



Hochschule Neu-Ulm  
University of Applied Sciences

**Bachelorarbeit**  
**im Bachelorstudiengang Betriebswirtschaft**  
**an der Hochschule für angewandte Wissenschaften Neu-Ulm**

**Kritische Analyse der Einführung einer globalen Mindestbesteuerung gemäß der BEPS 2.0 - Pillar 2 Initiative**

**Erstkorrektor:** Prof. Dr. Christian Joos  
**Zweitkorrektor:** Prof. Dr. Stefan Weber  
**Betreuer:** Prof. Dr. Christian Joos

**Verfasser:** Anja Scherdel  
Matrikel-Nummer: 283683  
Bleichstraße 36  
89077 Ulm

**Thema erhalten:** 01.11.2023  
**Arbeit abgeliefert:** 24.02.2024

# Inhaltsverzeichnis

<b>1 Einleitung</b> .....	<b>- 1 -</b>
1.1 Problemrelevanz.....	- 1 -
1.2 Zielsetzung der Arbeit .....	- 2 -
1.3 Thematische Abgrenzung .....	- 2 -
1.4 Gang der Arbeit und Methodik .....	- 2 -
<b>2 Konzept und bisherige Entwicklungen</b> .....	<b>- 3 -</b>
2.1 Konzept BEPS-Projekt .....	- 3 -
2.2 Zeitliche Entwicklung des BEPS-Projekts .....	- 4 -
2.3 Implementierung in der EU und Deutschland .....	- 5 -
<b>3 GloBE-Regelungen</b> .....	<b>- 6 -</b>
3.1. Anwendungsbereich .....	- 6 -
3.2 Effective Tax Rate und Top-Up Tax.....	- 7 -
3.2.1 Ermittlung ETR .....	- 7 -
3.2.2 Ermittlung Top-Up Tax.....	- 9 -
3.3 Income Inclusion Rule.....	- 12 -
3.4 Undertaxed Payments/ Profits Rule .....	- 15 -
3.5 Subject to Tax Rule.....	- 18 -
3.6 Ausnahmen und Vereinfachungen .....	- 19 -
3.6.1 De-minimis-Ausnahme .....	- 19 -
3.6.2 Temporärer Safe-Harbour .....	- 19 -
3.6.3 Permanenter Safe-Harbour .....	- 20 -
<b>4 Abweichungen zwischen den Regelungen der OECD, der EU-Richtlinie und dem MinStG.</b> -	<b>21 -</b>
4.1 Anwendungsbereich .....	- 21 -
4.2 Ausdehnung IIR .....	- 22 -
4.3 Fehlende Regelung zur STTR.....	- 22 -
4.4 Sanktionen .....	- 23 -
<b>5 Kritische Würdigung</b> .....	<b>- 24 -</b>
5.1 Mindeststeuersatz.....	- 24 -
5.2 Umsatzgrenze .....	- 25 -
5.3 Jurisdictional Blending.....	- 26 -
5.4 Joint Ventures .....	- 27 -
5.5 Administrative Herausforderungen .....	- 28 -
5.6 Aufkommenseffekte der globalen Mindestbesteuerung .....	- 30 -
5.7 GILTI .....	- 32 -
5.8 Absenkung der 25% Grenze nach dem AStG.....	- 34 -
5.9 Latente Steuern in Verlustsituationen .....	- 35 -
<b>6 Fazit</b> .....	<b>- 37 -</b>
<b>7 Anhang und Anhangsverzeichnis</b> .....	<b>- 38 -</b>
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>- 39 -</b>

# Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIP	Brutto Inlands Produkt
bzw.	Beziehungsweise
CbCR	Country by Country Report
CE	Constituent-Entities
Co.	Cooperation
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ETR	Effective Tax Rate
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgend
G20	Gruppe der Zwanzig
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GE	Geldeinheiten
GILTI	Global Intangible Low-Taxed Income
GloBE	Global Anti-Base Erosion
HGB	Handelsgesetzbuch
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIR	Income Inclusion Rule
IPE	Intermediate Parent Entity
LTCE	Low-taxed Constituent Entity
MinBestRL-UmsG	Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz
MinStG	Mindeststeuergesetz
MLI	Multilateral Instrument
MNE	Multinational enterprise
MR	Musterrichtlinie
Mrd.	Milliarden
S.	Seite
sog.	Sogenannt
SOR	Switch-Over Rule
STTR	Subject to Tax Rule
u.a.	unter anderem
UK	United Kingdom
UPE	Ultimate Parent Entity
USD	United States Dollar
UTPR	Undertaxed Payment Rule
z.B.	Zum Beispiel
zvE	Zu versteuerndes Einkommen

# Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Übersicht zur Ermittlung der ETR.....	- 9 -
Abbildung 2: Darstellung Konzernstruktur zur Beispielrechnung der Top-Up Tax .....	- 10 -
Abbildung 3: Beispielrechnung Top-Up Tax .....	- 11 -
Abbildung 4: Anwendung IRR Grundfall.....	- 12 -
Abbildung 5: Anwendungsbeispiel der IIR (UPE wendet keine IIR an).....	- 13 -
Abbildung 6: Anwendungsbeispiel der IIR bei POPE.....	- 14 -
Abbildung 7: Beispielhafte Aufteilung der Top-Up Tax nach der UTPR .....	- 16 -
Abbildung 8: Aufkommenseffekte einer globalen effektiven Mindestbesteuerung .....	- 30 -

# Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Ermittlung GloBE-Einkommen .....	- 8 -
Tabelle 2: Ermittlung der angepassten erfassten Steuern .....	- 8 -
Tabelle 3: Berechnung latente Steuern in Verlustsituation (Hochsteuerland) .....	- 36 -

# Abstract

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit den neu eingeführten Regelungen zum BEPS Pillar 2 Projekt der OECD, welches gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen vorgehen soll. Es wird das Konzept des BEPS-Projekts dargestellt und die eingeführten Regelungen teils an Beispielen verdeutlicht. Zusätzlich werden die Unterschiede zwischen den Regelungen der OECD, der EU-Richtlinie und dem MinStG der deutschen Bundesregierung erarbeitet, um schließlich eine kritische Würdigung der Regelungen zu erlangen.

# 1 Einleitung

## 1.1 Problemrelevanz

Im Zeitalter der grenzüberschreitenden Geschäftsaktivitäten und der verstärkten Präsenz multinationaler Unternehmen haben internationale Steuerpolitik und Steuerrechtsvorschriften enorm an Bedeutung gewonnen.<sup>1</sup> Die zunehmende Globalisierung der Wirtschaft und die Mobilität von Kapital haben in den letzten Jahrzehnten eine Herausforderung für das internationale Steuersystem geschaffen. Es ist vielen Konzernen hierdurch möglich, ihre Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern und somit ihre Steuerlast zu reduzieren. Dies geschieht laut dem ifo Schnelldienst durch „Gestaltungsspielräume in internationalen Besteuerungsregeln, Inkonsistenzen zwischen nationalen Steuergesetzen und Lücken in Doppelbesteuerungsabkommen“.<sup>2</sup> Eine bekannte Praktik hierfür ist z. B. die Verlagerungen von Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer.<sup>3</sup> Dieses Verhalten wird durch Steuerwettbewerb zwischen einzelnen Ländern verstärkt. Staaten versuchen hierbei ihre Steuersätze zu senken, um Investitionen und wirtschaftliche Aktivitäten anzuziehen. Laut Untersuchungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) ist die durchschnittliche Körperschaftssteuerbelastung in den letzten 22 Jahren weltweit gesunken. Dabei liegt das größte Gefälle innerhalb der Länder, die mit der OECD zusammenarbeiten, mit 9,2% zwischen den Jahren 2000 und 2022 (von durchschnittlich 32,3% auf 23,1%). Im Jahr 2000 lag der durchschnittliche Steuersatz der meisten Steuerhoheitsgebiete zwischen 30-40%, während im Jahr 2022 die meisten Staaten einen Steuersatz von 20-30% anwendeten.<sup>4</sup> Diese Veränderungen machen deutlich, dass es einen Unterbietungswettbewerb zwischen den Ländern hinsichtlich der Körperschaftsteuersätze gibt, um zu verhindern, dass Investitionspotential ins Ausland abfließt.

Wesentliche Folgen hieraus sind die Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und das Entstehen von Wettbewerbsverzerrungen. Darüber hinaus kommt es zu Besteuerungsinkongruenzen zwischen Staaten, da Unternehmensgewinne nicht dort der Besteuerung unterliegen, wo sie eigentlich erwirtschaftet wurden. Dabei wird die Infrastruktur von Hochsteuerstaaten belastet, ohne dass diese eine Gegenleistung in Form von Steuern erhalten.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Angerer (Allgemeine Steuerpolitik, 2023).

<sup>2</sup> Fuest u.a. (Großunternehmen, 2021), S. 38.

<sup>3</sup> Fuest u.a. (Großunternehmen, 2021), S. 38.

<sup>4</sup> OECD (Corporate Tax Statistics, 2022), S. 12 f.

<sup>5</sup> Bundesfinanzministerium (Base Erosion and Profit Shifting, 2023).

## **1.2 Zielsetzung der Arbeit**

Diese Bachelorarbeit verfolgt das Ziel, eine kritische Analyse hinsichtlich der Einführung einer globalen Mindestbesteuerung gemäß der Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 2.0 – Pillar 2 Initiative durchzuführen, in der erörtert wird, welche Schwachstellen bestehen und in welchen Bereichen eine erfolgreiche Umsetzung gelungen ist.

## **1.3 Thematische Abgrenzung**

Im Rahmen dieser Arbeit sollen die Hintergründe des BEPS-Projekts, die Grundzüge der Global Anti-Base Erosion Proposal-Regelungen (GloBE-Regelungen) aber auch die Implementierung der Regelungen in der EU und Deutschland nähergebracht werden. Die GloBE-Regelungen sollen anhand von Fallkonstellationen, die den Grundfall und einfache Abweichungen von diesem darstellen, verdeutlicht werden. Die kritische Würdigung versucht ausgewählte, offenen Probleme des BEPS-Projektes zu untersuchen und zu hinterfragen.

## **1.4 Gang der Arbeit und Methodik**

Im ersten Kapitel dieser Arbeit wird erläutert, was zur Einführung einer globalen Mindeststeuer führte. Anschließend werden in Kapitel 2 das Konzept und die bisherigen Entwicklungen der BEPS 2.0 - Pillar 2 Initiative dargestellt. Es werden das grundlegende Konzept beschrieben, wie die zeitliche Entwicklung des Projektes aussieht und wie das Regelwerk der OECD in der Europäischen Union und in Deutschland implementiert wurden. In Kapitel 3 werden die unterschiedlichen Bestandteile der GloBE-Regelungen genauer betrachtet und anhand einiger Beispiele deutlich gemacht. Hierzu zählt der Anwendungsbereich, die Ermittlung der Effective Tax Rate und der Top-Up Tax, sowie die drei wesentlichen Regelungen der OECD: die Income Inclusion Rule, die Undertaxed Profit / Payment Rule und die Subject to Tax Rule. Nach Erläuterung der Grundregeln Anhand der Musterrichtlinie wird in Kapitel 4 auf die Abweichungen zwischen dieser und der eingeführten EU-Richtlinie und schließlich dem deutschen Mindeststeuergesetz (MinStG) untersucht. Im letzten Kapitel soll das BEPS-Projekt einer kritischen Analyse unterzogen werden.



# 2 Konzept und bisherige Entwicklungen

## 2.1 Konzept BEPS-Projekt

Wie in der Einleitung bereits dargestellt, gibt es hinsichtlich der Besteuerung multinationaler Konzerne deutliche Defizite, welche es diesen ermöglichen unfaire Steuervorteile zu erlangen. Aus diesem Grund sah sich die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung und die G20-Staaten gezwungen das internationale Besteuerungssystem zu reformieren.<sup>6</sup> Durch das BEPS-Pillar 2 Projekt sollen eine faire Unternehmensbesteuerung, sowie Wettbewerbsgleichheit gewährleistet werden.<sup>7</sup> Ein weiteres Ziel ist es, Unternehmensgewinne dort zu besteuern, wo die wirtschaftliche Tätigkeit stattgefunden hat, und Wert generiert wurde.<sup>8</sup>

Hierzu wurde ein System, bestehend aus zwei Säulen (Pillar), entwickelt. Die erste Säule fokussiert sich auf die Zuweisung von Besteuerungsrechten und strebt eine kohärente und zeitgleiche Überprüfung der Gewinnzuweisung an. Im Vordergrund stehen hierbei international tätige Digitalunternehmen ohne physische Präsenz in den jeweiligen Staaten.

Säule eins soll in etwa hundert 100 multinationale Unternehmen weltweit betreffen, während Säule zwei mehrere hundert Unternehmen betrifft. Die zweite Säule, welche in dieser Arbeit genauer untersucht werden soll, konzentriert sich auf die verbleibenden BEPS-Probleme und beschreibt Regelungen, welche Steuerjurisdiktionen ein Recht auf nachträgliche Versteuerung einräumt, sofern andere Jurisdiktionen ihre primären Besteuerungsrechte nicht ausgeübt haben oder das Einkommen niedrig besteuert wurde.<sup>9</sup> Dabei wird von einem Mindeststeuersatz von 15% ausgegangen. Wird diese Grenze unterschritten, so soll Säule zwei eingreifen und bis zu der Höhe der Mindeststeuer nachbesteuern.<sup>10</sup> Das durch diese Maßnahmen zusätzlich generierte Steueraufkommen soll sich weltweit auf 125 Mrd. USD (Pillar 1) und 150 Mrd. USD (Pillar 2) belaufen.<sup>11</sup>

---

<sup>6</sup> *Deutscher Bundestag* (Antwort der Bundesregierung, 2022), S. 1.

<sup>7</sup> *Bundesministerium der Finanzen* (Auf dem Weg, 2023)

<sup>8</sup> *EU Monitor* (Directive 2022/2523, 2022)

<sup>9</sup> *OECD* (Programme of Work, 2019), S. 6

<sup>10</sup> *OECD* (Zwei-Säulen-Lösung, 2021), S. 18

<sup>11</sup> *OECD* (Zwei-Säulen-Lösung, 2021), S. 18

## 2.2 Zeitliche Entwicklung des BEPS-Projekts

Der im Februar 2013 von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung veröffentlichtem Bericht „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze“ sieht die Entwicklung eines „globalen Aktionsplans gegen die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ vor, um Defizite in der internationalen Besteuerung zu beheben.<sup>12</sup> Hierzu wurde das Base Erosion and Profit Shifting-Projekt ins Leben gerufen. Der daraus entstandene, aus 15 Aktionspunkten bestehende BEPS-Plan, wurde im Oktober 2015 auf dem G20-Gipfel in Antalya, Türkei verabschiedet.<sup>13</sup> Einen Vorschlag für eine Globale Mindeststeuer sahen die Maßnahmen zwar noch nicht vor<sup>14</sup>, jedoch wurden unia- als auch bi- und multilaterale Handlungsempfehlungen erarbeitet. Grundsätzlich versuchen die Aktionspunkte das Steuerrecht kohärenter zu gestalten, die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung durchzuführen und die Unternehmensbesteuerung transparenter darzustellen.<sup>15</sup> Im Jahr 2016 rief die OECD das Inclusive Framework on BEPS ins Leben. Ein Gremium, welches mittlerweile aus 140 Staaten besteht und die Arbeit an den offenen BEPS-Fragen fortführt. In den folgenden 3 Jahren arbeitete dieses Gremium an einer Umsetzung der globalen Mindeststeuer und veröffentlichte im Oktober 2020 das Konzept über einen zwei-Säulen Ansatz, BEPS 2.0.<sup>16</sup>

Am 08.10.2021 stimmten über 135 Mitglieder des Inclusive Frameworks für die Einführung von BEPS Pillar 2. Diese Mitglieder machen gemeinsam über 95% des weltweiten BIP aus. Die Model Rules wurden daraufhin im Dezember 2021 durch die OECD veröffentlicht.<sup>17</sup> Die Europäische Kommission hat nur zwei Tage später einen ersten Richtlinienvorschlag bekannt gegeben. Der finale Vorschlag wurde am 15.12.2022 einstimmig beschlossen und am 22.12.2022 publiziert.<sup>18</sup>

In Deutschland wurde am 20.03.2023 durch das Bundesministerium für Finanzen ein Diskussionsentwurf mit dem Namen „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-

---

<sup>12</sup> OECD (Addressing Base Erosion, 2013), S. 8

<sup>13</sup> Mattern (BEPS Aktionsplan, 2016)

<sup>14</sup> Bundesfinanzministerium (Base Erosion and Profit Shifting, 2023)

<sup>15</sup> Opperl (BEPS-Projekt, 2016), S. 53

<sup>16</sup> OECD (Zwei-Säulen-Lösung, 2021), S. 17

<sup>17</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 4

<sup>18</sup> Amtsblatt der Europäischen Union (Richtlinie (EU), 2022), S. 1 f.

