

Finanzministerium | Postfach 7127 | 24171 Kiel

Staatssekretärin

An den
Vorsitzenden des Finanzausschusses
des Schleswig-Holsteinischen Landtages
Herrn Stefan Weber, MdL
Landeshaus
24105 Kiel

Schleswig-Holsteinischer Landtag
Umdruck 19/7042 (neu)

nachrichtlich:
Frau Präsidentin
des Landesrechnungshofs
Schleswig-Holstein
Dr. Gaby Schäfer
Berliner Platz 2
24103 Kiel

26. Januar 2022

Bericht über den Stand der Umsetzung des Zwei-Säulen-Modells zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,

in der Sitzung des Landtags am 24. September 2021 wurde unter TOP 34 „Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung weiter voranbringen“ der von den Fraktionen von CDU, Bündnis 90/Die Grünen, SPD, FDP und der Abgeordneten des SSW gestellte Antrag (LT-Drucksache 19/3294(neu)) beschlossen. Die Landesregierung wird darin aufgefordert, die Umsetzung der Einigung der OECD und der G20-Staaten auf ein Zwei-Säulen-Modell zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung in nationales, europäisches und internationales Recht auf allen Ebenen zu unterstützen, voranzubringen und laufend über den Stand der Umsetzung im Finanzausschuss zu berichten. Mit dem folgenden Sachstandsbericht kommt das Finanzministerium der Berichtspflicht nach.

I. Entwicklung auf OECD-Ebene

Das derzeitige internationale Steuerrecht stellt in Bezug auf die Verteilung von Besteuerungsrechten auf die „physische Präsenz“ der Unternehmen ab und wird damit einer zunehmend digitalisierten Wirtschaft nicht gerecht. Vor diesem Hintergrund wurde auf internationaler Ebene (OECD/G20) das sog. Zwei-Säulen-Modell erarbeitet. Dieses hat zum Ziel, die steuerlichen Herausforderungen der digitalisierten Wirtschaft zu lösen.

Am 1. Juli 2021 konnte im Inclusive Framework on BEPS (**Base Erosion and Profit Shifting**) mit Zustimmung von 130 (Stand November 2021 137) der 140 beteiligten Staaten eine Einigung zu Eckpunkten der Ausgestaltung eines Zwei-Säulen-Modells erzielt werden:

Die **Säule Eins** des Modells sieht eine Ausweitung und Neuverteilung von Besteuerungsrechten multinationaler Großkonzerne zwischen Ansässigkeits- und Marktstaaten vor, so dass ein Teil der Gewinne auch in den Staaten versteuert wird, in denen der entsprechende Umsatz getätigt wird (sog. **Marktstaaten**); unerheblich ist, ob das Unternehmen in diesem Marktstaat auch eine „physische Präsenz“ hat.

Die **Säule Zwei** des Modells sieht eine **globale Mindestbesteuerung** vor, die in der Regel auf Ebene der Muttergesellschaft greift und die Einkünfte nachgelagerter niedrig besteuertter Gesellschaften erfasst.

Auf dem Treffen der G20-Finanzminister*innen am 9. und 10. Juli 2021 in Venedig wurde das Modell des Inclusive Frameworks on BEPS einstimmig unterstützt und eine rasche Umsetzung zugesagt. Am 8. Oktober 2021 hat die OECD eine Erklärung mit weiteren Details und einen Umsetzungsplan zu dem Zwei-Säulen-Modell veröffentlicht (<https://www.oecd.org/tax/beps/broschure-zwei-saulen-losung-fur-die-steuerlichen-herausforderungen-der-digitalisierung-der-wirtschaft-oktober-2021.pdf>). Am 13. Oktober 2021 haben die G20-Finanzminister*innen hierfür ihre Unterstützung zugesagt. Ende Oktober 2021 wurde das Modell (auf Basis der o. g. Erklärung der OECD vom 8. Oktober 2021) den Staats- und Regierungsspitzen der G20 in Rom vorgelegt.

