

# UNTERNEHMENSBESTEUERUNG IM 21. JAHRHUNDERT

EIN NEUES STEUERSYSTEM INNERHALB DER EU AB 2023



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION HAT MITTE MAI 2021 EINE MITTEILUNG AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT VERÖFFENTLICHT UND EIN FÜNF-PUNKTE-PROGRAMM PRÄSENTIERT, DAS BIS 2023 DIE UNTERNEHMENS- BZW. KÖRPERSCHAFTSBESTEUERUNG INNERHALB DER EU EINHEITLICH REGELN SOLL. DIE GEPLANTEN MASSNAHMEN SOLLEN EINE STABILES, EFFIZIENTES UND FAIRES SYSTEM DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG SCHAFFEN, DIE WIRTSCHAFTLICHE ERHOLUNG NACH DER COVID-19-PANDEMIE UNTERSTÜTZEN, STEUERLICHE HINDERNISSE IM BINNENMARKT ABBAUEN UND DAS UMFELD FÜR EIN NACHHALTIGES WACHSTUM DER EUROPÄISCHEN UNION (EU) FÖRDERN. VORSCHUB ERHÄLT DER VORSCHLAG DURCH DIE VON DEN G7 ANFANG JUNI 2021 ERZIELTE EINIGUNG ÜBER DIE EINFÜHRUNG EINER 15%IGEN GLOBALEN MINDESTSTEUER UND DIE DEN MARKTSTAATEN ZUGESTANDENE MÖGLICHKEIT, 20% JENES GEWINNANTEILS ZU BESTEUERN, DER EINE GEWINNSCHWELLE VON 10% ÜBERSTEIGT. BETROFFEN DAVON SOLLEN IN EINEM ERSTEN SCHRITT NUR GROSSE KONZERNE SEIN.

## 1. EINFÜHRUNG

Am 18. Mai 2021 hat die Kommission der EU (Kommission) eine *Mitteilung über die Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert*<sup>1</sup> veröffentlicht. Darin werden kurz- und langfristige Szenarien skizziert, die eine wirtschaftliche Erholung der Europäischen Union (EU) nach der COVID-19-Krise unterstützen und die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten (MS) sichern sollen. Es geht darum, gerechte und stabile steuerliche Rahmenbedingungen zu schaffen, die nachhaltiges Wachstum fördern, Arbeitsplätze schaffen und sichern und eine offene strategische Autonomie stärken sollen. Unter dem Schlagwort „BEFIT“ („*Business in Europe: Framework for Income Taxation*“) will die Kommission bis 2023 im Binnenmarkt einheitliche Vorschriften für die Körperschaftsteuer (KöSt) vorgeben und die Steuerhoheit zwischen den MS gerecht aufteilen.

Gleichzeitig sollen Verwaltungsaufwand und Befolgungskosten gesenkt, Steuerschlupflöcher geschlossen, Arbeitsplätze

gesichert und Investitionen im Binnenmarkt gefördert werden. Vorbereitend dazu soll im Jahr 2022 ein *Steuer-Symposium* zum Thema „*EU-tax mix on the road to 2050*“ abgehalten werden. BEFIT wird den Vorschlag einer *gemeinsamen konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage* (CCCTB)<sup>2</sup> ersetzen, der als gescheitert zu betrachten ist und von der Kommission zurückgezogen wurde.

Gleichzeitig haben sich die *Finanzminister der sieben wichtigsten Industrienationen (G7)* anlässlich ihres virtuellen Treffens am 4./5. Juni 2021, unter Beteiligung des Internationalen Währungsfonds (IMF), der Weltbank, der OECD, der Eurogruppe und des Financial Stability Board (FSB) darauf geeinigt, die Bemühungen der OECD zu neuen Nexus-Regeln und einer marktorientierten Gewinnverteilung (Pillar I) zu unterstützen, ebenso wie die Vorschläge zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (Pillar II).

## 2. MEGATRENDS ERFORDERN EINEN NEUEN STEUER-MIX

Vor dem Hintergrund einer sich wandelnden Wirtschaft und Gesellschaft, geprägt durch die Alterung der Bevölkerung, den Klimawandel, Umweltzerstörung, Globalisierung und die Veränderung des Arbeitsmarktes hatte die COVID-19-Pandemie eine der schwersten Wirtschaftskrisen in der Geschichte der EU zur Folge. Gleichzeitig hat COVID-19 den bereits vorher bestehenden Trend zur Digitalisierung beschleunigt. Diese Entwicklungen haben wesentliche Auswirkungen auf die bestehenden Besteuerungsgrundlagen und machen es notwendig, über die Zukunft eines effizienten, nachhaltigen und fairen Steuersystems nachzudenken, auch unter Berücksichtigung des Steuer-Mix („overall tax mix“). Derzeit stammen die Steuereinnahmen der 27 MS zu mehr als 50% aus Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträgen. Die Umsatzsteuer hat einen 15%igen Anteil am Steueraufkommen, während Umweltabgaben (6%), Vermögenssteuern (5%) oder Körperschaftsteuern (7%) einen vergleichsweise geringen Beitrag leisten, wobei sich diese Zusammensetzung in den letzten 20 Jahren kaum verändert hat. Die Kommission geht davon aus, dass die Megatrends, wie z.B. die Digitalisierung und die Veränderungen am Arbeitsmarkt diesen Steuermix in Zukunft deutlich verändern werden.

