE-Vorschriften in etwa genauso beeinträchtigen, wie wenn eine Erhöhung des Buchwerts des Vermögenswerts für GloBE-Zwecke gestattet würde. Durch die Erhöhung des Buchwerts würde im Wesentlichen ein der Erhöhung entsprechender Gewinnbetrag aus der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts der erwerbenden Geschäftseinheit entfernt, und zwar üblicherweise entweder im Zeitpunkt einer anschließenden Veräußerung durch die erwerbende Geschäftseinheit oder während des Abschreibungszeitraums des Vermögenswerts. Die Verwendung des Buchwerts im Zeitpunkt der Veräußerung sorgt dafür, dass dieser Ertrag in der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts erhalten bleibt, der Betrag des entsprechenden latenten Steueranspruchs würde aber in die erfassten Steuern einbezogen und würde damit effektiv den gleichen Gewinnbetrag vor einer Ergänzungssteuer schützen. Dies würde Absicht und Zweck von Artikel 9.1.3 zuwiderlaufen. Wenn Artikel 9.1.3 gilt, handelt es sich bei den latenten Steueransprüchen oder -verbindlichkeiten im Hinblick auf die gegebenenfalls zu Beginn des Übergangsjahrs verbuchten übertragenen

Vermögenswerte folglich um diejenigen, die bereits vor dem Geschäftsvorfall, der die Anwendung von Artikel 9.1.3 ausgelöst hat, im Jahresabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe angesetzt worden waren und die gegebenenfalls um spätere aktivierte Aufwendungen und Abschreibungen sowie falls nach Artikel 9.1.1 erforderlich entsprechend dem Mindeststeuersatz angepasst werden. Alle etwaigen latenten Steueransprüche oder -verbindlichkeiten, die als Folge des Geschäftsvorfalles im Jahresabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe angesetzt werden, bleiben nach den GloBE-Vorschriften außer Ansatz, sofern Ziffer 10.9 nichts anderes vorsieht.

10.9 Die erwerbende Einheit kann einen latenten Steueranspruch berücksichtigen, soweit die veräußernde Einheit Steuern im Hinblick auf den Geschäftsvorfall entrichtet hat und soweit nach Artikel 9.1.1 ein latenter Steueranspruch berücksichtigt worden wäre, dieser aber von der veräußernden Einheit aufgelöst wurde oder nicht angesetzt wurde („sonstige Steuereffekte“), weil der Veräußerungsgewinn im steuerpflichtigen Gewinn der veräußernden Einheit berücksichtigt wurde. Gilt für die veräußernde Einheit ein Gruppenbesteuerungssystem, so ist diese Ziffer in Bezug auf die von der Gruppe entrichteten Steuern und die sonstigen steuerlichen Effekte auf die Gruppe nach dem Gruppenbesteuerungssystem anzuwenden. Diese Ziffer kann außerdem in Bezug auf alle erfassten Steuern angewendet werden, die dem Geschäftsvorfall zuzuordnen sind und die nach Artikel 4.3 der veräußernden Einheit zugerechnet worden wären. Es obliegt der multinationalen Unternehmensgruppe, die folgenden Beträge nachzuweisen:

- a. in Bezug auf den Geschäftsvorfall entrichtete Steuern
- b. alle sonstigen Steuereffekte
- c. alle erfassten Steuern, die dem Geschäftsvorfall zuzuordnen sind und die nach Artikel 4.3 der veräußernden Einheit zugerechnet worden wären

Ein nach dieser Regel angesetzter latenter Steueranspruch darf die mit dem Mindeststeuersatz multiplizierte Differenz zwischen der inländischen steuerlichen Bemessungsgrundlage des Vermögenswerts und dem nach Artikel 9.1.3 ermittelten GloBE-Buchwert des Vermögenswerts nicht übersteigen. Der Ansatz eines latenten Steueranspruchs nach dieser Ziffer darf nicht dazu führen, dass sich die angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit verringern. Der latente Steueranspruch wird jährlich proportional zur etwaigen Verringerung des Buchwerts des Vermögenswerts für das Jahr – beispielsweise aufgrund von Abschreibungen oder Wertminderungen – angepasst. Vergleiche die Beispiele 9.1.3-1 bis 9.1.3-6.

Zum beizulegenden Zeitwert verbuchte Geschäftsvorfälle

10.10 Wenn eine erwerbende Geschäftseinheit einen Vermögenswert, den sie in einem Artikel 9.1.3 unterliegenden Geschäftsvorfall erworben hat, in ihrem Jahresabschluss zum beizulegenden Zeitwert erfasst hat, kann sie für GloBE-Zwecke in allen folgenden Jahren stattdessen den in ihrem Jahresabschluss ausgewiesenen Buchwert dieses Vermögenswerts verwenden, wenn sie ansonsten berechtigt wäre, einen latenten Steueranspruch zu berücksichtigen, der der mit dem Mindeststeuersatz multiplizierten Differenz zwischen der inländischen steuerlichen Bemessungsgrundlage des Vermögenswerts und dem nach Artikel 9.1.3 ermittelten GloBE-Buchwert des Vermögenswerts entspricht. Vergleiche Beispiel 9.1.3-7.

10.11 Ebenso wie Artikel 9.1.2 hat dieser Artikel keine rückwirkenden steuerlichen Folgen, sondern sieht Regeln in Bezug darauf vor, wie bestimmte Steuerattribute in Geschäftsjahren berücksichtigt werden, in denen die GloBE-Vorschriften gelten.

4.3.4. Beispiele

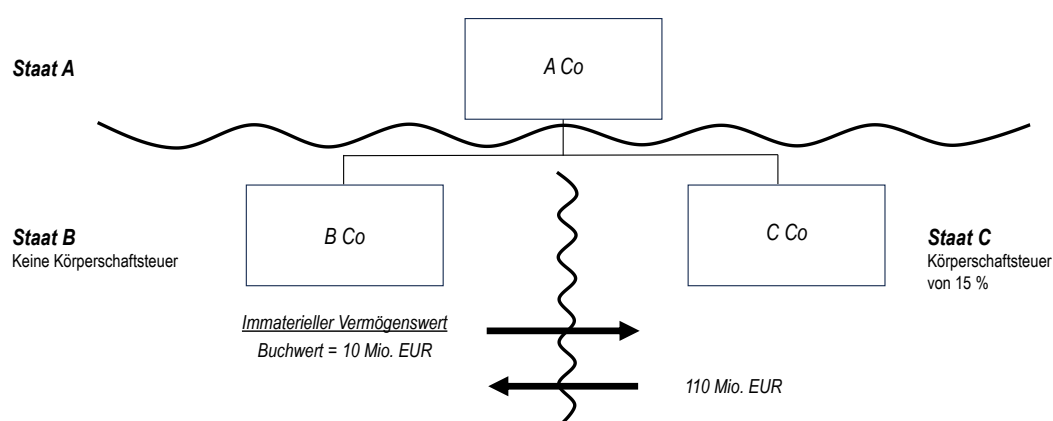
11. Die folgenden Beispiele werden in die Beispiele zu den GloBE-Mustervorschriften aufgenommen.

Beispiel 9.1.3-1

Buchwert eines Vermögenswerts und latente Steuern nach Artikel 9.1.3

1. Dieses Beispiel veranschaulicht die Anwendung der Regel in Artikel 9.1.3 im Hinblick auf den Buchwert eines Vermögenswerts und die latenten Steuern.
2. A Co ist in Staat A belegen. A Co ist Alleineigentümerin von B Co, einer in Staat B belegenen Einheit, und von C Co, einer in Staat C belegenen Einheit. Staat B erhebt keine Körperschaftsteuer, wohingegen Staat C eine Körperschaftsteuer i. H. v. 15 % erhebt.
3. Im Geschäftsjahr 2021 und in allen früheren Geschäftsjahren hat A Co die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Gewinne, Aufwendungen und Cashflows von B Co und C Co in ihren Konzernabschluss einbezogen. B Co und C Co wären daher Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe mit A Co als oberster Muttergesellschaft gewesen, wenn die GloBE-Vorschriften unmittelbar vor der unten beschriebenen Übertragung für diese multinationale Unternehmensgruppe gegolten hätten.
4. B Co ist Eigentümerin eines immateriellen Vermögenswerts, der zu einem Buchwert von 10 Mio. EUR in ihrer Bilanz ausgewiesen ist, aber einen beizulegenden Zeitwert von 110 Mio. EUR hat. Weder im Jahresabschluss von B Co noch im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe werden latente Steueransprüche in Bezug auf diesen immateriellen Vermögenswert angesetzt. Der Vermögenswert ist kein Lagerbestand von B Co. Am 5. Dezember 2021 veräußert B Co den immateriellen Vermögenswert für 110 Mio. EUR an C Co.
5. Die Holdingstruktur, die Belegenheit der Einheiten der Gruppe und die Übertragung des Vermögenswerts sind im folgenden Diagramm dargestellt:

Abbildung 4.1. Holdingstruktur und Übertragung des Vermögenswerts



Quelle: OECD.

6. Steuerhoheitsgebiet C gestattet für inländische Steuerzwecke den Ausweis zu Anschaffungskosten, sodass die inländische steuerliche Bemessungsgrundlage von C Co in Bezug auf den immateriellen Vermögenswert 110 Mio. EUR beträgt. Nach dem für die Erstellung des Konzern-

abschlusses von A Co verwendeten Rechnungslegungsstandard wird der immaterielle Vermögenswert von C Co dort anstatt zu seinen Anschaffungskosten (110 Mio. EUR) zu seinem Buchwert (10 Mio. EUR) erfasst. Gemäß diesem Rechnungslegungsstandard setzt C Co für den immateriellen Vermögenswert allerdings einen latenten Steueranspruch i. H. v. 15 Mio. EUR an, der sich aus der Differenz von 100 Mio. EUR zwischen dem in der Rechnungslegung ausgewiesenen Wert und dem steuerlichen Buchwert des Vermögenswerts ergibt.

7. Da die gruppeninterne Veräußerung nach dem 30. November 2021, aber vor Beginn eines Übergangsjahrs erfolgte, greift Artikel 9.1.3, und die für GloBE-Zwecke von C Co verwendete Bemessungsgrundlage des erworbenen immateriellen Vermögenswerts ist der von B Co im Zeitpunkt der Veräußerung ausgewiesene Buchwert (10 Mio. EUR), angepasst um etwaige spätere aktivierte Aufwendungen oder Abschreibungen. Da Staat B keine Körperschaftsteuer erhebt, werden weder im Jahresabschluss von B Co noch im Konzernabschluss der multinationalen Unternehmensgruppe latente Steueransprüche für den immateriellen Vermögenswert angesetzt, wird der Gewinn nicht im steuerpflichtigen Gewinn von B Co berücksichtigt und werden keine Steuern im Zusammenhang mit der Veräußerung entrichtet. Folglich werden in Bezug auf diesen immateriellen Vermögenswert für GloBE-Zwecke keine latenten Steueransprüche anerkannt.

