

Die Globale Mindestbesteuerung

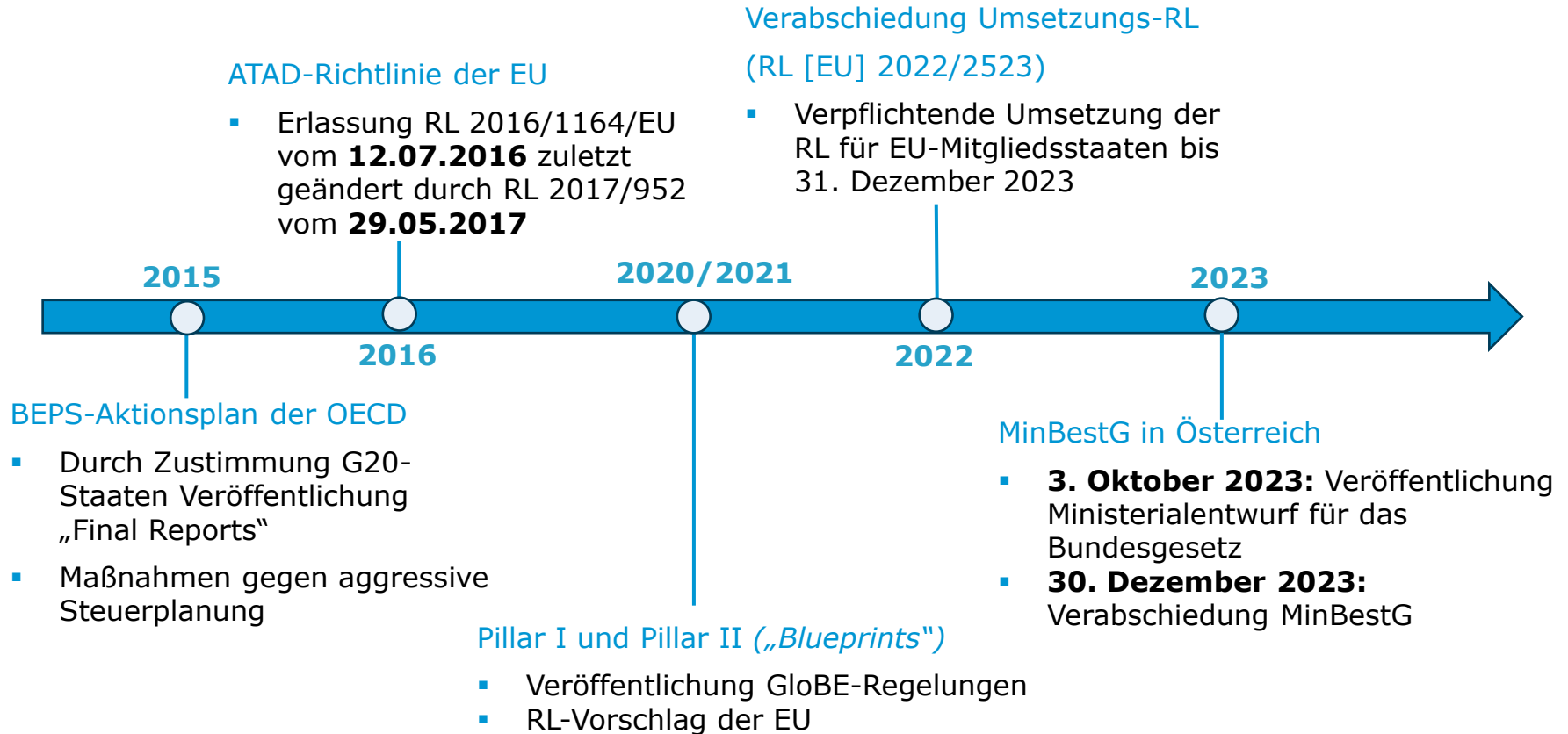
WU

WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS

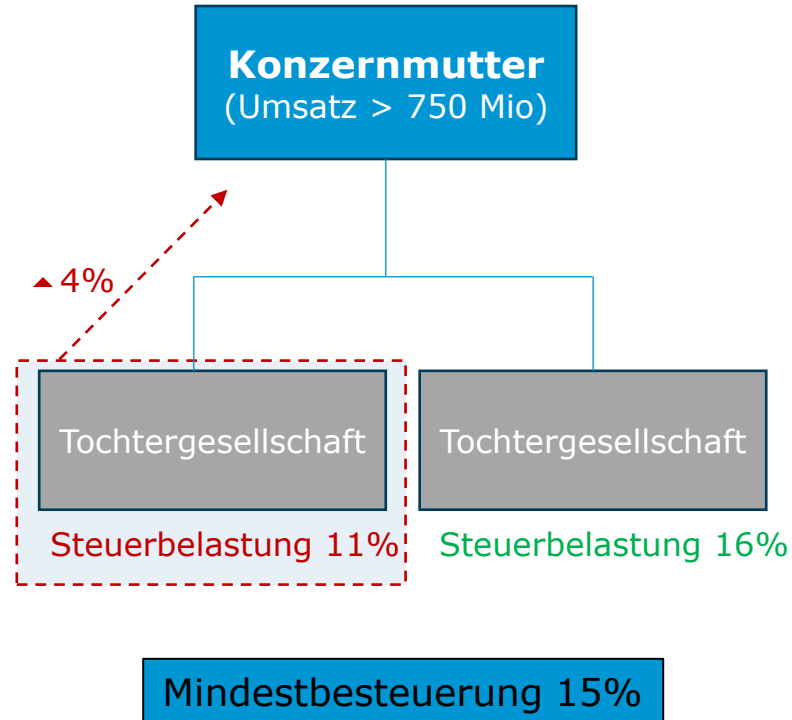
ACCOUNTING
& AUDITING
TAX

Prof Dr Matthias Petutschnig

Entstehungsgeschichte MinBestG



Konzeption der Mindestbesteuerung



Unternehmensgruppe und Geschäftseinheit iSd § Z 2 und 3 MinBestG

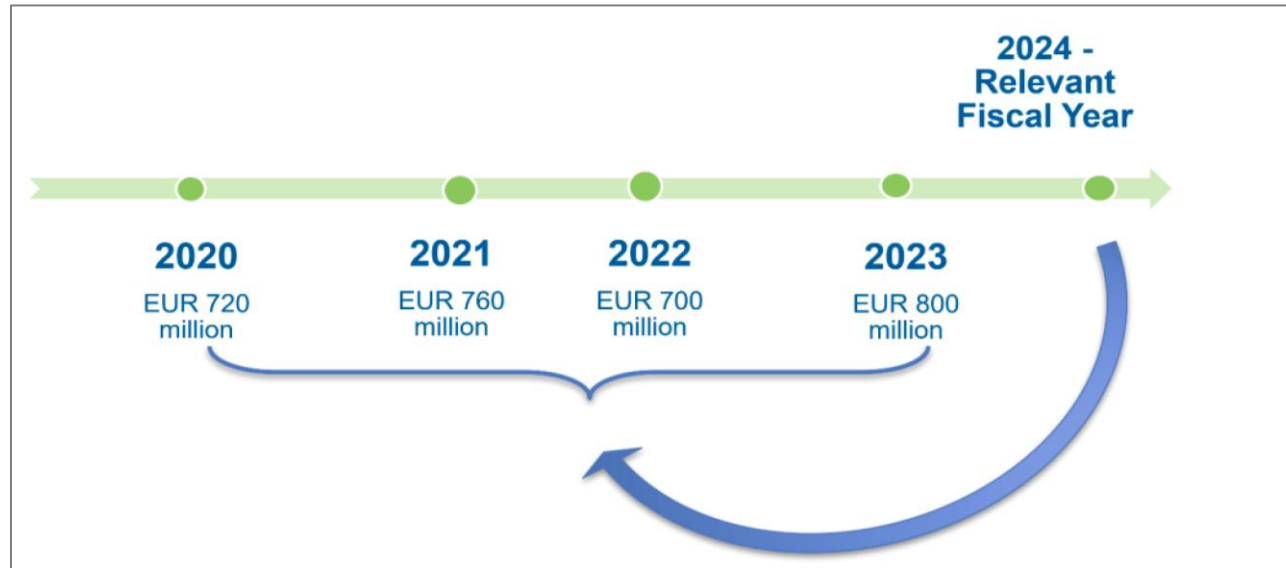
Multinationale Unternehmensgruppe:

- Finanziell oder durch Kontrollrechte verbundene Geschäftseinheiten
 - im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft einbezogen
 - Nicht im Konzernabschluss einbezogen aufgrund von Größen- oder Wesentlichkeitskriterien oder weil Veräußerungsabsicht besteht
- Maßstab ist grundsätzlich der Konsolidierungskreis

Oberste Muttergesellschaft:

- Hält direkt oder indirekt beherrschende Beteiligungen an einem anderen Rechtsträger

- § 3 (1) MinBestG: "konsolidierte Umsatzerlöse iHv. 750 Mio. Euro in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre"



Ausgenommene Einheiten

- § 4 MinBestG - taxative Aufzählung:
 - Z 1: staatliche Einheiten
