



# Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF zur OECD-Reform der Besteuerung multinationaler Unternehmen

- Der Beirat analysiert die zu erwartenden ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der OECD-Reform und diskutiert offene Fragen zur Umsetzung der internationalen Einigung.
- Gutachten und Stellungnahmen des unabhängigen Wissenschaftlichen Beirats beim BMF sind als Beitrag zum allgemeinen Diskurs zu verstehen und geben nicht notwendigerweise die Meinung des BMF wieder.
- Im folgenden Artikel wird die Kurzfassung einer Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen wiedergegeben. Die vollständige Fassung wurde auf der Website des BMF veröffentlicht.<sup>1</sup>

## Einleitung

Im Rahmen des OECD-/G20-Projekts zur Bekämpfung der internationalen Steuervermeidung (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) haben die teilnehmenden Staaten vereinbart, die Regeln der Besteuerung multinationaler Unternehmen zu reformieren.

Die Reform besteht aus zwei Elementen. Das erste Element (Säule 1) sieht vor, dass Unternehmensgewinne künftig anteilig in den Ländern versteuert werden, in denen Unternehmen ihre Produkte und Dienstleistungen absetzen, also in den Marktländern. Nach den geltenden Regeln zahlen Unternehmen dort Gewinnsteuern, wo sie ihren Sitz haben oder wo sie produzieren und neue Produkte und Dienstleistungen entwickeln. Den Marktländern fällt bislang die Umsatzsteuer zu; künftig soll es bei sehr großen Unternehmen auch eine Beteiligung an Gewinnsteuern geben. Das zweite Element (Säule 2) sieht die Einführung einer weltweiten Mindestgewinnbesteuerung in Höhe von 15 Prozent vor.

Hierzu hat das Inclusive Framework on BEPS am 20. Dezember 2021 eine Modellgesetzgebung vorgelegt, zu deren Umsetzung auf EU-Ebene die Europäische Kommission am 22. Dezember 2021 einen Richtlinienvorschlag unterbreitet hat.<sup>2</sup>

Von den beteiligten Regierungen wurde diese Vereinbarung vielfach als Durchbruch im Kampf gegen Steuervermeidung und schädlichen Steuerwettbewerb bewertet. Es besteht kein Zweifel daran, dass eine Zustimmung von über 140 Staaten zu Eckpunkten einer Reform der internationalen Besteuerung einen historischen Schritt in der Entwicklung des internationalen Steuersystems darstellt. Dennoch wirft das Projekt eine Reihe von Problemen auf und verschiedene Fragen zur Umsetzung sind offen. Die Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF analysiert die ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der Vereinbarungen und benennt einige offene Fragen der Umsetzung.

<sup>1</sup> <http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20220831>

<sup>2</sup> Vergleiche Europäische Kommission (2021). Für Literaturhinweise in diesem Beitrag siehe das Literaturverzeichnis im Gutachten (siehe Fußnote 1).

## Grundzüge der vereinbarten Neuregelungen und Ziele der Initiative

In der öffentlichen Debatte über die Reform steht die Mindestbesteuerung der Gewinne internationaler Konzerne in Höhe von 15 Prozent im Vordergrund, also Säule 2. Säule 1 bringt ebenfalls eine wichtige Veränderung: Sie schafft erstmals ein Gewinnbesteuerungsrecht für die Länder, in denen Unternehmen ihre Produkte und Dienstleistungen absetzen.

### Säule 1: Verlagerung von Besteuerungsrechten in Marktländer

Die Verlagerung von Besteuerungsrechten in Marktländer soll wie folgt funktionieren: Zunächst wird Säule 1 nur für sehr große multinationale Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 20 Mrd. Euro gelten.<sup>3</sup> Unternehmen des Finanzsektors und der Rohstoffförderung sind ausgenommen. Es sollen ferner nur Gewinne betroffen sein, die 10 Prozent des Umsatzes überschreiten (Residualgewinn). Von diesen Gewinnen sollen 25 Prozent den Marktländern zur Besteuerung zugewiesen werden (Betrag A). Diese Regeln sollen in einem bindenden, multilateralen Steuervertrag vereinbart werden.

