

Steuern

# Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU

vbw

Studie

Stand: November 2021

Eine vbw Studie, erstellt von Dr. Alexander Linn, Deloitte GmbH

Die bayerische Wirtschaft



Hinweis

Zitate aus dieser Publikation sind unter Angabe der Quelle zulässig.

## Vorwort

### OECD-Vereinbarungen zur Mindeststeuer umsetzen, EU-Recht anpassen

Noch vor Ende 2022 will die Europäische Kommission einen Richtlinienvorschlag dazu vorlegen, wie die von der OECD international ausgehandelte Mindeststeuer für besonders große Unternehmen in der EU umgesetzt werden soll. Die Kommission wird sich dabei eng an den Vorstellungen der OECD orientieren.

Die Art und Weise, in der die EU die Umsetzung vornimmt, entscheidet auch über die Höhe des Bürokratieaufwandes, der für Mitgliedstaaten und Unternehmen mit der Mindeststeuer verbunden sein wird. Auch das Ausmaß der Rechtsunsicherheit, der späteren Streit anfälligkeit und der Gefahr doppelter Besteuerung, das mit einem so tiefen Eingriff in die internationale Unternehmensbesteuerung einhergeht, wird maßgeblich von der Umsetzung in der EU geprägt.

Unsere Studie untersucht, wie die EU diesen Risiken bestmöglich begegnen kann. Sie befürwortet ausdrücklich die Umsetzung über eine Richtlinie der EU, vor allem, weil dieser Weg Verwerfungen vermeidet, wie sie mit einer rein nationalen Umsetzung sicher verbunden wären. Ebenfalls richtig ist es, dass die EU vom Verhandlungsergebnis der OECD nicht abweichen möchte. Deutlich wird allerdings auch, dass sie einen Umsetzungsmechanismus benötigt, der es erlaubt, künftig international vereinbarte Weiterentwicklungen der Regeln zur Mindeststeuer in einem vereinfachten Verfahren zu übernehmen.

Zudem legt unsere Studie offen, dass es nicht bei der Übernahme der OECD-Vereinbarungen bleiben darf. Sofern bestehende steuerliche Richtlinien der EU mit Mindeststeuerregeln unvereinbar sind, müssen sie angepasst werden. Soweit europarechtliche Vorgaben gegen Steuervermeidung beibehalten werden, die für alle Unternehmen das gleiche Ziel mit anderen Mitteln verfolgen, müssen die Mitgliedstaaten diejenigen Unternehmen davon ausnehmen dürfen, die unter die Mindeststeuer fallen.

Bertram Brossardt  
30. November 2021



# Inhalt

<b>1</b>	<b>Zusammenfassung der Ergebnisse</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Die globale Mindeststeuer</b>	<b>3</b>
2.1	Vom OECD-BEPS Projekt zur internationalen Neuordnung von Besteuerungsrechten und der globalen Mindeststeuer	3
2.2	Regelungsgegenstand und –ziel	4
2.2.1	Die Income Inclusion Rule	5
2.2.2	Die Undertaxed Payment Rule	6
2.2.3	Die Subject to Tax Rule	7
2.3	Verhältnis zu anderen Regelungen	8
<b>3</b>	<b>Umsetzungsfragen global</b>	<b>10</b>
3.1	Umsetzungsstrategie der OECD	10
3.2	Folgenabschätzung	12
<b>4</b>	<b>Herausforderungen für Unternehmen</b>	<b>14</b>
4.1	Compliance, insbesondere Datenverfügbarkeit, Systemanforderungen	14
4.2	Doppelbesteuerungsrisiken	15
4.3	Planungssicherheit	16
<b>5</b>	<b>Umsetzung in der EU</b>	<b>18</b>
5.1	Anforderungen an eine effiziente Umsetzung innerhalb der EU	18
5.1.1	Rechtssicherheit und Vermeidung von Doppelbesteuerung	18
5.1.2	Administrativer Aufwand	19
5.2	Kompatibilität der OECD-Vorschläge mit EU-Primärrecht und Richtlinienrecht	20
5.2.1	Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	20
5.2.2	Vereinbarkeit mit existierenden Richtlinien	28
5.2.3	Insbesondere: Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung / ATAD-Richtlinie unter besonderer Berücksichtigung der §§ 7-14 AStG	29
5.2.4	Fazit und Schlussfolgerungen	32
5.3	Herausforderung bei einer Umsetzung mittels Richtlinie	33
	Ansprechpartner / Impressum	38



# 1 Zusammenfassung der Ergebnisse

## Eine EU-Richtlinie bietet Chancen für eine effiziente und nebenwirkungsarme Umsetzung der OECD-Mindeststeuer in der EU

Die weltweite Mindeststeuer ist ein Baustein der Steuerpolitik der OECD. Diese Politik will internationale Steuerstandards stärken, Regeln für den internationalen Steuerwettbewerb setzen und die Steuerrechtssysteme international besser miteinander verzahnen.

Das komplexe Regelwerk zur Mindeststeuer soll sicherstellen, dass Gewinne international tätiger Unternehmen mit mehr als 750 Millionen Euro Umsatz mit zumindest 15 Prozent versteuert werden, und dass es sich für Unternehmen nicht mehr lohnt, Geschäft oder Gewinne wegen eines an einem Standort niedrigeren Steuerniveaus dorthin zu verlagern.

### **Die internationale Mindeststeuer bringt besondere Herausforderungen**

Mit der globalen Mindestbesteuerung kommen auf multinational tätige Unternehmen besondere Herausforderungen zu. Neue Instrumente wie die Income Inclusion Rule, die im Zentrum der Regelungen zur Mindeststeuer steht, und die Undertaxed Payment Rule erfordern neue Datengrundlagen und Prozesse innerhalb der Unternehmen, um Bemessungsgrundlagen ermitteln zu können, unabhängig davon ob tatsächlich eine Steuerbelastung entsteht.

Zu befürchten sind zudem Rechtsunsicherheiten insbesondere in den ersten Jahren nach Einführung der neuen Regelungen und als Folge von Anpassungshandlungen der Staaten. Dazu kommt durch Überschneidungen mit bestehenden verwandten gesetzlichen Vorgaben das Risiko doppelter Besteuerung.

### **Die EU kann und sollte damit verbundenen Risiken in der Umsetzung gegensteuern**

Um die angestrebten politischen Ziele mit möglichst geringen Nebenwirkungen zu erreichen, müssen im Rahmen der Umsetzung internationaler Vorgaben in der EU vermeidbare Compliance-Belastungen und Doppelbesteuerungsrisiken soweit wie möglich ausgeschlossen werden. Zudem gilt es, schnell größtmögliche Planungssicherheit herzustellen.

### **Auch der EU-Rechtsrahmen selbst muss berücksichtigt und teilweise angepasst werden**

Für Teile der diskutierten Regelungen der globalen Mindestbesteuerung bestehen Bedenken in Bezug auf ihre Vereinbarkeit mit den EU-Grundfreiheiten. Überdies ergeben sich Überschneidungen mit dem Regelungsbereich bestehender Richtlinien. Deshalb ist für die harmonisierte Umsetzung der Mindestbesteuerung innerhalb der EU eine Richtlinie unumgänglich, rein nationalstaatliche Lösungen reichen nicht aus. Insbesondere wird durch diesen Weg etwaigen Bedenken in Bezug auf eine mögliche Unvereinbarkeit der globalen Mindestbesteuerung mit europäischem Primärrecht entgegengewirkt.

[Zusammenfassung der Ergebnisse](#)

Zudem bietet sich bei der Ausgestaltung der Richtlinie die Möglichkeit, Überschneidungen mit anderen bestehenden Richtlinien aufzulösen und ein verpflichtendes Nebeneinander von Hinzurechnungsbesteuerung und globaler Mindestbesteuerung zu verhindern. Schließlich sorgt ein stabiler und einheitlicher EU-weit harmonisierter Regelungskern mit Flexibilität im Detail auf Mitgliedstaaten-Ebene für Planungssicherheit.

Für eine aus Unternehmenssicht und für Steuerverwaltungen praktikable Anwendbarkeit ist es wichtig, dass die Richtlinie gleichzeitig folgende Ziele erreicht:

- Eine möglichst eng an den OECD-Vorgaben orientierte Umsetzung
- Die Verwendung einer einfach nutzbaren Datengrundlage
- Die Anwendung von auf OECD-Ebene anerkannten Vereinfachungsoptionen zur Minimierung der Anzahl erforderlicher Mindeststeuer-Erklärungen
- Die umfassende Vermeidung von Doppelbesteuerung durch eine weite Definition der erfassten Steuerarten (Covered Taxes)
- Die Verfügbarkeit und Nutzung von Streitbeilegungsmechanismen



## 2 Die globale Mindeststeuer

### Einordnung in die Steuerpolitik der OECD und Beschreibung

#### 2.1 Vom OECD-BEPS Projekt zur internationalen Neuordnung von Besteuerungsrechten und der globalen Mindeststeuer

Die OECD, die G20 und zahlreiche weitere Länder (derzeit 141 Mitglieder) haben sich bereits 2012 zu dem Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Projekt zusammengeschlossen, um die internationalen Steuerstandards zu stärken, Regeln für den internationalen Steuerwettbewerb zu setzen und ihre jeweiligen Steuerrechtssysteme besser miteinander zu verzahnen. Ziel war die Besteuerung am Ort der unternehmerischen Tätigkeit und wirtschaftlichen Wertschöpfung. Zu diesem Zweck sollten und sollen weiter der schädliche Steuerwettbewerb zwischen den Staaten eingeschränkt werden und künstliche Verlagerungen mit dem alleinigen Ziel der Steuerersparnis nicht mehr möglich sein.<sup>1</sup>

Ein erster Meilenstein war die Veröffentlichung der BEPS-Berichte zu 15 Aktionspunkten im Jahr 2015. Beispielsweise wurden das Country-by-Country-Reporting eingeführt, die Verrechnungspreisregeln für immaterielle Werte überarbeitet, staatliche Steuer-Anreiz-Regime in Hinblick auf Substanz überprüft und Maßnahmen zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen entwickelt.

Offen war Ende 2015 die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, zusammengefasst unter Aktionspunkt 1. Nachdem zunächst bis 2019 versucht wurde, dezidierte Hinweise zu erarbeiten, wo die Wertschöpfung von digitalen Geschäftsmodellen erfolgt, kippte Anfang 2019 das Narrativ von ausschließlich digitalen Geschäftsmodellen: Im Januar 2019 wurde zu Aktionspunkt 1 die Policy Note „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“ veröffentlicht, in der ein Zweisäulen-Modell dargestellt wurde.

- Säule 1 (Pillar One) behandelt die Ausweitung und Neuverteilung von Besteuerungsrechten zwischen Ansässigkeits- und Marktstaaten. In den Anwendungsbereich sollten zunächst kundenzentrierte Geschäftsmodelle und Geschäftsmodelle mit automatisierten Services fallen.
- Säule 2 (Pillar Two) zielt auf eine Mindestbesteuerung ab, die vornehmlich von Deutschland und Frankreich ins Gespräch gebracht wurde.<sup>2</sup>

Seit Januar 2019 wurden die Papiere weiter entwickelt etwa mit einem Arbeitsprogramm aus Mai 2019<sup>3</sup> und zwei Blueprints der OECD von Oktober 2020, die viele technische

---

<sup>1</sup> Bundesfinanzministerium, Überblick über das BEPS-Projekt, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Stan\\_dardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-beps-gewinnkuerzung-und-gewinnverlagerung.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Stan_dardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-beps-gewinnkuerzung-und-gewinnverlagerung.html)

<sup>2</sup> Vgl. BMF, Gemeinsames Positionspapier Deutschlands und Frankreichs zum GKB-Vorschlag v. 19.6.2018 unter <http://go.nwb.de/idpj2>.

<sup>3</sup> Vgl. Heidecke/Lappe/Pandeya-Koch/Wilmanns, IWB 2019, S. 931.

Details ausgeführt haben<sup>45</sup>. Im Juni 2021 wurde auf Ebene der G7 ein knapper politischer Konsens über die Eckdaten von Pillar One und Pillar Two erzielt, dargestellt mit wenigen Sätzen im Abschluss-Kommuniqué.<sup>6</sup> Der Konsens wurde im Juli 2021 durch die G20 und die OECD bekräftigt und auf wenigen Seiten konkretisiert.<sup>7</sup> Eine weitere, nach wie vor sehr grobe Konkretisierung erfolgte im Oktober 2021.<sup>8</sup>

Der Bezug zum Geschäftsmodell in Pillar One fehlt inzwischen gänzlich. Vielmehr soll der Anwendungsbereich über die Größe der Konzerne definiert werden. Weitere Ausarbeitungen sind offen und für Ende 2021 (Pillar Two) und Anfang 2022 (Pillar One) zu erwarten. Bis dahin liegen Details nur aus den Blueprints aus dem Jahr 2020 vor. Weil diese aber weit vor dem politischen Konsens in 2021 erschienen sind, dürfte vieles noch überarbeitet, gestrichen und neu gefasst werden.

## 2.2 Regelungsgegenstand und –ziel

Mit dem Zwei-Säulen Modell<sup>9</sup> soll nach dem Willen des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS sichergestellt werden, dass der Gewinn multinationaler Unternehmen mindestens mit einem Steuersatz von 15 Prozent belastet wird (Säule 2) und dass die Besteuerungsrechte hinsichtlich des Gewinns der größten und profitabelsten multinationalen Unternehmen teilweise neu verteilt werden (Säule 1). Gleichzeitig sollen unilaterale Maßnahmen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, wie z.B. Digital Service Taxes, eingefroren und abgeschafft werden (standstill and removal). Das Ziel der Mindestbesteuerung von Säule 2 wird dabei nicht durch eine weltweite Harmonisierung von Unternehmenssteuersätzen verfolgt, sondern durch ein Maßnahmenpaket, das Staaten ein Instrumentarium an die Hand gibt, wie als zu niedrig empfundene Steuerbelastungen auf Ebene der obersten Konzernmutter oder, in bestimmten Fällen, anderen Konzerngesellschaften identifiziert und durch Mehrbelastungen ausgeglichen werden.

Ausweislich der Konkretisierung aus Oktober 2021 sieht Pillar One vor, dass Unternehmen mit einem weltweiten Umsatz von mehr als 20 Mrd. Euro und einer Profitabilität von mehr als zehn Prozent erfasst werden. Eine Begrenzung auf digitale Geschäftsmodelle ist nicht mehr vorgesehen. Eine Absenkung des Schwellenwerts auf zehn Milliarden Euro soll sieben Jahre nach der Umsetzung geprüft werden. Die betroffenen Unternehmen sollen zukünftig 25 Prozent des Gewinns vor Steuern oberhalb einer Umsatzrendite von zehn Prozent in den Marktstaaten versteuern, unabhängig davon, ob dort bereits eine steuerliche Präsenz als rechtlicher Einheit oder Betriebsstätte besteht oder nicht. Die Verteilung auf die

---

<sup>4</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>

<sup>5</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

<sup>6</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/2021-06-05-communique-G7-london.html>, Rn. 16

<sup>7</sup> Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, July 2021 Brochure.

<sup>8</sup> Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, October 2021 Brochure.

<sup>9</sup> Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, October 2021 Brochure.