Es müssen die im Vergleich mit anderen Industriestaaten hohen Lohnkosten in der EU gesenkt werden, um die Wettbewerbsfähigkeit zu verbessern und den Arbeitsmarkt post-COVID-19 zu beleben. Umsatz- und Verbrauchssteuern innerhalb der EU haben durch die ständigen Anpassungen nach der Finanzkrise inzwischen einen historischen Höchststand erreicht. In diesem Zusammenhang plädiert die Kommission für die Abschaffung ermäßigter Umsatzsteuersätze und -befreiungen, die häufig das damit angestrebte politische Ziel verfehlen. Vom Verhalten der Steuerbürger abhängige Umwelt- und Gesundheitsabgaben (z.B.: Alkohol-, Tabaksteuern) gewinnen in der EU-Steuerpolitik zunehmend an Bedeutung und könnten nach Ansicht der Kommission zur Gegenfinanzierung einer Lohnkostensenkung herangezogen werden. Auch eine faire und effektive Besteuerung von Kapitalerträgen, die von natürlichen Personen oder von Kapitalgesellschaften erzielt werden, müsse Bestandteil eines zukunftstauglichen Steuer-Mix sein. Gleichzeitig gilt es, Steuerpflichtige und Finanzverwaltung von steuerlichem Verwaltungsaufwand zu entlasten.

## 3. DER WEG ZU EINER NEUEN WELTSTEUERORDNUNG

### 3.1. VORARBEITEN VON OECD UND G20

Die mehr als 100 Jahre alten Grundprinzipien der Aufteilung von Besteuerungsrechten auf Ansässigkeits- und Quellenstaat haben ausgedient. Internationales Steuerrecht kann mit der Realität modernen unternehmerischen Handelns nicht mehr in Einklang gebracht werden. Ein an physische Präsenz anknüpfender steuerlicher Nexus ist im Zeitalter der Digitalisierung anachronistisch und hat zudem neue Möglichkeiten der Steuerplanung und -gestaltung eröffnet.

Um dem zu begegnen haben die Staaten ein *Flickwerk nationaler Abwehrmaßnahmen* geschaffen. Ausgelöst durch die Aufdeckung der Steuertricks multinationaler Konzerne, deren öffentliche Bekanntmachung und die Anprangerung nationaler Steuervorteile auf Basis des Beihilfenverbotes iSd Art. 107 AEUV<sup>3</sup>, wurden durch G20 und OECD seit 2010 Maßnahmen erarbeitet, um „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) zu begegnen, dessen erster Höhepunkt die Veröffentlichung von 15 BEPS-Handlungsempfehlungen im Oktober 2015<sup>4</sup> war, die zum Teil in EU-Richtlinien (z.B.: ATAD I<sup>5</sup>, ATAD II, Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie<sup>6</sup>) übernommen worden sind und damit von den MS umzusetzen waren. Ausgelöst durch den Bericht in BEPS Aktionspunkt 1 zu den *steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung*<sup>7</sup> arbeiten derzeit auf OECD-Ebene 139 Staaten des „Inclusive Framework on BEPS“<sup>8</sup> daran, einerseits durch die Schaffung eines marktorientierten steuerlichen Nexus und einer *partiellen Neuregelung der Gewinnverteilung* die Besteuerung multinationaler Unternehmen auf neue Beine zu stellen („OECD-Pillar I“<sup>9</sup>) und eine globale *Mindestbesteuerung* sicherzustellen (OECD-Pillar II“<sup>10</sup>). Die letzten Versionen der Berichte wurden von der OECD am 14.10.2020 veröffentlicht. Im Laufe des Jahres sollen -unterstützt durch die G7 und voraussichtlich auch durch die G20 - Pillar I und Pillar II verabschiedet werden. Das Ergebnis dieser Arbeiten wird auch die Unternehmensbesteuerung in der EU beeinflussen.

