

quoten ausstellte (*Janský*, *Effective Tax Rates of Multinational Enterprises in the EU*, 2019, S. 15). Danach soll die effektive Belastung deutlich unterhalb der nominalen Steuerbelastung liegen. In einer intensiven Analyse dieser Studie kommen *Maiterth* und *Huber* jedoch zu dem Ergebnis, dass die *Janský*-Studie keine tragfähigen und belastbaren Ergebnisse liefern. Vielmehr bezeichnen sie die Aussage, geringerer effektiver Belastung großer Unternehmen als „fake-news“ (*Maiterth/Huber*, *Accounting for Transparency*, Working Papers Series No. 6, 2019, S. 31).

V. Strukturreformen – Stammhäuser in Deutschland

Bei der Reformbedürftigkeit des deutschen Unternehmensteuerrechts bedarf es neben dem isolierten Blick auf das Belastungsniveau ebenso der Analyse steuerrechtlicher Strukturen. Auf dem Prüfstand stehen insb. steuerrechtliche Regelungen, die Unternehmen bei ihren nationalen und grenzüberschreitenden Aktivitäten aus Deutschland hemmen (siehe auch Impulspapier „Modernisierung des Unternehmensteuerrechts“ der CDU/CSU-Fraktion). Dies betrifft insb. die Standortqualität für Holdinggesellschaften und in diesem Zusammenhang die Möglichkeit wettbewerbsfähiger Strukturen für Stammhäuser in Deutschland. In der Gesamtschau zeigen sich deutliche Hemmnisse für die Stammhäuser und Holdinggesellschaften in Deutschland, klassische Konzernfunktionen in Deutschland bzw. aus Deutschland heraus wahrzunehmen. Die Hürden ergeben sich durch zahlreiche kleinteilige Regelungen sowie überschneidende Regelungen zur Missbrauchsvermeidung. Dies gilt neben zahlreichen strukturellen Fehlwirkungen im Besonderen für wichtige Konzernfunktionen, wie die Konzernfinanzierung, Lizenzierungen und nicht zuletzt die Schaffung von betriebswirtschaftlich notwendigen Unternehmensstrukturen. Darüber hinaus steht auch die mangelnde Belastungsneutralität in der Kritik, die insb. aus Sicht der mittelständisch geprägten Unternehmen einen Wettbewerbsnachteil darstellt.

1. Konzernfinanzierung

Eine klassische Steuerungsaufgabe eines Stammhauses ist die Sicherung und Struktur der Finanzierung des Unternehmens. Aufgrund zahlreicher Hemmnisse, wie einer fehlenden Verlustberücksichtigung bei Währungskursschwankungen (§ 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG), einer unzureichenden Escape-Klausel (Beteiligungsbuchwertkürzung bei der Escape-Klausel zur Zinsschranke, § 4h Abs. 2 Satz 5-7 EStG) oder überbordender

Hinzurechnungen im Wege der GewSt (überzeichnete gesetzlich unterlegte Hinzurechnungszinssätze, künstliche Aufgliederung von wirtschaftlich einheitlichen Sachverhalten oder Mehrfachberücksichtigung der Finanzierungsanteile durch Kaskadeneffekte bei der Hinzurechnung) wird die Konzernfinanzierung in Deutschland deutlich erschwert.

2. Unternehmensstrukturen

Für Stammhäuser besteht die Notwendigkeit, ihre Unternehmensstrukturen an wirtschaftliche Veränderungen anzupassen. Umstrukturierungen (z.B. Formwechsel) im Drittland führen jedoch oftmals zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und zu einer Besteuerung im Inland beim deutschen Stammhaus, ohne dass es zu entsprechenden Liquiditätszuflüssen kommt.

3. Belastungsneutralität

Zudem besteht trotz der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) keine Belastungsneutralität zwischen KapGes. und Personenunternehmen. Nichtabziehbare Betriebsausgaben und Steuerzahlungen gelten als entnommen und sind nicht tarifbegünstigt und führen zu einer Schlechterstellung von Personenunternehmen gegenüber KapGes.

Diese kurz skizzierten Beispiele sollen den Handlungsbedarf struktureller Reformen unterstreichen. Signifikant steigende Doppelbesteuerungsverfahren (Deutschland hat weltweit die meisten offenen Doppelbesteuerungsverfahren, OECD MAP-Statistic 2018) sowie die Unzulänglichkeiten des Außensteuerrechts (*Haase*, *ifst-Schrift* 521 (2017), S. 25) verdeutlichen zusätzlich den Handlungsdruck für die Steuerpolitik.

