
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 26. Oktober 2020

Online-Veranstaltung - 76. Berliner Steuergespräch

**„Die Besteuerung der Digitalwirtschaft –
Neuordnung der Zuweisung von Besteuerungsrechten“**

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

Die Frage nach der Notwendigkeit einer Reform der Besteuerung von Unternehmen der Digitalwirtschaft rückt vor dem Hintergrund der rasch zunehmenden Digitalisierung aller Lebensbereiche zunehmend in den Mittelpunkt des politischen und öffentlichen Diskurses.

Unternehmen können heute ihre Produkte und Dienstleistungen unter Nutzung von Immaterialgütern, Daten und Plattformen weltweit über das Internet anbieten, ohne eine physische Präsenz an einem bestimmten Standort zu benötigen. Die physische Präsenz ist aber der klassische Anknüpfungspunkt für die Zuweisung von Besteuerungsrechten zwischen den Staaten. Nachdem die EU-Mitgliedstaaten sich im März 2019 nicht auf die Einführung einer Digitalsteuer einigen konnten, gibt es nun – angeregt durch die G20-Staaten und die OECD – auf internationaler Ebene Bestrebungen, ein zeitgemäßes Besteuerungskonzept zu entwickeln. Vor allem große Internetkonzerne sollen dort besteuert werden, wo sie durch die Vermarktung von (Nutzer-)Daten hohe Profite erwirtschaften. Die OECD plant, Ende 2020 in ihrem Bericht zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft den (finalisierten) „Zwei-Säulen-Ansatz“ vorzustellen, auf dessen Grundlage die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten neu aufgeteilt würden.

Das 76. Berliner Steuergespräch unter der Leitung von Herrn *Martin Kreienbaum*² bot den Referenten Frau *Dr. Nadia Altenburg*³ und Herrn *Prof. Dr. Joachim Englisch*⁴ sowie Frau *Sylvia Heckmeier*⁵, Frau *Dr. Monika Wünnemann*⁶ und den an der Online-Veranstaltung Teilnehmenden eine Plattform, um die aktuellen Entwicklungen zu reflektieren und die Reformansätze zu diskutieren.

A. Referat zu Säule 1

I. OECD Säule 1 aus Sicht der Beraterschaft: Zusammenfassung des Entwurfs

Nach *Dr. Altenburg* bestehe auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts in Anbetracht der aktuellen Situation dringender Handlungsbedarf – aus Sicht der Berater und der Steuerpflichtigen. Daher seien die Vorschläge der OECD begrüßenswert.

1. Zeitlicher Ablauf

Die Besteuerung der Digitalwirtschaft stehe seit Beginn des BEPS-Projektes 2012/2013 auf der Agenda der OECD. In dessen Rahmen sei frühzeitig erkannt worden, dass die heutigen Regelungen des internationalen Steuerrechts den modernen Geschäftsmodellen nicht mehr gewachsen seien. Als im Jahr 2015 die finalen Berichte des BEPS-Projektes veröffentlicht worden seien, habe es keinen finalen Abschlussbericht gegeben, da die OECD die bisherige Arbeit ausdrücklich fortsetzen wollte. Aus diesem Grund sei es 2017 zu einem Aufruf gekommen, weitere Vorschläge zu der Frage einzubringen, auf welche Weise die Regelungen zur Digitalbesteuerung verbessert werden könnten. Ende 2019 seien für die Säule 1 drei Vorschläge ausgearbeitet und anschließend im Rahmen eines weiteren Programms modifiziert worden. Anfang Oktober 2020 habe das Inclusive Framework beide Blueprint-Berichte verabschiedet und veröffentlicht. Nach den Veröffentlichungen haben die G20-Staaten ihre Unterstützung für die erarbeiteten Maßnahmen zum Ausdruck gebracht.

Die Säule 1 trage den Titel „Unified Approach“, da in diesem Modell drei Vorschläge – nämlich User Participation, Marketing Intangibles und Significant Economic Presence – zusammengefasst worden seien. Alle Vorschläge wiesen die Gemeinsamkeit auf, einen von einer tatsächlichen physischen Präsenz unabhängigen Nexus bzw. Besteuerungsanknüpfungspunkt sowie einen neuen Gewinnallokationsschlüssel definieren zu wollen. Beide Neuerungen seien vor allem in Form des Amount A umgesetzt worden.

2. Säule 1 – Technische Details des Entwurfs zu Amount A

Damit ein Unternehmen in den Anwendungsbereich der neuen Vorschriften falle, müsse es den sogenannten Aktivitätstest bestehen. Die Regelungen seien nur auf ein Unternehmen anwendbar, das bestimmte Aktivitäten ausübe: Automated Digital Services (ADS) oder Consumer Facing Businesses (CFB). Unter ADS fielen Servicedienstleistungen, die mit minimalem menschlichem Input Einkünfte generierten – darunter fielen beispielsweise Online-Dienste, die der Nutzer mithilfe einer vorinstallierten Software ohne Hilfe eines menschlichen Dienstleisters benutzen könne, wie

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 *Martin Kreienbaum* ist Ministerialdirigent und Leiter der Unterabteilung Internationales Steuerrecht und EU-Steuerharmonisierung im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

³ *Dr. Nadia Altenburg* ist assoziierte Partnerin bei Flick Gocke Schaumburg, Hamburg.

⁴ *Prof. Dr. Joachim Englisch* ist Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Westfäl. Wilhelms-Universität Münster.

⁵ *Sylvia Heckmeier* ist Head of Group Tax bei der Merck KGaA, Darmstadt.

⁶ *Dr. Monika Wünnemann* ist Leiterin der Abteilung Steuern und Finanzpolitik beim Bundesverband der Deutschen Industrie e.V., Berlin.

zum Beispiel eine Online-Suchmaschine. CFB seien solche Services und Waren, die darauf ausgerichtet seien, einem Verbraucher als Endkunden zu dienen. Auch die Einschaltung eines Intermediärs sei unschädlich, sofern die Leistung schlussendlich einem Verbraucher zugutekomme. In diesem Zusammenhang solle mit Positiv- und Negativlisten gearbeitet werden. Es solle konkret aufgelistet werden, welche Aktivitäten in den Anwendungsbereich fielen und welche nicht. Zusätzlich solle eine abstrakte allgemeine Definition eingeführt werden, um den dynamischen Entwicklungen der Geschäftsmodelle gerecht werden zu können. Der Blueprint sehe bereits bestimmte Bereiche vor, die aus dem Anwendungsbereich ausgenommen werden sollten, worunter nach derzeitigem Stand beispielsweise Rohstoffe, Finanzdienstleistungen, das Infrastruktur- und Baugewerbe sowie Schiff- und Luftfahrt fielen.

Darüber hinaus müsse das betreffende Unternehmen einen bestimmten Gewinn generieren; der konsolidierte Gruppengewinn müsse einen Mindestschwellenwert erreichen. Im Entwurf werde diskutiert, ob vorerst ein besonders hoher Schwellenwert angesetzt werden solle, damit bei Einführung des neuen Besteuerungssystems eine möglichst geringe Zahl an Unternehmen in den Anwendungsbereich falle und um die betroffenen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltungen langsam an das neue System heranzuführen. Es seien Werte zwischen 750 Millionen Euro, über 1 Milliarde Euro bis hin zu 5 Milliarden Euro erwogen worden. Sobald sich das neue System bewährt habe, gebe es durchaus Raum dafür, den Schwellenwert abzusenken.

In einem dritten Schritt müsse ermittelt werden, ob relevante ausländische Gewinne generiert worden seien.

Abschließend müsse der Gewinn zwischen den Staaten verteilt werden. Der Verteilung liege die Idee einer Umsatz- bzw. Gewinnbetriebsstätte zugrunde. Ein Staat habe das Besteuerungsrecht nur, wenn das Unternehmen in diesem Staat unter Überschreitung eines bestimmten Schwellenwertes ausreichend Gewinne generiere. Derzeit stehe noch zur Diskussion, wie hoch der maßgebliche Gewinn pro Jahr im jeweiligen Anwendungsstaat sein solle. Dabei werde beispielsweise überlegt, ob unterschiedliche Werte bei ADS- oder CFB-Gewinnen angelegt werden müssten und ob der Schwellenwert von der Größe des Anwendungsstaates abhängen solle – ob also die Gewinnschwelle in kleineren Ländern geringer ausfallen müsse, um diese nicht zu benachteiligen. Bezogen auf CFB-Gewinne im Speziellen werde die Ergänzung eines weiteren Nexus bzw. Plus Factors diskutiert. Interessanterweise sei in diesem Zusammenhang wiederum die physische Präsenz als tauglicher Anknüpfungspunkt erwogen worden.

