

2 Die globale Mindeststeuer

2.1 Die Entwicklung von Pillar II im Rahmen des BEPS-Projekts

In Folge einer deutsch-französischen Initiative wurde im Jahr 2013 das Base Erosion and Profit Shifting Projekt (im Folgenden „BEPS-Projekt“) durch die Staats- und Regierungschefs der OECD- und G20-Staaten initiiert. In dessen Rahmen sollte ein Weg gefunden werden, die Gewinne multinationaler Unternehmen einer weltweiten Mindestbesteuerung zu unterwerfen, um so das internationale „race to the bottom“ bei der Unternehmensbesteuerung zu stoppen.¹¹ Immerhin fiel der durchschnittliche nominelle Körperschaftsteuersatz weltweit zwischen den Jahren 2000 und 2023 um 7,0 Prozentpunkte von 28,1 % auf 21,1 %.¹²

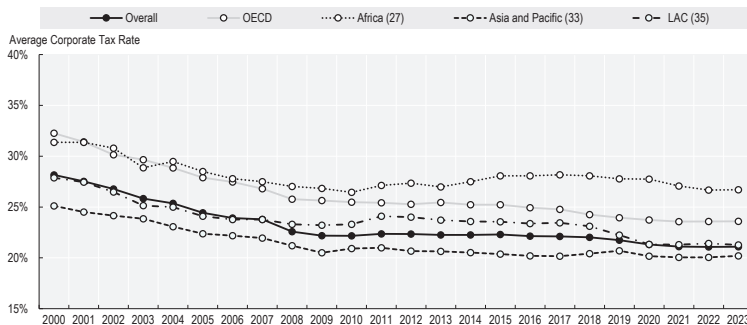


Abbildung 1 Entwicklung der durchschnittlichen nominellen Körperschaftsteuersätze zwischen 2000 und 2023

Quelle: OECD, 2023a, S. 25

¹¹ Vgl. OECD, 2015a, S. 3; Röder, 2020, S. 35

¹² Vgl. OECD, 2023a, S. 13

Durch eine einzigartige Zusammenarbeit aller beteiligten OECD- und G20-Staaten, sowie einer Vielzahl beteiligter Entwicklungsländer wurde schließlich ein 15-Punkte-Aktionsplan verabschiedet, um Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung zu bekämpfen.¹³ Dieser Aktionsplan legt den Grundstein für eine Reform des seit mehr als einem Jahrhundert bestehenden Regelwerks des internationalen Steuerrechts. Ziel ist es, Lösungen für die steuerlichen Herausforderungen multinationaler Unternehmen im Zuge der fortschreitenden Digitalisierung und Globalisierung zu finden.¹⁴ Die beteiligten Staaten erhoffen sich neben Steuererhöhungen, dass die Bedeutung der Steuerbelastung bei der Standortentscheidung für Kapital und Produktionsmittel zurückgedrängt und die internationale Unternehmensbesteuerung insgesamt als fairer wahrgenommen wird.¹⁵ Aufgrund der Komplexität dieses Themas konnte zunächst keine zufriedenstellende Lösung gefunden werden.¹⁶ Es folgte daher die Errichtung des „Inclusive Framework on BEPS“ (kurz „IF“), um auch nach dem offiziellen Ende des BEPS-Projektes weiter nach einer globalen Lösung zu suchen sowie den global entstandenen Dialog über die OECD- und G20-Staaten hinaus fortzuführen und dem großen Interesse der Entwicklungsstaaten Rechnung zu tragen. Zudem wurde frühzeitig erkannt, dass der Schlüssel zum Erfolg des BEPS-Projektes die Implementierung der Regeln in das nationale Recht ist und deshalb möglichst viele internationale und regionale Steuerorganisationen entsprechend einbezogen werden müssen.¹⁷

Im Januar 2019 wurde schließlich der zwei Säulen (Pillars) Ansatz durch das Inclusive Framework on BEPS der OECD vorgestellt¹⁸ und im Mai 2019 durch die Veröffentlichung des „Programme of Work“ konkretisiert.¹⁹ Die erste Säule (Pillar I) legt den Fokus auf die korrekte Zuweisung und Neuaufteilung von Besteuerungsrechten, um der

