

Ein Ritt durch das internationale Steuerrecht

– Rückblick auf die Veranstaltungsreihe „timefortaxes“

Oliver Mattern

I. Einleitung

Es ist sicherlich keine Übertreibung, die Veranstaltungsreihe „timefortaxes“ als ein Highlight in der Geschichte des VFS Hannover zu bezeichnen.

In gemütlicher Runde beim Dinner wurde die Idee geboren, eine Steuerrechtsveranstaltung der besonderen Art ins Leben zu rufen. Einer der Panelisten nannte es gerne „Taxtainment“.

Es sollte eine Veranstaltung sein, in der auch Zuschauern ohne steuerlichen Hintergrund in unterhaltsamer und zugleich informativer Weise aktuelle Themen und Entwicklungen im internationalen Steuerrecht vermittelt werden sollten. Zu den steuerlichen Themen diskutierten Vertreterinnen und Vertreter aus Wissenschaft, Justiz, Politik, Finanzverwaltung und der Wirtschaft. Die Runden wurden lebendig moderiert von Prof. Dr. *Kay Blaufus*, Leiter des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Leibniz Universität Hannover. Es ist keinesfalls übertrieben, ihn als Idealbesetzung für diese Rolle anzusehen. Aufgelockert und ergänzt wurden die Gesprächsthemen durch Einspieler, ganz dem Vorbild eines bekannten TV-Formats folgend. Auch Zuschauerfragen und ein Faktencheck durften nicht fehlen.

Bei den Themen machte im Jahr 2018 der internationale Steuerwettbewerb den Anfang, gefolgt im Jahr 2019 von dem sich anbahnenden Paradigmenwechsel im internationalen Steuerrecht durch BEPS 2.0 und die zwei Säulen der OECD. In der dritten Veranstaltung im Jahre 2021 ging es um nichts Geringeres als die Zukunft der internationalen Unternehmensbesteuerung im Spannungsfeld zwischen Steuerplanung, Rechtssicherheit und Transparenz.

Alle Veranstaltungen wurden als Kooperation zwischen dem VFS Hannover (Dr. *Thomas Keff*), dem Institut der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an der Leibniz Universität (Prof. Dr. *Kay Blaufus*) und KPMG

(Serjoscha Keck, Falko Fiedler und Oliver Mattern, alle Tax Partner bei der KPMG) geplant, vorbereitet und durchgeführt.

In den einzelnen Diskussionsrunden mit unterschiedlicher Besetzung wurden viele interessante Aspekte zu den jeweiligen Themen zum Teil kontrovers, aber stets unterhaltsam beleuchtet, wie im Folgenden aufgezeigt wird.

II. Internationaler Steuerwettbewerb („timefortaxes“ 2018)

Die erste Veranstaltung von „timefortaxes“ am 25.10.2018 im Schloss Herrenhausen in Hannover drehte sich um das Thema „Internationaler Steuerwettbewerb“.

Die Besetzung des Panels liest sich wie das „who is who“ der Steuerszene: Prof. Dr. *Johanna Hey* (Leiterin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln und Mitglied des wissenschaftlichen Beirats des Bundesministeriums der Finanzen), Dr. *Thomas Eisgruber* (seinerzeit Referatsleiter für nationale und internationale Betriebsprüfung im BMF), Prof. Dr. *Dietmar Gosch* (Vorsitzender Richter am BFH a.D.), Dr. *Ulrike Schramm* (Global Head of Tax Continental AG), Dr. *Danyal Bayaz* (Bündnis 90/ Die Grünen, bis Mai 2021 Mitglied des Deutschen Bundestages und ordentliches Mitglied des Finanzausschusses, heute Minister für Finanzen des Landes Baden-Württemberg) und *Sabine Springer* (Finanzamt Hannover).

Begleitet wurde die Runde durch Einspieler mit Hintergrundinformationen zu den diskutierten Themenbereichen und mit Interviewpartnern aus der Politik (*Fritz Güntzler* und *Lothar Binding*, beide Mitglieder des Bundestages und des Finanzausschusses des Bundestages) und aus dem internationalen KPMG-Netzwerk (*Vinod Kalloe*, KPMG EMA Tax Policy Leader, und *Michael Plowgian*, KPMG Leader for International Tax Policy, zwischenzeitlich Deputy Assistant Secretary for International Tax Affairs des U.S. Treasury Department).

