

Grit Kulemann und Peter Mandler*

Nationale Aufkommenswirkungen der OECD-Vorschläge zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte

Ist die ifo-Studie eine belastbare Grundlage für die deutsche Verhandlungslinie?

Derzeit findet auf Ebene der OECD eine Diskussion über eine internationale Neuverteilung der Besteuerungsrechte statt. Die gegenwärtigen Regeln zur internationalen Gewinnaufteilung beruhen auf dem sogenannten Betriebsstättenprinzip. Danach kann ein Staat den Gewinn eines Unternehmens nur dann besteuern, wenn es bei ihm über eine physische Präsenz verfügt.

AUSGANGSLAGE UND ZIEL DER UNTERSUCHUNG

Durch die Digitalisierung der Wirtschaft ist es Unternehmen aber zunehmend möglich, in Ländern wirtschaftlich tätig zu sein, ohne dort physisch präsent zu sein. Dies gilt insbesondere für Digitalunternehmen wie Apple, Google, Facebook usw. Wie aktiv und erfolgreich ein Unternehmen am Markt eines Staates agiert, spielt für die Zuweisung der Ertragsbesteuerungsrechte jedoch keine Rolle. Daher mehren sich die Stimmen der Marktstaaten, die die bisherige Gewinnverteilung als nicht mehr zeitgemäß und ungerecht beklagen. Sie fordern, stärker bei der Verteilung des Steuersubstrats berücksichtigt zu werden.

Die OECD befürchtet, immer mehr Länder könnten mittels unilateraler Maßnahmen Besteuerungsansprüche auf die Gewinne multinationaler Unternehmen erheben, die durch Präsenz auf ihren Märkten erzielt werden. Ein Beispiel dafür ist die Digitalsteuer, die einige Staaten zwischenzeitlich einseitig eingeführt haben.¹ Um diesem wachstumsschädlichen Szenario entgegenzutreten, strebt die OECD eine internationale Einigung an. Unter ihrer Federführung und mit politischer Unterstützung der G-20-Staaten arbeiten 137 Staaten – darunter auch zahlreiche Nicht-OECD-Staaten – im Rahmen des »Inclusive Frame-

* Grit Kulemann, Dipl.-Finanzwirtin (FH), ist Mitglied der hessischen Finanzverwaltung, Peter Mandler, Dipl.-Volkswirt, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist Mitglied der hessischen Finanzverwaltung und Lehrbeauftragter an der Hessischen Hochschule für Polizei und Verwaltung, Wiesbaden. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die private Auffassung der Autoren wieder.

¹ Zu den Ländern in Europa, die eine Digitalsteuer erheben, zählen z.B. Frankreich, Österreich, Ungarn, Italien, Polen. Die Erhebung der Steuer ist jedoch in manchen Ländern aufgrund der OECD-Arbeiten ausgesetzt.

IN KÜRZE

Das ifo Institut hat im Juni 2020 eine Prognose zu den Auswirkungen vorgelegt, die sich auf das deutsche Ertragsteueraufkommen durch eine Umsetzung der OECD-Vorschläge zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte ergeben könnten. In ihrem Basisszenario geht die Studie von einem Zuwachs von rd. 600 Mio. Euro pro Jahr aus. Dieser Beitrag untersucht, wie belastbar diese Einschätzung ist und ob die Studie eine hilfreiche Grundlage für die deutsche Verhandlungslinie auf OECD-Ebene darstellen kann.

work on BEPS« an einer Reform des internationalen Besteuerungssystems.²

Standen zunächst ausschließlich die Digitalkonzerne im Fokus, zeigte sich bald, dass die zunehmende Digitalisierung der gesamten Wirtschaft eine Begrenzung der Vorschläge allein auf die Digitalwirtschaft erschwert. Daher wird nun eine Lösung für alle verbraucherorientierten Unternehmen angestrebt.

Im Oktober 2019 wurde ein als »Unified Approach« bezeichnetes Konzept zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte an den Konzerngewinnen multinationaler Unternehmen vorgestellt (OECD 2019).³ Es basiert im Kern auf der Grundidee, unabhängig vom Betriebsstättenprinzip, und damit unabhängig von einer physischen Präsenz, den involvierten Marktstaaten künftig einen Teil der Unternehmensgewinne zur Besteuerung zuzuweisen. Der Vorschlag stellt ein grobes Gerüst dar, dessen konkrete Ausgestaltung zu diesem Zeitpunkt in weiten Teilen offenblieb. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die quantitativen Parameter.

Gleichwohl beauftragte das Bundesministerium der Finanzen Ende 2019 das Münchener ifo Institut abzuschätzen, welche Wirkungen sich auf das deutsche Steueraufkommen im Falle einer Umsetzung des

² Ungeachtet dessen wird in diesem Beitrag zum Zweck der sprachlichen Vereinfachung vom Vorschlag oder Konzept der OECD gesprochen.

³ Das Konzept trägt den Namen »Unified Approach«, weil es verschiedene zunächst konträr diskutierte Modellüberlegungen vereint.

Konzeptes ergeben würden. Die im Juni 2020 vorgelegte ifo-Studie (Fuest et al. 2020) prognostiziert, dass Deutschland pro Jahr⁴ durchschnittlich 600 Mio. Euro an Steuereinnahmen hinzugewinnen würde. Auch wenn das ifo Institut wiederholt deutlich auf die Unsicherheiten der Prognose – vor allem aufgrund der zu diesem Zeitpunkt noch weitgehend fehlenden Festlegung der einzelnen Stellschrauben des Reformmodells – hinweist, könnte der Studie eine wichtige Rolle im Hinblick auf die deutsche Positionierung bei den weiteren Verhandlungen zukommen.

Ziel dieses Beitrags ist es, herauszuarbeiten, ob die Studie tatsächlich diese Funktion erfüllen kann, also eine belastbare Aufkommenschätzung darstellt und Wirkungszusammenhänge treffend herausarbeitet.

Dazu wird zunächst das OECD-Konzept in verdichteter Form dargestellt. Anschließend wird Schritt für Schritt die Vorgehensweise des ifo Instituts bei der Abschätzung der Aufkommenswirkungen den OECD-Vorgaben gegenübergestellt und bewertet. Hierbei kommt insbesondere folgenden Fragen Bedeutung zu:

- Wird das OECD-Konzept zutreffend modelliert?
- Wie realistisch sind die getroffenen Annahmen, wenn konkrete OECD-Festlegungen fehlen?
- Wie belastbar ist das Datenmaterial als Grundlage für die einzelnen Berechnungsschritte?

Dabei gilt es auch zu berücksichtigen, dass das »Inclusive Framework on BEPS« im Oktober 2020 weitere Papiere veröffentlicht hat, die zusätzliche Informationen über die Modellausgestaltung enthalten (OECD 2020a). Auch wenn das ifo Institut diese Aspekte bei seiner Analyse natürlich nicht berücksichtigen konnte, sind sie für die Bewertung der Belastbarkeit der Aufkommenschätzung von großer Bedeutung.

Kurz angerissen wird zudem die Frage, welche Aufkommensimplikationen sich für Deutschland aus dem zeitgleich diskutierten OECD-Konzept einer effektiven globalen Mindestbesteuerung ergeben könnten (OECD 2020b).⁵

OECD-VORSCHLAG ZUR ERMITTLUNG UND ZUORDNUNG DER NEU ZU VERTEILENDEN BESTEUERUNGSRECHTE

Den Teil der Unternehmensgewinne, der den Marktstaaten zur Besteuerung zugewiesen werden soll, bezeichnet die OECD als Amount A. Das Konzept lässt sich in die vier Teilschritte

- einzubeziehende Unternehmen,
- Umfang des neu zu verteilenden Gewinns,

⁴ Der Prognosezeitraum umfasst die Jahre 2020 bis 2025.