3. Säule 1 – Sourcing Rules, Bemessungsgrundlage und Gewinnallokation

Zur Feststellung der Gewinnhöhe in einem Staat seien die sogenannten Sourcing Rules zu verwenden. Diese besagten, unter welchen Voraussetzungen ein Gewinn als aus einem Staat bezogen gelte und wann Einkünfte aus ADS- oder CFB-Aktivitäten vorlägen. Es werde dargestellt, welche Aktivität welche Art von Einkunft erziele und was bei der Bestimmung der maßgebliche Anknüpfungspunkt sei. Im Falle von Online-Werbung sei beispielsweise der Ort maßgeblich, an dem die Werbung von einem Nutzer angeschaut werde. Es komme somit nicht auf die Sitze der Unternehmen an, welche die Werbung in Auftrag gaben oder sie online schalteten. Die Ermittlung des Sitzes des Nutzers bestimme sich anhand verschiedener Indikatoren, die in einer festgeleg-

ten Reihenfolge anzuwenden seien. Dabei handle es sich beispielsweise um Geolocation Informationen – also von welchem Ort aus der Nutzer die Werbung mit seinem Gerät angesehen habe –, die genutzte IP-Adresse oder die hinterlegte Telefonnummer oder Rechnungsanschrift. Die Konzerne treffe dabei eine Dokumentationspflicht: Sie müssten darlegen, warum sie bei der Gewinnzuordnung bestimmte Informationen herangezogen haben. Dies sei zum Beispiel dann relevant, wenn die nach der Anwendungsreihenfolge vorgeschriebenen Indikatoren nicht zugrunde gelegt worden seien, da die Daten nicht verfügbar oder nicht aussagekräftig für den Sitz des Nutzers seien. Im Gegensatz zur klassischen Buchprüfung handle es sich hierbei um eine technisch-prozessbasierte Prüfung, welche die Berater vor neue Herausforderungen stellen werde.

Bei der Bestimmung der Gewinne vor Steuern solle man anhand geeigneter Rechnungslegungsstandards von einer handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ausgehen. Anschließend werde eine Art Überleitungsrechnung vorgenommen, um zum Beispiel eine Überbesteuerung zu verhindern. Wenn die Staaten sich nicht auf ein einheitliches Gewinnverständnis einigen könnten, bestehe in diesem Zusammenhang das Risiko einer (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung. Was vorhandene Verlustvorträge betreffe, solle es einen Earn Out-Mechanism geben. Dies bedeute, dass bestehende Verlustvorträge mit bestehenden Amount A-Beträgen vorerst verrechnet werden dürften.

Abschließend werde unter Anwendung des formelhaften Ansatzes ohne Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes die Verteilung des Amount A bestimmt. Dafür müsse zuerst die Profitabilitätsschwelle überschritten worden sein. Die Höhe des Schwellenwertes sei derzeit noch Gegenstand politischer Diskussionen; die Werte bewegten sich zwischen 10% bis 20%. Im Anschluss solle anhand des Umverteilungssatzes der Anteil, welcher die Mindestprofitabilität überschreite, den Marktstaaten zugeordnet werden. Auch hier stünden Werte zwischen 10% bis 20% im Raum. Für den Fall, dass ein Konzern nicht in den Anwendungsbereich falle, da beispielsweise ein erforderlicher Schwellenwert nicht erreicht werde, sollten die generierten Gewinne anhand des alten Systems verteilt werden.

4. Säule 1 – Vermeidung von Doppelbesteuerung, Amount B und Tax Certainty

Der Blueprint umfasse auch Ausführungen zu den Themen Doppelbesteuerung, Amount B und Rechtssicherheit.

a) Vermeidung von Doppelbesteuerung

Im Rahmen des Amount A werde angestrebt, die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Um den Amount A auf die Steuerlast anrechnen zu können, müsse in einem ersten Schritt die Paying Entity bzw. der betroffene Rechtsträger ermittelt werden. Dies erfolge in einem vierstufigen Identifikationsprozess. Dabei werde berücksichtigt, welche Beträge der Rechtsträger mit den einschlägigen Aktivitäten generiert habe, ob diese hinreichend profitabel seien und ob eine Verbindung zum Marktstaat bestehe. Lediglich für den Fall, dass keine profitable Einheit identifiziert werden könne, komme es zu einer pro rata Aufteilung zwischen Rechtsträgern in der Gruppe. Die Doppelbesteuerung könne durch Anwendung der Freistellungs- oder der Anrechnungsmethode vermieden werden, wobei aus Beratersicht die Freistellungsmethode vorzugswürdig sei. Darüber hinaus existiere ein Amount A-Safe Harbour.

b) Amount B

Der Amount B besage, dass für bestimmte Routine-Marketing- und Vertriebsfunktionen eine angemessene Standardvergütung – in Abhängigkeit von geografischer Lage und / oder der jeweiligen Branche – bestimmt werden solle. Solange sich die Vergütung im Rahmen eines bestimmten Bereiches bewege, könne sie nicht von den Finanzverwaltungen für unangemessen erklärt werden. Dieser Ansatz sei als widerlegbare Vermutung ausgestaltet und komme einer Safe Harbour-Regelung gleich. Falls eine Aktivität des Steuerpflichtigen aufgrund besonderer Umstände nicht unter die Routine-Vergütung falle, werde die Vergütung anhand von Fremdvergleichswerten ermittelt. In dem Entwurf werde auch erörtert, ob dieses Konzept schrittweise auf weitere Aktivitäten erweitert werden solle. Zudem stehe dieser Ansatz nicht im Widerspruch zu bestehenden Vorabverständigungsvereinbarungen; diese hätten bis zum Ende ihrer Laufzeiten weiterhin Bestand.

c) Rechtssicherheit

Der Entwurf beinhalte auch Ausführungen dazu, wie ein Unternehmen, das von Amount A betroffen sei, frühzeitige Rechtssicherheit erlangen könne: Es stehe jedem Unternehmen frei, sich zu einem „Early Tax Certainty Process“ anzumelden, indem es eine Selbstbeurteilung bei der zuständigen Steuerbehörde abgebe. Dabei handele es sich in der Regel um die Finanzverwaltung im Ansässigkeitsstaat der Konzernmutter. Nach Prüfung der Selbstbeurteilung durch die Behörde werde diese auf Antrag des Konzerns durch ein Review Panel überprüft. Das Review Panel setze sich aus sechs bis acht Finanzverwaltungen zusammen. Es bestimme, ob es die Selbstbeurteilung genehmige oder ob diesbezüglich noch Anpassungsbedarf bestehe. Im Idealfall komme es am Ende des Verfahrens zu einer Einigung durch alle betroffenen Finanzverwaltungen. Sofern keine Einigung erzielt werden könne, werde das sogenannte Determination Panel benannt, welches eine verbindliche Einigung herbeiführen solle. Das Unternehmen könne stets die Einigung ablehnen und den nationalen Rechtsweg beschreiten. Was die Verbindlichkeit der Streitbeilegung betreffe, stehe noch eine Einigung der OECD-Staaten aus.

Über den Amount A hinaus gebe es weitere Bemühungen, mehr Rechtssicherheit zu schaffen und die Streitvermeidungs- sowie Streitbeilegungsmechanismen zu verbessern. Das betreffe Verfahren wie ICAP, Joint Audits, Multilateral APAs, standardisierte Benchmark-Ansätze für Verrechnungspreisfragen sowie verkürzte Betriebsprüfungszeiträume. Auch die Optimierung der MAP-Verfahren habe die OECD ins Auge gefasst. Im Bereich der Streitbeilegung verfolge die OECD vor allem zwei Ansätze. Zum einen solle ein verpflichtender und verbindlicher Streitbeilegungsmechanismus eingeführt werden – wobei dieser Vorschlag bei vielen Finanzverwaltungen auf Widerstand stoße. Zum anderen werde auch eine verpflichtende, aber nicht verbindliche Streitbeilegung, die wiederum mit einer Peer Review verbunden sein solle, erwogen.

5. Wie geht es weiter?

Bis zum 14. Dezember 2020 könnten noch schriftliche Eingaben zur öffentlichen Anhörung eingereicht werden. Auf diese Weise könne die OECD auf Probleme und Fragestellungen hingewiesen werden, die für Unternehmen sowie Berater interessant und relevant seien. Im Januar 2021 erfolge die virtuelle öffentliche Anhörung. Bis Mitte 2021 sollen weitere Anregungen umgesetzt und technische Fragestellungen ausgearbeitet werden.

Im Anschluss an das einführende Referat von *Dr. Altenburg* erteilte Herr *Kreienbaum* den weiteren Diskussionsteilnehmern das Wort zu einer ersten Stellungnahme.

II. Die Reformvorschläge aus der Praktiker-Sicht

Frau *Heckmeier* verwies auf die hohe Komplexität des Themas, die sich auch in den dazugehörigen, umfangreichen Veröffentlichungen der OECD widerspiegeln. Bei dem Projekt handle es sich um besondere politische und diplomatische Herausforderungen. Hierbei sei die Komplexität der Aufgabe – nämlich die Einführung eines vollständig neuen, von 137 Staaten in Zusammenarbeit entwickelten Besteuerungssystems – unterschätzt worden. Beim Studium der von der OECD veröffentlichten Berichte falle auf, dass diese auf zahlreiche relevante und spannende Fragestellungen (noch) keine Antworten vorsähen. Beispielsweise werde die Funktionsweise der Rückkopplung bisher nicht ganz klar. Weitere Fragen träten auf im Zusammenhang mit der Quelle der Beiträge, der Bestimmung der Paying Entity sowie der Herstellung des Bezugs zu einer konkreten Legal Entity.