13 Vgl. OECD, 2015a, S. 3

14 Vgl. OECD, 2013, S. 7

15 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 54

16 Vgl. OECD, 2015a

17 Vgl. OECD, 2015a, S. 3

18 Vgl. OECD, 2019a, S. 1 ff.

19 Vgl. OECD, 2019b

Wertschöpfung insbesondere von Digitalunternehmen gerechter zu werden.²⁰ Das „Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal“ der zweite Säule (Pillar II) beschreibt eine globale Mindestbesteuerung, die bei einem verbleibenden Risiko der Gewinnverlagerung die Möglichkeit schaffen soll, Gewinne in einem Staat zu besteuern, wenn der andere Staat, der das originäre Besteuerungsrecht inne hat, nicht oder nur niedrig besteuert. Hierdurch sollen sowohl die verbleibenden BEPS-Risiken bekämpft, als auch der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten begrenzt werden.²¹ Wobei die Mindestbesteuerung des Pillar II über die Reformen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft hinaus geht und eine grundlegende Änderung des globalen Systems der Unternehmensbesteuerung darstellt.²²

Ein weitestgehend ausgearbeitetes Konzept für die Ausgestaltung der globalen Mindeststeuer des Pillar II fand sich erstmals im Blueprint zu Pillar I und Pillar II^{23, 24} Im Oktober 2021 verkündeten schließlich die 137 Staaten des Inclusive Framework on BEPS ihre Zustimmung zu den beiden Projekten (Pillar I und Pillar II).²⁵ Die finalen GloBE Model Rules wurden schließlich am 20. Dezember 2021 veröffentlicht²⁶ und durch einen Kommentar²⁷, eine Fallsammlung²⁸ sowie zwei Leitlinien zur Umsetzung der GloBE Model Rules, sogenannte Administrative Guidance,²⁹ konkretisiert.

20 Vgl. OECD, 2019b, S. 11 ff.

21 Vgl. OECD, 2019b, S. 25 ff.

22 Vgl. Spengel, 2022, S. 189

23 OECD, 2020a und OECD, 2020b

24 Vgl. Englisch, 2022, S. 185

25 Vgl. OECD, 2021c; Englisch, 2022, S. 185; Valta, 2022, S. 303

26 OECD, 2021b

27 OECD, 2022a

28 OECD, 2022c

29 OECD, 2023d; OECD, 2023c

2.2 Die Konzeption der globalen Mindeststeuer des Pillar II

Ziel der globalen Mindeststeuer ist die Sicherstellung einer länderbezogenen effektiven Ertragsteuerbelastung i. H. v. mindestens 15 % für die dort angesiedelten Konzerneinheiten. Sie soll so dazu beitragen die Gewinnreduzierung durch die Aushöhlung der Besteuerungsgrundlagen („Global Anti Base Erosion“, im Folgenden „GloBE“) zu bekämpfen sowie den politisch unerwünschten Folgen einer Gewinnverlagerung durch multinationale Konzerne entgegenzuwirken.³⁰

Im Grundgedanken ist eine globale Mindeststeuer eine einfache Idee.³¹ Erwartungsgemäß würden sich mehrere Staaten auf einen einheitlichen Mindeststeuersatz sowie eine einheitliche Bemessungsgrundlage verständigen, da sonst die Möglichkeit der Reduzierung der tatsächlich zu zahlenden Steuer durch die gezielte Reduzierung der Bemessungsgrundlage z. B. mittels großzügiger Abschreibungen besteht. Jedoch greift dies auf den Kern der staatlichen Souveränität, da das Besteuerungssystem direkt mit der Finanzierung des Staates zusammenhängt. Aus diesem Grund gestaltet sich dieser Schritt politisch äußerst schwierig und führte dazu, dass die GloBE Model Rules keiner klassischen Mindeststeuer entsprechen.³² Die GloBE Model Rules knüpfen nicht an eine nominale Niedrigbesteuerung an, sondern an eine effektive Steuerquote. Anhand dieser wird lediglich die Zuschlagsteuer, die „Top-up Tax“, ermittelt und erhoben, die erforderlich ist, um die Steuerbelastung pro Staat auf die vereinbarte effektive Steuerrate von 15 % anzuheben.³³ Insgesamt sind die GloBE Model Rules vom Grundsatz bestimmt, dass der Sitzstaat der Konzernobergesellschaft Zugriff auf das Steuersubstrat anderer Staaten erhält, wenn die dort erzielten Gewinne unterhalb des vereinbarten Mindeststeuersatz besteuert werden.³⁴ Hierbei soll Doppelbesteuerung innerhalb des Konzerns vermieden werden und zudem sollte das Prozedere möglichst einfach gehalten

30 Vgl. Spengel, 2022, S. 189; Englisch, 2022, S. 186

31 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

32 Vgl. Röder, 2020, S. 36

33 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

34 Vgl. Schramm U., 2022, S. 207

werden, um den administrativen Aufwand für die Steuerpflichtigen als auch die Behörden gering zu halten.³⁵

