



# Globale und europäische Unternehmensteuer- reformkonzepte

Von BEPS über CCCTB zu BEFIT

Tobias Hentze / Samina Sultan

Köln, 30.11.2023

**IW-Report 60/2023**

Wirtschaftliche Untersuchungen,  
Berichte und Sachverhalte



#### **Herausgeber**

**Institut der deutschen Wirtschaft Köln e. V.**

Postfach 10 19 42

50459 Köln

Das Institut der deutschen Wirtschaft (IW) ist ein privates Wirtschaftsforschungsinstitut, das sich für eine freiheitliche Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung einsetzt. Unsere Aufgabe ist es, das Verständnis wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Zusammenhänge zu verbessern.

#### **Das IW in den sozialen Medien**

Twitter

[@iw\\_koeln](https://twitter.com/iw_koeln)

LinkedIn

[@Institut der deutschen Wirtschaft](https://www.linkedin.com/company/institut-der-deutschen-wirtschaft)

Instagram

[@IW\\_Koeln](https://www.instagram.com/iw_koeln)

#### **Autoren**

##### **Dr. Tobias Hentze**

Leiter des Clusters Staat, Steuern und

Soziale Sicherung

[hentze@iwkoeln.de](mailto:hentze@iwkoeln.de)

0221 – 4981-748

##### **Dr. Samina Sultan**

Economist für Europäische Wirtschaftspolitik

und Außenhandel

[sultan@iwkoeln.de](mailto:sultan@iwkoeln.de)

0221 – 4981-312

#### **Alle Studien finden Sie unter**

**[www.iwkoeln.de](http://www.iwkoeln.de)**

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit regelmäßig das grammatische Geschlecht (Genus) verwendet. Damit sind hier ausdrücklich alle Geschlechteridentitäten gemeint.

#### **Stand:**

November 2023

## Inhaltsverzeichnis

<b>Zusammenfassung .....</b>	<b>4</b>
<b>1 Internationale Ansätze der Steuerharmonisierung .....</b>	<b>5</b>
<b>2 Unternehmensteuern im internationalen Vergleich .....</b>	<b>6</b>
<b>3 Inklusiver Rahmen der OECD-BEPS-Initiative.....</b>	<b>9</b>
3.1 Überblick über die BEPS-Initiative.....	9
3.2 Umsetzung von Säule 2 in der EU.....	12
3.3 Ökonomische Einordnung .....	13
3.4 Auswirkungen auf das Steueraufkommen .....	14
<b>4 BEFIT-Konzept der Europäischen Kommission .....</b>	<b>16</b>
4.1 Überblick über das BEFIT-Konzept .....	16
4.2 Bewertung einzelner Aspekte .....	18
4.3 Auswirkungen von BEFIT .....	21
<b>5 Einordnung der Reformvorhaben .....</b>	<b>26</b>
<b>Abstract.....</b>	<b>29</b>
<b>Tabellenverzeichnis.....</b>	<b>30</b>
<b>Abbildungsverzeichnis.....</b>	<b>31</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>32</b>

## JEL-Klassifikation

F23 – Multinationale Unternehmen, internationale Geschäftstätigkeiten

H25 – Unternehmensteuern und Subventionen

H87 – Internationale Steuerfragen, internationale öffentliche Güter

## Zusammenfassung

Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf internationaler Ebene steht seit vielen Jahren auf der politischen Agenda. Sowohl die Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) als auch die Europäische Kommission haben dazu Reformvorhaben vorgelegt, die nun auf eine politische Umsetzung warten. Der inklusive Rahmen der OECD beruht auf zwei Säulen. Während die erste Säule eine formelbasierte Gewinnverteilung zur fairen Verteilung der Besteuerungsrechte vorsieht, geht es in der zweiten Säule vor allem um eine globale effektive Mindeststeuer. Der OECD-Initiative mangelt es bisher jedoch an einer Einigung auf eine harmonisierte Bemessungsgrundlage. Dies könnte den Erfolg beeinträchtigen. Daher stellt der Vorschlag der Europäischen Kommission, mit BEFIT („Business in Europe: Framework for Income Taxation“) ein gemeinsames Regelwerk für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage für Unternehmen in der EU einzuführen und langfristig die Gewinne zwischen den europäischen Mitgliedstaaten formelbasiert zu verteilen, den notwendigen zweiten Schritt dar, um Fairness zumindest innerhalb der Europäischen Union (EU) zu gewährleisten. Das BEFIT-Konzept greift sowohl Elemente früherer Initiative auf europäischer Ebene aufgreift als auch auf dem Zwei-Säulen-Konzept der OECD aufsetzen soll. So soll zum einen zur Berechnung der Bemessungsgrundlage sowohl bei Säule 2 als auch bei BEFIT an internationalen Rechnungslegungsstandards angesetzt werden. Zum anderen soll in Säule 1 eine formelbasierte Gewinnverteilung erfolgen, was auch das längerfristige Konzept von BEFIT vorsieht. Die beiden Reformkonzepte sind also in ihrer Systematik und Logik eng miteinander verwoben. Dieser Ansatz ist zu begrüßen, da er zu einer Begrenzung der Befolgungskosten beiträgt.

Zusammengefasst sind die Reformvorhaben seitens der OECD und der Europäische Kommission pragmatisch konzipiert, allerdings sind zum Teil auch höhere Befolgungskosten für die Unternehmen möglich. Langfristig soll auf internationaler Ebene durch Säule 1 eine Reallokation der Steuerrechte zumindest für die größten Unternehmen erfolgen. Mit Säule 2 wird eine moderate Untergrenze beim Steuerwettbewerb eingezogen. Die Europäische Kommission verzichtet bei BEFIT anders als bei den bisherigen Anläufen zunächst auf eine formalbasierte Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die beteiligten Länder, um die politische Akzeptanz zu erhöhen. Vielmehr fokussiert BEFIT in der geplanten Übergangsphase auf einheitliche Regeln zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage in den jeweiligen Mitgliedstaaten und eine grenzüberschreitende Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten. Dass allerdings weiterhin relevante Anpassungen der Bemessungsgrundlage auf nationaler Ebene möglich sein sollen, konterkariert tendenziell die Ziele. Sollten sich die einheitlichen Regeln und die Möglichkeit des Verlustausgleichs in der Praxis bewähren und in der Übergangsphase Akzeptanz finden, stellt sich die Frage nach einer Neuverteilung der Besteuerungsrechte. Aus ökonomischer Sicht wäre es sachgerecht und essenziell zur Verminderung der Befolgungskosten, die gesamte Bemessungsgrundlage nach einem formelbasierten Allokationsschlüssel aufzuteilen. Allerdings wären die Steuermindereinnahmen insbesondere für kleinere Mitgliedstaaten voraussichtlich gravierend. Möglicherweise kann die Mindeststeuer zu Mehreinnahmen in den betroffenen Ländern führen und den Effekt teilweise ausgleichen.

Aufgrund der Zuspitzung auf einige wenige Unternehmen (Säule 1), einer Ausgestaltung der Mindeststeuer, die Verhaltensanpassungen in den Ländern mit einem geringeren Steuersatz als 15 Prozent attraktiv macht (Säule 2), und dem vorläufigen Verzicht auf eine Neuverteilung der Bemessungsgrundlage unter BEFIT, sind die Effekte auf das Steueraufkommen durch die Reformvorhaben schätzungsweise gering. So wird für Deutschland mit einem zusätzlichen Steueraufkommen durch den inklusiven Rahmen von 4 bis 8 Milliarden Euro pro Jahr gerechnet, was weniger als 1 Prozent des Gesamtsteueraufkommens entspricht.

# 1 Internationale Ansätze der Steuerharmonisierung

Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf internationaler Ebene steht seit vielen Jahren auf der politischen Agenda. Die Herausforderung besteht im Wesentlichen darin, einen Konsens zwischen allen beteiligten Ländern zu finden, inwieweit die nationale Souveränität in Steuerfragen zugunsten einer einheitlichen Regelung aufgegeben wird. Eine Vereinheitlichung führt auch zu Veränderungen des Steueraufkommens und damit rechnerisch zu Gewinnern und Verlierern.

Seit mehreren Jahren unternimmt die Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) den Versuch, auf supranationaler Ebene gemeinsame Standards in der internationalen Unternehmensbesteuerung zu etablieren. Im Jahr 2013 legte die OECD einen ersten Entwurf ihres Aktionsplans gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting) vor, im Jahr 2015 folgte der Abschlussbericht. Seitdem wird das BEPS-Projekt stetig weiterentwickelt. Aktuell erarbeitet die OECD gemeinsam mit den G20-Staaten den sogenannten Inklusiven Rahmen (Inclusive Framework) zur Vereinheitlichung der internationalen Steuerregeln und als multilaterales Instrument zur Bekämpfung von Steuervermeidung (OECD, 2022). Der Inklusive Rahmen beruht auf zwei Säulen: Während die erste Säule eine formelbasierte Gewinnverteilung zur fairen Verteilung der Besteuerungsrechte vorsieht, geht es in der zweiten Säule vor allem um eine globale effektive Mindeststeuer. In der Europäischen Union (EU) soll die die Mindeststeuer nach derzeitiger Planung noch bis Ende 2023 auf Basis einer Richtlinie in den jeweiligen Mitgliedstaaten umgesetzt werden.

Unabhängig von den Bemühungen der OECD ist es in der EU bisher trotz mehrfacher Anläufe nicht gelungen, einheitliche Regeln für die Unternehmensbesteuerung zu konzipieren. Jeder Mitgliedstaat kann autonom steuerliche Anreize für die Ansiedlung oder die Verlagerung von Produktionsstätten und immateriellen Wirtschaftsgütern setzen. Das Einstimmigkeitsprinzip in der EU bei Steuerfragen erschwert die Einigung auf gemeinsame Regeln (Beznoska/Hentze, 2019). Im Jahr 2011 hatte die Europäische Kommission erstmals einen Anlauf unternommen, eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) zu etablieren. Allerdings scheiterte die Initiative an fehlender Unterstützung aus den Mitgliedsländern. Auch der zweite Versuch im Jahr 2016 zur Schaffung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage – mit oder ohne Konsolidierung – kam nicht zum Abschluss, obwohl im Vorfeld Deutschland und Frankreich als größte Mitgliedsländer das Wiederaufleben der Initiative stark befürwortet hatten. Im Jahr 2023 hat die Europäische Kommission angekündigt, ein Konzept unter dem Namen BEFIT („Business in Europe: Framework for Income Taxation“) vorzustellen, das sowohl Elemente der GKKB-Initiative aufgreifen als auch auf dem Zwei-Säulen-Konzept der OECD aufsetzen soll. So soll zum einen zur Berechnung der Bemessungsgrundlage sowohl bei Säule 2 als auch bei BEFIT bei internationalen Rechnungslegungsstandards, wie den International Financial Reporting Standards (IFRS), angesetzt werden. Zum zweiten soll in Säule 1 eine formelbasierte Gewinnverteilung erfolgen, was auch das längerfristige Konzept von BEFIT vorsieht. Die beiden Reformkonzepte sind also in ihrer Systematik eng miteinander verwoben. Dieser Ansatz ist zu begrüßen, da er zu einer Begrenzung der Befolgungskosten beiträgt.

Zusammengenommen zielen die internationalen Bestrebungen auf eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage kombiniert mit einer Untergrenze für den Steuersatz an. Ein moderater Wettbewerb über den Steuersatz würde demnach möglich bleiben. Es bleibt abzuwarten, inwieweit die Konzepte in naher Zukunft umgesetzt werden.