Detailregelungen zu Säule Eins

Die Säule Eins des Modells wird bei multinationalen Unternehmen mit einem weltweiten Umsatz von **mehr als 20 Milliarden Euro** und einer **Profitabilität von mehr als 10 %** zur Anwendung kommen. Ausgenommen von diesen Regelungen sind die Rohstoffindustrie und die regulierten Finanzdienstleistungen.

Ein neuer steuerlicher Anknüpfungspunkt (sog. Nexus) wird die Besteuerung in einem Marktstaat ermöglichen, wenn die o. a. multinationalen Unternehmen **mehr als 1 Million Euro Umsatz** in diesem Markt erwirtschaften. In Staaten mit einem Bruttoinlandsprodukt von weniger als 40 Milliarden Euro wird die Umsatzschwelle für die Anwendung des Nexus bei

250.000 Euro liegen. **25 %** des Gewinns, der die Profitabilitätsgrenze von 10 % übersteigt, soll dann den Marktstaaten zugerechnet werden (sog. Quantum).

Die Umsetzung der Säule Eins erfolgt mit Hilfe eines **multilateralen Instruments**, d. h. eines multilateralen völkerrechtlichen Vertrags, der anschließend durch die beteiligten Staaten ratifiziert und in nationales Recht überführt wird. Dieser Vertrag soll nach derzeitigem Stand bis Mitte des Jahres 2022 zur Ratifizierung vorgelegt werden und ab dem Jahr 2023 in Kraft treten.

Das multilaterale Instrument wird auch eine Vereinbarung beinhalten, nach der alle beteiligten Staaten ihre bisherigen Steuern auf digitale Dienstleistungen (und ähnliche Maßnahmen) abschaffen bzw. sich dazu verpflichten, auch zukünftig keine solchen Steuern (oder ähnliche Maßnahmen) einzuführen („roll-back and stand-still“).

Da vorgesehen ist, die Einnahmen den Marktstaaten, in denen die Güter oder Dienstleistungen benutzt oder konsumiert werden, zuzuordnen, werden detaillierte **Zuordnungsregelungen** für bestimmte Kategorien von Transaktionen benötigt. Darüber hinaus wird das bisherige System der Besteuerung multinationaler Unternehmen durch die vorgesehenen Neuregelungen nicht ersetzt. Vielmehr muss es daneben für bestimmte Konzerne (ggf. mit Auswirkung auf das bestehende System) implementiert werden. Daher gilt es, in den nächsten Monaten eine Vielzahl offener Umsetzungs- und Verfahrensfragen zu klären.

Bei einer Konzernbetrachtung als Ausgangspunkt ergeben sich dabei u. a. die Fragen,

- wer der Steuerpflichtige und wer der Zahlungsverpflichtete ist,
- wer die Doppelbesteuerung vermeidet,
- welche Finanzbehörde zuständig ist.

Darüber hinaus ist zu klären, ob die Einführung der rein innerstaatlich wirkenden Säule Eins in das jeweilige nationale Recht der EU-Mitgliedstaaten zur Sicherstellung einer einheitlichen Umsetzung durch eine EU-Richtlinie erfolgt.

Detailregelungen zur Säule Zwei

Die Säule Zwei besteht aus den folgenden ineinandergreifenden Regelungen:

Eine „**Income Inclusion Rule**“, die einer (obersten) Muttergesellschaft in Bezug auf eine niedrig besteuerte Gruppengesellschaft eine Steuer auferlegt, die ein Hochschleusen der niedrigen Besteuerung der Gruppengesellschaft auf ein globales Mindeststeuerniveau

bewirkt (sog. Top-Up Tax oder Aufstockungssteuer) sowie eine „**Undertaxed Payment Rule**“, die subsidiär anzuwenden ist und bei der die Aufstockung auf Ebene anderer einbezogener Gesellschaften in Form einer nichtabzugsfähigen Betriebsausgabe oder eines separaten Körperschaftsteuererhöhungsbetrags erfolgt. Diese beiden Regelungen bilden zusammen die sog. **GloBE-Regeln** - Global Anti-Base Erosion.

