
Geschäftsführung

RA Berthold Welling

VCI e.V.
Neustädtische Kirchstraße 8
10117 Berlin
Tel. (030) 20 05 99 10
Fax (030) 20 05 99 99
welling@vci.de

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.info

Berlin, den 9. Dezember 2019

73. Berliner Steuergespräch

„Die Reform des Außensteuerrechts“

Tagungsbericht von *Berthold Welling*
und *Dr. Andreas Richter LL.M.* ¹

Das Außensteuerrecht und insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung sind regelmäßig Gegenstand kontroverser Diskussionen. Angesichts des internationalen Steuerwettbewerbs erscheint das Außensteuerrecht reformbedürftig, um die Stellung des deutschen Wirtschaftsstandortes zu sichern. Auch neuere Entscheidungen des Bundesfinanzhofs sowie des Europäischen Gerichtshofs haben maßgeblichen Einfluss auf die Entwicklungen des Rechts der Hinzurechnungsbesteuerung und den Reformdruck des AStG. Gesetzgeberische Reformbemühungen werden unter anderem im Bereich der Beteiligungsvoraussetzungen, der Inländerbeherrschung, des Aktivitäts-/Passivitätskatalogs, der Niedrigsteuergrenze, des Hinzurechnungsbetrags und der Anrechnung ausländischer Steuern erwartet.

Eng verbunden mit der Diskussion der Reformbedürftigkeit des AStG ist die OECD-Reforminitiative² zur Neuordnung der Steuergrundsätze für multinationale Unternehmen und der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle bzw. der Unternehmen mit einer entsprechenden Ausrichtung.

Das 73. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Welling* – bot ein Forum zum Austausch über die international-steuerrechtlichen Reformvorhaben mit außensteuerrechtlichem Bezug, an dem neben den Referenten Herrn *Dr. Stefan Greil*³ und Herrn *Prof. Dr. Gerhard Kraft*⁴ auch Herr *Prof. Dr. Christian Dorenkamp*⁵, Herr *Dr. Markus Märtens*⁶ und *Franz Prinz zu Hohenlohe*⁷ teilnahmen.

A. Referate

I. Der Stand der Reform des Außensteuerrechts aus Sicht der Wissenschaft

Prof. Kraft ging zunächst auf die Verpflichtung des Gesetzgebers zur Umsetzung der europäischen Reformvorhaben ein. Alle Nachbarstaaten hätten diese bereits, wenn auch teilweise in geringerem Umfang, umgesetzt. Der deutsche Gesetzgeber sei seiner entsprechenden Verpflichtung bislang jedoch noch nicht nachgekommen. Das bisherige gesetzgeberische Untätig-Bleiben sei ein unglücklicher Zustand. Zu dieser Einschätzung führte *Prof. Kraft* mehrere Auszüge aus dem Koalitionsvertrag an, in dem die Umsetzung eben dieser Reformverpflichtungen festgeschrieben worden seien. Die bislang fehlende Umsetzung führe zu einer Beschädigung des Vertrauens in die verantwortlichen Institutionen. Darüber hinaus sei dieser Zustand problematisch, weil etwa ein deutscher Konzern ohne eine Perspektive der Umsetzung der europäischen Vorgaben keine belastbare mehrjährige Konzernfinanzierungs- und Dividendenplanung betreiben könne.

1. Die Rechtsprechung des BFH

Anschließend widmete sich *Prof. Kraft* den hinzurechnungssteuerlichen Grundsatzentscheidungen der letzten Jahre. Diese seien auch für den Gesetzgeber von hoher Relevanz. Insbesondere ging er auf die Entscheidung des BFH vom 22. Mai 2019 - I R 11/19 (I R 80/14) ein. Diese sei nach einem Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH ergangen. Das Verfahren habe die Unionsrechtskonformität der deutschen Rechtsfigur der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter betroffen. Die Entscheidung befasse sich insbesondere mit der Problematik, dass es schon bei äußerst niedrigen Beteiligungsquoten zu einer Hinzurechnungsbesteuerung komme. Weil es sich hier nicht mehr um Beherrschungsquoten handle, greife an dieser Stelle nicht die Niederlassungsfreiheit, sondern die Kapitalverkehrsfreiheit. Diese entfalte ihre Wirkung jedoch auch gegenüber allen Drittstaaten. Der EuGH habe in der großen Kammer über das Vorabentscheidungsersuchen des BFH entschieden. Nach dem EuGH verletze die Regelung der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter die Kapitalverkehrsfreiheit, könne aber gerechtfertigt sein.

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Geschäftsführer des VCI e.V., Frankfurt am Main, und für Recht, Steuern und Nachhaltigkeit verantwortlich. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² Public consultation documents: Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, 9 October – 12 November 2019; Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") - Pillar Two, 8 November 2019 – 2 December 2019; www.oecd.org

³ *Dr. Stefan Greil, LL.M.* ist Referent im Bereich des internationalen Steuerrechts im Bundesministerium der Finanzen, Berlin

⁴ *Prof. Dr. Gerhard Kraft* ist Inhaber des Lehrstuhls für Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg.