 - Z 2: internationale Organisationen
 - Z 3: Non-Profit-Organisationen
 - Z 4: Pensionsfonds
 - Z 5: Investmentfonds, die oberste Muttergesellschaften sind
 - Z 6: Immobilieninvestmentvehikel, die oberste Muttergesellschaften sind

Nationale Ergänzungssteuer

WU

ACCOUNTING
& AUDITING
TAX

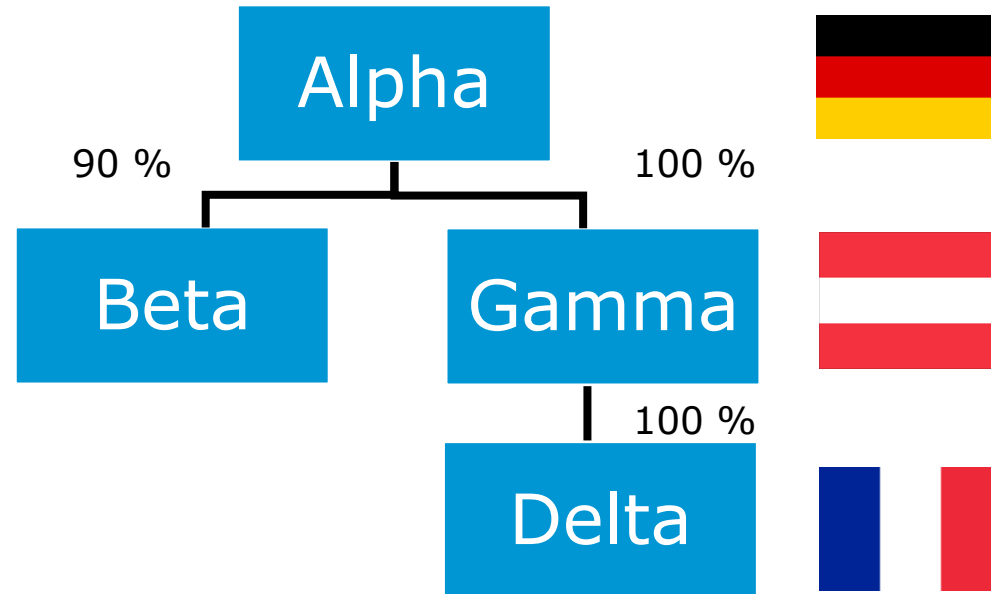
§§ 6 MinBestG

Allgemeines zur nationalen Ergänzungssteuer (NES)

- Qualified domestic minimum top-up tax der Pillar II – Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates
- Besteuerung der Gewinnüberschüsse niedrigbesteueter Geschäftseinheiten im Steuerhoheitsgebiet des jeweiligen Mitgliedstaates, wenn Effektivsteuersatz $< 15\%$
- Ziel: Steuereinnahmen aus der Mindestbesteuerung sollen in Österreich verbleiben
- Hauptansprechpartner ist die lokale bzw. österreichische Finanzverwaltung

Funktionsweise der nationalen Ergänzungssteuer

- Konzernumsatz
EUR 800.000
- Effektivsteuersatz
in Ö < 15%
- Ergänzungssteuer
EUR 100.000



=> Unternehmensgruppe unterliegt mit Beta und Gamma der NES

Safe-Harbour-Regelungen

Erfüllung der Kriterien führt zum Wegfall der PES und SES.

