

# **Anmerkungen zur Pillar I und Pillar II Besteuerung**

**von**

**Prof. Dr. Wilhelm Haarmann**

Rechtsanwalt Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Partner von McDermott Will & Emery

Frankfurt am Main

Vortrag bei der Bayerischen IFA am 22. März 2022

## **1. Einleitung**

Wir erleben derzeit in vielerlei Hinsicht eine Zeitenwende. Wir kommen aus einer Zeit der Globalisierung und des Vertrauens in die Staatengemeinschaft, die Vorteile der Globalisierung nicht aufs Spiel zu setzen. Die Globalisierung führte zu funktionierenden Lieferketten, zu niedrigen Frachtraten, zu nahezu unbegrenztem Zugang zu den Ressourcen und dementsprechend zu niedrigen Kosten der Produktion und des Handels. Dies ändert sich nun. Da ist zum einen die Pandemie und zum anderen der Ukrainekrieg. Beides hat nichts miteinander zu tun. Aber beide Geschehnisse führen zu Verknappungen und Verteuerungen. Die Pandemie führte und führt zu Schließungen von Städten, Regionen oder sogar Ländern, insbesondere von Häfen, Produktionsstätten, Märkten und Messen, damit zu Produktionsausfall, Lieferausfall und -verzögerung sowie eingeschränktem Marktgeschehen. Der Ukrainekrieg führt zum Ausschluss eines nicht unbedeutenden Marktteilnehmers aus Finanzmärkten sowie Märkten der Realwirtschaft mit Gegensanktionen wie der Schließung von Lufträumen. Die durch die pandemie- und kriegsbedingten Maßnahmen entstehenden Verteuerungen führen zu einer weltweiten Inflation. Krieg ist als Mittel der Politik (Clausewitz) für Politiker in Russland wieder hoffähig gemacht worden. Die aufgrund höherer Kosten entstehenden höheren Preise können allerdings nicht alle an Verbraucher weitergegeben werden.

Dies führt zu Insolvenzen und in verschiedenen Ländern zur Zunahme der Arbeitslosigkeit und der Armut. Die fehlenden Ernten in der Ukraine führen zu Hunger in Teilen der Welt.

In Deutschland hängt unsere Entwicklung davon ab, ob wir unter diesen Umständen bereit sind, schnell produktiver zu werden. Dies bedeutet Herbeiführung einer höheren wirtschaftlichen Effizienz unserer Gesellschaft sowie Kosteneinsparungen, mehr Arbeitsstunden in der Woche, ein oder zwei Feiertage weniger im Jahr sowie ein höheres Renteneintrittsalter. Zur Effizienzsteigerung und damit zur Leistungssteigerung gehört auch ein der Situation gerecht werdendes Steuersystem, das je nach Lage entsprechend angepasst werden kann. An die Stelle globaler Strukturen treten lokale und regionale Strukturen, bei denen jedes Land und ggf. jede Region versucht, sich der Situation bestmöglich anzupassen. Dies setzt die Möglichkeit voraus, die Besteuerung der Unternehmen und der Bevölkerung den jeweiligen Gegebenheiten entsprechend organisieren und optimieren zu können.

Ist es in einer solchen Situation sinnvoll, dass sich die Staaten kartellmäßig verbinden, um sich gegen die Unternehmen in ihren Staaten zu verbünden? Müssten nicht in solchen Situationen die Staaten zusammen mit ihren Unternehmen versuchen, sich gegenüber anderen Staaten und den dortigen Unternehmen zu behaupten? Gehören die Überlegungen zu Pillar I und Pillar II nicht in eine Welt, die gerade dabei ist unterzugehen oder sogar gerade schon untergegangen ist?

## **2. Die Entwicklung der Steuersysteme in den letzten 30 Jahren**

Bis in die späten 80er Jahre gab es eine sehr nationale Besteuerungspraxis. Auch europäischen Ländern wurde zum Beispiel nur ungern Auskunft gegeben. Die in den Finanzministerien vieler Länder in aller Regel auch angesiedelten Überwachungen des seinerzeit noch

vollkommen nationalen Geld- und Kapitalmarkts führten dazu, dass diese der Grund oder der Vorwand waren, keine steuerlichen Auskünfte zu erteilen, da die Weitergabe der Information an die Geldmarktüberwachung zu befürchten war. Die jeweilige nationale Finanzverwaltung unterstützte lieber die Unternehmen in ihrem Land als die Finanzverwaltungen anderer Länder. Im Übrigen waren die nominalen Steuersätze so hoch, dass gewisse Vermeidungsstrukturen von der Finanzverwaltung nicht hinterfragt wurden. Spezialprüfern des damaligen Bundesamtes für Finanzen wurde in einigen Bundesländern sehr deutlich gemacht, dass das letzte Wort der lokale Prüfer habe, und deshalb die Vorschläge der Beamten des Bundesamtes nicht unbedingt befolgt werden mussten. Dies änderte sich in den 90er Jahren des letzten Jahrhunderts und noch mehr in den ersten 10 Jahren dieses Jahrhunderts. Die Steuersätze sowohl für die natürlichen Personen als auch für die Körperschaften kamen unter Druck. Die zunehmende Globalisierung und die zunehmenden Investitionen von Unternehmen in anderen Ländern führten zu Wettbewerb zwischen den Ländern. Der Wettbewerb war dreigeteilt: Es ging zum einen um den Wettbewerb um die Investitionen in Arbeitsplätze für produzierende Unternehmen, zum anderen um den Wettbewerb um die Nutzung von Märkten im Finanz- und Kapitalbetreuungsmarkt im weitesten Sinne, d.h. Geldmarkt, Vermögensbetreuungsmarkt, Markt von Kapitalsammelstellen und Versicherungen sowie Markt der Holdingstandorte und des Private Equity Managements sowie von Familienstiftungen und von ähnlichen Dienstleistungen. Zum dritten gab es den „Markt“ der Ansiedlung vermögender Einzelpersonen und -Familien und von damit zusammenhängenden Dienstleistungen sowie von Konsummöglichkeiten. Neben relativ wohlhabenden Ländern wie Deutschland, Frankreich, Großbritannien und Norditalien, sowie außerhalb Europas die U.S.A., Japan, und zunehmend Teile von China gibt es zahlreiche Länder, die mit Steuervorteilen Produktionsbetriebe in ihr Land locken wollen. Dazu gehören beispielsweise Irland, Ungarn und Estland, aber

auch andere Länder Osteuropas. Länder der arabischen Welt und auch in Fernost bieten teilweise sehr günstige Steuersätze für Produktionsbetriebe an, manchmal gebunden an Investitionen in bestimmten Gegenden.