UmsG)“ vorgestellt. Es soll die Umsetzung der EU-Richtlinie in deutsches Gesetz verwirklichen.<sup>19</sup> Zum 16.08.2023 wurde der Entwurf des Mindeststeuergesetz durch das Bundeskabinett beschlossen.<sup>20</sup> Am 15.12.2023 hat der Bundesrat dem Gesetz zur Umsetzung der EU-Richtlinie final zugestimmt.<sup>21</sup>

Die Mitgliedsstaaten, darunter auch Deutschland, sollen die globale Mindeststeuer zum 31.12.2023 umsetzen. Die Anwendung der Income Inclusion Rule (IIR) wird somit das erste Mal im Jahr 2024 Anwendung finden. Für die Undertaxed Payment Rule (UTPR), wird ein extra Jahr zur Implementierung, sprich ab 2025, gewährt.<sup>22</sup>

## 2.3 Implementierung in der EU und Deutschland

Obwohl die GloBE-Regelungen ein umfangreiches Regelwerk darstellen, entschied sich die EU-Kommission dazu, einen eigenen Richtlinienentwurf auszuarbeiten. Dieser orientiert sich zwar stark an den Model Rules der OECD, jedoch wurden einige Anpassungen vorgenommen, um das Primärrecht der EU zu wahren. Des Weiteren hilft die EU-Richtlinie dabei, dass die Staaten einheitliche und konsistente Vorschriften einführen.<sup>23</sup> Die EU-Richtlinie stellt außerdem sicher, dass alle EU-Staaten die Regelungen gegen Gewinnverlagerungen und Gewinnverkürzungen überhaupt einführen. Denn die Regelungen der OCED wurde als sog. Common Approach ausgestaltet und stellen lediglich ein „soft law“ dar, d.h. es besteht keine Pflicht der einzelnen Staaten, diese Regelungen einzuführen. Wohingegen die Richtlinie der EU als Sekundärrecht von den EU-Staaten umgesetzt werden muss.<sup>24</sup> Den EU-Staaten wird grundsätzlich freigestellt, wie sie die Mindeststeuer in ihr nationales Recht implementieren. Deutschland hat sich dazu entschlossen, ein eigenständiges Gesetz, das sog. Mindeststeuergesetz einzuführen. Die Mindeststeuer wird somit neben anderen Steuern, wie der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer erhoben. Das MinStG ist zwar anders gegliedert, entspricht jedoch in fast allen Bereichen der Mindestbesteuerungsrichtlinie (MinBestRL) der EU.<sup>25</sup>

---

<sup>19</sup> *Bundesministerium der Finanzen* (Diskussionsentwurf, 2023)

<sup>20</sup> *Bundesministerium der Finanzen* (Regierungsentwurf)

<sup>21</sup> o.A. (Gesetzgebung, 2023)

<sup>22</sup> Luce (Pillar 2, 2023)

<sup>23</sup> *Amtsblatt der Europäischen Union* (Richtlinie (EU), 2022), S. 2

<sup>24</sup> Rieck und Fehling (Effektive Mindestbesteuerung, 2022), S. 58

<sup>25</sup> *Deutscher Bundestag* (Globale Mindestbesteuerung, 2023), S. 12

# 3 GloBE-Regelungen

Die globale Mindestbesteuerung soll durch eine Kombination aus Regelungen, den sogenannten globalen Mindestbesteuerungsregeln (GloBE-Regeln) umgesetzt werden. Dabei werden die Income Inclusion Rule (IIR) und die Switch-Over Rule (SOR) im Sitzstaat angewendet und die Undertaxed Payments Rule (UTPR), sowie die Subject to Tax Rule (STTR) im Quellenstaat.<sup>26</sup>

## 3.1. Anwendungsbereich

Der Anwendungsbereich der GloBE-Regelungen gilt gem. Artikel 1.1 der OECD-Model Rules für multinationale Konzerne, welche einen jährlichen Umsatzerlös von mindestens 750 Mio. EUR in mindestens zwei der vergangenen vier Geschäftsjahre, die dem zu betrachtenden Geschäftsjahr vorangegangen sind, erwirtschaftet haben. Beträgt das Geschäftsjahr nicht 12 Monate, so wird der Schwellenwert anteilig angepasst.<sup>27</sup>

Als multinationaler Konzern oder auch Ultimate Parent Entity (UPE) wird ein Konzern gesehen, der mindestens ein Unternehmen umfasst, welches steuerlich in einem anderen Staat ansässig ist. Die Constituent-Entities (CE) oder auch Einheiten, der UPE werden laut Art. 10.1.1. als jede juristische Person aber auch Personengesellschaften oder Trusts gesehen, welche einen eigenen Abschluss erstellen und in den Konzernabschluss der UPE einbezogen werden. Unter Artikel 1.5 werden einige CE von der Erklärung freigestellt. Darunter fallen z.B. staatliche Einheiten, internationale Organisationen oder Organisationen ohne Erwerbszweck. Eine Einheit, deren Wert zu mindestens 95% einer freigestellten Einheit gehört und fast ausschließlich zur Haltung von Vermögenswerten oder lediglich Tätigkeiten zur Ergänzung der freigestellten Einheit(en) ausübt oder eine Einheit deren Wert wiederum zu mindestens 85% einer freigestellten Einheit gehört und alle wesentlichen Erträge aus ausgenommenen Dividenden oder ausgenommenen Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten erzielt wird ebenfalls freigestellt.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> Bundesministerium der Finanzen (Stellungnahme, 2022), S. 28

<sup>27</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 9

<sup>28</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 10 f.

## 3.2 Effective Tax Rate und Top-Up Tax

Die Effective Tax Rate (ETR), zu Deutsch effektiver Steuersatz, stellt die Basis dar, die in den nächsten Kapiteln behandelten IIR und UTPR dar, da sie die Grundlage für die tatsächliche Steuerlast bildet. Sie wird berechnet durch Division der erfassten Ertragssteuern mit dem GloBE-Nettogewinn. Wobei der GloBE-Nettogewinn, der GloBE-Gewinn aller Geschäftseinheiten abzüglich des GloBE-Verlusts aller Geschäftseinheiten darstellt. Fällt die ETR geringer als 15% aus, gilt dieses Land als niedrig besteuert und es wird eine Top-Up Tax ermittelt.<sup>29</sup>

### 3.2.1 Ermittlung ETR

Zu Beginn müssen die einzelnen Constituent Entities, zu Deutsch Geschäftseinheiten, je Steuerjurisdiktion bestimmt werden, welche von den Regelungen betroffen sind. Anschließend wird der Jahresüberschuss/ -fehlbetrag jeder Einheit ermittelt. Der Gewinn bzw. Verlust wird gem. Artikel 3 der OECD-Mustervorschrift berechnet.<sup>30</sup> Dabei wird die ETR gem. dem Jurisdictional Blending für jedes Land, in welcher ein oder mehrere betroffene Unternehmen tätig sind, berechnet. Das bedeutet, dass man CEs nicht einzeln betrachtet, sondern diese als sog. „blending circle“ zusammengerechnet werden.<sup>31</sup> Dies geschieht gem. Art. 3.1.2. vor Konsolidierung. Dabei werden folgende anerkannte Rechnungslegungsstandards zugelassen: IFRS, GAAP von Australien, Brasilien, Kanada, EU + EWR-Mitgliedsstaaten, China, Japan, Kanada, Mexico, Neuseeland, Indien, Korea, Russland, Singapur, Schweiz, UK und den USA. Als nächstes muss der Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag gem. Art. 3.2.1. angepasst werden.<sup>32</sup> Folgendes Schema zeigt die Ermittlung des GloBE-Einkommens schrittweise auf:

	Netto-Einkommen oder Verlust jeder CE	Art. 3.1.1. und 10.1.
+/-	Netto-Steueraufwand	Art. 3.2.1. (a) und 10.1.
-	Ausgenommene Dividenden	Art. 3.2.1. (b) und 10.1.
+/-	Ausgenommene Eigenkapitalgewinne/ -verluste	Art. 3.2.1. (c) und 10.1.
+/-	Nach der Neubewertungsmethode berücksichtigte Gewinne/ Verluste	Art. 3.2.1. (d) und 10.1.
+/-	Gem. Art. 6.3. ausgenommene Gewinne/ Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten/ Verbindlichkeiten	Art. 3.2.1. (e)

<sup>29</sup> Hans Weggenmann (Pillar 2, 2023)

<sup>30</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 17 f.

<sup>31</sup> Behrendt u.a. (Pillar Two, 2023), S. 3

<sup>32</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 61

+/-	Asymmetrische Wechselkursgewinne/ -verluste	Art. 3.2.1. (f) und 10.1.
+	Grundsätzlich unzulässige Aufwendungen	Art. 3.2.1. (g) und 10.1.
+/-	Fehler aus der Vorperiode/ Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze	Art. 3.2.1. (h) und 10.1.
+/-	Abgegrenzter Pensionsaufwand	Art. 3.2.1. (i) und 10.1.
=	<b>GloBE-Einkommen</b>	

*Tabelle 1: Ermittlung GloBE-Einkommen<sup>33,34</sup>*

Im zweiten Schritt werden die angepassten, erfassten Steuern gem. Art. 4. berechnet. Ausgegangen wird von dem im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag erfassten, laufenden Steueraufwand jeder CE. Diese erfassten Steuern werden in Art. 4.2.1. genauer definiert und gem. Art. 4.1.1. und Art. 10.1 angepasst. Das nachfolgende Schema zeigt die Ermittlung der angepassten erfassten Steuern ebenfalls schrittweise auf:

	Laufender Steueraufwand jeder CE	Art. 4.1.1. und Art. 4.2.1.
+	Hinzurechnungen zu den erfassten Steuern	Art. 4.1.1. (a) und 4.1.2.
-	Kürzungen der erfassten Steuern	Art. 4.1.1. (a) und 4.1.3.
+/-	Anpassung um latente Steuern	Art. 4.1.1. (b) und 4.4.
+/-	Zu- oder Abnahmen der erfassten Steuern	Art. 4.1.1. (c)
=	<b>Angepasste erfasste Steuern</b>	

*Tabelle 2: Ermittlung der angepassten erfassten Steuern<sup>35,36</sup>*

Nun kann der effektive Steuersatz berechnet werden. Der im ersten Schritt ermittelte GloBE-Nettogewinn pro CE, sowie die in Schritt zwei ermittelten Steuern müssen nun für die betreffende Steuerjurisdiktion, jeweils addiert werden. Der effektive Steuersatz (ETR) je Jurisdiktion, ergibt sich anschließend durch das Dividieren der aggregierten Steuern durch den GloBE-Nettogewinn.

<sup>33</sup> Reichl (OECD-Vorschlag, 2022), S. 17

<sup>34</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 18

<sup>35</sup> Reichl (OECD-Vorschlag, 2022), S. 19

<sup>36</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 24–29

### 3.2.2 Ermittlung Top-Up Tax

Sofern der in 3.2.1 errechnete Betrag unter dem Mindeststeuersatz von 15% liegt, wird ein Ergänzungssteuersatz aus der Differenz des Mindeststeuersatzes zum effektiven Steuersatz erhoben.<sup>37</sup>

Die vorliegende Übersicht soll die Berechnung der Top-Up Tax veranschaulichen:

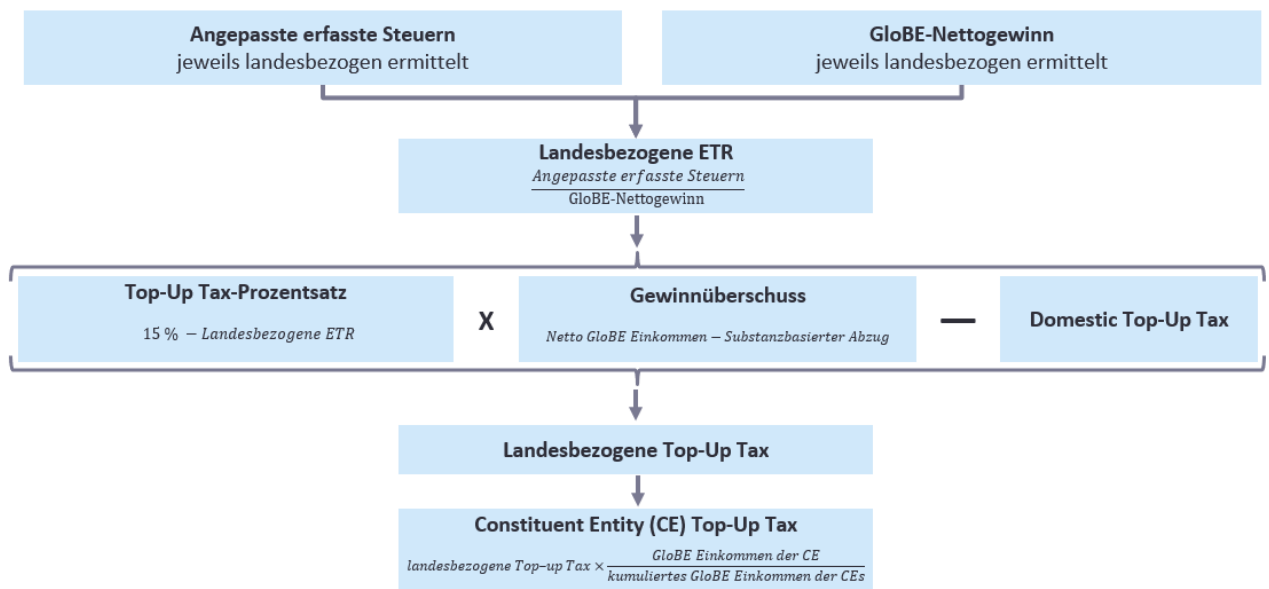


Abbildung 1: Übersicht zur Ermittlung der ETR

Der Gewinnüberschuss ergibt sich aus dem GloBE-Nettoeinkommen abzüglich dem Substanzbasiertem Abzug. Der Substanzbasierter Abzug, in der englischen Literatur, Carve Out, beträgt 5% der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten gem. Art. 5.3.3., sowie 5% der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte gem. Art. 5.3.4..<sup>38</sup> Es wurde zusätzlich eine übergangsweise Erleichterung gem. Art. 9.2. für beide Freibeträge eingeführt. Hierbei beginnt der Freibetrag für die Lohnkosten bei 10% und für die materiellen Vermögenswerte bei 8% und wird jährlich gemindert, bis er im Jahr 2033 5% gem. Art. 5.3. beträgt.<sup>39</sup>

<sup>37</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 33 f.