Eine wesentliche Frage für eine umfangreiche Verständigung sowohl innerhalb der EU als auch unter den OECD-Staaten lautet, inwieweit Länder eine Verschiebung des Steueraufkommens akzeptieren werden. Denn auch wenn global betrachtet das Steueraufkommen durch eine Harmonisierung steigen sollte, bedeutet dies nicht, dass jeder Staat nach einer Reform mehr Steuersubstrat zur Verfügung hat als vorher.

Dieser Report stellt die derzeit geplanten Reformkonzepte der Unternehmensbesteuerung auf der internationalen und europäischen Ebene dar und ordnet diese ein. Im zweiten Abschnitt werden zunächst die Unternehmensteuern international verglichen, beispielsweise hinsichtlich der Höhe der tariflichen und effektiven Steuersätze. Das Unternehmensteuerreformkonzept der OECD, der Inklusive Rahmen, wird in Abschnitt drei vorgestellt. Dabei liegt der Schwerpunkt auf der Umsetzung der zweiten Säule: einer effektiven Mindeststeuer in der EU. Es folgt eine Übersicht des Reformkonzepts zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlage in der EU, das BEFIT-Konzept. Abschließend werden im fünften Abschnitt die Reformvorhaben eingeordnet.

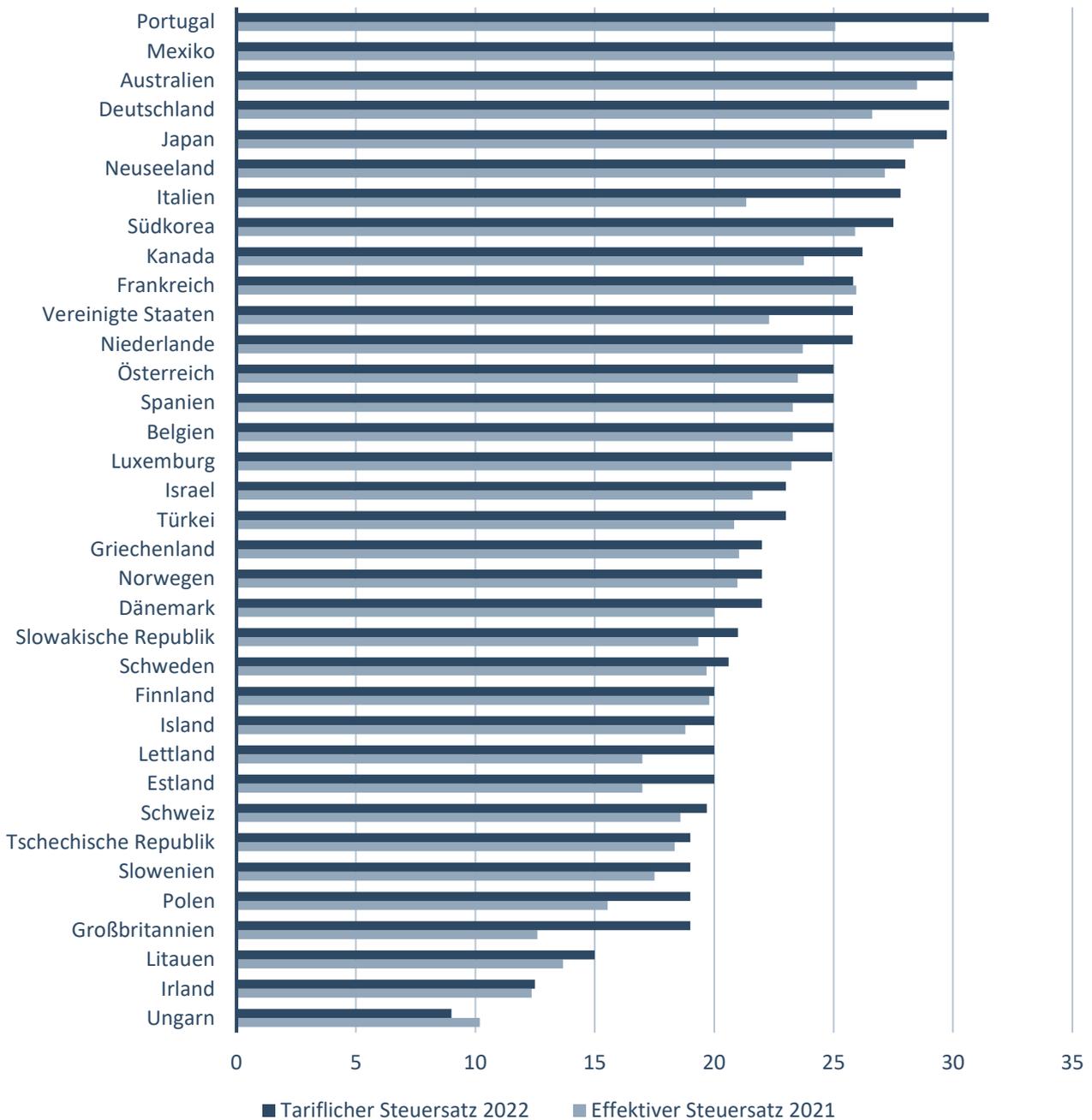
## 2 Unternehmensteuern im internationalen Vergleich

Die Festlegung der Steuersätze obliegt seit je her dem souveränen Nationalstaat. Von daher bestehen nicht nur weltweit (zwischen den OECD-Staaten), sondern auch innerhalb der EU erhebliche Unterschiede hinsichtlich der tariflichen Unternehmensteuersätze. Deutschland zählt hierbei seit Jahren zu den Hochsteuerländern. Die Steuerbelastung in Deutschland liegt mit 30 Prozent gut 9 Prozentpunkte über dem EU-Schnitt und mehr als 7 Prozentpunkte über dem OECD-Schnitt (Hentze/Kolev, 2021).

Zwar verfügt der tarifliche Steuersatz über eine wichtige Symbolkraft für Unternehmen und dient als erste Orientierung mit Blick auf die Höhe der Steuerbelastung. Betriebswirtschaftlich entscheidend ist allerdings der effektive, also der tatsächlich auf den Gewinn entfallende, Steuersatz. Unterschiede in der Bemessungsgrundlage, zum Beispiel durch das Ausklammern bestimmter Einnahmen oder die Gewährung von Vergünstigungen, können für relevante Differenzen zwischen nominalem und effektivem Steuersatz sorgen. Allerdings bestehen zur Ermittlung effektiver Steuersätze keine einheitlichen Vorgaben. Sofern Handelsbilanzdaten für einen derartigen Vergleich betrachtet werden, fallen die effektiven Steuersätze in verschiedenen Ländern geringer als die nominalen Steuersätze aus (Janski, 2019). Für Deutschland ist dagegen festzuhalten, dass der Unterschied zwischen tariflichem und effektivem Steuersatz auf Basis von Handelsbilanzdaten unmerklich ist (Hentze, 2019a). Dieses Ergebnis zeigt sich für Deutschland auch, wenn hypothetische Effektivsteuersätze für Investitionen anhand des viel beachteten Devereux-Griffith-Modells berechnet werden (ZEW, 2023). Die OECD (2023b) weist sowohl tarifliche als auch effektive Steuersätze auf Basis des Devereux-Griffith-Modells aus (Abbildung 2-1). Danach liegt der effektive Steuersatz in Deutschland 3 Prozentpunkte unter dem tariflichen Satz. Auch wenn die Differenz zwischen tariflichem und effektivem Steuersatz in Deutschland somit eher gering ausfällt, so ist dies für eine Reihe von Staaten nicht der Fall. So beträgt die Differenz etwa in Portugal und Großbritannien über 5 Prozent. Dies verdeutlicht, dass eine Mindestbesteuerung nur dann sinnvoll ist, wenn sie beim effektiven Steuersatz ansetzt.

**Abbildung 2-1: Tariflicher und effektiver Unternehmensteuersatz im Vergleich**

Unternehmensteuer einschließlich lokaler Zuschläge in Prozent für ausgewählte Länder



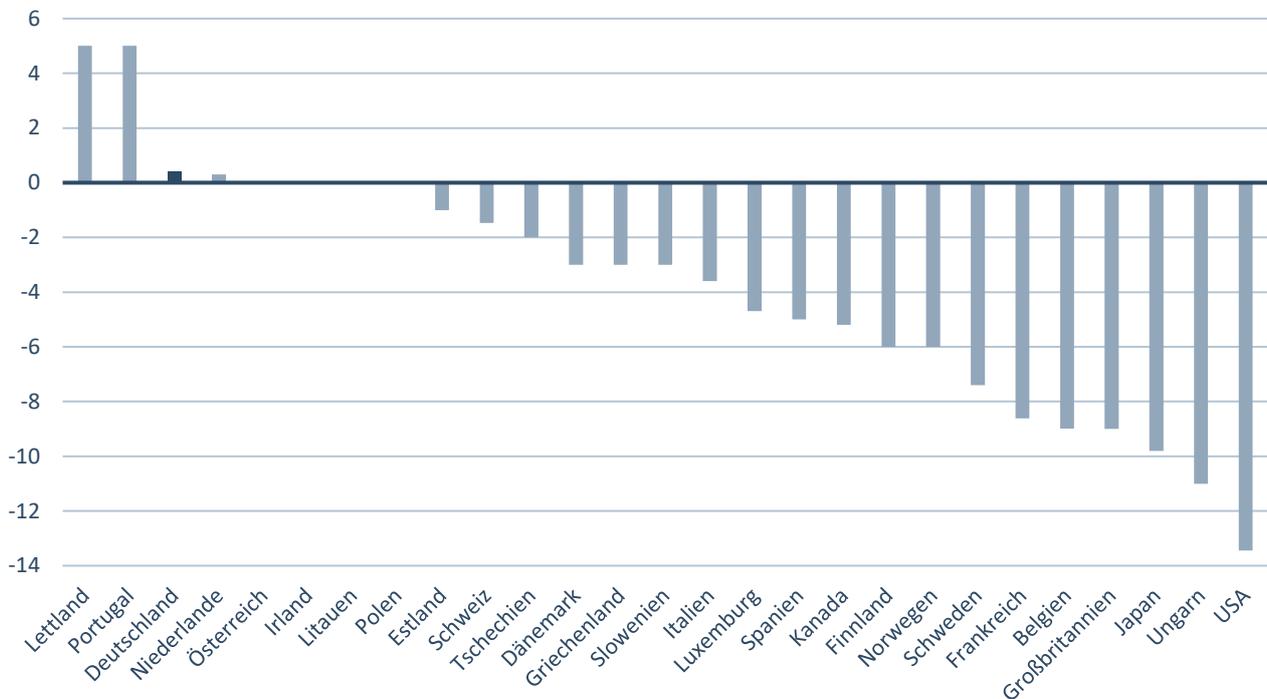
Quelle: OECD, 2023a

Der im aktuellen Ländervergleich überdurchschnittlich hohe effektive und tarifliche Steuersatz in Deutschland ist ein Ergebnis davon, dass die Politik seit der Unternehmensteuerreform im Jahr 2008, als der Steuersatz auf ein international konkurrenzfähiges Niveau gesenkt worden war, in diesem Bereich kaum Handlungsinitiative gezeigt hat. Während die Steuerlast in zahlreichen Industrieländern in den vergangenen Jahren gesunken ist, ist sie in Deutschland aufgrund von Gewerbesteuererhöhungen sogar leicht gestiegen, so dass sich ceteris paribus die Standortqualität hierzulande verschlechtert hat (Abbildung 2-2). Allen voran die USA

hatten die Steuerbelastung für Unternehmen im Jahr 2020 deutlich reduziert. In der Folge haben die Kapitalflüsse in die USA spürbar zugenommen (Hentze, 2020).

