



Grundsätze, Zweifelsfragen und Konsequenzen von Pillar 1

Prof. Dr. Guido Förster, HHU Düsseldorf

A. Einführung

B. Grundsätze von Pillar 1

C. Zweifelsfragen

1. Zusammenhang von Pillar 1 und Pillar 2
2. Technische Fragen
3. Rechtssicherheit

D. Konsequenzen

E. Fazit

- Erklärung des Inclusive Framework on BEPS der OECD und der G20 (IF) vom 8.10.2021 über Zwei-Säulen-Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung haben inzwischen 137 der 140 Mitgliedstaaten zugestimmt.
 - Pillar 1: Umverteilung von Besteuerungsrechten (ca. 125 Mrd. USD p.a.).
 - Pillar 2: Sicherstellung einer weltweiten Mindestbesteuerung.

1. Inhalt und Zeitplan (1)

■ Amount A

- Marktstaaten erhalten zusätzliche Besteuerungsrechte am Residualgewinn.
- Verbindliches und verpflichtendes Streitbeilegungsverfahren (“Tax Certainty”).

■ Abschaffung aller Digital Services Taxes (DST), Verbot der Neueinführung und Moratorium im Übergangszeitraum.

■ Amount B

- Vereinfachte und standardisierte Ermittlung von Fremdvergleichs-Preisen für Routine-Marketing- und -Vertriebsaktivitäten.

1. Inhalt und Zeitplan (2)

- Umsetzung von Amount A und Abschaffung der DST durch Multilaterales Abkommen (**MLC**).
- Entwicklung des MLC und eines Kommentars sowie von Model Rules zur Umsetzung des Amount A in nationales Recht und eines Kommentars durch Task Force on the Digital Economy (TFDE).
- Beides soll im Frühjahr 2022 erledigt sein.
- Ratifizierung des MLC: Mitte 2022.
- Inkrafttreten des MLC: In 2023.

2. Persönlicher Anwendungsbereich

- Amount A
 - MNU mit Umsatz > 20 Mrd. € p.a. und Umsatzrentabilität > 10%, berechnet nach Durchschnittswerten.
 - OECD: betrifft ca. 100 Unternehmen weltweit (D: 4-8 Unternehmen).
 - Begrenzung auf ADS und CFB entfallen.
 - Ausnahmsweise Segmentierung (z.B. Amazon Web Service).
 - Absenkung der Umsatzschwelle auf 10 Mrd. € nach 7-8 Jahren.
 - Ausnahme: Rohstoffgewinnung, regulierte Finanzdienstleistungen.
- Abschaffung aller DST gilt für alle Unternehmen, nicht nur große und profitable MNU.

3. Umverteilung von Besteuerungsrechten (1)

- Amount A neben der transaktionsbezogenen Gewinnabgrenzung auf der Grundlage von VP anzuwenden.
- Stufe 1: Transaktionsbezogene Gewinnabgrenzung auf der Grundlage von VP bzw. der Betriebsstättengewinnermittlung.
- Stufe 2: Bestimmung des Amount A-Quantums, Aufteilung auf die Marktstaaten, Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch eine korrespondierende Verminderung der Steuerlast bei anderen Konzerneinheiten.

3. Umverteilung von Besteuerungsrechten (2)

1. Ermittlung des Amount A-Quantums

$$\begin{aligned} & \text{Konzernergebnis (Financial Accounting)} \\ +/ - & \text{ steuerliche Anpassungen} \\ \hline = & \text{ Tax Base (Konzernergebnis vor Steuern mit steuerlichen Anpassungen)} \\ ./. & \text{ 10\% des Umsatzes (Routinevergütung)} \\ \hline = & \text{ Residualgewinn} \\ \times & \text{ 25\%} \\ \hline = & \text{ Amount A-Quantum} \end{aligned}$$

- Absolutbetrag oder Anteil am Konzernumsatz.
- Verluste werden vorgetragen.

3. Umverteilung von Besteuerungsrechten (3)

2. Zuordnung des Amount A-Quantums zu den Marktstaaten

- *Special Purpose Nexus Rule*: Nur Jurisdiktionen, in denen der Konzernumsatz ≥ 1 Mio. € (kleine Staaten: 250.000 €).
- Zuordnung nach Maßgabe des *Umsatzanteils der einzelnen Nexus-Jurisdiktion am Konzernumsatz*.
- Begrenzung durch marketing and distribution profits safe harbour.
- Erforderliche Zuordnung von Umsätzen zu Jurisdiktionen nach Maßgabe von detaillierten Sourcing-Rules
 - Entscheidend: letztendliches Bestimmungsland.
 - Unternehmen hat nach verlässlicher Methode zu verfahren.
 - Innerkonzernliche Umsätze unerheblich.

3. Umverteilung von Besteuerungsrechten (4)

3. Vermeidung einer Doppelbesteuerung des Amount A

- Konzerneinheiten mit Übergewinnen (*Paying Entities*) haben anteilig die Doppelbesteuerung zu vermeiden.
- Freistellungs- oder Anrechnungsmethode.
- Finale Regelungen fehlen noch
 - Verteilung des Amount A-Entlastungsbetrags auf Paying Entities.
 - Steuersatz bei Anrechnung.