Staaten wie die USA und Großbritannien haben zur nachhaltigen Erholung der Wirtschaft bereits umfassende Reformen ihrer Unternehmensbesteuerung angekündigt. Deshalb bedarf es auch innerhalb der EU eines *stabilen, effizienten und fairen Steuersystems*, das die Steuereinnahmen der MS der EU nachhaltig sicherstellt und gleichzeitig den Aufschwung der Wirtschaft, die den „Green Deal“<sup>11</sup> und die digitale Transformation fördert, Investitionen bewirkt und Arbeitsplätze schafft. So heißt es einleitend in der Mitteilung der Kommission: „EU action on business taxation must be embedded in a comprehensive EU tax agenda. At its heart is the need for a balanced revenue mix, and a tax system guided by the principles of fairness, efficiency and simplicity.“

### 3.2. UNTERSTÜTZUNG DURCH DIE G7

Anlässlich des (virtuellen) Treffens der sieben wichtigsten Industrienationen<sup>12</sup> am 4. und 5. Juni 2021 haben sich die G7 darauf verständigt, die Bemühungen von G20 und des Inclusive Framework der OECD in Zusammenhang zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen, die sich aus Globalisierung und der Digitalisierung der Wirtschaft ergeben, eine globale Mindeststeuer einzuführen, zu unterstützen.<sup>13</sup> Diese soll auf „country by country“-Basis 15% betragen. Werden in einem Staat wie Irland z.B. nur 12,5% KöSt fällig, soll der Differenzbetrag von 2,5% im Ansässigkeitsstaat der Obergesellschaft nacherhoben werden.

Gleichzeitig wurde das Bekenntnis abgegeben, eine faire Lösung zur Aufteilung von Besteuerungsrechten zu finden, indem die größten und profitabelsten multinationalen Konzerne

mindestens 20% jener Konzerngewinne, die eine 10%ige Gewinnschwelle übersteigen, in den Marktsaaten versteuern sollen. Die Anwendung der Regeln der internationalen Unternehmensbesteuerung soll mit der Abschaffung der von vielen Staaten bereits eingeführten Digitalsteuern einhergehen. Im Communiqué der G7 wird auf die Wichtigkeit einer Verabschiedung von Pillar I und Pillar II anlässlich des nächsten Treffens der Finanzminister der G20 und Zentralbankgouverneure hingewiesen. Nach Schätzungen der OECD wären von den neuen Regelungen weltweit etwa 10.000 Unternehmen betroffen. Nach einer Studie der von der EU-Kommission neu eingerichteten *Steuerbeobachtungsstelle*, einer Forschungseinrichtung, zur Unterstützung der EU bei der Bekämpfung von Steuermissbrauch, könnte diese Mindestbesteuerung jährlich mindestens EUR 50 Mrd. in die Kassen der MS spülen. Belgien wäre der größte Profiteuer, mit Mehreinnahmen von EUR 10,5 Mrd., Deutschland mit EUR 5,7 Mrd. und Österreich mit EUR 3 Mrd., die Niederlande bekämen nur 0,9 Mrd. an zusätzlichen Steuern ab.<sup>14</sup>

### 3.3. SICHERSTELLUNG EINER EFFEKTIVEN UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

Eine wirksame Steuereinhebung dient der Finanzierung qualitativer öffentlicher Leistungen, ist Voraussetzung für eine faire Aufteilung der Steuerbelastung zwischen den Abgabepflichtigen, schafft gleiche Rahmenbedingungen für Unternehmen und fördert die Wettbewerbsfähigkeit der EU. Die Kommission geht davon aus, dass den MS jährlich Einkommensteuern *natürlicher Personen in Höhe von EUR 46 Mrd.* verloren gehen und Kapitalgesellschaften Körperschaftsteuern zwischen *EUR 35 und 70 Mrd.* vermeiden. Außerdem würden steuerliche Regelungen einzelner MS zu Aufkommensverlusten anderer Staaten führen, wenn z.B. *Lizenzgebühren und Zinsen* steuerlich unbelastet in Niedrig- oder Nullsteuerländer abfließen können.

Die Kommission betont in ihrer Mitteilung, dass *Unternehmen der digitalen Wirtschaft idR weniger Steuern zahlen als jene, die traditionellen Geschäftsmodellen folgen*, weil die Steuern nicht dort anfallen würden, wo die *wertschöpfenden Aktivitäten* tatsächlich stattgefunden haben. Zusätzlich zu der beabsichtigten Umsetzung von Pillar I auf EU-Ebene soll eine neue, mit internationalen Verträgen (z.B.: Doppelbesteuerungsabkommen, WTO-Abkommen) im Einklang stehende Digitalsteuer eingeführt werden. Die diesbezüglichen Richtlinienvorschläge aus 2018 zur Einführung einer *„Digital Service Tax“*<sup>15</sup> und für einen neuen Besteuerungstatbestand aufgrund einer *„Significant Digital Presence“*<sup>16</sup> sind mangels Einstimmigkeit gescheitert und wurden von der Kommission zurückgenommen.

### 3.4. EIN NEUES KÖST-SYSTEM FÜR DIE EU

Ein System der Unternehmensbesteuerung muss sicherstellen, dass zwischen den einzelnen Unternehmen die *Steuerbelastung fair aufgeteilt* wird und ebenso das Steueraufkommen zwischen den verschiedenen Staaten gerecht zugeordnet wird.