Nach Berechnungen unter Verwendung von ORBIS-Daten (Fuest et al. 2021a) wären weltweit nur 88 Unternehmen unter den für Säule 1 vorgesehenen Regelungen steuerpflichtig; die Summe der Residualgewinne dieser Unternehmen beträgt 328 Mrd. Euro. Unter den weltweit betroffenen Unternehmen haben sieben Unternehmen ihren Hauptsitz in Deutschland, die Residualgewinne dieser Unternehmen betragen insgesamt 4,3 Mrd. Euro.

<sup>3</sup> Für die Zukunft wird abhängig von den Erfahrungen mit dieser Regelung eine Senkung dieser Schwelle auf 10 Mrd. Euro in Aussicht gestellt.

### Säule 2: Mindestbesteuerung

Die Mindestbesteuerung soll durch eine Kombination aus Sitz- und Quellenstaat-Mindeststeuern umgesetzt werden, die sich aus folgenden Elementen zusammensetzt:

Im Sitzstaat:

1. Income Inclusion Rule (Zusätzliche Besteuerung hinzugerechneter, niedrig besteuerteter Gewinne von Tochtergesellschaften)

2. Switch-Over Rule (Wechsel von Freistellungs- zu Anrechnungsmethode in Bezug auf Betriebsstättengewinne)

Im Quellenstaat:

3. Undertaxed Payments Rule (Besteuerung abzugsfähiger konzerninterner Zahlungen an niedrig besteuerte Konzerngesellschaften)

4. „Subject to Tax“-Klauseln (Versagung von DBA-Quellensteuerverzichten beziehungsweise Einführung konditionierter Quellensteuern)

Die Mindestbesteuerung soll neben schon bestehende Regeln treten, die sich gegen eine als missbräuchlich niedrig eingestufte Besteuerung von Gewinnen richten. Zu diesen Regeln gehören beispielsweise Abzugsverbote für bestimmte Zinsen und Lizenzgebühren sowie die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz.

### Ziele der Reform

Nach dem Wortlaut der Vereinbarungen über diese Reform vom 8. Oktober 2021 (OECD 2021a) wird das Ziel verfolgt, die steuerlichen Herausforderungen zu bewältigen, die sich durch die Digitalisierung der Wirtschaft ergeben („two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy“). Zu diesen Herausforderungen gehört die internationale Steuervermeidung, die durch die wachsende Bedeutung

hochmobiler immaterieller Aktiva erleichtert wird. Das OECD-Reformvorhaben geht jedoch über spezifische steuerliche Aspekte der Digitalisierung hinaus. Es richtet sich generell gegen Steuervermeidung durch große multinationale Unternehmen. Außerdem soll der internationale Trend zu immer niedrigeren Steuersätzen auf Unternehmensgewinne, der häufig als unerwünschtes „Race to the Bottom“ kritisiert wird, aufgehalten werden. Darüber hinaus soll verhindert werden, dass Handelskonflikte zwischen Staaten entstehen, weil Länder zunehmend unilateral steuerpolitische Maßnahmen ergreifen, um ihre Steuereinnahmen zu steigern. Ein aktuelles Beispiel ist die Einführung von Digitalsteuern (Digital Services Taxes) in einigen Ländern.

## Die einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage

Die OECD-Reform erfordert die Einigung auf eine einheitliche Definition des Gewinns und der für die Bestimmung der effektiven Steuerlast zu berücksichtigenden Gewinnsteuern. Die beteiligten Staaten verfolgen die Strategie, eine gemeinsame Bemessungsgrundlage zu definieren, die von den internationalen handelsrechtlichen Vorschriften der Rechnungslegung (International Financial Reporting Standards, IFRS) ausgeht und um vereinbarte Anpassungen ergänzt werden soll.

Zu beachten ist, dass die gemeinsame Bemessungsgrundlage nicht für die gesamte Unternehmensbesteuerung gelten soll, sondern nur für die Berechnung von Betrag A (Säule 1), für die Berechnung der effektiven Steuerbelastung an ausländischen Standorten (Säule 2) sowie für die Bemessung der zusätzlich zu entrichtenden Steuer („Top-up Tax“).

