

Unternehmensbesteuerung in der digitalisierten Wirtschaft

Januar 2020

Seite 1

Derzeit werden auf Ebene der OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) verschiedene Ansätze zur Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung erarbeitet. Ausgangspunkt hierfür sind Diskussionen über die Besteuerung internationaler „Digitalkonzerne“. Die nun vorliegenden Konzepte der OECD gehen jedoch über digitale Geschäftsmodelle weit hinaus und betreffen sämtliche international tätigen Unternehmen. Hieraus resultiert ein nicht unerhebliches Risiko, dass die Bemühungen um einen internationalen Besteuerungskonsens ergebnislos beendet werden könnten.

1. Status Quo der internationalen Unternehmensbesteuerung

- Nach international anerkannten Grundsätzen haben Unternehmen ihren Gewinn in dem Staat zu versteuern, in dem ihre Wertschöpfung stattfindet. Die Wertschöpfung beruht im Wesentlichen auf Forschung und Entwicklung, Produktdesign und der Schaffung immaterieller Wirtschaftsgüter (z.B. Urheber- oder Markenrechte). Zur Besteuerung der Wertschöpfung sind alle Staaten berechtigt, in denen sich ein physischer Anknüpfungspunkt des zu besteuernenden Unternehmens findet. Digitale Geschäftsmodelle kommen vielfach ohne eine solche physische Präsenz aus.
- Politik und Öffentlichkeit fordern zunehmend, denjenigen Staaten mehr Besteuerungsrechte einzuräumen, in denen ein Produkt oder eine Leistung verkauft oder verbraucht wird (Marktstaaten), ohne dass das leistende Unternehmen in diesen Marktstaaten einen physischen Anknüpfungspunkt hat. Hierauf zielen auch die aktuellen Vorschläge der OECD ab. Allerdings sollen nach diesen Vorschlägen Besteuerungsrechte für Marktstaaten auf alle Geschäfte mit Endverbraucherbezug („consumer facing business“) ausgeweitet werden. Damit würde auch außerhalb der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle die Orientierung an der Wertschöpfung weitgehend aufgegeben. Es ist zu erwarten, dass damit exportstarke Staaten wie Deutschland Besteuerungsrechte an andere Staaten abgeben müssen.
- Ergänzend zur Neuverteilung von internationalen Besteuerungsrechten schlägt die OECD die Einführung eines Mindestniveaus für die internationale Unternehmensbesteuerung vor, um grenzüberschreitende Steuergestaltungen unattraktiv zu machen.
- Nicht alle Staaten wollen die Ergebnisse der OECD-Diskussionen abwarten und haben daher bereits Sondersteuern für digitale Geschäftsmodelle eingeführt (z.B. Frankreich, Österreich) oder planen dies (z.B. Großbritannien, Spanien).

Bitkom
Bundesverband
Informationswirtschaft,
Telekommunikation
und Neue Medien e.V.

Thomas Kriesel
Bereichsleiter Steuern,
Unternehmensrecht & -finanzierung
T +49 30 27576-146
t.kriesel@bitkom.org

