

„Hügel-Seminar“ Aktuelle Entwicklungen im Unternehmens- und Steuerrecht



Mindestbesteuerungsgesetz: aktuelle Praxisfragen

17. April 2024

Priv.-Doz. Dr. Christoph Marchgraber

Praktische Risikofelder und -länder

Potenzielle Risikofelder für die österreichische NES

- **Forschungsprämie:** permanente Differenz reduziert den Effektivsteuersatz
- **Auslandsgruppenverluste:** oft keine Nachversteuerung innerhalb von 3 Jahren
- **Aufwandszuschüsse:** Zuschüsse erhöhen JÜ/JF, nicht aber steuerliche Ergebnisse

Exemplarische Länder, in denen eine Ergänzungssteuer anfallen könnte

- **PES/SES:** Bosnien und Herzegowina (10%), Kosovo (10%), Montenegro (9%), Nord-Mazedonien (10%), Serbien (12%), Türkei (20%), VAE (9%), Weißrussland (18%)
- **NES:** Bulgarien (10%), Rumänien (16%), Polen (19%), Ungarn (9% + LBT?), Irland (12,5%), Litauen (15%), Luxemburg (17%), Malta (35%, aber Rückerstattung), Zypern (12,5%)

USA und BRICS-Staaten: in Österreich potenziell Compliance-relevant

- **Brasilien:** 34% (in Summe)
- **China:** 25% / 15%
- **Indien:** 25% / 30%
- **Russland:** 20%
- **Südafrika:** 27%
- **USA:** 21% (+)

Temporärer CbCR-Safe Harbour

Substanzfreibetrag beim Routinegewinn-Test

- **Maßgeblichkeit des Konzernrechnungslegungsstandards:** gemäß § 48 Abs 7 MinBestG ist bei den materiellen Vermögenswerten auf die „für die Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft maßgeblichen Buchwert[e]“ abzustellen
- **Qualifizierter CbCR:** Datengrundlage kann auch local Gaap (zB UGB) sein (§ 55 Abs 3 lit b-c MinBestG)
- **OECD-Leitlinien Dez. 2023:** “[a]ll of an Entity/PE’s data that is used in the Transitional CbCR Safe Harbour (e.g. [...] Income Tax Expense, payroll expense, and carrying value of assets) to perform the safe harbour computations must come from the same Qualified Financial Statements”.

Bereinigung des Vorsteuergewinns/-verlusts laut CbCR um nicht realisierte Nettoverluste

- **Nicht realisierter Nettoverlust:** Summe aller Verluste, verringert um etwaige Gewinne, die auf einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts von Eigenkapitalbeteiligungen darstellen (§ 55 Abs 3 Z 2 MinBestG)
- **Qualifizierter CbCR:** Reporting Packages als Datengrundlage zulässig (§ 55 Abs 3 lit a MinBestG)
- **Inhalt von Reporting Packages:** keine Verpflichtung oder Notwendigkeit, eine Bewertung der Beteiligungen an anderen (konsolidierten) Gesellschaften (also Geschäftseinheiten) vorzunehmen

→ wenn **Beteiligungsbewertung im Reporting Package nicht enthalten, gibt es keine nicht realisierten Nettoverluste**

- **VPR 2021, Rz 462:** Dividenden aus und Ergebnisse iZm nach der Equity-Methode bilanzierten Anteile an Gruppengesellschaften sind nicht Teil des Vorsteuergewinns/-verlusts

→ **Neutralisierung nicht realisierter Nettogewinne zulässig?**

once-out-always-out-Regel (§ 55 Abs 4 Z 5 MinBestG)

- **Zulässig?** Jahr 1: SES-Safe Harbour / Jahr 2: temporärer CbCR Safe Harbour

„Hügel-Seminar“: Aktuelle Entwicklungen im Unternehmens- und Steuerrecht

Übergangsregelungen

Latente Steuern im Übergangsregime (§ 80 MinBestG)

- **Ausgangsregel:** Berücksichtigung aller latenten Steuern, die in den Finanzkonten aller Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet für das Übergangsjahr nachweislich erfasst oder in einem Abschluss offengelegt wurden
- **Umrechnung** auf 15%, wenn höherer Nominalsteuersatz (§ 80 Abs 1 Z 1) und ggf auch wenn niedriger (§ 80 Abs 1 Z 2)
- „**Nicht aktivierte**“ **steuerliche Verlustvorträge** und offene TWA-Siebentel können berücksichtigt werden (§ 80 Abs 1 Z 4), **wenn offengelegt (!)**
- **Keine „Analyse“** jener latenter Steuern, die aus Transaktionen vor dem 1. Dezember 2021 stammen