Die folgenden Aspekte wurden beleuchtet:

1. Pro und Contra zum internationalen Steuerwettbewerb und Auswirkungen auf die Politik

In der ersten Runde wurde leidenschaftlich zu Fragen rund um die Entwicklungen im internationalen Steuerwettbewerb diskutiert: Wie weit geht

das „race to the bottom“ der Steuersätze der Nationalstaaten und bis zu welchem Grad ist Steuerwettbewerb förderlich? Wie kann schädlicher Steuerwettbewerb wirksam bekämpft werden? Ist Deutschland mit der im internationalen Vergleich hohen Unternehmensbesteuerung gezwungen, nachzuziehen und die Steuersätze zu senken? Sollte man in Deutschland über besondere Präferenzregime für Forschung und Entwicklung nachdenken? Welche Rolle spielt die EU bei der Eindämmung des internationalen Steuerwettbewerbs?

Es versteht sich, dass ein Blick auf die Aktionspunkte der OECD im ersten BEPS-Projekt in dieser Diskussionsrunde nicht fehlen durfte. Hier war insbesondere die Frage aufzuwerfen, ob die BEPS-Initiative der OECD wirksame Instrumente zur Bekämpfung oder zumindest Eindämmung des internationalen Steuerwettbewerbs zur Verfügung stellte.

Man kann sich vorstellen, dass die Wellen in der Diskussion zu den oben genannten Fragen schnell begannen, hochzuschlagen. Auch die beiden Interviewpartner aus der Politik waren sich nicht einig, wenn es z.B. um die Frage nach Steuersenkungen in Deutschland ging. Eine Frage, die aus heutiger Sicht weiterhin hoch relevant ist und angesichts der schon seit längerem geführten politischen Debatte um die Senkung der Unternehmenssteuersätze an Aktualität nicht verloren hat.

Eine Erkenntnis wurde jedoch in der Runde herausgearbeitet: Der internationale Steuerwettbewerb wird fortbestehen und es ist vielmehr eine Frage, wie Regierungen mit dieser Tatsache umgehen und welche Instrumente zu seiner Eindämmung eingesetzt werden. An dieser Stelle sei *Michael Plowgian* zitiert: „Der Versuch den internationalen Steuerwettbewerb einzudämmen ist vergleichbar dem Kampf gegen die Erdanziehungskraft.“ Dass der Steuerwettbewerb trotz der BEPS-Maßnahmen fortbesteht, kann nicht bezweifelt werden. Und nicht immer führt der Steuerwettbewerb zwangsläufig zu sinkenden Steuersätzen, man denke nur an die Entwicklung der Hebesätze der deutschen Gemeinden für die Gewerbesteuer in den letzten Jahren bzw. Jahrzehnten.

2. Auswirkungen auf die Steuergestaltung der Unternehmen

Nicht minder spannend war der zweite Aspekt in der Diskussionsrunde zu der Frage, inwieweit Unternehmen den internationalen Steuerwettbewerb durch legale Steuergestaltung nutzen können. Hier wurde die Debatte zum Teil geradezu hitzig geführt zu Fragen wie: Was ist legitime Steuergestal-

tung? Welche Rolle spielt Moral und Reputation dabei? Ist alles erlaubt, was nicht ausdrücklich verboten ist? Gerade bei letzter Frage führte die Diskussion unweigerlich auf den Cum-Ex Skandal. Unvergessen bleibt, wie hier scharfsinniges Judiz eines ehemaligen Richters auf die politischen Vorstellungen in der Runde prallten.

Eine Steuergestaltung mit wirtschaftlicher Substanz wurde jedenfalls in der Runde sowohl als legal als auch legitim erachtet.

Diese Aspekte wurden in dem gemeinsamen Abendsymposium von VFS Hannover und Prof. Dr. *Blaufus* zu dem Thema „Steuergestaltung und Moral“ erneut aufgegriffen. Es sei auf den entsprechenden Beitrag in dieser Festschrift verwiesen.

3. Transparenz zur Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb

Inwieweit können Transparenzregelungen den Steuerwettbewerb unterbinden? Dies war der dritte Aspekt in der Diskussionsrunde, der sich auf die seinerzeit anstehende Einführung der Meldepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (auch bekannt als DAC 6) konzentrierte.

Diskutiert wurden die Befürchtungen, dass mit den Anzeigepflichten den Steuerpflichtigen administrative Lasten auferlegt werden, die gemessen am erklärten Ziel, etwaige Steuerschlupflöcher im Wege von Gesetzesänderungen zu schließen, überschießend sind.

Aus einer Antwort auf eine kleine Anfrage der CDU/CSU¹ aus Mai 2024 ergibt sich, dass in dem Zeitraum von Januar 2020 bis März 2023 insgesamt 26.921 Meldungen beim Bundeszentralamt für Steuern eingingen, aus denen 206 Gestaltungsmodelle identifiziert werden konnten, davon 24 Gestaltungsmodellen mit rechtspolitischem Handlungsbedarf. Auf die Frage, welche Maßnahmen die Regierung zur Verhinderung von Steuersparmodellen ergriffen habe, verweist diese auf die Verabschiedung des Steueroasen-Abwergesetzes². Vor diesem Hintergrund mögen die vorgenannten Befürchtungen eines unangemessen hohen bürokratischen Aufwands berechtigt gewesen sein.