Albrechtstraße 10
10117 Berlin

Präsident
Achim Berg

Hauptgeschäftsführer
Dr. Bernhard Rohleder

2. Ziele der internationalen Unternehmensbesteuerung

- **Keine Doppelbesteuerung:** Unternehmen mit grenzüberschreitenden Aktivitäten in mehreren Ländern unterliegen dem Risiko, dass die involvierten Staaten kein einheitliches Verständnis über Aufteilung und Besteuerung des von den Unternehmen erzielten Gewinns haben. Es kann daher dazu kommen, dass der Gewinn dieser Unternehmen in mehreren Staaten der Besteuerung unterworfen wird. Doppel- oder sogar Mehrfachbesteuerung ein- und desselben Gewinns ist die Folge. Eine Doppelbesteuerung senkt die Wettbewerbsfähigkeit der betroffenen Unternehmen, behindert den internationalen Handel sowie internationale Investitionen und schwächt das Wirtschaftswachstum. Eine Doppelbesteuerung wird am ehesten vermieden, wenn den Staaten einzelne Einkunftsquellen exklusiv zur Besteuerung zugewiesen werden (Freistellungsmethode).
- **Keine Substanzbesteuerung:** Das deutsche Grundgesetz gibt Besteuerungsprinzipien wie die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das Nettoprinzip vor, die auch für die Besteuerung grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit zwingend zu beachten sind. Aufgrund dieser Prinzipien sind Verluste aus einer Geschäftstätigkeit und Betriebsausgaben steuermindernd zu berücksichtigen. Auch darf die Steuerlast für eine unternehmerische Aktivität nicht höher sein als der erzielte Gewinn (Verbot der konfiskatorischen Besteuerung). Danach soll ein ertragsteuerlicher Zugriff des Staates unterbleiben, wenn ein Unternehmen tatsächlich keine Gewinne erwirtschaftet und die Besteuerung in die Substanz des Unternehmens eingreifen würde. Die ursprünglich von der EU-Kommission vorgeschlagene und nun in mehreren Ländern eingeführte sog. Digital Services Tax verstößt eklatant gegen diese Grundsätze. Denn als umsatzbasierte Abgabe führt sie zu einer Besteuerung ohne Ansehung eines tatsächlich erzielten Gewinns. Außerdem wird sie in verschiedenen Ländern nach unterschiedlichen Voraussetzungen erhoben und ist nicht zwingend auf andere Steuern anzurechnen.
- **Rechts- und Planungssicherheit:** Für Unternehmen ist Rechtssicherheit im Steuerrecht und die Vorhersehbarkeit steuerlicher Belastungen ein hohes Gut. Es sind daher klare und eindeutige Regeln erforderlich, die für multinationale Unternehmen unzweifelhaft erkennen lassen, in welchen Staaten sie welche Steuerzahlungen zu leisten haben.
- **Reduzierung des Befolungsaufwands:** Angesichts der immensen Komplexität des Steuerrechts müssen Vereinfachung und Reduzierung des administrativen Aufwands Ziele einer jeden Steuerreform sein. Nach ihrem derzeitigen Konzept möchte die OECD aber neue Besteuerungsregeln schaffen, die zusätzlich zu existierenden Vorschriften Anwendung finden sollen. So wird z.B. die Gewinnermittlung komplexer, um eine Umverteilung von Besteuerungsrechten zu ermöglichen: der Gewinn soll in einen Routineanteil und einen Residualanteil aufgespalten werden. Während der Routineanteil nach bisher geltenden Vorschriften ermittelt und verteilt werden soll, wären für den Residualgewinn ganz neue Ermittlungs- und Aufteilungsvorschriften anzuwenden. Über Vereinfachungen an dieser Stelle und über den Anwendungsbereich dieses zusätzlichen

Konzepts zur zwischenstaatlichen Gewinnallokation sollte nochmals intensiv nachgedacht werden. In den letzten Jahren sind die steuerlichen Reportingpflichten der Unternehmen bereits extrem gestiegen. Weitere administrative Lasten müssen vermieden, zumindest stark eingeschränkt werden, und zwar durch Berücksichtigung landesweiter und weltweiter Umsatzschwellen (z.B. 750 Mio. Euro).

- **Gleichmäßigkeit der Besteuerung:** Vergleichbare wirtschaftliche Aktivitäten müssen nach gleichen Maßstäben besteuert werden. Ansonsten würde es zu ungerechtfertigten Diskriminierungen einzelner Branchen oder Geschäftsmodelle kommen. Es widerspricht diesem Grundsatz nicht zwingend, besondere Regelungen für die zwischenstaatliche Aufteilung von Besteuerungsrechten für Einkünfte aus digitalen Geschäftsmodellen einzuführen, solange der Grundsatz der Einmalbesteuerung von Einkommen gewahrt und eine Integration in das bestehende Ertragssteuerrecht erhalten bleiben (keine Doppelbesteuerung). Allerdings sind für solche Sonderregeln Abgrenzungsschwierigkeiten zu erwarten, da sich digitale Geschäftsmodelle nicht völlig trennscharf von anderen Einkunftsquellen abgrenzen lassen und sich letztlich alle Unternehmen für die Digitalisierung öffnen müssen, um wettbewerbsfähig zu bleiben. Insoweit lässt sich den Besonderheiten digitaler Geschäftsmodelle nur in einer Weise Rechnung zu tragen, die aus Sicht der Bitkom-Mitgliedsunternehmen nicht unbedingt technisch zutreffend ist, aber der öffentlichen Meinung entgegenkommt, die einen „gefühlten“ Besteuerungsanspruch der Marktstaaten bei digitalen Geschäftsmodellen stärken will. Um der Gleichmäßigkeit der Besteuerung näher zu kommen, wäre nur ein international einheitlich festgelegtes Kriteriengerüst akzeptabel, das nicht durch unilaterale Maßnahmen überschritten werden darf. Darum bemüht sich aber gerade die OECD.

