

C. Die GloBE Rules als einheitliche Lösung

Bei den GloBE Rules handelt es sich um ein auf internationaler Basis entwickeltes Regelwerk, mit dem eine effektive Mindestbesteuerung bestimmter multinationaler Unternehmensgruppen erreicht werden soll. Unter Anwendung der GloBE Rules wird es den betroffenen Unternehmen erschwert, durch die Verlagerung von Gewinnen in sog. Niedrigsteuerländer eine Niedrig- oder gar Nichtbesteuerung der verlagerten Gewinne zu erreichen.

Derzeit werden die GloBE Rules von insgesamt 139 Staaten als gemeinsamer Konsens anerkannt⁵⁷, wovon bereits mehr als 50 Staaten – hierunter insbesondere die Mitgliedstaaten der Europäischen Union⁵⁸ – erste Schritte zur nationalen Umsetzung der GloBE Rules unternommen haben.⁵⁹ Die anerkennenden Staaten repräsentieren als Mischung aus sog. Entwicklungs-, Schwellen-, und Industrieländern nicht nur ein breites Spektrum an wirtschaftlichen Profilen, sondern zeigen auch das internationale Ausmaß des Projekts. So sind bspw. lateinamerikanische und europäische Länder, aber auch Staaten aus dem asiatisch-pazifischen Raum an dem Projekt beteiligt. Hierin spiegelt sich das globale Engagement wider, BEPS durch eine verstärkte internationale Zusammenarbeit anzugehen. Gleichzeitig werden die Wichtigkeit und die internationale Anerkennung des (gesamten) BEPS-Projekts und der Zwei-Säulen-Lösung deutlich. Denn ohne eine einheitliche Lösung zur Verhinderung von BEPS drohen unkoordinierte Lösungen auf nationaler Ebene, die das internationale Steuernetzwerk weiter verkomplizieren und negative Effekte auf globale Investitionen sowie das

57 Vgl. OECD (2023), Members List of October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution.

58 Vgl. Europäische Kommission (2021), Entwurf der EU-Richtlinie; vgl. Europäische Kommission (2022), EU-Richtlinie.

59 Vgl. OECD (2023), Outcome Statement, S. 1, Rn. 2.

Wirtschaftswachstum haben könnten (etwa durch drohende Doppel- bzw. Überbesteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten).⁶⁰

Nach Angaben der OECD repräsentieren die anerkennenden Staaten im Jahr 2023 mehr als 95 % des globalen BIP.⁶¹ Dies bedeutet, dass nach der nationalen Implementierung der GloBE Rules (sowie der abkommensrechtlichen Regelungen) weltweit nahezu alle in den Anwendungsbereich der GloBE Rules fallenden multinationalen Unternehmensgruppen durch die Mindestbesteuerung erfasst werden könnten. Dies zeigt, dass die entwickelten GloBE Rules dem verfolgten Ziel, weltweit eine effektive Mindestbesteuerung bestimmter multinationaler Unternehmensgruppen sicherzustellen, aufgrund der Erfassung des nahezu gesamten globalen BIP gerecht werden könnten. Notwendig für die Erreichung dieses Ziels ist jedoch, dass die GloBE Rules durch die anerkennenden Staaten national sowie auf Abkommensebene implementiert und entsprechend angewandt werden. Die hierdurch entstehende Kohärenz bei der Umsetzung und Verwaltung der GloBE Rules soll zu einem transparenten und umfassenden Steuersystem führen, das sowohl für die multinationalen Unternehmensgruppen, aber auch für die Staaten, in denen die multinationalen Unternehmensgruppen tätig sind, vorhersehbar ist und das Risiko der Doppel- bzw. Überbesteuerung vermeidet.⁶²

Nachfolgend wird zunächst der sog. Common Approach Status der GloBE Rules als Kern der konsensualen Lösung und die Bedeutung dieses Status für die Anerkennung nationaler Regelungen näher erläutert (vgl. Abschn. C. I.). Anschließend werden die Anwendungsvoraussetzungen und der Regelungsmechanismus der GloBE Rules überblicksartig untersucht (vgl. Abschn. C. II.) sowie die Anforderungen an eine qualifizierte nationale, d.h. den GloBE Rules entsprechende, Regelung dargestellt (vgl. Abschn. C. III.).

60 Vgl. OECD (2019), Programme of Work, S. 7, Rn. 11 und S. 25, Rn. 54.

61 Vgl. OECD (2023), STTR, S. 3

62 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 8, Rn. 1.

I. Common Approach Status

Die Anerkennung der GloBE Rules im Rahmen des Landmark Agreements, begründet für einen Staat jedoch nicht automatisch die Pflicht, die konsensbasierten Regelungen innerhalb der landeseigenen Gesetzgebung zu verankern und damit eine Mindestbesteuerung der betroffenen Unternehmen auf nationaler Ebene vornehmen zu müssen. Vielmehr gilt für die GloBE Rules der sog. ‚Common Approach Status‘. Dies bedeutet, dass weiterhin die einzelstaatliche Souveränität anerkannt wird⁶³, wonach es einem Staat grds. freisteht, autonom darüber entscheiden, ob er die GloBE Rules national implementieren möchte oder nicht.

Entscheidet sich ein Staat für die innerstaatliche Implementierung der GloBE Rules, ist er verpflichtet, diese in einer Weise umzusetzen und zu verwalten, die den auf Ebene des IF erarbeiteten und gemeinsam vereinbarten Ergebnissen entspricht.⁶⁴ Hierbei sind neben den GloBE (Model) Rules auch die übrige von der OECD bzw. dem IF als Ergänzung zu den GloBE Rules veröffentlichte Dokumentation zu beachten (z.B. der Kommentar inkl. des administrativen Leitfadens sowie die Anwendungsbeispiele).⁶⁵

Der Common Approach Status bedeutet darüber hinaus die (uneingeschränkte) Akzeptanz eines Staates gegenüber der Anwendung der GloBE Rules durch einen anderen Staat – unabhängig von der eigenen innerstaatlichen Umsetzung dieser Regelungen. Dies gilt nicht nur für die grundsätzliche Anwendung der GloBE Rules, sondern bezieht sich auch auf die festgelegte Anwendungsreihenfolge der GloBE Rules (so hat die IIR bspw. Vorrang vor der UTPR) sowie der Anwendung vereinbarter Safe Harbour-Regelungen.⁶⁶ In der Folge muss der nicht-an-

63 Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, S. 2: „This document and any map included herein are without prejudice to the status of or sovereignty over any territory [...]“; OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3 unter ‚Rule status‘.

64 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 11, Rn. 14.

65 Vgl. OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3 unter ‚Rule status‘.

66 Vgl. OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3 unter ‚Rule status‘.

wendende Staat die Durchsetzung der GloBE Rules durch einen oder mehrere andere Staaten akzeptieren, auch wenn dies bedeutet, dass der andere Staat hierdurch Steuersubstrat vereinnahmt, welches grds. dem einen Staat zu gestanden hätte (sofern dieser die GloBE Rules implementiert und angewandt hätte).

Voraussetzung für die Pflicht zur Anerkennung der GloBE Rules ist jedoch, dass die nationalen Regelungen des einen (die GloBE Rules anwendenden) Staates den gemeinsam vereinbarten Ergebnissen entsprechen (siehe oben).⁶⁷ Implementiert der eine Staat also eine IIR und eine UTPR auf nationaler Ebene, müssen diese nach der Anwendungssystematik der GloBE Rules durch einen anderen Staat nur dann anerkannt werden, wenn es sich um eine Qualifizierte IIR (Qualified IIR) bzw. eine Qualifizierte UTPR (Qualified UTPR) handelt.⁶⁸

Sollten die nationale IIR bzw. die UTPR nicht als anzuerkennende Regelungen qualifizieren, sind die übrigen Staaten entsprechend nicht verpflichtet, diese bei der Anwendung ihrer eigenen nationalen GloBE Rules zu berücksichtigen. Dies kann z.B. Auswirkung auf die Anwendungsreihenfolge der Regelungen haben und sogar zu Doppel- bzw. Überbesteuerungen führen – etwa indem ein Staat seine nationale IIR anwendet, ein anderer Staat diese mangels Qualifizierung jedoch nicht anerkennt und in der Folge (zusätzlich) seine eigene nationale IIR anwendet, ohne die nicht-qualifizierende IIR des einen Staates in Abzug zu bringen (vgl. Abschn. C. II.).⁶⁹