Trotz der Bemühungen Handelshemmnisse innerhalb der EU zu beseitigen, muss sich der international tätige Unternehmer derzeit *mit 27 Steuerrechtsordnungen auseinandersetzen*. Dieses *Flickwerk nationaler Gesetzgebung* bewirkt unnötige Befolgungskosten, die grenzüberschreitende Geschäfte und Investitionen im Binnenmarkt behindern. Das gilt sowohl für Konzerne, aber auch für kleine und mittlere Unternehmen (KMU's), Start-Ups und andere auf Expansion ausgerichtete Betriebe, deren *Verwaltungsaufwand proportional höher* ist. Die Kommission schätzt, dass die „Tax Compliance Costs“ bei großen Unternehmen 2% der bezahlten Steuern betragen, bei KMU's jedoch 30%. Unterschiede nationaler Steuerrechtsordnungen schaffen *Steuerschlupflöcher*, ermöglichen *aggressive Steuerplanungsszenarien*, verhindern Wettbewerbsgleichheit und schaden damit der Wettbewerbsfähigkeit der EU im Vergleich zu Drittstaaten. Es müsse auch verhindert werden, dass ein *Steuersystem unternehmerische Entscheidungen verzerrt*, indem z.B. aufgrund steuerlicher Erwägungen Eigen- durch Fremdmittel ersetzt werden, was eine gesunde Kapitalisierung der durch COVID-19 zum Teil hoch verschuldeten Unternehmen behindert.

Unter Beachtung des *Subsidiaritätsprinzips*<sup>17</sup> sollen sich die Maßnahmen der EU im Bereich der Unternehmensbesteuerung in erster Linie auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen. Begleitet von innerstaatlichen Maßnahmen, wozu die *Bestimmung von Steuersätzen* zählt (die G20 haben eine 15%ige Mindeststeuer vorgeschlagen<sup>9</sup>), Maßnahmen im Bereich der Verwaltung und Rechtsbefolgung oder zielgerichtete Steuerbegünstigungen, wobei die Kommission ihre Bereitschaft erklärt, nationale Reformmaßnahmen *finanziell zu unterstützen*.

Die Mitteilung verweist auch auf die im Bereich der Unternehmensbesteuerung 2018 verabschiedeten *„Tax Avoidance Directives“* ATAD I und ATAD II, die regelmäßige Erweiterung des Anwendungsbereiches der EU-Amtshilferichtlinie (*„Directive on Administrative Cooperation“* – kurz „DAC“), deren achte Anpassung im Entwurf vorliegt, und die Arbeiten der *„Code of Conduct Group on Business Taxation“* der EU, die im Zuge von *„Peer Reviews“* darauf achtet, dass die MS die Prinzipien eines fairen Steuerwettbewerbs einhalten. Verwiesen wird auch auf den Aktionsplan der Kommission für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbastrategie<sup>18</sup> und die Mitteilung zu verantwortungsvollem Handeln im Steuerbereich der EU,<sup>19</sup> worin zur Förderung steuerlicher Transparenz und eine gerechte Besteuerung innerhalb Europas und auf globaler Basis aufgerufen wird.

## 4. REFORM DES INTERNATIONALEN KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHTS

### 4.1 ANNAHME DER G20/OECD-VORSCHLÄGE ZU PILLAR I UND PILLAR II

Die Kommission unterstützt die oben erwähnten Bestrebungen von G20 und OECD zu Pillar I und Pillar II die unter anderem durch den Verzicht der USA auf eine *optionale Anwendung von Pillar I* und den Verzicht auf die ursprünglich geforderte

„Safe Harbour Regel“ eine neue Dynamik gewonnen haben, mit der Aussicht auf eine „consensus based solution“ im Inclusive Framework der OECD bis Mitte 2021.<sup>20</sup> Auch die von den USA angekündigte nationale Steuerreform ist ein wesentlicher Meilenstein, um die in Pillar II vorgeschlagene globale Mindestbesteuerung umsetzen zu können und das Rennen um die niedrigsten Steuersätze („race to the bottom“) zu beenden.

Die Kommission bekräftigt in ihrer Mitteilung, dass die Bestrebungen von G20 und OECD eine pauschale, *formelmäßige Neuverteilung eines Anteils des von großen Konzernen erwirtschafteten Residualgewinns und einer gemeinsamen Definition der Bemessungsgrundlage* mit den Plänen der Kommission zur Neuordnung der Unternehmensbesteuerung im Einklang steht. So heißt es in der Stellungnahme des Rates vom 25.2.2021: „We reiterate our strong preference for and commitment to a global solution on international digital taxation and will strive to reach a consensus-based solution by mid-2021 within the framework of the OECD.“<sup>21</sup>

