

Bültmann-Hinz, Barbara; Lenz, Fulko

Research Report

Von der Besteuerung der digitalen Welt zu einer neuen Weltsteuerordnung

Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, No. 161

Provided in Cooperation with:

Stiftung Marktwirtschaft / The Market Economy Foundation, Berlin

Suggested Citation: Bültmann-Hinz, Barbara; Lenz, Fulko (2022) : Von der Besteuerung der digitalen Welt zu einer neuen Weltsteuerordnung, Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, No. 161, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/251570>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

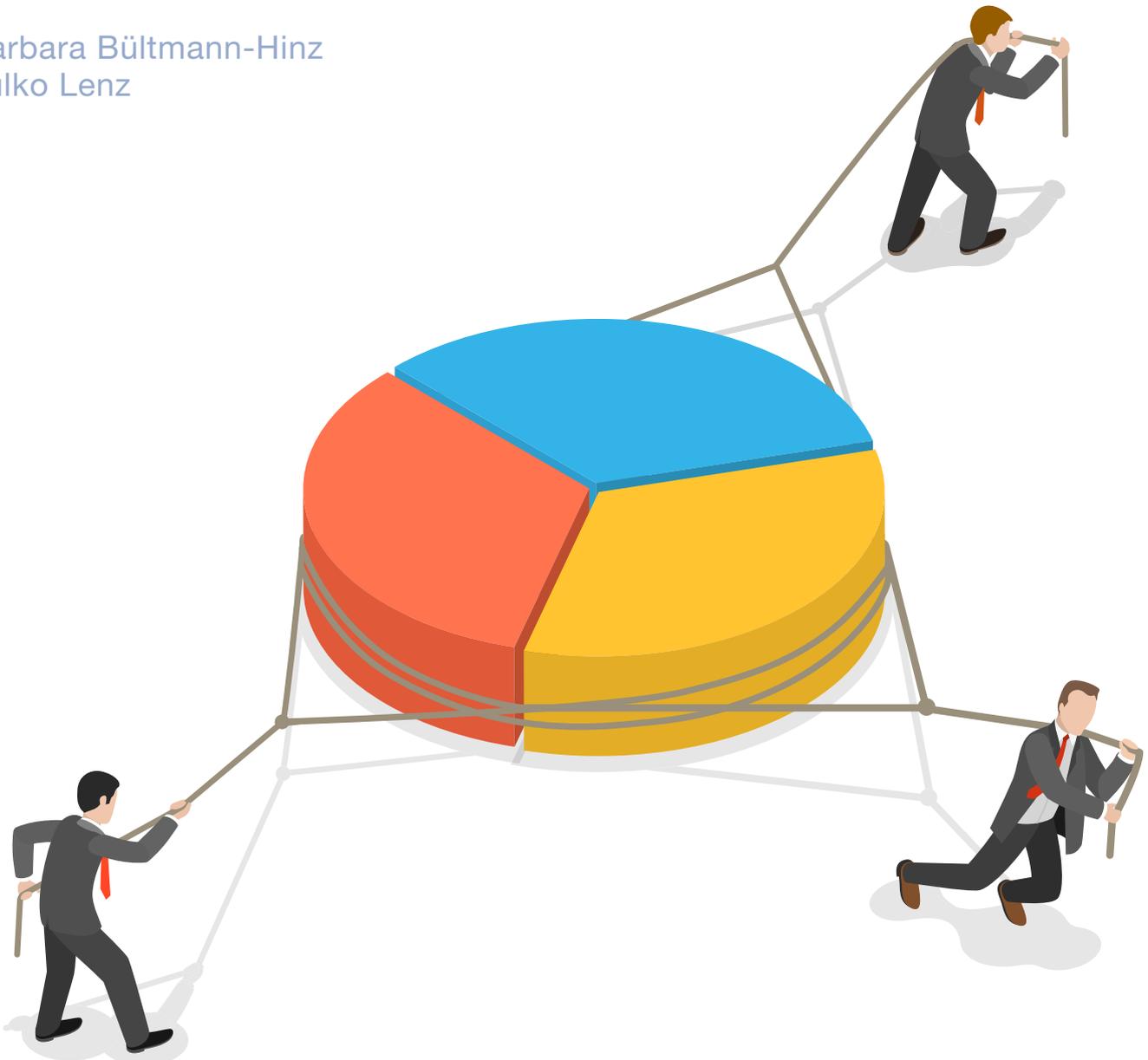
If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

VON DER BESTEUERUNG DER DIGITALEN WELT ZU EINER NEUEN WELTSTEUERORDNUNG

Argumente
zu Marktwirtschaft
und Politik

Nr. 161 | Februar 2022

Barbara Bültmann-Hinz
Fulko Lenz



VON DER BESTEUERUNG DER DIGITALEN WELT ZU EINER NEUEN WELTSTEUERORDNUNG

Barbara Bültmann-Hinz
Fulko Lenz

Argumente zu Marktwirtschaft und Politik Nr. 161

Inhaltsverzeichnis

Vorwort 03

- 1** Einleitung 04
- 2** Internationale Gewinnbesteuerung – Grundzüge und mögliche Reformziele 05
 - 2.1** Grundzüge internationaler Gewinnbesteuerung 06
 - 2.2** Umverteilung von Besteuerungsrechten 06
 - 2.3** Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs 07
 - 2.4** Höhere Besteuerung der Gewinne multinationaler Unternehmen 09
 - 2.5** Verhinderung eines internationalen Steuerkonflikts 12
- 3** Säule 1 – Änderung der Gewinnaufteilung 13
 - 3.1** Amount A 13
 - 3.2** Amount B 15
 - 3.3** Umsetzung 16
 - 3.4** Diskussion 16
- 4** Säule 2 – Globale Mindestbesteuerung 18
 - 4.1** Grundzüge der Vorschläge 18
 - 4.2** Umsetzung und offene Fragen 19
 - 4.3** Diskussion 21
- 5** Bewertung und Alternativen 24
 - 5.1** Bewertung 24
 - 5.2** Alternativen 24

Literaturverzeichnis 26

Executive Summary 28

© 2022

Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.)
Charlottenstraße 60
10117 Berlin
Telefon: +49 (0)30 206057-0
info@stiftung-marktwirtschaft.de
www.stiftung-marktwirtschaft.de

ISSN: 1612 – 7072

Titelbild: © TarikVision – Adobe Stock (verändert)



Die Publikation ist auch über den QR-Code
kostenlos abrufbar.

Vorwort

„Wenn sich etwas bewegt, besteuere es. Wenn es sich weiter bewegt, reguliere es. Und wenn es sich nicht mehr bewegt, subventioniere es.“ So kann laut Ronald Reagan die Sicht von Regierungen auf die Wirtschaft in wenigen Sätzen zusammengefasst werden.

Reagan, US-Präsident von 1981 bis 1989, war ökonomisch nicht in allem auf der Höhe. Sein Ausspruch aber scheint fast schon prophetisch im Hinblick auf die mit großen Überschriften gefeierte „neue Weltsteuerordnung“, auf die nicht nur ein deutscher Bundesfinanzminister jahrelang hingearbeitet hat. Dabei wurde leider dringenderer Handlungsbedarf auf nationaler Ebene ebenso ignoriert wie die mit der nun angeblich so gerechten globalen Steuerverteilung einhergehenden Risiken für die Öffentlichen Haushalte in der Bundesrepublik.

Am Anfang stand die Frage der Besteuerung der digitalen Welt bzw. vor allem der Ärger darüber, dass einige gut gehende und zudem noch amerikanische Konzerne Steuern sparen. Nun ist die Kritik an der teilweise rabiat anmutenden Steuergestaltung von Apple, Google, Facebook und Amazon durchaus verständlich – für die Steuern, die Gazprom oder chinesische Hersteller z.B. von Drohnen und Smartphones (nicht) zahlen, interessierte sich allerdings kaum jemand. Ebenso in Grenzen hielt sich der Verdruss über innereuropäische Steuersparhelfer in Irland und den Niederlanden.

Lieber hat Europa in der OECD und auf G20-Ebene dazu beigetragen, das Kind mit dem Bade auszuschütten. Motiviert durch den Neid über US-Unternehmen der Plattformökonomie wurde mit dem weltweit seit Jahrzehnten geltenden, bewährten Prinzip gebrochen, dass Unternehmensgewinne im Sitzland des Unternehmens besteuert werden – und die Marktstaaten ihrerseits ja durch die Mehrwertsteuer profitieren können. Nun sollen Gewinnbesteuerungsrechte mehr in die Absatzländer verlagert und zugleich eine Mindestbesteuerung durchgesetzt werden. Ob in dieser schönen neuen Steuerwelt tatsächlich per weltweitem Saldo unzählige Milliarden nicht bei „bösen“ Unternehmen verbleiben, sondern als Steuermehreinnahmen bei „guten“ Staaten landen und da sinnvoll verwendet werden, bleibt abzuwarten. Sicher ist: Die Umverteilung beim Steuersubstrat dürfte der Staatskasse eines Exportlands wie Deutschland kaum guttun. Wenn nicht nur Umsatzsteuern, sondern auch Steuern auf Gewinne aus dem Verkauf z.B. von in China verkauften Autos der oberen „Stern-Klasse“ beim chinesischen Staat landen, wird Stuttgart weniger Gewerbesteuer erhalten.

Dazu kommt: Deutschland bräuchte vor allem national ein wieder wettbewerbsfähiges Steuersystem in Strukturen und Sätzen, insbesondere bei der Unternehmensbesteuerung. Und vor allem aber eher eine Maximal- und keine Min-

destbesteuerung! Der Richtwert der letzten nennenswerten Steuerreform in Deutschland 2008, Unternehmensgewinne nicht über 30 Prozent zu besteuern, ist durch die kumulierten Anhebungen der Gewerbesteuerhebesätze in vielen deutschen Kommunalparlamenten längst Makulatur und Deutschland bei den Steuersätzen für Unternehmen und Bürger (bei diesen vor allem in der Mitte) unrühmliche Spitze. Immer noch werden Eigen- und Fremdkapital steuerlich unterschiedlich behandelt. Unverändert wird ständig über internationale Harmonisierung geredet, aber mit der deutschen Gewerbesteuer und vor allem der substanzbesteuernden Hinzurechnung ein isolierter Sonderweg gehegt und gepflegt. Den Weg, mit effektiven Quellensteuern oder Abzugsbeschränkungen für Lizenzzahlungen ein Übermaß an Gestaltung zu verhindern, hat sich die EU zudem selbst verbaut.

Vielleicht könnte sich unser alterndes und so staatsgläubiges, auf Besitzstandswahrung und Status quo fixiertes Land auch wieder einmal auf die Quelle seines Wohlstands besinnen? Wieder für bessere Rahmenbedingungen des Wirtschaftens, für Rechtssicherheit und Leistungsanreize sorgen, statt der Wirtschaft und den Wirtschaftenden mit grundsätzlichem Misstrauen zu begegnen?

Wirtschaftlicher Erfolg wurde schon stärker anerkannt und z.B. ein Unternehmen geachtet, wenn es Gewinne machte und Arbeitsplätze schuf. Heute muss es „gute Arbeit“ sein, am besten in voll bezahlter Teilzeit im Home-Office, soll „Corporate Social Responsibility“ an den Tag gelegt, „Compliance“ gelebt und ein stetig wachsender Anteil des Gehirnschmalzes des Personals in die Erfüllung bürokratischer Anforderungen gesteckt werden. Und das im Grundsatz legitime Ansinnen, im Rahmen strikt legaler Möglichkeiten nicht mehr Steuern und Abgaben zu zahlen als nötig und das Verhältnis von Geldingängen zu Geldabgängen zu verbessern, wird zwar bei als bedürftig deklarierten Bürgern honoriert, bei Unternehmen indes kriminalisiert. Kein Wunder, dass das Wachstum bei den Sozialausgaben seit Jahren über dem der Wirtschaft liegt. Auf längere Sicht kann das allerdings nicht gut gehen.

Der informedia-Stiftung danken wir für die Förderung dieser Publikation.



Prof. Dr. Michael Eilfort

Vorstand
der Stiftung Marktwirtschaft



Prof. Dr. Bernd Raffelhüschen

Vorstand
der Stiftung Marktwirtschaft

1 Einleitung

Die Digitalisierung verändert permanent die Gesellschaft, in der wir leben, und durchdringt mittlerweile sämtliche Bereiche unseres Daseins. Der digitale Wandel als transformativer Prozess erfolgt in manchen Bereichen mit atemberaubender Geschwindigkeit. Geschäftsmodelle können sich schnell verändern, innerhalb kurzer Zeit neu entstehen oder fast ganz verschwinden. Gesetzgebung, Verwaltung und Regulierung wirken demgegenüber oft träge und hinken dieser Entwicklung häufig hinterher.

Dies gilt auch für das internationale Steuerrecht. Diesem wird oft der Vorwurf gemacht, seine Grundordnung sei veraltet und passe nicht mehr zu einer immer stärker digitalisierten Weltwirtschaft. Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) sah sich deshalb bemüht, die internationalen Steuerregeln zu überarbeiten.

In einem ersten Schritt zielte der mit dem Kürzel „BEPS“ versehene Aktionsplan¹ im Wesentlichen auf die Änderung nationaler Steuergesetzgebung und Besteuerungspraxis sowie von Doppelbesteuerungsabkommen ab. Unvollendet geblieben ist bislang der Teil des BEPS-Reports, der die Besteuerung der digitalen Wirtschaft aufgreift (Action point 1: „Adressing the tax challenges of the digital economy“).² Der Bericht³ der OECD über die steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft kommt zu dem Ergebnis, dass es sehr schwer, wenn nicht gar unmöglich sei, die digitale Wirtschaft

für steuerliche Zwecke von der restlichen Wirtschaft abzugrenzen. Dies gilt, obwohl die Digitalwirtschaft und ihre Geschäftsmodelle durchaus bestimmte Parameter aufweisen, die aus Steuersicht relevant sein könnten, wie z.B. die größere Mobilität von Unternehmen, die Bedeutung von Daten für digitale Geschäftsmodelle, die Verbreitung mehrseitiger Geschäftsmodelle mit Netzwerkeffekten und einer Tendenz zu Monopolen oder Oligopolen sowie eine gewisse Volatilität.

Da eine klare Trennung zwischen der digitalen und der herkömmlichen Wirtschaft – die ja selbst zunehmend digitaler wird – immer schwieriger erscheint, sollen die neuen Regeln im Prinzip für alle Geschäftsmodelle unabhängig vom Digitalisierungsgrad gelten und funktionieren⁴.

Die OECD/G20⁵ haben sich auf einen Zwei-Säulen-Ansatz geeinigt.⁶ Dieser besteht aus einer Neuregelung der Gewinnaufteilung (Pillar One bzw. Säule 1) und einer Mindestbesteuerung (Pillar Two bzw. Säule 2), wobei zuletzt häufiger der Begriff „Mindestbesteuerung“ für beide Säulen benutzt wurde. Für Säule 2 hat die OECD im Dezember 2021 Mustervorschriften erlassen und die EU-Kommission einen entsprechenden Richtlinien-Entwurf vorgestellt.⁷

Es ist kaum in Zweifel zu ziehen, dass die internationale Besteuerung gerade im Rahmen digitaler Geschäftsmodelle Probleme bereitet und erhebliche Gestaltungsfehlreize bietet. Doch getreu der Weisheit, „Die meisten Probleme entste-

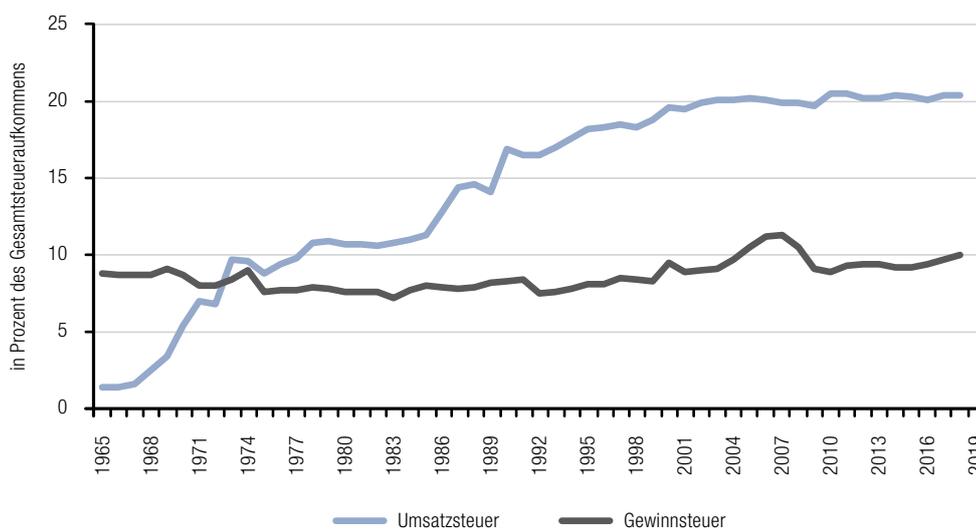


Abbildung 1: Anteil von Gewinn- und Umsatzsteuern am Gesamtsteueraufkommen im OECD-Durchschnitt, 1965–2019

Quelle: OECD.

