

Petkova, Kunka; Greil, Stefan

Article

Wer wird Amount A zahlen?

ifo Schnelldienst

Provided in Cooperation with:

Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich

Suggested Citation: Petkova, Kunka; Greil, Stefan (2022) : Wer wird Amount A zahlen?, ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 75, Iss. 04, pp. 33-40

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/260751>

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.

Kunka Petkova und Stefan Greil*

Wer wird Amount A zahlen?

Qualitative vs. quantitative Ansätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung unter Säule 1 des Zwei-Säulen-Projekts

Gewinne eines Unternehmens sollen aus ertragsteuerlicher Sicht in dem Staat besteuert werden, wo sie wirtschaftlich entstehen bzw. wo die Rendite für die getätigte Investition erzielt wird (Schön 2018). Die zunehmende Digitalisierung der Geschäftstätigkeit ermöglicht es vielen Unternehmen jedoch, aktiv am Wirtschaftsleben eines Marktstaates teilzuhaben, ohne dort physisch präsent zu sein bzw. vor Ort im Marktstaat eine Investition getätigt zu haben. Trotz etwaiger umfangreicher Marktaktivitäten stehen dem Marktstaat dann wegen der Ermangelung eines Nexus in Form einer Betriebsstätte regelmäßig keine Besteuerungsrechte für die vom Unternehmen generierten Gewinne zu.

Um diese steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung zu adressieren, haben sich am 8. Oktober 2021 136 Staaten (mittlerweile 137) des OECD Inclusive Framework on BEPS (IF) auf Grundzüge und einen konkreten Implementierungsplan bei dem sog. Zwei-Säulen-Projekt geeinigt (OECD 2021a). Das Zwei-Säulen-Projekt will die Fragen beantworten, wo besteuert wird (Säule 1) und wie hoch die Besteuerung mindestens sein soll (Säule 2). Säule 1 sieht insbesondere eine Umverteilung von Besteuerungsrechten besonders profitabler Konzerne zwischen Ansässigkeits- und Marktstaaten vor. Säule 2 bezweckt hingegen, international tätige Konzerne mit einem globalen effektiven Mindeststeuersatz zu belegen. Diese globale effektive Mindestbesteuerung, die bei 15% liegen soll, soll Gewinnverlagerungen und insoweit den Wettbewerb der Staaten um die günstigsten Steuerbedingungen unterbinden.

Der Implementierungsplan sieht u.a. vor, dass für die Umsetzung beider Säulen Musterregelungen erarbeitet werden sollen. Es besteht die Absicht, Säule 1 über einen multilateralen völkerrechtlichen Vertrag (»MLC«) umzusetzen, der auf OECD-Ebene in den nächsten Monaten ausgearbeitet und Mitte 2022 zur Unterschrift vorgelegt werden soll. Anschließend soll dieser durch die beteiligten Staaten ratifiziert und in ihr nationales Recht überführt werden, um eine Anwendung der Regelungen ab dem 1. Januar 2023 zu gewährleisten.

* Dr. Kunka Petkova ist in der Finanzverwaltung tätig. Dr. Stefan Greil ist in der Finanzverwaltung tätig und Habilitand an der Universität Hamburg. Der Beitrag ist in nicht dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt lediglich die persönliche Auffassung der Autoren wieder.

IN KÜRZE

Der Beitrag beschäftigt sich mit einem der zentralen Aspekte von Säule 1 des OECD Zwei-Säulen-Projekts zur Lösung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung, nämlich mit der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Dieser Aspekt ist von besonderer Bedeutung, da sich daran sowohl die fiskalischen Auswirkungen der Säule 1 für die einzelnen Staaten als auch die steuerlichen Auswirkungen für die betroffenen Konzerne bestimmen lassen. Der Mechanismus zur Vermeidung der Doppelbesteuerung folgt dabei dem Grundgedanken, dass sog. Residualgewinne umverteilt und in Marktstaaten besteuert werden sollen. Zugleich hat der Mechanismus je nach Ausgestaltung erhebliche Auswirkungen auf die Compliancekosten der Konzerne und die Administrationskosten der beteiligten Steuerverwaltungen. Im Beitrag werden verschiedene qualitative und quantitative Ansätze zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zusammen mit ihren Vor- und Nachteilen vorgestellt. Die unterschiedlichen fiskalischen Auswirkungen dieser Ansätze für die betroffenen Staaten machen die Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre konkrete Ausgestaltung zu einem politisch sehr sensiblen Thema, was auch dazu führt, dass die Lösung einen politischen Kompromiss darstellen wird.

Säule 1 sieht insbesondere mit seinem Kernelement, dem sog. Amount A, die teilweise Neuverteilung von Besteuerungsrechten der größten und profitabelsten Konzerne der Welt vor, die eine Umsatzschwelle von 20 Mrd. Euro sowie eine Profitabilitätsgrenze von 10% überschreiten. Zudem werden in Ausnahmefällen auch Konzerne erfasst, bei denen lediglich ein einzelnes Segment oberhalb der Umsatz- und Profitabilitätsschwelle liegt, der Gesamtkonzern hingegen die Profitabilitätsschwelle nicht überschreitet. Umsätze im Bereich der Rohstoffindustrie sowie des regulierten Finanzsektors sind vom Anwendungsbereich ausgenommen.¹

¹ Für grundsätzliche Ausführungen zu Säule 1 und Amount A vgl. u.a. Petkova und Greil (2021).

