

ZEW policybrief

Leonie Fischer, Daniel Klein, Christopher Ludwig, Raphael Müller,
Prof. Dr. Christoph Spengel

Die OECD-Vorschläge für eine weltweite Reform der Unternehmensbesteuerung – eine Wende zum Schlechten?

Die fortschreitende Digitalisierung führt zu neuen Formen der Wertschöpfung. Dies stellt das bestehende System der globalen Unternehmensbesteuerung vor große Herausforderungen. Die OECD diskutiert jedoch derzeit nicht über eine gezielte Anpassung dieses Systems, sondern schlägt eine tiefgreifende und potenziell zu weit gehende Reform der weltweiten Besteuerung von Unternehmen vor, die auf zwei Säulen basiert.

Die erste Säule sieht einen 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 am Steueraufkommen beteiligt werden. Dafür sollen die weltweiten, konsolidierten Unternehmensgewinne in Routine- und Residualgewinne aufgeteilt werden. Routinegewinne entsprechen den unternehmensspezifischen Kapitalkosten, Residualgewinne der Differenz zwischen konsolidierten Unternehmensgewinnen und den Routinegewinnen. Routinegewinne sollen entsprechend dem geltenden Verrechnungspreissystem 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

Gefahr einer überzogenen Reform der Unternehmensbesteuerung



ALTERNATIVVORSCHLAG //

Als Alternative zu den Vorschlägen der OECD empfehlen wir, bei den indirekten Steuern anzusetzen, um höhere Steuereinnahmen in den Ländern zu generieren, in denen die Nachfrager von Produkten und Dienstleistungen sitzen. Die konsequente Erhebung von Mehrwertsteuern auf digitale Dienstleistungen, auf Geschäfte in der Sharing Economy und auf nicht-monetäre Transaktionen ist eine vielversprechende Lösung für einige der größten Steuerprobleme im Zeitalter der Digitalisierung. Der effiziente Einsatz bestehender Steuersysteme verhindert eine Ausweitung der Komplexität und der administrativen Kosten für Unternehmen und Finanzverwaltungen, bei gleichzeitiger Gewährleistung von Steuereinnahmen in Marktstaaten.

Die Reform sollte sich auf die indirekten Steuern konzentrieren

ohne eine Niederlassung oder Betriebsstätte in den entsprechenden Ländern – ist überzogen und erhöht sowohl die Steuerkomplexität als auch den Verwaltungsaufwand.

Die zweite Säule 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 und ein weitreichendes Abzugsverbot für grenzüberschreitende Transaktionen eingeführt werden. Die bestehenden Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung gewährleisten jedoch bereits das Besteuerungsrecht von Sitzländern. Zudem gibt es in vielen Ländern bereits Abzugsbeschränkungen beispielsweise für die steuerliche Absetzbarkeit von Zins- und Lizenzgebühren. Die jetzt ins Auge gefasste Ausweitung der Besteuerung erhöht das Risiko einer Doppelbesteuerung erheblich.

HERAUSFORDERUNGEN FÜR DIE BESTEUERUNG IM ZEITALTER DER DIGITALISIERUNG

Digitalisierung erhöht den Druck auf die globale Unternehmensbesteuerung

Die zunehmende Digitalisierung unserer 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. Die Debatte über diese Herausforderungen und mögliche Reformen hat aufgrund der jüngst von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) vorgelegten Reformvorschläge sehr an Dynamik gewonnen. In ihrem 2018 veröffentlichten Zwischenbericht „The Tax Challenges Arising from Digitalisation“ hat die OECD drei große Herausforderungen aufgrund der Digitalisierung erneut hervorgehoben: (i) den Ort der Besteuerung, (ii) die Bepreisung von Daten und deren Nutzung und (iii) die Bewertung von Zahlungen, die auf neue digitale Geschäftsmodelle zurückzuführen sind. Der Zwischenbericht enthält keine empirische Bewertung der Frage, ob digitale Unternehmen tatsächlich steuerlich aggressiver handeln als weniger digitale Unternehmen. Neben anderen Wissenschaftlern haben Olbert und Spengel (2017) sowie Ludwig et al. (2019) wichtige Spannungsfelder für die Besteuerung digitaler Unternehmen identifiziert und gezielte Anpassungen des aktuellen Systems der Unternehmensbesteuerung empfohlen, um die Besteuerung von Gewinnen besser an den neuen Formen von Wertschöpfung auszurichten. Anfang 2019 schlug die OECD dann zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen im digitalen Zeitalter eine Zwei-Säulen-Strategie vor. Zum einen geht es dabei um die Neuverteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten sowie um die Festlegung von Regeln, an welchen Stellen die Besteuerung anknüpfen soll (erste Säule). Zum anderen wird eine globale Mindeststeuer vorgeschlagen, die über die Reformen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft klar hinausgeht und eine grundlegende Änderung des globalen Systems der Unternehmensbesteuerung darstellt (zweite Säule).

