

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 16. Oktober 2023 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung "Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen" (BT-Drucksache 20/8668)

Christoph Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit

Allgemeine Anmerkungen: Ein wichtiger Schritt gegen Steuervermeidung, zu früh um andere Abwehrmaßnahmen zu lockern

Im Koalitionsvertrag verspricht die aktuelle Regierungskoalition sich: „weiter um fairen Wettbewerb zwischen Geschäftsmodellen digitaler Großunternehmen und den lokal verwurzelten Unternehmen“ zu kümmern. Die deutsche Umsetzung einer globalen Mindeststeuer ist dafür ein wichtiger Beitrag und deswegen zu begrüßen. Aber der globale Minimalkonsens von 15 Prozent ist nicht als neue Niedrigsteuergrenze geeignet. Mit einem Mindeststeuersatz von 15 Prozent ist die Ertragsbesteuerung lokal verwurzelter Unternehmen weiterhin mindestens doppelt so hoch wie bei den Steueroasengewinnen der großen Digitalkonzerne. Zusätzlich ergäbe sich für deutsche Eigentümer von Investmentvermögen, die unabhängig von der Mindeststeuer Gestaltungsmodelle über das Ausland nutzen können, bei einer Besteuerung von 15 Prozent und der Abgeltungssteuer ein Steuersatz von etwa 33 Prozent. Das wäre deutlich weniger als bei den Eigentümern der lokal verwurzelten Unternehmen. Schließlich führen die neuen Mindeststeuerregeln schon jetzt zu neuen Gestaltungs- und Steuervermeidungsmodellen. Deswegen ist es zu früh, um bewährte Abwehrmaßnahmen zu schwächen. Stattdessen sollten wünschenswerte Vereinfachungen bei der internationalen Unternehmensbesteuerung und Bürokratieabbau über eine systematische Weiterentwicklung des 2-Säulen-Vorschlags der OECD im Rahmen der BEFIT Initiative der EU und in einer UN Steuerkonvention u.a. über eine konsequente Umsetzung der formelhaften Aufteilung von Besteuerungsrechten erreicht werden.

Zur Mindeststeuer

Der Gesetzesentwurf der Bundesregierung setzt die EU-Richtlinie 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union“ in deutsches Recht um. Dabei orientiert er sich sehr eng an den Vorschlägen der OECD und dem Richtlinien text der EU. Die Mindeststeuer soll EU-weit ab 1. Januar 2024 gelten. Im europäischen Vergleich ist Deutschland bei der Umsetzung einer der Vorreiter. In vielen EU-Staaten hat der Gesetzgebungsprozess gerade erst begonnen. Im globalen Vergleich ist die Umsetzung in Deutschland, aber auch in der EU, weit fortgeschritten.

Die im Gesetzesentwurf vorgesehene Mindestbesteuerung betrifft nur Unternehmen, die in zwei der letzten vier Jahre vor dem jeweiligen Geschäftsjahr einen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro ausweisen. Darüber hinaus sieht der Gesetzesentwurf entsprechend der globalen Absprachen verschiedene vorübergehende und dauerhafte Ausnahmen und Erleichterungen vor. Dazu gehört eine bis zum Geschäftsjahr 2026/2027 gültige Übergangsregel für gemischte Hinzurechnungsbesteuerungsregime – vor allem die US-amerikanische GILTI-Besteuerung (§85), eine bis zum Geschäftsjahr 2027/2028 gültige CbCR-Safe-Harbour Regelung (§81 bis §84) sowie dauerhafte Vereinfachungen für unwesentliche Geschäftseinheiten (§78) und Länder mit anerkannter nationaler Ergänzungssteuer (§77).

Die Bundesregierung rechnet mit Mehreinnahmen von 1 Milliarde Euro im Jahr 2026 bzw. 200 Millionen Euro in der vollen Jahreswirkung. Damit liegen die erwarteten Mehreinnahmen deutlich unter den ursprünglichen Berechnungen der OECD¹ und dem geschätzten Schaden durch Gewinnverschiebung und Steuervermeidung. Sie bewegen sich aber im Rahmen der Erwartungen anderer EU-Staaten² und verschiedener aktueller Schätzungen³. Wesentliche Gründe für die niedrigen Einnahmen sind diesen Analysen zufolge a) die von vielen Steueroasen angekündigte nationale Ergänzungssteuer b) die Substanzausnahmen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns c) der niedrige Mindeststeuersatz, der nach wie vor einen Anreiz bietet, Gewinne aus Deutschland ins niedrig besteuerte Ausland zu verschieben.

