

Prof. Dr. Deborah Schanz, StB  
Institutsvorstand | Head of the Institute

Ludwig-Maximilians-Universität München  
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre / Institute for Taxation and Accounting  
Fakultät für Betriebswirtschaft / Munich School of Management  
Ludwigstraße 28 RG/ IV Zi. 413  
80539 München

Schleswig-Holsteinischer Landtag  
Umdruck 19/3638

Deborah Schanz

### **An den Details kann die weltweite Neuordnung des Steuersystems noch scheitern**

*Hinweis: Der Text erscheint am 11. März im ifo-Schnelldienst*

Im inclusive framework on base erosion and profit shifting (BEPS) der OECD haben sich 137 Staaten zusammengefunden, um eine Reform des internationalen Steuersystems auszuarbeiten. Allein diese Tatsache ist beachtlich: Die Größe der Staaten, ihre Finanzkraft, ihre Bedeutung in der Weltpolitik, ihr Digitalisierungsgrad und ihre Interessenlagen könnten unterschiedlicher nicht sein. Dass sich die Staaten nun gemeinsam an eine Reform machen, zeigt, wie groß der Reformbedarf ist: Flächendeckend ist die Erkenntnis gewachsen, dass das seit Jahrzehnten im Wesentlichen unverändert bestehende System nicht mehr zeitgemäß sei. Verschiedene Entwicklungen, allen voran die Globalisierung in Zusammenhang mit der Digitalisierung, und somit die Möglichkeit, Geschäfte ohne physische Präsenz abzuwickeln, werden nach Meinung vieler nicht hinreichend erfasst.

Seit 2016 sitzen eine stets wachsende Zahl an Staaten an dem Reformprojekt. Sie bringen eigene Ideen ein, die das OECD-Sekretariat aufarbeitet, bündelt und zur weiteren Diskussion zur Verfügung stellt. Aus einer Vielzahl von Ideen hat das inclusive framework nun ein Zwei-Säulen-Modell (Pillar 1 und Pillar 2) als zukünftige Bearbeitungsgrundlage verabschiedet. Als Säule 1 soll eruiert werden, ob der Ort der Wertschöpfung zum Ort der Besteuerung passt, und eine Neuverteilung von im Konzern erzielten Gewinnen zu den involvierten Staaten wird angestrebt. Der Fokus liegt darauf, dass Marktstaaten, die bisher kein oder nur ein geringes Besteuerungsrecht besaßen, zukünftig ein Gewinnanteil zugeordnet wird. Die Säule 2 zielt mehr auf die Lösung der ursprünglichen BEPS-Problematik: Eine globale effektive Mindestbesteuerung soll ein level playing field, also gleichmäßigere internationale Wettbewerbsbedingungen, durch das Erheben von Mindeststeuern herstellen. Die Idee ist simpel: Werden ausländische Töchter oder Mütter zu niedrig besteuert, ist ein anderes Land in der Unternehmenskette berechtigt, deren Gewinne zusätzlich zu besteuern.

Steht damit nun der Reformvorschlag? Mitnichten. Vor allem die erste Säule (Pillar 1) basiert auf einem Sammelsurium an verschiedenen Ideen mehrerer Staaten. Geschickt hat das OECD-Sekretariat nicht die Unterschiede der Vorschläge betont, sondern die Gemeinsamkeiten. Anstelle eines Wettbewerbs um den besten Vorschlag, bei dem die abgelehnten Vorschläge zum Gesichtsverlust der einbringenden Staaten geführt hätte, wurden die Vorschläge zu einem – groben, mehr oder weniger alle Ideen umfassenden – Vorschlag vereint (unified approach). Dieser geschickte Schachzug konnte jedoch nur mittelfristig für Frieden sorgen und verursacht naturgemäß auf dem Weg zur Zielgeraden massiven Streit: Die Details wurden noch offengelassen, um alle Länder mit im Boot zu behalten, müssen jedoch laut eigenem gesetztem Fahrplan noch in 2020 geklärt werden. Und, wie so oft, steckt der Teufel im Detail.

