

# Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht aus Sicht des BMF

MDg Martin Kreienbaum

Live-Webinar der IFA Bayern am 2. Februar 2021

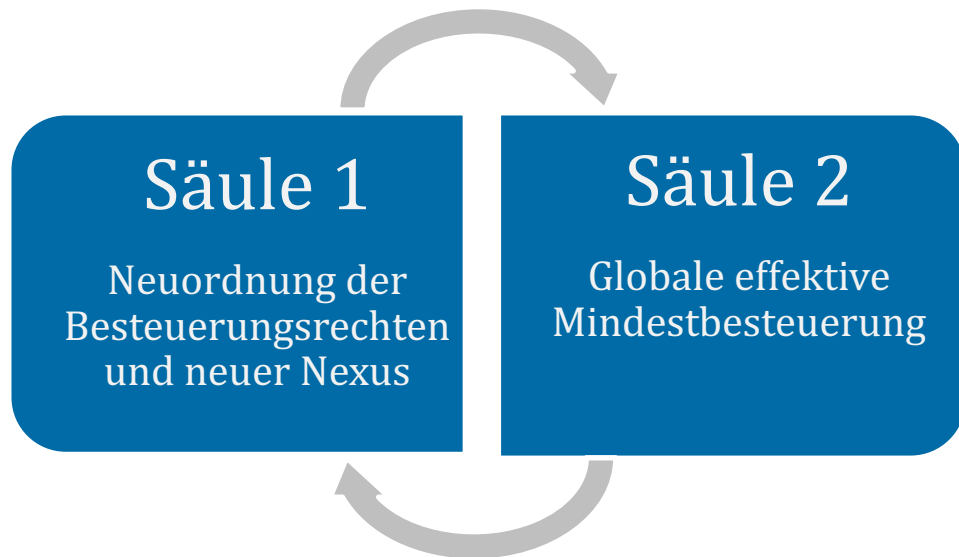
# Inhaltsübersicht



- A. Einleitung
- B. Säule 1 – Neuordnung der Besteuerungsrechte
- C. Säule 2 – STTR & GloBE-Regelungen
- D. Ausblick

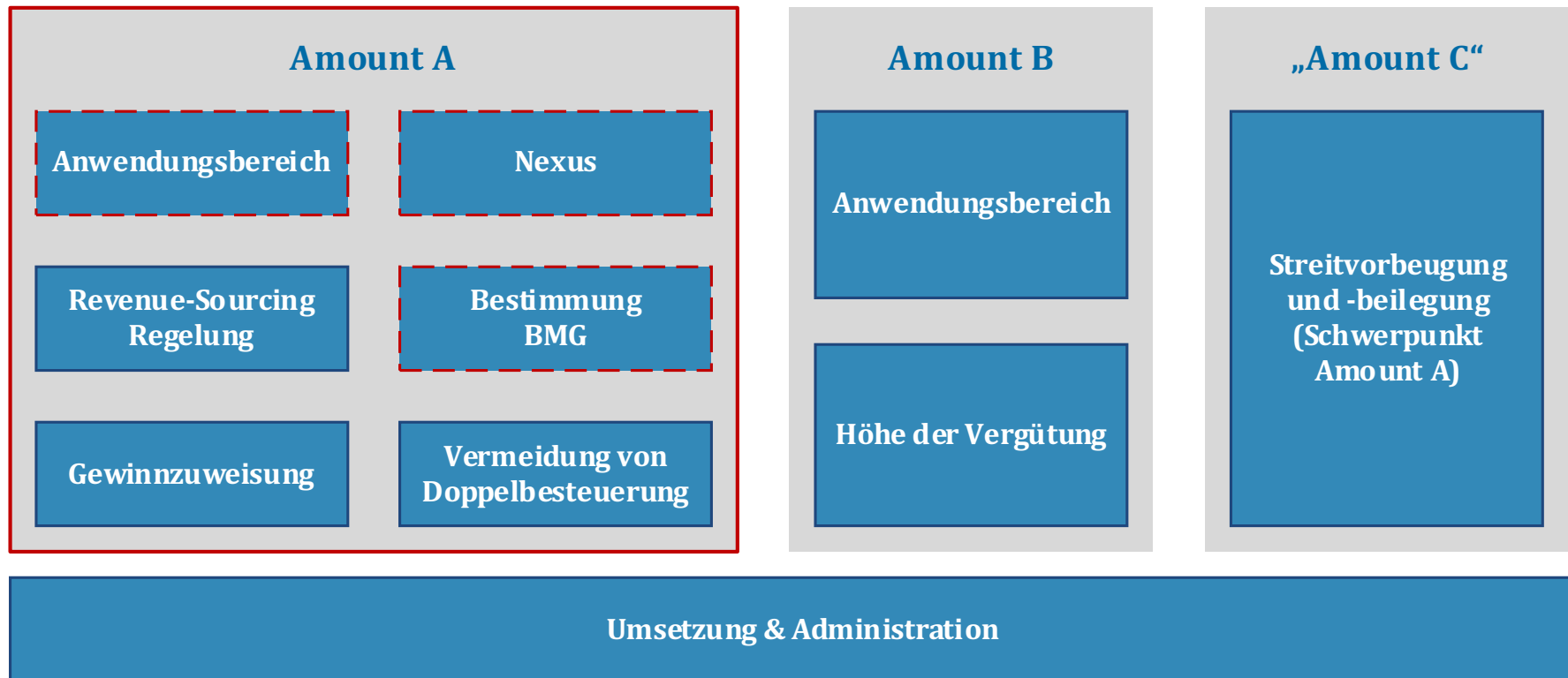
# A. Einleitung – Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft

## Das Zwei-Säulen-Konzept



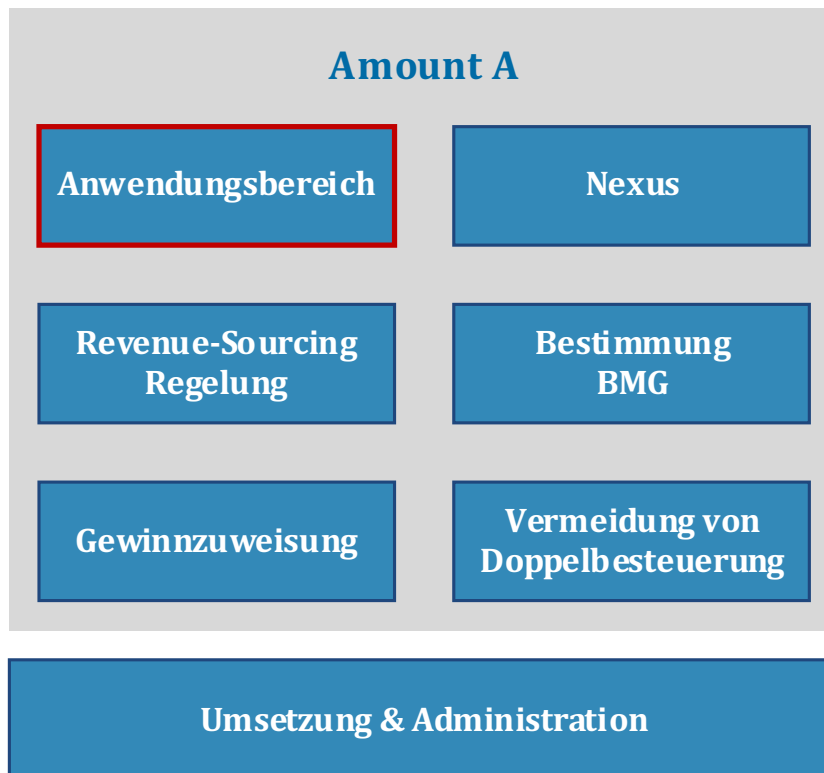
- Die zunehmende Digitalisierung stellt die bestehende Steuerrechtsordnung in einer globalisierten Wirtschaft vor große Herausforderungen.
- Diese Herausforderungen lassen sich am besten durch ein **international abgestimmtes und einheitliches Vorgehen** aller Staaten langfristig bewältigen.
- Unilaterale Maßnahmen führen zu einer Zersplitterung der internationalen Steuerlandschaft.
- Deshalb arbeitet die OECD im Auftrag der G20 und im Rahmen des BEPS-Projektes an einem **Zwei-Säulen-Konzept**, um die Herausforderungen der digitalisierten Wirtschaft zu begegnen:
  - Unter **Säule 1** geht es um die Neuordnung der Besteuerungsrechte bei digitalisierten Geschäftsmodellen und die Schaffung eines neuen steuerlichen Nexus.
  - Mit **Säule 2** soll basierend auf einer deutsch-französischen Initiative eine globale effektive Mindestbesteuerung zur faireren Besteuerung beitragen und aggressivem Steuerwettbewerb („race-to-the-bottom“) entgegenwirken.