Die globale Mindestbesteuerung ist auf OECD-Ebene als „gemeinsamer Ansatz“ („common approach“) ausgestaltet. Dies bedeutet, dass die Mitglieder des Inclusive Framework nicht verpflichtet sind, die Regelungen umzusetzen. Allerdings müssen sie die Anwendung dieser Regelungen durch andere Mitgliedstaaten akzeptieren.

Die **globale Mindeststeuer** wird bei multinationalen Unternehmen mit weltweiten Umsätzen **von mehr als 750 Millionen Euro** zur Anwendung kommen und auf **15 %** festgesetzt. Vom persönlichen Anwendungsbereich explizit ausgenommen sind u. a. Regierungsorganisationen, internationale Organisationen, Non-Profit Organisationen, Pensionsfonds und Investmentfonds, die Muttergesellschaft einer multinationalen Gruppe sind. Darüber hinaus besteht eine tätigkeitsbezogene Substanzausnahme sowie eine Ausnahme für Einkünfte aus der internationalen Seeschifffahrt. Die Regelungen zur Mindeststeuer sollen nach dem von der OECD vorgestellten Implementierungsplan bereits ab 1. Januar 2023 (bzw. die sog. Undertaxed Payment Rule ab dem 1. Januar 2024) angewendet werden. Die OECD hat im Hinblick auf dieses ambitionierte Ziel am 20. Dezember 2021 detaillierte Regelungen zur Säule Zwei veröffentlicht, die die Staaten dabei unterstützen sollen, die GloBE-Vorschriften in nationales Recht umzusetzen. Zu diesen gehören:

- Die Definition der multinationalen Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der Mindeststeuer fallen;
- Mechanismen für die Berechnung des effektiven Steuersatzes eines multinationalen Unternehmens und der Aufstockungssteuer;
- Bestimmung der 750 Millionen Euro-Grenze bei Verschmelzungen und Spaltungen sowie für den Erwerb und die Veräußerung einbezogener Gesellschaften;
- eine De minimis-Regelung (nach der die Aufstockungssteuer für eine einbezogene Gesellschaft fiktiv mit „Null“ berücksichtigt werden kann, sofern der durchschnittliche Umsatz in dem Staat weniger als 10 Millionen Euro und das durchschnittliche Einkommen weniger als 1 Million Euro beträgt);
- Vorschriften zur Administration (u. a. die Verpflichtung zur Einreichung einer GloBE-Steuererklärung);
- Übergangsbestimmungen.

Das Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein ist in der Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Besteuerung der digitalen Wirtschaft“ vertreten, die in regelmäßigen Abständen tagt. Das Bundesfinanzministerium informiert die Länder in diesem Rahmen fortlaufend über die Arbeiten des Inclusive Framework. Am 13. Januar 2022 hat diese Arbeitsgruppe zuletzt getagt und die weitere Einsetzung einer (Fach-)Unterarbeitsgruppe beschlossen, um mit den Ländern die weiteren Ausgestaltungsfragen nicht nur auf OECD-Ebene, sondern auch im Hinblick auf den bereits vorliegenden Richtlinienvorschlag der EU (s. Ausführungen unter II.2) zu beraten und um die Länder eng in die Vorbereitungen zu einem nationalen Umsetzungsgesetz einzubeziehen.

Zu den **finanziellen Auswirkungen** des Zwei-Säulen-Modells sind derzeit (noch) keine belastbaren Aussagen möglich.