Beginnen wir mit Pillar 1. Der unified approach der Säule 1 dient dazu, Staaten, in denen Nutzer bzw. Kunden sitzen, neue Besteuerungsrechte zuzuweisen. Dies geschieht auf Grundlage der Berechnung der Beträge A, B und C. Amount A ist der Anteil des Nichtroutinegewinns, der dem Marktstaat, in dem Kunden bzw. Nutzer sitzen, zugeordnet werden soll. Amount B basiert wieder auf dem traditionellen Fremdvergleichsgrundsatz und weist – unabhängig von Amount A – Staaten, in denen Routine-Absatzfunktionen ausgeübt werden, weitere Besteuerungsrechte zu. Amount C erhöht ggf. diesen Betrag und ist derzeit noch sehr schwammig formuliert – wird von den inclusive framework-Staaten jedoch als notwendig und kritisch dafür gesehen, eine internationale Einigung zu erzielen.

Die Details sind noch offen: Die Abgrenzung von Routine- zu Nichtroutine- bzw. Residualgewinn, der Prozentsatz des Nichtroutinegewinns, der dem Marktstaat zugeordnet werden soll, oder die genauen Definitionen der Beträge B und C stehen noch nicht fest. Offen ist auch, was die Grundlage für die Berechnungen sein soll. Naturgemäß gibt es nicht „das“ internationale Steuerrecht, sondern vielmehr nationale Steuergesetze der souveränen Staaten sowie weitere bilaterale oder multilaterale Abkommen. Je nach nationalem Steuerrecht unterscheiden sich der zur Verfügung stehende Gesamtgewinn sowie die daraus abgeleiteten Beträge. Ungeklärt ist auch, ob und wie das neue Besteuerungsrecht in die bestehende OECD-Definition der Betriebsstätte integriert oder ob ein zusätzlicher, separat stehender Artikel im OECD-Musterabkommen geschaffen werden soll. Letzteres birgt das Risiko, einen zusätzlichen steuerlichen Nexus mit einem abweichenden – und damit: doppelten – Besteuerungsrecht zu begründen.

Insgesamt wird bei Säule 1 die bisher bestehende Logik vollständig auf den Kopf gestellt: Vermögenswerte, Risiken und Funktionen werden für die Zuteilung des Gewinns zu den Marktstaaten keine Rolle spielen, denn auf dieser Basis würden die Marktstaaten keinen Gewinn erhalten. Die Idee, dass ein Teil des Nichtroutinegewinns Marktstaaten zugeordnet wird, ist ebenfalls völlig neu: Bisher wird er, ganz im Gegenteil, regelmäßig dem Sitz der Konzernmutter zugeordnet, wenn dort wesentliche Risiken und Funktionen ausgeübt werden.

Die Gewinnallokation zu den Marktstaaten soll auf Basis von noch zu definierenden Anteilen bzw. Schlüsseln erfolgen. Es ist kritisch zu sehen, ob das OECD-inclusive framework bis Ende 2020 konkrete Allokationsschlüssel definieren kann; fraglich ist überhaupt, welcher Natur diese Schlüssel sein können: Feste Prozentzahlen oder eine Vielzahl von Schlüsseln, in Abhängigkeit von Kriterien wie Branche, Wertschöpfungstiefe und Marktanteil? In den Richtlinien zur Anwendung der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode beispielsweise schlägt die OECD eine Vielzahl von möglichen Schlüsseln vor. Diese beinhalten Vermögen, Kosten, Forschungs- und Entwicklungskosten, Umsätze, Anzahl Mitarbeiter, benötigte Zeit; eine Standardformel hat sich noch nicht etabliert. Klar ist: Die Wahl der KPIs hat einen großen Einfluss auf die Verteilung der Gewinne auf Staaten.

