

§ 9 Globale Mindestbesteuerung (Der GloBE-Ansatz)

Anđela Milutinović

I. Einordnung

Die Herausforderungen der Digitalisierung für das Steuerrecht sind vielfältig. Um diese im Action Point 1 Report¹ identifizierten Gefahren zu bewältigen, machte sich das Inclusive Framework durch die *Task Force on the Digital Economy* (TFDE) daran, eine dauerhafte Lösung zu finden. Im Interim Report 2018 wurde das Ziel gesetzt, bis 2020 eine langfristige Antwort auf die Auswirkungen der Digitalisierung zu finden.²

Mit dem BEPS 2.0 Vorhaben hat sich die OECD nun angewandt, neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerungerechtigkeit zu entwickeln. Ziel ist es, die Lücken zu schließen, die durch das BEPS-Maßnahmen-Paket noch nicht gedeckt wurden und die weiterhin bestehende Gefahr von Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer zu entschärfen.³

Die Vorschläge des BEPS 2.0 Projekts werden in zwei Säulen geteilt. Unter die erste Säule fallen die Bestrebungen zur Überprüfung bestehender Allokationsregeln. Diskutiert werden drei neue Ansätze zur Verteilung der Besteuerungsrechte: *user participation*, *marketing intangibles* und *significant economic presence*. Erst vor kurzem hat die OECD ein Konsultationspapier zum

¹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, v. 5. Oktober 2015, Link: <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (Zugriff am 19.11.2019).

² OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, v. 16. März 2018, Link: <https://www.oecd.org/fr/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>. (Zugriff am 19.11.2019).

³ OECD, Public Consultation Document Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, v. 13. Februar 2019, S. 5, Link: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (Zugriff am 19.11.2019).

unified approach veröffentlicht, in dem die Gemeinsamkeiten der drei Ansätze untersucht werden, um einen einheitlichen Vorschlag auszuarbeiten.⁴

Die zweite Säule, welche auf einem Vorschlag von Frankreich und Deutschland beruht,⁵ sieht die Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung vor (auch genannt *global anti-base erosion proposal* oder *GloBE proposal*).⁶

Zwar haben die zwei Säulen verschiedene Ausrichtungen, stehen jedoch nebeneinander, so bezweckt das Inclusive Framework durch die parallele Ausarbeitung einen gegenseitig unterstützenden Effekt.⁷ Im Mai 2019 einigten sich die G20-Finanzminister auf ein Arbeitsprogramm zur Ausarbeitung der geplanten Regelungen.⁸ Folgender Aufsatz stellt die Vorschläge der zweiten Säule dar und skizziert einige Problemstellungen.

II. Funktionsweise

Auch wenn der Action Point 1 Report Ausgangspunkt für die BEPS 2.0 Vorschläge ist und darin vor allem auf die Gefahren der Digitalisierung hingewiesen wird, erstreckt sich der Anwendungsbereich der in der zweiten Säule geplanten Maßnahmen nicht nur auf digitalisierte Unternehmen.⁹ Vorgesehen ist die Einführung zweier Gruppen an Vorschriften: eine *income inclusion rule* und eine *tax on base eroding payments*. Diese zusammenhängenden Vorschriften sollen durch Änderung von nationalem Recht und Doppelbesteuerungsabkommen eingeführt werden. Dabei

⁴ OECD, Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, Link: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf> (Zugriff am 19.11.2019).

⁵ G20-Durchbruch zur Mindestbesteuerung, BMF v. 13. Juni 2019, Link: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Internationales_Finanzmarkt/G7-G20/20190609-G20-Fukuoka.html (Zugriff am 19.11.2019).

⁶ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 24 f.

⁷ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, S. 6, Link: www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm (Zugriff am 19.11.2019).

⁸ OECD, Programme of Work (Fn. 7).