⁵ *Prof. Dr. Christian Dorenkamp* ist Leiter der Steuerabteilung der Deutsche Telekom AG, Bonn.

⁶ *Dr. Markus Märtens* ist Richter am Bundesfinanzhof, München.

⁷ *Franz Prinz zu Hohenlohe* ist Mitglied des Vorstands der WTS Group AG, München.

Ein Verstoß gegen Unionsrecht liege dann vor, wenn die Behörde des Mitgliedsstaats die Möglichkeit habe, im Wege des Informationsaustausches diejenigen Informationen zu erhalten, die notwendig seien, um die Richtigkeit der Aussage des Steuerpflichtigen, dass die Gesellschaft nicht missbräuchlich eingeschaltet sei, zu verifizieren. Wenn die Behörde diese Aussage nicht verifizieren könne, sei die Regelung unionsrechtskonform.

Diese Einschätzung habe der BFH dann auf den Fall des DBA Schweiz/Deutschland im Streitjahr 2006 angewandt. Dies enthielt lediglich eine kleine Auskunftsklausel. Der BFH verneinte somit die Verifizierungsmöglichkeit der nationalen Behörde. In der deutschen Regelung der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter bestehe somit kein Unionsrechtsverstoß. Die Finanzverwaltung müsse den Motivtest nun jedenfalls im Einzelfall pro Land durchführen. Die Besteuerungspraxis stehe vor großen Problemen im Hinblick darauf, ob die Behörde im konkreten Fall die Möglichkeit hat, Informationen zu verifizieren oder nicht.

2. Pillar 2 - GloBE

Zuletzt ging *Prof. Kraft* auf Pillar 2 ein. Die Idee hinter Pillar 2 sei eine globale effektive Mindestbesteuerung. Diese trage das Akronym „GloBE“ (Global anti-base erosion proposal). Dieser Vorstoß setze sich mit bekannten Problemen wie etwa der top-up-rate, dem Abstand der effektiven Konzernbesteuerung zur Mindestbesteuerung, auseinander. Darüber hinaus gehe es etwa auch um die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage und das Blending.

Man habe sich bereits darauf geeinigt, auf vier steuerrechtlich bekannte Instrumentarien zurückzugreifen. Nach der „income-inclusion-rule“ würden Einkünfte einer Tochtergesellschaft, unabhängig von ihrer Qualifikation als aktiv oder passiv, auf ein gewisses Konzernsteuerniveau der Muttergesellschaft hochgeschleust. Die „undertaxed-payments-rule“ sei ähnlich der deutschen Lizenzschranke gestaltet und greife bei einem ausschüttenden oder zahlenden Unternehmen an. Die „switch-over-rule“ sei mit § 20 Abs. 2 AStG zu vergleichen, stelle bemerkenswerterweise jedoch wiederum nicht auf die Unterscheidung nach aktiven und passiven Erträgen ab. Im Rahmen der „subject-to-tax-rule“ erfolge eine Anknüpfung auf der Ebene der zahlenden Gesellschaft an die effektive Besteuerung der zahlenden Gesellschaft. An dieser Stelle gehe es stets um verbundene Unternehmen, was bei einer Beteiligungsquote von 25% gegeben sei.

Zusammenfassend wies *Prof. Kraft* darauf hin, dass noch viele Fragen zur Umsetzung in diesem Themenbereich offen seien. Der „GloBE“-Vorschlag würde zu enormen steuerpolitischen Herausforderungen führen und werfe zahlreiche unionsrechtliche Fragestellungen auf.

II. Die OECD-Initiative (Pillar 1 und 2) aus Sicht der Finanzverwaltung

Nach dem Einführungsreferat von *Prof. Kraft* stellte *Dr. Greil* in seinem Referat die OECD-Reforminitiative vor. Zu Pillar 2 finde gegenwärtig eine öffentliche Anhörung statt. Die öffentliche Anhörung zu Pillar 1 liege bereits einige Wochen zurück. Zu Pillar 1 liege derzeit ein Entwurf des OECD-Sekretariats vor. Das „Zwei-Säulen-Modell“ der OECD habe neben der Neuordnung der steuerlichen Gewinnzuordnung (Pillar 1) auch eine Mindestbesteuerung (Säule 2) zum Ziel. Im Rahmen des Anhörungsverfahrens besteht derzeit die Möglichkeit, Einfluss auf diese umfassenden steuerpolitischen Entwicklungen zu nehmen. Hingegen sei es nach einer erfolgten Einigung der OECD-Staaten nur noch schwer möglich, Positionen, Anregungen oder Änderungen in den Umsetzungsprozess einzubringen.

Die beiden Säulen seien nach dem bisherigen Verständnis komplementär, so dass es eine neue Gewinnzuordnung (Pillar 1) wohl nur in Verbindung mit einer Mindestbesteuerung (Pillar 2) und umgekehrt geben solle. Diesen Ansatz befürworte das BMF.