Die große Herausforderung für den Erfolg der globalen Mindestbesteuerung ist, dass die Einführung grundsätzlich auf freiwilliger Basis erfolgen soll.³⁶ Daher einigte sich das Inclusive Framework on BEPS auf den sogenannten „Common Approach“, welcher besagt, dass die Staaten des Inclusive Framework on BEPS zwar nicht verpflichtet sind die globale Mindestbesteuerung ins nationale Recht umzusetzen, sollte jedoch ein Staat die globale Mindeststeuer ins nationale Recht umsetzen wollen, so wird er diese nach den GloBE Model Rules ausrichten und die anderen Staaten werden dies tolerieren.³⁷

2.3 Die Ermittlung und Erhebung der Mindeststeuer

Das Konzept der GloBE Model Rules setzt an verschiedenen Ebenen an, um die Mindestbesteuerung der einzelnen multinationalen Unternehmensgruppen (sogenannte „Multinational Enterprise-Group“, kurz „MNE-Group“) pro Staat sicherzustellen.³⁸

Für die Ermittlung der Mindeststeuer sehen die GloBE Model Rules ein fünfstufiges Konzept vor, welches im Folgenden näher beschrieben wird.

35 Vgl. Schramm U., 2022, S. 208

36 Vgl. Schramm U., 2022, S. 208

37 Vgl. OECD, 2021c; Englisch, 2022, S. 185; Valta, 2022, S. 303

38 Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 556

2 Die globale Mindeststeuer

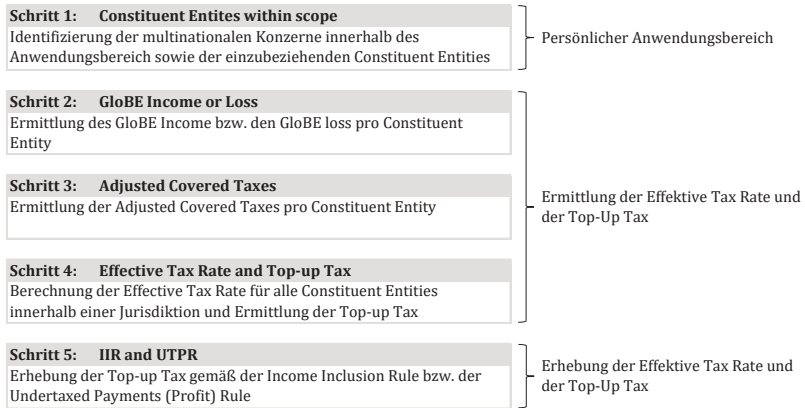


Abbildung 2: Schema der globalen Mindestbesteuerung

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD, 2022h, S. 25

2.3.1 Persönlicher Anwendungsbereich

In den Anwendungsbereich der GloBE Model Rules fallen alle sogenannten „Constituent Entities“ (kurz „CE“), die Bestandteil einer Multinational Enterprise-Group sind, welche einen konsolidierten Jahresumsatz von mehr als EUR 750 Mio. in zwei der vier vorangegangenen Jahre ausgewiesen hat.³⁹ Eine Constituent Entity ist dabei jede Konzerneinheit, unabhängig von der Rechtsform, oder jede Betriebsstätte, die in den Konzernabschluss einbezogen wird. Wobei zu beachten ist, dass Betriebsstätten als selbstständige Einheiten zu behandeln sind.⁴⁰ Eine Multinational Enterprise-Group zeichnet sich dadurch aus, dass mindestens eine der Konzerngesellschaften oder eine ihrer Betriebsstätte ihren Sitz außerhalb des Landes hat in dem die Konzernobergesellschaft (sogenannte „Ultimate Parent Entity“, kurz „UPE“) ihren Sitz hat.⁴¹ Die GloBE Model Rules stellen dabei auf die Rechnungsle-