**Abbildung 2-2: Veränderung des tariflichen Unternehmensteuersatzes von 2008 bis 2022**

Erhöhung (+) / Senkung (-) in Prozentpunkten

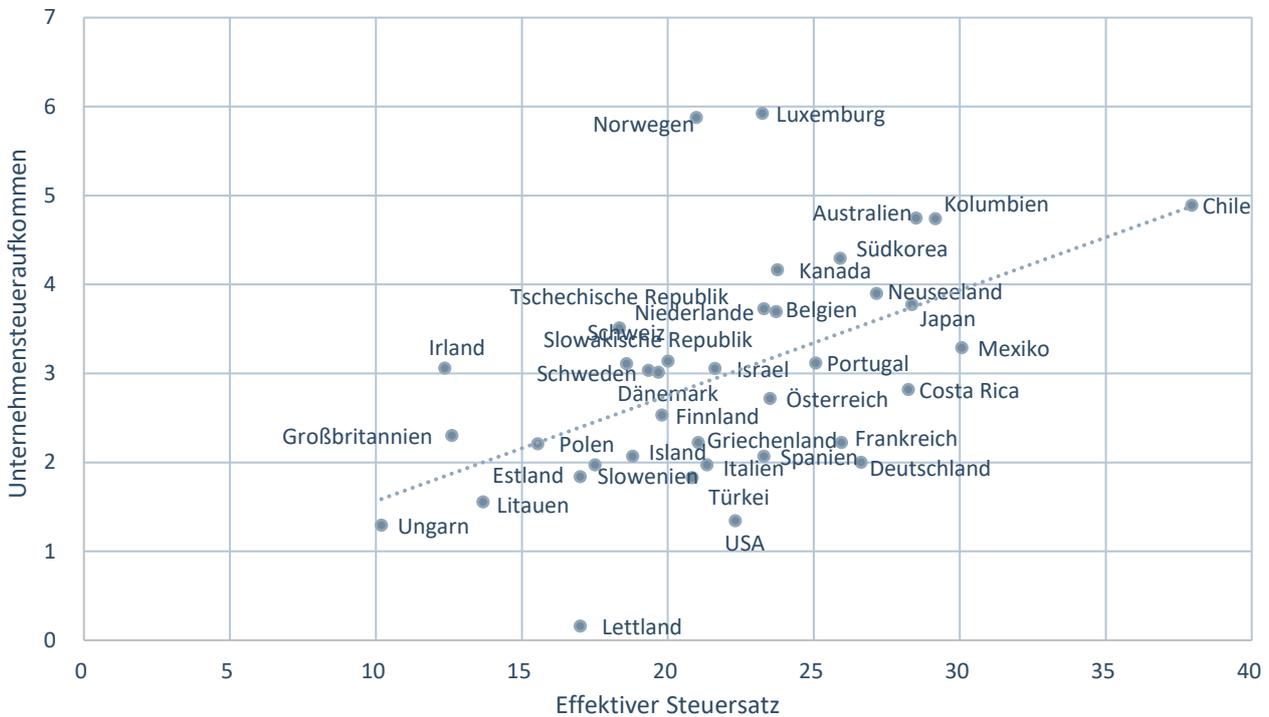


Quellen: OECD, 2023a; Institut der deutschen Wirtschaft

Die unterschiedliche Höhe der Steuersätze lässt keinen unmittelbaren Rückschluss auf die Relevanz der Unternehmensteuern für das Steueraufkommen in einem Land zu. Insgesamt zeigt sich ein statistisch positiver Zusammenhang von Steuersatz und Aufkommen. Dies gilt sowohl für den tariflichen als auch den effektiven Steuersatz, wobei die Korrelation bei letzterem größer ist. In Ländern mit einem hohen effektiven Unternehmensteuersatz fällt der Anteil des Unternehmensteueraufkommens an der Wirtschaftskraft größer aus (Abbildung 2-3). Dabei fasst die OECD zur besseren Vergleichbarkeit zwischen den Ländern Steuern und Sozialabgaben zusammen. Allerdings gibt es bemerkenswerte Abweichungen von diesem Trend. Ein Beispiel dafür ist Deutschland, wo der Anteil der Unternehmensteuereinnahmen an allen Steuereinnahmen auffallend gering ist. Die Gewerbesteuer ist zwar anteilig für die Kapitalgesellschaften berücksichtigt, der Solidaritätszuschlag bleibt jedoch außen vor. Ein Grund dafür könnte zudem sein, dass die Steuereinnahmen im Verhältnis zur Wirtschaftskraft insgesamt höher als in anderen Ländern sind, so dass der Anteil der Unternehmensteuer weniger groß ist. Ein technischer Grund kann in der mangelnden Berücksichtigung von Personengesellschaften liegen, deren Inhaber einkommensteuerpflichtig sind und die nicht in die Statistik eingehen. Von daher unterschätzen die OECD-Werte den tatsächlichen Beitrag der Unternehmen zum Steueraufkommen.

**Abbildung 2-3: Bedeutung der Unternehmensteuereinnahmen im Verhältnis zur Wirtschaftskraft**

Einnahmen aus der Unternehmensteuer einschließlich lokaler Zuschläge in Prozent des BIP für das Jahr 2019



Quellen: OECD, 2023a; Institut der deutschen Wirtschaft

## 3 Inklusiver Rahmen der OECD-BEPS-Initiative

### 3.1 Überblick über die BEPS-Initiative

Um sicherzustellen, dass Unternehmen, insbesondere multinationale Konzerne, ihren fairen Beitrag zur Finanzierung des Staates leisten und ihre Steuerzahlungen nicht durch Gewinnverkürzung und Gewinnverschiebung minimieren, hat die OECD bereits im Jahr 2013 die Initiative BEPS auf den Weg gebracht. In diesem Zuge hat die OECD das internationale Steuerreformkonzept Inklusiver Rahmen konzipiert, das als multilaterales Instrument zur Bekämpfung von Steuervermeidung fungieren soll. Diesem haben sich bisher 138 Staaten angeschlossen (OECD, 2021a). Entstanden ist das Reformkonzept vor dem Hintergrund, dass insbesondere Digitalkonzerne das derzeitige Unternehmensbesteuerungssystem zur Gewinnverlagerung nutzen können, da ihre Tätigkeit in einem Land nicht zwingend eine physische Präsenz voraussetzt. Jedoch zielt der Inklusiver Rahmen in seiner jetzigen Fassung nicht explizit auf Digitalunternehmen ab, sondern ist breiter gefasst. Darauf haben insbesondere die USA hingewirkt. Ein Argument für eine umfassende Auslegung ist, dass digitale Prozesse und Geschäftsmodelle in viel mehr Unternehmen vorzufinden sind als nur bei reinen Digitalkonzernen.

Im Juli 2021 einigten sich die BEPS-Teilnehmerstaaten mehrheitlich auf eine Grundsatzverständigung, die ein Zwei-Säulen-Prinzip für den Inklusiven Rahmen umfasst. Säule 1 soll eine faire Verteilung der Besteuerungsrechte sicherstellen. Säule 2 umfasst eine effektive Mindestbesteuerung auf globaler Ebene. Im Oktober 2021 folgte ein detaillierter Implementierungsplan für beide Säulen, der zwar für einige strittige Themen wie etwa

die Höhe der Mindeststeuer eine Einigung enthält, aber an anderen Stellen, wie etwa der Definition der Steuerbemessungsgrundlage, vage bleibt. Im Oktober 2023 hat die OECD das multilaterale Übereinkommen vorgelegt, mit dem ein maßgeblicher Teil von Säule 1 umgesetzt werden soll (OECD, 2023b). Die Mindestanforderung für das Inkrafttreten des Übereinkommens ist, dass mindestens 30 Staaten, auf die mindestens 60 Prozent der betroffenen obersten Muttergesellschaften entfallen, dieses ratifiziert haben. Anschließend können die Staaten entscheiden, wann das Übereinkommen in Kraft treten soll. Mit dessen Unterzeichnung sollen dann auch alle unilateralen Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidung, zum Beispiel Digitalsteuern, aufgehoben werden. Im Umkehrschluss wäre bei einem Scheitern der Säule 1 auch die Einführung von unilateralen Maßnahmen, wie nationale Digitalsteuern, wieder möglich. Bezüglich Säule 2 hat die OECD im Dezember 2021 Mustervorschriften für deren Umsetzung bis Ende 2022 vorgelegt, jedoch wurde diese Frist nicht eingehalten. In der EU soll Säule 2 nun bis Ende 2023 in nationales Recht umgesetzt werden.

## Säule 1

Die Regelungen zu Säule 1 sind derzeit noch sehr vage gehalten. Ein Grund dafür ist, dass die aktuelle politische Debatte sich vielmehr auf das Vorhaben einer Mindestbesteuerung, also auf Säule 2, bezieht. Das maßgebliche Ziel von Säule 1 ist die Neuverteilung von Besteuerungsrechten, so dass Unternehmen auch in den Ländern steuerpflichtig sind, in denen sie substanziellen Umsatz erzielen, unabhängig davon, ob sie dort auch eine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte haben. Zu diesem Zweck sieht der inklusive Rahmen das Konzept sogenannter „Marktstaaten“ vor, wobei diese als Staaten definiert sind, in denen der betreffende Konzern einen Mindestumsatz von 1 Millionen Euro generiert. Diese Schwelle sinkt auf 250 000 Euro, wenn es sich um einen Staat mit einem Bruttoinlandsprodukt (BIP) von unter 40 Milliarden Euro handelt. Diese Marktstaaten erhalten dann das Recht zur Besteuerung eines Teils der Gewinne von Unternehmen mit einem globalen Jahresumsatz von mindestens 20 Milliarden Euro und einer Umsatzrentabilität vor Steuern von mindestens 10 Prozent. Die Besteuerungsrechte des Marktstaates beziehen sich auf 25 Prozent des Gewinns, der eine Umsatzrendite vor Steuern von 10 Prozent übersteigt. Dieser Wert stellt den sogenannten Residualgewinn dar („Amount A“)<sup>1</sup>. Nicht betroffen von dieser Regelung sind der Rohstoffsektor sowie regulierte Finanzdienstleistungen. Diese Ausführungen zeigen bereits die Komplexität der geplanten Regelungen.

## Säule 2

Säule 2 zielt auf eine globale effektive Mindestbesteuerung auf sämtliche weltweit erzielte Unternehmensgewinne in Höhe von 15 Prozent ab. Dies betrifft Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Millionen Euro in mindestens zwei der vier zurückliegenden Jahre. Ausgenommen hiervon sind staatliche Einrichtungen, internationale Organisationen und Organisationen ohne Erwerbszweck, Pensionsfonds und Investmentfonds, die oberste Muttergesellschaften einer multinationalen Unternehmensgruppe sind. Vom Anwendungsbereich der Mustervorschriften ausgeschlossen sind darüber hinaus Einkünfte aus dem internationalen Seeverkehr, für den besondere Steuervorschriften gelten. Zudem gilt eine A-de-minimis-Regelung, wonach Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet mit einem Umsatz unter 10 Millionen Euro und einem Ertrag unter 1 Millionen Euro im aktuellen sowie den beiden zurückliegenden Jahren von den Regelungen zur Mindeststeuer ausgenommen sind.

---

<sup>1</sup> Neben „Amount A“ besteht Säule 1 noch aus „Amount B“ und „C“. Diese Komponenten umfassen Marketing- und Vertriebsaktivitäten in Marktstaaten sowie Rechtsstreitigkeiten.