Es geht also nicht um eine vereinheitlichte Bemessungsgrundlage für das gesamte Steuersystem oder für die jeweiligen nationalen Gewinnsteuern. Daher dürfte eine Einigung leichter fallen als bei einer umfassenden Vereinheitlichung. Hinzu kommt, dass es den unterzeichnenden Ländern freisteht, die Regeln der Mindestbesteuerung selbst

anzuwenden oder nicht.<sup>4</sup> Sie verpflichten sich aber, wenn sie das tun, dazu, sich an die vereinbarte Ausgestaltung zu halten. Wenn sie die Regeln selbst nicht umsetzen, sollen sie zumindest deren Anwendung durch andere Länder akzeptieren.<sup>5</sup>

Für die EU-Mitgliedstaaten wäre die Umsetzung verpflichtend, sofern die Richtlinie zur Umsetzung von Säule 2 (COM (2021) 823) verabschiedet wird.

## Auswirkungen auf das Steueraufkommen und die steuerliche Belastung der betroffenen Unternehmen

Die Vereinbarungen zur Säule 1 haben begrenzte Auswirkungen auf das Steueraufkommen, weil davon nur wenige Unternehmen betroffen sind. Die Auswirkungen der Mindestbesteuerung (Säule 2) sind bedeutender, weil deutlich mehr Unternehmen erfasst werden. Die Effekte hängen von verschiedenen Faktoren ab. Dazu gehören die bestehende Verteilung der Gewinne multinationaler Unternehmen sowie deren aktuelle Besteuerung, Verhaltensänderungen seitens der Unternehmen in Reaktion auf die Mindestbesteuerung sowie Änderungen der nationalen Steuerpolitiken in den betroffenen Ländern.

## Fiskalische Wirkungen der Mindeststeuer ohne Verhaltensänderungen

Schätzungen der OECD (2020, S. 88) beziffern den weltweiten Steueraufkommenszuwachs pro Jahr ohne US-Unternehmen mit 40-48 Mrd. US-Dollar. Spätere Schätzungen der OECD sprechen unter

<sup>4</sup> Für die EU-Mitgliedstaaten wäre die Umsetzung verpflichtend, wenn der vorliegende Entwurf für eine EU-Richtlinie zur Umsetzung von Säule 2 (COM (2021) 823) angenommen wird.

<sup>5</sup> OECD (2021a), S. 3.



Einschluss der USA von weltweiten Mehreinnahmen in Höhe von 150 Mrd. US-Dollar (OECD 2021b, S. 5).

Andere Studien wurden vom EU Tax Observatory (Baraké et al. 2021a, b) vorgelegt. In Berechnungen auf der Basis von Daten des Jahres 2017 ergeben sich für Deutschland jährliche Steuermehreinnahmen von 13,1 Mrd. Euro, für die Europäische Union (EU) insgesamt 83,3 Mrd. Euro (Baraké et al. 2021b).<sup>6</sup>

Diese Zahlen gelten für den Fall ohne die mittlerweile beschlossenen Carve-Outs, also Abzugsbeiträgen für realwirtschaftliche Aktivitäten. Baraké et al. (2021b) schätzen, dass ein Carve-Out in Höhe von 5 Prozent den Steueraufkommenszuwachs erheblich reduzieren würde, auf 9,9 Mrd. Euro für Deutschland und 71,5 Mrd. Euro für die EU.

Zu noch niedrigeren Steuermehreinnahmen für Deutschland kommt eine aktuelle, noch unveröffentlichte Studie des ifo Instituts, die sich auf Country-by-Country-Reporting-Mikrodaten stützt. In der Presse wurde im Oktober 2021 berichtet, dass Deutschland nach dieser Studie Mehreinnahmen in Höhe von rund 5 Mrd. Euro erwarten kann.<sup>7</sup>

## Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen für Schätzungen der fiskalischen Effekte

Das zu erwartende zusätzliche Steueraufkommen verändert sich, wenn Verhaltensänderungen berücksichtigt werden. Dabei geht es erstens um Verhaltensänderungen bei Unternehmen: Sinkende Steuersatzdifferenzen könnten Steuervermeidung durch internationale Gewinnverlagerung

reduzieren. In einer aktuellen Studie auf Basis von Country-by-Country-Reporting-Mikrodaten schätzen Fuest et al. (2021b), dass internationale Gewinnverlagerung großer multinationaler Unternehmen mit Hauptsitz in Deutschland, die unter die Mindestbesteuerung fallen, in Deutschland zu Steueraufkommensausfällen von 1,6 Mrd. Euro pro Jahr führt. Man kann davon ausgehen, dass die Mindestbesteuerung diesen Betrag reduzieren würde, sodass netto noch geringe Aufkommenszuwächse verbleiben. Gleichzeitig wird die höhere Steuerbelastung die Unternehmen dazu veranlassen, Investitionen und Beschäftigung zu reduzieren, mit negativen Folgen für das Steueraufkommen.

