

OECD PILLAR 1 UND 2 – AUSWIRKUNGEN AUF DIE FINANZBRANCHE

Eine Einordnung und Überlegungen zu einer tauglichen Umsetzung für Finanzunternehmen in der Schweiz

Das OECD-GloBE-Projekt stellt die Schweiz und betroffene Unternehmen aller Branchen vor erhebliche Probleme. Diese können aber nicht nur gelöst, sondern zum Teil auch ganz vermieden werden. Voraussetzung ist allerdings eine technisch saubere Umsetzung. Der Finanzsektor kann hierzu aufgrund seiner Besonderheiten einen wertvollen Beitrag leisten.

1. EINLEITUNG

Die OECD, deren Gründungsmitglied die Schweiz ist, hat den Leitsatz «Better Policies for Better Lives». Verbessert GloBE also unser Leben?

Erstmals erweitert die OECD ihr Mandat einer Kompatibilisierung der Steuersysteme und greift nicht nur tief in deren materielle Integrität ein, sondern gibt auch gleich die Höhe des Steuerniveaus vor. Damit dringt sie direkt in den intimsten Kernbereich der demokratisch legitimierten Steuerautonomie vor. Indem allen Gemeinwesen der Anteil ihrer öffentlichen Leistungen zulasten des Marktes vorgeschrieben wird, werden die Staatsquoten harmonisiert. Dies geschieht durch Legitimierung eines Anreizsystems der Länder untereinander nach der Logik: «Greif zu, sonst tun es andere.» Der gegenseitige Anerkennungsvorbehalt von 137 teilnehmenden Staaten ergibt so mehr als 18 000 potenzielle Streitpunkte. Durch Erhebung des CFC-Konzepts zum globalen Standard werden zudem das Trennungsprinzip [1] und die Freistellung [2] juristischer Personen wirkungsökonomisch abgeschafft. Und schliesslich ersetzt GloBE die über 100 Jahre gewachsene ökonomische Doktrin durch eine fiskalische, weil die Gewinnsteuer nicht länger die Inanspruchnahme öffentlicher Infrastrukturen vergütet.

All dies drängt die Schweiz in die grösste Unternehmenssteuerreform seit Jahrzehnten, welche zudem ihre hohen Löhne bedroht. Denn zahlen mobile Unternehmen überall

dieselbe Steuer, müssen die dann gesamthaft nicht mehr wettbewerbsfähigen Standortkosten der Schweiz an anderer Stelle sinken. Eine Harmonisierung des Steuerniveaus begünstigt deshalb eine Harmonisierung des Einkommensniveaus. Zudem erfasst GloBE den Residualgewinn, auf dem absolut die höchste Steuer lastet. Ein einziger Prozentpunkt kann so vielen Arbeitsplätzen entsprechen. Diese Steuerelastizität ist für die Schweiz nicht zu unterschätzen, «versteigern» wir doch unsere begrenzte Arbeitskraft faktisch an die erfolgreichsten und steuerlich zahlungskräftigsten Unternehmen der Welt. Dies gründet auch auf der wettbewerbsfreundlichen Steuerkultur, mit der sich die Schweiz gegen den Zeitgeist in vielen Länder stemmt. Und schliesslich verfängt auch die Begründung für GloBE in der Schweiz nicht. Denn wenn Konzerne der Hochsteuerländer durch ihre Auslandsaktivitäten Steuern sparen (Regression), so ist es für Schweizer Konzerne umgekehrt (Progression): Was für ein Hochsteuerland ein Mehr an Gerechtigkeit sein mag, ist für die Schweiz ein Mehr an Ungerechtigkeit.