Die Berechnung der effektiven Steuerlast erfolgt je Steuerhoheitsgebiet, in dem das von den Vorschriften zur Mindeststeuer betroffene Unternehmen Geschäftseinheiten hat. In einem ersten Schritt wird nach anerkannten Rechnungslegungsstandards, zum Beispiel nach IFRS, auf Basis des konsolidierten Konzernabschlusses unter Berücksichtigung einiger Modifikationen der Gewinn oder Verlust jeder Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet für ein Geschäftsjahr berechnet. Zudem wird je Geschäftseinheit im Steuerhoheitsgebiet der Steueraufwand, vor allem durch die Körperschaftssteuer, für diesen Zeitraum berechnet. Der effektive Steuersatz der Unternehmensgruppe je Steuerhoheitsgebiet kann anschließend auf Basis dieser beiden Kennzahlen berechnet werden, indem man den Steueraufwand durch den Gewinn/Verlust dividiert. Sollte der effektive Steuersatz der Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet unter 15 Prozent liegen, werden die Regelungen unter Säule 2 ausgelöst und eine länderbezogene Ergänzungssteuer auf die Gewinne jeder Geschäftseinheit in dem Steuerhoheitsgebiet erhoben, so dass der effektive Steuersatz der Unternehmensgruppe dort bei 15 Prozent liegt. Jedoch gibt es bei den Gewinnen, die einer Ergänzungssteuer unterliegen, sogenannte Substanzausnahmen („carve-outs“) für realwirtschaftliche Aktivitäten. So wird von dem ausgewiesenen Gewinn einer Geschäftseinheit ein fester prozentualer Anteil an Sachanlagevermögen und Lohnsumme abgezogen und unterliegt somit nicht der Ergänzungssteuer.

Die praktische Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung erfolgt mithilfe einer Reihe von Maßnahmen. Der primäre Mechanismus besteht aus zwei Steuervorschriften: der vorrangigen Ertragseinbeziehungsregelung („Income Inclusion Rule“, EER) und ihrem Auffangmechanismus, die umgekehrte Ertragseinbeziehungsregelung („Undertaxed Payment Rule“, UEER). Diese werden zusammen als Global-Anti-Base-Erosion (GloBE)-Mustervorschriften bezeichnet.

Die EER sieht im Wesentlichen vor, dass die Muttergesellschaft eines Konzerns mit Sitz in einem Staat mit anerkannter EER-Regelung sicherstellen muss, dass für alle ihre Tochtergesellschaften und Betriebsstätten der effektive Mindeststeuersatz von 15 Prozent erhoben wird. Ist das nicht der Fall, muss die Muttergesellschaft die Steuerlast der nachgeordneten Geschäftseinheit bis zur Höhe des effektiven Mindeststeuersatzes aufstocken. Dadurch wird es weniger attraktiv, Gewinne aus reinen Steuergründen in Niedrigsteuerstandorte zu verschieben. Bei der EER gilt ein Top-Down-Ansatz. Sollte also die Muttergesellschaft die EER nicht anwenden, obliegt diese Pflicht den zwischengeschalteten Konzerngesellschaften.

Die UEER gilt für den Fall, dass trotz EER keine Mindestbesteuerung erfolgt, beispielsweise weil die Muttergesellschaft ihren Sitz in einem Land ohne gültige EER hat. In diesem Fall gilt für die Tochtergesellschaften in Ländern mit gültiger EER-Regelung, dass bei Zahlungen an verbundene Geschäftseinheiten Ergänzungssteuern erhoben werden oder ein Abzugsverbot für diese Zahlungen greift, wenn die dortige effektive Besteuerung unter 15 Prozent liegt. Die Anwendung der EER hat jedoch stets Vorrang vor der UEER, die UEER fungiert lediglich als Auffangmechanismus („backstop“) der EER.

Durch die EER und die UEER erhalten Länder mittels der Ergänzungssteuer Steuerzugriffsmöglichkeiten auf Gewinne in Drittstaaten. Die Mustervorschriften geben den lokalen Steuerbehörden aber durch die sogenannte anerkannte nationale Ergänzungssteuer („Qualified Domestic minimum Top-up Tax, QDMTT“) auch die Möglichkeit, etwaigen Drittstaaten zuvorzukommen, indem sie von lokalen Geschäftseinheiten selbst eine nationale Ergänzungssteuer in entsprechender Höhe erheben. So ist die Mindestbesteuerung bereits sichergestellt, und Drittstaaten haben folglich kein Recht mehr auf die Nachbesteuerungen dieser Geschäftseinheiten. Theoretisch könnte die QDMTT sämtliches zusätzliches Steueraufkommen aus den Regelungen zu

EER und UEER abschöpfen. Dies würde bedeuten, dass potenzielles Steuermehraufkommen im Wesentlichen in den Ländern verbleibt, deren Steuersatz bisher unter der Mindeststeuer von 15 Prozent liegt.

### 3.2 Umsetzung von Säule 2 in der EU

Am 20.12.2021 hat die OECD Mustervorschriften für die Umsetzung der GloBE-Regeln vorgelegt, also die Einführung einer effektiven Mindeststeuer (Säule 2). Aufbauend darauf hat die Europäische Kommission (2021) zwei Tage später einen Entwurf für eine EU-Richtlinie der GloBE-Mustervorschriften präsentiert. Um eine einheitliche Umsetzung der OECD-Mustervorschriften der GloBE-Regelungen zu gewährleisten – alles andere würde dem einheitlichen Binnenmarkt zuwiderlaufen – hält die Europäische Kommission eine einheitliche europäische Umsetzung für erforderlich.

Rechtsgrundlage für die vorgeschlagene Richtlinie ist Art. 115 AEUV für besondere Gesetzgebungsverfahren. Demnach muss der Rat den Vorschlag für eine Richtlinie einstimmig erlassen, bevor sie dann in nationalen Gesetzen in den einzelnen Mitgliedstaaten umgesetzt werden kann. Die Frist in der vorgeschlagenen Richtlinie für die Umsetzung in nationales Recht ist der 31.12.2022. Dabei gilt, dass die EER entsprechend der globalen Einigung ab dem 1. Januar 2023 Anwendung finden soll, während die UEER ein Jahr später umgesetzt werden soll. Der Kommissionsvorschlag für eine Richtlinie wurde in der folgenden Zeit jedoch nochmal durch den Rat der Europäischen Union überarbeitet, wodurch am 28.3.2022 ein Entwurf für eine Richtlinie des Rates hervorging (Rat der Europäischen Union, 2022). Zentral ist dabei, dass die Umsetzung der Richtlinie in nationales Gesetz der Mitgliedstaaten um ein Jahr nach hinten verschoben wird, und zwar auf den 31.12.2023. Die Bundesregierung hat im August 2023 einen Gesetzentwurf zur Umsetzung der Mindeststeuer in Deutschland vorgelegt und in das parlamentarische Verfahren eingebracht. Sollte der Bundestag das Gesetz annehmen, könnte der Bundesrat dem Gesetz noch im Dezember zustimmen und das Gesetz so noch vor Jahresende in Kraft treten. Gleichzeitig mit der Umsetzung der Mindeststeuerrichtlinie in nationales Recht, sollen einige Begleitmaßnahmen umgesetzt werden. So soll etwa die Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung von derzeit 25 Prozent auf 15 Prozent abgesenkt werden. Dies ist eine sinnvolle Ergänzung im Sinne des Bürokratieabbaus und eine Anpassung an die Realität, da die Steuersätze in den EU- und OECD-Staaten im Durchschnitt unter 25 Prozent liegen. Ein problematischer Aspekt bei der Einführung der Mindeststeuer ist, dass ein erheblicher Bürokratieaufwand entsteht. Um diesen Aufwand zu minimieren, liegen verschiedene Ideen vor. So wird beispielsweise eine „White List“ für Staaten angeregt, deren effektive Besteuerung über 15 Prozent liegt sowie permanente „Safe Harbour“ Regelungen (siehe etwa DIHK et al., 2023). Dadurch würden für diese Staaten die Erklärungspflichten vereinfacht oder ganz entfallen. Kritisch zu sehen ist zudem der Fall, dass bei einer ausländischen Effektivbesteuerung in der Nähe der 15 Prozentgrenze Belastungssprünge entstehen, sofern Hinzurechnungsbeträge der Gewerbesteuer unterliegen (DIHK et al., 2023). Dies könnte verhindert werden, indem die Hinzurechnungsbesteuerung aus der Gewerbesteuer herausgenommen wird.

Bisher haben Südkorea, die Schweiz und das Vereinigte Königreich Gesetzentwürfe zur Einführung der Mindeststeuer vorgelegt. In Australien, Hongkong, Neuseeland und den Vereinigten Arabischen Emiraten laufen Konsultationen zur Umsetzung der Regeln. In den Vereinigten Staaten wurde im Zuge des Inflation Reduction Act (IRA) im August 2022 auch eine Mindeststeuer von 15 Prozent für bestimmte Unternehmen eingeführt, die ab 2023 greift. Jedoch unterscheidet sich die Regelung an einigen wichtigen Stellen von den OECD-Mustervorschriften, etwa hinsichtlich der Umsatzschwelle der betroffenen Unternehmen, denn diese liegt in den Vereinigten Staaten nur bei 1 Milliarde US-Dollar. Darüber hinaus greift die Regelung nicht auf

länderspezifischer Basis, sondern auf Ebene der Unternehmensgruppe, womit das Ziel der OECD-Mustervorschriften, Gründungen von Tochtergesellschaften in Steueroasen zwecks Gewinnverschiebung zu verhindern, ausgehöhlt wird (McDougall, 2022).

Die OECD-Mustervorschriften sehen eine Anwendung der GloBE-Regeln nur für multinationale Unternehmen mit einem Konzernumsatz von mindestens 750 Millionen Euro vor. Die EU-Richtlinie weitet die Anwendung der EER auf inländische Gruppen bei Beibehaltung der Umsatzschwelle aus, um die Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten der EU, insbesondere der Niederlassungsfreiheit, zu gewährleisten.

Darüber hinaus greift der Kommissionsvorschlag für eine Richtlinie zur Umsetzung von Säule 2 die Möglichkeit einer nationalen Ergänzungssteuer, wie sie in den OECD-Mustervorschriften erwähnt wird, auf und schafft den Mitgliedstaaten so die Option, diese einzuführen. Da es mit der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD) in der EU bereits Vorschriften zu diesem Zweck gibt, stellt sich die Frage nach dem Zusammenspiel der geltenden Gesetzgebung mit den OECD-Mustervorschriften. Hierzu stellt die Europäische Kommission (2021) fest, dass es insbesondere bei den Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (Controlled Foreign Companies, CFC) hinsichtlich der Hinzurechnungsbesteuerung Wechselwirkungen mit der EER geben könnte. Sie sieht jedoch keinen Änderungsbedarf der ATAD vor. Somit sollen weiterhin zunächst die CFC-Vorschriften angewendet werden und jegliche zusätzlichen Steuerzahlungen in diesem Rahmen sollen bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes angerechnet werden. Dabei stellt sich die Frage, inwieweit es im Gegensatz zur Einschätzung der Europäischen Kommission (2021) durchaus Probleme durch die Interaktion der verschiedenen Regelungen geben könnte. Spengel et al. (2023) sehen beispielsweise auf Unternehmensebene die Gefahr von Unsicherheiten und Zusatzbelastungen in Form von Compliance-Kosten. Der vbw (2021) kommt in einer Studie ebenfalls zu dem Ergebnis, dass durch das Zusammenspiel von CFC-Vorschriften und der globalen Mindeststeuer Schwierigkeiten entstehen und fordert eine Anpassung der ATAD.

### 3.3 Ökonomische Einordnung

Ein grundsätzlicher Kritikpunkt am inklusiven Rahmen der BEPS-Initiative ist die mangelnde Berücksichtigung der Interessen von weniger einkommensstarken Staaten (McCarthy, 2022; De la Feria, 2022). Dies führe dazu, dass die erwarteten Steuermehreinnahmen im Wesentlichen einer kleinen Gruppe einkommensstarker Staaten zugutekommen würde (Englisch, 2021). Demgegenüber betont die OECD (2023c), dass gemäß ihren Berechnungen Länder mit niedrigem und mittlerem Einkommen relativ zum bisherigen Steueraufkommen stärker als Länder mit hohem Einkommen durch die Reform profitieren dürften.