1 OECD (2013), BEPS steht für „Base Erosion and Profit Shifting“.
 2 OECD (2013).
 3 OECD (2015).
 4 Vgl. BMF vom 13.10.2021 „Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung kommt“ auf www.bundesfinanzministerium.de.
 5 Bzw. das sog. Inclusive Framework on BEPS.
 6 OECD (2020a).
 7 OECD (2021b) bzw. EU-Kommission (2021).

hen bei ihrer Lösung“, die dem italienischen Maler und Gelehrten Leonardo da Vinci zugeschrieben wird, folgt daraus eben nicht, dass jede Lösung einen Fortschritt darstellt – oder überhaupt eine Lösung ist. Was als Lebensweisheit eines Universalgenies schon vor über 500 Jahren Gültigkeit besaß, droht sich auch hinsichtlich der Reformpläne einer internationalen Besteuerung, die von der OECD ausgehandelt werden, zu bewahrheiten. Die Drohkulisse eines möglichen Steuerkonflikts sollte nicht zu Reformen führen, die am Ende mehr neue Probleme schaffen, als tatsächliche Missstände zu beheben.

Hinzu kommt, dass trotz des maximalen politischen Drucks, eine Lösung zu finden, die fiskalische Notwendigkeit eines schnellstmöglichen Ergebnisses in Zweifel zu ziehen ist. Ein Blick auf Abbildung 1 zeigt, dass das in den OECD-Ländern generierte Steueraufkommen aus der Besteuerung von Unternehmensgewinnen sowohl im Verhältnis zum Gesamtaufkommen als auch im Verhältnis zur Wirtschaftsleistung weitestgehend konstant geblieben ist, so dass von einer Erosion der Gewinnsteuereinnahmen keine Rede sein kann. Dagegen lässt sich zwar einwenden, dass der Anteil der Unternehmens-

gewinne an der Wirtschaftsleistung vieler Länder zugenommen hat, wodurch auch der Anteil der Gewinnsteuern hätte steigen müssen. Ein akuter fiskalischer Notstand der OECD-Länder aufgrund ausbleibender Gewinnsteuereinnahmen, der sofortiges Handeln um jeden Preis erforderlich machen würde, sieht dennoch anders aus.

Wenig ratsam erscheint es daher, den Zwei-Säulen-Ansatz der OECD als alternativlos zu betrachten. Stattdessen müssen sich die Vorschläge – die Neu- bzw. Umverteilung von Besteuerungsrechten sowie die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung – daran messen lassen, ob sie sinnvolle Ziele verfolgen, ob sie zu deren Erreichung tatsächlich beitragen können, in welchem Umfang sich (unbeabsichtigte) Kollateralschäden ergeben könnten und ob möglicherweise bessere Alternativen bestehen. In der vorliegenden Publikation werden die Grundzüge der internationalen Gewinnbesteuerung und mögliche Reformziele dargelegt, anschließend die Reformvorschläge der OECD aus ordnungspolitischer Sicht bewertet, Problemfelder aufgezeigt und alternative Lösungen diskutiert.

2 Internationale Gewinnbesteuerung – Grundzüge und mögliche Reformziele

Die politische Debatte um die Besteuerung multinationaler Unternehmen wird aus sehr unterschiedlichen Blickwinkeln und Interessen heraus geführt. Die Liste der Kritikpunkte am bestehenden System ist lang:

- Die geltenden Regelungen der Besteuerung seien in einer digitalisierten und vernetzten Welt nicht mehr zeitgemäß und nicht geeignet, die Besteuerungsrechte bei zunehmend digitalen oder digitalisierten Geschäftsmodellen adäquat und gerecht abzubilden.
- International tätige Unternehmen könnten sich der Besteuerung ihrer Gewinne in erheblichem Maße entziehen – trotz der zahlreichen BEPS-Maßnahmen zur Einschränkung von exzessiver bzw. missbräuchlicher Steuergestaltung oder Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer.
- Digitale Unternehmen würden niedriger besteuert als herkömmliche Unternehmen.
- Die Besteuerung finde nicht (mehr) am Ort der Wertschöpfung statt.
- Die Aufteilung von Besteuerungsrechten bevorzuge entwickelte Industriestaaten.

- Der internationale Steuerwettbewerb bewirke zunehmende Wettbewerbsverzerrungen und führe zu einer Erosion der Einnahmen aus der Gewinnbesteuerung.
- Ein entstehender Flickenteppich nationaler Besteuerungsregeln für digitale Geschäftsmodelle berge die Gefahr eines internationalen Steuerkonflikts mit wechselseitigen steuerpolitischen Vergeltungsmaßnahmen.

Den zahlreichen Vorwürfen mangelt es jedoch mitunter an analytischer Klarheit. So wird verkannt, dass manche der beklagten Probleme und Unwuchten ursächlich auf die bewusste, steuerpolitische Ausgestaltung des bestehenden Besteuerungssystems und deren Anwendung zurückzuführen sind. Ebenso werden Forderungen erhoben, die dem bisherigen System völlig fremd sind oder hauptsächlich dazu dienen, fiskalische Eigeninteressen zu verdecken.

Nur unter Berücksichtigung der steuersystematischen Gründe für mögliche Missstände sowie deren tatsächliche Ausmaße lassen sich steuerpolitische Ziele ableiten und sinnvolle Reformmaßnahmen entwickeln. Dabei muss die Frage, wie bzw. wie hoch die Gewinne von Unternehmen besteuert

werden sollten, klar von der Frage abgegrenzt werden, wo deren Besteuerung erfolgen sollte.

Im Folgenden werden daher zunächst die Grundzüge internationaler Besteuerung skizziert und darauf aufbauend vier mögliche steuerpolitische Ziele der OECD-Reformvorschläge diskutiert: Umverteilung von Besteuerungsrechten (Kapitel 2.2), Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs (Kapitel 2.3), höhere Besteuerung der Gewinne multinationaler Unternehmen (Kapitel 2.4) sowie die Verhinderung eines internationalen Steuerkonflikts (Kapitel 2.5).

2.1 Grundzüge internationaler Gewinnbesteuerung

Das bestehende System zur internationalen Besteuerung von Unternehmensgewinnen wird durch das Prinzip der weltweiten Besteuerung im Sitzland und einer beschränkten Besteuerung im Quellenstaat geprägt.⁸ Im Grundsatz unterliegt bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen das weltweite Einkommen im Sitzland einer umfassenden Besteuerung (Welteinkommensprinzip), während Quellenstaaten ein beschränktes Steuerrecht für die dort generierten Einkünfte zusteht (Quellenprinzip). Die Besteuerung an der Quelle erfordert einen Anknüpfungspunkt im Quellenstaat wie Zahlungen einer inländischen Quelle bei Zinsen oder Dividenden, den Standort bei Immobilien (Belegenheitsprinzip) oder das Vorliegen einer Betriebsstätte. Diese definiert sich im Wesentlichen über das Vorliegen einer physischen Präsenz im Land, z.B. eine Zweigniederlassung, eine Fabrikationsstätte, eine Geschäftsstelle etc.

Da die reine Anwendung des Quellenprinzips international gegen den politischen Widerstand von Sitzstaaten nicht durchsetzbar war, werden beide Prinzipien parallel angewendet, um Besteuerungslücken zu vermeiden.⁹ Aus der Anwendung beider Prinzipien ergeben sich bei international tätigen Unternehmen allerdings zwangsläufig Konstellationen, in denen mehrere Staaten das Recht zur Besteuerung in Anspruch nehmen können bzw. wollen. Um eine Mehrfachbesteuerung von Gewinnen zu verhindern, existieren zahlreiche zwischenstaatliche Steuerabkommen (Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung), die in der Regel einem bestimmten

Musterabkommen folgen. Diese sollen eine mehr oder minder eindeutige Zuteilung der Besteuerungsansprüche an ein Land sicherstellen bzw. regeln, inwieweit Quellen- und Sitzstaaten ein Besteuerungsrecht zusteht und wie eine Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.¹⁰ Im Ergebnis des Zusammenspiels dieser sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen und nationaler Steuergesetzgebung werden passive Einkünfte wie Zinsen oder Lizenzgebühren tendenziell dort versteuert, wo der Empfänger seinen Sitz hat. Aktive Einkünfte aus unmittelbarer unternehmerischer Tätigkeit hingegen sind vorwiegend in Quellenstaaten zu versteuern.

2.2 Umverteilung von Besteuerungsrechten

Wesentlicher Impuls für die derzeitigen Verhandlungen über eine Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung auf Ebene der OECD waren die Digitalisierung und ihre steuerlichen Auswirkungen.¹¹ Innerhalb des bestehenden Steuersystems, so die Argumentation, ließen sich die neuen Gegebenheiten einer zunehmend digitalen und vernetzten Welt nicht adäquat abbilden. Daher müsse die bisherige Methodik der Gewinnverteilung verändert und eine Umverteilung von Besteuerungsrechten erwirkt werden. Im Kern geht es folglich um die Frage, wo in Zukunft Gewinne versteuert werden sollen.

Die in diesem Zusammenhang geäußerte und politisch derzeit überaus populäre Losung, Gewinne „am Ort der Wertschöpfung“ besteuern zu wollen, ist gleichwohl wenig hilfreich.¹² So wurde im bestehenden System aus guten Gründen nie auf den „Ort der Wertschöpfung“ abgestellt, da dieser schlicht und ergreifend nicht zweifelsfrei und unstrittig bestimmbar ist – allein schon darum, weil sich die Wertschöpfung oftmals erst in der Summe der Tätigkeiten aller internationaler Unternehmensteile ergibt. Der Versuch, die Gewinne eines internationalen Unternehmens sachgerecht und eindeutig auf die Aktivitäten in verschiedenen Ländern verteilen zu wollen, gerät ab einem gewissen Detaillierungsgrad unweigerlich an seine Grenzen. Auf eine Reihe von Fragen gibt es keine objektiv und eindeutig „richtigen“ Antworten wie beispielsweise: Welcher Anteil des Gewinns eines Automobilherstellers entfällt auf das Land, in dem das Mo-

⁸ Vgl. Seer in Tipke/Lang 24. Auflage 2021, 1.82.

⁹ Im Steuerrecht spricht man von „weißen Einkünften“, wenn Einkünfte weder im Sitz- noch im Quellenstaat der Besteuerung unterliegen.

¹⁰ Die Doppelbesteuerung wird entweder durch Freistellung der entsprechenden Einkünfte von der Besteuerung im Sitzstaat (sog. Freistellungsmethode) oder durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer vermieden. Übt ein Quellenstaat sein Besteuerungsrecht nicht aus, so kann das Doppelbesteuerungsabkommen ein Rückfall des Besteuerungsrechts für den Sitzstaat vorsehen.

¹¹ So erwuchs das gesamte Reformvorhaben eines 2-Säulen-Modells aus dem BEPS Aktionspunkt 1: „Tax Challenges Arising from Digitalisation“, vgl. z.B. OECD (2020a), S. 3f.

¹² Vgl. hierzu auch Fuest (2020).

torenpatent entwickelt wurde? Oder auf das Land, in dem das Auto produziert wurde? Oder auf das Land, in dem die Markenrechte liegen? Hinzu kommen die gegensätzlichen Interessenslagen betroffener Staaten, die Sachverhalte dementsprechend unterschiedlich beurteilen.

In der Konsequenz lässt sich die Grenze zwischen aus steuerlichen Gründen verlagerten Gewinnen und in Zusammenhang mit realwirtschaftlicher Aktivität stehenden Gewinnen nicht klar ziehen. Dementsprechend kann eine Zuteilung von Gewinnbesteuerungsrechten nur über notwendigerweise „behelfsmäßige“ Anknüpfungspunkte und Regeln erfolgen. Deren Ausgestaltung weiterzuentwickeln und zu verbessern wäre wesentlich zielführender als steuerpolitisch den Ort der Wertschöpfung wie das Ende des Regenbogens suchen zu wollen. Dabei kann es durchaus ein legitimes, steuerpolitisches Ziel sein, die Verteilung von Gewinnbesteuerungsrechten in einen gewissen Einklang mit der realwirtschaftlichen Aktivität der betroffenen Unternehmen zu bringen. Hierfür spricht die Überlegung, dass Unternehmen dort Gewinnsteuern zahlen sollten, wo sie in der Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit von staatlich bereitgestellten Gütern wie z.B. Infrastruktur, Forschung oder Rechtssicherheit profitieren. Man kann allerdings hinterfragen, ob dies vorwiegend im Rahmen der Gewinnbesteuerung erfolgen sollte, da schließlich auch Unternehmen mit Verlusten von staatlicher Infrastruktur profitieren.

Ungeachtet dessen gibt die Digitalisierung Anlass dazu, das bestehende Besteuerungssystem auf den Prüfstand zu stellen. Auf Basis immaterieller Vermögensgegenstände ist es wesentlich einfacher, globale Absatzmärkte zu bedienen, ohne dort physisch präsent zu sein. Insbesondere reine Online-Plattformen wie z.B. Facebook benötigen kaum physische Produktionsstätten und sind in der Lage, Absatzmärkte weltweit ohne eine physische Präsenz zu bedienen. Entsprechend eingeschränkt sind die Möglichkeiten, nach dem Quellensteuerprinzip daran anknüpfende Gewinnbesteuerungsrechte geltend zu machen. Bei der allgegenwärtigen Kritik an Online-Plattformen, dass sie trotz horrender Gewinne in Deutschland oder Europa keine Steuern zahlen würden, ist jedoch zu bedenken, dass auch „herkömmliche“ Unternehmen in reinen Absatzmärkten ohne Produktionsstätten bislang keinen Anknüpfungspunkt für Gewinnbesteuerung liefern.

Ein qualitativer Unterschied zur „herkömmlichen“ Unternehmenswelt ist allerdings, dass bei digitalen Diensten und Produkten die Rolle von Nutzerdaten und der Beitrag von Nutzern zum tatsächlichen Geschäftsmodell und dessen Weiterentwicklung größer und unmittelbarer sind als bei rein analogen Exportgütern. So ist es ökonomisch nicht völlig abwegig, Nutzerdaten einer Online-Plattform als Produktionsfaktor

zu betrachten, wenn auf deren Basis personalisierte Dienste entwickelt und/oder Algorithmen trainiert werden. Eine solche digitale Art der Produktion wird mit dem gegenwärtigen, physischen Betriebsstättenbegriff nicht erfasst. Die Verwertung von Daten findet allerdings längst nicht mehr nur in ausschließlich digitalen Unternehmen statt. Auch „herkömmliche“ Produkte können mittlerweile eine Vielzahl von Daten generieren, die von den Unternehmen analysiert und ggf. monetarisiert werden. Es wäre daher wenig zielführend, neue Anknüpfungspunkte rein für digitale Unternehmen schaffen zu wollen.

Vor dem Hintergrund der Digitalisierung eine Weiterentwicklung steuerlicher Anknüpfungspunkte und eine daraus resultierende Umverteilung von Besteuerungsrechten anzustreben, lässt sich daher steuersystematisch sehr gut begründen. Es ist gleichwohl unvermeidlich, dass es bei politischen Verhandlungen um eine „gerechtere“ Verteilung von Gewinnen vor allem um das fiskalische Eigeninteresse der Einnahmenmaximierung geht. Gerade europäische Forderungen nach einer Anpassung des internationalen Steuerrechts an das digitale Zeitalter sind kaum mehr als alter Wein in neuen Schläuchen und ein wenig verhohlenes Schielen auf die Gewinne US-amerikanischer Plattformen. Insbesondere in Entwicklungsländern mit einer hohen Importabhängigkeit ist es jedoch schon lange ein Dorn im Auge, dass Gewinnbesteuerungsrechte nicht stärker den Absatzmärkten zugesprochen werden.

In diesem Zusammenhang sollte weiterhin nicht vergessen werden, dass auch im bestehenden System absatzmarktorientierte Besteuerung in erheblichem Umfang erfolgt, nämlich auf dem Wege der Umsatzsteuern (vgl. Kapitel 5).

2.3 Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs

Als Problem der internationalen Unternehmensbesteuerung wird des Weiteren ein als schädlich empfundener internationaler Steuerwettbewerb benannt. So würde der Versuch einzelner Staaten, durch die Reduktion der Gewinnsteuerbelastung realwirtschaftliche Investitionen von multinationalen Unternehmen „anzulocken“, in eine Art steuerlichen Unterbietungswettbewerb ausufern. Dieser wirke seit längerer Zeit bereits als „race to the bottom“, bei dem alle Staaten aus Angst vor der Abwanderung von Investitionen ihre Steuersätze ebenfalls absenken müssten. Dadurch verlören Staaten ihre Fähigkeit, selbstbestimmt Einnahmen aus der Gewinnbesteuerung zu erzielen – mit entsprechenden fiskalischen Konsequenzen. Im Kern geht es dabei um die Frage, inwieweit Staaten eigenständig über die Höhe der Gewinnbesteuerung entscheiden können sollten.

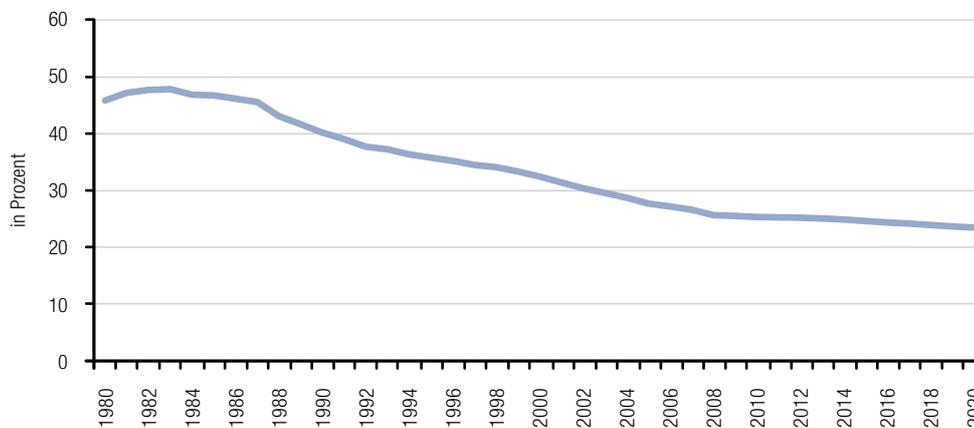


Abbildung 2:
Entwicklung tariflicher
Gewinnsteuersätze im
OECD-Durchschnitt

Quelle: *taxfoundation.org*,
eigene Berechnungen.