Beispiel 9.1.3-2

Buchwert eines Vermögenswerts und latente Steuern nach Artikel 9.1.3

1. Es liegt der gleiche Sachverhalt vor wie in Beispiel 9.1.3-1, aber
 - a. Staat B erhebt eine Körperschaftsteuer i. H. v. 20 %,
 - b. B Co erzielt sonstige Einnahmen i. H. v. 60 Mio. EUR, von denen Aufwendungen i. H. v. 40 Mio. EUR abgezogen werden, woraus sich ein sonstiger steuerpflichtiger Gewinn von 20 Mio. EUR ergibt und
 - c. auf den steuerlichen Gesamtgewinn i. H. v. 120 Mio. EUR, den B Co in seinem am 31. Dezember 2021 endenden Veranlagungsjahr erzielt (100 Mio. EUR aus der gruppeninternen Übertragung des Vermögenswerts und 20 Mio. EUR aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit), entrichtet B Co Steuern i. H. v. 24 Mio. EUR (Steuersatz von 20 %).
2. C Co wird nach Artikel 9.1.3 ein latenter Steueranspruch gestattet, der dem Betrag der auf den gruppeninternen Gewinn aus der Vermögenswertübertragung entrichteten Steuern oder 15 % dieses gruppeninternen Gewinns entspricht, je nachdem, welcher dieser beiden Beträge niedriger ist. Für alle Gewinne von B Co gilt ein Steuersatz von 20 %; folglich werden auf den Gewinn i. H. v. 100 Mio. EUR Steuern i. H. v. 20 Mio. EUR entrichtet. Für GloBE-Zwecke kann C Co im Hinblick auf den erworbenen immateriellen Vermögenswert einen latenten Steueranspruch i. H. v. 15 Mio. EUR geltend machen. In diesem Beispiel erhebt Staat C eine Körperschaftsteuer von 15 %. Zufällig entspricht der nach Artikel 9.1.3 festgestellte latente Steueranspruch dem Betrag des für Rechnungslegungszwecke im Einzelabschluss von C Co ausgewiesenen latenten Steueranspruchs. Dieser latente Steueranspruch wird zusammen mit dem latenten Steueranspruch, der für Rechnungslegungszwecke aufgelöst wurde, jährlich angepasst.

Beispiel 9.1.3-3

Buchwert eines Vermögenswerts und latente Steuern nach Artikel 9.1.3

1. Es liegt der gleiche Sachverhalt vor wie in Beispiel 9.1.3-2, aber
 - a. B Co hat in Bezug auf den übertragenen Vermögenswert aufgrund einer beschleunigten Abschreibung einen latenten Steueranspruch i. H. v. 2 Mio. EUR angesetzt, wobei die

steuerliche Bemessungsgrundlage null und der Buchwert für Rechnungslegungszwecke 10 Mio. EUR beträgt.

- b. B Co ermittelt einen steuerpflichtigen Gewinn aus der Übertragung des Vermögenswerts i. H. v. 110 Mio. EUR (= 110 Mio. EUR – null). Dieser steuerpflichtige Gewinn unterliegt bei B Co in voller Höhe der Besteuerung, und die entsprechenden entrichteten Steuern betragen 22 Mio. EUR (110 Mio. EUR x 20 %).
2. C Co weist den Vermögenswert zu einem Betrag von 10 Mio. EUR aus. Der GloBE-Buchwert des Vermögenswerts beträgt 10 Mio. EUR.
 3. In Bezug auf die für GloBE-Zwecke anerkennungsfähigen latenten Steueransprüche und -verbindlichkeiten ist eine Analyse in zwei Schritten durchzuführen: i) alle latenten Steueransprüche bzw. -verbindlichkeiten, die vor dem Geschäftsvorfall auf der Ebene von B Co existierten, sind für GloBE-Zwecke auf der Ebene von C Co zu erfassen und zum Satz von 15 % (d. h. zum Mindeststeuersatz bzw. zum auf C Co anwendbaren Körperschaftsteuersatz, je nachdem, welcher dieser beiden Sätze niedriger ist) neu zu berechnen, ii) alle latenten Steueransprüche bzw. -verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall auf der Ebene von C Co erfasst wurden, sind zu berücksichtigen, sofern die Bedingung unter Ziffer 10.9 erfüllt ist. C Co berücksichtigt für GloBE-Zwecke im Einzelnen die folgenden latenten Steueransprüche und -verbindlichkeiten:

(EUR/Mio.)	C Co
Körperschaftsteuersatz	15 %
Latente Steuerschuld vor Geschäftsvorfall	-1,5
Latenter Steueranspruch nach Geschäftsvorfall	16,5
Latenter Steueranspruch (netto)	15

4. Hätte B Co im Zusammenhang mit der Übertragung des Vermögenswerts keine Steuern entrichtet, so wäre nach Artikel 9.1.3 ein latenter Steueranspruch von null zu berücksichtigen gewesen, und lediglich die bereits bestehende latente Steuerverbindlichkeit wäre für GloBE-Zwecke i. H. v. 1,5 Mio. EUR (d. h. neu berechnet zum Mindeststeuersatz) anerkannt worden.

Beispiel 9.1.3-4

Buchwert eines Vermögenswerts und latente Steuern nach Artikel 9.1.3

1. Es liegt der gleiche Sachverhalt vor wie in Beispiel 9.1.3-1, aber
 - a. B Co unterliegt einer Steuer von 10 % auf Veräußerungsgewinne und von 20 % auf andere Erträge als Veräußerungsgewinne,
 - b. B Co entrichtet 4 Mio. EUR an Steuern (zum Satz von 20 %) auf die anderen Erträge und 10 Mio. EUR an Steuern (zum Satz von 10 %) auf die Veräußerung des immateriellen Vermögenswerts und
 - c. insgesamt entrichtet B Co 14 Mio. EUR an Steuern auf 120 Mio. EUR an steuerpflichtigen Gesamteinkünften für sein Veranlagungsjahr, das am 31. Dezember 2021 endet.
2. C Co wird nach Artikel 9.1.3 ein latenter Steueranspruch gewährt, der den auf den gruppeninternen Gewinn aus der Übertragung des Vermögenswerts entrichteten Steuern oder 15 % des gruppeninternen Gewinns aus der Übertragung des Vermögenswerts entspricht, je nachdem, welcher dieser beiden Beträge niedriger ist. B Co unterliegt einem Steuersatz von 10 % auf den Gewinn aus der Veräußerung seines immateriellen Vermögenswerts und entrichtet 10 Mio. EUR an Steuern auf den Gewinn i. H. v. 100 Mio. EUR. C Co kann für GloBE-Zwecke einen latenten

Steueranspruch i. H. v. 10 Mio. EUR in Bezug auf den erworbenen immateriellen Vermögenswert geltend machen.

Beispiel 9.1.3-5

Buchwert eines Vermögenswerts und latente Steuern nach Artikel 9.1.3

1. Es liegt der gleiche Sachverhalt vor wie in Beispiel 9.1.3-1, aber
 - a. B Co unterliegt mit all seinen Erträgen einem Steuersatz von 10 %,
 - b. Staat B gestattet einen zeitlich unbegrenzten Vortrag steuerlicher Verluste,
 - c. die abzugsfähigen Aufwendungen von B Co betragen 20 Mio. EUR und
 - d. folglich entrichtet B Co 8 Mio. EUR an Steuern (zum Satz von 10 %) auf einen steuerpflichtigen Gesamtgewinn i. H. v. 80 Mio. EUR für sein am 31. Dezember 2021 endendes Veranlagungsjahr.

2. Wäre der Gewinn aus der Veräußerung des immateriellen Vermögenswerts nicht im Gewinn von B Co berücksichtigt worden, hätte B Co einen Verlust i. H. v. 20 Mio. EUR ausgewiesen und einen latenten Steueranspruch i. H. v. 2 Mio. EUR angesetzt. C Co wird nach Artikel 9.1.3 ein latenter Steueranspruch gewährt, und zwar in Höhe des niedrigeren der beiden folgenden Beträge: 15 % des gruppeninternen Gewinns aus der Übertragung des Vermögenswerts oder Summe des Betrags der auf die Übertragung des Vermögenswerts entrichteten Steuern und des Betrags des latenten Steueranspruchs, der nach Artikel 9.1.1 angesetzt und anerkannt worden wäre, wenn der Gewinn nicht in den steuerpflichtigen Gewinn einbezogen worden wäre. C Co kann für GloBE-Zwecke in Bezug auf den erworbenen immateriellen Vermögenswert einen latenten Steueranspruch i. H. v. 10 Mio. EUR geltend machen.

3. Im ersten Jahr der Anwendung der GloBE-Vorschriften veräußert C Co den Vermögenswert an einen fremden Dritten zum Preis von 110 Mio. EUR. Der im Jahresabschluss ausgewiesene Buchwert beträgt 10 Mio. EUR (es erfolgt keine Abschreibung für Rechnungslegungszwecke) und für Rechnungslegungszwecke wird ein Gewinn aus der Veräußerung i. H. v. 100 Mio. EUR erfasst, es fallen aber keine laufenden Steuern auf die Veräußerung an, da die steuerliche Bemessungsgrundlage 110 Mio. EUR beträgt (es wird unterstellt, dass auch für Steuerzwecke keine Abschreibung vorgenommen wird). Der zuvor abgegrenzte latente Steueranspruch i. H. v. 10 Mio. EUR wird aufgelöst und in den angepassten erfassten Steuern von C Co berücksichtigt. Unter der Annahme, dass C Co für das Jahr keine weiteren Erträge erzielt, beträgt der effektive Steuersatz in Staat C 10 % (= 10 Mio. EUR angepasste erfasste Steuern / 100 Mio. EUR GloBE-Gewinn).

Beispiel 9.1.3-6

Buchwert eines Vermögenswerts und latente Steuern nach Artikel 9.1.3

1. Es liegt der gleiche Sachverhalt vor wie in Beispiel 9.1.3-1, aber
 - a. B Co hat für inländische Steuerzwecke einen Verlustvortrag i. H. v. 100 Mio. EUR (der die Bedingungen nach Artikel 9.1.1 erfüllt) und einen entsprechenden latenten Steueranspruch i. H. v. 20 Mio. EUR angesetzt,
 - b. in Staat B beträgt der Steuersatz 20 % und können steuerliche Verluste zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden und
 - c. B Co entrichtet aufgrund der Verrechnung mit dem vorgetragenen steuerlichen Verlust keine Steuern für sein am 31. Dezember 2021 endendes Veranlagungsjahr.

2. C Co wird nach Artikel 9.1.3 ein latenter Steueranspruch bis zur Höhe des latenten Steueranspruchs gestattet, der nach Artikel 9.1.1 anerkannt worden wäre, wenn er nicht mit dem Gewinn aus der gruppeninternen Übertragung verrechnet worden wäre. Der latente Steueranspruch i. H. v. 20 Mio. EUR aus dem steuerlichen Verlustvortrag von B Co i. H. v. 100 Mio. EUR ist nach Artikel 9.1.1 anerkennungsfähig, weil er vor dem 30. November 2021 entstanden ist und nicht vor dem Übergangsjahr erlischt. Folglich wird C Co ein latenter Steueranspruch i. H. v. 15 Mio. EUR gestattet.

Beispiel 9.1.3-7

Buchwert eines Vermögenswerts und latente Steuern nach Artikel 9.1.3

1. Es liegt der gleiche Sachverhalt vor wie in Beispiel 9.1.3-2, aber nach dem für die Erstellung des Konzernabschlusses verwendeten Rechnungslegungsstandard beträgt der von C Co ausgewiesene Buchwert des erworbenen immateriellen Vermögenswerts 110 Mio. EUR, womit die steuerliche Bemessungsgrundlage für inländische Steuerzwecke dem Buchwert für Rechnungslegungszwecke entspricht. Folglich wird im Jahresabschluss kein latenter Steueranspruch abgegrenzt. Gleichwohl beträgt der GloBE-Buchwert des Vermögenswerts nach Artikel 9.1.3 10 Mio. EUR, und für GloBE-Zwecke wird ein latenter Steueranspruch i. H. v. 15 Mio. EUR berücksichtigt.

2. Der Buchwert des Vermögenswerts i. H. v. 110 Mio. EUR wird sowohl für die Zwecke der Körperschaftsteuer als auch der Rechnungslegung über zehn Jahre linear abgeschrieben (11 Mio. EUR pro Jahr). Gleichzeitig werden jedes Jahr 1,5 Mio. EUR des nach Artikel 9.1.3 angesetzten latenten Steueranspruchs aufgelöst. Abschreibung und Auflösung des nach Artikel 9.1.3 festgestellten latenten Steueranspruchs erfolgen jedes Jahr unabhängig davon, ob C Co für das betreffende Jahr den GloBE-Vorschriften unterliegt.