Zudem enthält der inklusive Rahmen neben den GloBE-Regelungen eine Mindestquellenbesteuerung (subject to tax rule, STTR) auf bestimmte gruppeninterne Zahlungsvorgänge, mit dem Zweck insbesondere weniger entwickelte Staaten zu schützen (OECD, 2021b). Dennoch hat Nigeria im November 2022 im Namen der 54 afrikanischen Staaten bei den Vereinten Nationen (UN) eine Resolution eingebracht, welche ein neues globales Steuersystem einführen soll, mit dem Ziel die Steuerhinterziehung von Unternehmen einzudämmen und die Geldwäsche weltweit einzuschränken (Gbadamosi, 2022). Dabei geht es insbesondere um die Interessen der weniger entwickelten Länder. Die UN haben beschlossen dazu Gespräche aufzunehmen (UN, 2022a). Zwar hatten die USA mit Verweis auf die Verhandlungen im Rahmen der OECD versucht, die Resolution einzuschränken, dieser Einwand wurde jedoch abgelehnt, so dass es weiteren Gesprächsbedarf gibt (UN, 2022b).

Neben der grundsätzlichen Kritik am Inklusiven Rahmen gibt es spezifische Kritik an der Säule-2-Mindeststeuer. So wird befürchtet, dass sich durch die Mindeststeuer ein negativer Effekt auf das Investitionsvolumen ergibt (Devereux et al., 2020). Auch die OECD (2020) kommt in ihren Berechnungen auf einen leicht negativen Effekt auf das Investitionsvolumen, betont aber, dass sich dieser Effekt durch andere weniger gut quantifizierbare Faktoren wieder aufheben könnte. Solche Faktoren könnten zum Beispiel größere Steuersicherheit und eine größere Effizienz bei der globalen Kapitalallokation sein. Zudem betont sie das kontrafaktische Szenario zu einer Einigung auf ein internationales Steuerreformkonzept: Staaten würden unilaterale Maßnahmen ergreifen (beispielsweise nationale Digitalsteuern) und Handelsstreitigkeiten könnten zunehmen. Ein solches Szenario wäre nach Berechnungen der OECD (2020) mit Wachstumsverlusten verbunden.

Insbesondere wird an Säule 2 kritisiert, dass diese zwar eine Begrenzung des Wettbewerbs hinsichtlich des Steuersatzes bewirken könnte, gleichzeitig aber könnte sich der Wettbewerb verlagern, beispielsweise hin zu Sachinvestitionen, da hierfür Substanzausnahmen von der Mindeststeuer vorgesehen sind (Englisch, 2021). Auch der Wettbewerb bei der Einkommensteuer könnte sich potenziell intensivieren (Spengel et al., 2023).

Maßgeblich dafür, dass Säule 2 tatsächlich eine effektive Mindestbesteuerung zur Folge hat, ist, dass es neben der Harmonisierung des Steuersatzes auf 15 Prozent auch zu einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage kommt (Spengel et al., 2023). Ansonsten droht eine Zunahme anderer Steuergestaltungsmöglichkeiten. Besonders effektiv wäre eine möglichst globale Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage. Derzeit gibt es jedoch keine nennenswerten Bestrebungen in dieser Hinsicht. Somit sind die Bemühungen auf EU-Ebene hier eine Einigung zu erzielen besonders relevant. Diese werden im vierten Abschnitt näher erläutert.

### 3.4 Auswirkungen auf das Steueraufkommen

Die geplante Mindeststeuer für Unternehmen in Höhe von 15 Prozent würde die Unterschiede in der EU mit Blick auf den Steuersatz in Teilen reduzieren, da für Länder mit einem nominalen Steuersatz unter 15 Prozent ein Anreiz besteht, auf diesen Wert zu erhöhen. Dies gilt zumindest für Irland und Ungarn (vgl. Abbildung 2-1). Dadurch würde der internationale Steuerwettbewerb ein Stück weit begrenzt werden.

Allerdings würde dies auch bedeuten, dass möglicherweise zu erwartende Mehreinnahmen gering ausfallen. Sofern verbundene Unternehmen im Ausland mit 15 Prozent besteuert werden, gibt es im Rahmen der Mindeststeuer für den deutschen Fiskus keinen Anknüpfungspunkt für Steuerforderungen. Maßgeblich hierfür soll allerdings der effektive Steuersatz sein, so dass theoretisch auch Litauen und Großbritannien unterhalb der Mindeststeuer liegen würden. Rationales Verhalten vorausgesetzt ist es allerdings wahrscheinlich, dass bei Einführung der Mindeststeuer der Schwellenwert von 15 Prozent in keinem Land unterschritten wird (zumindest nicht für der Mindeststeuer unterliegende Konzerne), was entscheidend mit der nationalen Ergänzungsteuer zusammenhängt. Insgesamt ist von der Mindeststeuer keine strukturelle Verschiebung der Steuereinnahmen zu erwarten. Zum Großteil dürften sich die Effekte auf die Länder konzentrieren, die derzeit noch einen (effektiven) Steuersatz von weniger als 15 Prozent aufweisen. Dies bedeutet nicht, dass die Auswirkungen einer höheren Steuer im Einzelfall beträchtlich sein können. Zudem ist damit auch nicht gesagt, dass es bei den multinationalen Unternehmen keine Verhaltensanpassungen geben würde. Allerdings

ist der von der Mindeststeuer ausgehende Anreiz begrenzt, Investitionen oder Geschäftstätigkeit zu verlagern oder zu überdenken.

Die Anzahl empirischer Studien zum Steueraufkommenseffekt des Inklusiven Rahmens basierend auf den aktuellen Bestimmungen ist beschränkt. So sind die Ergebnisse des ersten „Impact Assessment“ der OECD aus dem Jahr 2020 nicht mehr aktuell, da sie auf anderen Annahmen zur Ausgestaltung der Säulen beruhen (OECD, 2020). Die neueren Schätzungen der OECD (2023c) auf Basis der sogenannten Country-by-Country-Reports (CbCRs) kommen auf ein zusätzliches jährliches Steueraufkommen im Durchschnitt für die Jahre 2017 bis 2021 durch Säule 1 in Höhe von 12 bis 25 Milliarden US-Dollar. Des Weiteren würden 132 Milliarden US-Dollar an Steuerrechten in Marktstaaten verschoben werden. Anteilig am bisherigen Steueraufkommen würden Länder mit niedrigem und mittlerem Einkommen am meisten profitieren, während Investitionszentren am meisten verlieren würden. Durch Säule 2 rechnet die OECD (2023c) für das Jahr 2018 mit einem zusätzlichen globalen Steueraufkommen in Höhe von 220 Milliarden US-Dollar. Derzeit liegen von Seiten der OECD noch keine länderspezifischen Schätzungen vor. Jedoch unterliegen diese Berechnungen Unsicherheiten. So kritisieren Spengel und Wickel (2023) die Aufkommensschätzungen als zu optimistisch, da etwa Dividenden doppelt gezählt werden und bereits erfolgte Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung aufgrund der Datenlage nicht berücksichtigt werden konnten.

Verlässliche Schätzungen zu den länderspezifischen Steueraufkommenseffekten durch den Inklusiven Rahmen liegen nur in Einzelfällen vor. Gstrein et al. (2023) nutzen die CbC-Berichte und Bureau van Dijk's Orbis-Daten um die Steueraufkommenseffekte von Säule 1 für Deutschland zu schätzen. Dabei wird angenommen, dass sich das Aufkommen in den Jahren von 2022 bis 2026 gemäß dem Trend der Jahre von 2016 bis 2021 entwickelt. Sie abstrahieren bei ihrer Schätzung von Verhaltensanpassungen der Unternehmen sowie der Marktstaaten. Je nachdem ob die zusätzliche Steuerbemessungsgrundlage durch Säule 1 in Deutschland nur der Körperschaftsteuer in Höhe von 15 Prozent oder zusätzlich noch der Gewerbesteuer in Höhe von durchschnittlich ebenfalls 15 Prozent unterliegt, würde das zusätzliche durchschnittliche jährliche Steueraufkommen bei 850 Millionen Euro oder 1,7 Milliarden Euro liegen.

Gstrein et al. (2023) machen auch eine Schätzung für das zusätzliche Steueraufkommen in Deutschland durch Säule 2. Sie unterscheiden dabei zwischen einem Szenario ohne Verhaltensanpassungen, einem mit Verhaltensanpassungen von Seiten der Unternehmen und einem Szenario mit Verhaltensanpassungen sowohl der Unternehmen als auch der Staaten. Das letzte Szenario halten sie für am wahrscheinlichsten. Für das Szenario ohne Verhaltensanpassungen kommen sie auf jährliche Steuererhöhungen für Deutschland von durchschnittlich 5,2 Milliarden Euro für den Zeitraum 2016 bis 2020. Für das dritte Szenario extrapolieren sie das Steuererhöhaufkommen für die Jahre bis 2026. Dieses beträgt ihren Rechnungen zufolge in Deutschland im Durchschnitt für die Jahre 2021 bis 2026 3,7 Milliarden Euro. Jedoch könnte hier der Steueraufkommenseffekt aufgrund der unklaren Definition der ausgewiesenen Gewinne in den CbC-Berichten eher überschätzt sein

In einem weiteren Schritt berücksichtigen Gstrein et al. (2023) Interaktionseffekte zwischen Säule 1 und 2 auf das jeweilige Steueraufkommen. Bei Säule 1 ergibt sich daraus lediglich ein marginaler Unterschied im einstelligen Millionenbereich, bei Säule 2 ein geringes Steuererhöhaufkommen im niedrigen dreistelligen Millionenbereich. Eine weitere Berechnung für das Steueraufkommen in Deutschland durch Säule 2 hat das EU Tax Observatory (2022) vorgelegt, wobei hierbei keine Verhaltensanpassungen berücksichtigt werden. Tabelle 3-1 fasst die Ergebnisse der verschiedenen Studien für Säule 1 und 2 zusammen. Die Ergebnisse von

Gstrein et al. (2023) liegen im unteren Bereich der Berechnungen des EU Tax Observatory (2022) für das Szenario ohne Verhaltensanpassungen. Dies könnte damit zusammenhängen, dass Gstrein et al. (2023) lediglich solche multinationalen Unternehmen berücksichtigen können, die auch einen Sitz in Deutschland haben. Somit dürften diese den Steueraufkommenseffekt eher unterschätzen. Zudem liegt das Ergebnis für das Szenario mit Verhaltensanpassungen mit 1,8 Milliarden Euro etwa bei 70 Prozent von dem Szenario ohne Verhaltensanpassungen in Gstrein et al. (2023). Überträgt man dies auf die Berechnung des EU Tax Observatory (2022), so kommt man anhand dieser Studien auf einen Wert zwischen 3,9 und 7,2 Milliarden Euro für das zusätzliche Steueraufkommen mit Verhaltensanpassungen in Deutschland.

Für Säule 1 kommt das EU Tax Observatory (2023) für Deutschland auf einen Steueraufkommenseffekt von 0,823 Milliarden Euro. Hierbei wird die zusätzliche Bemessungsgrundlage durch Säule 1 lediglich mit der Körperschaftsteuer multipliziert. Das Ergebnis ist sehr nah an der Berechnung von Gstrein et al. 2023 für den Fall.