Im Zuge dieser teilweisen Neuverteilung sollen »Marktstaaten« zusätzliche Besteuerungsrechte erhalten. Als Marktstaaten gelten in diesem Zusammenhang die Staaten, in denen sich die Endkonsument*innen bzw. Nutzer*innen von unternehmerischen Leistungen befinden bzw. in denen die Endkonsument*innen bzw. Nutzer*innen unternehmerische Leistungen konsumieren bzw. nutzen. Hierfür werden sog. *revenue sourcing rules* vonnöten sein. Umverteilt werden an Marktstaaten dann 25% des Konzerngewinns, der eine 10%ige Gewinnmarge übersteigt (Residualgewinn).

Mit dieser teilweisen Neuverteilung der Besteuerungsrechte von Konzerngewinnen soll dazu beigetragen werden, dass insbesondere Digitalkonzerne in Marktstaaten, in denen sie wirtschaftlich aktiv sind, ohne vor Ort eine physische Präsenz zu errichten, der Besteuerung zugeführt werden, ohne eine neue Steuer zu schaffen. Mithin wird Amount A in das bestehende Ertragsteuerrecht integriert, auch wenn das bestehende Steuerrecht grundsätzlich auf die einzelnen Unternehmen eines Konzerns und nicht auf den Konzern als solchen abstellt. Um insoweit Doppelbesteuerungen für die betroffenen Konzerne zu vermeiden, müssen andere Staaten auf Besteuerungsrechte verzichten. Um diese Staaten zu bestimmen, werden verschiedene methodische Ansätze diskutiert. Zugleich handelt es sich um den schwierigsten Bereich in der Findung einer internationalen Einigung, da nicht alle Staaten von dieser Reform fiskalisch profitieren werden; manche Staaten werden sich negativen fiskalischen Konsequenzen gegenübersehen.² Der Beitrag diskutiert daher im Folgenden verschiedene Ansätze zur Findung einer Lösung.

Beispiel zur grundsätzlichen Funktionsweise

Ein Konzern erzielt einen Umsatz von 30 Mrd. Euro und einen Gewinn von 6 Mrd. Euro. Damit weist der Konzern eine Gewinnmarge von 20% aus. Der Residualgewinn beträgt 3 Mrd. Euro (= 6 Mrd. \cdot 10% \times 30 Mrd.). 25% dieses Residualgewinns werden umverteilt. Der zur Umverteilung zur Verfügung stehende Residualgewinn (= Amount A) beträgt entsprechend 750 Mio. (= 25% \times 3 Mrd. Euro). Der Konzern erzielt 1,33% des Umsatzes in oder in Bezug zu einem bestimmten Marktstaat. Diesem wird dann entsprechend 10 Mio. Euro (= 750 Mio. \times 1,33%) als Amount A zugewiesen und in diesem Staat der »gewöhnlichen« Ertragsteuer unterworfen. Die hieraus resultierende (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung für den Konzern soll gemäß dem IF vermieden werden. Dementsprechend muss der Staat bestimmt werden, der dem Konzern das entsprechende Anrechnungs- oder Freistellungsvolumen gewährt.

² Da es bei dem Zwei-Säulen-Projekt um eine internationale Reform bestehend aus zwei Säulen geht, ist es möglich, dass manche Staaten, die negative fiskalische Konsequenzen unter Säule 1 erleiden werden, trotzdem von der Reform profitieren, weil der positive fiskalische Effekt von Säule 2 dominiert.

VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

Wenn nun der Amount A eines Konzerns an die Marktstaaten verteilt und entsprechend besteuert wird, stellt sich zunächst einmal die Frage, ob die daraus resultierende erhöhte Steuerlast bzw. Doppelbesteuerung überhaupt vermieden werden sollte. So könnte angenommen werden, dass mit Amount A aufgrund der Konzernbetrachtungsweise eine neuartige Ertragsteuer eingeführt werden soll. Damit stellte sich die Frage der Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht. Dies ist allerdings nicht der Fall. Amount A soll sich trotz der Konzernbetrachtung ins normale Ertragsteuersystem einfügen, das grundsätzlich an den jeweiligen Legaleinheiten des Konzerns und nicht am Konzern anknüpft. Dies bedeutet, dass zum einen der Konzern nicht der Steuerpflichtige für Amount A ist und insoweit weiterhin auf die Legaleinheiten des Konzerns zurückgegriffen werden muss. Zum anderen führt dies dazu, dass diese Legaleinheiten dann doppelt besteuert wären. Entsprechend stellt sich die Frage, ob diese Doppelbesteuerung zu vermeiden sein soll. Obgleich es sich nicht um eine (völker-)rechtliche Verpflichtung handelt, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, haben sich die Staaten hierauf verständigt.

Nun gibt es verschiedene Ansätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die mehr oder weniger gut administrierbar sind, aber dem Grundgedanken im Einklang mit Amount A folgen, dass schließlich die Staaten auf Besteuerungsrechte verzichten sollen, die bisher sog. Residualgewinne vereinnahmt haben. Zugleich haben die verschiedenen Ansätze unterschiedliche fiskalische Auswirkungen für die betroffenen Staaten, was diese Frage zu einem politisch sehr sensiblen Thema macht. Offensichtlich werden bestimmte Staaten Besteuerungsrechte abgeben müssen und damit negativ von der Reform betroffen sein. So wird auch in der Studie von Fuest et al. (2021) festgestellt, dass die fiskalischen Auswirkungen von Säule 1 sehr sensitiv in Bezug auf die Regelungen sind, die zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Unternehmensgewinne getroffen werden.

Schließlich muss die Reform aber so ausgestaltet sein, dass sie dennoch als fair und ausgewogen von den beteiligten Staaten empfunden wird, um eine zukunftsfähige und stabile Lösung implementieren zu können.