Zusätzlich bleibt noch zu definieren, welche Unternehmen bzw. Geschäftsmodelle überhaupt von der Säule 1 erfasst werden sollen. Derzeit werden consumer facing businesses, eine Art business to consumer-Geschäftsmodelle, diskutiert. Diese Abgrenzung lässt sich m.E. auf Dauer nicht halten. Unternehmen wie Alphabet, Apple, Facebook und Amazon sind in Politik und bei Konsumenten bzw. Wählern bekannt, und der politische Druck, bei ihnen durch Reformen höhere und anders global verteilte Steuern zu erzielen, ist höher. Mittelfristig werden business to business-Geschäftsmodelle den gleichen Grad der Digitalisierung erreichen und Staaten werden auch auf diese Daten Steuern erheben wollen.

All diese offenen Fragen verursachen Rechtsunsicherheit und Streit anfälligkeit. Die OECD selbst betont die Notwendigkeit funktionierender Streitbeilegungsmechanismen. Doch es überzeugt nicht,

wo sie plötzlich herkommen sollen: Bisher funktionieren sie – wenn sie überhaupt zu einer Einigung führen – in der Regel als langwierige und teure Verfahren.

Nun zur Pillar 2, der globalen effektiven Mindestbesteuerung GloBE (global anti base erosion). Ihre Historie ist etwas unkomplizierter als die der Pillar 1, da sie nur auf dem deutsch-französischen Entwurf beruht und nicht die Summe vieler divergierender Vorschläge ist. Doch auch hier sind noch viele Details offen. Sie muten auf den ersten Blick eher technisch an, haben aber weitreichende Auswirkungen, und bestimmen de facto, wie stark sich das internationale Steuersystem zukünftig ändern wird.

Pillar 2 beinhaltet im Kern zwei Regeln: Zunächst eine income inclusion rule mit flankierender switch over rule. Einkommen, das auf Ebene von Tochtergesellschaften oder Betriebstätten nicht oder nicht ausreichend besteuert wurde, darf auf höherer Ebene, spätestens auf Eben der Muttergesellschaft, zu einem noch zu definierenden Steuersatz nachversteuert werden. Sollte eine Betriebstätte unter Artikel 23 OECD-MA freigestellt werden, darf in diesem Fall die Anrechnungsmethode anstelle der Freistellungsmethode angewendet werden (switch over). Unabhängig von der Ebene in der Konzernstruktur wird als zweite Regel die undertaxed payments rule vorgeschlagen, die den Betriebsausgabenabzug verweigert, wenn grenzüberschreitende konzerninterne Zahlungen im Empfängerland nicht ausreichend versteuert werden. Eine subject to tax-rule flankiert diese Regel.

Diese Regeln haben zusammen das Ziel, international ein Mindestlevel der Besteuerung herzustellen. Dies hat zur Folge, dass Steuerwettbewerb eingedämmt wird. Das Ziel teilen sehr viele Staaten, so dass die Grundidee von GloBE weniger kontrovers erscheint als die von Pillar 2. Nicht aber ihre Umsetzung. Auch hier spielt die Musik in den Details.

Allen voran muss ein Steuersatz festgelegt werden. Es herrscht keine Einigkeit darüber, ob jedes Land einen eigenen Mindeststeuersatz, ab dem eine Nachversteuerung ausgelöst wird, definiert, oder ob es einen einheitlichen Satz geben soll. 12,5%, der irische Körperschaftsteuersatz, wird hierbei zurecht sehr häufig vorgeschlagen. M.E. kann nur ein einheitlicher Satz Sinn sinnvoll gehandhabt werden; andernfalls könnten je nach Eigner einer Gesellschaft in einer längeren Kette eine Vielzahl von Nachsteuern fällig werden. Höchst problematisch ist aus deutscher Sicht einmal mehr die Gewerbesteuer, die in grenzüberschreitenden Situationen regelmäßig als Fremdkörper wirkt, und die sicherlich nicht von anderen Staaten als Äquivalent zur Körperschaftsteuer mit angesehen würde. Neben der Satzfrage ist auch die des sogenannten blending offen: Soll in Konzernen mit Töchtern und Betriebstätten in verschiedenen Ländern der Test der Niedrigbesteuerung auf Einzelbasis oder auf aggregierter, konzernweiter Basis erfolgen? Ersteres übt sicherlich höheren politischen Druck auf Staaten aus, den Körperschaftsteuersatz in Richtung des Mindeststeuersatzes anzuheben. Offen ist jedoch, wie eine solche Regel umzusetzen ist: Für jede Gesellschaft und Betriebstätte, oft Tausende in großen Konzernen, müsste eine Einzelbetrachtung vorgenommen werden. Allein unterschiedliche Zeitpunkte der Steuerzahlungen und unterschiedliche Steuerbemessungsgrundlagen lassen diese Aufgabe schier unbewältigbar erscheinen. Nur das Einbeziehen des weltweiten Einkommens lässt die Anwendung von GloBE handhabbar erscheinen.

