



Was taugen die OECD-Vorschläge zur weltweiten Reform der Unternehmensbesteuerung?

Christoph Spengel*

1 Herausforderungen für die Internationale Besteuerung im Zeitalter der Digitalisierung

Die zunehmende Digitalisierung der Wirtschaft stellt für bestehende Geschäftsmodelle die größte Zäsur seit der industriellen Revolution dar. Wissenschaftler und supranationale Organisationen sind allgemein zuversichtlich in Bezug auf die positiven Auswirkungen der digitalen Transformation für die Gesellschaft, den Wohlstand und die innovativen Entwicklungen. Die digitale Revolution bringt jedoch auch erhebliche Herausforderungen für das bestehende globale System der Unternehmensbesteuerung mit sich. Allerdings gibt es bisher keine empirischen Erkenntnisse, ob digitale Unternehmen tatsächlich steuerlich aggressiver handeln als weniger digitale Unternehmen. Wichtige Spannungsfelder für die Besteuerung digitaler Unternehmen sind bereits identifiziert und gezielte Anpassungen des aktuellen Systems der Unternehmensbesteuerung empfohlen worden, um die Besteuerung von Gewinnen besser an den neuen Formen von Wertschöpfung auszurichten (Olbert und Spengel 2017; Ludwig et al. 2019).

Auf Initiative der OECD/G20-Staaten haben im November 2021 insgesamt 137 Länder eine Vereinbarung unterzeichnet, die weltweite Besteuerung von Unternehmen zu reformieren (OECD 2021a). Diese Reform basiert auf zwei Säulen (Pillars). Zum einen geht es um die Neuverteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten sowie um die Festlegung von Regeln, an welchen Stellen die Besteuerung anknüpfen soll (Pillar 1). Zum anderen wird eine globale Mindeststeuer in Höhe von 15 % vorgeschlagen, die über die Reformen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft klar hinausgeht und eine grundlegende Änderung des globalen Systems der Unternehmensbesteuerung darstellt (Pillar 2). Zu Pillar 2 hat die OECD am 20.12.2021 einen ausgearbeiteten Vorschlag veröffentlicht (OECD 2021b). Nur zwei Tage später hat die Europäische Kommission am 22.12.2021 einen

* Prof. Dr. Christoph Spengel | Lehrstuhl für ABWL und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II | Universität Mannheim

entsprechenden Richtlinienvorschlag vorgelegt, der in diesem Jahr verabschiedet und zum 1.1.2023 in Kraft treten soll (European Commission 2021).

2 Zwei-Pillar-Strategie der OECD

Pillar 1 – „Unified Approach“

Pillar 1 sieht den sogenannten „Unified Approach“ vor mit dem Ziel, die Besteuerungsrechte zwischen Ländern neu zu verteilen. So sollen die Marktstaaten, in denen vor allem die Nutzer von Produkten und Leistungen sitzen, stärker als bisher an der Besteuerung der Unternehmensgewinne beteiligt werden. Dafür sollen die weltweiten, konsolidierten Unternehmensgewinne in Routine- und Residualgewinne aufgeteilt werden. Ein Teil des Residualgewinns wird, proportional zur Höhe der entsprechenden Umsätze, auf alle Länder verteilt, in denen das Unternehmen Einnahmen erzielt. Ansonsten bleibt es bei der bestehenden Transferpreissystematik.

Der „Unified Approach“ sieht vor, die weltweiten, konsolidierten Unternehmensgewinne in Routine- und Residualgewinne aufzuteilen. Routinegewinne entsprechen den unternehmensspezifischen Kapitalkosten, Residualgewinne der Differenz zwischen konsolidierten Unternehmensgewinnen und den Routinegewinnen. Routinegewinne sollen entsprechend dem geltenden Verrechnungssystem auf die einzelnen Länder verteilt werden (Amount B). Ein Teil des Residualgewinns wird, proportional zur Höhe der entsprechenden Umsätze, auf alle Länder verteilt, in denen das Unternehmen Einnahmen erzielt (Amount A). Der verbleibende Rest des Residualgewinns wird nach der bestehenden Transferpreissystematik aufgeteilt (Amount C).