## B. Säule 1 – Neuordnung der Besteuerungsrechte



## B. Säule 1 – Neuordnung der Besteuerungsrechte

### Anwendungsbereich – Aktivitätstest und Schwellenwerte



- Zur Eingrenzung des Anwendungsbereichs schlägt die OECD in ihrer Blaupause **quantitative** und **qualitative Merkmale** vor.
- In qualitativer Hinsicht soll durch einen **Aktivitätstest** sichergestellt werden, dass die neuen Regelungen nur Unternehmen in den Fokus nehmen, die bestimmten Tätigkeiten (sog. „**in-scope-activities**“) nachgehen.
  - **Automatisierte Digitale Dienstleistung** (Automated Digital Services – ADS)
  - **Konsum- und verbraucherorientierte Geschäfte** (Consumer Facing Business – CFB)
- In quantitativer Hinsicht führt der Schwellenwerttest zu einer Eingrenzung auf MNE, die eine gewisse Größenordnung und Auslandsbezug aufweisen:
  - Umsatztest („global revenue test“)
  - De-minimis-Ausnahme („foreign in-scope revenue test“)

# B. Säule 1 – Neuordnung der Besteuerungsrechte

## Anwendungsbereich – Aktivitätstest



### Automatisierte Digitale Dienstleistung – ADS

- ADS beziehen sich insbesondere auf die Bereitstellung digitaler und/oder automatisierter Dienstleistungen sowie auf standardisierte Geschäftsmodelle, die sich durch die Monetisierung von Nutzerdaten auszeichnen.
- Beispiele sind Online-Werbendienste, Verkauf von Nutzerdaten, Online-Suchmaschinen, Social Media Plattformen und Cloud-Services. Nicht zu ADS gehören beispielsweise digitale Lernangebote sowie der Verkauf von Waren und Dienstleistungen über Onlineshops.

### Konsum- bzw. verbraucherorientierte Geschäfte – CFB

- CFB sind sehr weit gefasst und beziehen grundsätzlich alle Geschäfte mit ein, die sich durch den Verkauf von Produkten und Dienstleistungen an (End-)Kunden auszeichnen.
- Davon sind u.a. Hersteller von Konsumgütern betroffen. Auch Franchisenehmer sind in der Blaupause ausdrücklich erfasst.
- Bestimmte Sektoren sollen explizit ausgenommen werden (z.B. die Bauindustrie), wohingegen in anderen Sektoren eine aktivitätsspezifische Aufteilung notwendig werden soll (z.B. Luft- und Schifffahrt)

- **Umfang der zu erfassenden Geschäftsaktivitäten ist noch nicht abschließend festgelegt.**
- **Festlegung der erfassten Aktivitäten hat starken Einfluss auf die Anwendungsreichweite und –wirkung von Amount A**

## B. Säule 1 – Neuordnung der Besteuerungsrechte

### Anwendungsbereich – Schwellenwerte



#### Globaler Umsatztest („global revenue test“)

- Der Globale Umsatztest stellt sicher, dass nur MNE in den Anwendungsbereich von Amount A fallen, die eine gewisse Umsatzschwelle überschritten haben.
- Die Höhe der Umsatzschwelle ist offen. Eine Anpassung an die CbCR-Vorgaben von einem konsolidierten Gruppenumsatz der MNE von 750 Mio. € wird diskutiert.