Zur Vermeidung solcher Normenkollisionen bzw. der unkoordinierten Anwendung von nationalen Regelungen für eine Mindestbesteuerung sollte unbedingt darauf geachtet werden, die nationalen Regelungen möglichst entsprechend der vereinbarten GloBE Rules zu strukturieren. Ergänzend empfiehlt es sich, für die Auslegung der GloBE Rules in Zweifelsfällen insbesondere den Kommentar (inkl. administrativem Leitfaden) sowie die Anwendungsbeispiele heranzuziehen. Eine enge

67 Vgl. OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution, S. 3 unter ‚Rule status‘.

68 Vgl. z.B. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.3.1; OECD (2022).

69 Vgl. z.B. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 9, Rn. 5: „Under this approach, an Intermediate Parent Entity shall not apply the IIR where it is controlled by another parent entity further up the ownership chain that is subject to a Qualified IIR.“

Orientierung an den GloBE Rules bedeutet dabei nicht, dass die nationalen Regelungen im (ggf. übersetzten) Wortlaut zwingend den GloBE Rules entsprechen müssen. Die GloBE Rules sind vielmehr als Musterregelungen zu verstehen, die einen Mindeststandard für die Mindestbesteuerung festlegen sollen.⁷⁰

Insgesamt wird es ratsam sein, bei der nationalen Implementierung der Regelungen zur Mindestbesteuerung das von der OECD bzw. dem IF vorgesehene generelle Umsetzungskonzept (Implementation Framework) zu berücksichtigen. Dieses soll zeitnah finalisiert werden⁷¹ und u.a. dazu dienen, ein Peer Review-Verfahren einzurichten.⁷² Mit Hilfe des Peer-Review-Verfahrens wird insbesondere geprüft, welche nationale Regelungen als qualifizierte IIR bzw. UTPR anzusehen und danach von den übrigen Staaten des IF als Teil des ‚GloBE-Regelungsgeflecht‘ anzuerkennen sind.

II. Überblick über die GloBE Rules

Die GloBE Rules sollen sicherstellen, dass eine Multinationale Unternehmensgruppe (MNE Group) in jedem Land, in dem sie über eine Geschäftseinheit (Constituent Entity) wirtschaftlich tätig wird, eine Mindeststeuerlast i.H.v. 15 % bezogen auf ihr in dem jeweiligen Land erzielter Einkommen trägt. Der Mindestsatz von 15 % wird für jedes Land gesondert ermittelt und ggf. angewandt (sog. Jurisdictional Blending). Liegt die direkte Besteuerung des jeweils lokal erwirtschafteten Einkommens in einem oder mehreren Ländern effektiv unter dem Mindestsatz von 15 %, wird die ‚fehlende Steuer‘ (als Differenz zwischen der tatsächlichen Steuer und der Mindeststeuer) über eine Ergänzungssteuer (Top-up Tax) erhoben. Diese Ergänzungssteuer kann durch die teilnehmenden Staaten entweder über eine Qualifizierte IIR (oder eine Qualifizierte UTPR) vereinnahmt werden. Welcher der teilnehmenden Staaten die Ergänzungssteuer über welche Regelung vereinnahmen darf, wird über eine bestimmte Anwendungsreihenfolge

⁷⁰ Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 11 Rn. 15.

⁷¹ Vgl. OECD (2022), Progress Report, S. 7, Abschn. 2.2.2.

⁷² Vgl. OECD (2022), Progress Report, S. 7, Abschn. 2.2.1.

(sog. Rule Priority) geregelt. So hat die IIR bspw. Vorrang vor der UTPR, d.h. nur sofern keine IIR zur Anwendung kommt, greift der Auffangmechanismus der UTPR. Auch innerhalb der IIR gibt es eine festgelegte Anwendungsreihenfolge (sog. Top Down Approach). Da die GloBE Rules ausschließlich auf den Effektiven Steuersatz (Effective Tax Rate) für das in einem bestimmten Land erwirtschaftete Einkommen abstellen, kommt es für die Anwendung der IIR bzw. UTPR grds. nicht darauf an, ob die Muttergesellschaft (Parent Entity) der Multinationalen Unternehmensgruppe selbst einem Effektiven Steuersatz von über 15 % unterliegt.

Nachfolgend werden zunächst die Anwendungsvoraussetzungen der GloBE Rules untersucht (vgl. Abschn. C. II. 1.) und dargestellt, wie das (ggf. niedrig besteuerte) Einkommen der einzelnen, von den GloBE Rules erfassten Geschäftseinheiten der Multinationalen Unternehmensgruppe ermittelt wird (vgl. Abschn. C. II. 2.) und welche Steuern der jeweiligen Geschäftseinheit zuzuordnen sind (vgl. Abschn. C. II. 3.). Anschließend wird beschrieben, wie der Effektive Steuersatz aller in einer Jurisdiktion ansässigen Geschäftseinheiten zu ermitteln ist, um basierend hierauf ggf. die Ergänzungssteuer für die jeweilige Jurisdiktion zw. Geschäftseinheiten zu berechnen (vgl. Abschn. C. II. 4.). Hiernach wird erläutert, wie die zuvor ermittelte Ergänzungssteuer über eine Qualifizierte IIR bzw. eine Qualifizierte UTPR eingesammelt werden kann (vgl. Abschn. C. II. 5.).

Es gelten besondere Regeln für Umstrukturierungen und besondere Beteiligungsstrukturen innerhalb der Multinationalen Unternehmensgruppe⁷³ sowie für bestimmte Steuerneutralitäts- und Ausschüttungsregime⁷⁴, auf die in der vorliegenden Arbeit nicht näher eingegangen wird. Auch die administrativen Aspekte und Übergangsregelungen⁷⁵ zur Einführung der GloBE Rules sowie die abkommensrechtlichen Besonderheiten im Zusammenhang mit den GloBE Rules werden nicht näher untersucht.

73 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 6.

74 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 7.

75 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 8, Art. 9.

1. Anwendungsvoraussetzungen der GloBE Rules

Die GloBE Rules gelten für die Geschäftseinheiten einer Multinationalen Unternehmensgruppe, die in mind. zwei der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre (Fiscal Years) einen konsolidierten (Gruppen-)Umsatz von mind. EUR 750 Mio. erzielt haben.⁷⁶

Eine Geschäftseinheit ist jeder Rechtsträger (Entity) sowie jede Betriebsstätte (Permanent Establishment) eines solchen Rechtsträgers, der Teil einer Gruppe (Group) ist.⁷⁷ Eine Betriebsstätte wird demnach als eigener Rechtsträger betrachtet.

Eine Multinationale Unternehmensgruppe ist jede Gruppe, die mind. einen Rechtsträger oder eine Betriebsstätte umfasst, der bzw. die außerhalb des Ansässigkeitsstaats der Obersten Muttergesellschaft ansässig bzw. belegen ist.⁷⁸ Die Oberste Muttergesellschaft ist ein Rechtsträger, der eine direkte oder indirekte Mehrheitsbeteiligung (Controlling Interest) an einem anderen Rechtsträger besitzt und der weder direkt noch indirekt von einem anderen Rechtsträger beherrscht wird.⁷⁹ Darüber hinaus gilt als Oberste Muttergesellschaft das Stammhaus (Main Entity) eines Rechtsträgers, der eine Betriebsstätte besitzt.⁸⁰

Der maßgebende konsolidierte (Gruppen-)Umsatz i.H.v. mind. EUR 750 Mio. wird aus dem Konzernabschluss (Consolidated Financial Statements) der Obersten Muttergesellschaft der Multinationalen Unternehmensgruppe abgeleitet.⁸¹

Daneben gibt es eine Reihe Ausgenommener Rechtsträger (Excluded Entities), die grds. weder den GloBE Rules unterliegen noch als Geschäftseinheit anzusehen sind.⁸² Hierzu zählen z.B. staatliche Rechtsträger, internationale Organisationen, Organisationen ohne Erwerbszweck oder Pensionsfonds.

⁷⁶ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.1.1.

⁷⁷ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.3.1, Art. 1.3.2.

⁷⁸ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.2.1.

⁷⁹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.4.1 (a).

⁸⁰ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.4.1 (b).

⁸¹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.1.1.

⁸² OECD (2021), GloBE Rules, Art. 1.5, Art. 1.1.3, Art. 1.3.3.

