

Von Anti-Hybrids-Regeln zur Globalen Mindeststeuer (GloBE)

I. Einführung

Die Moderation von Panels ist eine Kunst, gelegentlich schleppt sich die Diskussion zäh, es werden vorbereitete Statements vorgetragen, echter Austausch oder Kontroverse finden nicht statt. Panels mit *Jürgen Lüdicke* sind dagegen immer überaus anregend, seine Fragen an die Podiumsteilnehmer scharfsinnig und präzise adressiert. Nie sind seine kritischen Fragen zu BFH-Entscheidungen, neuer Gesetzgebung und der Entwicklung des Internationalen Steuerrechts pauschal, immer verbindet er Prinzipielles mit dem ganzen Erfahrungsschatz des Praktikers. Am „Hamburger Modell“ zeigt sich, dass die in Deutschland so rare Konstruktion der Kombination von Hochschullehrerstellung einerseits und Partnerschaft in einer großen Beratungsgesellschaft andererseits, im Fall von *Jürgen Lüdicke* überaus glücklich war. Gerne bin ich daher in der Vergangenheit seinen Einladungen zu diversen Paneldiskussionen gefolgt.

In den letzten Jahren standen dabei naturgemäß oft BEPS-Themen im Mittelpunkt. Geeint hat uns die Skepsis gegenüber dem Versuch der OECD, die sich aus der fehlenden Abgestimmtheit der nationalen Steuersysteme ergebenden Brüche und Verwerfungen anhand vager Prinzipien wie Einmalbesteuerung oder Verbot doppelter *Nichtbesteuerung* einzuebnen¹. Dabei hat *Jürgen Lüdicke* sowohl die Rechtfertigung flächendeckender Anti-Hybrids-Regeln als auch deren Praktikabilität in Zweifel gezogen.² Statt *Einmalbesteuerung* anstelle von doppelter *Nichtbesteuerung* – so seine Warnung – sei die Zunahme von *Doppelbesteuerung* infolge neuer Korrespondenztatbestände zu befürchten. Wie anspruchsvoll es ist, die Brüche zwischen den nicht zusammenpassenden nationalen Steuersystemen durch Korrespondenzregeln zu kitten, zeigt sich zum einen daran, dass der Abschlussbericht zu Action 2³ mit 458 Seiten der längste des ganzen BEPS-Packages ist, zum anderen, sobald es an die nationale Umsetzung geht. Dies liegt u. a. daran, dass (Hybrid) Mismatches an nahezu jeder Stelle des Steuersystems auftreten können. Eine akkurate Bekämpfung erfordert also eine Vielzahl an Detailregeln.

¹ *Lüdicke* FS Frotscher, 2013, 403 (404ff.).

² *Danon / Lüdicke* Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 2016, 49 (53ff.), insb. im Hinblick auf die für das Eingreifen oder Nichteingreifen der Anti-Hybrids-Regeln erforderlichen Informationen und die Erfahrungen mit § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG; ähnlich *Lalta* ISR 2014, 249 (259).

³ OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report (im Folgenden: OECD (2015) Action 2).

Daher stellt sich die Frage, ob es nicht auch einfacher geht, ob nicht statt einer Vielzahl von Einzelregeln ein Tatbestand denkbar ist, der alle Fälle auf einmal erfasst. Könnte eine derartige Lösung in dem neuen Ansatz der OECD eines Global Anti-Base Erosion Proposals (GloBE) liegen? Und wie verhält sich dieser erst 2019 in die Diskussion gebrachte Ansatz globaler Mindestbesteuerung zu den Vorschlägen des 2015er BEPS-Package? Hier soll dieser Frage für den Bereich der Anti-Hybrids-Regeln nachgegangen werden. Würden sie möglicherweise verzichtbar, sollte GloBE sich durchsetzen?

Hierzu werden zunächst Grundzüge und Zielsetzungen der bisherigen Anti-Hybrids-Empfehlungen einerseits, der verschiedenen GloBE-Elemente andererseits dargestellt, um sodann Gemeinsamkeiten und Unterschiede beider Instrumente zu erörtern. Auch lassen sich aus der bereits einige Jahre währenden Beschäftigung mit Anti-Hybrids-Tatbeständen Schlussfolgerungen für mögliche Probleme des GloBE-Ansatzes ziehen.

II. Action 2 OECD BEPS 2015: Bekämpfung von Hybrid Mismatches

Erscheinungsformen und Ursachen von Hybrid Mismatches (vornehmlich Qualifikationskonflikte) und hieraus resultierender doppelter Nichtbesteuerung sind mannigfaltig. Zur Nichtbesteuerung führt sowohl die Abziehbarkeit ohne korrespondierende Erfassung als auch der doppelte Abzug in zwei Staaten. Zugrunde liegen Qualifikationskonflikte.⁴

Anti-Hybrids-Regeln lösen diese Regelungskonflikte auf; sie weisen eine deutliche Nähe zu Subject-to-tax- oder Rückfallklauseln auf, indem ihr Eingreifen von der steuerlichen Behandlung im anderen Staat abhängig gemacht wird. Anders als Subject-to-tax-Klauseln, die nur danach fragen, ob bestimmte Einkünfte im jeweils anderen Staat grundsätzlich der Besteuerung unterliegen⁵ und hiervon die Gewährung von Abkommensvorteilen abhängig machen, setzen sog. Linking Rules (Korrespondenzregeln) an der steuerlichen Systematik und der Mechanik bemessungsgrundlagenmindernder und bemessungsgrundlagenerhöhender Tatbestände an.⁶ Gefragt wird nach der Abziehbarkeit einzelner Ausgaben und der mit ihr korrespondierenden Erfassung als Einnahme. Erfasst werden einzelne Transaktionen.⁷

⁴ Jankowiak Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Diss. 2009, 34 ff. In der Regel wendet einer der beteiligten Staaten die Freistellungsmethode an, vgl. Jankowiak Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Diss. 2009, 74 ff.