Man kann GloBE als übergriffig empfinden und hinterfragen, warum die Schweiz trotzdem mitmacht. Man darf aber auch reflektieren, was ohne GloBE hätte passieren können. Denn wenn grosse Hochsteuerländer ihre Interessen gegenüber kleinen Niedrigsteuerländern innerhalb der OECD durchsetzen können, dann können sie das auch ausserhalb der OECD. Interessante Marktstaaten sind oft grosse Hoch-



JAN WEISSBRODT,
DR. IUR., LL.M., DIPL.-KFM.,
LEITER STEUERN,
SCHWEIZERISCHE
BANKIERVEREINIGUNG



URS KAPALLE,
RA. DIPL. STEUEREXPERTE,
LEITER TAX STRATEGY,
SCHWEIZERISCHE
BANKIERVEREINIGUNG

steuerländer. Als Quellenstaaten sitzen sie stets am längeren Hebel, ihnen gelten deshalb die Regeln. Wurde die Balkanisierung durch GloBE also gerade verhindert und das «Recht des Stärkeren» gebändigt, dem die kleine Exportnation Schweiz umso mehr ausgeliefert wäre? Hat genau GloBE jene 18 000 potenziellen Streitpunkte gar erst vermieden? Erfordert die globale wirtschaftliche Integration vielleicht genau deshalb eine globale steuerliche Integration? Es bleibt eine Frage der Perspektive, aber eine von Szenarien statt eine des Prinzips. Diese pragmatische Bewertung dynamischer Zukunftsentwicklungen, nicht das statische Festhalten am Status quo, macht GloBE für die Schweiz und ihre Wirtschaft zu einer realpolitischen Entscheidung.

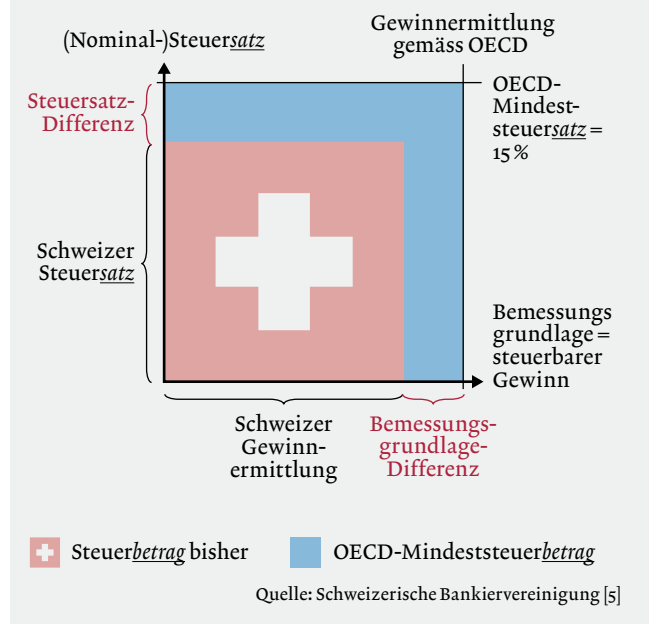
2. BETROFFENHEIT DER FINANZBRANCHE

Banken sind einerseits als Unternehmen selbst Steuerzahler (direkte, kostenseitige Betroffenheit). Andererseits sind sie als Spiegel der Realwirtschaft zyklisch mitbetroffen, wenn sich das Umfeld allgemein verschlechtert (indirekte, umsatzseitige Betroffenheit). Letztere ist nicht selten wichtiger, weshalb sich die Banken regelmässig für den Wohlstand aller engagieren. Zudem ist die Finanzwelt oft das Brennglas der Steuerpolitik. Denn als Spiegel der Realwirtschaft ist ihr Geschäft Ökonomie in Reinform, an der die Steuer vor allem interessiert ist. Daher hat die Finanzbranche oft einen frühen Blick für Probleme und Lösungen, die weniger offensichtlich auch andere Industrien betreffen. So kann sie einen wertvollen Beitrag für die ganze Wirtschaft leisten.

Von «Pillar 1» befreit sind Sektoren, die ihre Gewinne bereits dort versteuern, wo sie verdient werden [3]. Dazu gehören auch die Banken, weil ihnen das grenzüberschreitende Geschäft ohne lokale Präsenz durch aufsichtsrechtliche Beschränkungen oft nicht oder nur sehr beschränkt möglich ist. So gilt die Befreiung auch nur für regulierte Finanzdienstleistungen. Was genau darunter fällt, wird derzeit von der OECD ausgearbeitet. Indessen zeichnen sich Ähnlichkeiten mit dem Automatischen Informationsaustausch (AIA) ab. Dies erscheint zweckmässig, wäre doch eine ausländische Besteuerung ohne Auslandsgeschäft entweder unnötig oder ungerechtfertigt. Zudem legt es in den Hochsteuerländern einen Zielkonflikt an und beteiligt diese verursachergerecht am Aufwand, denn mehr (AIA-)Informationen kosten sie nun auch mehr (Steuer-)Geld. Und schliesslich sorgt es für gleich lange Spiesse nach dem Grundsatz «same business, same rules».