Die Umsetzung des neuen Systems sei insgesamt eine große Herausforderung. Beispielsweise entstünden Schwierigkeiten bei der Verbindung zwischen dem neuen und dem alten Recht sowie im Bereich des Monitoring. Für Unternehmen sei vor allem von Relevanz, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen ihre Tätigkeit eine „In Scope Activity“ sei. Die Ermittlung dieses Umstandes führe auch bei solchen Unternehmen zu einem erhöhten administrativen Aufwand, die schlussendlich nicht in den Anwendungsbereich der Säule 1 fielen. Es sei ein größeres Reporting-Tool erforderlich, um die entsprechenden Aspekte zu eruieren. Im Rahmen des Amount B werde die Einführung einer angemessenen Standardvergütung für Routine-Marketing- und Vertriebsfunktionen begrüßt. Gerade im Rahmen von Routine-Marketing- und Vertriebsaktivitäten entstünden viele Streitigkeiten, beispielsweise bei „Benchmarks und Margins“. Es sei daher zu hoffen, dass diese Maßnahme zu einer Vereinheitlichung und Vereinfachung in diesem Bereich führe. Auch die Bemühungen um Rechtssicherheit seien begrüßenswert, es handle sich um ein wichtiges Anliegen der Industrie. Auch die Einführung des Review und Determination Panels sei eine gelungene Maßnahme. Eine Einigung zu diesen Fragen sei äußerst wünschenswert. Es sei jedoch fraglich, ob tatsächlich alle Staaten die erarbeiteten Reformvorschläge zum Thema Rechtssicherheit implementierten.

Die Umsetzung der Reform werde wohl mehr Zeit in Anspruch nehmen, als man bei Projektbeginn geplant habe; die geplante Finalisierung im Jahr 2021 werde mit Blick auf die offenen Fragen wahrscheinlich nicht gelingen können. Zudem müsse noch Zeit für die Umsetzung der Vorschläge durch die Staaten in nationales Recht eingeplant werden. Bis die Regelungen tatsächlich Teil des geltenden Rechts seien, gebe es noch viele Unsicherheiten und Hürden zu überwinden. Trotzdem sei es wichtig, dass sich Industrievertreter bereits jetzt mit den neuen Ideen und Maßnahmen befassen, da es sich um eine sehr komplexe Materie handle und mit einer Implementierung in den nächsten Jahren gerechnet werden könne.

III. Die Reformvorschläge aus Sicht der Industrie

Dr. Wünnemann wies darauf hin, dass es sich für die Wirtschaft um ein wichtiges Thema handle, welches mit viel politischem Druck vorangetrieben werde. Es sei zu begrüßen, dass das Inclusive Framework bezüglich der bisherigen Ergebnisse Einigungen erzielen konnte. Jedoch bestehe ein

Konflikt zwischen dem politischen Ziel, ein neues Besteuerungssystem zu schaffen, und dem Versuch, das Projekt tatsächlich in die Praxis umzusetzen. Es sei fraglich, wie die Unternehmen die an sie gestellten Herausforderungen bewältigen sollen. Ursprünglich sei Ziel des Projektes gewesen, Digitalunternehmen zu erfassen und diese angemessen zu besteuern. Anhand der bereits feststehenden Kriterien werde jedoch klar, dass auch viele deutsche Unternehmen in den Anwendungsbereich fielen, die nicht ausschließlich im Digitalsektor tätig seien. Die Regelungen wiesen eine hohe Komplexität auf. Daher sei ein Hauptanliegen der deutschen Industrie, weitere Vereinfachungen zu schaffen, um die Belastung für die Unternehmen zu reduzieren. Nach dem bisherigen Stand träfen die Unternehmen ein hoher Dokumentationsaufwand und hohe Compliance-Kosten.

Dabei spiele vor allem das Thema Rechtssicherheit eine entscheidende Rolle. Nach Implementierung des Systems werde eine Vielzahl von Steuerkonflikten für Unternehmen entstehen. Beispielsweise resultiere ein Doppelbesteuerungsrisiko daraus, dass alle Staaten, in denen der Konzern Gewinne erwirtschaftete, einen Zugriff auf diese geltend machen könnten. Bisher fehle ihr noch das Vertrauen darauf, dass es den OECD-Staaten gelingen werde, einen angemessenen Streitbeilegungsmechanismus für diese Konfliktfälle zu kreieren. Die aktuellen Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsmechanismen seien weder hinreichend effizient noch verbindlich. Es gebe zudem keine Anhaltspunkte dafür, dass die Streitvermeidung und -beilegung durch die Einführung des „Review Panel“ verbessert werde. Im Gegenzug blieben den Unternehmen die Risiken der Doppelbesteuerung sowie der hohe Compliance-Aufwand. Aus Industriesicht werde erwartet, dass im Rahmen der nun folgenden Detailarbeit weitere Nachbesserungen mit Blick auf eine für die Unternehmen zumutbare Umsetzung erfolgten.

In Folge der neuen Regelungen müssten die Konzerne alle ihre Produkte und Geschäftsfelder analysieren und segmentieren, um zu überprüfen, ob sie mit einer Aktivität in den Anwendungsbereich fielen. Im sachlichen Anwendungsbereich gebe es viele neue unbestimmte Rechtsbegriffe, deren konkrete Definition, Abgrenzung und Anwendung derzeit noch nicht vollständig geklärt seien. Zudem müssten die Konzerne in regelmäßigen Abständen überprüfen, ob ihre Aktivitäten (neuerdings) in den Anwendungsbereich fielen oder ob eine Verhaltensweise ggf. nicht mehr „In Scope“ sei. In diesem Zusammenhang entstehe für die Unternehmen jedes Jahr ein Neuprüfungsaufwand. Für den Fall, dass ein Unternehmen sich im Anwendungsbereich bewege, stellten sich diverse Folgefragen, deren Beantwortung ebenfalls unternehmensinterne Ressourcen beanspruchen werde. Es fehle derzeit beispielsweise noch an klaren Vorgaben dazu, auf welchem Weg die Gewinne erzielende Rechtseinheit in einem Unternehmen ermittelt werde, wie die ermittelten Gewinne verteilt werden sollten und welche Einheit die neu entstandene Steuer in einem Marktstaat zu zahlen habe.

IV. Die OECD-Säule 1 aus Sicht der Wissenschaft

Prof. Englisch begann seine Stellungnahme mit der Frage, ob sich die Einführung des neuen Besteuerungssystems lohne. Nach dem derzeitigen Stand weise es eine hohe Komplexität auf, so dass die Umsetzung sowohl auf Seiten der Unternehmen als auch bei den Finanzverwaltungen erhebliche Ressourcen in Anspruch nehmen werde. Vor allem im Rahmen des „Tax Certainty-Verfahrens“ müssten die Finanzverwaltungen viele personelle und sonstige Ressourcen bereitstellen. Betrachte man hingegen das „Economic Impact Assessment“ der OECD, erwarte man

im Verhältnis zum Aufwand relativ geringe Aufkommenszuwächse. Nach derzeitigen Kalkulationen rechne die OECD mit einem globalen Mehraufkommen von 10 Milliarden Euro. Verteile man diesen Betrag auf die beteiligten Staaten, handle es sich nicht um einen sonderlich hohen Ertrag.

Trotzdem sei die Implementierung des neuen Systems lohnenswert, da dies der erste Schritt für eine in den nächsten Jahrzehnten möglicherweise folgende, weitreichendere Reformbewegung sein könne. Dafür müssten zunächst die der Reform zugrundeliegenden Prämissen befürwortet werden. Dies sei vor allem auf Seiten der Entwicklungsländer der Fall. Darüber hinaus könnten auch Unternehmen ein Interesse an dem neuen System haben, da auf diese Weise zum einen von dem schwer zu handhabenden Fremdvergleichsgrundsatz abgerückt werden könne, hin zu einer formelmäßigeren Aufteilung. Zum anderen erhielten Absatzstaaten Aufkommensrechte, welche sich – anders als bei den DSDs an Bruttogrößen – am Nettogewinn orientierten.

Die Reform beruhe auf drei Grundansätzen, wobei die neuen Regelungen in ihrer Gesamtheit auf dem Unified Approach des OECD-Sekretariats basierten. Der Unified Approach speise sich aus der Idee, Nutzerwerte zu schaffen (User Value Creation), Marketing Intangibles bei dem Absatzmarkt zugrunde zu legen sowie bereits die Existenz des Absatzmarktes als Rechtfertigung für eine Zuweisung anzusehen. Da viele komplizierte Fragen beantwortet werden müssten, wiesen die bisherigen Entwürfe in mancher Hinsicht Widersprüche auf. Beispielsweise befürworteten einige Mitglieder, dem Absatzmarktstaat nicht nur Übergewinne oberhalb der Schwelle von 10% bis 20% Profitabilität, sondern auch einen Teil der Routinegewinne, zuzuweisen. Diese Lösung sei weder auf Basis einer „Marketing Intangible-“, noch einer „User Value Creation-Betrachtung“ sinnvoll. Einer solchen Zuweisung liege die Idee zugrunde, dass der Absatzmarktstaat seinen sog. Fair Share am Steueraufkommen erhalten solle. Welche Lösung am Ende umgesetzt werden solle, müsse im Rahmen der politischen Diskussion entschieden werden.

