

Kurzfassung der Dissertation *“Development of Corporate Taxation in a Globalised and Digitalised World”* von Jessica Martina Müller zur Einreichung für den Matthias-Erzberger-Wissenschaftspreis 2024

Die Unternehmensbesteuerung wird durch die zunehmende Globalisierung und Digitalisierung stark beeinflusst. Einerseits erfordert eine hochgradig globalisierte Wirtschaft die Koordination von nationalen Steuersystemen, um Rechtsunsicherheit, Doppelbesteuerung oder Steuerumgehung zu vermeiden. Ohne Koordination entstehen durch das Zusammenspiel heterogener Steuersysteme bei der zunehmenden Zahl von grenzüberschreitenden Transaktionen rechtliche und fiskalische Herausforderung. In der Europäischen Union (EU) wird insbesondere auf eine faire und effektive Besteuerung abgezielt, die sowohl auf nationaler Ebene als auch durch Maßgabe der EU geschaffen werden soll. Dennoch besitzt die EU kein Mandat zur Harmonisierung der direkten Steuern, d. h. die EU-Mitgliedstaaten sind souverän. Dennoch wird ihre Steuergesetzgebung durch übergeordnetes EU-Recht (z. B. Grundrechte und –freiheiten) geprägt.

Andererseits stellt die Digitalisierung der Wirtschaft die bestehenden Steuersysteme vor große Herausforderungen, da die Besteuerungsprinzipien an den Ort der mobilen Unternehmensaktivitäten anknüpfen. Insbesondere bei digitalen Unternehmen stimmt dieser Ort aber nicht zwingend mit dem Ort der Wertschöpfung überein. Derartige Unternehmen sind durch flexible immaterielle Wirtschaftsgüter weltweit mobil. So stellen die jüngsten digitalen Entwicklungen, z. B. das Metaverse, die Effektivität der bestehenden Steuersysteme in Frage, da grenzüberschreitende Transaktionen in einer virtuellen Welt ohne physische Präsenz stattfinden und somit Besteuerungslücken entstehen können. Da die Digitalunternehmen regelmäßig hoch profitabel sind, versuchen die EU-Mitgliedstaaten ihre Standortattraktivität für diese Unternehmen durch besondere steuerliche Anreize, wie IP-Boxen, zu erhöhen. Diese Steueranreize wurden in der Vergangenheit aber häufig auch für schädliche Steuerpraktiken benutzt. Insgesamt kann die Digitalisierung somit zu großen Herausforderungen aber auch Chancen für den nationalen Fiskus und die Steuerpflichtigen führen.

In der vorliegenden Dissertation werden mit einem breit angelegten methodischen Instrumentarium sowohl normative als auch quantitativ-analytisch fundierte Analysen der Steuersysteme im Kontext der Globalisierung und Digitalisierung durchgeführt. Die Dissertation trägt somit zur laufenden Debatte zwischen Wissenschaft, Politik und Praxis bei, indem sie die nachfolgenden drei Forschungsfragen beantwortet:

1. Wie wirken sich die Harmonisierungsbestrebungen zur Bekämpfung von Diskriminierung und Steuervermeidung in der EU auf das effektive Steuerbelastungsniveau in den EU-Mitgliedstaaten aus?
2. Wie wirken sich die jüngsten steuerpolitischen Vorschläge der EU auf die Standortattraktivität und den Umfang der Investitionen der EU-Mitgliedstaaten aus, und wie interagieren die Vorschläge im Hinblick auf die effektiven Steuersätze?
3. Welche generelle Funktionsweise sowie steuerlichen Konsequenzen haben die neuen digitalen Geschäftsmodelle im Metaverse und sind die aktuellen Steuersysteme in der Lage, eine gerechte und effektive Besteuerung zu erreichen?

Die Dissertation enthält vier Hauptkapitel, die auf verschiedenen in Ko-Autorenschaft verfassten Forschungsarbeiten basieren. Kapitel 2 beinhaltet eine Folgenabschätzung zur Einführung des modifizierten Nexus-Ansatzes für IP-Boxen auf die Steuerplanung von multinationalen Unternehmen. Der Nexus-Ansatz ist eine Anti-Gewinnverlagerungsregelung im Zusammenhang mit digitalen Geschäftsmodellen und setzt ein Substanzerfordernis zur Anwendung der vorteilhaften IP-Box-Steuersätze voraus. Mittels einer Simulationsstudie wird diese Maßnahme hinsichtlich ihrer politischen Zielsetzung untersucht, wobei gezeigt wird, dass die effektive Steuerbelastung in den IP-Box-Staaten durch die Einführung des Nexus-Ansatzes

ansteigt. Allerdings wird auch deutlich, dass eine zunehmende Anzahl von IP-Box-Staaten weitere aufwandsbezogene Steueranreize eingeführt haben. Bei gleichzeitiger Anwendung ebendieser Mechanismen kann der Nexus-Ansatz eine Aushöhlung des Steuersubstrats nicht verhindern.