Qualitativer Ansatz im Blueprint

Im sog. Blueprint aus Oktober 2020 wurde im Abschnitt 7 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf *paying entities* abgestellt, die schließlich die Steuer auf den Amount A zu entrichten haben und entsprechend deren Ansässigkeitsstaaten die daraus resultierende Doppelbesteuerung vermeiden sollen (OECD 2020). Mithin wurde sich für einen unternehmensbezogenen Ansatz ausgesprochen, der grundsätzlich auch dazu führen würde, dass für Amount A meh-

rere Unternehmen eines Konzerns als insoweit steuerpflichtig qualifiziert würden. Dies wiederum wirkt sich entsprechend sowohl auf die Administration des Amount A auf Seiten der Konzerne als auch auf Seiten der Steuerverwaltungen aus und steht einer zentralen Administration grundsätzlich entgegen.

Zugleich sprach sich der Blueprint gegen ein formelhaftes Vorgehen aus und stellte eine qualitative Bestimmung der *paying entities* auf Basis einer umfassenden Sachverhaltsanalyse in den Vordergrund. Hierfür waren vier Schritte vorgesehen:

1. In einem ersten Schritt sollen die Unternehmen innerhalb eines Konzerns identifiziert werden, die Tätigkeiten ausüben, die einen wesentlichen und nachhaltigen Beitrag zur Fähigkeit des Konzerns leisten, Residualgewinne zu erzielen; sog. Aktivitätstest.
2. Anwendung eines Rentabilitätstests, um sicherzustellen, dass die ermittelten Unternehmen in der Lage sind, die Steuerschuld des Amount A zu tragen.
3. Die aus Amount A resultierende Steuerschuld soll dann den Unternehmen zugeordnet werden, die eine Verbindung zu dem Markt/den Märkten haben, dem/denen der Amount A zugewiesen wird; sog. Marktverbindungstest.
4. Abschließend soll eine Zuteilung auf einer anteiligen Basis zu allen identifizierten Unternehmen erfolgen, wenn keine ausreichend starke(n) Verbindung(en) gefunden wird (werden) oder wenn diejenigen, die eine Marktverbindung haben, nicht über den erforderlichen Gewinn verfügen.

Diese Vorgehensweise beruhte insbesondere darauf, dass im Blueprint darauf abgestellt wurde, dass Konzerne nur mit bestimmten Tätigkeiten in den Anwendungsbereich der Säule 1 fallen sollten. Hier wurde zwischen Tätigkeiten im Bereich der *automated digital services* (ADS; bspw. Online-Werbendienstleistungen, Verkauf oder sonstige Verwertung von Nutzerdaten, Online-Suchmaschinen oder Plattformen für soziale Medien) und des *consumer facing business* (CFB; Verkauf von Waren und Dienstleistungen, die üblicherweise an Verbraucher verkauft werden) unterscheiden. Für Zwecke der Ermittlung des Amount A wäre ebenfalls hiernach zu unterscheiden gewesen, so dass schließlich auch die *paying entities* zutreffend zugeordnet werden sollten. Mithin sollte kein Unternehmen des Konzerns im Bereich des CFB für eine Steuer auf Amount A, die durch ADS-Tätigkeiten ausgelöst wird, aufkommen. Mit Aufgabe dieser Unterscheidung und der Implementierung einer Konzernbetrachtung, die rein auf quantitativen Voraussetzungen beruht (Umsatz größer 20 Mrd. Euro und Gewinnmarge größer 10%), hat sich allerdings der dem qualitativen Ansatz zugrunde liegende Gedanke erübrigt. Jedoch wurde dieser noch im Oktoberstatement des Inclusive Framework aus dem Jahr 2021 übernommen: »*The*

entity (or entities) that will bear the tax liability will be drawn from those that earn residual profit.« (OECD 2021b)

Darüber hinaus erfordern insbesondere die Schritte 1 (Aktivitätstest) und 3 (Marktverbindungstest) es, jedes einzelne Unternehmen im Konzern zu charakterisieren. Ein alleiniger Rückgriff auf eine etwaig vorhandene Verrechnungspreisanalyse ist hierfür nicht ausreichend, da das Verrechnungspreissystem eine transaktionspezifische Charakterisierung vornimmt, die für die Zwecke des Amount A nicht geeignet ist. Für Zwecke dieser Charakterisierung müssten daher qualitative Merkmale vorgegeben werden, die in jedem Einzelfall und auch jährlich aufgrund etwaiger Änderungen in der Konzernstruktur zu untersuchen wären. Ergebnis wäre dann eine subjektive Entscheidung, die mitunter von 137 Staaten unterschiedlich getroffen wird. Dabei stellt sich schon die nicht überwindbare Herausforderung, dass ein Konzern mit all seinen Unternehmen, die weltweit verteilt sind, zeitgleich von allen betroffenen Steuerverwaltungen geprüft wird, um ebenjene subjektive Entscheidung vornehmen zu können. Darüber hinaus verdeutlichen allein die Erfahrungen aus den Streitbehafteten, komplexen und zumeist bilateralen Diskussionen im Bereich der Verrechnungspreise (hierfür exemplarisch OECD 2022), dass in einem Kontext mit 137 Staaten kaum eine zeitnahe Lösung des jeweiligen Einzelfalls gefunden würde.

Zugleich handelt es sich bei dem anteilig zu verteilenden Residualgewinn um eine politisch bestimmte Variable, die rein auf einem quantitativen Kriterium beruht (mehr als 10% Gewinnmarge des Konzerns). Hierzu tragen grundsätzlich alle Unternehmen im Konzern bei und eine verursachungsgerechte Bestimmung einzelner Unternehmen ist theoretisch nicht möglich.