Der bloße Verweis auf weltweit rückläufige tarifliche Steuersätze auf Unternehmensgewinne (siehe Abbildung 2) genügt jedoch nicht als Beleg für die Existenz eines schädlichen Steuerwettbewerbs. Die Entwicklung der Steuertarife erlaubt keine Rückschlüsse auf die Entwicklung des Steueraufkommens, weil u.a. Veränderungen an der Bemessungsgrundlage erfolgt sein können. Das in den OECD-Ländern generierte Steueraufkommen aus der Besteuerung von Unternehmensgewinnen ist dabei sowohl im Verhältnis zum Gesamtaufkommen als auch zur Wirtschaftsleistung weitestgehend konstant geblieben (siehe Abbildung 3). Dagegen lässt sich zwar einwenden, dass der Anteil der Unternehmensgewinne an der Wirtschaftsleistung vieler Länder zugenommen hat, so dass auch der Anteil der Gewinnsteuern hätte steigen müssen.¹³ Ein akuter fiskalischer Notstand der OECD-Länder aufgrund ausbleibender Gewinnsteuereinnahmen, der Staaten in ihrer steuerlichen Handlungsfähigkeit bedroht, lässt sich dennoch nicht erkennen.

Fraglich ist jedoch vor allem, ob es überhaupt ein sinnvolles politisches Ziel ist, den Steuerwettbewerb zwischen Ländern dämpfen oder begrenzen zu wollen. Erstens ist die Kehrseite der befürchteten Einnahmenerosion durch den Steuerwettbewerb der durchaus wünschenswerte Effekt, dass Staaten dazu angehalten werden, die Steuerschraube bei Unternehmensgewinnen nicht zu überdrehen. Es liegt auf der Hand, dass eine Welt mit weniger Steuerwettbewerb aus Sicht eines Hochsteuerlandes wie Deutschland eine politisch

verlockende Perspektive ist. Auch die US-amerikanische Befürwortung einer Mindeststeuer dürfte im Zusammenhang mit eigenen Plänen zu Steuererhöhungen stehen.

Zweitens argumentieren Kritiker des Steuerwettbewerbs, dass geringe Steuersatzunterschiede zwischen verschiedenen Ländern zu einem Abbau der steuerlichen Verzerrung von internationalen Investitionsentscheidungen führen können und somit die internationale Kapitalallokation verbessert würde.¹⁴ Gleichzeitig ist jedoch davon auszugehen, dass eine Begrenzung des Steuerwettbewerbs global gesehen zu einer Erhöhung der Gewinnbesteuerung führt. Der Verringerung steuerlicher Verzerrungen von Investitionsentscheidungen zwischen Ländern stünde daher ein möglicher Rückgang der Investitionstätigkeit gegenüber, da den Unternehmen nach Steuern insgesamt weniger Liquidität zur Eigenfinanzierung von Investitionen zur Verfügung steht.¹⁵ Welcher der beiden Effekte überwiegen würde, ist im Vorhinein nicht eindeutig abzusehen.

Drittens hängt die Standortwahl international tätiger Unternehmen nicht ausschließlich von der steuerlichen Belastung ihrer Gewinne ab.¹⁶ Weitere entscheidende Faktoren sind insbesondere Umfang und Qualität staatlich bereitgestellter Güter, beispielsweise die Leistungsfähigkeit der physischen Infrastruktur, des Bildungs- oder Forschungssystems sowie die Verlässlichkeit des Rechtssystems. Diese staatlichen Leistungen stehen wiederum in Zusammenhang mit dem Niveau der Besteuerung. So betrachtet, kann eine

¹³ Vgl. EEAG (2020), S. 59f.

¹⁴ Vgl. Becker/Englich (2019), S. 9f. Man spricht von Kapitalexporthneutralität, wenn ein Investor unabhängig davon, in welchem Land er investiert, der identischen Steuerbelastung unterliegt und steuerliche Faktoren bei der Standortentscheidung daher vernachlässigt werden. Erreicht werden könnte ein solcher Zustand über eine vollständige Besteuerung nach dem Wohnsitzprinzip, bei der alle Einkünfte im Wohnsitzland besteuert würden. In diesem Szenario wären unterschiedliche Gewinnsteuerbelastungen zwischen Ländern möglich.

¹⁵ Vgl. Devereux et al. (2020), S. 38f., und RWI/FiFo Köln (2009), S. 63ff., finden für Deutschland einen investitionshemmenden Effekt von erhöhter Gewinnbesteuerung.

¹⁶ Vgl. Haucap (2010), S. 5f.

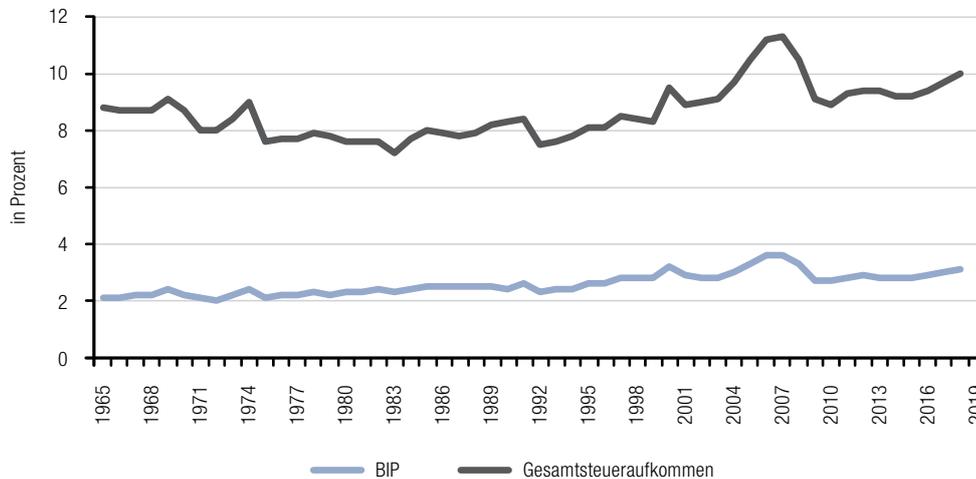


Abbildung 3: Entwicklung des Gewinns-teueraufkommens im OECD-Durchschnitt, 1965–2019

Quelle: OECD.

höhere Unternehmenssteuer als eine Nutzungsgebühr für die durch öffentliche Ausgaben finanzierten Standortbedingungen interpretiert werden.¹⁷ Ländern mit geringerer staatlicher Leistungsfähigkeit und institutioneller Qualität die Möglichkeit zu nehmen, einen geringeren „Preis“ für geringere staatliche Gegenleistungen zu verlangen, dürfte deren Chancen, unternehmerische Investitionen anzulocken, deutlich beeinträchtigen.¹⁸ Dies wäre angesichts der Bedeutung von ausländischen Investitionen für den wirtschaftlichen Aufholprozess weniger entwickelter Volkswirtschaften äußerst bedenklich. Aus globaler Perspektive lässt sich daher ein langfristig wohlfahrtsmaximierendes Besteuerungssystem nicht über die Harmonisierung der Besteuerung auf dem Niveau von Hochsteuerländern erreichen.

Viertens ist es auch auf methodischer Ebene fraglich, inwieweit eine Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs allein über eine andere Verhandlung von Unternehmensgewinnen überhaupt zu erreichen ist. Selbst unter den steuerlichen Einflussfaktoren auf Investitionsentscheidungen stellt die Gewinnbesteuerung nur einen Aspekt dar. Die gesamte steuerliche Belastung von Unternehmen an ihren Standorten hängt, abgesehen von der Gewinnbesteuerung, auch von anderen Steuern ab, insbesondere der Grunderwerb-, Grund- und Lohnsteuerbelastung sowie der Sozialabgabenlast. Wenn die Möglichkeiten des Wettbewerbs auf Ebene der Gewinnbesteuerung eingeschränkt werden,

könnten Staaten dennoch Investitionen mit Vorteilen in diesen anderen Bereichen „anlocken“.¹⁹ Hinzu kommt, dass mit einer eingeschränkten nationalen Handlungsfreiheit bei der Gewinnbesteuerung wohl auch die Versuchung steigen würde, sich die verloren gegangene fiskalische Beinfreiheit bei der Gewährung von steuerlichen Anreizen über den vermehrten Einsatz von Subventionen zurückzuholen.

Eine Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs lässt sich daher vor allem dann rechtfertigen, wenn sich dieser um reine Buchgewinne unabhängig von den zugrundeliegenden wirtschaftlichen Aktivitäten dreht. Eine pauschale Bekämpfung jeglichen Steuerwettbewerbs, auch wenn dieser auf realwirtschaftliche Aktivitäten wie Arbeitsplätze oder Investitionen abzielt, ist hingegen kritisch zu sehen und wäre in jedem Fall ein weitreichender Eingriff in die steuerpolitische Souveränität von Staaten.

2.4 Höhere Besteuerung der Gewinne multinationaler Unternehmen

Einer der Hauptkritikpunkte am Status quo der Besteuerung international tätiger Unternehmen ist schon seit Längerem, dass diese über Möglichkeiten verfügen, ihre Gewinne künstlich in Niedrigsteuerländer zu verlagern und auf diese Weise ihre Steuerlast insgesamt zu verringern oder sich der Besteuerung

¹⁷ Es kann auch einen Zusammenhang zwischen der Höhe der Gewinnsteuern und den öffentlichen Gütern geben, die Investitionen der Unternehmen an einem Standort zugutekommen.

¹⁸ Vgl. Kronberger Kreis (2018), S. 36.

¹⁹ Vgl. Geiger/Baynham (2021).

erung vollständig zu entziehen. Erklärtes politisches Ziel ist es daher, derartige Praktiken zu unterbinden bzw. eine höhere Besteuerung von Gewinnen multinationaler Unternehmen durchzusetzen.

In der Tat ist eine rein steuerlich motivierte Verlagerung von Unternehmensgewinnen problematisch. Schon für die Legitimation des Steuersystems ist es bedenklich, wenn der Eindruck entsteht, dass international tätige Unternehmen sich zu einem erheblichen Grad aussuchen können, in welchem Land und in welcher Höhe sie ihre Gewinnsteuern entrichten. Weiterhin resultieren Wettbewerbsverzerrungen, wenn z.B. die Gewinne kleiner oder rein national tätiger Unternehmen höher besteuert werden, da ihnen entsprechende Vermeidungsoptionen nicht offenstehen. Auch eine an realwirtschaftlichen Aktivitäten von Unternehmen orientierte Verteilung von Besteuerungsrechten wird durch die künstliche Verlagerung von Gewinnen in Länder, in denen Unternehmen kaum realwirtschaftlich tätig sind, konterkariert.

Mögliche Probleme „exzessiver Steuergestaltung“ werden durch die Digitalisierung tendenziell verschärft, da Geschäftsmodelle digitaler Unternehmen überwiegend auf immateriellen Vermögensgegenständen und weniger auf physischen Anlagen beruhen. Somit verfügen sie über eine höhere internationale Mobilität und damit bessere Möglichkeiten, Gewinne z.B. über Lizenzverlagerung von Hoch- in Niedrigsteuerländer zu verschieben. Auch die Anwendung des Fremdverrechnungspreis-Prinzips ist bei immateriellen oder personalisierten Gütern problembehaftet, da eine objektive Kontrolle mangels verlässlicher Vergleichswerte noch

schwieriger ist als ohnehin schon.

Es ist weitgehend unstrittig, dass multinationale Unternehmen Gewinnverlagerung betreiben. Ein eindeutiges Indiz hierfür liegt beispielsweise in der Tatsache, dass das Verhältnis von Gewinnen zu Indikatoren für das Ausmaß realwirtschaftlicher Aktivitäten in „Steuroasen“ höher ausfällt als in Hochsteuerländern (siehe Abbildung 4).

Die Quantifizierung des genauen Ausmaßes ist jedoch mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden, da Steuervermeidung naturgemäß schwer zu bemessen ist. Entsprechend groß ist die Spannweite von Schätzungen.²⁰ Eine vielbeachtete Schätzung zum Ausmaß internationaler Steuervermeidung kommt zu dem Ergebnis, dass im Jahr 2018 global ein Anteil von 36 Prozent aller ausländischen Gewinne in Niedrigsteuerländer verlagert wurde – das entspricht 946 Mrd. US-Dollar.²¹ Für Deutschland schätzen die Autoren eine Gewinnverlagerung in einem Umfang von 83 Mrd. US-Dollar. Diese Berechnungen beruhen jedoch auf Makrodaten, die die tatsächlichen unternehmerischen Aktivitäten in Sitzländern kaum abbilden können und bei denen Vorsteuergewinne in Sitzländern unter einer Reihe von Annahmen geschätzt werden müssen. Auf Basis von Mikrodaten aus dem Country-by-Country-Reporting beziffern Fuest et al.²² die Gewinnverlagerung deutscher multinationaler Unternehmen in „Steuroasen“ mit lediglich 19,1 Mrd. Euro für die Jahre 2016 und 2017. Dies bedeutet einen jährlichen Verlust an Steueraufkommen von 5,7 Mrd. Euro.

Die Erfassung internationaler Steuervermeidung beruht zudem in großen Teilen noch auf einer Datenbasis, in der

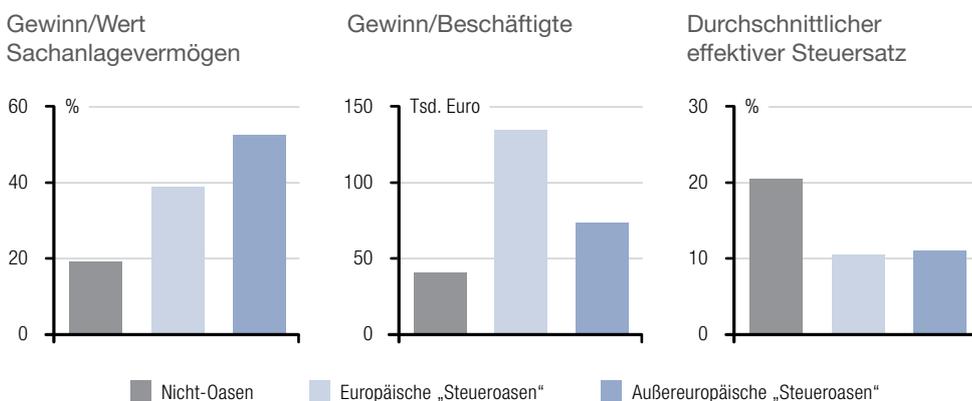


Abbildung 4: Profitabilität deutscher multinationaler Unternehmen und durchschnittlicher effektiver Steuersatz*

Quelle: Fuest et al. (2021a).

* Die Angaben beziehen sich auf die Jahre 2016 und 2017 und basieren auf den länderbezogenen Berichten der 333 größten deutschen multinationalen Kapitalgesellschaften.

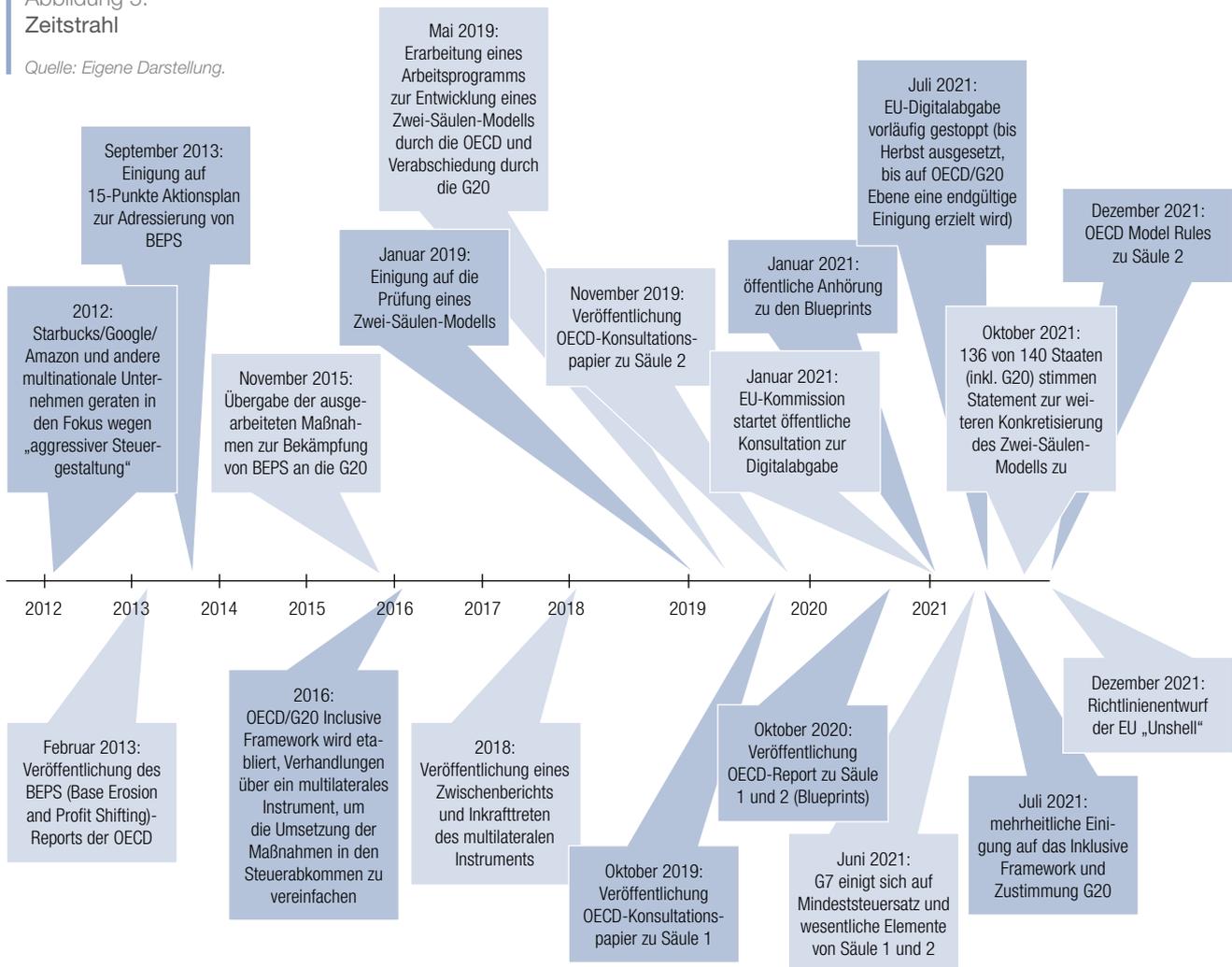
20 Vgl. EEAG (2020), S. 62f., oder Becker/Englisch (2021), S. 26ff., für eine Übersicht zu empirischen Untersuchungen.

