

GLOBAL ANTI-BASE EROSION

## Die 2. Säule der OECD-Arbeiten zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft

von StB Dr. Thomas Loose, International Tax Partner bei der PwC GmbH WPG auf Entsendung in New York

| Insbesondere die US-Internetriesen können nach den derzeit geltenden Ertragsteuerregeln kaum dort steuerlich erfasst werden, wo sie durch die Vermarktung von Nutzerdaten Gewinne erzielen. Die G20-Gruppe will nun das globale Steuersystem umkrempeln. So haben die G20-Finanzminister mit dem Ziel einer fairen Besteuerung international tätiger Unternehmen, insbesondere der Digitalwirtschaft, vereinbart, im Jahr 2020 eine globale Mindestbesteuerung zu beschließen. In diesem Beitrag wird der aktuelle Sachstand aufgezeigt und die konzeptionellen Praxisfolgen für international operierende Unternehmen erläutert. |

### 1. G20-Finanzminister planen Steuerrevolution

Die Finanzminister und Notenbankgouverneure der G20-Staaten haben auf ihrem Treffen am 8./9.6.19 im japanischen Fukuoka vereinbart, bis Ende des Jahres 2020 eine globale Mindestbesteuerung zu beschließen. Dieses Projekt firmiert unter dem Stichwort „Global Anti-Base Erosion“ (kurz: GloBE) und basiert auf den Überlegungen des BEPS-Projekts der OECD/G20. Auch wenn die genauen Details noch nicht geklärt sind und somit viele Zweifelsfragen verbleiben, ist bereits jetzt offensichtlich, dass eine Umsetzung von GloBE einen Paradigmenwechsel in der internationalen Unternehmensbesteuerung auslösen würde und somit auch für die vielen deutschen Unternehmen, die über die Landesgrenzen hinweg operieren, signifikante Auswirkungen hätte.

### 2. Hintergrund von GloBE

GloBE steht im Zusammenhang mit dem Aktionspunkt 1 „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“ des BEPS-Projekts der OECD/G20. Im Ergebnis war es dabei aufgrund fließender Übergänge von alten hin zu neuen Geschäftsmodellen nicht möglich, die digitale Wirtschaft trennscharf von der sog. Old Economy abzugrenzen und somit nur die Digital Economy erfassende steuerliche Vorschriften zu entwickeln. Dieses Resultat stellt insbesondere die Marktstaaten (wie z. B. Indien) nicht zufrieden, da sie unter dem Hinweis auf eine hohe Relevanz von Nutzern und Daten im Bereich der Digitalwirtschaft einen relativ größeren Anteil an den weltweiten Steuereinnahmen einfordern.

Infolgedessen wurden verschiedene Überlegungen diskutiert und Konzepte erarbeitet. So hat z. B. die OECD am 13.2.19 das Konsultationsdokument „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy“, am 31.5.19 das „Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy“ und zuletzt am 8.6.19 den „OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Minister and Central Bank Governors“ veröffentlicht. Zu unterscheiden ist dabei jeweils zwischen zwei Säulen:

**Bis Ende des Jahres 2020 soll globale Mindestbesteuerung beschlossen werden**

**Bisher Abgrenzung der digitalen Wirtschaft nicht möglich**

- **Pillar One:** Die Diskussionen im Rahmen des ersten Handlungsstrangs fokussieren die Aufteilung von Besteuerungsrechten und unterbreiten in diesem Rahmen Vorschläge zu neuartigen Gewinnallokationsregeln (z. B. mittels der Formular Apportionment Method) und für die Definition neuer steuerlicher Anknüpfungspunkte im Quellen- bzw. Marktstaat, sog. Nexus Rules, jenseits einer physischen Präsenz (Stichwort „Significant Economic Presence“).
- **Pillar Two:** Diese Säule beschäftigt sich mit der Einführung einer globalen Mindestbesteuerung. In Anknüpfung an das BEPS-Projekt sollen (vermeintlich) immer noch bestehende Lücken in der internationalen Besteuerungssystematik geschlossen werden. Damit sollen Praktiken unterbunden werden, die eine schädliche Steuervermeidung und Gewinnverlagerungen zu nicht oder sehr niedrig besteuerten Unternehmen erlauben. Derartige Praktiken träten insbesondere dort auf, wo immaterielle Vermögensgegenstände einen entscheidenden Werttreiber darstellen, aber z. B. auch bei hoch kapitalisierten konzerninternen Finanzierungsgesellschaften. Das bisweilen auch als BEPS 2.0 bezeichnete Konzept der globalen Mindestbesteuerung fußt auf einer deutsch-französischen Initiative der Finanzminister Scholz und Le Maire (Gemeinsames Positionspapier Deutschlands und Frankreichs zum GKB-Vorschlag).