#### 4.2. UMSETZUNG VON PILLAR I UND PILLAR II IN DER EU

Sobald auf OECD-Ebene Einigung über die Anwendung des Pillar I erzielt wird, soll dessen Anwendung für die Staaten des Inclusive Framework verpflichtend sein. Um eine einheitliche Umsetzung in den MS und auch in jenen Staaten sicherzustellen, die weder der OECD noch dem Inclusive Framework angehören, wird die Kommission einen *Richtlinienvorschlag zur Umsetzung von Pillar I vorlegen*. Gleiches soll für die Umsetzung der in Pillar II vorgesehenen Mindestbesteuerung gelten, wobei allerdings die Wechselwirkungen zwischen der darin vorgesehenen „Income Inclusion Rule“ und der in Art. 7 und 8 ATAD I vorgesehenen Hinzurechnungsbesteuerung zu klären

sein werden. Das sollte auch den Weg für eine Neufassung der *Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie*<sup>22</sup> ebnen, wonach Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren im Konzernverbund nur dann von Quellensteuern befreit werden sollen, wenn diese im Empfängerstaat einer Mindestbesteuerung unterliegen („subject to tax-Klausel“). Ein Problem, das bei Umsetzung von Pillar II allerdings gelöst wäre.

Um auch Drittstaaten mit ins Boot zu holen, soll die Übernahme von Pillar II in den für die Erstellung der „schwarzen Liste“ nicht kooperativer Staaten relevanten Kriterienkatalog aufgenommen werden. Die „schwarze Liste“ dient als Werkzeug, um Staaten zur Einhaltung international anerkannter Grundsätze steuerlichen Wohlverhaltens zu bewegen.<sup>23</sup>

## 5. DIE AGENDA DER EU ZUR UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

### 5.1. DIE FÜNF „ACTION POINTS“

Zur Verbesserung der in den MS der EU bestehenden Steuersysteme und zur Sicherstellung einer fairen und wirksamen Besteuerung, der Förderung von Investitionen und unternehmerischer Initiative kündigt die Kommission die in folgender Tabelle dargestellten *fünf Aktionspunkte („Actions“)* an, die in den nächsten beiden Jahren umgesetzt werden sollen.

### 5.2. VERPFLICHTENDE VERÖFFENTLICHUNG VON STEUERQUOTEN

In Action 1 ist vorgesehen, auf Grundlage einer Richtlinie große, in der EU tätige Unternehmen spätestens bis 2022 dazu zu verpflichten, jährliche ihren *effektiven Körperschaftsteuersatz* (berechnet auf Grundlage der in Pillar II vorgesehenen Methodik) zu veröffentlichen. Der effektive Steuersatz soll

| Zielsetzung  | „Action Point“   | Zeitlicher Rahmen                        |
|--|--|--|
| Sicherstellung einer fairen und wirksamen Besteuerung            | <b>ACTION 1</b><br>Vorbereitung eines Gesetzesvorschlags zur Veröffentlichung der effektiven Steuerquote großer Unternehmen auf Grundlage der in Zusammenhang mit Pillar II von der OECD diskutierten Methodik   | 2022                                     |
|  | <b>ACTION 2</b><br>Vorbereitung eines Gesetzesvorschlags für einheitliche Regelungen zur Neutralisierung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastengesellschaften für steuerliche Zwecke   | 4. Quartal 2021                          |
| Förderung von ertragreichen Investitionen und Unternehmertum     | <b>Action 3</b><br>Verabschiedung einer Empfehlung zur nationalen Verlustverwertung  | Parallel mit der vorliegenden Empfehlung |
|  | <b>Action 4</b><br>Vorbereitung eines Gesetzesvorschlags zur Schaffung eines Freibetrags für den Einsatz von Eigenkapital („Debt Equity Bias Reduction Allowance“ – „DEBRA“)   | 1. Quartal 2022                          |
| Langfristig (neue) Rahmenbedingungen der Unternehmensbesteuerung | <b>Action 5</b><br>Vorbereitung eines Vorschlages für „BEFIT“ („Business in Europe: Framework for Income Taxation“) mit dem Ziel der Vorgabe gemeinsamer steuerlicher Vorschriften und einer gerechteren Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen den Mitgliedstaaten | 2023                                     |



dabei aus dem Verhältnis der *tatsächlichen Steuerzahlungen* zum *unternehmensrechtlichen Gewinn* ermittelt werden. Damit soll für große Unternehmen eine neue, die steuerliche Transparenz fördernde Berichtsricht geschaffen werden.

### 5.3. MASSNAHMEN GEGEN BRIEFKASTENGESELLSCHAFTEN

Action 2 zielt darauf ab, steuerliche Vorteile durch die Nutzung substanzloser oder substanzschwacher - am realen Wirtschaftsleben nicht beteiligter - Briefkastengesellschaften („*shell companies*“) zu neutralisieren. Maßnahmen gegen solche Gesellschaften, die zu Geldwäsche oder aggressiver Steuerplanung genutzt werden, sollen einerseits durch *erweiterte Berichtspflichten* über das Gebaren solcher Gesellschaften gesetzt werden, andererseits durch Maßnahmen, die durch den Bestand und die *missbräuchliche Nutzung* solcher Rechtsgebilde erwirkte Steuervorteile neutralisieren sollen.