Marktstaaten Besteuerungsrechte auf einen willkürlich gewählten Anteil an den Unternehmensgewinnen einzuräumen – auch ohne eine Niederlassung oder Betriebsstätte in den entsprechenden Ländern – ist überzogen und erhöht sowohl die Steuerkomplexität als auch den Verwaltungsaufwand. Die vorgeschlagene Maßnahme, insbesondere die umsatzbasierte Zuteilung von Amount A, erfordert die genaue Nachverfolgung, in welchen Jurisdiktionen die Umsätze generiert wurden. Bei diesen Unternehmen, deren Geschäftsmodelle oft hoch integriert und auf der ganzen Welt verstreut sind, hat in den meisten Fällen jedoch nur der Hauptsitz des Unternehmens eine ganzheitliche Übersicht über deren Geschäftstätigkeit. Daher müssten die Behörden im Land des Hauptsitzes eines Unternehmens – zum Beispiel über eine supranational zuständige Behörde – den berechtigten Anteil der Umsätze zuverlässig an die zur Besteuerung von Amount A berechtigten Länder melden (Bräutigam et al. 2020).

Pillar 1 soll für multinationale Konzerne Anwendung finden, deren konsolidierter Umsatz 20 Milliarden Euro übersteigt. Ferner sind nur Residualgewinne betroffen, falls die Umsatzrendite 10 % überschreitet. Von diesen Residualgewinnen sollen 20-30 % (Amount A) den Marktstaaten zur Besteuerung zugewiesen werden. Weltweit fielen knapp 100 Konzerne unter den „Unified Approach“, in Deutschland derzeit zwischen vier und fünf Konzerne. Es würde also ein Sondersteuerregime für ganz wenige Konzerne weltweit geschaffen. Zudem bestehen große Vorbehalte (z.B. Spengel und Ludwig 2021), eine auf dem Umsatz basierende Nexusregelung zu

entwickeln und die Besteuerungsrechte einem Zielland ohne jegliche rechtliche Beteiligung wie etwa dem Vorhandensein einer Betriebsstätte oder einer Niederlassung in diesem Land zuzuweisen. Die Schaffung eines auf den Umsätzen basierenden, steuerpflichtigen Anknüpfungspunkts, der keine physische Präsenz erfordert, würde das Besteuerungsrecht auf alle Arten von Geschäften ausdehnen, sogar auf Exporte. Der Vorschlag, einen willkürlichen Betrag des Residualgewinns umzuverteilen, erhöht aller Voraussicht nach auch das Risiko von Doppelbesteuerung und den Erhebungsaufwand für die Steuerverwaltungen.

Pillar 2 – „GloBE“-Vorschlag

Pillar 2 zielt auf die globale Bekämpfung der Gewinnreduzierung durch Aushöhlung der Besteuerungsgrundlagen („Global Anti-Base Erosion“, kurz GloBE). Mit ihr soll den verbleibenden Risiken einer Gewinnverlagerung durch die Unternehmen entgegengewirkt werden, indem eine koordinierte globale Mindeststeuer von 15 % und ein weitreichendes Abzugsverbot für grenzüberschreitende Transaktionen eingeführt werden. Es geht bei Pillar 2 also vorrangig um die Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs (Schreiber und Spengel 2021). Zu Pillar 2 hat die OECD am 20.12.2021 einen ausgearbeiteten Vorschlag veröffentlicht (OECD 2021b). Nur zwei Tage später hat die Europäische Kommission am 22.12.2021 einen entsprechenden Richtlinienvorschlag vorgelegt, der in diesem Jahr verabschiedet und zum 1.1.2023 in Kraft treten soll (European Commission 2021). Pillar 2 soll für Unternehmen mit einem konsolidierten Umsatz von mehr als 750 Millionen Euro gelten, wovon in Deutschland nach eigenen Erhebungen 827 Unternehmen fielen. Wiederum würde ein Sondersteuerregime für wenige Unternehmen geschaffen, da es ansonsten bei den bestehenden Regelungen bleibt.

