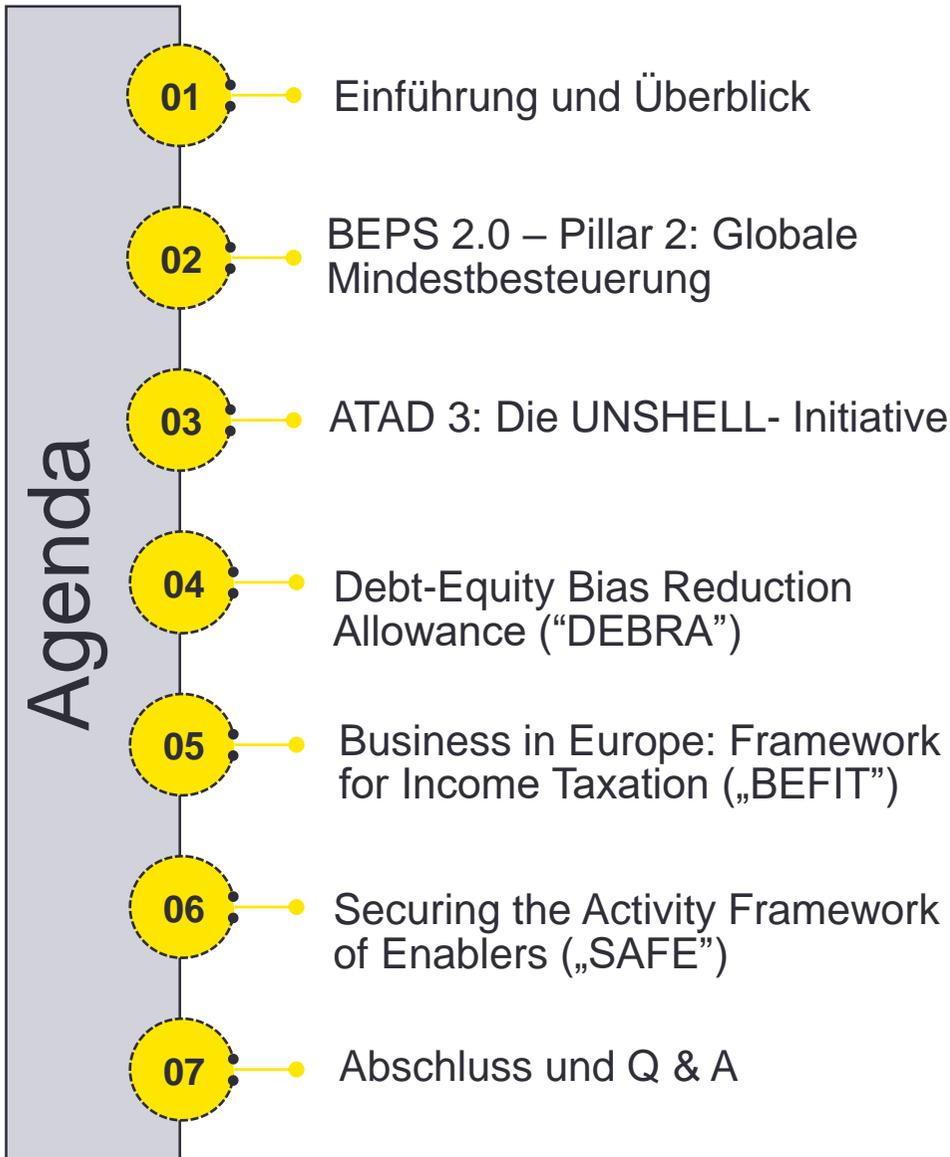


Ringvorlesung:
**Aktuelle Richtlinienentwürfe der
europäischen Kommission im
Bereich der direkten Steuern**

FAU Erlangen-Nürnberg, 12. Januar 2023

Einführung und Überblick

Agenda



Katharina Rapp

**Partner, International Tax and Transaction Services,
München**

+49 89 14331 18738

Katharina.Rapp@de.ey.com

Martin Schmidt

**Senior Manager, International Tax and Transaction
Services, Nürnberg**

+49 911 3958 19721

Martin.S.Schmidt1@de.ey.com

BEPS 2.0 - Pillar 2: Globale Mindestbesteuerung

BEPS 2.0 – Pillar 2: Globale Mindestbesteuerung

Hintergrund

Die zwei Säulen (“Pillar”) von BEPS 2.0

- (1) Neuverteilung von Besteuerungsrechten (Pillar 1)
- (2) Globale effektive Mindestbesteuerung (Pillar 2)

Pillar One: Neuverteilung von Besteuerungsrechten

Schafft neue Steuerrechte in
Marktgerichtsbarkeiten durch

- Vorschlag eines neuen Nexus-Konzepts;
 - Vorschlag neuer Einkommenszuweisungsregeln, die vom Fremdvergleichsstandard abweichen.
- Erfasst nur die größten multinationalen Unternehmen (mit einem weltweiten Umsatz von über 20 Mrd. EUR und einer Profitabilität von über 10 %).
 - Ausnahmeregelung für mineralgewinnende Industriezweige und regulierte Finanzdienstleister.

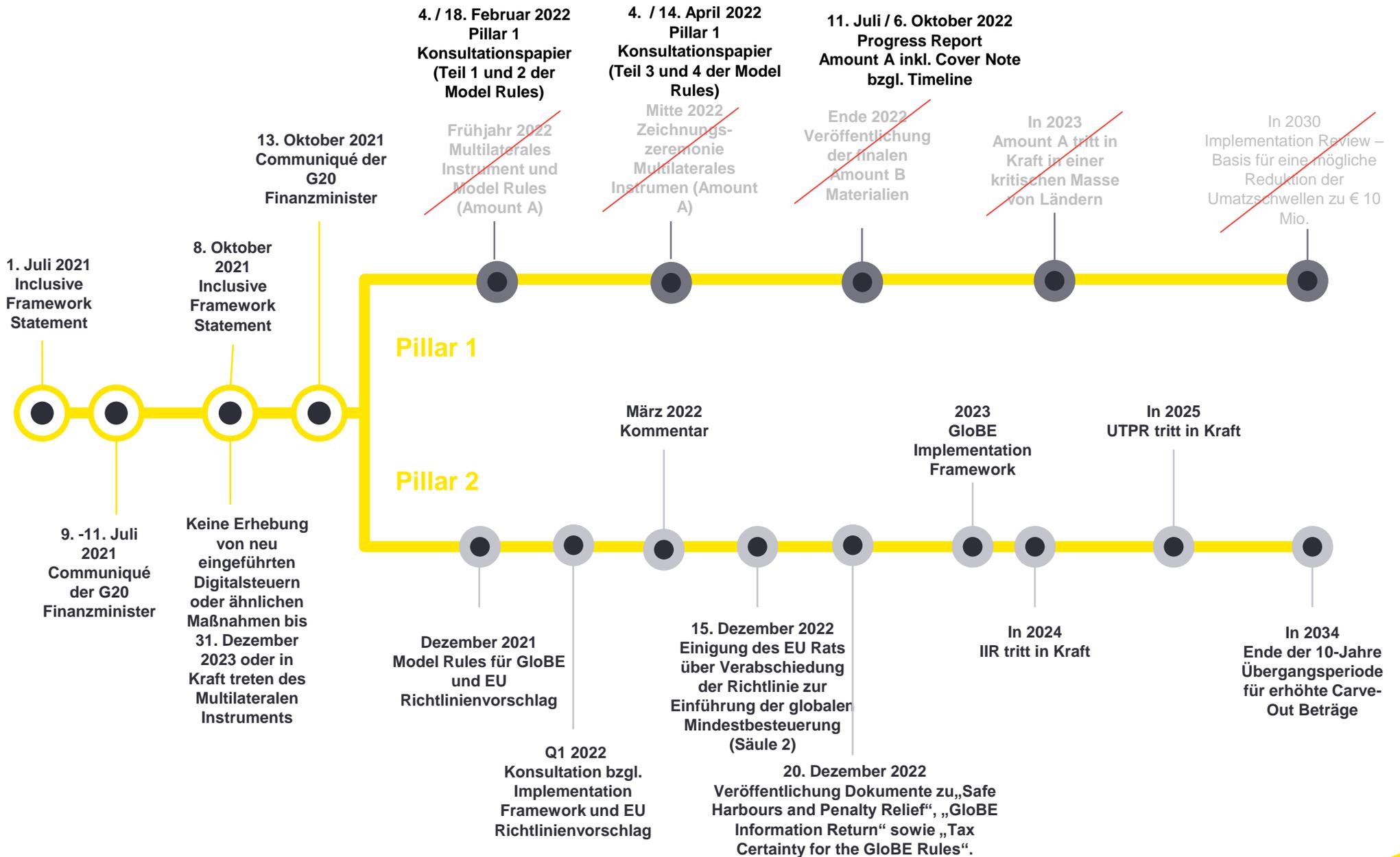
Pillar Two: Globale Mindestbesteuerung

Verringerung des Steuerwettbewerbs durch eine
globale Mindestbesteuerung i.H.v. mind. 15%

- Sicherstellung, dass alle Unternehmensgewinne mit mindestens 15 % besteuert werden;
 - Beschränkung der Abkommensvorteile für Einkünfte, die mit einem Steuersatz von
- Gilt für jeden Konzern mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Mio. EUR.
 - Ausnahmeregelung für steuerbefreite Fonds, Wohltätigkeitsorganisationen, staatliche Institutionen und supranationale Organisationen.

