

Finanzministerium | Postfach 71 27 | 24171 Kiel

Staatssekretärin

An den  
Vorsitzenden des Finanzausschusses  
des Schleswig-Holsteinischen Landtages  
Herrn Lars Harms, MdL  
Landeshaus  
24105 Kiel

Schleswig-Holsteinischer Landtag  
Umdruck 20/777

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

26. Januar 2023

## **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 Antrag der Fraktionen von CDU, Bündnis 90/Die Grünen, SPD, FDP und der Abgeordneten des SSW (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. Seit der letzten Berichterstattung des Finanzministeriums (FM) gegenüber dem FzLT im Juli 2022 (Umdruck 20/43) hat sich der Sachstand wie folgt entwickelt:

Die Finanzministerkonferenz (FMK) hatte am 23. Juni 2022 die Abteilungsleiterinnen und Abteilungsleiter (Steuer) und die Abteilungsleiterinnen und Abteilungsleiter Organisation (Steuerverwaltung) des Bundes und der Länder gebeten, in einem Bericht die technischen, organisatorischen und insbesondere IT-mäßigen Anforderungen für die künftige Administration der Zwei-Säulen-Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung zu prüfen und vor allem hinsichtlich ihrer Umsetzbarkeit und ihres Aufwandes zu bewerten. Aufgrund der Vielzahl der sowohl auf internationaler als auch auf nationaler Ebene offenen Fragen konnte der Bericht bisher nicht vorgelegt werden. Die beauftragten Bund-Länder-Gremien stimmen derzeit eine Zwischenberichterstattung für die FMK ab.

### **I. Säule Eins (Neuzuordnung von Besteuerungsrechten)**

Die Säule Eins umfasst den sogenannten Amount A und den sogenannten Amount B. Im Rahmen von **Amount A** soll ein Anteil des für diese Zwecke definierten Residualgewinns multinational tätiger Konzerne, die eine Umsatzschwelle von 20 Mrd. Euro sowie eine Profitabilitätsgrenze von 10 % des Umsatzes überschreiten, auf die Staaten umverteilt werden, in denen die Nutzer und Konsumenten dieser Konzerne ansässig sind (Marktstaaten). Dies gilt unabhängig davon, ob der Konzern in diesen Staaten physisch präsent ist. Den Marktstaaten werden danach künftig Besteuerungsrechte auf 25 % des Gewinns zuerkannt, der 10 % vom Umsatz der unter den Anwendungsbereich fallenden Konzerne übersteigt (25 % des Residualgewinns). Entsprechend sollen Staaten, denen der Konzern bisher diese Gewinne zugeordnet hat, in Teilen auf ihre Besteuerungsrechte verzichten. **Amount B** hat zum Ziel, die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für Marketing- und Vertriebsaktivitäten zu vereinfachen, hierdurch Verrechnungspreisstreitigkeiten zu reduzieren und somit für die Unternehmen und auch für die Steuerverwaltungen mehr Rechtssicherheit zu schaffen. Eine Begrenzung des Anwendungsbereiches auf bestimmte multinational tätige Konzerne (wie bei Amount A) ist nicht vorgesehen.

Die offenen Fragen zur Säule Eins werden auf **internationaler Ebene** derzeit sehr intensiv verhandelt und technisch ausgearbeitet. Ziel ist es, die multilaterale Konvention (MLC) für Amount A in der ersten Jahreshälfte 2023 unterzeichnen zu können. Nach der Zeitplanung des OECD-Sekretariats ist der Abschluss der technischen Arbeiten für April 2023 vorgesehen. Bis zu diesem Zeitpunkt soll eine Gesamteinigung über alle Elemente der Säule Eins erzielt werden. Es ist vorgesehen, dass die Regelungen zum 1. Januar 2024 in Kraft treten, sofern bis dahin eine ausreichende Anzahl von Staaten (Critical Mass) die MLC ratifiziert haben.