**Beachten Sie** | Nur die zweite Säule wird im Nachfolgenden thematisiert.

Das Grundprinzip der globalen Mindestbesteuerung besteht darin, dass alle Staaten sich auf einen weltweiten Mindestsatz der Besteuerung einigen: Falls ein Staat eine vergleichsweise zu niedrige Besteuerung anordnet, können die anderen Staaten reagieren. Die globale Mindestbesteuerung soll dabei grundsätzlich durch die Kombination zweier Teilkonzepte erreicht werden:

- Zum einen soll für den Outbound-Fall relativ zu niedrig besteuertes Einkommen von verbundenen ausländischen Unternehmen im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners einer Zugriffsbesteuerung, der „Income Inclusion Rule“, unterliegen (vgl. unter 3.).
- Zum anderen soll für den Inbound-Fall eine Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Falle einer als nicht angemessen eingestuften Besteuerung der korrespondierenden Erträge verhindert werden. Die entsprechenden Zahlungen im Quellenstaat sollen dann einer Mindestbesteuerung unterzogen werden oder ihre steuerliche Abzugsfähigkeit eingeschränkt werden (sog. Tax on Base Eroding Payments; vgl. unter 4.).

Die Verhandlungen über die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung bis Ende des Jahres 2020 laufen unter der Federführung von Deutschland (ein Vertreter des BMF hat in der entscheidenden Arbeitsgruppe den Vorsitz inne) auf Hochtouren und es sind im Rahmen des sog. Inclusive Framework on BEPS 129 Staaten der wichtigsten Industrie- und Schwellenländer beteiligt. Bereits bis Anfang des Jahres 2020 soll eine Verständigung dieser Staaten über die Hauptelemente der genauen Ausgestaltung der effektiven Mindestbesteuerung erreicht werden. Für den unerwarteten Fall, dass auf inter-

Vorschläge zu  
neuartigen  
Gewinnallokations-  
regeln

Einführung  
einer globalen  
Mindestbesteuerung

Alle Staaten sollen  
sich auf weltweiten  
Mindeststeuersatz  
einigen

Verhandlungen unter  
der Federführung  
von Deutschland

nationaler Ebene doch keine Einigung erfolgt, hat Finanzminister Scholz bereits angekündigt, die deutsche EU-Ratspräsidentschaft im 2. Halbjahr 2020 zumindest für eine europäische Lösung (z. B. durch eine ATAD3) zu nutzen.

### 3. Mindestbesteuerung im Ansässigkeitsstaat

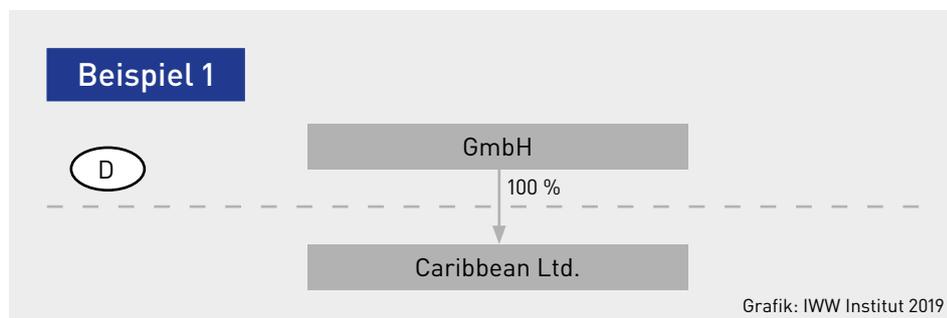
#### 3.1 Inclusion Rule

Die Inclusion Rule sieht im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners eine Mindestbesteuerung für die Einkommen vor, die auf Ebene kontrollierter ausländischer Tochterkapitalgesellschaften erzielt werden und einer Besteuerung unterhalb des weltweiten Mindeststeuersatzes unterliegen. Die Höhe der Mindestbeteiligung für das Vorliegen einer kontrollierten ausländischen Gesellschaft (z. B. 25 %) bleibt dabei ebenso unklar wie die genaue Steuersatzschwelle. Der Mindeststeuersatz soll allerdings als fixer Prozentsatz festgelegt werden, der weltweit einheitlich gilt und folglich keine Verbindung zur Höhe des jeweiligen Steuersatzes im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners aufweist. Dem Vernehmen nach könnte über einen Satz von 9 % bis 12,5 % (Körperschaftsteuersätze in Ungarn und Irland als Orientierungspunkte) oder in dessen Nähe (etwa 5 % oder 15 %) nachgedacht werden; letztendlich wird dies allerdings eine politische Frage sein, deren Ausgang gegenwärtig als gänzlich offen zu bezeichnen ist.