Pillar 2 befasst sich mit den Risiken einer Gewinnverlagerung durch die Unternehmen in Niedrigsteuergebiete. Die koordinierte Einführung sowohl einer globalen Mindeststeuer als auch eines Abzugsverbots ist weder auf digitale Unternehmen beschränkt, noch liefern die spezifischen Merkmale digitaler Geschäftsmodelle eine Begründung für die Einführung einer solch grundlegenden Reform. Der Vorschlag für eine Mindeststeuer sieht vor, das Einkommen von kontrollierten Tochtergesellschaften in die inländische Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn das ausländische Einkommen einem niedrigen effektiven Steuersatz unterliegt. Die Steuer auf das ausländische Einkommen soll auf den Mindeststeuersatz von 15 % aufgestockt werden („top-up tax“), und die Sitzstaaten sollen davon absehen, ihren gesetzlichen Steuersatz auf das ausländische Einkommen anzuwenden. Dieser Vorschlag würde das Wohnsitzprinzip stärken, da das weltweite Einkommen von Unternehmen zumindest der Mindeststeuer im Sitzland unterliegen würde. Das zweite Element von Pillar 2 – eine Steuer auf Zahlungen, die der Gewinnverlagerung dienen – hat einen gegenläufigen Effekt. Vorgesehen ist ein Abzugsverbot für Zahlungen an verbundene Unternehmen („undertaxed payments rule“), die nicht dem Mindeststeuersatz unterliegen. Diese Maßnahme würde die Aushöhlung der Steuerbasis durch innerbetriebliche Transaktionen in Niedrigsteuergebiete verhindern und das Quellenprinzip stärken.

Der vorgeschlagene Nexus und die Stärkung des Prinzips der Wohnsitz- und Quellenbesteuerung könnte die Attraktivität der Verlagerung von Einkommen in Niedrigsteuerländer und die Verlegung des Unternehmenssitzes verringern. Dennoch könnte Pillar 2 den internationalen Steuerwettbewerb verstärken, wobei die koordinierte Mindeststeuerhöhe die untere Grenze bei diesem Wettbewerb darstellen würde. Darüber hinaus steigt das Risiko der Doppelbesteuerung, wenn

alle Nationen versuchen, ihren Zugang zur Steuerbasis multinationaler Unternehmen zu erweitern. Schließlich gilt es zu bedenken, dass der Steuerwettbewerb über die Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften nicht ausgeschlossen ist. Für die Berechnung des effektiven Mindeststeuersatzes soll an den Gewinn und den effektiven Steueraufwand in der handelsrechtlichen Rechnungslegung angeknüpft werden, der modifiziert wird um temporäre Abweichungen zwischen dem tatsächlichen Steuerwand und jenem laut handelsrechtlicher Rechnungslegung. Hierbei spielt das Konzept der latenten Steuern („deferred taxes“) eine wichtige Rolle: Laut dem Regelwerk der OECD (OECD 2021a, Art. 4.4.4) und dem Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission (European Commission 2021, Art. 21 Nr. 7), wird der Steueraufwand um latente Steuerverbindlichkeiten erhöht, die sich in den kommenden fünf umkehren. Somit sind mit Bezug auf Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bis einschließlich fünf Jahren weiterhin steuerliche Lenkungsmaßnahmen möglich, wie etwa Sonder- und Sofortabschreibungen.

3 Alternative Vorschläge

Die OECD-Initiativen zur Reform des Systems der internationalen Unternehmensbesteuerung dienen ausschließlich dem Schutz der Steuereinnahmen der Mitgliedsstaaten. Das geht auf Kosten der Verbesserung der Investitionsbedingungen und damit der Beschäftigung, einschließlich der damit verbundenen Einnahmen aus Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen. Pillar 1 und 2 zielen darauf ab, den Marktstaaten einen fairen Anteil am Besteuerungsrecht zu sichern (Pillar 1). Gleichzeitig sollen die vorgeschlagenen globalen Mindestbesteuerungs- und Abzugsverbotsregelungen den Steuerwettbewerb einschränken und sowohl das Wohnsitz- als auch das Quellenprinzip stärken (Pillar 2).