2. Berechnung des GloBE-Einkommens

Nachdem die Anwendbarkeit der GloBE Rules untersucht und die einzelnen, von den GloBE Rules betroffenen Geschäftseinheiten identifiziert wurden, ist das GloBE-Einkommen (GloBE Income) der jeweiligen Geschäftseinheiten zu ermitteln.

Ausgangspunkt für die Ermittlung des GloBE-Einkommens einer Geschäftseinheit ist grds. ihr Bilanzieller Jahresüberschuss oder -fehlbetrag (Financial Accounting Net Income or Loss), der für die Erstellung des Konzernabschlusses der Obersten Muttergesellschaft verwendet wird, vor etwaigen Konsolidierungsmaßnahmen zur Bereinigung konzerninterner Transaktionen.⁸³ Zu beachten ist, dass der Konzernabschluss grds. nach Maßgabe eines Anerkannten Rechnungslegungsstandards (Acceptable Financial Accounting Standard) zu erstellen ist, z.B. gem. IFRS oder entsprechend der handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze (GAAP) bestimmter Staaten (darunter z.B. Deutschland und die USA).

Der Bilanzieller Jahresüberschuss oder -fehlbetrag ist für Zwecke der Ermittlung des GloBE-Einkommens um bestimmte Anpassungen zu modifizieren.⁸⁴ Zu den Anpassungen gehören u.a. Korrekturen für Netto-Steueraufwand (Net Taxes Expense), für Ausgenommene Ausschüttungen (Excluded Dividends), für Ausgenommene Beteiligungsgewinne oder -verluste (Excluded Equity Gain or Loss), für Währungskursdifferenzen⁸⁵ oder auf Antrag für bestimmte aktienbasierte Vergütungen.⁸⁶

Zusätzlich sind Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten derselben Multinationalen Unternehmensgruppe, die in unterschiedlichen Jurisdiktionen ansässig sind, innerhalb der Buchhaltung dieser Geschäftseinheiten dergestalt zu berichtigen, dass die aus den Transaktionen resultierenden Erträge bzw. Aufwendungen in den GloBE-Einkommen

83 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.1.2.

84 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.1.1.

85 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.1.

86 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.2.

der Geschäftseinheiten in jeweils korrespondierender Höhe enthalten sind und im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehen.⁸⁷

Daneben werden Qualifizierte Erstattungsfähige Steuergutschriften (Qualified Refundable Tax Credits) bei der Berechnung des GloBE-Einkommens berücksichtigt, während Nichtqualifizierte Erstattungsfähige Steuergutschriften (Non-Qualified Refundable Tax Credits) nicht als GloBE-Einkommen behandelt werden.⁸⁸

Bei Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die im Konzernabschluss zum beizulegenden Zeitwert oder im Rahmen einer Wertminderung bilanziert werden, kann die Erklärungspflichtige Geschäftseinheit (Filing Constituent Entity) auf Antrag wählen, ob bei der Berechnung des GloBE-Einkommens Gewinne und Verluste nach dem Realisationsprinzip ermittelt werden sollen. Das Wahlrecht ist ein Fünf-Jahres-Wahlrecht (Five-Year Election) und gilt grds. für alle Geschäftseinheiten, die in der Jurisdiktion ansässig sind, für die das Wahlrecht ausgeübt wurde (wobei das Wahlrecht auf Antrag auf bestimmte Investmentgesellschaften beschränkt werden kann).⁸⁹

Ebenfalls auf Antrag durch die Erklärungspflichtige Geschäftseinheit, können kumulierte Gewinne (aller innerhalb der Jurisdiktion ansässigen Geschäftseinheiten) aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen bis zu vier Jahre zurückgetragen und mit GloBE-Verlusten verrechnet werden.⁹⁰ Der Effektive Steuersatz sowie die Ergänzungssteuer für diese Vorjahre sind entsprechend neu zu ermitteln.⁹¹

Bei der Berechnung des GloBE-Einkommens bzw. -Verlusts eines Niedrig Besteuernten Rechtsträgers (Low-Tax Entity) werden unter bestimmten Voraussetzungen ferner alle Ausgaben, die einer Konzern-internen Finanzierungsvereinbarung (Intragroup Financing Arrangement) zuzuordnen sind, nicht berücksichtigt.⁹²

87 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.3.

88 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.4.

89 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.5.

90 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.6 i.V.m. Art. 10.1 ‚Aggregate Asset Gain‘ und ‚Local Tangible Asset‘.

91 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.6.

92 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.7.

Die Oberste Muttergesellschaft kann auf Antrag Erträge und Aufwendungen aus Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten, die in derselben Jurisdiktion ansässig sind und dort in eine steuerliche Organschaft einbezogen sind, für Zwecke der Berechnung des Netto-GloBE-Einkommens bzw. -Verlusts (Net GloBE Income or Loss, vgl. Abschn. C. II. 4.) dieser Geschäftseinheiten eliminieren.⁹³ Die in diesem Artikel vorgesehene Wahl ist eine Fünf-Jahres-Wahl, welche die oberste Muttergesellschaft für das Jahr der Wahl sowie die folgenden vier Jahre an diese Entscheidung bindet.⁹⁴

Einkünfte aus oder im Zusammenhang mit Internationalem Schiffsverkehr (International Shipping Income bzw. Qualified Ancillary International Shipping Income) werden bei der Ermittlung des GloBE-Einkommens grds. außer Acht gelassen.⁹⁵

Daneben gelten Besonderheiten für die Ermittlung des GloBE-Einkommens von Versicherungsunternehmen⁹⁶ und Banken⁹⁷ sowie für die Zurechnung von Einkünften aus Betriebsstätten⁹⁸ und von steuerlich durchlässigen Rechtsträgern (Flow-through Entities).⁹⁹

3. Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern

Neben der Ermittlung des GloBE-Einkommens für die einzelnen Geschäftseinheiten, sind ferner die für diese Geschäftseinheiten Angepassten Erfassten Steuern (Adjusted Covered Taxes) zu berechnen.

Ausgangspunkt für die Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern ist die Summe der Erfassten Steuern (Covered Taxes). Diese sind um bestimmte Anpassungen zu modifizieren, um die Angepassten Erfassten Steuern einer Geschäftseinheit zu ermitteln.¹⁰⁰

93 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.8.

94 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.8 i.V.m. Art. 10.1 ,Five-Year Election‘.

95 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.3.

96 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.9.

97 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.2.10.

98 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.4.

99 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 3.5.

100 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.1.

Die Erfassten Steuern umfassen (i) Steuern (Taxes), die in den Finanzkonten einer Geschäftseinheit für ihren Gewinn oder ihren Anteil am Gewinn einer Geschäftseinheit, an der sie eine Beteiligung hält, verbucht werden, (ii) Steuern auf ausgeschüttete Gewinne, verdeckte Gewinnausschüttungen und nichtbetriebliche Ausgaben, die im Rahmen eines zulässigen Ausschüttungssteuersystems (Eligible Distribution Tax System) angefallen sind, (iii) Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben werden und (iv) Steuern, die auf zurückbehaltene Gewinne und Eigenkapitalbestandteile entfallen.¹⁰¹ Zu den Erfassten Steuern gehören auch (i) Steuern, die auf den Anteil einer Geschäftseinheit an nicht ausgeschütteten Gewinnen eines Steuerlich Transparenten Rechtsträgers (Tax Transparent Entities), wie etwa einer Personengesellschaft, entfallen, (ii) Steuern, die im Rahmen eines CFC-Steuerregimes auferlegt werden sowie (iii) Steuern, die aus Ausschüttungen einer anderen Geschäftseinheit resultieren.¹⁰²

Unter die Erfassten Steuern fallen demgegenüber nicht (i) die Ergänzungssteuern, die gegenüber einer Muttergesellschaft im Rahmen einer Qualifizierten IIR erhoben werden, (ii) die Ergänzungssteuern, die gegenüber einer Geschäftseinheit im Rahmen einer Qualifizierten Inländischen Mindeststeuer (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT) erhoben werden, (iii) Steuern, die auf eine Anpassung zurückzuführen sind, die von einer Geschäftseinheit infolge der Anwendung einer Qualifizierten UTPR vorgenommen wurde, (iv) Disqualifizierte Erstattungsfähige Anrechnungssteuern (Disqualified Refundable Imputation Taxes) sowie (v) bestimmte Steuern von Versicherungsgesellschaften.¹⁰³

Die Erfassten Steuern sind jedoch nur insoweit im Rahmen der weiteren Ermittlung zu berücksichtigen, als sie als laufender Steueraufwand im Bilanziellen Jahresüberschuss oder -fehlbetrag der Geschäftseinheit für das betreffende Wirtschaftsjahr enthalten sind.¹⁰⁴ Ferner darf jede Erfasste Steuer nur einmal im Rahmen der Ermittlung der Angepass-

101 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.2.1.