21 Vgl. Torslov/Vier/Zucman (2021b), S. 6, basierend auf Torslov/Vier/Zucman (2021a).

22 Vgl. Fuest et al. (2021a).

Abbildung 5:
Zeitstrahl

Quelle: Eigene Darstellung.



die Auswirkungen verstärkter internationaler Bemühungen zu deren Eingrenzung in den letzten Jahren noch nicht vollumfänglich zum Tragen kommen können.²³ So wurden im Rahmen des BEPS-Aktionsplans auf Ebene der OECD, der im Jahr 2015 verabschiedet wurde, zahlreiche Maßnahmen beschlossen, die darauf abzielen, existierende Praktiken der Gewinnverlagerung zu unterbinden.²⁴ Deren Umsetzung erfolgte jedoch teilweise erst mit jahrelangen Umsetzungsfristen, so dass deren Wirksamkeit noch nicht abschließend beurteilt werden kann. Gleiches gilt für die Auswirkungen der

seit 2018 geltenden US-Steuerreform, die ebenfalls zur Folge haben dürfte, dass die Verlagerung von Gewinnen erheblich erschwert wird.

Inwieweit zusätzliche Maßnahmen erforderlich sind, die über die bislang implementierten hinausgehen, lässt sich daher mit veralteten Daten nicht überzeugend beantworten. Insbesondere kann das Ausmaß aus fiskalischer Sicht „verlorener Gewinne“ aus zurückliegenden Jahren derzeit nicht als Argument für weitere Maßnahmen überzeugen, mit denen die Besteuerung von Unternehmensgewinnen insgesamt erhöht

²³ So beruhen die Berechnungen zu den möglichen fiskalischen Auswirkungen des GloBE-Vorschlags zu einer globalen Mindeststeuer (siehe Kapitel 4) im Rahmen des Impact Assessment der OECD auf Daten der Jahre 2016 und 2017, vgl. OECD (2020a), S. 78.

²⁴ Beispielsweise wurde das Country-by-Country Reporting eingeführt, die Hinzurechnungsbesteuerung reformiert und Regelungen zur Verhinderung von Steuer-gestaltungen über hybride Finanzierungen getroffen.

werden soll. Zielführender wäre es, auf Basis aktueller Daten die Wirksamkeit von Anti-BEPS-Maßnahmen zu überprüfen und daran anknüpfend eine möglicherweise erforderliche Weiterentwicklung dieser anzustreben, um rein steuerlich motivierte Verlagerung von reinen Buchgewinnen zielgenau zu unterbinden.

2.5 Verhinderung eines internationalen Steuerkonflikts

Die OECD-Verhandlungen über eine internationale Steuerreform stehen im Kontext zahlreicher nationaler Bestrebungen, unilaterale „Digitalsteuern“ zu erheben. Die zumeist auf den Umsatz großer, digitaler Plattformunternehmen erhobene Digitalsteuer zielt relativ unverhohlen auf die Gewinne großer US-amerikanischer Plattformen. Unter anderem Österreich, Italien und Frankreich haben bereits eine solche Digitalsteuer eingeführt.²⁵ Auch auf europäischer Ebene wurde lange Zeit das Projekt einer Digitalsteuer verfolgt.²⁶ Der Anspruch der OECD dabei ist es, durch ein international abgestimmtes Vorgehen einen internationalen Steuerkonflikt zu verhindern.²⁷

Es ist mit Blick auf die ohnehin schon aus verschiedensten Gründen bestehenden Verwerfungen internationaler Wirtschaftsbeziehungen sehr wohl wünschenswert, eine steuerpolitische Eskalationsspirale zu verhindern. Auch sollte ein Flickenteppich aus unterschiedlichen Digitalsteuern nach Möglichkeit vermieden werden.²⁸ Dies gilt zum einen vor dem Hintergrund der zu erwartenden steigenden administrativen und bürokratischen Kosten durch ein unabgestimmtes Vorgehen, bei dem international tätige Unternehmen in jedem Land andere Vorgaben erfüllen müssen. Dabei bestünde insbesondere auch die Gefahr von Doppelbesteuerungen. Zum anderen führen zusätzliche Digitalsteuern auf den Umsatz einer uneinheitlich definierten Gruppe von Unternehmen zu unerwünschten Wettbewerbsverzerrungen. Problematisch ist insbesondere, dass Unternehmen unabhängig von der Frage besteuert würden, ob oder in welchem Umfang sie überhaupt Gewinne erzielen. Gerade junge und innovative Unternehmen

mit in der Wachstumsphase eher geringen Gewinnmargen wären übermäßig betroffen. Lösungen im Rahmen der Gewinnbesteuerung sind daher vorzuziehen.

Das Ansinnen eines international abgestimmten Vorgehens bei der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle ist daher grundsätzlich zu begrüßen. Gleichzeitig muss eine international koordinierte Lösung den Nachweis erbringen, nicht ihrerseits mehr bürokratischen Aufwand oder Wettbewerbsverzerrungen hervorzurufen als ein internationaler Steuerkonflikt.

Zwischenfazit

- Die Weiterentwicklung von steuerlichen Anknüpfungspunkten und Verteilungsmechanismen sowie die Forderung nach einer Umverteilung von Besteuerungsrechten ist sinnvoll. Allerdings ist ein solches Ansinnen in der Verhandlungspraxis kaum vom fiskalischen Eigeninteresse an Einnahmenmaximierung der Verhandlungspartner zu trennen, so dass es am Ende weniger um steuersystematisch saubere Lösungen gehen dürfte.
- Eine wirksame Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs, solange dieser um reine Buchgewinne erfolgt, ist ebenfalls sinnvoll. Wesentlich kritischer ist hingegen jedoch das Ziel einer pauschalen Begrenzung jeglichen Steuerwettbewerbs zu sehen.
- Das Ziel, eine höhere Besteuerung der Gewinne multinationaler Unternehmen durchzusetzen, beruht auf der Annahme, diese könnten ihre Steuerlast noch immer durch exzessive Steuergestaltung bzw. Verlagerung von Gewinnen erheblich reduzieren. Hier fehlt allerdings ein Beleg, dass diese Gewinnverlagerung trotz der neuen BEPS-Regeln noch in signifikantem Umfang erfolgt.
- Die Verhinderung eines internationalen Steuerkonflikts mit wechselseitigen, steuerpolitischen Vergeltungsmaßnahmen ist wünschenswert, solange ein international abgestimmtes Vorgehen zu praktikablen, rechtssicheren und verzerrungsarmen Lösungen führt.

²⁵ Vgl. KPMG (2021).

²⁶ Neben dem ursprünglichen Vorhaben einer Digitalsteuer („digital service tax“) wurde zwischenzeitlich auch die Einführung einer Digitalabgabe („digital levy“) verfolgt. Es bleibt abzuwarten, ob diese rein sprachliche Umetikettierung möglicherweise vor dem Hintergrund erfolgt, die Selbstverpflichtung im Rahmen der OECD-Verhandlungen, keine Digitalsteuern einzuführen, zu umschiffen. Dabei wird die Digitalabgabe nach wie vor als eine der langfristigen Finanzierungsquellen für den europäischen Aufbauplan NextGenerationEU genannt.

²⁷ So äußerte sich z.B. der Leiter der Steuerabteilung und Chefunterhändler der OECD Pascal Saint-Amans. Siehe www.faz.net vom 26.1.2020: „Dann kommt der Steuerkrieg“.

²⁸ Vgl. Bültmann/Lenz (2018) ausführlicher zu den Unzulänglichkeiten umsatzbasierter Digitalsteuern.

3 Säule 1 – Änderung der Gewinnaufteilung

Säule 1 ist darauf ausgelegt, das internationale Einkommensteuerrecht an neue, digitale Geschäftsmodelle anzupassen, indem ein neuer Anknüpfungspunkt für die Besteuerung geschaffen wird. Dieser soll der Sorge begegnen, dass die bisherige vorrangige Abstimmung auf eine Betriebsstätte oder sonstige physische Präsenz bei digitalen oder digitalisierten Betriebsstätten zu keinem zufriedenstellenden Ergebnis gelangt. Denn digitalisierte Geschäftsmodelle können einen Marktteilnehmer dazu in Stande setzen, auch ohne Betriebsstätte oder sonstige physische Präsenz im Marktstaat erhebliche Gewinne bzw. Umsätze zu erzielen (vgl. Kapitel 2.2). Säule 1 besteht im Wesentlichen aus drei Komponenten:

- einem neuen Besteuerungsrecht für einen Anteil am überschüssigen Gewinn (residual profit) eines multinationalen Unternehmens (Amount A);
- einer fixen Gewinnvergütungszuteilung für bestimmte Baseline Marketing- und Vertriebsaktivitäten, die physisch im Marktstaat durchgeführt werden (Amount B)
- sowie einer verbesserten Steuersicherheit durch effektive

Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsmechanismen (Steuersicherheit (tax certainty)).

Der Begriff „Amount A“ steht dabei sowohl für das neue Besteuerungsrecht für Marktstaaten für einen Anteil am überschüssigen Gewinn, als auch für den Betrag (amount), der tatsächlich umverteilt wird. Gleichermaßen bezeichnet Amount B die fixe Gewinnvergütungszuteilung, als auch den Betrag der solchermaßen verteilt wird.

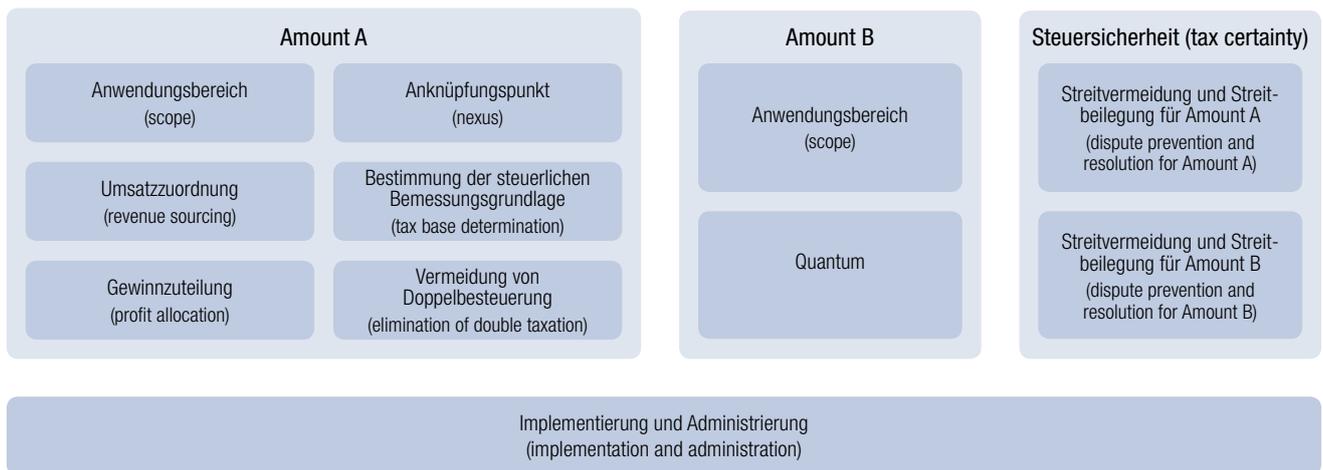
3.1 Amount A

Anwendungsbereich (scope)

Angesichts einer mangelnden praktikablen Definition digitaler Geschäftsmodelle in einer immer stärker digitalisierten Wirtschaft²⁹ hat man sich auf einen rein umsatzbezogenen Anwendungsbereich geeinigt. Erfasst werden sollen nun im

Abbildung 6: Bausteine von Säule 1

Quelle: OECD.



²⁹ Der Versuch, den Anwendungsbereich auf sog. „consumer facing businesses“ (CFB) oder Unternehmen, die „automated digital services“ (ADS) anbieten, zu begrenzen, mit der Möglichkeit, bestimmte Branchen und Unternehmen aus dem Anwendungsbereich auszunehmen (sog. „Carve outs“), erwies sich als nicht erfolgsversprechend und wurde daher nicht weiterverfolgt.

Prinzip alle Unternehmen, die eine gewisse Umsatz- und Profitabilitätsschwelle überschreiten, ungeachtet des Geschäftsmodells:

- multinationale Unternehmen mit einem globalen Umsatz von über 20 Mrd. Euro und
- einer Profitabilität vor Steuern von über 10 Prozent.
- Ausgeschlossen sind die Rohstoffindustrie und die regulierte Finanzindustrie.

Die maßgebliche Umsatzschwelle von 20 Mrd. soll potentiell nach sieben Jahren auf 10 Mrd. Euro abgesenkt werden, sofern eine Überprüfung der Regelung und der Anwendung dies zulässt. Damit wurde die maßgebliche Umsatzschwelle im Vergleich zum ursprünglichen Entwurf von 750 Mio. Euro auf 20 Mrd. Euro signifikant erhöht, gleichzeitig entfällt der Fokus auf bestimmte digitale Geschäftsmodelle. Diese Unternehmen können aufatmen. Es wird geschätzt, dass damit lediglich die etwa 100 größten und profitabelsten Unternehmen weltweit unter die Regelung fallen.³⁰ So soll u.a. der administrative Aufwand begrenzt werden.

Anknüpfungspunkt (nexus)

Für die von der Regelung betroffenen Unternehmen soll ein neuer Anknüpfungspunkt für ein Besteuerungsrecht geschaffen werden, der die Zuordnung des sog. Amount A zu einem Marktstaat gestattet, sofern das im Anwendungsbe- reich liegende multinationale Unternehmen in diesem Marktstaat einen Ertrag von mindestens einer Mio. Euro erzielt (bzw. 250.000 Euro in kleineren Jurisdiktionen mit einem Bruttoinlandsprodukt von unter 40 Mrd. Euro).

Dieser neue Anknüpfungspunkt für die Besteuerung bestimmt allein, ob ein Land sich für eine Zuteilung des Amount A qualifiziert. Die Befolgungskosten sollten dabei auf ein Minimum reduziert werden.

Gewinnanteil (quantum)

25 Prozent des sog. Residualgewinns (residual profit), d.h. des Gewinns, der 10 Prozent des Umsatzerlöses übersteigt,

wird unter Verwendung eines umsatzbezogenen Aufteilungs- schlüssels den Marktstaaten mit einem Anknüpfungspunkt zugeordnet.

Umsatzquellen (revenue sourcing)

Eine der größten Herausforderung dürfte sich aus der Identifizierung der Umsatzquellen ergeben. Diese verfolgt den Umsatz zu dem Marktstaat der Endverbraucher zurück, wo die Waren oder Dienstleistungen genutzt oder verbraucht werden. Diese Zuordnung ist nicht immer einfach und kann von Transaktion zu Transaktion und Geschäftsmodell zu Geschäftsmodell unterschiedlich ausfallen. Darum sollen detaillierte Zuordnungsregeln für bestimmte Kategorien von Transaktionen oder Geschäften erarbeitet werden. Für die Anwendung muss ein betroffenes multinationales Unternehmen eine verlässliche Methode verwenden, die auf die spezifischen Gegebenheiten des Unternehmens ausgerichtet ist. Ob dies innerhalb der kurzen Umsetzungsfrist gelingt, ist fraglich. Denn die Zuordnung soll einerseits akkurat sein, andererseits keinen übermäßigen administrativen Aufwand verursachen.

Sollte eine detaillierte Ausarbeitung nicht zielführend sein, wäre alternativ eine pauschale Zuordnung anhand makroökonomischer Daten denkbar, die vom tatsächlichen Transaktionsgeschehen unabhängig ist.

Steuerliche Bemessungsgrundlage

Ein Knackpunkt ist die fehlende gemeinsame Definition des steuerpflichtigen Gewinns, der für die Anwendung der Regeln von entscheidender Bedeutung ist. Die OECD sieht vor, dass der für die Besteuerungsregeln relevante Gewinn anhand des handelsrechtlichen Gewinns mit einigen wenigen Anpassungen übernommen werden soll. Allerdings gibt es die unterschiedlichsten Rechnungslegungsstandards, die in den verschiedenen Ländern verwendet werden. IFRS³¹, US-GAAP³² oder lokale handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften können stark voneinander abweichen, so dass entweder mehr Anpassungen erforderlich sind oder ein einheitlicher Standard vorgegeben werden müsste. Angesichts

³⁰ <https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2021/07/g20-pillar-one-and-pillar-two-proposals>.

³¹ IFRS steht für International Financial Reporting Standards und bezeichnet internationale Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen, die von dem International Accounting Standards Board herausgegeben werden. Sie sollen unabhängig von nationalen Rechnungslegungsvorschriften die Aufstellung international vergleichbarer und akzeptierter Jahres- und Konzernabschlüsse ermöglichen.

