

APROPOS...

Nr. 2 – Internationale Steuerreform (Säule 2) – Globale Mindestbesteuerung: Übergangsregelung und Erklärungspflichten

Im Rahmen des GloBE-Regelwerks (Säule 2) kommen für betroffene Unternehmensgruppen komplizierte Erklärungspflichten zur Anwendung. Sie müssen nun einen aufwendigen Prozess zur Erfassung und Aufbereitung des qualifizierten Ergebnisses und der erfassten Steuern einführen, um den effektiven Steuersatz und gegebenenfalls den Betrag der Ergänzungssteuer (Top-up Tax) für jede Steuerjurisdiktion zu bestimmen.

Die von der OECD im Rahmen der internationalen Steuerreform ausgearbeiteten GloBE-Vorschriften, die von der Europäischen Kommission mit der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 verabschiedet und durch das Finanzgesetz für 2024 vom 29. Dezember 2023 in französisches Recht umgesetzt wurden, führen einen globalen Mindeststeuersatz von 15 % auf die Gewinne multinationaler und nationaler Unternehmensgruppen ein.

Diese Vorschriften treten für die Veranlagungszeiträume ab dem 1. Januar 2024 in Kraft. Angesichts der Komplexität der Vorschriften und des hohen Arbeitsaufwands für ihre Umsetzung wäre es für die betroffenen Unternehmensgruppen sinnvoll zu prüfen, ob die in den Texten vorgesehenen Übergangsbestimmungen und Vereinfachungsmaßnahmen auf sie anwendbar sind.

Die Vorschriften der Säule 2 sehen nämlich folgende Übergangsbestimmungen vor.

Temporäre Safe-Harbour-Regelungen

Die Ergänzungssteuer ist von der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit oder der Unternehmensgruppe nicht geschuldet, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist (CGI Art. 223 VZ bis):

1. Die gesamten Umsatzerlöse der in einem Staat oder Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten betragen weniger als 10 Mio. € und der gesamte Gewinn/Verlust vor Steuern beträgt weniger als 1 Mio. €.
2. Der vereinfacht berechnete effektive Steuersatz aller in demselben Staat oder Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten ist größer oder gleich dem Mindeststeuersatz.

Der vereinfacht berechnete **effektive Steuersatz** entspricht dem Verhältnis des Gesamtbetrags der vereinfachten erfassten Steuern zum gesamten Gewinn und Verlust vor Gewinnsteuern aller Geschäftseinheiten in diesem Staat oder in diesem Steuerhoheitsgebiet, wie er in der Steuererklärung ausgewiesen ist.

Die vereinfachten erfassten Steuern aller Geschäftseinheiten in einem Staat oder einem Steuerhoheitsgebiet entsprechen dem gesamten Steueraufwand, der im konsolidierten Abschluss ausgewiesen ist, abzüglich nicht erfasster Steuern und ungewisser Steuerposten.

Der Mindeststeuersatz ist auf 15 % für die Geschäftsjahre vom 31. Dezember 2023 bis 31. Dezember 2024, auf 16 % für die Geschäftsjahre vom 1. Januar bis 31. Dezember 2025 und auf

17 % für die Geschäftsjahre vom 1. Januar bis 31. Dezember 2026 festgesetzt.

3. Der gesamte Mindeststeuer-Gewinn und Mindeststeuer-Verlust vor Gewinnsteuern der Geschäftseinheiten ist niedriger als der substanzbasierte Freibetrag der Geschäftseinheit.

Diese übergangsweisen „Safe Harbours“ gelten für die Geschäftsjahre, die spätestens am 31. Dezember 2026 beginnen und spätestens am 30. Juni 2028 enden. Hat die erklärungspflichtige Geschäftseinheit diese Safe-Harbour-Regelungen nicht angewendet, obwohl die Bedingungen für ein Geschäftsjahr erfüllt waren, verliert sie die Möglichkeit, dies für jegliches nachfolgende Geschäftsjahr zu tun.

