



TP Perspectives – Newsflash

Der Inclusive Framework der OECD beschließt Pillar One und Pillar Two - Gravierende Änderungen in der internationalen Steuerlandschaft sind zu erwarten

Liebe Leserinnen und Leser,

nach jahrelangen Diskussionen haben 131 von 139 Staaten¹ (Stand 5. Juli 2021) des OECD Inclusive Framework (im Folgenden: "OECD Mitgliedstaaten") dem Vorschlag der OECD zur "Two-Pillar Solution" zugestimmt. Die Einigung umfasst wesentliche Eckpfeiler für Pillar One sowie Pillar Two und sieht im Kern eine Verschiebung von Besteuerungsrechten in sog. Marktstaaten (Pillar One) sowie einen globalen Mindeststeuersatz von 15% (Pillar Two) vor. Die für Pillar One und Pillar Two vorgesehenen Regelungen sind jetzt in dem am 1. Juli 2021 veröffentlichten OECD-Bericht "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy"² zusammengefasst, der am 5. Juli 2021 auch den Finanzministern der G20 vorgelegt wurde.³ Das deutsche Bundesministerium der Finanzen sieht in dieser Einigung bereits "eine echte Revolution im internationalen Steuerrecht"⁴ und auch das Medien-echo auf die Ankündigung der OECD war dementsprechend umfangreich.

Im Folgenden werden die wesentlichen Ergebnisse der Two-Pillar Solution der OECD Mitgliedstaaten dargestellt.

Pillar One

Im Rahmen des Pillar One soll formelmäßig ein Anteil des konsolidierten Gesamtgewinns von großen multinationalen Unternehmen auf Marktstaaten (d. h. diejenigen Staaten, in denen der Umsatz generiert wird) aufgeteilt werden.

Die vorgeschlagene Regelung ist einschlägig für multinationale Unternehmen mit einer Rentabilität von über 10 % (berechnet als Gewinn vor Steuern im Verhältnis zum Umsatz) und einem weltweiten Umsatz von über 20 Mrd. EUR. Langfristig (d.h. 7 Jahre nach der Umsetzung) soll geprüft werden, ob das System erfolgreich umgesetzt wurde und ob die Umsatzschwelle auf 10 Mrd. EUR gesenkt werden sollte.

Somit sind B2B-Unternehmen, insbesondere in wichtigen deutschen Industriezweigen wie der Automobilindustrie, Chemieindustrie und Maschinenbau, nun grundsätzlich auch von dem neuen System betroffen und eine Fokussierung auf stark digitalisierte Geschäftsmodelle (sog. "Automated Digital Services") bzw.

¹ Bisher nicht zugestimmt haben lt. Übersicht der OECD mit Stand 5. Juli 2021: Barbados, Kenia, Nigeria, St. Vincent und die Grenadinen, Sri Lanka sowie die EU-Mitgliedstaaten Estland, Irland und Ungarn.

<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-july-2021.pdf>.

² Verfügbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

³ <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf>.

⁴ Vgl. Bundesministerium für Finanzen v. 1. Juli 2021, Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung kommt, verfügbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html.

“Consumer-Facing Businesses”, wie zuvor von der OECD diskutiert, wurde aufgegeben. Die rohstoffgewinnende Industrie und Finanzdienstleistungen sollen grundsätzlich vom Anwendungsbereich des Pillar One ausgenommen sein.

Der aufzuteilende Gewinn (sog. “Amount A”) soll mit 20 % bis 30 % des Gewinns ermittelt werden, der die einschlägige Rentabilitätsschwelle von 10 % übersteigt. Wenn eine Unternehmensgruppe bspw. einen konsolidierten Gesamtumsatz i.H.v. 20 Mrd. EUR und einen konsolidierten Gesamtgewinn i.H.v. 3 Mrd. EUR (d.h. 15% Rentabilität) erzielt hat, wird der die 10% übersteigende Gewinnanteil (3 Mrd. EUR - 2 Mrd. EUR = 1 Mrd. EUR) zu 20% (200 Mio. EUR) bis 30% (300 Mio. EUR) auf die Marktstaaten verteilt. Dieser Gewinnanteil wird den Marktstaaten unabhängig von der Anwendung des bestehenden Verrechnungspreissystems der Unternehmensgruppe zugewiesen und soll in den Staaten der Besteuerung zugeführt werden, in denen Waren oder Dienstleistungen tatsächlich genutzt bzw. konsumiert werden. Der erforderliche sog. “Nexus” für die Besteuerung des Amount A soll ebenfalls rein umsatzbasiert ausgestaltet sein: ab 1 Mio. EUR Umsatz im jeweiligen Marktstaat bzw. bei Staaten mit einem Bruttoinlandsprodukt von weniger als 40 Mrd. EUR bereits ab 250.000 EUR.