<sup>38</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 35

<sup>39</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 57

Mit Hilfe der Domestic Top-Up Tax (nationale Ergänzungssteuer) können Staaten der Besteuerung im Land der UPE zuvorkommen, indem sie direkt auf Ebene der lokalen CE eine Steuer in Höhe der Mindeststeuer festsetzen. So wird die Steuer in dem Land erhoben, indem sie erwirtschaftet wurde.<sup>40</sup>

Der errechnete Betrag stellt die landesbezogene Top-Up Tax dar. Durch Multiplikation der landesbezogenen Top-Up Tax mit dem Verhältnis aus GloBE-Einkommen der CE und dem kumulierten GloBE-Einkommen der CEs lässt sich zudem die Constituent Entity Top-Up Tax berechnen.

Beispiel:

Das vorliegende Beispiel soll die Berechnung der Top-Up Tax anhand eines Beispiels zeigen. Die A Co. ansässig in Land A ist die UPE der ABC Co.. Sie ist zu jeweils 100% an den beiden CEs B Co. und C Co. beteiligt, welche in Land B und Land C belegen sind.

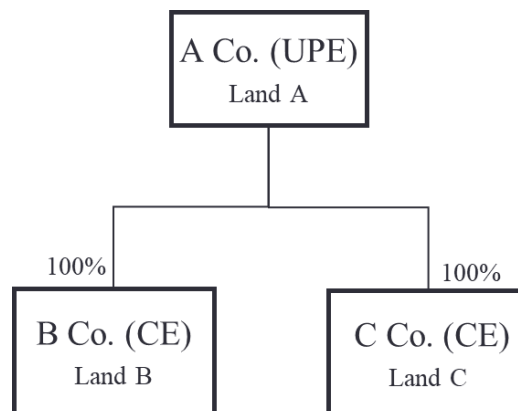


Abbildung 2: Darstellung Konzernstruktur zur Beispielrechnung der Top-Up Tax

<sup>40</sup> Benzel u.a. (Mindestbesteuerung, 2022)



<b>Kennung</b>	<b>Bezeichnung</b>	<b>B Co. Land B</b>	<b>C Co. Land C</b>
a	GloBE Einkommen	10.000	2.000
b	Angepasste erfasste Steuern	500	500
c = b/a	Landesbezogene ETR	5%	25%
d = 15% – c	Top-Up Tax-Prozentsatz	10%	0%
e	Berücksichtigungsfähige Lohnkosten & materielle Vermögenswerte	1.000	1.500
f = e* 5%	Substanzbasierter Abzug	50	75
g = a – f	Überschussgewinn	9.950	1.925
h = d * g	Top-Up Tax	995	-

*Abbildung 3: Beispielrechnung Top-Up Tax*

Die B Co. hat ein GloBE-Einkommen von 10.000, worauf sie 500 GE Steuern bezahlt. Es ergibt sich eine landesbezogene ETR von 5%. Um die globale Mindeststeuer von 15% zu erreichen, muss ein Top-Up Tax Prozentsatz von 10% angewendet werden.

Die C Co. hat ein GloBE-Einkommen von 2.000 GE und darauf ebenfalls 500 GE Steuern bezahlt. Es ergibt sich eine Landesbezogene ETR von 25%. Es ergibt sich ein Top-Up Tax Prozentsatz von 0%, da die 15% -Grenze nicht unterschritten wurde.

Aus den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten, sowie materiellen Vermögenswerten wird jeweils ein substanzbasierter Abzug in Höhe von 5% errechnet.  $1.000 \text{ GE} \times 5\% = 50 \text{ GE}$  substanzbasierter Abzug für die B Co. und  $1.500 \text{ GE} \times 5\% = 75 \text{ GE}$  für die C Co.. Daraus ergibt sich ein Überschussgewinn von 9.950 GE für die B Co. und 1.925 GE für die C Co..

Die zu erhebende Top-Up Tax errechnet sich aus dem Top-Up Tax Prozentsatz multipliziert mit dem Überschussgewinn. Da bei der C Co. ein Top-Up Tax Prozentsatz von 0 errechnet wurde, wird keine Top-Up Tax fällig. Bei der zu niedrig besteuerten B Co. hingegen wird eine Top-Up Tax von 995 GE fällig.

Die Einführung einer Domestic Top-Up Tax durch Land B, könnte die zu bezahlende Top-Up Tax reduzieren oder sogar auf null herabsetzen.

### 3.3 Income Inclusion Rule

Die Income Inclusion Rule soll vorrangig die in 3.2 erläuterte Top-Up Tax erheben. Primär schuldet die UPE der MNE-Group die Top-Up Tax für alle niedrig besteuerten CEs im Verhältnis ihrer Beteiligung. Gibt es keine Verpflichtung zur Anwendung der IIR auf Ebene der UPE, wird die Top-Up Tax gem. des sog. Top-down Approachs, auf Ebene der nächsten unmittelbar beteiligten Muttergesellschaft erhoben, die der IIR unterliegt.<sup>41</sup>

#### Beispiel 1:

A Co. ist in Land A belegen, welches die GloBE-Regelungen anwendet und stellt die UPE des ABC-Konzerns dar. Sie ist zu 90% an der in Land B gelegenen B Co. beteiligt. Diese wiederum ist zu 100% an der in Land C gelegenen C Co. beteiligt. C Co. Ist eine Low-taxed Constituent Entity (LTCE).

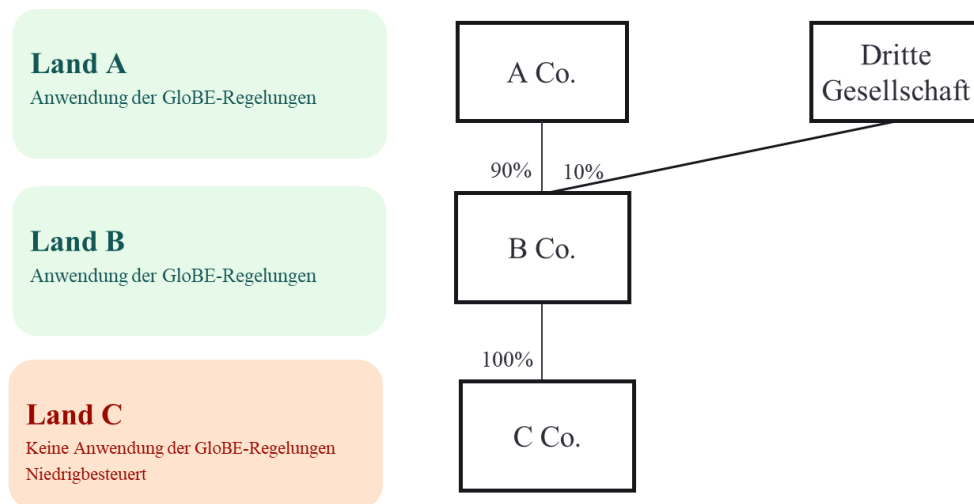


Abbildung 4: Anwendung IRR Grundfall

Gem. Art. 2.1.1. OECD-MR entrichtet die UPE A Co. eine Top-Up Tax im Rahmen der IIR in Höhe ihres Anteils von 90% an der C Co.. Gemäß des Top-Down Approachs Art. 2.1.2. OECD-MR ist die B Co. von der Anwendung der IIR ausgenommen.

<sup>41</sup> Schnitger und Gebhardt (Pillar Two, 2023), S. 117

## Beispiel 2:

A Co. ist in Land A belegen, welches die GloBE-Regelungen nicht anwendet und stellt die UPE des ABC-Konzerns dar. Die A Co. ist jeweils zu 100% an der B Co 1. Und B Co 2. beteiligt. Land B wendet die GloBE-Regelungen an. Land C wendet die GloBE-Regelungen nicht an und ist ein Niedrigsteuerland. Die B Co 1. Und die B Co 2. sind zu 60% und zu 40% an der in Land C belegenden C Co. beteiligt.

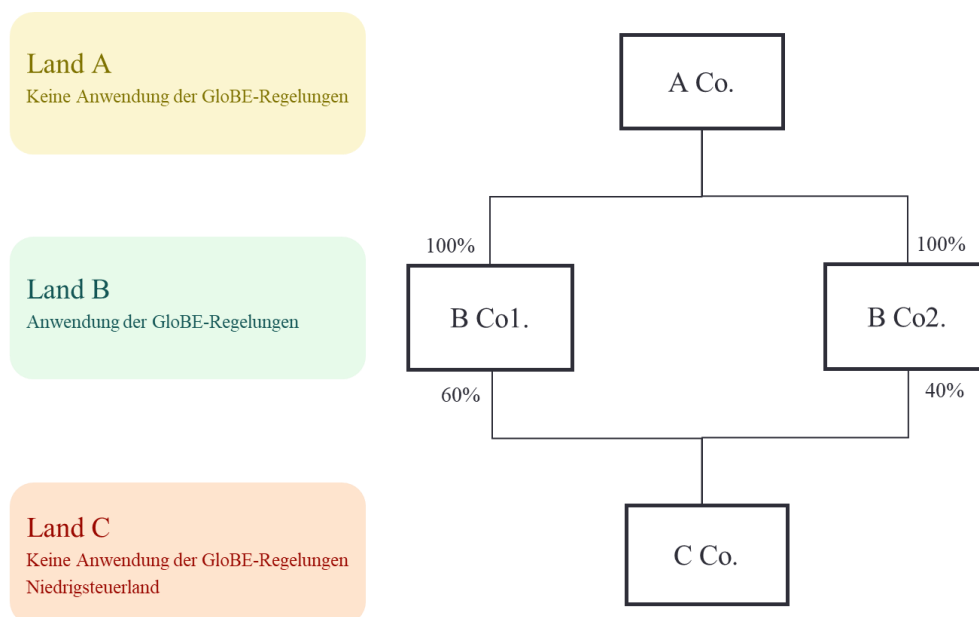


Abbildung 5: Anwendungsbeispiel der IIR (UPE wendet keine IIR an)

Die A Co. ist die UPE und hätte somit das Vorrecht gem. Art. 2.1.1. die IIR anzuwenden und 2.1.3. der Mustervorschriften, sofern Land A eine IIR eingeführt hätte. Da lediglich Land B eine IIR eingeführt hat sind die IPEs B Co1. und B Co2. verpflichtet die IIR gem. Art. 2.1.2. anzuwenden. B Co1. und B Co2. zahlen somit nach ihrem Beteiligungsverhältnis (60% / 40%) der Top-Up Tax der C Co..

Eine Ausnahme des Top-down Approachs liegt bei Partially-Owned Parent Entities (POPE) vor. Sind zu mehr als 20% andere Gesellschaften außerhalb der Konzernstruktur an einer CE

beteiligt, wird die IIR auf Ebene der POPE die der IIR unterliegt angewendet.<sup>42,43</sup> Nachfolgendes Beispiel soll diesen Fall genauer aufzeigen:

### Beispiel 3:

Die UPE (A Co.) des ABCD-Konzerns ist zu 60% an der POPE B Co. in Land B beteiligt. Die restlichen 40% an der B Co. werden von einer dritten Gesellschaft gehalten. Die B Co. besitzt 100% der Anteile an der C Co. und diese wiederum besitzt 100% der Anteile an der D Co.. Lediglich die D Co. befindet sich in einem Niedrigsteuerland, welches die GloBE-Regelungen nicht anwendet.

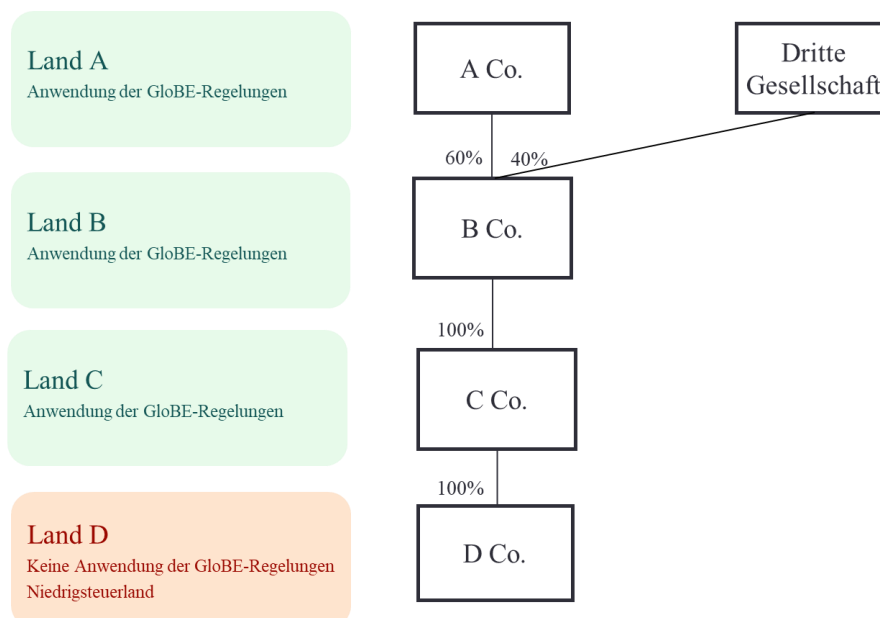


Abbildung 6: Anwendungsbeispiel der IIR bei POPE

Sowohl die B Co. als auch die C Co. sind gem. Art. 2.1.4. als POPE zu klassifizieren, da es in Teileigentum stehende Muttergesellschaften sind und eine Beteiligung an einer niedrig besteuerten CE halten. Somit müsste die B Co., sowie die C Co. die Top-Up Tax der D Co. entrichten. Art. 2.1.5. beschränkt jedoch die Anwendung der IIR auf die B Co., da die Anteile der C Co. zu 100% von der B Co. gehalten werden. Somit muss die B Co. 100% der Top-Up Tax der D Co. entrichten.

<sup>42</sup> Schnitger und Gebhardt (Pillar Two, 2023), S. 117–122

<sup>43</sup> OECD (Overview, 2022), S. 6

### 3.4 Undertaxed Payments/ Profits Rule

Die Undertaxed Payments/ Profits Rule dient als Auffangvorschrift komplementär zur IIR. Damit Konzerne die IIR nicht einfach umgehen, indem sie die UPE in eine niedrigbesteuerte Jurisdiktion verlegt, welche die GloBE-Regelungen nicht eingeführt hat, greift die UTPR als sog. „backstop“.<sup>44</sup> Die UTPR ist eine deutlich komplexere Regelung als die IIR und erfordert ein höheres Maß an Koordinierung zwischen den Ländern und Gebieten. In der Praxis dürfte die UTPR jedoch relativ wenig Anwendung finden, da sie nur dann auf die Einkünfte einer niedrigbesteuerten CE anwendbar ist, wenn diese nicht anderweitig einer IIR unterliegt. Die Top-Up Tax wird dann nicht mehr auf Ebene der UPE, sondern auf Ebene der CEs erhoben, deren Ansässigkeitsstaat die UTPR eingeführt hat.<sup>45</sup>

Die in Kapitel 3.2 berechnete Top-Up Tax soll gem. folgender Formel<sup>46</sup> den jeweiligen Steuerjurisdiktionen zugeordnet werden. Dabei errechnet sich die UTPR-Zusatzsteuer aus der Top-Up Tax abzüglich von der IIR erfasste Beträge.<sup>47</sup>

$$50\% \times \frac{\text{Zahl der Beschäftigten im Steuerhoheitsgebiet}}{\text{Zahl der Beschäftigten in allen UTPR-Steuerhoheitsgebieten}} +$$

$$50\% \times \frac{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte im Steuerhoheitsgebiet}}{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte in allen UTPR-Steuerhoheitsgebieten}}$$

Im folgenden Beispiel wurde keine Körperschaftsteuer auf niedrig besteuerte CEs bezahlt. Der Gewinn beträgt 100.000 GE. Multipliziert mit 15% ergibt sich eine UTPR Top Tax in Höhe von 15.000 GE, welche im Verhältnis der Mitarbeiter und der materiellen Wirtschaftsgüter aufgeteilt wird.

