

Mindeststeuergesetz: MinStG

Fehling / Staats

2026

ISBN 978-3-406-81441-9

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

(4) Vor dem Erlass eines delegierten Rechtsakts konsultiert die Kommission die von den einzelnen Mitgliedstaaten benannten Sachverständigen im Einklang mit den in der Interinstitutionellen Vereinbarung über bessere Rechtsetzung vom 13. April 2016 enthaltenen Grundsätzen.

(5) Sobald die Kommission einen delegierten Rechtsakt erlässt, übermittelt sie ihn dem Rat.

(6) Ein delegierter Rechtsakt, der gemäß Artikel 52 erlassen wurde, tritt nur in Kraft, wenn der Rat innerhalb einer Frist von zwei Monaten nach Übermittlung dieses Rechtsakts an den Rat keine Einwände erhoben hat oder der Kommission vor Ablauf dieser Frist mitgeteilt hat, dass er keine Einwände erheben wird. Auf Initiative des Rates wird diese Frist um zwei Monate verlängert.

Artikel 54. Unterrichtung des Europäischen Parlaments

Das Europäische Parlament wird durch die Kommission von der Annahme eines delegierten Rechtsakts, von gegen ihn vorgebrachten Einwänden und von dem Widerruf der Befugnisübertragung durch den Rat in Kenntnis gesetzt.

Artikel 55. Bilaterale Abkommen über vereinfachte Meldepflichten

Die Union kann mit Drittstaaten und -gebieten, deren Rechtsrahmen im Einklang mit Artikel 52 als mit einer anerkannten PES gleichwertig bewertet wurden, Abkommen schließen, um einen Rahmen für die Vereinfachung der Meldeverfahren nach Artikel 44 Absatz 6 zu schaffen.

Artikel 56. Umsetzung

[1] Die Mitgliedstaaten setzen die Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, die erforderlich sind, um dieser Richtlinie bis zum 31. Dezember 2023 nachzukommen. Sie teilen der Kommission unverzüglich den Wortlaut dieser Vorschriften mit.

[2] Sie wenden diese Vorschriften auf Geschäftsjahre, die ab dem 31. Dezember 2023 beginnen, an.

[3] Mit Ausnahme der in Artikel 50 Absatz 2 vorgesehenen Regelung wenden sie jedoch die Vorschriften, die erforderlich sind, um den Artikeln 12, 13 und 14 dieser Richtlinie nachzukommen, auf Geschäftsjahre an, die ab dem 31. Dezember 2024 beginnen.

[4] Bei Erlass dieser Vorschriften nehmen die Mitgliedstaaten in den Vorschriften selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf die vorliegende Richtlinie Bezug. Die Mitgliedstaaten regeln die Einzelheiten dieser Bezugnahme.

Artikel 57. Durch die Kommission vorzunehmende Überprüfung der Umsetzung von Säule 1

Die Kommission legt dem Rat bis zum 30. Juni 2023 einen Bericht vor, in dem die Lage in Bezug auf die Umsetzung von Säule 1 der am 8. Oktober 2021 durch den inklusiven Rahmen gegen BEPS von OECD und G20 vereinbarten Erklärung der Zwei-Säulen-Lösung zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft bewertet wird, und legt gegebenenfalls einen Gesetzgebungsvorschlag zur Bewältigung dieser steuerlichen Herausforderungen vor, falls Säule 1 nicht umgesetzt worden sein sollte.

Artikel 58. Inkrafttreten

Diese Richtlinie tritt am Tag nach ihrer Veröffentlichung¹⁾ im Amtsblatt der Europäischen Union in Kraft.

Artikel 59. Adressaten

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Geschehen zu Brüssel am 15. Dezember 2022²⁾.

Im Namen des Rates
Der Präsident
M. Bek



¹⁾ Veröffentlicht am 22.12.2022.

²⁾ Datum berichtigt durch ABl. 2023 L 13, 9.