3. Für jedes Jahr, in dem C Co den GloBE-Vorschriften unterliegt, muss die zusätzliche Abschreibung i. H. v. 10 Mio. EUR (11 Mio. EUR – 1 Mio. EUR) pro Jahr, die der Erfassung des Vermögenswerts zum beizulegenden Zeitwert im Jahresabschluss zuzuschreiben ist, von der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts von C Co ausgenommen werden. Allerdings wird die Auflösung des latenten Steueranspruchs in die angepassten erfassten Steuern von C Co aufgenommen, was den Effekt des zusätzlichen GloBE-Gewinns auf den effektiven Steuersatz neutralisiert (d. h., jedes Jahr erhöht sich der Zähler des Bruchs zur Berechnung des effektiven Steuersatzes um 1,5 Mio. EUR, woraus sich ein effektiver Steuersatz von 15 % auf den zusätzlichen GloBE-Gewinn i. H. v. 10 Mio. EUR ergibt).

4. Veräußert C Co den Vermögenswert in einem Jahr, in dem die GloBE-Vorschriften anwendbar sind, an einen fremden Dritten, wird der GloBE-Gewinn oder -Verlust aus der Veräußerung auf der Grundlage des GloBE-Buchwerts im Zeitpunkt der Veräußerung bestimmt; der verbleibende latente Steueranspruch wird aufgelöst und unter den angepassten erfassten Steuern von C Co berücksichtigt. Wenn C Co also den Vermögenswert nach zwei Jahren für 100 Mio. EUR veräußert, beträgt der GloBE-Buchwert 8 Mio. EUR (= 10 Mio. EUR – 2 Mio. EUR Abschreibung) und der GloBE-Gewinn oder -Verlust beläuft sich auf 92 Mio. EUR (= 100 Mio. EUR – 8 Mio. EUR). Der Buchwert für Rechnungslegungs- und für Steuerzwecke beträgt dagegen 88 Mio. EUR (= 110 Mio. EUR – 22 Mio. EUR Abschreibung), und der berücksichtigte Veräußerungsgewinn beläuft sich auf 12 Mio. EUR (100 Mio. EUR – 88 Mio. EUR). Daher wird der GloBE-Gewinn oder -Verlust durch den höheren Veräußerungsgewinn i. H. v. 80 Mio. EUR erhöht, und der verbleibende latente Steueranspruch (i. H. v. 12 Mio. EUR, d. h. 80 Mio. EUR multipliziert mit 15 %) wird aufgelöst, sodass der Effekt des höheren GloBE-Gewinns bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes neutralisiert wird.

5. Da der nach Artikel 9.1.3 gewährte latente Steueranspruch 15 % des Artikel 9.1.3 unterliegenden Gewinns entspricht, kann C Co alternativ auch den zu Rechnungslegungszwecken ausgewiesenen Buchwert des übertragenen Vermögenswerts verwenden, um ihren GloBE-Gewinn oder -Verlust zu berechnen.

5 Anerkannte nationale Mindestergänzungssteuern

5.1. Anerkannte nationale Mindestergänzungssteuern

5.1.1. Einleitung

1. Die Definition einer „anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer“ (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT) ist in Artikel 10.1 der GloBE-Vorschriften enthalten. Nach dieser Definition unterscheidet sich eine anerkannte Mindestergänzungssteuer von anderen Mindeststeuern insofern, als sie so umgesetzt und gehandhabt wird, dass sich die inländische Steuerschuld einer multinationalen Unternehmensgruppe auf den inländischen Übergewinn im Einklang mit den nach den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar vorgesehenen Ergebnissen auf den Mindestsatz erhöht. Außerdem verbietet die Definition, dass einer multinationalen Unternehmensgruppe Vorteile gewährt werden, die mit den GloBE-Vorschriften im Zusammenhang stehen. Im Wortlaut wird eine QDMTT in Artikel 10.1 wie folgt definiert:

Anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer bedeutet eine Mindeststeuer, die im innerstaatlichen Recht eines Steuerhoheitsgebiets vorgesehen ist und

- a) *bei der der Übergewinn der in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten (inländischer Übergewinn) auf eine Weise ermittelt wird, die den GloBE-Vorschriften entspricht,*
- b) *die dazu dient, die inländische Steuerschuld in Bezug auf den inländischen Übergewinn für das Steuerhoheitsgebiet und die Geschäftseinheiten in einem Geschäftsjahr auf den Mindeststeuersatz anzuheben, und*
- c) *die auf eine Weise umgesetzt und gehandhabt 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.*

Für eine anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer kann der inländische Übergewinn auf der Grundlage eines vom befugten Rechnungslegungsorgan genehmigten anerkannten Rechnungslegungsstandards oder eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards, der zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen angepasst wurde, anstatt des im Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandards berechnet werden.

2. Im Kommentar zur Definition einer „Anerkannten nationalen Mindestergänzungssteuer“ wurden als Teil des GloBE-Umsetzungsrahmens weitere Leitlinien hierzu sowie Hilfestellungen für die Steuerverwaltungen in Bezug darauf angekündigt, wie zu ermitteln ist, ob eine Mindeststeuer als QDMTT zu betrachten ist. Nachstehend werden Leitlinien gegeben, die die Ausgestaltung einer QDMTT-Regelung betreffen und die dazu dienen zu beurteilen, ob eine Mindeststeuer die Kriterien einer QDMTT erfüllt.

3. Bestimmte Aspekte und Folgen einer QDMTT werden in diesen Leitlinien nicht behandelt. Daher erwägt das Inclusive Framework die Erarbeitung weiterer Leitlinien zur Ausgestaltung und Funktionsweise einer anerkannten nationalen Mindeststeuer, u. a. in Bezug auf die Zusammenrechnung von Gewinnen und Steuern im Kontext des innerstaatlichen Rechtsrahmens eines Steuerhoheitsgebiets, in Bezug auf Steuerneutralitätsregelungen und Ausschüttungssteuersysteme nach Kapitel 7 einschließlich transparenter Gesellschaften und Investmentgesellschaften sowie in Bezug auf die Behandlung staatenloser Geschäftseinheiten. Des Weiteren wird das Inclusive Framework Arbeiten zur Entwicklung einer Safe-Harbour-Regelung für QDMTT durchführen.

4. 2023 soll das Inclusive Framework ein multilaterales Prüfverfahren entwickeln, das der Feststellung dient, ob die nationale Mindeststeuer eines Steuerhoheitsgebiets und deren Handhabung zu Ergebnissen führt, die mit den GloBE-Vorschriften so weit im Einklang stehen, dass diese Mindeststeuer als QDMTT behandelt werden kann. Die vorliegenden administrativen Leitlinien sollen bei der Ausarbeitung und Umsetzung dieses Prüfverfahrens genutzt werden.

5.1.2. Leitprinzipien zur Prüfung des QDMTT-Status

5. Ob eine Mindeststeuer funktional gleichwertig mit den GloBE-Vorschriften ist und damit als QDMTT gelten kann, ist anhand zweier Leitprinzipien zu prüfen:

- a. Die Mindeststeuer muss mit der Ausgestaltung der GloBE-Vorschriften im Einklang stehen, und
- b. die Mindeststeuer muss zu Ergebnissen führen, die mit den GloBE-Vorschriften im Einklang stehen.

6. Ob eine Mindeststeuer als QDMTT gelten kann, muss im Kontext des jeweiligen Steuersystems geprüft werden, wobei darauf zu achten ist, dass einheitliche und abgestimmte Ergebnisse gewährleistet sind, die den Mustervorschriften entsprechen. Diese beiden Leitprinzipien werden im Folgenden allgemein erörtert.

Eine QDMTT-Regelung muss mit der Ausgestaltung der GloBE-Vorschriften im Einklang stehen

7. Damit eine Mindeststeuer inländische Übergewinne entsprechend den GloBE-Vorschriften besteuert und die inländische Steuerschuld in Bezug auf diese Übergewinne auf den Mindeststeuersatz anheben kann, muss sie sich am Aufbau der GloBE-Vorschriften orientieren und auf Mechanismen basieren, die im Wesentlichen den Berechnungsregeln der GloBE-Vorschriften zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Ergänzungssteuersatzes entsprechen. Die Ausgestaltung der Mindeststeuer muss so eng an den GloBE-Vorschriften orientiert sein, dass ein multinationales Unternehmen zur Berechnung seiner Steuerschuld gemäß der nationalen Mindeststeuerregelung die gleichen Datenpunkte verwenden kann wie zur Berechnung seiner GloBE-Steuerschuld.

8. Dass eine Mindeststeuer mit den GloBE-Vorschriften im Einklang steht (und dementsprechend die Kriterien einer QDMTT erfüllt), kann ein Steuerhoheitsgebiet am einfachsten dadurch nachweisen, dass es alle Vorgaben der GloBE-Vorschriften deckungsgleich übernimmt und lediglich die Festsetzungsregeln und Verwaltungsbestimmungen leicht dahingehend anpasst, dass sie nur auf inländische Geschäftseinheiten Anwendung finden. Allerdings können dadurch redundante und komplexe Bestimmungen entstehen, die nicht nötig sind, um sicherzustellen, dass die nationale Mindeststeuer eines Steuerhoheitsgebiets zu mit den GloBE-Vorschriften im Einklang stehenden Ergebnissen führt. Zum Beispiel dürften die Bestimmungen des Artikels 3.2.6 in einem Steuerhoheitsgebiet, in dem Veräußerungsgewinne aus unbeweglichem Vermögen nicht steuerfrei sind, irrelevant sein.

9. Es ist davon auszugehen, dass jede QDMTT-Regelung gewisse Anpassungen an die Anforderungen des jeweiligen Steuerhoheitsgebiets aufweist. Abweichungen von den GloBE-Vorschriften müssen allerdings stets dadurch gerechtfertigt sein, dass sie sich aus den Gegebenheiten des inländischen Steuersystems ergeben, und dürfen nicht zu Ergebnissen führen, die den GloBE-Vorschriften zuwiderlaufen. Eine Prüfung, ob eine Mindeststeuer als QDMTT gelten kann, erfordert deshalb stets eine Einzelfallanalyse, die die Gegebenheiten des innerstaatlichen Rechts berücksichtigt. Bei der Ausgestaltung einer QDMTT sollte das Steuerhoheitsgebiet die zu erwartenden Wechselwirkungen zwischen seinen innerstaatlichen Steuergesetzen und den verschiedenen Bestimmungen der QDMTT-Regelung beachten und dafür sorgen, dass diese Wechselwirkungen zu funktional gleichwertigen Ergebnissen führen. Die Steuerhoheitsgebiete sollten bemüht sein, sicherzustellen, dass die Ausgestaltung der QDMTT-Bestimmungen und ihre Wechselwirkungen mit dem innerstaatlichen Rechtsrahmen die Transparenz erhöhen und das multilaterale Prüfverfahren erleichtern, mit dem die funktionale Gleichwertigkeit dieser Bestimmungen mit den GloBE-Vorschriften beurteilt werden soll.

Eine QDMTT muss zu Ergebnissen führen, die mit den GloBE-Vorschriften im Einklang stehen

10. Gemäß der Vorgabe, mit den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar im Einklang stehende Ergebnisse zu erzielen, muss durch die Mindeststeuer zuverlässig eine zusätzliche Ergänzungssteuerschuld entstehen, die der Ergänzungssteuerschuld nach den GloBE-Vorschriften gleichwertig ist. Von den GloBE-Vorschriften abweichende Ergebnisse stehen einer Behandlung der Mindeststeuer als QDMTT dann nicht im Wege, wenn die zusätzliche Steuerschuld durch diese Abweichungen systematisch höher oder jedenfalls nicht systematisch niedriger ausfällt als die gemäß GloBE-Vorschriften und dem Kommentar zu erwartende Steuerschuld.