Auch durch die Einfügung einer „*Subject-to-tax-Klausel*“ in die *Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie* soll doppelte Nichtbesteuerung vermieden werden. Das *Beihilfenverbot* (Art 107 f. AEUV) soll verstärkt dazu herangezogen werden, um steuerlich bedingte Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der EU zu verhindern. Die EU-Kommission will im vierten Quartal 2021 einen entsprechenden *Gesetzes (Richtlinien-)vorschlag* präsentieren.

### 5.4. VERBESSERUNG INNERSTAATLICHER VERLUSTVERWERTUNG

Während viele MS ihren Unternehmen während der COVID-19-Krise Steuerstundungen gewährt haben, sind die *Möglichkeiten* der Verlustverwertung sehr unterschiedlich geregelt. Neben der vorliegenden Mitteilung beabsichtigt die Kommission, den MS in Action 3 eine Empfehlung zur innerstaatlichen steuerlichen Behandlung von Verlusten zu präsentieren. Damit soll vor allem KMU's geholfen werden, die wirtschaftlichen Folgen der COVID-19 Pandemie zu bewältigen, z.B. durch den Rücktrag der in den CORONA-Jahren 2020 und 2021 erlittenen Verluste auf frühere Zeiträume. Endlich soll auch die *grenzüberschreitende Verlustverwertung* innerhalb der EU geregelt werden.

### 5.5. FREIBETRAG FÜR EIGENFINANZIERUNG

Der Umstand, dass *Zinsen für Fremdkapital* grundsätzlich als *Betriebsausgabe abzugsfähig* sind, hat zur Folge, dass aus steuerlicher Sicht von Unternehmen eine Fremdfinanzierung der Eigenmittelfinanzierung vorgezogen wird. Das kann vor allem in Krisenzeiten zu Überschuldung und Insolvenz führen. Die Eigenfinanzierung von Innovationen wird *pönalisiert*, mit negativen Folgen für die gesamte EU. Um Anreize zur Eigenfinanzierung zu schaffen, beabsichtigt die Kommission im ersten Quartal 2022 den Vorschlag zur Einführung eines *Freibetrages für die Finanzierung durch Eigenmittel* („*Debt Equity Bias Reduction Allowance*“, kurz „*DEBRA*“) zu präsentieren, verbunden mit einer Regelung zur Verhinderung missbräuchlicher Inanspruchnahmen (Action 4).

### 5.6. EIN EINHEITLICHES EU-WEITES KÖRPERSCHAFTSTEUERSYSTEM (BEFIT)

Der von der OECD entwickelte Pillar I bedarf der Umsetzung und Wirksamkeit in bzw. zwischen 139 Staaten des Inclusive Framework mit unterschiedlichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und administrativen Kapazitäten. Ein Grund dafür, dass Pillar I in einem ersten Schritt *nur für wenige große multinationale Konzerne verpflichtend* anzuwenden sein soll. Die Bemühungen zur Schaffung einer neuen Form der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU müssen nach Ansicht der Kommission darüber hinausgehen. Das Fehlen eines gemeinsamen und einheitlichen Systems der Körperschaftsbesteuerung behindere die Wettbewerbsfähigkeit der gesamten EU, würde zu *steuerlich motivierten Investitions- und Finanzierungsentscheidungen* Anreiz bieten und für international tätige Unternehmen erhöhte steuerliche Befolgungskosten bewirken. Damit verbunden sind Wettbewerbsnachteile im Verhältnis zu Mitbewerbern in Drittstaaten.

Unter dem Titel „*Business in Europe: Framework for Income Taxation*“, kurz „*BEFIT*“ beschäftigt sich die Kommission deshalb mit der Schaffung eines EU-weit einheitlichen Körperschaftsteuersystems. Durch BEFIT soll ein einheitliches Regelwerk („*tax rulebook*“) der Körperschaftsbesteuerung innerhalb der EU geschaffen werden, mit folgendem Fokus:

- Schaffung einer einheitlichen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage („*common tax base*“) und
- Gewinnaufteilung zwischen den MS anhand einer Formel („*formulary apportionment*“).

Die EU-Kommission will diesbezüglich auf die Arbeiten der OECD zur teilweisen Neuverteilung von Gewinnen aufbauen (Pillar I) und geht davon aus, dass eine *unionsweit einheitliche Regelung zur Bestimmung der KöSt-Bemessungsgrundlage* eine wesentliche Erleichterung für die in der EU tätigen Unternehmensgruppen mit sich bringen wird, indem damit die Notwendigkeit, sich mit 27 verschiedenen KöSt-Systemen auseinandersetzen, beseitigt wird. Damit soll auch der Weg zu einer *EU-weit einheitlichen KöSt-Erklärung* geebnet sein. Der neue Ansatz soll den noch offenen *Vorschlag zu einer Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)* ersetzen. BEFIT soll bewirken

- dass ein *einheitliches Regelwerk* für in mehreren MS tätige Unternehmensgruppen geschaffen wird und damit die Hindernisse für grenzüberschreitende Investitionen reduziert werden;
- dass sowohl für Abgabepflichtige als auch für die Finanzverwaltung *bürokratischer Aufwand* und *Befolgungskosten* gesenkt werden;
- dass *Steuervermeidung* bekämpft, *Arbeitsplätze* geschaffen, *Wachstum* und *Investitionen* gefördert werden;
- die *Gewinnaufteilung* zwischen den MS vereinfacht wird und
- die KöSt-Einnahmen der MS verlässlicher und vorhersehbarer werden.