⁵ Das Konzept der globalen Mindestbesteuerung wird in der OECD-Diskussion Säule 2 (»Pillar Two«) genannt. Es flankiert den als Säule 1 (»Pillar One«) bezeichneten Vorschlag zur Neuaufteilung der Besteuerungsrechte.

- Zuordnung des neu zu verteilenden Gewinns und
- Vermeidung der Doppelbesteuerung

untergliedern.

Einzubeziehende Unternehmen

Die Regeln für die Neuverteilung der Besteuerungsrechte sollen für Unternehmen gelten, die aufgrund ihrer Geschäftsmodelle in der Lage sind, nachhaltig und in wesentlichem Umfang am wirtschaftlichen Verkehr in den Marktstaaten teilzunehmen, ohne dafür in dem jeweiligen Land präsent zu sein. Die OECD sieht diese Voraussetzungen bei digitalen Dienstleistungen (Automated Digital Services = ADS) und Geschäften mit dem Verbraucher (Consumer-Facing Businesses = CFB) erfüllt.

Die schwierige Abgrenzung der Unternehmens-tätigkeiten erleichtern soll im Bereich der ADS eine Kombination aus einer allgemeinen Definition, einer »Positivliste« und einer »Negativliste«. Beispiele für ADS sind: Online-Werbedienste, der Verkauf von Nutzerdaten, Online-Suchmaschinen, Social-Media-Plattformen, Online-Vermittlungsplattformen, Online-Spiele und Cloud-Computing-Dienste.

Unter Geschäftsmodellen im Bereich CFB versteht die OECD Unternehmen, die ihre Waren und Dienstleistungen direkt oder indirekt »üblicherweise an Verbraucher verkaufen«. Eine eindeutige Definition der CFB-Geschäftsmodelle fehlt bislang aber, lediglich der Ausschluss der Rohstoffindustrie scheint festzustehen.

Neben diesen Aktivitätstest treten zusätzlich zu erfüllende Umsatzschwellen, denn Amount A soll nur auf große Unternehmen angewendet werden. Das Konzept sieht zwei Schwellenwerte vor. Zum einen muss der konsolidierte Konzernumsatz über einem bestimmten Schwellenwert liegen, und zum anderen muss der auf dem jeweiligen nationalen Markt erzielte Umsatz eine bestimmte Schwelle übersteigen. Festlegungen zur Höhe der einzelnen Schwellenwerte fehlen jedoch noch.

Völlig offen ist die Frage, wie Unternehmen behandelt werden, die nur zum Teil im Bereich ADS oder CFB tätig sind. Soll hier trotzdem auf den Gesamtumsatz abgestellt werden oder gilt es herauszurechnen, welcher Anteil der Umsätze in die relevanten Bereiche fällt, und nur diese Segmente an den Schwellenwerten zu messen?

Umfang des neu zu verteilenden Gewinns

Grundgedanke der neuen Besteuerungsregel ist, einen Übergewinn, den sogenannten Residualgewinn, neu zu verteilen. Das Pendant dazu ist der gewöhnliche Gewinn, von der OECD als Routinegewinn bezeichnet. Dessen Besteuerung soll unverändert nach den bisherigen Regeln erfolgen.

Die Abgrenzung von Routine- zu Residualgewinn soll auf Ebene des konsolidierten Konzernergebnisses

erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen soll der Routinegewinn eines Unternehmens mit einem vorgegebenen Prozentsatz des konsolidierten Umsatzes typisiert werden. Besonderheiten des einzelnen Unternehmens sollen dabei keine Rolle spielen. Wie hoch diese sogenannte Profitabilitätsschwelle sein wird, ist bislang ebenso wenig entschieden, wie die Frage, ob es branchenbezogene Differenzierungen geben soll.

Fest steht allerdings, dass nicht der gesamte Residualgewinn, sondern nur ein Teil davon neu verteilt werden soll. Wie hoch dieser Anteil sein soll, ist ebenfalls offen. Lediglich dass er mit Hilfe eines festen Prozentsatzes (Umverteilungssatz) bemessen werden soll, scheint konsentiert.

Zuordnung des neu zu verteilenden Gewinns

Steht nach den einzelnen Berechnungsschritten die Höhe von Amount A bezogen auf das jeweilige Unternehmen fest, ist dieser Betrag unter den Marktstaaten nach einem Schlüssel zu verteilen. Entsprechend der Grundidee, die Besteuerung an den Ort zu verlagern, an dem sich die Käufer bzw. Nutzer befinden, nennt die OECD in ihrem Konzept vom Oktober 2019 als Verteilungskriterium beispielhaft die Umsätze. Die im Oktober 2020 veröffentlichten OECD-Papiere skizzieren darauf aufbauend einen Verteilungsschlüssel, der die in einem Staat erzielten Umsätze in Relation zum (konsolidierten) Gesamtumsatz setzt.

Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die neuen Regeln sollen das bisherige Besteuerungssystem nicht ersetzen, sondern nur ergänzen. Daher gilt es auszuschließen, dass der Teil des Unternehmensgewinns, der den Marktstaaten zur Besteuerung zugewiesen wird, nicht (noch einmal) dort besteuert wird, wo das Unternehmen aufgrund physischer Präsenz der Besteuerung nach den gegenwärtigen Regeln unterliegt. Sonst käme es zur Doppelbesteuerung. Um dies zu vermeiden, bietet sich eine Anwendung der bekannten und bewährten Verfahren Anrechnung oder Freistellung an. Ganz gleich, welcher Weg gewählt wird, entscheidend ist, wie die Pflicht zur Freistellung bzw. Anrechnung auf die Länder, in denen das Unternehmen physisch präsent ist, aufgeteilt wird.

Fehlen in dem im Oktober 2019 vorgelegten OECD-Konzept hierzu noch jegliche Festlegungen, skizzieren die Papiere vom Oktober 2020 zumindest rudimentär Elemente eines möglichen Verfahrens. Berücksichtigung finden sollen dabei die tatsächlichen Tätigkeiten der einzelnen Konzernteile, ihre finanzielle Leistungsfähigkeit und welcher Bezug der jeweiligen Einheit zu den Märkten der Staaten besteht, denen ein Anteil am Amount A zugewiesen wurde.

Möglichen Überlegungen, für diese Frage einfach ebenfalls auf die Berechnungsformel zur Herleitung der Höhe des Amount A zurückzugreifen, erteilt die OECD allerdings eine deutliche Absage.

Darüber hinaus sieht der OECD-Vorschlag umfangreiche Streitschlichtungsverfahren vor.

ANALYSE UND BEWERTUNG DER IFO-STUDIE

Datengrundlage

Das ifo Institut stützt seine Analyse in erster Linie auf Unternehmensdaten aus zwei Quellen (Fuest et al. 2020, S. 11–16). Eine Grundlage bilden die jährlichen Country-by-Country-Berichte (CbC-Berichte), die dem ifo Institut für Konzerne mit Hauptsitz in Deutschland für das Jahr 2016 zur Verfügung standen.

Auch in vielen anderen Staaten gibt es die Verpflichtung zur Abgabe jährlicher CbC-Berichte für dort ansässige Konzerne. Dies gründet auf einer Empfehlung der OECD, die die EU sogar als Verpflichtung für alle ihre Mitgliedstaaten umgesetzt hat. Dem ifo Institut standen aber keine CbC-Berichte von multinationalen Unternehmen mit Hauptsitz außerhalb von Deutschland zur Verfügung. Allerdings kann bei der Abschätzung der Aufkommenswirkungen für Deutschland nicht auf Informationen über diese Unternehmen verzichtet werden. Denn auch sie können Umsätze in Deutschland erzielen oder sind bereits heute in Deutschland durch Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten physisch präsent und unterliegen damit gegenwärtig einem deutschen Besteuerungsanspruch. Aus diesem Grund greift das ifo Institut als zweite Quelle auf die Orbis-Unternehmensdatenbank zurück.