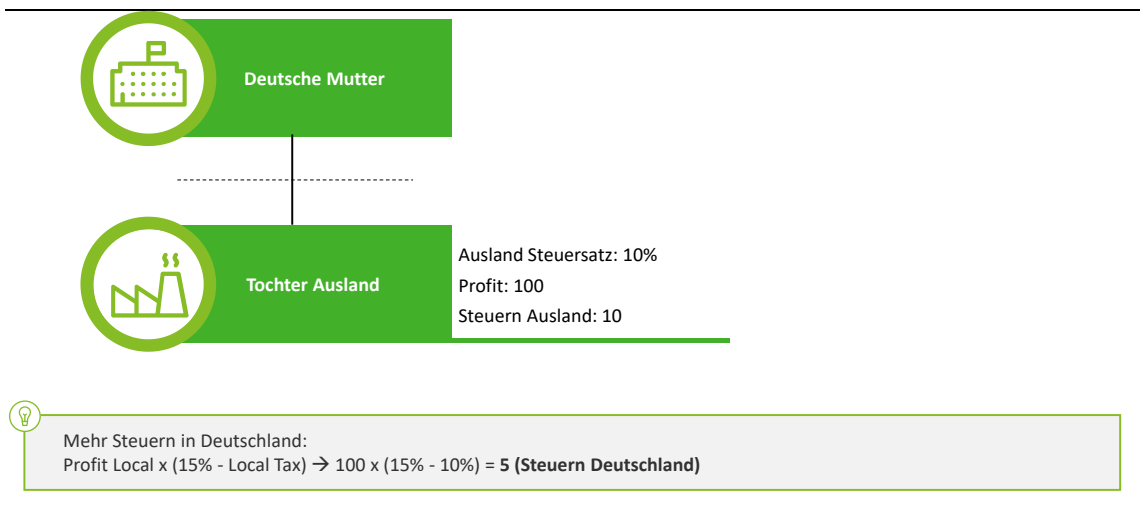
Marktstaaten könnte umsatzbasiert erfolgen. Sofern der Umsatz in einem Staat kleiner als eine Million Euro ist, könnte dieser Staat von dem Besteuerungsrecht ausgenommen werden (sogenannte De Minimis Regel). Die regulierte Finanzindustrie und die Rohstoffindustrie sollen von Säule 1 ausgenommen werden.

Unter den Anwendungsbereich von Pillar Two (Mindeststeuer) fallen alle Konzerne mit einem weltweiten Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro. Über verschiedene Mechanismen soll eine Mindestbesteuerung in Höhe von 15 Prozent pro Land erzielt werden, in dem die Konzerne ansässig sind. Die Schifffahrtsindustrie soll von Säule 2 ausgenommen werden.

### 2.2.1 Die Income Inclusion Rule

Die Mindestbesteuerung soll durch drei verschiedene Regeln erreicht werden. Im Zentrum steht die Income Inclusion Rule, die über die klassische Hinzurechnungsbesteuerung hinausgeht.

Abbildung 1  
Income Inclusion Rule (IIR) – Beispiel



Nach der Income Inclusion Rule (IIR) sollen Gewinne ausländischer Konzerneinheiten („Constituent Entities“)<sup>10</sup> auf Ebene der Konzernobergesellschaft („Ultimate Parent Entity“ oder „UPE“)<sup>11</sup> mit einer Zusatzsteuer (Top-up Tax) belegt werden, wenn die Gewinne mit einer effektiven Steuerbelastung von weniger als 15 Prozent belastet wurden. Zur Ermittlung der

<sup>10</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, veröffentlicht am 14.10.2020, S. 24, S. 25 f. (Rz. 48 ff.): von diesem Begriff sind sowohl die im Rahmen der Konsolidierung (ggf. hypothetisch) einbezogenen Tochtergesellschaften als auch Betriebsstätten erfasst.

<sup>11</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, veröffentlicht am 14.10.2020, S. 24, S. 28 f., Rz. 62 ff.

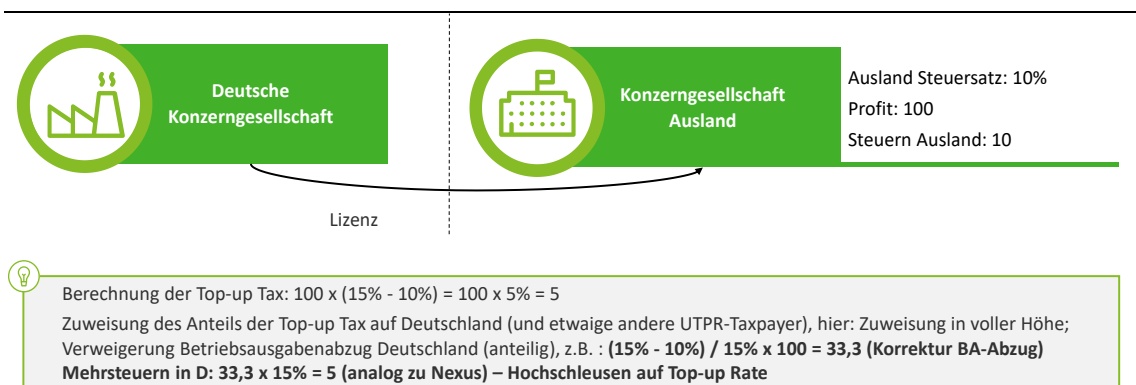
effektiven Steuerbelastung sind die relevanten Steuern („Covered Taxes“)<sup>12</sup> der Constituent Entities ins Verhältnis zu setzen zu der mit Anpassungen aus den Gewinnen laut financial accounting standards ermittelten steuerlichen Bemessungsgrundlage.<sup>13</sup> Dabei sind sämtliche Constituent Entities einer Jurisdiktion gemeinsam zu betrachten („jurisdictional blending“), aber es erfolgt keine Zusammenfassung über mehrere Jurisdiktionen hinweg.<sup>14</sup>

Wenn, wie in dem Beispiel in der Abbildung, der Gewinn einer ausländischen Tochtergesellschaft nur mit zehn Prozent Steuern belastet wird, dann wird bei der (hier: deutschen) Muttergesellschaft eine Top-up Tax in Höhe von fünf Prozent nacherhoben. Im Beispiel nicht berücksichtigt ist allerdings die Bereinigung um timing differences und der Freibetrag für eine Rendite auf substantielle Wirtschaftstätigkeit („formulaic substance-based carve-out“).<sup>15</sup> Beides wird in der Praxis eine erhebliche Rolle spielen.

### 2.2.2 Die Undertaxed Payment Rule

Die IIR wird ergänzt um eine Regel, die greifen soll, wenn auf Ebene der Konzernobergesellschaft keine IIR angewendet wird, z.B. weil der Ansässigkeitsstaat eine solche Regel noch nicht eingeführt hat. In dem Fall dürfen Staaten, in denen Constituent Entities ansässig sind, die Undertaxed Payments Rule (UTPR) anwenden. Nach der UTPR wird ein kalkulatorischer Anteil der Top-up Tax auf die Konzerngesellschaften (UTPR Taxpayers) verteilt, die steuerlich abzugsfähige Zahlungen an niedrig besteuerte Constituent Entities leisten.<sup>16</sup>

Abbildung 2  
Undertaxed Payment Rule (UTPR) – Beispiel



<sup>12</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, veröffentlicht am 14.10.2020, S. 45 ff., Rz. 127 ff.

<sup>13</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, veröffentlicht am 14.10.2020, S. 51 ff., Rz. 154 ff.

<sup>14</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, veröffentlicht am 14.10.2020, S. 72 ff., Rz. 248 ff.

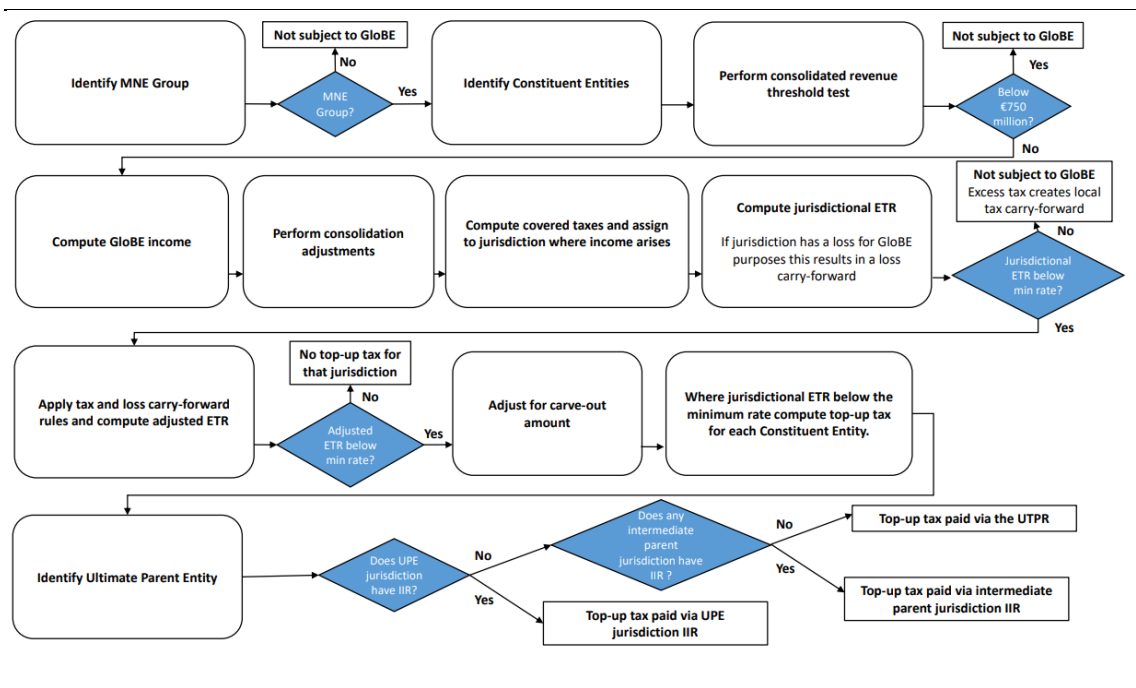
<sup>15</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, veröffentlicht am 14.10.2020, S. 83 ff., Rz. 286 ff.

<sup>16</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, veröffentlicht am 14.10.2020, S. 123 ff., Rz. 457 ff.; in einem zweiten Schritt können alle UTPR Taxpayer, die per Saldo konzerninternen Aufwand haben (net intra-group expenditure), einen Anteil an der Top-up Tax zugewiesen bekommen.

In dem voranstehenden Beispiel wird unterstellt, dass auf Ebene der Muttergesellschaft keine IIR Anwendung findet, weil der Ansässigkeitsstaat die Regelungen nicht umgesetzt hat. Die deutsche Tochtergesellschaft leistet eine Zahlung an die Muttergesellschaft in Höhe von 100. Unterstellt, es gäbe keine weiteren UTPR Taxpayer, würde der gesamte Betrag an Top-up Tax auf den deutschen UTPR Taxpayer entfallen, aber begrenzt auf die Differenz zwischen Top-up Steuersatz (15 Prozent) und effektiver Steuerbelastung (hier: zehn Prozent multipliziert mit den abzugsfähigen konzerninternen Zahlungen (hier: 100). Im Beispiel oben würden somit maximal 5 an Top-up Tax auf den deutschen UTPR Taxpayer entfallen. Die Erhebung würde im Ergebnis durch eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs erreicht.

Die Prüfungsschritte sowie das Nebeneinander von IIR und UTPR beschreibt nachfolgendes Flowchart der OECD:<sup>17</sup>

Abbildung 3  
Prüfschritte zum Nebeneinander von IIR und UTPR



### 2.2.3 Die Subject to Tax Rule

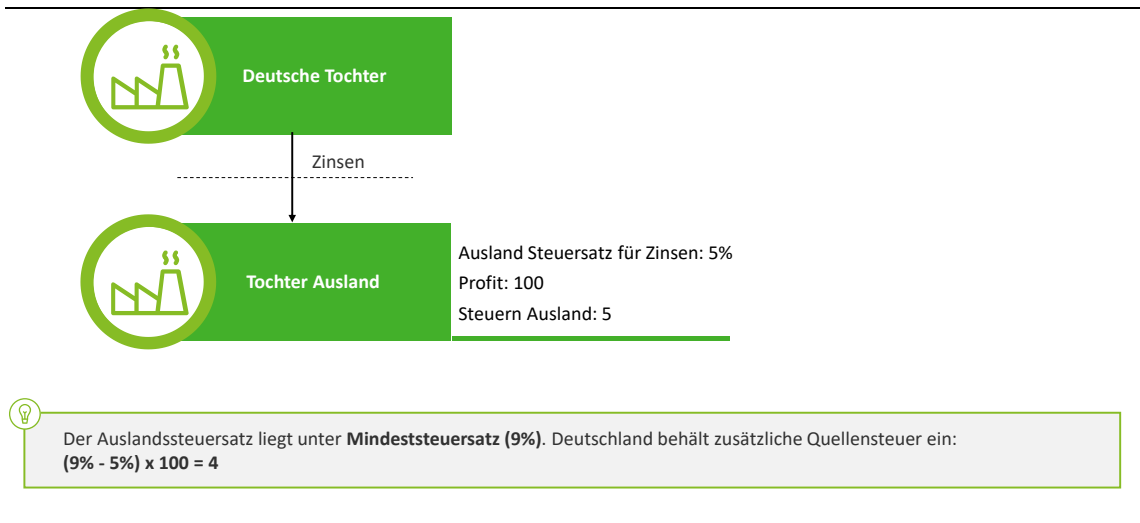
Da die Anwendung von IIR und UTPR erkennbar komplex ist, wurde insbesondere für Entwicklungsländer die Möglichkeit geschaffen, auf Zins- und Lizenzzahlungen, die an eine nominell niedrig (unter neun Prozent) besteuerte Gesellschaft gezahlt werden, eine Quellensteuer zu erheben. Diese als Subject to tax rule (STTR) bezeichnete Regelung ergänzt IIR

<sup>17</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, veröffentlicht am 14.10.2020, S. 21.

bzw. UTPR und ist auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen angesiedelt.<sup>18</sup> Sie ermöglicht dem Quellenstaat, wie in dem Beispiel dargestellt, die Differenz zwischen einer Besteuerung von neun Prozent und der tatsächlichen nominellen Besteuerung beim Empfänger, durch eine Quellensteuer zu erheben (hier also vier Prozent).

Abbildung 4

Subject to Tax Rule (STTR) – Beispiel



2.3 Verhältnis zu anderen Regelungen

Politisch stellen die Regelungen von Pillar One und Pillar Two ein miteinander verschränktes Regelungswerk dar. Technisch gesehen lassen sich beide Regelungen unabhängig voneinander einführen, haben jedoch Wechselwirkungen miteinander. Derzeit ist beispielsweise noch unklar, wie sich die Neuverteilung der Besteuerungsrechte auf die Top-up Tax auswirkt, ob also die Steuern, die in den Marktstaaten gezahlt werden, dann auch als Covered Taxes für die jeweilige Jurisdiktion gelten.

Die Wechselwirkungen mit anderen existierenden Regelungen sind erheblich. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit sind damit insbesondere folgende Bereiche angesprochen:

- **Digitalsteuern:** Im Rahmen der Umsetzung der OECD Vorschläge sollen sämtliche Digitalsteuern entfallen. Der Begriff der „Digitalsteuern“ ist unbestimmt. Es ist nötig, dass die Digitalsteuern definiert werden, die entfallen sollen. Wünschenswert wäre eine Übersicht als Anlage zu dem abschließenden Dokument, welche Regime als Digitalsteuer definiert und abgeschafft werden sollen.
- **Doppelbesteuerungsabkommen:** Die Doppelbesteuerungsabkommen können Besteuerungsrechte einzelner Staaten dem Grunde und der Höhe nach begrenzen. Bestehende

<sup>18</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, veröffentlicht am 14.10.2020, S. 150 ff., Rz. 566 ff.

Begrenzungen sind zu überprüfen, sowohl was die Steuersätze als auch was die Zuteilung von Besteuerungsrechten betrifft.