Im Rahmen von Pillar 1 gehe es um einen neuen Anknüpfungspunkt der Besteuerung und um neue Gewinnzuordnungsregeln (revised allocation and nexus rules). Der neue Nexus beziehe sich ausschließlich auf einen neuen, fiktiven Übergewinn, den sog. Amount A. Darüber hinaus würden abweichend vom bisherigen „arm´s length principle“ erhöhte Beträge – unter anderem bei Marketing- und Vertriebsaktivitäten – in den Marktstaaten erfasst und entsprechend steuerlich zugeordnet. Durch die Regelungen werde demnach ein neues Besteuerungsrecht geschaffen, welches von den bestehenden Prinzipien losgelöst sei.

1. Pillar 1 – Amount A, B, C

Amount A solle eine Antwort auf die Herausforderungen der digitalen Wirtschaft geben. Anwendungsvoraussetzung dafür sei zunächst, dass eine Unternehmensgruppe dem „consumer-facing-businesses“ (CFB) oder „automated-digital-services“ (ADS) unterfalle. Außerdem müsse eine gewisse Umsatzschwelle erreicht werden. Im Gespräch sei hier ein konsolidierter Umsatz der Unternehmensgruppe in Höhe von 750 Millionen Euro. Zeitgleich müsse ein landesspezifischer Umsatz gegeben sein, um ein Besteuerungsrecht zu begründen. Daneben seien gewisse Profitabilitätsschwellen zu berücksichtigen. Erst wenn alle diese Voraussetzungen erfüllt seien, gelange man zu einem Nexus-Test. Es müsse dann auch in dem jeweiligen Land eine gewisse Umsatzschwelle erfüllt sein.

Der Amount B finde lediglich Anwendung auf „low-risk-distributors“. Amount C schließlich versuche, Streitbeilegungsverfahren in einer effizienten Weise in das System zu integrieren und Rechtsunsicherheiten zu bekämpfen.

Dr. Greil stellte anschließend eine beispielhafte Berechnung der Voraussetzungen anhand eines Unternehmens mit zwei Unternehmenseinheiten dar. Das Beispiel beinhaltete die Anwendung einer „ten-over-ten-rule“. Danach würden 10% des Teils der Profitabilität, der 10% übersteigt, in den Marktstaaten verteilt.

Das neue System ändere an der Verteilung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zunächst nichts. Dieser finde nach wie vor Anwendung. Das neue System stelle hierzu eine Ergänzung dar.

Anhand eines weiteren Beispiels zeigte *Dr. Greil* auf, wie ein Konzern durch eine „Business-Line-Segmentation“ aufgeteilt werden könne. Ein Konzern, der bei einer Gesamtbetrachtung die Profitabilitätsschwellen nicht überwinde, könne nach seinen einzelnen Business-Lines aufgeteilt werden. Sodann werde jede Business-Line, welche die Profitabilitätsschwellen bei einer Einzelbetrachtung überwinde, innerhalb des neuen Systems einzeln erfasst. Dies zeige die Komplexität des neuen Systems im Rahmen etwa eines Mischkonzerns.

Die Entstehung des fiktiven Übergewinns (Amount A) in einem Land dürfe nicht davon abhängig sein, ob in einem Drittland ein Zwischenhändler innerhalb oder außerhalb der Unternehmensgruppe zwischengeschaltet werde.

Offen sei noch die Frage, wie die Entstehung eines Übergewinns im Sinne des Amount A im Bereich der digitalen Wirtschaft am Ort der Nutzung festgestellt werden könne. Dies betreffe insbesondere die Fälle, wenn sich eine Privatperson anonym im Internet bewege, so dass seine Herkunft als Nutzer nicht wirksam nachverfolgt werden könne. Dies sei eine technische Herausforderung, welche mit dem Versuch der Anwendung des Systems auf internetgebundene Dienste verbunden sei.

Im Weiteren ging *Dr. Greil* vertiefend auf die sog. Amounts B und C ein. So betreffe der Amount B nur Marketing- und Vertriebsseinheiten. Die Ausgestaltung an dieser Stelle sei als „minimum-return“, als „safe-harbour“ oder als „safe-harbour“ mit Gegenbeweis-Möglichkeiten oder lediglich als „risk-assessment-approach“ möglich. Darüber hinaus könnte die Umsetzung verpflichtend oder als Wahlrecht erfolgen. Sollte es hier zu einem Wahlrecht kommen, sei Amount A jedoch wirkungslos. Eine industriespezifische oder regionalspezifische Ausgestaltung der safe-harbours oder minimum-returns erscheine als sehr komplexe Regelung.

2. OECD-Konsultation – Zwischenfazit

Die Rückmeldungen an die OECD seien zu einem Drittel negativ, zu einem Zehntel positiv und zu über der Hälfte neutral ausgefallen. Man habe konstruktive Kritik etwa zu den Bereichen der Consumer-Facing-Business und der Business-Line-Segmentation erhalten. Zu Amount B bestehe eine grundsätzlich positive Stimmung. An dieser Stelle habe man insbesondere gesehen, dass eine Vermeidung der Doppelbesteuerung notwendig sei.