Günstige Bedingungen für Finanz-, Versicherungs- und Dienstleistungen der Vermögensbetreuung finden sich in Ländern der Karibik, aber auch auf Inseln, die eine noch vorhandene oder bereits aufgegebene politische Bindung an das Vereinigte Königreich haben. Es haben sich Schwerpunkte für bestimmte Dienstleistungen herausgebildet wie zum Beispiel für Investmentfonds und Private Equity Fonds, für Holdingstrukturen, für Stiftungs- und Truststrukturen sowie für Versicherungen.

Für „High Networth Individuals“ und deren Familien bieten sich London aufgrund der Remittance Base Besteuerung, aber auch Orte in der Schweiz oder in Monaco sowie in Portugal und auf Zypern sowie in arabischen Ländern und zahlreichen anderen Ländern an, teilweise aufgrund Individualabsprache mit der dortigen Finanzverwaltung.

Dieses Wettbewerbsumfeld führte dazu, dass wir einen Rückgang der nominalen Steuersätze für Körperschaften in vielen Ländern hatten. In Deutschland kam es 2000/2001 sowohl zur Herabsetzung der Einkommensteuer als auch zur Herabsetzung der Körperschaftsteuer einschl. Gewerbesteuer auf häufig ca. 30 %, in einzelnen Kommunen aber weit darunter. Dabei sollte man wissen, dass aufgrund Nichtabziehbarkeit von Betriebsausgaben sowie extensiver Verlustvernichtungsklauseln sowie aufgrund gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen der wahre Steuersatz nicht der genannte häufige Steuersatz von 30 %, sondern ein wesentlich höherer als der genannte Steuersatz ist.

Die Länder haben sich durch nationale Vorschriften und auch über die europäische Richtlinie ATAD 1 gegen die Steuervorteile bei passiven Einkünften, insbesondere im Finanz- und Holdingbereich durch

Hinzurechnung von Einkünften aus sog. passiven Quellen bzw. durch Nichtanwendung von Betriebsstätten-Freistellungen geschützt. Der Schutz gegen Steuerwettbewerb bei individuellen Steuern ist bisher noch nicht eingeführt worden. Eine natürliche Person kann ohne weiteres in ein Steuerparadies ausreisen. Dass das Ausreisen ggf. steuerliche Konsequenzen hinsichtlich der stillen Reserven hat, steht auf einem anderen Blatt. Wenn keine Hinderungsgründe aus anderen Rechtsgebieten bestehen, kann jemand ohne weiteres in ein Niedrigsteuerland umziehen. Immer mehr Länder bieten, wie bereits erwähnt, Steuervorteile in Anlehnung an die englische Remittance-Base Besteuerung an, z.B. mittlerweile auch Italien.

Für den Produktionsbereich gab es bisher keinerlei Abwehrgesetzgebung, vielmehr kam der Wunsch erst auf, als große Digitalkonzerne der USA sich anschickten, ihre Produkte weltweit zu vermarkten, ihre aus der Vermarktung entstehenden Einkünfte außerhalb der USA aber kaum besteuert wurden. Dies führte zu Sonderbesteuerungen der Digitalen Wirtschaft in verschiedenen Ländern und zur Befassung der G 20 und der OECD mit diesem Thema in einem besonderen Punkt der BEPS Aktivitäten. Zunächst ging es um die Besteuerung digitaler Großkonzerne mit ihren digitalen Einkünften. In weiterer Folge wurde der Besteuerungsbereich ausgedehnt auf Unternehmen im B to C Bereich. Man wollte endkundennahe Aktivitäten von Konzernen besteuern. Im Rahmen der Weiterentwicklung der Überlegungen zielt man nicht mehr auf die Besteuerung der digitalen oder der endkundennahen Wirtschaft. sondern man hat sehr große, margenstarke Konzerne im Blick. Man will 25 % der Gewinne, die eine Gewinnmarge von 10 % überschreiten, von Unternehmen, die wenigstens 20 Milliarden Umsatz machen, auf alle Marktländer des Unternehmens zur Besteuerung umverteilen. Daneben soll die Betriebsstätten-Besteuerung und die Festlegung der Verrechnungspreise so angepasst werden, dass auch Marktstaaten einen fairen Gewinnanteil erhalten. Deutschland war mit der gerade beschriebenen Pillar I Besteuerung in einer der

Ursprungsversionen nicht glücklich und schlug zusätzlich eine globale Mindeststeuer vor. Diese Mindeststeuer hat nun gar nichts mehr mit dem Ausgangspunkt der Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu tun. Sie ist eine insbesondere vom damaligen Finanzminister Schäuble begrüßte Idee, die in der nächsten Legislaturperiode von Finanzminister Scholz dankbar aufgenommen wurde und von ihm im Wahlkampf als gegen Reiche gerichtete Steuer ideologisiert und instrumentalisiert wurde.. Die Mindeststeuer soll – mit wenigen Ausnahmen – bei allen Konzernen erhoben werden, wenn die Unternehmen eine Mindestumsatzgröße von 750 Mio. Euro Umsatz haben. Wenn derartige Unternehmen in einem Land, in dem sie tätig sind, zu einer Steuer von unter 15 % herangezogen werden, soll – country by country – eine Zusatzsteuer erhoben werden, um eine 15 %ige Steuer zu erreichen. Dabei kommt es nicht auf den nominalen Steuersatz an, sondern auf den Satz, der sich ergibt, wenn man die gezahlte Steuer mit dem anteiligen Konzerneinkommen, das nach akzeptablen Konzerngewinnregeln ermittelt wurde, vergleicht.

