

B. Das BEPS-Projekt

Mit dem Ziel der Anpassung des international bestehenden Steuergeflechts an die fortschreitende Globalisierung, hat die OECD gemeinsam mit den G20-Ländern vor etwa einem Jahrzehnt das BEPS-Projekt initiiert. Nachfolgend werden die zwei Phasen des BEPS-Projekts, BEPS 1.0 (vgl. Abschn. B. I.) bzw. BEPS 2.0 (vgl. Abschn. B. II.) näher untersucht und die jeweiligen Ergebnisse hieraus kurz zusammengefasst.

I. BEPS 1.0: Steuerliche Herausforderungen der digitalen Wirtschaft

Der Fokus des BEPS-Projekts lag initial auf drei Säulen, für die internationale Standards in Bezug auf grenzüberschreitende Tätigkeiten geschaffen werden sollten: Die Herstellung von (internationaler) Kohärenz zwischen den jeweiligen nationalen Vorschriften unterschiedlicher Länder, die Verschärfung von Substanzanforderungen in den bestehenden internationalen Regelungen sowie die Erhöhung der Transparenz und der Rechtssicherheit.¹¹ Das BEPS-Projekt wird insoweit regelmäßig als ‚BEPS 1.0‘ bezeichnet.

Als Teil dieses Projektes wurde im September 2013 die TFDE eingerichtet. Bei der TFDE handelte es sich um ein nachgeordnetes Gremium des Finanzausschusses der OECD, an dem ‚Nicht-OECD-G20-Länder‘ als assoziierte Mitglieder gleichberechtigt mit den ‚OECD-G20-Ländern‘ beteiligt sind.¹² Die TFDE wurde beauftragt, einen Bericht zu erstellen, in dem die durch die digitale Wirtschaft aufgeworfenen steuerlichen Fragen sowie entsprechende Optionen zu deren Lösung aufgezeigt werden.¹³ Schließlich wurde von der OECD im Juli 2013

11 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports – Action 1, S. 3.

12 Vgl. etwa OECD/G20 (2015), Final Reports Executive Summaries, S. 5.

13 Vgl. z.B. OECD/G20 (2015), Final Reports Executive Summaries, S. 5.

ein 15-Punkte-Aktionsplan zur Verhinderung von BEPS¹⁴ sowie im Oktober bzw. November 2015 ein auf dem Aktionsplan basierendes, finales Maßnahmenpaket für die umfassende und koordinierte Reform internationaler Steuerregeln veröffentlicht.¹⁵

Der finale Report zu Aktionspunkt 1 des Aktionsplans bzw. des Maßnahmenpakets¹⁶ beinhaltetete von der TFDE erarbeiteten Maßnahmen zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft. In dem Report wurde jedoch festgestellt, dass die Digitalisierung der Wirtschaft über das bisherige BEPS-Projekt bzw. BEPS 1.0 hinaus eine Reihe weiterer, umfassenderer Herausforderungen, u.a. im Bereich der direkten Steuern, aufwirft. Diese Herausforderungen hängen vor allem mit der Frage zusammen, wie die Besteuerungsrechte für Einkünfte aus digitalen Geschäftsmodellen angemessener auf die betroffenen Länder verteilt werden können.¹⁷

II. BEPS 2.0: Entstehung der GloBE Rules

Die TFDE erkannte folglich die Notwendigkeit, die Arbeiten an dem BEPS-Projekt in Bezug auf die Herausforderungen der sich stets entwickelnden digitalen Wirtschaft auch nach Veröffentlichung des finalen Reports fortzusetzen.¹⁸ Hierzu wurde das IF, zu dessen Teil die TFDE zwischenzeitlich wurde, im März 2017 offiziell von den Finanzministern der G20 beauftragt.¹⁹ Die Fortführung des Projekts wird sprachlich für gewöhnlich als ‚BEPS 2.0‘ bezeichnet.

