

Nationale Steueraufkommens- wirkungen einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten im Rahmen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung

Studie im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen

Kurzfassung

Autoren

Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest

Felix Hugger

Dr. Florian Neumeier

Daniel Stöhlker

Juni 2020

1 Hintergrund und Ziel der Studie

Im Oktober 2019 veröffentlichte die OECD einen Reformvorschlag für das internationale System der Unternehmensbesteuerung. Ein wichtiges Element dieses als „einheitlicher Ansatz“ (*Unified Approach*) bezeichneten Vorschlags ist, den Marktstaaten das Recht zur Besteuerung eines Teils der Gewinne multinationaler Unternehmen zu gewähren – und zwar unabhängig davon, ob die betreffenden Unternehmen im Absatzland eine physische Präsenz in Form einer Niederlassung oder Betriebsstätte aufweisen. Der derzeit gültige steuerliche Nexus, der Besteuerungsrechte an die Existenz einer solchen physischen Präsenz knüpft, würde damit durchbrochen. Zu diesem Zweck sollen die Gewinne multinationaler Unternehmen teilweise zwischen deren Sitz- und Marktstaaten auf Basis der dort erzielten Umsätze aufgeteilt werden.

Konkret geht es bei der Reform um das Recht zur Besteuerung des „Betrags A“ (*Amount A*). Betrag A soll einem festen Anteil am sog. Residualgewinn multinationaler Unternehmen entsprechen, wobei der Residualgewinn definiert sein soll als der Teil des Gewinns, der oberhalb einer bestimmten Profitabilitätsschwelle liegt. Der Reformvorschlag sieht vor, den Marktstaaten das Recht zur Besteuerung eines Anteils am Betrag A zu gewähren, wobei sich dieser Anteil nach den in den Marktstaaten erzielten, relativen Umsätzen richtet. Vom einheitlichen Ansatz sollen jedoch lediglich multinationale Unternehmen erfasst werden, deren globaler konsolidierter Konzernumsatz mindestens 750 Millionen Euro beträgt. Zudem sollen Unternehmen der Rohstoffindustrie ausgenommen werden. Ob weitere Wirtschaftszweige – insbesondere die Finanzdienstleister – vom einheitlichen Ansatz ausgenommen werden, ist bislang offen. Darüber hinaus wird diskutiert, den Geltungsbereich des einheitlichen Ansatzes durch weitere Umsatz- und Absatzschwellen zusätzlich einzugrenzen.

Ziel der Studie ist es, die Auswirkungen des zentralen Elements des einheitlichen Ansatzes – die internationale Neuverteilung von Besteuerungsrechten zugunsten der Marktstaaten – auf das nationale Ertragsteueraufkommen in Deutschland zu quantifizieren. Darüber hinaus werden die fiskalischen Auswirkungen für den Fall bestimmt, dass sämtliche Gewinne multinationaler Unternehmen den Marktstaaten zugerechnet werden. Dieser Fall kann als konzeptuelles Extrem des einheitlichen Ansatzes interpretiert werden.

2 Methodisches Vorgehen

Die Aufkommenschätzung erfolgt grundsätzlich auf Basis eines *bottom-up* Ansatzes. Genutzt werden Unternehmensdaten aus den sog. Country-by-Country Berichten sowie der Orbis-Datenbank des Bureau van Dijk, um die Reformauswirkungen zunächst auf Ebene einzelner Unternehmensgruppen zu ermitteln. Die gesamtwirtschaftlichen Aufkommenseffekte werden dann durch Aggregation der unternehmensspezifischen Effekte berechnet. Um Limitationen

der Unternehmensdaten zu adressieren, werden für die Analyse zusätzlich Makro-Daten der OECD verwendet.

Die Aufkommensschätzung erfolgt zunächst vergangenheitsbezogen für den Zeitraum von 2010 bis 2016. Auf Grundlage der Ergebnisse der vergangenheitsbezogenen Betrachtung erfolgt im Anschluss eine Prognose der zukünftigen Aufkommenswirkung. Der Prognosezeitraum beginnt dabei mit dem Jahr der geplanten Einführung der Reform, also dem Jahr 2020, und endet fünf Jahre später, im Jahr 2025. Da zentrale Fragen in Bezug auf die konkrete Ausgestaltung des einheitlichen Ansatzes bis dato offen sind, fußt die Aufkommensschätzung auf verschiedenen Annahmen. Um die Sensitivität der Ergebnisse im Hinblick auf die getroffenen Annahmen zu überprüfen, werden diese im Rahmen umfassender Sensitivitätsanalysen modifiziert.

3 Ergebnisse

Betrachtet man als eher theoretischen Referenzpunkt ein Szenario, in dem das Recht zur Besteuerung der gesamten Gewinne multinationaler Unternehmen oberhalb einer Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro pro Jahr in die Marktstaaten verlagert wird, dann ergeben sich für Deutschland fiskalische Verluste. Wären diese Besteuerungsregeln im Zeitraum 2010 bis 2016 bereits angewendet worden, so wäre das Aufkommen durch Steuern auf Unternehmensgewinne in Deutschland durchschnittlich um 3 Milliarden Euro niedriger ausgefallen als es tatsächlich war. Das sind etwa elf Prozent der in Deutschland geleisteten Steuerzahlungen der von der geplanten Reform betroffenen Unternehmen. Unter den Wirtschaftszweigen sind vor allem das verarbeitende Gewerbe, die wissenschaftlichen und technischen Dienstleistungen sowie die Finanzdienstleistungen für die Verluste verantwortlich. Dem stehen fiskalische Gewinne im Bereich des Handels gegenüber, die aber nicht ausreichen, um die Verluste zu kompensieren.