Daneben soll bei sehr niedriger Besteuerung eine subject to tax rule greifen.

### **3. Die Bedeutung der Körperschaftsteuer (zuzüglich Gewerbesteuer auf Körperschaften)**

Die Körperschaftsteuer ist im Verhältnis zur Lohn- oder Umsatzsteuer nur ein relativ kleiner Bestandteil unseres gesamten Steueraufkommens. Zur Unternehmenssteuer gehört auch die Gewerbesteuer und genaugenommen die Einkommensteuer auf Gewerbebetriebe, die Land- und Forstwirtschaft sowie auf selbständige Tätigkeit. Die Körperschaftsteuer wie die gesamte Unternehmenssteuer besteuert steuerliche Gewinne unabhängig davon, ob diese für die Ausschüttung/Entnahme oder für die Thesaurierung bestimmt sind oder ob sie zu einem

Cashflow führen, der für den Erhalt und die notwendige Erneuerung und Modernisierung eines Unternehmens benötigt werden. Betriebswirtschaftlich wird für die Unternehmensbewertung nur der „free cashflow“ herangezogen (IDW S 1). In Deutschland wird mit der Unternehmensgewinnbesteuerung auch der Gewinn besteuert, der für den Erhalt der Arbeitsplätze und die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens dringend benötigt wird. Man muss in den meisten Branchen wesentlich mehr als die Abschreibungen verdienen, um ein Unternehmen nachhaltig und langfristig betreiben zu können. Dies gilt insbesondere für in der Entwicklung und ständigen Veränderung befindlichen neuen Technologien im IT-Bereich sowie in Teilen der Pharmazie. Hinzu kommt noch: Durch die Vernichtung von Verlustvorträgen, die Mindeststeuer bei Nutzung von Verlustvorträgen und die Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben werden die Unternehmen in ihrer Zukunftsfähigkeit in Einzelfällen durchaus nachhaltig von Staatswegen geschwächt. Dabei benötigen wir die Unternehmen als Basis für die Wertschöpfung, die wir für die Lohnsteuer, die Mehrwertsteuer, die Körperschaftsteuer, die Kapitalertragsteuer, die Einkommensteuer auf Gewinneinkünfte, sowie zahlreiche weitere Steuern wie Grunderwerbsteuer, Energiesteuern etc. benötigen. Deshalb ist es nicht verkehrt, wie die Esten es vorsehen, die Körperschaftsteuer auf – 0 – zu setzen, da so jedenfalls sichergestellt ist, dass der für das Fortbestehen des Unternehmens benötigte Gewinn nicht besteuert wird. Der entnehmbare Gewinn wird bei der Dividende spätestens besteuert.

Im Ergebnis ist es daher falsch, eine Mindeststeuer bei Unternehmen festzulegen. Auch eine Körperschaftsteuer von – 0 – kann absolut gerechtfertigt sein. Anders als es der frühere Bundesfinanzminister und heutige Bundeskanzler Scholz und vor ihm bereits Herr Schäuble angenommen haben, ist die Körperschaftsteuer keine Reichensteuer. Die Gesellschafter werden besteuert, wenn sie Gewinne entnehmen oder Anteile verkaufen. Sie sollten – nach meiner Meinung – auch dann besteuert werden, wenn sie entnehmbare Gewinne zur Thesaurierung

langfristig im Unternehmen stehen lassen oder wenn sie Körperschaften halten, um in ihnen steuerlich günstig besteuerte Einnahmen langfristig parken zu können. Insofern ist eine inländische Hinzurechnungsbesteuerung oder eine Investmentfonds-Besteuerung auf entnehmbare aber nicht entnommene Gewinne durchaus erwägenswert.

#### **4. Das Verhältnis von Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer**

Mit dem, was ich zuvor zur Körperschaftsteuer gesagt habe, habe ich auch schon deutlich gemacht, dass die Besteuerung der Entnahme eine Besteuerung zu einem viel richtigeren Zeitpunkt ist, als er bei der Körperschaftsteuer anzutreffen ist. Gegen die Kapitalertragsteuer wird vorgebracht, dass sie (für Ausländer) eine Bruttobesteuerung, d.h. eine Besteuerung auf einen Betrag vor Abzug der Werbungskosten/Betriebsausgaben ist, und dies sei ungerecht. Diese Beobachtung gibt nicht die ganze Wahrheit wieder. Die Körperschaftsteuer ist aus Sicht der Gesellschafter auch eine Bruttobesteuerung, da sie auch stattfindet, ohne die Betriebsausgaben oder die Werbungskosten der Gesellschafter in Abzug zu bringen. Insofern unterscheiden sich Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer nicht. Bei der Kapitalertragsteuer ist nur die Bemessungsgrundlage viel besser zugeschnitten als bei der Körperschaftsteuer. Der Nachteil der Kapitalertragsteuer rührt aus den Doppelbesteuerungsabkommen bzw. der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU. In den Abkommen und der Richtlinie wird die Kapitalertragsteuer je nach Abkommen stark reduziert bzw. ganz eliminiert. Diese Reduktion oder Eliminierung erfolgt in einem besonderen Verfahren beim Bundeszentralamt für Steuern, das umständlich, im Einzelnen langwierig und für kleinere Aktionäre unverhältnismäßig teuer ist, wenn sie dazu fachmännischen Rat einholen. Richtig wäre, dass die Kapitalertragsteuer bei gleichzeitiger Reduktion der Körperschaftsteuer im Quellenland verbliebe oder nur unmaßgeblich gesenkt



würde. Wenn sie im Quellenland verbliebe, benötigte man auch nicht das umständliche Verfahren beim Bundeszentralamt. Wenn jemand auf Nettobasis besteuert werden möchte, also unter Abzug seiner mit der Beteiligung zusammenhängenden Kosten, sollte er zum Bundeszentralamt gehen können, müsste dann aber die Verfahrenskosten der Feststellung des Nettobetragtes tragen.