1 BT-Drs. 20/6734.

2 BGBl. I 2021, 2056.

Diese Befürchtungen dürften umso mehr gelten für die aktuellen Bestrebungen zur Einführung einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuerergestaltungen mit dem Entwurf des Steuerfortentwicklungsgesetzes³.

4. Vortragsduell zur Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie

Nach der Diskussionsrunde fand ein Vortragsduell zwischen Dr. *Thomas Eisgruber* und Dr. *Andreas Körner* (Volkswagen) zu den komplexen Regelungen der sog. Anti-Tax-Avoidance Directive (kurz ATAD)⁴ und deren Umsetzung in nationales Recht statt. Zu erwähnen sind hier insbesondere die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Einführung von Anti-Hybridregelungen mit § 4k EStG. Die Diskussion machte deutlich, wie hoch die Komplexität beider Regelungsbereiche ist und dass eine Vielzahl von ungelösten Fragestellungen in Bezug auf diese Regelungen besteht. Ein Zustand, der sich auch nach der Veröffentlichung von entsprechenden BMF-Schreiben sowohl zur Hinzurechnungsbesteuerung⁵ als auch zu den Anti-Hybridregelungen⁶ nicht wesentlich verbessert hat.

5. Executive Dinner

Abgerundet wurde der Tag mit einem Executive Dinner, bei dem der niedersächsische Finanzminister *Reinhold Hilbers* aktuelle Einsichten zur Finanzpolitik vermittelte. Die Teilnehmenden hatten beim gemeinsamen Dinner Gelegenheit, die Aspekte der Diskussionsrunde zu vertiefen.

6. Fazit

Auch wenn seit der ersten Veranstaltung schon mehr als sechs Jahre vergangen sind, hat das Thema des internationalen Steuerwettbewerbs an Aktualität keinen Deut verloren. Die Steuersätze haben sich auch in Europa

3 BT-Drs. 20/12778.

4 (EU) 2016/1164, ABl. L 193 v. 19.7.2016, S. 1; geändert durch (EU) 2017/952, ABl. L 144 v. 7.6.2017, S. 1.

5 BMF v. 22.12.2023, BStBl. I 2023, Sondernummer 1/2023, 2.

6 BMF v. 5.12.2024, BStBl. I 2024, 1578.

in einigen Ländern weiter nach unten, in Richtung 25% oder darunter, bewegt (z.B. Frankreich, Spanien, Österreich, Belgien). Im amerikanischen Wahlkampf wurden ebenfalls weitere Senkungen der Unternehmenssteuern propagiert, obwohl der Steuersatz für die Bundessteuer bereits bei 21% liegt. Von einem „race to the bottom“ kann allerdings nicht die Rede sein, denn die zunehmende Staatsverschuldung und die politischen Rahmenbedingungen zwingen die Staaten gelegentlich zu Steuererhöhungen.⁷ Deutschland hat im Steuerwettbewerb nach wie vor Aufholbedarf mit den im internationalen Vergleich höchsten Unternehmenssteuern⁸; und angesichts der schwindenden Wettbewerbsfähigkeit flammt die Diskussion zu einer Senkung der Unternehmenssteuern aktuell wieder auf.⁹ Ein Hindernis dürfte dabei die im internationalen Vergleich fast einzigartige Gewerbesteuer sein, die teils mehr als die Hälfte des Unternehmenssteuersatzes ausmacht. Es bleibt abzuwarten, ob es einer neuen Regierung gelingt, den dringenden Reformbedarf des deutschen Unternehmenssteuerrechts anzugehen. Zwar wird der Steuerwettbewerb nicht allein durch den Steuersatz bestimmt, sondern auch durch die Bemessungsgrundlage. Jedoch kommt dem Steuersatz eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zu. Mit der globalen Mindestbesteuerung wird der Steuersatz für große Unternehmen nunmehr nach unten auf 15% begrenzt. An dieser Marke wird sich künftig die internationale Steuerplanung ausrichten.