Bei dem IF handelt es sich um ein internationales Gremium, welches im Juni 2016, d.h. nach Veröffentlichung des finalen Maßnahmenpakets, von der OECD und den G20 zwecks Umsetzung sowie Fort-

14 OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

15 Vgl. etwa OECD/G20 (2015), Final Reports Executive Summaries.

16 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports – Action 1.

17 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports – Action 1, S. 13; OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 1.

18 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports – Action 1, S. 13.

19 Vgl. G20 (2017), G20-Meeting Communiqué, Rn. 9, 10; OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 1.

führung des BEPS-Projekts eingerichtet wurde.²⁰ Seit der Gründung haben sich dem IF 143 Staaten angeschlossen und damit dem Ziel verschrieben, durch eine gleichberechtigte Zusammenarbeit einen gemeinsamen Konsens für die internationale Reform zur Neuverteilung von Besteuerungsrechten zu finden.²¹

Nach Veröffentlichung eines Zwischenberichts über die bisherigen Arbeiten im März 2018²², skizzierte das IF im Januar 2019 erstmals den Vorschlag einer konsensbasierten Zwei-Säulen-Lösung für die internationale Reform.²³ Die erste Säule, die sog. Pillar One, konzentriert sich dabei auf die Zuweisung bzw. Erweiterung von Besteuerungsrechten an Markt- oder Nutzerländer in den Fällen, in denen Unternehmen grenzüberschreitend (etwa im Rahmen einer ‚signifikanten digitalen Präsenz‘) in diesen Markt- oder Nutzländern tätig werden, ohne dort eine ausreichende physische Präsenz zur Begründung eines steuerlichen Nexus vorzuweisen.²⁴ Auf Basis der zweiten Säule, der sog. Pillar Two, soll einer Jurisdiktion die (im derzeit bestehenden internationalen Steuergeflecht noch nicht vorgesehene) Möglichkeit eröffnet werden, Erträge aus grenzüberschreitenden Tätigkeiten zu besteuern, wenn diese Erträge in einer anderen Jurisdiktion, der grds. das Besteuerungsrecht an diesen Erträgen zugesprochen wird, niedrig oder nicht besteuert werden.²⁵ Auf diese Weise soll eine Mindestbesteuerung solcher grenzüberschreitenden, niedrig bzw. nicht besteuerten Erträge erreicht werden.

Im Auftrag der G20 wurde im Sommer 2019 anschließend ein Arbeitsprogramm für das IF festgelegt²⁶, unter welchem eine Analyse und Bewertung der wirtschaftlichen Auswirkungen der vorgeschlagenen Zwei-Säulen-Lösung durchgeführt und erste ‚Blueprints‘ für Pillar One (Allokation von Besteuerungsrechten) und Pillar Two (Mindestbesteue-

20 Vgl. OECD (2017), Progress Report, S. 1.

21 Vgl. OECD (2023), IF Members List.

22 OECD (2018), Interim Report 2018.

23 Vgl. OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 1: „proposals involving two pillars which could form the basis for consensus“.

24 Vgl. OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 2.

25 Vgl. OECD/G20 (2019), Policy Note, S. 2.

26 OECD (2019), Programme of Work.

rung) erstellt werden sollten.²⁷ Im diesem Rahmen wurde für Pillar Two erstmals der konkrete Vorschlag unterbreitet, eine effektive Mindestbesteuerung grenzüberschreitender Erträge bzw. Zahlungen durch die Anwendung einer IIR bzw. einer UTPR²⁸ zu erreichen.²⁹ Die IIR und die UTPR sollten von zwei abkommensrechtlichen Regelungen, eine SOR und eine STTR, begleitet werden, durch welche die Möglichkeit der (Mindest-) Besteuerung von grenzüberschreitenden Erträgen auch auf Ebene der bilateralen DBA durchsetzbar gemacht werden sollten.³⁰ Der Vorschlag wurde unter der Bezeichnung ‚global anti-base erosion (GloBE) proposal‘ etabliert.³¹