VI. Fazit

Eine Modernisierung des deutschen Unternehmensteuerrechts ist aus standortpolitischen Gründen dringender denn je geboten, um zu den anderen Industriestaaten aufzuschließen zu können. Nicht nur das Belastungsniveau muss dringend angepasst werden, sondern der Fokus muss auch auf moderne Strukturreformen gerichtet werden. Steuerrechtliche Hemmnisse und überbordende Missbrauchsregelungen gehören auf den Prüfstand und müssen einem modernen und ausgewogenen Unternehmensteuerrecht weichen. Steuerpolitik muss wieder zur aktiven Standortpolitik werden.

Internationales Steuerrecht

WP/StB/FBISr Franz Prinz zu Hohenlohe, München / StB/FBISr Prof. Dr. Axel Nientimp, Düsseldorf

Das Zwei-Säulen-Konzept der OECD zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung

WP/StB/FBISr Franz Prinz zu Hohenlohe ist Partner und Vorstand der WTS in München; StB/FBISr Prof. Dr. Axel Nientimp ist Partner der WTS in Düsseldorf.

Im Zuge des OECD-Aktionsplans zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) kristallisierte sich die Digitalisierung der Wirtschaft als eine der wesentlichen steuerlichen Herausforderungen der Gegenwart und Zukunft heraus. Dieser Beitrag disku-

tiert die Zukunft der internationalen Unternehmensbesteuerung und Neuordnung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten, außerdem werden die aktuellen Entwicklungen und Vorschläge der OECD zu einer globalen formelhaften Geweiteilung und einer globalen Mindestbesteuerung diskutiert.

I. Einleitung

Die OECD hat bereits in 2015 einen ersten Report veröffentlicht, in dem auf die steuerlichen Herausforderungen der „Digital Economy“ eingegangen wurde.¹ Weiter veröffentlichte die OECD am 31.05.2019 das „Programme of Work“ (PoW),² mithilfe dessen die Mitglieder der G20/des OECD BEPS Inclusive Framework, dem insgesamt 137 Staaten angehören, eine abgestimmte Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft erarbeiten sollen. Diese abgestimmte Lösung stützt sich auf zwei Säulen („Pillar 1“ und „Pillar 2“). Durch Pillar 1 sollen die Anknüpfungspunkte für die Besteuerung (sog. „Nexus rules“), Gewinnallokationsregeln und die Aufteilung von Besteuerungsrechten neu geregelt werden. Pillar 2 soll dagegen sicherstellen, dass Unternehmensgewinne einer globalen Mindestbesteuerung unterliegen. Folglich steht Pillar 2 – anders als Pillar 1 – nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft und verfolgt zudem eine andere Zielsetzung als das eigentliche BEPS-Projekt.³ Ende Mai 2019 wurde das PoW vom OECD BEPS Inclusive Framework angenommen und im Juni 2019 beim G20-Treffen der Finanzminister genehmigt.⁴ In ihrer ersten, vorläufigen Folgenabschätzung im Februar 2020 kam die OECD zu dem Ergebnis, dass aus einer Umsetzung von Pillar 1 und 2 einerseits eine bedeutsame Reduktion von Gewinnverlagerungen, andererseits aber auch ein erheblicher Anstieg der Steuereinnahmen zu erwarten ist.⁵

II. Säule 1: Globale formelhafte Gewinnaufteilung/ Unified Approach

1. Entwicklung des BEPS-Projekts

Am 09.10.2019 veröffentlichte das OECD Sekretariat einen Vorschlag zu einem „Unified Approach“ zu Pillar 1.⁶ Hierzu fand am 21. und 22.11.2019 eine öffentliche Anhörung bei der OECD in Paris statt.⁷ Am 31.01.2020 wurden nun in einem OECD/G20 Inclusive Framework Statement weiter ausformulierte Überlegungen zu Pillar 1 veröffentlicht.⁸ Für Juli 2020 wird eine überarbeitete Version der Vorschläge zu der Tagung der Mitglieder des Inclusive Frameworks in Berlin erwartet.