- **Financial Accounting Standards:** Die Financial Accounting Standards sind sowohl für die Frage der Gewinnermittlung (und damit der Berechnung der ETR) als auch für die Frage der Konsolidierung (und damit für den Einbezug von Gesellschaften als Constituent Entities) relevant. Es ist unklar, wie Unterschiede zwischen lokalen Standards wie HGB und dem gewählten Konsolidierungsstandard wie IFRS berücksichtigt werden sollen. Zudem fehlt es an Hinweisen zur Berücksichtigung von latenten Steuern und der Einbeziehung von nicht konsolidierten Unternehmen.
- **Bestehende Abzugsbeschränkungen:** Verschiedene Länder haben Abzugsbeschränkungen für Lizenz- und Zinsaufwendungen, teilweise abhängig von der Behandlung der Zahlungen beim Empfänger, verabschiedet. In Deutschland werden Lizenzaufwendungen unter weiteren Voraussetzungen nach der Lizenzschranke des § 4j EStG im Abzug beschränkt, wenn die Zahlungen beim Empfänger einem schädlichen Präferenzregime unterliegen. Darüber hinaus sind für Fälle der Besteuerungsinkongruenzen (Hybrid Mismatches) Abzugsverbote (in Deutschland: § 4k EStG) üblich. Die Wechselwirkungen solcher Regelungen mit der UTPR (aber auch der IIR) sind zu berücksichtigen.
- **Aktionspunkt 5 der OECD:** Im Rahmen des BEPS-Projekts hat die OECD Vorgaben zu Präferenzregimen gemacht, damit diese weiterhin als zulässig anzusehen sind (sog. modifizierter Nexus-Ansatz). In den regelmäßig veröffentlichten Berichten zu Aktionspunkt 5 findet sich ein umfangreicher Anhang zu nexus-konformen Regimen. In diesen Regimen werden auch Steuersätze unterhalb von 15 Prozent akzeptiert, wenn sie nexus-konform sind. Es sollte sichergestellt werden, dass durch den formulaic substance-based carve-out derartige Regime weiterhin anwendbar bleiben können und die gewünschte Förderung von Forschung und Entwicklung zur Folge haben können.

## 3 Umsetzungsfragen global

Die Umsetzung ist nicht verpflichtend. Die Regelungen sollen gegenseitig anerkannt werden. Der Zeitplan der Umsetzung ist ambitioniert.

### 3.1 Umsetzungsstrategie der OECD

Die OECD-Arbeiten zu Pillar Two haben den Status eines „common approach“.<sup>19</sup> Das bedeutet, dass bereits aus Sicht der OECD auch die Mitgliedsländer des Inclusive Framework nicht verpflichtet sind, die entsprechenden Regeln zur Mindestbesteuerung umzusetzen. Allerdings sollen (i) diejenigen Staaten, die entsprechende Regeln umsetzen, sich an die von der OECD ausgearbeiteten Vorschläge bezüglich Normen und Interpretation halten und (ii) alle Staaten akzeptieren, dass derartige Regeln von anderen Mitgliedsländern des Inclusive Framework angewendet werden.

Allgemein gilt, dass die OECD spätestens mit dem BEPS-Projekt Anfang der 2010er Jahre ihre bisherige Rolle bei der internationalen Steuerpolitik deutlich ausgeweitet hat. Während zuvor Maßnahmen wie das OECD-Musterabkommen und der dazu ergangene Kommentar allenfalls indirekt auf die internationale Steuerrechtsordnung eingewirkt hatten,<sup>20</sup> sind Maßnahmen wie Aktionspunkt 2<sup>21</sup> (in der EU via ATAD2<sup>22</sup>) oder eben hier Säule 2 konkret darauf ausgerichtet, die OECD-Mitgliedsländer bzw. darüber hinausgehend die Mitgliedsländer des Inclusive Framework zur Anpassung ihrer Steuergesetze anzuhalten. Allerdings fehlt es der OECD (richtigerweise) an einer Durchgriffsmöglichkeit, da die OECD kein supranationaler Gesetzgeber ist und die Steuergesetzgebung einen Kernbereich staatlicher Autonomie berührt und – jedenfalls in Demokratien – der demokratischen Legitimation bedarf.<sup>23</sup>

Das BEPS-Projekt, insbesondere die Maßnahmen zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen, und jetzt auch Säule 2 zeigen, dass die OECD auf diesen Umstand durch eine doppelte Strategie reagiert:

Einerseits wird ein möglichst breiter politischer Konsens innerhalb des Inclusive Framework gesucht, um den politischen Druck auf eine Umsetzung der beschlossenen Maßnahmen in möglichst vielen Staaten zu erhöhen.

---

<sup>19</sup> Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, October 2021 Brochure, S. 8: „Rule status“.

<sup>20</sup> Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer MA Vorbemerkung, Rz. 34; Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 7. Grundlagen des Abkommensrechts, Rz. 124a ff.

<sup>21</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report.

<sup>22</sup> Richtlinie 2017/952/EU vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie 2016/1164/EU bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl EU 2017 Nr. L 144 S. 1 / ATAD II).

<sup>23</sup> Vgl. Borstell/Dworaczek in Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise, Rz. 68 ff.; Linn/Pignot, StuB 2016, 573 (577); Das EuG bestätigt beispielsweise, dass keine formale Bindung an die OECD-Verrechnungspreisleitlinie bestehe. Das EuG führt aber an, dass diese Leitlinie einen internationalen Konsens zu Verrechnungspreisen darstelle und daher einer gewissen praktischen Bedeutung zukommen würden (vgl. EuG v. 24.9.2019 – T-760/15, T-636/16, BeckRS 2019, 22087).



Andererseits werden die vorgeschlagenen Regelungen so ausgestaltet, dass sie möglichst unabhängig von einer flächendeckenden Umsetzung funktionieren. Um dies zu erreichen, sind Mechanismen vorgesehen, die auch einseitig wirken bzw. eine Umgehung der Maßnahmen verhindern, wie beispielsweise sog. imported mismatch-Regelungen bei Besteuerungskongruenzen (vgl. § 4k Abs. 5 EStG)<sup>24</sup> oder wie die Undertaxed Payments Rule (UTPR) in Säule 2.

Darüber hinaus bemüht sich die OECD letztlich nur um eine Koordination der Regelungen innerhalb der Gruppe der Länder, die beim jeweiligen Projekt entsprechend der OECD-Vorschläge umgesetzte Regelungen erlassen. Für die außerhalb der Gruppe bleibenden Länder (bzw. für die dort investierenden Unternehmen) erhöht sich das Risiko von Doppel- und Mehrfachbesteuerungen aufgrund nicht abgestimmter Regelungskreise.<sup>25</sup>

In der Kommunikation der OECD an die G20-Finanzminister<sup>26</sup> wurde die schon am 09.10.2021 veröffentlichte<sup>27</sup> Umsetzungs-Roadmap wiederholt, die die für 2021 und 2022 anstehenden Maßnahmen hin zu einer Anwendung der Regeln ab 2023 darstellt.

Abbildung 5  
Roadmap für die Umsetzung

Target deadlines	
Pillar One	Pillar Two
Early 2022 – text of a multilateral Convention (MLC) and Explanatory Statement to implement Amount A of Pillar One	November 2021 – Model rules to define scope and mechanics for the GloBE rules
Early 2022 – Model rules for domestic legislation necessary for the implementation of Pillar One	November 2021 – Model treaty provision to give effect to the subject to tax rule
Mid-2022 – high-level signing ceremony for the multilateral Convention	Mid-2022 – multilateral instrument (MLI) for implementation of the STTR in relevant bilateral treaties
End 2022 – finalisation of work on Amount B for Pillar One	End 2022 – Implementation framework to facilitate co-ordinated implementation of the GloBE rules
<b>2023 Implementation of the Two-Pillar Solution</b>	

Quelle: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, October 2021 Brochure, S. 5

Auf Konferenzen zum Thema wird dabei durchaus deutlich, dass sowohl politischer Druck als auch Zeitdruck gezielt genutzte Mittel sind, um die Chance auf eine Einigung zu erhöhen.

<sup>24</sup> Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report, S. 83 ff.

<sup>25</sup> Als Beispiel genannt seien hier die „Mirror Rules“, die einen fiktiven doppelten Betriebsausgabenabzug annehmen, wenn der Abzug in einem anderen Land aufgrund von Anti-Hybrid Regelungen verweigert worden ist (in Deutschland § 4k Abs. 4 S. 2 EStG). Nur wenn die Vorrang-Regelungen im Sinne von primary und secondary rule (vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report, S. 32) hier aufeinander abgestimmt sind, kann verhindert werden, dass ein vollständiger Verlust des Betriebsausgabenabzugs eintritt.

<sup>26</sup> OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Italy, October 2021.

<sup>27</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, October 2021 Brochure.

Die EU Kommission hat bereits angekündigt, die Vorschläge der OECD sehr vorschlagstreu durch eine Richtlinie umsetzen zu wollen. Ein erster Richtlinienentwurf soll voraussichtlich am 22.12.2021 veröffentlicht werden.<sup>28</sup>

### 3.2 Folgenabschätzung

Die mit der Einigung zur Umsetzung der OECD-Vorschläge einhergehende Schaffung eines weltweit einheitlicheren Besteuerungsniveaus wurde in Deutschland grundsätzlich positiv aufgenommen.<sup>29</sup> Es ist ein Schritt hin zu gleichen Wettbewerbsbedingungen und verringert im Vergleich zu einem Nebeneinander unilateraler Maßnahmen Doppelbesteuerungsrisiken. Mit Hilfe der Regelungen ist auf Seiten der Unternehmen auch ein höheres Maß an Planungssicherheit zu erwarten, da nicht mit der Einführung weiterer Digitalsteuern zu rechnen ist.<sup>30</sup> Dies setzt aber voraus, dass die Digitalsteuern und vergleichbare Abgaben konsequent abgeschafft werden.

Die OECD hat selbst eine ökonomische Folgenabschätzung aus der Einführung von Pillar One und Pillar Two durchgeführt. Zunächst erwartet die OECD einen Rückgang schädlichen Steuer- und Handelswettbewerbs.

Pillar One wird vorrangig zu einer Umverteilung von Besteuerungsrechten führen. Durch den Übergang einiger Besteuerungsrechte von Ländern mit niedrigen Steuersätzen auf Länder mit höheren Steuersätzen werden steigende Steuereinnahmen erwartet. Volkswirtschaften mit einem geringen Einkommen pro Kopf dürften zu den Gewinnern gehören. Diese werden einen höheren prozentualen Einkommensanstieg verzeichnen als Länder mit bereits hohem Einkommen.<sup>31</sup> Die Komplexität der Regelungen für die Besteuerung international tätiger Unternehmen wird jedoch deutlich zunehmen.<sup>32</sup>

Der wesentliche Anteil des Zuwachses der globalen Steuereinnahmen wird durch Pillar Two herbeigeführt.<sup>33</sup> Die globale Mindeststeuer führt jedoch auch zu höheren Kapitalkosten, was sich negativ auf die Investitionstätigkeit von Unternehmen auswirken kann.<sup>34</sup> Es ist zu

---

<sup>28</sup> Vgl. Gardner, EU's Global Tax Plans Set for December Unveiling, Bloomberg Law Daily Tax Report Oct. 26, 2021, in: Zusammenfassung einer BMF-Konferenz vom 25.10.2021, bei der Uwe Ihli von der EU Kommission dies genannt hat.

<sup>29</sup> Monika Wünnemann, „Globale Mindeststeuer für Unternehmensgewinne“, Der Betrieb, 19.04.2021, 16/2021, Heft 16, S. 4 – 5, DB1362988

<sup>30</sup> Georg Geberth, Martin Bartelt, „OECD/Inclusive Framework: Einigung zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung erzielt (Säule 1 und 2)“, GmbH-Rundschau, 01.08.2021, Heft 15, S. R235

<sup>31</sup> Hanappi, T. and A. González Cabral (2020), "The impact of the Pillar One and Pillar Two proposals on MNE's investment costs: An analysis using forward-looking effective tax rates", OECD Taxation Working Papers, No. 50, OECD Publishing, Paris,

<sup>32</sup> Englisch, Joachim (2020), Internationale Unternehmensteuerreform – mehr als kostspielige Symbolpolitik? ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 73, Iss. 03, pp. 03-32

<sup>33</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.

<sup>34</sup> Devereux, M. P., F. Bares, S. Clifford, J. Freedman, İ. Güçeri, M. McCarthy, M. Simmler und J. Vella (2020), "The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal", Oxford University Centre for Business Taxation, Januar 2020, verfügbar unter: [https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2020-02/OECD\\_GloBE\\_proposal\\_report.pdf](https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2020-02/OECD_GloBE_proposal_report.pdf).

erwarten, dass die Abgabenlast multinationaler Unternehmensgruppen steigt, die Steuerarbitrage zurückgeht und die Unternehmen erhebliche Berichts- und Ermittlungspflichten werden erfüllen müssen.<sup>35</sup>

Eine Studie von Heidecke und Liebe (2021) schätzt für Deutschland Steuermehreinnahmen aus Pillar One in Höhe von 200 bis 300 Mio. Euro pro Jahr und aus Pillar Two in Höhe von 800 Mio. bis 1 Mrd. Euro; beides abhängig von den gewählten Parametern.

---

<sup>35</sup> Oestreicher, Andreas (2020), Die Vorschläge der OECD zur Reform der Besteuerungsrechte und ihre Bedeutung für multinationale Unternehmen, Ifo Schnelldienst; München Vol. 73, Iss. 3, (Mar 11, 2020): 18-21.

## 4 Herausforderungen für Unternehmen

Datenverfügbarkeit, Doppelbesteuerungsrisiken und Planungssicherheit sind aus Unternehmenssicht die größten Herausforderungen.

Aus den Regeln zur globalen Mindestbesteuerung ergeben sich für Unternehmen zahlreiche Herausforderungen. Die Berücksichtigung dieser Herausforderungen im Rahmen des Umsetzungsprozesses ist entscheidend dafür, die angestrebten Ziele möglichst effektiv und effizient zu erreichen.

### 4.1 Compliance, insbesondere Datenverfügbarkeit, Systemanforderungen

Um die Verpflichtungen aus der globalen Mindestbesteuerung zu erfüllen, aber erst recht, um die resultierenden Belastungen für künftige Veranlagungszeiträume prognostizieren zu können, sind die Anforderungen an die Datenqualität sehr hoch.

Damit Unternehmen die nötigen Daten aus den Systemen ziehen und wo nötig neue Reports anlegen können, ist es wichtig, dass die erforderlichen Daten genau definiert werden. Für die Compliance mit der IIR geht es im Wesentlichen um Daten über die im Ausland erzielten Einkünfte und die gezahlten Steuern sowie – für den formulaic substance-based carve-out – die relevanten assets sowie die Lohnkosten. Besondere Herausforderungen ergeben sich dabei aus mehreren Punkten, wie beispielsweise:

- **Jurisdictional blending:** Wenn mehrere Constituent Entities in einer Steuerjurisdiktion ansässig sind, muss für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung die effektive durchschnittliche Steuerbelastung dieser Gesellschaften ermittelt werden. Das erfordert eine Zusammenfassung mehrerer rechtlicher Einheiten, die für Zwecke des Financial Reportings nicht vorgenommen wird.
- **Zuordnung von Covered Taxes:** Bei der Zuordnung von Covered Taxes zu Perioden und Jurisdiktionen sind zahlreiche Fälle denkbar, in denen die Ergebnisse nicht unmittelbar aus der Gewinnermittlung für Financial Reporting Zwecke entnommen werden können. In diesen Fällen sind komplexe Anpassungsrechnungen erforderlich. Beispiele hierfür sind:
  - Quellensteuern auf konzerninterne Zahlungen
  - Steuern aus Hinzurechnungsbesteuerungssystemen (dazu auch Abschnitt 5.2.3)

Für die UTPR gilt das oben Gesagte in ähnlicher Form, hinzu kommt ggf. noch der Nachweis des Einbezugs der Empfängergesellschaft in eine IIR auf Ebene der UPE.

Die OECD und die EU-Kommission erkennen selbst an,<sup>36</sup> dass multinationale Unternehmen mit Umsätzen knapp über der 750 Millionen Euro-Grenze vermutlich überproportional von den Compliance-Kosten betroffen sein werden, insbesondere wenn es sich nicht um börsennotierte Unternehmen handelt. Hier sind häufig die Prozesse und Systeme für ein detailliertes datengestütztes Financial Reporting nicht im selben Maß vorhanden wie bei großen börsennotierten Unternehmen. Ein detailliertes datengestütztes Financial Reporting ist aber Voraussetzung für die Erfüllung der Compliance-Verpflichtungen aus der globalen Mindestbesteuerung.