Der Report zu der Wirtschaftsanalyse³² sowie die Blueprints für Pillar One³³ und Pillar Two³⁴ wurden den Finanzministern zu dem G20-Treffen im Oktober 2020 vorgelegt. Um Synergien mit den Regelungen zum CbCR unter Aktionspunkt 13 des 15-Punkte-Aktionsplans³⁵ zu schaffen und auf diese Weise erhöhte Compliance-Kosten für die betroffenen Unternehmen zu vermeiden, wurde in dem Blueprint zu Pillar Two vorgeschlagen, die Anwendung der Mindestbesteuerung auf multinationale Unternehmensgruppen zu beschränken, die eine konsolidierte Umsatzschwelle von EUR 750 Mio. erreichen bzw. überschreiten.³⁶

Nach weitergehender Ausarbeitung der bisherigen Vorschläge bzw. der Blueprints stimmten im Juli 2021 insgesamt 130 Staaten des IF³⁷ der vorgeschlagenen Zwei-Säulen-Lösung zu. Hierbei einigten sich die Staaten, neben der Anwendung der miteinander verzahnten, nationalen IIR und UTPR und einer abkommensrechtlichen STTR (für

27 Vgl. OECD (2020), Economic Impact Assessment, S 3 f.

28 Anstelle der UTPR wurde seinerzeit von einer „tax on base eroding payments“ gesprochen. Vgl. OECD (2019), Programme of Work, S. 26, Rn. 56.

29 Vgl. OECD (2019), Programme of Work, S. 26, Rn. 56; Näheres zu der IIR bzw. UTPR in Abschn. C. II. 5.

30 Vgl. OECD (2019), Programme of Work, S. 30–32, Rn. 72, 75–77.

31 Vgl. OECD (2019), Programme of Work, S. 8, Rn. 19 und S. 25, Rn. 52.

32 OECD (2020), Economic Impact Assessment.

33 OECD (2020), Pillar One Blueprint.

34 OECD (2020), Pillar Two Blueprint.

35 Vgl. OECD/G20 (2015), Final Reports Executive Summaries, S. 38.

36 Vgl. OECD (2020), Pillar Two Blueprint, S. 15, Rn. 12.

37 OECD (2021), July 2021 Statement on a Two-Pillar Solution i.d.F. vom 1. Juli 2021.

bestimmte gruppeninterne Zahlungen) auf multinationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten (Gruppen-)Umsatz von mind. EUR 750 Mio., nunmehr auch auf einen effektiven Mindeststeuersatz von 15 %.³⁸ Im Rahmen des dritten G20-Treffens am 9./10. Juni 2021 bekundeten auch die G20-Finanzminister im Grundsatz ihre Zustimmung zu der vorgeschlagenen Lösung und beauftragten das IF, neben der Überarbeitung einzelner Kernelemente, mit der Ausarbeitung eines detaillierten Plans für die Umsetzung der Zwei-Säulen-Lösung.³⁹

Entsprechend überarbeitete das IF die Kernaspekte der Lösung und formulierte einen Planungsentwurf für deren Umsetzung, welche im Oktober 2021 von den Finanzministern der G20 als finale politische Einigung anerkannt⁴⁰ und von nunmehr insgesamt 139 Staaten des IF akzeptiert wurden (sog. „landmark agreement“).⁴¹

Schließlich veröffentlichte die OECD nach der Zustimmung der G20 im Dezember 2021 die GloBE Rules.⁴² Diese dienen als Mustervorschriften für die nationale Implementierung der konsensbasierten Regelung über die globale Mindestbesteuerung unter Pillar Two in den teilnehmenden Jurisdiktionen. Im März 2022 folgten der Kommentar⁴³ und einige Anwendungsbeispiele⁴⁴ sowie im Februar 2023 ein administrativer Leitfaden⁴⁵ zu den GloBE Rules (der im Juli 2023 mit einem zweiten veröffentlichten Dokument ergänzt wurde⁴⁶). Diese ergänzende Dokumentation soll eine einheitliche und koordinierte Interpretation und Anwendung der GloBE Rules sowohl durch betroffene Unternehmen als auch die Finanzverwaltungen der anerkennenden Staaten ermöglichen und so auf beiden Seiten zu mehr Rechtssicherheit führen.⁴⁷

38 Vgl. OECD (2021), July 2021 Statement on a Two-Pillar Solution i.d.F. vom 1. Juli 2021, S. 3 f.

39 Vgl. G20 (2021), Third G20-Meeting Communiqué, S. 2.

40 G20 (2021), Fourth G20-Meeting Communiqué, S. 2 f.

41 OECD (2021), October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution; OECD (2023), Members List of October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution.