2. Darstellung des aktuellen Vorschlags

Der Vorschlag vom Oktober 2019 beruhte nicht auf einem Konsens der Mitglieder des Inclusive Frameworks und so

scheinen z.B. die USA noch grundsätzliche Bedenken hinsichtlich des vorgeschlagenen Ansatzes zu haben.⁹ In dem Statement vom Januar 2020 bekräftigen die Mitglieder des Inclusive Framework den Versuch, einen Konsens auf dieser Basis zwischen den Staaten voranzutreiben. Der von der OECD vorgeschlagene Unified Approach will die bisherigen Überlegungen zu „significant economic presence“, „user participation“ und „marketing intangibles“ zusammenführen. Löste sich der OECD Entwurf aus dem Oktober 2019 von der Idee der Schaffung neuer Besteuerungsrechte (Nexus) nur für die digitale Wirtschaft und schlug ein neues Steuerregime für alle konsumenten-orientierten Unternehmen („consumer facing business“) vor, sieht der jetzige Vorschlag eine Zweiteilung für den neuen Nexus vor. Zum einen sollen Geschäftsmodelle mit „automated digital services“ erfasst werden, etwa Suchmaschinen, Online Gaming, Social Media Plattformen oder Cloud-Computing.¹⁰ Auf der anderen Seite sollen aber auch weiterhin „consumer facing businesses“, auch solche die durch fremde Dritte Distributoren oder Intermediäre Umsätze in einem Land machen, unter die neue Steuerpflicht fallen.¹¹ Diese neue Steuerpflicht soll nur auf der Größe einer multinationalen Unternehmensgruppe und den Umsätzen in einem Staat basieren, aber keinerlei physische Präsenz in einem Staat voraussetzen (New Nexus). Da dieses neue Besteuerungsrecht nur große Multinationale Unternehmensgruppen treffen soll, schlägt die OECD eine Größenordnung des konsolidierten Umsatzes wie beim Country-by-Country Reporting, also 750 Mio. € vor.¹² Als Vereinfachungsregel, ab wann von einer nachhaltigen und wesentlichen Beteiligung an der Wirtschaft durch Konsumentenbeziehungen auszugehen ist, schlägt die OECD eine lokale Umsatzschwelle vor. Für die nicht automatisierten digitalen Geschäftsmodelle sollen weitere Kriterien für Fälle entwickelt werden, in denen ein neuer Nexus begründet wird. Dieses neue Besteuerungsrecht soll neben den existierenden Betriebsstättenregeln zusätzlich gewährt werden. Dadurch sollen Besteuerungsrechte zu den Marktstaaten umverteilt werden.¹³ Im Weiteren werden für diese Fälle neue, eigene Gewinnallokationsregeln entworfen, die über den Fremdvergleichsgrundsatz hinausgehen. Die bisherigen Gewinnallokationsregeln auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes in Art. 7 und 9 des OECD-MA sollen daneben bestehen bleiben, sodass zwei parallele Systeme entstehen würden. Der erste Teil dieser neuen, dreiteiligen Verteilungsregel des Unified Approach besteht aus dem Residualgewinn, der sich nach einem pauschalen Abzug der Routinevergütungen aus dem konsolidierten Gesamtgewinn der multinationalen Unternehmensgruppe ergibt („Amount A“). Entweder auf Gruppen- oder Business-Line-Ebene sind hierfür die konsolidierten Gewinne zu ermitteln.¹⁴ Dieser Konzerngewinn könnte dabei nach den Rechnungslegungsvorschriften der Obergesellschaft oder IFRS bestimmt werden. Von diesem Konzerngewinn sind im zweiten Schritt pauschale Routinegewinne abzuziehen, um zu dem verteilungsfähigen Residualgewinn zu gelangen. Berücksichtigt

1 Vgl. OECD/G20, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report, s.u. <http://hbfn.link/5852> (Abruf: 16.01.2020).

2 Vgl. OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 31.05.2019, s.u. <http://hbfn.link/6017> (Abruf: 16.01.2020).

3 Vgl. Zinowsky, IStR 2019 S. 811 (818 f.).

4 Vgl. BMF, Abschluss-Communiqué der G20-Finanzminister und Notenbankgouverneure zum Treffen in Fukuoka vom 08./09.06.2019, s.u. <http://hbfn.link/6426> (Abruf: 16.01.2020).

5 Vgl. OECD, OECD presents analysis showing significant impact of proposed international tax reforms (<http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-presents-analysis-showing-significant-impact-of-proposed-international-tax-reforms.htm>) Abruf 20.02.2020..