⁹ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 24.

sind auch Vorschriften zur Koordination der Anwendung geplant, damit es nicht zu einer Doppelbesteuerung kommt, wenn zwei Staaten dieselbe Maßnahme ergreifen.¹⁰

Auch Koordinierungsregelungen in Bezug auf die Regelungen untereinander sollen eingeführt werden, da Überschneidungen aufgrund ähnlicher Zielrichtungen nicht auszuschließen sind.¹¹

Anders als durch unilaterale Maßnahmen kann mit einem gemeinsamen Maßnahmenpaket ein ausgeglichenes System entwickelt werden, welches nicht wiederum zu Doppelbesteuerung oder Protektionismus führt, sondern vielmehr ein „race to the bottom“ aufhält, den Anreiz zu Gewinnverlagerungen vermindert und steuerliche Erwägungen für Unternehmen bei ihrer Standortwahl nebensächlich werden lässt.¹² Dabei soll die Souveränität der Staaten, Entscheidungen über die Bemessungsgrundlage und Steuersätze zu treffen, unberührt bleiben.¹³

Folgende Aspekte der Ausgestaltung wurden bislang in den von der OECD veröffentlichten Konsultationspapieren vorgeschlagen und zur Diskussion gestellt.

1. Income Inclusion Rule

Die *income inclusion rule* verpflichtet einen Steuerpflichtigen dazu, Einkünfte einer ausländischen Tochtergesellschaft, die nur einer niedrigen Besteuerung unterliegen oder gar nicht besteuert werden, zumindest teilweise der inländischen Besteuerung zu unterwerfen. Die Einkünfte der Tochtergesellschaft sind dabei nach dem Recht des Staates der Muttergesellschaft zu berechnen.¹⁴

Die Regelung ist mit Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung vergleichbar, soll die nationalen Vorschriften jedoch lediglich ergänzen.¹⁵ Ein Aktiv- oder Passivkatalog ist nicht vorgesehen, einzig das Unterschreiten

¹⁰ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 25.

¹¹ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 29.

¹² OECD, Programme of Work (Fn. 7), S. 25 f.

¹³ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 24

¹⁴ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 25.

¹⁵ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 25.

des Mindeststeuersatzes ist von Relevanz, nicht die Art der Einkünfte, oder Kriterien wie Aktivität oder Substanz.¹⁶

In Hinblick auf niedrigbesteuerte Betriebsstätten würde die *income inclusion rule* als *switch-over rule* funktionieren. Es erfolgt ein Wechsel von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode.¹⁷

Offen ist jedoch noch die konkrete Ausgestaltung. Welche Unternehmen fallen in den Anwendungsbereich der Vorschriften? Welchen Anteil muss der Gesellschafter an der ausländischen Tochter halten? Wie hoch soll der Mindeststeuersatz sein? Wie wird die effektive Besteuerung des Steuerpflichtigen bestimmt?¹⁸

2. Tax on Base Eroding Payments

Das zweite Maßnahmenpaket sieht die Einführung einer *tax on base eroding payments* zum Schutz der nationalen Bemessungsgrundlage vor. Diese soll zwei Regelungen beinhalten. Zum einen eine *undertaxed payments rule*. Diese Regelung versagt den Abzug bestimmter Zahlungen an verbundene Unternehmen, wenn diese Zahlungen nicht einer Mindestbesteuerung unterliegen. Für die Frage, ob ein verbundenes Unternehmen vorliegt, wird eine Beteiligungshürde diskutiert. Offen ist, welche Zahlungen unter die Regelung fallen sollen. Hier könnte ein weiter Tatbestand eine Umgehung durch schädliche Strukturierungen besser verhindern.¹⁹

Die zweite Regelung zur *tax on base eroding payments* ist die *subject to tax rule*. Diese Regelung hebt die Vorteile für unterversteuerte Einkünfte von Doppelbesteuerungsabkommen auf, wenn diese eine Befreiung vorsehen.²⁰

¹⁶ Kreienbaum, Fortschritte bei der Digitalbesteuerung – Zweisäulenstrategie in der Diskussion, IStR 2019, 121, 122; Kraft, Seminar B: Form and substance, IStR 2019, 631, 633.