II. Entwicklung auf EU-Ebene

II.1 Digitalabgabe als Eigenmittel der EU

Auf dem EU-Sondergipfel vom 17. bis 21. Juli 2020 erzielten die Staats- und Regierungschefs Einigung über ein Finanzpaket für die EU in Höhe von 1,824 Billionen Euro. Unter anderem sollen die **Eigenmittel der EU** gestärkt werden. Dazu sollte bis spätestens zum 1. Januar 2023 auch eine **Digitalabgabe** als Eigenmittel eingeführt werden. Der Europäische Rat hatte der EU-Kommission im Juli 2020 das Mandat erteilt, bis Juni 2021 einen Richtlinienvorschlag für die Digitalabgabe vorzulegen.

Die EU-Kommission hatte ihre Pläne für diese Digitalabgabe als EU-Eigenmittel aufgrund der Einigung der G20-Staaten auf eine globale Mindestbesteuerung vorerst bis **Herbst 2021** zurückgestellt, um die globale Einigung nicht zu gefährden. Die Bundesrepublik Deutschland hatte sich gegenüber der EU dahingehend positioniert, dass eine Einigung auf OECD-Ebene als prioritär anzusehen und eine konträre Ausrichtung zwingend zu vermeiden sei.

Am 22. Dezember 2021 hat die EU-Kommission nunmehr die Einführung des EU-Eigenmittelsystems der nächsten Generation vorgeschlagen, in dem sie drei neue Einnahmequellen vorsieht:

- Die erste stützt sich auf Einnahmen aus dem Emissionshandel (EHS),
- die zweite auf die Ressourcen, die durch das vorgeschlagene CO₂-Grenzausgleichssystem der EU generiert werden, und
- die dritte auf den Anteil der Residualgewinne multinationaler Unternehmen, die im Rahmen der OECD/G20-Vereinbarung über eine Neuzuweisung von Besteuerungsrechten (Säule Eins) den EU-Mitgliedstaaten künftig zugewiesen werden.

Der Eigenmittelbeschluss muss im Rat nach Anhörung des Europäischen Parlaments einstimmig angenommen werden. Der Beschluss kann in Kraft treten, sobald er von allen EU-Ländern im Einklang mit ihren verfassungsrechtlichen Vorschriften gebilligt wurde.

Die EU hat damit ihre Pläne zur Einführung einer Digitalabgabe als Eigenmittel aufgegeben.

II.2 Einführung einer globalen Mindeststeuer

Im Hinblick auf die Umsetzung der Säule Zwei in nationales Recht hat die EU am 22. Dezember 2021 einen **Richtlinienvorschlag** (COM(2021) 823 final) vorgelegt. Dieser ist eng an die internationale Vereinbarung angelehnt und umfasst eine Reihe von Vorschriften zur Berechnung des effektiven Steuersatzes, damit dieser ordnungsgemäß und einheitlich in der gesamten EU angewandt wird. Die Regelungen des Richtlinienentwurfs sollen bis zum 31. Dezember 2022 in nationales Recht umgesetzt werden und sind grundsätzlich ab dem 1. Januar 2023 (bzw. die Undertaxed Payment Rule ab dem 1. Januar 2024) anzuwenden. Als wesentliche Abweichungen gegenüber den OECD-Vereinbarungen sind zu nennen:

- Der Richtlinienentwurf sieht eine Income Inclusion Rule (IIR) auch für **rein national operierende Konzerne** (sog. Large-scale Domestic Groups) vor, in deren Konzernabschluss keine einbezogene Gesellschaft, die in einem anderen Staat als dem der obersten Muttergesellschaft ansässig ist, enthalten ist;
- **kein „common approach“** in der EU; jeder EU-Mitgliedstaat ist nach dem Richtlinienentwurf verpflichtet, eine qualifizierte Income Inclusion Rule und eine Undertaxed Payment Rule umzusetzen;

- Einführung von **Sanktionen** (5 % des Umsatzes der jeweiligen einbezogenen Gesellschaft), mit denen eine ordnungsgemäße Anwendung der Regelung innerhalb der EU sichergestellt werden soll.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Silke Torp