Eine essenzielle Frage sei die Optimierung der derzeit noch ineffektiven Streitvermeidungsmechanismen. Daher sei es sinnvoll, das Projekt mit Werten über dem derzeitigen CbC Reporting-Wert von 750 Millionen Euro zu beginnen. Aus Sicht der USA solle in diesem Zusammenhang lediglich eine Safe Harbour-Regelung geschaffen werden, so dass die Anwendbarkeit des Amount A für die Unternehmen optional sei. Diese Methode entspreche jedoch nicht der mehrheitlichen Meinung der beteiligten Staaten. Denkbar sei an dieser Stelle daher der folgende Kompromiss: Die Anwendbarkeit der Regelung könne für besonders große Unternehmen verpflichtend sein und für diejenigen unterhalb des Schwellenwertes lediglich optional. Auf diese Weise sinke der Druck, dem das Tax Certainty-Verfahren derzeit ausgesetzt sei. Die Kompromissregelung funktioniere jedoch nur, wenn lediglich ein kleiner Teil der Konzerne, für welche die Unterwerfung unter den Amount A optional sei, sich dennoch für diesen entscheide, auch wenn das tendenziell eine steuerliche Mehrbelastung bedeute.

Wenn der Schwellenwert bei 750 Millionen Euro und die Profitabilitätsschwelle bei 10% lägen, seien nach aktuellen Schätzungen ca. 1000 Unternehmen von den Neuregelungen betroffen. Dann werde es erforderlich, für alle diese Unternehmen „Tax Certainty-Verfahren“ durchzuführen, ohne dass die Finanzverwaltungen zuvor die Möglichkeit erhielten, zu diesem Zweck weitere Kapazitäten zu schaffen. Daher sei es erforderlich, zumindest bei Einführung des neuen Systems mit weniger Unternehmen zu beginnen.

Gerade bei der Abgrenzung von ADS und bei den „Sourcing Rules“ orientiere sich die OECD am „Significant Economic Presence-Konzept“ der EU, welches wiederum auf mehrwertsteuerlichen Grundsätzen und Regelungen beruhe. Beispielsweise entspreche die ADS-Definition fast vollständig der europäischen Mehrwertsteuerdefinition von elektronischen Dienstleistungen. Hingegen befassten sich die „Sourcing Rules“ damit, an welchem Ort der Absatzmarkt liege. Dies sei vergleichbar mit der Frage im europäischen Recht, wo das Bestimmungsland belegen sei. Wegen der Parallelität der Vorschriften könne man in diesem Zusammenhang Anregungen und Erkenntnisse aus dem EU-Recht heranziehen.

Auch mit Blick auf das innerstaatliche Recht seien noch einige Fragen offen. Beispielsweise, wie der Amount A in Deutschland behandelt werde, wenn es sich nicht oder nicht ausschließlich um EU-Eigenmittel handle. Laut Finanzverfassung richte sich der Anteil der Länder an der Körperschaftsteuer nach dem örtlichen Aufkommen. Es stelle sich die Folgefrage, wo das örtliche Einkommen anzusiedeln sei, wenn nicht an eine physische, sondern lediglich eine virtuelle Präsenz angeknüpft werde. Aus einer Umsetzung der Reformvorschläge folge eine nachhaltige Veränderung der deutschen Finanzverfassung, so dass nicht nur der einfache Gesetzgeber tätig werden müsse, um die neuen Regelungen zu implementieren.

V. Diskussion zu Säule 1

Der Veranstaltungsteilnehmer Herr *Martin Pirner*⁷ fragte, wie sich der sog. Fair Share von Deutschland bei unterstellter Umsetzung von Pillar 1 und 2 verändern werde und ob es dazu belastbare Prognosen des BMF gebe. Herr *Kreienbaum* antwortete, dass Economic Impact Assessments der OECD und einzelner Staaten existierten. Diese seien auf Basis eines Tools erstellt worden, welches die OECD zur Verfügung gestellt habe. Abhängig von dem noch nicht endgültig festgelegten zu verteilenden Gewinn und der Profitabilitätsschwelle falle die Bewertung durch das Tool sehr unterschiedlich aus: Bei Säule 1 habe das Economic Impact Assessment-Tool – abhängig von den jeweils zugrunde gelegten Werten – für Deutschland neutrale bzw. leicht positive Ergebnisse errechnet. Dies sei bei einem Staat mit derart großem Exportüberschuss überraschend. Wie die Ergebnisse schlussendlich ausfielen, hinge jedoch maßgeblich von der angesetzten Profitabilitätsschwelle sowie dem Umfang des Anwendungsbereiches ab. Die Implementierung von Säule 2 werde in einem Staat wie Deutschland, der relativ hoch besteuere, zu Mehreinnahmen führen.

Frau *Heckmeier* erläuterte den Anwendungsbereich des Amount A am Beispiel der drei Divisionen von Merck. Die erste Division heiße „Performance Materials“ und befasse sich mit Materialien wie Liquid Crystals und OLED-Kristallen, die beispielsweise in (Smartphone-)Bildschirmen Verwendung fänden. Diese Produkte fielen weder in den Bereich ADS noch CFB, da diese keine Endprodukte darstellten, sondern lediglich Teil eines anderen Produkts seien. In der zweiten Division „Life Science“ befasse man sich mit Laboreinrichtung und -ausstattung. Sofern der Verkauf der Produkte an Labore erfolge, handele es sich nicht um ADS oder CFB. Im Falle der direkten Lieferung von Produkten, wie beispielsweise Teststreifen, an die Endkunden läge hingegen eine „In Scope-Aktivität“ vor. Zudem verfüge Merck im Bereich „Life Science“ über eine eCommerce-Plattform, auf der das Unternehmen hauseigene Produkte anbiete, die binnen 24 Stunden nach

⁷ *Martin Pirner* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei PricewaterhouseCoopers GmbH, Berlin.

Erwerb durch den Endkunden – in der Regel Labore – bei diesem eintreffen würden. Es sei unklar, ob es sich dabei um eine „In Scope-Activity“ handle, da Merck die Produkte über eine digitale Plattform vertreibe. Nach derzeitiger Bewertung fielen diese Art des Vertriebs nicht in den Bereich ADS. Der „Healthcare“-Sektor sei die dritte und größte Division bei Merck. Der Bereich Healthcare werde im Entwurf ausdrücklich erwähnt; konkret fänden sich dazu zwei Modelle: Zum einen könnten „Over The Counter-Produkte“, wie man sie in der Apotheke kaufen könne, im Anwendungsbereich liegen. Nach einem alternativen Modell seien hingegen alle Produkte von Healthcare-Unternehmen vom Anwendungsbereich des Entwurfs erfasst. Damit fielen beispielsweise Mercks verschreibungspflichtige Medikamente zur Behandlung von schweren Krankheiten wie Krebs oder Multiple Sklerose, die nicht in der Apotheke erworben werden könnten, in den Anwendungsbereich der Regelungen. Für den Fall, dass sich die OECD für das zweite Modell entscheide, befände sich ein Großteil von Mercks Produkten aus der Healthcare-Division im Anwendungsbereich des Amount A. Für sie sei nicht klar, warum Pharmaunternehmen eine derartige Sonderrolle einnehmen. Im Entwurf werde lediglich argumentiert, dass es bei vielen Healthcare-Unternehmen in der Vergangenheit zu Gewinnverlagerungen gekommen sei.

Jedes Unternehmen müsse alle seine Produkte dahingehend prüfen, ob diese in den Anwendungsbereich fielen. Auch wenn ein Unternehmen keine „In Scope-Aktivitäten“ zu verzeichnen habe, beanspruche die Prüfung und Bewertung Zeit sowie Ressourcen und gehe mit einem gewissen administrativen Einwand einher. Vor allem dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass diese Prüfung jährlich wiederholt werden müsse.

Herr *Prof. Dr. Axel Bader*⁸ fragte, ob die Wahl des Absatzmarktes als Besteuerungsanknüpfungspunkt im deutschen Interesse liege. Aus Sicht von Herrn *Kreienbaum* sei dies der Fall. *Dr. Wünnemann* führte dazu aus, dass die Beantwortung dieser Frage von der betroffenen Branche abhänge. Den Begriff CFB habe es zuvor noch nicht gegeben, die Unternehmen würden folglich mit einem ganz neuen System konfrontiert. Es stelle sich daher die Frage nach der Definition dieses Begriffes. Nach Sinn und Zweck sollten diejenigen Einnahmen erfasst werden, die Unternehmen aus dem Verkauf von Waren an Endverbraucher erzielten. Die Schwierigkeit bei der Anwendung der neuen Begrifflichkeiten lasse sich vor allem an der deutschen Automobilindustrie demonstrieren. Gerade in dieser Branche gebe es vielfältige Geschäftsmodelle. Beispielsweise im Bereich des digitalisierten Fahrens baue der Autohersteller viele verschiedene Produkte in das Fahrzeug ein. Außerdem unterlägen vor allem die digitalen Modelle einer permanenten Entwicklung. Die Unternehmen stünden nun vor der Herausforderung, diese große Zahl an Produkten zu segmentieren, und die Eröffnung des Anwendungsbereiches unter Beachtung des Schwellenwertes von 750 Millionen Euro zu überprüfen.