¹⁷ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 26.

¹⁸ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 26.

¹⁹ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 27.

²⁰ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 28.

3. Ausarbeitung der Vorschriften

Wesentliche Elemente der Regelungen müssen noch herausgearbeitet werden. Über einen Punkt besteht jedoch bereits Einigkeit: Die Souveränität der Staaten, ihre eigenen Steuersätze festzulegen, soll nicht berührt werden. Wenn die Mindestbesteuerung nicht erreicht wird, erfolgt eine Nachversteuerung im Ausland hin zu einem festen Steuersatz.²¹ Am 9. Dezember 2019 findet ein öffentliches Beratungstreffen statt, zu dessen Vorbereitung am 8. November 2019 ein Konsultationspapier veröffentlicht wurde.²² Darin werden drei Problemfelder diskutiert. Die erste Frage betrifft die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage. Um zu bewerten, ob eine Mindestbesteuerung vorliegt, muss zunächst die effektive Besteuerung festgestellt werden. Die verschiedenen Steuersysteme nehmen Einkünfteberechnungen jedoch unterschiedlich vor. Dies kann zu großem Aufwand bei den Steuerpflichtigen führen, die nun nach zwei Rechtssystemen ihre Einkünfte berechnen müssen. Daher wird an einer Vereinfachung der Bestimmung der Bemessungsgrundlage u.a. durch Rechnungslegungsvorschriften gearbeitet.²³

Ein weiteres Problem wird unter dem Stichwort *Blending* diskutiert. Es stellt sich die Frage, inwieweit ein Steuerpflichtiger niedrig- und hochbesteuerte Einkünfte vermischen kann. Dies hat Auswirkungen auf die Bestimmung des effektiven Steuersatzes, dem die Einkünfte des Unternehmens unterliegen.²⁴

Zuletzt werden noch *carve-outs* diskutiert, mithin Fälle, in denen die Vorschriften nicht anzuwenden sind. So soll eine Neutralität der GloBE-Vorschriften in Hinsicht auf die Steuerpolitik der einzelnen Länder und deren internationale Verpflichtungen gewährleistet werden.²⁵

²¹ OECD, Programme of Work (Fn. 7), S. 27.

²² OECD, Public consultation document, Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) (Pillar Two) Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, v. 8. November 2019, Link: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf> (Zugriff am 19.11.2019).

²³ OECD, Public Consultation Document v. 8. November 2019 (Fn.23), S. 9.

²⁴ OECD, Public Consultation Document v. 8. November 2019 (Fn.23), S. 17.

²⁵ OECD, Public Consultation Document v. 8. November 2019 (Fn.23), S. 23.

III. Würdigung

Die OECD nimmt mit den GloBE-Vorschriften ein weiteres Instrument in die Hand, um dem weiterhin anhaltenden Problem der Erosion der Bemessungsgrundlage durch Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuergelände entgegenzuhalten und den Steuerwettbewerb abzumildern. Andere schon umgesetzte Vorschriften der BEPS Initiative und auch der ATAD könnten dadurch obsolet werden.²⁶ Zumindest erweitert sich das Feld an anwendbaren Vorschriften, wodurch Fragen der Anwendungsrangfolge auftreten können, die letztlich zu Rechtsunsicherheit führen.²⁷

Kritisiert wird, die BEPS Vorschläge träfen den falschen Adressaten. Der Verursacher des schädlichen Steuerwettbewerbs seien die Staaten und nicht die Unternehmen. Befürchtet wird eine höhere Belastung für die Steuerpflichtigen.²⁸ Die OECD zeigt jedoch in den Konsultationsdokumenten, diese Gefahr erkannt zu haben und strebt nach einem umsetzbaren Konzept, welches nicht ein Wirtschaften im Ausland im Gesamten unattraktiv macht, und weder eine Doppelbesteuerung, noch eine Besteuerung nicht vorhandener Gewinne bewirkt, sondern lediglich steuerliche Erwägungen für Steuerpflichtige irrelevant werden lässt.²⁹