Vonseiten des BMF wird in Bezug auf die Inclusion Rule folgendes Beispiel angeführt (s. auch unter [www.iww.de/s2834](http://www.iww.de/s2834)):

#### ■ Beispiel 1

Ein inländischer Konzern hat eine Tochtergesellschaft in einem Karibikstaat. Die Besteuerung der Gewinne dieser Tochtergesellschaft liegt um sechs Prozentpunkte unter dem vereinbarten weltweiten Mindeststeuersatz. Laut BMF kann der deutsche Fiskus nach dem Modell der Mindestbesteuerung künftig den „verschobenen Gewinn“ mit den fehlenden sechs Prozentpunkten nachversteuern.



Unter Durchbrechung des für Kapitalgesellschaften inhärenten Trennungsprinzips führt die globale Mindestbesteuerung im Wege der Inclusion Rule zu einem Hochschleusen des Steuersatzes für niedrig besteuerte Gewinne auf den zu vereinbarenden Mindestsatz. Diese Zugriffsbesteuerung erfolgt unabhängig von der genauen Art der im Ausland erzielten Einkünfte und dem Vorhandensein dortiger Substanz. In ihrer Grundkonzeptionierung ist sie infolge-

Mindestbesteuerung bei Mindestbeteiligung an ausländischer Gesellschaft



INFORMATION

Ausführlich auch unter [www.iww.de/s2834](http://www.iww.de/s2834)

Durchbrechung des Trennungsprinzips

dessen an die US-amerikanische Besteuerung des Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI) angelehnt, die entgegen ihrer Bezeichnung nicht (nur) Einkünfte aus immateriellen Vermögenswerten erfasst, sondern eine aktivitäts- und substanzunabhängige erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung darstellt. Anders als bei der GILTI-Taxation wird im Rahmen von GloBE allerdings voraussichtlich keine weltweite Verrechnung im Konzern für Zwecke der Ermittlung des effektiven Besteuerungsniveaus der Auslandseinkünfte erfolgen, sondern eine unternehmens- oder länderspezifische Betrachtung.

Der vom BMF verwendete Terminus des verschobenen Gewinns ist sehr weit auszulegen: Denn eine schädliche Gewinnverschiebung liegt missbrauchsunabhängig stets schon dann vor, wenn Einkünfte unterhalb des Mindeststeuersatzes besteuert werden. Eine rein künstliche Verschiebung von Gewinnen in die Karibik ist hingegen bereits nach aktueller Rechtslage – und seit langer Zeit – nicht möglich. Zum einen ist für die Zurechnung von Einkünften zu der Caribbean Ltd. der allgemeine Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten. Darüber hinaus würde z. B. im Falle einer reinen Briefkastengesellschaft der Ort der Geschäftsleitung vermutlich in Deutschland belegen sein mit der Folge der unbeschränkten Steuerpflicht der Caribbean Ltd. im Inland entsprechend § 1 KStG. Eine deutsche Besteuerung könnte z. B. auch auf Basis eines unwirksamen Rechtsgeschäfts (§ 39 AO) oder eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) erfolgen. Schließlich stellt die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7–14 AStG) sicher, dass passive niedrig besteuerte Einkünfte auf das deutsche Besteuerungsniveau hochgeschleust werden können.

**PRAXISTIPP** | Die aktuellen Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung werden vor dem Hintergrund der ATAD (Art. 7 und 8) gegenwärtig einer Generalrevision unterzogen (s. auch Loose, PISStB 18, 132). Die Neufassung könnte signifikante Auswirkungen für die Unternehmenspraxis haben. So drohen erhebliche Risiken (Stichwort: angedachte Verschärfung bestimmter Elemente des Aktivitätskatalogs des § 8 Abs. 1 AStG) und ein starker Anstieg des Tax-Compliance-Aufwands. Es könnten sich aber auch wichtige Erleichterungen einstellen; zielführend wäre insbesondere, wenn die Niedrigbesteuerungsschwelle des § 8 Abs. 3 AStG auf ein sinnvolles Maß, etwa auf 15 %, reduziert und der Substanz-Escape des § 8 Abs. 2 AStG auch für Drittstaaten eröffnet würde. Mit der Veröffentlichung einer offiziellen Entwurfsfassung ist in Kürze zu rechnen.