BEPS 2.0 – Pillar 2: Globale Mindestbesteuerung

Zeitschiene



BEPS 2.0 – Pillar 2: Globale Mindestbesteuerung

Die Regeln der Säule 2

“Subject to Tax Rule (STTR)”

- ▶ Zusätzliche Quellensteuern auf Zins-, Lizenz- oder anderweitige Zahlungen, soweit Besteuerung beim Empfänger weniger als 9% beträgt (nominaler Steuersatz)

GLoBE

“Income Inclusion Rule (IIR)” /

„Primärerergänzungssteuerregelung (PES)“

“Untertaxed Payment Rule (UTPR)” /

„Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES)“

- ▶ **Globale Mindeststeuer beträgt 15% (effektiver Steuersatz)**

- ▶ **IIR soll vorrangig vor UTPR Anwendung finden.**
- ▶ **STTR noch nicht hinreichend ausgearbeitet und wohl bilateral umzusetzen – daher nicht Teil der Model Rules bzw. der EU-Richtlinie vom 14. Dezember 2022.**

BEPS 2.0 – Pillar 2: Globale Mindestbesteuerung

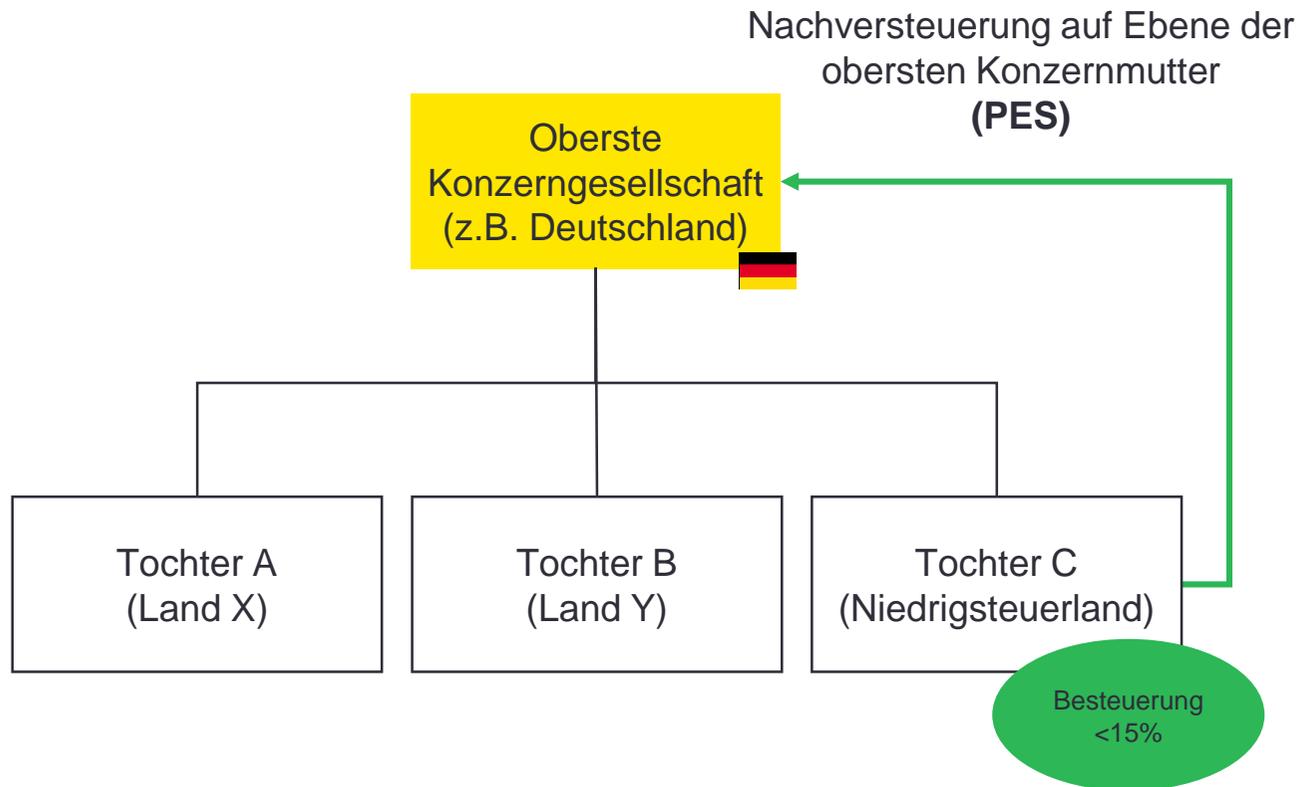
Die Regeln der Säule 2 – Income Inclusion Rule

Income Inclusion Rule (IIR) / Primärerergänzungssteuerregelung (PES)

Primärregel: Überdachende Besteuerung bei der **Konzernmutter** auf niedrig besteuerte Gewinne einer Konzerngesellschaft.

Berechnung der PES:

Ergänzungssteuer = Mindeststeuersatz iHv. 15% - effektiver Steuersatz



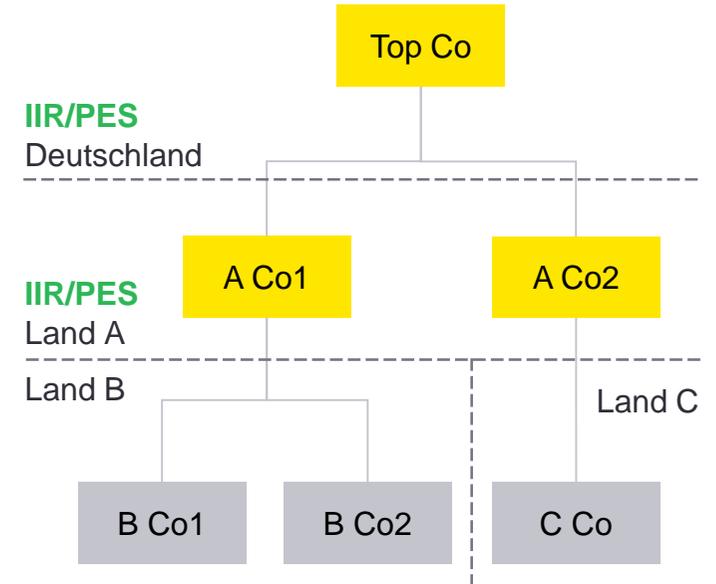
BEPS 2.0 – Pillar 2: Globale Mindestbesteuerung

Die Regeln der Säule 2 – Beispiel 1

Sachverhalt

- Die in Deutschland ansässige Top Co ist an A Co1 und A Co2 beteiligt, die in Land A ansässig sind.
- Deutschland und Land A setzen die IIR/PES um.
- A Co1 ist an B Co1 und B Co2 beteiligt, die in Land B ansässig sind.
- A Co2 ist an der C Co beteiligt, die in Land C ansässig ist.
- Land B und Land C setzten die IIR/PES nicht um.

	Deutschland	Land A		Land B		Land C
	Top Co	A Co1	A Co2	B Co1	B Co2	C Co
Nominaler Steuersatz	30%	15%		10%		20%
Maßgeblicher Gewinn	100	20	60	100	200	80
Angepasste erfasste Steuern	25	2	6	15	0	16
Effektiver Steuersatz	25%	10%		5%		20%
Ergänzungssteuer	34 = (4+30)	4 (80 x 5%)		30 (300 x 10%)		0



BEPS 2.0 – Pillar 2: Globale Mindestbesteuerung

Die Regeln der Säule 2 – Undertaxed Payment Rule

Undertaxed Payment Rule (UTPR) / Sekundärgänzungssteuerregelung (SES)