---

<sup>44</sup> Rieck und Fehling (Neues zur effektiven Mindestbesteuerung, 2023), S. 83 f.

<sup>45</sup> OECD (Tax Challenges, 2020), S. 125

<sup>46</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 15

<sup>47</sup> Reichl (OECD-Vorschlag, 2022), S. 15

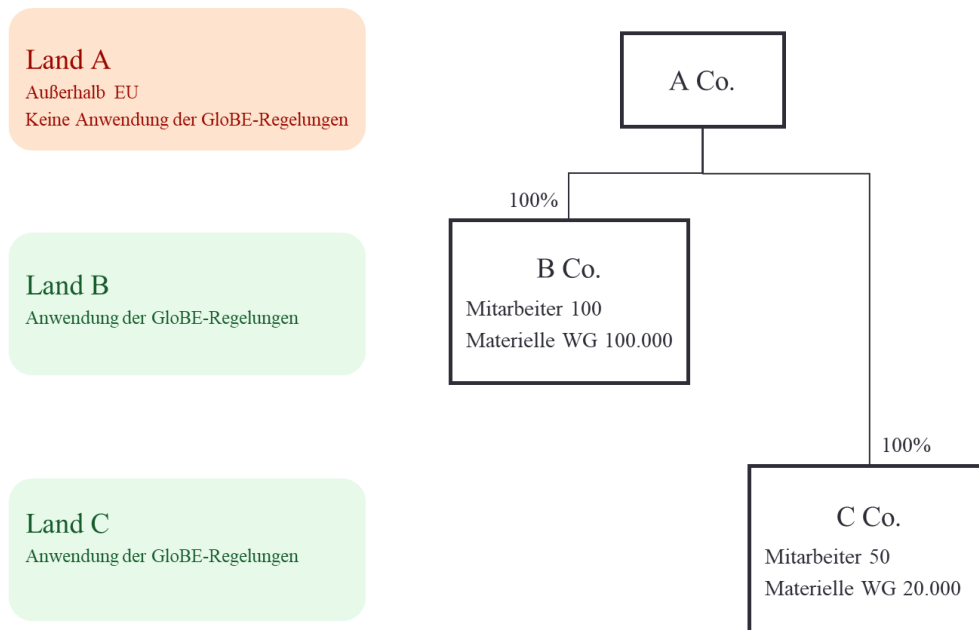


Abbildung 7: Beispielhafte Aufteilung der Top-Up Tax nach der UTPR

Berechnung für die B Co.:

$$50\% \times (100/150) + 50\% \times (100.000/120.000) = 0,75$$

$$0,75 \times 15.000 = 11.250 \text{ GE}$$

Berechnung für die C Co.:

$$50\% \times (50/150) + 50\% \times (20.000/120.000) = 0,25$$

$$0,25 \times 15.000 = 3.750 \text{ GE}$$

Durch Anwendung der Formel ergibt sich eine UTPR in Höhe von 11.250 GE für B Co. und eine UTPR in Höhe von 3.750 GE für C Co..

Die Top-Up Tax im Rahmen der UTPR kann gem. Art. 2.4.1 OECD-MR auf zwei Wege erhoben werden. Zum einen als Betriebsausgabenabzugsverbot, zum anderen durch eine äquivalente Anpassung.

Die Verweigerung eines Betriebsausgabenabzugs bedeutet die Verweigerung eines Abzugs für lokale Steuerzwecke in Bezug auf Ausgaben oder ähnliche Posten, die bei der Berechnung des ordentlichen Nettoeinkommens für Steuerzwecke in diesem Rechtsgebiet berücksichtigt werden. Dies betrifft sowohl Transaktionen mit anderen Unternehmen als auch die Verweigerung von Wertberichtigungen für Abschreibungen oder Amortisationen. Es umfasst auch die

Ablehnung eines Abzugs für rein fiktive Ausgaben oder nichtwirtschaftliche Verluste, wie beispielsweise angenommene Zinsaufwendungen. Bei dem Betriebsausgabenabzugsverbot wird die Höhe der Abzüge, welche nach der UTPR verweigert werden, durch Division des UTPR-Aufstockungssteuerbetrags mit dem geltenden Steuersatz errechnet. Nimmt man beispielsweise die zugewiesene UTPR Top-Up Tax aus dem vorherigen Beispiel für die B Co. in Höhe von 11.250 GE. Der Steuersatz beträgt 25%. Staat B kann der B Co. nach den OECD-Regelungen nun ein Betriebsausgabenabzug in Höhe von 45.000 GE versagen. Angenommen es liegen nur Betriebsausgaben in Höhe von 40.000 GE vor, können 5.000 GE nicht durch ein Betriebsausgabenabzugsverbot in Staat B erhoben werden. Die übrigen 5.000 GE werden im nächsten Jahr als UTPR Top-Up Tax Vortrag berücksichtigt.<sup>48</sup>

Die UTPR kann laut den OECD-Mustervorschriften auch in Form einer äquivalenten Anpassung erhoben werden, welche einer Verweigerung von Betriebsausgaben gleichkommt. Die Mustervorschriften geben hierbei keinen Rahmen vor, wie die Anpassung vorgenommen werden soll. Die Erhebung soll von der bestehenden Gestaltung des inländischen Steuersystems abhängen und mit anderen inländischen Rechtsvorschriften und den internationalen Verpflichtungen koordiniert werden. Sie könnte beispielsweise durch einen separaten Steuererhöhungsbetrag erhoben werden.<sup>49</sup>

Gem. Art. 9.3. der OECD-MRL können multinationale Unternehmen in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit von der UTPR befreit werden. Die Befreiung greift, wenn die multinationale Unternehmensgruppe in nicht mehr als sechs Steuerhoheitsgebieten CEs besitzt und der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte in allen Steuerhoheitsgebieten der CEs, summiert nicht über 50 Mio. EUR liegt. Zu beachten ist, dass diese Erleichterung von Unternehmen nur innerhalb der ersten 5 Jahre anwendbar ist, sobald sie das erste Mal unter die GloBE-Vorschriften fallen.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> OECD (Tax Challenges, 2022), S. 32

<sup>49</sup> OECD (Tax Challenges, 2022), S. 32 f.

<sup>50</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 57 f.

### 3.5 Subject to Tax Rule

Unter die von der OECD erarbeiteten Lösungen gegen BEPS-Probleme gehört auch die Subject to Tax Rule. Die STTR ist eine vertragsbasierte Regelung, welche die GloBE-Regelungen ergänzt. Die Umsetzung erfolgt durch ein multilaterales Instrument, das die Implementierung der STTR erleichtert. Dieses multilaterale Instrument, das als “STTR Multilateral Instrument” (STTR MLI) bezeichnet wird, kann die STTR schnell in bestehende bilaterale Steuerverträge implementieren, ohne dass bilaterale Verhandlungen erforderlich sind. Die STTR ist systembedingt vor der IIR und der UTPR anzuwenden, da die unter dieser Regelung gezahlten Steuern bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für die Anwendung der GloBE-Vorschriften berücksichtigt werden. Vor allem Entwicklungsländer sollen durch die Einführung der STTR profitieren. Da in deren Steuerjurisdiktionen kaum UPEs ansässig sind, welche die IIR anwenden könnten, stellt die vorrangige Anwendung der STTR eine Möglichkeit dar, zusätzliche Steuern im Rahmen des BEPS-Projekts einzunehmen.<sup>51</sup>

Die STTR hat die Absicht, die Quellensteuerermäßigung, die in den Doppelbesteuerungsabkommen für bestimmte Leistungen an nahestehende Personen üblich ist, aufzuheben, wenn die entsprechenden Einkünfte einer effektiven Besteuerung von weniger als 9 Prozent unterworfen werden. Die STTR richtet sich vor allem gegen innerhalb des Konzerns erbrachte Leistungen in grenzüberschreitenden Situationen, bei denen Erträge aus den Quellenstaaten in Staaten verlagert werden, in welchen diese Leistungen nicht oder nur niedrig besteuert werden.<sup>52</sup> Die STTR gilt für Zinsen, Lizenzgebühren und eine festgelegte Liste anderer Zahlungen (Covered Income), einschließlich aller innerbetrieblichen Dienstleistungszahlungen.<sup>53</sup>

#### Beispiel:

Die im Staat A ansässige UPE A hält 100% an den in den Staaten B und C ansässigen CEs B Co. und C Co.. Die B Co. leistet Zinszahlungen in Höhe von 200 GE an die C Co.. Die C Co. erzielt außerdem steuerfreie Einkünfte in Höhe von 200 GE.

Der Staat C stellt 80% der Zinseinnahmen von der Steuer frei. Auf die restlichen 20% wird eine Körperschaftssteuer von 25% erhoben. Somit ergibt sich eine Besteuerung der Zinsen in

---

<sup>51</sup> Schwarz (Aktueller Stand, 2023)

<sup>52</sup> *Deutscher Bundestag* (Schriftliche Fragen, 2022), S. 11

<sup>53</sup> *OECD* (Subject to Tax Rule, 2023), S. 1



Höhe von 5% (20 x 25%). Da die 9%- Schwelle unterschritten wurde, kann Staat B eine Steuer in Höhe der Differenz (9%-5%), somit 4%, erheben.

Im Rahmen der Berechnung der Top-Up Tax wird die im Staat C erhobene Steuer von 10 GE und die in Staat B erhobene STTR-Steuer von 8 GE zusammengerechnet (10+ 8= 18 GE). Es ergibt sich ein effektiver Steuersatz von 4,5% (18 GE/ 400 GE) auf das GloBE-Einkommen von 400 GE und eine Top-Up tax von 10,5% (15%- 4,5%).

## **3.6 Ausnahmen und Vereinfachungen**

Die GloBE-Regelungen sehen Ausnahmen bzw. Vereinfachungen vor um die Compliance- und Verwaltungskosten zu reduzieren. Zum einen die De-minimis-Ausnahme gem. Art. 5.4. und zum anderen die Safe-Harbour-Regelungen gem. Art. 8.2., welche um die Leitlinien für die Safe-Harbour Regelungen der OECD vom 15.12.2022 ergänzt werden.<sup>54</sup>

### **3.6.1 De-minimis-Ausnahme**

Die De-minimis-Ausnahme kommt zum Tragen, wenn in einer Steuerjurisdiktion der durchschnittliche GloBE-Umsatzerlös unter 10 Mio. EUR und das GloBE-Einkommen unter 1 Mio. Euro liegen. Dabei wird der Durchschnitt aus den letzten drei Geschäftsjahren ermittelt. Wird die Grenze unterschritten, kann die Top-Up Tax für dieses Geschäftsjahr und die entsprechende CE auf null herabgesetzt werden.<sup>55</sup> Zu beachten in der Praxis ist, ob die Freigrenzen durch einmalige Ereignisse wie z. B. den Veräußerungserlös eines Betriebsgrundstücks überschritten werden. Ähnliches gilt für Wirtschaftsjahre, in denen außergewöhnlich hohe Gewinne erzielt werden.<sup>56</sup>

### **3.6.2 Temporärer Safe-Harbour**

Die Safe-Harbour-Regelungen lassen sich in einen temporären Safe-Harbour und einen permanenten Safe-Harbour untergliedern.

Der temporäre Safe-Harbour kann für Wirtschaftsjahre die bis einschließlich 31.12.2026 beginnen in Anspruch genommen werden, weshalb er auch als Transitional CbCR Safe Harbour

---

<sup>54</sup> OECD (Overview, 2022), S. 5

<sup>55</sup> OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023), S. 37 f.

<sup>56</sup> Strauske und Schmidt (Globale Mindeststeuer, 2023), S. 833

bezeichnet wird. Hierbei werden hauptsächlich vorhandene Daten aus dem Country-by-Country-Report (CbC-Report) herangezogen. Der Safe-Harbour stellt ein Wahlrecht dar. Sollte von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht werden, so kann er in zukünftigen Wirtschaftsjahren für die jeweilige Jurisdiktion nicht mehr angewendet werden.<sup>57</sup> Voraussetzung für die Anwendung des temporären Safe-Harbour ist das Bestehen eines der drei nachfolgenden Tests je Steuerjurisdiktion.

Der erste Test ist der De-minimis-Test, jedoch mit nach CbCR-Regeln ermitteltem Umsatzerlös und Gewinn vor Steuern. Der zweite Test ist der vereinfachte ETR-Test. Hierbei wird die ETR aus den nach Rechnungslegung berechneten Steuern geteilt durch dem, nach CbCR-Regelungen ermitteltem Gewinn vor Steuern ermittelt. Im Jahr 2023 und 2024 muss die vereinfachte ETR über 15% liegen, im Jahr 2025 über 16% und schließlich im letztmöglichen Anwendungsjahr 2026 bei 17%.

Der Routine-Profit-Test vergleicht den Gewinn (Verlust) vor Steuern gem. CbC-Report mit dem substanzbasierten Freibetrag der GloBE-Regelungen. Ist der Gewinn (Verlust) kleiner oder gleich dem substanzbasierten Freibetrag, lässt sich der Safe-Harbour anwenden. Wird einer der drei Tests erfüllt, so ist die Top-Up Tax für diese Steuerjurisdiktion, und das betrachtete Wirtschaftsjahr auf null herabzusetzen.<sup>58</sup>

### **3.6.3 Permanenter Safe-Harbour**

Auch nach 2026 wird von der OECD ein Safe-Harbour gewährt. Ähnlich wie bei dem temporären Safe-Harbour muss einer der drei vorherig beschriebenen Tests erfüllt werden. Jedoch werden bei dem permanenten Safe-Harbour nicht Daten aus dem CbC-Report herangezogen werden, sondern eine vereinfachte Einkommens-, Einnahmen- und Steuerberechnung, um festzustellen, ob einer der drei Test erfüllt wird. Diese vereinfachten Berechnungen müssen entweder für die gleichen Endergebnisse wie die Berechnungen nach den GloBE-Regelungen führen oder dürfen die Integrität der GloBE-Regelungen nicht untergraben.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Luce (Pillar 2, 2023)

<sup>58</sup> OECD (Safe Harbours, 2022), S. 10 f.

<sup>59</sup> OECD (Safe Harbours, 2022), S. 22

# 4 Abweichungen zwischen den Regelungen der OECD, der EU-Richtlinie und dem MinStG

Obwohl die EU-Richtlinie sich eng an den Mustervorschriften der OECD orientiert, gibt es, wie bereits in Kapitel 2 kurz erwähnt, einige Unterschiede zwischen dem OECD-Vorschlag, der EU-Richtlinie und dem deutschen MinStG. Das nächste Kapitel beschreibt die wesentlichen Unterschiede der Model Rules zur EU-Richtlinie bis hin zum deutschen Gesetzessentwurf.