Um die Belastbarkeit der Orbis-Daten zu verifizieren, hat das ifo Institut die Konzerne mit Hauptsitz

COUNTRY-BY-COUNTRY-BERICHTE (CBC-BERICHTE)

Unternehmen mit konsolidierten Umsätzen von mindestens 750 Mio. Euro mit Hauptsitz in Deutschland haben nach § 138a der Abgabenordnung jährlich einen »Länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmensgruppen« abzugeben. Diese Country-by-Country-Berichte (CbC-Berichte) enthalten grundlegende Finanzinformationen und geben bspw. Auskunft über die Umsätze (getrennt nach konzerninternen Leistungen und solchen an Externe), Gewinne/Verluste vor Steuern, Mitarbeiterzahlen, den materiellen Kapitalstock sowie die gezahlten Steuern. Darüber hinaus enthalten sie Listen aller Tochterunternehmen und Betriebsstätten der Konzerne samt deren primärer Geschäftstätigkeit. Die Berichtsdaten liegen aggregiert für die einzelnen Länder, in denen Niederlassungen bestehen, vor. Das heißt, bei mehreren Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten in einem Land sind die Daten addiert (nicht konsolidiert!).

ORBIS-UNTERNEHMENS DATEN

Die Orbis-Unternehmensdatenbank des Bureau van Dijk enthält Daten von Unternehmen aus verschiedenen Ländern, wie z.B. Bilanzen, Umsätze, Unternehmensanteile und Niederlassungen und gilt als die größte internationale Unternehmensdatenbank. Bei den Orbis-Daten gibt es allerdings Unklarheiten im Hinblick auf die Abgrenzung und Erfassung der einzelnen Organisationseinheiten innerhalb eines Unternehmens (OECD 2010). So bleiben Zweifel, ob die Auslandsrepräsentanz eines Unternehmens gleichermaßen berücksichtigt wird, wenn sie als unselbständige Betriebsstätte oder als eigenständige Tochtergesellschaft organisiert ist.¹ Möglicherweise ist die Abbildung auch im Ländervergleich uneinheitlich, denn die rechtlichen Rahmenbedingungen für ein unternehmerisches Tätigwerden sind unterschiedlich.² Letztlich drohen Verzerrungen im Datenbestand, die schlimmstenfalls zu Nicht- oder Mehrfachzählungen führen können und die Belastbarkeit der darauf aufbauenden Analysen schwächen könnten.

¹ So könnte es in der Datenlage einen Unterschied machen, ob ein im Land A beheimatetes Unternehmen sein Geschäft im Land B mittels einer Tochtergesellschaft oder einer Betriebsstätte führt.

² So könnten die Betriebsstätten im Land A in den Daten erfasst sein, während die in Land B nicht berücksichtigt werden.

in Deutschland betreffenden Daten strukturell mit den für diese Unternehmen vorliegenden CbC-Daten verglichen. Im Ergebnis wird den entsprechenden Orbis-Daten dabei eine hinreichende Qualität bescheinigt. Ob sich dieser Befund auch uneingeschränkt auf die Orbis-Daten der Unternehmen mit Hauptsitz außerhalb von Deutschland übertragen lässt, kann nur gemutmaßt werden. Restzweifel bleiben, gerade wegen der unklaren Abbildung unterschiedlicher rechtlicher Rahmenbedingungen für ein unternehmerisches Tätigwerden.

Da die Orbis-Daten keine vollständige Abdeckung der Aktivitäten der multinationalen Unternehmen bieten, wendet das ifo Institut auf die einzelnen Werte Hochrechnungsfaktoren an. Diese leitet es aus der AMNE-Datenbank (Activities of Multinational Enterprises) der OECD ab (Fuest et al. 2020, S. 17). Ob sich damit auch die zuvor beschriebenen Verzerrungen bereinigen lassen, bleibt offen.

ifo-Vorgehensweise: Einzubeziehende Unternehmen

Das ifo Institut nimmt bei seiner Analyse an, dass alle Unternehmen mit einem konsolidierten Umsatz von mindestens 750 Mio. Euro den neuen Regeln unter-

worfen werden. Die einzige Ausnahme bilden Unternehmen aus dem Rohstoffsektor, die gänzlich außen vor bleiben (Fuest et al. 2020, S. 19–20).

Auch wenn die OECD hierzu noch keine Festlegungen getroffen hat, erscheint die ifo-Annahme, grundsätzlich alle Branchen einzubeziehen, realistisch. Dass es bei der Definition von ADS- und CFB-Tätigkeiten ganz erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten gibt, ist offensichtlich. Und selbst wenn diese Abgrenzung gelänge, stellt sich die Frage, wie mit Unternehmen umzugehen ist, die nur einen Teil ihrer Umsätze in diesem Bereich erzielen. Eine theoretisch denkbare Segmentbetrachtung erscheint praktisch undurchführbar. Denn es würde nicht genügen, eine solche Betrachtung auf die konsolidierten Ausgangsumsätze zu beschränken. Vielmehr müsste der Segmentgedanke auch bei allen anderen Berechnungsschritten konsequent umgesetzt werden. Die Segmentierung müsste also auf Ebene jedes einzelnen Unternehmensteils erfolgen und dann eine Konsolidierung über die Einzelsegmente durchgeführt werden, wobei die Behandlung von konzerninternen Leistungen zwischen den Segmenten eine offene Frage bliebe. Schon wenn man die Probleme nur andenkt, bestätigt sich die Einschätzung des ifo Instituts, dass nur eine Gesamtbetrachtung möglich ist. Diese Sichtweise dürfte sich absehbar auch auf Ebene der OECD durchsetzen.

Die weitere Annahme einer einheitlichen Umsatzschwelle von 750 Mio. Euro erscheint ebenfalls plausibel. Ein Schwellenwert von 750 Mio. Euro wurde auf OECD-Ebene zumindest andiskutiert. Für eine Festlegung in dieser Höhe spricht auch, dass die OECD-Empfehlungen im Bereich der CbC-Berichte genau diesen Schwellenwert vorsehen. Die Annahme einer einheitlichen Schwelle von 750 Mio. Euro hat für die ifo-Studie aber auch ganz praktische Vorteile. Für Unternehmen dieser Größenordnung ist durch das Vorhandensein der CbC-Berichte die Datenlage für eine Analyse schlicht am besten. Die Höhe der konsolidierten Umsätze eines Konzerns lässt sich aus den Daten vergleichsweise leicht ableiten, indem die Umsätze an Externe (»Revenues unrelated«) aufsummiert werden.

Was ein höherer oder niedrigerer Wert für Deutschland bedeuten würde, lässt sich nicht abschätzen. Es ist nicht einmal klar, ob solch ein stringenter Zusammenhang überhaupt gegeben ist. Denkbar ist auch, dass für Deutschland bspw. eine Schwelle von 1 Mrd. Euro besser ist als eine von 750 Mio. Euro, eine von 1,5 Mrd. Euro hingegen wiederum schlechter als die beiden anderen Beträge. Letztlich kommt es nämlich bei einer Änderung der Umsatzschwelle darauf an, in welchem Marktstaat die Unternehmen, die hinzukommen bzw. herausfallen, ihre Umsätze erzielen und in welchem Land sie gegenwärtig ihre Steuern bezahlen. Dies lässt sich unmöglich pauschal beantworten. Daher ist es nachvollziehbar, dass das ifo Institut diese Frage nicht thematisiert.

ifo-Vorgehensweise: Umfang des neu zu verteilenden Gewinns

Als Basisszenario für seine Analyse nimmt das ifo Institut an, dass der Routinegewinn auf 10% des konsolidierten Unternehmensumsatzes (Profitabilitätsschwelle) festgelegt wird und vom darüberhinausgehenden Residualgewinn 10% neu verteilt werden (Fuest et al. 2020, S. 20, 32).