Erste empirische Befunde zeigen, dass insbesondere die digitalen Großunternehmen aus den USA trotz der dort bereits 2018 eingeführten Mindeststeuer weiterhin einen wesentlichen Teil ihrer Gewinne in Steueroasen verschieben⁴ und ihren Steuersatz dort zum Teil weiter unter den eigentlich gültigen Mindeststeuersatz drücken⁵. Verschiedene Studien zeigen außerdem, dass die global vereinbarte Mindeststeuer Raum bietet für eine Vielzahl neuer Gestaltungs- und Vermeidungsstrategien sowie für unfairen Steuerwettbewerb.⁶

Bewertung/Empfehlungen:

- Die zügige Umsetzung der internationalen Vereinbarungen und die Einführung einer Mindeststeuer sind prinzipiell zu begrüßen.
- Die Ausnahmen und Vereinfachungen sollten – wie bereits in der Gesetzesbegründung angeführt – laufend evaluiert werden. Insbesondere beim CbCR-Safe-Harbour sollten die Finanzbehörden die Anspruchsberechtigung im Einzelfall entsprechend §76 kritisch überprüfen. Hierzu sollte klar geregelt werden, wann „besondere Gegebenheiten und Umstände“ vorliegen. Anlass für die kritische Überprüfung beim Rückgriff auf länderbezogene Berichte sind die in der Vergangenheit festgestellten Qualitätsmängel und die 2020 auf OECD-Ebene begonnene aber nach wie vor nicht abgeschlossene Überprüfung der technischen Standards für die länderbezogenen Berichte.
- Die Mindeststeuerregeln sollten laufend an Vermeidungsmodelle angepasst werden. Beispielsweise sollte sichergestellt sein, dass hohe Abschreibungen auf immaterielle Güter, die nach

¹ In einer aktualisierten Fassung aus dem [Jahr 2023](#) rechnet die OECD mit globalen Mehreinnahmen von 220 Milliarden US-Dollar, ignoriert aber den Effekt der nationalen Ergänzungsbesteuerung auf die Verteilung der Mehreinnahmen. [Reitz, 2023](#) schätzt die Mehreinnahmen in allen Ländern mit hohem Einkommen zusammen bei einer breiten Einführung der nationalen Ergänzungssteuer auf nur 9 Milliarden US-Dollar, 94,6 Milliarden US-Dollar landen demnach in den Steueroasen, Länder mit niedrigem Einkommen gehen mit 5 Millionen US-Dollar quasi leer aus.

² [Österreich](#) erwartet beispielsweise Einnahmen von 100 Millionen Euro, [Frankreich](#) etwa 1,5 Milliarden Euro.

³ Eine Analyse des ifo-Instituts im Auftrag des BMF ([ifo, 2023](#)) errechnet für die Jahre 2024 bis 2026 mit durchschnittlichen Mehreinnahmen von 1,9 bis 2,2 Milliarden Euro und indirekten Mehreinnahmen durch eine Abnahme der Gewinnverlagerung von 1,5 bis 1,7 Milliarden Euro, weist aber darauf hin, dass diese Schätzungen möglicherweise auf Fehler (z.B. doppelte Erfassung von Gewinnen) und Ungenauigkeiten in den zugrunde gelegten länderbezogenen Berichten zurückgehen könnten und dass diese Fehler genauso wie die breite Einführung der nationalen Ergänzungssteuer die zu erwartenden Mehreinnahmen verringern würden. Auch neue Vermeidungsmodelle sind nicht eingerechnet. Reitz, 2023 errechnet für Deutschland Mehreinnahmen von 2,2 bis 3,3 Milliarden US-Dollar korrigiert aber ebenfalls nicht für die Fehler in der Datengrundlage.

⁴ Sullivan, Martin A. (2023): Big Tech SEC Filings Tell Two Different Stories. In TAX NOTES INTERNATIONAL, VOLUME 109, FEBRUARY 20, 2023

⁵ Eine Möglichkeit dafür sind Abschreibungen auf von steuerbefreiten Tochtergesellschaften erworbene immaterielle Güter in Irland (sogenanntes CAIA BEPS Tool).