**Beachten Sie** | Die Inclusion Rule ordnet abweichend von der Hinzurechnungsbesteuerung kein Hochschleusen auf das sich für Kapitalgesellschaften aus KSt, SolZ und GewSt zusammensetzende deutsche Besteuerungsniveau von ca. 30 % an. Vielmehr bewirkt sie „nur“ ein Auffüllen des Steuersatzes für niedrig besteuerte Gewinne auf den zu vereinbarenden Mindeststeuersatz („top up to a minimum rate“): Im Beispielsfall kommt es zu einer 6%igen Nachversteuerung im Inland, da insoweit im Ansässigkeitsstaat der Caribbean Ltd. eine Besteuerung unterhalb des weltweiten Mindeststeuersatzes erfolgte.

Zur Berechnung der für GloBE maßgeblichen genauen Besteuerungshöhe im ausländischen Staat hat eine Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach den Vorschriften des Ansässigkeitsstaats des Anteilseigners zu erfolgen. Im Beispiel des BMF dürfte aus Vereinfachungsgründen unterstellt worden sein,

Weite Auslegung der schädlichen Gewinnverschiebung durch das BMF



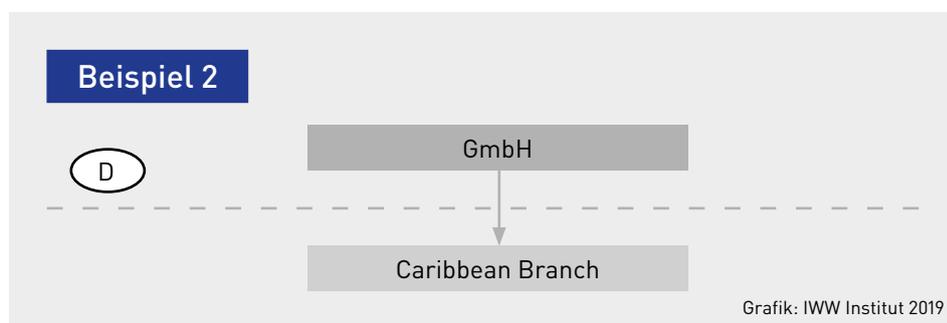
ARCHIV  
Ausgabe 5 | 2018  
Seite 132

Kein Hochschleusen, nur ein Auffüllen des Steuersatzes auf den Mindeststeuersatz

dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach deutschen steuerlichen Vorschriften keine Abweichungen gegenüber der für die Festsetzung der Steuerlast in dem Karibikstaat tatsächlich maßgeblichen Bemessungsgrundlage auftreten.

### 3.2 Switch-over-Rule

Die beschriebene Inclusion Rule soll gemäß dem Konzept der globalen Mindestbesteuerung durch eine abkommensrechtliche Switch-over-Rule flankiert werden. Ziel ist hierbei, dass nicht nur die von ausländischen Kapitalgesellschaften erzielten Gewinne, sondern ebenso (z. B. durch Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften vermittelte) ausländische Betriebsstättengewinne dem universellen Mindeststeuersatz unterliegen.



#### ■ Beispiel 2

In Abwandlung des Beispiels 1 soll die in Deutschland steuerlich ansässige GmbH nun im Karibikstaat nicht länger eine eigenständige rechtliche Einheit unterhalten, sondern vielmehr durch eine Betriebsstätte bzw. Zweigniederlassung (Branch) operieren. Bestimmte Arbeitnehmer der GmbH üben hier in einem in dem Karibikstaat von der GmbH angemieteten Büro ihre Tätigkeiten aus.

Die Inclusion Rule greift in diesem Fall nicht, da es sich bei der Caribbean Branch nicht um eine Kapitalgesellschaft handelt. Anwendbar sein könnte allerdings die Switch-over-Klausel. Ob dies wirklich der Fall wäre, bedürfte einer Einzelfallprüfung. Greifen würde die Switch-over-Klausel z. B. dann, wenn die Betriebsstätteneinkünfte in Deutschland aufgrund eines DBA freigestellt werden und im karibischen Staat keiner angemessenen Steuerbelastung unterliegen. Im Gegensatz zur Inclusion Rule droht nicht nur ein Hochschleusen auf den Mindeststeuersatz, sondern auf das höhere deutsche Ertragsteuerbelastungsniveau.