### 5.7. FORMELHAFTE GEWINNAUFTEILUNG

Zur Ermittlung der zwischen den MS aufzuteilenden KöSt-Bemessungsgrundlage sollen in einem ersten Schritt die Gewinne der in der EU ansässigen Mitglieder einer multinationalen Unternehmensgruppe in einer einzigen *Steuerbemessungsgrundlage* zusammengefasst werden. Diese soll dann auf Basis einer Formel auf die einzelnen MS verteilt werden und mit dem jeweils *innerstaatlichen KöSt-Satz* besteuert werden (Action 5). Dabei sollen die im jeweiligen Staat erwirtschafteten Umsätze, die genutzten immaterielle Wirtschaftsgüter und der Personaleinsatz Berücksichtigung finden, um eine ausgeglichene Aufteilung des Besteuerungssubstrats zwischen den MS mit unterschiedlichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zu erreichen.

Die *formelhafte Gewinnaufteilung* soll innerhalb der EU für die von BEFIT betroffenen Unternehmensgruppen die Notwendigkeit der Anwendung *komplexer Verrechnungspreisregelungen* auf Grundlage des Fremdverhaltensgrundsatzes beseitigen. Wenngleich die Verrechnungspreisleitlinien der OECD im Zuge des BEPS-Projektes im Jahr 2017 aktualisiert worden sind<sup>24</sup>, seien diese nur schwer anzuwenden und durchzusetzen. Die Arbeiten der OECD zu Pillar I hätten gezeigt, dass die Staaten daran interessiert sind, bezüglich der Aufteilung eines kleinen Anteils der Steuerbemessungsgrundlage einen neuen Ansatz zu finden. Während allerdings Pillar I eine Koexistenz des traditionellen „*arm's length*“-Prinzips mit einer *formelhaften Gewinnaufteilung* vorsieht, soll BEFIT die bestehenden Regelungen für die davon betroffenen Unternehmen innerhalb der EU gänzlich beseitigen. Die Kommission weist darauf hin, dass es in einzelnen Staaten bereits Vorbilder für eine formelhafte Gewinnaufteilung gibt. So z.B.: in den USA, in Kanada und der Schweiz in Zusammenhang mit der Zuteilung der Steuerbemessungsgrundlage zu einzelnen Gebietskörperschaften.

Die Kombination einer formelhaften Gewinnaufteilung mit einem Regelwerk zur unionsweit einheitlichen Ermittlung der KöSt-Bemessungsgrundlage soll ein stabiles Steuersystem schaffen. Wenngleich die in ihrem Kern aus März 2011 stammenden Vorschläge einer CCCTB einen ähnlichen Ansatz verfolgen, soll dieser die seit damals eingetretenen wirtschaftlichen Veränderungen (insbesondere iZm der Digitalisierung) und die aktuellen internationalen Rahmenbedingungen mit berücksichtigen. Vor allem baut BEFIT auf einen Ansatz zur Ermittlung einer Steuerbemessungsgrundlage und deren Verteilung auf, der von 139 Staaten des *OECD Inclusive Framework on BEPS* voraussichtlich noch 2021 verabschiedet werden soll. *Das Bekenntnis der G7 Pillar I und Pillar II bedingungslos zu unterstützen*, hat den Weg hin zu einer neuen Form der internationalen Unternehmensbesteuerung geebnet.

### 6. AUSBLICK

Die Ansage der EU-Kommission, *innerhalb der nächsten zwei Jahre* einerseits ein einheitliches KöSt-System im Binnenmarkt zu schaffen und andererseits die internationale Gewinnaufteilung