### Fazit und Anforderungen aus Unternehmenssicht

Dass die Einführung der globalen Mindestbesteuerung zu erhöhtem Compliance-Aufwand für Unternehmen führen wird, ist unvermeidlich. Gleichzeitig sollte aber erreicht werden, dass dieser Compliance-Aufwand so gering wie möglich ausfällt. In der Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung innerhalb der EU ist daher durch geeignete Maßnahmen dafür zu sorgen, dass möglichst einfach zu erhebende Daten für die Ermittlung genutzt werden und dass innerhalb der EU möglichst einheitliche Regelungen gelten.

Eine besonders geeignete Maßnahme wird von *Schanz/Englisch et. al.* in Abstimmung mit der OECD vorgeschlagen:<sup>37</sup> Durch einen zweistufigen Test soll die Anzahl an GloBE-Erklärungen minimiert werden, indem Constituent Entities in Jurisdiktionen mit niedrigem Risiko einer Effektivbesteuerung von unter 15 Prozent von der Pflicht zur Ermittlung der GloBE Bemessungsgrundlage und Effective Tax Rate widerruflich befreit werden (Erklärung nur auf Anfrage). Nur wenn aufgrund von „red flags“ in einem Land (niedriger Nominalsteuersatz/Präferenzregime oder relevante Abweichungen in der Bemessungsgrundlage) ein erhöhtes Risiko einer Effektivbesteuerung von weniger als 15 Prozent besteht, wäre in jedem Fall eine GloBE-Erklärung abzugeben.

## 4.2 Doppelbesteuerungsrisiken

Die Einführung eines völlig neuen Besteuerungskonzepts, das in Ergänzung zu bestehenden Besteuerungsregeln tritt, führt unvermeidlich zu der Gefahr einer doppelten Besteuerung von Unternehmensgewinnen. Als spezifische Risikofaktoren sind hier vorrangig auf Fragen der Definition der Covered Taxes und auf spätere Änderungen in der Steuerbelastung und periodengerechte Allokation von Belastungen hinzuweisen. Daneben ist das, politisch erwünschte, jurisdictional blending mit einer spezifischen Gefahr der überhöhten Belastung verbunden: Zahlt beispielsweise eine constituent entity Zinsen an eine constituent entity in einem Nullsteuerland und versagt deswegen der Ansässigkeitsstaat der Schuldner-Gesellschaft den Betriebsausgabenabzug und wird der Zinsertrag durch eine IIR bei der UPE erfasst, kommt es faktisch zu einer doppelten Belastung dieser Zinsen. Allerdings wäre der zutreffende Ansatzpunkt hier wohl vorrangig die Gewährung des Betriebsausgabenabzugs, bei der eine Belastung mit der IIR berücksichtigt werden sollte. Ein Son-

---

<sup>36</sup> Vgl. Diskussionsbeiträge von Uew Ihli auf dem 8. Internationalen Steuersymposium des BMF vom 26.10.2021.

<sup>37</sup> Vgl. den Vortrag von Schanz auf der IStR-JT 2021 vom 11.11.2021 zu den „Tax Administrative Guidelines“, Seite 26 ff.

derproblem sind Verluste in der UPE, die eine Belastung mit Top-up Tax wohl nicht verhindern würden. Es sind jedenfalls zahlreiche Fälle denkbar, in denen trotz einer Konzernsteuerquote von deutlich über 15 Prozent dennoch in signifikantem Umfang zusätzliche Top-up tax anfällt.

### **Fazit und Anforderungen aus Unternehmenssicht**

Die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung wird unvermeidbar zu Doppelbesteuerungsrisiken führen.

Es gilt, diese Risiken im Rahmen der Umsetzung innerhalb der EU zu minimieren. Neben der einheitlichen Umsetzung kommen Aspekte wie eine umfassende Definition von Covered Taxes innerhalb der EU-Staaten sowie klare Regelungen zu späteren Anpassungen und ggf. zu Streitbeilegungsmechanismen in Betracht.

## 4.3 Planungssicherheit

Für Unternehmen ist Planungssicherheit von besonderer Bedeutung. Das betrifft zunächst die Planbarkeit künftiger Steuerzahlungen im Rahmen der Liquiditätssteuerung. Dafür ist es erforderlich, dass Unternehmen möglichst frühzeitig in der Lage sind, die Belastungseffekte aus der globalen Mindestbesteuerung zu modellieren. Darüber hinaus werden unternehmerische Entscheidungen auch unter Berücksichtigung von Steuerbelastungen getroffen, sodass die Stabilität der steuerlichen Regelungen einen wichtigen Aspekt der Planungssicherheit darstellt.

Selbst wenn sämtliche Staaten wie nach der OECD-Roadmap vorgesehen im Jahr 2022 die Regeln zur globalen Mindestbesteuerung mit Anwendung ab 2023 einführen, ist nicht zu erwarten, dass damit sogleich ein stabiles Regelungsgefüge erreicht wird.

Zum einen ist wohl unvermeidbar, dass einzelne Probleme erst erkannt werden, wenn erste Erfahrungen mit der praktischen Anwendung der Regeln gemacht wurden, sodass Anpassungen im Detail erforderlich werden.

Zum anderen sind in der Folge der Einführung der globalen Mindestbesteuerung auch Anpassungsreaktionen der Staaten zu erwarten. In Frage kommen hier insbesondere die Erhöhung der lokalen Körperschaftsteuer oder die Einführung neuer Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung für Zwischenholdings, um den ansonsten per Top-up Tax erfassten Anteil am Gewinn gebietsfremder multinationaler Unternehmen dem eigenen Steueraufkommen zuzuführen oder die Ausrichtung von Präferenzregimen auf den formulaic substance carve-out, um weiterhin attraktive Regime für ausländische Investitionen anbieten zu können. Bis nach solchen nationalen Anpassungsmaßnahmen ein stabiler Zustand erreicht wird, dürften einige Jahre vergehen.

### **Fazit und Anforderungen aus Unternehmenssicht**

Auch im Bereich der Planungssicherheit wird es insbesondere in der ersten Zeit nach Einführung der globalen Mindestbesteuerung zu kaum vermeidbaren Unsicherheiten kommen, insbesondere in Bezug auf Anpassungsreaktionen seitens der Staaten.

Was die Umsetzung der Regeln innerhalb der EU angeht, sollte daher zumindest danach gestrebt werden, eine möglichst rechtssichere Umsetzung sicherzustellen und einen Kernbestand der Regelungen so stabil wie möglich auszugestalten. Zur Prognose der Belastungsrechnungen ist es erforderlich, möglichst frühzeitig Kenntnis über die detaillierten Regelungen zu haben.

## 5 Umsetzung in der EU

Verstöße gegen Primärrecht müssen vermieden und bestehende Richtlinien sollten angepasst werden, um sinnvolle Umsetzung zu gewährleisten

Nachfolgend soll (lediglich) beleuchtet werden, wie die Vorschläge der OECD innerhalb der EU in einer Form umgesetzt werden können, die den Anforderungen an eine möglichst effiziente Umsetzung gerecht werden. Auf Grundsatzkritik wird an dieser Stelle verzichtet.

### 5.1 Anforderungen an eine effiziente Umsetzung innerhalb der EU

Bei jeder Steuererhebung sollten die Wohlfahrtsverluste im Verhältnis zum Steueraufkommen möglichst minimiert werden. Insbesondere sollten Steuern daher möglichst entscheidungsneutral sein und die Befolgungskosten möglichst gering sein.

#### 5.1.1 Rechtssicherheit und Vermeidung von Doppelbesteuerung

Für die Unternehmen sind Rechtssicherheit, klare Regelungen und die Vermeidung von Doppelbesteuerung entscheidend. Übertragen auf die Umsetzung in der EU, d.h. den Stand der OECD-Regeln als exogen hinnehmend, bedeutet dies für eine möglichst effiziente Umsetzung der OECD-Vorschläge in der EU:

- Die EU sollte die Regeln der OECD möglichst klar und eng an den Vorgaben orientiert umsetzen.
- Zu vermeiden sind insbesondere Umsetzungsmaßnahmen, die (1) über die OECD-Vorgaben hinausgehen oder die (2) den Mitgliedstaaten zu viele Umsetzungswahlrechte belassen. Ersteres würde zu einem Wettbewerbsnachteil gegenüber Unternehmen außerhalb der EU führen, zweiteres würde innerhalb der EU zu Rechtsunsicherheit führen.

Ergänzend erfordert Rechtssicherheit innerhalb der EU allerdings auch, dass die Umsetzung der OECD-Vorgaben in den Mitgliedstaaten nicht gegen EU-Recht verstößt oder auch nur zu verstoßen droht, denn ansonsten würde eine ggf. mehrere Jahre andauernde Rechtsunsicherheit drohen. Es ist daher auch im Interesse der Unternehmen, die OECD-Vorgaben unionsrechtskonform umzusetzen. Allerdings sollte für den Fall neuer Erkenntnisse oder bei Veränderung der globalen Rahmenbedingungen eine gewisse Flexibilität gegeben bleiben, was angesichts des Einstimmigkeitsprinzips bei der Verabschiedung von Richtlinien auf EU-Ebene eine besondere Herausforderung darstellt.



Zur Minimierung von Doppelbesteuerungsrisiken sollten die innerhalb der EU bestehenden Harmonisierungsinstrumente genutzt werden, beispielsweise wenn es um Zugang zu Streitbeilegungsmechanismen geht. Außerdem bietet sich eine möglichst breite EU-weite Definition der Covered Taxes an.

Schließlich sollte bei Einführung der globalen Mindestbesteuerung eine Anpassung bestehender Richtlinie erfolgen, beispielsweise sollte erwogen werden, eine Erfassung von Erträgen im Rahmen der IIR als tatsächliche Besteuerung im Sinne der Anti-Hybrid Regeln ausreichen zu lassen.<sup>38</sup>

### 5.1.2 Administrativer Aufwand

Zur Verringerung des administrativen Aufwands sind wiederum möglichst einheitliche Regelungen zur Umsetzung entscheidend. Damit könnte innerhalb der EU auch unproblematisch sichergestellt werden, dass Regeln in allen EU-Staaten als gleichwertig anerkannt werden, was z.B. dazu führen würde, dass die UTPR bei Zahlungen an Gesellschaften eines multinationalen Unternehmens mit Sitz der Konzernspitze in der EU nicht zur Anwendung kommt.

Außerdem könnte die EU eine Liste von als gleichwertig anerkannten Regelungen in Drittstaaten veröffentlichen und dadurch zu einer Vereinfachung und Vereinheitlichung der Anwendung der UTPR innerhalb der EU sorgen. Dies wäre ein entscheidender Unterschied zu der derzeitigen Situation bei den anti-hybrid-Regeln, könnte sich aber an anderen Regelungen orientieren, die auf abgestimmte Listen verweisen.<sup>39</sup> Dass die Umsetzung innerhalb der EU umgekehrt in einer Form erfolgen sollte, dass die Regelungen in den Mitgliedstaaten möglichst auch aus Sicht anderer OECD-Staaten dann als qualifizierte Regeln anerkannt werden, ist selbstverständlich. Angesichts der sehr begrüßenswerten Überlegungen der OECD zu weiteren administrativen Vereinfachungen, die von *Schanz/Englisch et. al.* ausgearbeitet werden<sup>40</sup> (vgl. oben unter 4.1), sollte sichergestellt werden, dass diese Möglichkeiten noch Eingang in den Prozess der Richtlinienverabschiedung finden können.

Über die direkten Umsetzungsfragen hinausgehend ist innerhalb der EU auch zu prüfen, welche – insbesondere im globalen Vergleich ohnehin belastenden – sonstigen Regelungen abgeschafft werden können, da sie durch die Einführung der globalen Mindeststeuer überflüssig werden. Zu denken ist dabei insbesondere an (innerhalb der EU verpflichtende) Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung (vgl. unter Abschnitt 5.2.3).

---

<sup>38</sup> Hierzu könnte die Definition des Begriffs „Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung“ in Art. 2 Nr. 9 UAbs. 3 lit. c) ATAD2 (RL(EU) 2017/952 v. 29.05.2017, Abl. L 144/1, angepasst werden.

<sup>39</sup> Zu denken ist beispielsweise die EU-Blacklist, auf die z.B. in § 138e Abs. 2 Nr. 1 a) bb) AO verwiesen wird.

<sup>40</sup> Vgl. den Vortrag von Schanz auf der IStR-JT 2021 vom 11.11.2021 zu den „Tax Administrative Guidelines“, Seite 26 ff.

## 5.2 Kompatibilität der OECD-Vorschläge mit EU-Primärrecht und Richtlinienrecht

Die von der OECD und den G20 entwickelten Handlungsempfehlungen zur globalen Mindeststeuer können in den EU-Mitgliedstaaten nur wirksam umgesetzt werden, wenn und soweit sie mit EU-Recht vereinbar sind. Schon früh haben deshalb das OECD-Sekretariat und der Rat der EU darauf hingewiesen, dass die konkrete Ausgestaltung der globalen Mindeststeuer mit internationalen Verpflichtungen und, soweit relevant, den EU-Grundfreiheiten kompatibel sein müsse.<sup>41</sup> Eine Aussage zur EU-Konformität der vorgesehenen Maßnahmen enthalten der OECD/G20-Bericht zur globalen Mindeststeuer aus Oktober 2020<sup>42</sup> und die Erklärung der OECD/G20 aus Oktober 2021<sup>43</sup> jedoch nicht.

Die Vereinbarkeit der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung mit EU-Recht ist zum einen an den Grundfreiheiten, insbesondere der Niederlassungs-<sup>44</sup> und Dienstleistungsfreiheit<sup>45</sup> und der Kapitalverkehrsfreiheit<sup>46</sup>, und zum anderen an bestehenden Richtlinien, insbesondere der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>47</sup>, der Zins- und Lizenz-Richtlinie<sup>48</sup> und der Fusionsrichtlinie<sup>49</sup>, zu messen.

### 5.2.1 Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten

#### 5.2.1.1 Zur anwendbaren Grundfreiheit

Von den Grundfreiheiten dürfte vorliegend auf die meisten – aber nicht alle, dazu unten – Sachverhalte lediglich die Niederlassungsfreiheit anwendbar sein, da weite Teile der Regeln zur globalen Mindestbesteuerung nur auf Beteiligungen anwendbar sind, die es

---

<sup>41</sup> OECD Sekretariat, Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal („GloBE“) – Pillar Two, Dezember 2019, Tz. 77; Rat der EU, Note from the Presidency to the Permanent Representatives Committee/Council, Digital Taxation – State of Play, FISC 408, ECOFIN 934, DIGIT 158 (28 Oct. 2019).

<sup>42</sup> OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, veröffentlicht am 14.10.2020.

<sup>43</sup> OECD/G20, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy vom 08.10.2021

<sup>44</sup> Art. 49, 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).

<sup>45</sup> Art. 56 AEUV.

<sup>46</sup> Art. 63, 65 AEUV.

<sup>47</sup> Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl.EU 2011 Nr. L 345, 8, geändert durch RL 2014/86/EU vom 08.07.2014, ABl.EU 2014 Nr. L 219, 40 sowie RL 2015/121/EU vom 27.01.2015, ABl.EU 2015 Nr. 21, 1.

<sup>48</sup> Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 03.06.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl.EG Nr. L 157 vom 26.06.2003, S. 49.

<sup>49</sup> Richtlinie 2009/133/EG des Rates v. 19. 10. 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl.EG Nr. L 310 vom 25.11.2009, S. 34.

ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben.<sup>50</sup> Die Niederlassungsfreiheit verdrängt in ihrem Anwendungsbereich eine möglicherweise ebenfalls anwendbare Kapitalverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit.<sup>51</sup> Ihr Schutzbereich beschränkt sich auf innergemeinschaftliche und EWR-Sachverhalte und damit nur auf Sachverhalte, die Unternehmen und/oder Beteiligungen an Gesellschaften betreffen, die ihren Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in der EU oder im EWR haben.<sup>52</sup>

Die Regeln zur globalen Mindestbesteuerung sollen nach dem OECD/G20-Bericht auf multinationale Konzerne mit einem Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro Anwendung finden. Innerhalb dieser Konzerne sollen grundsätzlich sämtliche Gesellschaften erfasst werden, die nach den maßgebenden Rechnungslegungsstandards im Rahmen der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen werden.<sup>53</sup> Maßgebend ist danach das Beherrschungskriterium.<sup>54</sup> Erfasst werden darüber hinaus auch Betriebsstätten des Konzerns.<sup>55</sup> Eine Beherrschung ermöglicht grundsätzlich einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft und deren Tätigkeiten. Sofern es nach den maßgebenden Rechnungslegungsstandards für die Einbeziehung in den Konzernabschluss auf eine solche Beherrschung ankommt, sind entsprechende Rechtsvorschriften daher anhand der Niederlassungsfreiheit zu beurteilen.<sup>56</sup> Das gleiche gilt in Betriebsstättenfällen.

Für die UTPR sollen zudem Personen, die nicht zu den konsolidierungspflichtigen Gesellschaften gehören, berücksichtigt werden, wenn sie mit einer oder mehreren Konzerngesellschaften verbunden sind und einen bestimmten Betrag oder Prozentsatz ihrer Umsätze mit diesen realisieren. Dabei ist für das Verbundensein von Personen wiederum eine Beherrschung der einen Person durch die andere oder beider durch eine oder mehrere dritte Personen erforderlich, was bei einem Besitz von mehr als 50 Prozent der Eigentumsrechte oder im Falle einer Gesellschaft von mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigenkapitalrechte an der Gesellschaft angenommen wird.<sup>57</sup> Auch insoweit sollte die Rechtsstellung diesen Personen jeweils einen entscheidenden Einfluss auf die Gesellschaft verschaffen, so dass die Niederlassungsfreiheit einschlägig ist.

<sup>50</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 11.09.2014, C-47/12, Rn. 30 f. – Kronos.

<sup>51</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 12.09.2006, C-196/04, IStR 2006, 670 Rn. 33 – Cadbury Schweppes und vom 13. 3. 2007, C-524/04, IStR 2007, 249 Rn. 34 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation.

<sup>52</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 19.07.2012, C-31/11, IStR 2012, 723 Rn. 33 – Scheunemann; zur Maßgeblichkeit von Sitz, Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung vgl. Art. 54 Abs. 1 AEUV; EuGH-Urteil vom 20.01.2021, C-484/19, IStR 2021, 140 Rn. 33 – Lexel.

<sup>53</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 24 “Constituent Entity” und Rn. 48 f.; nach der OECD/G20-Erklärung vom 08.10.2021 können die Staaten die Income Inclusion Rule auch auf multinationale Konzerne mit Hauptsitz in ihrem Staat anwenden, wenn die Umsatzschwelle nicht erreicht wird.

<sup>54</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 50; für IFRS: IFRS 10.2(a), 10.7 ff., 10.B2 ff.

<sup>55</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 24 “Constituent Entity” und Rn. 59 ff. Auch Gesellschaften, die zwar konsolidiert werden könnten bzw. müssten, aber aus Gründen der Größe oder Wesentlichkeit nicht einbezogen werden, sind einzubeziehen.

<sup>56</sup> Ebenso Englisch/Becker, Implementing an International Effective Minimum Taxation in the EU, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft Nr. 224, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien, Juli 2021, S. 49; für die IIR und die UTPR auch Devereux, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, Januar 2020, S. 49, 54; für Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit oder Dienstleistungsfreiheit im Falle der UTPR und der Subject-to-tax Rule und der Kapitalverkehrsfreiheit im Falle der Anwendung der Switch-Over-Rule auf steuerbefreites unbewegliches Vermögen Nogueira, World Tax Journal August 2020, S. 465 (470).

<sup>57</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 147 und Rn. 552 ff.

Allerdings sieht der OECD/G20-Bericht im Bereich der Income Inclusion Rule (IIR) eine vereinfachte Anwendung („simplified IIR“) auch auf assoziierte Unternehmen und Joint Ventures vor,<sup>58</sup> was über die Beherrschungsfälle hinaus geht. Der Begriff „assoziertes Unternehmen“ soll dabei im Sinne der Rechnungslegung verstanden werden,<sup>59</sup> sodass ein „maßgeblicher Einfluss“ das entscheidende Kriterium<sup>60</sup> ist, wobei ein solcher bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Stimmrechtsbeteiligung von 20 Prozent widerlegbar vermutet wird.<sup>61</sup> Eine lediglich 20-prozentige Beteiligung lässt nach der Rechtsprechung des EuGH nicht zwangsläufig den Schluss zu, dass ihr Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft ausübt.<sup>62</sup> Im Verhältnis zu Drittstaaten ist für die Abgrenzung der Grundfreiheiten lediglich der Normgegenstand, nicht aber die individuelle Beteiligungshöhe, relevant.<sup>63</sup> Daher kommt die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaatenbezug in Betracht.

Fraglich bliebe insoweit, ob die „simplified IIR“ für assoziierte Unternehmen und Joint Ventures getrennt von der IIR und der UTPR zu würdigen ist. Dies dürfte in erheblichem Umfang von der konkreten Umsetzung abhängig sein. Daher lässt sich als Zwischenergebnis derzeit festhalten:

- Die IIR und die UTPR sind jedenfalls an der Niederlassungsfreiheit zu messen und damit bei Anwendung innerhalb der EU / des EWR im Schutzbereich der Grundfreiheiten
- Die simplified IIR ist bei Anwendung im Verhältnis zu Drittstaaten an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen und somit weltweit im Schutzbereich der Grundfreiheiten.
- Wenn die simplified IIR letztlich als bloße Variante der IIR anzusehen ist, könnte dies dazu führen, dass auch die IIR insgesamt im Verhältnis zu Drittstaaten an der Kapitalverkehrsfreiheit zu messen ist und somit weltweit im Schutzbereich der Grundfreiheiten wäre.

#### 5.2.1.2 Zur Beschränkung einer Grundfreiheit

In sachlicher Hinsicht verbieten sowohl die Niederlassungsfreiheit als auch die Kapitalverkehrsfreiheit als umfassende Beschränkungsverbote Maßnahmen, die die Ausübung der jeweiligen Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen.<sup>64</sup> Beschränkungen sind jeweils nur dann zulässig, wenn die von den Maßnahmen vorgesehene Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind,

<sup>58</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 542 ff.

<sup>59</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 66 mit Fn. 11.

<sup>60</sup> Nach IFRS ist ein assoziiertes Unternehmen ein Unternehmen, bei dem der Eigentümer über maßgeblichen Einfluss verfügt. Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken, nicht aber die Beherrschung oder die gemeinschaftliche Führung der Entscheidungsprozesse, vgl. IAS 28.3.

<sup>61</sup> IAS 28.5; vgl. auch OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 66.

<sup>62</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 07.09.2017, C-6/16, BeckRS 2017, 123556, Rn. 43 – Egiom und Enka.

<sup>63</sup> Vgl. EuGH-Urteile vom 13.11.2012, C-35/11, IStR 2012, 924 Rn. 95 ff. – Test Claimants in the FII Group Litigation und vom 10.9.2014, C-47/12, IStR 2014, 724 Rn. 40 – Kronos; Jacobsen, DStZ 2019, 389 (392); Köhler, in Strunk/Kaminski/Köhler, ASTG, Vor §§ 7–14 Rz. 43.1 [Stand Februar 2017].

<sup>64</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 29.11.2011, C-371/10, IStR 2012, 27 Rn. 36 – National Grid Indus BV; EuGH-Urteil vom 10.02.2011, C-436/08 und C-437/08, BeckRS 2011, 80119 Rn. 50 – Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen.

oder sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind. Zudem muss die Regelung geeignet sein, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist.<sup>65</sup>

Es ist danach sowohl im Falle der Niederlassungsfreiheit als auch der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen, ob eine Benachteiligung des grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber dem inländischen Sachverhalt vorliegt und, wenn ja, ob diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Die einzelnen Maßnahmen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung sind dazu jeweils gesondert zu untersuchen.

### Income Inclusion Rule

Die IIR funktioniert im Grundsatz ähnlich wie die Hinzurechnungsbesteuerung. Gewinne einer niedrig besteuerten ausländischen Konzerneinheit werden auf Ebene der obersten oder – im Falle von Split-Ownership-Strukturen – einer übergeordneten Muttergesellschaft entsprechend ihrer Beteiligungsquote in Höhe der Differenz zwischen dem festgelegten Mindeststeuersatz und dem niedrigeren effektiven Steuersatz der Konzerneinheit(en) in einer Jurisdiktion nachversteuert.<sup>66</sup>

Mit der Vereinbarkeit von Hinzurechnungsbesteuerungssystemen mit EU-Recht hat sich der EuGH bereits mehrfach befasset.<sup>67</sup> Der EuGH sieht in der Besteuerung der inländischen Mutter in Bezug auf die niedrig besteuerten passiven Gewinne ihrer ausländischen Tochtergesellschaft eine Beschränkung der Niederlassungs- bzw. Kapitalverkehrsfreiheit. Weder das Argument, die Hinzurechnungsbesteuerung stelle – bei einer Gesamtbetrachtung – Belastungsgleichheit her noch allgemeine Hinweise auf Steuerausfälle und die Gefahr des Missbrauchs konnten den Verstoß gegen die Grundfreiheiten verhindern.<sup>68</sup> Lediglich dann, wenn es sich um eine rein künstliche Gestaltung handelt, sei die Anwendung dieser Regeln aus Sicht der Grundfreiheiten gerechtfertigt.

Die Grundsätze erscheinen auf die IIR übertragbar, die sogar noch über den auf passive Einkünfte beschränkten Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung hinausgehend eine steuerliche Belastung von Einkünften ausländischer Tochtergesellschaften vorsieht.<sup>69</sup> Auch insoweit liegt eine Ungleichbehandlung und eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, ggf. auch der Kapitalverkehrsfreiheit, vor. Die IIR soll nach dem OECD/G20-Bericht auf Basis einer zusammenfassenden Betrachtung je Steuerhoheitsgebiet nur auf niedrig besteuerte Gesellschaften und Betriebsstätten im Ausland anwendbar sein,<sup>70</sup> eine (zu) niedrige Besteuerung im Inland selbst wird jedoch nicht erfasst<sup>71</sup> (vgl. dazu aber den Exkurs

<sup>65</sup> Vgl. EuGH-Urteile vom 10.05.2012, C-338/11 bis C-347/11, IStR 2012, 432 Rn. 23 – FIM Santander und vom 26.02.2019, C-135/17, IStR 2019, 347 Rn. 70 – X-GmbH; EuGH-Urteile vom 12.09.2006, C-196/04, IStR 2006, 670 Rn. 47 – Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas und vom 14.05.2020, C-749/18, IStR 2020, 545 Rn. 32 – B ua.

<sup>66</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 114.

<sup>67</sup> EuGH-Urteil vom 12.09.2006, C-196/04, IStR 2006, 670 – Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas; EuGH-Urteil vom 26.02.2019, C-135/17, IStR 2019, 347 Rn. 70 – X-GmbH.

<sup>68</sup> EuGH-Urteil vom 12.09.2006, C-196/04, IStR 2006, 670 Rn. 50 – Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas und vom 26.02.2019, C-135/17, IStR 2019, 347 Rn. 80 – X-GmbH.

<sup>69</sup> Vgl. In diesem Sinne auch Brokelind, Bulletin for international Taxation, Ma1 2021, S. 212 (216 f.); de Broe, Institute for Tax Law, KU Leuven, 3. Dezember 2019, S. 5.

<sup>70</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 114 und Rn. 413.

<sup>71</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 463.

unten). Die Tatsache, dass die Niedrigsteuerschwelle niedriger als der inländische Steuersatz ist, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Die IIR beschränkt sich nicht auf rein künstliche Gestaltungen.<sup>72</sup> Die formelbasierte Substanzausnahme (Formulaic Substance-based Carve-out) ist nicht zielgenau und einzelfallbezogen darauf ausgerichtet, rein künstliche Gestaltungen durch die globale Mindeststeuer zu erfassen.<sup>73</sup> Den Staaten geht es insoweit auch nicht darum, aggressive Steuergestaltung und Steuerumgehung zu unterbinden, sondern darum, einen als schädlich empfundenen Steuerwettbewerb zu verhindern<sup>74</sup> und Steuergerechtigkeit (fair share of tax) herzustellen.<sup>75</sup>

Diese Gründe sind zur Rechtfertigung einer die Grundfreiheiten beschränkenden Maßnahme in der Rechtsprechung des EuGH bisher nicht anerkannt. Sie stehen im Gegensatz zu der Auffassung des EuGH in der Rechtssache *Cadbury Schweppes*, wonach die Mitgliedstaaten nicht berechtigt sind, die niedrige Steuerbelastung einer Tochtergesellschaft im EU-Ausland durch eine höhere Steuerbelastung der Muttergesellschaft im Inland auszugleichen. Das gilt auch für die von *Benecke/Rieck* befürwortete Rechtfertigungsprüfung im Wege einer Gesamtbetrachtung.<sup>76</sup> Diese hatte der EuGH in den Rechtssachen *Oy AA*<sup>77</sup> und *SGI*<sup>78</sup> hinsichtlich des Ziels der Verhütung von Steuerumgehungen und der Wahrung einer ausgewogenen Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten vorgenommen und auf dieser Grundlage eine nicht speziell auf rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen ausgerichtete nationale Regelung für gerechtfertigt erachtet, wenn dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt wird, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen. Wie der EuGH in der auch von *Benecke/Rieck* angeführten Rechtssache *Lexel*<sup>79</sup> jedoch erläutert hat, betrifft diese Rechtsprechung spezielle Sachverhalte, in denen die Bekämpfung der Steuerumgehung einen besonderen Aspekt des mit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten verbundenen Allgemeininteresses darstellt.<sup>80</sup> Eine Rechtfertigung der IIR mit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten kann aber vorliegend – wie auch in der Rechtssache *Lexel* – nicht angenommen werden, weil eine Nachsteuer bei gleicher inländischer Steuerbemessungsgrundlage nicht erhoben werden würde, wenn es sich bei der ausländischen Gesellschaft in dem Niedrigsteuerland nicht um ein beherrschtes bzw. verbundenes Unternehmen

---

<sup>72</sup> Es ist im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit auch keine Begrenzung auf Fälle vorgesehen, in denen ein rechtlicher Rahmen fehlt, der es den Steuerbehörden ermöglicht, die Richtigkeit der Informationen zum Nachweis, dass keine rein künstliche Gestaltung gegeben ist, zu prüfen.

<sup>73</sup> Vgl. Brokelind, *Bulleting for International Taxation*, May 2021, 212 (216 f.); vgl. zu den Anforderungen für den Rechtfertigungsgrund einer Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung EuGH-Urteile vom 07.09.2017, C-6/16, BeckRS 2017, 123556 Rn. 64 – *Eqiom und Enka* und vom 20.12.2017, C-504/16, C-613/16, IStR 2018, 197 Rn. 60 ff., 97 – *Deister Holding*.

<sup>74</sup> Vgl. Fehling/Koch, IStR 2021, 561 (562).

<sup>75</sup> Vgl. OECD/G20 Broschüre, *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, Oktober 2021, S. 18.

<sup>76</sup> *Benecke/Rieck*, IStR 2021, 692 (696).

<sup>77</sup> EuGH-Urteil vom 28.07.2007, C-231/05, IStR 2007, 631.

<sup>78</sup> EuGH-Urteil vom 21.01.2010, C-311/08, IStR 2010, 144.

<sup>79</sup> EuGH-Urteil vom 20.01.2021, C-484/19, IStR 2021, 140.

<sup>80</sup> EuGH-Urteil vom 20.01.2021, C-484/19, IStR 2021, 140, Rn. 73 – *Lexel*.

handeln würde,<sup>81</sup> mit anderen Worten: es wird außerhalb verbundener Unternehmen keine Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse angestrebt.