102 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 92, Rn. 24.

103 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.2.2.

104 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.1.

ten zu Erfassten Steuern berücksichtigt werden.¹⁰⁵ Steuern, die nicht unter die Definition der Erfassten Steuern gem. den GloBE Rules fallen, wie z.B. Verbrauchs- und Lohnsteuern, werden bei der Berechnung des GloBE-Einkommens oder -Verlustes als abzugsfähig behandelt.¹⁰⁶

Nachdem für die einzelne Geschäftseinheit ihre Erfassten Steuern ermittelt wurden, sind hierfür bestimmte Anpassungen vorzunehmen. Zu den Anpassungen gehören (i) bestimmte Hinzurechnungen (Additions to Covered Taxes) und Kürzungen (Reductions to Covered Taxes), (ii) die Berücksichtigung des Gesamtbetrags der Latenten Steueranpassungsbeträge (Total Deferred Tax Adjustment Amount) sowie (iii) jegliche Erhöhungen oder Minderungen von Erfassten Steuern, die im Eigenkapital oder im Sonstigen Ergebnis (Other Comprehensive Income) ausgewiesen werden und sich auf Beträge beziehen, die in die Berechnung des GloBE-Einkommens oder -Verlusts einfließen und nach den lokalen Steuervorschriften steuerpflichtig sind.¹⁰⁷

Die im Rahmen der Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern vorzunehmenden Hinzurechnungen umfassen (i) sämtliche Erfassten Steuern, die in der Finanzbuchhaltung als Aufwendungen in dem Ergebnis vor Steuern enthalten sind, (ii) alle Latenten Steueransprüche aus GloBE-Verlusten (GloBE Loss Deferred Tax Asset), (iii) alle Erfassten Steuern, die im Wirtschaftsjahr gezahlt werden und sich auf eine unsichere Steuerposition beziehen, wenn dieser Betrag für ein vorheriges Wirtschaftsjahr als Kürzung der Erfassten Steuern behandelt wurde und (iv) jede Qualifizierte Erstattungsfähige Steuergutschrift (Qualified Refundable Tax Credit), die als Minderung des laufenden Steueraufwands erfasst wird.¹⁰⁸

Darüber hinaus sind die Erfassten Steuern um bestimmte Kürzungen zu mindern. Zu diesen Kürzungen zählen (i) der laufende Steueraufwand in Bezug auf Erträge, die von der Berechnung des GloBE-Einkommens bzw. der GloBE-Verluste ausgeschlossen sind, (ii) sämtliche Nichtqualifizierte Erstattungsfähige Steuergutschriften (Non-Qualified Refundable Tax Credit), die nicht als Minderung des laufenden Steu-

¹⁰⁵ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.4.

¹⁰⁶ Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 91, Rn. 22.

¹⁰⁷ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.1.

¹⁰⁸ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.2.

eraufwands erfasst werden, (iii) alle Erfassten Steuern, die einer Geschäftseinheit erstattet oder gutgeschrieben wurden, mit Ausnahme Qualifizierter Erstattungsfähiger Steuergutschriften, die in der Finanzbuchhaltung nicht als Anpassung des laufenden Steueraufwands behandelt wurden, (iv) der laufende Steueraufwand für unsichere Steuerpositionen und (v) der laufende Steueraufwand für Steuern, die voraussichtlich nicht innerhalb von drei Jahren gezahlt werden.¹⁰⁹

Sofern in einem Wirtschaftsjahr innerhalb der gesamten Jurisdiktion (d.h. durch alle in diesem Staat ansässigen Geschäftseinheiten) ein GloBE-Verlust erzielt wird und die Angepassten Erfassten Steuern weniger als Null betragen, ist für die in dieser Jurisdiktion ansässigen Geschäftseinheiten u.U. eine Zusätzliche Laufende Ergänzungssteuer (Additional Current Top-up Tax) zu berücksichtigen.¹¹⁰

Zur Berücksichtigung temporärer Differenzen ist im Rahmen der Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern ferner der Gesamtbetrag der Latenten Steueranpassungsbeträge (Total Deferred Tax Adjustment Amount) einzubeziehen. Der Gesamtbetrag der Latenten Steueranpassungsbeträge für eine Geschäftseinheit entspricht u.a. dem buchhalterisch erfassten latenten Steueraufwand dieser Geschäftseinheit, wenn der für sie – bezogen auf die Erfassten Steuern – (lokal) anwendbare Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz (Minimum Rate) i.H.v. 15 % liegt.¹¹¹ Der Gesamtbetrag der latenten Steueranpassungsbeträge unterliegt einigen Ausnahmen und Korrekturen.¹¹²

Anstelle der Berücksichtigung des Gesamtbetrags der Latenten Steueranpassungsbeträge kann eine Erklärungsspflichtige Geschäftseinheit für die jeweilige Jurisdiktion ihr Wahlrecht für GloBE-Verluste (GloBE Loss Election) ausüben.¹¹³ Sofern das Wahlrecht für GloBE-Verluste ausgeübt wird, wird in jedem Wirtschaftsjahr, in dem ein Netto-GloBE-Verlust für das Land vorliegt, ein Latenter Steueranspruch aus GloBE-Verlusten gebildet.¹¹⁴ Der Latente Steueranspruch aus GloBE-

109 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.3.

110 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.1.5.

111 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.4.1.

112 Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.4.1(a)-(e) und GloBE Rules, Art. 4.4.2.

113 Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.5.1.

114 Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.5.1.

Verlusten entspricht dem mit dem Mindeststeuersatz multiplizierten Netto-GloBE-Verlust¹¹⁵ und fällt unter die Hinzurechnungen zur Ermittlung der Angepassten Erfassten Steuern (siehe oben).

Daneben gelten Besonderheiten für die Zurechnung der Erfassten Steuern in Bezug auf Betriebsstätten, Steuerlich Transparente Rechtsträger und Hybride Rechtsträger (Hybrid Entities) sowie für die Aufteilung von CFC-Steuern und Steuern auf Ausschüttungen, die eine Geschäftseinheit von einer anderen erhält.¹¹⁶ So werden bspw. CFC-Steuern, die bei einer anderen Geschäftseinheit anfallen, der Geschäftseinheit zugerechnet, die das der CFC-Steuer unterliegende Einkommen erzielte.¹¹⁷

Auch sind Besonderheiten für nachträgliche Anpassungen von auf ein vorangegangenes Wirtschaftsjahr entfallenden Erfassten Steuern zu berücksichtigen. Hierunter fallen buchhalterische Anpassungen für Steuerverbindlichkeiten einer Geschäftseinheit, die sich auf ein früheres Wirtschaftsjahr beziehen¹¹⁸, die (nachträgliche) Änderung des für ein Vorjahr anzuwendenden lokalen Steuersatzes¹¹⁹ sowie der Fall, dass Erfasste Steuern i.H.v. mehr als EUR 1 Mio. in einem vergangenen Wirtschaftsjahr berücksichtigt wurden, diese Steuern jedoch innerhalb von drei Jahren nicht tatsächlich gezahlt wurden.¹²⁰

4. Berechnung des Effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer

Sobald für eine Jurisdiktion die GloBE-Einkommen oder -Verluste aller Geschäftseinheiten der Multinationalen Unternehmensgruppe sowie die für diese Geschäftseinheiten Angepassten Erfassten Steuern ermittelt wurden, können nunmehr der innerhalb der Jurisdiktion (für alle Geschäftseinheiten kumulativ) geltende Effektive Steuersatz berechnet und hieraus eine etwaig zu zahlende Ergänzungssteuer abgeleitet werden.

¹¹⁵ Vgl. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.5.1.

¹¹⁶ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.3.

¹¹⁷ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.3.2(c).

¹¹⁸ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.6.1.

¹¹⁹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.6.2 und Art. 4.6.3.

¹²⁰ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 4.6.4.