Nach aktuellem Stand [4] ist eine Ausnahme für folgende Aktivitäten vorgesehen: Verwahrung, Investment, Zahlungsverkehr, Kreditgewährung und Versicherung. Die Liste ist abschliessend; die Aktivitäten müssen aufsichtsrechtlich reguliert (lizenzpflichtig) sein und den Kern der ordentlichen Geschäftstätigkeit bilden. Sie müssen zusammen einen Mindestanteil am Konzernumsatz überschreiten, die aktuell diskutierten 70 % bis 80 % lassen einen praxistauglichen Spielraum zu. Die Befreiung ist nur auf den «Amount A» beschränkt, «Amount B» dürfte jedoch für die meisten Banken vernachlässigbar sein. Und schliesslich sollten die Banken auch nicht mittelbar von Pillar 1 betroffen sein, indem der Fiskus die Mehreinnahmen aus Pillar 2 für die Minderein-

Abbildung 1: FUNKTIONSWEISE VON PILLAR 2



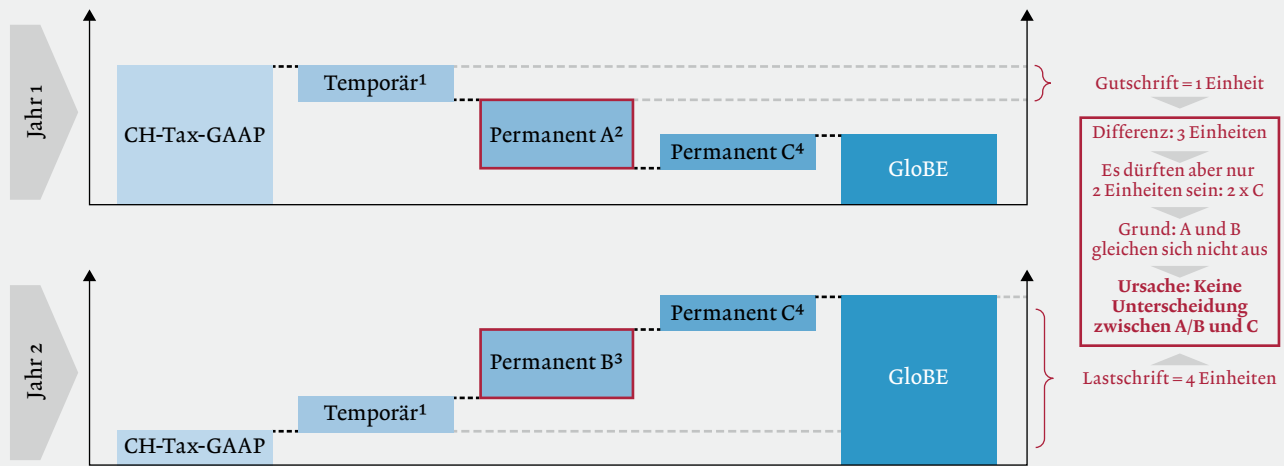
nahmen durch Pillar 1 verwendet. Denn eine solche Alimenterung der Hochsteuerländer aus den Fiskaleinnahmen der Schweiz wäre nicht nur ein Fass ohne Boden, sie würde sie auch zu Steuererhöhungen einladen.

Von Pillar 2 sind indessen auch die Banken betroffen. Während die meisten Banken der Schweiz, welche die Umsatzgrenze erreichen, den von der OECD vorgeschriebenen Mindeststeuersatz von 15 % schon heute überschreiten, sind Bemessungsgrundlage-Differenzen für sie sehr problematisch. → Erstens, weil ihre Rechnungslegung regulatorisch und somit sehr länderspezifisch ist. → Zweitens, weil ihre Bücher branchenspezifisch sind. → Und drittens, weil das Volumengeschäft diese Bilanzen sehr gross macht.