Zum Ende seines Vortrags verwies *Dr. Greil* auf einen Brief des US-amerikanischen Finanzministers an die OECD, in welchem diese neuen Ansätze kritisiert wurden. Dies habe ein wenig Verwunderung hervorgerufen, da die USA demnach einen Ausstieg aus diesem Prozess erwägen würden. Dieser Prozess sei jedoch lediglich erfolgversprechend, wenn er umfassend in den OECD-Staaten implementiert werde. Alternativ sei vorgeschlagen worden, die Umsetzung optional für die Unternehmen anzubieten. Wie eine solche Umsetzung erfolgen solle, sei für ihn nicht ersichtlich. Man müsse nun die weiteren Entwicklungen innerhalb der OECD abwarten.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate erteilte *Herr Welling* den weiteren Podiumsgästen das Wort zu einer ersten Stellungnahme.

I. Die Sicht der Rechtsprechung

Dr. Märtens gab einführend einen Einblick in die Entscheidung des BFH vom 22. Mai 2019⁸ und die darin erfolgte Würdigung der kleinen Auskunfts Klausel. Eine kleine Auskunfts Klausel erlaube es lediglich, Informationen für die Durchführung des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens („DBA“) zu erlangen. Sie sei nicht geeignet, Drittstaaten zu Auskünften zu verpflichten, die nicht das DBA sondern die Hinzurechnungsbesteuerung betreffen.

Anders liege der Fall bei großen Auskunfts Klauseln. Diese verpflichteten die jeweiligen DBA-Staaten auch zu allgemeinen Auskünften über die in den Abkommen geregelten Steuern. Die Hinzurechnungsbesteuerung widerspreche jedoch regelmäßig dem geschlossenen Abkommen. Die betrachteten Einkünfte einer Zwischengesellschaft fielen regelmäßig in die Steuerbefugnis des Quellenstaates. Eine Auskunfts Klausel im Sinne des Art. 26 des OECD-Musterabkommens könne in diesem Fall nicht zielführend sein.

In einzelnen DBA, etwa im Rahmen des DBA-USA, behalte sich Deutschland dagegen ausdrücklich vor, die Hinzurechnungsbesteuerung vorzunehmen. Eine Prüfung des Abkommens und der Auskunftsrechte müsse somit stets einzelfallbezogen erfolgen.

Die Entscheidung des BFH habe sich auf einen spezifischen Fall der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter bezogen. Es bestünden offene Fragen im Zusammenhang mit normalen Hinzurechnungsbesteuerungstatbeständen und der Anwendung der EuGH-Rechtsprechung. Deren Beantwortung sei dann abhängig von dem Verhältnis der Niederlassungsfreiheit zur Kapitalverkehrsfreiheit.

Bei den normalen Zwischeneinkünften gebe es das Erfordernis der Inländerbeherrschung zu 50%. Es müsse allerdings nur insgesamt eine Inländerbeteiligung von 50% bestehen. Dies bedeute, dass ein Steuerpflichtiger, der nur zu 1% beteiligt sei, trotzdem der Hinzurechnungsbesteuerung unterfalle, wenn noch andere Inländer zu insgesamt 49% beteiligt seien. Es sei nicht erforderlich, dass diese miteinander in Verbindung stünden, als verbundenen Unternehmen o.ä. Sie müssten sich nicht einmal kennen. Die Ergebnisse seien hier also völlig zufällig. Dies würde dafür sprechen, dass der vom EuGH für die Abgrenzung geforderte sichere Einfluss nicht bestehe. Dies bedeute, dass auch auf die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung wohl die Rechtsprechung des EuGHs anwendbar sei. Es sei denn, es werde jetzt mit dem neuen Gesetz ein Mindestbeteiligungserfordernis geschaffen, das mindestens 25% betragen könnte. Der Gesetzgeber könne sich hier also durch die Einführung eines Mindestbeteiligungserfordernisses von 25 % bei den allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerungsregeln von der Drittstaaten-Problematik freikaufen.

⁸ BFH – Urteil vom 22. Mai 2019 - I R 11/19 (I R 80/14).

2. Die Sicht der Beraterschaft

Nach *Prinz zu Hohenlohe* sei insbesondere die große Auskunftsklausel im Bereich des DBA-USA für die Praxis von großer Bedeutung.

Schwierig sei auch die steuerliche Einordnung der häufig verwendeten LLC, also limited liability companies, die aus deutscher Sicht im Wesentlichen als Kapitalgesellschaft betrachtet, aus amerikanischer Sicht aber als transparent angesehen werde.

Außerdem würden bestimmte Transaktionen zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft in den USA steuerlich nicht berücksichtigt. Dann könne es leicht passieren, dass es Zinserträge oder auch andere passive Erträge in der US-Gruppe gebe, die aus US-Sicht überhaupt nicht besteuert würden, für uns aber entsprechend für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung eigentlich als zu berücksichtigende Transaktion zu werten seien.

Hilfreich sei, in der Praxis jetzt auch argumentieren zu können, dass auch im normalen Hinzurechnungsfall nach § 7 Abs. 1 in Verbindung mit § 8 AStG die Kapitalverkehrsfreiheit greife. Wichtig sei hier, dass die erforderliche Substanz in den richtigen Gesellschaften vorhanden sei, um die entsprechenden Nachweise führen zu können.