Geringere Steueraufkommenszuwächse in Hochsteuerländern wie Deutschland sind zweitens zu erwarten, wenn die Niedrigsteuerländer ihre Steuern in Reaktion auf die Mindestbesteuerung erhöhen. Man muss davon ausgehen, dass es dazu kommen wird. Niedrigsteuerländern soll es gestattet sein, von den bei ihnen ansässigen Gesellschaften multinationaler Konzerne selbst die Zusatzsteuer zu erheben, die das Besteuerungsniveau dieser Gesellschaften auf den Effektivsatz von 15 Prozent anhebt (Domestic Top-up Tax).<sup>8</sup> Niedrigsteuerländer sind demnach nicht gezwungen, ihre allgemeine Besteuerung entsprechend anzuheben, um das Aufkommen der Mindeststeuer im Land zu halten.

## Umsetzung auf EU-Ebene und Implikationen für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland

Mit dem Richtlinienvorschlag vom 22. Dezember 2021 hat die Europäische Kommission die Grundlage für eine schnelle und flächendeckende Einführung der Mindestbesteuerung in der EU gelegt.<sup>9</sup> In der Folge stellt sich zum einen die Frage, wie die Richtlinie zur Mindestbesteuerung in die

<sup>6</sup> In Schätzungen, die auf Daten des Jahres 2016 beruhen, ergeben sich erheblich niedrigere Steuermehreinnahmen: ohne Carve-Outs für Deutschland lediglich 5,4 Mrd. Euro, für die EU 49,8 Mrd. Euro. In Baraké et al. (2021a) werden ebenfalls niedrigere Mehreinnahmen geschätzt auf der Grundlage einer noch engeren Datenbasis.

<sup>7</sup> Vergleiche handelsblatt.com: <http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20220837>

<sup>8</sup> Siehe dazu Art. 10 EU-RLV (Europäische Kommission (2021)).

<sup>9</sup> Europäische Kommission, COM (2021) 823 final.



bereits bestehenden EU-Richtlinien eingepasst wird (insbesondere Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD), Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie). Zum anderen sind die Konsequenzen der Umsetzung der Mindestbesteuerungs-Richtlinie in das nationale Steuerrecht zu bedenken.

## ■ EU-Ebene

Während die OECD-/G20-Initiative keine Pflicht der teilnehmenden Staaten zur Einführung der Mindestbesteuerung vorsieht, soll die Mindestbesteuerung für die Mitgliedstaaten der EU verbindlich sein.

Die Europäische Kommission geht von einstimmiger Annahme der Richtlinie auf der Grundlage von Art. 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union aus. In Teilbereichen wird der Europäischen Kommission in der Richtlinie die Befugnis für delegierte Rechtsakte eingeräumt. Änderungen setzen wiederum Einstimmigkeit voraus. Da es sich um ein innovatives Regelwerk und nicht um die Angleichung bestehender nationaler Vorschriften handelt, ist davon auszugehen, dass ein hoher Anpassungsbedarf bestehen wird, zumal auch die Arbeiten auf OECD-/IF-Ebene noch nicht abgeschlossen sind und für das Jahr 2022 ein Administrative Framework und ein Musterkommentar angekündigt sind.

Die Frage, wie die Income Inclusion Rule der Mindestbesteuerung mit der Hinzurechnungsbesteuerung der ATAD<sup>10</sup> abgestimmt wird, beantwortet der Richtlinienentwurf im Sinne eines Nebeneinanders beider Regeln, wobei die Hinzurechnungsbesteuerung nach Art. 3 ATAD vorrangig eingreifen soll. Erst in einem zweiten Schritt wird die Income Inclusion Rule zur Anwendung gebracht. Dabei findet die Besteuerung nach der ATAD-Hinzurechnung volle Berücksichtigung, Doppelbesteuerung wird hier also vermieden.