- Kriterium 1: Für das betreffende Geschäftsjahr ist eine anerkannte NES-Regelung gem. § 53 MinBestG im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet in Geltung.
 - NES-Rechnungslegungsstandard
 - NES-Konsistenzstandard
 - NES-Verwaltungsstandard
- Kriterium 2: Unter Inanspruchnahme der vereinfachten Berechnungen nach §§ 54 bis 56 MinBestG Erfüllung einer der drei Tests
 - De-Minimis-Test
 - Effektivsteuersatz-Test
 - Routinegewinn-Test
- Kriterium 3: Erfüllung der Voraussetzungen des temporären SES-Safe-Harbour gemäß § 57 MinBestG

Primärerergänzungssteuer

WU

ACCOUNTING
& AUDITING
TAX

§§ 7 bis 11 MinBestG

Allgemeines zur Primärerergänzungssteuer

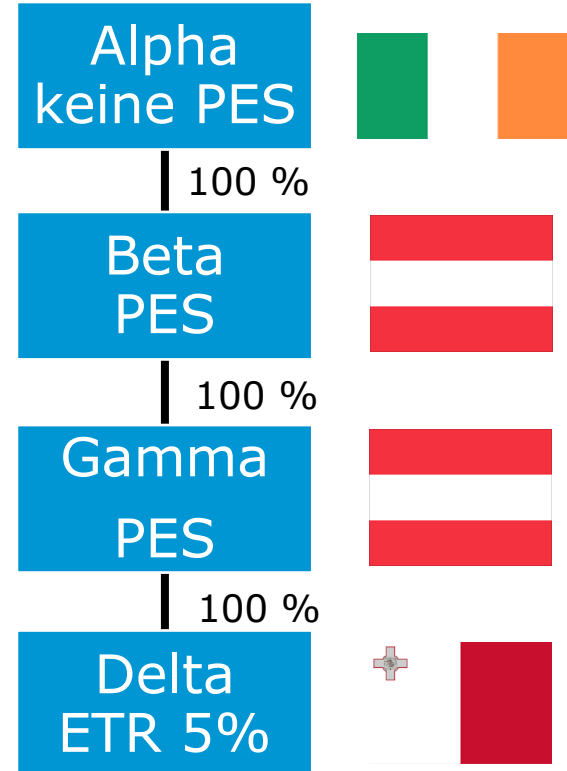
- Income Inclusion Rule der GloBE-Musterregeln
- Hinzurechnung Ergänzungssteuer für niedrigbesteuerte Unternehmensgewinne
- Top-down-Ansatz
- Ausschließlich grenzüberschreitende Sachverhalte

PES-Pflicht für oberste Muttergesellschaft

- § 7 MinBestG – Grundregelung iSd Top-down-Ansatzes
- Muttergesellschaft hält kontrollierende Beteiligung iSd Konzernrechnungslegung (Vollkonsolidierung)
- Unmittelbare sowie mittelbare Beteiligung an niedrigbesteuerten Tochtergesellschaften
- Zwingend die oberste Muttergesellschaft in Konzernstruktur (UPE – ultimate parent entity)

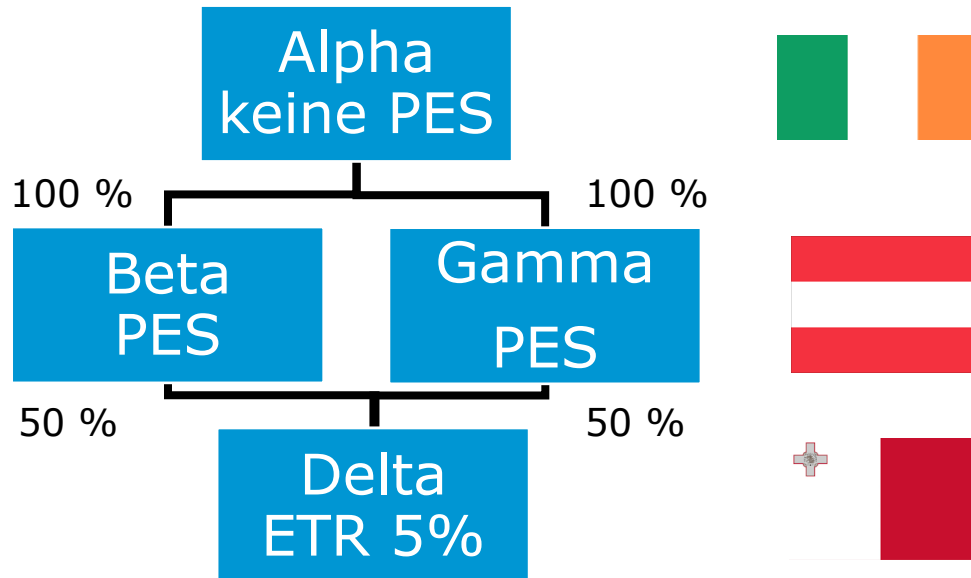
PES-Pflicht für zwischengeschaltete Muttergesellschaften

- § 8 MinBestG
- Wenn Oberste Muttergesellschaft:
 - keiner PES-Pflicht unterliegt
 - Ausgenommene Einheit iSd § 4 MinBestG
- In Konzernstruktur nächstniedrigere, zwischengeschaltete Muttergesellschaft (IPE – intermediate parent entity)
- Sofern diese Kontrollbeteiligung an darunterliegenden Gesellschaften



