

Tragen die Säulen der neuen Steuerordnung?

Der Kuchen wird neu verteilt – doch das muss fair sowie nach Recht und Gesetz geschehen / *Von Stephan Eilers und Katharina Kubik*

Das Ende der Geschichte tritt nicht dann ein, wenn Historiker oder Politiker es zu einem solchen erklären. Zumeist macht sich die Geschichte ihr eigenes Ende. Das gilt nicht nur für die Geschichte politischer Systeme, sondern auch für die Geschichte der globalen Steuerrechtsordnung. Es kann daher gut sein, dass es den Finanzministern und Steuerpolitikern der OECD ähnlich geht wie Francis Fukuyama, der 1989 das Ende der Geschichte und des politischen Systemwettbewerbs einläutete, das dann doch nicht stattfand. Aber es könnte sehr gut sein, dass die internationale Steuerpolitik in diesem Jahr zumindest einen Wendepunkt erreicht hat, von dem aus – um im Bild von Fukuyama zu bleiben – die steuerpolitischen Wagen vieler Staaten beginnen, in die gleiche Stadt zu fahren. Viele sprechen von der kommenden Revolution im internationalen Steuerrecht.

Das internationale Steuerrecht beschreibt unter anderem Verteilungsentscheidungen, auf die sich die Staaten und ihre Finanzverwaltungen dieser Welt einigen. Dafür wird meist das Bild des „Steuerkuchens“ und der Verteilung der Kuchenstücke zwischen den beteiligten Staaten gewählt. Das „erste“ konsistente internationale System wurde im Finanzausschuss des Völkerbundes in den Jahren 1923 bis 1926 entwickelt. Die Zugriffsrechte der Staaten wurden allgemein international definiert und dann in (zumeist bilateralen) Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt.

Allgemein gesprochen, war und ist Anknüpfungspunkt für ein Besteuerungsrecht eines Staates in diesem System – also sowohl in den internationalen Rahmenbeziehungsweise Musterabkommen als auch in den spezifischen Doppelbesteuerungsabkommen – die Präsenz eines Steuerpflichtigen, sei es einer natürlichen oder juristischen Person. Das können Wohnsitz, Aufenthalt, eine Betriebsstätte oder eine Tochtergesellschaft in einem Land sein. Viele kennen diese Anknüpfungspunkte, ihre Volatilität sowie die damit zusammenhängenden Fragen aus der Praxis oder öffentlichen Diskussion (es sei nur auf die Diskussionen rund um Panama Papers, LuxLeaks und Ähnliches verwiesen): Reichen „Briefkästen“ zur Begründung einer Präsenz aus? Ist ein

Homeoffice eine Betriebsstätte? Die wachsende Mobilität, die einfachere Kommunikation über Grenzen und Rechtsordnungen hinweg sowie die sich schneller verändernden Geschäftsmodelle haben diese Fragestellungen vervielfacht – es gibt eben häufig keine steuerliche (lebenslange) „Heimat“ mehr, weder für Personen noch für Gesellschaften.

So schwierig bereits diese erste Frage nach der Präsenz in manchen Fällen zu beantworten ist, so muss in einem zweiten Schritt oft eine noch viel schwierigere Frage entschieden werden: Welcher Gewinn ist eigentlich der Präsenz – der Betriebsstätte, der Tochtergesellschaft oder einer ansässigen Person – steuerlich in einem gewissen Staat zuzuordnen? Und vor allem, wie kann eine solche Zuordnung erfolgen, ohne dass das gleiche Steuersubstrat von mehreren Staaten gleichzeitig „beansprucht“ wird und die Doppelbesteuerung damit vor der Tür steht? Da wird eine komplexe Industrieanlage im Land A konzipiert und produziert und über eine lokale Vertriebsgesellschaft im Land B verkauft. Wie viel Gewinn aus diesem Verkauf soll dem Produzenten zustehen und wie viel dem Vertrieb?

Das Pillar-Projekt der OECD

Dieses „präsenzbezogene System“, das aufgrund eingeschränkter Mobilität lange Zeit auch mit tatsächlicher Aktivität in einem gewissen Land verbunden war, hat lange funktioniert. Es wurde von einem breiten Konsens der wesentlichen Industriestaaten getragen, die Steuerpflichtigen hatten sich darauf eingestellt, und die OECD leistete wesentliche Beiträge dazu, dieses System weiterzuentwickeln.

Es waren drei Entwicklungen, die die Neuausrichtung des internationalen Steuerrechts über das BEPS-Projekt (Ziel des Projekts: die künstliche Verschiebung von Besteuerungssubstrat zu verhindern) der OECD bis hin zu dem aktuellen Pillar-Projekt (das sind die sogenannten Säulen, Pillar 1 und Pillar 2) getrieben haben: der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten, die Globalisierung und Gestaltungsmöglichkeiten sowie die zunehmende Digitalisierung der Geschäftsmodelle, die eine traditio-

nelle Besteuerung auf Basis der Präsenz erwirtschaftet.