Dr. Altenburg bestätigte, dass die Prüfung der Eröffnung des Anwendungsbereiches die größte Herausforderung sei. Aber wie aus dem Entwurf zu Säule 2 ersichtlich werde, gebe es auf OECD-Ebene bereits konstruktive Ansätze, um in diesem Zusammenhang Vereinfachung zu schaffen. Gerade im Rahmen des „Tax Certainty-Verfahrens“ werde den Unternehmen die Möglichkeit eröffnet, ihre Fragen an die jeweils zuständige „Tax Jurisdiction“ zu richten. Zudem gebe es im Rahmen von Säule 2 Mehrjahreswirkungen. Dies bedeute, dass, wenn ein Unternehmen über der

⁸ *Prof. Dr. Axel Bader* ist Professor für Externe Rechnungslegung und Internationale Steuerlehre an der Technischen Hochschule Ingolstadt.

Effective Tax Rate liege, dieser Zustand für einige Jahre konserviert werde. Es sei zu erwägen, ob nicht ein ähnlicher Mechanismus bei Säule 1 eingeführt werden könne. Dass aufgrund der Regelungen vor allem in der Pharma-Industrie große Unsicherheiten entstünden, sei nachvollziehbar.

Herr *Kreienbaum* verwies darauf, dass das Thema Vereinfachung eine große Rolle spiele. Eine weitere wichtige Frage sei, ob sich die Einführung eines neuen Besteuerungssystems unter Berücksichtigung des damit entstehenden Aufwandes lohne. Sein Standpunkt sei, dass die Stabilität der internationalen Steuerarchitektur durch Zuordnung der Besteuerungsrechte einschließlich der Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie verbindlicher Streitbeilegungsmechanismen einen eigenen Wert darstelle. Es sei zu kurz gegriffen, den Lohn lediglich in steuerlichem Mehr- und Minderaufkommen auszudrücken. Es sei zu vermuten, dass die Vertreter der deutschen Wirtschaft diese Ansicht teilten.

Prof. Englisch führte dazu aus, dass es sich für die OECD um einen Lackmustest dahingehend handle, inwieweit Nicht-Mitgliedstaaten eingebunden werden könnten und inwieweit sie eine Funktion auf dem Gebiet der Standardsetzung im Bereich der internationalen Besteuerung erfüllen könne. Diese Aufgabe falle natürlicherweise der UN zu. Für den Fall des Scheiterns des Projektes wäre der Ruf der OECD beschädigt. Infolgedessen könne es zu Regionalisierungen in der EU und beispielsweise auch in Asien kommen. Dabei gebe es dann völlig andere dominante Einflüsse. Es sei auch denkbar, dass ganz im Gegenteil die Aufgabe von der UN wahrgenommen werde. Dies liege jedoch nicht im deutschen Interesse: Es sei für die aktuellen Mitglieder von Vorteil, auf welche Weise das OECD-Sekretariat sich rekrutiere und wie in den Untergruppen vorbereitende Diskussionen geführt würden. Da diese Abläufe und Verfahren bei Ausscheiden der OECD verloren gingen, wäre dies für Deutschland nachteilig.

Herr *Kreienbaum* verwies darauf, dass ein US-amerikanisches Unternehmen sich zum Beispiel in Frankreich oder in anderen europäischen Staaten einer Digitalbesteuerung unterwerfen müsse. Der US-amerikanische Fiskus wolle diese Steuern jedoch nicht anrechnen. Dies sei die Folge, wenn es den Staaten nicht gelingen werde, einen internationalen Konsens zu erzeugen.

Der Veranstaltungsteilnehmer *Matthias Scholz*⁹ fragte, wie aus Sicht der OECD und der Finanzverwaltungen die diskutierten Änderungen idealerweise in nationales Recht überführt werden sollten, ob dazu Doppelbesteuerungsabkommen angepasst werden müssten oder ob es eine multilaterale Vereinbarung geben werde. Des Weiteren sei zu klären, ob die EU bei diesem Prozess einbezogen werde. Herr *Kreienbaum* bejahte alle vorangegangenen Fragen. *Dr. Altenburg* erläuterte, dass im ersten Schritt Regelungen auf nationaler Ebene erforderlich seien, um anschließend das DBA-Recht entsprechend anpassen zu können. Dies solle durch das Multilaterale Instrument (MLI) geschehen. Ziel sei es, durch einen Akt alle notwendigen Anpassungen in die bestehenden DBAs aufzunehmen, um die Regelungen auf einen Schlag zur Anwendung zu bringen.

⁹ *Matthias Scholz* ist Dozent für Finanzen und Internationales Steuermanagement am Douglas College in Vancouver, Kanada.

B. Referat zu Säule 2

I. OECD Säule 2: „GloBE“

Prof. Englisch erläuterte die Funktionsweise von „GloBE“ (Global Anti-Base Erosion), dem Mindestbesteuerungskonzept der Säule 2.

1. Grundkonzept

Das Grundkonzept von „GloBE“ sei die Schaffung einer Mindestbesteuerung von großen, international tätigen Konzernen. Dafür müsse für jeden Staat, in dem die erfassten Konzerne mit Konzerneinheiten oder Betriebsstätten tätig seien, die Höhe der Effektivsteuerbelastung, gemessen an den Gewinnen, die diesen Konzerneinheiten zuzuordnen seien, ermittelt werden. Sofern diese unter einen noch festzulegenden Mindeststeuersatz sinke, solle eine ergänzende Mindestbesteuerung in anderen Staaten erfolgen. Die Einigung dahingehend, dass die Regelung pro Staat gelte, sei eine der großen Erkenntnisse des Entwurfs. Zu Beginn sei auch ein Modell diskutiert worden, bei dem global an alle Auslandsgewinne eines Konzerns angeknüpft werden sollte. Da nach der derzeitigen Konzeption jedoch nur die Steuerbelastung in einer Jurisdiktion in den Blick genommen werde, sei das Instrument zum einen schärfer und zielgenauer, zum anderen könne eine zu niedrige Besteuerung nicht durch eine höhere Steuerbelastung in anderen Staaten ausgeglichen werden. Auf diese Weise werde das sogenannte Landing auf einen Staat reduziert.

Für die Anwendbarkeit der Mindestbesteuerung müsse es sich nicht um eine BEPS-Gestaltung bzw. eine Missbrauchsgestaltung handeln. Anders als bei der klassischen Hinzurechnungsbesteuerung gebe es auch keine Begrenzung auf passive Einkünfte; es genüge bereits eine zu niedrige Besteuerung. Andererseits erfolge jedoch nur eine Besteuerung nach dem Mindeststeuersatz und nicht nach dem Regelsteuersatz des Staates. Inzwischen existiere auch ein formelmäßiger Carve Out bzw. eine Ausnahme für die Routinerendite „substanzbasierter“ Aktivitäten. Sofern folglich körperliche Wirtschaftsgüter oder Personal vorhanden seien, werde diesen eine Routinerendite zugeordnet, so dass die entsprechenden Gewinne in einer bestimmte Höhe nicht von der Mindeststeuer erfasst würden, selbst wenn dies zu einer zu niedrigen Besteuerung führe. Daher werde GloBE auf ein Anti-BEPS-Instrument reduziert. Diese Entwicklung habe sich vor einem Jahr noch nicht abgezeichnet: Aus den Public Consultation-Dokumenten werde deutlich, dass auch erwogen worden sei, „GloBE“ als ein Instrument zur generellen Schaffung einer steuerlichen Untergrenze im internationalen Steuerwettbewerb auszugestalten, so dass auch Real- und Routineinvestitionen erfasst worden seien. Der politische Kompromiss scheine zu sein, GloBE als Anti-BEPS-Instrument zur Anwendung zu bringen.

Technisch werde die Mindestbesteuerung im Wesentlichen über zwei Instrumente umgesetzt: Zum einen über die „Income-Inclusion Rule“ (IIR), zum anderen subsidiär über die „Undertaxed Payment Rule“ (UTPR). Bei der IIR handle es sich um eine Art erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung. Die Erweiterung resultiere daraus, dass es keine Beschränkung auf passive Einkünfte gebe. Aus der UTPR folge, dass im Quellenstaat bzw. in dem Staat, in dem es zu konzerninternen Zahlungsabflüssen komme, auch eine Mindestbesteuerung durchgeführt werden könne. Daneben existiere eine sogenannte Subject To Tax Rule (STTR), nach der im Quellenstaat vorrangig

eine grobe Mindeststeuer sichergestellt werden dürfe, die anhand bloß nominaler Steuerbelastungen im Zahlungsempfängerland ermittelt werde. Dabei handle es sich um eine Konzession an Entwicklungs- und Schwellenländer, denn die Priorität der Steuererhebung liege grundsätzlich im Staat der Konzernmuttergesellschaft, bei dem es sich in der Regel nicht um ein Entwicklungs- oder Schwellenland handle.

2. Persönlicher Geltungsbereich

Der persönliche Geltungsbereich stimme im Grunde mit dem von Pillar 1 überein. Es bestehe eine Kongruenz mit der CbC-Reporting-Schwelle: Es seien somit alle Konzerneinheiten erfasst, die nach den maßgeblichen HGB-Regelungen in den Konzernabschluss einzubeziehen seien. Wenn der konsolidierte Konzernumsatz die 750 Millionen Euro-Grenze überschreite, greife potenziell die Mindestbesteuerungsregel. Die OECD gehe davon aus, dass die Regelung 7000-8000 multinationale Konzerne erfassen werde. Trotz der Beschränkung auf große Konzerne seien damit bereits mehr als 90% der globalen, der Körperschaftsteuer unterliegenden Konzerngewinne erfasst. Der Anwendungsbereich sei somit potenziell deutlich weiter als der von Pillar 1, was daran liege, dass es keine Beschränkung auf bestimmte Tätigkeitsbereiche wie ADS oder CFB gebe. Aus dem Anwendungsbereich seien aber beispielsweise diverse Fonds, Non-Profit-Organisationen und eventuell passive Holdings ausgenommen.