⁵ Tatsächliche Zahlungspflicht nicht entscheidend, siehe Vogel/Lehner/Dürschmidt DBA Vor Art. 6–22 Rn. 19a; ferner hierzu Schaumburg/Schaumburg Internationales Steuerrecht Rn. 5.15 und Schaumburg/Schaumburg/Hack Internationales Steuerrecht Rn. 19.522f.

⁶ Danon/Lüdicke Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 2016, 49 (51); Wittenstein/Hilbert IWB 2019, 52; ausf. Rusch FR 2019, 759 ff.

⁷ Kohler ISR 2018, 250; „vergleichsweise spezifische Fälle von Asymmetrien“; siehe im Einzelnen die zahlreichen Beispielfälle OECD (2015) Action 2, Abschnitt D; ebenfalls Erwägungsgrund 7 der RL 2017/952/EU v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie 2016/1164/EU bezüglich hybrid Gestaltungen mit Drittländern.

Der Abschlussbericht der OECD aus 2015 bündelt die Fülle denkbarer Hybrid Mismatches in sechs Kategorien, zu deren Lösung sog. Linking Rules aufgestellt werden, eingeteilt in Primärregeln (Response) und Abwehrregeln (Defense).⁸ Dabei soll vorrangig der Betriebsausgabenabzug versagt werden. Hat dieser gleichwohl stattgefunden, soll der Ansässigkeitsstaat des Empfängers die Zahlung in die Bemessungsgrundlage einbeziehen, z. B. die Steuerfreiheit des Dividendenbezugs versagen. Es handelt sich um eine Auffangregel, wenn der Empfänger nicht nachweisen kann, dass im Staat des Zahlenden kein Abzug erfolgt ist. Ein derartiges Rangverhältnis mag erforderlich sein, um Doppelerfassungen zu vermeiden,⁹ aber es liegt darin auch eine Aufkommenszuweisung und Ausweitung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates. Eine Begründung dieser Aufteilung findet sich mit keinem Wort, möglicherweise weil es sie nicht gibt. Welcher Staat für die Lückenfüllung verantwortlich ist, wohlmöglich das bessere Recht hierzu hat, lässt sich schon deshalb nicht feststellen, weil aus der Sicht beider beteiligten Staaten das jeweilige Steuersystem kein Defizit aufweist, sondern sich dies erst aus dem Zusammentreffen beider Systeme ergibt.¹⁰ Doch ungeachtet dessen, dass kein Maßstab existiert, anhand dessen sich bestimmen ließe, welcher Staat den Konflikt beseitigen sollte, hat Jürgen Lüdicke zu Recht gegen die OECD-Vorrangregelung der Nichtabzugsfähigkeit eingewandt, dass diese gegen das objektive Nettoprinzip verstößt.¹¹ Die Beseitigung der Störung durch das Aufeinandertreffen der Systeme wird also nur um den Preis der Störung im nationalen System erreicht.

Noch komplexer ist die Situation von Hybrid Entities oder doppeltansässigen Rechtsträgern. Hier sollen spezielle DBA-Regeln verhindern, dass der Rechtsträger in einem Staat transparent besteuert wird und im anderen Staat keine Zurechnung zum Gesellschafter erfolgt.¹² Auch das Konzept der bisherigen Tie-Breaker-Regel (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA) wird modifiziert.¹³

All dies setzt Kenntnis der Behandlung im anderen Staat, im Zweifel veranlagungszeitraumübergreifend,¹⁴ voraus, weshalb die Anwendung der Linking Rules auf qualifizierte Beteiligungen von mindestens 25% bzw. innerhalb von Unternehmensgruppen beschränkt sein soll.¹⁵ Einerseits lässt sich aus einer qualifizierten Beteiligung nicht automatisch darauf schließen, der Hybrid Mismatch werde missbräuchlich ausgenutzt, andererseits können Besteuerungslücken infolge unabgestimmter Steuersysteme auch im Verhältnis zu Dritten auftreten.¹⁶ Deshalb ist das Erfordernis qualifizier-

⁸ Übersicht OECD (2015) Action 2, 20.

⁹ OECD (2015) Action 2, 18 Tz. 15; Lüdicke Bulletin for International Taxation 2014, 309 (317).

¹⁰ Danon, Lüdicke Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 2016, 49 (51); Lüdicke Bulletin for International Taxation 2014, 309 (312f.).

¹¹ Lüdicke Lüdicke BEPS – Herausforderungen für die Unternehmen, 2015, 136.

¹² OECD (2015) Action 2, part II.

¹³ OECD (2015) Action 2, 137 in Verbindung mit den Empfehlungen in Action 6.

¹⁴ Zum Problem lediglich temporärer doppelter Nichtbesteuerung Lüdicke Bulletin for International Taxation 2014, 309 (310 und 311).

¹⁵ OECD (2015) Action 2, 164; ebenfalls Art. 2 Nr. 4 Unterabs. 3 der RL 2016/1164/EU des Rats vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ATAID).

¹⁶ Grotherr BB 2017, 1367 (1368).

ter Beteiligung wohl als Vereinfachungsmaßnahme zu interpretieren, um die Regeln überhaupt anwendbar zu machen. Die Verfügbarkeit der Information für den von der Anti-Hybrids-Regel jeweils betroffenen Gegenpart stellt dies gleichwohl nicht sicher.