III. Paradigmenwechsel im internationalen Steuerrecht („timefortaxes“ 2019)

In einer weiteren Auflage von „timefortaxes“ ging es um das von der OECD entwickelte Programm zur Lösung der steuerlichen Herausforderungen, die sich aus der digitalen Wirtschaft ergeben. Da im Aktionspunkt 1 des ersten BEPS-Programms keine Einigung auf dem Gebiet der Ertragsteuern erzielt wurde, hatte die OECD im zweiten Anlauf (sog. BEPS 2.0) zwei Vor-

7 So wurde der Körperschaftsteuersatz in Großbritannien ab dem 1.4.2023 von 19% auf 25% angehoben.

8 Die übrigens - trotz nationalen Steuerwettbewerbs – aufgrund stetig steigender Gewerbesteuerhebesätze weiter zunehmen.

9 Vgl. zur Positionierung Deutschlands bereits instruktiv J. Hey, Deutsche Interessen im Steuerwettbewerb - Internationale Kooperation, EU-Harmonisierung oder nationale Gesetzgebung?, DB 2018, S. 2951.

schläge herausgearbeitet, welche im Mai 2019 vom OECD/G20 Inclusive Framework beschlossen wurden.¹⁰ Die Vorschläge basieren auf zwei Säulen:

- Säule 1: Entwicklung eines schlüssigen und einheitlichen Ansatzes zur Verteilung von Gewinnen in einem global tätigen Konzern und der damit verbundenen Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten,
- Säule 2: Schaffung eines Besteuerungsrechts, um eine Minderbesteuerung auszugleichen, in den Fällen, in denen andere Staaten ihr primäres Besteuerungsrecht nicht ausüben oder es sonst für Zahlungen zu einer effektiven Niedrigbesteuerung kommt.

Dabei beschäftigt sich lediglich die Säule 1 mit den vermeintlichen Unzulänglichkeiten bei der internationalen Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass die international in den Doppelbesteuerungsabkommen verankerten Besteuerungsrechte keinen ausreichenden Anknüpfungspunkt für die Besteuerung digital tätiger Unternehmen bieten, da diese keine physische Präsenz zur Erzielung von Umsätzen in den sog. Marktstaaten benötigen, zugleich aber von dem Absatzpotential dieser Staaten profitieren, ohne dass den Marktstaaten Besteuerungssubstrat zustünde.

Demgegenüber verfolgt die Säule 2 den generellen Ansatz, die Besteuerung der global erzielten Gewinne auf einem Mindestniveau sicherzustellen. Damit sollten verbliebene Problembereiche, welche mit dem ersten BEPS-Programm nicht gelöst wurden, einer angemessenen Lösung (will heißen: Besteuerung) zugeführt werden. Zugleich soll diese Mindestbesteuerung dem „race to the bottom“ entgegenwirken.

Auch in der zweiten Diskussionsrunde von „timefortaxes“, die erneut im Schloss Herrenhaus ausgerichtet wurde, war das Panel prominent besetzt: Prof. Dr. *Johanna Hey* (Leiterin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln und Mitglied des wissenschaftlichen Beirats des Bundesministeriums der Finanzen), Dr. *Nadia Altenburg* (seinerzeit Beraterin der OECD), Dr. *Ulrike Schramm* (Global Head of Tax Continental AG), Prof. Dr. *Dietmar Gosch* (Vorsitzender Richter am BFH a.D.), Dr. *Thomas Eisgruber* (seinerzeit Referatsleiter für nationale und internationale Betriebsprüfung im BMF) und *Berthold Welling* (Abteilungsleiter Steuern

10 Abrufbar unter https://www.oecd.org/en/publications/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy_87061b68-en.html.

im Verband der chemischen Industrie). Als Moderator war wiederum Prof. Dr. *Blaufus* gesetzt.

Auch in der Zweitaufgabe von „timefortaxes“ durften Einspieler mit Interviewpartnern aus der Politik (*Fritz Güntzler* und *Lothar Binding*, beide Mitglieder des Bundestages und des Finanzausschusses des Bundestages) und aus der Wirtschaft (*Thorsten Wölke*, Leiter Steuern TUI AG) sowie Einspieler mit Hintergrundinformationen zu den diskutierten Themenbereichen nicht fehlen.

In der Diskussionsrunde wurden folgende Aspekte diskutiert:

1. Welche Probleme bestehen bei der grenzüberschreitenden Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle und sollten die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten zu Gunsten der Marktstaaten neu verteilt werden?

“A, B, C, as easy as one, two, three...”

Der erste Teil der Diskussionsrunde widmete sich der ersten Säule von BEPS 2.0, die zum Ziel hat, neben einer einheitlichen globalen Gewinnverteilung, den Marktstaaten ein besonderes Besteuerungsrecht an dem Anteil an der Wertschöpfung, der vermeintlich dem jeweiligen Marktstaat zuzuordnen ist, einzuräumen. Die OECD identifiziert dabei die digitale Wirtschaft als Bereich, in dem die Defizite in der internationalen Besteuerung besonders deutlich werden. Hier fangen jedoch bereits die Schwierigkeiten an, da weder eine genaue Definition der digitalen Wirtschaft erfolgt noch wird eine Antwort auf die Frage gegeben, inwiefern das Vorhandensein eines Marktes mit einer mehr oder weniger großen Anzahl von Kunden zur Wertschöpfung einer unternehmerischen Tätigkeit beiträgt. Diese Fragen wurden in der Diskussionsrunde entsprechend kontrovers erörtert und man kann sich vorstellen, dass sich die Identifizierung eines Wertschöpfungsanteils als schwierig gestaltete. Das Bild eines Künstlers machte die Schwierigkeiten deutlich: Wird ein Wert geschaffen, weil das Publikum besonderen Applaus spendet oder liegt die Wertschöpfung in der besonderen Performance des Künstlers?