Wenn ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) komme, werde es wahrscheinlich zu einer echten Beherrschung kommen. Die Hinzurechnungsbesteuerung greife nur dann, wenn ein Steuerpflichtiger mehr als 50% oder verbundene Unternehmen mehr als 50% hielten. Dann gelange man nicht mehr über die besprochene Rechtsprechung in die Kapitalverkehrsfreiheit im Drittland. Dies gelte zumindest bei der normalen Hinzurechnungsbesteuerung im Sinne von § 7 Abs. 1 AStG, nicht aber bei den Einkünften aus Kapitalanlagecharakter. Hier bleibe noch abzuwarten, wie dies in der Zukunft geregelt werde.

Als Empfehlung an den Gesetzgeber sehe er die Möglichkeit, die Ausnahme des § 8 Abs. 2 AStG auch für Drittländer zuzulassen. Möglich sei auch, im Rahmen der normalen Hinzurechnungsfälle im Drittlands-Fall eine Ausnahme nach § 8 (2) AStG zu schaffen.

Prof. Kraft schloss sich der Empfehlung von *Prinz zu Hohenlohe*, die Ausnahme des § 8 Abs. 2 AStG auch für Drittländer zuzulassen, an. Es liege jedoch eine extrem komplexe Lage vor, da sich die Judikatur des EuGHs und die Vorgaben der ATAD teilweise widersprüchen. Es sei noch unklar, wie der deutsche Gesetzgeber mit dieser Sachlage umgehe.

Die Grundlinien der EUGH-Rechtsprechung seien jedoch weniger kryptisch als oft dargestellt. Diese Linie sei auch durch die BFH-Entscheidung vom 22. Mai 2019 vergleichsweise konsistent umgesetzt worden. Bedauerlich sei lediglich, dass die Hoffnung, die Zwischeneinkünfte-mit-Kapitalanlagecharakter-Regelung verstoße gegen Unionsrecht, getrogen habe.

Aus den Reihen des Auditoriums stellte *Herr Naumann*⁹ die Frage, wie die Hinzurechnungsbesteuerung und das Regime nach Pillar 2 bei beiderseitigem Bestehen konkurrieren würden.

Prinz zu Hohenlohe sah einen erheblichen Unterschied zwischen den beiden Konzepten. Im Rahmen der Mindestbesteuerung komme ein Durchgriff nur zu einer Aufschleusung und einer Mindeststeuer mit einem noch zu bestimmenden Steuersatz. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung käme es hingegen zu einer Hochschleusung des deutschen Steuersatzes inklusive Gewerbesteuer. Eine etwaige Konkurrenz passiver und niedriger Besteuerung werde der Gesetzgeber wohl zugunsten der Hinzurechnungsbesteuerung lösen. Dies bleibe jedoch abzuwarten.

Herr Naumann präziserte seine Bemerkung dahingehend, dass unklar sei, wie die Veranlagung von Hinzurechnungsbesteuerungsfällen durch die Finanzverwaltung bei erheblich zunehmender Komplexität der Materie gehandhabt werden solle.

Nach *Prof. Kraft* sei ein Ende der Hinzurechnungsbesteuerung trotz Pillar 2 in absehbarer Zukunft nicht zu erwarten. Auf dieses bewährte System werde der deutsche Gesetzgeber nicht verzichten wollen. Dazu trage auch die Unklarheit über die Umsetzung von Pillar 2 bei. Man habe sich an das bewährte System gewöhnt. Er selbst rechne mit einem Paralleleben der beiden Systeme.

Ob es ein solches Paralleleben geben werde, hänge nach *Dr. Greil* davon ab, wie die Ausgestaltung der technischen Details von Pillar 2 aussehe. Über eben diese Umsetzung werde derzeit intensiv diskutiert. Er stimme *Prinz zu Hohenlohe* insoweit zu, dass die Techniken der beiden Systeme bislang gänzlich unterschiedlich seien, was ein Argument für eine parallele Anwendbarkeit darstelle. Jedoch sprächen neben einer Verwaltungsvereinfachung auch weitere gute Gründe dafür, bei einer funktionierenden Mindestbesteuerung andere Maßnahmen abzuschaffen. Dies sei ein Abstimmungsprozess, der noch einige Zeit in Anspruch nehmen werde.

Herr Welling hinterfragte daraufhin insbesondere das Spannungsverhältnis zwischen Pillar 2 und der Hinzurechnungsbesteuerung mit Blick auf die anzuwendenden Steuersätze.

Dazu führte *Dr. Greil* aus, dass bei der Überlegung, die Niedrigsteuergrenze abzusenken, der gesamte erfasste Komplex sowie die damit nach außen gesendeten Signale bedacht werden müssten. Auch hier sei die konkrete Ausgestaltung ganz maßgeblich von den technischen Details von Pillar 2 abhängig. Letztlich müsse eine politische Entscheidung dazu getroffen werden, auf welche Steuersätze sich sowohl in Pillar 2 als auch bei der Niedrigsteuergrenze der Hinzurechnungsbesteuerung geeinigt werde.