Die ursprüngliche Komplexität einer Identifizierung bzw. Segmentierung von Aktivitäten in den Bereichen “Automated Digital Services” und “Consumer-Facing Businesses” wurde im aktuellen Bericht nun maßgeblich reduziert. Dessen ungeachtet besteht die Möglichkeit einer Segmentierung in - im Bericht der OECD nicht näher erläuterten - Ausnahmefällen.

Die zwischen den OECD Mitgliedstaaten erzielte Einigung lässt weitere, wesentliche Umsetzungsdetails bisher noch offen. So wird z.B. bezüglich des Amount A auf einen verpflichtenden Streitbeilegungsmechanismus verwiesen, um eine Doppelbesteuerung für Unternehmen auszuschließen, ohne dass dieser konkret ausgeführt wird. Details zur Umsetzung des sog. Amount B, der eine vereinfachte Methode für die Vergütung von Routinetätigkeiten im Bereich von Marketing und Vertrieb vorsieht, werden durch den Bericht nicht vorgelegt. Die Arbeiten bezüglich Amount B sollen laut Bericht erst bis Ende 2022 abgeschlossen werden.

Die beispielhaft angeführten offenen Detailfragen zeigen, dass bis zur geplanten Fertigstellung des finalen Berichts für Pillar One im Oktober 2021 noch eine beträchtliche Menge an politischer sowie technischer (Überzeugungs-)Arbeit geleistet werden muss. Ein Inkrafttreten der Regelungen wird von der OECD bisher für das Jahr 2023 angestrebt.

Pillar Two

Im Rahmen des Pillar Two wird von den beteiligten OECD Mitgliedstaaten ein effektiver globaler Mindeststeuersatz von 15 % auf Unternehmensgewinne angestrebt. Betroffen sind Unternehmensgruppen, deren konsolidierter Gesamtumsatz 750 Mio. EUR übersteigt. Nach der Pressemitteilung der OECD⁵ sollen durch die globale Mindeststeuer jährlich zusätzliche Steuereinnahmen i.H.v. 150 Mrd. USD generiert werden. Der Mindeststeuersatz hat allerdings - wie auf Seite drei des OECD Berichts ausgeführt wird - für die OECD

⁵ Verfügbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>.

Mitgliedstaaten keine Bindungswirkung.⁶ Sofern sich ein OECD Mitgliedstaat jedoch für eine nationale Umsetzung der Mindeststeuer entscheidet, hat diese Umsetzung entsprechend der von der OECD entwickelten Modellvorgaben und -leitlinien zu erfolgen.

Die Umsetzung von Pillar Two sieht u.a. auf der Ebene der Konzernobergesellschaft die Anwendung der sog. “Income Inclusion Rule” (als eine erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung) bei niedrig besteuerten Einkommen von Gruppengesellschaften (d.h. Einkommen wird effektiv mit weniger als 15 % besteuert) eine zusätzliche Besteuerung (“top-up tax”) dieses Einkommens bis zur Höhe des globalen Mindeststeuersatzes von 15% vor. Sofern die Income Inclusion Rule nicht greifen sollte, kommt nachrangig die sog. “Under Taxed Payment Rule” zur Anwendung, die in bestimmten Situationen eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs vorsieht. Zusätzlich sieht Pillar Two eine abkommensrechtliche “Subject to Tax Rule” vor, die eine Mindestbesteuerung bestimmter konzerninterner Zahlungen (z.B. Zins- oder Lizenzzahlungen) im jeweiligen Quellenstaat ermöglichen soll.