Es ist nach alledem davon auszugehen, dass eine nur auf gebietsfremde beschränkte IIR nach dem derzeitigen Stand der EuGH-Rechtsprechung mit den EU-Grundfreiheiten unvereinbar ist, soweit in einem EU-Staat ansässige beherrschte Unternehmen oder assoziierte Unternehmen in der EU oder in Drittstaaten betroffen sind.

---

<sup>81</sup> Vgl. zu dem Aspekt der steuerlichen Behandlungen bei der betreffenden Gesellschaft, wenn das grenzüberschreitende Geschäft zu denselben (fremdüblichen) Bedingungen mit einem nicht verbundenen Unternehmen abgeschlossen werden wäre EuGH-Urteil vom 20.01.2021, C-484/19, IStR 2021, 140, Rn. 69 – Lexel.

## Undertaxed Payments Rule

Die UTPR enthält im Grundsatz ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Zahlungen an niedrig besteuerte ausländische Konzerneinheiten. Auch hier erfolgt eine zusammenfassende Betrachtung je Steuerhoheitsgebiet. Die Regelung greift für die zahlende Konzerneinheit nur ein, wenn und soweit die IIR auf Ebene der obersten Muttergesellschaft oder – im Falle von Split-Ownership-Strukturen – einer übergeordneten Muttergesellschaft nicht zur Anwendung kommt.<sup>82</sup> Das Abzugsverbot betrifft nicht eine spezifische Zahlung, sondern pauschal (anteilig) alle abzugsfähigen konzerninternen Zahlungen („base-eroding intra-group payments“) des Steuerpflichtigen, soweit diesem Steuerpflichtigen ein Anteil der Top-up Tax zugewiesen wurde.<sup>83</sup>

Für Vorschriften, die eine (ggf. teilweise) Abzugsbeschränkung in Abhängigkeit von einer niedrigeren Besteuerung im Ausland vorsehen, wird eine mögliche Europarechtswidrigkeit in der Regel bejaht. Dies gilt beispielsweise für die deutsche Lizenzschanke (§ 4j EStG).<sup>84</sup> Im Fall eines Abzugsverbots von Zinszahlungen an ein im Ausland ansässiges verbundenes Unternehmen bei vermuteter Begründung des zugrunde liegenden Schuldverhältnisses zum hauptsächlichlichen Zweck der Erzielung eines erheblichen Steuervorteils hat der EuGH in der Rechtssache *Lexel*<sup>85</sup> eine gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßende Diskriminierung festgestellt. Der EuGH bekräftigt in der Entscheidung, dass Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung nur bei rein künstlichen Gestaltungen zulässig seien und nicht unabhängig davon jeglichen Steuervorteil erfassen dürften.

Es spricht viel dafür, dass auch eine UTPR eine unzulässige Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen würde. Die Regelung beschränkt sich wie die IIR nicht auf rein künstliche Gestaltungen, mithin ist die Möglichkeit eines Gegenbeweises zwingend zu gewähren. Sie hat auch nicht den Erhalt der Aufteilung der Besteuerungsrechte zum Ziel. Allerdings könnte die Mechanik der Regelung, wonach das Abzugsverbot nicht die konkrete Zahlung trifft, sondern nur die entsprechende Höhe der Top-up Tax durch ein Abzugsverbot rechnerisch nach erhoben wird, eine andere Beurteilung nach sich ziehen. Da allerdings die von der OECD vorgesehenen Allocation Keys letztlich die konzerninternen Zahlungen eines Steuerpflichtigen an eine niedrig besteuerte Constituent Entity im Zähler eines Bruchs vorsehen,<sup>86</sup> lässt sich auch in Bezug auf die spezifische Zahlung eine nachteilige Behandlung konstatieren. Dementsprechend liegt auch in Bezug auf die UTPR ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten nahe.

---

<sup>82</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 123 und Rn. 459 f., 465.

<sup>83</sup> Vgl. im Einzelnen OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 471 ff., 484 ff.

<sup>84</sup> Vgl. Loschelder, in Schmidt, EStG, 40. Aufl. 2021, § 4j Rz. 4; Quilitzsch, in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG, § 4j [Stand 01.06.2021] Rz. 30 ff.; Gosch, in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 4j Rz. 2; Frase, in Korn, EStG, § 4j [Stand Juni 2020] Rz. 18; Loose, in Littmann/Bitz/Pust: Das Einkommensteuerrecht, § 4j EStG [Stand 01.06.2018] Rz. 3; Lüdicke, DB 2017, 1482; Schnitger, IStR 2017, 214 (225); ders DB 2018, 147; van Lück IStR 2017, 388; Kühbacher, DStZ 2017, 829; Drummer, IStR 2017, 602; Hagemann/Kahlenberg, FR 2017, 1125; a. A. Link DB 2017, 2372; Pötsch IStR 2018, 417; offen Pohl, in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 4j [Stand Juli 2019] EStG Rz. 18: Fortentwicklung der Rechtfertigungsdogmatik durch EuGH möglich.

<sup>85</sup> EuGH-Urteil vom 20.01.2021, C-484/19, IStR 2021, 140.

<sup>86</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, Rn. 485.



### Exkurs: Ausdehnung des Anwendungsbereichs auf rein nationale Sachverhalte

Die aus einer Ungleichbehandlung resultierende Diskriminierung (und den Verstoß gegen die Grundfreiheiten) hat der deutsche Gesetzgeber in der Vergangenheit gelegentlich nicht dadurch beseitigt, dass die Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts aufgehoben wurde, sondern dadurch, dass der inländische Sachverhalt künftig genauso schlecht behandelt wurde, wie der grenzüberschreitende Sachverhalt.<sup>87</sup> Vor diesem Hintergrund könnten Überlegungen angestellt werden, die IIR und die UTPR technisch auch auf inländische Sachverhalte anzuwenden.<sup>88</sup> Dies wurde im Nachgang zur *Cadbury Schweppes*-Entscheidung des EuGH vereinzelt auch für die Hinzurechnungsbesteuerung diskutiert, aber nie umgesetzt.<sup>89</sup> Ob die unterschiedslose Anwendung von Vorschriften auf inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte (a) möglich ist und (b) einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten tatsächlich vermeidet, hängt allerdings stark vom Regelungsgegenstand ab.

Für die IIR erscheint eine Anwendung auch auf Inlandsfälle theoretisch möglich zu sein. Die Vorschrift würde dann eine Art „Alternative Minimum Taxation“ auch für Inlandsfälle werden, d.h. wenn der inländische Konzernteil nach den Regeln der globalen Mindestbesteuerung eine zu niedrige effektive Steuerbelastung hat, z.B., weil der nach den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte Gewinn zu niedrig ist, würde eine zusätzliche Top-up Tax anfallen. Ob dies politisch erwünscht ist bzw. ob dies nicht sinnvollerweise durch Änderungen der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften erreicht werden sollte, ist aber fraglich. Dagegen erscheint es ausgeschlossen, die UTPR durch Anwendung auf inländische Sachverhalte diskriminierungsfrei auszugestalten. Dies liegt daran, dass die UTPR nur nachrangig gegenüber der IIR anzuwenden ist,<sup>90</sup> sie setzt mithin gerade voraus, dass eine Zahlung zwischen Konzerngesellschaften geleistet wird, bei denen die IIR auf Ebene der UPE nicht zur Anwendung kommt.

Davon unabhängig stellt sich sowohl für die IIR als auch für die UTPR die Frage, ob eine rein technische Ausdehnung auf inländische Sachverhalte verhindern würde, dass von diesen Vorschriften eine Beschränkung der Grundfreiheiten ausgeht.<sup>91</sup> Finden nämlich Vorschriften rein faktisch praktisch ausschließlich auf grenzüberschreitende Sachverhalte Anwendung, können sie auch dann eine Beschränkung der Grundfreiheiten auslösen, wenn sie technisch auch auf inländische Sachverhalte anwendbar sind.<sup>92</sup> Dennoch erscheint, zumindest für die IIR, die Ausdehnung auf inländische Sachverhalte als geeignet, das Risiko eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten weiter zu reduzieren, jedenfalls wenn man nicht davon ausgeht, dass eine sekundärrechtliche Harmonisierung bereits zu einer Immunisierung gegenüber den Grundfreiheiten führt (dazu unten 5.2.4).

---

<sup>87</sup> Vgl. dazu die Ausdehnung des § 8a KStG nach dem EuGH-Urteil vom 12.12.2002, C-324/00, IStR 2003, 55, Lankhorst-Hohorst sowie die Einführung der Körperschaftsteuerpflicht von Streubesitzdividenden nach dem Vertragsverletzungsverfahren EuGH-Urteil vom 20.10.2011, C-284/09, IStR 2011, 840, - Europäische Kommission/Bundesrepublik Deutschland.

<sup>88</sup> Vgl. insbesondere Nogueira, *World Tax Journal*, August 2020, S. 465 (487).

<sup>89</sup> Vgl. die Vorschläge in OECD/G20, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules – BEPS Action 3: 2015 Final Report*, S. 17 f.

<sup>90</sup> Vgl. OECD/G20, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, Rn. 457 f.

<sup>91</sup> Vgl. kritisch auch de Broe, *Institute for Tax Law*, KU Leuven, 3. Dezember 2019, S. 6.

<sup>92</sup> Vgl. EuGH Urteile vom 26.10.1999, C-294/97, DStRE 2020, 303, Rn. 42 - Eurowings und vom 12.12.2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst, IStR 2003, 55, Rn. 42; vom 05.02.2014, Rs. C-385/12, *Hervis Sport*, Rn. 39; vgl. auch die Diskussion bei Milanin, IStR 2015, 861.

## 5.2.2 Vereinbarkeit mit existierenden Richtlinien

Neben dem Verhältnis zu dem unionsrechtlichen Primärrecht (Grundfreiheiten) ist auch das Verhältnis der globalen Mindestbesteuerung zu existierendem Sekundärrecht (Richtlinien) zu klären. In Frage kommen namentlich folgende Richtlinienbestimmungen:

- **Mutter-/Tochter-Richtlinie (MTRL):**<sup>93</sup> Außerhalb hybrider Instrumente regelt die MTRL (1) für den Quellenstaat ein Besteuerungsverbot (Art. 5 MTRL) und (2) für den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine Verpflichtung zur Freistellung oder indirekten Anrechnung (Art. 4 Abs. 1 sowie Abs. 2 MTRL). Regelungen für die Besteuerung der Anteilseigner der Muttergesellschaft in einem dritten Mitgliedstaat enthält die MTRL nicht. Dennoch spricht viel dafür, dass im Sinne eines *effet utile* das Besteuerungsverbot für qualifizierte Dividenden nicht nur unmittelbar für die Muttergesellschaft gilt, sondern das Besteuerungsverbot extensiv auszulegen ist und auch eine Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner der Muttergesellschaft umfasst. Dagegen spricht allerdings, dass die ATAD (dazu unten) Dividenden als grundsätzlich passive Einkünfte behandelt. Soweit aber durch die IIR nur die Gewinne der jeweiligen Tochtergesellschaft erfasst werden (unabhängig von der Ausschüttung) und Dividenden unbesteuert bzw. bei der Ermittlung der für die IIR relevanten Beträge steuerfrei bleiben, sollte ein Konflikt mit der MTRL nicht bestehen.
- **Fusionsrichtlinie (FRL):**<sup>94</sup> Die FRL regelt für die qualifizierten Umstrukturierungen ein Verbot der sofortigen Besteuerung der stillen Reserven bei Aufrechterhaltung der jeweiligen Besteuerungsrechte<sup>95</sup> durch Buchwertverknüpfung (Art. 4, 8 FRL). Anders als die MTRL richtet sich die FRL nicht spezifisch an einen Mitgliedstaat als Quellen- oder Ansässigkeitsstaat, sondern verbietet die Sofortbesteuerung ganz generell („Die Fusion, Spaltung oder Abspaltung darf keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen ...“). Damit dürfen derartige Vorgänge auch keine Besteuerung im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung auslösen. Ähnliches gilt für die Übernahme von Rücklagen/Rückstellungen (Art. 5 FRL) und (sofern auch im Rahmen von Inlandsumwandlungen möglich) Verlusten (Art. 6 FRL). Da auch hier die Verpflichtungen nicht spezifisch an den Ansässigkeitsstaat gerichtet sind, spricht viel dafür, diese Verpflichtungen auch im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung entsprechend anzuwenden.
- **Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie:** Aufgrund des für bestimmte Sachverhalte geregelten Quellensteuerverbots für Zins- und Lizenzzahlungen könnte es in bestimmten Fällen

---

<sup>93</sup> RL 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl. L 345 S. 8, zuletzt geändert durch RL (EU) 2015/121 des Rates vom 27.01.2015, ABl. L 21 S. 1.

<sup>94</sup> RL 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, (kodifizierte Fassung), ABl. L 310 S. 34, zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndRL 2013/13/EU vom 13.5.2013, ABl. L 141 S. 30.

<sup>95</sup> In bestimmten Fällen wird die Aufrechterhaltung des Besteuerungsrechts durch die FRL fingiert (Art. 8 Abs. 6 FRL, in Deutschland durch Treay Override umgesetzt z.B. in § 13 Abs. 2 Nr. 2 S.1 2. Hs. UmwStG (Verschmelzungen) oder § 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Hs. UmwStG (Anteiltausch)).

zu einem Konflikt mit der Subject-to-Tax-Rule kommen. Ein Konflikt mit der IIR oder der UTPR<sup>96</sup> ist dagegen nicht erkennbar.<sup>97</sup>

- **Anti-Tax-Avoidance Richtlinie (ATAD):**<sup>98</sup> Die ATAD schreibt den EU-Mitgliedstaaten die Einführung bestimmter Missbrauchsverhinderungsregeln vor. Da es sich bei den insofern vorgeschriebenen Regelungen ausdrücklich um einen Mindeststandard handelt (Art. 3 ATAD), ist ein Verstoß der Regeln einer globalen Mindestbesteuerung gegen die Vorschriften der ATAD wohl ausgeschlossen. Allerdings wird man konstatieren müssen, dass ohne Änderung der ATAD die dort vorgeschriebenen Maßnahmen mit Einführung einer globalen Mindestbesteuerung zwar möglicherweise entbehrlich werden, aber dennoch nicht abgeschafft werden könnten (vgl. 5.2.3 zur Hinzurechnungsbesteuerung).

Ob sich die Regeln zur globalen Mindestbesteuerung im Konflikt zu den dargestellten Vorgaben durch EU-Richtlinien befinden würden, hängt von den Einzelheiten der Regeln ab. Insbesondere bei der Behandlung von Umstrukturierungen sind hier Spannungen erkennbar, da hier für handelsrechtliche Zwecke häufig eine Gewinnrealisierung bei gleichzeitiger steuerlicher Buchwertfortführung erfolgt. Ob hierdurch eine Niedrigbesteuerung ausgelöst werden würde, hängt einerseits von den steuerlichen Modifikationen der Gewinnermittlung bei der Mindestbesteuerung und andererseits von der Berücksichtigung von Timing Differences ab. Besteht allerdings hier oder in anderen Fällen ein Konflikt zwischen den Mitgliedstaatlichen Umsetzungsregeln zur Mindestbesteuerung und den Vorgaben einer EU-Richtlinie, gilt der übliche Vorrang des Unionsrechts. Abhängig von der Art des Verstoßes kann die Verletzung von Unionsrecht gerichtlich geklärt werden.<sup>99</sup>

### 5.2.3 Insbesondere: Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung / ATAD-Richtlinie unter besonderer Berücksichtigung der §§ 7-14 AStG

Eine offensichtliche Überschneidung im Anwendungsbereich der Regeln zur globalen Mindeststeuer gibt es mit sogenannten Controlled Foreign Company-Regeln (CFC-Regeln), in Deutschland also der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7-14 AStG. Innerhalb der EU sind diese Regeln durch Art. 7 und 8 der ATAD teilharmonisiert. Vereinfacht beschrieben stellen CFC-Regeln sicher, dass besonders mobile Einkünfte nicht in niedrig besteuerte ausländische Tochtergesellschaften verlagert werden. Hierzu werden durch im Detail

<sup>96</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 21.07.2011, C-397/09, DStR 2011, 1419, - Scheuten Solar zu GewSt-Hinzurechnung als vergleichbaren Sachverhalt für UTPR.