6 Vgl. OECD, Public consultation document, Secretariat Proposal for a „Unified Approach“ under Pillar One, s.u. <http://hbfn.link/6014> (Abruf: 16.01.2020).

7 Hierzu gab es mehr als 300 Eingaben, vgl. OECD unter <http://hbfn.link/6427> (Abruf: 16.01.2020).

8 OECD: 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, Paris 2020, s.u. <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>

9 Siehe die Kritik des US Amerikanischen Finanzministers Steven Mnuchin in einem Brief an die OECD vom 03.12.2019, s.u. <http://hbfn.link/6428> (Abruf: 16.01.2020) sowie die Antwort des OECD Generalsekretärs Angel Gurría vom 04.12.2019 hierauf, s.u. <http://hbfn.link/6429> (Abruf: 16.01.2020).

10 Vgl. OECD, a.a.O. (Fn. 8), S. 10.

11 Vgl. OECD, a.a.O. (Fn. 8), S. 11.

12 Vgl. OECD, a.a.O. (Fn. 8), S. 12.

13 Vgl. OECD, a.a.O. (Fn. 6), S. 4.

14 Vgl. OECD, a.a.O. (Fn. 6), S. 13 ff.

werden hierbei allerdings nicht die tatsächlichen Routinegewinne, sondern aus Vereinfachungsgründen ein prozentualer Anteil des Gewinns. Dieser Residualgewinn soll dann in einem dritten Schritt aufgeteilt werden. Zum einen auf den Teil dem immaterielle Werte, Kapital, Risiko, etc. zugerechnet werden und der daher nicht durch die Marktstaaten besteuert werden soll sowie den Teil des Residuums, welcher Teil des neuen Besteuerungsrechts für die Marktstaaten sein soll. Auch für diesen dritten Teil schlägt die OECD eine vereinfachte Konvention, etwa auf Basis fester Prozentsätze, vor. Dieser zu verteilende Gewinn wird in einem vierten Schritt anhand einer auf Umsätzen basierenden Formel auf die Jurisdiktionen, in denen ein steuerlicher Nexus besteht, aufgeteilt. Zusammenfassend ergibt sich damit der zwischen den Staaten aufzuteilende Gewinn (Amount A) grundsätzlich wie folgt:

	Ermittlung aufzuteilender Konzerngewinn
-	fixe Vergütung für Routineaktivitäten
=	Residualgewinn
-	Gewinne, die nicht den Marktstaaten zugerechnet werden
=	zwischen Marktstaaten zu verteilender Gewinn

Die OECD möchte in ihrer weiteren Arbeit eine Formel für den Residualgewinn, der auf die Marktstaaten verteilt wird, entwickeln, die auch Unterschiede im Geschäftsmodell und andere Anpassungen berücksichtigen kann.¹⁵ Somit würden Staaten, denen nach den bisherigen Verrechnungspreisregeln nur ein Routinegewinn, etwa für Vertriebsaktivitäten, zusteht, ein zusätzlicher Anteil am Residualgewinn zugeordnet. Aber auch Staaten, die bisher keinerlei Besteuerungsrecht hatten, bekämen hierdurch einen Anteil am Residualgewinn zugeordnet. Die hieraus resultierende Doppelbesteuerung soll aus Sicht der OECD vermieden werden, praktikable Mechanismen sind hierfür allerdings noch nicht in Sicht und werden auf die Zukunft verschoben.¹⁶

Dieser vereinfachte globale Residual Profit Split soll um feste Vergütungen für Vertrieb (Amount B) und um eine zusätzliche Gewinnallokation für Extra-Funktionen (Amount C) ergänzt werden. Im Gegensatz zu Amount A sollen Amount B und C allerdings an die bisherigen Steuerpflichten anknüpfen und nicht von einem neuen Nexus abhängen. Hier steht eine praktikable Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Vordergrund.¹⁷ Details zur genauen Ermittlung finden sich in dem OECD-Entwurf leider noch nicht. Feste, standardisierte Vergütungen für Routine-Vertriebsaktivitäten in Amount B sollen dabei insb. die häufigen Streitfälle in diesen Fällen reduzieren. Daneben soll über Amount C allerdings auch für Marketing und Vertriebsaktivitäten den Marktstaaten die Möglichkeit offengelassen werden, höhere Vertriebsgewinne über Amount B hinaus zu fordern. Da dies dem Grunde nach nicht weniger Streitbehaftet sein wird, als die bisherigen Verrechnungspreis- und Betriebsstättengewinnallokationsregeln, möchte die OECD dies mit neuen Wegen der effektiven Streitvermeidung und Streitbeilegung flankieren. Mechanismen für eine effektive Streitbeilegung und Vermeidung der Doppelbesteuerung können allerdings nur schwerlich auf den bisherigen bilateralen Verhandlungen beruhen.¹⁸ Hierfür wären globale Lösungen, etwa einer globalen Streitbeilegungsstelle