Nach *Prinz zu Hohenlohe* beruhe das GloBE-Konzept der Mindestbesteuerung (**G**lobal **anti-Base Erosion** proposal) darauf, dass es von allen 134 beteiligten Staaten mit dem gleichen Mindeststeuersatz angewendet werde. Dies unterscheide sich maßgeblich von der CFC-Regulierung, bei der jeder Staat seinen eigenen Mindeststeuersatz definieren könne. Innerhalb der Gruppe der 134 beteiligten Staaten gebe es einige Staaten mit sehr geringen Steuersätzen von teils unter 10

⁹ *Manfred Naumann* ist Ministerialrat a.D. des Bundesministeriums der Finanzen, Berlin, und freier Mitarbeiter der Deloitte GmbH WPG, Berlin.

%. Mit dem Blick auf diese Staaten werde es eine politische Herausforderung sein, sich bei der Bestimmung des weltweit anzusetzenden Steuersatzes auf einen konsensfähigen Wert zu einigen. Um die nötige Zustimmung der Abstimmungsstaaten zu erlangen, müsse dieser Steuersatz relativ gering sein und voraussichtlich unter 10% liegen.

Herr Dr. Greil wies hierzu auf einen Unterschied zwischen Pillar 1 und Pillar 2 hin. Für die Funktionsfähigkeit von Pillar 1 würden alle Stimmen der Einzelstaaten benötigt. Im Rahmen von Pillar 2 könne man darüber nachdenken, eine Empfehlung auszugeben, an der nur die großen Staaten teilnähmen, um eine Sogwirkung hervorzurufen. Das Ziel sei es natürlich, dass alle Staaten dem zustimmten. Dies sei jedoch in diesem Bereich nicht erforderlich. Es gebe nicht so viele Staaten unterhalb der 10%-Grenze. Die einzelnen betroffenen Staaten könnten ebenfalls auf angenommene 10% oder etwa 12,5 % hochschleusen.

Prof. Kraft wies darauf hin, dass die Diskussion bisher lediglich die Steuersätze umfasse. Durch die Einbeziehung der Bemessungsgrundlagen könne die Thematik noch erheblich komplexer werden.

Bei der Hinzurechnungsbesteuerung oder bei der Mindestbesteuerung ziele man nach *Herrn Welling* nicht auf die tarifliche Struktur in den Ländern ab, sondern auf die effektive Steuerbelastung. Man versuche eine Bemessungsgrundlage für eine Mindestbesteuerung zu finden. Diese Vorgänge stellten die Administration internationaler Unternehmen vor große Herausforderungen.

3. Die Unternehmenssicht

Nach *Prof. Dorenkamp* sei die Frage der einheitlichen Bemessungsgrundlage im Rahmen von Pillar 1 entscheidend, wo auch die Einstimmigkeit aller Staaten benötigt werde. Problematisch sehe er insbesondere den Begriff der consumer facing businesses. Dieser Begriff sei erheblich zu weit und erfasse sowohl Wohnungswirtschaft als auch Telekommunikationsindustrie, obwohl etwa die Telekom durch ihre nationalen Netze und die zugehörigen nationalen Nutzer umfassend lokal geprägt sei. Obwohl den einzelnen Marktstaaten Besteuerungsrechte zustünden, fände die komplexe Regelung des Amount A Anwendung. Diese sei bei einer Vielzahl von Tochtergesellschaften nicht zu überblicken. Eine Eingrenzung an dieser Stelle entspreche der steuerpolitischen Zielvorstellung und sei im Falle der Umsetzung erforderlich.

Bezüglich der einheitlichen Bemessungsgrundlage habe er die Hoffnung, dass es diese irgendwann in Europa geben werde. Amount A sei jedoch aufgrund seiner Komplexität nicht das richtige Verfahren für diesen Prozess. Auch ein verbindliches Streitverfahren im Rahmen des Amount A könne hier keine Abhilfe schaffen, da zwar die steuerlichen Fehlwirkungen, nicht aber die Komplexität hierdurch beseitigt werden könne.

Pillar 2 sei ebenfalls hochkomplex. Die Idee der Herstellung einer Mindestbesteuerung halte er grundsätzlich für sinnvoll. Er frage sich aber, ob für den kleinen Bereich der noch vorliegenden Niedrigbesteuerung eine so komplexe Regelung wie Pillar 2 gebraucht werde. Im Ergebnis könnten deutsche Unternehmen und der deutsche Fiskus bei dieser Unternehmung lediglich verlieren. Sein Vorschlag sei, den lediglich symbolpolitischen Prozess im Rahmen von Pillar 1 und 2 grundlegend zu überdenken.

Herr Welling richtete an *Herrn Dr. Greil* die Frage, ob ein solcher Ausstieg eine Alternative darstellen könnte.

Dr. Greil nahm zunächst Stellung zu den Bemessungsgrundlagen bei Pillar 1 und Pillar 2. Diese würden derzeit zeitgleich diskutiert, so dass man gegebenenfalls über eine Bemessungsgrundlage sprechen könne. Als Ausgangspunkt werde an der internationalen Konzernrechnungslegung angesetzt. Die politische Antwort, ob man der Äußerung des US-Finanzministers folgend Abstand von diesem Prozess nehmen sollte, sei der Steuerpolitik vorbehalten und könne er aus rein fachlicher Perspektive nicht geben. Er gebe jedoch zu bedenken, dass eine nicht harmonisierte und nicht abgestimmte Regelung im Zweifel nicht besser sei als das harmonisierte Vorantreiben des Prozesses.