3. Bestimmung der Effective Tax Rate – ETR, Teil 1

Im ersten Schritte müsse das effektive Steuerbelastungsniveau pro Jurisdiktion bestimmt werden. Im nächsten Schritt sei dieses mit dem (noch festzulegenden) Mindeststeuersatz abzugleichen. Dann greife das Jurisdictional Blending. Es müsse ermittelt werden, welche Gewinne einem Staat zuzurechnen seien und in welcher Höhe Steuern nicht nur in diesem Staat, sondern weltweit auf diese Gewinne erhoben worden seien. In diesem Zusammenhang erfolge eine Betrachtung der weltweit anfallenden Steuern, da bereits durch andere Instrumente wie die Hinzurechnungsbesteuerung oder Quellensteuererhebung sichergestellt sei, dass die Gewinne dieses Staates einem angemessenen Steuerniveau unterlägen. Daher bestehe keine Notwendigkeit für weitere Maßnahmen zur Sicherstellung der Mindestbesteuerung.

Dafür müsse weiter festgestellt werden, welches Unternehmen in dem jeweiligen Staat ansässig sei, sodass die Gewinne in diesem Staat erfasst werden könnten. Dies richte sich grundsätzlich nach den allgemeinen Regelungen wie zum Beispiel § 1 KStG oder dem persönlichen Anwendungsbereich des DBA. Es gebe unter anderem Sonderregeln für die Betriebsstätte, da diese in ihrem Betriebsstätten-Staat als ansässig gelte.

Um sicherzustellen, dass die Staaten bei der Berechnung der Mindeststeuer von einheitlichen Größen ausgingen, sei die Einigung auf einen einheitlichen Standard für die Gewinnermittlung je Konzerneinheit unerlässlich. Dabei handle es sich um handelsrechtliche Standards nach IFRS oder als gleichwertig anerkannte GoB (beispielsweise GAAP USA, Japan, China, Indien, aber (noch) nicht HGB). Gewinn und Belastung müssten dann nicht für den Konzern insgesamt, sondern pro Einheit pro Staat festgestellt werden. Dies richte sich danach, welche Informationen die jeweilige Einheit aus dem jeweiligen Staat für den Konzernabschluss zur Verfügung stelle. Auch wenn diese nicht exakt mit den Standards für den Konzernabschluss übereinstimmen sollten, lege

man diese den Berechnungen zugrunde. Für „permanente Differenzen“, bei denen das Handelsbilanzrecht vom Steuerbilanzrecht abweiche, wie es in den meisten beteiligten Staaten der Fall sei, werde es steuerliche Überleitungsregelungen geben. Die damit einhergehende Anzahl an Anpassungen sei jedoch äußerst überschaubar. Ein Beispiel dafür seien Beteiligungseinkünfte.

4. Bestimmung der ETR, Teil 2

Sobald die Bemessungsgrundlage pro Staat festgelegt worden sei, werde die entfallende Ertragsteuer ermittelt. Berücksichtigungsfähig seien dabei Ertragsteuern im weiteren Sinne, inklusive Quellensteuern, CFC, Betriebsstättensteuern sowie Steuern des Stammhausstaates. Auch die STTR-Mindeststeuer und der Amount A nach Pillar 1 werde berücksichtigt. Bei dem Amount A müsse jedoch noch geklärt werden, wo dieser berücksichtigt werde. Entweder in dem Staat, in dem die als Paying Entity geltende Einheit ihren Sitz habe, oder in dem Absatzmarktstaat, wobei die zweite Lösung eher der Logik des Amount A entspreche. Sofern es weiterhin Digital Service Taxes geben solle, seien diese wohl nicht zu erfassen.

Anschließend würden die berücksichtigten Steuern ins Verhältnis zu den dem Staat zurechenbaren Gewinnen, welche die Bemessungsgrundlage bildeten, gestellt, so dass eine Art vorläufige Effektivsteuerbelastung errechnet werden könne. Dann werde überprüft, ob die Effektivsteuerbelastung unter oder über dem Mindeststeuersatz liege. Die Mindeststeuer sei nicht anzuwenden, wenn der Mindestbetrag überschritten sei. Im umgekehrten Fall seien zusätzliche Maßnahmen vorgesehen, mit deren Hilfe lediglich temporäre Abweichungen zwischen der handelsbilanziellen und der steuerbilanziellen Größe ausgeglichen werden sollen. Falls der Mindeststeuersatz auch dann nicht erreicht sei, komme der Carve Out zur Anwendung: Die Mindestbesteuerung werde erst nach Abzug substanzbasierter Aktivitäten angewendet. Die Höhe des Abzugs ergebe sich aus einem fixen Prozentsatz, dessen Höhe derzeit noch offen sei, wobei nach dem Economic Impact Assessment der OECD ein Satz von 10% wahrscheinlich sei. Diese 10% wende man auf Abschreibungen, bestimmte körperliche Wirtschaftsgüter und Lohnsummen an und ermittle auf diese Weise den abziehbaren Routinegewinn. Zum Schluss erfolge der Abgleich der verbleibenden Gewinne mit der dann noch bestehenden Steuerbelastung. Sofern auch dann noch die Mindeststeuer nicht erreicht werde, greife die Mindestbesteuerung.

5. Erhebung von „Top-Up Tax“

Anschließend stelle sich die Frage, auf welche Weise und in welchem Staat die Mindestbesteuerung erfolgen solle. Dafür müsse eine Ergänzungssteuer bzw. „Top-Up Tax“ erhoben werden, die nicht pro Jurisdiktion, sondern pro Konzerneinheit erhoben werde. Dabei sei lediglich die Effektivsteuerbelastung pro Jurisdiktion relevant. Die Ergänzungssteuer könne entweder im Ansässigkeitsstaat der Konzernmutter oder subsidiär im Quellenstaat erhoben werden. Die Neuregelung fokussiere sich auf die Ermittlung des Erhebungsortes und die Erhebungstechnik und befasse sich nicht mit der Frage, welche Gewinne in welcher Höhe zu erfassen seien. Die OECD habe sich für eine Lösung entschieden, bei der die persönlichen und sachlichen Anwendungsbereiche von IIR und UTPR übereinstimmten. Es werde lediglich über eine Prioritätsregel festgelegt, welcher Staat auf welche Weise die Mindestbesteuerung durchführen dürfe.

Daneben stehe noch die STTR. Bei dieser komme es abweichend anstatt auf die Effektivsteuerbelastung nur auf nominale Belastungen abfließender Zahlungen an. Diese müssten einzeln pro Zahlung und nicht für den Steuerpflichtigen insgesamt, der die Zahlung empfangt, festgestellt werden.

6. Income-Inclusion Rule - IIR

Die IIR sei vorrangig vor der UTPR anzuwenden und ähnele einer Hinzurechnungsbesteuerung. Grundsätzlich werde nur so viel an Ergänzungssteuer erhoben, wie es der Beteiligungsquote im Konzern entspreche. Nach dem Top-Down Approach werde die Regelung grundsätzlich von dem Staat angewandt, in dem die Konzernobergesellschaft ansässig sei, da dies den geringsten administrativen Aufwand erzeuge. Falls der betreffende Staat GloBE nicht implementiert habe, erfolge die Anwendung auf der nächsten Konzernebene mit GloBE-Implementierung. Zudem gebe es Sonderregelungen zur Bekämpfung von Umgehungsgestaltungen.

7. Undertaxed Payments Rule - UTPR

Mit der UTPR werde eine doppelte Zwecksetzung verfolgt. Zum einen sei es ein Back-Up für die IIR, zum anderen ein Anti-BEPS-Instrument. Die UTPR greife folglich in den Staaten, in denen es nicht zu einer Implementierung der IIR kommen werde. Auf diese Weise könne sichergestellt werden, dass die Ergänzungssteuer auch dann erhoben werde, wenn im Staat der Konzernmutter die IIR nicht umgesetzt worden sei. Auf der anderen Seite solle die UTPR als Anti-BEPS-Maßnahme speziell in den Quellenstaaten eingesetzt werden, aus denen konzerninterne Zahlungen abfließen. Eine eigenständige Bedeutung erlange die UTPR insbesondere mit Blick auf die Ultimate Parent Entity-Jurisdiktion (UPE), denn diese unterliege nicht der Mindestbesteuerung im Wege der IIR, da diese nur für Auslandsgewinne gelte. Daher sei eine zu niedrige Steuer in der UPE-Jurisdiktion nur über die UTPR zu erfassen. Schuldner der Steuer seien alle Konzerneinheiten, bei denen es zu konzerninternen Zahlungsabflüssen komme, es sei denn, diese seien selbst in einem Mindeststeuerstaat ansässig. Die Aufteilung auf die betreffenden Einheiten erfolge ebenfalls nach einer Formel, um eine gewisse Vereinfachung zu schaffen. Die Zuordnung der Ergänzungssteuer, die nur subsidiär im Quellenstaat zu entrichten sei, richte sich nach den folgenden Regeln: Prioritär sei sie bei den Einheiten zu erfassen, die Direktzahlungen an die zu niedrig besteuerte Konzerneinheit leisteten. Falls es solche Einheiten nicht gebe, erfolge die Erfassung subsidiär bei den Einheiten, die netto konzerninterne Abflüsse vorwiesen, da diese Einheiten durch ihre Abflüsse möglicherweise BEPS-Gestaltungen finanzieren könnten. Im Regelfall werde dies auf mehrere Konzerneinheiten zutreffen. Daher müsse eine Aufteilung entsprechend den Zahlungsanteilen an den Gesamtzahlungen erfolgen. Das bedeute, dass sowohl die Konzerneinheiten als auch die Finanzverwaltung wissen müssten, welche Einheiten ggf. weitere Anteile in anderen Staaten geleistet hätten. Damit dies gelinge, sei ein hohes Maß an internationaler Kooperation und Koordination erforderlich. Mit diversen Caps solle darüber hinaus sichergestellt werden, dass die Ergänzungssteuer nicht über das jeweilige BEPS-Risiko hinausgehe, welches mit den Zahlungen verbunden sei. Insgesamt werde die praktische Umsetzung der UTPR eine große Herausforderung darstellen.