4. Tax Certainty

- Verpflichtender und bindender Streitvermeidungs- und -beilegungsmechanismus für MNU im Anwendungsbereich von Amount A.
- Ausnahme: Wahlrecht für kleinere Staaten, die einen Aufschub bei den BEPS Action 14 Peer Reviews beanspruchen können.
- Erforderlich auch: Neuordnung der Administration
=> Möglichkeit, gesamten Amount A-Prozeß durch eine einzelne Konzereinheit abzuwickeln.

1. Zusammenhang von Pillar 1 und 2

- Gleichzeitiges Inkrafttreten von Pillar 1 und Pillar 2 wahrscheinlich?
 - Einhalten des Zeitplans problematisch
(TFDE hat 14 Building Blocks von Pillar 1 gebildet: Revenue Sourcing & Nexus, Tax Base Determination, Scope test, Exclusions – Extractives, Exclusion – Reg. Fin. Services, Tac Certainty for Amount A, Tax Certainty related to Amount A, Elimination of Double Taxation, Marketing and Distribution Profits Safe Harbour, Withholding Taxes, Administration, Segmentation, Unilateral Measures).
 - Arbeiten an Pillar 2 weiter fortgeschritten.
 - Andererseits: politische Verknüpfung im IF, Interesse großer Staaten an Abschaffung DST.
- Länderbezogene ETR für Pillar 2 muss auch Amount A berücksichtigen.

2. Technische Fragen (1)

- Persönlicher Anwendungsbereich
 - Umsatz- und Rentabilitätsschwellen (Konzernergebnis oder Tax Base, Durchschnittsbildung bei Schwellenwerten, Ermittlung der Zahlen bei Segmentierung).
- Berechnung des Amount A bei Eintritt in den persönlichen Anwendungsbereich und bei Umstrukturierungen (insb. Umgang mit früheren Verlusten).
- Tax Base Determination (02-03/2022: öff. Konsultation zu Draft).
- Revenue Sourcing Rules (02/2022: öff. Konsultation).
 - Konkrete Ausgestaltung.
 - Rechtssichere Anwendung durch Unternehmen.
 - Streitpotenzial.

2. Technische Fragen (2)

- Marketing and Distribution Profits Safe Harbour.
 - Ob und wie.
- Bestimmung der Paying Entities und der auf sie entfallenden Beträge (streitanfällig).
- Anwendung der Anrechnungsmethode.
- Freie Wählbarkeit der abwickelnden Konzerneinheit oder UPE?
- Auf der anderen Seite eine Leading Tax Administration?

3. Rechtssicherheit

- Umverteilung von Besteuerungsrechten betrifft eine Vielzahl von Staaten.
 - Hohes Streitpotenzial.
 - Bisherige bilaterale Instrumente zur Streitvermeidung und -beilegung reichen für eine Koordination nicht aus.

- Finale Regelungen liegen noch nicht vor (bisher nur Blueprint)

Early Tax Certainty-Verfahren

- Leading Tax Administration prüft Erklärung
- Review Panel (6-8 Finanzverwaltungen)
- Determination Panel (Verbindliche Entscheidung)



1. Für Unternehmen

- Nicht zwingend höhere Steuerbelastung
 - Anders aber, wenn Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht funktioniert.
- Hoher Compliance-Aufwand
 - Erklärung– und Dokumentationspflichten (Anwendung der Sourcing Rules und Dokumentation, Bestimmung der Paying Entities, Vermeidung der Doppelbesteuerung, Mitwirkungspflichten in Verfahren (z.B. Early Tax Certainty)).
 - Implementierung, Überwachung und Dokumentation von Prozessen.
 - Keine korrespondierende Entlastung bei transaktionsbez. Gewinnermittlung.
- Rechtsunsicherheit
 - Einführungsphase.
 - Komplexität.
 - Dauer der Verfahren.

2. Für Fiski

- **Steueraufkommenseffekte**
 - Umverteilungsgewinner und -verlierer.
 - IFO-Institut für D (05/2021, Orbis): Positiver Aufkommenseffekt von 1 Mrd. € p.a., der stark von der Identifikation der Paying Entities abhängt (bei „10 über 10“).
 - OECD Impact Assessment (10/2020, Orbis): staatspezifische Ergebnisse wurden nicht veröffentlicht.
 - EU-Kommission zu Eigenmitteln (12/2021): Residualgewinnzuweisungen an EU-Mitgliedstaaten aus Pillar 1 von 16,7-26,7 Mrd. €.
 - Aufkommensverluste für Investment Hubs (z.B. Irland, Schweiz, Singapur).
- **Steueranreize reiner Produktionsstandorte weniger bedeutsam.**
- **Abbau unkoordinierten Verhaltens und Vermeidung von Handelsstreitigkeiten.**



Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!