⁶ Vergleiche z.B. [Devereux et al, 2022](#)

Auslaufen des Double Irish steuerfrei nach Irland übertragen wurden (sogenanntes CAIA BEPS Tool) die Bemessungsgrundlage für die Mindeststeuer nicht mindern.

- Die internationale Debatte zum Kampf gegen Steueroasen und Gewinnverschiebung sollte fortgesetzt werden. Dabei sollte die Bundesregierung vor allem auf eine Erhöhung des Mindeststeuersatzes, die Abschaffung der nationalen Ergänzungssteuern und die Begrenzung bzw. Abschaffung der Substanzausnahmen drängen und eine OECD-konforme Ablösung der GILTI-Besteuerung nach der Übergangsfrist sicherstellen.

Zu den weiteren Maßnahmen

Neben der Umsetzung der Mindestbesteuerung sieht der Gesetzesentwurf weitere Begleitmaßnahmen, insbesondere die Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung und für die Lizenzschranke vor. Dies begründet der Entwurf als folgerichtige Herstellung von „Gleichlauf“ und mit dem Abbau von Steuerbürokratie. Im Widerspruch dazu kommt eine Expertenkommission des japanischen Finanzministeriums unter weitgehend vergleichbaren Umständen zu dem Schluss, dass eine Anpassung der Niedrigbesteuerungsgrenze weder folgerichtig noch geboten ist. Dies wird damit begründet, dass die Mindeststeuer für Unternehmen unterhalb der Umsatzgrenze von 750 Millionen Euro nicht anzuwenden ist, auf einer anderen Berechnungsgrundlage beruht und andere politische Ziele verfolgt.⁷

Die Hinzurechnungsbesteuerung sorgt dafür, dass in Deutschland ansässige Steuerpflichtige im Ausland erzielte passive Einkünfte zum in Deutschland gültigen Steuersatz versteuern und damit einer mit den Eigentümern lokal verwurzelter Unternehmen vergleichbaren Besteuerung unterliegen. Dies wird durch die globale Mindeststeuer und einen Niedrigbesteuerungsgrenze von 15 Prozent nicht sichergestellt.

Die Lizenzschranke soll die Gewinnverschiebung über Zahlungen für überlassene Rechte erschweren in dem sie unter gewissen Umständen den Abzug in Deutschland untersagt. Bedingung dafür ist neben der Niedrigbesteuerung auch, dass die Niedrigbesteuerung nicht Folge eines OECD-konformen Präferenzmodells – sogenannte Lizenzboxen - ist. Während die meisten Staaten ihre Lizenzboxen in den letzten Jahren an die OECD-Regeln angepasst haben oder dies angekündigt haben, bietet die USA mit der FDII-Besteuerung nach wie vor ein höchstwahrscheinlich nicht OECD-konformes Regime an⁸ und die Mindeststeuer dürfte zur Einführung neuer Modelle und Regimes führen. Zwar hat auch die USA eine Abschaffung der FDII-Besteuerung angekündigt, allerdings steigt der effektive Steuersatz ab 2026 auf 16,4 Prozent. Eine Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze auf 15 Prozent würde damit gerade bei den digitalen Großunternehmen aus den USA den Druck für diese politisch nach wie vor umkämpfte Anpassung der US-Steuerregeln verringern.

Der Gesetzesentwurf rechnet mit Mindereinnahmen von 180 Millionen Euro durch die Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze, davon 150 Millionen Euro bei der Hinzurechnungsbesteuerung und 30

⁷ Vergleiche Masuda, Takato (2023), *Should countries declutter their CFC-Legislation once they adopt the global minimum tax?* Verfügbar unter: <https://kluwertaxblog.com/2023/07/28/should-countries-declutter-their-cfc-legislation-once-they-adopt-the-global-minimum-tax/>

⁸ Für eine Prüfung der Vereinbarkeit mit den OECD-Standards ist das Forum on Harmful Tax Practice der OECD (OECD-FHTP) zuständig (BMF-Schr. v. 5.1.2022, 203). Eine finale Entscheidung zur Unvereinbarkeit der FDII-Besteuerung mit den OECD-Standards findet sich im Bericht des OECD-FHTP nicht. Stattdessen sei das Regime bereits „[i]n the process of being eliminated“ und „[t]he United States has committed to abolish this regime“ (OECD, Harmful Tax Practices – Peer Review Results, 7). Auch das BMF gibt hierzu an, dass die Regelung bislang „noch nicht abschließend geprüft wurde“ (BMF-Schr. v. 6.1.2022, BStBl. I, 103). Im Schrifttum ist eine Anwendung der Lizenzschranke auf das FDII-Regime umstritten wird aber tendenziell befürwortet (statt aller Zinowsky/Ellenrieder, IStR 2018, 131 (141 f.); Pinkernell, IStR 2018, 249 (254 f.); Jochimsen, ISR 2018, 91 (97)).