³² US-GAAP (general accepted accounting principles (US)) sind die allgemein anerkannten Rechnungslegungsstandards der Vereinigten Staaten. Die Securities and Exchange Commission (SEC), die amerikanische Wertpapier- und Börsenaufsicht, erkennt US-GAAP oder IFRS als Rechnungslegungsstandards für die am US-amerikanischen Kapitalmarkt tätigen Organisationen an, wobei sich beide Standards signifikant unterscheiden.

der Schwierigkeiten, sich allein auf EU-Ebene auf eine einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage zu einigen, ist kaum zu hoffen, dass es mit deutlich mehr Parteien gelingt. Zu viele landesspezifische Besonderheiten, wie z.B. in Deutschland die Gewerbesteuer, verkomplizieren eine Einigung. Damit werden zusätzliche aufwändige Anpassungen notwendig, die im Prinzip noch die Ermittlung eines zusätzlichen steuerlichen Gewinns erforderlich machen und so den Aufwand für die betroffenen Unternehmen erheblich erhöhen.

Für Verluste soll eine Regelung geschaffen werden, so dass sie vorgetragen werden können.

Segmentierung

Eine Segmentierung, d.h. die getrennte Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage für einen einzelnen Geschäftsbereich, soll nur dann erfolgen, wenn zwar nicht das ganze Unternehmen, aber ein Teilsegment in den Anwendungsbereich fällt. Der Gesamtkonzern Amazon fällt beispielsweise grundsätzlich in den Anwendungsbereich, es ist jedoch unklar, ob er die Profitabilitätsgrenze von 10 Prozent für den Gesamtkonzern überschreitet. Teilsegmente des Konzerns würden jedoch alle Anforderungen erfüllen.³³

Safe-Harbour-Regeln für Marketing und Vertrieb

Wenn der sog. Residualgewinn eines multinationalen Unternehmens bereits in einem Marktstaat besteuert wird, begrenzt eine Safe-Harbour-Regel³⁴ für Marketing- und Vertriebsgewinne den Residualgewinn, der dem Marktstaat über Amount A zugeordnet wird. Die Notwendigkeit, über Amount A ein zusätzliches Besteuerungsrecht zu schaffen nimmt ab, wenn Marketing und Vertrieb als marktbezogene Aktivitäten bereits ein Besteuerungsrecht außerhalb von Amount A begründen.

Weitere Arbeiten für die Ausgestaltung des „Safe Harbours“ sind geplant, insbesondere auch die Berücksichtigung eines nun umfassenderen Anwendungsbereichs.

Beseitigung von Doppelbesteuerung

Durch die Zuordnung von Gewinnanteilen zu Marktstaaten besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung, indem z.B. sowohl der Marktstaat als auch der Ansässigkeitsstaat von seinem Besteuerungsrecht Gebrauch machen. Eine derartige Doppelbesteuerung von Gewinnen, die den Marktstaaten zugeordnet werden, soll entweder durch die Anwendung der Freistellungs³⁵- oder der Anrechnungsmethode³⁶ vermieden werden.

Die Steuerlast wird dabei von der Gesellschaft getragen, die den Residualgewinn erwirtschaftet.

Steuersicherheit (Tax certainty)

Die betroffenen multinationalen Unternehmen sollen von Streitverhinderungs- und Streitbeilegungsmechanismen profitieren, die die Doppelbesteuerung und sonstige strittige Themen in Zusammenhang mit Amount A (z.B. Transferpreise oder Gewinnstreitigkeiten) verpflichtend und bindend regeln. Streitigkeiten darüber, ob gewisse Fragen einen Bezug zu Amount A haben, werden gleichfalls verpflichtend und bindend geregelt, ohne die Streitverhinderungs- und Streitbeilegungsmechanismen zu verzögern.

Sonderregeln soll es für Entwicklungsländer geben. Der Streitbeilegungsmechanismus soll hier wahlweise bindend sein.

3.2 Amount B

Während Amount A ein völlig neues Besteuerungsrecht begründen soll, beinhaltet Amount B die Einführung einer standardisierten Verrechnungspreisregelung³⁷. Für bestimmte grundlegende Marketing- und Vertriebsaktivitäten – die physisch in einem Land stattfinden – soll eine feste Rendite festgelegt werden. Amount B soll die Verrechnungspreisregeln vereinfachen, die Compliance-Kosten verringern und die Steuersicherheit erhöhen.

³³ Vgl. Tagesschau vom 16.07.21, www.tagesschau.de/wirtschaft/unternehmen/amazon-mindeststeuer-janet-yellen-101.html.

³⁴ Der Begriff „Safe Harbour“ bezeichnet im Sinne der wörtlichen Übersetzung das Prinzip eines „sicheren Hafens“, d.h. einen Betrag, der über eine Ausnahmeregel geschützt oder ausgenommen wird.

³⁵ Die Freistellungsmethode sieht vor, dass bereits im Ausland besteuerte Gewinne von der inländischen Bemessungsgrundlage freigestellt werden, d.h. die Gewinne werden im Inland nicht besteuert.

³⁶ Die Anrechnungsmethode zielt gleichfalls darauf ab, eine doppelte Besteuerung zu vermeiden. Allerdings wird hier die ausländische Steuer unter bestimmten Voraussetzungen auf die inländische Steuerlast angerechnet.

³⁷ Unter Verrechnungspreisen versteht man den Preis, der zwischen verschiedenen Unternehmensbereichen oder Gesellschaften eines Konzerns für innerbetrieblich ausgetauschte Waren und Dienstleistungen verrechnet wird. Im internationalen Steuerrecht haben Verrechnungspreise eine große Bedeutung, da sie Einfluss auf die Verteilung des Besteuerungssubstrats haben. Verrechnungspreise sind komplex und streitanfällig und bedeuten in der Regel einen hohen Verwaltungsaufwand.

An Stelle komplexer und einzelfallbezogener Sachverhalts- und Vergleichbarkeitsanalysen soll eine pauschalierte Vergütung für verbundene Vertriebsseinheiten ermittelt werden. In den Anwendungsbereich von Amount B sollen Gesellschaften fallen, deren ausgeübte Funktionen im Bereich Marketing und Vertrieb sowie die übernommenen Risiken und die eingebrachten Wirtschaftsgüter einem routinemäßigen Umfang entsprechen.³⁸ Zur Bestimmung der In-Scope Aktivitäten soll ein genau definierter Positiv- und Negativ-Katalog erarbeitet werden. Hier sollen qualitative Faktoren (z.B. Risikotragung) sowie quantitative Faktoren eine Rolle spielen.

Dabei soll die Anwendbarkeit von Amount B nicht zwingend, sondern eine widerlegbare Vermutung sein. Dem Steuerpflichtigen soll es offenstehen nachzuweisen, dass eine andere Verrechnungspreismethode unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zutreffender wäre (sog. Öffnungsklausel). Berechnet werden soll Amount B vermutlich auf Basis einer Umsatzrendite, die je nach Standort und Branche differenziert werden soll.³⁹ Besondere Erleichterungen soll es für Entwicklungsländer geben.

Das Ansinnen, die Anwendung der komplexen – und streitanfälligen – Verrechnungspreisregelungen zu vereinfachen ist zu begrüßen. Dies muss allerdings auch mit einer tatsächlichen Vereinfachung und Verbesserung der Compliance Anwendungen einhergehen.

3.3 Umsetzung

Die Umsetzung soll durch eine multilaterale Konvention (MLK) erfolgen. Voraussetzung soll die Abschaffung nationaler Digitalsteuern und die Verpflichtung sein, keine weiteren Digitalsteuern bis 2023 bzw. zum Inkrafttreten der neuen Regelungen einzuführen.

Die MLK soll die Regeln enthalten, die notwendig sind, um Amount A zu bestimmen und zuzuordnen sowie um Doppelbesteuerung zu eliminieren. Darüber hinaus soll die MLK den vereinfachten Verwaltungsprozess, den Informationsaustausch und die Prozesse für Streitvermeidung und -beilegung enthalten. Diese sollen verpflichtend sowie bindend für alle Jurisdiktionen⁴⁰ gelten und so Rechtssicherheit und Konsis-

tenz in der Anwendung von Amount A und bei Themen verbunden mit Amount A herstellen.⁴¹

Die MLK soll noch 2022 unterschrieben und die Regelungen 2023 zur Anwendung kommen.⁴²

3.4 Diskussion

Der Wechsel von einem ursprünglich geplanten qualitativ abgegrenzten Anwendungsbereich auf einen rein quantitativ bestimmten Anwendungsbereich stellt für Finanzverwaltungen und Steuerpflichtige eine Vereinfachung dar. Die OECD hat diesen Wechsel mit der fortschreitenden Digitalisierung auch „normaler“ Geschäftsmodelle begründet, die eine Abgrenzung kaum möglich macht und einen kontinuierlichen Anpassungsbedarf erzeugt.⁴³ Darüber hinaus dürfte aber auch die Befürchtung der USA eine Rolle gespielt haben, dass anderenfalls vor allem US-amerikanische Digitalunternehmen von der Neuregelung betroffen wären. Der hohe Schwellenwert von 20 Mrd. Euro und die hohe Profitabilitätsanforderung führt dazu, dass weltweit nur einige wenige große multinationale Konzerne von den Regelungen betroffen sind. Es wird geschätzt, dass nicht einmal 100 hochprofitable Unternehmen derzeit diese Anforderungen erfüllen, von denen sieben bis acht in Deutschland ihren Sitz haben.⁴⁴ Mit diesem begrenzten Anwendungsbereich soll der Verwaltungsaufwand verringert und die Einführung des neuen Besteuerungsrechts erleichtert werden. Allerdings ist bereits jetzt eine Absenkung der Umsatzschwelle auf 10 Mrd. USD geplant, wodurch die Zahl der erfassten Unternehmen stark ansteigen würde.

Mit dem neuen Anwendungsbereich entfällt größtenteils die komplexe Segmentierung von Finanzdaten, die der ursprüngliche Vorschlag erfordert hätte. Allerdings bedeutet der Vorschlag der OECD, dass einzelne hochprofitable Geschäftssegmente in den Geltungsbereich von Säule 1 fallen können, auch wenn der Konzern insgesamt die Profitabilitätsgrenze nicht erreicht. Als Beispiel hat die US-Finanzministerin Janet Yellen⁴⁵ Amazon genannt. Der Konzern würde als Ganzes ggf. die Profitabilitätsschwelle von 10 Prozent nicht erreichen, Teilbereiche hingegen schon.

38 Vgl. PWC Newsletter „Amount B Bestimmung eines Routinegewinns für verbundene Vertriebsseinheiten vom 20. Oktober 2020.

39 Vgl. PWC Newsletter „Amount B Bestimmung eines Routinegewinns für verbundene Vertriebsseinheiten vom 20. Oktober 2020.

40 Mit entsprechenden Zugeständnissen für die Länder, für die ein optionaler bindender Streitbeilegungsmechanismus im Hinblick auf Amount A Anwendung findet.

41 Vgl. OECD (2021a).

42 Vgl. OECD (2021a).

43 Vgl. OECD (2021a).

44 Vgl. OECD (2021a).

45 Vgl. Fußnote 33.

Auch wenn der Anwendungsbereich sich zunächst auf nur wenige Unternehmen beschränkt und es das Ansinnen der OECD war, übermäßige Komplexität und Kosten zu vermeiden, so ist der Aufwand für die betroffenen Unternehmen (insbesondere für die, die gerade an der Grenze des Anwendungsbereichs liegen) erheblich. Denn die Erhebung und Dokumentation der Daten, die für die Bestimmung des Amount A erforderlich sein werden, sind alles andere als trivial. Beispiele sind hier z.B. die Bereitstellung von segmentierten Daten und die Identifizierung von Umsatzquellen. Die Zurückverfolgung von Umsätzen zum Marktstaat des Endverbrauchers ist sehr komplex. Nicht immer ist klar, wer der Endverbraucher ist oder wo Dienstleistungen oder Waren genutzt oder verbraucht werden, ganz zu schweigen von länderspezifischen datenschutzrechtlichen Beschränkungen. Es erscheint höchst unwahrscheinlich, dass es gelingt, innerhalb der doch knapp bemessenen Umsetzungsfrist bis 2022 detaillierte Zuordnungsregeln zu erarbeiten, die Unternehmen erstens in eine verlässliche Methode umsetzen können, zweitens auf die spezifischen Gegebenheiten des Unternehmens ausgerichtet sind und drittens genau genug sind, ohne dabei einen übermäßigen administrativen Aufwand zu verursachen. Aus diesem Grund wird wohl auch eine pauschale Zuordnung z.B. anhand makroökonomischer Daten erwogen, die vom tatsächlichen Transaktionsgeschehen unabhängig wäre. Diese pauschale Zuordnung kann dann zwar zunächst einfacher in der Anwendung sein, ob sie allerdings dazu geeignet ist, für Unternehmen aus den unterschiedlichsten Branchen und mit den unterschiedlichsten Geschäftsmodellen und Absatzmärkten zu sinnvollen Ergebnissen zu führen, ist mehr als fraglich.

Problematisch ist auch, dass das neu begründete Besteuerungsrecht keine systematische Änderung der internationalen Gewinnzuteilung beinhaltet, sondern ein überlappendes Besteuerungsrecht darstellt, das neben die weiterhin bestehenden Besteuerungsprinzipien tritt. Dies gilt dann aber nicht für alle Unternehmen, sondern nur für einige wenige. Das ohnehin schon an Komplexität und Rechtsunsicherheit nicht zu überbietende internationale Steuerrecht wird durch die Neuregelung sicherlich nicht einfacher zu handhaben.

Ein Knackpunkt der neuen Regelungen wird die fehlende einheitliche steuerliche Gewinnermittlung sein. Diese ist bislang noch nicht einmal auf EU-Ebene geglückt, da die Stand-

punkte zu unterschiedlich waren. Dass dies nun auf OECD-Ebene klappen soll, ist zu bezweifeln.

Wenig aussagekräftig sind bislang auch die geplanten Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsmechanismen, die ein Kernelement der neuen Regelungen sein sollen (und auch sein müssen). Einheitliche und verbindliche Regelungen zu idealerweise streitvorbeugenden Maßnahmen und notfalls Streitbeilegungsmechanismen sind unverzichtbar, wenn ein neues Besteuerungsrecht per Allokation eingeführt werden soll, das zu Lasten oder ergänzend zu bestehenden Besteuerungsrechten besteht.

Zu begrüßen ist die weitgehende Bindungswirkung, die die Mechanismen entfalten sollen. Wie diese ausgestaltet sein und wie die Einigung erzielt werden soll, ist noch weitgehend offen. Dabei sind gerade im Bereich der internationalen Gewinnverteilung Streitigkeiten vorprogrammiert, erst recht, wenn sich verschiedene Besteuerungsrechte überlappen. Bislang war der Steuerpflichtige hier größtenteils auf sich gestellt. Die bisherigen Verständigungsverfahren sind langwierig. Zudem ist der Steuerpflichtige nicht Teil des Verfahrens und hat keinerlei Einfluss auf dessen Dauer oder Ausgang. Somit wäre ein effizienter Streitbeilegungsmechanismus zu begrüßen, insbesondere dann, wenn dieser auch Blaupause für sämtliche Streitigkeiten in Zusammenhang mit internationaler Doppelbesteuerung wäre und nicht auf die Streitigkeiten in Zusammenhang mit Amount A begrenzt bliebe.

Kritisch zu sehen sind Erleichterungen, die Entwicklungsländern in Zusammenhang mit der Streitbeilegung zugestanden werden sollen. Diese führen zu Streitigkeiten und Doppelbesteuerung von Unternehmen.

Positiv ist, dass die Administrierung des Besteuerungsprozesses durch eine einzige Einheit eines multinationalen Unternehmens erfolgen kann. Unklar ist allerdings, ob damit gemeint ist, dass diese Einheit auch auf Seiten der Finanzverwaltungen nur einen einzigen Ansprechpartner hat („single point of contact“).

Schließlich ist die neue Gewinnverteilung für die Unternehmen in der Umsetzung höchst komplex, da sie erhebliche neue Anforderungen an Prozesse, Systeme, Dokumentation etc. stellt. Dieser Aufwand seitens der Unternehmen lässt sich nur mit einer vermehrten Rechtssicherheit und einer effizienten Streitbeilegung rechtfertigen.

4 Säule 2 – Globale Mindestbesteuerung

4.1 Grundzüge der Vorschläge

Die zweite Säule der OECD-Reform sieht die Einführung einer internationalen Mindeststeuer (Global Anti-Base Erosion Proposal – „GloBE“) vor.⁴⁶ Diese soll sicherstellen, dass Gewinne multinationaler Unternehmen unabhängig von der Frage, wo sie anfallen, insgesamt einem Mindeststeuersatz von 15 Prozent unterliegen. Zielsetzung ist eine Erhöhung der Gewinnsteuerbelastung insgesamt sowie eine Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs. Sie besteht im Wesentlichen aus drei sich ergänzenden Regeln:

- Die „Income Inclusion Rule“ (IIR) ermöglicht eine Hinzurechnungsbesteuerung im Sitzland eines multinationalen Konzerns, wenn Gewinne in dessen ausländischen Betriebsstätten oder Tochterunternehmen nicht mit mindestens 15 Prozent versteuert werden. Ein in Land A ansässiger Konzern mit einer ausländischen Betriebsstätte in Land C, dessen dortige Gewinne nur einer 10-prozentigen Steuerlast unterliegen, müsste diese ausländischen Gewinne im Inland mit 5 Prozent nachversteuern (siehe Abbildung 7). Die IIR ist vorrangig anzuwenden.
- Ergänzend soll mittels der „Undertaxed Payment Rule“ (UTPR) eine Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs geschaffen werden, um Situationen abzudecken, in denen die Konzernspitze in einem Land ansässig ist, das die IIR nicht anwendet. Wenn also die Gewinne eines Unternehmens im Sitzland A nicht mit dem Mindestsatz besteuert würden, könnten Quellenstaaten den Betriebsausgabenabzug auf konzerninterne Zahlungen an das Sitzland begrenzen, so dass insgesamt eine Steuerlast von 15 Prozent der Gewinne im Sitzland A sichergestellt wird (siehe Abbildung 8).
- Die „Subject to Tax Rule“ (STTR) soll es Quellenländern bei unternehmensinternen Zinszahlungen, Lizenzgebühren und weiteren zu definierenden Zahlungen erlauben, ausgleichende Quellensteuern zu erheben, wenn der nominelle Steuersatz auf diese im Zielland unterhalb von 9 Prozent liegt. Steuerzahlungen im Rahmen der STTR sollen bei der GloBE Gewinnermittlung berücksichtigt werden.
- Insofern Gewinne einer Auslandsbetriebsstätte nicht ausreichend besteuert werden, soll es abkommensrechtlich zu einem Switch-over von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses kommen („Switch-Over Rule“ (SoR)).