Und auch da stellt sich die Frage: Welche Basis soll für die Gewinnermittlung verwendet werden? Jeder souveräne Staat definiert eigene steuerliche Regelungen mit voneinander abweichenden Bemessungsgrundlagen. Sehr oft wird in der Diskussion eine völlig systemfremde Lösung vorgeschlagen: die Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS. Diese werden zwar weltweit angewendet, jedoch herrscht noch zu wenig Wissen darüber, welche Unterschiede gegenüber einzelnen steuerlichen Gewinndefinitionen bestehen. So kann allein die Breite eines IFRS-Gewinns, z.B. aufgrund des Ansatzes immaterieller Vermögensgegenstände, von Geschäfts- oder Firmenwerten oder länger gewählter Abschreibungszeiträume dazu führen, dass die dazu in Relation

gesetzte Steuer (selbst in einem Hochsteuerland!) prozentual unterhalb der global definierten Mindeststeuergrenze liegt. Innerhalb von GloBE müssen zudem feste Prioritäten und Anwendungsreihenfolgen der Regeln festgelegt werden. Sonst bleibt in mehrstufigen Konzernen offen, wer wann „von oben“ oder „von unten“ nachversteuern darf. Die in der US-Steuerreform eingeführten Regeln BEAT (Base Erosion and Anti Abuse Tax) und GILTI (Global Intangible Low Taxed Income) können teilweise als Vorbild für die von dem inclusive framework definierten Pillar 2 gesehen werden. Die Erfahrungen mit den USA zeigen jedoch, dass sich die Anwendung von BEAT und GILTI als äußerst komplex erweist. Vor einem weltweiten Ausrollen in dieser Komplexität ist daher zu warnen.

Positiv an GloBE sind vor allem zwei Dinge: Erstens vermeidet diese Säule ein Abgrenzen der Digitalwirtschaft, sondern sie wird umfassender gedacht. Zweitens bietet sie die Chance, eine Vielzahl nationaler spezifischer Regelungen wie die Lizenzschranke und die bisherige AStG-Hinzurechnungsbesteuerung abzuschaffen.

Doch sind zunächst die (umstrittenen) Details zu klären. Die konkrete Ausgestaltung der Regelungen hat massive Auswirkungen auf das Ausmaß der Steuerverschiebung. Dies führt momentan zu einem Henne-Ei-Problem: Eine genaue Abschätzung der Auswirkung der Neuordnung der Besteuerungsrechte (assessment of impact) ist notwendig, um eine seriöse Grundlage für die Verhandlung zwischen den Staaten zu bilden. Diese Berechnung wiederum ist jedoch davon abhängig, wie genau die Reform aussehen soll. Jede Veränderung eines Parameters, beispielsweise eines Schwellenwertes, Steuersatzes oder der Priorisierung von Regeln, führt zu stark veränderten Ergebnissen. Erschwert wird diese Berechnung durch eine alles andere als umfassende Datengrundlage.