42 OECD (2021), GloBE Rules.

43 OECD (2022), GloBE Rules – Commentary.

44 OECD (2022), GloBE Rules – Examples.

45 OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance February.

46 OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance July.

47 Vgl. OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance July, S. 5 f., Rn. 3 f.

Im Juli 2023 wurden von der OECD ferner eine Standardvorlage für die GloBE Informationsmeldung (GloBE Information Return)⁴⁸ publiziert. Mit Hilfe dieser Vorlage können die Finanzverwaltungen der anerkennenden Staaten all jene Informationen einholen, die sie benötigen, um angemessene Risikoanalysen vornehmen sowie die Richtigkeit etwaiger von den multinationalen Unternehmensgruppen ermittelter Ergänzungssteuern beurteilen zu können.⁴⁹ Daneben wurde ebenfalls im Juli 2023 ein gemeinsamer Konsens für eine auf Abkommensebene umsetzbare STTR geschaffen und veröffentlicht.⁵⁰ Die STTR soll Quellenstaaten die Möglichkeit eröffnen, bestimmtes, im Ansässigkeitsstaat nicht oder niedrig besteuertes Einkommen mit einem Steuersatz von bis zu 9 % zu besteuern.⁵¹ Die STTR soll lt. dem im Juli 2023 veröffentlichten Outcome Statement des IF ab dem 2. Oktober 2023 durch Unterzeichnung eines multilateralen Instruments auf Abkommensebene zwischen den anerkennenden Staaten verankert werden können.⁵²

Derzeit arbeitet das IF weiterhin an dem finalen Umsetzungskonzept (Implementation Framework)⁵³, zu dem u.a. der administrative Leitfaden sowie die Vorlage für die GloBE Informationsmeldung gehören. Daneben soll der Kommentar gegen Ende des Jahres 2023 um den (bereits über gesonderte Dokumente veröffentlichten, siehe oben) administrativen Leitfaden ergänzt und insgesamt aktualisiert werden.⁵⁴ Auch werden, nachdem im Dezember 2022 in einem Leitfaden temporäre Erleichterungen für die Übergangs- bzw. Implementierungsphase sowie ein grundsätzlicher Regelungsrahmen für dauerhafte Erleichterungen („Safe Harbours“) festgelegt wurden⁵⁵, weitere (dauerhafte) Erleichterungen durch das IF entwickelt und zeitnah veröffentlicht werden.⁵⁶

48 OECD (2023), GloBE Information Return.

49 Vgl. OECD (2023), GloBE Information Return, S. 4, Rn. 1.

50 OECD (2023), STTR.

51 OECD (2023), STTR, S. 5.

52 OECD (2023), STTR, S. 5; vgl. OECD (2023), Outcome Statement, S. 3, Rn. 14 f.

53 Vgl. OECD (2023), Outcome Statement, S. 3, Rn. 16.

54 Vgl. OECD (2023), GloBE Rules – Administrative Guidance July, S. 7, Rn. 7.

55 OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief.

56 Vgl. OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief, S. 5, Rn. 7.

Entsprechend wichtig ist es für betroffene Unternehmen und deren Berater sowie die Finanzverwaltungen der anerkennenden Staaten, die weiteren Entwicklungen und künftig veröffentlichte Dokumentation rund um die GloBE Rules im Blick zu behalten und diese bei der Anwendung bzw. Umsetzung der GloBE zu berücksichtigen.