notwendig. Neben einem verbindlichen Streitschlichtungsmechanismus möchte die OECD auch Wege der frühzeitigen Streitvermeidung untersuchen.

Wurden in den bisherigen BEPS-Aktivitäten der OECD Modifikationen, Erweiterungen und Klarstellungen zum Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes gemacht, wenden sich diese neuen Überlegungen von dem Fremdvergleichsgrundsatz ab und steuern auf eine globale, formelhafte Gewinnverteilung zu. In einer digitalen Welt scheint der Fremdvergleichsgrundsatz aus Sicht des OECD-Sekretariats nicht mehr geeignet, um eine gerechte Gewinnverteilung zwischen den Staaten zu gewährleisten. Allerdings sollen für alle Unternehmen die bisherigen Verrechnungspreis- und Betriebsstättengewinnermittlungsregeln neben der neuen Allokationsregel bestehen bleiben, was in der Konsequenz zu zwei parallelen Besteuerungssystemen führen würde.

3. Mißbrauchsvermeidung oder Verteilungskampf um die Besteuerungsrechte?

Die jetzigen Vorschläge der OECD beschränken sich allerdings nicht – wie ursprünglich geplant – auf digitalisierte Geschäftsmodelle, sondern umfassen mit consumer facing business wohl eine Vielzahl von Unternehmen. Über die ursprünglichen Ziele zur Missbrauchsvermeidung des BEPS-Projekts gehen diese Vorschläge deutlich hinaus. Auch scheint der Anspruch einer Besteuerung in dem Staat, in welchem die Wertschöpfung erbracht wird, von der OECD fallen gelassen worden zu sein. Leider wird der Gerechtigkeitsmaßstab, der durch die neue Besteuerung besser erfüllt werden soll, ebenfalls nicht offenbart. Was als Missbrauchsvermeidung, Besteuerung am Ort der Wertschöpfung und Versuch, die digitale Wirtschaft angemessen zu besteuern, begonnen hat, ist nun in einen Verteilungskampf zwischen den Prinzipal- und Marktstaaten um Besteuerungsrechte gemündet.

Es bleibt abzuwarten, ob hierzu ein Kompromiss zwischen den mehr als 130 Staaten des Inclusive Framework möglich ist und wie eine konkrete Regelung aussehen kann. Auch die simultane Implementierung in nationales Recht birgt vielfache Herausforderungen, da auch die Vereinbarkeit mit Grundprinzipien, wie etwa Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch einiger Rechtfertigungsüberlegungen bedarf.

Sollte ein Konsens über diese neuen Besteuerungsrechte nicht möglich sein, ist zu erwarten, dass einige Länder verstärkt individuelle Lösungen für die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle implementieren. Die Herausforderungen zur Durchdringung der Komplexität des internationalen Steuerrechts werden für alle Stpfl., nicht nur solche mit digitalen Geschäftsmodellen, weiter steigen.

III. Säule 2: Mindestbesteuerung/Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE)

Am 08.11.2019 veröffentlichte die OECD das Konsultationspapier zur „zweiten Säule“ der abgestimmten Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft. Dabei handelt es sich um das „Global Anti-Base Erosion Proposal“ (GloBE)¹⁹ zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung. Die öffentliche Anhörung der OECD zum Konsultationspapier fand am 09.12.2019 statt. Zwischenzeitlich haben sich die

15 Vgl. OECD, a.a.O. (Fn. 8), S. 14, 22.

16 Vgl. OECD, a.a.O. (Fn. 8), S. 15, 23.

17 Vgl. OECD, a.a.O. (Fn. 8), S. 8 f.

18 So wohl auch OECD, a.a.O. (Fn.8), S. 18.

19 Vgl. OECD, Public consultation document, Global Anti-Base Erosion Proposal („GloBE“) – Pillar 2, s.u. <http://hbfm.link/6261> (Abruf: 16.01.2020).