## 4.1 Anwendungsbereich

Wie in Kapitel 3.1 erläutert, erstreckt sich der Anwendungsbereich der OECD-GloBE Rules gem. Artikel 1.1.1. auf „multinationale Unternehmensgruppen“, während laut EU-Richtlinie gem. Artikel 1 Abs. 1 von „multinationalen Unternehmensgruppen und großen inländischen Gruppen“ die Rede ist. Im deutschen Diskussionsentwurf gem. § 1 Abs. 1 wird von „im Inland belegenen Geschäftseinheiten, die zu einer Unternehmensgruppe gehören“ gesprochen.

Dass die EU, sowie Deutschland die Regelungen auch auf rein national agierende Unternehmensgruppen erweitert (Large-scale Domestic Groups), hängt mit der Unionsrechtskonformität zusammen. In diesem Fall würde die Beschränkung auf multinationale Unternehmensgruppen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) einschränken und es würde das Risiko einer Diskriminierung von inländischen und grenzüberschreitenden Sachverhalten entstehen.<sup>60,61</sup> Um die Unionsrechtskonformität zu gewährleisten, wird der Anwendungsbereich auch auf rein inländisch belegende Unternehmensgruppen erweitert.

---

<sup>60</sup> *Amtsblatt der Europäischen Union* (Richtlinie (EU), 2022), S. 2

<sup>61</sup> *Deutscher Bundestag* (Globale Mindestbesteuerung, 2023), S. 7

## 4.2 Ausdehnung IIR

Als Folge des erweiterten Anwendungsbereichs der EU-Richtlinie und des Gesetzesentwurfs, soll die IIR nun nicht mehr nur auf niedrigbesteuerte Konzerneinheiten im Ausland Anwendung finden. Die Ausdehnung betrifft nun wie bereits beschrieben auch rein national tätige Konzerne, sog. „Large-Scale Domestic Groups“. Die UPE selbst, sowie alle niedrigbesteuerten CEs müssen gem. Art. 5 Abs. 2 des Richtlinienentwurfs nachversteuert werden.<sup>62</sup>

Auch für den Fall, dass die IIR auf Ebene einer in der EU ansässigen Intermediate Parent Entity (IPE) oder POPE angewendet wird, wird diese gem. Art. 6 Abs. 2 und Art. 7 Abs. 2 des Richtlinienentwurfs auf das Inland ausgedehnt, sofern diese einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Laut Model Rules muss die IPE lediglich eine Nachversteuerung in Höhe ihrer Beteiligung an der niedrigbesteuerten CE im Ausland vornehmen. Laut Art. 6 Abs. 2 des Richtlinienentwurfs der EU muss auch die niedrigbesteuerte IPE, sowie die niedrigbesteuerten CEs im Inland einer Nachversteuerung unterliegen. Auch auf eine POPE und deren niedrigbesteuerten CEs im Inland, soll die IIR angewendet werden.<sup>63</sup>

## 4.3 Fehlende Regelung zur STTR

Im EU-Richtlinienentwurf wird zwar die IIR, sowie die UTPR dargestellt, nicht jedoch die STTR. Die STTR kann im Gegensatz zu den anderen beiden Regeln nicht in nationalen Gesetzen, sondern nur bilateral in den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) umgesetzt werden. Da Richtlinien nicht dazu ermächtigt sind, DBAs zwischen EU-Mitgliedsstaaten und Drittstaaten zu ändern, wurde die STTR nicht in den Richtlinienentwurf der EU aufgenommen. Die jeweiligen Steuerjurisdiktionen müssen die Regelung jeweils selbstständig implementieren.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> Rieck und Fehling (Effektive Mindestbesteuerung, 2022), S. 52 f.

<sup>63</sup> C.H. Beck (Beck, 2023), S. 16

<sup>64</sup> Rieck und Fehling (Effektive Mindestbesteuerung, 2022), S. 59

## 4.4 Sanktionen

Die GloBE-Mustervorschriften sehen keine konkreten Vorgaben für die Sanktionierung von Verstößen gegen die Erklärungspflichten, die den betroffenen Unternehmen auferlegt werden vor. Es wurde den einzelnen Staaten überlassen, die Art und Höhe der Sanktionen bei der Implementierung selbst festzulegen.

Der ursprüngliche Entwurf der EU-Richtlinie zur Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften sah eine harte Sanktion für Unternehmen vor, die ihre Erklärungspflichten nicht oder nicht rechtzeitig erfüllen. Das Bußgeld sollte 5% des Jahresumsatzes einer einbezogenen Gesellschaft betragen.<sup>65</sup> Dieser Vorschlag wurde jedoch in der finalen Fassung der Richtlinie (Art. 46) abgeschwächt, die lediglich verlangt, dass die Sanktionen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein müssen, ohne einen konkreten Betrag zu nennen.<sup>66</sup> Dies lässt den Mitgliedstaaten einen gewissen Spielraum bei der Festlegung der Sanktionen.

In dem Gesetzesentwurf des Deutschen Bundestags wurde die für wirksam, verhältnismäßig und abschreckende Summe gem. § 93 Abs. 2 auf bis zu 30.000 EUR festgelegt.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> o.A. (EU: Richtlinie, 2023)

<sup>66</sup> *Amtsblatt der Europäischen Union* (Richtlinie (EU), 2022), S. 53

<sup>67</sup> *Deutscher Bundestag* (Entwurf eines Gesetzes, 2023), S. 77

# 5 Kritische Würdigung

## 5.1 Mindeststeuersatz

Der durchschnittliche weltweite Körperschaftsteuersatz lag im Jahr 2022 bei 23,37%, der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz der OECD-Länder bei 23,57%, der EU27 bei 21,16% und der G7 bei 26,32%.<sup>68</sup> Auch Asien, die Region mit dem niedrigsten durchschnittlichen Körperschaftsteuersatz von 19,52% liegt weit über 15%.

Betrachtet man diese Zahlen stellt sich die Frage weshalb die OECD und die G20-Staaten einen Mindeststeuersatz von 15% gewählt haben und nicht eher einen anderen Wert, der etwas unterhalb des weltweit durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes liegt. Es konnten keine Daten im Internet oder in der Fachliteratur identifiziert werden, die die Gründe oder Hintergründe für die Festlegung des Mindeststeuersatzes auf 15% erklären. In Berichten wird lediglich von einer Einigung auf die Festlegung einer 15%-Grenze gesprochen.<sup>69,70</sup> Dies legt nahe, dass die Festlegung der Grenze lediglich auf Verhandlungen zwischen den Ländern beruht und nicht auf empirischen Studien, die den wirksamsten Steuersatz ermitteln.

Die Einführung einer Mindestgrenze von 15% stellt eine Basis dar, die nicht unterschritten werden soll. Angesichts der bisherigen Neigung vieler Länder, ihre Steuersätze zu reduzieren, um Kapital anzulocken, besteht jedoch die reale Gefahr, dass die 15%-Grenze zum neuen allgemeinen Standard wird. Die historische Entwicklung der Steuersätze zeigt, dass viele Länder ihre Körperschaftsteuersätze in Anbetracht des internationalen Wettbewerbs in den letzten Jahren bereits erheblich gesenkt haben.<sup>71</sup> Die Einführung einer zu geringen Mindeststeuer könnte dazu führen, dass der Steuerwettbewerb nach unten weiter vorangetrieben wird und lediglich bei 15% angehalten wird.

---

<sup>68</sup> Enache (Corporate Tax, 2023)

<sup>69</sup> o.A. (Europa, 2021)

<sup>70</sup> o.A. (Globale Mindestbesteuerung, 2021)

<sup>71</sup> OECD (Corporate Tax Statistics, 2022), S. 13–15

## 5.2 Umsatzgrenze

Die Umsatzgrenze für die globale Mindeststeuer gilt gem. Artikel 1.1 der OECD-Model Rules für multinationale Konzerne, welche einen jährlichen Umsatzerlös von mindesten 750 Mio. EUR ausweisen. Gemäß § 267 Abs. 3 HGB werden Kapitalgesellschaften bereits ab Umsatzerlösen von Jährlich 40 Mio. EUR als große Kapitalgesellschaften gegliedert. Daher stellt sich die Frage, weshalb nicht eine niedrigere Schwelle angewendet wird, um mehr Unternehmen in die Mindeststeuer miteinzubeziehen um somit die generierten Einnahmen für die Staaten als auch die Fairness zu erhöhen. Denn durch die Umsatzgrenze von 750 Mio. EUR werden in Deutschland lediglich 400-500 Unternehmen<sup>72</sup> von der Mindeststeuer betroffen sein.

Zum einen wurde die Grenze von 750 Mio. EUR an die Grenze des Country-by-Country Reportings (CbCR) angepasst. CbCR soll den Finanzbehörden einen besseren Einblick in die grenzüberschreitenden Aktivitäten von multinationalen Konzernen ermöglichen. Durch die Erstellung von Berichten, die die länderbezogenen Daten dieser Unternehmen enthalten, und deren automatischer Austausch, sollen die Finanzbehörden in der Lage sein, diese effektiver zu kontrollieren.<sup>73</sup> Zum anderen wurde die Grenze so gewählt, dass Kosten und Nutzen im Verhältnis stehen. Laut OECD bleiben bei einer Umsatzgrenze von 750 Mio. EUR die Gesamtwirkung und die Einnahmenvorteile erhalten, während die Compliance- und Verwaltungskosten auf ein Minimum beschränkt werden.<sup>74</sup> Diesbezüglich macht die Wahl der Grenze durchaus Sinn, denn auch wenn nicht alle MNEs durch die Mindeststeuer erfasst werden, stehen die notwendigen Daten für die betroffenen Unternehmen bereits zur Verfügung. Kleinere Unternehmen hätten zum einen Probleme bei der Datenbereitstellung aber auch bei der Anwendung der komplexen Regelungen von BEPS Pillar 2.

Zur Erreichung von mehr Steuerfairness, was auch ein erklärtes Ziel der Mindeststeuer ist, hätte die Festlegung der Grenze jedoch so erfolgen müssen, dass sämtliche MNEs erfasst werden. Um dies zu gewährleisten, wäre es notwendig gewesen, die Regelungen so zu gestalten, dass auch kleinere Unternehmen, die mit Compliance und Verwaltung verbundenen Kosten bewältigen können.

---

<sup>72</sup> *Deutscher Bundestag* (Antwort der Bundesregierung, 2022), S. 2

<sup>73</sup> *Bundeszentralamt für Steuern* (Verfahren CbCR)

<sup>74</sup> *OECD* (Tax Challenges, 2022), S. 14

## 5.3 Jurisdictional Blending

Wie in Kapitel 3.2.1 erläutert wurde, muss die ETR gem. dem Jurisdictional Blendings ermittelt werden. Das GloBE-Einkommen, sowie die angepassten erfassten Steuern je CE des Steuerhoheitsgebiets werden hierbei zusammengefasst. Anschließend wird die länderbezogene ETR ermittelt, um festzustellen, ob die in diesem Staat ansässigen CEs niedrig besteuert wurden.<sup>75</sup>

Diese staatenbezogene Ermittlung nach dem Jurisdictional Blending stellt sich als durchaus aufwendig dar, da die Bemessungsgrundlagen für jede CE einzeln ermittelt werden müssen und den Konzernen üblicherweise keine länderspezifischen Konsolidierungen vorliegen. Somit kommt zu den bereits bestehenden Rechnungslegungspflichten nach nationalem Recht eine komplizierte und zeitintensive Ermittlung der GloBE-Bemessungsgrundlage hinzu.<sup>76</sup>

Die Alternative zu dem Jurisdictional Blending wäre die Anwendung eines Global Blendings gewesen. Hierbei wird die ETR nicht für jede Steuerjurisdiktion einzeln berechnet, sondern lediglich einmal für alle Auslandsgewinne des Konzerns. Für diese praktikablere und einfachere Lösung hatte sich die USA im Rahmen des Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI), entschieden, welches Ähnlichkeiten mit BEPS Pillar 2 aufweist. Jedoch haben sich sowohl die OECD, die EU und Deutschland gegen diesen Ansatz eines Global Blendings ausgesprochen. Der Grund für die Ablehnung des Global Blendings liegt darin, dass es den Anreiz für multinationale Unternehmen verringert, ihre Gewinne in Übereinstimmung mit den wirtschaftlichen Aktivitäten und der Wertschöpfung zu versteuern. Stattdessen würde es ihnen erlauben, ihre Gewinne in Ländern mit niedrigen Steuersätzen zu konzentrieren, solange sie einen globalen Durchschnitt von mindestens 15% erreichen. Dies würde zu einer ungleichen Verteilung der Steuererträge zwischen den Ländern führen und die Bemühungen zur Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung untergraben. Daher bevorzugen die OECD, die EU und Deutschland ein Jurisdictional Blending, bei dem jede Steuerjurisdiktion einzeln betrachtet wird und eine Mindeststeuer von 15% auf alle Gewinne angewendet wird, unabhängig von der globalen ETR des Unternehmens.<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> OECD (Tax Challenges, 2022), S. 115

<sup>76</sup> Hierstetter (Pillar Two Blueprint, 2020), S. 880

<sup>77</sup> Englisch (International Effective, 2021), S. 12



## 5.4 Joint Ventures

Gem. § 67 MinStG-E sind Joint Ventures als fiktive CEs zu behandeln, sofern diese nach der Equity-Methode in der UPE bilanziert werden und diese eine Eigenkapitalbeteiligung von mindestens 50% hält. Diese Abweichung von der Einordnung als Teil der Unternehmensgruppe nach § 4 MinStG-E hat den Hintergrund, dass vermieden werden soll, dass zwei MNEs sich zu jeweils 50% an einem Unternehmen beteiligen. Hierdurch dieses nicht voll oder quotal Konsolidieren zu müssen und sich somit dem Anwendungsbereich von Pilar 2 zu entziehen.<sup>78</sup>

Das Joint Venture, inklusive seiner Tochtergesellschaften muss bei Erfüllung der o.g. Bedingungen als, fiktive Unternehmensgruppe behandelt werden. Jedoch muss ein separates Jurisdictional Blending pro Joint Venture-Gruppe vorgenommen werden, da die Mindeststeuergewinne/ -verluste nicht mit den der „reelen“ CEs desselben Staats verrechnet werden dürfen.<sup>79</sup>

In der Praxis ergeben sich neben der Komplexität in der Zuordnung eines Joint Venture, sowie Probleme bei der Datenbeschaffung, insbesondere bei ausländischen Joint Ventures,<sup>80</sup> ein weiteres Problem: Bei der Ermittlung der Carve Outs, welche in Kapitel 3.2.2 näher beschrieben wurden, wie der Betrag der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte der Joint Venture-Gruppe zu ermitteln ist gem. § 58 Abs. 3 MinStG „auf die durchschnittlichen Buchwerte der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte am Beginn und Ende des Geschäftsjahres abzustellen, wie sie im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft ausgewiesen sind.“<sup>81</sup> Dieser Satz ist jedoch nicht anwendbar auf das Joint Venture und seine Tochtergesellschaften, da deren materielle Vermögenswerte nicht im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erscheinen, da die Equity-Methode angewendet wird. Eine mögliche Gesetzeslücke besteht darin, dass Joint Ventures und ihre Tochtergesellschaften somit offenbar nicht vom substanzbasierten Freibetrag profitieren können.<sup>82</sup>

---

<sup>78</sup> Behrendt und Rautenstrauch (Behandlung Joint Ventures - Teil 1, 2023), S. 927 f.