3. Notwendige Umsetzungsmaßnahmen

- **Weltweiten Konsens erzielen:** Ein Mehrwert ergibt sich aus neuen Besteuerungsregeln für die internationale Unternehmensbesteuerung nur, wenn die oben genannten Ziele und die Maßnahmen zu ihrer Umsetzung international abgestimmt sind und von allen Staaten (einschließlich den USA) einheitlich umgesetzt und streng eingehalten werden. Daher haben die Bitkom-Mitgliedsunternehmen ein besonderes Interesse daran, dass die Bemühungen des Inclusive Framework von inzwischen über 130 Staaten um eine global abgestimmte und damit verwaltungseffiziente ertragsteuerliche Lösung, die Doppelbesteuerung vermeidet, erfolgreich abgeschlossen werden. Eine rechtssichere und bindende Umsetzung lässt sich am ehesten erreichen durch eine multilaterale Vereinbarung, die keine zusätzlichen Optionen für einzelne Staaten eröffnet. Eine einmal abgestimmte OECD-Regelung muss für alle Staaten in gleicher Weise gelten und weitere unilaterale Maßnahmen wirksam ausschließen.
- **Neuordnung von Besteuerungsrechten fokussieren:** Aus Sicht der Bitkom-Mitgliedsunternehmen haben sich die herkömmlichen Prinzipien der zwischenstaatlichen Aufteilung von Besteuerungsrechten bewährt und können auch den neuen Her-

ausforderungen einer digitalisierten Wirtschaft gerecht werden. Allerdings ist in der öffentlichen Diskussion ein großer Druck entstanden, die Besteuerung von Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen neu zu ordnen, um einen Ertragssteuerzugriff auf diese Geschäftsmodelle auch für die Länder abzusichern, in denen diese Unternehmen keine physische Präsenz haben. Der aktuell von der OECD vorgesehene Anwendungsbereich für die neuen Regeln geht jedoch deutlich zu weit. Danach sollen die Regeln zur Neuverteilung der Unternehmensgewinne mit entsprechendem hohen zusätzlichen Aufwand für die Gewinnermittlung in allen Geschäftsbeziehungen mit Endkundenbezug („consumer facing business“) gelten. Sie würden dann auch solche Fälle erfassen, in denen wegen massiver physischer Präsenz vor Ort der Marktstaat schon nach bisherigen Grundsätzen umfassenden Steuerzugriff hat. Im Gegenzug denkt die OECD darüber nach, durch Definition von „carve-outs“ bestimmte Branchen wieder aus dem Anwendungsbereich auszunehmen. Dieses Vorgehen ist widersprüchlich. Stattdessen sollte der Anwendungsbereich von vornherein auf die Geschäftsmodelle begrenzt werden, die von den in mehreren Staaten isoliert eingeführten Digital Services Taxes erfasst werden. Dies hätte mehrere Vorteile. Isolierte nationale Vorschriften in diesem Bereich würden durch eine weltweit harmonisierte Regelung ersetzt. Doppelbesteuerungen durch die Erhebung von digitalen Sondersteuern zusätzlich zu allgemeinen Ertragsteuern würden beseitigt. Eine Substanzbesteuerung durch Digital Services Taxes, die infolge der Umsatzabhängigkeit dieser Steuer bei niedrigen oder negativen Renditen eintritt, würde verhindert. Der Widerstand einiger Staaten (insbesondere der USA) könnte reduziert und damit ein Scheitern des OECD-Projekts abgewendet werden.

- **Effiziente Mechanismen zur Streitvermeidung und Streitbeilegung einführen:** Auch bei einvernehmlicher Umsetzung der OECD-Vorschläge ist mit einer Zunahme von Streitigkeiten z.B. über die Begründung des Anwendungsbereichs, über die korrekte Ermittlung und Verteilung des steuerbaren Gewinns, die angemessene Zuweisung von Verlusten oder die Bestimmung des Mindeststeuerniveaus zu rechnen. Diese Streitigkeiten dürfen nicht zu Lasten der Unternehmen gehen. Daher müssen für die Anwendung allgemein verbindliche Auslegungsvorgaben geschaffen werden, aus denen sich z.B. eindeutig entnehmen lässt, ob ein bestimmtes Geschäftsmodell von den Vorschriften erfasst wird oder nicht. Die Unternehmen müssen verfahrensrechtliche Instrumente an die Hand bekommen, mit denen sie möglichst rasch – am besten im Vorhinein wie bei der verbindlichen Auskunft – Sicherheit darüber erhalten, wie hoch ihre Steuerbelastung ist und wo die Steuern zu entrichten ist. Die bestehenden Instrumente zur Streitvermeidung (Verständigungsverfahren, Schiedsverfahren) müssen gestärkt und ihre Entscheidungen verbindlich gemacht werden.
- **Ausländische Digitalsteuern bei deutscher Besteuerung anrechnen:** In Deutschland ansässige Digitalunternehmen werden zunehmend mit neuen ausländischen Digitalsteuern konfrontiert. Um insoweit eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, müssen diese Digitalsteuern auf die inländische Steuerschuld der Unternehmen angerechnet werden.