DIE ZWEI-SÄULEN-STRATEGIE DER OECD

Erste Säule – Der „Unified Approach“

Die OECD hat in ihrem öffentlichen Konsultationspapier einen neuen „Unified Approach“ erarbeitet. Dieser umfasst die Einführung einer neuen Gewinnallokationsregelung zwischen den Staaten

zur Ergänzung des Fremdvergleichsprinzips und die Berechnung eines Residualgewinns auf konsolidierter Konzernebene unter Verwendung vereinfachter Methoden sowie die Zuweisung eines Teils dieses Gewinns – basierend auf den Umsätzen – an den jeweiligen Marktstaat, in dem die Umsätze erfolgt sind. Einfach zu bepreisende Routinetätigkeiten wie Logistik, Lagerhaltung oder Auftragsproduktion sollen mit Transferpreisen auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes vergütet werden.

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.

Generell lehnen wir den Vorschlag ab, 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 das Risiko der Doppelbesteuerung und den Verwaltungsaufwand für die Steuerverwaltungen. Wir befürworten aber grundsätzlich den Vorschlag, die formelmäßige Aufteilung der Residualgewinne zu überprüfen und diesen Ansatz mit den herkömmlichen Verrechnungspreismethoden zu kombinieren (vgl. z. B. Avi-Yonah und Benshalom, 2011).

Zweite Säule – Der „GloBE“-Vorschlag

Die zweite Säule der OECD-Empfehlungen befasst sich mit den Risiken einer Gewinnverlagerung durch die Unternehmen in Niedrigsteuergebiete. Sie zielt darauf ab, die im BEPS-Aktionsplan genannten Maßnahmen zur Verhinderung der missbräuchlichen Verlagerung von Unternehmensgewinnen in Niedrigsteuerränder zu unterstützen. Die vorgeschlagene koordinierte Einführung sowohl einer globalen Mindeststeuer als auch eines Abzugsverbots ist allerdings 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. Nach dem jüngsten OECD-Vorschlag soll die Steuer auf das ausländische Einkommen zumindest auf einen allgemein anwendbaren Mindeststeuersatz aufgestockt werden, und die Mitgliedstaaten sollen davon absehen, ihren gesetzlichen Steuersatz auf das ausländische Einkommen anzuwenden. Dieser Vorschlag würde das Ansässigkeitsprinzip stärken, da das weltweite Einkommen von Unternehmen zumindest der Mindeststeuer im Sitzland unterliegen würde. Der zweite Vorschlag der zweiten Säule – eine Steuer auf Zahlungen, die der Gewinnverlagerung dienen – hat einen gegenläufigen Effekt. Diese Empfehlung sieht ein Abzugsverbot für Zahlungen an verbundene Unternehmen vor, die keinem Mindeststeuersatz unterliegen sowie die Verknüpfung von Vorteilen aus Doppelbesteuerungsabkommen mit einem angemessenen Steuerniveau im Empfängerland. Diese Maßnahme würde die Aushöhlung der

Einführung einer neuen Gewinnzuteilungsregelung

Einführung einer Mindestbesteuerung und eines Abzugsverbots

Steuerbasis durch innerbetriebliche Transaktionen in Niedrigsteuergebiete verhindern und das Quellensteuerprinzip stärken.

Der vorgeschlagene Nexus und die Stärkung des Prinzips der Sitz- und Quellenbesteuerung könnte die Attraktivität der Verlagerung von Einkommen in Niedrigsteuerrländer und die Verlegung des Unternehmenssitzes verringern. Dennoch könnten die neuen Maßnahmen aber den Steuerwettbewerb zwischen den OECD-Mitgliedsstaaten verstärken, wobei die koordinierte Mindeststeuererhöhung 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.

ALTERNATIVE EMPFEHLUNGEN

OECD-Strategie will Besteuerungsrechte der Mitgliedsstaaten stärken

Bislang dienen alle OECD-Initiativen zur Anpassung des Systems der Unternehmensbesteuerung, einschließlich des allgemein bekannten BEPS-Aktionsplans, 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. Die jüngsten Reformvorschläge gehen in die gleiche Richtung. Die Doppelstrategie der OECD zielt darauf ab, den Marktstaaten einen fairen Anteil am Besteuerungsrecht zu sichern (erste Säule). Gleichzeitig sollen die vorgeschlagenen globalen Mindestbesteuerungs- und Abzugsverbotsregelungen den Steuerwettbewerb einschränken und sowohl das Sitzland- als auch das Quellensteuerprinzip stärken (zweite Säule).