5.1.3. Leitlinien

11. In Anbetracht der oben dargelegten allgemeinen Grundsätze wird Ziffer 30* des Kommentars zu Artikel 10.1 gestrichen und durch den folgenden Wortlaut ersetzt.

Anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer

30.1 Eine nationale Mindeststeuer muss funktional gleichwertig mit den GloBE-Vorschriften sein, damit sie als anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT) behandelt werden kann. Um als funktional gleichwertig zu gelten, muss eine Mindeststeuer so umgesetzt und gehandhabt werden, dass ihre Ergebnisse zuverlässig mit den Ergebnissen gemäß den GloBE-Vorschriften und dem Kommentar für das Steuerhoheitsgebiet im Einklang stehen. Konkret ist die Mindeststeuer nur dann als funktional gleichwertig mit den GloBE-Vorschriften zu betrachten, wenn sie eine mit dem Aufbau der GloBE-Vorschriften im Einklang stehende Struktur aufweist und nicht systematisch dazu führt, dass die in dem Steuerhoheitsgebiet anfallende zusätzliche Ergänzungssteuer niedriger ist als die Ergänzungssteuer, die nach den GloBE-Vorschriften ermittelt worden wäre. Nachfolgend wird erörtert, inwieweit eine QDMTT-Regelung den Regeln der einzelnen Kapitel der Mustervorschriften – den Bausteinen der GloBE-Vorschriften – entsprechen muss, um diese funktionale Gleichwertigkeit zu erreichen.

* Anmerkung der Übersetzung: Da die Begriffsbestimmungen in Kapitel 10 der GloBE-Mustervorschriften und die entsprechenden Abschnitte in Kapitel 10 des Kommentars alphabetisch geordnet sind, decken sich die Ziffernverweise auf Kapitel 10 des Kommentars nicht mit denen des englischen Ausgangstexts.

Kapitel 1. Anwendungsbereich

Inländische und kleine multinationale Unternehmensgruppen

30.2 Eine QDMTT-Regelung muss für inländische Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen gelten, die den in Artikel 1.1 der GloBE-Vorschriften genannten Schwellenwert von 750 Mio. EUR erreichen. Im Einklang mit dem gemeinsamen Ansatz kann der Anwendungsbereich einer QDMTT-Regelung allerdings ausgeweitet werden, um auch Unternehmensgruppen zu umfassen, deren oberste Muttergesellschaft in dem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, die aber nicht in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fallen, weil ihr Umsatzerlös unterhalb des Schwellenwerts von 750 Mio. EUR liegt. Ein Steuerhoheitsgebiet kann auf solche Unternehmensgruppen eine IIR anwenden, weshalb es auch seine QDMTT-Regelung auf sie anwenden kann. Des Weiteren kann eine QDMTT-Regelung auch auf rein inländische Unternehmensgruppen angewendet werden, d. h. auf Gruppen ohne ausländische Tochtergesellschaften oder Zweigniederlassungen. Eine QDMTT-Regelung, die auch für Gruppen außerhalb des Anwendungsbereichs der GloBE-Vorschriften gilt, führt nicht zu Ergebnissen, die einer funktionalen Gleichwertigkeit entgegenstehen würden.

Geschäftseinheiten

30.3 In vielen Fällen stimmen die nach innerstaatlichem Recht besteuerten Geschäftseinheiten mit den Geschäftseinheiten überein, die gemäß den GloBE-Vorschriften im Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Es kann jedoch vorkommen, dass eine Einheit oder Betriebsstätte im Inland nicht steuerpflichtig ist, aber für GloBE-Zwecke als Geschäftseinheit gilt. Bleiben die GloBE-Steuerattribute solcher Geschäftseinheiten bei der Berechnung von Gewinn, Steuern und effektivem Steuersatz im Rahmen der QDMTT außer Ansatz, sind die erzielten Ergebnisse möglicherweise nicht funktional gleichwertig.

30.4 Funktionale Gleichwertigkeit der Ergebnisse setzt voraus, dass die QDMTT-Regelung für die Geschäftseinheiten gilt, die gemäß den GloBE-Vorschriften im Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Dies bedeutet:

- a. Die QDMTT-Definitionen von „oberste Muttergesellschaft“, „multinationale Unternehmensgruppe“ und „Geschäftseinheit“ müssen den Definitionen der GloBE-Vorschriften entsprechen, und
- b. die Berechnung der Steuerschuld für das Steuerhoheitsgebiet muss im Rahmen der QDMTT ausgehend vom Gewinn und von den erfassten Steuern der gemäß den GloBE-Vorschriften im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten erfolgen.

Dementsprechend sind für die QDMTT im Einklang mit Artikel 3.4 der Gewinn und die erfassten Steuern ausschließlich derjenigen Geschäftseinheiten zu berücksichtigen, die in dem Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Sofern die Umstände nicht die Anwendung von Artikel 3.4.5 erfordern, bedeutet dies beispielsweise, dass die GloBE-Steuerattribute von Betriebsstätten, die in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegen sind, nicht berücksichtigt werden, und zwar auch dann nicht, wenn das Stammhaus in Bezug auf seine über ausländische Betriebsstätten erzielten Gewinne üblicherweise der Besteuerung durch das Steuerhoheitsgebiet unterliegt.

30.5 Obwohl die Steuer für alle einschlägigen Geschäftseinheiten gelten muss, können Einheiten, die gemäß den Rechtsvorschriften des Steuerhoheitsgebiets ansonsten nicht steuerpflichtig sind, von der Steuer befreit sein. Die Steuer kann bei Geschäftseinheiten erhoben werden, die nach den Rechtsvorschriften des Steuerhoheitsgebiets ansonsten steuerpflichtig sind. Um den Erfüllungsaufwand für multinationale Unternehmensgruppen zu verringern, kann eine QDMTT-

Regelung so ausgestaltet werden, dass die gesamte Steuerschuld bei einer nach den Rechtsvorschriften des Steuerhoheitsgebiets steuerpflichtigen Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe gebündelt wird, auch wenn nach den Rechtsvorschriften des Steuerhoheitsgebiets noch andere Geschäftseinheiten dieser multinationalen Unternehmensgruppe steuerpflichtig sein können. Vergleiche die Erörterung der Festsetzungsregeln weiter unten.

In Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten

30.6 In Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten (Minority Owned Constituent Entities – MOCE) erfahren gemäß den GloBE-Vorschriften eine Sonderbehandlung. Sie sind zwar ebenfalls Geschäftseinheiten, werden aber getrennt von den anderen Geschäftseinheiten im Steuerhoheitsgebiet betrachtet und ihr effektiver Steuersatz ebenso wie ihre Ergänzungssteuer werden separat berechnet. Das Ergebnis dieser separaten Berechnung von effektivem Steuersatz und Ergänzungssteuer wird sich häufig vom Ergebnis einer Gesamtberechnung unter Berücksichtigung der Gewinne und erfassten Steuern aller Geschäftseinheiten im Steuerhoheitsgebiet unterscheiden. Um funktional gleichwertig zu sein, muss eine QDMTT-Regelung deshalb eine gesonderte Bestimmung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer für in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten vorsehen.

Joint Ventures

30.7 Nach Artikel 6.4 werden der effektive Steuersatz und die Ergänzungssteuer für Joint Ventures und ihre Tochtergesellschaften im Steuerhoheitsgebiet ihrer Belegenheit getrennt vom effektiven Steuersatz und von der Ergänzungssteuer der Geschäftseinheiten in diesem Steuerhoheitsgebiet berechnet. Da sich die Ergebnisse dieser separaten Berechnungen vom Ergebnis einer Gesamtberechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer unterscheiden können, muss eine QDMTT-Regelung eine separate Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer für im Steuerhoheitsgebiet belegene Joint Ventures und ihre Tochtergesellschaften vorsehen, um funktional gleichwertig mit den GloBE-Vorschriften zu sein.

30.8 Nach den GloBE-Vorschriften wird bei Joint Ventures und ihren Tochtergesellschaften keine Ergänzungssteuer erhoben; stattdessen muss die multinationale Unternehmensgruppe die entsprechende – im Rahmen der IIR oder UTPR zu entrichtende – Ergänzungssteuer einer ihrer Geschäftseinheiten zurechnen. In ähnlicher Weise können sich Steuerhoheitsgebiete, die eine QDMTT eingeführt haben, dafür entscheiden, diese bei im Steuerhoheitsgebiet belegenen Joint Ventures und ihren Tochtergesellschaften nicht zu erheben (eine gegebenenfalls in Bezug auf diese Joint Ventures und ihre Tochtergesellschaften berechnete Ergänzungssteuer unterliegt dann den GloBE-Vorschriften). Das Steuerhoheitsgebiet hat auch die Möglichkeit, die in Bezug auf Joint Ventures und ihre Tochtergesellschaften berechnete QDMTT-Steuerschuld bei einer anderen im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit der multinationalen Unternehmensgruppe zu erheben.

Kapitel 2. Festsetzungsregeln

30.9 Die Festsetzungsregeln in Kapitel 2 eignen sich nicht für eine QDMTT-Regelung, weil die IIR und die UTPR in erster Linie auf den Gewinn ausländischer Geschäftseinheiten anwendbar sind. Demgegenüber gilt eine QDMTT-Regelung ausschließlich für inländische Geschäftseinheiten. Statt der Festsetzungsregeln gemäß Kapitel 2 gilt im Fall einer QDMTT, dass bei einer oder mehreren inländischen Geschäftseinheiten eine Ergänzungssteuer in Bezug auf die Übergewinne aller inländischen Geschäftseinheiten einschließlich der inländischen Muttergesellschaft erhoben werden sollte.

30.10 Die gebietsbezogene Ergänzungssteuer, die der QDMTT unterliegt, beruht auf dem Gesamtbetrag der gemäß Artikel 5.2.3 der GloBE-Vorschriften berechneten gebietsbezogenen Ergänzungssteuer, und dies ungeachtet der Beteiligungen, die eine Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe an den im QDMTT-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten hält. Wird der Gesamtbetrag der gebietsbezogenen Ergänzungssteuer über eine QDMTT erhoben, ergibt dies in bestimmten Fällen einen höheren Steuerbetrag als den, der andernfalls im Einklang mit den GloBE-Vorschriften erhoben worden wäre. Dies kann z. B. dann der Fall sein, wenn eine multinationale Unternehmensgruppe hinsichtlich der im QDMTT-Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten einer anerkannten IIR unterliegt und die Muttergesellschaft, die die IIR anwendet, nicht zu 100 % an diesen Geschäftseinheiten beteiligt ist. Steuerhoheitsgebiete können sich dafür entscheiden, Vorschriften umzusetzen, die die Anwendung ihrer QDMTT-Regelung auf Unternehmensgruppen beschränken, bei denen die oberste Muttergesellschaft oder eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft für das gesamte Geschäftsjahr an allen im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten zu 100 % beteiligt ist.

30.11 Diese Leitlinien schreiben keine bestimmte Art und Weise der Zurechnung der QDMTT-Steuerschuld zu einer Geschäftseinheit oder zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten vor, solange die gesamte Steuerschuld mindestens einer im Steuerhoheitsgebiet steuerpflichtigen Geschäftseinheit zugerechnet wird. Im Rahmen einer QDMTT-Regelung erhobene Steuern mindern (oder ersetzen) die GloBE-Ergänzungssteuer für das Steuerhoheitsgebiet als Ganzes. Verbleibt nach Abzug der QDMTT eine GloBE-Ergänzungssteuerschuld, wird diese nach den GloBE-Vorschriften und insbesondere Artikel 5.2.4 und Artikel 5.2.5 zwischen den Geschäftseinheiten aufgeteilt. Demgemäß ist es nicht notwendig, eine Zurechnung der IIR-Ergänzungssteuer und der QDMTT zu den einzelnen Einheiten vorzunehmen und die QDMTT dann auf Ebene der einzelnen Einheiten von der IIR-Ergänzungssteuer abzuziehen.