Alternativ könnte man die Kapitalertragsteuer auf – Null – setzen, wie das Vereinigte Königreich es geregelt hat. Dann müsste man eine Körperschaftsteuer, aber nach Möglichkeit nur auf den entnahmefähigen Gewinn, erheben. Wenn man nur den entnahmefähigen Gewinn besteuern würde, könnte es auch beim jetzigen Steuersatz verbleiben. Verfahrensmäßig müsste der Jahresgewinn in zwei Teile aufgeteilt werden, in den entnahmefähigen und den nicht entnahmefähigen Gewinn. Über eine mehrjährige Betrachtung der Kapitalflussrechnung lässt sich sehr wohl ermitteln, welcher Teil eines Gewinns entnahmefähig ist. Man könnte auch festlegen, dass der nicht entnahmefähige Gewinn sich aus dem Durchschnitt der ordentlichen Geldausgaben einer Periode ermittelt. Jedenfalls ließe sich schematisch eine Festlegung des entnahmefähigen Gewinns regeln. Eine verdeckte Gewinnausschüttung würde immer als aus dem entnahmefähigen Gewinn stammend gewertet. Ggf. müsste der nicht entnahmefähige Gewinn bei einer verdeckten Gewinnausschüttung in einen entnahmefähigen Gewinn umgebucht werden.

## **5. Das Verhältnis von Körperschaftsteuer und Mehrwertsteuer**

Sie werden fragen, was bei einer Thematisierung der Körperschaftsteuer eine Betrachtung der Mehrwertsteuer zu suchen habe. Sehr viel! Ungarn hat eine hohe Mehrwertsteuer von 27 %, Dänemark, Schweden und Kroatien eine Mehrwertsteuer von 25 %. Im Fall von Ungarn scheint die Mehrwertsteuer unsozial zu sein, da die Mehrwertsteuer

nach allgemeinem Verständnis als Verbrauchssteuer den „kleinen Mann“ trifft, während die Körperschaftsteuer vom „Kapital, d.h., den Reichen“ zu tragen sei. Dies ist ein Fehlschluss: Eine Erhöhung der Mehrwertsteuer trifft in der Praxis zu nur ca. 35 % den Verbraucher, d.h. den „kleinen Mann“, denn eine solche Steuererhöhung muss am Markt durchsetzbar sein. Wenn diese Steuererhöhung aber nicht durchsetzbar ist, wird der Preis reduziert oder das Produkt wird nicht mehr angeboten. Zu 65 % trifft die Erhöhung der Mehrwertsteuer den Arbeitnehmer (wegen geringerer Lohnerhöhungen), den Lieferanten (wegen geringerer Preise beim Einkauf von Waren) oder eben das Kapital (über geringere Gewinne). Eine Erhöhung der Körperschaftsteuer versucht das Unternehmen natürlich auch an den Verbraucher weiterzugeben. Insofern besteht kein Unterschied zur Mehrwertsteuer. Folgende Unterschiede bestehen: Die Mehrwertsteuer trifft nicht den ausländischen Verbraucher; aber der ausländische Lieferant wird auch mit der erhöhten Mehrwertsteuer belastet. Umgekehrt trifft die erhöhte Körperschaftsteuer auch den ausländischen Abnehmer, da die Körperschaftsteuer nicht danach fragt, wer die Produkte kauft. Umgekehrt belastet die Erhöhung der Körperschaftsteuer nicht den ausländischen Lieferanten. Die Körperschaftsteuer hat als Bemessungsgrundlage nicht den Umsatz, sondern den Gewinn und fällt bei Verlust nicht an. Allerdings kann ein Verlustvortrag aufgrund der Mindeststeuer bei Verlustvorträgen in der Regel nicht sofort, sondern nur über einen langen Zeitraum genutzt werden, im Falle eines Verkaufes des Unternehmens droht der Verlust nicht genutzt werden zu können. Im Ergebnis führt eine Erhöhung der Mehrwertsteuer zu der vom Fiskus erwünschten Verstetigung des Steueraufkommens. Die Leistungen des Staates stehen auch eher in einer gewissen Relation zum Umsatz eines Unternehmens als zum Gewinn eines Unternehmens. Eine niedrigere Körperschaftsteuer macht ein Land für Investitionen attraktiv, insbesondere für Investitionen, die gewinnträchtig sind. Von daher ist es für ein Land attraktiv, die Körperschaftsteuer niedrig festzusetzen und

dafür die Mehrwertsteuer zu erhöhen. Es ist häufig eine Win-Win-Situation für das Land, in dem investiert wird.

## **6. Das Verhältnis von Körperschaftsteuer (einschl. Gewerbesteuer auf Körperschaften) zu der Besteuerung der in- und ausländischen Gesellschafter**

Bereits aus dem zuvor bereits Vorgetragenen zur Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer ergibt sich, dass die Körperschaftsteuer und auch die Gewerbesteuer für den Gesellschafter wie eine Bruttosteuer wirkt, da der Gesellschafter seine Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit der Beteiligung nicht der Körperschaftsteuer entgegensetzen kann. Die Kapitalertragsteuer bei ausländischen Gesellschaftern und ihrer Auswirkung habe ich hinreichend dargestellt. Bei inländischen Gesellschaftern wirkt die Kapitalertragsteuer wie eine Vorauszahlung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Wenn die Kapitalertragsteuer aber als Abgeltungssteuer wirkt, ist sie in der Regel eine endgültige Steuer des Aktionärs/Gesellschafters.