³⁹ Vgl. Art 1.1 GloBE Model Rules

⁴⁰ Vgl. Art. 1.3 GloBE Model Rules

⁴¹ Vgl. Art. 1.2 GloBE Model Rules

gungsvorschriften für die Konzernbilanz ab.⁴² So werden grundsätzlich alle vollkonsolidierten Konzerngesellschaften erfasst.⁴³ Da die GloBE Model Rules jedoch auf Anteilsinhaberschaft und Kontrolle abstellen, werden auch Gesellschaften erfasst, die aufgrund ihrer Größe, Materialität oder dem Umstand, dass sie zum Verkauf bestimmt sind, nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden.⁴⁴ Bestimmte Gesellschaften, wie z. B. Regierungsunternehmen, Non-Profit Organisationen oder Investment- und Pensionsfonds sind nicht von den GloBE Model Rules erfasst, sofern sie Konzernobergesellschaften sind.⁴⁵ Hier wird angenommen, dass kein Bedarf einer Mindestbesteuerung wegen fehlender Privatnützigkeit oder besonderer Regulierung besteht.⁴⁶ Zu beachten ist jedoch, dass auch Pensions- und Investmentfonds für die Ermittlung der Betragsgrenze einbezogen werden können, z. B. wenn eine rein nationale Einordnung als Investmentfonds nicht ausreicht.⁴⁷ Die Wahl der Wesentlichkeitsgrenze in Höhe von EUR 750 Mio. wurde durch das Inclusive Framework on BEPS bewusst in Anlehnung an die Regelungen des „Country-by-Country Reporting“ (kurz „CbCR“) gewählt, um die zusätzlichen Compliance Kosten für die Einführung der GloBE Model Rules gering zu halten und den Steuerbehörden die Prüfung zu erleichtern, da sie auf bestehende Informationsaustausch Systeme zurückgreifen können.⁴⁸

2.3.2 Ermittlung der Effektive-Tax-Rate und der Top-Up Tax

Die Basis für die Ermittlung der Top-Up Tax ist die Ermittlung der effektiven Steuerquote (die sogenannte „Effective Tax Rate“, kurz „ETR“). Diese wird pro Jurisdiktion im Rahmen des sogenannten „Jurisdictional Blending“ pro Fiskaljahr der Konzernobergesellschaft ermittelt. Die

42 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

43 Vgl. Art. I.2.2 Bst. a) GloBE Model Rules

44 Vgl. Art. I.2.2 BSt. b) GloBE Model Rules; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 557

45 Vgl. Art. I.5 GloBE Model Rules; Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

46 Vgl. Valtà, 2022, S. 304

47 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

48 Vgl. OECD, 2022a, S. 14, Rn. 5

Effective Tax Rate der jeweiligen Jurisdiktion entspricht dabei der Summe der zu berücksichtigenden Steuern für jede in der Jurisdiktion ansässigen Constituent Entities („Covered Taxes“) geteilt durch das gesamte Netto-Einkommen dieser Constituent Entities in dieser Jurisdiktion („GloBE Income“) für das Fiskaljahr.⁴⁹

Da nur die Top-Up Tax ermittelt und erhoben werden soll, die erforderlich ist, um die Steuerbelastung pro Staat auf die vereinbarte ETR i. H. v. 15 % anzuheben, müssen die Einkünfte und die anfallenden Steuern im internationalen Vergleich möglichst einheitlich ermittelt werden.⁵⁰ Hierfür müssen die Einkünfte, das sogenannte „GloBE Income“, und der Steueraufwand, die sogenannten „Covered Taxes“, einer jeden Constituent Entity ermittelt werden. Dies erfolgt auf Basis des Rechnungslegungsstandards, der bei der Erstellung des Konzernabschlusses zur Anwendung kommt, die sogenannten „Acceptable Financial Accounting Standards“.⁵¹ Die Model Rules sehen hier grundsätzlich die IFRS-Rechnungslegung vor, lassen aber auch weitere Rechnungslegungsstandards wie z. B. die der EU- und EWR-Mitgliedstaaten oder der USA zu.⁵² Zu beachten ist, dass im Fall von Abweichungen zwischen dem angewendeten Rechnungslegungsstandard und den IFRS von mehr als EUR 75 Mio. Anpassungen erforderlich werden.⁵³

Ausgangspunkt der Berechnung der Top-up Tax (siehe Abbildung 3) ist grundsätzlich die für die konsolidierte Konzernrechnungslegung verwendete Handelsbilanz der jeweiligen Konzerneinheit, in der noch keine Anpassungen für Konsolidierungszwecke erfolgt sind.⁵⁴ Um zu einer eigenständigen GloBE-Bemessungsgrundlage zu gelangen, werden in einem zweiten Schritt entsprechende Anpassungen zwischen Handels- und Steuerbilanz gemacht. Hierzu gehören z. B. die Eliminie-