EINLEITUNG

Übersicht

	R.n.
I. Die globale effektive Mindestbesteuerung: Entwicklung, Grundkonzept, Regelungsziel	1
1. Überblick	1
2. Internationale Vorarbeiten der Jahre 1998 bis 2018	12
a) Von „Harmful Tax Competition“ zum BEPS-Projekte	12
b) Die Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft als Auslöser weitergehender Reformbestrebungen	15
3. Die Einigung auf die GloBE-Vorschriften als Teil der Zwei-Säulen-Lösung ..	29
a) Verhandlungen im IF on BEPS	29
b) Richtlinienberatungen auf EU-Ebene	35
c) Positionierung der US-Regierung zu Säule 2	37
4. Regelungskonzept (Überblick), Anwendungsreihenfolge und Grad der Verbindlichkeit	47
a) Regelungskonzept im Überblick	47
b) Anwendungsreihenfolge	50
c) Grad der Verbindlichkeit	52
d) Verhältnis der Richtlinie zu den internationalen Vereinbarungen	53
5. Regelungsziel und steuerpolitische Bedeutung	66
a) Allgemeine Einordnung	66
b) GloBE und staatliche Steuersouveränität	69
c) Welche Effekte sollen die GloBE-Regelungen erzielen?	71
d) Anknüpfung an die handelsrechtliche Rechnungslegung	75
e) Gruppenbezogene Betrachtung und „separate entity approach“	77
f) Fazit	78
II. Gesetzgebungsverfahren zum MinStG	100
1. Erarbeitung des Regierungsentwurfs vom 16.8.2023	100
2. Parlamentarisches Verfahren	111
III. Vereinbarkeit des MinStG mit höherrangigem Recht	132
1. Unionsrecht	132
a) Grundfreiheiten	132
b) Unionsgrundrechte	138
2. Nationales Verfassungsrecht	151
a) Grundrechte	151
b) Finanzverfassung	152
IV. Vereinbarkeit mit Abkommensrecht	174

I. Die globale effektive Mindestbesteuerung: Entwicklung, Grundkonzept, Regelungsziel

1. Überblick

Mit der Einführung der effektiven Mindeststeuer hat Deutschland **Vereinbarungen** 1 umgesetzt, die auf **internationaler und europäischer Ebene** getroffen worden sind: Im IF on BEPS, einem bei der OECD angesiedelten Gremium zu Fragen der internationalen Steuerpolitik, haben rund 140 Staaten und Jurisdiktionen im Jahr 2021 die Grundzüge einer grundlegenden Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung vereinbart.¹ Diese sog. Zwei-Säulen-Lösung enthält als zweite Säule das Konzept einer globalen Mindestbesteuerung, für deren Umsetzung insb. die sog. GloBE-MR geschaffen wurden.

¹ S. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, veröffentlicht vom IF on BEPS am 8.10.2021 (sog. October Statement), <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> (zuletzt abgerufen am 3.8.2025).

Zur Einführung der GloBE-MR in der EU wurde anschließend eine eigenständige Richtlinie verabschiedet.² Mit dem MinStG kommt Deutschland der sich daraus ergebenden unionsrechtlichen Umsetzungsverpflichtung nach.

2–11 (einstweilen frei)