137 Staaten des „Inclusive Framework“ in ihrer achten Sitzung am 29. und 30.1.2020 dazu bekannt, eine Einigung hinsichtlich der zweiten Säule bis Ende 2020 zu erzielen.

Durch das Konzept der globalen Mindestbesteuerung soll Stpfl. der Anreiz genommen werden, Einkommen in Länder mit niedrigem effektiven Steuersatz zu allokalieren. Um dies zu erreichen, soll ein globaler Mindeststeuersatz festgelegt werden, auf den sich die teilnehmenden Staaten des „Inclusive Framework“ der OECD aber noch einigen müssen.

Wird das Einkommen in einem Land effektiv niedrig, d.h. mit einem niedrigeren als dem noch zu bestimmenden Mindeststeuersatz, besteuert, sollen gewisse Mechanismen eine hinreichende Besteuerung sicherstellen. So soll der Rahmen für einen fairen Steuerwettbewerb geschaffen werden, der u.a. ein ungewolltes „race to the bottom“ hinsichtlich der Ertragsteuersätze verhindert. Da durch die globale Mindestbesteuerung der Vorteil eines niedrigeren effektiven Steuersatzes verloren ginge, wird erwartet, dass Stpfl. weniger Einkommen in „Steuerparadiesen“ allokalieren bzw. derartige Staaten ihre Steuersätze entsprechend erhöhen werden.

Da es sich bei der Mindestbesteuerung nicht um eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift handelt, ist es nicht relevant, ob es sich bei den Einkünften, die der Mindestbesteuerung unterliegen, um passive oder aktive Einkünfte handelt. Vielmehr soll jegliches Einkommen, das einer Besteuerung unterhalb der Mindestbesteuerung unterliegt, im Rahmen der Mindestbesteuerung berücksichtigt werden.

Um eine Mindestbesteuerung sicherzustellen, schlägt das Konsultationspapier ein koordiniertes Regelwerk aus vier Komponenten vor. Eine Mindestbesteuerung soll durch die Implementierung dieses Regelwerks in das jeweilige nationale Steuerrecht bzw. in die bilateralen DBA sichergestellt werden. Dabei sollen nach Vorstellung des Pillar 2-Vorschlags folgende Komponenten die Besteuerung unter dem Mindestniveau verhindern:

1. Income Inclusion Rule

Durch die „income inclusion rule“ werden Einkünfte ausländischer Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften im Inland erfasst, wenn sie im Ausland nicht einer Mindestbesteuerung unterliegen haben. Diese „Inclusion“ bzw. Hinzurechnung von ausländischen Einkünften beim Anteilseigner unterscheidet sich dabei vom Konzept der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG. Der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen nur sog. „passive“ Einkünfte, die im Ausland niedrig besteuert wurden (derzeit effektive Besteuerung von weniger als 25%). Dagegen soll die „income inclusion rule“ – wie bereits erwähnt – sämtliche Einkünfte erfassen. Im Inland erfolgt dann eine Besteuerung i.H. der Differenz der tatsächlichen Belastung zur Mindestbesteuerung. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung wird dagegen auf das deutsche Steuerniveau „hochgeschleust“.

2. Switch Over Rule

Durch die „switch over rule“ wird die „income inclusion rule“ auf bilateraler Abkommensebene komplementiert. Schreibt ein DBA für bestimmte Einkünfte die Freistellung im Inland vor, obwohl die Einkünfte im Ausland nicht der Mindestbesteuerung unterliegen, sorgt die „switch over rule“ für einen Wechsel von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode. D.h., die Einkünfte sind im Inland nicht mehr freizustellen. Dafür kann die ausländische Steuer auf die inländische Steuer ange-

rechnet werden. Ist die Besteuerung im Ausland niedriger als im Inland, ist die Anrechnungsmethode für den inländischen Stpfl. in der Regel nachteiliger als die Freistellungsmethode. Eine Umgehung der income inclusion rule wäre z.B. bei ausländischen Betriebsstätten oder bei PersGes. möglich. Zahlreiche DBA sehen heute schon für ausgewählte Fälle eine switch over rule vor. Diese Komponente wäre darum kein Novum im Abkommensrecht. Allerdings ist bei der Ausgestaltung der „switch over rule“ darauf zu achten, dass ein „switch over“ von der Freistellung zur Anrechnung nur insoweit erfolgt, als hierdurch sichergestellt wird, dass das jeweilige Einkommen der Mindestbesteuerung unterliegt.