Dennoch hat sich nicht nur die OECD der Aufgabe gestellt. Sie teilt stark aggregierte vorläufige Schätzungen mit der Öffentlichkeit, länderspezifische Ergebnisse dagegen nur mit den betroffenen Staaten. Während die OECD ihre Ergebnisse gerne als „nahezu alle Staaten gewinnen“ feiert, werden viele Staaten skeptischer, je konkreter die Verhandlungen und Ergebnisse werden. Kompromisse und Gemeinsamkeiten rücken damit weiter in die Ferne, je näher die selbsternannte Zielmarke „Ende 2020“ rückt. Gerade die USA zeigen sich überaus skeptisch, wie US-Finanzminister Mnuchin der OECD Ende 2019 in einem Brief mitteilte.

Bei allen bestehenden Problemen darf jedoch nicht vergessen werden, in Alternativen zu denken. Die Alternative „wir belassen alles beim Alten“ gibt es nicht. Zu viele Staaten haben bereits deutlich gemacht, dass sie bereit sind, eine fehlende internationale Reform unilateral zu lösen. Hier zeichnen sich insbesondere zwei Vorgehensweisen ab: Die eine ist eine einseitige Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs oder der absatznahen Funktionen zustehenden Gewinnmargen. Der andere ist die unilaterale Einführung einer Digitalsteuer, deren Bemessungsgrundlage die Umsätze (!) digitaler Unternehmen sind. Diese Steuern könnten ebenfalls weitreichende negative Auswirkungen haben. Als Bruttosteuer ähneln sie eher einer Umsatzsteuer, die somit bei geringen Gewinnmargen oder Verlustunternehmen als Substanzsteuer wirkt. Zudem betreffen sie in ihrer typischen Ausgestaltung einseitig ausländische große Unternehmen, so dass bereits ihre Verfassungs- und EU-Rechtswidrigkeit diskutiert werden. Auch ist nicht damit zu rechnen, dass andere Staaten diese Steuer (bei welcher Steuerart auch?) zum Abzug zulassen werden. Doppel- oder Mehrfachbesteuerung und langwierige Verfahren zur Streitbeilegung scheinen bei beiden Vorgehensweisen vorprogrammiert.

Somit verbleibt als Gesamtfazit: Auch wenn der Teufel im Detail steckt, auch wenn eine Einigung bei der Unterschiedlichkeit der Interessen und den Problemen, die jede einzelne neue Regelung verursacht, bei weitem kein Selbstgänger ist: Es lohnt sich, engagiert bei der Reformdiskussion dabei

zu bleiben. Bei einer Einigung wird es für Deutschland unangenehme Nebenwirkungen der Reform geben – bei *keiner* Einigung wohl noch mehr. Das Finden von Regelungen mit geringer Komplexität und sicherer Handhabbarkeit wird über Erfolg oder Misserfolg der Reform entscheiden. Hoch komplexe Kompromisse mit schwer verständlichen Bausteinen wie Amount A, Amount B und Amount C sind kein gangbarer Weg.

Becker/Englisch/Schanz (2019), A SURE Way of Taxing the Digital Economy, Tax Notes 93, Nr. 3, S. 309-312

Bauer/Fritz/Schanz/Sixt (2019), Die Besteuerung digitaler Wertschöpfung – „Doing nothing is not an option“, Deutsches Steuerrecht 16-17, S. 887-993

OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. [www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf)

OECD (2019), Public consultation document, Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two, 8 November 2019 – 2 December 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>

OECD (2019), Public consultation document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

OECD (2020), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Update on the Economic Analysis & Impact Assessment, presentation, <http://www.oecd.org/tax/beps/presentation-economic-analysis-impact-assessment-webcast-february-2020.pdf>

Pinkernell/Ditz (2020), Säule 2 des Arbeitsprogramms des Inclusive Framework on BEPS der OECD – kritische Anmerkungen zum GloBE-Proposal, ISR 2020, 1, S. 1-15

Schanz/Sixt (2018), Betroffene Geschäftsmodelle des EU-Richtlinienvorschlags zur Digitalsteuer, Deutsches Steuerrecht 38, 2018, S. 1985-1990

Schön (2019), One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy, Intertax 47, Heftnummer 12, S. 1003-1022