Quantitativer Ansatz als praktikable und berechenbare Alternative

In der Studie von Fuest et al. (2021) wird gezeigt, dass ein quantitativer Ansatz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einer Anrechnung, die sich an der Verteilung der immateriellen Vermögenswerte über die Sitzländer orientiert, profitabel für Deutschland wäre.³

Die grundlegende Idee hinter einem quantitativen Ansatz ist, dass nur solche Staaten mit einem tatsächlich vorhandenen Residualgewinn bzw. einem Residualgewinn über einem bestimmten Schwellenwert zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet wären. Konkret würden diese Staaten die Doppelbesteuerung im Hinblick auf Amount A im Verhältnis zu ihrem Anteil am Residualgewinn des Konzerns vermeiden. Ob dann in einem zweiten Schritt die Anrechnungs- oder Freistellungsmethode zur Anwendung kommt, ist an dieser Stelle unerheblich.

³ Vgl. Fuest et al. (2021) sowie Kulemann und Mandler (2021) für mehr Informationen zu den fiskalischen Auswirkungen von Säule 1.

Als mögliche Profitabilitätskennzahlen können beispielsweise

- der Return on Tangible Assets (RoA) – definiert als die Kapitalrendite, die den Gewinn nach Steuern (Jahresüberschuss) eines Konzerns ins Verhältnis zu dessen Sachanlagen setzt;
- der Return on Depreciation (RoD) – definiert als die Kapitalrendite, die den Gewinn nach Steuern (Jahresüberschuss) eines Konzerns ins Verhältnis zu dessen Abschreibungen auf Sachanlagen setzt;
- der Return on Payroll (RoP) – definiert als die Kapitalrendite, die den Gewinn nach Steuern (Jahresüberschuss) eines Konzerns ins Verhältnis zu dessen Lohnaufwendungen; oder
- eine Kombination zwischen den Kennzahlen (RoAP oder RoDP) zur Anwendung kommen.⁴

Die Bezugsgrößen dieser Kennzahlen gehören zu den wichtigsten Produktionskosten eines Unternehmens, die sich aus Arbeits- und Kapitalkosten zusammensetzen. Eine Kombination zwischen den Buchwerten materieller Vermögenswerte und der Lohnaufwendungen würde damit sowohl arbeits- als auch vermögensintensive Unternehmenstätigkeiten berücksichtigen. Die Fokussierung auf Vermögenswerte oder nur Lohnaufwendungen könnte hingegen bestimmte Unternehmen benachteiligen, die ihre Investitionen in dem einen oder in dem anderen Bereich tätigen; beispielsweise Vertriebsseinheiten mit Lohnaufwendungen, aber dafür ohne Vermögenswerte. Außerdem sind die Buchwerte der materiellen Vermögenswerte und die Anzahl der Beschäftigten weniger mobil als immaterielle Vermögenswerte. Deswegen würden sie als Profitabilitätskennzahlen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung das Potenzial von möglichen Verzerrungen und Manipulationen seitens der Konzerne erheblich reduzieren.

Zugleich spiegelt sich der Aspekt der wirtschaftlichen Aktivität in der Kombination aus den Buchwerten der materiellen Vermögenswerte und der Lohnaufwendungen wider. Schon im Rahmen der formelbasierten Aufteilung der ehemals geplanten gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (Europäische Kommission 2016) sollten Arbeit und Vermögenswerte als Gewichtungsfaktoren herangezogen werden, damit Gewinne dort besteuert werden, wo sie tatsächlich anfallen.⁵ Dementsprechend lässt ein hoher Return in Zusammenhang mit den genannten Kennzahlen tendenziell darauf schließen, dass Gewinne insbesondere aufgrund von immateriellen Werten erzielt werden bzw. dass Gewinne erzielt werden, obwohl keine bzw. geringe Investitionen getätigt wurden und damit keine wirtschaftliche Substanz vor Ort gegeben ist.⁶ Ersteres deutet auf die Erzielung

von Residualgewinnen hin und letzteres stellt insbesondere eine Fehlallokation von Besteuerungsrechten im bestehenden System dar. Zugleich zeigen Fuest et al. (2022) auf Basis von Country-by-Country-Reports (CbCR), dass sich Gewinnverschiebungen multinationaler Unternehmensgruppen in Niedrigsteuerränder anhand der CbCR nachweisen lassen. Während der Großteil der Beschäftigten in Ländern mit höheren Steuersätzen aktiv ist, fallen die Gewinne in einem dazu überproportionalen Verhältnis in Niedrigsteuerrändern an. Das bedeutet, dass die in Ländern mit geringen effektiven Steuersätzen ansässigen Gesellschaften großer multinationaler Konzerne deutlich profitabler als Konzerngesellschaften in Hochsteuerrändern sind. Dieses Ungleichgewicht zwischen der Verteilung der Gewinne und der realwirtschaftlichen Aktivität (z.B. durch Gewinne pro Beschäftigten und Kapitalrentabilität) zugunsten von Niedrigsteuerrändern könnte als ein Indiz für steuermotivierte Gewinnverlagerung betrachtet werden. Da insbesondere immaterielle Werte eine besondere Rolle für Gewinnverlagerungen deutscher Konzerne spielen (Fuest et al. 2022), sind die angeführten Kennzahlen ohne die Berücksichtigung von Verhaltensänderungen aus deutscher fiskalischer Sicht grundsätzlich positiv zu beurteilen.