Auch das Publikum wurde anhand verschiedener Beispiele befragt und die Schwierigkeit der Identifizierung eines Wertschöpfungsbeitrages durch das bloße Vorhandensein einer Vielzahl von Kunden trat auch hier zutage. Schon eher wurde der Analyse von Daten über den Markt und erst Recht dem Einsatz von Algorithmen zur Auswertung dieser Daten ein Wertschöpfungsanteil beigemessen. Gerade das zuletzt genannte immaterielle Vermö-

gen verhilft Unternehmen der digitalen Wirtschaft zusammen mit einer fast unbegrenzten Skalierbarkeit des Geschäftsmodells zu enormen Erfolgen, nur liegt dieses regelmäßig eben nicht in den Marktstaaten.

Es war in der Runde einhellige Meinung, dass ein Besteuerungsrecht begrenzt auf bestimmte Branchen oder Digitalunternehmen nicht durchsetzbar sein wird, da nahezu jedes Unternehmen sich der digitalen Wirtschaft bedient und sich zudem unionsrechtliche Zweifel aufdrängen. Aus heutiger Sicht hat sich diese Einschätzung als zutreffend erwiesen, so enthält der aktuelle Stand zu der ersten Säule keine branchenmäßige Begrenzung mehr.

Kritisch diskutierte die Runde das sehr komplexe System zur Ermittlung eines Anteils am globalen Gewinn eines Konzerns, der das neu geschaffene Besteuerungsrecht (Nexus) der Höhe nach bestimmt. Anders als bei dem bekannten Hit der Jackson Five kam man bei dem Wirrwarr aus Amount A, B und C leicht ins Trudeln. Es erinnert letztlich an eine formelhafte Gewinnverteilung, die das Ergebnis finanzpolitischer Kompromisse darstellt.

Am Ende standen sowohl die Interviewpartner aus Politik und Wirtschaft als auch das Panel den Vorschlägen für ein neues Besteuerungsrecht kritisch gegenüber. Die Einschätzung, dass es nicht gelingen wird, zwischen den Staaten einen Konsens zu erzielen hat sich bisher aber nur teilweise bewahrheitet.

Zutreffend ist, dass sich das Bemühen um einen Konsens für die OECD/G20-Staaten als zähes Ringen herausgestellt hat. Pünktlich zur „timefortaxes“-Veranstaltung in Hannover im November 2019 wurde der sogenannte Unified Approach veröffentlicht, in dem ein einheitlicher Vorschlag aus verschiedenen Alternativen des BEPS 2.0 Programms entwickelt wurde. Ein Jahr später, im Oktober 2020 wurde ein blueprint veröffentlicht. Nach mehreren Konsultationen haben 138 Staaten des Inclusive Frameworks im Juli 2023 einen Text für ein multilaterales Abkommen (MLC) beschlossen, welcher im Oktober 2023 veröffentlicht wurde.¹¹ Die Regelungen haben sich in diesem Zeitraum erheblich weiterentwickelt. Die Regelungen für den Amount A (Nexus für Marktstaaten) finden demnach nur auf Unternehmen mit einem globalen Umsatz von mehr als 20 Mrd. € sowie einer Profitabilität von mehr als 10% Anwendung und das Besteuerungsrecht soll auf den Betrag von 25% der Gewinne, die 10% der Umsätze überschreiten, begrenzt werden. Damit ist der praktische Anwendungsbereich erheblich eingeschränkt, soll aber nach einem Zeitraum von 7 Jahren unter bestimm-

11 <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

ten Bedingungen auf Unternehmen mit mehr als 10 Mrd. € Umsatz ausgedehnt werden. Das MLC ist noch nicht zur Unterzeichnung geöffnet und der Prozess der Konsensfindung zum Amount A dauert offenbar noch an. Ein Scheitern ist angesichts der Position seitens der USA nicht ausgeschlossen.