Ein weiteres zentrales Problem liegt darin, dass auch Anti-Hybrids-Regeln international aufeinander abgestimmt sein müssen, weil sonst entweder Lücken verbleiben oder es zu Doppelbesteuerung kommt.¹⁷ Aus diesem Grund hat die OECD in Empfehlung 9 „design principles“ aufgestellt.¹⁸ Doch die koordinierende Wirkung des OECD-Projektes ist außerhalb des Anwendungsbereichs der EU-ATAD mehr als fraglich.¹⁹

III. Pillar Two OECD BEPS 2020: GloBE

Eine der Schwierigkeiten der Maßnahmen gegen Hybrids liegt darin, den Scheidepunkt zu definieren, wann infolge des Mismatches ein Korrekturbedürfnis entsteht. Grundsätzlich funktionieren Anti-Hybrids-Regeln nach dem Alles-oder-nichts-Prinzip. Die Nichtbesteuerung im einen Staat führt zur Nichtabzugsfähigkeit im anderen. Keine Antwort wissen Anti-Hybrids-Regeln auf die Niedrigbesteuerung. Sobald Einkünfte in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden,²⁰ fehlen die Voraussetzungen für das Eingreifen der Anti-Hybrids-Regel. Die Unabgestimmtheit der Steuersätze ist ausgeklammert. Genau in diese Lücke stoßen die verschiedenen Elemente des 2019 vorgelegten GloBE proposals²¹ einer globalen Mindestbesteuerung. Ziel ist „to address remaining BEPS risks of profit shifting to entities subject to no or very low taxation“.²² Angesichts der vorhersehbaren Schwierigkeiten, die hochkomplexen 2015er OECD BEPS-Vorgaben umzusetzen,²³ was in besonderem Maße für den Anti-Hybrids-Bericht zutrifft,²⁴ ist es nicht verwunderlich, dass die OECD zur Begründung ihres neuen GloBE-Ansatzes auf die nach wie vor nicht gebannte BEPS-Gefahr und das unkoordinierte Nebeneinander nationalstaatlicher Maßnahmen verweist. Selbst wenn sämtliche OECD-

¹⁷ Lüdicke/Schonfeld BEPS – Herausforderungen für die Unternehmen, 2015, 117 (147).

¹⁸ OECD (2015) Action 2, 93; skeptisch Danon/Ludicke Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 2016, 49 (52f.)

¹⁹ Zu diesem Befund kommen – für BEPS Action 4 – die IFA General Reporter James Gadwood und Paul Morton, Generalbericht, Interest deductibility: the implementation of BEPS Action 4, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 104a, 2019, 12 (46).

²⁰ Zu der Frage, wann das der Fall ist, vgl. den Beitrag von Schuitger in dieser Festschrift.

²¹ Global anti-base erosion proposal, OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (im Folgenden: OECD (2019) Programme), 25.

²² OECD (2019) Programme, 25 Tz. 52.

²³ Wie schwierig die Umsetzung ist, zeigt die Diskussion um den ersten Entwurf einer allgemeinen Korrespondenzregel in § 4 Abs. 5a EStG (siehe BR-Drs. 432/14, 12) im Jahr 2014, nach deren Scheitern es bisher nicht zu einem neuen Entwurf gekommen ist.

²⁴ Der Bericht zum Fortschritt des BEPS-Projektes nennt nur vereinzelte Beispiele zur Umsetzung von Action 2, insbesondere die Umsetzung im Rahmen der ATAD, der US-Steuerreform 2017 und in Neuseeland und Australien, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2019), Progress Report July 2018 – May 2019, 21. Skeptisch bzgl. der Harmonisierungsmöglichkeiten durch Anti-Hybrids-Regeln auch Ludicke Bulletin for International Taxation 2014, 309.

Staaten den Empfehlungen nachkämen, ist nicht damit zu rechnen, dass aus koordinierten Anti-Hybrids-Regeln tatsächlich ein kohärentes System entsteht.

Mit GloBE vollzieht die OECD einen Richtungswechsel von Einzelmaßnahmen hin zu einer umfassenden Angleichung der Effektivbelastung auf einem – noch näher zu bestimmenden – globalen Mindestniveau. Zentraler Baustein ist eine umfassende Hinzurechnungsbesteuerung, wobei diese Grundidee immer weiter angereichert wird. Im jüngsten Arbeitsprogramm der OECD vom 31.5.2019²⁵ wird die Sitzlandmindeststeuer (Income Inclusion und Switch-over-Klausel) nicht nur um eine im Quellenstaat erhobene Steuer auf Base Erosion Payments, sondern schließlich auch noch um eine begleitende Subject-to-tax-Klausel ergänzt.

Die Income Inclusion Rule führt zur Hinzurechnung von Gewinnen ausländischer Tochtergesellschaften zur jeweils übergeordneten Muttergesellschaft. Sie unterscheidet sich in zwei zentralen Punkten von herkömmlichen CFC-Regimen:

- Prinzipiell sollen sämtliche Einkünfte hinzugerechnet werden, ohne dass es darauf ankommt, ob es sich um passive oder aktive Einkünfte handelt;
- jedoch soll der niedrigbesteuerte Auslandsgewinn grundsätzlich nicht auf den regulären nationalen Körperschaftsteuersatz, sondern auf eine Zwischenebene heraufgeschleust werden.²⁶

Die Undertaxed Payments Rule dient der zusätzlichen Absicherung. Ähnlich wie die Defense Rules in Action 2 ist die Mindestbesteuerung im Quellenstaat subsidiär und greift nur dann ein, wenn der Ansässigkeitsstaat nicht durch eine umfassende Mindestbesteuerung für ein angemessenes Steuerniveau sorgt. Damit wird ein Anreiz für eine flächendeckende Implementierung von Income Inclusion Rules gesetzt. Zudem wirkt die Undertaxed Payments Rule Sitzverlagerungen in Staaten ohne oder mit einer deutlich niedrigeren Mindeststeuer entgegen. Das Anliegen ist nachvollziehbar, auch wenn die praktischen Probleme umfassender Abzugsbeschränkungen in Abhängigkeit von der Effektivsteuerbelastung beim Empfänger der Zahlung kaum lösbar erscheinen.