Hierzu sind zunächst jeweils die GloBE-Einkommen oder -Verluste sowie die Angepassten Erfassten Steuern aller Geschäftseinheiten innerhalb dieser Jurisdiktion aufzusummieren.¹²¹ Diese Vermischung der Einkommen und Verluste unterschiedlicher Geschäftseinheiten, die innerhalb desselben Staates ansässig sind, nennt sich ‚Jurisdictional Blending‘. Anschließend ist das Netto-GloBE-Einkommen für die Jurisdiktion zu ermitteln, indem die Summe der GloBE-Einkommen um die Summe der GloBE- Verluste gemindert wird und danach eine positive Gesamtsumme verbleibt.¹²²

Sofern sich hieraus eine positive Gesamtsumme ergibt, ist die Gesamtsumme der Angepassten Erfassten Steuern durch das Netto-GloBE-Einkommen zu dividieren.¹²³ Der sich daraus ergebende Quotient stellt den der innerhalb der Jurisdiktion für alle Geschäftseinheiten kumulativ geltenden Effektiven Steuersatz dar.¹²⁴

Sodann ist der Ergänzungssteuersatz (Top-up Tax Percentage) zu berechnen, indem der Effektive Steuersatz von dem Mindeststeuersatz i.H.v. 15 % in Abzug gebracht wird.¹²⁵ Sofern also der Effektive Steuersatz für einen Staat 10 % beträgt, ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz i.H.v. 15 % und dem Effektiven Steuersatz i.H.v. 10 % der Ergänzungssteuersatz i.H.v. 5 %.

Mit Hilfe des Ergänzungssteuersatzes ist die Staatliche Ergänzungssteuer (Jurisdictional Top-up Tax) zu ermitteln.¹²⁶ Hierfür ist der Überschüssige Gewinn (Excess Profit) zu berechnen, der sich aus dem Netto-GloBE-Einkommen aller Geschäftseinheiten des Staates abzgl. eines Substanzbasierten Einkommensausschlusses (Substance-based Income Exclusion) ergibt (siehe weiter unten).¹²⁷ Die Staatliche Ergänzungssteuer wird anschließend errechnet, indem der Ergänzungssteuersatz mit dem Überschüssigen Gewinn multipliziert wird und das

121 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.1.2.

122 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.1.2.

123 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.1.1.

124 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.1.1.

125 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.2.1.

126 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.2.3.

127 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.2.2.

Ergebnis um etwaige Zusätzliche Laufende Ergänzungssteuern erhöht sowie um etwaige QDMTTs gemindert wird.¹²⁸

Nach der Ermittlung der Staatlichen Ergänzungssteuer, ist diese auf die einzelnen, in dem betreffenden Staat ansässigen Geschäftseinheiten nach dem Verhältnis ihres jeweiligen GloBE-Einkommens zum gesamten GloBE-Einkommen aller in dem Staat ansässigen Geschäftseinheiten umzulegen (wobei GloBE-Verluste hierbei nicht berücksichtigt werden).¹²⁹

Eine Erklärungspflichtige Geschäftseinheit kann jährlich neu entscheiden, ob ein Substanzbasierter Einkommensausschluss für eine Jurisdiktion angewandt werden soll oder nicht.¹³⁰ Der Ausschluss hat zur Folge, dass das ausgeschlossene Einkommen im Rahmen der Berechnung der Ergänzungssteuer entsprechend ausgenommen wird (d.h. es wird nicht als ‚schädliches‘ niedrig besteuertes Einkommen betrachtet).

Der Betrag des Substanzbasierten Einkommensausschlusses für einen Staat ist die Summe aus dem Ausschluss für Lohnsummen (Payroll Carve-out) und dem Ausschluss für Sachanlagen (Tangible Asset Carve-out) für jede Geschäftseinheit innerhalb dieses Staates, mit Ausnahme von Geschäftseinheiten, die Investmentgesellschaften sind.¹³¹ Der Ausschluss für Lohnsummen für eine Geschäftseinheit entspricht (mit wenigen Ausnahmen) 5 % ihrer Zulässigen Lohnsummenkosten (Eligible Payroll Costs) für Qualifizierte Mitarbeiter (Eligible Employees), die für die Multinationale Unternehmensgruppe in dem betreffenden Land tätig sind.¹³² Der Ausschluss für Sachanlagen für eine Geschäftseinheit entspricht 5 % des Buchwerts der Qualifizierten Sachanlagen, die sich in diesem Land befinden.¹³³ Qualifizierte Sachanlagen umfassen (i) Sachanlagen und natürliche Ressourcen, die sich in dem betreffenden Staat befinden, (ii) das Nutzungsrecht eines Leasingnehmers an Sachanlagen, die sich in dem Staat befinden sowie (iii) eine Lizenz von oder eine ähnliche Vereinbarung mit dem Staates für die Nutzung

¹²⁸ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.2.3.

¹²⁹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.2.4.

¹³⁰ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.1.

¹³¹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.2.

¹³² OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.3.

¹³³ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.4.

von Grundstücken oder die Ausbeutung natürlicher Ressourcen, die mit erheblichen Investitionen in Sachanlagen verbunden ist.¹³⁴ Zu diesem Zweck umfasst die Berechnung des Ausschlusses von Sachanlagen nicht den Buchwert von Immobilien, die zum Verkauf, zur Vermietung oder zur Kapitalanlage gehalten werden.¹³⁵ Daneben gelten Besonderheiten für Einkünfte aus oder im Zusammenhang mit Internationalem Schiffsverkehr, Betriebsstätten und Steuerlich Durchlässige Rechtsträger.¹³⁶

Bei den Zusätzlichen Laufenden Ergänzungssteuern handelt es sich um eine zusätzlich zu der regulären Ergänzungssteuer zu berücksichtigenden Steuern, die anfallen, wenn bestimmte Neuberechnungen für die Ergänzungssteuer erforderlich werden, etwa wenn Korrekturen für ein vorangegangenes Wirtschaftsjahr anfallen.¹³⁷

Als QDMTT gilt jede nationale Mindeststeuer, die (i) die inländischen Überschüssigen Gewinne nach Regelungen ermitteln, die den GloBE Rules entsprechen, (ii) die inländische Steuerschuld in Bezug auf inländische Überschüssige Gewinne (mindestens) auf den Mindeststeuersatz anhebt und (iii) die in einer Weise umgesetzt und verwaltet wird, die mit den in den GloBE Rules (inkl. des Kommentars) vorgesehenen Ergebnissen übereinstimmt (wobei die Regelungen national mit keinen Vorteilen verbunden sein dürfen).¹³⁸ Soweit sich ein Land für die Einführung einer QDMTT entscheidet, reduziert diese Steuer den Betrag der Ergänzungssteuer, der andernfalls nach den GloBE Rules anwendbar und in einem anderen Staat zu zahlen wäre (siehe oben). Wenn nach den GloBE Rules bspw. für die Geschäftseinheiten in einem Land grds. eine Ergänzungssteuer von 100 fällig wäre, dieses Land aber eine eigene QDMTT von 100 erhebt, wird nach den GloBE Rules keine zusätzliche Ergänzungssteuer fällig. Für den Fall, dass die QDMTT geringer ist als die grds. nach den GloBE Rules zu erhebende Ergänzungssteuer, wurde mit dem administrativen Leitfaden aus Juli 2023 eine Safe Harbour-Regelung eingeführt, nach der der grds. als Er-

¹³⁴ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.4.

¹³⁵ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.4.

¹³⁶ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.3.4, Art. 5.3.6, Art. 5.3.7.

¹³⁷ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.4.