Obwohl der Ausgangspunkt für die oben genannten Bezugsgrößen die bereits in den CbCR zur Verfügung stehenden Daten zu den Buchwerten materieller Vermögenswerte und der Anzahl der Beschäftigten sind, müssten diese spezifisch und eindeutig für Amount A festgelegt werden. So muss einheitlich geregelt werden, auf welcher Basis die Kennzahlen ermittelt werden. Möglich ist die Verwendung von konsolidierten oder aggregierten Daten des Konzerns für den betreffenden Staat. Bei konsolidierten Daten würden Ergebnisse aus Transaktionen zwischen konzernverbundenen Unternehmen innerhalb des Staates eliminiert, zugleich Ergebnisse aus grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen ausgewiesen. Bei aggregierten Daten würden die Ergebnisse lediglich aufsummiert und damit Transaktionen zwischen konzernverbundenen Unternehmen innerhalb des Staates abgebildet werden. Daher wäre ein Abstellen auf konsolidierte Daten sachgerecht. Ferner stellt sich die Frage nach dem maßgebenden Rechnungslegungswerk. Im Einklang mit Amount A, dass Konzerngewinne basierend auf Rechnungslegungsstandards und nicht auf steuerlichen Vorschriften umverteilt werden, ist es naheliegend, auch in diesem Bereich auf die Rechnungslegungsvorschriften abzustellen. Allerdings ist dann zu beachten, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung im steuerlichen Regelwerk erfolgt.

Die Buchwerte der materiellen Vermögenswerte und die Lohnaufwendungen sollen auch unter Säule 2 des Zwei-Säulen-Projekts zur Anwendung kommen, allerdings mit einer anderen Zielsetzung. Unter Säule 2 wird die Bildung der Substanz Ausnahme

⁴ Greil und Eisgruber (2021); Petkova und Greil (2021).

⁵ COM(2016) 683 final.

⁶ Vgl. Acemoglu und Restrepo (2018); Baumann et al. (2020); Delis et al. (2021); Dischinger und Riedel (2011); Dudar et al. (2015); Ernst und Spengel (2011); Ernst et al. (2014); Griffith et al. (2014); Haskel und Westlake (2018); Karkinsky und Riedel (2012).

(carve outs) als Kürzungsbetrag bei der Bemessungsgrundlage der globalen effektiven Mindestbesteuerung berücksichtigt. Die oben genannten Bezugsgrößen bilden die wirtschaftliche Aktivität und Substanz vor Ort ab und verhindern somit die Nachbesteuerung jener Gewinne, die sich auf realwirtschaftliche Aktivitäten zurückführen lassen. Falls man sich auf diese Bezugsgrößen auch bei Säule 1 einigen sollte, könnte eine solche Entscheidung u.a. der Verminderung von weiterem Administrationsaufwand sowohl für die Verwaltungs- als auch für die Unternehmensseite führen.

Dazu könnte man noch eine De-minimis-Gewinnregelung einführen, mit der Staaten von der Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit werden könnten, wenn ihre Gewinne unterhalb einer bestimmten Gewinnschwelle liegen. Auf diese Weise wären Staaten von der Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit, wenn sie zwar eine relativ hohe Gewinnmarge ausweisen, aber absolut betrachtet, relativ geringe Gewinne vereinnahmen.

Nachdem die vorgenannten Schritte die in Betracht kommenden Staaten bestimmt haben, ist zu klären, in welcher Reihenfolge und in welchem Ausmaß diese Staaten herangezogen werden. Ein möglicher Ansatz dafür ist der sog. Wasserfallansatz, bei dem die Verantwortung für die Vermeidung der Doppelbesteuerung zuerst den profitabelsten Staaten zugewiesen würde. Der Ansatz stellt sicher, dass die Staaten mit der höchsten Rendite zuerst zuständig für die Vermeidung der Doppelbesteuerung sind. Dieser Ansatz führt damit tendenziell dazu, dass weniger Staaten auf ihre Besteuerungsrechte verzichten müssten und lediglich wenige Staaten hierzu verpflichtet würden.

Im Rahmen des Wasserfallansatzes würden Staaten nach ihrer Rentabilität eingeordnet werden. Der Staat mit der höchsten Rendite wird zuerst für die Vermeidung der Doppelbesteuerung zuständig sein. Der korrespondierende Gewinn des Konzerns in diesem Staat soll so lange reduziert werden, bis seine Rendite mit der von dem zweitprofitabelsten Staat gleichgesetzt ist. Dann soll der zweite Staat zusammen mit dem ersten Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zuständig sein, bis die Rendite des

drittprofitabelsten Staates erreicht ist. Dieser Prozess wird fortgesetzt, bis die Doppelbesteuerung vollständig vermieden werden kann (siehe Beispiel 1).

Beispiel 1

Der Wasserfallansatz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung fängt mit der De-minimis-Gewinnregelung an. Es werden die Staaten von der Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit, wenn ihre Gewinne unterhalb 100 liegen. Das wäre in Tabelle 1 der Fall für Staat 4. Da der Gewinn in Staat 4 unter 100 liegt, wird er von der Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit.

Im zweiten Schritt berechnet man den Return der verbliebenen Staaten: Im konkreten Beispiel wird der RoAP als Profitabilitätskennzahl verwendet. Da Staat 1 den höchsten Return aufweist, ist er zuerst für die Vermeidung der Doppelbesteuerung zuständig. Der korrespondierende Gewinn des Konzerns in Staat 1 soll so lange reduziert werden, bis seine Rendite mit der des zweitprofitabelsten Staats (RoAP in Höhe von 75%) gleichgesetzt ist. Der Gewinn in Staat 1 soll also um 50 reduziert werden. Im nächsten Schritt sind Staat 1 und Staat 2 für die Vermeidung der Doppelbesteuerung zuständig. Die korrespondierenden Gewinne in Staat 1 und Staat 2 sollen so lange reduziert werden, bis ihre Rendite mit der des drittprofitabelsten Staats (RoAP in Höhe von 40%) gleichgesetzt ist. Das bedeutet eine weitere Reduzierung des Gewinns in Staat 1 um 70 und in Staat 2 um 280. Der Prozess wird fortgesetzt, bis die Doppelbesteuerung vollständig vermieden wird.