8. Vereinfachungsmaßnahmen

Die OECD erwäge diverse Vereinfachungsmaßnahmen. Nach der Grundidee wolle man die Zahl der Staaten begrenzen, für welche die erfassten Konzerne die Effektivsteuerbelastung berechnen müssten, da die Berechnungen besonders arbeitsaufwendig seien. Bislang sei noch keine Einigung darüber erzielt worden, welche Vereinfachungsmaßnahmen zu ergreifen seien.

9. Umsetzung

Die Umsetzung erfolge durch eine Verankerung der Mindestbesteuerung im nationalen Außensteuerrecht der Staaten. Bei der Umsetzung hätten die Staaten weitgehend Gestaltungsfreiheit. Nach vertretbarer – wenn auch nicht zwingender – Ansicht der OECD müssten DBA für die Hauptinstrumente IIR und UTPR nicht angepasst werden. Änderungen seien notwendig im Falle von Switch-Over, einer abkommensrechtlichen Vereinbarung auf die Freistellungsmethode sowie für die STTR, sofern die abkommensrechtlichen Quellensteuerrechte einen derartigen Mechanismus nicht vorsähen. Im Übrigen wolle die OECD Mustergesetzgebung und Empfehlungen entwickeln. Es sei sinnvoll, zumindest die erforderlichen DBA-Änderungen in ein multilaterales Abkommen oder sogar ins Multilateral Instrument einzuspeisen.

Es sei enttäuschend, dass der Blueprint derzeit weniger Regelungen zu Streitvermeidung bzw. Streitbeilegung enthalte als es bei Pillar 1 der Fall sei. Es werde lediglich auf die bestehenden Instrumentarien – also Joint Audits, ICAP etc. – verwiesen. Jedoch erkenne der Blueprint an, dass die derzeit existierenden Instrumente nicht ausreichen und in diesem Zusammenhang noch Handlungsbedarf bestehe. Was die Umsetzung der neuen Regelungen betreffe, werde die Europäische Kommission diese über eine Richtlinie implementieren.

10. Abschließende Bemerkungen

Die USA beanspruche erneut einen Sonderstatus. Unter Beibehaltung von GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income) solle eine Implementierung von GloBE nicht erfolgen. Dies sei systemwidrig und zudem fiskalisch bedeutsam. Seinen Schätzungen nach absorbiere GILTI ein Drittel des GloBE-Aufkommens. Diese Position sei aber nicht verhandelbar und politisch akzeptiert.

Abschließend müsse die Eingangsfrage beantwortet werden, ob sich der Aufwand für ein reines Anti-BEPS-Instrument lohne. Es gebe mehrere Punkte, die dafür sprächen. Nach den Schätzungen der OECD sei das Aufkommen vier bis acht Mal höher als das bei Pillar 1. Außerdem drohe ansonsten die Etablierung verschiedener Mindestbesteuerungsregime, wie GILTI und BEAT (Base Erosion and Anti-Abuse Tax). Daher sei die Einführung einer IIR mit der UTPR als Backup vorzugswürdig. Man könne in diesem Zuge erwägen, auf die spezielleren Anti-BEPS-Instrumente, wie Hinzurechnungsbesteuerung und Zinsschranken, zu verzichten, sofern die Einführung eines solchen „groben“ BEPS-Instruments erfolge. Dieses Szenario sei zwar unwahrscheinlich, aber möglich. Zudem erhalte die Staatengemeinschaft ein starkes Instrument gegen IP-Holding-Steuerwettbewerbe: Da der Carve Out gerade nicht die Intangibles erfasse, würden diese nicht routineverzinst und abgezogen. Der Steuerwettbewerb um Intangibles und um IP-Holding-Standorte werde jedoch mit diesem Konzept begrenzt. Folglich handele es sich bei GloBE gerade nicht um ein reines Anti-BEPS-Instrument. Die positiven Effekte des Instruments seien begrüßenswert.

II. Diskussion zu Säule 2

Nach *Dr. Wünnemann* werde die Chance, eine angemessene Lösung im Rahmen der Steuerrechtsdebatte zu finden, erhöht, wenn es gelinge, sich auf eine weltweite Mindestbesteuerung zu einigen. Das Ziel, einen globalen Mindestbesteuerungsstandard zu schaffen, sei begrüßenswert. Es stelle eine Chance da, über Einzelstreitigkeiten hinaus eine generelle Lösung zu finden. Jedoch sei auch bei Pillar 2 die hohe Komplexität ein Problem, so dass sich erneut die Frage stelle, inwieweit der Aufwand sich lohne.

Das Hauptproblem für die Unternehmen bleibe weiter das Risiko der Doppelbesteuerung und der Rechtsunsicherheit. Für die einzelnen GloBE-Regelungen gebe es derzeit noch keine klaren Rangverhältnisse. Zudem gebe es keine Kollisionsregelungen für die derzeit existierenden nationalen und internationalen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften. Hingegen berücksichtigten auf BEPS-Basis beruhende Regelungen verbindliche Rangfolgen. Daher sei die drohende Mehrfachbesteuerung ein Problem für die Unternehmen. Wenn beispielsweise der Mutterkonzern in Deutschland sitze, der wiederum über eine Tochtergesellschaft im Staat B und eine weitere Tochtergesellschaft in Staat C verfüge, seien die Gewinne der zweiten Tochtergesellschaft im Staat C nach den Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen des Staates B und nach den GloBE-Vorgaben in Deutschland zu niedrig besteuert. In der Folge unterlägen die Gewinne einer doppelten Besteuerung, einerseits nach den speziellen nationalen Zurechnungsbesteuerungsregelungen und andererseits nach der IIR von GloBE. An diesem Beispiel zeige sich, dass weiterhin ein hohes Risiko der Mehrfachbesteuerung bestehe. Daher müsse zur Vermeidung der Mehrfachbesteuerung entweder eine Verrechnung der weltweiten Gewinne, also ein sogenanntes Global Blending, erfolgen, oder im Falle der Unzulässigkeit von Global Blending müssten verbindliche Kollisionsregelungen und Rangverhältnisse geschaffen werden. Alle diese Fragen und Probleme könnten nicht auf die nachgelagerte Betriebsprüfung oder folgende Klageverfahren verschoben werden, da sonst eine jahrelange, den Unternehmen unzumutbare Rechtsunsicherheit entstehe. Zusammenfassend lasse sich sagen, dass deutsche Unternehmen insbesondere die Probleme Umsetzung und Komplexität der Regelungen, Rechtssicherheit und Risiko der Mehrfachbesteuerung beschäftigten.

Prof. Englisch erläuterte, dass nach dem Konzept von GloBE Doppelerfassungen, wie in der von *Dr. Wünnemann* geschilderten Situation, vermieden werden sollten. Für Fälle, in denen die Hinzurechnungsbesteuerung zur Anwendung gelange, berücksichtige man die Steuern auf die betreffenden Gewinne bei der Berechnung der Effektivsteuerbelastung. Sofern die Hinzurechnungsbesteuerung hinreichend hoch sei, was dem Regelfall entspreche, komme es grundsätzlich nicht zum Entstehen einer weiteren Steuer. Die OECD bemühe sich bei diesen Fragen um mehr Koordination. Dennoch sei die derzeitige Ausgestaltung des Entwurfs zu Fragen der administrativen Absicherungsprozesse im Zusammenhang mit der Vermeidung von Doppelbesteuerung enttäuschend. Es gebe die theoretische Überlegung, dass man Assets, bei denen die Hinzurechnungsbesteuerung typischerweise eingreife, verhältnismäßig einfach in eine andere Jurisdiktion verschieben könne, wo eine besonders hohe Hinzurechnungssteuer anfalle. Anschließend könne das Unternehmen weitere Gewinne in diese Jurisdiktion verschieben und von der dortigen Niedrigbesteuerung profitieren. Auf diese Weise werde eine Art Blending und damit eine zusätzliche

Gestaltungsmöglichkeit kreiert. Sinn und Zweck der neuen Regelungen sei aber nicht, diese Art von Blending zu verhindern.