Wenig Sinn macht es dagegen, im Quellenstaat zusätzlich zum Betriebsausgabenabzugsverbot der Undertaxed Payments Rules weitere Subject-to-tax-Klauseln zu implementieren.²⁷ Das Abzugsverbot begründet nicht nur einen Besteuerungsanspruch des Quellenstaates, der diesem auf der Grundlage einer Nettoeinkommensbesteuerung nicht zusteht, sondern führt auch zu einer intersubjektiven Verschiebung der Steuerpflicht vom Zahlungsempfänger zum Zahlenden, sodass für eine weitere Absicherung der Besteuerung der Zahlung beim Empfänger kein Bedarf besteht. Unterliegt etwa eine Lizenzzahlung einem (partiellen) Abzugsverbot beim unbeschränkt steuerpflichtigen Lizenznehmer, dann darf die nämliche Zahlung nicht zusätzlich einer Quellensteuer zur Sicherung der Besteuerung beim beschränkt steuerpflichti-

²⁵ OECD (2019) Programme, 25.

²⁶ Alternativ auf den regulären Körperschaftsteuersatz, soweit die Niedrigbesteuerung Folge eines schädlichen Präferenzsystems ist, siehe OECD (2019) Programme, 27.

²⁷ Ein Vorschlag, der sich im initialen OECD (2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 February – 1 March 2019 (im Folgenden: OECD (2019) Addressing the Tax Challenges), noch nicht fand.

gen Lizenzgeber unterworfen werden. Richtigerweise stehen beide Instrumente in einem Alternativverhältnis. Die Mindestbesteuerung im Quellenstaat kann entweder durch Abzugsverbote bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Zahlenden sichergestellt werden *oder* durch Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht des nicht-ansässigen Empfängers im Quellenstaat, indem neue Quellensteuertatbestände geschaffen bzw. der Verzicht auf oder die Reduktion bestehender Quellensteuern von der Belastung beim Empfänger abhängig gemacht wird.²⁸ Nur angedeutet wird im jüngsten OECD-Dokument, dass es um eine Abwägung zwischen Abzugsverbot und Quellensteuer geht, nicht aber um ein Nebeneinander beider Instrumente.²⁹ Das sollte im Interesse der Vermeidung eines Maßnahmen-Overkills viel deutlicher gemacht werden, wobei sich dann sofort die Frage stellt, wie sich international ein Nebeneinander auswirkt, wenn einzelne Staaten Abzugsverbote normieren, andere konditionierte Quellensteuern (Subject-to-tax-Klauseln).

IV. Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Korrespondenzregeln und GloBE

1. Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung – Einmalbesteuerung – Kohärenz – Korrespondenz

Sowohl Action 2 als auch GloBE setzen am Problem doppelter Nichtbesteuerung bzw. im Fall von GloBE globaler äußerster Niedrigbesteuerung an („no or very low taxation“).³⁰ Das Grundproblem sowohl der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung als auch der Vermeidung internationaler doppelter Nichtbesteuerung³¹ liegt darin, dass die Feststellung von Doppel- wie auch Nichtbesteuerung zunächst nur einen Regelungskonflikt beschreibt. Präziser ist insofern das Gebot der Einmalbesteuerung, aber nur dann, wenn man es als Gebot der Einmalberücksichtigung entweder im Quellen- oder im Sitzstaat begreift. Hat man sich darauf geeinigt, wer (abschließend) besteuern darf, ist nach der Wertung dieses Staates durchaus auch eine Keinalbelastung mit dem Grundsatz der Einmalberücksichtigung vereinbar, wenn dieser Staat entscheidet, einen Sachverhalt steuerlich nicht zu erfassen.

Damit stellt sich zunächst die Frage, ob derartige Nicht- oder Niedrigbesteuerung stets aufzugreifen ist, auch wenn sie nicht Folge missbräuchlicher Gestaltungen ist oder dem von der OECD aufgestellten Postulat der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung widerspricht.

Einer der Kritikpunkte an dem Umgang der OECD mit Hybrid Mismatches im Rahmen des BEPS-Projektes ist, dass sich die Action 2-Empfehlungen nicht auf

²⁸ Zu derartigen bedingten Quellensteuern siehe *Veggert/Vording Bulletin for International Taxation* 2017, 452 ff.

²⁹ OECD (2019) Programme, 30 Tz. 76.

³⁰ „Very low“, siehe OECD (2019) Programme, 25 Tz. 52.

³¹ *Lang* Generalbericht, in: *Double Non-Taxation*, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 89a, 2004, 21 ff.; *Jankowiak* Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Diss., 2009.

„aggressive“ Hybrid Mismatch „Arrangements“ oder die missbräuchliche Ausnutzung von Besteuerungslücken beschränken.³² Es findet sich lediglich ein eher vager Hinweis, Hybrid Mismatch Arrangements spielten eine wichtige Rolle im Rahmen aggressiver Steuergestaltung.³³ Die empfohlenen Linking Rules setzen jedoch weder Missbrauchsabsicht voraus, noch steht ihre Anwendung unter einem Aktivitäts- oder Substanzvorbehalt. Man mag bezweifeln, dass sog. Double Dips einfach so „passieren“,³⁴ auszuschließen ist dies nicht. Indes geht es der OECD bei der Schließung der durch die Inkongruenz der nationalen Steuersysteme entstehenden Lücken eben auch nicht primär um Missbrauchsbekämpfung, sondern um Kohärenz, freilich – von *Jürgen Lüdike* zu Recht kritisiert³⁵ – mit einseitiger Zielrichtung. Qualifikationskonflikte können genauso wie zu doppelter Nichtbesteuerung auch zu Doppelbesteuerung führen, was jedoch von der OECD nicht aufgegriffen worden ist, obwohl es sich in die Systematik der linking rules durchaus eingefügt hätte.