Differenzen zu GloBE sind daher eher die Regel als die Ausnahme. Dies, obwohl die Banken gar nicht im Fokus des GloBE-Projekts stehen und eine Höherbesteuerung oberhalb des Mindeststeuerbetrags selbst seitens der OECD unerwünscht ist. Zugleich werden jene Bemessungsgrundlage-Differenzen auch andere Branchen treffen, selbst in Hochsteuerkantonen. Denn der Bemessungsgrundlagenteffekt kann den Steuersatzeffekt überkompensieren. Indem die Banken für eine möglichst präzise Umsetzung von GloBE eintreten, werden Probleme an der Wurzel vermieden und somit wird Rechtssicherheit für die ganze Wirtschaft gewährleistet.

Bemessungsgrundlage-Differenzen sind immanent, wenn von zwei Steuerbasen die höhere besteuert wird. Das Problem entsteht immer dann, wenn die schweizerische Bemessungsgrundlage höher ist als die von GloBE (GloBE-Überschreitung). Dies mag über längere Zeiträume unwahrscheinlich sein, weil die GloBE-Bemessungsgrundlage eher breiter sein wird als die schweizerische [6]. Indessen gilt aber eine strenge Jahresbetrachtung, die kurzfristige GloBE-Überschreitungen wahrscheinlich macht. Temporäre Differenzen sind auf-

Abbildung 2: **PROBLEM DER PERMANENTEN DIFFERENZEN**



- 1 Temporäre Bemessungsgrundlage-Effekte (GloBE = CH-GAAP)
→ Reiner Timing-Effekt / zeitliche Verschiebung durch Abschnittsbesteuerung, Ausgleich über die Zeit, identischer Totalgewinn
- 2 Permanente Bemessungsgrundlage-Effekte GloBE < CH-GAAP
→ Permanente Differenzen in Richtung eines höheren Totalgewinns nach CH-GAAP, **Ausgleich mit B, aber nicht erlaubt gemäss Model Rules**
- 3 Permanente Bemessungsgrundlage-Effekte GloBE > CH-GAAP
→ Permanente Differenzen in Richtung eines höheren Totalgewinns nach GloBE, **aber Ausgleich mit A**
- 4 Permanente Bemessungsgrundlage-Effekte GloBE > CH-GAAP
→ Permanente Residual-Differenzen/systematisch breitere GloBE-Bemessungsgrundlage/höherer GloBE-Totalgewinn, kein Ausgleich Zeit

Quelle: SBVg

grund eines Vortragsmechanismus für latente Steuern [7] zwar unproblematisch. Permanente Differenzen erfasst dieser Vortragsmechanismus aber nicht [8], obwohl auch sie sich gegenseitig ausgleichen können.

3. LÖSUNGSKONZEPTE FÜR DIE FINANZBRANCHE

Schädlich an Pillar 2 ist für die Finanzbranche also weniger der Mindestsatz von 15 % als die Bemessung der Steuerfaktoren. Das Nebeneinander unterschiedlicher Regeln zur Bemessung führt zu kommerziell nicht begründeten Verwerfungen in der Steuerbelastung. Je nach Jahr können sich erhebliche Überbesteuerungen ergeben, welche weder auf höhere Umsätze noch auf eine höhere Wertschöpfung zurückzuführen wären, sondern einzig auf technische Unterschiede in den Buchungs- und Bewertungsansätzen – nach dem Prinzip «Pech gehabt». Eine Lösung für die Umsetzung von Pillar 2 muss diese Nachteile beseitigen oder mildern.

Trotz der hohen Komplexität der GloBE-Regeln enthalten diese im Endeffekt einen simplen Quotienten: *Adjusted covered taxes geteilt durch GloBE income gleich grösser oder kleiner 15%*. Hält man sich diesen Quotienten vor Augen, könnte eine schonende Mindestbesteuerung grundsätzlich mit folgenden Strategien erreicht werden: Ersetzen, Nachbilden, Anrechnen oder Ergänzen. Diese vier Strategien setzen am Nenner an, dem GloBE Income. Eine fünfte, komplementäre Strategie setzt am Zähler an, den Covered Taxes.