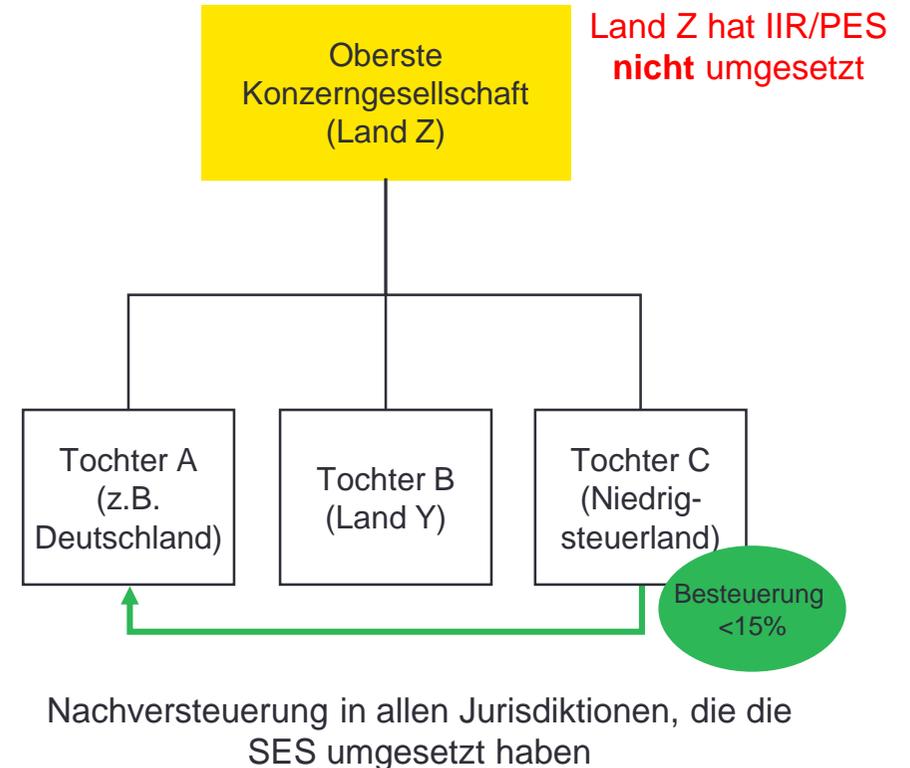
Sekundär- bzw. Auffangregel: formelhafte Aufteilung für **nicht** von der PES umfasste Ergänzungssteuern

- ▶ Kein Abzug von Aufwand oder
- ▶ Verpflichtung zur Vornahme einer gleichwertigen Anpassung des Einkommens

in Fällen, in denen die Anpassung iRd. IIR/PES nicht ausreicht, um eine Cash Tax Belastung in Höhe der zurechenbaren Ergänzungssteuer zu erzeugen.

Beachte:

- ▶ **Anwendungsbereich bei deutschen Konzernen oftmals nicht gegeben**, weil Deutschland die EU-Richtlinie umsetzen wird (→ IIR)



Länderbezogene Aufteilung der Ergänzungssteuer:

$$\frac{50\% \times \text{Anzahl der Mitarbeiter im Mitgliedstaat}}{\text{Anzahl der Mitarbeiter in allen SES-Steuerhoheitsgebieten}} + \frac{50\% \times \text{Anlagevermögen im Mitgliedstaat}}{50\% \times \text{AV in allen SES-Steuerhoheitsgebieten}}$$

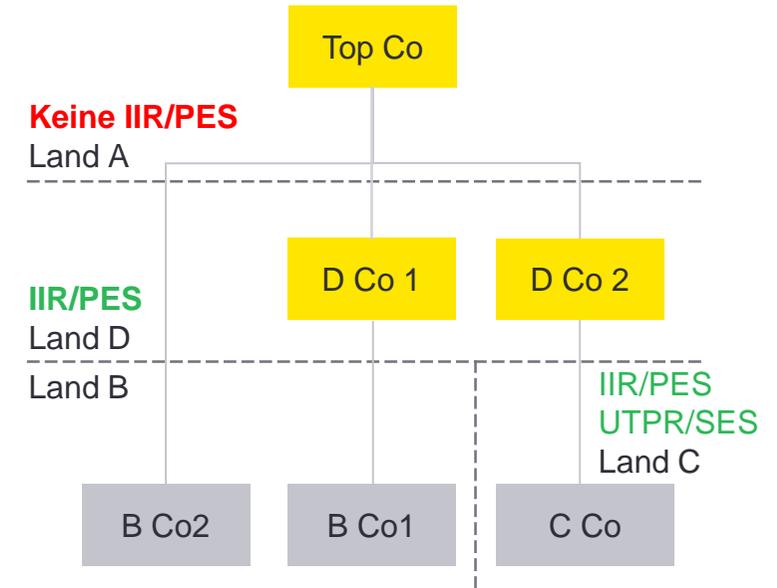
BEPS 2.0 – Pillar 2: Globale Mindestbesteuerung

Die Regeln der Säule 2 – Beispiel 2

Sachverhalt

- Die in Land A ansässige Top Co ist unmittelbar an D Co 1 und D Co 2 beteiligt, die in Land D ansässig sind.
- Top Co ist zudem an der in Land B ansässigen B Co 2 beteiligt.
- D Co 1 ist an der in Land B ansässigen B Co 1, D Co 2 ist an der im Land C ansässigen C Co beteiligt.
- Land A hat die IIR/PES nicht umgesetzt. Land D setzt die IIR/PES um. Land C setzt die IIR/SES und die UTPR/SES um.

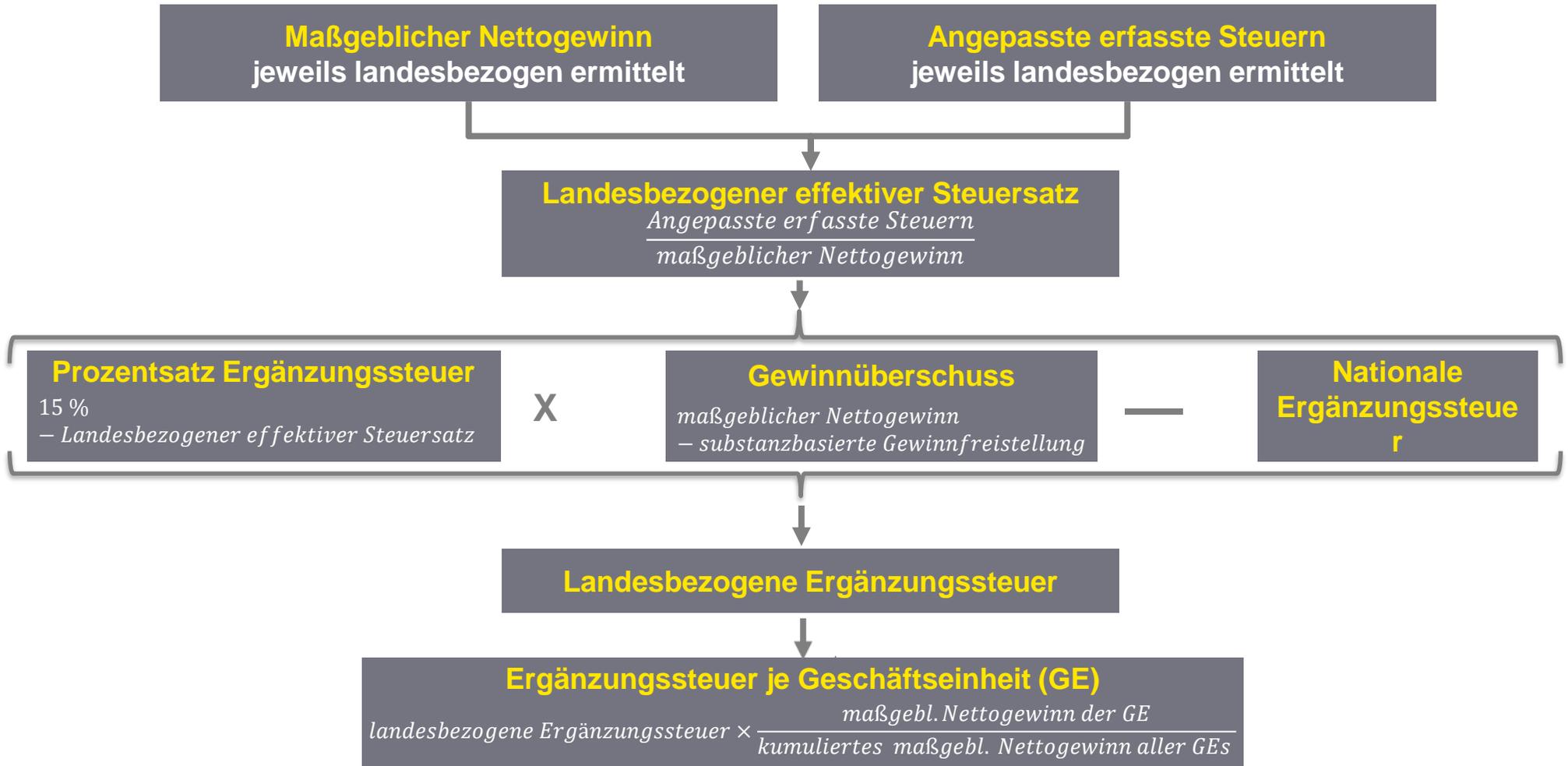
	Land D		Land B		Land C
	D Co 1	D Co 2	B Co1	B Co2	C Co
Nominaler Steuersatz	20%		10%		20%
Maßgeblicher Gewinn	1000	500	100	200	80
Angepasste erfasste Steuern	100	100	15	0	16
Effektiver Steuersatz	13,3%		5%		20%
Ergänzungssteuer PES	10 ←		B Co1: 10 (100 x 10%)		0
Ergänzungssteuer SES	D Co 1/D Co 2: 25,5 (1500 * 1,7%)		B Co2: 20 (200 x 10%)		0



In Bezug auf die Einkünfte der D Co 1 und D Co 2 sowie der B Co 2 sollte ab 2025 die UTPR/SES zur Anwendung kommen; in 2024 wohl noch keine Nachversteuerung.