<sup>97</sup> In Bezug auf die UTPR wurde in der Vergangenheit ein möglicher Verstoß gegen (u.a.) die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie diskutiert. Dies basierte aber regelmäßig auf einer Ausgestaltung der UTPR als Quellensteuer und nicht, wie derzeit wohl vorgesehen, als pauschale Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben.

<sup>98</sup>-Richtlinie 2016/1164/EU des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, geändert durch Art. 1 Richtlinie 2017/952/EU des Rates vom 29.05.2017 zur Änderung der Richtlinie 2016/1164/EU bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABI EU Nr. L 144 S.1).

<sup>99</sup> In jedem Fall möglich wäre ein Vertragsverletzungsverfahren i.S.d Art. 258 AEUV; wurden Richtlinienvorschriften verletzt, die unmittelbare Rechte verleihen wollen, kann sich auch ein Steuerpflichtiger auf die unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmungen berufen, was im Zweifel in einem Vorabentscheidungsverfahren zu klären wäre.

jeweils komplizierte Regeln die niedrig besteuerten und als schädlich/mobil/passiv definierten Einkünfte ausländischer Tochtergesellschaften bei der/den inländischen Gesellschafter(n) steuerlich erfasst.

In diesem Zusammenhang stellen sich im Wesentlichen zwei Fragen:

- Können bzw. müssen CFC-Regeln aufrechterhalten werden, wenn die globale Mindeststeuer kommt?
- Sofern CFC-Regeln greifen, wie wird sichergestellt, dass die bezahlte Steuer für die Berechnung der Top-up Tax berücksichtigt wird?

#### 5.2.3.1 Können bzw. müssen CFC-Regeln aufrechterhalten werden, wenn die globale Mindeststeuer kommt?

Um diese Frage beantworten zu können, ist es wichtig, zwischen der ökonomisch/politischen Zielsetzung und den unterschiedlichen rechtlichen Rahmenbedingungen zu unterscheiden:

Aus ökonomisch/politischer Sicht wäre es für einen Großteil der Staaten möglich und sinnvoll, ein Nebeneinander von CFC-Regeln und globaler Mindestbesteuerung zu vermeiden. Bei einem Top-up Tax-Steuersatz von 15 Prozent wird das von der ATAD als niedrig definierte Niveau einer Besteuerung mit 50 Prozent des inländischen Körperschaftsteuersatzes (Art. 7 und 8 ATAD) regelmäßig erreicht oder überschritten.

Aus rechtlicher Sicht wäre ohne Anpassung der ATAD allerdings eine Abschaffung von CFC-Regeln jedenfalls innerhalb der EU-Staaten nicht möglich, wenn Sachverhalte denkbar sind, bei denen es zu keiner Top-up Tax kommt, aber passive und niedrig besteuerte Einkünfte vorliegen.<sup>100</sup> Derartige Sachverhalte sind unschwer vorstellbar, beispielsweise wenn durch den formulaic substance-based carve-out im Rahmen der Mindestbesteuerung eine Besteuerung unterbleibt, aber eben passive und niedrig besteuerte Einkünfte vorliegen, die keiner wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet werden können. Nur mit Anpassung der ATAD (im Sinne einer Abschaffung von Art. 7 und 8) wäre es auch den EU-Mitgliedstaaten grundsätzlich freigestellt, mit Einführung der globalen Mindestbesteuerung ihre CFC-Regeln abzuschaffen.

#### 5.2.3.2 Sofern CFC-Regeln greifen, wie wird sichergestellt, dass die bezahlte Steuer für die Berechnung der Top-Up Tax berücksichtigt wird?

Sofern CFC-Regeln parallel zur globalen Mindestbesteuerung anwendbar bleiben, stellt sich die Frage, wie eine aus der Anwendung der Regeln erfolgende Steuerbelastung systematisch sinnvoll bei der globalen Mindestbesteuerung berücksichtigt wird. Dabei ist zu beachten,

---

<sup>100</sup> Sofern ein Mitgliedstaat der alternativen Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung nach Art. 7 Abs. 2 lit. b) der ATAD gefolgt ist, gilt das gesagte mutatis mutandi für „die nicht ausgeschütteten Einkünfte des Unternehmens oder der Betriebsstätte aus unangemessenen Gestaltungen, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen.“

dass die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte bei einer anderen Gesellschaft und in einem anderen Land erzielt werden im Vergleich zu dem Land<sup>101</sup>, in dem die darauf anfallenden Steuern entrichtet werden. Insofern erscheint es sinnvoll, die im Rahmen von CFC-Regeln anfallenden Steuern genauso zu behandeln wie Steuern, die die ausländische Gesellschaft selbst bezahlt hätte. Nach dem Blueprint sollen dementsprechend Steuern aus CFC-Regeln als Covered Taxes auch dem Land zugeordnet werden, aus dem die Einkünfte stammen.<sup>102</sup>

Das Nebeneinander von CFC-Regeln und globaler Mindestbesteuerung bedeutet dann allerdings immer noch nicht, dass die Anwendung von CFC-Regeln dazu führt, dass für eine ausländische Gesellschaft keine zusätzliche Top-up Tax festgesetzt werden kann. Dementsprechend würden die von den CFC-Regeln erfassten Einkünfte (jedenfalls im Anwendungsbereich der ATAD) im Ergebnis auf das vollständige inländische Steuerniveau hochgeschleust. Wenn die hierdurch entstehende Steuer aber z.B. aufgrund einer engeren Definition der passiven Einkünfte oder aufgrund eines niedrigen inländischen Steuerniveaus, nicht zu einer ausreichend hohen Effektivsteuerbelastung der ausländischen Gesellschaft führt, bliebe dennoch Raum für eine zusätzliche Top-up Tax im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung.

In diesem Nebeneinander von Regelungen stecken aber unzählige praktische Schwierigkeiten. Als ein Beispiel genannt seien die Fragen der zeitlichen Zurechnung der Steuerbelastung zum Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft. Nach § 10 Abs. 2 AStG a.F. führte allein die Fiktion des Zuflusses des Hinzurechnungsbetrags nach dem Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft zu zeitlichen Verschiebungen der Steuerbelastung. Aber auch ohne diese Verschiebung ist die Zuordnung einer Steuerbelastung unter CFC-Regeln zu den jeweiligen Wirtschaftsjahren hoch komplex. Dies gilt umso mehr, wenn die Steuerlast durch CFC-Regeln nicht bei der obersten Konzerngesellschaft, sondern einer Zwischenebene in der Konzernstruktur ausgelöst wird und nun für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung die Steuerlast der untersten Konzerngesellschaft und die Steuerbelastung aus CFC-Regeln bei einer mittleren Konzerngesellschaft gemeinsam ermittelt und dem richtigen Land zugeordnet werden müssen. Wenn dabei die Steuerbelastung auf der Anwendung von CFC-Regeln (in Bezug auf zugerechnete Gewinne einer Tochtergesellschaft) als Teil der laufenden Steuerbelastung auf der mittleren Ebene gezeigt wird, wären wiederum Berechnungen erforderlich, die die Steuerlast den zutreffenden Ländern bzw. Gesellschaften zuweisen.

### 5.2.3.3 Folgerung

Es kann also festgehalten werden, dass ein Nebeneinander von CFC-Regeln und der globalen Mindestbesteuerung zu zahlreichen Schwierigkeiten führt und es gleichzeitig dem politischen und ökonomischen Zweck der Mindestbesteuerung entspricht, ein solches Nebeneinander zu vermeiden. Daher sollte zumindest die ATAD entsprechend angepasst werden,

---

<sup>101</sup> Grundsätzlich sind auch Sachverhalte denkbar, in denen in mehr als einem Land Hinzurechnungsbeträge versteuert werden. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn die Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft in unterschiedlichen Ländern ansässig sind oder wenn in mehrstufigen Strukturen auf mehreren Ebenen CFC-Regeln greifen, z.B. weil auf der ersten Ebene eine nur unzureichende Hochschleusung des Besteuerungsniveaus erfolgt.

<sup>102</sup> Vgl. OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 50, Rz. 145.

um den EU-Mitgliedstaaten eine Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung jedenfalls dann zu ermöglichen, wenn sie qualifizierte IIR eingeführt haben.

#### 5.2.4 Fazit und Schlussfolgerungen

Die Regeln zur globalen Mindestbesteuerung könnten in vielen Fällen gegen die Niederlassungsfreiheit, möglicherweise auch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen. Darüber hinaus sind auch Konflikte mit bestehenden Richtlinien denkbar. Eine rechtssichere Umsetzung innerhalb der EU/EWR setzt daher voraus, dass die Einführung der globalen Mindestbesteuerung durch Harmonisierungsmaßnahmen erfolgt, durch die sowohl mögliche Verstöße gegen Primärrecht als auch Konflikte mit bestehendem Sekundärrecht vermieden werden.

Zwar gilt grundsätzlich, dass Sekundärrecht (namentlich Richtlinien i.S.d. Art. 288 Abs. 3 AEUV) gegenüber dem Primärrecht nachrangiges Recht sind.<sup>103</sup> Mithin ist Sekundärrecht primärrechtskonform auszulegen.<sup>104</sup> Geht es um die Prüfung nationalen Rechts, kann sich das Verhältnis allerdings in der praktischen Anwendung umkehren. Dort wo die Verwirklichung der Grundfreiheiten durch Sekundärrecht gesteuert wird, ist das Sekundärrecht (primärrechtskonform interpretiert) vorrangig heranzuziehen.<sup>105</sup>

Welche Konsequenzen dies hat, hängt vom Harmonisierungsgrad ab: Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist in einem auf Unionsebene abschließend harmonisierten Bereich die sekundärrechtliche Harmonisierungsmaßnahme und nicht mehr das Primärrecht der Prüfungsmaßstab.<sup>106</sup> In welchem Umfang eine sekundärrechts-umsetzende Maßnahme gegenüber der Beurteilung am Maßstab des Primärrechts „immunisiert“ ist, ist im Einzelnen umstritten.<sup>107</sup> Allerdings kann man der Rechtsprechung des EuGH entnehmen, dass die „abschließende“ Harmonisierung entscheidend ist, da ansonsten auch nationale Vorschriften in einem grundsätzlich durch Richtlinienrecht geregelten Bereich am Primärrecht gemessen werden.<sup>108</sup> Ohne eine vollständige Immunisierung durch abschließende Harmonisierung müssten auch sekundärrechtlich vorgeprägte Maßnahmen den Anforderungen der Grundfreiheiten entsprechen. Beispielsweise wird im Rahmen der ATAD eine Hinzurechnungsbesteuerung im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten beschränkt auf rein künstliche Konstruktionen, d.h. es wird eine Ausnahme bei tatsächlicher/wesentlicher wirtschaftlicher Tätigkeit angeordnet. Insoweit stellt sich die Frage, ob auch die globale Mindestbesteuerung

---

<sup>103</sup> Vgl. Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV, Rz. 8.

<sup>104</sup> Vgl. EuGH vom 01.04.2004, C-1/02, Privat-Molkerei Borgmann, Rz. 30; EuGH vom 27.01.1994, C-98/91, Herbrink, Rz. 9 m.w.N.: „Denn nach ständiger Rechtsprechung ... ist eine Bestimmung des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts möglichst so auszulegen, dass sie mit dem EWG-Vertrag vereinbar ist.“

<sup>105</sup> Vgl. Calliess/Ruffert, Art. 288 AEUV, Rz. 8 mwN.

<sup>106</sup> Vgl. z.B. EuGH vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 45; vom 12.11.2015, C-198/14, Visnapuu, ECLI:EU:C:2015:751, Rn. 40.

<sup>107</sup> Vgl. Schönfeld, in JbFAStR 2018/2019, Generalthema 1, Fall 2, S. 30, konkret zur ATAD S. 35.

<sup>108</sup> Vgl. z.B. EuGH vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 45 mit dem Hinweis, dass die Missbrauchsklausel von Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie keine solche abschließende Harmonisierung darstellt.

nur mit dieser Rückausnahme eingeführt werden kann, oder ob eine Richtlinie es ermöglichen würde, auch bei nicht missbräuchlichen Gestaltungen die Top-up Tax zu erheben.<sup>109</sup> Allerdings ist die Zielsetzung der globalen Mindestbesteuerung nicht ausschließlich in der Missbrauchsverhinderung zu sehen, sodass schon fraglich ist, ob eine Begrenzung auf rein künstliche Konstruktionen überhaupt denkbar ist. Anders als die Hinzurechnungsbesteuerung, die bei Einführung der ATAD bereits durch EuGH-Rechtsprechung vorgeprägt war, ist dies bei der globalen Mindestbesteuerung nicht der Fall, was dem Unionsgesetzgeber einen größeren Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum belässt.<sup>110</sup> Will man darüber hinausgehend ein Risiko eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten weiter reduzieren, könnte die diskutierte Ausweitung der IIR-Regeln auf inländische Fälle in Betracht kommen. Angesichts der damit verbundenen, nochmals erhöhten, Komplexität sollte darauf aber verzichtet werden und eine abschließende Harmonisierung durch Sekundärrecht als ausreichende Immunisierung der Regelungen angestrebt werden.

Auch die dargestellten Konflikte mit existierenden Richtlinien sprechen dafür, dass eine rechtssichere Umsetzung innerhalb der Europäischen Union durch rein nationale Gesetzgebung nicht erreichbar ist. Für die Umsetzung der Mindestbesteuerung in der EU dürfte eine abschließende Harmonisierung durch eine sekundärrechtliche Maßnahme zwingend sein, um möglichen Verstößen gegen Primärrecht vorzubeugen und das Verhältnis zu bestehenden Richtlinien zu klären.

### 5.3 Herausforderung bei einer Umsetzung mittels Richtlinie

Eine Richtlinie ist nach Art. 288 Abs. 3 AEUV „für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.“ Darin unterscheidet sie sich von der Verordnung nach Art. 288 Abs. 2 AEUV, die unmittelbare Gültigkeit hat. Im Grundsatz dienen Richtlinien der Rechtsangleichung, während Verordnungen ursprünglich der Rechtsvereinheitlichung dienen. Allerdings sind diese Unterschiede zunehmend verschwommen, da auch Richtlinien häufig einen großen Detaillierungsgrad aufweisen und somit eine Vollharmonisierung anstreben.<sup>111</sup> Dies ist unionrechtlich zulässig und, abhängig von der Regelungsmaterie, mitunter auch unvermeidbar.<sup>112</sup>

---

<sup>109</sup> Vgl. Nogueira, WTJ 2020, 486 f., der es für unwahrscheinlich hält, einen der Verhältnismäßigkeit genügenden substance carve-out zu formulieren. Er geht davon aus, dass ein Gegenbeweis für tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeiten bzw. der Nachweise, dass es sich nicht um eine rein künstliche Situation handelt, erbracht werden können muss und dass ein „formulaic substance carve out“ diesem Erfordernis nicht genügen würde. Ebenso auch Becker/English (2021), Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, S. 51 f., working paper verfügbar unter [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3892160](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160); Brokelind, Bulletin for International Taxation, May 2021, S. 217 f.

<sup>110</sup> Vgl. in diesem Sinne Schön, Zur Grundfreiheitenbindung des Unionsgesetzgebers im Europäischen Gesellschaftsrecht, FS Windbichler, S. 1046 f.

<sup>111</sup> Vgl. Streinz, Art. 288 AEUV, Rz. 54 mwN.

<sup>112</sup> Vgl. Calliess/Ruffert, Art. 288 AEUV, Rz. 25.