Das Aufeinandertreffen von heterogenen Steuersystemen wird insbesondere bei grenzüberschreitenden Dividendenzahlungen deutlich, da eine Doppelbesteuerung droht. Zur Vermeidung ebendieser bestehen verschiedene Körperschaftsteuersysteme. In der EU wurden bestimmte Formen der Körperschaftsteuersysteme als diskriminierend eingestuft, da grenzüberschreitende und inländische Dividendenzahlungen ungleich besteuert wurden. Kapitel 3 enthält eine Simulationsstudie zur Analyse der wirtschaftlichen Auswirkungen der Umstellung der Körperschaftsteuersysteme, die sich auf die Standortattraktivität für Kapitalinvestitionen und den Steuerwettbewerb konzentriert. In den fünf EU-Mitgliedstaaten, die zwischen 1999 und 2019 die Anrechnungssysteme zugunsten von Shareholder-Relief-Verfahren abgeschafft haben, nimmt die Tendenz für Inlandsinvestitionen durch eine Annäherung der effektiven Steuersätze von in- und ausländischen Investitionen ab. Dies könnte zu einer potenziellen Anregung des Steuerwettbewerbs in der EU führen. Darüber hinaus kehrt sich der frühere Steuervorteil für Inlandsinvestitionen aus Sicht der Anteilseigner um, was zu einer höheren Standortattraktivität für ausländische Investitionen führt.

Vor dem Hintergrund der aktuellen Debatte über eine faire und effektive Besteuerung hat der Kampf gegen Gewinnverlagerungen in der EU oberste Priorität, was sich in der Verabschiedung harmonisierter rechtlicher Mindeststandards durch Richtlinien zu direkten Steuerangelegenheiten niederschlägt. Für die politische und akademische Debatte ist es wichtig zu verstehen, wie sich vergangene EU-Interventionen ausgewirkt haben und wie künftige politische Initiativen und technologische Entwicklungen die EU-Mitgliedstaaten beeinflussen werden. Kapitel 4 beinhaltet daher eine in sich geschlossene qualitative und quantitative Untersuchung zu den Auswirkungen der aktuellen Steuerpolitik der EU. Hierbei werden die Mindeststeuerrichtlinie (Pillar 2), die vorgeschlagene Richtlinie zur Debt-Equity Bias Reduction Allowance (DEBRA) und die gemeinsame Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage der Initiative „Business in Europe: Framework for Income Taxation“ (BEFIT) hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf das effektive Steuerniveau der EU-Mitgliedstaaten untersucht. Die Simulationsstudie bestätigt die theoretischen Hypothesen der Arbeit, dass DEBRA die effektiven Steuersätze erheblich senkt, was zu einem höheren Investitionsvolumen und einer höheren Standortattraktivität im Vergleich zum Status Quo in den EU-Mitgliedstaaten führt. Dagegen erzielt Pillar 2 die politisch gewollte Erhöhung der effektiven Durchschnittssteuersätze in Niedrigsteuerländern. Der Einfluss von BEFIT ist hierbei nur marginal. Bei gleichzeitiger Anwendung der (vorgeschlagenen) Richtlinien zeigt sich, dass die Effekte von Pillar 2 die von DEBRA überwiegen.

Darüber hinaus haben auch jüngste technologische Entwicklungen Einfluss auf die Besteuerung. Kapitel 5 enthält eine qualitative Analyse der ertragsteuerlichen Implikationen für Unternehmen, die im digitalen Metaverse aktiv sind. In dieser Ausarbeitung wird die Effektivität der bestehenden Ertragsteuersysteme im Hinblick auf jüngste digitale Geschäftsmodelle untersucht. Neben der Schaffung eines konzeptionellen Rahmens für das Metaverse, werden auch verschiedene Geschäftsmodelle anhand praktischer Fallstudien dargestellt. Hierbei werden die Geschäftsmodelle qualitativ im Hinblick auf die allgemeinen Implikationen des deutschen Steuerrechts und die spezifischen Überlegungen zur Behandlung von weiteren Bestandteilen (z. B. Non-Fungible-Token (NFT) und Kryptowährungen) analysiert. Hierbei wird deutlich, dass die aktuellen Steuersysteme nicht in der Lage sind, eine faire und effektive Besteuerung von Metaverse-Geschäftsmodellen zu erreichen, da eine hohe Rechtsunsicherheit besteht. Bereits die grundlegende steuerbilanzielle Behandlung von NFT und Kryptowährung ist rechtlich nicht abschließend geklärt.