Sofern Deutschland mit dem Karibikstaat hingegen kein DBA abgeschlossen hat, kommt zumindest für KSt-Zwecke ohnehin die Anrechnungsmethode zur Anwendung (§ 26 KStG i. V. m. § 34c EStG), wodurch sich eine Besteuerung mindestens in Höhe des 15%igen KSt-Satzes einstellt. Selbiges gilt für dem Grunde nach abkommensrechtlich freizustellende Betriebsstätteneinkünfte, bspw. im Falle der Einschlägigkeit einer schon aktuell bestehenden abkommensrechtlichen Switch-over-Klausel (z. B. wegen eines Aktivitätsvorbehalts im Methodenartikel) oder eines unilateralen Treaty Overrides (etwa infolge der auf die Hinzurechnungsbesteuerung Bezug nehmenden Vorschrift des

**Auch Betriebsstättengewinne sollen dem Mindeststeuersatz unterliegen**

**Gefahr des Hochschleusens auf das höhere deutsche Ertragsteuerbelastungsniveau**

§ 20 Abs. 2 AStG). Sofern die Höhe des globalen Mindeststeuersatzes maximal 15 % beträgt, würde GloBE – identische Bemessungsgrundlagen unterstellt – insofern zu keiner effektiven Zusatzbelastung führen.

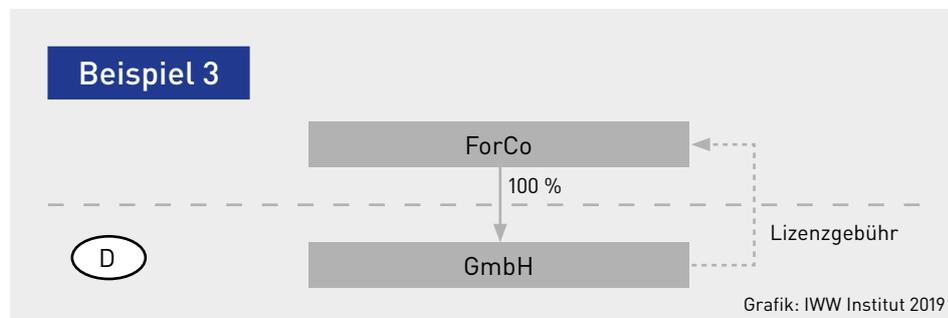
**Beachten Sie |** Neben einer Belastung mit Körperschaftsteuer kann sich in Deutschland zudem eine Belastung mit Gewerbesteuer ergeben. Zwar werden ausländische Betriebsstätteneinkünfte für Zwecke der GewSt grundsätzlich bereits dem Grunde nach nicht erfasst (§ 2 Abs. 1 S. 1 und 3 GewStG bzw. § 9 S. 1 Nr. 2 und 3 GewStG). Die Gewerbesteuerbelastung kann jedoch aus der Einschlägigkeit von Sondervorschriften resultieren (vgl. etwa § 9 S. 1 Nr. 3 2. HS i. V. m. § 7 S. 8 GewStG).

## 4. Mindestbesteuerung von Base Eroding Payments

### 4.1 Undertaxed Payments Rule

Die Undertaxed Payments Rule ordnet eine allgemeine steuerliche Abzugsbeschränkung für Zahlungen an nahestehende Personen im Ausland an, die dort nicht einer gewissen Mindestbesteuerung unterliegen. Die genauen Details auch dieses Elements der globalen Mindestbesteuerung sind noch unklar. Aufgrund der Komplementarität der Regelungen stimmt der maßgebliche Mindeststeuersatz allerdings mit jenem der Income Inclusion Rule überein. Die Vorschrift weist damit Ähnlichkeiten zu der im Rahmen der US-Tax-Reform eingeführten Base Erosion Anti-abuse Tax (kurz: BEAT) auf.

