

---

## Deutscher Industrie- und Handelskammertag

---

### DIHK-Stellungnahme zum OECD-Konsultationsdokument (PUBLIC CONSULTATION DOCUMENT)

#### *Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two*

Wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem o. g. Konsultationsdokument.

#### **A. Allgemeine Anmerkungen**

Mit den Vorschlägen im Konsultationsdokument soll ein international geltendes Mindestbesteuerungsniveau für Unternehmensgewinne etabliert werden. Ziel ist es, die Anreize für multinationale Konzerne zu minimieren, ihre Gewinne und Besteuerungsgrundlagen in Jurisdiktionen mit einer nicht vorhandenen oder niedrigen Besteuerung zu verlagern. Hierzu sollen Fisci der Konzernobergesellschaften ein „**right to tax back**“ erhalten, wenn nachgeordnete Konzerneinheiten im Ausland unterhalb eines international vereinbarten Besteuerungsniveaus belastet werden. Gleiches gilt, wenn steuerlich abzugsfähige Zahlungen eines Gruppenmitgliedes im Zielland nur gering besteuert werden.

Der DIHK teilt die Auffassung, dass ausschließlich steuerlich getriebene Gewinnverschiebungen in einem Konzern gesamtwirtschaftlich nicht sinnvoll sind und zu Allokationsverzerrungen führen. Zudem kann ein schädlicher Steuerwettbewerb „race to the bottom“ ausgelöst werden, der zwangsläufig mit Wohlfahrtsverlusten einhergeht und die Finanzierung der Staatshaushalte beeinträchtigen kann.

Die Grundüberlegungen zu Pillar Two sind daher nachvollziehbar, sofern alle im Konsultationspapier vorgeschlagenen Maßnahmen darauf beschränkt bleiben, **steuerlich motivierte Gewinnverschiebungen in einer Unternehmensgruppe** zu erschweren. Die diskutierten Maßnahmen dürfen daher nur bei Konzernsachverhalten zur Anwendung kommen, da nur hier ein steuerlich getriebenes Profit Shifting möglich ist.

Das Phänomen des „Profit Shifting“ wird nur dadurch möglich, dass einige Jurisdiktionen einen sehr niedrigen Steuersatz auf Unternehmensgewinne erheben bzw. ganz auf eine Be-

steuerung verzichten. Wenn jedoch die 135 am Inclusive Framework beteiligten Staaten konsensual Profit Shifting als unerwünscht betrachten und stattdessen einen verträglichen Steuerwettbewerb befürworten, dann sollte das **Mittel der ersten Wahl die Beseitigung von No- oder Very Low-Tax-Regimen** sein. Nach Auffassung des DIHK kann nur durch einen Abbau des weltweiten Steuersatzgefälles zwischen den Staaten die Ursache von Profit Shifting beseitigt werden. Hingegen sind die im Konsultationspapier vorgeschlagenen Maßnahmen bedenklich, da sie nicht an der Wurzel ansetzen, sondern nur die Symptome bekämpfen. Gerade die erhebliche technische Komplexität der Vorschläge macht deutlich, dass dieses der falsche Weg ist. Anzumerken ist auch, dass hierdurch die Sanktionierung von No- und Very Low-Tax-Regimen auf dem **Rücken der Unternehmen** erfolgt und nicht face-to-face zwischen den Mitgliedstaaten des Inclusive Framework.