Eine Einzellösung fürchte *Prof. Dorenkamp* nicht mehr als die übermäßig komplexen Pillar 1 und Pillar 2. Er sehe keinen Vorteil in der harmonisierten Herangehensweise. Es sei vorzugswürdig, Streitigkeiten mit einzelnen Staaten auszufechten, als ein großes Ganzes zu schaffen, welches auch insgesamt negative Folgen mit sich bringe.

*Dr. Märten*s stellte die Frage nach der Möglichkeit, im Rahmen der Entscheidungen zu Pillar 1 den Rechtsweg zu beschreiten. Die beteiligten Länder müssten hier durch administrative und politische Akte über die Steuersätze und letztlich über die Höhe und Aufteilung der Steuern unter den Staaten entscheiden.

Dazu führte *Dr. Greil* aus, dass aufgrund des Umfangs von 134 möglichen Staaten und einer beliebigen Anzahl von Untergesellschaften eine Rechtsbehelfsmöglichkeit lediglich im Land des Headquarters eines Unternehmens denkbar sei. Die internationale Verwaltungszusammenarbeit und Harmonisierung auf dieser Ebene sei ein essentieller Bestandteil des Amount A. Auch sei ein Single-Point-of-Contact notwendig, um ein unkoordiniertes Vorgehen innerhalb dieser Regelungen zu vermeiden.

Prof. Dorenkamp schlug vor, den Amount A auf freiwilliger Basis durch Unternehmen mit einer überschaubaren Anzahl von Tochtergesellschaften zu testen.

Nach *Herrn Welling* könne über ein solches Optionsmodell nachgedacht werden.

C. Weitere Beiträge aus dem Auditorium

Herrn Naumann beschäftige die Frage, wie die Regelungen, die im Rahmen von Pillar 1 und Pillar 2 diskutiert würden, systemgerecht in das deutsche Ertragsteuerrecht integriert werden sollten, ohne eine konkurrenzschädigende oder existenzbedrohende Ungleichbehandlung bei der Behandlung nationaler Unternehmen nach sich zu ziehen.

Nach *Prof. Kraft* habe diesbezüglich *Dr. Märten*s mit dem Stichwort des Rechtsschutzes bereits den Finger in die Wunde gelegt. Bei der Implementierung einer Regelung in allen OECD-Staaten mit den verschiedenen nationalen Sprachen und ohne eine Institution in Form etwa des EuGH

sei der Nutzen gleich getakteter Regelungen aufgrund der unterschiedlichen Interpretationsmöglichkeiten gehemmt. Es sei an dieser Stelle fraglich, wie der Rechtsschutz für den Steuerpflichtigen gewährleistet werden könne.

Prinz zu Hohenlohe bezeichnete die Diskussion über eine umfassende internationale Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen der OECD-Länder als etwas optimistisch. Er könne sich in der Praxis eine solche Zusammenarbeit unter einer federführenden „leading tax administration“ nicht vorstellen. Auch den Vorschlag einer unabhängigen „global tax administration“ sehe er als sehr theoretisch an. Eine praktische Umsetzung könne er sich auch mit diesem Modell nicht vorstellen.

Diese Bedenken teile auch *Dr. Greil*. Eine weitere Frage der praktischen Umsetzung sei, wer einen Amount A im konkreten Fall zu zahlen hätte. Hier bestehe etwa bei einem normalen deutschen Konzern mit 1.000 Gesellschaften eine erhebliche administrative Herausforderung. Es müsse eine Regelung sein, die durch eindeutige Berechnungsbestimmungen eine Interpretationsmöglichkeit ausschließe. Um praktikable Lösungen zu erreichen, müsse ein System zunächst anhand theoretischer Beispiele durchdacht werden.

In den aktuellen Bemühungen sehe *Herr Welling* jedoch den Marktstaat noch nicht ausreichend berücksichtigt. An dieser Stelle müsse eine Korrektur erfolgen.

Aus dem Publikum richtete *Dr. Beul*¹⁰ das Augenmerk erneut auf den Aspekt des Rechtsschutzes.

Diesbezüglich sei *Herr Dr. Märtens* gegenüber einer praktischen Umsetzung noch skeptisch. Man dürfe die Steuerpflichtigen in keinem Fall rechtlos stellen. Wie eine Rechtsgrundlage für einen ausreichenden Rechtsschutz der Steuerpflichtigen aussehen könne, sei derzeit jedoch noch nicht greifbar.

Nach *Dr. Greil* dürfe eine Umsetzung der geplanten Regelungen nicht frei durch die einzelnen Staaten erfolgen. Die Umsetzung bedürfe einer eigenständigen Rechtsgrundlage. Es sei jedoch im Moment noch zu früh, um über die technische Umsetzung an dieser Stelle zu spekulieren.