Nachweisliche Erfassung und Offenlegung (§ 80 Abs 1 MinBestG)

- **OECD-Leitlinien Feb. 2023:** Offenlegung bereits zu Beginn des Übergangsjahres notwendig
- „**für das Übergangsjahr**“: Vorjahreszahlen aus den Finanzkonten oder einem Abschluss auf einen Stichtag zum Ende des Übergangsjahres (z.B. 31.12.2024)?
- **Nachweisliche Erfassung:** in den Finanzkonten berichtete oder daraus ableitbare (etwa mangels Werthaltigkeit wertberichtigte) nicht bilanzierte latente Steuern (z.B. auf Verlustvorträge)?
- **Offenlegung:** Konzernabschluss? Einzelabschluss? IAS 12.81(e) ausreichend? Nachträgliche Änderungen (zB Betriebsprüfung)?

SES-Befreiung in der Anfangsphase der internationalen Tätigkeit (§ 81 MinBestG)

- **Voraussetzungen:** maximal sechs Jurisdiktionen und Summe des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte, die nicht in ihrem Referenzsteuerhoheitsgebiet gelegen sind, übersteigt nicht den Betrag von EUR 50 Millionen
- **§ 81 Abs 3 MinBestG:** Befreiung beginnt frühestens mit dem 31.12.2024
- **§ 84 Abs 3 MinBestG:** Anwendung der SES ab WJ 2025, außer iZm Mitgliedstaaten, die Artikel 50 Abs 1 Pillar II-Richtlinie anwenden

Berechnungsgrundlage bei den einzelnen Geschäftseinheiten

Maßgebender Rechnungslegungsstandard

- **OECD-/EU-Vorgaben:**
 - Maßgeblichkeit des Konzernrechnungslegungsstandards für PES-/SES-Zwecke
 - Für Zwecke der NES kann auch „local GAAP“ als maßgebend vorgeschrieben werden
 - Wahlrecht des Gesetzgebers, aber kein Wahlrecht der Steuerpflichtigen
- **Umsetzung in Österreich:** Maßgebend ist der Konzernrechnungslegungsstandard, unabhängig von der Erhebungsform (PES, SES, NES)

Ausgangsbasis

- **Relevante Größen:** (1) Jahresüberschuss/-fehlbetrag (JÜ/JF) der jeweiligen Geschäftseinheit, (2) darin berücksichtigte laufende Steuern und (3) darin abgegrenzte latente Steuern
- **Ermittlung des JÜ/JF**
 - Anwendung des für den Konzernabschluss relevanten Rechnungslegungsstandards vor der Konsolidierung gruppeninterner Transaktionen
 - Maßgebender Stichtag ist jener des Konzernabschlusses
 - Ausnahme: Anwendung des lokalen Einzelabschlusses, wenn (a) sonst unverhältnismäßig, (b) dieser auf Basis eines anerkannten oder zugelassenen Rechnungslegungsstandards erstellt wurde, (c) darin enthaltene Informationen zuverlässig sind, (d) permanente Differenzen von insgesamt mehr als EUR 1.000.000,00 angepasst werden

Praktische Herausforderungen: push-down accounting, IFRS 16, Umgründungen, Bewertung von IC-Forderungen/-Beteiligungen/..., maßgebende Wesentlichkeitsgrenze, ...

„Hügel-Seminar“: Aktuelle Entwicklungen im Unternehmens- und Steuerrecht

Behandlung von Kapitalanteilen

Ausgenommene Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen

- **Grundregel:** JÜ/JF ist um bilanzierte Wertänderungen von Eigenkapitalbeteiligungen zu neutralisieren
- **Ausnahme:** Portfoliobeteiligungen (< 10%)
- **Besonderheit**
 - Wahlrecht, Wertänderungen, die steuerwirksam sind, auch Pillar II-wirksam zu behandeln,
 - ist für alle in derselben Jurisdiktion gelegenen Geschäftseinheiten einheitlich auszuüben und umfasst sämtliche (steuerwirksamen) Eigenkapitalbeteiligungen