**Tabelle 3-1: Übersicht über Steueraufkommenseffekt durch den Inklusiven Rahmen in Deutschland**

Studie	Säule 1	Säule 2 (ohne Verhaltensanpassungen)	Säule 2 (mit Verhaltensanpassungen)
Gstrein et al. (2023)	0,85- 1,7 Mrd Euro	5,2 Mrd Euro	3,7 Mrd Euro
EU Tax Observatory (2022, 2023)	0,823 Mrd Euro	5,5-10,1 Mrd Euro	Keine Berechnungen

Werte in den Spalten 1 und 2 für Säule 2 basieren auf den Szenarien mit Substanzausnahmen von jeweils 5 Prozent für Sachanlagevermögen und die Lohnsumme.

Quellen: Gstrein et al. (2023); EU Tax Observatory (2022, 2023)

Somit kann man den reinen Steueraufkommenseffekt durch den Inklusiven Rahmen für Deutschland mit grob zwischen 3,7 und 7,2 Milliarden Euro durch Säule 2 und etwa 0,85 Milliarden Euro durch Säule 1 angeben, dies macht einen Gesamteffekt von 4,5 bis 8 Milliarden Euro aus. Davon abziehen müsste man etwaige Kosten, die mit der Inklusiven Rahmen verbunden sind, wie etwa Deklarationskosten. Spengel et al. (2023) beziffern diese für Säule 2 mit jährlich 100 Millionen Euro. Somit wäre man grob bei einem zusätzlichen Steueraufkommen für Deutschland von 4,4 bis 7,9 Milliarden Euro. Das würde bei einem Gesamtsteueraufkommen von 833 Milliarden Euro im Jahr 2021 einem Anteil von 0,5 bis 1 Prozent entsprechen.

## 4 BEFIT-Konzept der Europäischen Kommission

### 4.1 Überblick über das BEFIT-Konzept

Im Grunde zeitgleich zu den Bemühungen der OECD hat die Europäische Kommission im Mai 2021 angekündigt, ein Konzept für die „Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert“ zu erarbeiten. Im September 2023 ist nun ein Vorschlag für ein neues Körperschaftsteuersystem veröffentlicht worden (Europäische Kommission, 2023). Der Titel lautet „Unternehmen in Europa: ein Rahmen für die Unternehmensbesteuerung“ – auf Englisch „Business in Europe: Framework for Income Taxation“ (BEFIT). Hintergrund dieser Initiative ist, dass bisher kein gemeinsames Körperschaftsteuersystem in der EU besteht. Vielmehr liegt die Hoheit über die Ausgestaltung bei den 27 Mitgliedstaaten. Bereits 2011 und 2016 hatte die Europäische Kommission

Initiativen zur Schaffung einer einheitlichen, konsolidierten Bemessungsgrundlage gestartet, die jedoch auf politischer Ebene nicht beschlossen wurden und nach Vorstellung von BEFIT zurückgezogen worden sind.

Eine Prämisse für die Europäische Kommission lautet, dass der Vorschlag mit den Grundsätzen des internationalen Steuerreformkonzepts der OECD und der G20 übereinstimmen soll, insbesondere mit Blick auf die Säule 2. In dem Vorschlag der EU-Kommission zu BEFIT beziehen sich die Parallelen unter anderem auf den Anwenderkreis, das heißt verpflichtend sollen die Regelungen nur für Konzerne mit Sitz in der EU und einem Umsatz von mehr als 750 Millionen Euro sein und internationale Rechnungslegungsstandards (US-GAAP, IFRS) als Ausgangspunkt zur Bestimmung einer konsolidierten Bemessungsgrundlage. Kleine und mittlere Unternehmensgruppen können für BEFIT optieren. Wie in Säule 1 soll zumindest langfristig eine formelbasierte Gewinnaufteilung der konsolidierten Gewinne auf die beteiligten Unternehmensgesellschaften eingeführt werden, die in letzter Konsequenz den Fremdvergleichsgrundsatz ablösen und damit die Verrechnungspreisregeln in Teilen obsolet werden ließen. BEFIT knüpft somit an den Inklusiven Rahmen der OECD an.

Zunächst soll es allerdings bis zum Jahr 2035 eine Übergangsphase geben, in der zwar die Gewinne der einzelnen Gesellschaften eines multinationalen Unternehmens (MNU) anhand einheitlicher Regeln bestimmt werden, wobei nationale Anpassungen bei einzelnen Aspekten möglich bleiben sollen. Gleichwohl bleibt der Fremdvergleichsgrundsatz das Maß der Dinge für konzerninterne Verrechnungen und damit auch entscheidend für die Profitabilität. In diesem Zuge hat die Europäische Kommission als Bestandteil von BEFIT einen Vorschlag zur Präzisierung der Verrechnungspreisregeln der OECD unterbreitet. Im Rahmen von BEFIT soll der Anteil der einzelnen Gesellschaften eines MNU an der konsolidierten Bemessungsgrundlage ermittelt werden, indem der durchschnittliche Gewinnanteil der vorausgegangenen drei Jahre einer Gesellschaft am durchschnittlichen Gesamtgewinn des MNU der vorausgegangenen drei Jahre ermittelt wird. Verlustjahre gehen dabei mit einem Wert von null ein. In den ersten drei Jahren der Anwendung bedeutet dies, dass die Gewinne noch (teilweise) nach bestehenden nationalen Vorgaben ermittelt werden. Ab Jahr vier kommen dann ausschließlich die gemeinsamen Regeln nach dem EU-Vorschlag und den internationalen Rechnungslegungsstandards zur Anwendung. Verluste können innerhalb des MNU verrechnet werden. Eine formelbasierte Gewinnaufteilung zum Beispiel auf Basis von Umsatz, Mitarbeiterzahl oder Vermögensgegenständen ist zumindest bis 2035 nicht vorgesehen. Für die Zeit danach hält sich die EU-Kommission eine Regelung offen. Gesellschaften eines MNU außerhalb der EU sind von der Konsolidierung ausgenommen. Hier gelten die Verrechnungspreisvorschriften unverändert fort. Konzerne mit Sitz außerhalb der EU können in der EU verpflichtet zur Teilnahme an BEFIT sein, wenn sie eine Umsatzgrenze von 50 Millionen Euro in der EU überschreiten und der Umsatzanteil in der EU zumindest 5 Prozent des Gesamtumsatzes ausmacht.

Letztlich bedeutet der Vorschlag für die Übergangszeit, dass sich die Anteile der Länder an dem Gewinn eines MNU in dem Maße verändern, wie die nationalen Regeln zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage von den einheitlichen Vorgaben in Anlehnung an internationale Rechnungslegungsstandards abweichen. Zudem können Verlustgesellschaften und entsprechende Verlustausgleiche die Bemessungsgrundlage in allen beteiligten Ländern ändern.

Größere Verwerfungen, wie sie durch eine Neuverteilung der Bemessungsgrundlage eines MNU hervorgerufen werden könnten, sind in der Übergangsphase nicht zu erwarten. Dies erhöht möglicherweise die Zustimmungsbereitschaft einzelner Mitgliedstaaten. Sofern nämlich langfristig, also nach Ende der Übergangsphase im Jahr 2035, die Bemessungsgrundlage tatsächlich nach einem Allokationsschlüssel aufgeteilt werden sollte, würden sich voraussichtlich signifikante Verschiebungen ergeben (siehe auch Abschnitt 4.3). Auf lange Sicht

soll innerhalb der EU das bisherige System der Verrechnungspreise auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes in Teilen aufgegeben werden. Die Gewinnanteile würden in jedem Fall weiterhin den jeweiligen nationalen Steuersätzen unterliegen, so dass Steuerwettbewerb über den Steuersatz nicht ausgeschlossen wird. Nach Vorstellung der Europäischen Kommission sollen die wesentlichen Elemente einer entsprechend konzipierten Bemessungsgrundlage per Richtlinie den Mitgliedstaaten vorgegeben werden, um – anders als bei unverbindlichen Empfehlungen – eine hohe Wirksamkeit sicherzustellen.

Die Europäische Kommission verspricht sich von der Harmonisierung eine Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der EU und eine Reduzierung von Verzerrungen bei Investitions- und Finanzierungsentscheidungen (besonders sofern diese aufgrund von Strategien zur Steueroptimierung getroffen werden). Zudem sollen die Compliance- oder Befolgungskosten für die Unternehmen spürbar sinken. Insgesamt geht es auf lange Sicht um gemeinsame Regeln zur Berechnung, Konsolidierung und Verteilung der steuerlichen Bemessungsgrundlage eines MNU, wobei insbesondere auch digitale Geschäftsmodelle einbezogen werden sollen.

## 4.2 Bewertung einzelner Aspekte

### ■ Geltungsbereich

Die angedachte Höhe eines Grenzwerts für den konsolidierten Jahresumsatz einer Unternehmensgruppe von 750 Millionen Euro, ab dem die Anwendung von BEFIT verpflichtend sein soll, führt dazu, dass kleine und mittelständische Unternehmen (KMU) sowie auch viele größere Unternehmen von der Regelung zunächst nicht erfasst würden. Rund 0,7 Prozent der Unternehmen in Deutschland wurden 2020 nach einer Definition der Europäischen Kommission als Großunternehmen eingestuft – das sind rund 23.000 Unternehmen (IfM, 2023a). Zu der Kategorie zählen jedoch bereits Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 50 Millionen Euro, sofern sie gleichzeitig mindestens 250 Beschäftigte haben (IfM, 2023b). In Deutschland übertreffen am aktuellen Rand gerade einmal 827 Unternehmen die Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro (Greive/Hildebrand, 2021). Entscheidend ist daher das geplante Wahlrecht für Unternehmen unterhalb des Grenzwerts. Da die Ziele von BEFIT die Verringerung von Compliance-Kosten und die Herstellung eines „level-playing-fields“ sind, sollten die Regelungen so gestaltet werden, dass es KMU leichtfällt, für die Anwendung von BEFIT zu optieren. Dadurch könnte besonders ambitionierten Mittelständlern Rechnung getragen werden. Eine Wahlmöglichkeit verhindert im Zweifelsfall auch eine nicht gewünschte Anwendung von BEFIT.

Ein zentrales Anliegen der Europäischen Kommission bei der Konzeption von BEFIT lautet, Regelungen im Einklang mit dem Steuerreformkonzept der OECD zu finden. Für den Geltungsbereich von BEFIT wäre somit eine Angleichung an den Schwellenwert in Säule 2 des Inklusiven Rahmens grundsätzlich sinnvoll, der bei multinationalen Unternehmen mit einem Jahresumsatz ab 750 Millionen Euro Umsatz liegt (OECD, 2021c). Die Begründung für diesen Schwellenwert liegt darin, Kohärenz mit bestehenden internationalen Richtlinien für die Körperschaftsteuer, wie den Vorschriften über die länderbezogene Berichterstattung (CbCR), zu gewährleisten (OECD, 2021b). Aus ökonomischer Sicht ließe sich zum Beispiel auch eine Orientierung an der Abgrenzung von KMU und Großunternehmen begründen. Letztlich ist die Festlegung eines jeden Grenzwerts eine Frage politischen Ermessens. Da sich die BEFIT-Regelung an dem EU-Vorschlag für eine Richtlinie zu Säule 2 orientiert, würde insofern eine Abweichung von den allgemeinen Mustervorschriften der OECD bestehen, als dass die EU-Richtlinie die Anwendung auch auf rein inländische Unternehmensgruppen ausdehnt, um die Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten zu gewährleisten (Europäische Kommission, 2021).