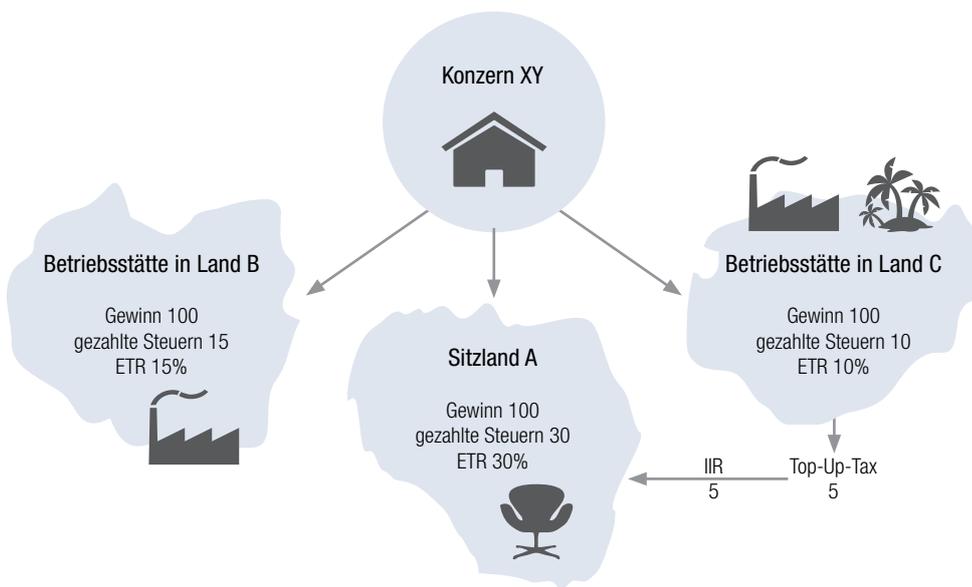


Abbildung 7:
Fallbeispiel
Income Inclusion Rule
(IIR)

Quelle: Eigene Darstellung.

⁴⁶ Die folgenden Ausführungen basieren auf den bekannten Eckpunkten der Oktober-Erklärung von 136 OECD-Staaten, vgl. OECD (2021a), sowie ergänzend auf den ausführlicheren Details des Blueprints zur zweiten Säule, vgl. OECD (2020b) und den Model Rules gemäß OECD (2021b).

4.2 Umsetzung und offene Fragen

So simpel die Grundidee einer internationalen Mindeststeuer klingen mag, so sehr liegt der Teufel im Detail der Umsetzung. Auch nachdem sich 137 Staaten im Oktober 2021 auf die Einführung geeinigt haben, waren zum Teil fundamentale Fragen zur Ausgestaltung der GloBE-Regeln noch völlig offen, welche auch durch die Veröffentlichung der Model Rules im Dezember 2021 nur zum Teil beantwortet wurden. Der im folgenden skizzierte Ablauf der Mindestbesteuerung verdeutlicht die Komplexität der praktischen Umsetzung (siehe Abbildung 9).⁴⁷

Den Regeln der Mindestbesteuerung sollen Unternehmen künftig dann unterliegen, wenn steuerliche Anknüpfungspunkte in mehr als einem Land (1) vorliegen und eine globale Umsatzschwelle von 750 Mio. Euro im betreffenden Jahr überschritten wird (2).

Der entscheidende Schritt bei der Anwendung der Mindestbesteuerung ist die Ermittlung der effektiven Steuerbelastung (ETR) für jedes Land mit Besteuerungsrechten (6). Dabei dient die ETR länderweise als Vergleichskriterium zur Überprüfung,

ob die jeweils zugeordneten Gewinne in ausreichendem Maße besteuert werden. Sie ergibt sich als der Anteil der tatsächlich in einem Land gezahlten Steuern (5) an den für dieses Land ermittelten Gewinnen (4).⁴⁸ Die ETR wird wie folgt ermittelt:

$$ETR = \frac{\text{Gezahlte Steuern pro Land}}{\text{Einkünfte pro Land}}$$

Dabei muss bedacht werden, dass Staaten derzeit völlig unterschiedliche Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung der Gewinnbesteuerung anwenden. Eine einheitliche Ermittlung des Vorsteuergewinns ist jedoch Voraussetzung dafür, dass massive Streitigkeiten um dessen Höhe verhindert werden.⁴⁹

Die OECD plant, die Berechnung der Effektivsteuerlast auf Basis der jeweiligen Rechnungslegung zu ermitteln mit gewissen Anpassungen. Problematisch ist jedoch, dass diese pro Land und nicht pro Einheit ermittelt werden soll, so dass separate Daten und Berechtigungen erforderlich sind. Zwischen der Rechnungslegung und der steuerlichen Gewinnermittlung bestehen überdies zum Teil beträchtliche Un-

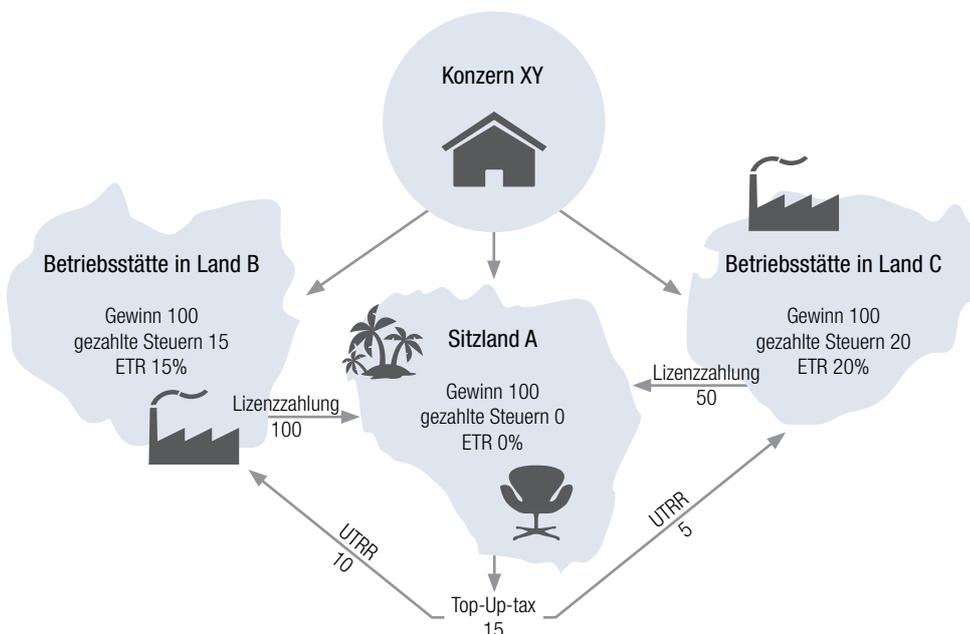


Abbildung 8:
Fallbeispiel
Undertaxed Payment
Rule (UTPR)

Quelle: Eigene Darstellung.

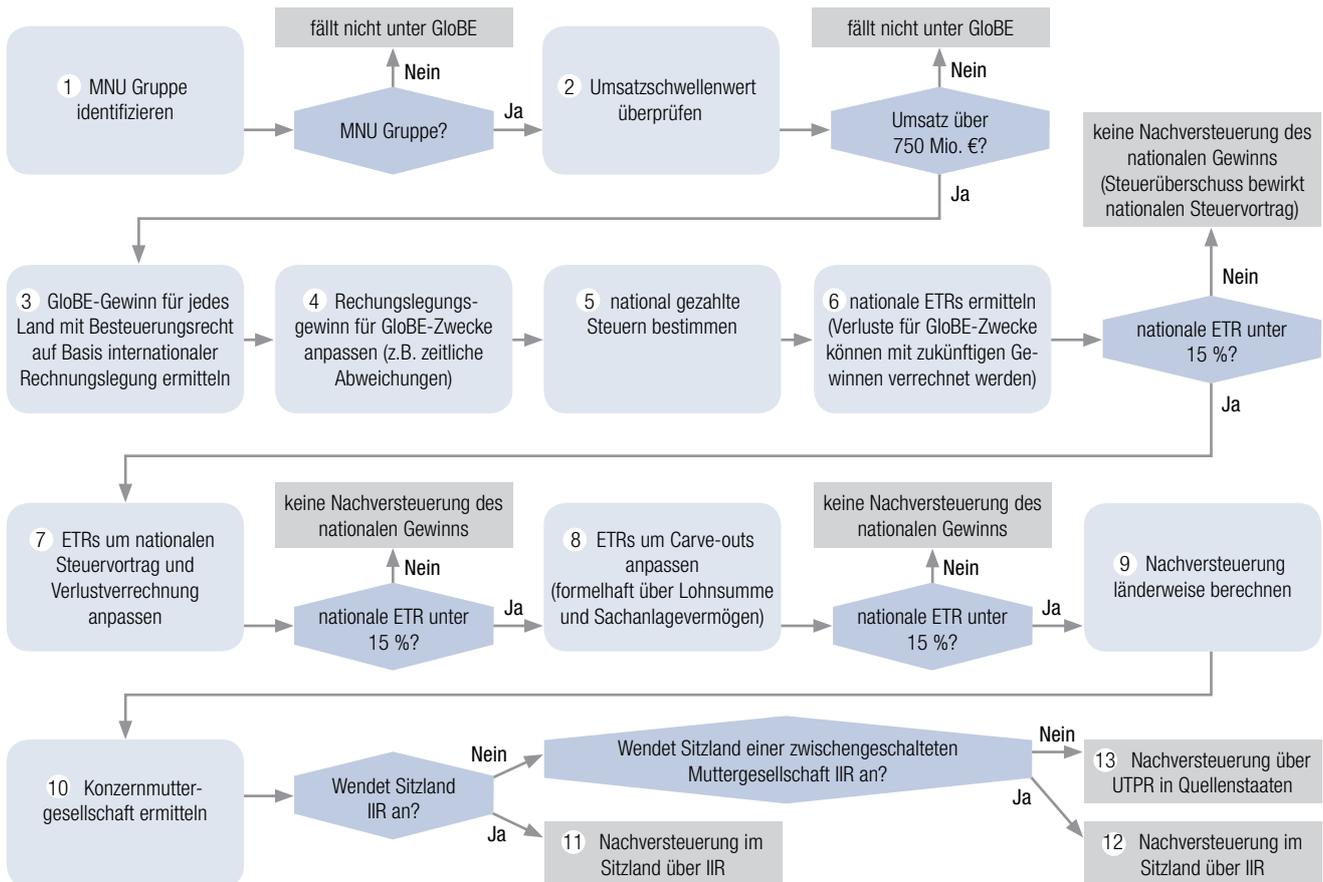
⁴⁷ Vgl. für eine ausführliche Beschreibung der Umsetzung des GloBE-Vorschlags und der noch offenen Fragen Becker/Englisch (2021), S. 7-24.

⁴⁸ Für Länder, in denen Unternehmen lediglich Umsätze von unter 10 Mio. Euro und Gewinne von weniger als 1 Mio. Euro aufweisen, gilt eine de-minimis-Klausel.

⁴⁹ So könnte man annehmen, dass in Abbildung 7 Land C nach seinen Steuergesetzen einen inländischen Gewinn von 50 ermittelt und darauf weiterhin Steuern in Höhe von 10 erhebt. Die Bedingungen der Mindestbesteuerung aus Sicht von Land C wären somit erfüllt. Wenn aber Land A nach seinen, abweichenden Regeln einen Gewinn von 100 in Land C ermittelt, würde es seinerseits nachbesteuern wollen und Streitigkeiten zwischen den beiden Staaten wären vorprogrammiert.

Abbildung 9:
Ablauf-Schema der Mindestbesteuerung (GloBE)

Quelle: Eigene Darstellung auf Basis von OECD (2020b).



terschiede, die sowohl permanenter Natur (z.B. dann, wenn bestimmte Kosten sich nur steuerlich gewinnmindernd auswirken) als auch temporärer Natur sein können (z.B. bei unterschiedlichen Abschreibungsfristen). Klargestellt wird durch die Model Rules, dass auch latente Steuern zu berücksichtigen sind, aber nicht permanente Abweichungen z.B. aufgrund steuerfreier Erträge.

Bei der Ermittlung der ETRs sind weitere Anpassungen vorgesehen. So soll eine Verlustverrechnung möglich sein, bei der steuerpflichtige Gewinne um Verluste aus den Vorjahren vermindert werden können. Ebenso ist die Möglichkeit eines Steuervortrages vorgesehen, so dass Steuerzahlungen aus den Vorjahren, die über dem Mindeststeuersatz lagen, angerechnet werden können.

Weiterhin sehen die GloBE-Vorschläge substanzbasierte Ausnahmetatbestände vor. Dabei soll der steuerbare Gewinn durch sogenannte „Carve-outs“ vermindert werden (8), mit denen realwirtschaftliche Aktivitäten in einem Quellenland berücksichtigt werden sollen. Faktisch bedeuten sie, dass ein bestimmter Teil von Unternehmensgewinnen aus der Bemessungsgrundlage der Mindestbesteuerung herausgerechnet wird – mit den entsprechenden Abgrenzungsproblemen und Gestaltungsmöglichkeiten. Quellenstaaten würde die Möglichkeit eingeräumt, auf diesen Teil deutlich niedrigere Steuern zu erheben. Konkret soll die Minderung des Gewinns 5 Prozent des Buchwerts von Sachanlagevermögen und Gehältern im jeweiligen Staat betragen. In einer anfänglichen Übergangsphase von 10 Jahren sind höhere,

sich jährlich verringernde Werte beginnend bei 8 Prozent des Sachanlagevermögens und 10 Prozent der Gehaltssumme vereinbart.

Erst nach diesen Anpassungen des Gewinns lassen sich die adjustierten ETRs für jeden Staat berechnen. Für Länder, in denen diese unter der Mindestgrenze von 15 Prozent liegen, ermittelt sich die zusätzliche GloBE-Besteuerung (Top-Up-Tax) (9) dann aus der Differenz der Mindestbesteuerung bei einem Satz von 15 Prozent und der tatsächlich gezahlten Steuer.

Abschließend gilt festzulegen, in welchem Land die zusätzliche Besteuerung zu entrichten ist. Im Zusammenspiel der beiden GloBE-Regeln genießt die IIR Vorrang. Solange das Sitzland der Konzernspitze die IIR anwendet, wird daher die Top-Up-Tax dort als Hinzurechnungsbesteuerung erhoben (11). Wenn dies nicht der Fall ist, wird geprüft, ob in Ländern mit zwischengeschalteten Muttergesellschaften der betroffenen Unternehmensteile die IIR angewendet wird, so dass diese dann dort besteuert werden (12). Nur wenn keine Muttergesellschaft der IIR unterliegt, greift mit der UTPR die zweite GloBE-Regel. In diesem Fall werden die Nachversteuerungsrechte über die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs nach einem zweistufigen Allokationsschlüssel mit Maximalgrenzen auf die Länder mit Unternehmenseinheiten verteilt, die die GloBE-Regeln anwenden (13).⁵⁰ Der Zeitplan ist eine Herausforderung: Im Frühjahr 2022 sollen weitere Erläuterungen zu Säule 2 folgen. Die Regeln sollen noch 2022 in nationales Recht umgesetzt werden und 2023 zur Anwendung kommen, mit Ausnahme der UTPR, die erst ab 2024 anwendbar sein soll.

4.3 Diskussion

Als steuerpolitisches Instrument soll die anvisierte globale Mindestbesteuerung sicherstellen, dass Unternehmensgewinne einer Steuerlast von mindestens 15 Prozent unterliegen, insoweit sie über das durch die Carve-outs definierte Maß realwirtschaftlicher Aktivität hinausgehen. Das offensichtlich verfolgte Ziel einer Erhöhung der steuerlichen Belastung von Unternehmensgewinnen würde für Gewinne, die bisher unter dieser Grenze lagen, erreicht werden. Zudem wäre die Wirksamkeit künstlicher Gewinnverlagerung beschränkt, da

die Steuerlast auch mit den in Kapitel 2 skizzierten Praktiken nicht mehr unter 15 Prozent gesenkt werden könnte. Eventuelle Nichtbesteuerung in „Steuroasen“ würde schlicht in anderen Ländern nachgeholt.

