



Die Unternehmensbesteuerung

Herausgeber: WP StB Prof. Dr. Thomas Rödder · RA Prof. Dr. Florian Haase, M.I.Tax

otto-schmidt.de/ubg

in Verbindung mit VRiBFH a.D. Prof. Dr. Roland Wacker · VRiBFH a.D. Michael Wendt · MDir. Dr. Rolf Möhlenbrock · MDig. a.D. Dr. Steffen Neumann · Prof. Dr. Rainer Hüttemann · Prof. Dr. Christoph Spengel · Prof. Dr. Christian Dorenkamp, Deutsche Telekom · Mathias Gerner, Dr. Oetker KG.

Zwei, die zusammengehören:
ZEITSCHRIFT



Profitieren Sie von Ihrer
ONLINE-DATENBANK

Beiträge >	Klaus-Dieter Drüen – Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) und Korrektur rechtspolitischer Fehler – Teil 2	121
	Florian Haase / Philip Nürnberg – Personallose Windpark-Betriebsstätten im Outbound-Fall – Part I von III	130
	Olivia Hohlwegler / Florian Kloster / Robert Deflorian – Die globale Mindestbesteuerung	138
	Christoph Thiel – Neuordnung der Betriebsstättenbesteuerung? – Zum Konzept und zur Sachgerechtigkeit der Anknüpfung der Ertragsbesteuerung an eine digitale Präsenz im Inland	149
SteuerPrisma >	§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 ist kein eigenständiger, von Satz 4 losgelöster Ausschlussgrund (BFH, Urt. v. 11.8.2021 – I R 39/18) m. Anm. Christian Graw / Arnd Weißgerber / Susanne Kälbl	159



Olivia Hohlwegler / Dr. Florian Kloster / Robert Deflorian

Die globale Mindestbesteuerung

Anwendungsorientierte Analyse der OECD Modellregelungen

Im Oktober 2021 haben sich 136 der damals 140 Mitgliedsstaaten des OECD Inclusive Framework on BEPS auf eine aus zwei Säulen bestehende Neuorientierung des internationalen Steuersystems für internationale Konzerne geeinigt. Eine der beiden Säulen (die sog. Säule 2) dient der Einführung einer internationalen Mindestbesteuerung. Am 20.12.2021 hat die OECD Modellregelungen veröffentlicht, die Steuerjurisdiktionen als Gesetzesvorlage für nationale Umsetzungsnormen dienen sollen. Die Autoren geben einen Überblick über die Eckpunkte der OECD Musterregelungen und erläutern deren Funktionsweise anhand von konkreten Anwendungsbeispielen.

I. Einleitung

Nach einer ersten politischen Einigung über die Einführung und die grundsätzliche Funktionsweise des Zwei-Säulen-Konzeptes am 1.7.2021 haben sich die Mitgliedsstaaten des OECD Inclusive Framework on BEPS (IF-Mitglieder) am 8.10.2021 auf weitere technische Details geeinigt. Mit Stand November 2021 haben mittlerweile 137 von 141 IF-Mitgliedern, die gemeinsam mehr als 90 % des weltweiten BIP repräsentieren,¹ den Reformbestrebungen zugestimmt.

Die erste Säule (Pillar 1) richtet die Besteuerung profitabler Großkonzerne grundlegend neu aus, indem ein neuer, nicht-physischer Anknüpfungspunkt (engl. „nexus“) für die Besteuerung geschaffen und die Besteuerungsrechte an Residualgewinnen zugunsten von Marktstaaten neu verteilt werden. Die zweite Säule (Pillar 2) beinhaltet die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE) für internationale Unternehmen und Konzerne, die als Untergrenze für den internationalen Steuerwettbewerb zwischen Jurisdiktionen dienen soll. Beide Bemühungen gehen auf den Aktionspunkt 1 betreffend die Herausforderungen der Digitalisierung für die Unternehmensbesteuerung des OECD BEPS-Programms aus dem Jahr 2013 zurück, haben ihren Anwendungsbereich jedoch deutlich über die digitalisierte Wirtschaft hinaus ausgeweitet. Erste Entwürfe für die beiden Säulen wurden bereits im Oktober 2020 mit der Veröffentlichung von zwei „Blueprints“ zu Säule 1² und Säule 2³ vorgelegt.