Zu den auf internationaler Ebene diskutierten Fragen gehören u. a.:

- Wer ist Steuerpflichtiger für Amount A?  
Gilt innerhalb eines Konzerns nur eine Konzerneinheit als Steuerpflichtiger für den gesamten Konzern (Designated Entity-Model) oder sind mehrere Konzerneinheiten steuerpflichtig (Agency-Model). Aus dieser Grundsatzentscheidung ergeben sich Folgefragen zu Möglichkeiten der weiteren Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens sowie der Gewährung eines Anrechnungs- oder Freistellungsvolumens.
- Wie werden bereits in den Marktstaaten vorhandene Gewinne bei der teilweisen Umverteilung berücksichtigt?  
Diskutiert wird in diesem Zusammenhang die detaillierte Ausgestaltung eines sogenannten Marketing and Distribution Safe Harbour (MDSH). Danach würden in Marktstaaten bereits vorhandene Residualgewinne bei der teilweisen Umverteilung berücksichtigt werden mit der Folge, dass sich Amount A für diesen Marktstaat reduziert.
- Wie kann Amount A rechtssicher administriert und durchgesetzt werden (Tax Certainty-Verfahren)?  
Derzeit werden drei verschiedene zwischenstaatliche Verwaltungsverfahren diskutiert, die jeweils insbesondere durch die Konzernobergesellschaft (Ultimate Parent Entity - UPE) beantragt werden können. Die Anträge sollen zentral bei der Steuerverwaltung der UPE (Leading Tax Administration - LTA) gestellt werden. In diesen neuartigen Verfahren auf internationaler Ebene sollen völkerrechtlich verbindlich die Höhe von Amount A, die Bestimmung der Marktstaaten und deren Anteile an Amount A sowie die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichteten Staaten festgelegt werden.
- Welche nationalen Besteuerungsregime müssen als sogenannte unilaterale Maßnahmen aufgegeben werden und sind zukünftig nicht mehr zulässig?  
Hierzu hat das OECD-Sekretariat Ende des Jahres 2022 ein Dokument zur Rücknahme bestehender und zum Verbot der Einführung neuer unilateraler Maßnahmen veröffentlicht.

Auf **Ebene der Europäischen Union** (EU) hatte die Europäische Kommission (KOM) angekündigt, bis Juli 2022 einen Richtlinienentwurf zu Amount A vorzulegen. Auf Grund der Verzögerungen auf internationaler Ebene ist dies bislang nicht erfolgt. Allerdings hat die KOM ein neues EU-Eigenmittel vorgeschlagen, dessen Berechnung auf Basis von 15 % der unter Amount A neu hinzugewonnenen Besteuerungsrechte erfolgen soll. Es wird damit gerechnet, dass vertiefte Diskussionen hierzu auf EU-Ebene bis zum Abschluss der internationalen Arbeiten zur MLC zurückgestellt werden.

Auf **nationaler Ebene** können das deutsche Umsetzungsgesetz für die MLC sowie die notwendigen Anpassungen im nationalen Recht erst auf den Weg gebracht werden, wenn die MLC finalisiert wurde. Zugleich gilt es, die von der KOM angekündigte Richtlinie zur Umsetzung von Säule Eins zu berücksichtigen, um eine richtlinienkonforme Umsetzung zu gewährleisten. Gleichwohl arbeiten das Bundesfinanzministerium (BMF) und die Länder bereits jetzt an den für die nationale Umsetzung zu klärenden Einzelfragen. Diese Arbeiten erfolgen insbesondere im Rahmen der Unterarbeitsgruppe zur Säule Eins. Zur Vorbereitung des o. a. FMK-Berichts wurde ein Fragenkatalog erarbeitet, der u. a. folgende Fragestellungen beinhaltet:

- Um was für eine Steuer handelt es sich bei Amount A?  
Aus der Sicht der Finanzverfassung stellt sich die Frage, ob es sich bei der Amount A-Steuer um eine klassische Ertragsteuer oder um eine neue Steuer handelt. Die Einordnung der Steuer ist u. a. die Grundlage für die Zuordnung der Verwaltungs- und der Ertragshoheit des Amount A.
- Lässt sich Amount A in das System der Gewerbesteuer integrieren?  
Amount A basiert auf dem Gedanken, dass Märkte wirtschaftlich erschlossen werden können, ohne vor Ort in irgendeiner Weise physisch präsent zu sein. Die Grundkonzeption des Amount A spricht daher dafür, dass es sich – in Bezug auf das Inland – um Einkünfte ohne inländische Betriebsstätte eines Konzerns handelt. Daran anschließend stellen sich u. a. die Fragen, welche Gemeinden hebeberechtigt sein sollen und anhand welcher Kriterien Amount A auf die hebeberechtigten Gemeinden verteilt werden könnten.
- Wie sind Personengesellschaften im Hinblick auf Amount A zu besteuern?  
Amount A betrifft nicht nur Körperschaften. Steuerpflichtige Konzerneinheiten können auch Personengesellschaften sein. Daraus folgt die Frage, ob Amount A auf der Ebene der Gesellschafter/Mitunternehmer vollzogen wird oder ob Personengesellschaften nur für Zwecke des Amount A selbst steuerpflichtig sein sollten.
- Wie wird eine Doppelbesteuerung vermieden?  
Die Staaten sollen wählen können, ob die Doppelbesteuerung mit der Anrechnungs- oder der Freistellungsmethode zu vermeiden ist. Aus nationaler Sicht ergibt sich die Grundsatzfrage, welche Methode zu präferieren ist und welcher Anpassungsbedarf an bestehenden Regelungen daraus folgt.
- Welcher Anpassungen bedarf es im Verfahrensrecht?  
Die Herausforderungen im nationalen Verfahrensrecht betreffen beispielsweise die Bekanntgabe von Bescheiden im Ausland und die Fragen der internationalen Beitreibung.