2. Internationale Vorarbeiten der Jahre 1998 bis 2018

a) Von „Harmful Tax Competition“ zum BEPS-Projekt

- 12 Die Idee einer effektiven Mindestbesteuerung ist in der internationalen Diskussion erst in den letzten Jahren aufgekommen. Sie kann sich aber auf **Vorarbeiten** stützen, die schon viel früher begonnen haben. Als Startpunkt kann man den Bericht „Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue“ betrachten, den die OECD im Jahr 1998 vorgelegt hat.³ Dieser Bericht enthielt eine eingehende Beschreibung der schädlichen Wirkungen, die von unfairem Steuerwettbewerb ausgehen. Als Ausprägungen von unfairem Steuerwettbewerb wurden dabei insb. mangelnde steuerliche Transparenz sowie das Vorhandensein von Niedrig- oder Nichtbesteuerung benannt.⁴
- 13 In den folgenden Jahren verengte sich der Fokus der internationalen Arbeiten zunächst auf Maßnahmen zur Verbesserung der **steuerlichen Transparenz**.⁵ Konkret diskutierten die Staaten über eine Ausweitung der von der OECD entwickelten Regelungen zum zwischenstaatlichen Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten. Diese Initiativen stießen aber auf erhebliche Widerstände von Jurisdiktionen, die sich aktiv als Steueroase (oder treffender: als Transparenzoase) vermarkten wollten, und kamen daher nur langsam voran.⁶ Als größtes Hindernis erwies sich das sog. Bankgeheimnis, das manchen Staaten als Begründung diente, anderen Staaten – auch auf deren Ersuchen hin – keine Informationen zu Finanzkonten zur Verfügung zu stellen.⁷ Erst im Zuge der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise und nach prominenten Steuerhinterziehungsskandalen gelang im Jahr 2008 ein Durchbruch. Die G20 als Gruppe der wichtigsten Wirtschaftsnationen der Welt hob das Thema auf ihre Agenda und drohte denjenigen Staaten, die eine Anwendung der OECD-Regelungen verweigerten, mit Gegenmaßnahmen.⁸ In der Folge erklärten sich Staaten wie Luxemburg, Österreich, Liechtenstein und die Schweiz zur Aufgabe des Bankgeheimnisses bereit; es dauerte anschließend nicht lange, bis der OECD-Standard für den Informationsaustausch auf Ersuchen auch international akzeptiert wurde. Nach einer Reihe weiterer öffentlich diskutierter Steuerhinterziehungsfälle und unter dem Einfluss der US-amerikanischen FATCA-Gesetzgebung (Foreign Accounts Tax Compliance Act) wurde im Jahr 2014 im Auftrag der G20 sogar der automatische Informationsaustausch über Finanzkonten von der OECD ausgearbeitet und als globaler Standard etabliert.⁹ Seither

² RL (EU) 2022/2523 des Rates v. 15.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. 2022 L 328, 1, berichtigt ABl. 2023 L 13, 9.

³ OECD: Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, 1998 (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en, zuletzt abgerufen am 3.8.2025).

⁴ OECD: Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, 1998, S. 23 („Key factors in identifying tax havens for the purposes of this Report“). S. dazu Owens Intertax 1998, 230.

⁵ Vgl. zu den Hintergründen, insb. zur wechselhaften Rolle der US-Regierung Mc Lure BIFD 2005, 90 (94 ff.).

⁶ Vgl. Scott TNI 2003, 203; dos Santos EC Tax Review 2015, 166 (168); Kofler/Schnitger/Becker/Hoeck, BEPS-Handbuch Rn. F 11 ff.

⁷ So gewährte bspw. die Schweiz in bilateralen Abkommen einen Informationsaustausch nicht schon bei einfacher Steuerhinterziehung, sondern nur, wenn die weiteren Voraussetzungen für einen sog. Steuerbetrug erfüllt waren, vgl. Vater DB 2003, 2144 (2146); Sailer/Ismer IStR 2005, 1 (7); Rehm FR 2012, 900 (905).

⁸ Vgl. insb. das Communiqué zum Gipfeltreffen der G20-Staats- und Regierungschefs in Washington vom 15.11.2008, <http://www.g20.utoronto.ca/2008/2008declaration1115.html#cooperation> (zuletzt abgerufen am 3.8.2025), sowie das Communiqué zum Gipfeltreffen der G20-Staats- und Regierungschefs in London v. 2.4.2009 („the era of bank secrecy is over“), https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf (zuletzt abgerufen am 3.8.2025).

