

Grundzüge der neuen Weltsteuerordnung des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS – Zwei-Säulen-Modell

Kurzfassung der Bachelorthesis von Verena Siudek, Hochschule Pforzheim

Das internationale Steuerrecht und seine Besteuerungsprinzipien stehen vor einer historischen Reformierung. Vor genau 10 Jahren hat die internationale Staatengemeinschaft auf dem G20-Gipfel im mexikanischen Los Cabos beschlossen, gemeinsam gegen die Steuervermeidungsstrategien vornehmlich multinationaler Digitalkonzerne anzugehen. Dieser Beschluss hatte den Startschuss für den im Jahr 2015 präsentierten 15-Punkte-Maßnahmenkatalog gegen BEPS („Anti-Base Erosion and Profit Shifting“) – auch bekannt unter dem Begriff „BEPS 1.0“ – gegeben. Das Maßnahmenpaket sollte unter Aktionspunkt 1 auch Lösungen für die steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft beinhalten. Da dies u. a. aufgrund der Vielschichtigkeit des Themas nicht gelungen war, beschloss die OECD, die Arbeiten zu Aktionspunkt 1 auch nach Abschluss des eigentlichen Projektes fortzuführen. Anknüpfend erfolgten daher die Arbeiten zum sog. „BEPS 2.0“-Projekt und der Ausarbeitung von international abgestimmten Vorschriften zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Das im Jahr 2016 gegründete Inclusive Framework on BEPS erarbeitete ein neues Reformkonzept für die Unternehmensbesteuerung weltweit agierender Unternehmen, auf das sich im Juli 2021 über 130 Staaten geeinigt haben. Das Arbeitsergebnis hieraus ist das Zwei-Säulen-Modell.

Die Bachelorthesis stellt die Grundzüge der neuen Weltsteuerordnung des OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS dar, namentlich das geplante Reformvorhaben für ein neues globales Unternehmensteuersystem der internationalen Staatengemeinschaft. Das Ziel der Bachelorthesis ist die Darlegung der Grundzüge der neuen Weltsteuerordnung bzw. des Zwei-Säulen-Modells aus der Perspektive Deutschlands, um dem Leser einen Überblick über die geplanten Vorschriften im Bereich der Unternehmensbesteuerung zum Rechtsstand 10.5.2022 zu vermitteln. Dabei wird über zwei Beispiele zu Säule 1 und Säule 2 ein Praxisbezug hergestellt. Darauf folgt ein Überblick über die aktuellen Entwicklungen und eine Würdigung aus Sicht der Unternehmen.

Der Reformbedarf ist vornehmlich aus der sich verändernden Wirtschaftswelt als Ergebnis der Globalisierung und Digitalisierung entstanden. Hieraus resultieren steuerliche Herausforderungen, die sich unter anderem aus der Besteuerung von Betriebsstätten und aus Steuergestaltungen über Gewinnallokationsvorschriften ergeben. Da digitale Geschäftsmodelle regelmäßig keinen klassischen steuerlichen Anknüpfungspunkt im Sinne einer physischen Betriebsstätte begründen, wurde im Zuge der Arbeiten zum Aktionspunkt 1 die Frage aufgeworfen, ob der steuerliche Anknüpfungspunkt mit der digitalen Revolution mitgehalten hat. Darüber hinaus wurde erkannt, dass die „digitale Wirtschaft“ zunehmend zur Wirtschaft selbst wird und es deshalb schwer bis unmöglich wäre, die digitale Wirtschaft von der übrigen Wirtschaft als separate Einheit für steuerliche Zwecke abzugrenzen. An dieses Bewusstsein knüpft auch das Zwei-Säulen-Modell an. Es setzt in seiner Funktionsweise nicht an einen nach derzeitiger Weltsteuerordnung erforderlichen „genuine link“ zu einem Absatzmarktstaat an, weshalb ein Staat Besteuerungsrechte auch ohne eine physische Präsenz zugewiesen bekommen kann. Ferner unterscheidet es nicht zwischen digitalen und traditionellen Geschäftsmodellen, sodass es potenziell alle großen, multinationalen Konzerne erfasst.