Im GloBE Proposal rückt die OECD nun vollends von der ursprünglichen Stoßrichtung der Bekämpfung aggressiver (missbräuchlicher) Steuergestaltungen ab, auch wenn die Namensgebung in der BEPS-Diktion verharrt. GloBE fokussiert – jedenfalls in der Grundidee³⁶ – nicht auf das Verhalten der Steuerpflichtigen, sondern nimmt nur die Staaten in den Blick, indem besonders niedrig besteuerten Staaten das Handwerk gelegt wird, und zwar ohne, dass es darauf ankommt, ob die niedrige Besteuerung fair oder unfair ist, auch wenn die OECD Ausnahmen erwägt, soweit die Niedrigbesteuerung Action 5-kompatibel³⁷ und damit als unschädlicher Steuerwettbewerb einzuordnen ist.³⁸

„Höheren Zielen“³⁹ dienen weder die gegen Hybrid Mismatches gerichteten Empfehlungen noch GloBE. Weder geht es um einen Beitrag zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit,⁴⁰ noch um eine Annäherung der Besteuerung an den Ort der Wertschöpfung.⁴¹ Es geht nur darum, dass besteuert wird, nicht darum, wo und auch nicht darum, ob ein Besteuerungsverzicht gerechtfertigt werden könnte, möglicherweise sogar aus Gründen fehlender wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit geboten ist. Dem Einmalbesteuerungsgrundsatz, der beiden Rege-

³² *Lüdike* FS Frotzcher, 2013, 403 (405).

³³ OECD (2015) Action 2, 15.

³⁴ Zur Bedeutung gezielt eingesetzter Hybridstrukturen für Zwecke der Steuergestaltung *Grottel* BB 2017, 1367 (1378).

³⁵ Danon *Lüdike* Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 2016, 49 (51).

³⁶ Die allerdings verwässert wird, wenn Aktivitätsvorbehalte in Betracht gezogen werden, OECD (2019) Addressing the Tax Challenges, 25; und OECD (2019) Programme, 29: „substance based carve-outs“.

³⁷ D. h. dem nexus approach entspricht, vgl. OECD (2015) Action 2, 15.

³⁸ OECD (2019) Programme, 29.

³⁹ Zu Steuergerechtigkeit als Maßstab internationaler Steuerpolitik *Buhler* Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 1964, 130ff.; *Vogel / Vogel* Grundfragen des internationalen Steuerrechts, 1985, 3 (17ff.), und aktuell *Hongler* IStR 2018, 756ff.; aus rechtsphilosophischer Sicht *Stark* StW 2019, 71ff.; *Dietsch / Rixen* The Journal of Political Philosophy 2014, 150.

⁴⁰ Siehe die diesbezügliche Kritik von Danon/*Lüdike* Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 2016, 49 (60.).

⁴¹ In Bezug auf GloBE *Englisch* Becker International Effective Minimum Taxation – The GI OBE Proposal, 2019, 11 (abrufbar auf <https://ssrn.com/abstract=3370532>). Für die Anti-Hybrids-Rules Danon *Lüdike* Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), 2016, 49 (51).

lungskomplexen zugrunde liegt, fehlt eine tiefere Legitimation. Für seine Verwirklichung nehmen sowohl die Anti-Hybrids-Regeln als auch GloBE Einschränkungen einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung hin. Zwar kommt es, gesetzt den Fall, die Regeln gehen perfekt auf, nicht zu Doppelbelastungen, wohl aber zu zweifelhaften Verschiebungen der Steuerschuldnerschaft. Abzugsverbote im Rahmen der Anti-Hybrids-Primärregel ebenso wie im Rahmen der GloBE-Regeln gegen Base Eroding Payments verstoßen gegen das objektive Nettoprinzip. Es mag richtig sein, die Zahlung steuerlich zu erfassen, aber es wird der falsche Steuerpflichtige herangezogen.

2. Strukturvergleich

Die OECD selbst stellt keinen Vergleich ihres neuen Global Anti-Base Erosion Proposals zu den bisherigen BEPS-Actions her. Das Verhältnis zum 2015er Package bleibt offen, sodass nicht klar wird, ob ein konzeptionell neuartiger Weg beschritten oder lediglich Bestehendes fortentwickelt werden soll.

Offensichtlich ist einerseits die Nähe zu Action 3⁴² mit den Vorschlägen zur Hinzurechnungsbesteuerung, wenn man die Income Inclusion Rule lediglich als Erweiterung der bisher auf passive Einkünfte beschränkten klassischen CFC-Gesetzgebung ansieht. Weniger klar ist die Einordnung der Tax on Base Eroding Payments. Zwar haben sowohl Action 4⁴³ zur Beschränkung des Zinsabzugs als auch die Verrechnungspreisempfehlungen in Action 8–10⁴⁴ ebenfalls das Ziel, Quellenstaaten vor Gewinnverlagerung zu schützen, freilich in beiden Fällen, ohne dass es auf die Besteuerung beim Empfänger ankommt. Zudem sind beide Instrumente transaktionsbezogen, während GloBE die Herstellung einer bestimmten Effektivbelastung des weltweit erzielten Gewinns anstrebt, also auf einer Gesamtbetrachtung beruht. Der naheliegende Schluss, sämtliche Einzelmaßnahmen könnten in GloBE aufgehen, ist indes insoweit unzutreffend als Verrechnungspreisregeln nicht nur und möglicherweise gar nicht in erster Linie der Vermeidung von Niedrigbesteuerung dienen, sondern – nach OECD – auf eine an der Wertschöpfung orientierte Zuordnung der Bemessungsgrundlage gerichtet sind. GloBE dagegen ist gerade keine Maßnahme zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit.

Die Schnittmenge zwischen GloBE und Anti-Hybrids-Regeln wird deutlich, wenn man die Hinzurechnungsbesteuerung zu den allgemeinen Abwehrregeln gegen Hybrids Mismatch Arrangements zählt.⁴⁵ Eine weitere Gemeinsamkeit der Anti-Hybrids-Regeln auf der einen Seite, des GloBE-Vorschlags auf der anderen Seite ist, dass es sich im weitesten Sinne um Regeln korrespondierender Besteue-

⁴² OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report.

⁴³ OECD (2015), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final report.

⁴⁴ OECD (2015), Alignment Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports.

⁴⁵ Siehe etwa Lüdicke/Schonfeld BEPS-Herausforderungen für die Unternehmen, 2015, 117 (121).

rung handelt.⁴⁶ Wie die Anti-Hybrids-Korrespondenzregeln soll auch GloBE nur subsidiär eingreifen, abhängig von der Besteuerung im anderen Staat und nur dann, wenn auf andere Weise kein angemessenes Ergebnis erreicht werden kann.