## **7. Die Bedeutung der Missbrauchsbesteuerung und des Country by Country Reporting für die Besteuerung von Körperschaften, Mitunternehmerschaften und ihren Gesellschaftern**

Verschiedene spezielle und allgemeine nationale Missbrauchsbestimmungen, durch die europäischen Regelungen von ATAD I und II und demnächst noch durch spezielle Steueroasenregelungen wird Missbräuchen und häufig auch nur angeblichen Missbräuchen vorgebeugt bzw. werden Besteuerungen von Sachverhalten so vorgenommen, wie sie ohne die missbräuchlichen Regelungen stattgefunden hätten. Investitionen in Ländern mit günstigen Steuersätzen auf laufende Gewinne und/oder Veräußerungsgewinne sind grundsätzlich kein

Missbrauch; im Gegenteil sind sie Ausfluss eines zwischen Ländern bestehenden gesunden Steuerwettbewerbs.

Einfluss auf die Investitionen hat auch das Country by Country Reporting. Das rechtlich in seinem Inhalt und in seiner Entstehung äußerst zweifelhafte öffentliche Country-by-Country Reporting soll und wird wahrscheinlich zur Folge haben, dass Investitionen in Länder mit günstigem Steuersatz zu Reputationsschäden führen können, insbesondere, wenn diese Länder auch noch aus anderen Gründen einen schlechten Ruf genießen.

## **8. Steuerwettbewerb und Steuerkartell**

Bisher bestand bei den Ländern hinsichtlich der Besteuerung von aktivem Geschäft, insbesondere Produktion, ein Steuerwettbewerb. Dieser wurde bis vor nicht allzu langer Zeit als gut und gesund qualifiziert. Nunmehr sprechen diejenigen, die die Mindeststeuer einführen wollen, von „unfairem“ und „ungesundem“ Wettbewerb. Die Länder meinen, dass eine Besteuerung unterhalb der Mindeststeuer „unfair“ sei und eine Kartellbildung der Länder rechtfertige. Die Länder haben verschiedene Ausgangspositionen, was geographische Lage, was Zugang zu Bodenschätzen, was Infrastruktur im Lande sowie Ausbildung der Arbeitnehmer angeht. Länder, bei denen die Voraussetzungen für Investitionen sehr gut sind, haben häufig ein relativ hohes Kostenniveau und auch ein relativ hohes Besteuerungsniveau. Auch wenn die Produktivität in diesen Ländern relativ gut ist, so könnte sie bei höherer Leistungsbereitschaft der Bevölkerung und noch höherer Effizienz noch wesentlich besser sein.

Die Anspruchshaltung der Bevölkerung in „emerging markets“ befindet sich auf einem niedrigeren Niveau. Dementsprechend sind aufgrund niedrigerer Löhne die Kosten für die Unternehmen niedriger.

Dies kann ein Investitionsanreiz sein. Aber auch die Steuern vom Gewinn können niedriger sein und so einen Investitionsanreiz bieten. Das Steueraufkommen kann für das betreffende Land bei niedrigeren Unternehmenssteuern durch z.B. eine höhere Mehrwertsteuer kompensiert werden. Dies liegt vollständig in der freien Entscheidungsfindung der Regierung und des Parlaments des jeweiligen Staates und kann nicht kritisiert werden. Denn mit den niedrigeren Steuern könnte versucht werden, andere mögliche Nachteile zu kompensieren. Auch in der Vergangenheit hat sich gezeigt, dass Investitionen in bestimmten steuergünstigen Ländern im Nachhinein auch wegen politischer Instabilität, wegen fehlenden Zugangs zu qualifizierten Arbeitskräften, wegen anderer Arbeitsmoral oder wegen schlechter Infrastruktur sich im Ergebnis als nachteilig herausgestellt haben.

## **9. Unzulässige Themenvermischung**

In der Diskussion werden die verschiedenen Steuerebenen häufig nicht sorgfältig getrennt. Die Steuern haben auf ihren jeweiligen Ebenen unterschiedliche Belastungseffekte. Die Körperschaftsteuer belastet wie die Mehrwertsteuer die Kunden, die Arbeitnehmer, die Lieferanten, die Fremd- wie die Eigenkapitalgeber. Die Kapitalertragsteuer und die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Gesellschafters belasten nur den entnommenen Gewinn. Auch diese Steuer muss natürlich vom Unternehmen mit-verdient werden, wirkt sich aber direkt nur auf das Equity, und nur indirekter auf Kunden, Arbeitnehmer und Lieferanten aus.

Auch darf nicht erwartet werden, dass durch höhere Steuern in bisherigen Niedrigsteuerebenen Arbeitsplätze in Hochsteuerländern geschaffen würden. Das Gegenteil ist richtig. Hochsteuerländer benötigen Tochtergesellschaften oder unabhängige Lieferanten in Niedrigsteuerländern, um durch günstige Zulieferungen aus

Niedrigsteuerländern ihre Produkte wettbewerbsfähig machen und ihren Verkauf ermöglichen zu können. Ein mit Zwang herbeigeführtes gleichmäßigeres Besteuerungsniveau führt zu einem Eingriff in das Marktgeschehen, das für Unternehmen in Hochsteuerländern sehr nachteilig und arbeitsplatzvernichtend sein kann.