Für die Umsetzung der Subject-to-Tax-Klausel bedarf es einer Anpassung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie durch Konditionierung des Verzichts auf Quellenbesteuerung, die im Richtlinienentwurf in Aussicht gestellt wird. Darüber hinaus ist zu beachten: Jede Anpassung der europäischen Mindestbesteuerung an zukünftige Entwicklungen außerhalb der EU wird dadurch erschwert, dass Änderungen der Richtlinie nur einstimmig erfolgen können. Dies kann den Handlungsspielraum sowohl einzelner Mitgliedstaaten als auch der EU insgesamt im internationalen Steuerwettbewerb erheblich einschränken. Sofern Drittstaaten die Mindestbesteuerung nicht einführen oder diese abmildern (etwa durch abweichende Regelungen zur Ermittlung des Mindeststeuersatzes), gibt es einen Anreiz zur Sitzverlegung, um der Mindestbesteuerung innerhalb der EU zu entgehen.

## ■ Umsetzung in nationales Recht

Die Mitgliedstaaten sollen verpflichtet werden, die Richtlinie bis zum 31. Dezember 2022 in nationales Recht umzusetzen und ab dem 1. Januar 2023 zur Anwendung zu bringen. Dies stellt erhebliche Anforderungen an die Unternehmen, die ihr Rechnungswesen entsprechend anpassen müssen. Auch der deutsche Gesetzgeber steht vor großen technischen, aber auch rechtlichen Herausforderungen. Vieles spricht für die Regelung in einem eigenen Gesetz oder als eigener Abschnitt im Außensteuergesetz. Anders als die bisherige Hinzurechnungsbesteuerung setzt die Income Inclusion Rule nicht auf der Gewinnermittlung nach dem Einkommensteuergesetz (EstG) und Klimaschutzgesetz auf, sondern enthält umfangreiche eigenständige Regeln, die eine Integration in bestehende Gesetze erschweren.

## ■ Schlussfolgerungen

Das OECD-Projekt zur Reform der Besteuerung multinationaler Unternehmen sieht grundlegende Änderungen des internationalen Steuersystems vor. Es wird erwartet, dass so die internationale Steuervermeidung durch multinationale

10 ATAD, RL 2016/1164, Abl. EU vom 19. Juli 2016, L 193/1.



Unternehmen eingedämmt wird und Konflikte zwischen Staaten abnehmen, die in den vergangenen Jahren durch unilaterale steuerliche Maßnahmen wie etwa die Einführung von Digitalsteuern ausgelöst worden sind.

Die Steueraufkommenszuwächse, die Deutschland erwarten kann, liegen im einstelligen Milliardenbereich. Ihre Höhe hängt stark davon ab, wie die betroffenen Unternehmen auf die Mindestbesteuerung reagieren und wie andere Staaten ihre Steuerpolitik anpassen.

Ein wichtiger Ertrag der Mindeststeuer könnte darin liegen, dass die allgemeine Steuermoral gestützt wird, sofern Steuervermeidung durch die Reform zurückgedrängt wird. Gleichzeitig ist zu bedenken, dass die Mindeststeuer nicht nur die Besteuerung der Unternehmen erhöht, die bislang Steuervermeidungsmöglichkeiten nutzen. Es werden alle Unternehmen höher besteuert, die in Ländern tätig sind, in denen ihr effektiver Steuersatz unter

15 Prozent liegt – auch Unternehmen, die keinerlei Steuervermeidung betreiben. Die Mehrbelastung beeinträchtigt die Wettbewerbsfähigkeit dieser Unternehmen – mit negativen Auswirkungen auf Investitionen, Beschäftigung und von diesen Unternehmen gezahlte Löhne.

Eine Hürde bei der Umsetzung der geplanten Reformen liegt in der erforderlichen internationalen Einigung über die steuerliche Bemessungsgrundlage. Für die Verankerung im europäischen Recht liegt mit dem Richtlinienentwurf zur Umsetzung von Säule 2 (Mindeststeuer-Richtlinie) ein Vorschlag vor. Zu bedenken ist, dass es für Länder außerhalb der EU attraktiver werden kann, die Regeln zur Mindestbesteuerung selbst nicht umzusetzen, wenn die EU sie einmal umgesetzt hat und dieser Vorgang wegen der Einstimmigkeitsregel kaum reversibel ist. Deshalb ist zu empfehlen, dass die EU die Richtlinie zur Umsetzung der Säule 2 zumindest nicht verabschiedet, bevor andere wichtige Handelspartner das ebenfalls getan haben.