Der DIHK tritt für einen geordneten **Wettbewerb der Staaten um die besten Investitionsbedingungen** für Unternehmen an. Dieses bedeutet insbesondere, dass Staaten sich um gute steuerliche Rahmenbedingungen für ihre Unternehmen bemühen und gezielt und sparsam mit Steuermitteln umgehen müssen. Grundsätzlich liegt es im Belieben der Staaten, ihr Steuersystem auszugestalten und das Besteuerungsniveau für Bürger und Unternehmen festzulegen. Der DIHK erkennt jedoch an, dass ein übermäßiger, schädlicher Steuerwettbewerb zu erheblichen mikro- und makroökonomisch bedenklichen Nebeneffekten führen kann. Die Schwelle, ab der ein sog. **schädlicher „race to the bottom“** angenommen wird, darf jedoch nicht beliebig durch sog. Hochsteuerstaaten festgelegt werden, da ansonsten auch positiver Steuerwettbewerb eingeschränkt wird. Vielmehr empfiehlt es sich, die Grenze dort festzulegen, wo nationale Steuerniveaus (Bemessungsgrundlage mit Steuersatz) **weit unterhalb der durchschnittlichen, weltweiten Unternehmensteuerbelastung** liegen. Angesichts der – auch innerhalb der Europäischen Union – verbreiteten Körperschaftsteuerbelastungen von 9% könnte ein Schwellenwert von 5% angelegt werden.

Das Papier der OECD schlägt nunmehr einen vierstufigen Ansatz vor, mit dem Fisci einen zusätzlichen Besteuerungszugriff auf Unternehmensgewinne erhalten, sofern in der korrespondierenden Jurisdiktion eine Besteuerung unterhalb eines noch festzulegenden Mindeststeuersatzes erfolgt:

- Eine sog. „Income inclusion Rule“ soll es Finanzbehörden einer Konzernobergesellschaft ermöglichen, eine zusätzliche Besteuerung vorzunehmen, wenn eine im Ausland ansässige Tochtergesellschaft unterhalb des Mindeststeuersatzes belastet wird.
- Handelt es sich bei der nachgeordneten Einheit um eine Betriebsstätte oder um ein Grundstück, soll im Rahmen eines „Switch over“ eine durch ein DBA angeordnete Freistellung versagt und die entsprechenden Gewinne teilweise in die Besteuerung bei der übergeordneten Einheit einbezogen werden.
- Mit einer „under-taxed payment Rule“ können steuerlich relevante Zahlungen einer Konzerneinheit an ein anderes Gruppenmitglied vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen werden, wenn im Zielland eine Besteuerung unterhalb des Mindeststeuerniveaus stattfindet.
- In diesen Fällen ist zudem vorgesehen, dass der Quellenstaat mittels einer „Subject to tax Rule“ eine Quellenbesteuerung („withholding tax“) vornehmen kann.

Die im Konsultationsdokument unterbreiteten Vorschläge begegnen seitens der Wirtschaft erheblichen Bedenken. Die wichtigsten Kritikpunkte und Hinweise der Unternehmen sind:

- Mit Blick auf den Anwendungsbereich der neuen Regelungen ist eine Beschränkung auf **konzerninterne Aktivitäten** erforderlich, da unerwünschtes Profit Shifting nur innerhalb einer Gruppe gestaltbar ist.
- Die neuen, erweiterten Besteuerungsrechte sollten nur bei **sehr großen multinationalen Unternehmensgruppen (MNE)** zur Anwendung kommen, denn nur diese Unternehmen verfügen über die notwendigen finanziellen, sachlichen und personellen Ressourcen zur Umsetzung der neuen Regelungen. Nach Auffassung des DIHK müssen zwingend kleine und mittlere Unternehmen aus dem Anwendungsbereich herausgenommen und ein ausreichend hoher Schwellwert formuliert werden. Sämtliche Vorschläge würden zu weitreichenden Änderungen der internationalen Steuersystematik führen. Dies würde nicht nur für die Finanzverwaltungen, sondern auch für alle Unternehmen zu einer erheblichen bürokratischen Belastung führen. In sehr vielen Unternehmen wären nahezu sämtliche Steuerermittlungsverfahren und der gesamte Austausch mit den Finanzbehörden neu aufzustellen. Gerade kleinere und mittelgroße Unternehmen würden vor besondere Herausforderungen gestellt, weil diese Betriebe oftmals nicht über die notwendigen Ressourcen verfügen, um solche umfangreichen Regeländerungen implementieren zu können. **Ausnahmen für kleinere und mittelgroße Unternehmen** sind daher dringend erforderlich.
- Der wichtigste Faktor für eine hinreichende Akzeptanz der zu erarbeitenden Regelungen ist, dass **klare, einfache, praxisnah** umsetzbare Lösungen gefunden werden. Dies gilt sowohl für Unternehmen, die die neuen Regelungen implementieren und befolgen müssen, als auch für die am Inclusive Framework beteiligten 135 Staaten, die die Vorschriften administrieren müssen. Zudem reduzieren einfache und leicht zu handhabende Regelungen auftretende Streitverfahren, gewähren Rechtssicherheit und vermeiden Doppelbesteuerungen.
- Bei allen unterbreiteten Vorschlägen sehen die Unternehmen erhebliche Gefahren einer Doppelbesteuerung. Denn die Maßnahmen dürften in vielen Fällen nicht detailliert inhaltlich und zeitlich aufeinander abgestimmt sein. Alle von der OECD/Inclusive Framework zu entwickelnden Lösungen müssen daher in sich konsistent und klar beschrieben sein, damit alle Staaten eine einheitliche Auslegung und Anwendung sicherstellen können. **Tax Certainty** für Unternehmen muss der wichtigste Prüfungsmaßstab bei der Erarbeitung der Lösungsvorschläge sein. Gerade auch die international sehr unterschiedlich aufgestellten nationalen Steuerbehörden dürften eine einheitliche Anwendung neuer Regeln erschweren.
- Derzeit existieren keine, für alle Staaten **verbindlichen Streitbeilegungsverfahren**. Um der Gefahr von Doppelbesteuerungen zu begegnen, ist die Einrichtung solcher Streitbeilegungsverfahren unerlässlich. Diese müssen gewährleisten, dass Doppelbesteuerungen möglichst nicht entstehen und – falls es doch dazu kommt – eine eingetretene Doppelbesteuerung zwingend innerhalb eines kurzen Zeitraumes vom maximal einem Jahr beseitigt wird.
- Es wäre daher wichtig, dass für die neuen Maßnahmen eine einheitliche Anlaufstelle gewissermaßen als „**one-stop-shop**“ geschaffen wird. Diese könnte die entsprechenden Feststellungen hinsichtlich des Ob einer Niedrigbesteuerung von bestimmten Einkünften,

des Umfanges der erforderlichen Korrekturbesteuerung und der Identifizierung der beteiligten Staaten verbindlich treffen und die nationalen Korrekturmaßnahmen überwachen.

- Die Anwendung der international vereinbarten Lösungen zu Pillar Two muss **gleichzeitig** und **einheitlich in allen Staaten** des Inclusive Framework erfolgen.
- Letztlich sehen es viele Unternehmen sehr kritisch, mit welcher Eile an der Umsetzung von Maßnahmen gearbeitet wird. Weil Änderungen in der internationalen Besteuerungssystematik für die Unternehmen sehr weitreichende Konsequenzen haben, wäre es besser, aufeinander abgestimmte Vorschläge ohne Zeitdruck zu erarbeiten. Das von der OECD/Inclusive Framework selbstgesetzte Ziel, einen finalen Lösungsvorschlag bis Mitte 2020 zu erarbeiten, mag aus politischer Sicht nachvollziehbar sein. Die Vorgehensweise birgt jedoch die **Gefahr**, dass technisch gute Lösungen nicht hinreichend ausgearbeitet werden können und eine Einigung letztlich auf Grundlage eines „**quid pro quo**“ („do ut des“) stattfindet.