Auch für die Undertaxed Payments Rule erläutert das BMF die konzeptionelle Systematik anhand eines im Folgenden dargestellten Beispiels:



### ■ Beispiel 3

Ein ausländischer Konzern hat ein Tochterunternehmen in Deutschland. Dieses Tochterunternehmen reduziert seine Steuerzahlungen in Deutschland erheblich, indem es einen Großteil seines „eigentlich steuerpflichtigen Gewinns“ als Lizenzgebühr an ein anderes Tochterunternehmen des Mutterkonzerns in einen Staat verschiebt, der Lizenzgebühren besonders niedrig besteuert. Laut BMF kann der deutsche Fiskus künftig angemessen auf diese typischen, praxisrelevanten Fälle der Steuerminimierung reagieren. Er kann den Betriebsausgabenabzug für die Lizenzzahlungen versagen.

Die Undertaxed Payments Rule ähnelt infolgedessen der in § 4j EStG enthaltenen Lizenzschranke bzw. den in Frankreich bereits aktuell geltenden Abzugsbeschränkungen in Form von Mindestbesteuerungstests. Die steuer-

Gewerbesteuerbelastung durch Einschlägigkeit von Sondervorschriften

Abzugsbeschränkung für Zahlungen an nahestehende Personen im Ausland

Gewinn wird als Lizenzgebühr in anderen Staat verschoben

Generelle Zahlungs- bzw. Aufwands-schranke

liche Abzugsfähigkeit auf Ebene des Zahlungsleistenden wird von der Besteuerung auf Ebene des (mittelbaren) Zahlungsempfängers abhängig gemacht. Im Gegensatz zur Lizenzschranke sollen von der Unterbesteuerungsregel allerdings sämtliche Zahlungen bzw. Aufwendungen erfasst werden (z. B. auch Zinszahlungen oder Dienstleistungsentgelte), sodass es sich um eine generelle „Zahlungs- bzw. Aufwandsschranke“ handelt. Ungeachtet sowohl einer präferenziellen Besteuerung als auch eines Nexus-Escape wäre bereits eine Niedrigbesteuerung der Einnahmen bzw. Erträge schädlich. Unklar ist, ob rechtsfolgenseitig eine vollständige Nichtabzugsfähigkeit greift oder vergleichbar zu § 4j Abs. 3 EStG nur eine anteilige Versagung in Höhe des relativen Unterschreitens des Mindeststeuersatzes.

**PRAXISTIPP** | Die Komplexität rechtsträgerübergreifender Verknüpfungsregeln zeigt sich etwa daran, dass in Bezug auf die Lizenzschranke viele Praxisfragen offen sind, obwohl § 4j EStG bereits für nach dem 31.12.17 entstehende Lizenzaufwendungen zu beachten ist. Ein eigentlich bereits für Ende des Jahres 2018 erwartetes diesbezügliches BMF-Schreiben befindet sich dem Vernehmen nach weiterhin in der Abstimmungsphase.

Erneut überrascht das BMF mit einer Begrifflichkeit und zwar dem „eigentlich steuerpflichtigen Gewinn“. Denn bereits nach aktueller Rechtslage ist der Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten. Z. B. würde eine aus Fremdvergleichsicht zu hohe Lizenzgebühr im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung u. a. eine (anteilige) steuerliche Nichtabzugsfähigkeit zur Folge haben. Darüber hinaus bestehen zahlreiche weitere Abzugsbeschränkungen, z. B. die Zins- und Lizenzschranke (§ 4h EStG bzw. § 4j EStG), die Anti-Double-Dip-Vorschriften des § 4i EStG sowie des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG, die nach der ATAD einzuführende allgemeine Anti-Hybrid-Vorschrift oder die zahlreichen (teilweisen) gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen (z. B. § 8 Nr. 1 Buchst. a) GewStG). Nach GloBE bedarf es für Zwecke der Besteuerung des „eigentlich steuerpflichtigen Gewinns“ künftig schon dann einer außerbilanziellen Korrektur, wenn die korrespondierenden Einnahmen bzw. Erträge auf Basis einer Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach deutschsteuerlichen Vorschriften einer Besteuerung unterhalb des universellen Mindeststeuersatzes unterliegen.