- **Verluste berücksichtigen:** Bisher hat sich die OECD vor allem mit der Besteuerung von Gewinnen in multinationalen Konzernen beschäftigt. Die Besteuerung muss aber die wirtschaftliche Realität der Unternehmen im Ganzen nachvollziehen und daher auch Verluste aus grenzüberschreitenden Aktivitäten steuermindernd berücksichtigen. Insbesondere die derzeit sehr erfolgreichen digitalen Geschäftsmodelle hatten bei Markteintritt teilweise sehr hohe Anlaufverluste zu überwinden.
- **Viele noch offene Fragen klären:** Die bisher vorgelegten Konzepte der OECD lassen viele drängende Fragen offen. Dies gilt z.B. für den Anwendungsbereich der neuen Regelungen, zum Verfahren der Steuererhebung, zur Bestimmung des aufzuteilenden Gewinns (bisher gibt es international keine einheitlichen Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung), zur Verteilung von Verlusten in multinationalen Konzernen oder zur Bestimmung eines angemessenen Mindestbesteuerungsniveaus. Diese Unklarheiten dürfen nicht zu Lasten der Unternehmen gehen und müssen vor einer verbindlichen Umsetzung der Konzepte bereinigt werden.
- **Zeitdruck vermindern:** Die bisher diskutierten Änderungen des internationalen Besteuerungssystems sind sehr komplex und vielschichtig. Das neu zu schaffende System muss aber widerspruchsfrei und international abgestimmt sein. Vor dem Hintergrund der vielen noch ungeklärten Fragen sind die bisherigen Zeitvorgaben für das OECD-Projekt kaum einzuhalten. Es sollte aber Qualität vor Schnelligkeit gehen, da die neuen Besteuerungsregeln weltweit gelten sollen. Darüber hinaus sollten zunächst die Auswirkungen der erst vor wenigen Jahren beschlossenen Modifizierungen der Wertschöpfungsbeurteilung sowie die vielfach noch in der nationalen Implementierung befindlichen Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuergestaltungen (BEPS 1.0) evaluiert werden, bevor neue, in den Auswirkungen kaum absehbare Mechanismen zur Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle eingeführt werden.

4. Daten und Fakten

- Deutschland ist ein Hochsteuerland: mit einem **effektiven Durchschnittssteuersatz von 22,2 Prozent** nahm Deutschland 2018 in einem Vergleich der steuerlichen Standortattraktivität für digitale Geschäftsmodelle von 33 betrachteten Ländern den **letzten Platz** ein.¹ Die Investitionsbedingungen für solche Geschäftsmodelle in Deutschland sind daher wenig attraktiv.
- Das Aufkommen aus der **Besteuerung von Unternehmen** (gemessen als Anteil des BIP) ist in der EU seit der Finanz- und Wirtschaftskrise **gestiegen**, obwohl die durchschnittlichen Steuersätze für die Unternehmenssteuern gleichzeitig leicht gesenkt wurden.² Die Digitalisierung der Wirtschaft führt also nicht zu Steuereinbußen.

¹ ZEW / Universität Mannheim / pwc: [„Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle“, Dezember 2018](#), S. 73

² [Taxation Trends in the European Union, 2019 Edition](#), S. 40 - 43

- Die **Anzahl der Streitigkeiten wegen Doppelbesteuerung** von Unternehmen aufgrund von Unklarheiten und Inkonsistenzen bisher geltender Vorschriften zur Internationalen Unternehmensbesteuerung ist zwischen 2017 und 2018 **um 20 Prozent gestiegen**. Die **Verfahrensdauer** für die Beilegung von Streitigkeiten über Verrechnungspreise betrug 2018 durchschnittlich **33 Monate**, in Einzelfällen bis zu 66 Monaten.³

³ Vgl. [OECD-Statistik zur „mutual agreement procedure \(MAP\)“](#)