Aus DIHK-Sicht gilt es festzuhalten: Auf Grund der kurzen Konsultationsfrist (8.11. - 2.12.2019) und der erheblichen Komplexität der Fragestellungen kann mit der hier vorgelegten ersten Bewertung keine abschließende Beurteilung der vorgeschlagenen Optionen vorgenommen werden. Letztlich mangelt es auch an Detailinformationen zu den einzelnen Vorschlägen, um die zu erwartende steuerliche Belastung unterschiedlicher Unternehmen abschätzen zu können. Mögliche Auswirkungen auf Unternehmen und deren Geschäftsmodelle bedürfen einer eingehenderen Überprüfung. Weitergehende Schritte sollten jedenfalls von der OECD/Inclusive Framework erst dann unternommen werden, wenn deutlich bessere Erkenntnisse über die Wirkungsweisen der vorgeschlagenen Maßnahmen vorliegen. Es sollten keine vorschnellen langfristig problematischen Neuregelungen aufgrund von kurzfristig vorliegendem politischen Druck beschlossen werden. Insbesondere sollte bei den weiteren Untersuchungen der durch die Neuregelungen verursachte bürokratische Aufwand stärker berücksichtigt werden. Grundlegende Änderungen in der internationalen Steuersystematik verursachen gerade für die in Deutschland in vielen Fällen betroffenen kleineren und mittelgroßen Unternehmen des **deutschen Mittelstands** eine vergleichsweise starke bürokratische Belastung.

## **B. The measures in detail**

### **1. Scope**

Von erheblicher Bedeutung ist es, den Anwendungsbereich der Maßnahmen nach Pillar Two zielgenau zu definieren, um unerwünschtes Profit Shifting zu bekämpfen.

a) Das planvolle und gezielte Ausnutzen von Steuersatzgefällen und die Verschiebung von Steuersubstrat in No- oder Very Low-Tax-Jurisdiktionen ist nur innerhalb einer Unternehmensgruppe möglich. Das Ergreifen derartiger, gezielter Allokationsmaßnahmen setzt dabei insbesondere voraus, dass entsprechende Beschlüsse in der Gruppe tatsächlich exekutiert werden können. Hierfür wird regelmäßig eine **Beherrschung** durch eine Beteiligungshöhe von oberhalb 50% erforderlich.

Die im Konsultationsdokument vorgesehenen Besteuerungsrechte der Jurisdiktionen („*Right to tax back*“) sollten daher nur bei konzernangehörigen beherrschten Unternehmen zur Anwendung kommen, nicht jedoch bei nahestehenden Unternehmen mit Beteiligungsverhältnissen unterhalb dieser Beteiligungsschwelle.

b) Hinsichtlich der Bestimmung der Unternehmensgruppe sollte eine einheitliche, für alle Staaten bindende OECD-Definition gefunden werden.

c) Mit Blick auf die erheblichen administrativen Belastungen, die durch zusätzliche Besteuerungszugriffe nach Pillar 2 ausgelöst werden, sollten nur **sehr große Unternehmensgruppen** vom Anwendungsbereich erfasst werden. Nach Auffassung des DIHK reicht dabei ein Schwellenwert von 750 Mio. EUR Umsatz, welcher durch das bereits implementierte, weltweite Country-by-country-Reporting bekannt ist, nicht aus. Mit Blick auf die sich exponentiell entwickelnden Umsätze von Unternehmensgruppen gerade im digitalisierten Bereich sollte ein höherer Schwellenwert von mindestens 1 Mrd. Euro implementiert werden.

## **2. Tax base Determination**

Mit Pillar 2 soll Jurisdiktionen das Recht auf ein sog. „*Tax Back*“ zubilligt werden, wenn die Besteuerung von relevanten Einkünften im Ausland unterhalb eines international vereinbarten Mindeststeuerniveaus erfolgt ist. Ausgangsbasis für die Berechnung des Mindeststeuerniveaus müsste daher eine **einheitliche Bemessungsgrundlage** sein, die von allen beteiligten Fiscal Authorities akzeptiert und auch administrativ angewendet werden kann. Nicht zielführend wäre es, wenn verschiedene Bemessungsgrundlagen zur Anwendung kämen.