#### 4.2 Subject to Tax Rule

Neben der Undertaxed Payments Rule beinhaltet die Tax on Base Eroding Payments eine Subject-to-Tax-Klausel, um bestimmte Abkommensvorteile im Quellenstaat wie etwa die Reduzierung von Quellensteuern auf Zins- oder Lizenzzahlungen zu untersagen, wenn die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers nicht einer adäquaten Besteuerung unterliegen. Erneut ist für die Einschlägigkeit der Norm maßgeblich, ob auf Basis einer nach deutschen steuerlichen Vorschriften ermittelten Bemessungsgrundlage der zu vereinbarende weltweite Mindeststeuersatz unterschritten wird. Und wiederum ist noch offen, ob rechtsfolgenseitig eine vollständige oder nur eine anteilige Nichtabzugsfähigkeit greift. Neben einer Beschränkung auf konzerninterne Zahlungen wird sogar über die Anwendbarkeit auf Zahlungen zwischen fremden Dritten nachgedacht.

Offene Fragen und  
Warten auf BMF-  
Schreiben zur  
Lizenzschranke

Korrektur nach  
GloBE ergänzt  
bestehende Abzugs-  
beschränkungen

Untersagung  
bestimmter  
Abkommensvorteile

**Beachten Sie** | Ggf. wird die Subject-to-Tax-Klausel aufgrund ihrer Belastung des Zahlungsempfängers vorrangig anzuwenden sein gegenüber der den Zahlungsleistenden treffenden Undertaxed Payments Rule.

Im obigen Beispiel 3 würde die GloBE-Regelung mit dem Ziel der Verhinderung der Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Quellenstaat die von einem anwendbaren DBA grundsätzlich vorgesehene Reduzierung der Quellensteuern auf Lizenzzahlungen von 15,825 % (nationaler Quellensteuersatz nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 EStG zuzüglich SolZ) auf 0 % (Art. 12 Abs. 1 OECD-MA) versagen. Ursächlich wäre allein die Niedrigbesteuerung im Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers und zwar gänzlich unabhängig insbesondere davon, ob die strengen Anti-Treaty-Shopping-Vorschriften des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt werden.

Im Rahmen eines ergänzenden Arbeitspakets sollen Koordinierungs- bzw. Vorrangregeln dafür sorgen, dass eine drohende Doppelbesteuerung vermieden wird. Angestrebt wird ferner eine Regelung des Zusammenspiels mit anderen Maßnahmen des BEPS-Pakets und die Klärung der Vereinbarkeit mit bestehenden rechtlichen Rahmenbedingungen und Verpflichtungen (z. B. den EU-rechtlichen Grundfreiheiten oder abkommensrechtlichen Antidiskriminierungsklauseln).

## 5. Kritische Würdigung

Das sämtliche Unternehmen, nicht nur die Digitalwirtschaft, betreffende Projekt der globalen Mindestbesteuerung weist gegenwärtig noch zahlreiche offene Fragen auf. Mit Spannung wird zu beobachten sein, ob die 129 Staaten wirklich einen internationalen Konsens unter Einhaltung des ambitionierten Zeitplans erzielen können und auf welchen genauen Mindeststeuersatz sie sich einigen. Neben der Höhe der Steuersatzschwelle wird die konkrete Ausgestaltung der einzelnen Regelungen von GloBE maßgeblichen Einfluss auf die genauen Effekte für die Unternehmenspraxis haben. Beispielhaft anzuführen ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob im Outbound-Fall für nicht bzw. zu niedrig besteuerte Betriebsstätteneinkünfte wirklich die Anrechnungsmethode greifen soll (mit der Folge einer Kapitalexporthneutralität: gleiche steuerliche Behandlung von In- und Auslandsinvestitionen aus Sicht des Ansässigkeitsstaats) und für ausländische Kapitalgesellschaften „nur“ ein Hochschleusen auf den Mindeststeuersatz. Im Inbound-Fall ist etwa fraglich, ob eine als unangemessen niedrig eingestufte Besteuerung „lediglich“ eine anteilige oder sogar eine volle Nichtabzugsfähigkeit der Zahlungen nach sich zieht und ob auch Zahlungen zwischen fremden Dritten erfasst werden. Darüber hinaus ergeben sich zahlreiche Überschneidungen, sodass den jeweiligen Koordinierungsregeln erhebliche Bedeutung beizumessen sein wird.