Folgen des § 18 Abs 4 MinBestG

- **Rechtsfolge** betrifft nur steuerwirksame Gewinne/Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen
- **Ergebnis:** Kapitalgesellschaftsanteile sind grundsätzlich umfasst, das Wahlrecht betrifft aber nur steuerwirksame Substanzwertänderungen (nicht also zB steuerneutrale Teilwertabschreibungen oder Zuschreibungen)
 - **Wahlrechtsausübung sinnvoll!**

Behandlung von Anteilen an Personengesellschaften

Personengesellschaften und deren Behandlung (§ 36 MinBestG)

- **Schritt 1:** Verringerung des JÜ/JF der Personengesellschaft um Beträge, die konzernfremden Eigentümern zuzurechnen sind
- **Schritt 2:** Re-Allokation von Beträgen, die einer Betriebsstätte zuzurechnen sind
- **Schritt 3:** Re-Allokation von Beträgen an die Eigentümer der transparenten Einheit

Behandlung der Anteilsinhaber (§ 18 MinBestG)

- **Verzerrungspotenzial**
 - Neutralisierung bei nicht gruppzugehörigen Personengesellschaften in Verlustsituationen problematisch
 - Anwendung des § 18 Abs 4 MinBestG bei gruppzugehörigen Personengesellschaften in Gewinnsituationen problematisch
- **Anteilsbewertung von § 18 Abs 2 MinBestG erfasst?**
 - Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert: Wertänderungen existieren steuerlich gar nicht ❌
 - Bilanzierung nach der Equity-Methode: Entspricht ertragsteuerlicher Logik ✓
 - Veräußerungsergebnis ✓
- **Überlegungen zu potenziellen Lösungsmöglichkeiten**
 - Bilanzierung nicht gruppzugehöriger Personengesellschaftsanteile nach der Equity-Methode
 - Bilanzierung gruppzugehöriger Personengesellschaftsanteile zu fortgeführten Anschaffungskosten
 - Differenzierung nach IAS 27.10 und trotz Stetigkeitsgebot wohl denkbar
 - Bei UGB-Konzernabschlüssen: teleologische Reduktion des § 36 Abs 3 oder des § 18 Abs 4 MinBestG?

„Hügel-Seminar“: Aktuelle Entwicklungen im Unternehmens- und Steuerrecht

Mindeststeuerumlage

Erhebung der Mindeststeuer

- **Steuerschuldner:** zentriert auf eine bestimmte österreichische Geschäftseinheit (nicht nur NES, sondern auch PES und SES)
 - die von der obersten Muttergesellschaft beauftragte österreichische Geschäftseinheit
 - wenn keine Beauftragung erfolgt: die oberste österreichische Geschäftseinheit
 - wenn keine oberste Geschäftseinheit vorhanden: die wirtschaftlich bedeutendste österreichische Geschäftseinheit
- **Haftung:** alle anderen österreichischen Geschäftseinheiten haften für die Mindeststeuer (erneut für NES, PES und SES)
- **Implizite Folge:** Abschluss eines Steuerumlagevertrags

Mindeststeuerumlagemechanismen

- **Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrecht:** § 76 Abs 6 MinBestG sieht die Möglichkeit (arg: „kann“) vor, einen Ausgleich von den anderen Geschäftseinheiten zu fordern
- **PES:** Anlehnung an §§ 7 ff MinBestG (insb bei POPEs wohl sinnvoll oder gar geboten) – Umlage auch auf IPEs mit Minderheiten?
- **SES:** Umlage über die Grenze? Anlehnung an § 13 Abs 5 MinBestG? Alternativer Umlageschlüssel?
- **NES:**
 - Summe der „isolierten“ Ergänzungssteuern der österreichischen Geschäftseinheiten entspricht nicht notwendigerweise der sich nach dem MinBestG ergebenden Ergänzungssteuer
 - Differenzierung zwischen positivem und negativem Effekt aus *jurisdictional blending*?
 - Problematik Minderheitsgesellschafter

Kontakt



Priv.-Doz. Dr. Christoph
Marchgraber

Partner, Tax
T +43 1 31332-3679
M +43 664 883 08 728
cmarchgraber@kpmg.at



kpmg.at



© 2024 KPMG Alpen-Treuhand GmbH, eine österreichische Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ein Mitglied der globalen KPMG Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer private English company limited by guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.



© 2023 KPMG Alpen-Treuhand GmbH, eine österreichische Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ein Mitglied der globalen KPMG Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer private English company limited by guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.