Durch das Abstellen auf Größengrenzen beim Umsatz und der Rentabilität, die von Konzernen überschritten werden müssen, damit die Regelungen von Pillar 1 und 2 überhaupt zur Anwendung kommen, werden weltweit steuerliche Sonderregime für nur sehr wenige Unternehmen geschaffen. Eine globale Mindeststeuer verfälscht die Eigentumsstrukturen, wenn nicht alle Länder eine weltweite Besteuerung einführen und ausländische Steuern anrechnen. Darüber hinaus wird die Wahl des Standorts für reale Investitionen verfälscht, wenn einige Länder davon absehen, die Abzugsverbotsregelung zu übernehmen. Schwerwiegende wirtschaftliche Verzerrungen können nur dann verhindert werden, wenn die Unternehmensbesteuerung auf globaler Ebene – inklusive aller Steuersätze – vollständig harmonisiert wird (Tanzi 1995).

Von einer rechtlich bindenden Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (Pillar 2) innerhalb der Europäischen Union sollte dringend abgesehen werden. Eine Richtlinie würde den EU-Mitgliedstaaten ein Korsett anlegen, das nur durch einstimmigen Ratsbeschluss wieder abgelegt werden kann. In zahlreichen Mitgliedstaaten existieren bereits steuerliche Abzugsbeschränkungen für Lizenzgebühren. Zinsabzugsbeschränkungen sind durch die Antimissbrauchsrichtlinie (ATAD) gar EU-weit harmonisiert. Mit Blick auf Outbound-Gestaltungen werden missbräuchliche Gestaltungen bereits effizient durch die ebenfalls EU-weit harmonisierte Hinzurechnungsbesteuerung verhindert. Eine zusätzliche Mindeststeuer verursacht vor diesem Hintergrund weitestgehend nur zusätzliche Kosten der Steuerdeklaration und Administration. Flankierend zu den bestehenden Anti-

missbrauchsbestimmungen sollte eine Erhebung von Quellensteuern auf ins Ausland abfließende Zahlungen in Erwägung gezogen werden. Eine entsprechende Absicht zur Prüfung einer konsequenteren Erhebung von Quellensteuern ist auch im Koalitionsvertrag der Bundesregierung verankert (Koalitionsvertrag 2021, 167), entsprechende Vorschläge liegen seit längerer Zeit auf dem Tisch (Fuest et al. 2013; Fuest et al. 2014). Eine international koordinierte Ausweitung der Quellensteuer stellt die Quellenbesteuerung und damit die Zuteilung von Besteuerungsrechten sicher. Im Einklang mit dem bestehenden System kann eine Doppelbesteuerung durch die Anrechnung von Quellensteuern im Empfängerland vermieden werden. Durch diesen Vorschlag könnten auch Steueroasen trockengelegt werden.