- Fragen der Zuständigkeit, des Personalbedarfs und der IT

Mit Amount A wird in gewissem Umfang Neuland im (internationalen) Steuerrecht betreten und ein neues System zum bestehenden System hinzugefügt. Dies erfordert entsprechende Personal- und IT-Ressourcen. Wie viele Ressourcen in Bund und Ländern notwendig werden, ist abhängig vom finalen Amount A-System, insbesondere den administrativen Prozessen, der nationalen Ausgestaltung von Amount A, den Zuständigkeiten im Inland und der zu erwartenden Fallzahlen. Die notwendigen Aufgabenanmeldungen zur IT-technischen Umsetzung von Amount A können detailliert erst vorgenommen werden, wenn die materiellen Fragen hinreichend geklärt sind. Es ist daher absehbar, dass im IT-Bereich eine hohe Priorisierung dieser Aufgaben erfolgen muss, um die rechtzeitige Umsetzung von Amount A gewährleisten zu können.

- Welche Auswirkungen auf das Steueraufkommen hat die Umsetzung von Säule Eins?

Die Umsetzung der Säule Eins wird sich für Bund, Länder und Kommunen finanziell auswirken. Die Höhe der Auswirkungen von Amount A wird u. a. beeinflusst durch die Anzahl der Konzerne, die im Anwendungsbereich sein werden, und deren Bezug zu Deutschland, durch die Ausgestaltung des Doppelbesteuerungsvermeidungsmechanismus sowie des MDSH und durch die Art und Weise der Berücksichtigung im Rahmen der Gewerbesteuer. Erste Schätzungen zu Amount A wurden seitens des ifo-Instituts im Auftrag des BMF bereits im Jahr 2021 vorgenommen. Mittlerweile haben sich aber auf internationaler Ebene weitere Entwicklungen ergeben, die zu berücksichtigen sind. Daher ist eine Aktualisierung der Berechnungen erforderlich. Dabei wird auch zu berücksichtigen sein, wie sich das von der KOM vorgeschlagene neue EU-Eigenmittel auswirken könnte. Im Bereich der Körperschaftsteuer sind zudem Fragen für den Bereich der Körperschaftsteuererlegung zu adressieren. Aufbauend auf der Studie des ifo-Instituts plant das BMF eine Kurzexpertise in Auftrag zu geben, die die fiskalischen Auswirkungen der Zwei-Säulen-Lösung, getrennt für jede Säule, für Deutschland **erneut** untersuchen soll. Die Ergebnisse hierzu werden im 2. Quartal 2023 erwartet.

## II. Säule Zwei (Einführung einer globalen Mindeststeuer)

Die Mindeststeuer i. H. v. 15 % wird für multinationale Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 750 Mio. Euro gelten. Für die Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung unter der Säule Zwei hat **auf internationaler Ebene** das OECD-Sekretariat am 20. Dezember 2021 international abgestimmte Musterregelungen (Model Rules) veröffentlicht, die als Blaupause zur Überführung der globalen effektiven Mindestbesteuerung in nationales Recht dienen sollen. Ergänzt wurden die Musterregelungen am