⁹ Zu den Entwicklungen s. Hörhammer/Fehling NWB 2014, 3402 (3403 ff.).

wacht das bei der OECD angesiedelte Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes über die Einhaltung der weltweit gültigen Transparenzstandards.¹⁰ In der EU wurden die neuen Standards durch Richtlinienrecht verbindlich umgesetzt.¹¹

Die negativen Auswirkungen von **Niedrig- und Nichtbesteuerung** wurden erst ab 14 dem Jahr 2012 wieder intensiver diskutiert, als bekannt wurde, dass manche international tätige Konzerne (genannt wurden insb. US-amerikanische Unternehmen aus der IT-Branche) ihre Steuerbelastung durch ausgefeilte Konstruktionen auf ein Minimum zu reduzieren vermochten und damit teilweise effektive Steuerquoten von weniger als 1 % erreichen konnten.¹² Dies war der Auslöser für eine neue Initiative zur Fortentwicklung der internationalen Besteuerungsgrundsätze, die – aufbauend auf der erfolgreichen Kooperation bei den steuerlichen Transparenzstandards – wiederum als gemeinsames Projekt von G20 und OECD gestartet wurde.¹³ Im Jahr 2013 führte dies zur Gründung des **BEPS-Projekts** (Base Erosion and Profit Shifting, auf deutsch: Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung), in dessen Rahmen Maßnahmen zu 15 verschiedenen Aktionspunkten erarbeitet wurden.¹⁴ Bereits im Jahr 2015 wurden dazu konkrete Empfehlungen vorgelegt.¹⁵ Die Abschlussberichte behandelten ein breites Spektrum von BEPS-Problemen und enthielten Vorschläge für Gegenmaßnahmen (zB Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung; Stärkung der Verrechnungspreisstandards; automatischer Informationsaustausch über sog. tax rulings und über Country-by-Country-Reports).¹⁶ Einige dieser Empfehlungen wurden in der EU wiederum durch Richtlinien verbindlich eingeführt.¹⁷ Um Folgearbeiten zu den BEPS-Aktionspunkten vornehmen zu können und um die Umsetzung der Empfehlungen in den Staaten zu beobachten, wurde im Jahr 2016 das IF on BEPS gegründet, das – nach dem Vorbild des Global Forum on Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – bei der OECD angesiedelt ist und das den Staaten und Jurisdiktionen weltweit eine gleichberechtigte Teilnahme an den Verhandlungen ermöglicht.¹⁸

b) Die Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft als Auslöser weitergehender Reformbestrebungen

Wer im Jahr 2015, angesichts der Verabschiedung der umfangreichen Empfehlungen zu 15 den einzelnen BEPS-Aktionspunkten, erwartet hatte, dass die internationale Staatengemeinschaft nun für längere Zeit volllauf mit der Implementierung und ggf. weiteren Ausdifferenzierung der darin enthaltenen Maßnahmen ausgelastet sein würde, sah sich alsbald eines Besseren belehrt. Denn es gab trotz der internationalen Gesamteinigung ein spezifisches BEPS-Diskussionsfeld, bei dem es nicht gelungen war, die unterschiedlichen

¹⁰ Vgl. Fehling IStR 2012, 353 (354 ff.).

¹¹ S. RL 2014/107/EU des Rates v. 9.12.2014 zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 2014 359, 1.

¹² Instrukтив zu dem damals breiter diskutierten „Double-Irish-Dutch-Sandwich“-Gestaltungsmodell Pinkernell StW 2012, 369; s. zuvor schon Kleinbard Florida Tax Review, Vol. 11 (2011), 699 („stateless income“).

¹³ Vgl. das Communiqué zum Treffen der G20-Staats- und Regierungschefs in Los Cabos v. 18./19.6.2012 Rn. 48.

¹⁴ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, <https://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> (zuletzt abgerufen am 3.8.2025).

¹⁵ Abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> (zuletzt abgerufen am 3.8.2025).

¹⁶ S. zu den Empfehlungen des BEPS-Projekts statt vieler Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch, 1. Aufl. 2019.

¹⁷ Hier ist neben mehreren Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie insb. die ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive) zu nennen, RL (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABl. Nr. L 194, 1. Diese Richtlinie wurde ergänzt durch die ATAD2, Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. Nr. L 144, 1. Zur ATAD s. statt vieler Hagemann/Kahlenberg, Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) Kommentar.

¹⁸ Umfassend dazu s. Kreienbaum/Fehling IStR 2017, 929; Christians/van Apeldoorn BIFD 2018, 226.