Angesichts der Vielzahl der verschiedenen nationalen handelsrechtlichen und steuerlichen Bemessungsgrundlagen würde sich die Heranziehung der **IFRS** als international bekanntes und bewährtes Regelwerk eignen.

Die handelsrechtlichen Regelungen (Financial accounting) insbesondere nach IFRS sind jedoch wegen des abweichenden Regelungszweckes nicht ohne Weiteres für Zwecke der Besteuerung geeignet. Vielmehr müssten im Anschluss - für alle Jurisdiktionen verbindlich – weitergehende **Modifikationen** erfolgen. Diese sollten insbesondere verhindern, dass

- nicht realisierte Gewinne in die Besteuerung einbezogen werden,
- Verlustvor- und rückträge unberücksichtigt bleiben.

## **3. Blending**

Das Konsultationspapier definiert „*Blending*“ als „*mixing of income from different sources*“. Dabei gilt es festzulegen, auf welcher Ebene Einkommensbestandteile aggregiert werden und im Anschluss das Erreichen der Mindeststeuerbelastung geprüft wird. Denkbar wären grundsätzlich drei Modelle:

- „entity blending“ (Besteuerungsniveau der konkreten Unternehmenseinheit)
- „jurisdictional blending“ (Belastungsniveau aller Einheiten in einem Land) und
- „worldwide blending“ (Gesamtbelastung des Gesamtkonzern über alle Einheiten und alle Länder hinweg).

Vor dem Hintergrund, dass die Besteuerungsmöglichkeiten gemäß Pillar Two ausschließlich Profit Shifting im Konzern sanktionieren sollen, empfiehlt sich aus Praktikabilitäts- und Vereinfachungsgründen ein **worldwide blending**, da hierfür keine weitergehenden Berechnungsschritte erforderlich wären.

Sollte dieses innerhalb des Inclusive Framework nicht konsensfähig sein, müssten alle Konsolidierungsschritte im Konzern rückgängig gemacht werden und eine zusätzliche Rückberechnung des Konzernergebnisses auf unteren Ebenen (Entity oder Jurisdiktion) erfolgen. Dieses wäre nur unter erheblichem Aufwand möglich und würde eine Vielzahl an streitanfälligen Neuberechnungen erfordern.

#### **4.) Carve Outs**

Mit dem im Oktober 2015 verabschiedeten **BEPS-Aktionspunkt 5** haben die beteiligten Staaten bereits Kriterien für schädlichen Steuerwettbewerb definiert und dabei verschiedene Voraussetzungen festgelegt, wann nationale Steuermaßnahmen international akzeptiert werden müssen. Bewirken diese anerkannten Präferenzregime jedoch eine Besteuerung unterhalb der GloBE-Mindeststeuergrenze, dann muss das positive Votum der Staatengemeinschaft auch für Pillar Two gelten. Eine andere Beurteilung würde zu Wertungswidersprüchen führen und nicht konsistent sein.

Grundsätzlich wäre es denkbar, dann auf eine zusätzliche Besteuerung nach Pillar Two zu verzichten, sofern eine ausreichende Rendite auf materielles Anlagevermögen („**return on tangible assets**“) gegeben ist. Dieses würde jedoch umfangreiche Berechnungen voraussetzen.

Hinsichtlich der zusätzlichen Besteuerung von geleisteten Zahlung in eine No- oder Very-Low-Tax Jurisdiktion („tax on eroding payments“) ist die Festlegung von **Schwellenwerten** erforderlich, damit nicht jede Zahlung in das komplexe Berechnungs- und Besteuerungsverfahren nach GloBE einbezogen wird. Mit Blick auf die Intention von Pillar Two, Steuergestaltungen in einem Konzern und weltweites Profit Shifting zu verhindern, könnte eine Gesamtbeitrag pro Einheit von 1 Mio. Euro zielführend sein.