BEPS 2.0 – Pillar 2: Globale Mindestbesteuerung

Ermittlungsformel



Relevante Werte sind **nach neuen Regelungen zu ermitteln** und können aus Accounting bzw. Tax Accounting Daten **nicht ohne Weiteres automatisch** abgeleitet werden!

Wesentliche Unterschiede zu den GloBE-Model Rules

- ▶ **Änderungen um dem primären EU-Gemeinschaftsrecht zu entsprechen**, insb. zur Vermeidung von Konflikten mit der Niederlassungsfreiheit:
 - ▶ **Erweiterung des Anwendungsbereichs auf große, rein nationale Konzerne**: Der Anwendungsbereich wurde auf große, rein nationale Konzerne (> 750 Mio. EUR Umsatz) erweitert.
 - ▶ **PES für niedrig besteuerte GE mit Ansässigkeit im selben Mitgliedstaat**: Die Konzernobergesellschaft, die der PES unterfällt, soll sowohl für ausländische Tochtergesellschaften als auch für im jeweiligen Mitgliedsstaat ansässige niedrig besteuerte GE die Ergänzungssteuer zahlen müssen.
- ▶ **Möglichkeit zur Einführung einer qualifizierten nationalen Ergänzungssteuer**
Die Mitgliedstaaten können für die im Mitgliedsstaat ansässigen GE eine qualifizierte nationale Ergänzungssteuer implementieren, die zu einer Ergänzungssteuer auf inländische niedrigbesteuerte Einkünfte führt und damit der Erhebung auf einer höheren Ebene „zuvorkommt“.
- ▶ **Rahmen für die Bewertung von Drittlandsregelungen zu Pillar 2**
Festlegung von Kriterien zur Qualifikation von Drittlandsregelungen als „gleichwertig“.
- ▶ **Erklärungspflichten**
Vorschlag an Mitgliedsstaaten, Sanktionsregelungen mit Mindestanforderungen umzusetzen.

ATAD 3: UNSHELL- Initiative

Die „UNSHELL“-Initiative

Überblick

Hintergrund

- ▶ Am 22. Dezember 2021 veröffentlichte die EU-Kommission einen Richtlinienentwurf zur missbräuchlichen Nutzung sog. „**Briefkastenfirmen**“ (BKF) oder „Shell Entities“, die **in der EU ansässig** sind (**UNSHELL-Initiative** oder **ATAD 3**).

Zielsetzung und Inhalt

- ▶ Der Richtlinienentwurf zielt darauf ab, einen EU-weiten Rechtsrahmen einzuführen, der bei der Identifizierung von EU-Unternehmen unterstützt, die zwar in der EU ansässig sind und eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, aber über **keine Mindest-Substanz** verfügen und aufgrund dessen **Steuervorteile** erlangen (sog. „**Briefkastenfirmen**“).
- ▶ Die Vorschriften werden für viele Steuerpflichtige zu zusätzlichem **Compliance-Aufwand** führen.

Status

- ▶ Über den Richtlinienentwurf wird unter den 27 Mitgliedsstaaten verhandelt und bedarf der einstimmigen Zustimmung.
- ▶ Der Entwurf sieht eine Umsetzung in nationales Recht bis zum 30. Juni 2023 und eine Anwendbarkeit der Regelungen ab 1. Januar 2024 vor.
- ▶ Am 9. Dezember 2022 Report des Europäischen Parlaments über den Richtlinienentwurf zur missbräuchlichen Nutzung sog. „Briefkastenfirmen“.

Betroffene Gesellschaften

- ▶ Anwendbar auf Unternehmen, die als steuerlich ansässig gelten und Anspruch auf einen Nachweis über die steuerliche Ansässigkeit in einem Mitgliedsstaat haben.
- ▶ Grundsätzlich juristische Personen betroffen, allerdings können auch Personengesellschaften betroffen sein, wenn im Ausland der Körperschaftsteuer unterliegen (bspw. Spanien) oder in Deutschland die Option nach § 1a KStG ausgeübt wurde.

Die „UNSHELL“-Initiative

Allgemein

- Aufgrund der Richtlinie wird jedes deutsches Körperschaftsteuersubjekt verpflichtet, zumindest die erste Stufe des Substanztests zu prüfen.
- Erste Stufe des Substanztests versteht sich als eine Art Vorselektion potenzieller Briefkastenfirmen.
- Qualifiziert es als berichtspflichtiges Unternehmen (Kriterien der 1. Stufe erfüllt), muss die zweite Stufe der Substanzprüfung durchlaufen werden.
- Bereits nach erfüllen der Kriterien der 1. Stufe begründet die Gesellschaft eine Informations- und Meldepflicht gegenüber den Finanzbehörden.
- Unternehmen die auch die Indikatoren der zweiten Stufe erfüllen gelten als Briefkastenfirmen.
- Sofern eine Einstufung als Briefkastengesellschaft erfolgt sind direkt Steuerfolgen zu beachten.
- Mindeststrafe bei Nichtbefolgung der Informations- und Meldepflicht von (Art. 14 der Richtlinie):
 - ~~5%~~2% des Umsatzes des Unternehmens im betreffenden Steuerjahr bei nicht fristgerechter Abgabe.
 - Bei Falschangaben zusätzlich mindestens 4% des Umsatzes des Unternehmens.
 - Im Falle keines oder eines zu geringen Umsatzes sollte sich die Strafe auf Basis der Vermögenswerte der Gesellschaft berechnen.

Die „UNSHELL“-Initiative

Stufe 1: Qualifikation als berichtspflichtiges Unternehmen

- Im ersten Schritt werden Unternehmen mit hohem Risiko des missbräuchlichen Einsatzes von Briefkastengesellschaften (entity at risk) identifiziert (sog. Gateway-Test).
- Kumulativ zu erfüllende (schädliche) objektive Indikatoren (Art. 6 der Richtlinie):
 - In den zwei vorangegangenen Steuerjahren stammen die Einnahmen der Gesellschaft mehr als ~~75%~~**65%** aus sog. “relevanten Einkünften”,
 - Die Gesellschaft ist grenzüberschreitend tätig und
 - Die Gesellschaft verfügt über keine wesentliche Substanz.
- Relevante Einkünfte insbesondere Einkünfte aus passiver Natur, abschließend in Art. 4 Buchst. a) bis h) des Richtlinienentwurfs aufgelistet (*Art. 6 Abs. 1 lit. a*).
- Grenzüberschreitend tätig (*Art. 6 Abs. 1 lit. b*):
 - Mehr als ~~60%~~**55%** des Buchwerts der Vermögenswerte die in Art. 4 Buchst. e und f (bspw. unbewegliches Vermögen) der Richtlinie fallen, befanden sich in den beiden vorangegangenen Steuerjahren außerhalb des Ansässigkeitsstaats **oder**
 - ~~Mindestens~~ Mehr als ~~60%~~**55%** der relevanten Einkünfte des Unternehmens stammen aus grenzüberschreitenden Transaktionen.
- Keine wesentliche Substanz (*Art. 6 Abs. 1 lit. c*):
 - Die Verwaltung des Tagesgeschäfts wurde ausgelagert (**an Drittanbieter oder verbundene Unternehmen**).