Positionen der Staaten zusammenzuführen. Die Rede ist von **BEPS-Aktionspunkt 1**, der sich mit Maßnahmen zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung beschäftigte und der wegen der Steuergestaltungsmodelle großer IT-Konzerne ins Leben gerufen worden war.¹⁹ In dem Abschlussbericht zu diesem Aktionspunkt wurden die technischen und wirtschaftlichen Auswirkungen der Digitalisierung beschrieben, verbunden mit einer Analyse, inwieweit sich daraus konkrete Ansätze für aggressive Steuergestaltungen ergeben.²⁰ Als Ergebnis wurde – kurz gefasst – festgehalten, dass die Digitalisierung nach Auffassung der beteiligten Staaten keine neuen BEPS-Phänomene schafft, aber ohnehin bestehende BEPS-Probleme verschärft, namentlich wegen der hohen Bedeutung immaterieller Werte (die leicht verlagerbar und dadurch gestaltungsaffin sind) in digitalisierten Geschäftsmodellen. Folglich äußerte der Bericht die Erwartung, dass das konzentrierte Vorgehen gegen generelle BEPS-Risiken – durch Umsetzung der Empfehlungen zu den übrigen BEPS-Aktionspunkten – auch die für die digitalisierte Wirtschaft identifizierten Gestaltungsprobleme reduzieren müsste.²¹

- 16** In den Beratungen zu BEPS-Aktionspunkt 1 war neben diesen Fragen aggressiver Steuergestaltungen aber auch über einen anderen Aspekt gesprochen worden: Eine Reihe von Staaten wollte neue Maßstäbe nicht nur über das „**wie hoch**“ der Besteuerung internationaler Unternehmen beschließen, sondern auch über das „**wo**“. Diese Staaten vertraten die Auffassung, dass die etablierten Grundsätze für die zwischenstaatliche Aufteilung von Besteuerungsrechten (namentlich die in Art. 5 OECD-MA enthaltene Betriebsstättenschwelle mit ihrem Abstellen auf physische Substanz) nicht länger zeitgemäß seien. Zur Begründung führten sie an, dass die umwälzenden Entwicklungen bei der Digitalisierung und die sich daraus ergebenden Veränderungen bei bestehenden Geschäftsmodellen (inkl. der Entwicklung gänzlich neuartiger Geschäftsmodelle) auch veränderte Besteuerungsstandards erforderten. Als Beispiele genannt wurden etwa werbefinanzierte Online-Suchplattformen oder Online-Handelsplattformen für Güter und Dienstleistungen, bei denen die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit auch ohne physische Präsenz im anderen Staat möglich sei. Wenn man am Vorhandensein physischer Faktoren als Voraussetzung für das Entstehen von Besteuerungsrechten für die „Marktstaaten“ festhalte, würde man letzteren im Ergebnis ihren „fairen Anteil am globalen Steuerkuchen“ vorenthalten. Ein legitimer Besteuerungsanspruch dieser Staaten auf einen Teil der Unternehmensgewinne ergebe sich dabei aus der (kostspieligen und für den wirtschaftlichen Erfolg der betreffenden Geschäftsmodelle unverzichtbaren) Zurverfügungstellung digitaler Infrastruktur und teilweise auch aus den Wertschöpfungsbeiträgen der bei ihnen ansässigen Nutzer bzw. Konsumenten.²² Die große Mehrzahl der Staaten wies diese Forderungen zurück, teilweise wegen fachlicher Bedenken gegen die diskutierten neuartigen Ansätze zur Aufteilung der Besteuerungsansprüche, teilweise aber auch, weil dadurch der Einstieg in eine generelle – über digitalisierte Geschäftsmodelle hinausgehende – stärkere Umverteilung von Besteuerungsrechten (mit schwer kalkulierbaren Folgen für das Steueraufkommen der Staaten) befürchtet wurde.²³

- 17** Da zu der Frage der Aufteilung von Besteuerungsrechten **kein Konsens** erzielt werden konnte, verabredeten die Staaten im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1, die weiteren Entwicklungen bei der Digitalisierung der Wirtschaft zu beobachten und im Jahr

¹⁹ Vgl. zu den Hintergründen Pinkernell IStR 2014, 273.