Das Zwei-Säulen-Modell reagiert zum einen auf die Frage, wo besteuert werden soll, und zum anderen, wie hoch die Mindestbesteuerung sein soll. Über die Säule 1 – auch als Pillar I bzw. „Unified Approach“ bezeichnet – wird ein neuer steuerlicher Anknüpfungspunkt für die Besteuerung eingeführt. Der neue Nexus räumt Marktstaaten ein Besteuerungsrecht ein, soweit Konzerne im in Frage stehenden Marktstaat Umsätze von mindestens EUR 1 Mio. erzielt haben. Über die Schaffung dieses „New Nexus“ können Marktstaaten selbst dann profitieren, wenn auf ihrem Hoheitsgebiet keine traditionellen Anknüpfungspunkte (z. B. eine Betriebsstätte) begründet wurden, wodurch eine Art Bestimmungslandprinzip im Bereich der direkten Steuern eingeführt wird. Hiervon betroffen sein sollen Konzerne mit jährlichen Gesamtumsätzen von mehr als EUR 20 Mrd., die eine Profitabilität von mehr als 10 % erwirtschaften. Säule 1 besteht aus insgesamt drei Komponenten: Neben 1) Amount A, der Marktstaaten einen Teil vom Steuerkuchen zukommen lässt, wird über 2) Amount B eine standardisierte Rendite für routinemäßige Marketing- und Vertriebstätigkeiten sichergestellt, die als Vereinfachungsvorschrift dienen soll. Hinzu kommen 3) Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Sicherstellung der steuerlichen Rechtssicherheit.

Säule 2 – auch bekannt als Pillar II bzw. „Global Anti-Base Erosion Proposal“ oder „GloBE“ – beinhaltet die Einführung einer globalen Mindeststeuer i. H. von 15 %. Sie zielt darauf ab, durch die Umsetzung einer weltweiten effektiven Mindestbesteuerung die noch verbliebenen BEPS-Risiken zu beseitigen und soll internationale Gewinnverlagerungen verhindern, indem alle in Niedrig- oder Nullsteuerrändern verlagerten Gewinne mit einer Mindeststeuer belastet werden. Damit soll dem „race to the bottom“ eine Untergrenze gesetzt werden. Erreicht werden soll dies mithilfe von zwei Bereichen von Rechtsvorschriften: 1) den sog. GloBE-Regelungen, namentlich der i) Income Inclusion Rule (IIR) und der ii) Undertaxed Payments Rule (UTPR) sowie einer abkommensrechtlichen 2) Subject-to-Tax Rule (STTR). Von dem Anwendungsbereich der GloBE-Vorschriften erfasst werden sollen Unternehmensgruppen mit jährlichen Umsätzen von über EUR 750 Mio., soweit diese Geschäftseinheiten in Steuerjurisdiktionen aufweisen, bei denen eine Niedrigbesteuerung (< 15 %) gegeben ist. Der deutsche Fiskus sollte bei erfolgreicher Umsetzung des Reformvorhabens von dem Zwei-Säulen-Modell profitieren.

Das konsensbasierte Reformprojekt scheint Mitte 2022 zu stagnieren. Auf EU-Ebene konnte bisher in Bezug auf die EU-Richtlinie v. 22.12.2021 zur Umsetzung der GloBE-Regelungen keine Einigung erzielt werden. Zwischenzeitlich wurden Kompromisstexte zum Richtlinienentwurf veröffentlicht; eine finale Einigung auf EU-Ebene auf Grundlage dieser konnte jedoch noch nicht erzielt werden. Trotz der Verzögerungen besteht dringender Handlungsbedarf für deutsche Unternehmen, da die GloBE-Vorschriften zum Jahr 2024 bzw. 2025 in nationales Recht umgesetzt werden sollen. Neben den erhöhten Compliance-Anforderungen sollten sich Unternehmen gleichermaßen mit der Evaluierung von in der Vergangenheit getroffenen konzernstrategischen Entscheidungen auseinandersetzen. Die IT-Systeme sollten entsprechend für die große Menge an Steuerdaten erweitert und Stakeholder über die sich verändernde Konzernsteuerquote informiert werden. Die Arbeit zeigt, wie weit die OECD, G20 und die EU bereits in ihren Bestrebungen zur Reformierung der internationalen Unternehmensbesteuerung gekommen sind. Künftig wird es weiterhin notwendig sein, dass sich die Forschung mit dem Zwei-Säulen-Modell auseinandersetzt, da großer Bedarf besteht, die Auswirkungen der neuen Weltsteuerordnung zu beziffern und das Modell zu analysieren.