Schließlich sind beide Maßnahmen, sowohl die Anti-Hybrids-Regeln als auch GloBE nicht auf „aggressive“ Steuergestaltungen oder steuerlichen Missbrauch beschränkt. Das ist kritisiert worden,⁴⁷ aber folgerichtig, wenn man das Anti-Hybrids-Projekt als einen Versuch versteht, negative Folgen der fehlenden internationalen Harmonisierung der Steuersysteme zu kompensieren. Sie sind vom Verhalten der Steuerpflichtigen unabhängig. Ganz ähnlich ist das GloBE-Anliegen: Zwar besteht international keine Bereitschaft, die staatliche Souveränität zugunsten einer echten Harmonisierung von Steuersätzen, sei es auch nur in Form einer Steuersatzuntergrenze, zu begrenzen; in diese Lücke stößt aber in ganz ähnlicher Technik wie die Anti-Hybrids-Regeln das Mindeststeuerkonzept, das den Effekt einer Steuersatzharmonisierung auf mittelbarem Wege erreichen soll.

Ein entscheidender Unterschied besteht darin, dass es GloBE nicht nur um doppelte *Nichtbesteuerung*, sondern um die Vermeidung von *Niedrigbesteuerung* geht. Damit vermeidet GloBE die Alles-oder-nichts-Mechanik von Anti-Hybrids-Regeln, deren Eingreifen – unabhängig von der Höhe der Belastung im anderen Staat – bereits dann geblockt ist, wenn es überhaupt zu einer Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage kommt; ausreichend ist eine Besteuerung mit einem minimalen Steuersatz.⁴⁸ Soweit Staaten in der Vergangenheit gezielt Hybrid-Konstruktionen ermöglicht haben oder jedenfalls gegen bekannte Konstruktionen bewusst nicht eingeschritten sind, wäre es mithin ein Leichtes, die Anwendung der Anti-Hybrids-Regeln im anderen Staat zu verhindern, indem die bisher nicht erfassten Zahlungen einer minimalen Steuer unterworfen werden. Der Standort bliebe attraktiv. GloBE schiebt derartigen Strategien einen Riegel vor.

3. Macht GloBE Anti-Hybrids-Regeln obsolet?

Ob und welche der 2015er Maßnahmen durch GloBE verzichtbar werden, hängt fundamental von der konkreten Ausgestaltung des bisher nur schemenhaft skizzierten Konzepts globaler Mindestbesteuerung ab. Aussagen zur sinnvollen Ausgestaltung des GloBE-Proposals lassen sich wiederum erst dann treffen, wenn feststeht, welche Ziele mit der globalen Mindestbesteuerung verfolgt werden sollen. Geht es um

1. umfassende Missbrauchsbekämpfung, indem die angreifbare Kategorie der „aggressiven“ Gestaltung oder des Gestaltungsmissbrauchs aufgegeben wird?
2. umfassende Begrenzung des Steuerwettbewerbs auf ein weithin akzeptables Steuerniveau unter Verzicht auf die wenig trennscharfe Kategorie des schädlichen Steuerwettbewerbs?
3. umfassende Austrocknung (echter) Steueroasen mit sehr niedrigen Steuersätzen?

⁴⁶ Siehe den Verweis in OECD (2015) Action 2, 15 Tz. 2, auf die Nähe zu CFC-Regimen, die wiederum als eine Teilmenge eines Mindeststeueransatzes eingeordnet werden können.

⁴⁷ Danon, *Ludische Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, 2016, 49 (51).

⁴⁸ *Frotscher Internationales Steuerrecht* § 5 Rn. 374; *Köhler ISR* 2018, 250.

4. Vereinfachung, indem *ein* umfassendes Instrument an die Stelle des Maßnahmenbündels von 2015 gesetzt wird?
5. Kompensation potenzieller Aufkommensverluste aus einer stärkeren Beteiligung der Absatzmärkte?⁴⁹

Je nachdem, welches Ziel verfolgt wird, muss auch das GloBE-Design angepasst werden. Der wichtigste Parameter ist dabei die Festlegung des Mindeststeuersatzes.⁵⁰ Diesen hat die OECD bisher nicht eingegrenzt, auch wenn an mehreren Stellen von der Verhinderung einer „sehr niedrigen“ Belastung die Rede ist, sodass wohl – anders als aktuell nach § 8 Abs. 3 AStG – nicht jedweder Vorteil gegenüber dem Steuerniveau im Inland die Mindestbesteuerung auslösen soll, sondern nur eine (substantiell) niedrigere Besteuerung. Politisch scheint ohnehin eine Einigung auf GloBE nur denkbar, wenn der Mindeststeuersatz sehr niedrig gehalten wird (in der Nähe von 10%). Damit wäre aber zugleich der Wirkungsgrad von GloBE stark eingeschränkt und im Wesentlichen auf die Funktion eines Anti-Steueroaseninstrumentes reduziert, statt eine allgemein akzeptable Untergrenze im Steuerwettbewerb der wichtigen Industriestaaten zu etablieren. Bei sehr niedrigem Mindeststeuersatz wäre GloBE auch zur Kompensation einer möglichen Verlagerung von Aufkommen in die Marktstaaten ungeeignet. Relevante Absatzstaaten sind tendenziell keine Steueroasen, sodass für eine Nachbelastung im Sitzstaat der Konzernobergesellschaft via Full Inclusion nur dann Raum bliebe, wenn der Mindeststeuersatz verhältnismäßig hoch angesetzt würde.