Was den Amount B anbelangt hat das Inclusive Framework mit Bericht vom 19. Februar 2024 eine Einigung erzielt, die in einer Anpassung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zu Abschnitt IV münden soll. Danach wird für Basis-Marketing- und -Vertriebsaktivitäten im Großhandel unter anderem eine Bandbreite für den Kostenaufschlagssatz von 1,5% bis 5,5% geregelt.¹² Wichtig ist dabei zu beachten, dass die Regelungen zum Amount B für alle internationalen Unternehmen gelten, nicht nur für Unternehmen, welche die obengenannten Größenordnungen überschreiten. Die deutsche Finanzverwaltung nimmt in ihren Verwaltungsgrundsätzen bereits Bezug auf Amount B und akzeptiert die Anwendung im Verhältnis zu Steuerhoheitsgebieten, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht.¹³

Die Arbeiten zu Amount C liegen offenbar derzeit auf Eis.

2. Ist die Digital Service Tax als (Zwischen-) Lösung geeignet?

Im Vorfeld bzw. parallel zu den Arbeiten zu der Säule 1 hatten einige Länder¹⁴ unilaterale Regelungen einer Digitalsteuer für bestimmte digitale Umsätze eingeführt. Auch die EU hatte bereits in 2018 einen Richtlinien-vorschlag für eine Digitalsteuer in der EU erarbeitet, der jedoch wiederholt im ECOFIN gescheitert war.¹⁵

Eine wesentliche „Geschäftsgrundlage“ der Arbeiten zur Säule 1 war die Zusage der Staaten, bestehende Digitalsteuern außer Kraft zu setzen und

12 https://www.oecd.org/en/publications/pillar-one-amount-b_21ea168b-en.html, S. 27.

13 Ausgenommen sind nicht-kooperative Steuerhoheitsgebiete, vgl. BMF vom 12.12.2024, IV B 3-S 1341/19/10017:004, FMNR202402216, Tz. 3.63a.

14 Ein Überblick der unilateralen Regelungen ist unter folgendem Link abrufbar: <https://kpmg.com/de/en/home/insights/overview/smart-digital-tax/digital-taxes-more-relevant-than-you-think.html>.

15 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen COM(2018) 148 final; abrufbar unter: https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2018/0148/COM_COM%282018%290148_D_E.pdf.

keine neuen Digitalsteuern einzuführen.¹⁶ Dieses Versprechen ist jedoch eng mit einem Konsens und der Unterzeichnung des oben genannten MLC verknüpft, weshalb die weitere Entwicklung zu beobachten ist.

Zwischen den Diskutanten bestand Einvernehmen, dass die Einführung von „Digital Service Taxes“ in der Ausgestaltung als Ertragsteuer bereits aus systematischen Gründen abzulehnen ist und überdies unions- und verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet.¹⁷

3. Welche Vor- und Nachteile hätte die geplante globale Mindestbesteuerung (GLOBE)?

Im letzten Teil der zweiten „timefortaxes“-Veranstaltung wurden die geplanten Regelungen zur Einführung einer Mindeststeuer mit der Säule 2 diskutiert. Entgegen den Erwartungen einiger Panelisten, dass es keinen Konsens zu der Mindeststeuer geben würde, ging die politische Einigung schneller von statten als die Arbeiten zur Säule 1. Dies war ganz im Sinne der Interessen, die von Seiten der deutschen Politik verfolgt wurden, wie einer der Interviewpartner aus der Politik schon seinerzeit voraussagte. So wurden bereits im Dezember 2021 Modellregelungen für eine Mindestbesteuerung von der OECD veröffentlicht.¹⁸

Wie heute bekannt, wurde die Mindestbesteuerung im Jahr 2024, dem ersten Jahr ihrer Anwendung, in Deutschland durch das Mindeststeuerumsetzungsgesetz eingeführt.¹⁹ Dieses folgte der EU-weiten Vorgabe durch die Mindeststeuerrichtlinie der EU²⁰, die von der EU in Rekordzeit am 14. Dezember 2022 verabschiedet wurde.

Obgleich in der Diskussionsrunde und auch bei den Interviewpartnern die Mindestbesteuerung höhere Akzeptanz erfuhr als die Digitalsteuer und

16 Vgl. auch Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Digitalsteuern in der Europäischen Union, WD 4 - 3000 – 043/22; S. 5 (abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/894026/aead43b5ffedc91e04f09461e70fab39/WD-4-043-2-pdf.pdf>).

17 Vgl. dazu F. Kirchhoff, Die Digitalsteuer - Was kommt? Kommt sie? Von wem kommt sie?, BB 2020, 2775.

18 Abrufbar unter <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.

19 BGBl. I 2023 Nr. 397.

20 Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates v. 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, Abl. EU L 328/1.

zudem ein systematisch nachvollziehbares und einfacheres Konzept im Vergleich zur Säule 1 an die Hand gibt, gab es doch die Vorahnung in der Runde, dass sich das Regelwerk in der praktischen Umsetzung als äußerst komplex erweisen könnte. Handelt es sich doch um eine völlig neue und eigenständige Ertragsteuer, die gewissermaßen neben die reguläre Unternehmensbesteuerung tritt (und wie wir heute wissen auch neben die weiterhin anwendbare Hinzurechnungsbesteuerung) und noch dazu auf einer völlig neuen Bemessungsgrundlage in Form des Rechnungslegungsstandards für den Konzernabschluss fußt.