30.12 Bei der Ausgestaltung der Festsetzungsregeln einer QDMTT-Regelung sollte das Steuerhoheitsgebiet gewährleisten, dass die gesetzliche Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer gegenüber mindestens einer im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit durchsetzbar ist. Zum Beispiel könnte ein Steuerhoheitsgebiet eine gesamtschuldnerische Haftung aller inländischen Geschäftseinheiten für die QDMTT-Steuerschuld einführen und die Steuer bei einer der Geschäftseinheiten erheben, ohne dass dies das Ergebnis der GloBE-Vorschriften beeinträchtigt. In anderen Fällen ist es nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets aber möglicherweise nicht erlaubt, bei einer Einheit eine Steuerschuld zu erheben, die sich aus einer im Durchschnitt der Einheiten festzustellenden Niedrigbesteuerung ergibt. Die Zurechnung der QDMTT-Steuerschuld muss dann auf einer anderen, dem innerstaatlichen rechtlichen Rahmen entsprechenden Grundlage erfolgen. Das Inclusive Framework wird weitere Leitlinien für die Zurechnung einer QDMTT-Steuerschuld zu Geschäftseinheiten erarbeiten, soweit dies für die ordnungsgemäße Funktionsweise der GloBE-Vorschriften erforderlich ist.

30.13 Die Definition einer QDMTT verbietet es dem Steuerhoheitsgebiet, mit der QDMTT oder den GloBE-Vorschriften im Zusammenhang stehende Vorteile zu gewähren. Die Prüfung, ob solche Vorteile gewährt wurden, sollte im Einklang mit den Regeln erfolgen, die für entsprechende Prüfungen in Bezug auf eine anerkannte IIR oder UTPR gelten, und verhindert, dass die QDMTT der multinationalen Unternehmensgruppe direkt oder indirekt erstattet wird. Bei der Anrechnung oder Erstattung einer entrichteten Steuer im Rahmen einer Regelung, die der Definition einer anerkannten Anrechnungssteuer gemäß Kapitel 10 der GloBE-Vorschriften entspricht, handelt es sich nicht um einen Vorteil, der dem QDMTT-Status entgegensteht. Das Inclusive Framework wird weitere Leitlinien in Bezug darauf erörtern, wann davon auszugehen ist, dass Vorteile gewährt werden, die mit einer QDMTT in Zusammenhang stehen.

Kapitel 3. GloBE-Gewinn oder -Verlust

Rechnungslegungsstandard

30.14 Gemäß der Definition einer QDMTT kann ein Steuerhoheitsgebiet verlangen, dass der Gewinn oder Verlust anhand von einem anderen zugelassenen Rechnungslegungsstandard ermittelt wird als dem, der für den Konzernabschluss verwendet wurde. Dieser Teil der Definition trägt der Tatsache Rechnung, dass die inländische Steuerbehörde vermutlich mit den in ihrem Steuerhoheitsgebiet zulässigen Rechnungslegungsstandards besser vertraut ist als mit einem anderen Standard, den eine in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegene oberste Muttergesellschaft verwendet hat. Natürlich kann das Steuerhoheitsgebiet auch gestatten oder verlangen, dass der Gewinn oder Verlust anhand des für den Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandards berechnet wird.

30.15 Gemäß der Definition einer QDMTT kann statt eines anerkannten Rechnungslegungsstandards auch ein zugelassener, aber nicht anerkannter Rechnungslegungsstandard verwendet werden, solange dieser gegebenenfalls zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen angepasst wurde. Das Inclusive Framework könnte beschließen, dass genauer definiert werden muss, was als eine wesentliche Wettbewerbsverzerrung zu betrachten ist, wenn eine QDMTT-Regelung die Verwendung eines zugelassenen, aber nicht anerkannten Rechnungslegungsstandards erlaubt. Der Schwellenwert für wesentliche Wettbewerbsverzerrungen liegt bei 75 Mio. EUR pro Geschäftsjahr für die gesamte multinationale Unternehmensgruppe. Diesem Schwellenwert liegt die Annahme zugrunde, dass der gesamte Konzernabschluss auf der Grundlage des betreffenden Rechnungslegungsstandards erstellt wird. Dementsprechend sollte dieser Schwellenwert im Kontext einer QDMTT-Regelung, die nur für ein bestimmtes Steuerhoheitsgebiet gilt, nicht gelten; das Inclusive Framework wird zusätzliche Leitlinien für die Festlegung eines niedrigeren Schwellenwerts erörtern, mit dem Ergebnisse erzielt werden können, die mit den GloBE-Vorschriften im Einklang stehen. Zum Beispiel könnte das Inclusive Framework erörtern, ob die Umsatzschwelle proportional entsprechend dem Anteil des Umsatzerlöses der multinationalen Unternehmensgruppe angepasst werden könnte, der auf das Steuerhoheitsgebiet entfällt.

Inländische Währung und Rechnungslegungswährung

30.16 Die im Rahmen einer QDMTT-Regelung anfallende Steuerschuld ist in inländischer Währung zu begleichen. Daher wäre es sinnvoll, auch die entsprechenden Berechnungen in inländischer Währung oder im Einklang mit den geltenden Steuervorschriften des Steuerhoheitsgebiets zur Umrechnung von Fremdwährungen vorzunehmen. Allerdings verlangen die GloBE-Vorschriften nicht, dass multinationale Unternehmen die Ergänzungssteuer für ein Steuerhoheitsgebiet auf der Grundlage der inländischen Währung berechnen. Wenn ein Steuerhoheitsgebiet also eine andere Währungsgrundlage für die Berechnung der QDMTT vorschreibt, kann dies, wie nachstehend erläutert, zu Ergebnissen führen, die auf Jahresbasis von den Ergebnissen für GloBE-Zwecke abweichen.

30.17 Nach den zugelassenen Rechnungslegungsstandards haben multinationale Unternehmensgruppen grundsätzlich die Wahl zwischen zwei Vorgehensweisen, um in inländischer funktionaler Währung denominierte Geschäftsvorfälle in die Darstellungswährung des Konzernabschlusses umzurechnen. Bei der ersten werden die Geschäftsvorfälle in funktionaler Währung zum Erstverbuchungszeitpunkt umgerechnet und im Einzelabschluss in der Darstellungswährung verbucht. Bei der zweiten werden die Geschäftsvorfälle im Einzelabschluss in funktionaler Währung erfasst und erst bei der Konsolidierung in die Darstellungswährung des Konzernabschlusses umgerechnet. Auf längere Sicht sind die Ergebnisse der Berechnung des Gewinns oder Verlusts einer Geschäftseinheit unabhängig von der für die Währungsumrechnung gewählten Vorgehensweise

identisch, bei Betrachtung einzelner Jahre sind allerdings Abweichungen möglich. Aufgrund der Unvorhersehbarkeit von Wechselkursschwankungen ist aber keiner der beiden Ansätze grundsätzlich vorteilhafter für die multinationale Unternehmensgruppe. Es wäre schwierig und aufwendig, bei der Berechnung der einschlägigen Beträge für GloBE- und QDMTT-Zwecke jeweils anders vorzugehen, und da Berechnungen, die nicht nach dem gleichen Schema erfolgen wie in der Rechnungslegung der multinationalen Unternehmensgruppe, auch nicht Gegenstand der üblichen Rechnungsprüfungsverfahren sind, wären die Ergebnisse zudem weniger verlässlich. Eine Bestimmung dieser Beträge auf der Basis der Währungsumrechnungsregeln der inländischen Steuervorschriften wäre ebenso komplex und würde häufig zu abweichenden Ergebnissen führen.

30.18 Um funktional gleichwertige Ergebnisse zu gewährleisten, sollte die Währungsumrechnung nach dem gleichen Schema erfolgen, das auch für die GloBE-Erklärung gewählt wurde. Da die für die Währungsumrechnung gewählte Vorgehensweise bei Betrachtung einzelner Jahre zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann, lässt sich funktionale Gleichwertigkeit auf Jahresbasis nur dadurch gewährleisten, dass die Berechnungen für QDMTT-Zwecke nach demselben Schema durchgeführt werden wie für GloBE-Zwecke. Dies wird auch die Verwaltung der QDMTT und die Befolgung ihrer Vorschriften vereinfachen.

30.19 Allerdings bedeutet dies nicht, dass die QDMTT-Erklärung und die GloBE-Erklärung in derselben Währung erstellt werden müssen. Ein Steuerhoheitsgebiet kann von der multinationalen Unternehmensgruppe verlangen, die Beträge der GloBE-Erklärung für die Erstellung der QDMTT-Erklärung anhand eines einzigen Umrechnungskurses in die inländische Währung umzurechnen. Da die Rechnungslegungszahlen, die in diesem Fall umgerechnet werden müssen, aus der GloBE-Erklärung hervorgehen, kann dies allerdings Konsequenzen für die Frist zur Einreichung der QDMTT-Erklärung haben.

Permanente Differenzen

30.20 Um funktionale Gleichwertigkeit zu gewährleisten, müssen die Berechnungen der Gewinn- und Steuerbeträge grundsätzlich den GloBE-Vorschriften entsprechen. Allerdings sind in zwei Situationen spezifische Anpassungen einer QDMTT zulässig. Erstens kann die QDMTT-Regelung im Einklang mit den inländischen Steuervorschriften strenger gestaltet werden als die GloBE-Vorschriften. Zum Beispiel kann ein Steuerhoheitsgebiet, dessen Körperschaftsteuerrecht für Geldbußen und Geldstrafen keinerlei Steuerabzug gewährt, diese Regel auch auf seine QDMTT-Regelung übertragen. Gemäß den GloBE-Vorschriften sind Aufwendungen für Geldbußen und Geldstrafen bis 50 000 EUR abzugsfähig, sodass diese Abweichung nicht zu einer QDMTT-Steuerschuld führt, die niedriger ist als die GloBE-Ergänzungssteuer. Eine Obergrenze der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Geldbußen und Geldstrafen jenseits von 50 000 EUR führt hingegen nicht zu funktional gleichwertigen Ergebnissen.

30.21 Zweitens ist ein Steuerhoheitsgebiet nicht verpflichtet, nach Kapitel 3 vorgesehene Anpassungen zu übernehmen, wenn diese im Kontext seines inländischen Steuersystems irrelevant sind. Einige GloBE-Vorschriften dienen dazu, den GloBE-Gewinn oder -Verlust einer multinationalen Unternehmensgruppe mit ihrem im Inland steuerpflichtigen Gewinn in Einklang zu bringen. Ein gutes Beispiel hierfür ist das Wahlrecht, das es ermöglicht, im Fall von Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen den steuerlich in Abzug gebrachten Betrag zu berücksichtigen. Dieses Wahlrecht wird gewährt, weil manche Steuerhoheitsgebiete einen Abzug für aktienbasierte Vergütungen auf der Grundlage des Marktwerts der Aktien zum Zeitpunkt der Optionsausübung und nicht des Erwartungswerts zum Zeitpunkt der Optionsausgabe gestatten. Wenn im betreffenden Steuerhoheitsgebiet allerdings nur der für Rechnungslegungszwecke verbuchte Betrag der aktienbasierten Vergütung abzugsfähig ist, bedarf es keiner Anpassung, um den GloBE-Gewinn und den steuerpflichtigen Gewinn in Einklang zu bringen.