Eine Herausnahme (carve out) von spezifischen **Sektoren** oder Industrien würde zu erheblichen streitanfälligen Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Zudem bedürfte es einer plausiblen und konsistenten Begründung, welche eine ungleiche Behandlung von verschiedenen Unternehmensaktivitäten rechtfertigen könnte. Diese müsste insbesondere einer dezidierten EuGH-Rechtsprechung genügen.

Die zusätzliche Besteuerung von Unternehmensgewinnen durch fremde Jurisdiktionen nach Pillar Two löst erhebliche Bedenken hinsichtlich der Einhaltung der EU-rechtlichen **Grundfreiheiten** aus. Denn Unternehmen könnten benachteiligt werden, wenn sie vom Europäischen Binnenmarkt Gebrauch machen und Aktivitäten in Staaten entfalten, welche Mitglied der Europäischen Union sind. Der DIHK empfiehlt daher dringend, dass bei den Beratungen im Inclusive Framework den Empfehlungen der Europäischen Kommission besondere Beachtung geschenkt wird. Zudem ist es aus unserer Sicht unerlässlich, den **Europäischen Gerichtshof (EuGH) zu beteiligen**, da dieser letztendlich darüber entscheiden wird, ob entsprechende Umsetzungsregelungen innerhalb der zurzeit 28 Mitgliedstaaten der Europäischen Union europarechtswidrig sind.

## **5. weitere Anmerkungen**

Mit Blick auf die Vielzahl der bei einem internationalen Konzernverbund beteiligten Staaten ist eine einheitliche und verbindliche Anwendung der Regelungen zwingend. Zuerst ist es erforderlich, dass **einfache, klare und leicht zu handhabende Definitionen** und Begriffsbestimmungen geschaffen werden. Sinnvoll ist es auch, dass die verschiedenen nationalen Besteuerungszugriffe z.B. in einem vielstufigen Konzern in einem einheitlichen, zentralisierten Verfahren festgelegt und koordiniert werden.

Zudem bedarf es eines **verbindlichen Streitbeilegungsverfahrens**, das innerhalb kurzer Zeit – idealerweise innerhalb eines Jahres – abgeschlossen sein muss. Dabei kann an die in einigen Doppelbesteuerungsabkommen verankerten Verfahren angeknüpft werden, wobei jedoch diese Verfahren deutlich verbessert und verkürzt werden müssen.

Daher setzt sich der DIHK für die Schaffung einer „**competent authority**“ ein, die verbindlich für alle beteiligten Staaten die Anwendung von Pillar 2 regelt. Diese „competent authority“ sollte zudem bei allen Streitigkeiten der einzige Ansprechpartner des jeweiligen Unternehmens sein (one-stop-shop).

## **C. Contact persons with contact data**

Dr. Rainer Kambeck, DIHK e. V., Economic and Financial Policy, SME Sector  
RA Guido Vogt, DIHK e.V., Head of International Taxation  
Tel.: +49 30 20308 2600  
Breite Str. 29, 10178 Berlin

## **D. DIHK – Who we are**

The Association of German Chambers of Commerce and Industry (Deutscher Industrie- und Handelskammertag, DIHK e.v.) is the central organisation for 79 Chambers of Commerce and Industry, CCI (Industrie- und Handelskammern, IHKs) in Germany. All German companies registered in Germany, with the exception of handicraft businesses, the free professions and farms, are required by law to join a chamber.

The DIHK speaks for more than three million entrepreneurs. They include not only big companies but also small and medium-sized enterprises. It does not represent any specific corporate group but all commercial enterprises in Germany. Thus, the DIHK opinions are equilibrated and well-balanced taking into account the whole business' requirements.

The DIHK also coordinates the network of the 130 German Chambers of Commerce abroad as well as delegations and representative offices of the German economy in 92 countries.

DIHK | Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V.  
Address for visitors: Breite Straße 29 | 10178 Berlin-Mitte  
Postal address: DIHK | 11052 Berlin  
Tel. +49 30-20308-0 | Fax +49 30-20308-1000 | Internet: [www.dihk.de](http://www.dihk.de)