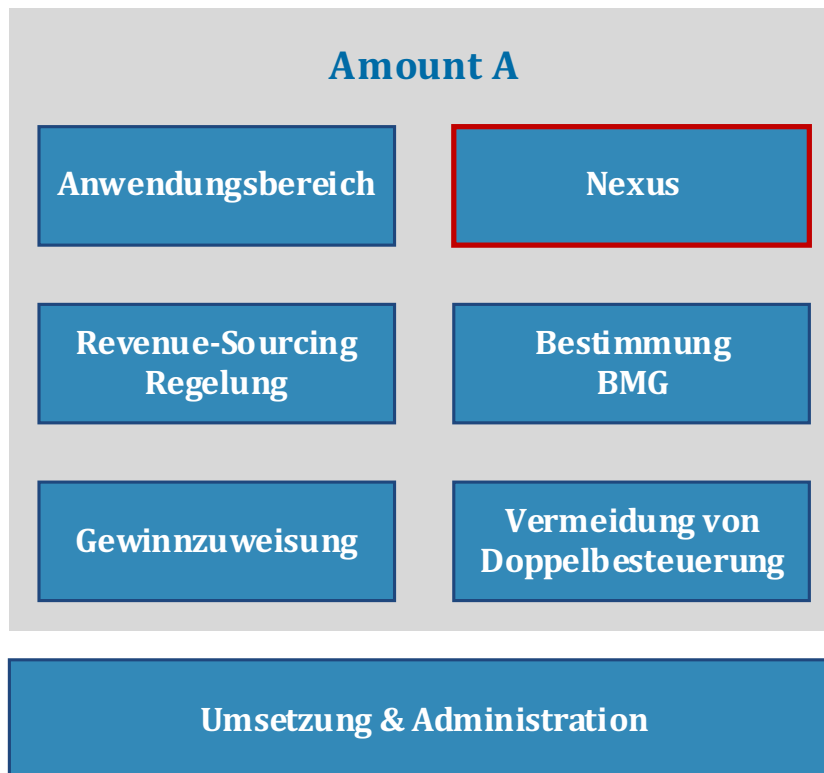
#### De-Minimis-Ausnahme („foreign in-scope revenue test“)

- Keine Anwendung des Amount A, wenn MNE
  - mehr als x % der erfassten, aggregierten Umsätze („in-scope revenue“) der MNE auf den Ansässigkeitsstaat der MNE entfällt und
  - diese Umsätze unter einen noch zu definierenden absoluten Schwellenwert x fallen (z.B. 250 Mio. €).

- **Spannungsfeld zwischen Eingrenzung des Anwendungsbereichs, der Regelungsreichweite und der Komplexität des Amount A.**