49 Vgl. Art. 5.1.1 GloBE Model Rules; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 627

50 Vgl. Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

51 Vgl. Art. 3.1 sowie Art. 4.1 GloBE Model Rules

52 Vgl. Art. 10.1.1 GloBE Model Rules „Acceptable Financial Accounting Standard“; Behrendt & Euhus, 2023, S. 217

53 Vgl. Art. 10.1.1. GloBE Model Rules „Material Competitive Distortion“; Valta, 2022, S. 305

54 Vgl. Art. 3.1.2 GloBE Model Rules; Englisch, 2022, S. 186; Valta, 2022, S. 305

zung von Dividenden, die nach IFRS als Ertrag angesehen werden und damit ein Teil des IFRS-Ergebnisses sind oder auch die Eliminierung bestimmter Fair-Value-Anpassungen.⁵⁵ Diese modifizierte Handelsbilanz bildet eine eigenständige GloBE-Bemessungsgrundlage und ist der Nenner des Effective Tax Rate-Bruchs.⁵⁶

Den Zähler bilden die sogenannten „Adjusted Covered Taxes“⁵⁷, welche auf das GloBE Income or Loss⁵⁸ entfallen. Diese ergeben sich aus den Covered Taxes⁵⁹, welche die Ertragsteuern sowie vergleichbare Steuern umfassen, zuzüglich latenter Steuern.⁶⁰ Die Covered Taxes erfassen Ertragsteuern, die so definiert sind, dass sie in einem breiten Spektrum von Steuersystemen einheitlich und flexibel anerkannt werden.⁶¹ Sie umfassen neben den in der Finanzbuchhaltung gebuchten Ertragsteuern für die jeweilige Unternehmenseinheit u.a. auch Steuern auf ausgeschüttete Gewinne, fiktive Gewinnausschüttungen, Steuern, die statt einer allgemein anwendbaren Körperschaftsteuer erhoben werden, und Steuern, die im Zusammenhang mit einbehaltenen Gewinnen, also Gewinnrücklagen, und dem Eigenkapital eines Unternehmens erhoben werden.⁶² Nicht einkommensabhängige Steuern wie indirekte Steuern, Lohn- und Vermögenssteuern gehören hingegen nicht zu den Covered Taxes.⁶³ In Bezug auf die latenten Steuern ist zu beachten, dass diese im Rahmen der Berechnung standardmäßig mit 15 % zu bewerten sind. Dies gilt auch dann, wenn die latenten Steuern im IFRS-Abschluss wegen einer tatsächlich geringeren Steuerquote mit einem niedrigeren Wert angesetzt werden.⁶⁴ Werthaltigkeitsüberlegungen spielen bei der Ermittlung der Effective Tax Rate in Bezug auf die latenten Steuern

55 Vgl. Art. 3.2.1 GloBE Model Rules; Ellerbusch & Stauske, 2022, S. 58

56 Vgl. Valta, 2022, S. 305; Englisch, 2022, S. 186

57 Vgl. Art. 4.1 GloBE Model Rules

58 Vgl. Art. 3 GloBE Model Rules

59 Vgl. Art. 4.2.1 i.V.m. Art. 10.1.1 GloBE Model Rules

60 Vgl. Art. 4.1 GloBE Model Rules; Englisch, 2022, S. 186

61 Vgl. OECD, 2022h, S. 26 f.; Rn. 32

62 Vgl. Valta, 2022, S. 305 f.

63 Vgl. OECD, 2022h, S. 26 f.; Rn. 32

64 Vgl. OECD, 2021b, Art. 4.4.3; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 561; Ellerbusch & Stauske, 2022, S. 58 f.

keine Rolle. Daher sind Effekte auf latente Steuern, die auf Ansatz- bzw. Nichtansatzentscheidungen von aktiven latenten Steuern, z. B. auf nicht werthaltige Verlustvorträge beruhen, zu eliminieren.⁶⁵

Die Top-Up Tax Quote ist die Differenz aus der für die Jurisdiktion ermittelten Effective Tax Rate und der Mindeststeuerquote i. H. v. 15 %.⁶⁶ Die Top-Up Tax ergibt sich schließlich aus der Multiplikation der Top-Up Tax Quote mit dem sogenannten „Excess Profit“⁶⁷, welcher sich aus dem GloBE Income or Loss abzüglich der substanzbasierten Sollgewinne der sogenannten „Substance Based Income Exclusion“ (kurz „SBIE“) ⁶⁸ ergibt.⁶⁹ Der Excess Profit ist folglich das gesamte Nettoeinkommen, das nicht auf hinreichend „Substanz“ basiert. Es handelt sich insbesondere um Einkommen aus immateriellen Vermögensgegenständen.⁷⁰