Um bei den Besteuerungsrechten die Marktstaaten stärker einzubeziehen (Pillar 1), sollte in erster Linie die formelmäßige Aufteilung der Residualgewinne überprüft und dieser Ansatz mit den herkömmlichen Verrechnungspreismethoden kombiniert werden (vgl. bereits Avi-Yonah und Benshalom 2011). Zudem sollte ein größerer Fokus auf die indirekten Steuern gelegt werden, um dort, wo die Umsätze erfolgen, entsprechende Steuereinnahmen zu erzielen. Die nach dem Bestimmungslandprinzip erhobene Mehrwertsteuer als ein bereits vorhandenes Instrument zur Besteuerung des Verbrauchs in den Marktstaaten, ist hierzu ideal geeignet. Die Erhebung der Mehrwertsteuer bei digitalen Diensten durchzusetzen, ist ein entscheidender Schritt, um Steuereinnahmen in den Marktstaaten zu generieren und zu schützen (Spengel und Ludwig 2021). Es geht dabei nicht um eine Höherbelastung der Konsumenten digitaler Dienstleistungen, sondern um die Unterbindung von Steuerbetrug durch bewusste Nichtdeklaration der Mehrwertsteuer auf solche Umsätze; allein dem deutschen Fiskus entgeht dadurch jährlich ein einstelliger Milliardenbetrag (ZEW 2017). Darüber hinaus trägt die zunehmende Bedeutung der Sharing Economy zu einer Defragmentierung der Marktanbieter bei. Dadurch stellt sich die Frage, ob die Mehrwertsteuerbefreiung für kleine Unternehmen, die bei Einführung vor über 50 Jahren in Deutschland mit unverhältnismäßigen Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten begründet wurde, bei hochgradig digitalisierten Interaktionen zwischen Marktteilnehmern mit systematischen und vollständigen Kenntnissen über Transaktionsdaten eigentlich noch angemessen ist. Schließlich könnte die Durchsetzung der Mehrwertsteuer auf nicht-monetäre Transaktionen, das heißt die Bezahlung mit Nutzerdaten für Dienste von Google oder Facebook, eine praktikable Lösung sein, um die Steuereinnahmen im Marktstaat zu sichern, und steht zudem in Einklang mit den bestehenden Steuerprinzipien.

Literaturverzeichnis

Avi-Yonah, R.S., I. Benshalom. 2011. Formulary apportionment: Myths and prospects-promoting better international tax policy and utilizing the misunderstood and under-theorized formulary alternative. *World Tax Journal* 3: 371-398.

Bräutigam, R., K. Kellermann, C. Spengel. 2020. Neuordnung der Besteuerungswelt durch den „OECD Pillar One“ – Bedeutungswandel der Kernbegriffe und (unlösbare?) Herausforderungen. *Internationales Steuerrecht* 29: 281-287.

European Commission. 2021. *Proposal for a council directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union*. COM(2021) 823 final. [online] https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf. [31.01.2022].

Fuest, C., C. Spengel, K. Finke, J.H. Heckemeyer, H. Nusser. 2013. Profit shifting and “aggressive” tax planning by multinational firms: issues and options for reform. *World Tax Journal* 5: 307-324.

Fuest, C., C. Spengel, K. Finke, H. Nusser. 2014. *Extending Taxation of Interest and Royalty Income at Source – an Option to Limit Base Erosion and Profit Shifting*. ZEW-Discussion Paper Nr. 14-073, Mannheim.

Koalitionsvertrag zwischen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP. 2021. *Mehr Fortschritt wagen. Bündnis für Gerechtigkeit, Freiheit und Nachhaltigkeit*. [online] <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/1990812/04221173eef9a6720059cc353d759a2b/2021-12-10-koav2021-data.pdf>. [31.01.2022]

Ludwig, C., M. Olbert, C. Spengel. 2019. Transfer Pricing for Data Businesses – How to Apply the Arm’s Length Principle to the Digital Economy. In P. Pistone and D. Weber (Eds.), *Taxing the digital economy: the EU proposals and other insights*. Amsterdam.

Olbert, M., C. Spengel. 2017. International taxation in the digital economy: challenge accepted? *World Tax Journal* 9: 3-46.

OECD. 2021a. *International collaboration to end tax avoidance*. [online] <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.htm>. [31.01.2022].

OECD. 2021b. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. [online] <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>. [31.12.2022].

Schreiber, U., C. Spengel. 2021. Die Steuerpläne der OECD: Ausweg oder Irrweg? *Der Betrieb* 70: 2512-2520.

Spengel, C., C. Ludwig. 2021. Taxing the Digital Economy – An Academic Perspective. In BDI/EY (Eds.), *Taxing the Digitalization of the Economy: The Two Pillar Approach*. Berlin: 18-23.

Tanzi, V. 1995. *Taxation in an Integrating World*. Washington D.C.

ZEW. 2017. *Struktur und Volumen des Marktes von Internetdienstleistungen mit Fokus auf Drittlandsunternehmen*. Abschlussbericht an das Bundesministerium der Finanzen, Referat I A 3. [online] http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Abschlussbericht_DigiDL2017.pdf. [31.01.2022].