Mit den Modellregelungen zur Säule 2⁴ hat die OECD am 20.12.2021 eine detailliert ausgearbeitete Gesetzesvorlage über die Funktionsweise der effektiven Mindeststeuer für die IF-Mitglieder präsentiert. Das Grundgerüst der modellhaften Gesetzesvorlage entstammt dem OECD Säule 2 Blueprint, weicht im Detail jedoch teilweise deutlich hiervon ab.

II. Konzept und Bausteine der globalen Mindeststeuer

Die Säule 2 zielt darauf ab, die als schädlich wahrgenommene Abwärtsentwicklung der Unternehmenssteuersätze in den letz-

ten Jahrzehnten durch ein integriertes System von drei Regeln einzudämmen: der Income Inclusion Rule (IIR), der Undertaxed Payments Rule (UTPR) und der Subject to Tax Rule (STTR). Die OECD-MR enthalten lediglich Regelungen zur Implementierung der IIR und der UTPR in nationales Steuerrecht.

Die IIR und die UTPR, die gemeinsam die sog. Global Anti-Base Erosion (GloBE) Rules bilden, sollen einerseits eine effektive Mindestbesteuerung international tätiger Konzerne auf Länderebene⁵ i.H.v. 15 % sicherstellen. Das effektive Mindeststeuerniveau soll durch Erhebung einer Zusatzsteuer (sog. „top-up tax“) in Höhe der Differenz zum Mindestniveau erfolgen; die IIR und die UTPR legen dabei fest, welche Konzerngesellschaft(en) die angefallene Zusatzsteuer abzuführen haben bzw. welcher Staat die Zusatzsteuer erheben darf.

Die IIR sieht vor, dass die Konzernobergesellschaft die Zusatzsteuer nach dem Vorbild der Hinzurechnungsbesteuerung betreffend die niedrig besteuerten Einkünfte der Konzerngesellschaften zu leisten hat. Im Unterschied zur „klassischen“ Hinzurechnungsbesteuerung wird also nicht auf das Besteuerungsniveau des Ansässigkeitsstaates der Konzernobergesellschaft „hochgeschleust“, sondern auf das international vereinbarte effektive Mindeststeuerniveau von 15 % pro Land, in dem der Konzern tätig ist. In früheren Entwürfen des Säule 2-Konzeptes wurde die IIR durch eine Switch-Over-Rule (SOR) flankiert. Die SOR soll bei Vorliegen einer niedrigbesteuerten ausländischen Betriebsstätte im DBA-Fall im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses zu einem Methodenwechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode führen.⁶ Die OECD-MR enthalten jedoch keinen Hinweis auf die SOR und auch die Behandlung von Betriebsstätten bei der Erhebung der Zusatzsteuer

¹ OECD/IF, Pressemitteilung zur Einigung über das Zwei-Säulen-Konzept v. 8.10.2021.

² OECD/IF, Report on Pillar One Blueprint v. 14.10.2020.

³ OECD/IF, Report on Pillar Two Blueprint v. 14.10.2020.

⁴ OECD/IF, Global Anti-Base Erosion model Rules (Pillar Two) v. 20.12.2021 (im Folgenden: OECD-MR).

⁵ Art. 5.1. OECD-MR. Zu Beginn der Verhandlung über Säule 2 war unklar, auf welcher „Ebene“ die effektive Mindestbesteuerung sichergestellt werden sollte, also auf Ebene der ausländischen Konzerneinheit („entity blending“), auf Länderebene („jurisdictional blending“) oder auf Ebene der Gesamtheit ausländischer Einkünfte („global blending“). Grundsätzlich gilt, dass eine höhere Granularität bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes weniger Möglichkeiten bietet, hoch- mit niedrigbesteuerten Einkünften zu „vermischen“ und somit weniger Steuerplanungsmöglichkeiten offenlässt; vgl. OECD/IF Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar Two, Public Consultation Document v. 8.11.2019, Tz. 53 ff.

⁶ OECD/IF, Report on Pillar Two Blueprint v. 14.10.2020, Tz. 9.