Die „UNSHELL“-Initiative

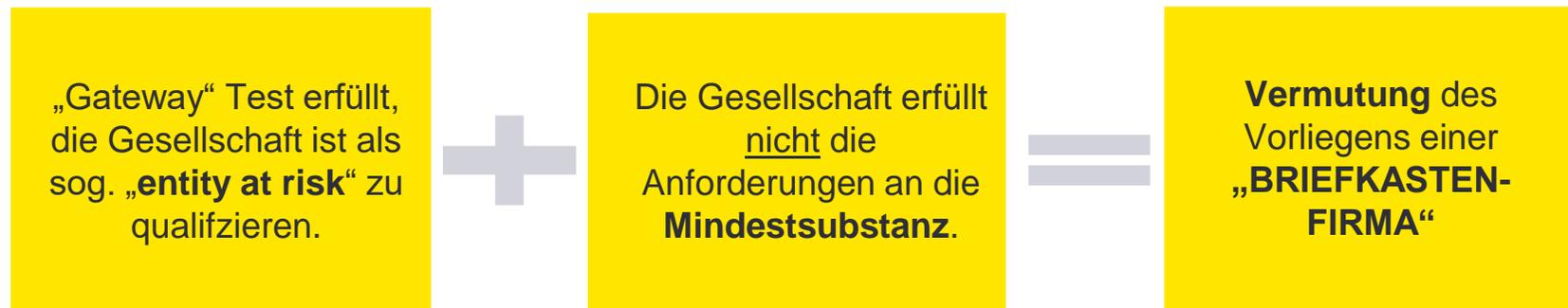
Stufe 1: Qualifikation als berichtspflichtiges Unternehmen - Rechtsfolgen

- Erfüllt die Gesellschaft die Voraussetzungen des Gateway-Test, soll diese als sog. “entity at risk” qualifiziert werden und begründet damit eine Informations- und Meldepflicht gegenüber den Finanzbehörden.
- Die Gesellschaft muss jährlich im Rahmen ihrer Steuererklärung angeben, ob sie die sog. Mindestsubstanz erfüllt (Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie) und entsprechende Belege (Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie) beifügen.
- Weiterhin haftet ihr ein hohes Risiko einer bloßen Briefkastengesellschaft an, weshalb sie die 2. Stufe der Substanzprüfung durchlaufen muss.
- Erhobene Daten Gegenstand des automatischen Informationsaustauschs zwischen EU-Finanzbehörden (Art. 13 der Richtlinie).
- **Ausnahmen** von den gesteigerten Berichtspflichten:
 - Die „Gesellschaft“ fällt unter den Ausnahmekatalog gem. Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie:
 - Börsennotiertes Unternehmen bzw. reguliertes Finanzunternehmen, oder
 - Holdingunternehmen, das operative Gesellschaften im gleichen Mitgliedstaat hält, in dem auch die Anteilseigner ansässig sind, bzw. Holdingunternehmen, dessen Anteilseigner im gleichen Mitgliedstaat ansässig sind, oder
 - ~~Unternehmen mit mindestens fünf eigenen Mitarbeitern (FTE) oder Beschäftigten, die ausschließlich die Tätigkeiten ausüben, die die relevanten Einkünfte generieren.~~
 - Exkulpationsmöglichkeit gem. Art. 10 der Richtlinie
 - Widerlegen, indem nachweist, dass in der Gesamtbetrachtung kein Steuervorteil für den Anteilseigner oder die Konzerngruppe durch die Zwischenschaltung der Gesellschaft generiert wird.
 - Bescheinigung bewilligt, kann für einen Zeitraum von zusätzlich max. fünf Jahren verlängert werden.
 - **Mitgliedsstaat soll innerhalb von 9 Monaten auf den Antrag antworten, andernfalls gilt Antrag als genehmigt.**

Die „UNSHELL“-Initiative

Stufe 2: Qualifikation als Briefkastengesellschaft

- Zur Prüfung der Mindestsubstanz sind folgende kumulativ zu erfüllende Indikatoren vorgesehen (Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie):
 - die Gesellschaft verfügt in seinem Ansässigkeitsstaat über eigene Räumlichkeiten (durch Eigentum oder exklusives Nutzungsrecht **oder Räumlichkeiten die mit Unternehmen derselben Gruppe geteilt werden**),
 - die Gesellschaft verfügt bei einer Bank in der EU über ein eigenes Bankkonto, welches aktiv genutzt wird, und
 - einem der folgenden Indikatoren:
 - die Gesellschaft hat mindestens einen Geschäftsführer, der i) im Mitgliedsstaat der Gesellschaft/in keiner unangemessen Entfernung zur Gesellschaft ansässig ist, ii) ausreichend Entscheidungsbefugnisse hat, ~~iii) diese Befugnisse auch nutzt und iv) nicht zusätzlich bei einem nicht verbundenen Unternehmen angestellt ist~~ oder
 - die Mehrheit der betreffenden Mitarbeiter i) haben im Mitgliedsstaat der Gesellschaft **steuerlich ansässig ihren gewöhnlichen Aufenthalt/** sind in keiner unangemessen Entfernung zur Gesellschaft ansässig und ii) weisen ihrer Tätigkeit entsprechende Qualifikationen auf.
- Werden die genannten Substanzindikatoren kumulativ abgedeckt, gilt es nicht als substanzschwache Gesellschaft.
- Sofern ein Kriterium nicht erfüllt wird handelt es sich um eine substanzschwache Briefkastengesellschaft.



Die „UNSHELL“-Initiative

Stufe 2: Qualifikation als Briefkastengesellschaft - Exkulpationsmöglichkeit

- Die Gesellschaft kann die Vermutung, sie sei als Briefkastenfirma zu qualifizieren, widerlegen, indem sie nachweist, dass sie eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (Art. 9 Nr. 1).
- Dazu muss die Gesellschaft Nachweise zur Geschäftstätigkeiten liefern, um die „relevanten Einnahmen“ zu erzielen (Art. 9 Nr. 1 bis 4). Hierzu zählen:
 - Nachweis über die geschäftlichen Gründe für die Gründung des Unternehmens;
 - Informationen über die Mitarbeiter (**Voll-, Teilzeit, Freelancer**), einschließlich deren Erfahrungsniveaus, ihrer Entscheidungsbefugnis im Gesamtunternehmen, Rolle und Position im Unternehmen, Art ihres Arbeitsvertrags, Qualifikationen und Dauer der Beschäftigung;
 - Nachweis darüber, dass der Entscheidungsprozess und die Entscheidung selbst in Bezug auf die Tätigkeit, die die „relevanten Einnahmen“ erzielt, in dem Mitgliedstaat der „Briefkastenfirma“ stattfinden bzw. getroffen werden.
- Bescheinigung bewilligt, kann für einen Zeitraum von zusätzlich max. fünf Jahren verlängert werden, sofern die tatsächlichen und rechtlichen Umstände unverändert bleiben.
- **Mitgliedsstaat soll innerhalb von 9 Monaten auf den Antrag antworten, andernfalls soll der Antrag als genehmigt gelten.**