²⁰ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (zuletzt abgerufen am 3.8.2025).

²¹ Zu dem Bericht s. Fehling IStR 2015, 797.

²² Aus ökonomischer Perspektive werden solche Nutzer teilweise als unentgeltliche Mitarbeiter des Unternehmens bezeichnet („free work“), s. dazu etwa Collin/Colin, Mission d’expertise sur la fiscalité de l’économie numérique, https://medias.vie-publique.fr/data_storage_s3/rapport/pdf/134000045.pdf (zuletzt abgerufen am 3.8.2025).

²³ Für eine Darstellung der wesentlichen vorgebrachten Argumente s. Kofler/Schnitger/Fehling/Valta, BEPS-Handbuch Rn. B 109 ff.; vgl. auch Schön ifo Schnelldienst 3/2020, 26.

2020 einen erneuten Bericht vorzulegen. Zudem wurden Maßgaben formuliert, die diejenigen Staaten beachten sollten, die in der Zwischenzeit die Einführung unilateraler Maßnahmen zur Besteuerung digitalisierter Geschäftsmodelle erwogen. Es dauerte denn auch nicht lange, bis Indien mit einer als „equalization levy“ bezeichneten umsatzbezogenen Sondersteuer auf digitalisierte, werbefinanzierte Geschäftsmodelle eine solche unilaterale Maßnahme einführt.²⁴ Auch andere Staaten drängten weiter auf eine Reform der internationalen Besteuerungsstandards und stellten – beim Ausbleiben einer globalen Einigung – die Einführung unilateraler Sondersteuern in Aussicht.²⁵ Angesichts dessen entschied die G20 im Jahr 2017 (unter deutscher Präsidentschaft), die Thematik aufzugreifen und eine global abgestimmte Lösung anzustreben.²⁶ So kam es, dass das IF on BEPS seine Arbeiten in diesem Bereich beschleunigte und im Jahr 2018 einen weiteren Bericht über die steuerlichen Auswirkungen der Digitalisierung vorlegte.²⁷ In diesem Bericht wurden verschiedene Ansätze für eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten dargelegt; allerdings konnte auch dabei ein Konsens der Staaten noch nicht erzielt werden.²⁸

Die **Dynamik der internationalen Diskussionen** erhöhte sich unterdessen weiter: **18** Eine zunehmende Zahl von Staaten traf Vorbereitungen für die Einführung unilateraler Sondersteuern auf digitalisierte Geschäftsmodelle. Namentlich in der EU wurde dies intensiv erörtert, auf Basis eines Richtlinienentwurfs für die Einführung einer Digital Service Tax, den die Europäische Kommission im März 2018 vorgelegt hatte.²⁹ Die USA äußerten deutliche Kritik an solchen Sondersteuern und bezeichneten sie als unzulässigen Steuerzugriff auf die Gewinne großer US-amerikanischer IT-Konzerne, auf den ggf. mit Handelssanktionen zu reagieren sei.³⁰ Gleichzeitig zeigte sich die US-Regierung aber zunehmend offen für eine grundsätzlichere Diskussion über neue Regeln zur Aufteilung von Besteuerungsrechten, solange diese nicht auf digitalisierte Geschäftsmodelle beschränkt, sondern auch auf breitere Teile der Wirtschaft anwendbar seien. In dieser Gemengelage kam die Idee auf, die einseitige Fokussierung auf Umverteilungsfragen in den internationalen Verhandlungen zu beenden und das eigentliche Ziel des BEPS-Projekts, also das Vorgehen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen, wieder stärker zu betonen. Dazu wurde der Vorschlag einer globalen effektiven Mindestbesteuerung eingebracht.³¹ Als Grundidee dieses neuartigen Konzepts wurde die Schaffung einer **einheitlichen steuerlichen Untergrenze** formuliert, die ein konzertiertes Vorgehen gegen unfairen Steuerwettbewerb und aggressive Steuergestaltungen ermöglichen sollte, in Abkehr vom bisherigen Ansatz des Schaffens spezieller steuerlicher Abwehrregelungen gegen spezifische BEPS-Risiken.³² Dabei sollten die Staaten nicht zur Einführung von