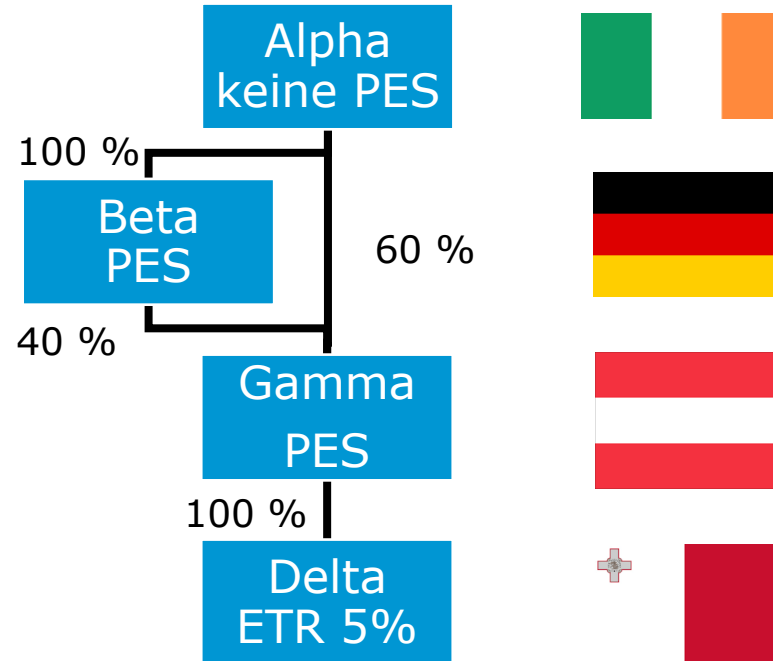
PES-Pflicht für zwischengeschaltete Muttergesellschaften

- Bei Schwestergesellschaften als zwischengeschaltete Muttergesellschaften:
 - Beauftragung durch oberste Muttergesellschaft
 - Wirtschaftliche bedeutsamere Geschäftseinheit



PES-Pflicht für zwischengeschaltete Muttergesellschaften

- Aufgrund mangelnder Kontrollbeteiligung auch Mehrfachbesteuerung möglich
- Zur Vermeidung Doppelbesteuerung: Ausgleichsmechanismus § 11 MinBestG



Ergänzungssteuerzurechnung im Rahmen der PES

- § 10 MinBestG
- Zurechnung im Ausmaß des Einbeziehungsquotienten
- Unmittelbarer und mittelbarer Anteil der Unternehmensgruppe vom gesamten Mindeststeuergewinn
- 4 Annahmen zur Berechnung
 - Hypothetischer Konzernabschluss (einheitlicher RLG-Standard der obersten Mutter)
 - Vollkonsolidierung
 - Keine Unternehmensgruppeninterne Geschäfte
 - Nicht durch die oberste Muttergesellschaft kontrollierte Beteiligungen der Unternehmensgruppe gelten als fremde Beteiligungen

Sekundärerergänzungssteuer

WU

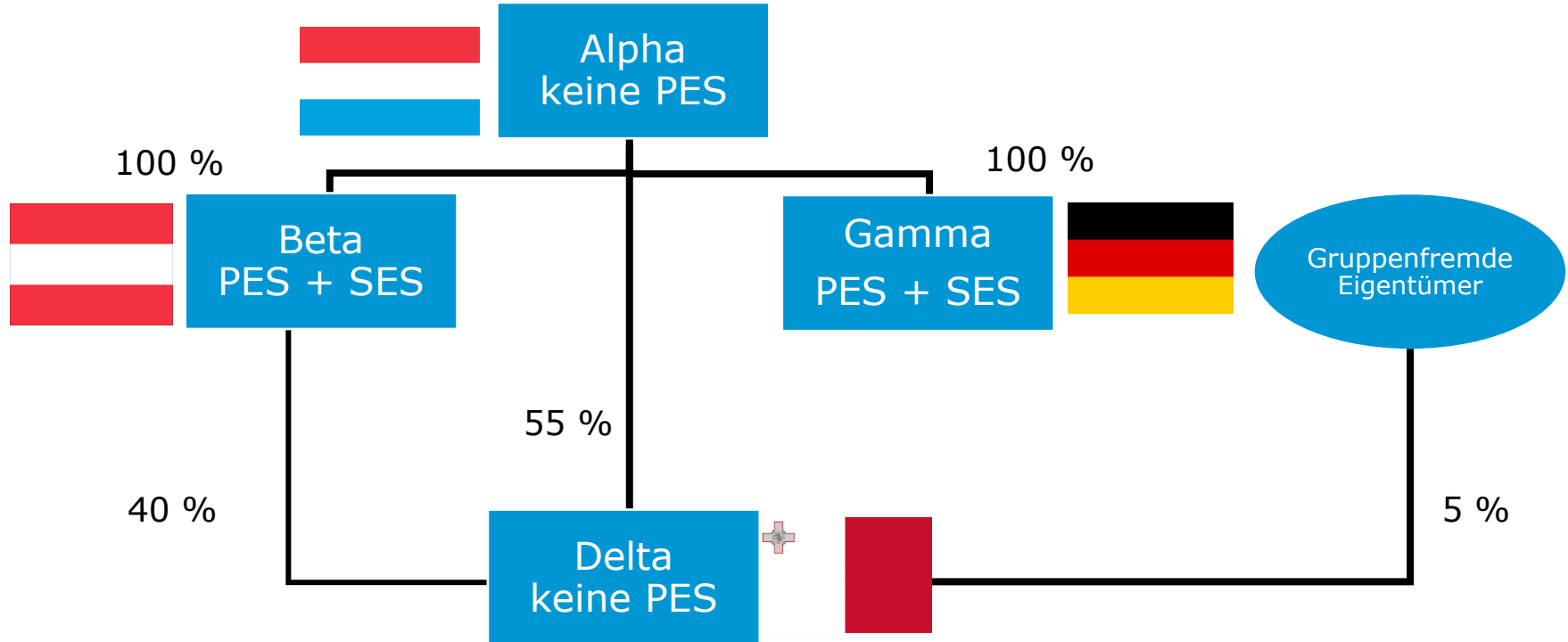
ACCOUNTING
& AUDITING
TAX

§§ 12 und 13 MinBestG

Allgemeines zur Sekundärerergänzungssteuer

- Untaxed payments rule (UTPR) der GloBE-Vorschriften
- Auffangregelung, wenn weder eine PES noch eine NES erhoben wird
- Ziel: Sicherstellung der gänzlichen Mindestbesteuerung niederbesteueter Unternehmensgewinne
- Kerninhalt umfasst die formelhafte Verteilung von Mindeststeuergewinnen, für welche keine Ergänzungssteuer erhoben wurde

Funktionsweise der Sekundärerergänzungssteuer



Für Delta berechneter Ergänzungssteuerbetrag MEUR 10

Erläuterung zum Beispiel

- Absatz 3 nicht erfüllt => Absatz 4 findet Anwendung

§ 12 Abs 4 MinBestG: Findet Abs. 3 keine Anwendung, entspricht der SES-Betrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit dem gemäß § 47 berechneten Ergänzungssteuerbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit, vermindert um den einer Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil am Ergänzungssteuerbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit, sofern dieser Anteil nach einer anerkannten PES-Regelung zu entrichten ist.