### **10. Verschiebbarkeit von Finanzen, immateriellen Rechten, Großhandelsstandorten, Produktionsstandorten und Verbrauchermärkten und Arbeitskräften**

Zuletzt sei zu dem Thema des Einflusses der Besteuerung auf das Verhalten der Unternehmen noch erwähnt, dass die Unternehmen nur sehr eingeschränkt ihre Produktionsfaktoren räumlich in andere Steuer-Hoheitsgebiete verschieben können. Finanzierungen lassen sich noch relativ einfach umgestalten. Durch Finanzierung von Unternehmen in Hochsteuerländern mit Fremdkapital und in Niedrigsteuerländern mit Eigenkapital lassen sich Steuerungseffekte erzielen. Derartigen Strukturierungen versucht die Zinsschranke beizukommen, kann dies aber nur eingeschränkt tun. Auch die Hinzurechnungsbesteuerung verhindert unerwünschte Strukturierungen. Auch immaterielle Vermögensgegenstände wie Patente und andere Schutzrechte lassen sich, wenn gut geplant, steuergünstig ansiedeln. Dies lässt sich bei Knowhow häufig nur schwierig gestalten, da Knowhow typischerweise bei Menschen angesiedelt sein muss. Auch hier helfen die Hinzurechnungsbesteuerung und neuerdings die allerdings in ihrer Gestaltung sehr kritisch zu sehende Zinsschranke, unerwünschte Strukturen zu bekämpfen. Produktionsstandorte lassen sich nur sehr schwer verlegen. Zum einen müssen in der Regel auch Arbeitnehmer bewegt werden. Es finden steuerlich relevante Funktionsverlagerungen statt. Gegebenenfalls sind stille Reserven zu versteuern. Man verliert ggf. die Nähe zu Kunden, zu Lieferanten und zu eingespielten Dienstleistern.

Jedenfalls führt die Verlegung eines Produktionsstandorts zu Zerstörungen von Werten, deren Effekte wohl abgewogen werden müssen.

Großhandel und Einzelhandel lassen sich nur sehr bedingt verlegen, da sie kundenabhängig sind. Der Handel muss zum Kunden gehen. Von daher sind Verlegungen nur sehr eingeschränkt möglich.

Zuletzt lassen sich Arbeitskräfte nur sehr bedingt bewegen, ihren Wohnort, ihre Heimat, ihre Familie, ihr Umfeld aufzugeben. Bei den Arbeitskräften sind wiederum die Beziehungen eines Unternehmens vertortet, ebenso das Knowhow und die Identifikation mit dem Unternehmen. Nicht von ungefähr bleiben auch Unternehmen in bekannt teuren Städten, da die Verluste bei Verlegungen zu groß wären.

Derartige Faktoren sollten bei Steueränderungsüberlegungen beachtet werden. Die Welt ist häufig anders als sich manche Politiker dies vorstellen. Ideologien führen dort teilweise zu Feindbildern, die in Gesetzentwürfe münden, wie wir sie leider mittlerweile bei den OECD Entwürfen zu Pillar I und Pillar II vorfinden. Diese Haltung kommt zum Beispiel im Berichtsentwurf der zuständigen Berichterstatterin des Europaparlaments, Frau Aurore Lalucq (Frankreich) vom 16.03.2022 zum Ausdruck, die hinsichtlich der EU-Richtlinie zur Mindeststeuer fordert, dass der Mindeststeuersatz auf 21 % angehoben werden solle, der Carve-Out abgeschafft werden solle und der Anwendungsbereich auch auf Investmentfonds (gemeint ist: Private Equity Fonds) ausgedehnt werden solle.

## **11. Pillar I in diesem Kontext**

### **a) Allgemeine Darstellung**

Ich brauche für den Teilnehmerkreis die Funktionsweise des beabsichtigten Pillar I nicht im Einzelnen darzustellen. Bei

Unternehmen mit mindestens 20 Mrd. Euro Umsatz soll ein Gewinn, der eine Marge von 10 % übersteigt, zu 25 % für eine Besteuerung durch die Marktstaaten vorgesehen werden. Derzeit befanden und befinden sich verschiedene Bausteine dieses Vorschlags der OECD in der Konsultation.

Lassen Sie mich zu Pillar I nur Folgendes kommentieren:

Die Regelung ist äußerst komplex, da sie zunächst auf einem anderen als dem steuerlichen Rechnungswesen aufbaut. Dementsprechend gibt es zahlreiche schwierige Verschränkungen mit der allgemeinen Besteuerung, d.h., Doppelerfassungen, latente Steuern, Anrechnungen, Unterschiedliche Verlusterfassungen und Regelungen etc.

**b) Ist eine Gewinnmarge von 10 % ein richtiger Maßstab für eine notwendige Umverteilung?**

Die Gewinnmarge von 10 % als Eintrittshürde hört sich zunächst sehr groß an. Derartige Margen sind im Handel häufig unvorstellbar hoch, in der Produktion in der „Old Economy“ auch nur selten anzutreffen. Andererseits benötigen Unternehmen in der Digitalwirtschaft, aber auch in Teilen der Pharmaindustrien viel höhere Margen (25 – 45 %), um überhaupt wettbewerbsfähig zu sein und zu bleiben. Natürlich könnte man sagen, dass durch diese Margenregelung genau diejenigen getroffen werden, die auch im Fokus der BEPS-Überlegungen stehen. Im Vordergrund steht aber wohl nicht dieser Gedanke, sondern die Überlegung, dass Margen über 10 % unnatürlich hoch und von daher umzuverteilen seien. Letztere Überlegung ist jedoch falsch. Die Höhe der Margen sagt nichts darüber aus, ob diese notwendig und gerechtfertigt oder sogar „unanständig“ sind. Es ist nicht auszuschließen, dass die Margenüberlegung einen ideologischen Unterbau hat,



der als solcher ein falsches wirtschaftliches Verständnis zeigt und nicht akzeptabel ist.

### **c) Kommt es zu nachhaltigen Umverteilungen?**

Ob es zu Umverteilungen in nennenswertem Umfang kommen wird, kann ich nicht nachprüfen und nicht vorhersagen. Allerdings setzt dies voraus, dass die USA bei Pillar I mitmachen. Wenn dies nicht der Fall ist, lohnt sich die Übung sicher nicht, da es nicht genügend Unternehmen mit 20 Mrd. Euro Umsatz und mehr gibt, die gleichzeitig eine Marge haben, die nennenswert über 10 % hinausgeht.