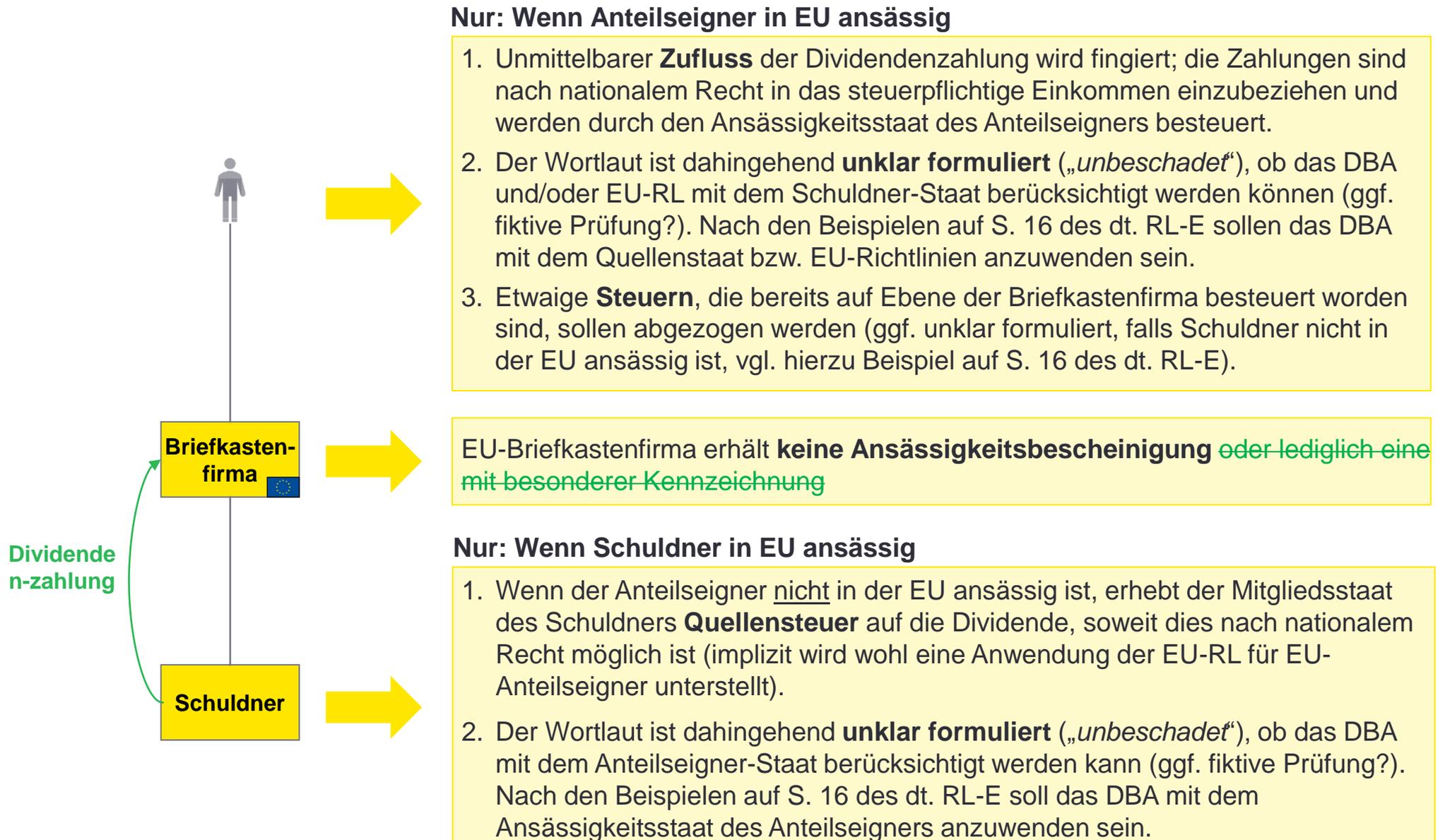
Die „UNSHELL“-Initiative

Stufe 2: Qualifikation als Briefkastengesellschaft - Rechtsfolgen

- Mit der Einordnung als Briefkastengesellschaft sind die folgenden direkte Steuerfolgen verbunden:
 - 1. Versagung der Steueransässigkeit** (Art. 12 der Richtlinie)
 - Der Ansässigkeitsstaat soll die Steuerbescheinigung über die Ansässigkeit
 - nicht ausstellen **oder**
 - ~~diese mit einem entsprechenden Warnhinweis versehen.~~
 - 2. Abweichende Einkünftezurechnung** (Art. 11 der Richtlinie)
 - Grundsätzlich sollen andere EU-Mitgliedstaaten, die nicht Ansässigkeitsstaat der Briefkastenfirma sind, etwaige DBA oder EU-Richtlinien im Verhältnis zu der Briefkastenfirma nicht mehr anwenden.
 - Im Einzelnen sind unter Berücksichtigung dessen die folgenden Konstellationen zu berücksichtigen:
 - Der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners der „Briefkastenfirma“ soll deren Einnahmen nach nationalem Recht besteuern als hätte der Anteilseigner diese selbst erzielt („look-through approach“).
 - Etwaige Steuern im anderen Mitgliedsstaat, die auf Ebene der Briefkastenfirma bereits gezahlt wurden, sollen beim Anteilseigner abgezogen werden.
 - Soweit der Anteilseigner nicht in einem Mitgliedsstaat ansässig ist, erhebt Mitgliedsstaat des Zahlungspflichtigen eine Quellensteuer im Einklang mit seinen nationalen Regelungen ungeachtet etwaiger DBA.
- Darüber hinaus automatischer Informationsaustausch Art. 13 der Richtlinie.
- **Neu: Mitgliedsstaat soll Begründung über Entscheidung geben, sowie die Rechtsfolgen klar erläutern (Art. 12 der Richtlinie).**

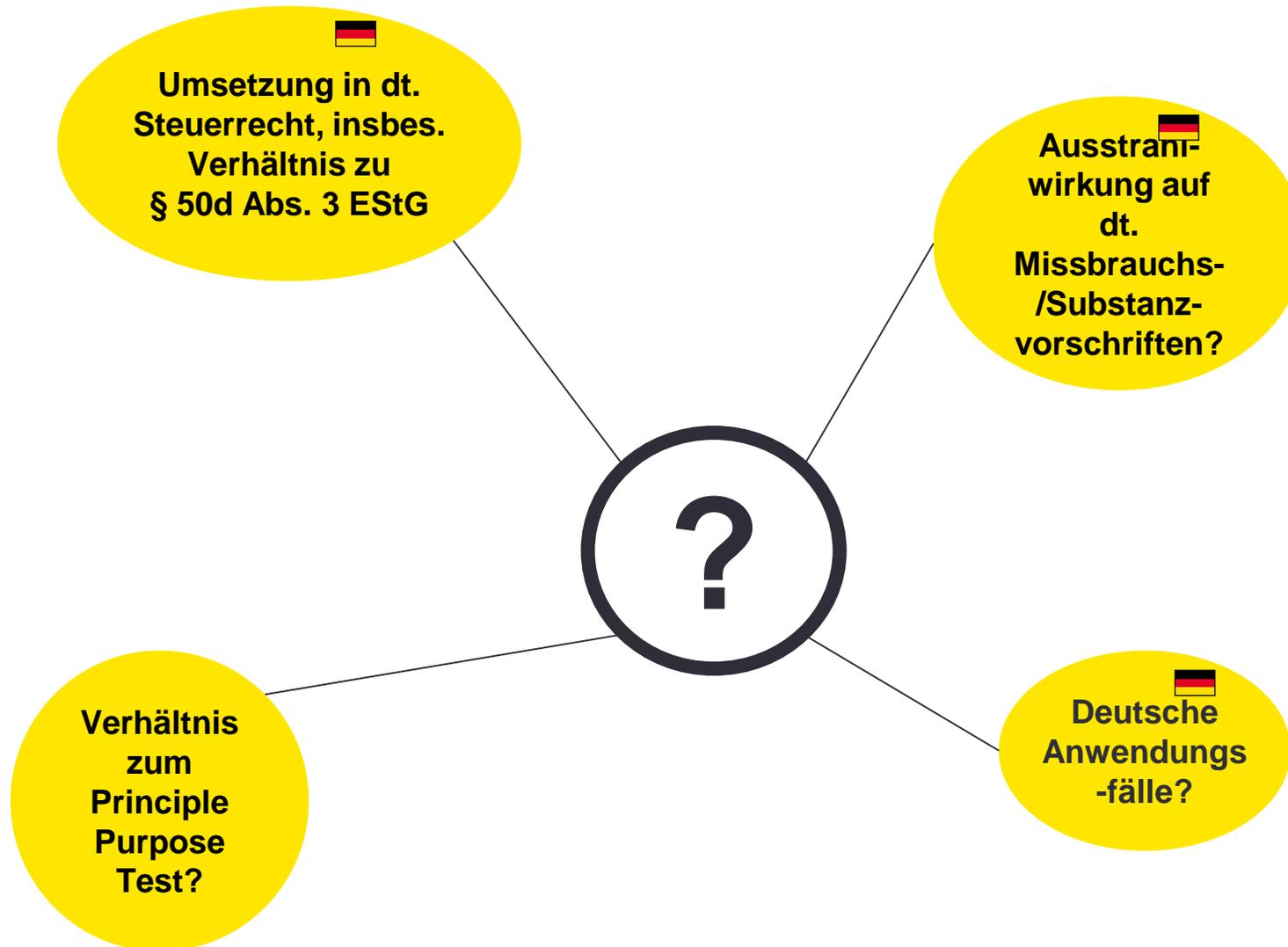
Die „UNSHELL“-Initiative

Stufe 2: Qualifikation als Briefkastengesellschaft - Beispiel



Die „UNSHELL“-Initiative

Offene Fragen – was ist noch offen?



Debt-Equity Bias Reduction Allowance („DEBRA“)

Anwendungsbereich

- Die Richtlinie gilt für Steuerpflichtige, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten körperschaftsteuerpflichtig sind, einschließlich der in einem oder mehreren Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten von Unternehmen, die steuerlich in einem Drittland ansässig sind.
- Die Richtlinie gilt nicht für bestimmte unter Art. 2 aufgeführte Finanzunternehmen (z.B. Kreditinstitute, Wertpapierfirmen oder Versicherungsunternehmen).

Hintergrund

- Koordinierte Beseitigung der steuerliche bedingten Verzerrung des Verschuldungsgrads im gesamten Binnenmarkt.
- Schaffung eines gerechten und stabilen Unternehmensumfelds, das ein nachhaltiges und beschäftigungsintensives Wachstum in der EU fördern kann.
- Im EU-Richtlinienentwurf v. 11.05.2022 zur debt-equity bias reduction allowance (DEBRA) wurde festgehalten, dass neue EU-weite Methoden angedacht sind, welche dem sog. debt-equity bias entgegenwirken sollen.
- Die Richtlinie beinhaltet dabei zwei grundsätzliche Konzepte („Zuckerbrot und Peitsche“):

Freibetrag für
Eigenkapital



&



Begrenzung des Zinsabzugs

DEBRA Richtlinienentwurf

Freibetrag für Eigenkapital

- Artikel 4 der Richtlinie erlaubt einen Abzug des Freibetrags vom zu versteuernden Einkommen (KSt-BMG).
- Der Freibetrag für Eigenkapital wird durch Multiplikation der Bemessungsgrundlage mit einem zu bestimmendem Zinssatz (siehe Schritt 2) berechnet.
- Der Freibetrag wird für zehn aufeinanderfolgende Steuerjahre gewährt (was in etwa der Laufzeit der meisten Schulden entspricht) und ist auf 30 % des EBITDA des Steuerpflichtigen begrenzt.
- Die Schritte zur Berechnung der Höhe des abzugsfähigen Freibetrags sind die folgenden:



DEBRA Richtlinienentwurf

Freibetrag für Eigenkapital (**Schritt 1**)

- Die Bemessungsgrundlage (unbeschadet von Art. 5 der Richtlinie) für den Freibetrag für Eigenkapital berechnet sich als die Differenz zwischen der Höhe des Netto-Eigenkapitals am Ende des Besteuerungszeitraums („BZR“) und der Höhe des Netto-Eigenkapitals am Ende des vorangegangenen BZR.
- Nach Art. 3 Abs. 7 der Richtlinie ist das Nettoeigenkapital das Eigenkapital eines Steuerpflichtigen abzüglich der Summe der Beteiligung am Kapital verbundener Unternehmen und der eigenen Anteile des Steuerpflichtigen.
- Eigenkapital definiert die Richtlinie in Art. 3 Abs. 6, und beinhaltet u.a.:
 - Kapitalrücklage
 - Agios
 - Neubewertungsrücklage
 - Andere Rücklagen sowie des Gewinn- oder Verlustvortrags des Steuerpflichtigen
- Damit ist sowohl der Anstieg des Eigenkapitals durch die Zuführung vom Anteilseigner, als auch der Anstieg durch Thesaurierung von Gewinnen („Innenfinanzierung“) begünstigt.
- Wenn die Differenz **positiv** ist, führt dies zu einem fiktiven Zinsabzug in den 10 aufeinanderfolgende Steuerzeiträume von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen abgezogen werden.
- Wenn die Differenz **negativ** ist,
 - Abzug eines negativen Freibetrag in den 10 aufeinanderfolgende Steuerzeiträume insoweit in früheren Jahren positiver Betrag abgezogen wurde.
 - Zeitliche Beschränkung ist nicht vorgesehen.
 - **Ausnahme:** laufende Verluste oder rechtliche Verpflichtung zur Verringerung des Kapitals.

DEBRA Richtlinienentwurf

Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch

- Artikel 5 enthält drei Bestimmungen zur Verhinderung von Missbrauch, nach denen ein Eigenkapitalanstieg nicht berücksichtigt werden soll:

Absatz 1

- Das Eigenkapital erhöht sich durch:
 - Konzerninternen Darlehen
 - Konzerninterne Übertragungen von Beteiligungen oder bestehenden Geschäftsaktivitäten
 - Sacheinlagen.
- **Ausnahme:**
Ausreichende Nachweise über triftige wirtschaftliche Gründe und kein doppelter Abzug

Absatz 2

- Das Eigenkapital erhöht sich durch Sacheinlagen oder Investitionen in Vermögenswerte,
- **Ausnahme:**
Vermögenswert für die Ausübung der Einkünfte generierenden Tätigkeit erforderlich
- Was stattdessen zu beachten ist:
 - Buchwert für Anteile
 - Marktwert für alle anderen Vermögenswerte

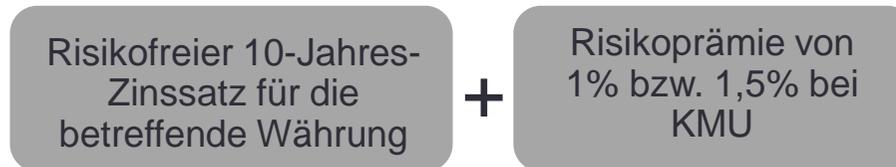
Absatz 3

- Das Eigenkapital erhöht sich durch die Umqualifizierung von altem Kapital in neues Kapital im Rahmen einer Umstrukturierung.
- Eigenkapitalanstieg nur soweit zu berücksichtigen, als Eigenkapital nicht bereits in der Gruppe vorhanden war.

DEBRA Richtlinienentwurf

Freibetrag für Eigenkapital (**Schritt 2**)

- Der Zinssatz entspricht dem risikofreien 10-Jahres-Zinssatz für die betreffende Währung, erhöht um eine Risikoprämie von 1 % oder, wenn der Steuerpflichtige ein KMU ist, eine Risikoprämie von 1,5 %.

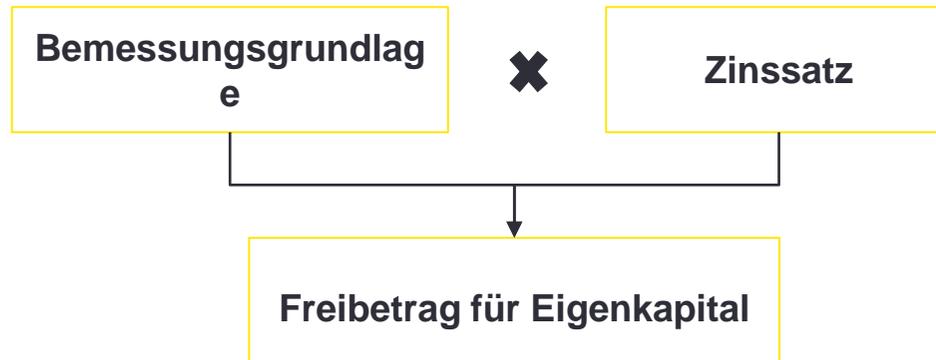


- Als kleine und mittlere Unternehmen (KMU) gelten alle Unternehmen, die den in Artikel 3 Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU festgesetzten Schwellenwert für mittlere Unternehmen nicht überschreiten.
- Die risikofreien Zinssätze werden für jede Währung von der Europäischen Aufsichtsbehörde für das Versicherungswesen und die betriebliche Altersversorgung in den Durchführungsbestimmungen zu Artikel 77e Abs. 2 der Richtlinie 2009/138/EG festgelegt und veröffentlicht.
- Die Kommission wird ermächtigt, delegierte Rechtsakte zu erlassen, um den Satz der Risikoprämie unter bestimmten Bedingungen zu ändern.

DEBRA Richtlinienentwurf

Freibetrag für Eigenkapital (**Schritt 3**)

- Der Freibetrag für Eigenkapital entspricht der Bemessungsgrundlage (Schritt 1) multipliziert mit dem Zinssatz (Schritt 2):



DEBRA Richtlinienentwurf

Freibetrag für Eigenkapital (**Schritt 4**)

- Um Steuermisbrauch zu verhindern, ist die Abzugsfähigkeit des Freibetrags auf maximal 30 % des EBITDA (Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen) des Steuerpflichtigen für jedes Steuerjahr begrenzt.
- Sobald die Obergrenze für den Freibetrag erreicht ist, sollte die mögliche Anwendung der beiden Übertragungsvorschriften geprüft werden:
 - Für den Freibetrag für Eigenkapital, der das steuerpflichtige Nettoeinkommen des Steuerpflichtigen übersteigt, kann der Steuerpflichtige den Überschuss ohne zeitliche Begrenzung vortragen.
 - Für den Freibetrag auf das Eigenkapital, der die 30 % des EBITDA des Steuerpflichtigen übersteigt, kann der Steuerpflichtige den Überschuss bis zu 5 Steuerjahre vortragen.
- **Beispiel:**

Freibetrag für Eigenkapital	200
30% des EBITDA	150
Steuerpfl. Nettoeinkommen	100
Abziehbarer Freibetrag	100
Verbleibender Freibetrag	100 (200-100)
5-Jahres Vortrag	50 (200-150)
Unendlicher Vortrag	50 (150-100)

DEBRA Richtlinienentwurf

Beschränkung des Zinsabzugs

- Trotz der bereits bestehenden europäischer Regelungen zur Zinsschranke in Art. 4 ATAD, sieht die Richtlinie in Art. 6 eine neue zusätzliche Zinsabzugsbegrenzung vor.
- Der Artikel sieht eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen auf 85 % des Nettozinsaufwands (d. h. Zinsaufwendungen abzüglich Zinserträge) vor.
- Im Ergebnis können damit 15% der Nettozinsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.
- Die Begrenzung nach Art. 6 der Richtlinie soll neben den Regelungen zur Zinsschranke Anwendung finden, sofern die Voraussetzungen beider Regelungen erfüllt sind.
- Soweit die Zinsschrankenregelung nach zu einem weiterem Abzugsverbot als Art. 6 der Richtlinie führt, ist
 - Zinsabzug i. H. v. 15% des Nettozinsaufwands nach Art. 6 der Richtlinie endgültig, und
 - Der Zinsabzug nach der Zinsschranke zusätzlich zu versagen.
- **Beispiel:**

Überschüssige Fremdkapitalkosten	100
Abziehbare Kosten unter DEBRA	$85\% \times 100 = 85$
Nicht-abziehbare Kosten unter DEBRA	$100 - 85 = 15$
Abziehbare Kosten unter ATAD	80
Nicht-abziehbare Kosten unter ATAD	$100 - 80 = 20$
Vorzutragende oder zurückzutragende Kosten	$20 - 15 = 5$

Freibetrag für Eigenkapital (Art. 4)

- Zusammenwirken mit dem **Korrespondenzprinzip** (Versagung der Steuerfreistellung beim Dividendenempfänger, § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG)?
- Zusammenwirken mit weiteren **Abzugsbeschränkungen** (z.B. Zinsschranke, GewSt-Hinzurechnung)?