Wahlrecht für die De-Minimis-Ausnahme

Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts durch die erklärungspflichtige Geschäftseinheit ist die Ergänzungssteuer, die für die in einem Staat oder Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten geschuldet wird, gleich Null, wenn die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind (CGI Art. 223 WD):

1. Der durchschnittliche kumulierte und angepasste Umsatz aller Geschäftseinheiten in diesem Staat oder Steuerhoheitsgebiet in diesem Geschäftsjahr und in den beiden vorangegangenen Geschäftsjahren beträgt weniger als 10 Mio. €; und
2. Der Durchschnitt der qualifizierten Nettogewinne oder der qualifizierten Nettoverluste in diesem Staat oder diesem Steuerhoheitsgebiet in diesem Geschäftsjahr und in den beiden vorangegangenen Geschäftsjahren entspricht einem Verlust oder einem Gewinn von weniger als 1 Mio. €.

Das Wahlrecht wird auf der Steuererklärung für das erste Geschäftsjahr, für das es gilt, ausgeübt und für die folgenden Geschäftsjahre stillschweigend verlängert.

Erfassung und Darstellung der Ergänzungssteuer im Jahresabschluss

Die vom IASB am 23. Mai 2023 veröffentlichten und von der Europäischen Kommission genehmigten und im Amtsblatt der EU am 9. November 2023 veröffentlichten Änderungen an IAS 12 verdeutlichen die erwarteten Auswirkungen der Umsetzung der Vorschriften der Säule 2 auf den Jahresabschluss.

Für die ab 1. Januar 2023 beginnenden Geschäftsjahre sehen diese Änderungen Folgendes vor:

- Eine Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern aufgrund der Vorschriften der Säule 2. Die Geschäftseinheit muss im Anhang angeben, dass sie diese Ausnahme angewendet hat;
- **Eine Angabe im Anhang über den laufenden Steueraufwand im Zusammenhang mit der gemäß den Säule-2-Vorschriften zu zahlenden Ergänzungssteuer;**
- In der Übergangszeit, in der die Vorschriften der Säule 2 verabschiedet, aber noch nicht in Kraft getreten sind: eine qualitative und quantitative Information im Anhang über die Belastung der Geschäftseinheit mit Ergänzungssteuern, die sich aus diesen Vorschriften ergeben, soweit diese Information bekannt oder angemessen schätzbar ist.

Die französische Behörde für Rechnungslegungsstandards ANC führt ihrerseits in ihrer Verordnung über konsolidierte Abschlüsse nach französischen Rechnungslegungsstandards ebenfalls eine Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steueransprüche und -verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Anwendung der Vorschriften der Säule 2 ein.

Für Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2024 beginnen, muss der Anhang zusätzlich zur Aufteilung in tatsächliche und latente Steuern gesondert den Steueraufwand ausweisen, der gemäß dem GloBE-Regelwerk erfasst wurde (ANC-Verordnung Nr. 2020-01, Art. 282-27).

Erklärungspflichten

Die Verordnung Nr. 2024-1126 vom 4. Dezember 2024 legt die Erklärungspflichten fest, die von den in Frankreich belegenen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, die den Vorschriften der Säule 2 unterliegt, zu erfüllen sind. Diese Erklärungspflichten umfassen drei Schritte (siehe Abbildung 1).

Abbildung 1: Globale Mindestbesteuerung - Erklärungspflichten

Schritt 1: Vermerk in der Steuererklärung

Jede in Frankreich belegene Geschäftseinheit, die zu einer Unternehmensgruppe gehört, die den GloBE-Vorschriften unterliegt, ist primär verpflichtet, ihre Zugehörigkeit zu einer solchen Unternehmensgruppe unter Angabe der Identität der obersten Muttergesellschaft, gegebenenfalls der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit und ihrer jeweiligen Steuerjurisdiktion anzugeben (CGI Art. 223 WW, I).
Es ist auch anzugeben, ob sie eine Steueranmeldung einreicht.