## B. Säule 1 – Neuordnung der Besteuerungsrechte

### Nexus-Test in Marktjurisdiktion

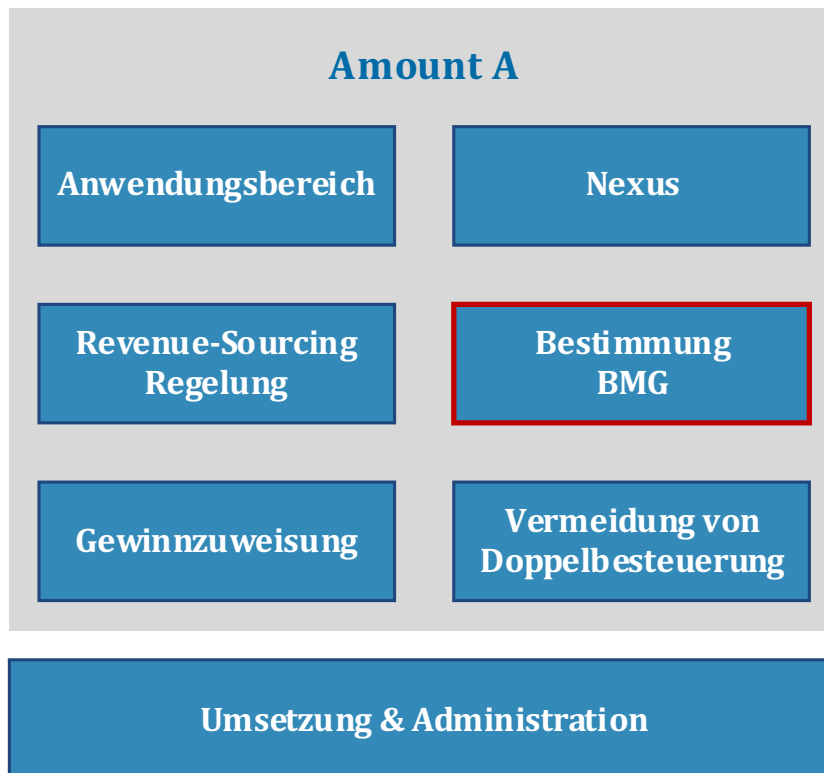


- Durch Nexus-Regelung wird determiniert, welcher Staat Anspruch auf einen Teil des Amount A hat.
- Nexus-Regelungen können sich für ADS und CFB unterscheiden und funktionieren eigenständig.
- Neben aktivitätsspezifischen Umsatzschwellen werden auch weitere Faktoren („plus factors“) diskutiert. Dabei soll abgestellt werden auf
  - den Umfang der physischen Präsenz im Marktstaat sowie
  - den Grad der Marktbearbeitung.
- Flankiert werden soll dieser Mechanismus mit einem Betriebsstätten-Test („PE-test“). Dieser ist erfüllt, wenn
  - ein Unternehmen der Gruppe eine PE auf dem Markt hat,
  - eine Konzerneinheit in der Marktjurisdiktion ansässig ist.
- Ist der PE-test erfüllt, sind die betreffenden Verkäufe diesen lokalen Aktivitäten zuzuordnen.



## B. Säule 1 – Neuordnung der Besteuerungsrechte

### Segmentierung

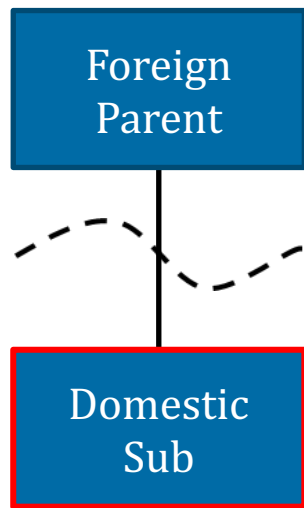


- Die **Ermittlung der Bemessungsgrundlage** richtet sich grundsätzlich nach dem Gewinn vor Steuern aus dem konsolidierten **IFRS oder US GAAP** Konzernabschluss der MNE.
- Bei **Mischkonzernen**, die neben ADS und CFB auch anderen („out-of-scope-activities“) nachgehen, ist eine **Segmentierung** möglich.
  - Ohne Segmentierung könnte es dazu kommen, dass Amount A auch auf Konzerne mit signifikanten ADS- oder CFB-Aktivitäten insgesamt nicht zur Anwendung kommt.
  - Da es durch die Segmentierung zu zusätzlichen administrativen Kosten für die Steuerpflichtigen und die Steuerverwaltungen kommen kann, werden bestimmte Ausnahmen in Gestalt sog. „Safe-Harbor“-Regelungen diskutiert.