Diese Ergebnisse reflektieren, dass Deutschland ein Land mit einem großen Außenhandelsüberschuss ist, zu dem das verarbeitende Gewerbe, aber eben auch einige Dienstleistungssektoren beitragen. Dass die hypothetischen Verluste nicht noch deutlich größer ausfallen, lässt sich damit erklären, dass gerade in Deutschland viele Unternehmen unterhalb der Umsatzgrenze von 750 Millionen Euro pro Jahr zum Export beitragen. Diese Unternehmen wären von der Umverteilung der Besteuerungsrechte nicht betroffen.

Nun sieht der Entwurf des im Rahmen der OECD entwickelten einheitlichen Ansatzes nicht vor, das Recht zur Besteuerung der gesamten Gewinne in die Marktstaaten zu verlagern. Es soll nur um einen Anteil an den so genannten Residualgewinnen gehen, also Gewinne oberhalb einer gewissen Profitabilitätsschwelle. In den Berechnungen in dieser Studie wurde ein Basiszenario betrachtet, in dem ein Anteil von 10% der Residualgewinne den Marktstaaten zur

Besteuerung zugewiesen wird. Als Residualgewinne sind im Basisszenario die Gewinne eines multinationalen Konzerns definiert, die 10% der Umsätze des Konzerns übersteigen (10-über-10-Regel).

Erwartungsgemäß ergeben sich bei einer Reform, die sich auf einen Anteil an den Residualgewinnen beschränkt, andere und deutlich kleinere fiskalische Wirkungen. Im Zeitraum 2010 bis 2016 hätte diese Reform Deutschland ein zusätzliches Aufkommen an Steuern auf Unternehmensgewinne in Höhe von etwa 100 Millionen Euro jährlich eingebracht, sofern man davon ausgeht, dass der Deutschland zugerechnete Anteil am Betrag A auch gewerbesteuerpflichtig ist und die Doppelbesteuerungsentlastung anteilig gemäß der Verteilung der Residualgewinne auf die einzelnen Konzerngesellschaften und ihre Sitzstaaten verteilt wird. Zum Vergleich: Im Jahr 2016 betrug das Aufkommen aus der Körperschaft- und Gewerbesteuer rund 91 Milliarden Euro. Die Ergebnisse der Prognose legen den Schluss nahe, dass dieser Aufkommenszuwachs über den Zeitraum von 2020 bis 2025 auf durchschnittlich 600 Millionen Euro pro Jahr ansteigt. Deutschland gehört vor allem deshalb zu den Reformgewinnern, weil die Profitabilität deutscher Unternehmen im Ausland im Durchschnitt höher ist als im Inland.

Auffällig ist, dass durch die Beschränkung der Verlagerung der Besteuerungsrechte auf einen Anteil an den Residualgewinnen die Aufkommenseffekte innerhalb der verschiedenen Wirtschaftszweige verschoben werden. Im verarbeitenden Gewerbe kommt es nun zu einem Zuwachs an Bemessungsgrundlage. Das liegt daran, dass die heimische Umsatzrentabilität der deutschen Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes niedriger ist als die der ausländischen Unternehmen dieses Wirtschaftszweigs.

Die Ergebnisse der Aufkommenschätzung sind jedoch sensitiv gegenüber der konkreten Ausgestaltung der Regel, die bei der Ermittlung und Verteilung des Betrags A zugrunde gelegt wird. Definiert man jene Gewinne eines Konzerns als Residualgewinne, die 5% des Umsatzes übersteigen, würde Deutschland zu den Reformverlierern zählen, da in diesem Fall ein deutlich größerer Teil der Bemessungsgrundlage für die Gewinnbesteuerung an das Ausland abfließen würde. Im Gegensatz dazu führt eine Erhöhung der Profitabilitätsschwelle für die Ermittlung des Residualgewinns über 10% hinaus zu einem Aufkommenszuwachs, der größer ausfällt als im Basisszenario. Für den Fall, dass der Deutschland zugewiesene Anteil am Betrag A lediglich mit der Körperschaftsteuer, nicht jedoch mit der Gewerbesteuer belegt wird, resultiert dagegen in sämtlichen im Rahmen der Analyse betrachteten Szenarien für Deutschland ein Aufkommensverlust.

Diese Resultate sind allerdings vor dem Hintergrund der getroffenen Prämissen zu betrachten. Insbesondere ist zu bedenken, dass Beschränkungen der Anwendung der neuen Regeln auf einzelne Wirtschaftsbereiche die Ergebnisse verschieben können, wie die Berechnungen für die verschiedenen Wirtschaftsbereiche zeigen. Deutschland könnte beispielsweise fiskalisch profitieren, wenn der Finanzsektor ausgenommen wird. Darüber hinaus bleiben bei der Analyse der fiskalischen Auswirkungen des Betrags A Verhaltensanpassungen auf Seiten der

steuerpflichtigen Unternehmen unberücksichtigt. Da eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten zugunsten der Marktstaaten zu einer Erhöhung der Grenzsteuerbelastung in Niedrigsteuerländern führen dürfte, könnten sich die Anreize für multinationale Unternehmen, Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern, verringern. Für Deutschland könnte dies zu einem Zuwachs an Bemessungsgrundlage für die Ertragsbesteuerung führen. Auf der anderen Seite könnten die von der OECD diskutierten zusätzlichen Geltungsschwellen für den einheitlichen Ansatz dazu führen, dass sich Unternehmen den neuen Besteuerungsregeln entziehen. Dies hätte zur Konsequenz, dass es insgesamt weniger umzuverteilen gibt. Wie sich die Berücksichtigung von Verhaltensanpassungen letztlich auf die Ergebnisse der Aufkommensschätzung auswirken würde, kann damit nicht abschließend geklärt werden.