3.1 Ersetzen – Idee einer Alternativsteuer. Die Idee dieses Konzepts besteht darin, Differenzen auszuräumen, indem direkt auf die Bemessungsgrundlage der OECD abgestellt wird [9]. Unabhängig von der Branche können betroffene Un-

ternehmen für eine alternative Bemessungsgrundlage gemäss den OECD-Regeln optieren. Der steuerbare Gewinn bestimmt sich allein nach den GloBE-Regeln, die parallelen Bemessungsgrundlagen fallen ersatzlos weg. Ausschlaggebend ist der international akzeptierte Rechnungslegungsstandard, der für die Gruppe angewendet wird [10]. Gewinne und Verluste der Aktivitäten in den schweizerischen Rechtseinheiten (ohne ausländische Betriebsstätten) und schweizerischen Betriebsstätten werden gemäss OECD-Regeln steuerlich zusammengefasst [11]. Steuerliche Korrekturen gemäss Pillar 2 passen den buchhalterischen Gewinn aus dem akzeptierten Standard an den steuerbaren Gewinn nach OECD-Standard an.

In der Schweiz können zunächst weiterhin die geltenden statutarischen Steuersätze zur Anwendung gelangen. Die Gleichwertigkeit der schweizerischen und der GloBE-Bemessung müsste regelmässig geprüft werden. Liegt die Steuerlast immer noch unter dem OECD-Minimum, wird in der Höhe der Differenz ein Zuschlag auf die kantonalen/kommunalen Tarife erhoben. Für die Steuerveranlagung könnte der Hauptsitzkanton verantwortlich sein. Die interkantonale Steuerauscheidung könnte nach den Gewinnen der einzelnen Rechtseinheiten in der Schweiz erfolgen. Sie würden wie Betriebsstätten mit eigener Buchhaltung behandelt werden. Für Banken könnte, in Anlehnung an das Kreisschreiben Nr. 5 der SSK [12], für alle schweizerischen Aktivitäten gesamtheitlich nach funktionalen Einheiten und der jeweiligen Brutto-lohnsumme ausgeschieden werden.

3.2 Nachbilden – Idee einer modifizierten Gewinnsteuer. Anstatt die heutige schweizerische Bemessungsgrundlage durch Pillar 2 zu ersetzen, könnte man sie an diese annähern.

Das schweizerische Gewinnsteuerrecht würde in den wichtigsten Punkten in Richtung der GloBE-Bemessungsgrundlage angepasst, gegebenenfalls nur für betroffene Konzerne. Anpassungen drängen sich insbesondere im Bereich des Beteiligungsabzugs, gewissen Bewertungen und bei der Verlustverrechnung auf. Auch hier müsste die Gleichwertigkeit regelmässig geprüft werden. Ein Zuschlag auf den kantonalen/kommunalen Tarif ist denkbar, soweit das OECD-Niveau nicht erreicht wird. Im Unterschied zur Alternativsteuer bliebe das Nebeneinander von zwei Bemessungsgrundlagen bestehen, die Unterschiede würden aber reduziert. Deklaration, Veranlagung und interkantonale Steuerauscheidung könnten wie unter 3.1. beschrieben erfolgen.

3.3 Anrechnen – Konzeptidee einer alternativen Mindeststeuer. Die Mindestbesteuerung lässt sich auch erreichen, indem im ersten Schritt die Gewinnsteuerbelastung anhand der GloBE-Regeln ermittelt wird. Das Resultat ergibt eine «alternative Mindeststeuer». Parallel dazu werden die Gewinnsteuern von Bund und Kantonen nach den herkömmlichen Regeln berechnet und im zweiten Schritt von der alternativen Mindeststeuer in Abzug gebracht. Effektiv geschuldet wird so das höhere der Ergebnisse aus Schritt 1 und 2. Der geneigte Leser mag sich fragen: «Wie werden hier die Bemessungsgrundlageneffekte eliminiert?» Die Antwort lautet: «Gar nicht». Eine mögliche Lösung könnte aber in einer ausserbilanziellen Vortrags- bzw. Rücktragsmöglichkeit von zu viel bezahlten Steuern auf künftige oder vergangene Steuern bestehen. So würden die Nachteile der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen zwar nicht direkt, aber zumindest indirekt gemildert. Die entscheidende Frage ist, ob das Regelwerk der OECD eine solche Carry-forward-Lösung toleriert. Die Frage ist, ob der Begriff des Qualified Refundable Tax Credit in den Model Rules das zulässt^[13]. Der in Aussicht gestellte Kommentar zu den Model Rules kann für Klarheit sorgen.