Gewinn einer Betriebsstätte

30.22 Auch wenn nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets eine Besteuerung von Zweigniederlassungen vorgesehen ist, muss die QDMTT-Regelung dieses Steuerhoheitsgebiets, um als funktional gleichwertig zu gelten, so gestaltet sein, dass der Gewinn oder Verlust einer ausländischen Betriebsstätte im Einklang mit Artikel 3.4 vom Gewinn oder Verlust des Stammhauses ausgenommen ist. Niedrig besteuerte Gewinne einer Betriebsstätte sind gemäß der QDMTT-Regelung des Steuerhoheitsgebiets, in dem die Betriebsstätte (gemäß Artikel 10.3) belegen ist, oder nach den GloBE-Vorschriften steuerpflichtig. Auf dieser Grundlage und im Einklang mit den GloBE-Vorschriften wird das Inclusive Framework weitere Leitlinien zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten im Rahmen einer QDMTT-Regelung in besonderen Fällen (z. B. bei staatenlosen Betriebsstätten oder umgekehrt hybriden Gesellschaften) erörtern.

Gewinn einer volltransparenten Gesellschaft

30.23 Nach den GloBE-Vorschriften werden die Gewinne volltransparenter Gesellschaften dem gruppenzugehörigen Beteiligten dieser Gesellschaft oder einer Betriebsstätte zugerechnet. Ein gruppenzugehöriger Beteiligter kann in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegen sein als dem, in dem die volltransparente Gesellschaft gegründet wurde.

30.24 Um als funktional gleichwertig gelten zu können, muss eine QDMTT-Regelung so ausgestaltet sein, dass die Gewinne und Steuern einer aus- oder inländischen volltransparenten Gesellschaft im Einklang mit Artikel 3.5 einem gruppenzugehörigen Beteiligten der Gesellschaft oder einer Betriebsstätte mit Belegenheit im Steuerhoheitsgebiet zugerechnet werden. Die gemäß den GloBE-Vorschriften einem ausländischen gruppenzugehörigen Beteiligten zugerechneten Gewinne einer volltransparenten Gesellschaft sollten dementsprechend bei der QDMTT-Regelung ausgenommen werden. Ohne derartige Regeln werden die Berechnungen des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer für das Steuerhoheitsgebiet regelmäßig abweichende Ergebnisse liefern, und die QDMTT-Regelung wird nicht funktionell gleichwertig mit den GloBE-Vorschriften sein.

30.25 Oberste Muttergesellschaften, bei denen es sich um volltransparente Gesellschaften handelt, gelten gemäß Artikel 10.3 der GloBE-Vorschriften als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie gegründet wurden. Sofern die QDMTT-Regelung keine Artikel 7.1 entsprechende Bestimmung enthält, müssen bei den einschlägigen für die QDMTT durchgeführten Berechnungen auch die Gewinne und Steuern einer volltransparenten obersten Muttergesellschaft berücksichtigt werden, wenn diese Gesellschaft im Steuerhoheitsgebiet belegen ist. Vergleiche die Erörterung volltransparenter oberster Muttergesellschaft weiter unten. Wenn es sich bei der auf der höchsten Stufe der Beteiligungskette angesiedelten Geschäftseinheit in dem Steuerhoheitsgebiet jedoch um eine volltransparente Gesellschaft handelt, sind deren Gewinne und Steuern gemäß Artikel 3.5 gegebenenfalls einem ausländischen gruppenzugehörigen Beteiligten zuzurechnen. In diesem Fall müssen die Gewinne und Steuern der volltransparenten Gesellschaft bei den entsprechenden für die QDMTT durchgeführten Berechnungen ausgeklammert werden.

Kapitel 4. Angepasste erfasste Steuern

Allgemeines

30.26 Damit der im Rahmen einer QDMTT berechnete effektive Steuersatz funktional gleichwertig mit dem für GloBE-Zwecke berechneten effektiven Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet ist, müssen die angepassten erfassten Steuern nach den gleichen oder strengeren Regeln ermittelt werden. Das bedeutet, dass der Kreis der zu den erfassten Steuern zählenden Steuerarten identisch oder enger sein muss, mit Ausnahme der nachstehend erörterten Fälle. Außerdem bedeutet das,

dass die QDMTT-Regelung des Steuerhoheitsgebiets Steuerlatenzen in gleicher Weise behandelt wie Artikel 4.4 der GloBE-Vorschriften.

30.27 Allerdings ist es nicht erforderlich, dass eine QDMTT-Regelung ein GloBE-Verlustwahlrecht nach Artikel 4.5 vorsieht. Dieses Wahlrecht ist vornehmlich für Steuerhoheitsgebiete gedacht, die überhaupt kein Steuersystem haben oder keinen Verlustvortrag gestatten. Steuerhoheitsgebiete mit Steuersystemen, die Verlustvorträge gestatten, können sich auf die Vorschriften in Artikel 4.4 stützen, um funktionale Gleichwertigkeit mit den GloBE-Vorschriften zu erreichen. Für Steuerhoheitsgebiete ohne Steuersystem oder Verlustvortrag kann ein GloBE-Verlustwahlrecht wünschenswert sein, für die funktionale Gleichwertigkeit ihrer QDMTT ist es allerdings nicht erforderlich. Der Grund hierfür ist, dass ein fehlendes GloBE-Verlustwahlrecht eine Einschränkung ist, aus der sich stets eine höhere Ergänzungssteuer ergibt als bei einer Berechnung nach den GloBE-Vorschriften.

Von den erfassten Steuern des Beteiligten oder des Stammhauses ausgenommene grenzüberschreitende Steuern

30.28 Für eine QDMTT dürfen keine Steuern berücksichtigt werden, die von inländischen Geschäftseinheiten nach den für sie geltenden Steuerregelungen für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC-Steuerregelungen) oder Vorschriften zur Besteuerung von Zweigstellen in Bezug auf den Gewinn ausländischer Geschäftseinheiten entrichtet wurden oder zu entrichten sind. Die nach Artikel 4.3.2 Buchstabe a einer ausländischen Betriebsstätte zugerechneten Steuern eines Stammhauses sind auszunehmen. Außerdem sind Steuern, die nach Artikel 4.3.4 als erfasste Steuern des Stammhauses behandelt werden, gemäß einer QDMTT dem Stammhaus zuzurechnen. Sich aus einer CFC-Steuerregelung ergebende Steuern gruppenzugehöriger Beteiligter ausländischer Geschäftseinheiten, die nach Artikel 4.3.2 Buchstabe c diesen Geschäftseinheiten zugerechnet werden, sind auszunehmen. Da diese Steuern auf den Gewinn von Geschäftseinheiten erhoben werden, die nach den GloBE-Vorschriften in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegen sind, können sie bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für das Steuerhoheitsgebiet des Beteiligten oder des Stammhauses nach den GloBE-Vorschriften nicht berücksichtigt werden. Diese Regel muss auch für eine QDMTT gelten, um Inkongruenzen in Bezug auf Steuern und Gewinn (und deren Doppelerfassung) zu vermeiden. Eine Ausnahme von diesem Prinzip sieht Artikel 4.3.3 der GloBE-Vorschriften hinsichtlich grenzüberschreitender Steuern auf passive Einkünfte vor, die über den Betrag hinausgehen, der nach diesem Artikel einer CFC oder hybriden Gesellschaft zugerechnet werden kann. Eine QDMTT kann diese Steuern im Einklang mit den GloBE-Vorschriften behandeln und ihre Anrechnung im Steuerhoheitsgebiet des gruppenzugehörigen Beteiligten gestatten.

30.29 Alternativ kann ein Steuerhoheitsgebiet die Auffassung vertreten, dass die Ermittlung des inländischen Steuerbetrags auf ausländische passive Einkünfte ein zusätzliches und unnötiges Erschwernis darstellt, und stattdessen alle Steuern, die es auf den Gewinn von ausländischen beherrschten Unternehmen oder hybriden Gesellschaften erhebt, von der Berechnung der angepassten erfassten Steuern im Rahmen der QDMTT ausnehmen. Im Allgemeinen würde dies die Wahrscheinlichkeit erhöhen, dass eine QDMTT-Steuerschuld entsteht, und die erzielten Ergebnisse wären nicht systematisch niedriger als die GloBE-Steuerschuld. Damit erfüllt diese Alternative das Kriterium der funktionalen Gleichwertigkeit.

Beherrschten ausländischen Unternehmen oder Betriebsstätten zuzurechnende grenzüberschreitende Steuern

30.30 Steuern, die von einem gruppenzugehörigen Beteiligten gemäß einer CFC-Steuerregelung entrichtet wurden oder zu entrichten sind und die nach Artikel 4.3.2 Buchstabe c der

GloBE-Vorschriften einer inländischen Geschäftseinheit zuzurechnen sind, sowie Steuern, die von einem Stammhaus entrichtet wurden oder zu entrichten sind und die nach Artikel 4.3.2 Buchstabe a einer im Steuerhoheitsgebiet belegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, bleiben im Rahmen einer QDMTT-Regelung unberücksichtigt. Der Ausschluss solcher beherrschten ausländischen Unternehmen und Betriebsstätten zuzurechnenden Steuern vereinfacht die Anwendung der QDMTT, weil die komplexen Berechnungen vermieden werden, die in manchen Fällen erforderlich sind, um CFC-Steuern nach Artikel 4.3.2 Buchstabe c umzuverteilen und einem Steuerhoheitsgebiet, das eine QDMTT umsetzt, zuzurechnen. Darüber hinaus gilt eine besondere Rangfolgeregelung, die darauf abzielt, das Besteuerungsrecht vorrangig dem Steuerhoheitsgebiet zuzuerkennen, das die QDMTT auf die dort belegenen Geschäftseinheiten anwendet. Bei einer gegensätzlichen Rangfolgeregelung würden die den beherrschten ausländischen Unternehmen oder Betriebsstätten zugerechneten Steuern im Rahmen einer QDMTT gutgeschrieben, sodass zusätzliche Berechnungen nötig wären, um zu verhindern, dass die QDMTT zu einer Besteuerung unterhalb des Mindestsatzes führt. Wenn eine QDMTT mit Steuern verrechnet werden könnte, die vom Steuerhoheitsgebiet der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses auf Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens oder einer Betriebsstätte erhoben werden, würde die Anrechnung dieser CFC- oder Betriebsstättensteuern auf die QDMTT die Berechnung des richtigen QDMTT-Betrags aufgrund der Wechselwirkungen zwischen den beiden Anrechnungsmechanismen in der Praxis stark erschweren. Wenn Gutschriften für Steuern in Bezug auf beherrschte ausländische Unternehmen oder Betriebsstätten von den QDMTT-Berechnungen ausgenommen sind, ist gewährleistet, dass sich dieses Praxisproblem nicht stellt. Das Inclusive Framework wird die Wechselwirkungen zwischen den QDMTT-Regelungen, den CFC-Steuerregelungen und den Steuerregelungen für Zweigniederlassungen beobachten, um zu gewährleisten, dass diese Wechselwirkungen die mit den GloBE-Vorschriften beabsichtigten Ergebnisse hervorbringen, und wird gegebenenfalls nach Lösungen für zukünftig auftretende Schwierigkeiten suchen.