Unter der Prämisse eines (sehr) niedrigen Mindeststeuersatzes wird GloBE auch keinen Beitrag zur Vereinfachung des Internationalen Steuerrechts leisten. Schließlich ist bei einem deutlichen Abstand zwischen Mindeststeuersatz und regulärem nationalen Körperschaftsteuersatz nicht mit einem Verzicht auf die bereits bestehenden Anti-BEPS-Regeln zu rechnen. Dies gilt in besonderem Maße sowohl für herkömmliche CFC-Regime als auch für Anti-Hybrids-Regeln. Denn bisher ist Rechtsfolge der Hinzurechnung bzw. der Versagung von Betriebsausgabenabzügen im Rahmen von Subject-to-tax-Klauseln die Belastung zum regulären inländischen Steuerniveau.⁵¹ Würden diese Fälle nur noch unter die jeweiligen Mindeststeuerregeln fallen, bliebe es beim Gestaltungsanreiz und aus der Sicht des zur Anwendung von Responseregeln berechtigten Staates bei einem Aufkommensverlust. Es ist nicht anzunehmen, dass die Vereinfachungsbereitschaft der nationalen Gesetzgeber groß genug ist, sich auf eine Mindestgestaltungsabwehr zurückzuziehen, solange der Mindeststeuersatz nicht in die Nähe des jeweiligen nationalen Steuersatzes kommt. Dass die USA trotz der Einführung der globalen Mindeststeuer auf GILTI⁵² im Rahmen der Trump'schen Steuerreform nicht nur an der Hinzurechnungsbesteuerung in Subpart F festgehalten, sondern zugleich neue Korrespondenzregeln⁵³ eingeführt haben, stützt diese Vermutung.

⁴⁹ Insofern wäre GloBE (Pillar 2) als Ergänzung zu den neuen, in Pillar 1 behandelten Gewinnzuordnungsregeln einzuordnen.

⁵⁰ *Englisch/Becker* International Effective Minimum Taxation – The GLOBE Proposal, 2019, 13, abrufbar auf <https://ssrn.com/abstract=3370532>.

⁵¹ *Rombach* FR 2019, 167 (172).

⁵² Dazu Hey/Härtwig/Schildgen US-Steuerreform, 2019, 137 ff.

⁵³ Hierzu Hey/Härtwig/Rusch US-Steuerreform, 2019, 85 ff.

4. Vollzugsprobleme: Übertragbarkeit der Anti-Hybrids-Erfahrungen auf GloBE

Die Vollzugsschwierigkeiten sowohl der Hinzurechnungsbesteuerung, als auch von Switch-over-Klauseln und Subject-to-tax-Klauseln⁵⁴ lassen erhebliche Zweifel an einer massiven Ausweitung derartiger Instrumente aufkommen.

Eines der zentralen Probleme der herkömmlichen Hinzurechnungsbesteuerung ist die Ermittlung der Eingriffsvoraussetzung einer Niedrigbesteuerung im Ausland.⁵⁵ Zwar läge ein Vorteil einer allgemeinen Income Inclusion Rule darin, dass sich – anders als nach geltender Hinzurechnungsbesteuerung – für die Ermittlung der ausländischen Steuerbelastung und deren Vergleich mit der inländischen keine Aufteilungs- und Zuordnungsprobleme zu einzelnen (passiven) Einkünften ergeben.⁵⁶ Doch kommt es – wiederum in Abhängigkeit von der den Anwendungsbereich definierenden Höhe des Mindeststeuersatzes – zu einem Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode mit all der dieser Methode inhärenten Komplexität. Schließlich ist im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung im Sitzstaat zur Vermeidung von Doppelbelastung die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallende ausländische Steuer anzurechnen. Um die Anwendbarkeit der Mindeststeuer zu ermitteln, muss – soweit nicht auf den nominellen Steuersatz im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft abgestellt oder mit einer Black- bzw. Whitelist gearbeitet wird – die Effektivbelastung für sämtliche Auslandsgewinne ermittelt werden, was sogleich die Frage aufwirft, nach welchen Regeln die hierfür erforderliche Bemessungsgrundlage berechnet wird, denen des Staates der Tochtergesellschaft oder denen des Staates der Muttergesellschaft? Es ist schwer vorstellbar, wie ein solches System ohne eine Angleichung der Bemessungsgrundlagen funktionieren soll, zumal man es ja nicht bei der Ermittlung der Steuerbelastung der unmittelbaren Tochtergesellschaft belassen kann, sondern auch Vorbelastungen im Konzern zu berücksichtigen wären. Im jüngsten OECD-Arbeitspapier heißt es hierzu recht nebulös, man werde zur Vereinfachung einen Rückgriff auf die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften untersuchen.⁵⁷

Für jede Form der Mindestbesteuerung im Quellenstaat – sei es durch Abzugsverbote in Abhängigkeit zur Belastung beim Empfänger, sei es durch Quellensteuern in Abhängigkeit von der Belastung der Einkünfte beim Empfänger – bedarf es zudem der Ermittlung der Effektivsteuerbelastung einzelner Einnahmen bzw. Einkunftsbestandteile. Bereits im Rahmen von Subject-to-tax-Klauseln, wo es nur um die Feststellung geht, ob im anderen Staat eine tatsächliche Besteuerung stattfindet, ist umstritten, ob auf die einzelne Einnahme,⁵⁸ die Einkunftsquelle oder gar die Einkunftsart insgesamt abzustellen ist.⁵⁹ Eine Tax on Base Eroding Payments zwingt, wenn sie nicht auf sämtliche Zahlungen ins Ausland angewandt wird, was

⁵⁴ Siehe hierzu BMF 20.6.2013, BStBl. I 2013, 980.

⁵⁵ *Ludicke* FS Endres, 2016, 219 (219f.).

⁵⁶ Zu diesen ausführlich *Ludicke* FS Endres, 2016, 219 (225–235).

⁵⁷ OECD (2019) Programme, 29.

⁵⁸ So BMF 20.6.2013, BStBl. I 2013, 980 Tz. 2.3., Buchst. b.