Ein zweiter möglicher Ansatz ist der sog. Pro-Rata-Ansatz. Hiernach allokiert man Residualgewinne verhältnismäßig aus allen in Betracht kommenden Staaten (oberhalb der Profitabilitätsschwelle) um. Je höher die Rendite eines Staates gegenüber der Rendite eines anderen Staates ist, desto mehr wird aus dem erstgenannten Staat umallokiert. Der Ansatz könnte aus Sicht der kooperativen Spieltheorie als fairer bezeichnet werden, da er den Verzicht auf Steueraufkommen auf mehrere Staaten verteilt und damit dazu beitragen kann, dass Säule 1 auf einem stabileren Fundament steht.

Tab. 1
Wasserfallansatz mit RoAP als Profitabilitätskennzahl

	Staat			
	1	2	3	4
Gewinne	200	600	1 000	10
Buchwerte materieller Vermögenswerte und Lohnaufwendungen	200	800	2 500	25
1. De-minimis-Gewinnregelung (100)	Ja	Ja	Ja	Nein
2. Ermittlung von RoAP	100%	75%	40%	-
3. Vermeidung durch Staat 1				
4. Vermeidung durch Staaten 1 und 2 (Staat 2 nur bei Bedarf)				
5. Vermeidung durch Staaten 1, 2 und 3 (Staat 3 nur bei Bedarf)				

Quelle: Darstellung der Autor*innen.

Eine dritte Möglichkeit kann auch ein hybrider Ansatz sein, der aus zwei Schritten besteht und eine Kombination aus dem Wasserfallansatz und dem Pro-Rata-Ansatz vorsieht. Hiernach würde eine zusätzliche Profitabilitätsschwelle festgelegt werden: Oberhalb dieser Profitabilitätsschwelle käme zunächst entweder der Wasserfallansatz oder der Pro-Rata-Ansatz zur Anwendung. Nur wenn anschließend noch weitere Schritte zur Beseitigung der Doppelbesteuerung erforderlich sind, weil dieser erste Schritt noch nicht ausreicht, um die Doppelbesteuerung gänzlich zu vermeiden, geht es in einem zweiten Schritt mit dem Pro-Rata-Approach weiter.

Beispiel 2

Der kombinierte Pro-Rata-Ansatz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung berücksichtigt den durchschnittlichen RoAP des Konzerns mit dem Ziel, nur diejenigen Gewinne umzuallokieren, die über diesem Durchschnitt liegen. Die grundlegende Idee ist, dass Residualgewinne zu einer höheren Rate als dem durchschnittlichen Return erwirtschaftet werden müssen. Der Ansatz fängt mit der De-minimis-Gewinnregelung an, die Staaten von der Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit, wenn ihre Gewinne unterhalb 100 liegen. Das wäre der Fall für Staat 4. Da der Gewinn in Staat 4 unter 100 liegt, wird er von der Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit. Im zweiten Schritt berechnet man den durchschnittlichen RoAP des Konzerns. Für Zwecke des Beispiels wird angenommen, dass er 45% beträgt. Im dritten Schritt ermittelt man den Return für jeden Staat, der nicht von der De-minimis-Gewinnregelung befreit wird und dessen Return höher als 45% ist. Das wäre der Fall für Staat 2 und Staat 3. Im Schritt 4 berechnet man dann die umzuallokierenden Gewinne mit der Hilfe von dem übersteigenden RoAP. Für Staat 2 kommt man z.B. auf einen umzuallokierenden Gewinn von $60 = (50\% - 45\%) \times 1.200$. Im fünften Schritt wird Amount A des Konzerns auf die im dritten Schritt 3 identifizierten Staaten im Verhältnis zu ihren umzuallokierenden Gewinnen aufgeteilt. Das bedeutet, dass Amount A nun zu 14% von Staat 2 und zu 86% von Staat 3 zu tragen ist.

Es gibt viele Möglichkeiten, wie ein quantitativer Ansatz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aussehen könnte. Unabhängig von seinem konkreten Design würde aber ein quantitativer Ansatz die praktikablere und berechenbarere Alternative zu einem qualitativen Ansatz sein. Außerdem würde ein quantitativer Ansatz fiskalisch vorteilhaft für Deutschland sein, falls er sich an der Verteilung der immateriellen Vermögenswerte über die Sitzländer orientiert.

Marketing and Distribution Profits Safe Harbour

Im Kontext der Vermeidung der Doppelbesteuerung stellt sich zumindest aus Staatensicht noch die Frage der Doppelerfassung von Residualgewinnen und damit derer etwaigen doppelten Besteuerung. Würden auf Basis des normalen Besteuerungssystems einem Staat Residualgewinne zugeordnet, die dieser auch besteuern darf, dann stellt sich die Frage, ob dieser Staat überhaupt noch einen Amount A zugeordnet bekommen soll. Immerhin würden dann Residualgewinne mehrfach besteuert werden dürfen. Diese Frage adressiert der sog. *marketing and distribution profits safe harbour* (MDSH). Die Prämisse dieses MDSH ist es, dass Amount A nicht jenen Marktstaaten zugewiesen werden sollte, in denen ein Konzern bereits Residualgewinne erzielt. Entsprechend ist eine Kürzung des einem Staat zuzuordnenden Amount A vorgesehen. Allerdings setzt diese Sichtweise voraus, dass die Rechnungslegungsdaten, auf die im Rahmen von Amount A zurückgegriffen wird, den steuerlichen Daten entsprechen.