Beschränkung des Zinsabzugs (Art. 6)

- **Fehlende de-minimis Regelung** insbesondere problematisch für KMUs (im Gegensatz zur Zinsschranke mit 3 MEUR).
- Zu beobachten: Nationale Bestrebungen zur **Zinshöhenschranke** (Koalitionsvertrag) vs. DEBRA → alternativ oder kumulativ?
- Zusammenwirken mit **§ 1 AStG** insbesondere im Hinblick auf die aktuellen Entwicklungen (BFH Urteile zur Fremdüblichkeit, BMF-Schreiben Rz. 3.92 zu konzerninternen Finanzierungsgesellschaften)?
- **Zinsrücktrag** bisher nicht im deutschen Recht vorgesehen.

Business in Europe: Framework for Income Taxation („BEFIT“)

BEFIT Initiative („Business in Europe: Framework for Income Taxation“)

Mitteilung der EU-Kommission

Hintergrund

- ▶ Am 18.05.2021 hat die EU-Kommission eine Mitteilung über die Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert veröffentlicht („Communication from the Commission to the European Parliament and Council“).
- ▶ Hintergrund hierfür waren die jüngsten Entwicklungen (Corona, Klimawandel, Globalisierung, u.v.m.), die eine Anpassung der derzeit bestehenden Besteuerungssysteme erfordern („EU Tax Agenda“).
- ▶ Im Rahmen der EU Tax Agenda sollen insbes. folgende Ziele erreicht werden:
 - ▶ Förderung eines fairen und nachhaltigen Wachstums
 - ▶ Gewährleistung einer effektiven Besteuerung
- ▶ Einer der genannten Maßnahmen iRd EU Tax Agenda ist ein neues Rahmenwerk für die Einkommensbesteuerung von Unternehmen in Europa („Business in Europe: Framework for Income Taxation“ (BEFIT)):
 - ▶ Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage von Unternehmen vereinheitlichen.
 - ▶ Eine effektivere, formelbasierte Regelung zur Gewinnverteilung innerhalb der EU sicherstellen.
- ▶ BEFIT soll den anhängigen Vorschlag aus 2016 für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage („GKKB“) ersetzen und in Einklang mit Pillar 1 und Pillar 2 stehen.
- ▶ Am 13.10.2022 hat die EU-Kommission eine bis zum 26.01.2023 andauernde Konsultation für die Initiative BEFIT gestartet.
- ▶ Das EU Parlament unterstützt den Vorschlag der EU-Kommission.
- ▶ Ein Gesetzesvorschlag ist für Q3/2023 angekündigt.

BEFIT Initiative („Business in Europe: Framework for Income Taxation“)

Mitteilung der EU-Kommission

Mögliche Ausgestaltung

- ▶ Erfasste Unternehmen:
 - ▶ Konzerne mit Umsatzerlösen > 750 Mio. EUR
 - ▶ Niedrigere Schwellenwerte, um auch SME zu erfassen
 - ▶ Befreiungen für bestimmte Sektoren?
- ▶ Ermittlung der Bemessungsgrundlage
 - ▶ Begrenzte steuerliche Anpassungen des handelsrechtlichen Einkommens
 - ▶ Umfassendes Körperschaftsteuersystem für Zwecke von BEFIT
- ▶ Zuteilung des Besteuerungssubtrats
 - ▶ Formelbasierte Aufteilung ohne Berücksichtigung von immateriellen Wirtschaftsgütern
 - ▶ Formelbasierte Aufteilung unter Berücksichtigung von immateriellen Wirtschaftsgütern
- ▶ Zuteilung von Einkünften zu verbundenen Unternehmen außerhalb der EU
 - ▶ Vereinfachte Verrechnungspreisgrundsätze
 - ▶ Vollständige Beibehaltung der derzeitigen Verrechnungspreisgrundsätze
- ▶ Verwaltung: Vereinfachung der Erklärungspflichten und Reduzierung der Compliance-Kosten für Steuerpflichtige und Mitgliedstaaten.

Securing the Activity Framework of Enablers („SAFE“)

SAFE Initiative („Securing the Activity Framework of Enablers“)

Überblick

Hintergrund

- ▶ Am 13. September 2022 hat die EU-Kommission ein politisches Konsultationsverfahren zu der sog. SAFE Initiative („Securing the Activity Framework of Enablers“) eingeleitet (Ende: 12. Oktober 2022).
- ▶ Ziel ist es, so genannten "Enablern" zu verbieten, Steuergestaltungen in Nicht-EU-Ländern zu unterstützen, die zu Steuerhinterziehung oder aggressiver Steuerplanung mit Auswirkungen auf die EU-Mitgliedstaaten führen.
- ▶ Damit reagiert die Europäische Kommission auf die Forderung des Europäischen Parlaments, den Rechtsrahmen für „Enabler“ zu limitieren, und folgt der Ankündigung der Europäischen Kommission, gegen die missbräuchliche Nutzung von Briefkastenfirmen mit Sitz außerhalb der EU vorzugehen.
- ▶ Die öffentliche Konsultation enthält keinen Legislativvorschlag (z. B. einen Entwurf für eine EU-Richtlinie), so dass zum jetzigen Zeitpunkt nur sehr wenig bekannt ist:
 - ▶ Enabler:
 - ▶ Personen, "die Strukturen in Nicht-EU-Ländern entwerfen, vermarkten und/oder dabei helfen, diese zu schaffen, die zu Steuerhinterziehung oder aggressiver Steuerplanung in den EU-Mitgliedstaaten führen.“
 - ▶ Gewisse Überschneidung mit DAC6 → „Vermittler“
 - ▶ Klare und objektive Kriterien zur Bestimmung, ob Steuerhinterziehung/aggressive Steuerplanung vorliegt.

SAFE Initiative („Securing the Activity Framework of Enablers“)

Überblick

Mögliche Ausgestaltung

▶ **Due-Diligence-Verfahren**

- ▶ Verbot der Erbringung von steuerlichen Dienstleistungen, die zur Steuerhinterziehung und aggressiver Steuerplanung führen.
- ▶ Verpflichtender Test für „Enabler“ zur Prüfung, ob eine verbotene aggressive Steuerplanung vorliegt.
- ▶ Verpflichtende Aufzeichnungen des „Enablers“ in Bezug auf die Erfüllung der bestehenden Sorgfaltspflichten.

▶ **Due-Diligence-Verfahren & obligatorische Registrierung**

- ▶ Zusätzlich zum Due-Diligence-Verfahren (s.o.) besteht eine Registrierungspflicht für die Erbringer von Steuerdienstleistungen ggü. EU-Steuerpflichtige.
- ▶ Bei Nichterfüllung der Compliance-Pflichten, werden solche „Enabler“ aus dem entsprechenden Register entfernt.

▶ **Verhaltenskodex**

- ▶ „Enabler“ müssen einem bestimmten Verhaltenskodex befolgen um sicherzustellen, dass sie keine Steuerhinterziehung oder aggressive Steuerplanung unterstützen.

▶ **Nächste Schritte**

- ▶ Auswertung der Eingaben iRd. Konsultationsverfahrens
- ▶ Weitere Recherche zu möglichen Optionen und Analyse der Auswirkungen
- ▶ Veröffentlichung eines Richtlinienvorschlags für das 1. Quartal 2023 geplant

Abschluss und Q&A

Auswirkungen auf die Praxis

- Stetig wachsender **Compliance Aufwand**
- Drohung von **Strafen** bei Nichterfüllung der Compliance Anforderungen
- Zusammenspiel der neuen Richtlinien mit bestehendem Recht: Schwierigkeiten bei der Umsetzung der Richtlinien in nationales Recht führen ggfs. zu einer steigenden Anzahl an **Steuerstreitigkeiten** und Gerichtsverfahren
- Rechtfertigt das übergreifende Ziel aller Richtlinien „Schließung von Steuerschlupflöchern und Verhinderung der Steuervermeidung“ die damit verbundenen, ggfs. massiven, **Kollateralschäden**?

EY | Building a better working world

EY exists to build a better working world, helping to create long-term value for clients, people and society and build trust in the capital markets.

Enabled by data and technology, diverse EY teams in over 150 countries provide trust through assurance and help clients grow, transform and operate.

Working across assurance, consulting, law, strategy, tax and transactions, EY teams ask better questions to find new answers for the complex issues facing our world today.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights Individuals have under data protection legislation are available via ey.com/privacy. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2022 EYGM Limited.
All Rights Reserved.

ABC JJMM-123
ED None

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, legal or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com