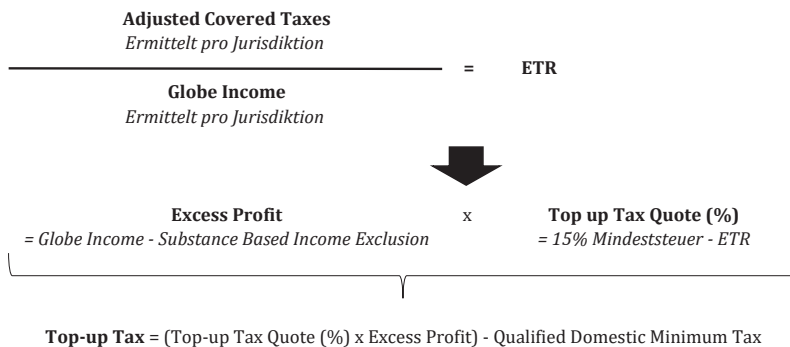


Abbildung 3: Berechnung der Top-Up Tax

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD, 2022h, S. 28

⁶⁵ Vgl. Ellerbush & Stauske, 2022, S. 58 f.

⁶⁶ Vgl. Art. 5.2.1 GloBE Model Rules; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 627; Englisch, 2022, S. 186

⁶⁷ Vgl. Art. 5.2.2 GloBE Model Rules

⁶⁸ Vgl. Art. 5.3 GloBE Model Rules

⁶⁹ Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 627

⁷⁰ Vgl. Valta, 2022, S. 304

Die Substance Based Income Exclusion regelt innerhalb der GloBE Model Rules einen substanzbasierten Freibetrag für Konzerneinheiten wie z. B. forschungs-intensive Tochtergesellschaften, die über entsprechende förderfähige Lohnkosten und materielle Vermögensgegenstände verfügen. Dieser Freibetrag setzt sich aus 5 % der materiellen Vermögensgegenstände und 5 % der Lohnkosten zusammen. Zu den förderfähigen materiellen Vermögensgegenständen zählen gem. Art. 5.3.3 und 5.3.4 der GloBE Model Rules sich innerhalb des Hoheitsgebiets befindliche Immobilien, Sachanlagen oder natürliche Ressourcen aber auch Nutzungsrechte aus einem Leasingvertrag für materielle Vermögenswerte, Lizenzen oder ähnliche Vereinbarungen mit der Regierung für die Nutzung von unbeweglichen Vermögensgegenständen sowie Explorationsrechte. Zu den Lohnkosten gehören Ausgaben für Löhne und Gehälter, sowie andere Leistungen oder Vergütungen für Arbeitnehmer, wie Krankenversicherung, Zahlungen an eine Pensionskasse oder andere Altersversorgungsleistungen, Prämien und Zulagen sowie aktienbasierte Vergütungen. Mit Veröffentlichung der Administrative Guidance im Juli 2023 wurde zudem kargestellt, dass die Mitarbeiter, für die die Lohnkosten in die Berechnung der Substance Based Income Exclusion einbezogen werden sollen, mindestens zu 50 % ihre Arbeit im Inland ausführen müssen. Sollten Sie zu weniger als 50 % im Inland tätig sein, können die Lohnkosten nur anteilig in die Berechnung einbezogen werden.⁷¹ Ebenso können nur materielle Vermögensgegenstände in die Berechnung einbezogen werden, die sich zu mindestens 50 % der Zeit im Inland befunden haben. Bei einem geringeren Prozentsatz ist der Wert entsprechend anteilig einzubeziehen.⁷² Zudem enthält Art. 9.2 der GloBE Model Rules eine Übergangsvorschrift, der zufolge der maßgebliche Prozentsatz für einen Zeitraum von zehn Jahren auf anfangs 10 % bei den materiellen Vermögensgegenständen und 8 % bei den Lohnkosten erhöht wird und Schritt für Schritt auf 5 % abgeschmolzen wird.⁷³ Eine Pflicht zur Anwendung der Substance

71 Vgl. OECD, 2023c, S. 43 f.

72 Vgl. OECD, 2023c, S. 45

73 Vgl. Fehling, 2023, S. 187; Spengel, 2022, S. 190

Based Income Exclusion besteht gem. Art. 5.3.1 der GloBE Model Rules nicht.