Im Hinblick auf die Methode zur Ermittlung des Amount A sind die OECD-Überlegungen schon recht klar, so dass die ifo-Annahmen für diesen Mechanismus durchaus belastbar sein dürften.

Aber auch wenn exemplarisch auf Ebene der OECD oft von der »10 über 10«-Regel gesprochen wurde, ist die konkrete Höhe der einzelnen Prozentsätze noch völlig offen. Da dies die zentralen Größen für das Ausmaß der Umverteilung darstellen, ist nicht davon auszugehen, dass sich die verhandelnden Staaten diesbezüglich frühzeitig werden einigen können. Vielmehr bleibt diese Frage den finalen politischen Gesprächen vorbehalten. Wesentlich für die eigene Position dürften die (vermeintlichen) Auswirkungen auf das nationale Aufkommen sein.

Die vom ifo Institut in seinem Basisszenario angenommenen »10 über 10« sind daher nach heutigem Stand in gleichem Maße wahrscheinlich oder unwahrscheinlich wie die alternativ berechneten weiteren acht Varianten »5 über 5«, »10 über 5«, »20 über 5«, »5 über 10«, »20 über 10«, »5 über 20«, »10 über 20« und »20 über 20«.⁶

Aus Sicht der OECD sollen die konsolidierten Jahresabschlüsse die Grundlage für die Berechnung bilden. Der Umsatz und auch der Gesamtgewinn, von dem der Routinegewinn abzuziehen ist, um den Residualgewinn zu erhalten, sollen diesem Rechenwerk entnommen werden. Wie mit den weltweit nicht einheitlichen Rechnungslegungsstandards umgegangen werden soll, ist aber im Detail noch offen. Die ifo-Berechnungen auf Grundlage der CbC-Berichte und der Orbis-Daten scheinen hingegen diese Größen aus den Angaben für die einzelnen Länder/Organisationseinheiten hochzurechnen. Im Hinblick auf die Umsätze dürfte dies zu einem dem konsolidierten Konzernabschluss gleichkommenden Ergebnis führen, wenn – wie bereits dargelegt – nur die Umsätze mit Externen aufsummiert werden. Ob es Unschärfen im Hinblick auf den Konzerngewinn gibt – bspw. durch drohende Doppelerfassungen von Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften – lässt sich von außen nicht überblicken.

Leider verzichtet das ifo Institut auf einen gesonderten Ausweis des geschätzten Umfangs des (weltweit) neu zu verteilenden Gewinns.

ifo-Vorgehensweise: Zuordnung des neu zu verteilenden Gewinns

Auch Deutschland ist Marktstaat und kann daher damit rechnen, einen Teil der neu zu verteilenden Gewinne zugeordnet zu bekommen. Entsprechend der Aufgabenstellung, die Aufkommenswirkungen für Deutschland zu schätzen, musste das ifo Institut daher auch diesen Verteilungsmechanismus abbilden.

In Einklang mit den OECD-Vorstellungen, den Verteilungsschlüssel aus den getätigten Umsätzen abzuleiten, setzt das ifo Institut die vom jeweiligen Unternehmen in einem Staat erzielten Umsätze in Relation zum Gesamtumsatz des Unternehmens (Fuest et al. 2020, S. 18). Dieses Grundprinzip hat die OECD in ihren Papieren vom Oktober 2020 bestätigt.

Die Berechnung wird dadurch erleichtert, dass sich die Analyse auf das deutsche Aufkommen beschränken kann. Es genügt demnach, die Frage zu beantworten, welchen Teil des Amount A Deutschland besteuern darf. Welcher andere Staat wie viel davon bekommt, muss nicht beantwortet werden. Im Ergebnis ist es daher ausreichend, zwischen Deutschland und dem Rest der Welt zu unterscheiden. Leider ist gleichwohl die Datenlage dünn.

Ausgangspunkt für die Berechnung ist der konsolidierte Gesamtumsatz, dessen Herleitung bereits erläutert wurde. Er bildet den Nenner der Verteilungsformel für den Amount A des jeweiligen Unternehmens. Um den Zähler zu erhalten, bedarf es hingegen mehrerer Schritte.

Zunächst greift das ifo Institut auf die Umsätze der Konzerngesellschaften und Betriebsstätten zurück, die in einem Staat belegen sind. Mehrfachzählung durch konzerninterne Umsätze können dabei – auch das wurde schon dargelegt – vermieden werden, indem auf die Umsätze mit Externen (»Revenues unrelated«) zurückgegriffen wird. Dies gewährleistet die zwingend benötigte Kongruenz zum Nenner, der mit den konsolidierten Umsätzen schließlich ebenfalls allein Umsätze außerhalb des Konzerns umfasst.⁷ Entsprechend dem OECD-Gedanken nach Marktpräsenz zu verteilen, erscheint es auch sachgerecht, die konzerninternen Umsätze außen vor zu lassen.

Die Daten sagen aber nur etwas über die Höhe der Umsätze der in einem bestimmten Staat ansässigen Konzernteile aus. Sie geben hingegen keine Antwort auf die Frage, in welchem Staat der Umsatz tatsächlich stattgefunden hat, wo also der Kunde/Abnehmer beheimatet ist. Genau darauf kommt es aber bei der Verteilung des Amount A an.

Um die Aufkommenswirkungen für Deutschland abzuschätzen, lässt sich das Problem aber auf die Frage reduzieren, welcher Anteil der ausgewiesenen

⁶ Einen Überblick über die vom ifo Institut berechneten Varianten gibt Fuest et al. (2020, S. 44, Tab. 1).

⁷ Nur wenn diese Übereinstimmung gegeben ist, beträgt die Summe der länderbezogenen Verteilungsquoten 100%, und es ist sichergestellt, dass der gesamte Amount A – aber auch kein größerer Betrag – zugeordnet wird.

Umsätze jeweils mit in Deutschland ansässigen Kunden/Abnehmern erzielt wurde.

Bsp.:

Für einen deutschen Konzern werden für die Konzernteile im Hauptsitzstaat Deutschland Umsätze von 500 Mio. Euro ausgewiesen. Aus dieser Angabe lässt sich nicht schließen, welcher Anteil der Umsätze auf Kunden in Deutschland und welcher auf Kunden außerhalb Deutschlands (Export aus Deutschland) entfällt.

Im Hinblick auf die belgischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten wird ein Umsatz von 200 Mio. Euro ausgewiesen. Aber auch hier bleibt offen, welcher Anteil der Umsätze auf belgische Kunden und welcher auf Kunden außerhalb Belgiens (Export aus Belgien) – insbesondere auch auf deutsche Kunden (deutscher Import) – entfällt.

Um hier zumindest zu einer groben Abschätzung zu gelangen, greift das ifo Institut auf die STAN-Datenbank (Structured Analysis) der OECD zurück. Sie enthält differenziert nach Wirtschaftszweigen Informationen zu den bilateralen Handelsströmen zwischen insgesamt 80 Ländern und Regionen. Daraus lässt sich für Deutschland im Verhältnis zu jedem anderen in der Datenbank berücksichtigten Staat pro Wirtschaftszweig eine Import- bzw. Exportquote entnehmen. Das ifo Institut greift nun auf die Einstufungen zum Wirtschaftszweig zurück und wendet die entsprechenden Import- und Exportquoten auf die Umsätze an.