Die ersten Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass gerade die Accounting-Effekte zum Teil zu unangemessenen bzw. nicht beabsichtigten Ergebnissen führen. Zudem wurden eine Vielzahl von Detailfragen von den Model Rules nicht antizipiert. Das führt dazu, dass die Auslegung der Regelungen bereits zum vierten Mal durch administrative Richtlinien spezifiziert und so der OECD-Kommentar zu den Modellregelungen angepasst wurde.²¹ Dies hatte ebenso Änderungen am deutschen Mindeststeuergesetz zur Folge. Bemerkenswert ist dabei, dass die EU-Mindeststeuer-Richtlinie bislang unverändert geblieben ist. Es ist zu erwarten, dass die Komplexität des Regelungswerkes weitere Anpassungen bzw. Auslegungen erfordern wird.

Demgegenüber zeichnet sich jedoch ab, dass das fiskalische Aufkommen trotz der vorgenannten Komplexität überschaubar bleibt.

4. Fazit

Während die Arbeiten an einem Besteuerungsrecht für Marktstaaten in der Säule 1 noch nicht abgeschlossen sind, befindet sich die Mindeststeuer in der Säule 2 bereits im Praxistest.

Wie die Interviewpartner zur Säule 1 bemerkten, tun Deutschland und andere Industriestaaten gut daran, sich nicht wie „digitale Entwicklungsländer“ zu verhalten, da sie am Ende zu den Verlierern zählen könnten. Das gilt im besonderen Maße für das Exportland Deutschland. Daher ist die Begrenzung des Anwendungsbereichs der Säule 1 zu begrüßen. Auch eine ersatzweise Einführung einer Digitalsteuer ist äußerst kritisch zu sehen.

21 Der konsolidierte OECD-Kommentar sowie die administrativen Richtlinien sind abrufbar unter <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html#administrative-guidance>.

Ob dagegen mit der Mindeststeuer für die „Hochsteuerländer“ viel zu gewinnen ist, darf bezweifelt werden. Gleichwohl steht zu erwarten, dass sich die Mindeststeuer als eigenständige Ertragsteuer global etablieren wird. Die aktuellen Äußerungen des U.S.-Präsidenten Donald Trump über den Ausstieg der USA aus der globalen Mindestbesteuerung setzen allerdings vorübergehend ein Fragezeichen hinter die weitere Entwicklung des Pillar 2 Projektes.

Die Verlierer stehen aktuell bereits fest: Die Steuerpflichtigen werden die Lasten dieses administrativen Monsters tragen müssen.

Immerhin ist durch die Festlegung des Mindeststeuersatzes von 15% (und dem in der Folge angepassten Niedrigsteuersatz bei der Hinzurechnungsbesteuerung) bis auf Weiteres die Zielmarke für Steuerplanung gesetzt.

IV. Die Zukunft der internationalen Unternehmensbesteuerung – Tax Certainty, Tax Planning, Tax Transparency („timefortaxes“ 2021)

Die dritte Auflage von „timefortaxes“ wurde coronabedingt als Livestream aus dem Hybrid Event Hub auf dem Gelände der Deutsche Messe AG in Hannover ausgestrahlt. Das Interesse an der Veranstaltung war jedoch ungebrochen und sogar um ein Vielfaches höher als bei den vorhergehenden Veranstaltungen.

Die virtuelle Darbietung war jedoch nicht das einzige Novum. Ein besonderes Highlight war der vorangestellte Vortrag von Prof. Dr. Dr. h.c. *Clemens Fuest* zu dem Thema „Steuerpolitik: Mehr Umverteilung oder mehr Wachstum?“ - eine Frage, die auch aktuell in Deutschland wieder hohe Bedeutung gewinnt.

Ein weiteres Novum der dritten Auflage von „timefortaxes“ war ein Studierendenwettbewerb zum Thema „Rechtssicherheit im Unternehmenssteuerrecht“. Der Wettbewerb wurde im Vorfeld der Veranstaltung im Rahmen eines interdisziplinären und multimedialen Studierendenseminars für Wirtschaftswissenschaftler und Juristen ausgetragen und die Ergebnisse in Form von Videos bei der Veranstaltung vorgestellt. Das Studierendenseminar des Instituts für betriebswirtschaftliche Steuerlehre wurde von dessen Leiter Prof. Dr. *Kay Blaufus* und Dr. *Thomas Keß* (Richter am Niedersächsischen Finanzgericht, Lehrbeauftragter an der juristischen Fakultät der Leibniz Universität Hannover und Vorsitzender des VFS Hannover) organisiert und geleitet. Das Siegerteam des Studierendenwettbewerbs wurde

ebenfalls bei „timefortaxes“ gekürt und erhielt ein von KPMG dotiertes Preisgeld von 500 €.