2.3.3 Erhebung der Effektive-Tax-Rate und der Top-Up Tax

Im Kern setzen die GloBE Model Rules an verschiedenen Ebenen an, um die Mindestbesteuerung der jeweiligen Multinational Enterprise Group pro Jurisdiktion sicherzustellen. Hierfür wurde sich auf vier technische Elemente geeinigt, die entsprechend ineinandergreifen sollen:⁷⁴

- Die „Income Inclusion Rule“ (kurz „IIR“)
- Die „Untertaxed Profit (Payments) Rule“ (kurz „UTPR“)
- Eine „Switch Over Rule“ (kurz „SOR“)
- Eine „Subject to Tax Rule“ (kurz „STTR“)

Die Income Inclusion Rule und die Undertaxed Profits (Payment) Rule sind als Teil der GloBE Model Rules in das nationale Recht umzusetzen. Die Switch Over Rule und die Subject to Tax Rule hingegen sind abkommensrechtliche Elemente, die Bestandteil der Doppelbesteuerungsabkommen werden müssen, um über die Regelungen der GloBE Model Rules hinaus ergänzend wirken zu können.⁷⁵

Die GloBE Model Rules geben dem niedrig besteuernenden Quellenstaat die Möglichkeit, die Top-Up-Tax vorrangig selbst über die qualifizierte inländische Mindeststeuer (sogenannte „Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax“, kurz „QDMTT“)⁷⁶ zu vereinnahmen.⁷⁷ Durch die Implementierung dieser inländischen Mindeststeuer würden die Länder sicherstellen, dass sie selbst die Top-Up Tax der ansässigen niedrig besteuerten Constituent Entity erheben dürfen und das Be-

⁷⁴ Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 556

⁷⁵ Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 556; Valta, 2022, S. 303

⁷⁶ Definition in Art. 10.1.1. GloBE Model Rules „Qualified Domestic Minimum Top-up Tax“

⁷⁷ Vgl. Englisch, 2022, S. 187; Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55; OECD, 2022h, S. 26; Valta, 2022, S. 304

steuerungsrecht nicht an das Land, in dem die Ultimate Parent Entity ihren Sitz hat, abgegeben wird. Durch diese Regelung würde das lokale Steuersystem und das System der globalen Mindeststeuer parallel funktionieren.⁷⁸ Dabei würde die Top-Up-Tax das Wohnsitzstaatprinzip stärken, da das weltweite Einkommen so zumindest der Mindeststeuer im Sitzland der Muttergesellschaft unterliegen würde.⁷⁹

Die sich ergebene Mindeststeuerschuld wird grundsätzlich vorrangig durch Anwendung der Income Inclusion Rule⁸⁰ in dem Staat erhoben, in dem die Ultimate Parent Entity ihren Sitz hat. Dabei werden die niedrig besteuerten Einkünfte für eine oder mehrere niedrig besteuerte direkte oder indirekte Constituent Entities auf Ebene der Ultimate Parent Entity hinzugerechnet und dann die Besteuerung für diese niedrig besteuerten Einkünfte auf das vereinbarte effektive Mindestbesteuerungsniveau angehoben. Die Top-Up Tax ist schließlich von der Ultimate Parent Entity an die zuständige Finanzbehörde abzuführen.⁸¹ Sind jedoch in dem Sitzstaat der Ultimate Parent Entity die GloBE Model Rules nicht in das nationale Recht umgesetzt worden, wird die Mindeststeuer mittels eines Top-Down-Ansatzes in der Beteiligungskette absteigend, ähnlich wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung, erhoben.⁸² Dies bedeutet, dass in einem mehrstufigen Konzern mit Zwischenholdings auf der Ebene der jeweiligen Zwischenholding keine Top-Up Tax erhoben werden darf, soweit auf Ebene der jeweiligen Muttergesellschaft der Zwischenholding bereits eine „qualifizierte Top-Up Tax“ nach Maßgabe der Income Inclusion Rule erhoben wird.⁸³ Auch wenn die Rechtstechnik der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG ähnelt, ist die Income Inclusion Rule dennoch nicht vergleichbar, da nach der Income Inclusion Rule keine Beschränkung auf die sogenannten passiven Einkünfte i.S.d. § 8 AStG

78 Vgl. Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 33

79 Vgl. Spengel, 2022, S. 190

80 Vgl. Art. 2.1 GloBE Model Rules "Application of the IIR"

81 Vgl. OECD, 2020b, S. 113, Rn. 416; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 557; Valta, 2022, S. 304

82 Vgl. Englisch, 2022, S. 186; Hundeshagen & Fuss, 2022, S. 55

83 Vgl. Art. 2.1.3 GloBE Model Rules Dehne & Rosenberg, 2022, S. 557

erfolgt, sondern auf alle niedrig besteuerten Einkünfte der direkten und indirekten Constituent Entities zugreift.⁸⁴