### **d) Nebeneinander von Pillar I Besteuerung und nationaler direkter Steuer**

Zwar haben Unternehmen mit 20 Mrd. Euro Umsatz eine Steuerabteilung und in der Regel ein IFRS Rechnungswesen. Dennoch bedeutet die Compliance für Pillar I eine enorme Mehrarbeit, wahrscheinlich die Einstellung von Fachleuten oder die Hinzuziehung externer Fachleute. Die dadurch generierte Steuerumverteilung bedeutet eine erhebliche Mehrbelastung der Steuerverwaltung. Dieser Aufwand rechtfertigt nicht den vollständigen Ausbruch aus dem bisherigen System.

Bei Pillar I soll auch noch eine Position B ermittelt werden. Es geht dabei um eine Beteiligung der Marktstaaten durch Änderung des Betriebsstättenbegriffs und über Verrechnungspreise. Hier bewegt man sich auf vertrauten Pfaden. Es ist ziemlich unverständlich, warum es mit diesen Maßnahmen nicht ein Bewenden haben kann.

## **11. Mindeststeuer (Piillar II) in diesem Kontext (OECD)**

### **a) Allgemeine Darstellung und Betrachtung**

Die Mindeststeuer ist eine Steuer von 15 %, die ein Unternehmen im Rahmen einer Konzernrechnungslegung in jedem Land zahlen soll. Soweit dies nicht geschieht, kommt es zu einer Hinzurechnungsbesteuerung („top-up tax“), die bei der Konzernmuttergesellschaft zu zahlen ist. Wenn dort keine Zahlung möglich ist, verlagert sich die Pflicht auf Zwischenkonzernholdinggesellschaften. Betriebsstätten werden wie eigenständige Gesellschaften behandelt. Wenn es nicht zu einer Hinzurechnung kommt, kommt es aufgrund der „Undertaxed Payment Rule“ zur Nichtabziehbarkeit von Ausgaben bei Zahlungen im Konzern mit dem Ziel, die 15 % Steuer zu erreichen.

Bei der Mindeststeuer handelt es sich um ein sehr stark von Deutschland forciertes Projekt. Letztlich geht es um die Schaffung eines equal playing grounds in der Welt, den es gar nicht geben kann, da die geographischen, geologischen, infrastrukturellen und anderen Voraussetzungen in jedem Land anders sind. Steuern sind nur einer von sehr vielen Punkten bei Investitionsentscheidungen. Und wie gezeigt: Eine Steuer unter 15 % ist nichts Anstößiges.

### **b) Komplexität des Rechnungswesens**

Die Mindeststeuer setzt eine Konzernrechnungslegung voraus. In Deutschland wird bei Unternehmen am Kapitalmarkt IFRS-Rechnungslegung verlangt. Bei Unternehmen, die nicht am Kapitalmarkt sind, kommt es zur Konzernrechnungslegung nach HGB. Für Zwecke der Mindeststeuer kommt es zu zahlreichen Anpassungen. Zwischen dem allgemeinen Rechnungswesen des Unternehmens, dem Rechnungswesen für Zwecke von Pillar I und für Pillar II sowie für die nationale Besteuerung gibt es erheblichen

Abstimmungsbedarf. Insbesondere sind es Eliminierungen im Konzern, unterschiedliche Verlustbehandlungen, latente Steuern und Anrechnungen, die zu Schwierigkeiten führen werden.

Deutschland wie alle Länder, die die Mindeststeuer einführen, verlangen von ihren Unternehmen ein Rechnungswesen für die nationale Besteuerung, ein Rechnungswesen für die Pillar I und für die Pillar II Besteuerung. Daneben gibt es die HGB Bilanzierung sowie eine Konzernrechnungslegung nach HGB oder IFRS. Die Belastung der Unternehmen mit derartig vielen verschiedenen Arten und Zwecken des Rechnungswesens ist kostenintensiv und sehr leicht fehlerbehaftet. Die Anforderungen an die Unternehmen gehen weit über das Zumutbare hinaus.

### **c) Probleme der Feststellung des Steuersatzes (richtiger Steuersatz; relativer Steuersatz)**

Der Steuersatz von 15 % ergibt sich nicht aus dem nominalen Steuersatz, sondern aus dem Vergleich des Betrages der Steuerzahlungspflicht mit dem für Zwecke der Mindeststeuer angepassten Ergebnis jedes Landes nach IFRS bzw. HGB. Damit kann es sein, dass bei einem nominalen Steuersatz von 15 % lediglich ein relativer Steuersatz von 12 % oder 13 % erreicht wird. Bei Verlusten nach nationalem Steuerrecht und Gewinnen nach IFRS kann auch der Fall eintreten, dass bei hoch besteuerten Gesellschaften ein Fall eintritt, der zur Top-up Tax führt, wenn auch latente Steuern nicht zur angemessenen Besteuerung führen.

### **d) Überforderung der Unternehmen und der Finanzverwaltung**

Da bereits Unternehmen mit einem Umsatz von oder über 750 Mio. Euro betroffen sind, also auch größere Mittelständler, sind diese selbst in der Regel mit den neuen Anforderungen überfordert. Da kommt viel Arbeit auf Unternehmen zu, die für derartige

Unternehmen in der Compliance übernehmen. Dies bedeutet, erhebliche Mehrkosten für die betroffenen Unternehmen. Es ist aber auch noch nicht gesagt, ob externe Firmen in der Lage sein werden, für alle betroffenen Unternehmen genügend geschulte Berater an Bord zu haben.

Aber auch für die Finanzverwaltung ist eine Überbeanspruchung zu befürchten. Die Kapazitäten reichen nicht. Auch inhaltlich sind viele Finanzbeamte und insbesondere die Betriebsprüfer mit den Konzernrechnungslegungsvorschriften und den Sonderregeln überfordert.