¹³⁸ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1 „Qualified Domestic Minimum Top-up Tax“.

gänzungssteuer zu erhebende Differenzbetrag auf Null reduziert wird, sofern die nationalen Regelungen der QDMTT gewissen Standards entsprechen.¹³⁹

Die GloBE Rules sehen daneben – auf Antrag – einen Ausschluss für Geschäftseinheiten, die in demselben Staat ansässig sind, aus Geringfügigkeitsgründen vor, wenn ihre gesamten Umsätze und Gewinne bestimmte Schwellenwerte nicht überschreiten (sog. De-Minimis-Regel). Dies ist der Fall, wenn der durchschnittliche Umsatzerlös (Average GloBE Revenue) der in demselben Staat ansässigen Geschäftseinheiten unter EUR 10 Mio. und der durchschnittliche Netto-GloBE-Gewinn oder -Verlust (Average GloBE Income or Loss) unter EUR 1 Mio. liegen.¹⁴⁰ Der jeweilige Durchschnitt wird dabei auf Basis des laufenden und der vorangegangenen zwei Wirtschaftsjahre ermittelt.¹⁴¹ Bei der Ermittlung des durchschnittlichen Umsatzerlöses sind ferner die Anpassungen im Rahmen der Ermittlung des GloBE-Einkommens zu berücksichtigen (vgl. Abschn. C. II. 2.).¹⁴² In der Folge der De-Minimis-Regel wird fingiert, dass die Ergänzungssteuer, die für die Geschäftseinheiten innerhalb des betreffenden Staates berechnet wurde, Null beträgt.¹⁴³

Für die Berechnung des Effektiven Steuersatzes in Bezug auf Geschäftseinheiten im Minderheitenbesitz (Minority-Owned Constituent Entity) sind ebenfalls besondere Regelungen vorgesehen.¹⁴⁴ Eine Geschäftseinheit im Minderheitenbesitz liegt vor, wenn die oberste Muttergesellschaft direkt oder indirekt zu 30 % oder weniger an dieser Geschäftseinheit beteiligt ist.¹⁴⁵

139 Vgl. OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance July, S. 77 f., Rn. 4–5.

140 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.5.1 i.V.m. Art. 5.5.2 i.V.m. Art. 5.5.3.

141 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.5.2.

142 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.5.3(a).

143 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.5.1.

144 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 5.6.

145 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1 „Minority-Owned Constituent Entities“.

5. Anwendungsregeln der IIR und der UTPR

Nachdem die Ergänzungssteuern für die einzelnen Geschäftseinheiten bzw. Jurisdiktionen ermittelt wurden, ist zu prüfen, ob und wie diese von den teilnehmenden Staaten vereinnahmt werden können. Die Vereinnahmung erfolgt über national implementierte IIR bzw. UTPR, wobei hierbei bestimmte Vorrangregelungen zu berücksichtigen sind.

Die allgemeinen Anwendungsmechanismen (sog. Charging Provisions) der GloBE Rules sind in Art. 2, d.h. gleich zu Beginn des Musterdokuments, festgelegt. Im Kern bestehen die (national zu implementierenden) GloBE Rules aus zwei ineinandergreifenden Regelungen, der IIR und der UTPR, wobei die IIR systematisch vorrangig vor der UTPR anzuwenden ist.¹⁴⁶ Dies bedeutet, dass die UTPR einer Jurisdiktion nur dann zur Anwendung kommt, soweit nicht bereits die IIR einer anderen Jurisdiktion angewandt wurde. Die IIR wird in Art. 2.1 bis 2.3 der GloBE Rules geregelt, während die UTPR in den Art. 2.4 bis 2.6 der GloBE Rules zu finden ist.

Die IIR wird auf bestimmte Muttergesellschaften (Parent Entities) in Bezug auf ihre Beteiligung an einer Niedrig Besteuernten Geschäftseinheit angewandt.¹⁴⁷ Sie ist dabei vorrangig bei der Obersten Muttergesellschaft einer Multinationalen Unternehmensgruppe anzuwenden, wenn diese eine direkte oder indirekte Beteiligung (Ownership Interest) an einer Niedrig Besteuernten Geschäftseinheit hält.¹⁴⁸ Sollte bei der Obersten Muttergesellschaft demgegenüber keine Qualifizierte IIR anwendbar sein, wird die nationale IIR auf die – in der Beteiligungskette von oben betrachtet – nächste Muttergesellschaft, d.h. eine Zwischengeschaltete Muttergesellschaft (Intermediate Parent Entity), angewandt.¹⁴⁹ Sollte auch bei dieser Zwischengeschalteten Muttergesellschaft keine Qualifizierte IIR anwendbar sein, wird die Beteiligungskette von oben („top“) nach unten („down“) nach weiteren Zwischengeschalteten Muttergesellschaften untersucht, bei denen eine

¹⁴⁶ Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 24, Rn. 1.

¹⁴⁷ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.6.

¹⁴⁸ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.1.

¹⁴⁹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.2 i.V.m. Art. 2.1.3 (a).

IIR zur Anwendung kommen könnte.¹⁵⁰ Dieses Vorgehen entspricht dem sog. Top-Down Approach¹⁵¹, nach dem für die Anwendung der IIR denjenigen Muttergesellschaften Vorrang eingeräumt wird, die in der Beteiligung am weitesten oben stehen.

Nach der Definition ist eine Zwischengeschaltete Muttergesellschaft eine Geschäftseinheit, die eine direkte oder indirekte Beteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Multinationalen Unternehmensgruppe besitzt und die keine Oberste Muttergesellschaft, keine Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft, keine Betriebsstätte und keine Investmentgesellschaft ist.¹⁵²

Unabhängig von der Anwendbarkeit einer IIR auf die Oberste Muttergesellschaft oder eine Zwischengeschaltete Muttergesellschaft innerhalb der Multinationalen Unternehmensgruppe, ist die IIR stets bei einer Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft (Partially-Owned Parent Entity) anzuwenden, sofern nicht bereits eine IIR auf eine andere, innerhalb der Beteiligungskette ‚höher gelegene‘ Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft anzuwenden ist.¹⁵³ Im Ergebnis wird auch bei den Anteilig Gehaltene Muttergesellschaften der Top-Down Approach angewandt.

Eine Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft ist eine Geschäftseinheit (mit Ausnahme einer Obersten Muttergesellschaft, einer Betriebsstätte oder einer Investmentgesellschaft), die (i) eine direkte oder indirekte Beteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Multinationalen Unternehmensgruppe hält und (ii) die ihrerseits zu mehr als 20 % direkt oder indirekt von Personen gehalten wird, die keine Geschäftseinheiten der Multinationalen Unternehmensgruppe sind.¹⁵⁴

Nachdem identifiziert wurde, ob und wenn ja, auf welche Muttergesellschaft die IIR Anwendung findet, ist die zuvor für die Niedrig Besteuerte Geschäftseinheit berechnete Ergänzungssteuer der Muttergesellschaft in Höhe ihres Zurechenbaren Anteils (Allocable Share)

150 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.2 i.V.m. Art. 2.1.3 (b).

151 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 24, Rn. 1.

152 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1 ‚Intermediate Parent Entity‘.

153 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.4 i.V.m. Art. 2.1.5.

154 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1 ‚Partially-Owned Parent Entity‘.

zuzurechnen.¹⁵⁵ Der Zurechenbare Anteil ist das Produkt aus der Ergänzungssteuer multipliziert mit der Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft (Inclusion Ratio) an der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit (Low-Taxed Constituent Entity).¹⁵⁶

Die Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft ist das Verhältnis des GloBE-Einkommens der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit, vermindert um den Anteil, der auf die Beteiligung anderer Gesellschafter entfällt (siehe unten), zu dem gesamten GloBE-Einkommen dieser Niedrig Besteueren Geschäftseinheit.¹⁵⁷ Zu beachten ist insoweit, das GloBE-Einkommen eines Steuerlich Durchlässigen Rechtsträgers keine Einkünfte umfasst, die einem Gesellschafter zugewiesen werden, der kein Rechtsträger der Gruppe (Group Entity) ist.¹⁵⁸

Eine Geschäftseinheit ist als Niedrig Besteuerte Geschäftseinheit anzusehen, wenn ihr Effektiver Steuersatz unter dem geforderten Mindeststeuersatz von 15 % liegt.¹⁵⁹

Den Anteil des GloBE-Einkommens der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit, der auf die Beteiligung anderer Gesellschafter entfällt, ist der Betrag, der ihnen als Gesellschafter zuzurechnen wäre, wenn das Einkommen der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit ihrem GloBE-Einkommen entsprechen würde.¹⁶⁰ Maßgebend ist insoweit eine Zurechnung nach den Grundsätzen des im (ggf. hypothetischen) Konzernabschluss der Obersten Muttergesellschaft angewandten anerkannten Rechnungslegungsstandards.¹⁶¹ Zusätzlich darf das GloBE-Einkommen der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit ausschließlich auf Transaktionen mit Personen zurückzuführen sein, die keine Rechtsträger der Gruppe sind.¹⁶² Daneben darf die Beteiligung an der Niedrig Besteueren Geschäftseinheit (soweit sie nicht direkt oder

¹⁵⁵ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.1.