Angesichts der ungenauen empirischen Datenbasis (siehe Kapitel 2.4) fällt es jedoch schwer, die tatsächlichen Einnahmeeffekte einer Mindeststeuer abzuschätzen. Die Steuerbeobachtungsstelle der EU beziffert die Mehreinnahmen der EU-Mitgliedstaaten im ersten Jahr der Anwendung auf knapp 64 Mrd. Euro, wovon 7,8 Mrd. Euro auf Deutschland entfielen.⁵¹ Diese Aufkommenseffekte der Mindestbesteuerung sind jedoch mit erheblichen Unsicherheiten verbunden und sollten vor allem mit Blick auf länderspezifische Volumina mit großer Vorsicht genossen werden. Erstens werden Investitionseffekte nicht berücksichtigt, bei denen eine höhere Steuerbelastung die unternehmerische Investitionstätigkeit negativ beeinflusst und nachfolgend zu weniger Steuereinnahmen führen könnte. Zweitens werden mögliche Ausweichreaktionen von Unternehmen zur Minimierung der Steuerlast unter dem neuen Regime (siehe unten) nicht berücksichtigt. Drittens stammen die jüngsten Daten für die Schätzungen aus dem Jahr 2017 und könnten angesichts der seitdem eingeführten BEPS-Maßnahmen das Ausmaß niedrigbesteuerteter Gewinne überschätzen. Viertens hängen die länderspezifischen Schätzungen der Mehreinnahmen maßgeblich davon ab, wie Quellenstaaten mit Steuerbelastungen unterhalb der Mindeststeuer auf die GloBE-Regeln reagieren. Solange diese ihre Steuersätze bis zum Niveau der Mindeststeuer anheben,⁵² wird das zusätzliche Steueraufkommen den Quellenstaaten zukommen. Da Deutschland in der kombinierten Steuerlast aus Körperschaft- und Gewerbesteuer deutlich oberhalb der Mindeststeuer liegt, ist fraglich, ob ein nennenswert höheres Steueraufkommen über die Nachversteuerung ausländischer Gewinne generiert werden kann. Zumal einige Niedrigsteuere Länder bereits erklärt haben, den eigenen Steuersatz anheben zu wollen, um das zusätzliche Steueraufkommen im eigenen Land zu halten („domestic minimum tax“).

Die Mindestbesteuerung ist kein Instrument, mit dem zielgenau bestehende Kanäle der Steuervermeidung und Gewinnverlagerung geschlossen werden, da deren grundsätzlichen Mechanismen völlig unberührt bleiben. Vielmehr würde dem bestehenden Steuersystem eine weitere Schicht „übergestülpt“, mit der lediglich die Anreize zur Gewinnverlagerung

50 Für die UTPR ist weiterhin eine Ausnahme für Unternehmen in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit vorgesehen (max. fünf Jahre), wenn diese in höchstens fünf Ländern operieren und über nicht mehr als 50 Mio. Euro Sachanlagevermögen im Ausland verfügen.

51 Vgl. Barake et al. (2021), S. 12. Weitere existierende Abschätzungen datieren noch von vor der Oktober-Übereinkunft und beruhen daher auf z.T. abweichenden Annahmen. Die OECD (2020a) schätzt unter der Annahme eines Mindeststeuersatzes von 12,5 Prozent und verschiedener Szenarien ein zusätzliches globales Steueraufkommen von 42 bis 70 Mrd. US-Dollar.

52 Ein solches Vorgehen hat z.B. Irland bereits angekündigt.

begrenzt würden, die sich aus den internationalen Differenzen bei der Steuerbelastung ergeben.

Nicht völlig auszuschließen ist allerdings der gegenteilige Effekt, bei dem das Ausmaß unerwünschter Steuergestaltung sogar noch zunehmen würde. Unternehmen könnten versuchen, die durch die Mindestbesteuerung verursachte höhere Steuerbelastung abzumildern, indem sie ihre Gewinne weiterhin bzw. verstärkt aus Ländern mit einer Besteuerung von mehr als 15 Prozent abziehen, um so ihre Gesamtbelastung zu minimieren. Dies lässt sich an der Konstellation in Abbildung 8 erkennen: Die Steuerbelastung des Gesamtkonzerns XY von 20 Prozent, die sich unter GloBE-Bedingungen ohne Ausweichreaktion ergibt, könnte durch Verlagerung aller Gewinne nach C auf das Minimum von 15 Prozent gedrückt werden. Es ist daher in Zweifel zu ziehen, dass eine Anhebung des Minimums der Steuerbelastung von 0 auf 15 Prozent gleichzeitig ein Ende künstlicher Gewinnverlagerung und des Steuerwettbewerbs um Buchgewinne bewirken kann.

Vor diesem Hintergrund wird zudem offensichtlich, dass die Mindestbesteuerung nicht zu einem besseren Einklang zwischen der Zuteilung von Besteuerungsrechten und der realwirtschaftlichen Aktivität von multinationalen Unternehmen führen dürfte. Immerhin stellen die formelhaften Carve-outs einen neuen Ansatz dar, den realwirtschaftlichen „Fußabdruck“ von multinationalen Unternehmen zu Besteuerungszwecken über Sachanlagevermögen und Lohnsumme zu approximieren. Allerdings wird mit den Carve-outs nur eine Verringerung der Bemessungsgrundlage der GloBE-Besteuerung bezweckt und keine neue Regel für die Gewinnaufteilung definiert.

Für die über die Carve-outs definierte Unternehmenstätigkeit könnte sich der „realwirtschaftliche“ Steuerwettbewerb ebenfalls verschärfen, da es der einzige verbleibende Bereich der Gewinnbesteuerung ist, bei denen Staaten auch unterhalb der 15-Prozent-Mindestgrenze steuerliche Anreize zur Attrahierung von Unternehmen, Investitionen und Arbeitsplätzen setzen können. In Kombination mit dem eher moderaten Mindeststeuersatz hält sich der steuerstaatliche Souveränitätsverlust daher in Grenzen. So dürften für Entwicklungs- und Schwellenländer auch unter einem Mindeststeuerregime hinreichend Möglichkeiten bestehen, ein dem eigenen staatlichen Leistungsniveau entsprechendes international wettbe-

werbsfähiges Gewinnbesteuerungsniveau zu setzen. Umgekehrt wird sich die wohl insgeheim von politischer Seite in Deutschland gehegte Hoffnung kaum erfüllen, sich auf diese Weise dem Druck des internationalen Steuerwettbewerbs zu entziehen und längst überfällige Anstrengungen unnötig werden zu lassen, die deutsche Unternehmensbesteuerung international wettbewerbsfähiger zu gestalten.

Es ist absehbar, dass sich die Berechnung der länderspezifischen ETRs für global agierende Unternehmen komplex gestalten wird. Trotz der grundsätzlichen Übereinkunft über das Vorgehen bei der globalen Mindestbesteuerung bleiben die Regelungen lückenhaft und wirft jede weitere Konkretisierung neue Fragen auf. Das bisherige Scheitern der Schaffung einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage auf europäischer Ebene zeigt, wie schwierig das politische Unterfangen einer vollständigen Einigung ist. Es ist deshalb erhebliche Skepsis angebracht, dass es in einer wesentlich größeren und heterogeneren Verhandlungsrunde von 137 Staaten besser gelingt. Es steht noch immer zu befürchten, dass am Ende ein Regelwerk mit zahlreichen Inkonsistenzen sowie erheblichem Interpretations- und Gestaltungsspielraum entsteht – sowohl für Unternehmen als auch für besteuerte Staaten.

Zu bedenken ist weiterhin, dass die globale Mindestbesteuerung eben nicht in ein steuerpolitisches Vakuum tritt. Vielmehr sollte die Interaktion mit den bestehenden Anti-BEPS-Instrumenten bedacht werden. Gerade angesichts des moderaten Steuersatzes und der Ausnahmetatbestände stellt sich die Frage, wie umfangreich der zusätzliche Effekt noch wäre und ob dieser den entsprechenden Umstellungs- und Durchführungsaufwand rechtfertigt. Statt einfach nur eine weitere Schicht steuerrechtlicher Komplexität hinzuzufügen, sollte vor allem die Chance einer Vereinheitlichung der zahllosen Anti-BEPS-Instrumente ergriffen werden, um so die Compliance-Kosten eines dann international einheitlichen Regelwerks für Unternehmen und Steuerbehörden zu reduzieren. Die hierfür erforderliche Ersetzung bestehender Instrumente würde in einigen Fällen wohl auch eine Steuersenkung implizieren. So werden beispielsweise in Deutschland im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung passive Einkünfte von beherrschten⁵³ ausländischen Gesellschaften nachbesteuert, wenn sie nicht bereits mit mindestens 25 Prozent im Ausland belastet wurden.

⁵³ Eine Beherrschung liegt gemäß § 7 Abs. 2 AStG dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach Absatz 1 erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht.

Die Richtlinienentwürfe der EU-Kommission vom 22. Dezember 2021

Box 1

Die EU-Kommission unterstützt die Mindeststeuer sowie den Kampf gegen schädliche Steuergestaltung und hat hierzu am 22. Dezember 2021 zwei Richtlinienentwürfe veröffentlicht.

1. Richtlinienentwurf zur Sicherstellung einer Mindestbesteuerung in der EU

Der Richtlinienentwurf hält sich im Wesentlichen an die Vorgaben der OECD. Er soll gewährleisten, dass große Konzerne, die in der EU tätig sind, mit einem globalen effektiven Mindeststeuersatz von 15 Prozent besteuert werden. Der Vorschlag beinhaltet Regeln zur Berechnung des effektiven Steuersatzes pro Land und rechtsverbindliche Vorschriften, um sicherzustellen, dass große Konzerne in jedem Land, in dem sie tätig sind, einen Mindeststeuersatz zahlen.

Die EU-Kommission geht in dem Richtlinienentwurf über den Vorschlag der OECD hinaus, da auch rein national tätige Unternehmen, deren jährliche Gesamterträge mehr als 750 Millionen Euro betragen, erfasst werden. Voraussetzung für die Anwendung ist, dass die Unternehmen entweder eine Mutter- oder eine Tochtergesellschaft in der EU haben.

Der effektive Steuersatz wird entsprechend der OECD Model Rules berechnet:

$$\text{Effektiver Steuersatz} = \frac{\text{Gezahlte Steuern pro Land/Gebiet}}{\text{Einkünfte pro Land}}$$

Die Richtlinie sieht eine Strafzahlung von 5 Prozent des Umsatzes des jeweiligen Jahres vor bei Abgabe einer falschen Erklärung – ob absichtlich oder unabsichtlich.

Abweichend von den OECD Model Rules beinhaltet der Richtlinienentwurf eine Erweiterung der IIR auf oberste Muttergesellschaften oder zwischengeschaltete Muttergesellschaften, wenn diese selbst niedrig besteuert sind, und niedrig besteuerte einbezogene Gesellschaften, die in demselben Staat, wie die die IIR anwendende Gesellschaft, ansässig sind.

2. Richtlinienentwurf zur Verhinderung missbräuchlicher Nutzung von „Briefkastenfirmen“⁵⁴ („Unshell initiative“)⁵⁵

Ein weiterer Vorstoß gegen missbräuchliche Steuergestaltungen ist die geplante Richtlinie zu „Briefkastenfirmen“. In einer zweistufigen Prüfung werden mögliche „Briefkastenfirmen“ identifiziert und einer Erklärungspflicht unterworfen. Ist der erste Prüfungsschritt erfüllt, resultiert hieraus eine Informationspflicht gegenüber den Finanzbehörden des Ansässigkeitsstaates (Ausnahmeregelungen z.B. für börsennotierte Unternehmen, regulierte Finanzunternehmen oder bestimmte Holdinggesellschaften).

Unternehmen, die als mögliche „Briefkastenfirmen“ identifiziert wurden, müssen im Rahmen ihrer Jahressteuererklärung das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen bestimmter Mindestsubstanz-Indikatoren erklären und nachweisen. Die Einstufung als „Briefkastenfirma“ bedeutet, dass Doppelbesteuerungsabkommen oder EU-Richtlinien (z.B. Mutter-Tochter-Richtlinie, Zins- und Lizenzrichtlinie), die eine steuerliche Ansässigkeit für die Anwendung voraussetzen, auf das Unternehmen nicht angewendet werden. Die Anteilseigner werden so besteuert, als hätten sie das Einkommen selbst erzielt. Das Vermögen wird gleichfalls den Anteilseignern zugerechnet und auf deren Ebene besteuert. Zudem findet ein Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden statt.

Vorbehaltlich der Zustimmung der Mitgliedstaaten sollen die Regeln bis zum 30. Juni 2023 in nationales Recht umgesetzt und ab dem 1. Januar 2024 angewendet werden. Allerdings beziehen sich einige Prüfungsschritte auf die Vorjahre, so dass bereits das Jahr 2022 relevant ist.

⁵⁴ Unter einer „Briefkastenfirma“ versteht man in der Regel ein Unternehmen, das am angegebenen Sitz des Unternehmens lediglich über einen Briefkasten verfügt, aber dort keine Geschäftstätigkeit ausübt und über kein Personal oder tatsächlich genutzte Geschäftsräume verfügt.

⁵⁵ Der Begriff „Unshell“ wird abgeleitet von den Briefkastenfirmen (im Original „shellentities“), deren missbräuchliche Nutzung für Steuerzwecke unterbunden werden soll.

5 Bewertung und Alternativen

5.1 Bewertung

Viele offene Details in beiden Säulen werfen Zweifel auf, dass es gelingt, sinnvolle und praktikable Lösungen zu finden und schwächen den Erfolg einer Einigung von 137 Ländern auf eine Reform deutlich ab.

Säule 1 wird aufgrund der hohen Schwellenwerte nur wenige Unternehmen betreffen. Damit bleibt die Verteilungswirkung begrenzt. Der Aufwand wird für die Unternehmen, die es betrifft, erheblich und es bleibt das Problem der Sonderregeln für einige wenige, die die bestehenden Regeln, die als überholt gelten, eben nicht ersetzen, sondern maximal überlappen. Eine neue Weltsteuerordnung sieht anders aus. Das ohnehin komplexe Gemenge der internationalen Besteuerung wird noch komplexer und undurchschaubarer.

Weiterhin besteht gerade bei Säule 1 die Möglichkeit, über Umstrukturierungen die Umverteilungsvorschriften zu unterlaufen. Dies ist insbesondere dann kritisch, wenn Staaten diese Unternehmensentscheidungen beeinflussen, um die Umverteilung von Besteuerungssubstrat zu verhindern.

Unklar ist derzeit auch, wieso Deutschland überhaupt zu den Gewinnern der Reform gezählt werden sollte. Denn ob Deutschland im Hinblick auf das nationale Steueraufkommen von dem neuen Besteuerungsrecht profitiert, ist stark zu bezweifeln. Bei Unternehmen wie Amazon, Google oder ähnlichen dürfte kaum so viel mehr an Steuereinnahmen erzielt werden, dass sich die Verluste bei z.B. SAP, BioNtech oder Volkswagen aufwiegen ließen.

Eine abschließende Bewertung der Mindestbesteuerung (Säule 2) kann auch nach Veröffentlichung der Model Rules kaum vorgenommen werden. Sollte eine vollständige Einigung inklusiver aller noch offenen Ausgestaltungsfragen gelingen, böte dies eine große Chance, langfristig die Komplexität internationaler Besteuerung durch einheitlichere Verfahren sowie die Vereinfachung bzw. Ersetzung bestehender Regelungen zu reduzieren. Am ehesten hierin läge wohl die vielbeschworene steuerpolitische Revolution, denn es dürfte weder eine nennenswerte Abschwächung des Steuerwettbewerbs noch eine Beendigung steuerminimierender Gewinnverlagerung gelingen. Ob das tatsächliche Ausmaß der steuerlichen Mehreinnahmen durch die Mindeststeuer am Ende einen substanziellen Beitrag zum globalen Steueraufkommen darstellt und den Umstellungs- und Erhebungsaufwand rechtfertigt, bleibt ebenfalls abzuwarten.

Den deutschen Unternehmen bringt die Mindeststeuer im Gegensatz zur landläufigen Meinung keine Vorteile, da sich an der deutschen Steuer nichts ändert, sie im niedrig besteuerten Ausland dann allerdings mehr Steuern zahlen.⁵⁶ Entsprechend wird auch der Standort Deutschland steuerlich kaum attraktiver. Zwar entspricht die deutsche Körperschaftsteuer mit 15 Prozent genau dem Mindeststeuersatz. Hinzu kommen hierzulande allerdings noch der Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent auf die Körperschaftsteuerlast und vor allem noch die Gewerbesteuer. Letztere lag 2019 im Schnitt der deutschen Städte über 20.000 Einwohner immerhin bei 15,33 Prozent.⁵⁷

Ein weiterer Punkt, der kritisch gesehen werden kann, ist der, dass die Entwicklung der Reformen fast vollständig auf Ebene der OECD erfolgt. Denn grundsätzlich werden Steuergesetze, wie beispielsweise über die Höhe des Körperschaftsteuersatzes, vom Parlament gemacht. Den Staaten der EU war die eigene Handlungsfähigkeit im Steuerrecht so wichtig, dass das Steuerrecht weitgehend bei den Mitgliedstaaten verbleibt und nur auf dem Wege der Einstimmigkeit Regelungen getroffen werden können.

Die Vereinbarungen auf Ebene der OECD werden jedoch von Regierungen, d.h. der Exekutive, getroffen. Nationale Parlamente haben in der Regel nur wenig Möglichkeiten hier einzuwirken und entsprechend gering ist das Interesse von Abgeordneten an den Fortgängen der internationalen Verhandlungen. Dieser parlamentarische Bedeutungsverlust ist überaus bedenklich. Eine Entmachtung des deutschen Steuergesetzgebers, dessen Funktion auf das retrospektive Abnicken international ausgehandelter Formelkompromisse ohne jegliche Gestaltungsansprüche reduziert würde, gilt es in jedem Fall zu verhindern.