<sup>79</sup> Behrendt und Rautenstrauch (Behandlung Joint Ventures - Teil 1, 2023), S. 935 f.

<sup>80</sup> Behrendt und Rautenstrauch (Behandlung Joint Ventures - Teil 2, 2023), S. 968 f.

<sup>81</sup> *Deutscher Bundestag* (Entwurf eines Gesetzes, 2023), S. 52

<sup>82</sup> Behrendt und Rautenstrauch (Behandlung Joint Ventures - Teil 1, 2023), S. 936 f.

## 5.5 Administrative Herausforderungen

Durch die Implementierung des umfassenden Regelwerks von BEPS-Pillar 2 ergeben sich in der Praxis erhebliche Herausforderungen, insbesondere im Bereich der Administration. Obwohl einige Daten aus dem länderbezogenen Berichtswesen (CbCR) verwendet werden können, sind viele der gestellten Anforderungen keineswegs leicht zu bewältigen.

Ein signifikantes Problemfeld stellt das Datenmanagement dar. Um den Vorgaben von BEPS Pillar 2 zu genügen, müssen Konzerne Informationen aus über 250 neuen Quellen pro Unternehmen aus den verschiedenen Ländern sammeln in denen diese ansässig sind. Dieser Prozess gestaltet sich insbesondere für Unternehmen, die unterschiedliche Betriebssysteme je nach Region nutzen, als anspruchsvoll.<sup>83</sup> Erste Analysen zeigen, dass nur um die 50% der Datenpunkte bereits zentral oder lokal vorhanden sind. Für weitere etwa 25% der Daten müssen Berechnungen durchgeführt werden, meist weil die Datenpunkte nicht in der gewünschten Feinheit vorliegen oder nicht getrennt werden können. Für die restlichen etwa 25% der Datenpunkte sind diese meist nicht verfügbar, vor allem wegen der hohen Komplexität bei der Erfassung von Rück- und Nebenwirkungen, auch in Verbindung mit der Ausnutzung von Optionen. Hinzu kommt die Frage, ob Optionen auf Ebene der einzelnen Entitäten oder der Jurisdiktionen ausgeübt werden sollen, teilweise mit einer Bindungsfrist von fünf Jahren, teilweise mit einer Bindungsfrist von einem Jahr. Die Wechselwirkungen zwischen den Optionen im Jurisdictional Blending sind zudem sehr kompliziert.<sup>84</sup>

Die GloBE-ETR-Berechnungen basieren auf den lokalen Abschlüssen der einzelnen Konzerngesellschaften in einem Land, die den Konzern-GAAP entsprechen und in der Währung des Konzerns ausgewiesen sind. Dies kann für viele Gruppen eine Herausforderung sein, da sie solche Unternehmenskonten mit dem nötigen Detailgrad erstellen müssen, der für die GloBE-ETR-Berechnung erforderlich ist. Normalerweise erstellen Konzerne nicht für jedes Unternehmen einen vollständigen Konzernabschluss nach GAAP. Sie erstellen den Konzernabschluss und die Konzernangaben mit Hilfe einer großen Konsolidierungstabelle/-software, die die Eliminierungen und Konsolidierungsanpassungen enthält. Die höhere Datenaggregation und Wesentlichkeit erschwert es, für jedes Unternehmen einen GAAP-konformen Konzernabschluss zu ermitteln. Deshalb prüfen verschiedene Gruppen jetzt, wie sie ihre Konsolidierungssoftware und -prozesse anpassen müssen, um das erforderliche Detailniveau zu errei-

---

<sup>83</sup> Hatch (Globale Mindestbesteuerung, 2023)

<sup>84</sup> Benzel (Pillar Two, 2023), S. 27

chen.<sup>85</sup> Zudem wird womöglich die Einführung oder Anpassung von IT-Systemen notwendig sein, da bestehende Systeme die komplexe Berechnung von Pillar 2 unter Umständen nicht bewältigen können. Unternehmen müssen sicherstellen, dass sie Zugriff auf die relevanten Daten haben und prüfen, ob Anpassungen an Prozessen oder Systemen erforderlich sind, was einen erheblichen administrativen Aufwand bedeutet.

Eine noch bedeutendere Herausforderung für betroffene Unternehmen besteht in der Neubewertung ihrer strategischen Ausrichtung und Unternehmensstruktur. Zunächst ist eine umfassende Überprüfung der bestehenden Steuerposition und -planung erforderlich, um potenzielle Risiken zu identifizieren. Die neuen Regelungen könnten dazu führen, dass Geschäftsmodelle und Wertschöpfungsketten nicht mehr angemessen und effizient sind. Möglicherweise müssen Unternehmen ihre Strategien anpassen, um ihre Wettbewerbsfähigkeit zu wahren, etwa durch Diversifizierung der Märkte, verstärkte Förderung von Innovationen oder Kostensenkungen. Schließlich sollten Unternehmen ihre Unternehmensstruktur überdenken und optimieren, um die Auswirkungen von BEPS Pillar 2 zu minimieren oder zu vermeiden. Dies könnte die Reduzierung oder Konsolidierung von Tochtergesellschaften oder Geschäftseinheiten in Niedrigsteuerrändern, Änderungen an Finanzierungs- oder Lizenzierungsstrukturen oder die Anpassung der Verrechnungspreispolitik umfassen.<sup>86</sup>

All diese Herausforderungen bringen eine erhebliche Unsicherheit für Unternehmen mit sich. Hinzu kommt, dass die globale Mindeststeuer bereits im kommenden Jahr in Kraft tritt. Der endgültige Gesetzesentwurf des Deutschen Bundestags wurde erst am 06.10.2023 veröffentlicht, was den Unternehmen nur begrenzte Vorbereitungszeit lässt. Insbesondere im Hinblick auf die möglicherweise notwendige Umgestaltung von Unternehmensstrukturen bleibt den Unternehmen wenig Zeit, um adäquate Anpassungen vorzunehmen. Auch für die Finanzverwaltung ergeben sich administrative Herausforderungen. Die Anwendung der Mindeststeuerregel erfordert eine umfassende und konsistente Erfassung der effektiven Steuerbelastung aller ausländischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten eines multinationalen Unternehmens. Dies erfordert einen hohen Grad an Koordination und Informationsaustausch zwischen den beteiligten Steuerbehörden, sowohl auf bilateraler als auch auf multilateraler Ebene.<sup>87</sup>

---

<sup>85</sup> Leung und Turley (BEPS 2.0, 2023)

<sup>86</sup> Hatch (Globale Mindestbesteuerung, 2023)

<sup>87</sup> Spengel u.a. (globale, 2023), S. 10–14

## 5.6 Aufkommenseffekte der globalen Mindestbesteuerung

Die vorliegende Abbildung Nummer 8 soll die Aufkommenseffekte der globalen effektiven Mindestbesteuerung pro Jahr für Deutschland veranschaulichen. Die Schätzungen des ifo Schnelldienstes wurden auf Basis von Daten aus dem Country-by-County-Reports (CbC-Berichte) verwendet. Der herangezogene Datensatz besteht aus Angaben zu 3.613 MNU aus den Jahren 2016 bis 2019.<sup>88</sup>

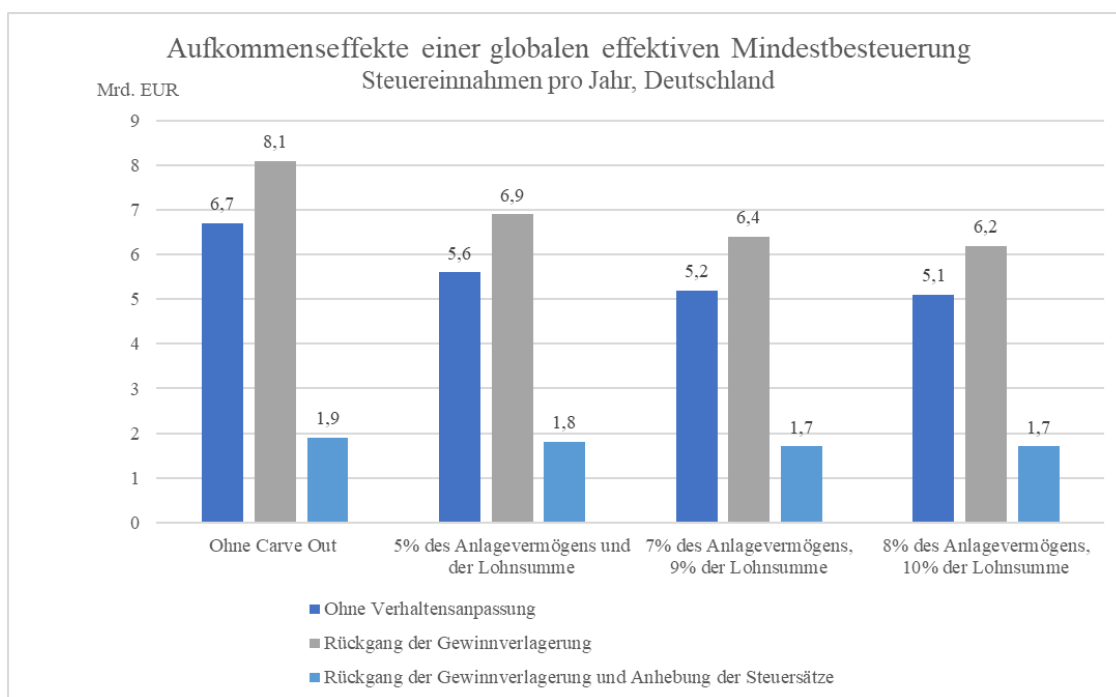


Abbildung 8: Aufkommenseffekte einer globalen effektiven Mindestbesteuerung<sup>89</sup>

Es werden zum einen die Effekte von substanzbasierten Abzügen (Carve Outs), welche die Top-Up Tax wie in Kapitel 3.2 beschrieben reduzieren, aber auch Verhaltensanpassungen der Unternehmen berücksichtigt. Geht man davon aus, dass die Einführung einer globalen Mindeststeuer zu keiner Verhaltensanpassung der Unternehmen führt, so führt die Mindeststeuer zu Mehreinnahmen von geschätzten 5,1 bis 6,7 Mrd. EUR, je nach Höhe der Carve Outs.

Berücksichtigt man, dass eine globale effektive Mindestbesteuerung eine Gewinnverlagerung reduziert, so wächst der Aufkommenszuwachs für den deutschen Staat auf 6,2 bis 8,1 Mrd.

<sup>88</sup> Fuest u.a. (Aufkommenseffekte, 2022), S. 43

<sup>89</sup> Fuest u.a. (Aufkommenseffekte, 2022), S. 46

EUR pro Jahr. Eine globale effektive Mindeststeuer wird voraussichtlich die Anreize für Unternehmen verringern, ihre Gewinne in Länder mit niedrigen Steuersätzen zu verlagern. Dies liegt daran, dass die effektive Steuerlast auf die in diesen Ländern erzielten Gewinne erhöht wird.<sup>90</sup>

Unter Berücksichtigung von einem Rückgang der Gewinnverlagerung, sowie einer Anhebung der effektiven Steuersätze aller Länder der Welt, reduziert sich der Aufkommenszuwachs für Deutschland auf 1,7 bis 1,9 Mrd. EUR. Da durch die Anhebung der Steuersätze auf das Mindestniveau weltweit das Einkommen aus der globalen effektiven Mindeststeuer auf null sinkt, wird lediglich durch den Rückgang der Gewinnverlagerung ein zusätzliches Aufkommen generiert.<sup>91</sup> Dieses Szenario entspricht laut der Studie am wahrscheinlichsten der Realität, da die Anhebung der Steuersätze zwei Vorteile hat: Erstens können sie so die Einbußen an Steuereinnahmen kompensieren, die durch die Gewinnverlagerung in Hochsteuerländer entstehen; zweitens werden die im Inland ansässigen Unternehmen nicht stärker belastet, sondern nur deren Steuerabgaben aus dem Ausland ins Inland umgeleitet.<sup>92</sup>

Dem Aufkommenszuwachs stehen jedoch auch Kosten gegenüber. Zum einen die Haushaltsausgaben des Fiskus aber auch der Erfüllungsaufwand der Wirtschaft. Laut dem Deutschen Bundestag wird auf Seite des Haushalts ein einmaliger Umstellungsaufwand von voraussichtlich 8,74 Mio. EUR entstehen. Zudem wird mit einem jährlichen Mehraufwand in Höhe von 17,78 Mio. EUR gerechnet. Für die Wirtschaft, also die Unternehmen, wird mit einem einmaligen Erfüllungsaufwand von 322,62 Mio. EUR gerechnet, sowie mit einem laufenden jährlichen Erfüllungsaufwand von rund 31,12 Mio. EUR.<sup>93</sup>

Betrachtet man das Verhältnis der Steuernehreinnahmen durch die globale Mindeststeuer mit dem Gesamtaufkommen der Gemeinschaftsteuern in Deutschland aus dem Jahr 2022 (675,0 Mrd. EUR<sup>94</sup>), machen die Mehreinnahmen (ohne Berücksichtigung der Kosten) je nach Szenario (1,7 bis 8,1 Mrd. EUR) lediglich 0,27 bis 1,2% aus. Betrachtet man das Verhältnis der Steuernehreinnahmen durch die globale Mindeststeuer mit dem Gesamtaufkommen der Körperschaftsteuern in Deutschland aus dem Jahr 2022 (46,30 Mrd. EUR<sup>95</sup>), sowie der Gewerbe-

---

<sup>90</sup> Fuest u.a. (Aufkommenseffekte, 2022), S. 43

<sup>91</sup> Fuest u.a. (Aufkommenseffekte, 2022), S. 46

<sup>92</sup> Fuest u.a. (Aufkommenseffekte, 2022), S. 43

<sup>93</sup> *Deutscher Bundestag* (Entwurf eines Gesetzes, 2023), S. 2

<sup>94</sup> *Statistisches Bundesamt* (Steuereinnahmen 2022)

<sup>95</sup> *Statista* (Steuereinnahmen Körperschaftsteuer, 2023)

steuer aus dem Jahr 2022 (70,2 Mrd. EUR<sup>96</sup>) machen die Mehreinnahmen (ohne Berücksichtigung der Kosten) je nach Szenario (1,7 bis 8,1 Mrd. EUR) 1,46 bis 6,95% aus.

Die Höhe der Einnahmen wirkt gegenüber den damit verbundenen Aufwendungen und Kosten, die im Zusammenhang mit der Einführung von BEPS Pillar, sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Wirtschaft entstehen, eher marginal. Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Generierung von zusätzlichen Steuereinnahmen das Hauptziel des BEPS-Projektes ist. Nach Aussage Bundesregierung ist das Ziel „schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiven Steuergestaltungen entgegenzuwirken und damit zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beizutragen“.<sup>97</sup> Laut dem Rat der Europäischen Union sollen durch BEPS-Pillar 2 zudem Unternehmensgewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Tätigkeit stattgefunden hat, und Wert generiert wurde.<sup>98</sup> Von einer Erwirtschaftung von zusätzlichen Steuereinnahmen wird hier zunächst nicht gesprochen.