GloBE-Steuern

30.31 Die Definition der erfassten Steuern schließt Steuern aus, die im Rahmen einer anerkannten IIR oder anerkannten UTPR erhoben wurden. Im Kontext einer QDMTT sind diese Ausschlüsse nur dann erforderlich, wenn es sein kann, dass das Steuerhoheitsgebiet selbst eine IIR oder UTPR anwendet, aus der sich für dieselbe multinationale Unternehmensgruppe ebenfalls eine Steuerschuld ergeben könnte. Diese Regel zielt darauf ab, eine genaue Rangfolge festzulegen, nach der die QDMTT vor der nach den GloBE-Vorschriften anzuwendenden IIR und UTPR anzuwenden ist. Zu diesem Zweck wird die QDMTT bei der Berechnung der Ergänzungssteuer im Rahmen der IIR und UTPR berücksichtigt. Die IIR und die UTPR dürfen bei der Berechnung der Ergänzungssteuer im Rahmen der QDMTT umgekehrt nicht berücksichtigt werden. Wenn das Steuerhoheitsgebiet z. B. eine UTPR anwendet und den dort belegenen Geschäftseinheiten Betriebsausgabenabzüge versagt werden, damit das Steuerhoheitsgebiet den ihm zuzurechnenden Anteil der UTPR-Ergänzungssteuer erhält, kann die UTPR-Steuerschuld im Rahmen der QDMTT nicht als erfasste Steuer behandelt werden. Verfügt ein Steuerhoheitsgebiet weder über eine IIR noch über eine UTPR, besteht keine Notwendigkeit, im Einklang mit den GloBE-Vorschriften entrichtete Steuern von der Definition der erfassten Steuern im Rahmen der QDMTT auszuschließen. Allerdings ist dann im Zuge der kontinuierlichen Überwachung der QDMTT eines Steuerhoheitsgebiets zu prüfen, ob das Steuerhoheitsgebiet die GloBE-Vorschriften zu einem späteren Zeitpunkt übernommen hat und ob es in diesem Fall auch seine Definition der erfassten Steuern im Rahmen der QDMTT angepasst hat.

Koordinierung der Anwendung des Artikels 4.1.5 im Rahmen der QDMTT und der GloBE-Vorschriften

30.32 Eine anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer muss eine Artikel 4.1.5 entsprechende Vorschrift enthalten, um funktional gleichwertig zu sein. Die Artikel 4.1.5 entsprechende QDMTT-Vorschrift muss so gestaltet sein, dass alle nach ihr berechnete Steuern zum gleichen Zeitpunkt und auf die gleiche Weise berücksichtigt werden wie die entsprechende zusätzliche Ergänzungssteuer nach den GloBE-Vorschriften und den administrativen Leitlinien in Bezug auf den Vortrag eines überschießenden negativen Steueraufwands.

Kapitel 5. Berechnung der Ergänzungssteuer

Gebietsbezogene Zusammenrechnung

30.33 Die Ergänzungssteuer wird im Allgemeinen für das gesamte Steuerhoheitsgebiet berechnet, die Gewinne und Steuern von Investmentgesellschaften, Joint Ventures und in Minderheits-eigentum stehenden Geschäftseinheiten werden allerdings ausgeklammert. Was diese Kategorien von Einheiten betrifft, muss die QDMTT-Regelung eine getrennte Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuern vorsehen, um funktional gleichwertige Ergebnisse zu erzielen; dies wird in diesem Kommentar an anderer Stelle erörtert. Was hingegen die gewöhnlichen im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten betrifft, können für die Zwecke einer QDMTT strengere Beschränkungen in Bezug auf die Zusammenrechnung der Gewinne und Steuern gelten, solange diese Beschränkungen zu Ergebnissen führen, die mit den GloBE-Vorschriften funktional gleichwertig sind.

Formel für die Berechnung der Ergänzungssteuer

30.34 Artikel 5.2.3 der GloBE-Vorschriften enthält die Formel für die Berechnung der Ergänzungssteuer nach den GloBE-Vorschriften. Nach dieser Formel wird die laufende GloBE-Ergänzungssteuer um eine im Rahmen einer QDMTT-Regelung entrichtete Steuer gemindert. Für die Zwecke der QDMTT muss die Formel so angepasst werden, dass dieser Abzug eliminiert wird, da andernfalls ein Zirkelbezug vorliegt. Um die laufende QDMTT-Ergänzungssteuer zu berechnen, ist das Produkt aus inländischem QDMTT-Gewinn und gebietsbezogenem Ergänzungssteuersatz mit einer etwaigen zusätzlichen QDMTT-Ergänzungssteuer, die für das Steuerhoheitsgebiet anfällt, zusammenzurechnen.

30.35 Eine QDMTT-Regelung muss außerdem vorschreiben, dass eine Ergänzungssteuer, die nach einer Artikel 5.2.3 entsprechenden Vorschrift berechnet wurde und den Mindestsatz übersteigt, von der (oder den) betreffenden Geschäftseinheit(en) zum gleichen Zeitpunkt und auf die gleiche Weise berücksichtigt wird wie eine solche Ergänzungssteuer nach den GloBE-Vorschriften. Das bedeutet, dass die überschießende Steuer weder vorgetragen noch als Minderung in vorangegangenen Geschäftsjahren behandelt werden kann.

Substanzbasierter Freibetrag

30.36 Nach der Definition in Artikel 10.1 dient eine QDMTT dazu, die inländische Steuerschuld in Bezug auf den inländischen Übergewinn anzuheben. Nach den GloBE-Vorschriften ist der Übergewinn allgemein der Gewinnbetrag, der über den substanzbasierten Freibetrag nach Artikel 5.3 hinausgeht. Je nach Sachlage kann der substanzbasierte Freibetrag null betragen und einer multinationalen Unternehmensgruppe steht es frei, den Freibetrag in einem Steuerhoheitsgebiet nicht zu nutzen. Eine Mindeststeuer, die keine Substanzausnahmen vorsieht oder deren Substanzausnahmen weniger großzügig sind als der substanzbasierte Freibetrag, ist funktional gleichwertig mit den GloBE-Vorschriften.

30.37 Eine QDMTT-Regelung muss keine Substanzausnahmen vorsehen. Wenn sie allerdings Substanzausnahmen vorsieht, dürfen diese nicht breiter angelegt sein als die Substanzfaktoren im Rahmen des substanzbasierten Freibetrags, d. h., sie dürfen nicht über materielle Vermögenswerte und Lohnkosten hinausgehen. Damit funktionale Gleichwertigkeit gewährleistet ist, dürfen weder mehr Kategorien noch ein höherer Anteil an materiellen Vermögenswerten und Lohnkosten berücksichtigt werden als nach den GloBE-Vorschriften. Allerdings kann der Prozentsatz zur Berechnung der Substanzausnahmen nach der QDMTT niedriger sein als nach den GloBE-Vorschriften. Zum Beispiel kann ein Steuerhoheitsgebiet eine Substanzausnahme in Höhe von 5 % nur für die in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen materiellen Vermögenswerte oder nur in Höhe von 3 % für materielle Vermögenswerte und Lohnkosten gewähren. Außerdem kann ein Steuerhoheitsgebiet darauf verzichten, die nach Artikel 9.2 für die Übergangsphase vorgesehenen Prozentsätze zu verwenden. Hingegen kann der Prozentsatz zur Berechnung der Substanzausnahme nur dann als funktional gleichwertig gelten, wenn er die in den GloBE-Vorschriften angegebenen Prozentsätze (einschließlich der übergangsweise anwendbaren Werte) nicht überschreitet.

Steuersatz

30.38 Der im Rahmen einer QDMTT-Regelung anwendbare Steuersatz ist nur dann funktional gleichwertig, wenn er dem Mindestsatz entspricht oder ihn übersteigt. Andernfalls würde die erhobene Steuer die GloBE-Ergänzungssteuer durchgängig unterschreiten.

De-minimis-Ausnahme

30.39 Eine QDMTT-Regelung muss keine De-minimis-Ausnahme nach Artikel 5.5 vorsehen, um als funktional gleichwertig mit den GloBE-Vorschriften zu gelten. Sieht die QDMTT-Regelung allerdings eine De-minimis-Ausnahme vor, muss diese auf dem durchschnittlichen Umsatzerlös und dem durchschnittlichen Gewinn oder Verlust basieren und die geltenden Schwellenwerte müssen den Schwellenwerten nach Artikel 5.5.1 entsprechen oder darunter liegen. Bei dem Wahlrecht muss es sich um ein jährliches Wahlrecht handeln.

Kapitel 6. Unternehmensumstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen

30.40 Kapitel 6 enthält Vorschriften in Bezug auf Unternehmensumstrukturierungen. Diese Vorschriften dienen dazu, die GloBE-Vorschriften mit der steuerlichen Behandlung von Umstrukturierungen nach geltendem Recht in Einklang zu bringen. Um funktional gleichwertig zu sein, muss eine QDMTT-Regelung den Vorschriften in Kapitel 6 vergleichbare Bestimmungen enthalten, soweit dies erforderlich ist, um sie mit den für Umstrukturierungen geltenden Steuervorschriften des Steuerhoheitsgebiets in Einklang zu bringen. Wenn beispielsweise das geltende Körperschaftsteuerrecht des Steuerhoheitsgebiets keine Vorschriften zu Steuerlatenzen bei Umstrukturierungen enthält, benötigt das Steuerhoheitsgebiet die auf GloBE-Neuorganisationen anwendbaren Vorschriften nicht. Gleichmaßen besteht keine Notwendigkeit, dass das Steuerhoheitsgebiet den Artikeln 6.3.4 oder 6.5 entsprechende Bestimmungen einführt, wenn es nicht über eine Steuervorschrift verfügt, die ein Wahlrecht nach Artikel 6.3.4 gestatten würde, oder keine multinationalen Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften gestattet. Hingegen muss das Steuerhoheitsgebiet anhand einer Artikel 6.2.1 vergleichbaren Regelung festlegen, dass der GloBE-Gewinn der Ziel Einheit auf der Grundlage des historischen Buchwerts ihrer Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zu bestimmen ist. Außerdem muss das Steuerhoheitsgebiet anhand einer Artikel 6.3.1 vergleichbaren Regelung verfügen, dass der Gewinn oder Verlust aus der Übertragung von Vermögenswerten zwischen dort belegenen Geschäftseinheiten einzubeziehen ist.

Kapitel 8. Verwaltung

Erklärungspflichten

30.41 Gemäß den in Kapitel 8 der GloBE-Vorschriften geregelten Erklärungspflichten ist die GloBE-Erklärung einer multinationalen Unternehmensgruppe innerhalb von 15 Monaten nach dem letzten Tag des Berichtsgeschäftsjahrs der multinationalen Unternehmensgruppe einzureichen. Es ist vorgesehen, dass die GloBE-Erklärung in Form eines Standardformulars erfolgt, in das die für die GloBE-Berechnungen und die Ermittlung einer möglichen Steuerschuld nötigen Informationen über die multinationale Unternehmensgruppe einzutragen sind.

30.42 Wie weiter oben erörtert, muss eine QDMTT zu Ergebnissen führen, die den nach den GloBE-Vorschriften erzielten Ergebnissen vergleichbar sind, aber es ist nicht notwendig, dass die QDMTT-Regelung den GloBE-Vorschriften im Wortlaut folgt. Um abgestimmte Ergebnisse zu gewährleisten und Transparenz zu wahren, muss die anerkannte nationale Mindestergänzungssteuer allerdings so ausgestaltet sein, dass sie funktional gleichwertig mit den GloBE-Vorschriften ist, sodass die QDMTT-Berechnungen anhand der gleichen Datenpunkte erfolgen können, die auch zur Berechnung der GloBE-Steuerschuld erforderlich sind. Der Einsatz einander entsprechender Datenpunkte für die QDMTT und die GloBE-Vorschriften erleichtert die Erfüllung der Vorschriften durch multinationale Unternehmensgruppen und fördert die Koordination und das Vertrauen zwischen den Steuerhoheitsgebieten. Im Kontext der Gestaltung der GloBE-Erklärung wird das Inclusive Framework zusätzliche Leitlinien für die Informationserfassung und die Berichtspflichten im Rahmen einer QDMTT-Regelung erörtern.

30.43 Nach Artikel 5.2.3 der GloBE-Vorschriften ist die Ergänzungssteuerschuld um den nach einer QDMTT-Regelung erhobenen Steuerbetrag zu mindern. Steuerhoheitsgebiete, die eine QDMTT einführen, werden die Frist zur Einreichung der QDMTT-Erklärung so festlegen müssen, dass die Ergänzungssteuerschuld auf der GloBE-Erklärung richtig angegeben werden kann.