Schritt 2: Übermittlung von Informationen

- **Innerhalb von 15 Monaten (18 Monate beim ersten Mal)** nach Abschluss des Geschäftsjahres die GloBE-Erklärung für die Ergänzungssteuer (CGI Art. 223 WW, II und Art. 223 WW bis);
- **Übergangsregelung: vereinfachte GloBE-Erklärung** für Geschäftsjahre, die spätestens am 31. Dezember 2028 beginnen und spätestens am 30. Juni 2030 enden, sofern von der Unternehmensgruppe in derselben Steuerjurisdiktion keine Ergänzungssteuer geschuldet wird, die eine Aufteilung zwischen Geschäftseinheiten erfordert.

Schritt 3: Steueranmeldung

- Die erklärungspflichtige Geschäftseinheit reicht innerhalb derselben Fristen eine Anmeldung der Steuer ein, die in Anwendung eines der drei Mechanismen zur Erhebung der Ergänzungssteuer geschuldet zu zahlen ist.

Prinzipiell muss jede Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe in ihrer **Steuererklärung** ihre Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe vermerken und anschließend eine **GloBE-Erklärung** und eine **Steueranmeldung** einreichen.

Die Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe sind jedoch von der Einreichung der GloBE-Erklärung befreit, wenn dies von der obersten Muttergesellschaft oder einer ausdrücklich dafür benannten Geschäftseinheit vorgenommen wird. Ebenso können die in Frankreich belegenen Geschäftseinheiten von der Einreichung der Steueranmeldung befreit werden, wenn sie eine bestimmte Geschäftseinheit in Frankreich mit der zentralisierten Erfüllung dieser Pflicht und mit der Zahlung der gesamten Ergänzungssteuer in ihrem Namen benannt haben.

Die GloBE-Erklärung für die Ergänzungssteuer muss in elektronischer Form innerhalb von fünfzehn Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres oder achtzehn Monaten nach dem ersten Geschäftsjahr, in dem die Unternehmensgruppe oder die Geschäftseinheit erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften fällt.

Die GloBE-Erklärung ist das Dokument, das alle Informationen enthält, die für die Berechnung des effektiven Steuersatzes und gegebenenfalls der Ergänzungssteuer erforderlich sind sowie die Informationen im Zusammenhang mit den Safe Harbour-Regeln und der Option einer übergangsweisen Erleichterung der Erklärung. Diese GloBE-Erklärung erfordert folglich eine komplexe Erfassung und Aufbereitung der Daten für die Bestimmung des qualifizierten Ergebnisses und der angepassten erfassten Steuern für jede Steuerjurisdiktion.

Denn **die erklärungsspflichtige Geschäftseinheit kann ihr Wahlrecht für die übergangsweise Erleichterung der GloBE-Erklärung ausüben, wenn die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:**

- Das von diesem Wahlrecht betroffene Geschäftsjahr beginnt spätestens am 31. Dezember 2028 und endet spätestens am 30. Juni 2030;
- Von der Unternehmensgruppe wird in der betroffenen Steuerjurisdiktion keinerlei Ergänzungssteuer geschuldet, die eine Aufteilung zwischen Geschäftseinheiten erfordert.

Diese vereinfachte Erklärung verringert somit die einzureichenden Informationen und damit den Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Einhaltung der Vorschriften. Insbesondere ermöglicht sie es der erklärungsspflichtigen Geschäftseinheit, die zusammengeführten Informationen über das qualifizierte Ergebnis, den berichtigten Betrag der erfassten Steuern und den Gesamtbetrag der Korrektur für latente Steuern auf Ebene der betroffenen Steuerjurisdiktion vorzulegen.

Abschließend wird durch einen Erlass des für den Haushalt zuständigen Ministers die Liste der Staaten oder Steuerhoheitsgebiete festgelegt, die eine qualifizierte Ergänzungssteuer verabschiedet und mit Frankreich ein Abkommen über den automatischen Austausch von Informationen im Rahmen dieser Steuern geschlossen haben (CGI Art. 46 quater-0 ZZG).