- Ermittlung des SES-Betrages:

Für Delta berechneter Ergänzungssteuerbetrag in Höhe von MEUR 10

abzgl. Beta zuzurechnender Anteil am Ergänzungssteuerbetrag in Höhe MEUR 4

SES-Betrag für Delta in Höhe von MEUR 6 => fließt in Gesamtbetrag der SES der Gruppe ein

Erläuterung zum Beispiel

- Oberste Muttergesellschaft Alpha hat keine PES-Steuerpflicht
=> Zwischengeschaltete Muttergesellschaft Beta hat eine anerkannte PES auf Delta anzuwenden
- Beta wird ein Anteil am Ergänzungssteuerbetrag von Delta in der Höhe der Eigenkapitalbeteiligung von 40% zugerechnet
- Oberste Muttergesellschaft hält eine Eigenkapitalbeteiligung in Höhe von 95% ohne eine anerkannte PES-Regelung => § 12 Abs 3 MinBestG nicht erfüllt

§ 12 Abs 3 MinBestG: Der SES-Betrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit ist mit null anzusetzen, wenn in dem betroffenen Geschäftsjahr alle Eigenkapitalbeteiligungen der obersten Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren Muttergesellschaften gehalten werden, die für das betroffene Geschäftsjahr auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit eine anerkannte PES-Regelung anzuwenden haben.

Formelhafte Verteilung des Besteuerungsanspruches

- Verteilung des Besteuerungsanspruches anhand von zwei Substanzfaktoren => Personal und Sachvermögenswerte

$$\begin{array}{l} 50 \% \times \frac{\text{Zahl der Beschäftigten in Österreich}}{\text{Zahl der Beschäftigten in allen SES-Steuerhoheitsgebieten}} \\ + \\ 50 \% \times \frac{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte in Österreich}}{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte in allen SES-Steuerhoheitsgebieten}} \end{array}$$

- Substanzfaktoren jener Steuerhoheitsgebiete miteinzubeziehen, welche eine anerkannte SES-Regelung eingeführt haben

Formelhafte Verteilung des Besteuerungsanspruches

Steuerhoheitsgebiet	Beschäftigte	materielle Verm.Werte	
Deutschland	1.500	300.000.000,00	
Luxemburg	150	50.000.000,00	
Malta	20	10.000.000,00	
Österreich	1.000	280.000.000,00	
Summe	2.670	640.000.000,00	
davon mit anerkannter SES	2.500	580.000.000,00	
SES-Prozentsatz Österreich	$50 \% \times 1.000/2.500 + 50\% \times 280/580 =$		44,14%
SES-Prozentsatz Deutschland	$50 \% \times 1.500/2.500 + 50\% \times 300/580 =$		55,86%
			100,00%
Sekundärerergänzungssteuer gesamt		6.000.000,00	
davon Österreich		2.648.275,86	
davon Deutschland		3.351.724,14	

Hierarchie der einzelnen Ergänzungssteuern

1. Nationale Ergänzungssteuer

2. Primärerergänzungssteuer
 - 2.1. Im Teileigentum stehende Muttergesellschaft
 - 2.2. Oberste Muttergesellschaft
 - 2.3. Zwischengeschaltete Muttergesellschaft

3. Sekundärerergänzungssteuer

Ermittlung der effektiven Steuerquote

WU

ACCOUNTING
& AUDITING
TAX

$$\frac{\text{Angepasste erfasste Steuern}}{\text{Mindeststeuergewinn}}$$

- 1. Angepasste erfasste Steuern und Mindeststeuergewinn separat für jede Geschäftseinheit ermitteln
- 2. Angepasste erfasste Steuern und Mindeststeuergewinne aller Geschäftseinheiten aufsummieren
- Effektive Steuerquote: mindestens 15 % für alle Geschäftseinheiten innerhalb eines Landes

Ermittlung Mindeststeuer-Gewinn

- Ausgangsbasis: Jahresüberschuss/Fehlbetrag gemäß Einzelabschluss der jeweiligen Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr
 - Anwendung Rechnungslegungsstandard der obersten MutterGes (idR IFRS)
 - Nach Anpassungen gemäß § 15 MinBestG

- Insgesamt 22 mögliche Anpassungen
 - Nettosteueraufwand
 - Gewinne und Verluste aus Beteiligungen
 - Pensionsaufwand

- Nettosteueraufwand
 - Körperschaftsteueraufwendungen hinzurechnen, Körperschaftsteuererträge abziehen
 - Steuerwirksame Teilwertabschreibungen
 - Latente Steueransprüche aus Verlusten
- Dividenden und Gewinne/Verluste aus Beteiligungen
 - Dividenden werden ausgenommen, Ausnahme: Beteiligung unter 10 % und Behaltdauer unter 1 Jahr
 - Veräußerung von Beteiligungen wird ausgenommen, Ausnahme: Beteiligung unter 10 %
- Pensionsaufwand
 - Differenz Zuwendung an Pensionsfonds und enthaltene Pensionsaufwendungen gem. Handelsbilanz II

Ermittlung Angepasste erfasste Steuern

- Ausgangsbasis: Steuerertrag/-aufwand lt. HB II
- diverse Anpassungen:
 - Anpassungen aufgrund latenter Steuern
 - Temporäre vs. Permanente Differenzen
 - 15 % - Beschränkung
 - Fünfjahresfrist
 - weitere Anpassungen