# C. Säule 2

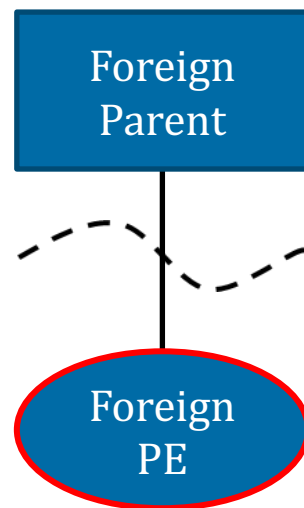
## Allgemeine Regelungstechnik

### I. Income Inclusion



*no or low tax*

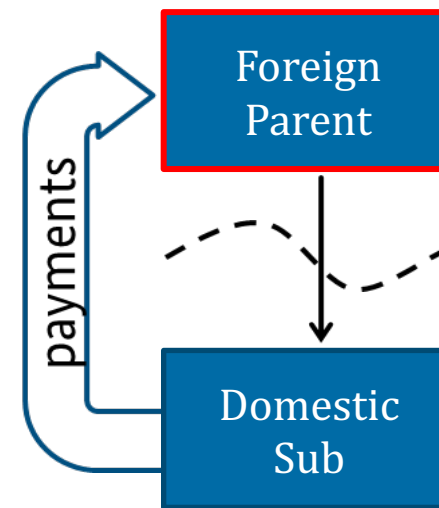
### II. Switch Over



*no or low tax*

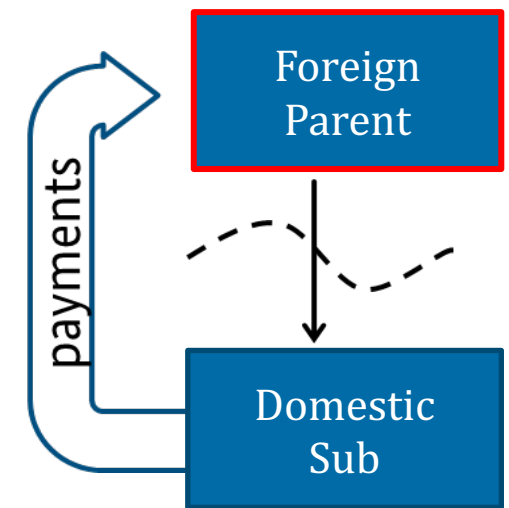
### III. Undertaxed Payment

*no or low tax*



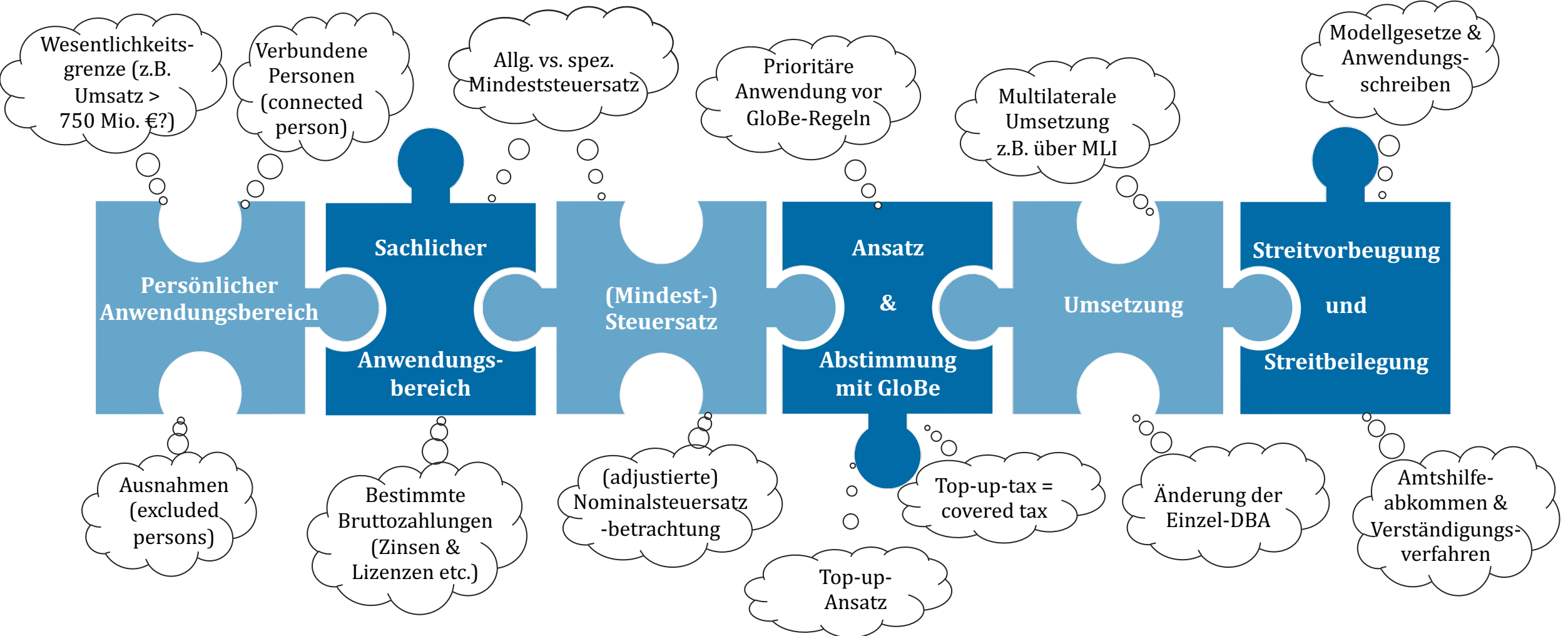
### IV. Subject-to-tax

*no or low tax*



# C. Säule 2

## Umsetzung der STTR



## C. Säule 2

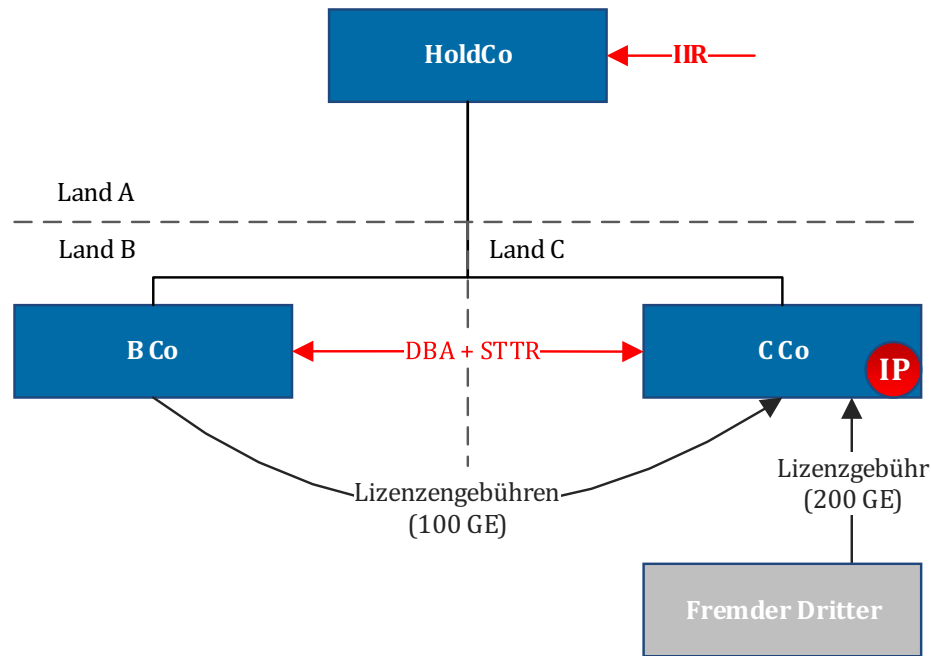
### Koordination der STTR mit GloBE-Regelungen

- Die **Koordinierung** der Regelungen innerhalb der Säule 2 ist ein **wesentlicher Bestandteil** der Blaupause der OECD und elementar für eine lückenlose und effektive Umsetzung des Regelungskomplexes.
- Zwischen den einzelnen Regelungsregimen der Säule 2 gibt es eine **klare Hierarchie**.
  1. Die **STTR** führt **unabhängig** und **vorrangig** zu den GloBE-Regelungen zum **Heraufsetzen des Quellensteuersatzes** auf das Mindeststeuerniveau im Ansässigkeitsstaat des Zahlenden in Abhängigkeit von der nominalen Besteuerung der korrespondierenden (Brutto-)Erträge.
  2. Bei Überschneidung der Anwendungsbereiche kommt die **IIR nachrangig zur STTR** dergestalt zur Anwendung, dass die Differenz zwischen Mindeststeuerniveau und („zu niedrigem“) Quellensteuersatz (sog. top-up-rate) bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes („ETR“) als einbezogene Steuern („covered tax“) im Rahmen der IIR berücksichtigt wird.
  3. Die **UTPR** ist als Auffangtatbestand („sog. **Backstop**) und als **Reverse-IIR** konstruiert. Sie greift nur dann, soweit die IIR nicht gilt (z.B. im Sitzstaat der Muttergesellschaft). Überschneidet sich der Anwendungsbereich der UTPR und der **STTR**, ist letztere **vorrangig** anzuwenden. Die zusätzliche Quellensteuerbelastung wird als „covered tax“ berücksichtigt.
  4. Die SOR ergänzt die IIR, hat aber grundsätzlich keinen Überschneidungsbereich mit der STTR.