Wechselwirkungen mit vereinbarten Safe-Harbour-Regelungen

30.44 Das Inclusive Framework hat sich auf die Gestaltung von GloBE-Safe-Harbour-Übergangsregelungen sowie auf Rahmenvorgaben für die Erarbeitung möglicher GloBE-Safe-Harbour-Dauerregelungen geeinigt. Diese Safe-Harbour-Regelungen gestatten multinationalen Unternehmensgruppen unter bestimmten Bedingungen zu unterstellen, dass die Ergänzungssteuer für ein Steuerhoheitsgebiet null beträgt, um den mit der Durchführung der nach den GloBE-Vorschriften erforderlichen detaillierten Berechnungen verbundenen Aufwand zu verringern. Die Safe-Harbour-Übergangsregelung für die länderbezogene Berichterstattung ist während des anfänglichen Übergangszeitraums anwendbar, wenn es unwahrscheinlich ist, dass in einem Steuerhoheitsgebiet eine Ergänzungssteuer anfällt. Die Safe-Harbour-Dauerregelung für vereinfachte Berechnungen wäre anwendbar, wenn die (im Rahmen zukünftiger vereinbarter administrativer Leitlinien auszuarbeitenden) vereinfachten Berechnungen zu den gleichen Endergebnissen führen würden wie eine umfassende Anwendung der GloBE-Vorschriften und wenn sie die Integrität der GloBE-Vorschriften nicht in anderer Weise beeinträchtigen würden. In beiden Fällen muss die GloBE-Erklärung lediglich Informationen enthalten, die zeigen, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Safe-Harbour-Regelung erfüllt sind. Die für die detaillierteren GloBE-Berechnungen erforderlichen Informationen müssen nicht geliefert werden, weil es nicht notwendig ist, die Ergänzungssteuerschuld einer multinationalen Unternehmensgruppe für das betreffende Steuerhoheitsgebiet zu berechnen, wenn eine Safe-Harbour-Regelung anwendbar ist.

30.45 Eine QDMTT-Regelung ist im Allgemeinen so gestaltet, dass dann eine Ergänzungssteuer erhoben wird, wenn andernfalls eine Ergänzungssteuerschuld nach den GloBE-Vorschriften bestehen würde. Gemäß diesem Gestaltungsprinzip sollten auch für eine QDMTT Safe-Harbour-Regelungen

vorgesehen sein, die mit den im Rahmen der GloBE-Vorschriften vereinbarten Safe-Harbour-Regelungen einschließlich der Safe-Harbour-Übergangsregelungen übereinstimmen. Wäre dies nicht der Fall, sähe sich die multinationale Unternehmensgruppe dazu gezwungen, Gewinn und erfasste Steuern ausschließlich für die Zwecke der QDMTT auch in Fällen detailliert zu berechnen, für die das Inclusive Framework festgestellt hat, dass das Risiko einer Ergänzungssteuerschuld gering ist.

Safe-Harbour-Regelungen für eine QDMTT

30.46 Das Inclusive Framework wird weitere Arbeiten vornehmen, um Safe-Harbour-Regelungen für anerkannte nationale Mindestergänzungssteuern auszuarbeiten. Diese Safe-Harbour-Regelungen werden einer multinationalen Unternehmensgruppe die Einhaltung der Vorschriften erleichtern, wenn sie in einem Steuerhoheitsgebiet tätig sind, das eine QDMTT eingeführt hat; dafür muss die betreffende QDMTT bestimmte Voraussetzungen erfüllen, die in zukünftigen Arbeiten festzulegen sind, beispielsweise muss sie eine multinationale Unternehmensgruppe von dem Erfordernis zusätzlicher GloBE-Berechnungen in Bezug auf Geschäftseinheiten befreien, die in einem die Voraussetzungen der Safe-Harbour-Regelung erfüllenden Steuerhoheitsgebiet belegen sind.

Kapitel 9. Übergangsregeln

30.47 Artikel 9 enthält die GloBE-Übergangsregeln. Diese Regeln sehen allgemein vor, dass bestehende Steuerattribute einschließlich aller bereits existierenden steuerlichen Verluste berücksichtigt werden, um die Anwendung der GloBE-Vorschriften zu vereinfachen und den Erfüllungsaufwand einer multinationalen Unternehmensgruppe zu verringern, die erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt. Artikel 9 schränkt auch die Anwendung der UTPR ein, wenn sich eine multinationale Unternehmensgruppe in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit befindet. Darüber hinaus sehen die Übergangsregeln eine gestaffelte Einführung der GloBE-Vorschriften über eine zehnjährige Übergangsphase ab Januar 2023 vor, in der der substanzbasierte Freibetrag allmählich reduziert wird.

Steuerattribute

30.48 Artikel 9.1.1 enthält die allgemeine Vorschrift, wonach eine multinationale Unternehmensgruppe, die ihre bestehenden Steuerlatenzattribute in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften bringt, bestimmte Anpassungen wie eine Neuberechnung zum Mindeststeuersatz vornehmen muss. Diese Steuerattribute können die angepassten erfassten Steuern heben oder senken und werden im Allgemeinen in den folgenden Jahren, in denen die multinationale Unternehmensgruppe den GloBE-Vorschriften unterliegt, aufgelöst. Da die angepassten erfassten Steuern für die Berechnung des effektiven Steuersatzes nach den GloBE-Vorschriften von zentraler Bedeutung sind, muss nach der QDMTT-Regelung der gleiche Ausgangspunkt für Steuerlatenzen gelten wie nach den GloBE-Vorschriften. Andernfalls basieren die Veränderungen der Steuerlatenzen auf einer anderen Bemessungsgrundlage, sodass sich der im Rahmen der QDMTT berechnete effektive Steuersatz möglicherweise deutlich vom effektiven Steuersatz für GloBE-Zwecke unterscheidet. Es ist nicht ohne Weiteres möglich, Veränderungen der Steuerlatenzen separat für QDMTT-Zwecke anzupassen und nachzuverfolgen und gleichzeitig mit den GloBE-Vorschriften im Einklang stehende Ergebnisse zu erzielen. Ein Steuerhoheitsgebiet, das eine QDMTT einführt, muss deshalb die Übergangsregel des Artikels 9.1.1 übernehmen, damit der Ausgangspunkt für die Steuerlatenzen der gleiche ist wie nach den GloBE-Vorschriften.

30.49 Die GloBE-Vorschriften sehen unter Artikel 9.1.2 und Artikel 9.1.3 spezifische Änderungen des Ausgangspunkts für latente Steuern nach Artikel 9.1.1 vor, die in der QDMTT-Regelung ihre Entsprechung finden müssen, damit gewährleistet ist, dass der Ausgangspunkt für die QDMTT- und die GloBE-Berechnungen identisch ist. Bei Artikel 9.1.2 handelt es sich um eine Vorschrift zur Missbrauchsverhinderung, mit der vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger in einem Jahr

vor Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften einen steuerlichen Verlust generiert, der von der GloBE-Bemessungsgrundlage ausgenommen wäre, um dann den latenten Steuervorteil aus diesem Verlustvortrag geltend zu machen, wenn die GloBE-Vorschriften anwendbar sind. In ähnlicher Weise verhindert Artikel 9.1.3, dass die Bemessungsgrundlage von Vermögenswerten erhöht wird, wenn ein Steuerpflichtiger sie in der Phase vor Anwendbarkeit der GloBE-Vorschriften überträgt; damit soll sichergestellt werden, dass der aus der Übertragung resultierende Gewinn in die GloBE-Bemessungsgrundlage einfließt. Wie Artikel 9.1.1 müssen auch diese Artikel in einer QDMTT ihre Entsprechung finden, um zu gewährleisten, dass die Ergebnisse mit den GloBE-Vorschriften im Einklang stehen und dass der Ausgangspunkt für die erfassten Steuern und für den Buchwert von Vermögenswerten jeweils der gleiche ist.

Übergangsweise Erleichterung beim substanzbasierten Freibetrag

30.50 Artikel 9.2 der GloBE-Vorschriften sieht während einer zehnjährigen Übergangsphase einen großzügigeren substanzbasierten Freibetrag vor. Der substanzbasierte Freibetrag dient lediglich dazu, den Übergewinn in einem Steuerhoheitsgebiet für die Zwecke der Berechnung der in Bezug auf dieses Steuerhoheitsgebiet zu entrichtenden Ergänzungssteuer zu reduzieren. Im Gegensatz zu Artikel 9.1 muss Artikel 9.2 nicht übernommen werden, damit die Ergebnisse mit den GloBE-Vorschriften im Einklang stehen, denn ohne einen großzügigeren substanzbasierten Freibetrag wird in Bezug auf das Steuerhoheitsgebiet, das die QDMTT eingeführt hat, lediglich ein höherer Ergänzungssteuerbetrag erhoben. Dementsprechend muss ein Steuerhoheitsgebiet, das eine QDMTT einführt, Artikel 9.2 nicht übernehmen, um Ergebnisse zu erzielen, die mit den GloBE-Vorschriften im Einklang stehen.

Befreiung multinationaler Unternehmensgruppen von der UTPR in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit

30.51 Artikel 9.3 der GloBE-Vorschriften sieht eine Sonderbefreiung von der UTPR für multinationale Unternehmensgruppen in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit vor. Da sich Artikel 9.3 ausschließlich auf die UTPR bezieht und da im Rahmen einer QDMTT keine UTPR hinsichtlich sonstiger niedrig besteuert Einkünfte in anderen Steuerhoheitsgebieten angewendet wird, muss Artikel 9.3 im Kontext einer QDMTT nicht übernommen werden. Anders ausgedrückt kann eine QDMTT für die Geschäftseinheiten multinationaler Unternehmensgruppen gelten, die nach Artikel 9.3 von der UTPR befreit sind.

Übergangsweise Erleichterung der Erklärungspflichten

30.52 Artikel 9.4 sieht eine verlängerte Frist zur Einreichung der GloBE-Erklärung für ein Übergangsjahr vor. Da es in diesem Artikel ausschließlich um eine einmalige Verlängerung der Einreichungsfrist ohne Einfluss auf die GloBE-Berechnungen geht, muss er im Kontext einer QDMTT nicht übernommen werden. Ein Steuerhoheitsgebiet kann jedoch seine QDMTT-Einreichungsfrist gemäß Artikel 9.4 festlegen, wenn es dies wünscht, da dies nicht zu mit den GloBE-Vorschriften nicht in Einklang stehenden Ergebnissen führen würde.

Weitere Aspekte

Wahlrechte

30.53 Wenn die GloBE-Vorschriften ein Wahlrecht einräumen, muss eine QDMTT-Regelung dieses Wahlrecht grundsätzlich auch vorsehen und von einer multinationalen Unternehmensgruppe verlangen, dass sie ein im Rahmen der GloBE-Vorschriften in Anspruch genommenes Wahlrecht auch im Rahmen der QDMTT in Anspruch nimmt. Wenn der multinationalen Unternehmensgruppe

nicht gestattet oder vorgeschrieben wird, für die Zwecke der QDMTT die gleichen Wahlrechte in Anspruch zu nehmen wie für die Zwecke der GloBE-Vorschriften, stehen die Ergebnisse der entsprechenden Berechnungen nicht miteinander im Einklang und die QDMTT ist möglicherweise nicht funktional gleichwertig. Auf bestimmte Wahlrechte wie z. B. das GloBE-Verlustwahlrecht kann im Rahmen einer QDMTT jedoch verzichtet werden, ohne dass dies die funktionale Gleichwertigkeit notwendigerweise beeinträchtigt.

Literaturverzeichnis

- 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>. [2]
- OECD (2023), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/27dfde7e-de>. [1]
- OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [3]