Sollte keine übergeordnete Konzerneinheit in einem GloBE Staat existieren, sodass die Anwendung der Income Inclusion Rule nicht möglich ist, wird die Zusatzsteuer stattdessen über die Undertaxed Profit (Payments) Rule⁸⁵ erhoben.⁸⁶ Die Top-Up Tax wird dann gem. Art. 2.4.1. i. V. m. Art. 2.5.1. der GloBE Model Rules entweder mittels Betriebsausgabenverbot, ähnlich den Regelungen zur Zins- und Lizenzschränke sowie Anti-Hybrid-Regelung⁸⁷, oder einer äquivalenten Quellensteuer erhoben.⁸⁸ Zwischenstaatlich erfolgt die Aufteilung der Steuer substanzbasiert anhand des folgenden Aufteilungsschlüssels:

$$50 \% \times \frac{\text{Anzahl der Mitarbeitenden in der jeweiligen Jurisdiktion}}{\text{Gesamtsumme der Mitarbeitenden in allen UTPR Jurisdiktionen}} + 50 \% \times \frac{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögensgegenstände innerhalb der Jurisdiktion}}{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögensgegenstände innerhalb aller UTPR Jurisdiktionen}}$$

Abbildung 4: Aufteilung der Top-Up Tax gemäß Undertaxed Profit (Payments) Rule

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Art. 2.6.1. GloBE Model Rules

Sollte jedoch bereits auf Ebene der Ultimate Parent Entity eine Top-Up Tax mittels Income Inclusion Rule erhoben werden, so darf der Ansässigkeitsstaat der Constituent Entity die Undertaxed Profit (Payments) Rule nicht anwenden.⁸⁹ Durch diese Regelung wird sichergestellt, dass es innerhalb der GloBE Model Rules zu keiner Doppelbesteuerung kommt.⁹⁰

Neben den Regelungen der GloBE Model Rules sollen die Switch Over Rule und die Subject to Tax Rule innerhalb der bilateralen

⁸⁴ Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 557

⁸⁵ Vgl. Art. 2.4. GloBE Model Rules "Application of the UTPR"

⁸⁶ Vgl. Englisch, 2022, S. 186

⁸⁷ in Deutschland in den §§ 4h bis 4k EStG geregelt

⁸⁸ Vgl. Art. 2.4.1. i. V. m. Art. 2.5.1. GloBE Model Rules; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 557; Englisch, 2022, S. 186; Valtä, 2022, S. 304

⁸⁹ Vgl. Art. 2.5.2. GloBE Model Rules

⁹⁰ Vgl. Dehne & Rosenberg, 2022, S. 558

Steuerabkommen ergänzend wirken. Dies ist notwendig, da z. B. die Regelungen der Art. 6 und 7 des OECD-Musterabkommens⁹¹ durch das Belegenheitsprinzip und die damit einhergehende Freistellungsmethode eine Sperrwirkung entfalten können. Diese führt dazu, dass eine Hinzurechnung von niedrig besteuerten DBA-Betriebsstätteinkünften oder Einkünften aus unbeweglichen Vermögensgegenständen bei Anwendung der Income Inclusion Rule auf Ebene der Ultimate Parent Entity nicht möglich ist. Die Switch Over Rule würde hier einen Wechsel von der Freistellungsmethode zur Hinzurechnungsmethode herbeiführen und damit die Sperrwirkung aufheben und somit die vorgesehene Hinzurechnung der niedrig besteuerten Einkünfte auf Ebene der Ultimate Parent Entity ermöglichen.⁹²

Neben der Switch Over Rule soll auch die Subject to Tax Rule sowohl die Income Inclusion Rule als auch die Untertaxed Profit (Payments) Rule ergänzen. Die Subject to Tax Rule soll insbesondere Entwicklungsländern helfen ihre Steuerbemessungsgrundlage zu schützen, wenn es sich um Zahlungen an nahestehende Personen handelt, also konzerninterne, gewinnverlagerungsverdächtige Zahlungen, die im anderen Staat niedrig oder gar nicht besteuert werden würden. Hierunter fallen z. B. Zins- und Lizenzzahlungen.⁹³

Da weder die Switch Over Rule noch die Subject to Tax Rule Bestandteil der GloBE Model Rules sind, kann die Umsetzung jedoch nur durch Änderung der bestehenden bilateralen Steuerabkommen erfolgen.⁹⁴

91 Vgl. OECD, 2017

92 Vgl. OECD, 2020b, S. 121 f., Rn. 455 f.; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 556

93 Vgl. OECD, 2020b, S. 14; Rn. 11; OECD, 2020b, S. 150, Rn. 567; OECD, 2022h, S. 9; Dehne & Rosenberg, 2022, S. 556; Liotti, Ndubai, Wamuyu, Lazarov, & Ownes, 2022, S. 42

94 Vgl. OECD, 2020b, S. 16, Rn. 21