Die Ausgestaltung des MDSH im Blueprint fokussiert sich auch auf qualitative Faktoren. Hiernach wären die Gewinne zu bestimmen, die dem Marktstaat nach den bestehenden Gewinnzuordnungsregeln für die Durchführung von Marketing- und Vertriebsaktivitäten zugewiesen werden. Dies erfordert zum einen eine Definition und Bestimmung der konkreten Marketing- und Vertriebsaktivitäten, die in den Anwendungsbereich des MDSH fallen sollen. Zum anderen bedarf es eines segmentierten Gewinnausweises nur für diese Tätigkeiten, um zu vermeiden, dass Gewinne aus anderen Tätigkeiten den Residualgewinn beein-

Tab. 2

Kombinierter Pro-Rata-Ansatz mit RoAP als Profitabilitätskennzahl

	Staat			
	1	2	3	4
Gewinne	1 000	600	400	10
Buchwerte materieller Vermögenswerte und der Lohnaufwendungen	3 500	1 200	80	25
1. De-minimis-Gewinnregelung (100)	Ja	Ja	Ja	Nein
2. Ermittlung des durchschnittlichen RoAP (auf Konzernbasis)	Annahme: 45%			
3. Ermittlung von RoAP	29%	50%	500%	-
4. Ermittlung von umzuallokierenden Gewinnen	-	60	364	-
5. Zuteilung	-	14%	86%	-

Quelle: Darstellung der Autor*innen.

flussen. Schließlich bedarf es dann noch der Festlegung einer *safe harbour*-Rendite, die sich bspw. an der jeweiligen Profitabilität des Konzerns orientieren könnte und innerhalb derer Grenzen Amount A nicht gekürzt wird.

Aufgrund des qualitativen Ansatzes, der wie der qualitative Ansatz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung an den Ursprungsgedanken von Amount A anknüpft, stellen sich die vergleichbaren Herausforderungen wie unter dem qualitativen Ansatz im Blueprint. Eine praktikablere Umsetzung würde an rein quantitativen Kriterien anknüpfen und auch eine konsequente Fortentwicklung zum oben beschriebenen quantitativen Ansatz darstellen. Wenn es das Ziel ist, dass Residualgewinne in einem Staat nicht doppelt erfasst werden sollen, dann wäre es ausreichend, diesen Residualgewinn unabhängig von den in dem Staat erbrachten Tätigkeiten in Einklang mit der Amount A-Formel zu bestimmen und eine entsprechende Gegenrechnung des Amount A vorzunehmen.

Beispiel 3

Im Rahmen der Neuverteilung von Besteuerungsrechten werden für einen Marktstaat 10 Mio. Euro an Amount A vorgesehen (siehe Eingangsbeispiel). In diesem Marktstaat sind jedoch Konzerneinheiten belegen, deren Gewinne in Höhe 5 Mio. Euro bereits der Besteuerung unterlegen haben. Der Umsatz dieser Konzerneinheiten beträgt in und bezogen auf diesen Marktstaat 20 Mio. Euro. Entsprechend betragen die Gewinnmarge 25% und der dem Marktstaat schon zugeordnete Residualgewinn 3 Mio. Euro. Amount A würde entsprechend um diese 3 Mio. Euro auf 7 Mio. Euro gekürzt, sofern der MDSH tätigkeitsunabhängig ausgestaltet würde. Ansonsten wäre in einem weiteren Schritt der Gewinnanteil von Marketing- und Vertriebsaktivitäten zu bestimmen. Würde man bspw. annehmen, dass dieser Anteil 25% beträgt, dann würde sich der Residualgewinn auf 750 000 Euro reduzieren. Entsprechend würde Amount A nur um diesen Betrag auf 9,25 Mio. Euro gekürzt.

Zugleich könnte eine Rückwirkung auf den Mechanismus zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu beachten sein. Wenn der MDSH greift und die Allokation von Amount A aufgrund von schon vorhandenen Residualgewinnen im Marktstaat begrenzt bzw. vermindert wird, dann könnte man argumentieren, dass diese Residualgewinne nicht mehr für die Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Verfügung stehen; sie wären dann bei dem zuvor dargestellten Ansatz rauszurechnen. Mithin wären die Gewinne zur Bestimmung beispielsweise des RoAP oder des RoDP zu vermindern.

FAZIT

137 Staaten haben sich der internationalen Einigung zum OECD Zwei-Säulen-Projekt angeschlossen. Die

Regeln unter Säule 1 sollen die faire Aufteilung von Besteuerungsrechten sicherstellen und dadurch die Stabilität des internationalen Besteuerungssystems wieder herstellen sowie unkoordinierte unilaterale Maßnahmen vermeiden. Ein zentraler Aspekt der internationalen Einigung zu Säule 1 ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung, die dem Grundgedanken folgt, dass schließlich die Staaten auf Besteuerungsrechte verzichten sollen, die bisher Residualgewinne vereinnahmt haben. Dazu gibt es sowohl qualitative als auch quantitative Ansätze, die mehr oder weniger administrierbar sind. Aufgrund der unterschiedlichen fiskalischen Auswirkungen, die die verschiedenen Ansätze für die betroffenen Staaten haben, ist das Thema politisch sehr sensibel.