3. Undertaxed Payments Rule

Die „undertaxed payments rule“ beschränkt den Betriebsausgabenabzug bei Zahlungen an verbundene Unternehmen. Sie soll nur zur Anwendung kommen, wenn die Zahlungen im Empfängerland nicht der Mindestbesteuerung unterliegen. Die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs sollte dabei jedoch nur insoweit erfolgen, als unter Berücksichtigung der ausländischen Steuer auf das jeweilige Einkommen und der zusätzlichen deutschen Steuerbelastung aufgrund der Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs das jeweilige Einkommen insgesamt i.H. der Mindestbesteuerung besteuert wird. Ein vergleichbares Konzept der Abzugsbeschränkung bei Zahlungen ins Ausland ist in Deutschland im Rahmen der Lizenzschränke (§ 4j EStG) bereits einmal umgesetzt worden.

4. Subject to Tax Rule

Die „subject to tax rule“ ermöglicht die teilweise Versagung von Quellensteuerbefreiungen für Zahlungen, die im Ansässigkeitsstaat des Empfängers unterhalb der Mindestbesteuerung besteuert werden. Allerdings ist auch bei dieser Regelung darauf zu achten, dass nur insoweit ein Quellensteuereinbehalt erfolgt, als unter Berücksichtigung der Besteuerung im Ausland und des Quellensteuereinhalts eine Steuerbelastung i.H. der Mindestbesteuerung resultiert. Hier stellt sich die praktische Frage, wie die zahlende Gesellschaft bereits im Zeitpunkt der Zahlung wissen kann, in welcher Höhe die Zahlung beim Empfänger effektiv besteuert wird. Dies ist Voraussetzung für einen zutreffenden Quellensteuereinbehalt.

IV. Offene Fragen

Der Vorschlag zu Pillar 2 bietet lediglich ein Konzept, lässt jedoch noch eine Vielzahl von Fragen in Bezug auf die konkrete Ausgestaltung offen. Mit der Einigung auf einen Mindeststeuersatz muss gleichzeitig die Festlegung auf eine global einheitliche Bemessungsgrundlage einhergehen, da nicht der nominale Steuersatz relevant ist, sondern der effektive Steuersatz. Das Konsultationspapier zu Säule 2 beschäftigt sich daher auch mit einer international abgestimmten globalen steuerlichen Bemessungsgrundlage, die z.B. auf Basis der IFRS bestimmt werden könnte.²⁰

Im Raum steht auch die Frage, inwieweit durch ein sog. „Blending“ die Verrechnung von unterschiedlich besteuerten Einkünften zulässig sein soll. Denkbar wäre z.B. ein gesellschaftsbezogenes, länderbezogenes oder gar ein konzernweites „Blending“.²¹

20 Zu aktuellen Diskussionspunkten vgl. WTS Global, The OECD Proposal for a new tax order, s.u. <http://hbfm.jink/6430> (Abruf: 16.01.2020).

21 Zu aktuellen Diskussionspunkten vgl. WTS Global, a.a.O. (Fn. 20) S. 11 ff.

Fraglich ist außerdem, wie mit sog. „Timing and Permanent Differences“ verfahren werden soll. So kann sich eine effektive Niedrig- oder Hochbesteuerung temporär dadurch ergeben, dass im Ausland abweichende Abschreibungssätze Anwendung finden oder die globale von der lokalen Einkommensermittlungsvorschrift abweicht (temporäre und/oder permanente Differenz möglich). Es werden auch an dieser Stelle einheitliche globale Regelungen benötigt.

Weiter stellt sich die Frage, ob es eine sog. „white list“ stets hochbesteuender Länder geben sollte. Eine derartige Liste würde die Anwendung der Minimum Tax zwar vereinfachen, dem eigentlichen Konzept aber widersprechen. Nach diesem soll der Vergleich nicht auf die nominalen Steuersätze, sondern auf nach global einheitlichen Grundsätzen ermittelten, effektiven Steuersätzen abstellen. Somit können auch „nominal“ hoch besteuerte Einkommen „effektiv“ niedrig besteuert sein.