Sektorbezogene Ausnahmen von den BEFIT-Regelungen sollten möglichst vermieden werden. Der EU-Vorschlag sieht vor, den spezifischen Merkmalen einiger Wirtschaftszweige, wie beispielsweise des internationalen Verkehrs, der Schifffahrt und der mineralgewinnenden Industrien, Rechnung zu tragen. Für die Akzeptanz von BEFIT ist in diesem Zusammenhang eine überzeugende Argumentation für gewählte Ausnahmeregelungen entscheidend. Sinnvoll könnten auch Anpassungen für den Finanzdienstleistungssektor sein. So ist dieser Sektor von Säule 1 des Inklusiven Rahmens ausgeschlossen, da es zum einen Unterschiede zwischen der Finanzberichterstattung und den Berichtsstandards anderer Sektoren gibt und zum anderen argumentiert wird, dass Finanzdienstleister an dem Ort tätig sein müssen, an dem sie ihr Einkommen erzielen (OECD, 2021b). Demgemäß wäre es sinnvoll, eine spätere BEFIT-Formel für die Gewinnaufteilung in diesem Fall hieran anzupassen. Zugleich ist allerdings darauf hinzuweisen, dass eine Anwendung von Säule 1 auch auf den Finanzdienstleistungssektor aufgrund dessen hoher Profitabilität das Steueraufkommen erheblich steigern könnte (Devereux/Simmler, 2021).

#### ■ Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage

Ohne weitreichende Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ist BEFIT genau wie die Säule 2 des Inklusiven Rahmens unzureichend (Spengel et al., 2023). Ein Beispiel für die Problematik einer nicht umfassenden Regelung ist der Umgang mit betrieblichen Pensionsrückstellungen. Aus steuerlicher Sicht handhaben die Mitgliedstaaten der EU die betriebliche Altersversorgung für Direktzusagen unterschiedlich. Während es in den meisten Ländern keine besonderen Regelungen gibt, verlangt das Steuerrecht in Österreich, Deutschland, Italien, Luxemburg, den Niederlanden und Schweden Rückstellungen für künftige Rentenzahlungen. Dies ist nicht nur ein technisches Problem, sondern hat relevante Auswirkungen auf die Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.

Im Jahr 2011 hatte die Europäische Kommission im Rahmen der ersten GKKB-Initiative noch vorgeschlagen, die Lücke zwischen den nationalen Steuersystemen in Bezug auf die betriebliche Altersversorgung zu schließen. Artikel 26 des Richtlinienvorschlags der Europäischen Kommission zur GKKB aus jenem Jahr empfahl die Verwendung „zuverlässiger geeigneter Methoden zur Schätzung der Ansprüche von Arbeitnehmern und die Diskontierung zukünftiger Rentenzahlungen unter Bezugnahme auf den Euribor-Satz für Verpflichtungen mit einer Laufzeit von 12 Monaten“ (Europäische Kommission, 2011, 28).

Im Gegensatz zu der Initiative des Jahres 2011 war der Vorschlag für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage aus dem Jahr 2016 weniger streng. Artikel 24 der Richtlinie zur GKKB besagte, dass „die Mitgliedstaaten den Abzug von Pensionsrückstellungen vorsehen können“ (Europäische Kommission, 2016a, 34). In Artikel 44 wurde hinzugefügt, dass Pensionsrückstellungen, die nach nationalem Recht abzugsfähig sind, „von dem zurechnenden Anteil abzuziehen sind“ (Europäische Kommission, 2016b, 33). Folglich sollte der steuerliche Umgang mit Pensionsrückstellungen auf nationaler Ebene geregelt werden. Ein solcher Ansatz führt jedoch dazu, dass eine gemeinsame Bemessungsgrundlage nur bedingt erreicht werden kann. Der EU-Vorschlag zu BEFIT sieht ebenfalls die Möglichkeit nationaler Anpassungen unter anderem bei Pensionsrückstellungen vor. Im Grundsatz schwächt jede nationale Anpassungsmöglichkeit die Bedeutung der Konsolidierung.

Ein weiteres Argument für eine umfassende Regelung ist die Einschränkung von sogenannten Patent- oder Lizenzboxen. Bis heute nutzen viele Länder, auch EU-Länder, dieses Instrument, um immaterielle Wirtschaftsgüter von MNU anzuziehen. Eine formelhafte Aufteilung der Bemessungsgrundlage könnte den Anreiz für ein

solches Konstrukt mindern und damit zu einem fairen Steuerwettbewerb beitragen (Hentze, 2019b). Entstehende Befolgungskosten sollten dabei stets im Blick behalten und möglichst minimiert werden.

#### ■ Formel für die Aufteilung der steuerbaren Gewinne

Da BEFIT in Einklang mit dem Zwei-Säulen-Konzept der OECD stehen soll, ist eine einheitliche Regelung von EU und OECD sinnvoll. Während jedoch die Europäische Kommission bis dato auf einen dreigeteilten Allokationsschlüssel für die BEFIT-Formel bei der Gewinnaufteilung gesetzt hatte (Sachanlagen, Arbeit in Form von Personal und Löhnen, Umsatz), haben sich die OECD-Staaten bei der formelbasierten Neuallokation von Besteuerungsrechten in Säule 1 für eine alleinige Orientierung am Umsatz ausgesprochen. In dem Vorschlag der Europäischen Kommission zu BEFIT findet sich lediglich der Hinweis, dass eine Formelaufteilung unter Einbeziehung immaterieller Vermögensgegenstände ein denkbarer Weg ist. Eine konkrete Ausgestaltung eines Allokationsschlüssels für die Zeit nach der Übergangsphase wird jedoch nicht skizziert.

Die Frage der Inkohärenz der beiden Regelungen ist damit noch nicht zu beantworten. Jedoch gilt es zu beachten, dass Säule 1 sich lediglich auf 25 Prozent des Residualgewinns (Amount A) eines Unternehmens bezieht. Dieser entspricht dem Teil des Gesamtgewinns, der eine Umsatzrendite vor Steuern von 10 Prozent übersteigt. Die formelbasierte Umverteilung von Steuerrechten gemäß Säule 1 fokussiert sich also auf eine Art von „Übergewinn“ und hat somit lediglich einen relativ begrenzten Anwendungsbereich, der darauf abzielt, Marktstaaten, also jenen Staaten, in denen der eigentliche Umsatz geniert wird, an den daraus resultierenden Steuereinnahmen zu beteiligen. Anders gelagert ist die Zielsetzung bei der BEFIT-Regelung, bei der sich eine Formel für die Gewinnaufteilung auf den gesamten Gewinn beziehen würde und die tatsächlichen Quellen der Einkommensgenerierung widerspiegeln soll. Somit wäre hier der in Erwägung stehende dreiteilige Allokationsschlüssel anhand von Sachanlagen, Arbeit und Umsatz sinnvoll, um Verzerrungen zu minimieren, jedoch sind auch Abwandlungen denkbar und begründbar. Eine Abweichung zum OECD-Ansatz wäre vor diesem Hintergrund vertretbar.

Die Frage, inwieweit immaterielle Vermögenswerte in die formelbasierte Gewinnaufteilung einbezogen werden sollen, stellt sich vor allem angesichts der großen Digitalkonzerne, die in der Regel über umfangreiche immaterielle Vermögenswerte verfügen. Im Ergebnis sollen nach den Vorstellungen der Europäischen Kommission Konzerne wie Google und Amazon mehr Steuern in Europa zahlen. Jedoch sind immaterielle Vermögenswerte schwer zu bewerten und in der Regel auch relativ mobil. Die Anwendung einer Formelaufteilung auch auf immaterielle Vermögenswerte innerhalb der EU könnte also zu konzerninternen Verlagerungen derselben in andere Regionen führen. Bei Akquisitionen immaterieller Wirtschaftsgüter von fremden Dritten wäre eine Berücksichtigung in der Formel aufgrund des bezahlten Marktpreises weniger kritisch (Martins/Taborda, 2022). Allerdings wäre es unsystematisch, bestimmte Zukäufe von immateriellen Wirtschaftsgütern zu berücksichtigen (bei fremden Dritten), andere jedoch auszuschließen (bei verbundenen Unternehmen).

Eine Idee der Europäischen Kommission aufgrund der Bewertungsproblematik ist die Berücksichtigung von Ersatzwerten, beispielsweise Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (FuE) oder Marketing. Gegen die Verwendung von Ersatzwerten spricht, dass sich diese Aufwendungen aus der Beschäftigung (FuE-Mitarbeiter) oder den materiellen Investitionen (zum Beispiel Laboratorien) ableiten und somit bereits durch die anderen Faktoren erfasst werden (De Mooij et al., 2021). Die Einbeziehung immaterieller Vermögenswerte ist somit nicht unproblematisch, zumal es gilt, die Wettbewerbsfähigkeit der in der EU ansässigen Unternehmen

auch im Vergleich zu Unternehmen außerhalb der EU, die nicht den neuen Regeln unterliegen würden, sicherzustellen. Gleichwohl wäre eine zumindest approximiert Berücksichtigung wichtig, um eine umfassende Harmonisierung zu erreichen.

#### ■ Gewinnzuordnung an nahestehende Unternehmen außerhalb der EU

Vereinfachte Konzepte zur Reduktion von Befolgungskosten bei der Gewinnzuordnung an nahestehende Unternehmen, die außerhalb der konsolidierten Unternehmensgruppe ihren Sitz haben, sind grundsätzlich sinnvoll. Das Abstellen auf makroökonomische Benchmarks hierzu kann zwar keine individuelle Analyse ersetzen, in vielen Fällen dürften mögliche Abweichungen jedoch eher gering sein.

Sofern bei Transaktionen mit Gesellschaften eines MNU außerhalb der EU in jedem Fall die reguläre Verrechnungspreisanalyse auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes erfolgen muss, würden die Befolgungskosten hoch bleiben.

#### ■ Verwaltung und Befolgungskosten

Vor diesem Hintergrund sollte die Europäische Kommission die entstehenden Befolgungskosten für Unternehmen und die öffentliche Verwaltung bei der Erarbeitung des BEFIT-Konzepts genau im Blick behalten. Die Reduzierung von Befolgungskosten der Firmen sowie der Prüfkosten der Steuerbehörden ist ein elementares Ziel von BEFIT, an dem sich der Vorschlag messen lassen muss. Kosteneinsparungen auf beiden Seiten sollten zumindest innerhalb eines Zeitfensters von einigen Jahren sichergestellt werden. Einmalige Anlauf- oder Umstellungskosten für Unternehmen wie Verwaltung sind vermutlich nicht gänzlich zu vermeiden. Die EU-Kommission beziffert die Reduktion der Befolgungskosten für die Unternehmen auf 65 Prozent. Der Wert scheint zunächst sehr hoch gegriffen und blendet zudem einmalige Umstellungskosten aus.

### 4.3 Auswirkungen von BEFIT

Für die in dem BEFIT-Vorschlag skizzierte Übergangszeit bis zum Jahr 2035 ist aufgrund der einheitlichen und konsolidierten Ermittlung der Bemessungsgrundlage durchaus mit Veränderungen des Steuersubstrats in den jeweiligen Ländern zu rechnen. Dafür sorgen sowohl Abweichungen zwischen nationalen Regelungen und den Vorgaben von BEFIT als auch die Möglichkeit des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs.

#### ■ Abweichung von nationalen Regeln

Wenn die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nach nationalem Recht zu einem geringeren Wert führen sollte als nach den unter BEFIT noch zu wählenden einheitlichen Rechnungslegungsstandards, würde sich die nationale Bemessungsgrundlage unter BEFIT im Vergleich zum Status quo erhöhen. Damit würden bei unverändertem Steuersatz auch die Steuereinnahmen höher ausfallen. Der Grund dafür ist, dass zunächst, d.h. in den ersten drei Jahren, die Allokation der Anteile an der Bemessungsgrundlage zumindest teilweise auf Basis der aktuellen Bemessungsgrundlagen (vor BEFIT) erfolgt, das heißt der Anteil ist zunächst festgeschrieben. Bei einem Anstieg der Bemessungsgrundlage fällt der jeweilige Anteil auch höher aus. Dies gilt für alle teilnehmenden Länder und bedeutet, dass ein Anstieg der Bemessungsgrundlage durch BEFIT in einem Mitgliedsland ceteris paribus die Bemessungsgrundlage und auch die Steuereinnahmen in allen teilnehmenden Ländern erhöht. Ab dem vierten Jahr basieren die Anteile an der Bemessungsgrundlage auf den gewählten einheitlichen Rechnungslegungsstandards. Dann führt jenseits von späteren nationalen

Anpassungen nur noch der grenzüberschreitende Verlustausgleich zu einer Veränderung der einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage des MNU.