Grundsätzlich kann man sagen, dass die bis jetzt diskutierten qualitativen Ansätze äußerst komplex, streitanfällig und fast unmöglich nachzuprüfen wären. Dies ginge einher mit steigenden Compliancekosten für die betroffenen Konzerne und steigenden Administrationskosten für die beteiligten Steuerverwaltungen. Zugleich können die fiskalischen Auswirkungen sowie die Steuerwirkungen für die Konzerne kaum verlässlich eingeschätzt werden. Im Vergleich dazu würde ein quantitativer Ansatz, unabhängig von seinem genauen Design, zu einer wesentlichen administrativen Vereinfachung des Gesamtsystems beitragen und sich auf die damit verbundenen Kosten der Konzerne und Verwaltungen positiv auswirken. Außerdem führt ein quantitativer Ansatz dazu, dass sich die Auswirkungen der internationalen Reform einfacher quantifizieren lassen. Erste Schätzungen, die sich an den bisherigen Gutachten des ifo Instituts orientieren, zeigen, dass ein quantitativer Ansatz basierend auf renditeorientierten Kennzahlen, wie dem RoAP oder dem RoDP, mit einer Orientierung an der Verteilung der immateriellen Vermögenswerte über die Sitzländer fiskalisch vorteilhaft für Deutschland sein sollte. Zugleich erscheint es dann nicht unwahrscheinlich, dass die Konzernsteuerquoten der betroffenen Konzerne ansteigen dürften, da die Umverteilung insbesondere aus niedrig besteuerten Staaten heraus erfolgen dürfte, die für steuergestalterische Zwecke mit immateriellen Werten eingesetzt werden.

Abschließend ist aber auch festzustellen, dass bei den beschriebenen Mechanismen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Einklang mit den anderen Elementen von Säule 1 bzw. Amount A auf »financial accounting«-Kennzahlen abgestellt wird. Ob tatsächlich der umzuverteilende Residualgewinn in den Staaten der Besteuerung zugrunde lag, ist nicht immer zwingend. Außerdem ist es nicht zwingend, dass genügend steuerliche Gewinne bei den einzelnen Konzerngesellschaften vor Ort ausgewiesen werden, um das Anrechnungs- und Freistellungsvolumen nutzen zu können.

LITERATUR

- Acemoglu, D. und P. Restrepo (2018), »The Race between Man and Machine: Implications of Technology for Growth, factor Shares, and Employment«, *American Economic Review* 108, 1488–1542.
- Baumann, M., T. Böhm, B. Knoll und N. Riedel (2020), »Corporate Taxes, Patent Shifting, and Anti-Avoidance Rules: Empirical Evidence«, *Public Finance Review* 48(4), 467–504.
- Delis, F., M. D. Delis, L. Laeven und S. Ongena (2021), »Global Evidence on Profit Shifting: The Role of Intangible Assets«, *Vox.EU*, 11. Oktober, verfügbar unter: <https://voxeu.org/article/global-evidence-profit-shifting-role-intangible-assets#:~:text=Anecdotal%20evidence%20strongly%20suggests%20that,most%20success%20in%20recent%20years.&text=Our%20preferred%20specification%20shows%20a,assets%20to%20total%20assets%20ratio>.
- Dischinger, M. und N. Riedel (2011), »Corporate Taxes and the Location of Intangible Assets within Multinational Firms«, *Journal of Public Economics* 95(7–8), 691–707.
- Dudar, O., C. Spengel und J. Voget (2015), »The Impact of Taxes on Bilateral Royalty Flows«, ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper (15-052).
- Ernst, C., K. Richter und N. Riedel (2014), »Corporate Taxation and the Quality of Research and Development«, *International Tax and Public Finance* 21(4), 694–719.
- Ernst, C. und C. Spengel (2011), »Taxation, R&D Tax Incentives and Patent Application in Europe«, ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper (11-024).
- Europäische Kommission (2016), »Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage(GKKB)«, verfügbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_de.
- European Commission (2011), »European Corporate Tax base: Making Business Easier and Cheaper«, Pressemitteilung, 16. März, verfügbar unter: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_11_319.
- Fuest, C., F. Hugger, F. Neumeier und D. Stöhlker (2021), »Replik zum Beitrag von Grit Kulemann und Peter Mandler: Nationale Aufkommenswirkungen der OECD-Vorschläge zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte«, *ifo Schnelldienst* 74(4), 51–53.
- Fuest, C., F. Neumeier und F. Hugger (2022), *Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen innerhalb von Unternehmensgruppen – Ausmaß und Reformoptionen*, Studie im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, ifo Institut, München.
- Greil, S. und T. Eisgruber (2021), »Taxing the Digital Economy – A Case Study on the Unified Approach«, *Intertax* 49, 53–70.
- Griffith, R., H. Miller und M. O’Connell (2014), »Ownership of Intellectual Property and Corporate Taxation«, *Journal of Public Economics* 112, 12–23.
- Haskel, J. und S. Westlake (2018), *Capitalism without Capital: The Rise of the Intangible Economy*, Princeton University Press, Princeton.
- Karkinsky, T. und N. Riedel (2012), »Corporate Taxation and the Choice of Patent Location within Multinational Firms«, *Journal of International Economics* 88(1), 176–185.
- Kulemann, G. & Mandler, P. (2021), Nationale Aufkommenswirkungen der OECD-Vorschläge zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte, *ifo Schnelldienst* 74(4), 41–50.
- OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>.
- OECD (2021a), »International Collaboration to End Tax Avoidance«, November, verfügbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/>.
- OECD (2021b), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD Publishing, Paris, verfügbar unter: <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 (2022), »2020 Mutual Agreement Procedure Statistics«, verfügbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.
- Petkova, K. und S. Greil (2021), »Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung: Teilweise Neuallokation von Besteuerungsrechten (Pillar One)«, *Internationales Steuerrecht – IStR* 30, 682–691.