Die neuen digitalen Geschäftsmodelle entkoppeln vielfach wirtschaftlichen Erfolg von „klassischer“ Präsenz in einem Staat. In einem Absatzmarkt kann Gewinn dadurch erzielt werden, dass User an einem digitalisierten Geschäftsmodell partizipieren (zum Beispiel ein Plattformbetreiber), ohne dass das dahinterstehende Unternehmen, der Steuerpflichtige, in diesem Staat steuerrechtlich „relevant“ präsent und aktiv ist.

Das von der OECD präsentierte und von beinahe 140 Staaten öffentlichkeitswirksam unterstützte Pillar-Projekt soll nun diese weiteren Schritte zu einem neuen „Stadtplan“ im internationalen Steuerrecht machen. Seit Mitte Oktober 2021 liegen die konkreteren Rahmenbedingungen der OECD auf dem Tisch. Es handelt sich bei diesem Projekt um einen Meilenstein in der steuerpolitischen Arbeit.

Wie sehen die Säulen aus? Pillar 1 schafft ein Besteuerungsrecht für Absatzmärkte für (Residual-)Gewinne von großen multinationalen Unternehmen („MNEs“), die einen weltweiten Gesamtumsatz von über 20 Milliarden Euro (mit einem zukünftigen Abschmelzen auf 10 Milliarden Euro) erzielen und eine Profitabilität von mehr als 10 Prozent aufweisen. Ausgenommen sind regulierte Finanzdienstleister und die Rohstoffindustrie, da bei ihnen die Verschiebung des Steuersubstrats wegen ihres Geschäftsmodells und bestehender Regulierung als weniger wahrscheinlich gilt. Ein solches Besteuerungsrecht des Absatzmarktes soll bestehen ohne die Anforderung an eine Präsenz im klassischen steuerlichen Sinne in diesem Absatzmarkt. Der Absatzmarkt, und damit der Anknüpfungspunkt für das neue Besteuerungsrecht, wird über den Ort der Umsatzgenerierung definiert. Damit soll letztlich die oben genannte Schwäche des traditionellen internationalen Steuerrechts „gegenüber“ den neuen digitalen Geschäftsmodellen bewältigt werden. Aber wichtig ist, dass dieses neue Steuerzugriffsrecht „ohne Präsenz“ jedes Unternehmen treffen kann, dass ohne Präsenz Gewinne erzielt – also zum Beispiel auch den Automobilhersteller,

wenn dieser die entsprechenden Margen erwirtschaftet.

Pillar 1 bringt zwei wesentliche Änderungen im internationalen Steuerrecht: Besteuerungsrecht ohne klassische Präsenz und die formelbasierte Verteilung des Steuersubstrats. Pillar 2 beinhaltet die Einführung einer globalen Mindeststeuer. Diese Säule soll den internationalen Steuerwettbewerb nicht beenden, sondern erlegt diesem multilateral anerkannte Beschränkungen auf. Internationale Unternehmen mit einem weltweiten Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro sollen 15 Prozent Steuer auf ihr weltweites Einkommen zahlen. Zuvor war immer von „mindestens 15 Prozent“ die Rede, wodurch eine Anhebung jederzeit möglich gewesen wäre.

Ein rechtsstaatliches Fundament

Dies wurde jedoch, als politisches Zugeständnis für die Teilnahme Irlands, fallen gelassen. Das Ziel der Mindestbesteuerung soll durch das Zusammenspiel mehrerer komplexer Regelungen erreicht werden. Durch das Zusammenspiel all dieser Regelungen soll sichergestellt werden, dass ein MNE in keinem Land, in dem es tätig ist, effektiv nicht weniger als 15 Prozent Steuern zahlt – dies durch die Zuordnung von zusätzlichen Steuerverbindlichkeiten ohne zugrunde liegendes Steuersubstrat (dieses verbleibt in den Niedrigsteuerländern). Neben sektoralen Ausnahmen sehen die Vorschläge eine formelbasierte Substanzausnahme und Befreiungen für ausgeschüttete, hoch besteuerte Gewinne vor. Im Detail verknüpft Pillar 2 bereits bestehende Regelungen mit neuen Konzepten und versucht so eine flächendeckendere Anwendung zu schaffen.