Für die deutschen Konzernteile schätzt das ifo Institut so unter Anwendung der deutschen Exportquote, welcher Anteil der Umsätze an im Ausland ansässige Kunden/Abnehmer geht. Die Differenz zum externen Gesamtumsatz dieser Konzernteile stellt dann den Umsatz mit Kunden/Abnehmern dar, die in Deutschland ansässig sind und damit Deutschland einen Anspruch auf einen Teil des Amount A verschaffen. Umgekehrt schätzt das ifo Institut für die nicht in Deutschland ansässigen Konzernteile mit Hilfe der deutschen Importquote im Verhältnis zu diesem Staat den Anteil der Umsätze der an Kunden/Abnehmer in Deutschland geht und damit Deutschland ebenfalls berechtigt, einen Teil des Amount A zu beanspruchen.

Das ifo Institut gibt an, diese Aufteilung für jede einzelne Konzerngesellschaft oder Betriebsstätte vorgenommen zu haben. Dazu bedarf es für jeden einzelnen Konzernteil sowohl Informationen über den Wirtschaftszweig, zu dem er gehört, als auch über die Höhe seines Umsatzes mit Externen.

In den CbC-Berichten der deutschen Konzerne, auf die das ifo Institut in weiten Teilen der Analyse zurückgreift, sind die dafür nötigen Informationen jedoch nicht vollumfänglich enthalten. Zwar nehmen die CbC-Berichte die Wirtschaftszweiguordnung für jede einzelne Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte vor. Die Umsätze der Tochtergesellschaften oder Be-

triebsstätten werden in dieser Quelle jedoch nur als länderweise Summen ausgewiesen. Eine Aufgliederung der Umsätze auf die einzelnen Konzernteile ist auf dieser Grundlage nicht möglich. Damit fehlt es hier an der Größe, auf die die wirtschaftszweigspezifische Import- und Exportquote angewendet werden müsste.⁸ Auch wenn es in der Studie nicht dargestellt wird, lässt sich so schlussfolgern, dass für die Analyse auf andere Daten zurückgegriffen werden musste. Dabei dürfte es sich um die Orbis-Daten handeln, die bezüglich der Konzerne mit Hauptsitz außerhalb von Deutschland, zu denen keine CbC-Berichte vorliegen, ohnehin hätten herangezogen werden müssen. Dass bezüglich der Validität dieser Daten, gerade im Hinblick auf die einheitliche Abgrenzung und Erfassung der einzelnen Organisationseinheiten innerhalb eines Konzerns Unsicherheiten bestehen, wurde bereits ausgeführt. Insbesondere auf diese Aspekte kommt es bei der Umsatzaufteilung jedoch an.

Leider verzichtet das ifo Institut auch an dieser Stelle auf einen Ausweis des Teilergebnisses, also den Anteil am Amount A, der nach seiner Schätzung auf Deutschland entfallen würde.

Die Annahmen, die das ifo Institut im Hinblick auf die Ausgestaltung des Verteilungsmechanismus trifft, erscheinen durchweg plausibel. Auch dass die Datenlage im Hinblick auf den Ort des Kunden/Abnehmers derart dürftig ist, lässt sich nicht dem ifo Institut anlasten. Es hat die vorhandenen Daten bestmöglich genutzt. Gleichwohl bestehen erhebliche Zweifel, ob sich auf dieser Grundlage eine belastbare Aufkommensschätzung für Deutschland vornehmen lässt.

Der erste Kritikpunkt ist die Herleitung der Import- und Exportquoten. Die zugrunde liegenden Daten beruhen auf gesamtwirtschaftlichen Größen. Staatenweise geht die gesamte wirtschaftszweigbezogene Wertschöpfung in die Statistik ein. So ist z.B. im Hinblick auf das Verarbeitende Gewerbe der kleine Handwerksbetrieb ebenso berücksichtigt wie der Milliardenkonzern. Die internationalen Verflechtungen der kleinen Unternehmen sind üblicherweise aber weitaus geringer als die der Großkonzerne. Die im gesamtwirtschaftlichen Schnitt ausgewiesenen Im- und Exportanteile dürften daher die entsprechenden Quoten der Großkonzerne unterzeichnen. Im vorliegenden Kontext finden die Quoten aber allein auf Umsätze von multinationalen Großkonzernen Anwendung. Ob damit eine realistische Abbildung des tatsächlichen Geschehens gelingt, ist zweifelhaft.

Ein zweiter Kritikpunkt wiegt noch schwerer. Die auf die Umsätze der in einem bestimmten Staat ansässigen Konzernteile anzuwendenden Im- und Exportquoten hängen vom Hauptwirtschaftszweig der jeweiligen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte ab. Denkbar ist es aber, dass ein Konzernteil in mehreren

⁸ Auf Basis der CbC-Berichte wäre es allenfalls möglich, auf den Hauptwirtschaftszweig des Konzerns abzustellen und die für diesen Wirtschaftszweig in der STAN-Datenbank ausgewiesenen Import- und Exportquoten auf die länderweisen Summen anzuwenden. Der ganze Konzern würde »über einen Kamm geschoren«.

Branchen tätig ist. Gleichwohl werden die Umsätze bei der Schätzung einheitlich behandelt. Ist ein Konzernteil z.B. in vier Wirtschaftszweigen tätig, kann es sein, dass er einem Wirtschaftszweig zugeordnet wird, in dem er nur 30% seiner Umsätze tätigt.⁹ Da sich Im- und Exportquoten in den einzelnen Wirtschaftszweigen ganz erheblich unterscheiden, droht hier eine beträchtliche Verzerrung der Prognose.¹⁰

Es erscheint ausgeschlossen, dass im späteren »Echtbetrieb« eine Zuordnung aufgrund gesamtwirtschaftlicher Statistiken erfolgen würde. Stattdessen werden wohl die tatsächlichen Umsatzbeziehungen maßgeblich sein. Bezüglich der sich dann ergebenden Aufkommenswirkungen vermag die ifo-Studie kein verlässliches Bild zu zeichnen.

Zu unterstützen ist hingegen die Einschätzung des ifo Instituts zur Frage, welchen Steuersatz Deutschland auf den ihm zugewiesenen Anteil des Amount A anwenden wird. Das ifo-Basisszenario geht von einem Steuersatz von 30% aus, der der Summe aus Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und (einer durchschnittlichen) Gewerbesteuer entspricht (Fuest et al. 2020, S. 26). Auch wenn die gegenwärtige Rechtslage noch Unsicherheiten im Hinblick auf eine potenzielle Belastung des Amount A mit Gewerbesteuer birgt, erscheint diese Einschätzung realistisch. Wenn Deutschland im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung Steuersubstrat abzugeben hat, das gegenwärtig einer Belastung von 30% unterliegt, sollten im Gegenzug auch die bei der Neuverteilung erhaltenen Beträge in entsprechender Höhe besteuert werden.

ifo-Vorgehensweise: Vermeidung der Doppelbesteuerung

Bei seiner Annahme, welche Staaten, denen bisher aufgrund physischer Unternehmenspräsenz Besteuerungsrechte zustehen, welchen Anteil davon mittels Freistellung oder Anrechnung abzugeben haben, um eine Doppelbesteuerung zu verhindern, knüpft das ifo Institut an die Regeln zur Herleitung des Amount A an. Weil sich die Höhe des Amount A als prozentualer Anteil am Residualgewinn ermittelt, unterstellt das ifo Institut, dass eine Freistellung/Anrechnung dann bei den Konzernteilen zu erfolgen hat, die etwas zum Residualgewinn beitragen, und zwar entsprechend des Anteils den sie zum konzernweiten Residualgewinn beitragen (Fuest et al. 2020, S. 32). Entsprechend des ifo-Basisszenarios »10 über 10« bedeutet dies, dass nur Staaten in denen Konzernteile belegen sind, die

eine Profitabilität von mehr als 10% haben, etwas abgeben müssen.