Vermeidung unilateraler Digitalsteuern

Vor dem Hintergrund der in den vergangenen Jahren von einigen OECD Mitgliedstaaten angekündigten und teilweise umgesetzten⁷ unilateralen Digitalsteuern sehen die OECD Mitgliedstaaten in der Two-Pillar Solution nun einen wichtigen Meilenstein zur Koordination eines internationalen Nebeneinanders von nationalen Regelwerken. Details zur möglichen Aufhebung von unilateralen Digitalsteuern bzw. dem Zusammenspiel von Pillar One und den unilateralen Regelungen sind im Entwurf jedoch nicht enthalten und so bleibt es fraglich, ob eine Ablösung nationaler Digitalsteuern tatsächlich durch den Ansatz der OECD erfolgen könnte. Selbiges dürfte für die, im Bericht nicht adressierte, geplante Digitalsteuer der EU gelten.

Zusammenfassung und Ausblick

Die Two-Pillar Solution der OECD Mitgliedstaaten belegt den Willen zur Erzielung einer globalen Lösung zur Besteuerung am Ort der Wertschöpfung bzw. zur Eindämmung eines globalen Steuerwettbewerbs (“race to the bottom”). Aus dem vorgelegten Beschluss von 131 der 139 OECD Mitgliedstaaten (Stand: 5. Juli 2021) werden sich ab 2023 voraussichtlich wesentliche Veränderungen in der internationalen Steuerlandschaft ergeben. In diesem Zusammenhang sind unter Pillar One deutliche Verschiebungen des Steuersubstrats in die Marktstaaten zu erwarten (die OECD spricht in ihrer Pressemitteilung⁸ von 100 Mrd. USD), ohne dass hierbei die bestehenden Verrechnungspreissysteme der betroffenen Unternehmensgruppen berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang bleibt somit abzuwarten, wie ein Nebeneinander des Fremdvergleichsgrundsatzes auf der einen und der formelhaften Gewinnaufteilung unter Pillar One auf der anderen Seite in der Praxis aussehen werden. Grundsätzlich erscheint es für Steuerpflichtige, für welche die Umsatz- und Gewinnschwellen von Pillar One einschlägig sind, ratsam, sich frühzeitig mit den Auswirkungen von Pillar One im Sinne einer geänderten Allokation der Gewinne im Konzern zu befassen.

⁶ “The GloBE rules (Anm.: die Mindestbesteuerung) will have the status of a common approach. This means that IF members are not required to adopt the GloBE rules”.

⁷ Z.B. Österreich, Frankreich, Italien, Spanien, Vereinigtes Königreich.

⁸ Verfügbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>.



Hinsichtlich Pillar Two bleibt abzuwarten, inwieweit den OECD Mitgliedstaaten konkrete Hinweise zur Ausgestaltung geliefert werden, insbesondere zur zentralen Frage, wie die Bemessungsgrundlage der Mindeststeuer i.H.v. 15% ausgestaltet werden soll, aber auch, bis zu welchem Grad eine harmonisierte lokale Gesetzgebung und deren Umsetzung sichergestellt werden kann. Vor diesem Hintergrund ist insbesondere hervorzuheben, dass die Einführung der globalen Mindestbesteuerung unter Pillar Two - wie angeführt - für die OECD Mitgliedstaaten nicht bindend ist.

Auch wenn offensichtlich ein grundsätzlicher politischer Konsens unter den OECD Mitgliedstaaten bezüglich Pillar One und Pillar Two besteht, wird sich zeigen müssen, ob die vorgesehene Two-Pillar Solution tatsächlich von den OECD Mitgliedstaaten letztlich so in nationales Recht umgesetzt wird oder ob es zu unilateralen Ausnahmeregelungen kommt. Für die EU dürften hierbei insb. die EU-Staaten Estland, Irland und Ungarn (die bisher der Two-Pillar Solution nicht zugestimmt haben) noch Fragen aufwerfen, da die Ausgestaltung einer europäischen Steuergesetzgebung in der Form einer EU-Richtlinie zur Umsetzung der Two-Pillar Solution einstimmig verabschiedet werden müsste.