Permanente vs. Temporäre Differenzen

- Permanente Differenz → kehrt sich zu keinem Zeitpunkt um
- Temporäre Differenz → kehrt sich um
- Latente Steuern nur auf temporäre Differenzen
- Permanente Differenz aufgrund nicht abzugsfähiger Aufwendungen → Erhöhung effektive Steuerquote
- Permanente Differenz aufgrund steuerlich nicht zu erfassender Erträge → Verminderung effektive Steuerquote
- Sonderregeln für gewisse Sachverhalte → dieser Effekt wird verhindert

15 % Beschränkung latenter Steuern

- Verhindert Ausgleich Effekt permanente Differenz mit latenten Steuern

Steuerrecht	
EBT	100,00
Verlustvortrag	-75,00
Sonderabzugsposten	-10,00
Steuerl. Ergebnis	15,00
KÖSt (23%)	3,45

Rechnungslegung	
EBT	100,00
KÖSt (23 %)	-3,45
latente Steuer (23%)	-17,25
Ergebnis nach Steuer	79,30
effektiver Steuersatz	20,7%

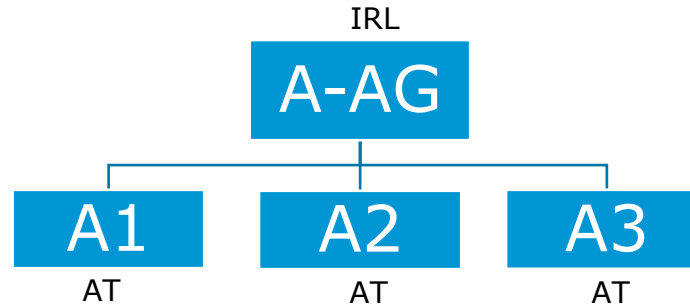
MinBestG: Variante 1	
EBT	100,00
Mindeststeuer-Gewinn	100,00
KÖSt	-3,45
latente Steuer (23%)	-17,25
angepasste erfasste Steuer	-20,70
effektiver Steuersatz	20,7%

MinBestG: Variante 2	
EBT	100,00
Mindeststeuer-Gewinn	100,00
KÖSt	-3,45
latente Steuer (15%)	-11,25
angepasste erfasste Steuer	-14,70
effektiver Steuersatz	14,7%

Fünfjahresfrist u. weitere Anpassungen

- Latente Steuer muss sich innerhalb von 5 Jahren umkehren
- Konsequenz:
 - Nachversteuerung verbleibender Restbetrag im 5. Folgejahr
 - Neuberechnung Effektivsteuersatz und Ergänzungssteuerbetrag
- Ausnahmen: zB
 - Abschreibungen materielle VG
 - Forschungs- und Entwicklungskosten
 - Stilllegungs- und Sanierungskosten
- Weitere Anpassungen:
 - Latente Steuern iZm Aufwendungen und Erträgen, die im Mindeststeuer-Gewinn nicht berücksichtigt werden

Beispiel



Beträge in € Mio	A1	A2	A3
Mindeststeuer Gewinn	100	50	-10
Angepasste erfasste Steuern	14	6	0
BW Sachanlagen AT	500	250	100
Personalaufwand AT	600	300	200

Schritt 1: Ermittlung des effektiven Steuersatzes

$$\frac{\text{Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern}}{\text{Gesamtbetrag des Mindeststeuergewinns}} = \frac{14+6+0}{100+50-10} = \mathbf{14,29\%}$$

Schritt 2: Ermittlung des Ergänzungssteuersatzes

Beispiel	
Mindeststeuersatz	15 %
Ermittelter effektiver Steuersatz	14,29 %
Mindeststeuersatz – ermittelter effektiver Steuersatz = Ergänzungssteuersatz	0,714 %

Schritt 3: Substanzfreibetrag

- 5 % des BW der berücksichtigungsfähigen materiellen VG
 - Sachanlagen in Österreich
 - Natürliche Ressourcen, Nutzungsrecht Leasingnehmer, staatliche Lizenzen

- 5 % berücksichtigungsfähiger Lohnkosten
 - Vollzeit- & Teilzeitarbeitskräfte
 - Selbständige Auftragnehmer, die einen Beitrag zur regulären Geschäftstätigkeit leisten & weisungsgebunden sind
 - Lohnkosten, LNK, Prämien, und andere Vergütungen

Jahr	mat. VG	Personal
2023	8 %	10%
2024-2028	-0,2 %	-0,2 %
2028-2032	-0,4 %	-0,8 %

Beispiel	mat. VG	Personal
Summe	850 Mio.	1.100 Mio.
5 % davon	42,5 Mio.	55 Mio.
Substanzfreibetrag	97,5 Mio.	

Schritt 4:

Ermittlung Ergänzungssteuerbetrag

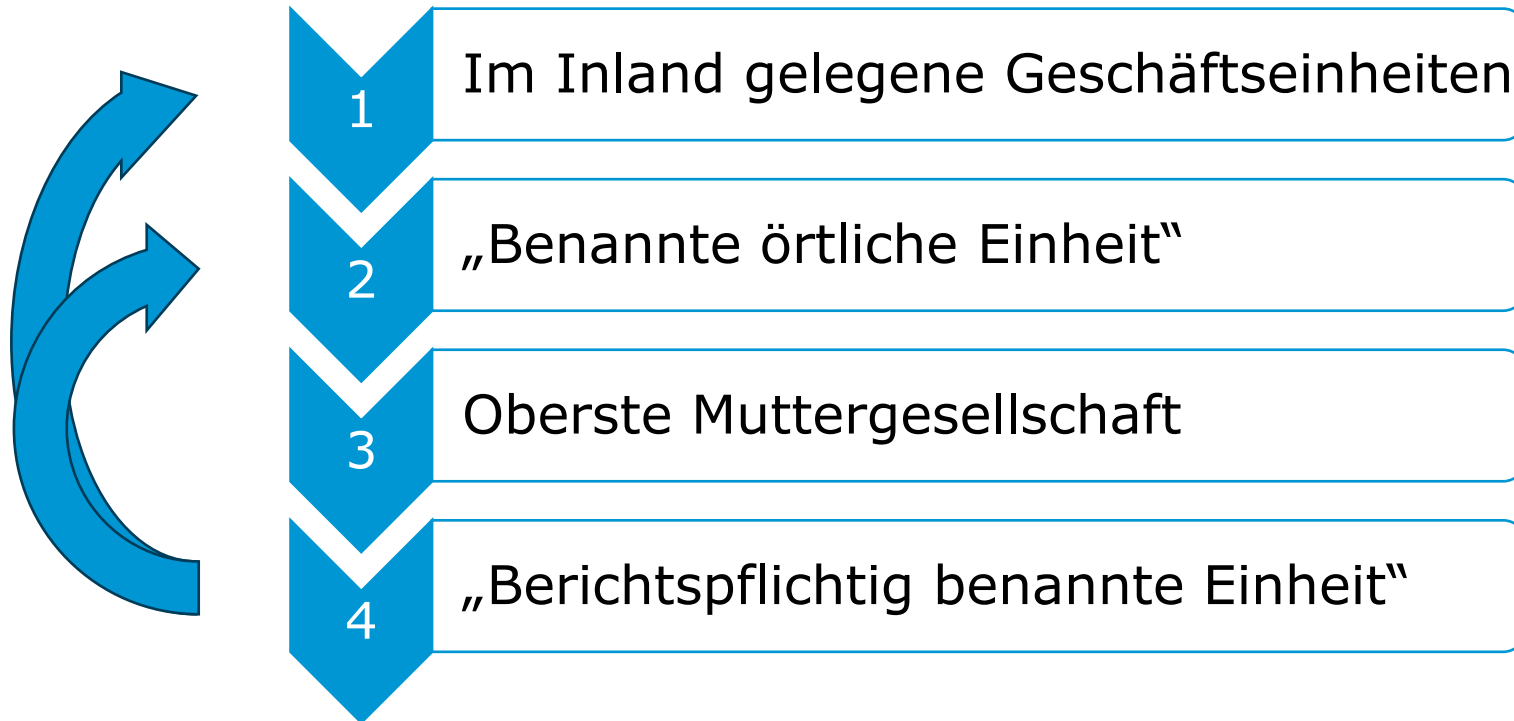
Beispiel	
Ergänzungssteuersatz	0,714 %
Gesamtbetrag der Mindeststeuer-Gewinne	140 Mio.
Substanzfreibetrag	97,5 Mio.
Übergewinn	42,5 Mio.
Ergänzungssteuersatz * Übergewinn = Ergänzungssteuerbetrag	303.357 €

Abgabenrechtliche Konsequenzen für Mindeststeuerpflichtige



Einreichung des Mindeststeuerberichts

- Ziel: Zurverfügungstellung notwendiger Informationen für Steuerverwaltungen



Section 1

- Identifikation GE
- Qualifikation iSd MinBestG
- Struktur der Unternehmensgruppe

Section 2

- Steuerhoheitsgebiet
- Inanspruchnahme Safe-Harbours
- De Minimis Ausnahme

Section 3

• Steuerhoheitsgebiet

• Ergänzungssteuerbetrag

- Nicht, nicht vollständige oder nicht rechtzeitige Übermittlung
- Geldstrafen
 - Vorsatz: € 100.000,-
 - Grobe Fahrlässigkeit: € 50.000,-
- Erl. zum MinBestG: Compliance-System
- Unabhängig davon ob Abgabenverkürzung erwirkt wird
- Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige

Abgabepflichtige Geschäftseinheit

Beauftragung durch oberste Muttergesellschaft

Oberste in Ö gelegene Geschäftseinheit

Kriterium:

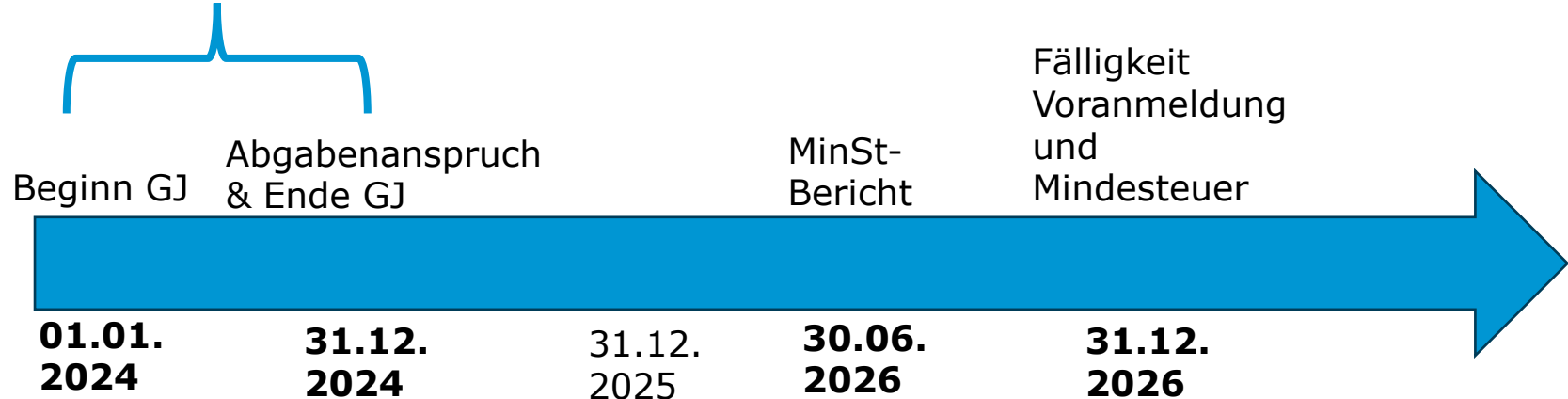
Beurteilung obliegt inländischen Geschäftseinheiten

Negativer Kompetenzenkonflikt?