Auch hier kann das ifo Institut wieder auf eine staatenweise Betrachtung verzichten, gilt es doch nur abzuschätzen, welche Besteuerungsrechte Deutschland herzugeben hat. Dabei geht das ifo Institut im Einklang mit der deutschen Abkommenspolitik realistisch davon aus, dass Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung den Weg der Freistellung und nicht den der Anrechnung beschreitet.

Für die in Deutschland ansässigen Teile der Konzerne, deren Hauptsitz sich ebenfalls in Deutschland befindet, ermittelt das ifo Institut eine durchschnittliche Umsatzprofitabilität von 9% (Fuest et al. 2020, S. 33). Diese – im Detail leider nicht dargestellte – Berechnung dürfte auf den CbC-Berichten fußen, denn nur so ist die Einschränkung nachvollziehbar, es handle sich um eine Ermittlung, die (nur) Konzerne mit Hauptsitz in Deutschland berücksichtige.¹¹ Das ifo Institut argumentiert nun, dass diese Konzernteile also im Durchschnitt nichts zum Residualgewinn beitragen (Profitabilitätsschwelle im Basisszenario: 10%). Das bedeute aber, dass Deutschland im Durchschnitt auch keine Besteuerungsrechte abgeben müsse. Das ifo Institut legt weiter dar, dieser Effekt sei entscheidend dafür, dass Deutschland im Basisszenario insgesamt unter Berücksichtigung aller Effekte Steueraufkommen hinzugewinne.

Unklar bleibt leider, ob die ifo-Berechnung die zuvor errechnete durchschnittliche Profitabilität von 9% auf alle Unternehmensteile angewandt hat oder ob bei der Berechnung des abzugebenden Volumens auf eine Einzeldatenanalyse – also eine entsprechend berechnete Profitabilität der einzelnen Konzernteile – abgestellt wurde. Die erste Methode wäre bedenklich, denn dann würde Deutschland im geschätzten Basisszenario für keinen einzigen Unternehmensteil deutscher Konzerne etwas abgeben müssen, obwohl die Profitabilität sicher alles andere als homogen ist. Die Schätzung wäre verzerrt und würde ein für Deutschland viel zu positives Ergebnis zeigen.

Ebenso unklar ist, in welcher Art und Weise das ifo Institut die entsprechende Berechnung für die in Deutschland ansässigen Teile ausländischer Konzerne durchgeführt hat. Wurde einfach auf die durchschnittliche Inlandsprofitabilität der deutschen Konzerne von 9% zurückgegriffen, oder eine gesonderte Berechnung durchgeführt? Im ersten Fall wäre erneut eine für Deutschland zu positive Schätzung die Folge. Außerdem wäre kritisch zu hinterfragen, ob sich der Befund, deutsche Teile deutscher Unternehmen seien tendenziell wenig profitabel, einfach auf die deutschen Teile ausländischer Konzerne übertragen lässt. Ein ausländischer Konzern investiert doch nur in Deutschland, wenn dies für ihn ertragreicher als eine Investition an anderem Orte ist. Eine niedrige Profitabilität deutscher Konzerne in Deutschland könnte

⁹ Beispielsfall: Eine Tochtergesellschaft ist mit folgenden Umsatzanteilen in den vier Branchen A, B, C und D tätig. A 30%, B und C je 25%, D 20%. Dann erfolgt die Zuordnung zum Wirtschaftszweig A, obwohl der Großteil der Umsätze gar nicht in dieser Branche erzielt wird.

¹⁰ Noch größere Verzerrungen hätten sich allerdings ergeben, wenn das ifo Institut im Hinblick auf den maßgeblichen Wirtschaftszweig nicht auf den einzelnen Konzernteil, sondern den Gesamtkonzern abgestellt hätte, wie es bei einem Heranziehen der CbC-Berichte die Folge gewesen wäre.

¹¹ Dafür spricht auch, dass Tabelle 3 in Appendix B der ifo-Studie (Fuest et al. 2020, S.59) als Quelle die CbC-Daten benennt.

doch auch darin begründet sein, dass es diesen Konzernen schwerfällt, wenig profitable Geschäftsteile in ihrem Heimatland abzustoßen. Denkbare Gründe wären Widerstand seitens einer gut organisierten Arbeitnehmerschaft oder politischer Druck.

Insgesamt erweist es sich auch hier als unglücklich, dass das ifo Institut auf einen getrennten Ausweis der fiskalischen Auswirkungen der einzelnen Schritte verzichtet. Ein solcher hätte möglicherweise Rückschlüsse auf die tatsächlich durchgeführten Berechnungen gestattet. Gerade bei dem aus Sicht der Studiersteller für das deutsche Aufkommen entscheidenden Komplex, wäre ein höherer Detailgrad der Darstellung angezeigt gewesen.

Ungeachtet dessen muss die Kritik an der vom ifo Institut angewendeten Berechnungsmethode früher ansetzen.

So naheliegend die Annahme auch ist, das Verfahren zur Ermittlung von Amount A möglichst deckungsgleich bei der Frage der freizustellenden Beträge anzuwenden, so mannigfaltig sind die damit einhergehenden Probleme.

Die Ermittlung von Amount A erfolgt auf Grundlage der konsolidierten Konzernergebnisse. Die Profitabilität eines Konzerns wird anhand des Verhältnisses des konsolidierten Gewinns und der konsolidierten Umsätze gemessen. Möchte man diesen Mechanismus auf die Freistellungsfrage übertragen, gilt es, das zuvor konsolidierte Ergebnis wieder auf die einzelnen Konzernteile aufzuteilen. Genau dies ist aber ausgeschlossen, denn das Ziel der Konsolidierung ist es doch gerade, die einzelnen Teile zu einem Ganzen zusammenzufassen.

Aber auch eine Herleitung auf Grundlage der CbC-Daten »von unten herauf« ist nicht möglich. Das bei den anderen Berechnungsschritten angewendete Verfahren, einfach konzerninterne Umsätze außen vor zu lassen, liefert absurde Ergebnisse wie die folgenden Beispiele verdeutlichen.

Bsp. 1:

Eine Tochtergesellschaft erstellt Vorprodukte und beliefert ausschließlich konzernzugehörige Unternehmen. Werden die konzerninternen Umsätze herausgerechnet, verbleibt ein Umsatz von null. Unabhängig von der Höhe des tatsächlichen Gewinns, wäre die Tochtergesellschaft unendlich profitabel.

Bsp. 2:

Eine Tochtergesellschaft ist für die Endfertigung und den Verkauf am Ende einer sehr langen konzerninternen Produktionskette zuständig. Ihr würde der gesamte Umsatz zugerechnet, mit der Folge einer extrem geringen Profitabilität.

Ebenso wenig zielführend ist es jedoch, bei allen Konzernteilen auf die unkonsolidierten Umsätze – also jeweils den Gesamtumsatz dieses Unternehmensteils – abzustellen. Hier sind Mehrfachzählungen unaus-

weichlich. Die Profitabilität über die einzelnen Konzernteile wäre im Durchschnitt niedriger als die des konsolidierten Konzerns. Es könnte sogar dazu führen, dass kein einziger Konzernteil die Profitabilitätsschwelle überschreitet. Wie soll dann die Freistellung des Amount A bewerkstelligt werden?

Ob das ifo Institut bei seinen Berechnungen Mittel und Wege gefunden hat, diesen Problemen Herr zu werden, lässt sich aufgrund der verdichteten Darstellung nicht einschätzen.