3.4 Ergänzen – Idee einer Zusatzsteuer. Dasselbe Resultat liesse sich auch durch eine Differenzbetrachtung erreichen. Vereinfacht gesagt, wird nach GloBE-Regeln berechnet, ob sich eine Top-up-Tax ergibt oder nicht. Falls ja, wird sie als Zusatzsteuer zur Gewinnsteuer nach herkömmlichen Schweizer Regeln dazugerechnet^[14]. Als mögliche Lösung für das Problem der Unterschiede in den Bemessungsgrundlagen kommt auch hier ein Vortrags- bzw. Rücktragsmechanismus in Frage, wie oben beschrieben. Die Veranlagung (A1) der Zusatzsteuer würde wie bei den obigen Konzepten durch die Kantone vorgenommen. Die interkantonale Ausscheidung könnte den Grundsätzen in 3.1. folgen.

3.5 Deklarations-, Veranlagungs- und Erhebungskonzepte. Bei allen Konzepten stellt sich die Frage, auf welcher Stufe Deklaration, Veranlagung und Erhebung der Steuern erfolgen sollen. Aus Sicht der Finanzbranche hat sich das seit Jahren praktizierte System der gemischten Veranlagung bewährt. Den Autoren sind keine Gründe bekannt, welche dagegensprechen. Im Gegenteil spricht es für die internationale Akzeptanz, wenn die Steuern in einem ordentlichen Verfahren nach Deklaration der Unternehmen von den Behörden verbindlich festgesetzt werden. Bei anderen Systemen, wie z. B. einem Selbstveranlagungssystem, könnte der Boden für die internationale Akzeptanz eventuell zu sandig sein. Es wird aber auch klar, dass die Behörden neue Kompetenzen aufbauen müssen. Sie sind gehalten, die Veranlagung nicht nur wie bisher vorzunehmen, sondern auch nach dem GloBE-Standard. Die betroffenen Unternehmen müssen viel umstellen. Neu würde nach GloBE deklariert, bei der alternativen Mindest- und der Zusatzsteuer sogar parallel zur herkömmlichen Schweizer Art. Sollte ein Testat einer Revisionsstelle erforderlich sein, müssen die Anforderungen aus Kostengründen so moderat wie möglich bleiben. Veranlagt werden könnten die Steuern entweder vom Bund oder (wie bisher) von den Kantonen.

3.6 Covered Tax optimieren. Hier gilt die Devise: je grösser der Zähler, desto besser für das Unternehmen. Zu den Covered Taxes zählen die Gewinnsteuern von Bund und Kantonen und die Kapitalsteuern. Bei den übrigen Steuerarten bleibt nicht viel Spielraum. Stempelabgaben und MWST dürften nicht als Covered Tax gelten [15]. Gewisse Vorteile könnten sich bei der Verrechnungssteuer ergeben. Nach der Lesart der Model Rules gilt die DBA-Sockelsteuer auf Ausschüttungen von qualifizierten Beteiligungen als Covered Tax [16]. Die fünfprozentige Sockelsteuer auf Ausschüttungen in die USA oder nach China sollte in den Zähler aufgenommen werden können. Dasselbe würde für weitere DBA mit Sockel im Bereich der Beteiligungen gelten. Die nicht-rückforderbare Sockelsteuer im Bereich der Portfoliodividenden wird die Schweiz wahrscheinlich nicht nutzen können. E contrario zu den Model Rules dürfte sie zwar als Covered Tax gelten, aber im Empfängerstaat der Dividende und nicht in der Schweiz.

3.7 Beurteilung aus Sicht der Finanzunternehmen. Wie auch immer die Lösung aussieht, sie sollte die negativen Effekte der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen möglichst vermeiden. Gelingt dies, relativiert sich auch die Forderung der Wirtschaft nach kompensierenden Standortförderungsmaßnahmen. Den Regeln für die Covered Taxes muss Beachtung geschenkt und ihr Potential voll ausgeschöpft werden. Was die anderen vier Grundstrategien betrifft, würde die Alternativsteuer das Übel an der Wurzel packen. Ähnli-

che Effekte hätte eine modifizierte Gewinnsteuer. Auch die alternative Mindeststeuer und die Zusatzsteuer könnten gleichwertig mit den ersten beiden Konzepten sein, dies bedingt aber einen effizienten Vortragsmechanismus (Tax Credit). Ohne ihn sind sie wohl die schlechtere Option, da sich Mehrfachbesteuerungen ergeben. Ist ein effizienter Vortragsmechanismus nicht möglich, so sind mögliche Angleichungen des Gewinnsteuerrechts wie unter Ziff. 3.2. zu überlegen.