In dem alten Subsidiaritätsprotokoll<sup>113</sup> wurde grundsätzlich dem Unionsgesetzgeber aufgegeben, Richtlinien als souveränitätsschonende Handlungsform den Verordnungen gegenüber zu bevorzugen.<sup>114</sup> Allerdings stellt sich die Frage, ob im vorliegenden Fall die Problemlage einer klassischen Rechtsangleichung ähnelt, oder ob nicht ohnehin eher die Vollharmonisierung der Maßstab des Handelns sein sollte. Wie bereits unter Abschnitt 5.1 dargestellt, ist eine möglichst einheitliche Umsetzung der OECD-Vorgaben weltweit, zumindest aber innerhalb der EU/EWR, aus Sicht der Wirtschaft essenziell, da ansonsten erheblicher Compliance-Mehraufwand und Doppelbesteuerungen drohen.

Je detaillierter eine Richtlinie ein Thema regelt, je mehr also eine Vollharmonisierung durch eine Richtlinie angestrebt wird, desto mehr wirkt sich allerdings ein mit Richtlinienrecht verbundener Nachteil aus: Aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips bei der Richtlinienverabschiedung und -änderung sowie aufgrund des im Anschluss an eine Änderung jeweils noch erforderlichen Verfahrens der Umsetzungsgesetzgebung in den Mitgliedstaaten sind spätere Änderungen des Regelungsgehalts oft nicht mehr möglich oder zumindest schwerfällig in der Umsetzung. Die Frage ist somit, ob es sekundärrechtliche Harmonisierungsmaßnahmen gibt, die einerseits sicherstellen, dass die Regeln zur globalen Mindestbesteuerung nicht zu einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten führen (und dementsprechend unanwendbar bleiben müssten), andererseits die mit einer Richtlinienharmonisierung drohende Erstarrung möglichst vermeiden.

Zunächst sollte dabei berücksichtigt werden, dass die OECD-Regelungen selbst nur einen sog. Common approach darstellen: Es gibt also für die Mitglieder des Inclusive Framework keine Pflicht zur Umsetzung, allerdings sind diejenigen Länder, die entsprechende Regeln umsetzen wollen, gehalten, sich dabei an den OECD-Ergebnissen (einschließlich der Musterregelungen und der dazu ergangenen Erläuterungen) zu orientieren. Entsprechende Regelungen sind grundsätzlich innerhalb der EU auch möglich (und waren nach dem alten Subsidiaritätsprotokoll auch zu bevorzugen<sup>115</sup>), wie das Beispiel der Gesellschaftssteuer-Richtlinie zeigt. Während die ursprüngliche Fassung<sup>116</sup> aus dem Jahr 1969 im Ergebnis die Erhebung einer solchen Steuer noch vorgeschrieben hatte, sahen spätere Fassungen der Richtlinie<sup>117</sup> ein grundsätzliches Verbot der Einführung oder Erhöhung von Gesellschaftssteuern vor, schrieben aber gleichzeitig für diejenigen Mitgliedstaaten, die eine solche Steuer (noch) erheben, einige Details zur Ausgestaltung vor. Im Ergebnis handelt es sich aber auch bei „Rahmenrichtlinien“ mit größerem Umsetzungsspielraum nicht um eine eigenständige sekundärrechtliche Maßnahme, sondern nur um eine politische Kategorie.<sup>118</sup>

---

<sup>113</sup> Vgl. Protokoll (Nr. 30) über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit (1997), enthalten im Abl. V. 29.12.2006, C 321 E/308.

<sup>114</sup> Vgl. Streinz, Art. 288 AEUV, Rz. 54 mwN.

<sup>115</sup> Vgl. Ziff. 6 des Protokolls (Nr. 30) über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit (1997).

<sup>116</sup> Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17.07.1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, Abl. L 249/25.

<sup>117</sup> Vgl. aktuell Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12.02.2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, Abl. L 46/11, zuletzt geändert durch Richtlinie 2013/13/EU des Rates vom 13.05.2013 zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Steuern anlässlich des Beitritts der Republik Kroatien, Abl. L 141/30.

<sup>118</sup> Vgl. Calliess/Ruffert, Art. 288 AEUV, Rz. 25; ausführlich zur Rahmenrichtlinie Korkea-aho, E., Legal Interpretation of EU Framework Directives: A soft law approach, In: European law review 40 (2015), 1, S. 70-88.



Durch Richtlinien kann somit innerhalb einer Bandbreite von der detaillierten Vollharmonisierung bis hin zu der Vorgabe eines groben Rahmens eine unterschiedliche Intensität der sekundärrechtlichen Harmonisierung erreicht werden. Damit ist zugleich aber auch klar, dass der eingangs beschriebene Konflikt zwischen Immunität der nationalen Umsetzungsgesetze gegenüber dem Primärrecht einerseits und der Vermeidung einer Erstarrung andererseits – wenn überhaupt – nur so aufgelöst werden kann, dass die Maßnahme, durch die es zu einer Beschränkung der Grundfreiheiten kommen kann, abschließend harmonisiert wird, gleichzeitig aber Flexibilität in Details beibehalten wird.

Wenn die Flexibilität auf Mitgliedstaaten-Ebene aufrechterhalten wird, droht allerdings eine uneinheitliche Anwendung der Regeln zur globalen Mindestbesteuerung bereits innerhalb der EU, was (wie in Abschnitt 5.1 dargestellt) grundsätzlich unerwünscht ist. Daher könnten Maßnahmen erwogen werden, die eine Flexibilität auf Unionsebene ermöglichen. Es stellt sich mithin die Frage, ob andere, in Art. 288 AEUV nicht explizit genannte, Rechtsakte eine Ergänzung zur Umsetzung mittels Richtlinie darstellen können. Grundsätzlich gilt zunächst, dass die in Art. 288 AEUV genannten Rechtsakte nicht abschließenden Charakter haben.<sup>119</sup> Darüber hinaus erlaubt Art. 290 AEUV ausdrücklich, dass „der Kommission die Befugnis übertragen werden [kann], Rechtsakte ohne Gesetzescharakter mit allgemeiner Geltung zur Ergänzung oder Änderung bestimmter nicht wesentlicher Vorschriften des betreffenden Gesetzgebungsaktes zu erlassen“ (sog. Delegierte Rechtsakte). Die Vorschrift dient dabei einer Vereinfachung und Beschleunigung bestimmter Detailarbeiten an Regelungskomplexen, wie man sie auch aus den Mitgliedstaaten kennt.<sup>120</sup> Beispielsweise kennen wir aus dem Beihilfenrecht zahlreiche Rechtsakte, deren Bindungswirkung erheblich ist, sodass sie fast schon Gesetzescharakter haben, namentlich den Rechtsakt einer „Mitteilung“ der Kommission sowie „Leitlinien“.<sup>121</sup>

Es könnte also erwogen werden, beispielsweise die Vorschriften über die Details der Gewinnermittlung im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung in einem delegierten Rechtsakt zu regeln, sodass Anpassungen an neuere Entwicklungen oder Erkenntnisse nicht den beschwerlichen Prozess der Richtlinienänderung gehen müssen. Allerdings ist zumindest der Vergleich mit den Mitteilungen und Leitlinien im Bereich des Beihilferechts nur begrenzt zulässig: Auf dem Gebiet des Beihilfenrechts regeln die Mitteilung bzw. die Leitlinien vorrangig, wie die Kommission die ihr nach den Verträgen zukommende Aufgabe im Detail ausführt. Mit vermeintlichen technischen Details der globalen Mindestbesteuerung (wie beispielsweise der Gewinnermittlung) wäre dagegen die nationalstaatliche Souveränität in ihrem Kernbereich – der Staatsfinanzierung durch Steuererhebung – angesprochen. Selbst wenn man es aus unionsrechtlicher Sicht für möglich und sinnvoll halten würde, mit anderen als in Art. 288 AEUV explizit genannten Rechtsakten bzw. mit delegierten Rechtsakten nach Art. 290 AEUV Teile der globalen Mindestbesteuerung zu harmonisieren, dürfte dies aus national-verfassungsrechtlicher Sicht unhaltbar sein, würde doch ein Eingriff

---

<sup>119</sup> Vgl. Calliess/Ruffert, Art. 288 AEUV, Rz. 98 mwN.

<sup>120</sup> Vgl. Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 290 AEUV, Rz. 12 m.w.N.

<sup>121</sup> Vgl. zu diesen Rechtsakten Calliess/Ruffert, Art. 288 AEUV, Rz. 102

auf einem nicht demokratisch legitimierten Handeln einer EU-Behörde basieren. Ggf. wäre auch ein Verstoß gegen Art. 17 i. V. m. Art. 52 der EU-Grundrechtecharta zu diskutieren.<sup>122</sup>

Daher kann Flexibilität, soweit man sie behalten will, nur auf Ebene der Mitgliedstaaten verbleiben. Die Mitgliedstaaten können dann im Rahmen ihrer Steuersouveränität die Details, die nicht durch die Richtlinie abschließend geregelt sind, festlegen. Damit entsteht zwangsläufig das Risiko einer nicht vollständig einheitlichen Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung innerhalb der EU. In einem gewissen Rahmen erscheint diese Uneinheitlichkeit jedoch hinnehmbar, sofern dadurch nicht das level-playing field gefährdet ist und insbesondere die gegenseitige Anerkennung der Regeln beibehalten wird. Letztlich würde ein multinationales Unternehmen innerhalb der EU nur einer Umsetzung der Regelungen unterliegen. Dies unterscheidet die globale Mindestbesteuerung fundamental beispielsweise von den Anti-Hybrid Regeln der ATAD2. Hier bedeutet eine leicht uneinheitliche Umsetzung, dass die imported mismatch Regeln (in Deutschland: § 4k Abs. 5 EStG) auch dann geprüft werden müssen, wenn eine Zahlung durch einen oder mehrere andere EU-Staaten geleitet wird, sodass die Anti-Hybrid-Regeln mehrerer Staaten nebeneinander auf einen Sachverhalt anwendbar sein können. Dagegen würde innerhalb eines multinationalen Unternehmens mit Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat der EU nur eine IIR greifen (und die UTPR würden abgeschaltet). Daher sind kleinere Abweichungen z.B. bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht so relevant wie in anderen Bereichen.

## Fazit

Um die globale Mindestbesteuerung verbindlich innerhalb der EU einführen zu können, müssen sowohl IIR als auch UTPR im Sinne einer abschließenden Harmonisierung durch Sekundärrecht geregelt werden.<sup>123</sup> Möchte man in den Details der Ausgestaltung Flexibilität haben, setzt dies voraus, dass diese Gestaltungsspielräume durch die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorgaben ausgestaltet werden können, eine Verortung der Flexibilität auf Ebene der EU bzw. der Kommission erscheint nicht möglich. Durch die ausschließliche Anwendung einer IIR des Ansässigkeitsstaats der UPE erscheinen kleinere Abweichungen zwischen den Umsetzungsregeln der Mitgliedstaaten aber als leichter hinnehmbar als z.B. bei den Anti-Hybrid Regeln.

Sofern die EU eine Richtlinie zur Umsetzung der globalen Mindeststeuer erlassen würde und es dadurch zu einem Konflikt mit (älteren) Bestimmungen einer anderen EU-Richtlinie kommt, wäre zunächst zu prüfen, ob hierin bereits eine konkludente Änderung der älteren Richtlinie zu sehen ist; verneint man dies, gilt insoweit der Grundsatz des „lex posterior derogat legi priori“,<sup>124</sup> sodass die neuere Richtlinie Vorrang hat und die Mitgliedstaaten zur

---

<sup>122</sup> Zum Gesetzesvorbehalt bei steuerlichen Eingriffen in das Eigentum *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 4 Rz. 48; § 2 Rz. 9 ff.

<sup>123</sup> Zu bemerken ist, dass dies nicht sämtliche Zweifel an der Primärrechtskompatibilität beseitigen kann. Beispielsweise vertritt Brokelind, Bulletin for international Taxation, May 2021, S. 212 (217) die Auffassung, der formulaic substance-based carve-out die IIR müsse sich an der entsprechenden Regel von Art. 7 Abs. 2 lit. a) der ATAD orientieren, sodass eine rein formelhafte Klausel nicht ausreichend sei. Mit *Schön*, Zur Grundfreiheitenbindung des Unionsgesetzgebers im Europäischen Gesellschaftsrecht, FS Windbichler, S. 1046 f., gehen wir aber davon aus, dass der Unionsgesetzgeber das neue Rechtsgebiet einer globalen Mindestbesteuerung in Abwägung der unterschiedlichen Zwecke regeln kann.

<sup>124</sup> Vgl. Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 288 AEUV, Rz. 228 f. m.w.N.

## Umsetzung in der EU

Umsetzung dieser Vorschriften verpflichtet sind. Aus Gründen der Rechtsklarheit, insbesondere angesichts der Tatsache, dass die Richtlinienbestimmungen ja noch jeweils in nationales Recht transformiert werden müssen, sollte die EU allerdings erkannte Konflikte durch gleichzeitige Änderung der alten Richtlinien auflösen. Im Rahmen einer solchen Änderung alter Richtlinien könnten dann auch nicht zwingende, aber sinnvolle Anpassungen vorgenommen werden, z.B. eine Streichung von Regelungen, die parallel zur globalen Mindestbesteuerung nicht mehr erforderlich sind, da es eine Überschneidung im Anwendungsbereich gibt.

Bei der Ausgestaltung der Richtlinie sollten die bereits in Abschnitt 5.1 genannten Anforderungen aus Unternehmenssicht berücksichtigt werden.

- Die Richtlinie sollte sich zunächst eng an den Anforderungen der OECD orientieren, um ein level playing field zu gewährleisten.
- Die Richtlinie sollte auf bereits vorhandenen Harmonisierungsmaßnahmen aufsetzen, um eine möglichst einfach zu erhebende Datengrundlage zu nutzen.
- Die Richtlinie sollte klare Vorgaben zu Vor- und Rückträgen, sowie zu späteren Anpassungen der Steuerbelastung beinhalten sowie vorhandene Instrumente zur Streitbeilegung nutzen und eine möglichst breite Definition von Covered Taxes innerhalb der EU verwenden, um Doppelbesteuerungsrisiken zu minimieren. Gleichzeitig sollte die Richtlinie sicherstellen, dass Wechselwirkungen mit existierenden Richtlinien vermieden werden – beispielhaft sollte eine Besteuerung im Rahmen der IIR für Zwecke der Anti-Hybrid-Regeln nicht als Nichterfassung gelten.
- Die Richtlinie sollte eine abschließende Harmonisierung der Kernbereiche in einem möglichst stabilen Regelwerk sicherstellen; kleinere Details sollten zur Wahrung der notwendigen Flexibilität der Ausgestaltung durch die Mitgliedstaaten überlassen werden.
- Die Richtlinie sollte einhergehen mit einer Anpassung bestehender Richtlinien, etwa um den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zu geben, Hinzurechnungsbesteuerungssysteme im Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung nicht anzuwenden.
- Die Richtlinie sollte die Überlegungen der OECD zu weiteren administrativen Vereinfachungen, die von *Schanz/Englisch et. al.* ausgearbeitet werden,<sup>125</sup> jedenfalls aufgreifen.

---

<sup>125</sup> Vgl. den Vortrag von Schanz auf der ISTR-JT 2021 vom 11.11.2021 zu den „Tax Administrative Guidelines“, Seite 26 ff.

## Ansprechpartner / Impressum

---

### Dr. Benedikt Röchardt

Abteilung Wirtschaftspolitik

Telefon 089-551 78-252  
[benedikt.roechardt@vbw-bayern.de](mailto:benedikt.roechardt@vbw-bayern.de)

### Impressum

Alle Angaben dieser Publikation beziehen sich ohne jede Diskriminierungsabsicht grundsätzlich auf alle Geschlechter.

#### Herausgeber

**vbw**  
Vereinigung der Bayerischen  
Wirtschaft e. V.

Max-Joseph-Straße 5  
80333 München

[www.vbw-bayern.de](http://www.vbw-bayern.de)

© vbw November 2021

#### Weiterer Beteiligter

Dr. Alexander Linn  
Deloitte GmbH

Telefon +49 89 29036 8558

[allinn@deloitte.de](mailto:allinn@deloitte.de)