¹⁵⁶ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.1.

¹⁵⁷ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.2.

¹⁵⁸ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.4.

¹⁵⁹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1 „Low-Taxed Constituent Entity“.

¹⁶⁰ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.3.

¹⁶¹ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.3 (a) und (b).

¹⁶² OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.3 (c).

indirekt der Muttergesellschaft zuzurechnen ist) ausschließlich von Personen gehalten werden, die keine Rechtsträger der Gruppe sind.¹⁶³

Nachdem die Anwendung der IIR auf eine Muttergesellschaft bejaht und der dieser Muttergesellschaft Zurechenbare Anteil an der Ergänzungssteuer der Niedrig Besteuerten Geschäftseinheit ermittelt wurde, ist zu prüfen, ob der auf sie entfallende Zurechenbare Anteil zu ermäßigen ist. Dies ist der Fall, wenn die Muttergesellschaft die Beteiligung an der Niedrig besteuerten Geschäftseinheit indirekt über eine Zwischengeschaltete Muttergesellschaft oder eine Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft hält.¹⁶⁴ Die Ermäßigung entspricht dem Teil des Zurechenbaren Anteils der Muttergesellschaft an der Ergänzungssteuer, der von der Zwischengeschalteten Muttergesellschaft oder der Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft im Rahmen einer Qualifizierten IIR in Anspruch genommen wird.¹⁶⁵ Hierdurch soll die Anwendung der IIR in bestimmten abgestuften oder aufgeteilten Beteiligungsstrukturen koordiniert werden, um sicherzustellen, dass ein Teil der Gewinne der Multinationalen Unternehmensgruppe nur in einem Land der IIR unterliegt.¹⁶⁶ Im Ergebnis wird die IIR entsprechend des Top-Down Approachs grds. vorrangig bei der in der Beteiligungskette am weitesten ‚oben‘ befindlichen Muttergesellschaft angewandt und der dieser Muttergesellschaft Zurechenbare Anteil an der Ergänzungssteuer vermindert, soweit der Anteil bereits bei einer anderen, ‚unteren‘ Muttergesellschaft erhoben wird. Dies ist insb. der Fall, wenn sich unterhalb einer Obersten Muttergesellschaft eine Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft befindet (auf die eine Qualifizierte IIR angewandt wird), weil die IIR vorrangig auf die Anteilig Gehaltene Muttergesellschaft anzuwenden ist (siehe oben).

Sofern keine IIR zur Anwendung kommt, greift der Auffangmechanismus der UTPR. Die UTPR dient als Absicherung (backstop) für die IIR.¹⁶⁷ Sie verwehrt Geschäftseinheiten (die keine Investmentgesellschaften sind¹⁶⁸) den Betriebsausgabenabzug (oder verlangt eine

163 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.2.3 (d).

164 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.3.1.

165 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.3.2.

166 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 24, Rn. 3c.

167 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 24, Rn. 1.

168 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.4.3.

gleichwertige Anpassung) in dem Maße, in dem die Ergänzungssteuer dieser Niedrig Besteueren Geschäftseinheit nicht einer IIR unterliegt.¹⁶⁹ Die Kürzung des Betriebsausgabenabzugs führt dazu, dass den betroffenen Geschäftseinheiten zusätzliche Steuerausgaben in Höhe des UTPR-Ergänzungssteuer-Betrags (UTPR Top-up Tax Amount) auferlegt werden.¹⁷⁰ Reicht diese Kürzung nicht aus, um für das betroffene Steuerjahr eine zusätzliche Steuerausgabe in Höhe des UTPR-Ergänzungssteuer-Betrags zu erzielen, wird die Differenz in die folgenden Steuerjahre vorgetragen.¹⁷¹

Um den UTPR-Ergänzungssteuer-Betrag zu ermitteln, ist zunächst der UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrag (Total UTPR Top-up Tax Amount) zu berechnen: Der UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrag entspricht im Grundsatz der Summe der für das Wirtschaftsjahr ermittelten Ergänzungssteuern aller Niedrig Besteuerter Geschäftseinheiten der Multinationalen Unternehmensgruppe.¹⁷² Hierbei werden jedoch die grundsätzlich einzubeziehenden Ergänzungssteuern insofern nicht berücksichtigt, als sie bereits über eine Qualifizierte IIR erhoben werden (Vorrang der IIR über die UTPR).¹⁷³

Um den UTPR-Ergänzungssteuer-Betrag für einen Staat zu errechnen, ist der UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrag mit dem UTPR-Prozentsatz für diesen Staat zu multiplizieren.¹⁷⁴ Der UTPR-Ergänzungssteuer-Betrag stellt also einen Anteil des UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrags dar, soweit er einem Staat zuzurechnen ist, der seinerseits die GloBE Rules (bzw. die UTPR) anwendet. Hierdurch wird der UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrag auf mehrere anwendende Staaten aufgeteilt.

Die Aufteilung erfolgt im Verhältnis des UTPR-Prozentsatzes. Der UTPR-Prozentsatz eines Staates für das betroffene Wirtschaftsjahr ergibt sich grds. aus der Summe (i) der Hälfte des Verhältnisses der Anzahl der in dem Staat tätigen Arbeitnehmer von Geschäftseinheit

169 Vgl. OECD (2022), GloBE Rules – Commentary, S. 24, Rn. 1.

170 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.4.1.

171 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.4.2.

172 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.5.1.

173 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.5.2, Art. 2.5.3.

174 OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.6.1.

ten der Multinationalen Unternehmensgruppe zu der Anzahl aller Arbeitnehmer von Geschäftseinheiten, die insgesamt in den (die UTPR anwendenden) Staaten tätig werden, und (ii) der Hälfte des Verhältnisses des Buchwerts der in dem Staat belegenen Sachanlagen zu dem Gesamtbuchwert aller Sachanlagen, die in Anwenderstaaten belegen sind (jeweils soweit sie zu Geschäftseinheiten der Multinationalen Unternehmensgruppe gehören).¹⁷⁵

Bei der Ermittlung des UTPR-Prozentsatzes werden jedoch die Arbeitnehmer und Sachanlagen von Investmentgesellschaften nicht berücksichtigt.¹⁷⁶ Daneben gelten bei der Ermittlung Besonderheiten für Steuerlich Durchlässige Rechtsträger¹⁷⁷ sowie für den Fall, dass sich ein Vortrag von UTPR-Ergänzungssteuer-Beträgen aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren ergibt.¹⁷⁸

III. Anforderungen an eine Qualifizierte IIR, Qualifizierte UTPR und QDMTT

Damit die einzelnen IF-Staaten die nationale IIR, UTPR oder Mindeststeuer eines Staates im Rahmen des Common Approachs anerkennen, ist es notwendig, dass die nationalen Regelungen des einen Staates jeweils als Qualifizierte IIR bzw. Qualifizierte UTPR oder als QDMTT i.S.d. GloBE Rules anzusehen sind.¹⁷⁹ Die GloBE Rules legen hierfür – wenngleich eher abstrakt – bestimmte Anforderungen fest, die eine nationale IIR, UTPR oder Mindeststeuer erfüllen müssen, um als ‚qualifiziert‘ anerkannt zu werden.

So bestimmten die GloBE Rules, dass eine national implementierte IIR bzw. UTPR dann als eine Qualifizierte IIR bzw. Qualifizierte UTPR anzusehen ist, wenn sie den Art. 2.1 bis 2.3 (IIR) bzw. den Art. 2.4 bis 2.6 (UTPR) der GloBE Rules – sowie aller mit diesen Vorschriften verbundenen Bestimmungen der GloBE Rules – entsprechen und

¹⁷⁵ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.6.1.

¹⁷⁶ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.6.2(a).

¹⁷⁷ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.6.2(b).

¹⁷⁸ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.6.3, Art. 2.6.4.

¹⁷⁹ Vgl. z.B. OECD (2021), GloBE Rules, Art. 2.1.2 i.V.m. Art. 2.1.3 (a).

von dem betreffenden Staat in einer Weise umgesetzt und verwaltet werden, die mit den in den GloBE Rules und dem Kommentar zu den GloBE Rules vorgesehenen Ergebnissen übereinstimmt (wobei die Regelungen national mit keinen Vorteilen verbunden sein dürfen).¹⁸⁰

Daneben gilt als QDMTT jede nationale Mindeststeuer, die (i) die inländischen Überschüssigen Gewinne nach Regelungen ermitteln, die den GloBE Rules entsprechen, (ii) die inländische Steuerschuld in Bezug auf inländische Überschüssige Gewinne (mindestens) auf den Mindeststeuersatz anhebt und (iii) die in einer Weise umgesetzt und verwaltet wird, die mit den in den GloBE Rules (inkl. des Kommentars) vorgesehenen Ergebnissen übereinstimmt (wobei auch diese Regelungen national mit keinen Vorteilen verbunden sein dürfen) (vgl. Abschn. C. II. 4.).