## 5.7 GILTI

Das Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) ist eine steuerliche Maßnahme, die die USA im Oktober 2017 verabschiedet haben und die seit dem 1.1.2018 in Kraft ist. Sie zielt darauf ab, bestimmte passive Einkünfte aus dem Ausland zu besteuern, wenn diese dort einer zu geringen Besteuerung unterliegen. Diese Einkünfte werden als eine Art von Einkommen behandelt, das den US-amerikanischen Hinzurechnungsvorschriften unterliegt, den sogenannten „Subpart F-Rules“. GILTI soll verhindern, dass Gewinne aus immateriellen Wirtschaftsgütern in Länder mit niedrigen Steuersätzen verlagert werden und so der US-Besteuerung entgehen. Durch GILTI können die USA Gewinne von ausländischen Tochtergesellschaften von US-Unternehmen besteuern, wenn diese eine „Routinerendite“ von 10% der materiellen Vermögenswerte überschreiten. Die Mindestbesteuerung unter GILTI liegt bei 10,5-13,125% (ab 2026).<sup>99,100</sup>

Im ursprünglichen Gesetz zur Wiederherstellung des Besseren (BBB) hatte sich die USA grundsätzlich bereit erklärt, die globale Mindeststeuer zu verwenden. Das BBB sollte die bestehende globale Steuer auf immaterielle Einkünfte mit niedriger Besteuerung, oder GILTI,

---

<sup>96</sup> Destatis (Gewerbsteuereinnahmen, 2023)

<sup>97</sup> Deutscher Bundestag (Entwurf eines Gesetzes, 2023), S. 1

<sup>98</sup> EU Monitor (Directive 2022/2523, 2022)

<sup>99</sup> Schnitger und Holle (Book Minimum Tax, 2022), S. 827

<sup>100</sup> Maurer (US-Steuerreform, 2018)

mit Säule Zwei in Einklang bringen, indem der GILTI-Satz von 10,5 auf 15 Prozent erhöht wurde, um Säule Zwei zu entsprechen. Dies geschah jedoch nicht, der Senat diesem nicht zustimmte.<sup>101</sup>

Zwar wirken die GLTI-Regelungen wie eine IIR, jedoch war nicht klar, wie diese im Sinne der GloBE Rules anzusehen waren.<sup>102</sup> Es gab drei Optionen wie GILTI behandelt werden könnte. Die GILTI-Regelung hätte in der ersten Option als qualifizierte IIR angesehen werden können.<sup>103</sup> Unter anderem die Bundessteuerberaterkammer hat sich hierzu negativ geäußert, da es zu einer Wettbewerbsverzerrung durch die Anwendung des Global Blendings, statt des Jurisdictional Blendings kommt.<sup>104</sup> In der zweiten Option könnte GILTI als besondere Form der Hinzurechnungsbesteuerung angesehen werden, jedoch nicht als qualifizierte IIR. Hierbei wird der Betrag der IIR/ UTPR Top-Up Tax durch GILTI als Covered Tax reduziert. Durch diese Option wird das Problem der Doppelbesteuerung weitgehend vermieden, jedoch ist sie mit einem erhöhten Compliance-Aufwand verbunden. Eine dritte Option wäre GILTI weder als qualifizierte IIR noch als besondere Form der Hinzurechnungsbesteuerung anzusehen. In diesem Fall würde die IIR/ UTPR angewendet werden, ohne dass die US-Muttergesellschaft eine Verringerung ihrer GILTI-Steuerlast erfährt. Bei dieser Option wären US-Gruppen einem erhöhten Risiko der Doppelbesteuerung ausgesetzt.<sup>105</sup>

Erst in dem finalen Gesetzesentwurf des deutschen Bundestags vom 06.10.2023 wurde klar- gestellt, wie die Steuer durch GILTI behandelt wird. Die Staatengemeinschaft hatte sich auf Behandlung des GILTI-Regimes als besondere Form der Hinzurechnungsbesteuerung geei- nigt.<sup>106</sup> Diese Lösung ist als positiv zu bewerten, da es zum einen zu keiner bedeutenden Wettbewerbsverzerrung, wie von der Steuerberaterkammer befürchtet, kommt und zum ande- ren die Gefahr einer Doppelbesteuerung von US-Gruppen vermieden wird. Es ist jedoch noch unklar, wie das Ergebnis aus der GILTI-Berechnung aufgeteilt werden soll.<sup>107</sup>

---

<sup>101</sup> Bunn (Gift or Lump, 2021)

<sup>102</sup> Frotscher und Schmidt (Umsetzung GloBE Rules, 2023), S. 61

<sup>103</sup> Linn und Maywald (Globale Midestbesteuerung, 2022), S. 276

<sup>104</sup> *Bundessteuerberaterkammer* (Stellungnahme Bundesberaterkammer, 2022)

<sup>105</sup> Linn und Maywald (Globale Midestbesteuerung, 2022), S. 276

<sup>106</sup> *Deutscher Bundestag* (Entwurf eines Gesetzes, 2023), S. 231

<sup>107</sup> Linn und Maywald (Globale Midestbesteuerung, 2022), S. 276

## 5.8 Absenkung der 25% Grenze nach dem AStG

Die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz (AStG) ist eine Regelung, die verhindern soll, dass deutsche Steuerpflichtige ihre Einkünfte in Niedrigsteuerländer verlagern, um die deutsche Besteuerung zu umgehen. Dabei werden bestimmte passive Einkünfte, die von ausländischen Gesellschaften erzielt werden, an denen der deutsche Steuerpflichtige beteiligt ist, dem deutschen Steuerpflichtigen anteilig zugerechnet und in Deutschland besteuert, auch wenn sie nicht ausgeschüttet werden. Die Hinzurechnungsbesteuerung gilt nur, wenn die ausländische Gesellschaft einer effektiven Besteuerung von weniger als 25% unterliegt und die passiven Einkünfte mehr als ein Drittel der gesamten Einkünfte der Gesellschaft ausmachen. Die Hinzurechnungsbesteuerung soll so eine künstliche Verlagerung von Einkünften in Niedrigsteuerländer vermeiden und eine gerechte Besteuerung im Inland sicherstellen.<sup>108</sup> Werden passive, sowie aktive, niedrig besteuerte Einkünfte im Ausland erwirtschaftet, findet sowohl die IIR als auch die Hinzurechnungsbesteuerung Anwendung. Dabei hat die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung Vorrang vor der Anwendung der IIR. Nach § 10 Abs. 1 AStG kann es zu einer Hinzurechnungsbesteuerung kommen, die die Einkünfte des Anteilseigners erhöht und in seine Gesamteinkünfte einfließt. Dies führt aber nicht zwangsläufig zu einer Steuerzahlung, die im Abschluss berücksichtigt wird. Wenn der Anteilseigner laufende oder vorgetragene Verluste hat, werden diese mit dem Hinzurechnungsbetrag verrechnet oder abgezogen, bevor Steuern im Abschluss anfallen. Wenn der Anteilseigner trotz der Hinzurechnungsbesteuerung keine Steuern zahlen muss, kann der ausländischen Gesellschaft mit niedriger Besteuerung kein Steueraufwand zugerechnet werden und die passiven Einkünfte mit niedriger Besteuerung können zusätzlich durch eine Top-Up Tax belastet werden, wenn die IIR angewendet wird.<sup>109</sup> Die Koexistenz beider Regelungen und die daraus entstehenden Probleme, wurde in der Literatur mehrfach kritisiert.<sup>110,111</sup> Positiv zu bewerten ist die daraufhin gefolgte Änderung in dem am 10.07.2023 veröffentlichte BMF-Referentenentwurf. In diesem wurde die 25%- Grenze der Hinzurechnungsbesteuerung ab 2024 auf 15% herabgesetzt.<sup>112</sup> Damit wird ein Gleichlauf mit der globalen Mindeststeuer erreicht und die Gefahr einer Doppelbesteuerung vermieden.

---

<sup>108</sup> Frotschner (Hinzurechnungsbesteuerung)

<sup>109</sup> Polatzky und Michelberger (Umsetzung globale Mindestbesteuerung, 2023), S. 90 f.

<sup>110</sup> Richter und Lentz (Allokation von erfassten Steuern, 2023), S. 412

<sup>111</sup> Polatzky und Michelberger (Umsetzung globale Mindestbesteuerung, 2023), S. 90 f.

<sup>112</sup> Linn (BMF-Referentenentwurf, 2023)



## 5.9 Latente Steuern in Verlustsituationen

Aufgrund von unterschiedlichen Bewertungsansätzen für Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zwischen den IFRS (oder anderen Rechnungslegungsstandards) und der Steuerbilanz können temporäre Differenzen entstehen, welche die Bildung von Steuerlatenzen erfordern. Wenn eine temporäre Differenz voraussichtlich zu einer Steuerentlastung in der Zukunft führt, wird eine aktive latente Steuer gebildet. Falls sie zu einer zukünftigen Steuerschuld führt, wird eine passive latente Steuer gebildet. Dieser Prozess zielt darauf ab, den Steuereffekt solcher Differenzen bereits im Jahr ihrer Entstehung zu berücksichtigen, anstatt ihn erst im Zeitraum der steuerlichen Effektivierung zu erfassen. Das Berechnungsschema der Mindeststeuer erfordert daher die Erfassung latenter Steuern, um vorübergehende Abweichungen vom steuerlichen Gewinn zu vermeiden, die eine ungerechtfertigte Auslösung einer Mindestbesteuerung verursachen könnten.

Die Bedeutung von Verlusten, ist im Rahmen der Mindeststeuerbelastung unter Berücksichtigung latenter Steuern besonders hoch. Denn die latenten Steuern werden bei der globalen Mindestbesteuerung nur mit höchstens 15% einbezogen. Das bedeutet aus deutscher Perspektive, dass in der Regel nur die Hälfte der relevanten Steuern berücksichtigt werden.

Wenn die Verluste genutzt werden, wird die aktive latente Steuerposition entsprechend aufgelöst und mindert den Aufwand. Der anzuwendende Steuersatz darf laut dem MinStG 15% nicht überschreiten.

Dass die vereinfachte niedrige Bewertung mit 15% zu unerwünschten Effekten in einem Hochsteuerland führen kann, z.B. wenn im Zeitraum der Verlustnutzung steuerfreie Erträge anfallen, verdeutlicht das folgende Beispiel:

<b>Berechnung Hochsteuerland</b>	<b>Jahr 01</b>	<b>Jahr 02</b>
zvE (vor Verlustrechnung) = Mindeststeuer-Verlust	-200	240
Davon steuerfreier Ertrag	0	-40
zvE (nach Verlustrechnung)	-200	0
Tatsächliche Steuern	0	0
Erfasste Steuern (30%)	-60	+60
Steuerertrag (-)/ -aufwand (+) Konzern	-60	+60
		60/240= 25%

Aktive latente Steuern gem. GloBE Musterregelungen (15%)	-30	+30
Anpassung	+30	-30
Angepasste erfasste Steuern	-30	+30
		$30/240 = 12,5\%$
Ergänzungssteuer	0	$2,5\% \times 240 = 6$

*Tabelle 3: Berechnung latente Steuern in Verlustsituation (Hochsteuerland)<sup>113</sup>*

In dem vorliegenden Fall kommt es zu einer Doppelbesteuerung, durch das Anfallen einer Ergänzungssteuer in Höhe von 6 GE.

---

<sup>113</sup> In Anlehnung an: Haase u.a. (Pillar 2- Akademische Ungereimtheiten, 2023), S. 132 f.

## 6 Fazit

Die vorliegende Arbeit soll die Einführung der Globalen Mindeststeuer kritisch hinterfragen und die Schwachstellen aber auch die teilweise gelungene Umsetzung erörtern. Hierfür wurden mehrere Punkte im Hauptteil untersucht.

Grundsätzlich wird die Einführung einer globalen Mindeststeuer für mehr Steuergerechtigkeit sorgen. Auch wenn Deutschland als Hochsteuerland in keinem hohen Maß von der Mindeststeuer profitieren wird, sorgt die globale Mindeststeuer für einen faireren Wettbewerb und erschwert Steuervermeidung. Durch das am 27.12.2023 veröffentlichte Gesetz wurden zudem noch offenen Fragen beseitigt und Lücken geschlossen. Beispielsweise wurde die 25% Grenze nach dem Außensteuergesetz auf die Höhe der globalen Mindeststeuer angepasst, um das Risiko einer Überschneidung der beiden Regelungen zu reduzieren und somit eine faktische Doppelbesteuerung einzudämmen. Jedoch wurden nicht sämtliche Risiken der Doppelbesteuerung beseitigt, wie die Ausführung zu latenten Steuern in Verlustsituationen zeigt.

Zudem gibt es noch einige Schwachstellen, wegen derer sich die Umsetzung als schwierig gestalten könnte. Die Wahl des Jurisdictional Blendings statt des Global Blendings sorgt für mehr Komplexität in der Umsetzung. Ebenso sind die administrativen Herausforderungen für Konzerne aber auch für die Finanzverwaltung nicht zu unterschätzen. Auch die Überschneidung mit bestehenden Maßnahmen gegen Steuervermeidung, wie die in den USA eingeführte GILTI, stellt die betroffenen Unternehmen vor Probleme, da die genaue Aufteilung bis heute nicht geklärt ist.

Inhaltlich sind die GLOBE-Regelungen bei der Wahl des Mindeststeuersatzes in Höhe von 15%, sowie der Umsatzgrenze in Höhe von 750 Mio. EUR zu kritisieren. Zudem umfasst die Umsatzgrenze von 750 Mio. EUR bei weitem nicht alle multinational agierenden Unternehmen.

Abschließend lässt sich sagen, dass der grundsätzliche Plan einer globalen Mindeststeuer ein wichtiger Schritt für mehr Steuergerechtigkeit ist. Leider zeigt die kritische Analyse, dass sich die Mindestbesteuerung noch mit vielen Herausforderungen konfrontiert sieht.

# 7 Anhang und Anhangsverzeichnis

## Anhangsverzeichnis der Daten auf dem Datenträger

### Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere, dass ich die vorliegende Bachelorarbeit selbständig angefertigt, nicht anderweitig für Prüfungszwecke vorgelegt, alle benutzten Quellen und Hilfsmittel angegeben, sowie wörtliche und sinngemäße Zitate als solche gekennzeichnet habe.

Ulm, 24.02.2024

Ort, Datum

Schroder

Unterschrift

# Literaturverzeichnis

Amtsblatt der Europäischen Union (Richtlinie (EU), 2022)

Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union 2022.

Angerer, J. (Allgemeine Steuerpolitik, 2023)

Allgemeine Steuerpolitik (2023). URL:

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/de/sheet/92/allgemeine-steuerpolitik> (abgerufen am 19. November 2023).

Behrend, L., Rautenstrauch, G. (Behandlung Joint Ventures - Teil 2, 2023)

Behandlung von Joint Ventures nach dem Mindeststeuergesetz - Teil 2, in: IWB 2023 (23), S. 959–969.

Behrendt, L., Euhus, S., Schmahl, F. (Pillar Two, 2023)

Pillar Two – Scoping der Constituent Entities einer multinationalen Unternehmensgruppe im IFRS-Konzern 2023.

Behrendt, L., Rautenstrauch, G. (Behandlung Joint Ventures - Teil 1, 2023)

Behandlung von Joint Ventures nach dem Mindeststeuergesetz - Teil 1: Umsetzung von Pillar Two und steuerliche Compliance, in: IWB 2023 (22), S. 926–939.

Benzel, U. (Pillar Two, 2023)

Pillar Two – Herausforderungen, Prozesse sowie Rechen- und Datenmodelle, in: beck.digitax 2023 (05), S. 23–36.