²⁴ Eingeführt durch Finance Act 2016 mit Wirkung zum 1.6.2016. Kritisch dazu Wagh BIFD 2016, 538; Varanasi/Nagappan Intertax 2016, 550; aA Basak Intertax 2016, 845; vgl. zur Entwicklung auch Goyal beck.digitax 2023, 209. Mit dem Finance Act 2025 hat Indien diese Abgabe wieder abgeschafft.

²⁵ S. BDI/Ebner Stolz, Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht 2017/2018, S. 69.

²⁶ Vgl. Communiqué zum Treffen der G20-Finanzminister und -Notenbankgouverneure in Baden-Baden v. 17./18.3.2017 (Rn. 10).

²⁷ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> (zuletzt abgerufen am 3.8.2025).

²⁸ Eingehende Darstellung bei Kofler/Schnitger/Fehling/Valta, BEPS-Handbuch Rn. B 134 ff.

²⁹ Vorschlag der Kommission vom 21.3.2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 1650 final.

³⁰ Entsprechend düster äußerte sich der damalige Leiter der OECD-Steuerabteilung Pascal Saint-Amans in einem Interview mit der FAS: Ohne Einigung „bekommen wir einen Steuerkrieg, der wiederum einen Handelskrieg auslösen wird“, s. FAS v. 26.1.2020, S. 21 („Dann kommt der Steuerkrieg“).

³¹ Vgl. Welt am Sonntag v. 21.10.2018, S. 42 („Wir brauchen einen globalen Mindeststeuersatz“).

³² Vgl. Fehling IStR 2019, 656 (658); Englisch StuW 2022, 185 (187); Tandon Intertax 2023, 84: „reversion to original thinking“; s. dazu aber auch Lebovitz TNI 2022, Vol. 108, 193, dem zufolge zunächst die Effekte der Umsetzung der BEPS-Empfehlungen hätten abgewartet werden sollen; a. A. insoweit Englisch/Becker WJT 2019, Vol. 11, No. 4 1 (5); ebenfalls kritisch FS Jürgen Lüdicke/Dorenkamp, S. 87 (97): „Zwangsbeglückung“; FS Jürgen Lüdicke/Hey, S. 253 (259 f.): „Dem Einmalbesteuerungsgrundsatz [...] fehlt eine tiefere Legitimation“; tendenziell kritisch auch Mammen UbG 2019, 394.

allgemein gültigen Mindeststeuersätzen verpflichtet werden; ein solches Vorgehen hätte wegen der weit verbreiteten Auffassung, dass die Festlegung von Steuersätzen ein fester Bestandteil der nationalen Steuersouveränität sei, auch wenig Aussicht auf Erfolg gehabt.³³ Stattdessen wurde die Erarbeitung von Nachversteuerungsregelungen vorgeschlagen, mit denen die Staaten auf das Unterschreiten der festgelegten Besteuerungsgrenzen in anderen Staaten reagieren konnten. Dieses Konzept wurde von Deutschland entwickelt und anschließend – gemeinsam mit Frankreich – in die internationale Diskussion eingeführt.³⁴ Nachdem dieser Vorschlag die Unterstützung anderer Staaten erhalten hatte (auch unter dem Eindruck der ähnlich konzipierten GILTI-Nachversteuerungsregelungen, die die USA im Jahr 2017 eingeführt hatten³⁵), einigten sich die Mitglieder des IF on BEPS im Januar 2019 auf das Ziel einer umfassenden Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, bei der Reformvorschläge sowohl für die Umverteilung von Besteuerungsrechten als auch für die Einführung einer effektiven Mindestbesteuerung im „Paket“ erarbeitet werden sollten.³⁶ Man kann dies als die Geburtsstunde des **Zwei-Säulen-Projekts** bezeichnen.³⁷

19–28 (einstweilen frei)