Andererseits wird auch die Beeinträchtigung der Steuersouveränität insbesondere in Hinblick auf EU-Mitgliedstaaten befürchtet. So verbiete das Europarecht den fairen Steuerwettbewerb nicht. Vielmehr sei das Setzen von niedrigen Steuersätzen von der Souveränität umfasst und unfairer Steuerwettbewerb durch das Beihilfenrecht reguliert.³⁰ Die *income inclusion rule* könnte jedoch europarechtswidrig sein.³¹ Als Missbrauchsvorschrift muss sie sich an den Maßstäben der *Cadbury-Schwepes*-Entscheidung des

²⁶ Kahlenberg, Seminar D: Hybrid instruments and entities, IStR 2019, 636, 639.

²⁷ Mammen, Kritische Analyse der Maßnahmen zur Erzielung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung, Ubg 2019, 394, 402; Kempelmann, The Future of International Tax, IStR 2019, 662, 665.

²⁸ Wünnemann, Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019, IStR 2019, 134, 140.

²⁹ OECD, Public Consultation Document v. 13. Februar 2019 (Fn. 3), S. 24.

³⁰ Holsten, Steuerliche Chancen und Risiken der Digitalisierung aus Sicht internationaler Industriekonzerne, DB 2019, 1697; Mammen, Kritische Analyse der Maßnahmen zur Erzielung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung, Ubg 2019, 394, 401.

³¹ Englisch/Becker, International effective minimum taxation – the GLOBE proposal, 11. April 2019, S. 45, Link: <https://ssrn.com/abstract=3370532> (Zugriff am 19.11.2019).

EuGHs messen. Demnach können Hinzurechnungsvorschriften nur auf Fälle rein künstlicher Gestaltung angewendet werden.³² Die *income inclusion rule* sieht eine solche Eingrenzung bislang nicht vor. Das Konsultationsdokument vom 8. November 2019 spricht jedoch die Einführung von *carve-outs* an, um Konflikte mit bestehenden internationalen Bestimmungen zu vermeiden.³³ Möglicherweise kann auf diesem Wege ein Test eingeführt werden, nach dem eine missbräuchliche Gestaltung in innerunionalen Fällen nachgewiesen werden müsste, bevor die Einkünfte nachversteuert werden können.

Diese Problematik ist jedoch unbedeutend für den Fall, dass alle Mitgliedstaaten die *income inclusion rule* einstimmig beschließen (vgl. Art. 115 AEUV).³⁴

Weiter könnten die GloBE-Vorschriften auch mit dem deutschen Verfassungsrecht in Widerspruch stehen. So könnte die Informationsbeschaffung bei mehrstufig strukturierten Beteiligungen problematisch werden, sodass strukturelle Vollzugsdefizite entstehen könnten.³⁵

IV. Ausblick

Schlussendlich sind noch viele Fragen offen. Zur näheren Ausgestaltung der Vorschriften bestehen viele Optionen. Anfang Dezember ist die Diskussion der im Konsultationspapier aufgeworfenen Fragestellungen in Frankreich geplant. Eine endgültige Einigung zu beiden Säulen und letztlich ein Ergebnis zu den BEPS 2.0 Bestrebungen kann im September 2020 erwartet werden.

³² EuGH v. 12. September 2006 Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), Rn. 51.

³³ OECD, Public Consultation Document v. 8. November 2019 (Fn.23), S. 23.

³⁴ *Holsten*, Steuerliche Chancen und Risiken der Digitalisierung aus Sicht internationaler Industriekonzerne, DB 2019, 1697.

³⁵ *Becker/van der Ham*, OECD: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, Die Folgen der Digitalisierung – ein Etappenziel auf dem Weg zu einer neuen globalen Steuerordnung?, IWB 2019, 225, 238.