### **e) Ergebnis**

Im Ergebnis wird es nicht in großem Maße Steuermehraufkommen geben. Dafür sorgt einmal die sog. Carve Out Regel für Unternehmen mit Investitionen. Einige Länder werden ihre Steuern erhöhen, so dass sie keine Mindeststeuer verursachen. Es fällt eine unsägliche Bürokratie für Unternehmen und Finanzverwaltung an. Außerhalb der EU besteht kein Zwang, die Steuer einzuführen. Länder müssen nur einverstanden sein, dass Unternehmen in ihrem Land durch die Mindeststeuer erfasst werden können. Von daher wird es außerhalb der EU nur wenige Länder geben, die die globale Mindeststeuer in ihr Steuerrecht aktiv übernehmen.

Und wenn die USA ihre Giltiregeln nicht so anpasst, dass sie kompatibel mit den Vorschriften der Mindeststeuer sind, wäre es verhängnisvoll für andere Länder, wenn sie die globale Mindeststeuer trotzdem einführen. Und eine Anpassung der Giltiregeln in den USA erscheint derzeit als sehr fraglich.

## **12. Mindeststeuer in der EU**

Im Dezember hat die EU den Entwurf einer Mindeststeuerrichtlinie veröffentlicht.

### **a) Zwang zur Mindeststeuer**

Was besonders bedenklich ist, ist die Tatsache, dass bei Annahme der Richtlinie alle Länder der EU die Mindeststeuer einführen müssen. Anders als im Rest der Welt gibt es keine Freiheit, die Mindeststeuer für das jeweilige Land nicht einzuführen. Gekoppelt mit der sehr großen Schwierigkeit, die Mindeststeuer nach einstimmigem Beschluss für diese Steuer dann wieder abzuschaffen, laufen Unternehmen in der EU Gefahr, ins Hintertreffen zu geraten, wenn andere Länder wie Großbritannien oder die Schweiz sich von der Mindeststeuer verabschieden. Im Übrigen droht Unternehmen, die keine oder falsche Steuererklärungen für die Mindeststeuer abgeben, eine Strafe in Höhe von 5 % des Umsatzes des betroffenen Unternehmens.

### **b) Top-up Tax auf Landesebene**

Anders als nach den Vorschlägen der OECD ist vorgesehen, dass die top-up tax auch in den Ländern mit niedriger Steuer erhoben werden kann. Das könnte bedeuten, dass dann in diesen Ländern für Unternehmen aus Drittländern eine niedrige Steuer gilt, für Unternehmen aus Ländern der EU und Ländern, die die Mindeststeuer eingeführt haben, aber eine höhere Steuer.

### **c) Begehrlichkeit der EU, eigenes Steueraufkommen zu erhalten.**

Die EU hat ein großes Interesse daran, das Aufkommen aus der Mindeststeuer als eigene direkte Steuer zu erhalten. Bisher hat die EU kein solches Steueraufkommen.

Man kann zwar Verständnis dafür haben, dass die EU ein eigenes Steueraufkommen erhalten soll. Aber ein eigenes Steueraufkommen aus der globalen Mindeststeuer zu bekommen, macht keinen Sinn. Wenn man eine eigene direkte Besteuerung der EU möchte, muss ein eigenes europäisches Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht entwickelt werden; es geht aber nicht an, dass die EU-Mittel aus einem Gesetz erhält, das zum Ziel hat, dass nach Möglichkeit gar keine Steuer anfällt, weil alle Länder einen Steuersatz festlegen, der die Mindeststeuer ausschließt.

### **13. Wie kann man dem berechtigten Begehren der Marktstaaten, einen Anteil der Steuern der Produktionsunternehmen zu erhalten, in besserer Form Rechnung tragen?**

Der Punkt B von Pillar I ist noch nicht weit vorangetrieben. Es geht hier unter anderem um die Anpassung des Betriebsstättenbegriffs, um der Bedeutung der Marktstaaten Rechnung zu tragen. Ebenso sollen die Verrechnungspreise eine Berücksichtigung der Marktstaaten erlauben. Diese Überlegungen sind weiterzuverfolgen, da sie Änderungen im bestehenden System sind und nicht den Aufbau eines Parallelsystems bedeuten.

### **14. Was muss ein Unternehmen tun, um Pillar I und Pillar II zu vermeiden?**

Unternehmen können Pillar I und Pillar II am besten vermeiden, indem sie das Größenkriterium unterlaufen. Dies kann man durch Aufspaltungen von Konzernen oder durch Abspaltungen von Unternehmensteilen erreichen. Man kann Überordnungskonzerne in Gleichordnungskonzerne umbauen. Man kann Unternehmen in Länder verlegen oder neue Unternehmen in Ländern aufbauen, die keine Mindeststeuer

einführen und Tochtergesellschaften in Ländern errichten, die keine Mindeststeuer haben.

## **15. Schlussbetrachtung:**

Die Besteuerung nach Pillar I und Pillar II sollte, wenn irgend möglich, noch unterbunden werden. Auf keinen Fall darf ein Zwang zur Einführung in Europa kommen. Ich weiß, dass die Züge wahrscheinlich abgefahren sind. Leider ist in der Vergangenheit von den dazu berufenen Verbänden viel zu wenig gegen diese Besteuerungsüberlegungen unternommen worden.

Ich sehe bei Pillar I und Pillar II auch erhebliche Demokratie Defizite. Die für direkte Steuern zuständige Parlamente sind bisher nicht richtig mit der Angelegenheit befasst worden. Die OECD entwickelt sich zum Ersatzgesetzgeber und gewährt höchst kurzfristige Consultations-Fristen. Und auf der Ebene der EU versucht man im Hinblick auf den Wahlkampf in Frankreich einen „Erfolg“ zu erzielen und die Angelegenheit durchzupeitschen.

Diese Überlegungen zum Teil B von Pillar I sind weiterzuverfolgen, da sie Änderungen innerhalb eines bestehenden Systems und nicht den Aufbau eines Parallelsystems bedeuten.

Obwohl die Arbeiten schon weit vorangeschritten sind, ist zu hoffen, dass unsere Wirtschaft von Pillar I und Pillar II, insbesondere aber von der Mindeststeuerrichtlinie der EU ganz oder zumindest weitgehend verschont bleibt.