**Abkommensbasierte STTR ist vorrangig und unabhängig zu den GloBE-Regelungen anzuwenden.**

## C. Säule 2

### Koordination der STTR mit GloBE-Regelungen

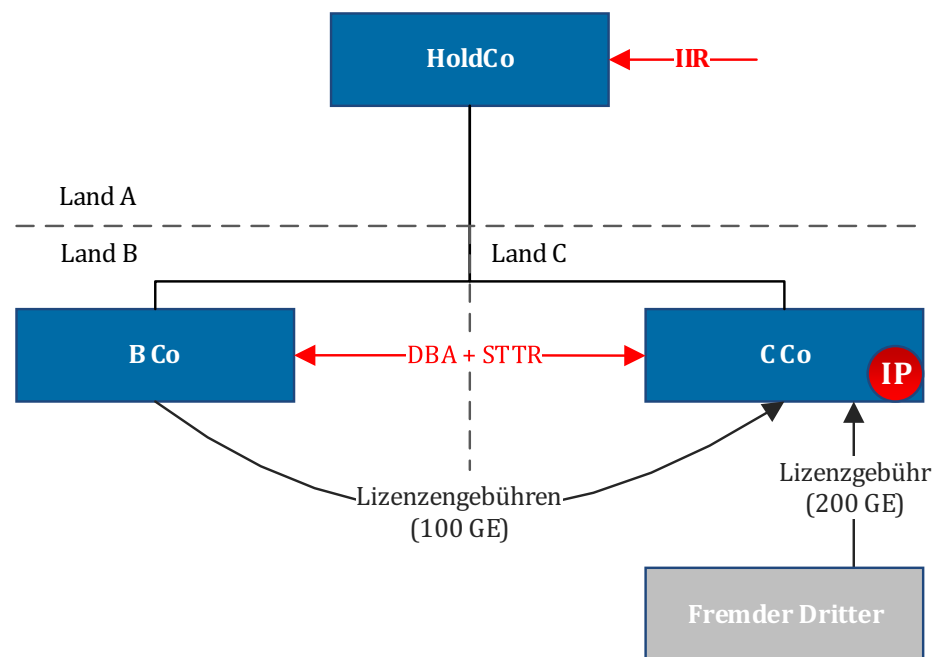


#### Sachverhalt:

- B Co zahlt Lizenzgebühr i.H.v. 100 GE an C Co für die Überlassung von IP, wobei die korrespondierenden Erträge in Land C einem präferentiellen Steuersatz (5%) unterliegen (Regeltarif = 25%).
- Zwischen Land B und C besteht ein DBA mit einem QSt-Satz von 0% auf die Lizenzgebühren und einer STTR mit einem Mindeststeuerniveau von 10%.
- C Co erhält weitere Lizenzzahlungen von fremden Dritten i.H.v. 200 GE, die ebenfalls präferentiell besteuert werden.
- Hold Co und B Co haben annahmegemäß kein Einkommen und Land A hat die IIR umgesetzt. Der (effektive) Mindeststeuersatz für Zwecke der GloBE-Regelungen beträgt 12,5%.

## C. Säule 2

### Koordination der STTR mit GloBE-Regelungen



#### Lösung:

#### 1. Anwendung der STTR:

- Da die Lizenzgebühren in Land C nominal mit 5% besteuert werden, behält B Co durch die Anwendung der STTR nicht 0% QSt, sondern 5% QSt (5 GE) ein (top-up tax rate = 5%).

#### 2. Anwendung der IIR:

- Einbezug der effektiv niedrigbesteuerten Gewinne der C Co in die Bemessungsgrundlage der Hold Co.
- Berechnung des Quotienten zwischen einbezogenen Steuern („covered taxes „) (20 GE) und den Gewinnen der C Co (300 GE) zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes = ETR (6,66%).
- Da die ETR < 12,5%, wendet Hold Co den Residualsteuersatz („top-up tax percentage“) auf das einbezogene Einkommen der C Co an ( $5,9\% \times 300 = 17,7$ ).

## D. Ausblick Zeitplan

Öffentliche Anhörung zu den Blaupausen



**Auswertung der Ergebnisse** der öffentlichen Anhörung und  
Konkretisierung von Einzelaspekten



**Politische Einigung** und Abschlussbericht bis Sommer 2021



Europaweite und nationale **Umsetzung**