Die Diskussionsrunde war erneut hochkarätig besetzt: *Lisa Paus* (Bündnis 90/ Die Grünen, Mitglied des Deutschen Bundestages, von 2017 bis 2021 Sprecherin für Finanzpolitik und Mitglied des Finanzausschusses, ab 2022 Familienministerin), Dr. *Ulrike Schramm* (Global Head of Tax Continental AG), Dr. *Thomas Eisgruber* (seinerzeit Referatsleiter für nationale und internationale Betriebsprüfung im BMF), Prof. Dr. *Dietmar Gosch* (Vorsitzender Richter am BFH a.D.) und *Fritz Güntzler* (CDU, Mitglied des Bundestages und des Finanzausschusses).

Zu den zentralen Themen Rechtssicherheit im Steuerrecht und Steuerplanung kamen in Einspielern Vertreterinnen und Vertreter der Wirtschaft zu Wort: Dr. *Hella Schmidt-Naschke* (Head of Tax Deutsche Bahn AG), *Sylvia Heckmeier* (Head of Group Tax Merck KGaA), *Johanna Rohwer* (seinerzeit Global Head of Tax KWS SAAT SE & Co. KGaA) und *Malte Fidler* (Global Head of Tax Boehringer Ingelheim) gaben wichtige Impulse aus Unternehmenssicht. Zu den besonderen steuerlichen Transparenzregelungen in Großbritannien stand als Interviewpartnerin *Sharon Baynham* (Director Tax Policy KPMG UK) zur Verfügung.

Trotz der virtuellen Durchführung ohne physisches Publikum vor Ort fand eine lebhafte Debatte im Podium statt. Dabei setzte sich die Beobachtung durch, dass die in den ersten beiden Veranstaltungen diskutierten gesetzlichen Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerwettbewerb, Steuergestaltung und zur Erhöhung von Transparenz im Steuerrecht zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit für Unternehmen geführt hat. Was die erhöhten Transparenzregelungen angeht, z.B. die Meldepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen oder das country-by-country-reporting, musste selbst ein politischer Vertreter zugestehen, dass eine Einschätzung des Nutzens solcher Regelungen noch nicht erfolgen kann. Einig war sich das Panel jedoch darin, dass das Risiko von Doppelbesteuerungen durch all diese Regelungen enorm gestiegen ist. Aus der Wirtschaft wurde zudem moniert, dass Politik und Finanzbehörden die Steuerpflichtigen offenbar unter Generalverdacht stellen, seien sie doch überwiegend damit beschäftigt, nach Gestaltungen zur Erzielung von Steuervorteilen Ausschau zu halten. Wenn sich Steuerpflichtige in einer Post-BEPS-Landschaft noch mit Steuergestaltung beschäftigen, dann regelmäßig zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung.

Zu den Instrumenten zur Schaffung von Rechtssicherheit und Verhinderung von Doppelbesteuerungen, wie z.B. Vorabverständigungsverfahren,

verbindlichen Auskünften oder ICAP, wurde festgehalten, dass diese zwar ein erster Schritt in die richtige Richtung seien, aber längst nicht ausreichend, um Doppelbesteuerungen effizient zu vermeiden.

Insgesamt war auch die dritte Auflage von „timefortaxes“ ein voller Erfolg, wie das durchweg sehr positive Feedback des virtuellen Publikums belegt.

V. Ausblick

Es bleibt festzuhalten, dass es mit „timefortaxes“ gelungen ist, aktuelle steuerrechtliche Themen in einer leicht verständlichen und unterhaltsamen Weise zu diskutieren, sodass auch ein Publikum ohne vertiefte Steuerrechtskenntnisse erreicht wird. Zugleich wurde die steuerrechtliche „Regulierungswut“ im internationalen Steuerrecht aus steuerpolitischer Sicht beleuchtet und auf einen kritischen Prüfstand gestellt.

Zu diesem Erfolg hat nicht zuletzt das Zusammenwirken aller drei Kooperationspartner beigetragen, die sich in positiver Weise ergänzt haben.

Das Format hat allerdings auch verdeutlicht, dass durch die Vielzahl von Regulierungen im internationalen Steuerrecht seit der ersten BEPS-Kampagne ein Ungleichgewicht und eine Komplexität entstanden ist, die aus steuerpolitischer Sicht kritisch zu diskutieren ist. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund geänderter wirtschaftlicher Rahmenbedingungen.

Gründe genug für eine neue Auflage von „timefortaxes“.