Den IF-Staaten wird damit wenig Ermessensspielraum für die Ausgestaltung ihrer nationalen Regelungen gewährt. Vielmehr müssen sich diese nationalen Regelungen so weit wie möglich – d.h. soweit es die nationalgesetzlichen Grenzen erlauben und soweit hierdurch keine Vorteile gewährt werden – an den GloBE Rules und dem Kommentar zu den GloBE Rules orientieren und entsprechend ausgestaltet werden. Dies ist vor dem Hintergrund einer konsensbasierten, einheitlichen Lösung zur Einführung einer globalen Mindeststeuer m.E. auch notwendig, um das Risiko einer Doppel- oder Nichtbesteuerung unter den GloBE Rules zu vermeiden.

Das Regelungswerk der GloBE Rules ist äußerst umfassend und komplex. Die Anforderungen an eine Qualifizierte IIR, Qualifizierte UTPR bzw. QDMTT können daher nur unter Zugrundelegung des gesamten Regelungswerks sowie unter Zuhilfenahme des Kommentars zu den GloBE Rules als Auslegungshilfe bestimmt werden. Ob die nationalen Regelungen eines Staates den GloBE Rules entsprechen, könnte das IF künftig im Rahmen es geplanten Peer Review-Verfahrens prüfen und das Ergebnis im Anschluss entsprechend veröffentlichen.

Gleichwohl lassen sich auf Basis der obigen Ausführungen einige Kernelemente der GloBE Rules ableiten, die die nationalen Regelungen eines Staates erfüllen müssen. Ohne Berücksichtigung dieser Kernele-

¹⁸⁰ OECD (2021), GloBE Rules, Art. 10.1.'Qualified IIR' und 'Qualified UTPR'.

mente, dürften die nationalen Regelungen nicht als qualifiziert anzusehen sein.

Zu den Kernelementen gehören:

- (i) Bezogen auf die **Anwendungsvoraussetzungen** der GloBE Rules:
 - Die GloBE Rules gelten für die Geschäftseinheiten einer **Multinationalen Unternehmensgruppe**, die in mind. **zwei der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre** einen **konsolidierten (Gruppen-)Umsatz** von **mind. EUR 750 Mio.** erzielt haben.
 - Die **Umsatzschwelle von EUR 750 Mio.** wird dabei aus dem **Konzernabschluss** der Obersten Muttergesellschaft abgeleitet.
 - Sie sehen vor, eine **globale Mindestbesteuerung i.H.v. 15 %** zu erreichen.
 - Eine Reihe **Ausgenommener Rechtsträger**, darunter staatliche Rechtsträger, internationale Organisationen, Organisationen ohne Erwerbszweck oder Pensionsfonds, unterfallen demgegenüber nicht den GloBE Rules.
- (ii) Bezogen auf die **Berechnung des GloBE-Einkommens**:
 - Für die Ermittlung des GloBE-Einkommens einer Geschäftseinheit ist grds. ihr **Bilanzieller Jahresüberschuss oder -fehlbetrag**, der für die Erstellung des Konzernabschlusses der Obersten Muttergesellschaft verwendet wird, zu berücksichtigen und um bestimmte Anpassungen zu modifizieren.
 - Auf Antrag können GloBE-Einkommen bis zu vier Jahre zurückgetragen und **mit GloBE-Verlusten verrechnet** werden.
 - Einkünfte aus oder im Zusammenhang mit **Internationalem Schiffsverkehr** bleiben unberücksichtigt und unterliegen damit nicht der Ergänzungssteuer.
- (iii) Bezogen auf die **Angepassten Erfassten Steuern**:
 - Der Begriff der Erfassten Steuern ist sehr weit gefasst: So beinhaltet er u.a. alle Steuern, die auf den Gewinn einer Geschäftseinheit anfallen und in der Finanzbuchhaltung dieser Geschäftseinheit verbucht werden, aber auch CFC-Steuern, die auf Ebene einer anderen Geschäftseinheit für Gewinne der betreffenden Geschäftseinheit angefallen sind.
 - Steuern, die nicht unter die Definition der Erfassten Steuern gem. den GloBE Rules fallen, wie z.B. Verbrauchs- und Lohn-

steuern, werden bei der Berechnung des GloBE-Einkommens oder -Verlustes als abzugsfähig behandelt.

- Die Erfassten Steuern sind um bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen zu korrigieren, um die Angepassten Erfassten Steuern zu erhalten.
- Zur Berücksichtigung temporärer Differenzen ist der Gesamtbetrag der Latenten Steueranpassungsbeträge einzubeziehen. Auf Antrag kann alternativ das Wahlrecht für GloBE-Verluste ausgeübt werden.

(iv) Bezogen auf den **Effektiven Steuersatz** bzw. die **Ergänzungssteuer**:

- Bei der Ermittlung des Effektiven Steuersatzes werden unter Anwendung des sog. **Jurisdictional Blending** die GloBE-Einkommen oder -Verluste sowie die Angepassten Erfassten Steuern aller Geschäftseinheiten innerhalb dieser Jurisdiktion aufsummiert.
- Zusätzlich bieten die GloBE Rules auf Antrag die Möglichkeit eines **Substanzbasierten Einkommensausschlusses**, für den die Arbeitnehmer und Sachanlagen einer Geschäftseinheit zu berücksichtigen sind.
- Bei der Ermittlung der Ergänzungssteuer kann ferner eine **QDMTT** in Abzug gebracht werden. Als QDMTT gilt jede nationale Mindeststeuer, die entsprechend den GloBE Rules (und dem Kommentar) ausgestaltet ist und die die inländische Steuerschuld in Bezug auf inländische Überschüssige Gewinne (mindestens) **auf den Mindeststeuersatz anhebt**.
- Auf Antrag fällt im Rahmen der **De Minimis-Regel** aus Geringfügigkeitsgründen keine Ergänzungssteuer für die Geschäftseinheiten einer Jurisdiktion an, wenn bestimmte Schwellenwerte nicht überschritten werden (durchschnittlicher Umsatzerlös > EUR 10 Mio. und durchschnittliches Netto-GloBE-Einkommen oder -Verlust > EUR 1 Mio. auf Basis einer Dreijahresbetrachtung).

(v) Bezogen auf die **Anwendungsregeln** der IIR und der UTPR:

- Im Kern bestehen die GloBE Rules aus **zwei ineinandergreifenden Regelungen**, der **IIR** und der **UTPR**.
- Die IIR ist systematisch **vorrangig** vor der UTPR anzuwenden.

- Ferner ist bei der Anwendung der sog. **Top-Down Approach** zu beachten.
- Als Besonderheit ist die IIR bei **Anteilig Gehaltenen Muttergesellschaften** vorrangig durch einer IIR auf Ebene der Obersten Muttergesellschaft oder einer Zwischengeschalteten Muttergesellschaft anzuwenden.
- Der einer Muttergesellschaft Zurechenbare Anteil an der Ergänzungssteuer ist ggf. um die **Teile der Ergänzungssteuer zu ermäßigen**, die bereits bei einer anderen Muttergesellschaft wurden (etwa bei einer Anteilig Gehaltenen Muttergesellschaft).
- Sofern keine IIR anwendbar ist, greift der **Auffangmechanismus der UTPR**.
- Die UTPR **verwehrt** bestimmten Geschäftseinheiten den **Betriebsausgabenabzug aus Transaktionen mit einer Niedrig Besteuerten Geschäftseinheit** (oder verlangt eine gleichwertige Anpassung) in dem Maße, in dem die Ergänzungssteuer dieser Niedrig Besteuerten Geschäftseinheit nicht einer IIR unterliegt.
- Die Aufteilung des UTPR-Ergänzungssteuer-Gesamtbetrags erfolgt im Verhältnis des UTPR-Prozentsatzes unter Berücksichtigung von Arbeitnehmern und Sachanlagen.