Dr. Altenburg verwies darauf, dass der von *Prof. Englisch* beschriebene Mechanismus zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwar in der Theorie funktioniere. Dies entspreche jedoch in der Praxis nicht den Erfahrungen in der Beratung. Auch wenn die Mindestbesteuerung durchgeführt werde, gelange im Rahmen der später folgenden Betriebsprüfung trotzdem die Hinzurechnungsbesteuerung zur Anwendung, so dass es bei einer Doppelbesteuerung bleibe.

Prof. Englisch erwiderte, dass der Einwand in gewisser Hinsicht berechtigt sei. Jedoch beantworte der Entwurf in seiner derzeitigen Fassung noch nicht die Frage, wie bei der UTPR, bei der es auf das Verhältnis von abgehenden Zahlungen zueinander ankomme, nachträglich Verrechnungspreisänderungen berücksichtigt werden sollten. Auch wenn der Blueprint dazu keine Ausführungen mache, dürfe es nicht bei einer Nichtberücksichtigung bleiben. Gerade die Verrechnungspreiskorrekturen adressierten die BEPS-Risiken, sodass eine Mindestbesteuerung gar nicht notwendig sei. Einige relevante Aspekte seien im derzeitigen Entwurf noch nicht final durchdacht worden. Für die Korrektur und Weiterentwicklung gebe es jedoch noch genügend Zeit. Es könne jedoch auch trotz gelungener theoretischer Ausarbeitungen zu Umsetzungsproblemen in der Praxis kommen.

Auch *Frau Heckmeier* bekräftigte, dass die Umsetzung des neuen Systems für die Unternehmen aufgrund der Komplexität, des administrativen Aufwandes und des damit einhergehenden Monitoring ein großer Kraftakt sei, da die Herausforderung in der genauen Befolgung und Anwendung der Regelungen liege. Auch das „GILTI-System“ der USA sei hoch komplex. Die Beibehaltung von „GILTI“ sei ein Zugeständnis an die US-Amerikaner. Die Frage nach der Einbettung mit „BEAT“ (Base Erosion and Anti-Abuse Tax) sei auch interessant. Im Zusammenhang mit Niedrigbesteuerung sei die Handhabung von Tax Holidays und Tax Incentives relevant. Einige Länder betrieben Tax Holidays oder Tax Incentives bewusst, um auf diese Weise Anreize für Investitionen zu schaffen. Vor allem Schwellen- und Entwicklungsländer seien auf diese angewiesen. Diese liefen jedoch mit Einführung der neuen Regelungen ins Leere, so dass die erhofften Investitionen ausblieben. Hier existiere derzeit noch keine hinreichende Einbettung, auch wenn diese Gestaltungen der Einnahme von Steuern in Deutschland entgegenstünden.

Herr Kreienbaum antwortete, dass sich insbesondere die afrikanischen Staaten über die Organisation African Tax Administration Forum (ATAF) dafür aussprachen, diese Tax Incentives unberücksichtigt zu lassen. Im Sinne einer übergeordneten Zielerreichung, nämlich der Sicherstellung einer internationalen Mindestbesteuerung, nahmen die Staaten hin, dass einige nationale Incentives ins Leere liefen.

Prof. Englisch führte aus, dass der Carve Out für substanzbasierte Aktivitäten diesem Problem in gewissem Umfang Rechnung trage. Ein Unternehmen verlagere eher Routinetätigkeiten statt renditestarker IP-Aktivitäten in Schwellen- und Entwicklungsländer. Es sei vorgesehen, circa 10% für Abschreibungen und Personalaufwand von der Mindeststeuer auszunehmen. Insoweit könne der Tax Holiday genutzt werden. Abweichend von früheren Entwürfen habe sich die OECD darauf

geeignet, den USA dringend zu empfehlen, „BEAT“ in wesentlich geringerem Umfang zu verwenden.

Herr Kreienbaum erwiderte, dass es geplant sei, „GILTI“ als „Good Income Inclusion Rule“ anzuerkennen und die Gewinne niedrigbesteuerter Auslandsgesellschaften, die von „GILTI“ erfasst seien, nicht in den Anwendungsbereich von Säule 2 fallen zu lassen. Dies bedeute jedoch nicht, dass die Regelungen von Säule 2 für US-Unternehmen ohne Bedeutung seien.

Der Veranstaltungsteilnehmer *Herr Gerrit Bartsch*¹⁰ warf die Frage auf, welche Sanktionsmöglichkeiten es gebe, wenn ein Staat bei der Umsetzung einen Mindeststeuersatz vorschreibe, der über dem vom „Inclusive Framework“ vorgegebenen Satz liege. *Prof. Englisch* erklärte hierzu, dass die Sanktionsmöglichkeiten davon abhingen, wie die Umsetzung durch das „Inclusive Framework“ erfolge. Wenn es bei einer bloßen Empfehlung bleibe, sei eine Abweichung nicht einmal völkerrechtswidrig. Für den Fall, dass die Empfehlung im Hard Law im Wege einer multilateralen Vereinbarung verankert werde, sei eine abweichende Umsetzung ein Völkerrechtsbruch. Trotzdem sei eine innerstaatliche Umsetzung auch in diesem Falle noch möglich und nicht verfassungswidrig. Zur Überwachung der Implementierung werde es voraussichtlich einen Peer Review-Prozess geben, da das System auf Gruppendruck beruhe. Wenn ein Großteil der Staatengemeinschaft Verstöße gegen das Abkommen mit Sanktionen ahnde, halte dies einzelne Staaten davon ab, bei der Implementierung von den Vorgaben abzuweichen. Inwieweit die Androhung von Sanktionen einen Staat davon abhalte, sich vertragswidrig zu verhalten, hänge jedoch auch davon ab, welchen Status der jeweilige Staat inne habe. Die erfolgreiche Umsetzung der Reform könne nur gelingen, wenn ein Großteil der Staaten die Regelungen ordnungsgemäß implementiere.

Herr Kreienbaum führte aus, dass am Ende des Diskussionsprozesses über die Frage der Verbindlichkeit der Maßnahmen entschieden werden müsse. Bei Säule 1 ergebe sich kraft Natur der Sache, dass die Regelungen in allen Staaten verbindlich eingeführt werden müssten, da das angedachte Konzept ansonsten nicht funktioniere. Bei Säule 2 sei dies anders. Auch im Inclusive Framework herrsche die allgemeine Auffassung, dass die Regelungen der Säule 2 auch dann Wirkung entfalteteten, wenn nur ein Teil der beteiligten Staaten diese einführe. Man dürfe dabei nicht außer Acht lassen, dass im „Inclusive Framework“ auch „Zero Tax Jurisdictions“ beteiligt seien, also Staaten, die überhaupt keine Unternehmenssteuern erhoben. Es sei schwer denkbar, diese Staaten zu verpflichten, eine Mindestbesteuerung einzuführen. Insofern laufe es wahrscheinlich darauf hinaus, dass jedenfalls die G20-Staaten, die den Prozess unterstützten und auf die 90% des weltweiten Bruttoinlandsprodukts entfalle, die Regelungen einführen. Zwar gehe die Akzeptanz für die neuen Regelungen weit über den Kreis der G20-Staaten hinaus, umfasse aber naturgemäß nicht alle Staaten des „Inclusive Framework“. Die Implementierung der Säule 2 in den G20-Staaten bringe die neuen Regelungen trotzdem in einem hinreichend hohen Ausmaß zur Wirkung. Es werde erwartet, dass die EU die auf internationaler Ebene vereinbarten Regelungen implementiere.

Abschließend bekräftigte *Dr. Wünnemann* den Wunsch der Industrie nach Vereinfachung und Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Die Unternehmen seien eher in der Lage, sich compliant zu verhalten, wenn es eindeutige und klare Vorgaben gebe.

¹⁰ *Gerrit Bartsch* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei Watson, Farley & Williams LLP, Hamburg.

Frau Heckmeier schloss sich den Ausführungen von *Dr. Wünnemann* an und verwies erneut auf die Wichtigkeit, die Komplexität der Regelungen soweit wie möglich zu reduzieren. Sowohl bei Pillar 1 als auch bei Pillar 2 sei auch das Thema Rechtssicherheit von hoher Relevanz für die Industrie.

Dr. Altenburg wünsche sich aus Beratersicht das Entstehen einer kooperativeren Kultur beim Zusammenwirken von Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung. Die erfolgreiche und nachhaltige Umsetzung multilateraler Regeln erfordere, dass beide Seiten offen aufeinander zugehen und die Finanzverwaltungen die Bestrebungen der Unternehmen, sich compliant zu verhalten, belohnen. Das neue System schaffe die Möglichkeit, die Zusammenarbeit insgesamt zu verbessern. Da *Prof. Englisch* grundsätzlich die Intention und Ausgestaltung von Säule 1 und 2 unterstütze, sei es aus seiner Sicht wünschenswert, dass beide Systeme erfolgreich umgesetzt würden. Trotzdem gebe es gerade bei Säule 1 noch viel Vereinfachungspotenzial. Es sei sinnvoller, die Arbeit in einem kleineren und pragmatischeren Rahmen zu beginnen und erst einmal das Augenmerk auf Effizienz anstatt auf die Generierung von Mehraufkommen zu richten.

C. 77. Berliner Steuergespräch

Herr *Kreienbaum* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf die Online-Veranstaltung - 77. Berliner Steuergespräch, das am 11. Januar 2021 stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).