4. AUSBLICK

Für die Schweiz mit ihrer international stark verflochtenen Wirtschaft ist es keine Option, die neuen OECD-Regeln nicht umzusetzen. Die OECD wird einen Gruppendruck aufbauen, die EU hat schon einen Richtlinienentwurf für die Umsetzung parat. Diverse Detailfragen sind noch offen. Sie werden sich eventuell klären, wenn die OECD die Kommentierung der Model Rules veröffentlicht. Neue Fragen, an die noch niemand gedacht hat, sind auch zu erwarten. Deshalb ist es wichtig, dass die Unternehmen genügend Zeit haben, die neuen Regeln umzusetzen. Erfahrungen haben gezeigt, dass diese Prozesse meist über zwölf Monate in Anspruch nehmen. Es wäre wünschenswert, wenn die Unternehmen in der Schweiz schon früh mit schweizerischen Entwürfen der neuen Regeln arbeiten könnten. Das würde helfen, das Masse der Unsicherheit über den künftig Weg, den wir beschreiten müssen, zu senken. ■

Fussnoten: 1) In Abhängigkeit von Besteuerungsmerkmalen des Anteilseigners soll die Dividenden-Quellensteuer gemäss Art. 4.3.2.(e), S. 24, Model Rules auf die Mindestgewinnsteuer der ausschüttenden Einheit angerechnet werden dürfen. Der Anteilseigner bestimmt so die Gewinnsteuer des Unternehmens mit. **2)** Die ausschliessliche Besteuerung am Ort der effektiven Geschäftsleitung steht neu unter dem Vorbehalt der GloBE-Mindestbesteuerung im Land der Muttergesellschaft. **3)** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD, Oktober 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, S. 20, abgerufen am 14. Februar 2022. **4)** Stand: Oktober 2021, Wirtschafts-

ausschuss der OECD (BIAC), Quelle nicht öffentlich verfügbar. **5)** OECD-Projekt zur globalen Mindeststeuer, Schweizerische Bankiervereinigung, 2021, <https://www.swissbanking.ch/de/themen/steuern/oecd-projekt-zur-globalen-mindeststeuer>, abgerufen am 14. Februar 2022. **6)** Internationale Rechnungslegungsstandards sind oft weniger konservativ als der schweizerische. Und selbst der, obgleich gemäss Art. 10.1.1., S. 52, Model Rules als Accepted Accounting Standard anerkannt, unterliegt nach dem Sinn und Zweck von GloBE eher Aufrechnungen als Abzügen. **7)** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, 20. Dezember 2021, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Art. 4.4., S. 25. **8)** Für bestimmte permanente Differenzen sieht

Art. 3.2., S. 25, Model Rules, Modifikationen der GloBE-Bemessungsgrundlage vor. Indessen muss ein solch generischer Angleichungsmechanismus jedoch sehr starr sein, da er nur die allen lokalen Bemessungsgrundlagen gemeinsamen Differenzen erfassen kann. Genau hier muss GloBE seinem ganzen Sinn und Zweck nach restriktiv sein, würde eine symmetrische Berücksichtigung aller permanenten Differenzen doch die Mindestbemessungsgrundlage vollständig aushöhlen und die Mindeststeuer somit insgesamt obsolet machen. **9)** Model Rules Art. 3 Computation of GloBE Income or Loss. **10)** Model Rules Art. 10.1.1. Acceptable Financial Accounting Standards. **11)** Sogenanntes jurisdictional blending. **12)** Kreisschreiben 5 der SSK vom 14.11.2018. **13)** Model Rules Art. 10.1.1. Qualified Refundable Tax credit. **14)** Model Rules Art. 10.1.1. Qualified Domestic Minimum Top-up Tax. **15)** Model Rules Art. 4.1. **16)** Model Rules Art. 4.3.2(c).