Letztlich kommt es darauf aber auch nicht an, denn die OECD möchte im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung einen von der ifo-Studie abweichenden Weg beschreiten. So macht sie in ihren – nach Erstellung der ifo-Studie – veröffentlichten Papieren vom Oktober 2020 deutlich, dass es nicht möglich ist, für diese Zwecke auf den Mechanismus zur Ermittlung der Höhe des Amount A zurückzugreifen (OECD 2020a, Rz. 558 ff.). Als Begründung führt sie genau die bereits geschilderten Probleme im Hinblick auf das Herunterbrechen des konsolidiert ermittelten Residualgewinns an. Stattdessen skizziert sie ein Verfahren, das abstellt auf die tatsächlichen Tätigkeiten der einzelnen Konzernteile, ihre finanzielle Leistungsfähigkeit und welcher Bezug der jeweiligen Einheit zu den Märkten der Staaten besteht, denen ein Anteil am Amount A zugewiesen wurde.

Damit steht jedoch fest, dass die ifo-Studie die Komponente, die nach eigener Einschätzung maßgeblich dafür ist, ob Deutschland zu den Gewinnern oder Verlierern gehören würde, gänzlich abweichend vom zu erwartenden OECD-Ergebnis modelliert hat. Allein dies sorgt dafür, dass die Analyse in ihrer vorliegenden Form als Grundlage für eine deutsche Positionierung letztlich ausscheidet. Es dürfte zudem kaum möglich sein, ersatzweise den von der OECD stattdessen skizzierten Mechanismus zu quantifizieren, denn dazu sind die Aussagen noch viel zu vage.

Aggregierte Aufkommenseffekte

Neben dem Basisszenario (»10 über 10«) prognostiziert die Studie die Aufkommenswirkungen für andere Werte der beiden Stellschrauben Profitabilitätsschwelle und Umverteilungssatz (Fuest et al. 2020, S. 44, Tab. 1). Leider erfolgt die Darstellung wie bereits kritisiert nur in aggregierter Form. Die Einzeleffekte werden nicht quantifiziert.

In einer Gesamtschau erweist sich – entsprechend der Darstellung bei den einzelnen Berechnungsschritten – die Höhe der Profitabilitätsschwelle als für Deutschland entscheidendes Kriterium. Je höher sie angesetzt wird, desto besser für das deutsche Steueraufkommen. Liegt sie bei mindestens 10%, ist Deutschland in der Studie stets moderater Gewinner. Ursächlich ist aus Sicht des ifo Instituts der modellierte Freistellungsmechanismus. Bei einer hohen Profitabilitätsschwelle muss Deutschland – weil hier die Unternehmensteile nur begrenzt profitabel seien

– vom gegenwärtig besteuerten Volumen wenig abgeben. Gleichzeitig erhält es als vergleichsweise großer Marktstaat einen nennenswerten Anteil am Amount A.

Bei einer niedrigeren Profitabilitätsschwelle ergeben sich nach der ifo-Studie hingegen ganz erhebliche Verluste für Deutschland. Warum ausgerechnet eine Profitabilitätsschwelle von 10% als Basisszenario ins Schaufenster gestellt wird, bleibt unbeantwortet. Unterstellt man, dass alle der neun ausgewiesenen Szenarien gleich wahrscheinlich seien, ergibt sich ein deutlich negativer Erwartungswert.¹²

Die Mängel im Hinblick auf Prognose und Modellierung des Freistellungsmechanismus wurden bereits ausführlich dargelegt. Leider ist es aber auch nicht möglich, aus den Prognosewerten Aussagen abzuleiten, welche Einstellung der Stellschraube Umverteilungssatz für Deutschland günstig wäre. Zu eng sind beide Effekte miteinander verwoben. Wer wenig abgeben muss, präferiert ein hohes Umverteilungsvolumen. Wer viel abgeben muss, ein niedriges. Aber genau zur Beantwortung der Frage, ob Deutschland viel oder wenig abgeben muss, kann die Studie aufgrund der diesbezüglichen Unzulänglichkeiten keine Hilfestellung geben.

Auch die erste von der OECD selbst abgegebene Einschätzung zu den fiskalischen Auswirkungen hilft hier nicht weiter (OECD 2020c, Rz. 154). Sie verzichtet auf eine Aufkommenschätzung auf Ebene der einzelnen Staaten, sondern quantifiziert nur das Umverteilungsvolumen und versucht allenfalls abstrakte Aussagen über potenzielle Wirkungen auf Staatengruppen (Staaten mit hohem, mittlerem oder niedrigem Volkseinkommen, Investmenthubs) zu geben.¹³ Zudem räumt die OECD die Unsicherheiten ihrer Schätzung aufgrund der schwierigen Datenlage ein. Dies sollte zu denken geben, denn wie verlässlich kann dann eine Studie wie die des ifo Instituts ausfallen, die versucht, die Auswirkungen auf einen einzelnen Staat zu quantifizieren?

OECD-VORSCHLAG FÜR EINE EFFEKTIVE GLOBALE MINDESTBESTEUERUNG

Zeitgleich mit der Frage der Neuverteilung der Besteuerungsrechte wird auf Ebene der OECD ein Konzept für eine effektive globale Mindestbesteuerung diskutiert (OECD 2020b). Es soll dann greifen, wenn ein Staat bezüglich der bei ihm ansässigen Teile international tätiger Unternehmen ein bestimmtes und noch festzulegendes Besteuerungsniveau unterschreitet. Ganz vereinfacht ausgedrückt, soll dann den anderen Staaten, die einen Bezug zu diesen Unternehmensteilen haben – beispielsweise Sitzland der Muttergesellschaft

sind –, ein Besteuerungsrecht eingeräumt werden, um so ein Mindestbesteuerungsniveau herzustellen.

Auch im Hinblick auf dieses Instrument mangelt es noch an Festlegungen für die konkrete Ausgestaltung. Gleichwohl schätzt die OECD, das weltweite Steueraufkommen könne durch eine solche Regelung im Zusammenspiel mit der Neuverteilung der Besteuerungsrechte um 50 bis 80 Mrd. US-Dollar steigen.¹⁴ Dies könnte bei den Staaten, die nicht selbst Niedrigsteuerländer sind, Erwartungen wecken, einen Verlust bei der Neuverteilung der Besteuerungsrechte durch einen Gewinn aufgrund der Mindestbesteuerungsregel auszugleichen. Auch für Deutschland könnte sich so ein Gedanke aufdrängen und Bereitschaft erzeugen, bei der Neuverteilung der Besteuerungsrechte Verluste hinzunehmen.

Diesem Gedanken sollte man jedoch nicht nachgehen. Viel wahrscheinlicher als dass Besteuerungsrechte zum Teil von Niedrigsteuerländern auf andere Staaten übergehen, erscheint es doch, dass die Niedrigsteuerländer selbst ihre Steuersätze anheben, um der Vorgabe der Mindestbesteuerung zu entsprechen. Wenn Steuerdumping als Standortfaktor ausscheidet, werden auch diese Staaten Finanzmittel benötigen, um sich auf andere Weise attraktiv für Investitionen zu machen. Warum auch sollten sie anderen Staaten den Steuerzugriff gestatten? So sinnvoll sie auch ist, als Gegenfinanzierung scheidet die globale Mindestbesteuerung aus.

FAZIT

Das im Oktober 2019 vorgelegte OECD-Konzept enthält kaum abschließende Festlegungen. Allenfalls erste Modellstrukturen werden vorgezeichnet. Und selbst wenn sich einzelne Parameter dem Grunde nach als Stellschrauben abzeichnen, sind die dazugehörigen Werte noch völlig offen. Eine Aufkommenschätzung auf dieser Grundlage muss letztlich als Schuss ins Blaue enden. Gleichwohl gelingt es dem ifo Institut in weiten Teilen die doch recht vagen OECD-Vorgaben in realistische Modellszenarien zu überführen.