⁵⁹ Siehe hierzu *Frotscher* Internationales Steuerrecht § 5 Rn. 377; *Herrmann/Heuer/Raupach/Klein/Hagena* EStG § 50d Rn. 122; *Meretzki* ISR 2014, 41 (44f.).

wiederum angesichts der hiermit einhergehenden fundamentalen Veränderung der Zuweisung der Besteuerungsrechte nicht vorstellbar ist, zu einer Atomisierung der Bemessungsgrundlage im Empfängerstaat und zur Notwendigkeit der Zuordnung von Aufwendungen zu einzelnen Einnahmen. Nicht umsonst fragen die sich international ausbreitenden Earnings-Stripping-Regeln regelmäßig gar nicht danach, ob und wie im anderen Staat besteuert wird. Dies gilt für die US-amerikanische Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT)⁶⁰ gleichermaßen wie für die Zinsschranke. Eine Ausnahme stellt die Lizenzschranke des § 4j EStG⁶¹ dar, deren Anwendung gleich in mehrfacher Hinsicht von der Belastung beim Empfänger abhängt, zum einen qualitativ, weil § 4j EStG nur dann eingreift, wenn die Niedrigbesteuerung beim Gläubiger Folge einer nicht nexus-konformen „Präferenzregel“ ist (Abs. 1), zum anderen quantitativ, weil das (partielle) Abzugsverbot nur eingreift, wenn es beim Empfänger zu einer Effektivbelastung der nämlichen Einnahme von weniger als 25% kommt (Abs. 2)⁶² und schließlich, indem der Abzug nur anteilig um den Teil, den die tatsächliche Besteuerung 25% unterschreitet, gekürzt wird. Nun betrifft § 4j EStG nur eine einzige Ausgabenkategorie, zudem wirkt die Voraussetzung der nicht nexus-konformen Präferenzregel wie eine Art Blacklist, weil sich auf dieser Grundlage eine Vielzahl von Empfängerstaaten von vornherein ausscheiden lassen.⁶³ Ohne einen solchen Filter und bei Anwendung auf eine Vielzahl von Ausgabenkategorien, möglicherweise sogar sämtliche Zahlungen an auslandsansässige Konzerngesellschaften, müsste vor jedweder Ausgabe eine individuelle Abfrage beim Empfänger durchgeführt werden, in welcher Höhe die entsprechende Einnahme dort erfasst wird. Läge die Nachweispflicht beim Steuerpflichtigen,⁶⁴ könnte man direkt ein umfassendes Betriebsausgabenabzugsverbot normieren, denn es ist schlechterdings nicht vorstellbar, dass im Zeitpunkt der Zahlung ausreichend Informationen über die zukünftige Besteuerung bei Empfänger vorliegen, selbst wenn die Anwendung der Tax on Base Eroding Payments unter die Voraussetzung eines qualifizierten Beteiligungsverhältnisses von z. B. 25% gestellt würde.⁶⁵

⁶⁰ Dazu Hey/Härtwig/Kempelmann US-Steuerreform, 2019, 179 ff.

⁶¹ Zur vergleichbaren, aber einfacher ausgestalteten österreichischen Lizenzschranke Hemmerich IStR 2019, 294 (296 ff.).

⁶² Zu den diesbezüglichen Ermittlungsschwierigkeiten siehe Herrmann/Heuer/Raupach/Hagemann/Kahlenberg EStG § 4j Rn. 50.

⁶³ Allerdings bleibt es – wie etwa das Problem der Einordnung der US-Regeln zum Foreign-Derived-Intangible-Income zeigt – auch hier bei zahlreichen Zweifelsfragen in der konkreten Anwendung siehe Holle/Weiß FR 2017, 217 (221); Ritzer/Stangl/Karnath Der Konzern 2017, 68 (71).

⁶⁴ Wie im Rahmen der aktuellen Subject-to-tax-Klauseln, siehe BMF 20.6.2013, BStBl. I 2013, 980 Tz. 2.4.

⁶⁵ Anwendung wohl nur auf „related parties, siehe OECD (2019) Programme, 31, aber ohne Konkretisierung der Anforderungen an das Beteiligungsverhältnis.

V. Fazit

Internationale Steuerplanung macht sich zum einen gezielte staatliche Lockangebote, zum anderen Lücken der – selbst in der Europäischen Union – nicht aufeinander abgestimmten, geschweige denn harmonisierten nationalen Steuersysteme zunutze. Hierauf gibt es grundsätzlich drei Reaktionsmöglichkeiten:

1. Weltweite Vollharmonisierung:⁶⁶ Zwar ist ein lückenloses Steuerrecht eine Illusion; Lücken, die aus dem Aufeinandertreffen unterschiedlicher nationaler Regeln resultieren, würden jedoch verschwinden;
2. Korrespondenzregeln/Linking-Rules, wie insbesondere Anti-Hybrids-Regeln, die die Lücken zwischen den Systemen einzelfallbezogen zu schließen suchen.
3. Globale Mindeststeuern, die Steuervorteile grenzüberschreitender Investitionen (gleich worauf sie beruhen) zu einem (gewissen) Grad einebnen.

Linking-Rules ebenso wie Mindeststeuern liefern theoretische Antworten, wie man die Lücken zwischen nichtharmonisierten Steuerregimen füllen kann. Ihre Anwendung setzt aber ein derartiges Maß an Kenntnis der nichtharmonisierten Steuersysteme voraus, dass sie mit vertretbarem Aufwand nicht anwendbar sind, wenn es nicht zu einer weitgehenden Angleichung der Steuersysteme kommt. Dann aber kann man sich auch gleich auf einen weltweiten Mindeststeuersatz einigen, statt auf der Grundlage harmonisierter Bemessungsgrundlagen länderspezifische Effektivsteuerbelastungen zu ermitteln und diese dann durch Anwendung von Mindeststeuern anzugleichen. Ohne einen fundamentalen Konsens über Strukturen, Bemessungsgrundlagen und Steuersätze führt GloBE in dieselbe Sackgasse wie ein Geflecht einzelner Anti-Hybrids-Regeln.

⁶⁶ Politisch unrealistisch siehe *Valta* ISR 2014, 249 (249f.); *Russo* The OECD Report on Hybrid Mismatch Arrangements, *Bulletin for International Taxation* 2013, 110 (111); *Ludicke* *Bulletin for International Taxation* 2014, 309.