Benzel, U. u. a. (Mindestbesteuerung, 2022)

Mindestbesteuerung: Welche Herausforderungen sich für betroffene Unternehmen ergeben (2022). URL: [https://www.ey.com/de\\_de/tax-law-magazine/mindestbesteuerung-fordert-maximale-aufmerksamkeit](https://www.ey.com/de_de/tax-law-magazine/mindestbesteuerung-fordert-maximale-aufmerksamkeit) (abgerufen am 03. November 2023).

Bundesfinanzministerium (Base Erosion and Profit Shifting, 2023)

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Übersicht über die 15 Aktionspunkte (2023).

URL:

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/BEPS/15-aktionspunkte.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/BEPS/15-aktionspunkte.html) (abgerufen am 11. November 2023).

Bundesministerium der Finanzen (Regierungsentwurf)

Regierungsentwurf Mindeststeuergesetz. URL:

<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2023/08/2023-08-16-regierungsentwurf-mindeststeuergesetz.html> (abgerufen am 17. November 2023).

Bundesministerium der Finanzen (Stellungnahme, 2022)

Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF zur OECD-Reform der Besteuerung multinationaler Unternehmen, in: Bundesministerium der Finanzen 2022 (August).

Bundesministerium der Finanzen (Auf dem Weg, 2023)

Auf dem Weg zu einer fairen internationalen Besteuerung (2023). URL:

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html) (abgerufen am 17. November 2023).

Bundesministerium der Finanzen (Diskussionsentwurf, 2023)

Diskussionsentwurf zur Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung in Deutschland (2023). URL:

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2023-03-21-Diskussionsentwurf-MinBestRL-UmsG.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-03-21-Diskussionsentwurf-MinBestRL-UmsG.html) (abgerufen am 17. November 2023).

Bundessteuerberaterkammer (Stellungnahme Bundesberaterkammer, 2022)

Stellungnahme der Bundesteuerberaterkammer zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union (2022). URL: <https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse->

und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK\_2022-009B\_2022-04-06\_Mindestbesteuerung\_EU.pdf (abgerufen am 09. Dezember 2023).

Bundeszentralamt für Steuern (Verfahren CbCR)

Das Verfahren CbCR. URL:

[https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern\\_Informationsaustausch/CountryByCountryReporting/Country\\_by\\_Country\\_Reporting/cbcr\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/CountryByCountryReporting/Country_by_Country_Reporting/cbcr_node.html) (abgerufen am 29. November 2023).

Bunn, D. (Gift or Lump, 2021)

Gift or Lump of Coal: U.S. Cross-border Tax Changes Won't Be Home for Christmas (2021). URL: <https://taxfoundation.org/blog/us-cross-border-tax-changes-global-minimum-tax-rules/> (abgerufen am 28. Dezember 2023).

C.H. Beck (Hrsg.) (Beck, 2023)

Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon: Pillar II (Mindestbesteuerung), 64. Aufl., München 2023.

Destatis (Gewerbesteuereinnahmen, 2023)

Gewerbesteuereinnahmen 2022 auf neuem Höchststand (2023). URL:

[https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2023/08/PD23\\_332\\_713.html#:~:text=WIESBADEN%20%E2%80%93%20Die%20Gemeinden%20in%20Deutschland,Statistische%20Bundesamt%20\(Destatis\)%20mit.](https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2023/08/PD23_332_713.html#:~:text=WIESBADEN%20%E2%80%93%20Die%20Gemeinden%20in%20Deutschland,Statistische%20Bundesamt%20(Destatis)%20mit.) (abgerufen am 05. Dezember 2023).

Deutscher Bundestag (Antwort der Bundesregierung, 2022)

Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Fraktion der CDU/CSU: OECD-Steuerreform – Unilaterale Einführung eines Mindeststeuersatzes (Säule 2) 2022 (20/4116).

Deutscher Bundestag (Schriftliche Fragen, 2022)

Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 14. März 2022 eingegangenen Antworten der Bundesregierung 2022.

Deutscher Bundestag (Entwurf eines Gesetzes, 2023)

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen vom 06.10.2023 2023.

Deutscher Bundestag (Globale Mindestbesteuerung, 2023)

Globale Mindestbesteuerung: Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 050/23, Berlin 2023.

Enache, C. (Corporate Tax, 2023)

Corporate Tax Rates around the World, 2022 (2023). URL:

<https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2022/> (abgerufen am 28. November 2023).

Englisch, J. (International Effective, 2021)

International Effective Minimum Taxation – analysis of GloBE (Pillar Two), in: SSRN Journal 2021.

EU Monitor (Directive 2022/2523, 2022)

Directive 2022/2523 - Ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union (2022). URL:

<https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vlz3h66hdgzx> (abgerufen am 17. November 2023).

Frotscher, G., Schmidt, N. (Umsetzung Globe Rules, 2023)

Die Umsetzung der GloBE Rules (Pillar Two) in den USA, Baden-Baden 2023.

Frotschner, M. (Hinzurechnungsbesteuerung)

Hinzurechnungsbesteuerung – ABC IntStR. URL: [https://www.haufe.de/steuern/haufe-steuer-office-excellence/hinzurechnungsbesteuerung-abc-intstr\\_idesk\\_PI25844\\_HI3707594.html](https://www.haufe.de/steuern/haufe-steuer-office-excellence/hinzurechnungsbesteuerung-abc-intstr_idesk_PI25844_HI3707594.html) (abgerufen am 25. November 2023).

Fuest, C., Hugger, F., Neumeier, F. (Großunternehmen, 2021)

Großunternehmen in Niedrigsteuerländer – Wie hoch sind die Steueraufkommensverluste?, in: ifo Institut 2021 (1), S. 38–42.



Fuest, C., Hugger, F., Neumeier, F. (Aufkommenseffekte, 2022)

Die Aufkommenseffekte einer globalen effektiven Mindeststeuer: Eine Analyse auf Basis von Country-by-Country-Berichten, in: ifo Schnelldienst 2022 (4), S. 41–49.

Haase, F. u. a. (Pillar 2- Akademische Ungereimtheiten, 2023)

Pillar 2- Akademische Ungereimtheiten und praktische Umsetzung bei deutschen Familienunternehmen: Eine Streitschrift, in: ifst 2023 (549), S. 1–199.

Hans Weggenmann (Pillar 2, 2023)

Pillar 2: Die neue Welt der Mindestbesteuerung: Das „Two-Pillar-Modell“: Eine Antwort auf die steuerlichen Herausforderungen der Digitalen Wirtschaft (2023). URL: <https://www.roedl.de/themen/steuerberatung/pillar-2-leitfaden-mindestbesteuerung-oece> (abgerufen am 31. Oktober 2023).

Hatch, P. (Globale Mindestbesteuerung, 2023)

Globale Mindestbesteuerung 101: Die Besonderheiten und wesentlichen Auswirkungen von BEPS Pillar 2 (2023). URL: <https://www.wolterskluwer.com/de-de/expert-insights/global-minimum-taxation-and-impacts-of-beps-pillar-two> (abgerufen am 03. Dezember 2023).

Hierstetter, F. (Pillar Two Blueprint, 2020)

Pillar Two Blueprint – Eine erste Bewertung der GloBE-Vorschläge zu einer globalen Mindestbesteuerung, in: iStR 2020 (22), S. 857–908.

Leung, S., Turley, C. (BEPS 2.0, 2023)

BEPS 2.0 implementation – Advances in Asia-Pacific and the China perspective (2023).

URL:

<https://www.internationaltaxreview.com/article/2bmavhd1wdmov1nw2etq8/features/beps-2-0-implementation-advances-in-asia-pacific-and-the-china-perspective> (abgerufen am 05. Dezember 2023).

Linn, A. (BMF-Referentenentwurf, 2023)

BMF-Referentenentwurf: Umsetzung globale Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (2023). URL: <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales->

steuerrecht/bmf-referentenentwurf-umsetzung-globale-mindestbesteuerung-und-weiterer-begleitmassnahmen.html (abgerufen am 26. November 2023).

Linn, A., Maywald, A. (Globale Mindestbesteuerung, 2022)

Globale Mindestbesteuerung und US-GILTI – Ein (un)gleiches Paar?, in: iStR 2022 (8), S. 265–300.

Luce, A. (Pillar 2, 2023)

Pillar 2: EU setzt Signal zur weltweiten Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung (2023). URL: <https://www.roedl.de/themen/pillar-2-eu-einigung-weltweite-umsetzung-globale-mindestbesteuerung> (abgerufen am 17. November 2023).

Luce, A. (Pillar 2, 2023)

Pillar 2: Temporäre Vereinfachungen durch Safe Harbour-Regelungen der OECD (2023). URL: <https://www.roedl.de/themen/pillar-2-safe-harbour-regelung-vereinfachung> (abgerufen am 07. November 2023).

Mattern, O. (BEPS Aktionsplan, 2016)

Der BEPS Aktionsplan (2016). URL: <https://kpmg.com/de/de/home/themen/2016/03/beps-aktionsplan.html> (abgerufen am 11. November 2023).

Maurer, L. (US-Steuerreform, 2018)

US-Steuerreform: GILTI in Kürze erklärt (2018). URL: <https://www.bakermckenzie-kompass.de/2018/03/16/us-steuerreform-global-intangible-low-taxed-income-in-kuerze-erklart/> (abgerufen am 20. Dezember 2023).

o.A. (Europa, 2021)

Europa | Umsetzung der Mindestbesteuerung (Kommission): nwb-Nachricht vom 22.12.2021 (2021). URL: [https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/877944/?query=Einigung%20auf%20einheitlichen%20Mindeststeuersatz%20von%2015%20Prozent%20\(BMF\)&listPos=8](https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/877944/?query=Einigung%20auf%20einheitlichen%20Mindeststeuersatz%20von%2015%20Prozent%20(BMF)&listPos=8) (abgerufen am 13. Dezember 2023).

o.A. (Globale Mindestbesteuerung, 2021)

Globale Mindestbesteuerung | Einigung auf einheitlichen Mindeststeuersatz von 15 Prozent (BMF): nwb-Nachricht vom 02.07.2021 (2021). URL: [https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/859925/](https://datenbank-nwb.de.ezproxy.hnu.de/Dokument/859925/) (abgerufen am 13. Dezember 2023).

o.A. (EU: Richtlinie, 2023)

EU: Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung („Pillar 2“) in Kraft getreten (2023). URL: <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/eu-richtlinie-zur-globalen-mindestbesteuerung-pillar-2-in-kraft-getreten.html> (abgerufen am 22. November 2023).

o.A. (Gesetzgebung, 2023)

Gesetzgebung | Zustimmung für globale Mindeststeuer (Bundesrat) (2023). URL: [https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/1032784/?query=globale%20mindeststeuer&listPos=0](https://datenbank-nwb.de.ezproxy.hnu.de/Dokument/1032784/?query=globale%20mindeststeuer&listPos=0) (abgerufen am 20. Dezember 2023).

OECD (Addressing Base Erosion, 2013)

Addressing Base Erosion and Profit Shifting 2013.

OECD (Programme of Work, 2019)

Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Inclusive Framework on BEPS 2019.

OECD (Tax Challenges, 2020)

Tax Challenges Arising from Digitalisation: Report on Pillar Two Blueprint, Paris 2020.

OECD (Zwei-Säulen-Lösung, 2021)

Zwei-Säulen-Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, Paris 2021.

OECD (Corporate Tax Statistics, 2022)

Corporate Tax Statistics: Fourth Edition, Paris 2022.

OECD (Overview, 2022)

Overview of the Key Operating Provisions of the GloBE Rules, Paris 2022.

OECD (Safe Harbours, 2022)

Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), Paris 2022.

OECD (Tax Challenges, 2022)

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS, Paris 2022.

OECD (Steuerliche Herausforderungen, 2023)

Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2): Inclusive Framework on BEPS, Paris 2023.

OECD (Subject to Tax Rule, 2023)

The Subject to Tax Rule in a Nutshell, Paris 2023.

Oppel, F. (BEPS-Projekt, 2016)

Das BEPS-Projekt der OECD/G20 – Kerninhalte der Abschlussberichte und Auswirkungen auf das deutsche (internationale) Steuerrecht, in: *SteuK* 2016 (3), S. 53–74.

Polatzky, R., Michelberger, L. (Umsetzung globale Mindestbesteuerung, 2023)

Die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in Deutschland im Lichte der Hinzu-rechnungsbesteuerung nach dem AStG, in: *iStR* 2023 (3), S. 77–112.

Reichl, A. (OECD-Vorschlag, 2022)

Der OECD-Vorschlag einer globalen Mindestbesteuerung (Pillar 2) – Was kommt da auf uns zu? (2022). URL: [https://www.psp.eu/assets/pdfs/psp-webinar\\_der-oecd-vorschlag-einer-globalen-mindestbesteuerung\\_pillar-2.pdf](https://www.psp.eu/assets/pdfs/psp-webinar_der-oecd-vorschlag-einer-globalen-mindestbesteuerung_pillar-2.pdf).

Richter, L., Lentes, P. (Allokation von erfassten Steuern, 2023)

Zur Allokation von erfassten Steuern im Spannungsfeld von Pillar Two und Hinzurechnungsbesteuerung, in: iStR 2023 (12), S. 405–440.

Rieck, J., Fehling, D. (Effektive Mindestbesteuerung, 2022)

Effektive Mindestbesteuerung in der EU – der Richtlinienentwurf zur Umsetzung der GloBE-Regelungen, in: iStR 2022 (2), S. 37–72.

Rieck, J., Fehling, D. (Neues zur effektiven Mindestbesteuerung, 2023)

Neues zur effektiven Mindestbesteuerung in der EU – die Umsetzung von Säule 2 nimmt Gestalt an, in: iStR 2023 (3), S. 77–112.

Schnitger, A., Gebhardt, R. (Pillar Two, 2023)

Pillar Two: Anwendungsbereich und Erhebungsnormen der sog. GloBE Rules, in: iStR 2023 (4), S. 113–148.

Schnitger, A., Holle, F. (Book Minimum Tax, 2022)

Die neue Book Minimum Tax in den USA Wie wirkt sie mit den GloBE-Regeln der OECD zusammen?, in: IWB 2022 (20), S. 822–832.

Schwarz, M. (Aktueller Stand, 2023)

Aktueller Stand zur Umsetzung der Pillar Two-Subject to Tax Rule mittels Multilateralen Instrumentes (MLI) von Dr. Magdalena Schwarz, veröffentlicht am 17.10.2023 (2023).  
URL: <https://community.beck.de/2023/10/17/aktueller-stand-zur-umsetzung-der-pillar-two-subject-to-tax-rule-mittels-multilateralen-instrumentes-mli> (abgerufen am 21. November 2023).

Spengel, C. u. a. (globale, 2023)

Die globale Mindeststeuer – Kosten und Nutzen aus deutscher Sicht, in: Der Betrieb 2023 (01-02 Beilage 01), S. 1–14.

Statista (Steuereinnahmen Körperschaftsteuer, 2023)

Steuereinnahmen aus der Körperschaftsteuer in Deutschland von 2009 bis 2022 (2023).

URL: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/235799/umfrage/einnahmen-aus-der-koerperschaftsteuer/> (abgerufen am 28. November 2023).

Statistisches Bundesamt (Steuereinnahmen 2022)

Steuer-einnahmen 2022 summieren sich auf rund 896 Milliarden Euro. URL:

<https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html>  
(abgerufen am 26. November 2023).

Strauske, E., Schmidt, M. (Globale Mindeststeuer, 2023)

Globale Mindeststeuer – „Säule Zwei“: Zeitlich befristete CbCR-Safe-Harbour-Regelung – praktische Herausforderungen, in: *StuB* 2023 (20), S. 832–833.