Trotz aller durchaus geschickten Versuche, Schwächen und Lücken im Datenbestand auszugleichen, bleibt aber auch das Zahlenmaterial für eine belastbare Schätzung unzureichend. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die internationalen Umsatzbeziehungen, auf die es bei der Verteilung des Amount A doch gerade ankommt. Die groben Import- und Exportdaten stellen schlicht keine verlässliche Grundlage für die Abschätzung eines später auf Ebene des einzelnen Konzerns zu rechnenden Verteilungsmechanismus dar. Die Datenproblematik kann man dem ifo Institut aber nicht zur Last legen.

¹² Statt des durchschnittlichen jährlichen Gewinns von 0,6 Mrd. Euro im Basisszenario ergibt sich als Erwartungswert ein durchschnittlicher jährlicher Verlust von 1,6 Mrd. Euro.

¹³ Die OECD gibt zwar an, den einzelnen Staaten Instrumente (Berechnungstools) an die Hand gegeben zu haben, die ihnen individuelle Aufkommenschätzungen ermöglichen sollen. Darüber, ob und wie diese veröffentlicht werden sollen, gab es jedoch kein Einverständnis (OECD 2020c, Rz. 28, 29).

¹⁴ Die OECD gibt an, bei dieser Bezifferung im Hinblick auf den Amount A einen Umverteilungssatz von 20% und verschiedene Schwellenwerte angenommen zu haben, mithin Parameter die deutlich von denen des ifo-Basisszenarios abweichen. Auch dies zeigt, wie offen die Diskussion um die Stellschrauben noch ist (OECD 2020c, S. 15, Tab. 1.1).

Unglücklich ist jedoch, dass ausgerechnet eine für Deutschland vermeintlich positive Modellvariante als Basisszenario ins Schaufenster gestellt wird. Dass sich im Durchschnitt über die Gesamtheit der betrachteten Varianten für das deutsche Steueraufkommen ein negativer Gesamteffekt ergibt, geht leider in der Darstellung fast unter.

Darüber hinaus kritikwürdig ist die Modellierung des Freistellungsmechanismus. Hier begibt sich das ifo Institut auf einen Kurs, der zahlreiche Probleme mit sich bringt. Und es bleibt gleich an mehreren Stellen unklar, ob und wie das ifo Institut konkret diesen Schwierigkeiten begegnet ist. Dass die Studie genau in dem Punkt, den sie selbst als den entscheidenden herausarbeitet, Schwächen aufweist, ist bedenklich. Letztlich spielt dies aber keine Rolle, denn mit ihrem erweiterten Konzept vom Oktober 2020 schlägt die OECD in diesem Bereich einen Weg ein, der von der ifo-Modellierung gänzlich abweicht. Damit ist die Studie in ihrer Gesamtheit faktisch obsolet. Es wäre höchst fahrlässig, wenn Deutschland sie zur Bestimmung der eigenen Verhandlungsposition zu Rate zieht.

Noch im November 2020 äußerte sich das Bundesministerium der Finanzen in Form von Staatssekretär Dr. Rolf Bösinger dahingehend, erste makroökonomische Analysen hätten moderat positive Ergebnisse für Deutschland errechnet.¹⁵ Sollte sich dies tatsächlich auf die ifo-Studie beziehen – diese ist die einzig öffentlich bekannte Aufkommensschätzung für Deutschland – wäre dies höchst bedenklich. Denn zu diesem Zeitpunkt lagen die neuen OECD-Papiere bereits vor, und es hätte klar sein müssen, dass der ifo-Studie die Grundlage entzogen ist. Gleichwohl weiterhin auf die vermeintlich positiven Auswirkungen für Deutschland hinzuweisen, birgt ganz erhebliche Gefahren. So könnten in Deutschland finanzielle Begehrlichkeiten entstehen und damit Stimmen aufkommen, Deutschland solle auf eine möglichst schnelle Einigung drängen. Aber auch von außen könnte Druck auf Deutschland aufgebaut werden, dem Vorliegenden rasch zuzustimmen, wenn man sich doch selbst als Gewinner sehe.

Da eine belastbare Aufkommensprognose nicht möglich erscheint, bietet es sich an, gedanklich einen Schritt zurückzumachen. Das Ziel der Marktstaaten ist eine Ausweitung ihrer Besteuerungsrechte. Dies kann doch nur zulasten der Staaten gehen, denen die gegenwärtigen Regeln einen großen Anteil am Steuersubstrat zuweisen. Und dies sind in einem System, das Wertschöpfung dort verortet, wo physische Präsenz ist, die exportstarken Staaten. Bereits der immer wieder hergestellte Zusammenhang zum (drohenden) Handelskrieg zeigt, dass es im Ergebnis um einen Interessenskonflikt zwischen den Staaten mit einem Handelsbilanzüberschuss und denen mit einem Handelsbilanzdefizit geht. Wie wahrscheinlich ist es daher, dass die Staaten, die das Thema auf die Agenda gehoben haben, ein Ergebnis akzeptieren, bei

¹⁵ »Digitalisierung erfordert eine gerechte Weltsteuerordnung« in der Ausgabe der Börsenzeitung vom 6. November 2020.

dem der Exportweltmeister Deutschland als Gewinner dasteht. Das Argument, dass auch Deutschland Marktstaat ist, wird daran nichts ändern. Um einen plastischen Vergleich zu bringen: In Deutschland würden die Befürworter einer Vermögensteuer auch nicht einem Gesetzentwurf zur Wiedereinführung dieser Steuer applaudieren, der die Albrechts, Schwarzens und Quandts ungeschoren ließe, ungeachtet dessen, wie gut das Werk ansonsten wäre. Es erscheint daher nicht unrealistisch, dass die Marktstaaten nach einer erfolgreichen Einigung auf die Einführung eines Amount A sehr schnell »Nachbesserungen« bei den Berechnungsgrößen wie der Profitabilitätsgrenze fordern würden, da sich die ursprünglichen Parameter als nicht ausreichend erwiesen hätten. Dadurch könnten sich die finanziellen Auswirkungen für Deutschland sehr schnell deutlich verschlechtern.

Auch aktuelle Entwicklungen auf Ebene der Europäischen Union könnten einen Perspektivwechsel erforderlich machen. In den Schlussfolgerungen seiner außerordentlichen Tagung vom 17. bis 21. Juli 2020 fordert der Europäische Rat die Europäische Kommission auf, im ersten Halbjahr 2021 einen Vorschlag für eine Digitalabgabe als EU-Eigenmittel vorzulegen.¹⁶ Dies könnte dahin interpretiert werden, dass der Europäischen Union die Besteuerungsrechte am Amount A eingeräumt werden sollen. Selbst ein großer Markt zu sein, hilft Deutschland dann nicht mehr, weil die zusätzlichen Einnahmen an die EU gingen. Dann würde aus der Neuverteilung für alle Mitgliedstaaten ein Verlustgeschäft, dessen individuelles Ausmaß davon abhängt, wer welchen Teil seiner derzeitigen Besteuerungsrechte abzugeben hat.

Abschließend kann man Deutschland nur raten, im weiteren Prozess allergrößte Vorsicht walten zu lassen und sich tunlichst nicht als potenziellen Gewinner darzustellen.

LITERATUR

Fuest, C., F. Hugger, F. Neumeier und D. Stöhlker (2020), *Nationale Steueraufkommenswirkungen einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten im Rahmen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung*, Studie des ifo Institut, Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, Juni, ifo Institut, München.

OECD (2010), »The OECD Orbis Database: Responding to the Need for Firm-level Micro-data in the OECD«, Statistics Directorate, Working Paper 1/2010, Rz 20.

OECD (2019), *Secretariat Proposal for a »Unified Approach« under Pillar One*, 9 October 2019-12 November 2019, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2020a), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2020b), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2020c), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹⁶ Schlussfolgerungen der Außerordentlichen Tagung des Europäischen Rates vom 17. bis 21. Juli 2020; EUCO 10/20, 21. Juli 2020, Randziffer A 29.