Kriterien:

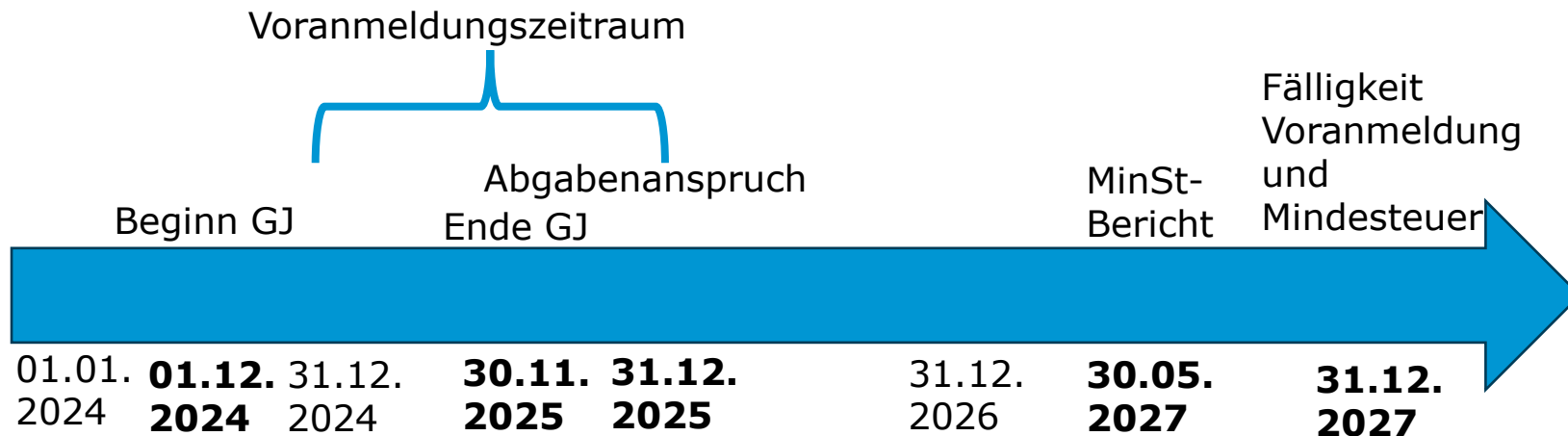
- Schwerpunkt der unternehmerischen Tätigkeit
- Umsatzhöhe
- Informationen aus dem FB
- Informationen aus dem Mindeststeuerbericht
- Informationen aus dem länderbezogenen Bericht § 4 VPDG

Voranmeldungszeitraum



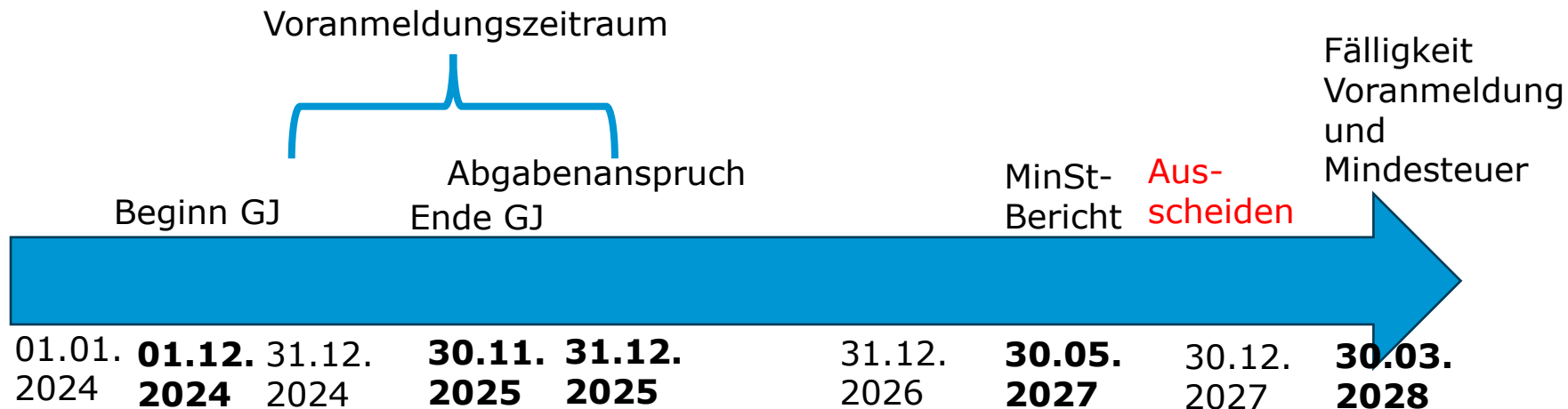
- Anwendbar auf GJ die ab 31.12.2023 beginnen
- GJ iSd § 2 (7) MinBestG: Zeitraum für den oberste Mutterges. ihren Konzernabschluss erstellt
- Abgabensanspruch: Ende KJ in dem GJ endet
- Voranmeldungszeitraum: KJ in dem GJ endet
- Fälligkeit am 31.12. des zweitfolgenden KJ

Annahme:
Beginn GJ 01.01.2024



- Anwendbar auf GJ die ab 31.12.2023 beginnen
- GJ iSd § 2 (7) MinBestG: Zeitraum für den oberste Mutterges. ihren Konzernabschluss erstellt
- Abgabenanspruch: Ende KJ in dem GJ endet
- Voranmeldungszeitraum: KJ in dem GJ endet
- Fälligkeit am 31.12. des zweitfolgenden KJ

Annahme:
Beginn GJ 01.12.2024



- Fälligkeit frühestens nach Ablauf der Dreimonatsfrist § 77 (1) MinBestG

Annahme:
Beginn GJ 01.12.2024
Auscheiden
abgabepflichtiger GE
am 30.12.2027

Rückwirkende Änderungen der Bemessungsgrundlage

- Rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO
- Dreimonatsfrist ab Ausscheiden/Untergang der abgabepflichtigen GE
- Beauftragung „neuer“ abgabepflichtiger GE
- Tritt für abgelaufene Voranmeldungszeiträume an die Stelle der ausgeschiedenen GE

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit

WU

WIRTSCHAFTS
UNIVERSITÄT
WIEN VIENNA
UNIVERSITY OF
ECONOMICS
AND BUSINESS





a.Univ.-Prof. Dr. Matthias Petutschnig, StB

Wirtschaftsuniversität Wien
Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Welthandelsplatz 1, Gebäude AD, 1. Stock
A-1020 Wien, Österreich

Tel: + 43 1 313 36 / 4597

Fax: + 43 1 313 36 / 90 4597

Email: matthias.petutschnig@wu.ac.at

<https://www.wu.ac.at/steuerlehre>