5.2 Alternativen

Der Fahrplan der OECD ist klar vorgegeben und nicht mehr aufzuhalten. Es ist jedoch angesichts der Komplexität der Regelungen und dem hohen Aufwand für die Betroffenen sehr bedauerlich, dass alternative Ansätze nicht berücksichtigt wurden. Die Diskussion wird wieder aufflammen.

Anstatt eine „neue Weltsteuerordnung“ anzustreben, ist eine Anpassung bestehender Systeme vorzugswürdig. Denn die effiziente Nutzung bestehender Steuersysteme verhindert ein Ausufernd der Komplexität sowie der administrativen

⁵⁶ Vgl. Fuest et al (2021b).

⁵⁷ Vgl. DIHK, <https://www.dihk.de/de/themen-und-positionen/wirtschaftspolitik/steuer-und-finanzpolitik/hebesaetze-6818>.

Kosten für Unternehmen und Finanzverwaltungen und kann gleichzeitig Steuereinnahmen in Marktstaaten gewährleisten.⁵⁸

So wäre es besser, zunächst die Regeln zu reformieren, die Gewinnverlagerungen überhaupt erst ermöglichen. In erster Linie sind hier die Regeln über die Besteuerung von Lizenzgewinnen und die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Eigen- und Fremdkapital zu nennen.

Lizenzen, die gerade für den Bereich der digitalen und digitalisierten Wirtschaft von zentraler Bedeutung sind, werden allein im Sitzstaat des Lizenzinhabers besteuert. Im Quellenstaat, d.h. dort wo Lizenzgebühren entrichtet werden, sind diese steuerlich abzugsfähig und mindern den (steuerpflichtigen) Gewinn. Da Lizenzrechte mobil sind, bieten sie erheblichen steuerlichen Gestaltungsspielraum. Sie können gezielt in Niedrigsteuerländern angesiedelt werden, während sich die Lizenzzahlungen in Hochsteuerländern gewinnmindernd auswirken.

Quellensteuern oder Abzugsbeschränkungen für Lizenzzahlungen wären ein Mittel, Steuergestaltung einzudämmen. Auf EU-Ebene ist der Weg im Hinblick auf Quellensteuern allerdings derzeit versperrt, da die Zins- und Lizenzrichtlinie die Erhebung von Quellensteuern auf Lizenzzahlungen einschließt. Die EU hat sich somit „eingemauert“ und Handlungsmöglichkeiten aus der Hand gegeben. Steuerrechtliche Änderungen erfordern auf EU-Ebene die Einstimmigkeit, was eine Beschlussfindung erschweren kann, aber nicht muss.⁵⁹ Insbesondere da Irland seinen Widerstand gegen die OECD Pläne aufgegeben hat, erscheint auch eine Änderung der Gegebenheiten auf EU-Ebene im Bereich des Möglichen.

Im Hinblick auf das Verhältnis von Industrie- und Entwicklungsländern soll es Entwicklungsländern ermöglicht werden, Quellensteuern auf Auslandszahlungen für automatisierte digitale Dienstleistungen zu erheben und so Besteuerungssubstrat im Quellenstaat zu generieren.

Ein weiterer Schritt wäre die steuerliche Gleichstellung von Eigenkapital und Fremdkapital.⁶⁰ Derzeit sind Eigenkapitalkosten in der Regel steuerlich nicht abzugsfähig, während Zinsen auf Fremdkapital steuerlich (teilweise begrenzt) zu berücksichtigen sind. Hier gibt es ein erhebliches Gestaltungspotential, das durch die BEPS-Maßnahmen nur zum Teil adressiert wurde.

In Bezug auf die Ausweitung der Besteuerungsrechte auf Marktstaaten wird oft verdrängt, dass bereits jetzt ein sehr effektives System der Besteuerung in den Marktstaaten erfolgt und zwar auf indirektem Weg über die Mehrwertsteuer. Die konsequente Erhebung von Mehrwertsteuern auf digitale Dienstleistungen, auf Geschäfte in der Sharing Economy und auf nicht-monetäre Transaktionen ist eine vielversprechende Idee.⁶¹ Die Mehrwertsteuer folgt insbesondere im Versandhandel und der Lieferung von Waren dem Bestimmungslandprinzip, mit der Folge, dass die Umsatzsteuer in dem Land anfällt, wo der Empfänger der Ware sitzt. International tätige Unternehmen zahlen auf ihre in Absatzmärkten erzielten Umsätze Umsatzsteuern. So nimmt Deutschland allein im Rahmen der Einfuhr-Umsatzsteuern gegenüber Nicht-EU-Mitgliedstaaten jährlich 50 Mrd. Euro ein.⁶² Die Bedeutung der Umsatzsteuer hat zudem in den vergangenen Jahrzehnten kontinuierlich zugenommen und beträgt gemessen am Gesamtsteueraufkommen mit ca. 20 Prozent im OECD-Durchschnitt das Doppelte des Gewinnsteueraufkommens (siehe Abbildung 1).⁶³ Entsprechend sind die durch eine Umverteilung von Gewinnbesteuerungsrechten erzielbaren Steueraufkommenseffekte vergleichsweise gering. Gleiches gilt im Übrigen auch im Vergleich zum potentiellen fiskalischen Schaden durch Umsatzsteuerbetrug. So beziffern Braml und Felbermayr (2019) den EU-weiten Umsatzsteuerbetrug auf bis zu 64 Mrd. Euro pro Jahr. Vor diesem Hintergrund verwundert die gegenwärtige, fast ausschließliche Fokussierung politischer Energie auf den Bereich der Gewinnbesteuerung.

Zuletzt sollte man nicht den Fehler machen, Digitalisierung und Steuerrecht auf die Verteilung von Besteuerungsrechten und die Verhinderung von Gestaltungsmissbrauch zu reduzieren. Denn neben der Frage, welche Gewinne wie und wo besteuert werden, treten weitere Fragestellungen, wie z.B.: Wie ist eine Bemessungsgrundlage zu ermitteln, wenn die Gegenleistung die Bereitstellung von Daten ist? Welche technischen Möglichkeiten bietet die Digitalisierung für Steuervollzug und Steuerpflichtige, die es zu nutzen gilt. Welche Maßnahmen sind notwendig, um als digitaler Standort nicht ins Hintertreffen zu geraten? Welche Anforderungen sind dabei an den Datenschutz zu stellen? Und nicht zuletzt: Erfordert die Digitalisierung nicht auch zwangsläufig eine gewisse materielle Vereinfachung des Steuerrechts, um eine digitale Vollziehbarkeit sicherzustellen?

58 Vgl. Fischer et al. (2020).

59 Vgl. Bültmann/König/Raddatz (2021).

60 Vgl. <https://www.markt-ruf.de/2020/04/finanzierungsneutralitaet-im-steuerrecht-lernen-aus-der-krise/>

61 Vgl. Fischer et al. (2020).

62 Siehe www.bundesfinanzministerium.de vom 20.01.2021: „Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften, Kalenderjahr 2020“.

63 Dieser Anstieg ist im Wesentlichen auf einen Bedeutungszuwachs der Umsatzbesteuerung im Gesamtbereich der Besteuerung von Gütern und Dienstleistungen zurückzuführen, dessen Anteil am Gesamtsteueraufkommen über denselben Zeitraum leicht rückläufig war.

Literaturverzeichnis

- Barake, Mona; Chouc, Paul-Emmanuel; Neef, Theresa und Gabriel Zucman** (2021), Revenue Effects of the Global Minimum Tax: Country-by-Country Estimates, NOTE No. 2, EU Tax Observatory, Paris.
- Becker, Johannes und Joachim Englisch** (2019), Internationale Mindestbesteuerung von Unternehmen, Wirtschaftsdienst, 99 (9), S. 642-649.
- Becker, Johannes und Joachim Englisch** (2021), Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, SSRN Electronic Journal (23.6.2021), <https://ssrn.com/abstract=3892160>.
- Braml, Martin und Gabriel Felbermayr** (2019), The EU Self-Surplus Puzzle: An Indication of VAT Fraud?, Kiel Working Paper No. 2146, Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Bültmann, Barbara und Fulko Lenz** (2018), Gefährliche Zwischenlösung – Digitalsteuer um jeden Preis?, Kurzinformation, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.
- Bültmann-Hinz, Barbara; König, Jörg und Guido Raddatz** (2021), Einstimmigkeit oder qualifizierte Mehrheit? Beschlussfassung und Entscheidungsfindung in der EU, Argumente zu Marktwirtschaft und Politik Nr. 159, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.
- Devereux, Michael; Bares, François; Clifford, Sarah; Freedman, Judith; Güçeri, Irem; McCarthy, Martin; Simmler, Martin und John Vella** (2020), The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, Saïd Business School, Oxford.
- EEAG – European Economic Advisory Group** (2020), EEAG Report on the European Economy, CESifo, München.
- EU-Kommission** (2021a), Proposal for a Council Directive (2021/0434) Laying Down Rules to Prevent the Misuse of Shell Entities for Tax Purposes and Amending Directive 2011/16/EU, Brüssel.
- EU-Kommission** (2021b), Proposal for a Council Directive (2021/0433) on Enduring a Global Minimum Level of Taxation for Multinational Groups in the Union, Brüssel.
- Fischer, Leonie; Klein, Daniel; Ludwig, Christopher; Müller, Raphael und Christoph Spengel** (2020), Die OECD-Vorschläge für eine weltweite Reform der Unternehmensbesteuerung – eine Wende zum Schlechten? ZEW Policy Brief (1) 2020.
- Fuest, Clemens** (2020), Unternehmen am Ort der Wertschöpfung besteuern – eine neue Leitidee für die internationale Besteuerung?, ifo Schnelldienst 73 (3), S. 4-9.
- Fuest, Clemens; Hugger, Felix und Florian Neumeier** (2021a), Gewinnverlagerung deutscher Großunternehmen in Niedrigsteuerländer – wie hoch sind die Steueraufkommenverluste?, ifo Schnelldienst, 74 (1), S. 38-42.
- Fuest, Clemens; Herold, Elena und Florian Neumeier** (2021b), Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung, ifo Schnelldienst 74 (10), S. 31-36.
- Geiger, Melissa und Sharon Baynham** (2021), Global Minimum Tax: An Easy Fix? Exploring the Impacts of a Global Minimum Tax Regime, International Tax Review (16.7.2021), <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1sqtcdczb-210ty/global-minimum-tax-an-easy-fix>.
- Haucap, Justus** (2010), Steuerharmonisierung oder Steuerwettbewerb in Europa?, DICE Ordnungspolitische Perspektiven, No. 09, Düsseldorf.
- KPMG** (2021), Taxation of the Digitalized Economy, Developments Summary, KPMG online (29.10.2021), <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2021/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.
- Kronberger Kreis** (2019), Unternehmensbesteuerung unter Wettbewerbsdruck, Schriftenreihe der Stiftung Marktwirtschaft, Band 65, Berlin.
- OECD** (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.
- OECD** (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris.
- OECD** (2020a), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2020b), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2021a), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (8.10.2021), <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.pdf>.

OECD (2021b), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris.

RWI/FiFo Köln – Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung und Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (2009), Untersuchung des deutschen Steuersystems auf Überwälzungsvorgänge und ihre Wirkungen, Forschungsprojekt für das Bundesministerium der Finanzen, Endbericht August 2009, Essen.

Torslov, Thomas; Vier, Ludvig und Gabriel Zucman (2021a), The Missing Profits of Nations, Online Working Paper (10. 8.2021), <https://missingprofits.world/wp-content/uploads/2021/08/TWZ2021.pdf>.

Torslov, Thomas; Vier, Ludvig und Gabriel Zucman (2021b), The Missing Profits of Nations: 2018 Figures, Online Working Paper (8.2021), <https://missingprofits.world/wp-content/uploads/2021/08/TWZUpdate.pdf>.

Executive Summary

Die **OECD** hat mit ihren **Reformvorschlägen zum Zwei-Säulen-Modell für eine neue, vermeintlich gerechtere globale Steuerordnung große Erwartungen geweckt**. Ambitioniert sind Zeitplan und Ziele. Noch 2022 soll die gesetzgeberische Umsetzung der Regeln erfolgen, die das internationale Steuerrecht an die **Herausforderungen der Digitalisierung** anpassen und **internationale Steuervermeidung** reduzieren sollen.

Vor dem Hintergrund der Drohkulisse eines internationalen Steuerkonflikts gerät die Frage, ob die Reformvorschläge die verfolgten Ziele tatsächlich erreichen können, allerdings zunehmend in den Hintergrund. Dabei bergen die Vorschläge – gerade für ein exportorientiertes Hochsteuerland wie Deutschland – zahlreiche Risiken. Die Aussicht auf Erfolg hängt entscheidend vom weiteren Verlauf der Verhandlungen ab.

Für **besonders große, hochprofitable multinationale Unternehmen ist eine teilweise Umverteilung von Gewinnbesteuerungsrechten hin zu den Absatzländern** vorgesehen (**Säule 1**). Hierzu soll ein Teil der Gewinne, die über bloße „Routinegewinne“ hinausgehen, in den Ländern besteuert werden, in denen die Produkte und Dienstleistungen verkauft werden. Zu diesem Zweck würde neben das bestehende Regelwerk internationaler Besteuerung ein weiterer Anknüpfungspunkt und eine formelhafte Gewinnaufteilung treten. In der Folge hätten Marktstaaten einigen wenigen, besonders großen und profitablen Unternehmen gegenüber ein Gewinnbesteuerungsrecht, ansonsten bleiben die bisherigen Regeln bestehen. Eine Neuregelung für rein digitale Geschäftsmodelle wurde aufgrund der problematischen Abgrenzung rein digitaler Geschäftsmodelle in einer immer stärker digitalisierten Wirtschaft verworfen.

Die durch Säule 1 vorgesehene Umverteilung von Besteuerungsrechten ist bereits in ihrem jetzigen Stadium ein Vorhaben, das dem ohnehin schon unübersichtlichen System internationaler Besteuerung noch erheblich **mehr Komplexität und Rechtsunsicherheit** bringen dürfte. Es liegt in der Natur der Sache einer Umverteilung, dass **in dem Maße, in dem Staaten zusätzliche Besteuerungsrechte zugesprochen werden, diese anderen weggenommen werden müssen**. Bindende Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsmechanismen sind geplant, aber noch nicht konkretisiert, so dass deren Wirksamkeit nicht beurteilt werden kann. Auch die zentrale Frage der steuerlichen Bemessungsgrundlage ist genauso offen wie die Frage der Umsatzzuordnung zu den Marktstaaten.

Säule 2 beinhaltet die **Einführung einer globalen Mindestbesteuerung von 15 Prozent**, um so einer „exzessiven Steuervermeidung“ durch Unternehmen und insbesondere der künstlichen Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuer-

länder Einhalt zu gebieten. Immer dann, wenn ausländische Gewinne multinationaler Unternehmen, die über das durch sogenannte Carve-outs definierte Maß realwirtschaftlicher Aktivität hinausgehen, nicht einer Effektivsteuerlast in Höhe des Mindeststeuersatzes unterliegen, dürften Länder nachbesteuern. Eventuelle Nichtbesteuerung in „Steuroasen“ würde in anderen Ländern nachgeholt. Des Weiteren soll mit einer globalen Mindestbesteuerung der internationale Steuerwettbewerb begrenzt werden.

Die Mindestbesteuerung ist **kein Instrument, mit dem zielgenau bestehende Kanäle der Steuervermeidung und Gewinnverlagerung geschlossen werden**, da deren grundsätzlichen Mechanismen völlig unberührt bleiben. Nicht komplett auszuschließen ist sogar der gegenteilige Effekt, bei dem das Ausmaß unerwünschter Steuergestaltung noch zunehmen könnte.

Es wird zudem offensichtlich, dass die Mindestbesteuerung nur begrenzt Besteuerungsrechte und die realwirtschaftliche Aktivität von multinationalen Unternehmen in Einklang bringt. Immerhin stellen die formelhaften Carve-outs einen neuen Ansatz dar, sich dem realwirtschaftlichen „Fußabdruck“ von multinationalen Unternehmen zu Besteuerungszwecken formelhaft über Sachanlagevermögen und Lohnsumme anzunähern. Allerdings wird mit den Carve-outs nur eine Begrenzung der Mindeststeuer bezweckt und keine neue Regel für die Gewinnaufteilung definiert.

Ob das **tatsächliche Ausmaß der steuerlichen Mehreinnahmen im Rahmen der Säule 2 am Ende den Umstellungs- und Erhebungsaufwand rechtfertigt, bleibt abzuwarten**. Und auch für die Mindestbesteuerung gilt: Trotz der grundsätzlichen Übereinkunft sind viele Fragen noch immer ungeklärt. Zwar besteht durchaus die Chance, langfristig die Komplexität internationaler Besteuerung durch Vereinheitlichung und Vereinfachung bestehender Regelungen zu reduzieren.

Das bisherige Scheitern der Schaffung einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage auf europäischer Ebene zeigt aber, wie **schwierig das politische Unterfangen einer vollständigen Einigung** ist. Es ist deshalb erhebliche Skepsis angebracht, dass dies in einer wesentlich größeren und heterogeneren Runde zufriedenstellend gelingt. Dabei ist das **Zwei-Säulen-Modell nicht alternativlos**. Es gäbe Möglichkeiten, Gewinnverlagerung durch Reformen am bestehenden Besteuerungssystem zu verhindern, anstatt dessen Komplexität durch zusätzliche, überlagernde Ebenen noch weiter zu verschärfen und Rechtsunsicherheit und Steuerbürokratie zu schaffen. Ansatzpunkte sollten die **Besteuerung von Lizenzgewinnen** sowie die **unterschiedliche steuerliche Behandlung von Eigen- und Fremdkapital** sein.