– losgelöst vom traditionellen Fremdverhaltensgrundsatz – völlig neu zu regeln ist sehr ambitioniert. Der damit verfolgten Zielsetzung, die Staatskassen nach der COVID-19-Krise (wieder) zu füllen, ein gerechtes und stabiles Umfeld für Unternehmertum zu schaffen, Arbeitsplätze zu erhalten, neue zu schaffen und nachhaltiges Wachstum im Binnenmarkt zu fördern, damit den digitalen Wandel zu berücksichtigen, Steuerumgehung und -vermeidung zu bekämpfen und gleichzeitig den Verwaltungsaufwand zu verringern, kann nichts entgegengehalten werden. Auch die seit längerem diskutierte Einführung einer EU-weiten *Digitalsteuer* zu Gunsten des EU-Haushalts ist zur Verhinderung eines Flickwerks nationaler Regelungen notwendig. Nachdem das Bemühen, eine CCCTB durchzusetzen gescheitert ist und die Richtlinienvorschläge von der Kommission nun zurückgezogen werden, ist BEFIT ein neuer Kraftakt, aufbauend auf die Vorarbeiten der OECD zu Pillar I und Pillar II das KöSt-System innerhalb der EU zu vereinheitlichen. Ob allerdings die zur Verabschiedung von Richtlinien im Steuerbereich gem. 114 Abs. 2 AEUV notwendige Einstimmigkeit erzielt werden kann, bleibt abzuwarten. Sollte die Umsetzung von BEFIT gelingen und von der OECD und G 20 Pillar I und Pillar II verabschiedet und auf EU-Ebene in Richtlinien gegossen werden, wird es genauer Regelungen des Zusammenwirkens dieser *verschiedenen Ansätze zur Schaffung einer neuen Weltsteuerordnung* bedürfen. Viele Fragen sind nach wie vor offen (z.B.: Ermittlung der Bemessungsgrundlage, Berücksichtigung von Verlusten, etc.) Ob damit auch das Ziel verwirklicht werden kann, die Kosten steuerlicher Rechtsbefolgung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen zu reduzieren, ist angesichts zusätzlicher Offenlegungs- und Berichtspflichten und eines völlig neuen Systems der Gewinnaufteilung allerdings zu bezweifeln. ■

- 1 European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Business Taxation for the 21<sup>st</sup> Century, Brussels 18.5.2021, COM (2021) final (idF als "Communication" zitiert).
- 2 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685 final und COM(2016) 683 final v. 25.10.2016.
- 3 Bendlinger, Die EU-Kommission beißt in den sauren Apfel, SWI 2020, 394 (394 ff.); Bendlinger, Europäisches Gericht entscheidet für Apple, WT 4/2020, 256 (256 ff.).
- 4 Ein Überblick zu den 15 BEPS-Actions findet sich in: *OECD (2013)*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.
- 5 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABI L 193/1 v. 19.7.2016 (ATAD I); Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABI L 144/1 v. 7.6.2017 (ATAD II).
- 6 Z.B. Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates v. 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABI L 146/8 v. 3.6.2016 (betrifft CbC-Reporting); Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates v. 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABI L 139/1 v. 5.6.2018 (betrifft die Meldepflicht „aggressiver“

- Steergestaltungen).
- 7 OECD (2015), Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnisse 2014.
  - 8 <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.
  - 9 OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
  - 10 OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
  - 11 Anlässlich der Weltklimakonferenz im Jahr 2019 in Madrid hat die EU ihren europäischen „Green Deal“ angekündigt und sich zum Ziel gesetzt, Europa bis 2050 zum weltweit ersten klimaneutralen Kontinent zu machen.
  - 12 Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Italien, Japan, Kanada, Japan.
  - 13 G7 UK 2021, Gz Finance Ministers & Central Bank Governors Communiqué, 5 June 2021, United Kingdom, Pkt. 16.
  - 14 Statistik der von der EU-Kommission eingerichteten „Steuerbeobachtungsstelle“. Diese Forschungseinrichtung wurde an der Paris School of Economics angesiedelt und soll unter anderem neue Ideen zur Bekämpfung der Steuervermeidung entwickeln und die internationale Debatte mit Spitzenforschung über Besteuerung in einer globalisierten Welt voranbringen.
  - 15 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen v. 21.3.2018, COM(2018), 148 final.
  - 16 Vorschlag für eine RL zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz v. 21.3.2018, COM (2018), 147 final.
  - 17 Aufgrund des in Art. 5 Abs. 3 AEUV geregelten *Subsidiaritätsprinzips* wird die Union in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig, sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen von den Mitgliedstaaten weder auf zentraler noch auf regionaler oder lokaler Ebene ausreichend verwirklicht werden können, sondern vielmehr wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen *auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind*.
  - 18 Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, Brüssel 15.7.2020, COM(2020) 312 final.
  - 19 Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich der EU und darüber hinaus, Brüssel 15.7.2020, COM(2020) 313 final.
  - 20 Im Überblick: Anderwald, Vom Ansässigkeitsstaat zum Marktstaat – der Vorschlag der OECD zum Paradigmenwechsel der internationalen Unternehmensbesteuerung, SWI 2021, 248 (248).
  - 21 Statement of the Members of the European Council, Brussels 25 March 2021 (OR.en), SN 18/21, 5.
  - 22 Aktuelle Fassung: Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten, ABI L 157/49 v. 26.6.2003.
  - 23 Bendlinger, Die EU legt Steueroasen trocken, WT 2/2021, 122 (122 ff.).
  - 24 OECD (2018), Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017.