Prof. Dorenkamp gehe davon aus, dass mit einer Umsetzung von Pillar 1 in näherer Zukunft nicht zu rechnen sei. Pillar 2 habe hingegen realistischere Aussichten. Es sei hier keine Gegenwehr von US-amerikanischer Seite zu erwarten. Die Umsetzung könne ohne die Zustimmung aller OECD-Staaten in den Einzelstaaten erfolgen. Darüber hinaus sei es gut möglich, das Bedürfnis einer Mindestbesteuerung politisch zu vermitteln. Man müsse jedoch die praktische Umsetzung darauf ausrichten, lediglich extreme Fälle der Unterbesteuerung zu erfassen. Des Weiteren müsse durch ein größtmögliches Blending sichergestellt werden, dass lediglich temporäre Differenzen in der Einschätzung der Niedrigbesteuerung unschädlich seien.

Herr Welling richtete an *Dr. Greil* die Frage, welche Hoffnungen bestünden, bei der Implementierung dieser hochkomplexen Regelungen ebenfalls einen verpflichtenden Streitbeilegungsmechanismus zu implementieren.

¹⁰ *Dr. Carsten René Beul* ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer bei Beul-Klatt-Krimphoff & Partner, Neuwied.

Bezug nehmend auf *Prof. Dorenkamp* führte *Dr. Greil* aus, dass ein Modell, welches auf der Freiwilligkeit der Unternehmen beruhe, aus Sicht der Verwaltung wohl wenig sinnvoll sei. Im Hinblick auf das Blending sprächen die Intentionen von Pillar 1 und der Mindestbesteuerung für ein länderbezogenes Blending. Auch dies sei eine Designfrage, welche von der Ausgestaltung der Regelungen abhängen. Ein länderbezogenes Blending könne besser mit einem niedrigeren Steuersatz vonstattengehen als ein world-wide-blending, bei welchem man die Steuersätze gegebenenfalls höher ansetzen müsste. Zur Implementierung eines Streitbeilegungsprozesses wage er keine Prognose.

Prof. Kraft wies weiterführend darauf hin, dass in der Dokumentation von Pillar 1 und Pillar 2 durchgehend von einem statischen Konzern- und Gruppenverständnis ausgegangen werde. Unternehmen seien jedoch dynamische Gebilde, in welchen tagtäglich Tochtergesellschaften, Teilkonzerne und Betriebsstätten veräußert würden. Solange dieses Phänomen nicht behandelt sei, sehe er keine dauerhaften Erfolgchancen für die geplanten Regelungen.

Auch *Prinz zu Hohenlohe* sah die mangelnden Regelungen bezüglich der Dynamik von Konzernen und des Kaufs und Verkaufs von Gesellschaften problematisch. Mit *Prof. Dorenkamp* sehe er eine gewisse Wahrscheinlichkeit für die Einführung der Mindestbesteuerung. Er sehe in der Umsetzung jedoch einen Aufwand, der auch aufgrund der derzeit noch offenen Fragen immens sei.

Abschließend fragte *Herr Welling* die Podiumsgäste nach ihren Wünschen im Hinblick auf die weiteren Reformbemühungen sowie nach erkennbaren Chancen und Risiken der Reform.

Prof. Kraft formulierte seine Prognose dahingehend, dass eine robuste Hinzurechnungsbesteuerung auch in Zukunft bestehen werde. Das System der beschränkten Steuerpflicht werde in Zukunft jedoch eine dramatische Ausweitung erfahren. Ein solches Vorgehen sei in vielen Staaten zu erwarten, was zu erhöhten Doppelbesteuerungssituationen führen werde. Die einschlägigen Normen werde man in zehn Jahren nicht mehr wiedererkennen.

Aus Sicht von *Dr. Greil* hätten Pillar 2 und eine effektive Mindestbesteuerung ein sehr nachvollziehbares Anliegen und könnten bei einer effektiven Umsetzung zu einer Verfahrensvereinfachung führen. Ein konstruktives Vorantreiben des Prozesses und ein Festhalten an Pillar 2 sei der richtige Weg.

Dr. Märtens wünschte sich ein zeitgemäßes und modernes Hinzurechnungsbesteuerungsrecht. Bezüglich Pillar 1 sei er persönlich sehr skeptisch. Die Umsetzung von Pillar 2 müsse mit klaren Kongruenzvorgaben zu den anwendbaren Vorschriften erfolgen.

Prinz zu Hohenlohe stimmte den vorausgegangenen Ausführungen von *Prof. Kraft* zu. Er befürchte darüber hinaus, dass die EU sich mit der Umsetzung einer Mindestbesteuerung befassen könnte. Eine möglicherweise testweise Umsetzung auf Ebene der EU würde einen riesigen administrativen Aufwand nach sich ziehen.

Prof. Dorenkamp wünschte sich, dass belastbare Aufkommensschätzungen der Reformwirkungen für Deutschland veröffentlicht würden, bevor das Bundesfinanzministerium sich weiter für

Pillar 2 einsetze, sei es auf OECD- oder EU-Ebene oder auch national. An diesen müsse bemessen werden, ob dem Aufwand der geplanten Reform ein ausreichender Gegenwert für Deutschland gegenüberstünde.

D. 74. Berliner Steuergespräch

Herr Welling dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 74. Berliner Steuergespräch zum Thema „Umweltschutz durch Steuerrecht?“, das am 16. März 2020 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).