Sollte sich die Umsetzung von Pillar 2 konkretisieren, so ist davon auszugehen, dass die EU-Kommission eine einheitliche Umsetzung innerhalb der EU mittels einer EU-Richtlinie sicherstellen will – so wie es bereits bei der Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) der Fall war. Dafür spricht auch, dass nur auf EU-Ebene das Verhältnis des Regelwerks zu Richtlinien wie der Mutter-Tochter-Richtlinie oder der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie geklärt werden kann. Es besteht die Gefahr, dass die EU eine Richtlinie zur Umsetzung einer Mindestbesteuerung auch für den Fall anstreben könnte, dass sich die G20/der Inclusive Framework nicht auf eine globale Mindestbesteuerung einigen können. Anders als bei Pillar 1 ist die Umsetzung einer Mindestbesteuerung durch nur einige ausgewählte Staaten durchaus vorstellbar. Im Zusammenhang mit dem GloBE-Vorschlag stellen sich weiter Fragen hinsichtlich des Rangverhältnisses der o.g. vier Komponenten des Regelwerks, d.h. welche Regelung vorrangig zur Anwendung kommt.

V. GloBE im deutschen Steuerrecht

Das GloBE-Regelwerk muss darüber hinaus auch mit bestehenden deutschen Regelungen koordiniert werden. Z.B. könnte derselbe Sachverhalt sowohl von der „income inclusion rule“ als auch von der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden. Im Gegensatz zur „income inclusion rule“ schleust die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung – als Missbrauchsvermeidungsvorschrift – die Belastung des Einkommens der ausländischen Zwischengesellschaft auf das deutsche Steuerniveau hoch, erfasst dabei jedoch nur niedrig besteuerte passive Einkünfte. Es müsste daher geregelt werden, welche Regelung vorrangig zur Anwendung kommt. Wegen des (angenommenen) höheren Steuerniveaus dürfte die Hinzurechnungsbesteuerung vorrangig zum Zug kommen und GloBE verdrängen.²²

VI. Zeitliche Aspekte

Pillar 2 zielt nicht auf Praktiken zur Steuerumgehung, sondern darauf, den Steuerwettbewerb unter dem Mindestbesteuerungsniveau zu unterbinden. Um das Ziel wirksam zu erreichen, ist das Konzept der Mindestbesteuerung weltweit oder zumindest in allen wesentlichen Industriestaaten einheitlich umzusetzen, einheitlich anzuwenden und einheitlich auszulegen. Eine derartige global einheitliche Umsetzung und Anwendung des Regelwerks bedarf einer Detailabstimmung zwischen den Staaten, die zeitaufwendig ist. Das Projekt Mindestbesteuerung sollte daher nicht hastig umgesetzt werden. Schon gar nicht sollte die EU einen Alleingang wagen. Dieser würde zu einem weiteren Wettbewerbsnachteil von Unternehmen führen, die innerhalb der EU ansässig sind.

²² Für weitere Überlegungen zum Verhältnis von GloBE und der Hinzurechnungsbesteuerung s. Altenburg et al., DStR 2019 S. 2451 (2454 ff.).

Internationales Steuerrecht

StB/FBISr Prof. Dr. Axel Nientimp, Düsseldorf

Entwicklungen bei den Verrechnungspreisen im RefE des ATAD-Umsetzungsgesetzes

StB/FBISr Prof. Dr. Axel Nientimp ist Partner der WTS in Düsseldorf und Honorarprofessor der Universität Duisburg-Essen.

Der RefE des ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) soll die Art. 5 (Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung) und Art. 9, 9b (Hybride Gestaltungen) der Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) umsetzen. Daneben enthält der Gesetzentwurf weitgehende Änderungen zu den rechtlichen Grundlagen für Verrechnungspreise. Denen widmet sich der Beitrag.

I. Einleitung

Das BMF hat am 10.12.2019 den RefE eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-

Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) veröffentlicht.¹ Mit dem Gesetzentwurf sollen Art. 5 (Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung) und Art. 9, 9b (Hybride Gestaltungen) der Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) umgesetzt werden. Außerdem soll die Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7 und 8 ATAD) reformiert und zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet werden. Daneben enthält der Gesetzentwurf auch weitgehende Änderungen bezüglich der rechtlichen Grundlagen für Verrechnungspreise, denen sich der vorliegende Beitrag widmet. Hierbei sollen die Regelungen zur Sicherstellung einer fairen Aufteilung der Besteuerungsrechte bei multinationalen Unter-

¹ BMF, RefE zum ATADUmsG vom 10.12.2019, s.u. <http://hbfm.link/6437> (Abruf: 17.01.2020).