Es drohen ferner Doppelbesteuerungen: Eine inländische GmbH ist z. B. an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt, die aus Sicht ihres Ansässigkeitsstaats als steuerlich transparent einzustufen ist, aus inländischer Sicht aber als Kapitalgesellschaft. Die von der ausländischen Gesellschaft erzielten Einkünfte unterliegen im ausländischen Staat infolge ihrer transparenten Betrachtung unmittelbar auf Gesellschafterebene der Besteuerung. Aus inländischer Sicht kommt es bereits nach aktueller Rechtslage zu einer weite-

**Keine Quellensteuerreduzierung wegen Niedrigbesteuerung im Ansässigkeitsstaat**

**Internationaler Konsens im Zeitplan möglich?**

**Gefahr der Verschärfung bestehender Doppelbesteuerungen**

ren steuerlichen Belastung, und zwar, wenn eine Gewinnausschüttung der ausländischen Gesellschaft an die GmbH erfolgt. Eine Steueranrechnung der ausländischen Steuern scheidet dabei grundsätzlich aus. Da die ausländische Gesellschaft selbst keine Steuern zahlt, könnte GloBE in seiner Ausprägung der Inclusion Rule sogar noch eine zusätzliche Besteuerung auslösen und damit die bereits bestehende Doppelbesteuerung verschärfen. Weitere Doppelbesteuerungen drohen aus Reihenfolgeproblemen (z. B. wer darf im Falle mehrerer Staaten zuerst nacherheben?) und unklaren Rangverhältnissen (z. B. Fortbestand der HZB trotz Inclusion Rule?).

Nicht zu unterschätzen sind ferner signifikant erhöhte Tax Compliance-Kosten. So ist für Zwecke der Berechnung der maßgeblichen ausländischen Steuerbelastung, vorbehaltlich von Vereinfachungsregeln, eine Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach deutschen steuerlichen Vorschriften vorzunehmen. Bei tief gestaffelten Beteiligungsstrukturen kann der Berechnungsaufwand exponentiell ansteigen. Zur Eingrenzung des administrativen Aufwands könnte in der EU mit einer Wiederaufnahme der Bemühungen zur Umsetzung einer gemeinsamen (konsolidierten) KSt-Bemessungsgrundlage zu rechnen sein.

Darüber hinaus wirft bereits die Grundkonzeption von GloBE diverse Fragen nach der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht auf. So können etwa im Inbound-Fall Zahlungen unter bestimmten Voraussetzungen und zudem unter Durchbrechung des Trennungsprinzips nicht mehr (in voller Höhe) steuerlich mindernd geltend gemacht werden, weshalb insoweit die Verfassungsmäßigkeit von GloBE zu bezweifeln ist. So droht m. E. ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 GG, ohne dass eine sachliche Rechtfertigung ersichtlich ist. Ein Verstoß gegen Europarecht, z. B. in Form der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 AEUV), droht insbesondere für die Undertaxed Payments Rule: Grenzüberschreitende Sachverhalte werden im Vergleich zu inländischen Sachverhalten schlechter gestellt, ohne dass eindeutige Rechtfertigungsgründe ersichtlich sind oder ein Substanz-Escape möglich wäre. Schließlich wäre die Kompatibilität mit abkommensrechtlichen Diskriminierungsklauseln zu prüfen.

**Beachten Sie** | Eine weltweite oder zumindest europäische Einigung gegenüber unilateralen, voneinander abweichenden und damit noch mehr Doppelbesteuerungen auslösenden Regelungen ist grundsätzlich vorteilhaft. Das bedeutet allerdings nichts anderes als die Eliminierung des volkswirtschaftlich sinnvollen Steuersatzwettbewerbs. Ist einmal die Hürde genommen, den Steuerwettbewerb der Staaten durch eine globale Mindestbesteuerung zu begrenzen, wird sich der Mindeststeuersatz künftig auch leichter anheben lassen. Das ist das Risiko für Unternehmen.

**FAZIT** | Die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung würde einen Paradigmenwechsel in der internationalen Unternehmensbesteuerung mit signifikanten Auswirkungen für die Unternehmenspraxis auslösen. Mit Hochdruck wird unter dem Vorsitz von Deutschland an einer kurzfristigen Umsetzung gearbeitet. Zwar sind in den Details noch viele Zweifelsfragen zu klären, aber auf Basis der konzeptionellen Grundsystematik ist eine unternehmensspezifische Analyse der potenziellen Effekte bereits aktuell ratsam. Die weiteren Entwicklungen zu GloBE sollten von Steuerpflichtigen aufmerksam beobachtet werden.

Erhöhte Tax  
Compliance-Kosten  
sind zu beachten

Verstoß gegen  
Verfassungs- und  
Europarecht droht

Eliminierung des  
volkswirtschaftlich  
sinnvollen Steuer-  
satzwettbewerbs

Paradigmenwechsel  
in der internationa-  
len Unternehmens-  
besteuerung