Millionen Euro bei der Lizenzschranke. Allerdings fehlen hierbei aller Wahrscheinlichkeit zu erwartende Anpassungsreaktionen. Hinzurechnungsbesteuerung und Lizenzschranke sorgen als Abwehrmaßnahmen vor allem dafür, dass Gewinnverschiebung und Steuervermeidung sich nicht lohnt und deswegen nicht stattfindet. Deswegen sind geringe Einnahmen kein Zeichen für eine fehlende Wirksamkeit. Umgekehrt ist zu erwarten, dass nach der Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze neue Gewinnverschiebungs- und Steuervermeidungsanreize entstehen und die Mindereinnahmen über den derzeit absehbaren Mindereinnahmen liegen werden.

In der jetzigen Fassung führt der Gesetzesentwurf insgesamt also möglicherweise sogar zu Mindereinnahmen. Dies ist angesichts der weiterhin hohen Schäden durch Gewinnverschiebung und Steuervermeidung und der aktuellen Haushaltslage unangemessen.

Bewertung/Empfehlungen:

- Die Anpassung der Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung ist nicht folgerichtig und sollte gestrichen werden.
- Die Anpassung der Niedrigbesteuerungsgrenze bei der Lizenzschranke ist nicht folgerichtig und sollte gestrichen werden. Vor einer Abschwächung der Lizenzschranke muss sichergestellt sein, dass es keine wesentlichen nicht OECD-konformen Präferenzregime mehr gibt, insbesondere dass die USA die FDII-Regel abgeschafft hat.
- Darüber hinaus sollte geprüft werden, ob eine Erweiterung der Lizenzschranke – z.B. auf alle nicht OECD-konformen Lizenzboxen unabhängig vom Steuersatz - dazu beitragen kann, Gewinnverschiebung und Steuervermeidung über die bestehenden OECD-Maßnahmen hinaus zu verringern, einen größeren Teil der Gewinne der (digitalen) Großunternehmen mit dem in Deutschland gültigen Steuersatz zu besteuern und damit für einen faireren Wettbewerb und zusätzliche Einnahmen zu sorgen.



Die hier vertretenen Auffassungen geben die Meinung des Verfassers wieder und entsprechen nicht unbedingt dem offiziellen Standpunkt des Netzwerks Steuergerechtigkeit.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit setzt sich für Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten ein und lehnt Geheimhaltungspraktiken ab. Wir unterstützen faire Spielregeln im Steuerbereich und stellen uns gegen Schlupflöcher und Verzerrungen bei Besteuerung und Regulierung und gegen den Missbrauch, der aus diesen folgt. Wir fördern die Einhaltung von Steuergesetzen und lehnen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und all jene Mechanismen ab, die es Vermögenseigentümer*innen und –verwalter*innen ermöglicht, sich aus der Verantwortung gegenüber den Gesellschaften zu stehlen, von denen sie und ihr Wohlstand abhängen. Als zentrales Anliegen lehnen wir Steuer- bzw. Verdunkelungsoasen ab.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit betreibt den Blog Steuergerechtigkeit mit aktuellen Informationen zu Themen der Steuerpolitik. Der Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V. als Trägerverein des Netzwerks ist im Lobbyregister des Bundestags eingetragen unter der Nummer R002719.

Mail: info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Homepage: www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Mitglieder des Netzwerk Steuergerechtigkeit:

Transparency International Deutschland
Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft
Kirchlicher Dienst in der Arbeitswelt (KDA-EKD)
WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung
ver.di – Vereinigte Dienstleistungsgewerkschaft
Global Policy Forum

MISEREOR
Oxfam Deutschland
Attac Deutschland
Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik
Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft (GEW)