3. Die Einigung auf die GloBE-Vorschriften als Teil der Zwei-Säulen-Lösung

a) Verhandlungen im IF on BEPS

- 29 In den darauffolgenden Monaten kam es zu intensiven Beratungen im IF on BEPS und seinen Untergruppen. Die Grundidee der zweiten Säule stand bald fest: Es sollten neuartige Zugriffsvorschriften erarbeitet werden, die es den an einer Unternehmensgruppe „beteiligten“ Staaten beim Vorliegen einer Niedrigbesteuerung ermöglichen sollten, eine Nachversteuerung bis zum Erreichen der Mindeststeuerschwelle vorzunehmen. Diese Vorschriften sollten mit Koordinierungsregeln verbunden werden, um eine doppelte oder mehrfache Erhebung des Nachversteuerungsbetrags zu vermeiden. Im Mai 2019 verständigte sich das IF on BEPS auf ein Arbeitsprogramm zu beiden Säulen, welches von dem mittlerweile entstandenen politischen Druck zur Lösung der internationalen Besteuerungsfragen³⁸ geprägt war und deswegen einen **sehr ehrgeizigen Zeitplan** vor-

³³ Vgl. Röder StW 2020, 35 (36); vgl. auch Hidien/Versin DK 2019, 245 (250): GloBE-Konzept ist „relativ souveränitätsschonend“.

³⁴ S. ausführlich zur Entwicklung und den handelnden Akteuren WirtschaftsWoche v. 18.10.2019 („Wie zwei Deutsche die Steuer-Revolution vorantreiben“); Handelsblatt v. 9.7.2021 („Der eine Erfinder, der andere Architekt: Wie zwei Deutsche die globale Mindeststeuer auf den Weg brachten“); Die Zeit v. 15.7.2021 („Zahlen, bitte“); FAZ v. 26.10.2021 („Der unscheinbare Mastermind hinter der Mindeststeuer“); vgl. ferner Altenburg/Geberth/Gebhardt/Holle/Oertel DStR 2019, 2451 (2451 f.); Sarfo TNI 2021, Vol. 104, 1311.

³⁵ Vgl. Kim/Billings/Mitra TNI 2022, Vol. 105, 417; Herzfeld TNI 2022, Vol. 105, 755; sowie Brandt/Avalos TNI 2022, Vol. 107, 413 (415 ff.), für einen Vergleich von GILTI und GloBE; vgl. ferner Kowallik DB 2023, 1566; Ditz/Pinkernell ISR 2020, 1 (3): „Jiu-Jitsu-Manöver“.

³⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note v. 23.1.2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (zuletzt abgerufen am 3.8.2025).

³⁷ S. Krienbaum IStR 2019, 121. Damit war gleichzeitig – implizit – festgelegt, dass die Reformkonzepte zu beiden Säulen nur im Wege einer größeren Gesamteinigung angenommen werden würden, vgl. insoweit auch Englisch FR 2021, 1 (3): „politisches Junktim“. Dies hat die weiteren Verhandlungen einerseits kompliziert – weil es die Zahl der zu klärenden Fragen deutlich erhöht hat –, andererseits aber auch erleichtert, weil die einzelnen Staaten in dem schließlich zusammengestellten Gesamtpaket hinreichend viele Elemente vorfinden konnten, die ihnen jeweils besonders wichtig waren. Das Bewusstsein, dass diese jeweiligen Vorteile nur bei einer Zustimmung zum Gesamtpaket erreichbar sein würden („keine Säule 1 ohne Säule 2“ sowie „keine Säule 1 ohne Säule 2“), hat sich zweifellos stark auf die Kompromissbereitschaft ausgewirkt, vgl. dazu auch Fehling/Koch IStR 2021, 561 (568).

³⁸ Einige Staaten hatten – dem indischen Beispiel folgend – mittlerweile unilaterale Sondersteuern auf bestimmte digitale Dienstleistungen eingeführt, oftmals eng orientiert an dem dahingehenden Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission. Zu diesen Staaten zählten Frankreich, das Vereinigte Königreich, Italien, Spanien, Österreich und die Türkei.