Eine globale Mindeststeuer verfälscht voraussichtlich 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).

Als Alternative zu den Vorschlägen der OECD empfehlen wir unter Bezugnahme auf die Mindestbesteuerung zunächst, sich bei Auslandsinvestitionen auf die bestehende Hinzurechnungsbesteuerung zu stützen. In Bezug auf Investitionen im Inland empfehlen wir bei allen grenzüberschreitenden Transaktionen umfassend und einheitlich Quellensteuern zu erheben. Eine international koordinierte Ausweitung der Quellensteuer stellt die Quellenbesteuerung und damit die Zuteilung von Besteuerungsrechten sicher.¹ Im Einklang mit dem bestehenden System kann eine Doppelbesteuerung durch die Anrechnung von Quellensteuern im Wohnsitzland vermieden werden. Durch diesen Vorschlag könnten Steueroasen trockengelegt werden.

Um bei den Besteuerungsrechten die Marktländer stärker einzubeziehen (erste Säule), empfehlen wir, den Schwerpunkt auf die indirekten Steuern zu legen, um dort, wo die Umsätze erfolgen, entsprechende Steuereinnahmen zu erzielen. Die Mehrwertsteuer (MwSt), als ein bereits vorhandenes Instrument zur Besteuerung des Verbrauchs in den Marktländern, 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.² 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 Auf-

¹ Fuest et al. (2013), S. 319.

² Laut einer Einschätzung des ZEW für das Bundesfinanzministerium lagen die Gesamteinnahmen aus digitalen Dienstleistungen in Deutschland im Jahr 2016 bei über 5,7 Mrd. ZEW (2017), S. 20.

zeichnungs- und Mitwirkungspflichten begründet wurde, bei hochgradig digitalisierten Interaktionen zwischen Marktteilnehmern mit systematischen und vollständigen Kenntnissen über Transaktionsdaten eigentlich noch angemessen ist. Darüber hinaus 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. Insgesamt verweisen wir auf die potenziellen Nachteile der jüngsten OECD-Reformvorschläge, sollten sie nicht global vereinheitlicht werden. Unsere kurz skizzierten Empfehlungen – eine Erweiterung des Quellensteuerkonzepts und eine Verlagerung des Schwerpunkts auf die Mehrwertsteuer – könnten kurzfristig pragmatische Lösungen für einige der dringendsten Steuerprobleme im Zeitalter der Digitalisierung sein.

**Fokussierung auf
Mehrwertsteuer statt
auf digitale Steuern**

LITERATURANGABEN

- Avi-Yonah, R.S., Benshalom, I., 2011. Formulary apportionment: Myths and prospects-promoting better international tax policy and utilizing the misunderstood and under-theorized formulary alternative. *World Tax J.* 371–398.
- Fuest, C., Spengel, C., Finke, K., Heckemeyer, J.H., Nusser, H., 2013. Profit shifting and “aggressive” tax planning by multinational firms: issues and options for reform. *World Tax Journal* 5, 307–324.
- Ludwig, C., Olbert, M. and Spengel, C. (2019). Transfer Pricing for Data Businesses – How to Apply the Arm’s Length Principle to the Digital Economy, in *Taxing the digital economy: the EU proposals and other insights*, IBFD Amsterdam.
- Olbert, M., Spengel, C., 2017. International taxation in the digital economy: challenge accepted? *World Tax J.* 9, 3–46.
- 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. Mannheim. Retrieved from: http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Abschlussbericht_DigiDL2017.pdf (June 21, 2019).



WEITERE INFORMATIONEN //

Autoren

Leonie Fischer

ZEW Mannheim

Daniel Klein

University of Mannheim

Christopher Ludwig

ZEW Mannheim

Raphael Müller

Universität Mannheim

Prof. Dr. Christoph Spengel

Universität Mannheim und ZEW Mannheim

Kontakt

Prof. Dr. Christoph Spengel

E-mail: spengel@uni-mannheim.de, Telefon: +49 621 161-1704

Christopher Ludwig

E-mail: christopher.ludwig@zew.de, Telefon: +49 621 1235-144



ZEW policy briefs

Herausgeber: ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

L 7, 1 · 68161 Mannheim · Deutschland · www.zew.de

Präsident: Prof. Achim Wambach, Ph.D. · Kaufmännischer Direktor: Thomas Kohl

Redaktionelle Verantwortung: Prof. Achim Wambach, Ph.D.

Anmerkung zum Zitieren aus dem Text: Es ist gestattet, Auszüge aus dem Text in der Originalsprache zu zitieren, insofern diese durch eine Quellenangabe kenntlich gemacht werden.

© ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH Mannheim