14. März 2022 durch die Veröffentlichung eines Musterkommentars, der als Auslegungs- und Interpretationshilfe dient. Durch die Veröffentlichung der Musterregelungen und des Musterkommentars sind die Arbeiten an den materiell-rechtlichen Regelungen der globalen effektiven Mindestbesteuerung auf OECD-Ebene weitestgehend abgeschlossen. Zur Beantwortung der verbliebenen offenen Anwendungsfragen und zur Begleitung der nationalen Umsetzung in den einzelnen Staaten wird im Global Anti-Base Erosion (GloBE)-Implementation Framework derzeit noch an Leitfäden („Administrative Guidance“) gearbeitet. Diese Leitfäden werden ergänzend zu den bestehenden Musterregelungen und dem zugehörigen Kommentar bei der nationalen Umsetzung zu berücksichtigen sein. Allerdings wird auf OECD-Ebene derzeit an der Ausgestaltung von Vereinfachungsmaßnahmen (Safe Harbour-Regelungen) gearbeitet. Das Grundanliegen ist, durch eine vereinfachte Systematik zur Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags für „risikofreie“ Jurisdiktionen eine Reduktion des Steuererhöhungsbetrags auf „Null“ vorzusehen. Neben einem temporären Safe Harbour auf Basis von Country-by-Country Reports (CbCR) - Daten wird insbesondere auch ein permanenter Mechanismus zur vereinfachten Berechnung der effektiven Steuerlast (z. B. ohne vollständige Berücksichtigung aller unter den Musterregelungen vorgesehenen Anpassungen) und damit zur Prüfung der Mindestbesteuerung diskutiert.

Nach der Veröffentlichung der Musterregelungen stellte die KOM **auf EU-Ebene** am 22. Dezember 2021 einen Richtlinienentwurf vor, der eine einheitliche und zeitnahe Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung innerhalb der EU sicherstellen soll. Die technischen Arbeiten am Richtlinienentwurf wurden in der ersten Jahreshälfte 2022 durch die französische EU-Ratspräsidentschaft zügig vorangetrieben und auf technischer Ebene abgeschlossen. Eine Einigung auf die Richtlinie konnte im Dezember 2022 erzielt werden. Sie gewährleistet die Umsetzung der Regelungen durch alle EU-Mitgliedstaaten auf Basis einer Richtlinie.

**Auf nationaler Ebene** arbeitet das BMF gemeinsam mit den Ländern an einem (ersten) Diskussionsentwurf eines nationalen Umsetzungsgesetzes. Es ist avisiert, dass die Regelungen zur globalen effektiven Mindestbesteuerung für Wirtschaftsjahre, die ab dem 31. Dezember 2023 beginnen, erstmalig Anwendung finden. Die Arbeiten zur nationalen Umsetzung werden fortlaufend mit Sitzungen der Unterarbeitsgruppe zur Säule Zwei begleitet.

Auch aus nationaler Sicht haben zielgenaue Vereinfachungsregeln große Priorität, um eine Balance zwischen Effektivität und Administrierbarkeit der neuen Regelungen zu schaffen. Daher wird die mögliche Ausgestaltung der o. a. Safe Harbour-Regelungen in der Unterarbeitsgruppe zur Säule Zwei regelmäßig thematisiert.

Insgesamt wird die Umsetzung der Säule Zwei Auswirkungen auf das Steueraufkommen von Bund, Ländern und Kommunen haben. Zur Ermittlung der fiskalischen Effekte verschiedener Szenarien unter der Säule Zwei hatte die EU-Steuerbeobachtungsstelle im Oktober 2021 erste Schätzungen veröffentlicht. Darin bezifferte sie das Mehraufkommen für Deutschland im ersten Jahr auf 7,8 Mrd. Euro; nach zehn Jahren auf 9,9 Mrd. Euro. Nach einer vom BMF beauftragten Studie des ifo-Instituts von Februar 2022 könnte das ebenfalls auf Basis von Schätzungen ermittelte Mehraufkommen in Deutschland im ersten Jahr 6,2 Mrd. Euro und nach zehn Jahren 6,9 Mrd. Euro betragen. Das ifo-Institut berücksichtigte in weiteren Berechnungen auch die erwarteten Anpassungen der Steuersätze (Anhebung der Ertragsteuern in den Niedrigsteuerländern auf 15 %) und den Rückgang von Gewinnverlagerungen, so dass sich die oben genannten ifo-Zahlen auf 1,7 Mrd. Euro / 1,8 Mrd. Euro reduzieren könnten. Diese erwarteten Anpassungsreaktionen zeigen, dass die Einführung der globalen Mindeststeuer unabhängig von den Auswirkungen auf das Steueraufkommen den Druck Niedrigsteuerländer mittel- und langfristig erheblich erhöhen kann. Aufbauend auf der Studie des ifo-Instituts plant das BMF eine Kurzexpertise in Auftrag zu geben, die die fiskalischen Auswirkungen der Zwei-Säulen-Lösung, getrennt für jede Säule, für Deutschland erneut untersuchen soll. Die Ergebnisse werden im 2. Quartal 2023 erwartet.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Silke Torp