Gute Architektur kann sehr teuer werden, vor allem wenn die Architekten – hier die Steuerverwaltungen – ohne vorgegebenes Budget arbeiten, vielleicht nur mit der Vorgabe, eine neue, schöne Stadt zu errichten. Es gibt für diesen steuerlichen Systemwechsel nur sehr weiche Leitplanken wie Fairness oder die „gerechtere“ Neuverteilung eines Steuerkuchens. Ein Begriff wie „internationale Aufkommensneutralität“, also Kontinuität des Steueranteils an

einem „Gewinnkuchen“, gehört nicht dazu. Deshalb könnte es sein, dass in dem neuen System „mehr“ verteilt wird als in dem alten System, und viele Länder wollen das auch so. Aber Steuern sind Eingriffe, Beschränkungen von Freiheit. Deshalb braucht man – national wie international – juristisch einwandfreie Rechtsgrundlagen für die neuen Zugriffsrechte und schnelle und robuste Streitvermeidungs- und -erledigungsregeln für den – sehr wahrscheinlichen – Fall, dass sich die Steuerpflichtigen Doppelbesteuerung ausgesetzt sehen.

Folgendes rechtsstaatliches Fundament sollte beim Aufbau der Säulen beachtet werden: Nach den Vorstellungen der OECD sollen Pillar 1 und teilweise Pillar 2 über neue multilaterale Abkommen implementiert werden. Diese Abkommen müssen dann von den betroffenen Staaten ratifiziert werden, um Anwendung finden zu können. Das ist nicht nur für Juristen komplex, wie ähnliche multilaterale Prozesse, die gegenwärtig schon laufen, zeigen. Und es gilt für Deutschland immer noch der Vorbehalt des Gesetzes – das heißt, Steuereingriffe benötigen nicht nur einen internationalen Konsens, sondern eben auch die rechtsstaatlich einwandfreie Umsetzung der neuen Regeln in nationale Steuergesetze mit klaren Zugriffsgrenzen – und das erscheint in dem von der OECD angestrebten Regelungsdruck zumindest schwierig.

Es wäre zu fordern, dass letztlich ein neutraler bindender Streitvermeidungs- und -erledigungsmechanismus von Anfang an zur Verfügung steht. Das ist grundsätzlich kein neues Thema. Diese sollten idealerweise effizienter und robuster funktionieren als die ähnlichen, bereits bestehenden und im Musterabkommen der OECD vorgesehenen Prozesse, die oftmals lange dauern und keinen Einigungszwang enthalten.

Das Pillar-Projekt wird in den nächsten Monaten weiter konkretisiert werden. Für Pillar 1 soll es Anfang 2022 einen Entwurf des multilateralen Abkommens geben, mit weiteren Detailregelungen dann Ende 2022. Realistischerweise wird man weltweit aber an einen Zeitraum von mindestens fünf bis zehn Jahren denken müssen, bis eine flächendeckende Implementierungsdichte, die dann Standard-

qualität hat, vorhanden ist. Zugleich war der politische Druck auf eine Umsetzung noch nie so hoch wie jetzt.

Innerhalb der EU soll Pillar 2 dem Vernehmen nach anhand einer Richtlinie umgesetzt werden und ein Entwurf noch 2021 vorliegen. Dabei wird abzuwarten sein, ob die Bestimmungen von Pillar 2 in Einklang mit der Antimisbrauchsdoctrin des Europäischen Gerichtshofs gebracht werden können und eine Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten hergestellt werden kann. Auch bei den unilateralen Digitalsteuern kommt Bewegung ins Spiel. So haben Großbritannien, Frankreich, Spanien, Italien und Österreich einen Kompromiss mit den USA gefunden, wonach die unilateralen Digitalsteuern mit Inkrafttreten von Pillar 1 ausgesetzt werden. Diese Absichtserklärung können Steuerpflichtige mehr als nur begrüßen. Denn nationale, unbestimmte Maßnahmen machen die Compliance-Arbeit für Steuerpflichtige nicht einfacher. Allerdings gilt es zu beachten, dass noch zahlreiche weitere Länder Digitalsteuern erheben oder eine solche planen, wie etwa auch die EU (EU-Digitalabgabe). Und abseits davon ist im deutschen Steuerrecht an den hochumstrittenen – extraterritorialen – Zugriff auf Lizenzentnahmen in Drittstaaten zu erinnern, wenn das zugrunde liegende immaterielle Recht in einem deutschen Register eingetragen ist.

Die Säulen des Herakles am Ausgang des Mittelmeeres in Gibraltar beschrieben für die Griechen das Ende der bekannten Welt: Non plus ultra – weiter sollten sie nicht fahren. Die Pillars der OECD sind hingegen eine ungefähre Richtungsangabe, wohin die Fahrt gehen sollte. Die internationale Steuerrechtsordnung muss erst einmal diese Pillars erreichen – weiter können wir gegenwärtig gar nicht fahren. Aber letztlich ist diese Reise bei allen damit verbundenen Risiken notwendig, um wieder ein System mit einigermaßen klaren Regeln zu erreichen. Und möglichst klare Regelungen braucht es letztlich im internationalen Steuerrecht, für Steuerpflichtige wie Staaten gleichermaßen.

Professor Dr. **Stephan Eilers** und **Katharina Kubik** sind Rechtsanwältinnen in Düsseldorf und Wien.