#### ■ Verlustausgleich

Die Konsolidierung der Gewinne schließt Verluste ein. Dies bedeutet, dass der Verlust einer Konzerngesellschaft in einem EU-Mitgliedstaat unmittelbar die Bemessungsgrundlage des Konzerns schmälert. Im Aggregat fällt die Bemessungsgrundlage durch die grenzüberschreitende Verlustverrechnung ceteris paribus geringer aus, sofern mindestens eine Gesellschaft Verluste erleidet. Dies gilt für alle teilnehmenden Länder, das heißt der Verlust einer Landesgesellschaft mindert ceteris paribus die Bemessungsgrundlage in allen teilnehmenden Ländern.

#### ■ Darstellung der Effekte anhand eines Beispiels

Ein MNU besteht aus drei Gesellschaften in drei verschiedenen Ländern. Unternehmen A erzielt nach nationalem Steuerrecht eine Bemessungsgrundlage von 1.000 Euro. Durch Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards nach BEFIT reduziert sich die Bemessungsgrundlage um 200 Euro, beispielsweise weil es im nationalen Steuerrecht Abzugsbeschränkungen gibt. Umgekehrt erhöht sich bei Unternehmen B die Bemessungsgrundlage, da annahmegemäß bestimmte steuerliche Abzugsmöglichkeiten unter BEFIT keine Anwendung finden. Unternehmen C kann den erlittenen Verlust in Höhe von 500 Euro zur grenzüberschreitenden Verrechnung einbringen. Die so ermittelte gemeinsame konsolidierte Bemessungsgrundlage wird bei der ersten Anwendung von BEFIT auf Basis der nach nationalem Steuerrecht ermittelten Gewinnanteile der vorausgegangenen drei Jahre aufgeteilt (der Einfachheit halber werden im Beispiel konstante Gewinne/Verluste und damit auch Anteile im Zeitverlauf unterstellt). Der Gewinnanteil von Unternehmen A ist demnach 20 Prozent, der Anteil von Unternehmen B ist 80 Prozent und der Anteil des Verlustunternehmens C ist 0 Prozent. In dem gewählten Beispiel erhöht sich die Bemessungsgrundlage nach BEFIT insgesamt und damit auch in den einzelnen Ländern, wobei im Falle des Verlustunternehmens weiterhin kein steuerpflichtiger Gewinn entsteht (Tabelle 4-1). Nationale Anpassungen der Bemessungsgrundlage sollen gleichwohl möglich sein.

**Tabelle 4-1: Auswirkung von BEFIT in der Übergangsphase auf die Bemessungsgrundlage**

Beispielhafte Darstellung einer Unternehmensgruppe

Bemessungsgrundlage in Euro	Nationales Steuerrecht	BEFIT	Veränderung durch BEFIT	Bemessungsgrundlage neu
Unternehmen A	1.000	800	-200	1.060
Unternehmen B	4.000	5.000	+1.000	4.240
Unternehmer C	0	-500	-500	0
<b>Summe</b>	<b>5.000</b>	<b>5.300</b>	<b>+300</b>	<b>5.300</b>

Quelle: Institut der deutschen Wirtschaft

Der Wechsel vom Fremdvergleichsgrundsatz zu einer formelbasierten Gewinnaufteilung, wie es das BEFIT-Konzept für die Zeit ab 2035 in Aussicht stellt, käme einer systematischen Neukonzeptionierung des steuerlichen Rahmens in der EU gleich. Von daher sollte es auch nicht überraschen, wenn die Auswirkungen auf das national zu besteuerte Steuersubstrat erheblich ausfielen. Ohne diesen zweiten Schritt wäre eine

Harmonisierung jedoch unvollständig. Entscheidend wird es ein, eine formelbasierte Aufteilung zu finden, die ökonomischen Prinzipien gerecht wird, ohne für offenkundige Verwerfungen bei der Bemessungsgrundlage zu sorgen.

Im oben gewählten Beispiel könnte folgender Effekt resultieren, wobei aus Vereinfachungsgründen ein ausschließlich umsatzbasierter Allokationsschlüssel (wie bei Säule 1 des OECD-Reformvorhabens) betrachtet wird. Die formelbasierte Gewinnallokation anhand des Umsatzes nivelliert die steuerlich festgestellte Profitabilität der Landesgesellschaften. Es bleibt offen, inwieweit die unterschiedliche Profitabilität auf lokale Geschäftsstrategien oder auf Verrechnungspreisgestaltung zurückzuführen ist. Dies ist aufgrund der formalhaften Allokation aber auch unerheblich. Im Ergebnis ist der umverteilende Effekt der formelhaften Aufteilung gewaltig. Unternehmen A weist eine um 50 Prozent höhere Bemessungsgrundlage auf. Unternehmen B, das Unternehmen mit der größten Profitabilität, büßt dagegen 37,5 Prozent des zu versteuernden Gewinns ein. Der Verlustgesellschaft C wird logischerweise ein zu versteuernder Gewinn zugeordnet (Tabelle 4-2).

**Tabelle 4-2: Effekt eines Allokationsschlüssels auf die Bemessungsgrundlage**

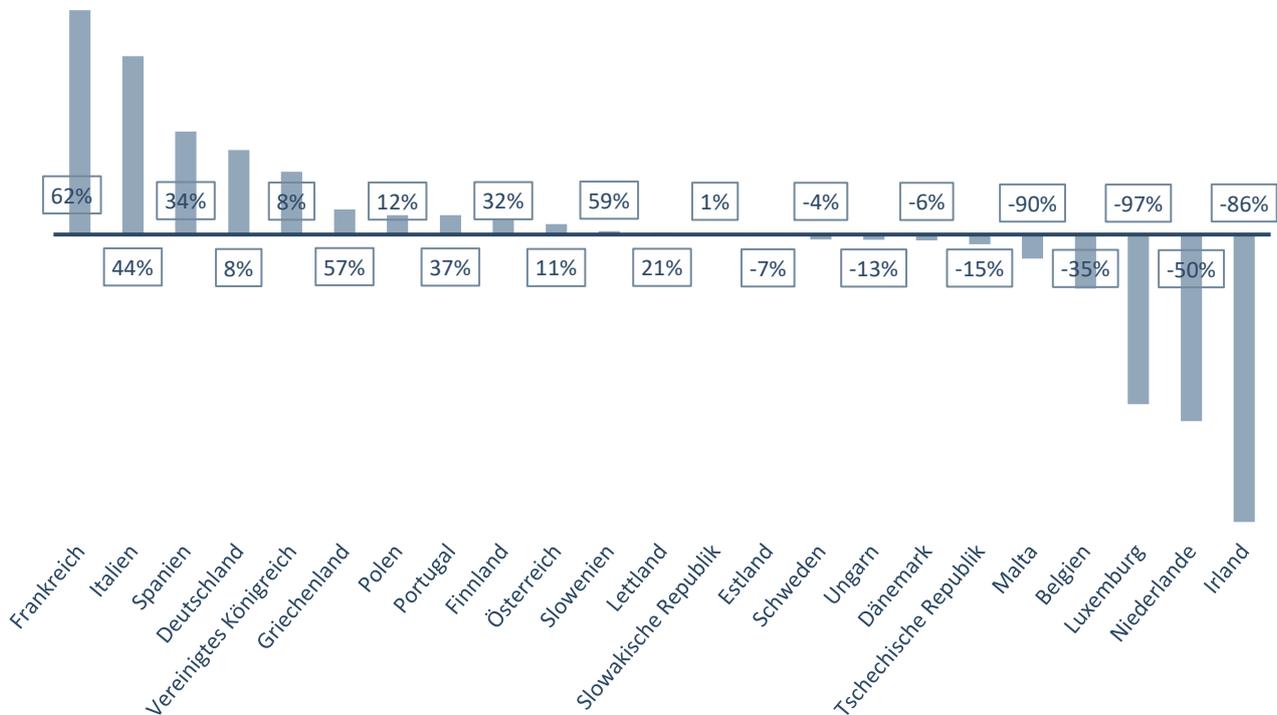
Beispielhafte Darstellung einer Unternehmensgruppe

In Euro	Umsatz	Bemessungs- grundlage BEFIT	Zuzurechnen- der Anteil (Umsatz- schlüssel)	Bemessungs- grundlage neu
<b>Unternehmen A</b>	24.000	800	30%	1.590
<b>Unternehmen B</b>	40.000	5.000	50%	2.650
<b>Unternehmen C</b>	16.000	-500	20%	1.060
<b>Summe</b>	<b>80.000</b>	<b>5.300</b>	<b>100%</b>	<b>5.300</b>

Quelle: Institut der deutschen Wirtschaft

Dass das Ausmaß der Umverteilung in der Realität erheblich sein kann, zeigt eine statische Simulation der Anwendung einer formelhaften Gewinnaufteilung gemäß des zurückgezogenen GKKB-Vorschlags auf die Bemessungsgrundlage der EU-Mitgliedstaaten im Vergleich zum bisherigen Verrechnungspreissystem anhand von historischen Daten (Abbildung 4-1). Im Grundsatz würden die Ergebnisse auch für BEFIT gelten. Vor allem kleinere Länder wie Irland, Luxemburg und Malta könnten durch eine formelhafte Gewinnaufteilung erhebliche Teile ihrer Steuerbemessungsgrundlage verlieren, während große Absatzmärkte wie Frankreich, Italien, Spanien und Deutschland eher gewinnen würden.

**Abbildung 4-1: Veränderung der Bemessungsgrundlage bei einer formelhaften Gewinnaufteilung in der EU**  
 Simulationsrechnung für 2015 in Milliarden US-Dollar und in Prozent der bisherigen Bemessungsgrundlage



Quelle: Hentze, 2019b

Zur Simulation der Aufkommenseffekte wird zunächst die Höhe der steuerpflichtigen Gewinne pro Land für alle Unternehmen in einem Land, also ohne Umsatzschwelle, ermittelt. Torslov et al. (2022) berechnen die gesamten Unternehmensgewinne pro Land für 2015 auf der Grundlage der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung. Diese Gewinne werden dann in Gewinne inländischer Unternehmen und in Gewinne ausländischer Unternehmen unterteilt. Letztere werden per Definition von multinationalen Unternehmen mit Hauptsitz im Ausland erwirtschaftet und unterliegen daher theoretisch der Gewinnverlagerung. Daher würden diese Gewinne bei der Anwendung einer formelhaften Aufteilung berücksichtigt werden. Darüber hinaus wird ein bestimmter Anteil der inländischen Gewinne von multinationalen Unternehmen mit Hauptsitz im Heimatland erwirtschaftet. Der entsprechende Betrag unterliegt theoretisch ebenfalls der Gewinnverlagerung und der formelhaften Aufteilung.

Da die Höhe dieser Gewinne nicht bekannt ist, wird die Exportquote einer Volkswirtschaft (das heißt die Ausfuhren im Verhältnis zum BIP für 2016 gemäß den Daten von OECD, Eurostat und Weltbank) als Näherungswert für die Bestimmung des Anteils der inländischen Gewinne aus internationalen Geschäften verwendet. Da Ausfuhren nicht ausschließlich von multinationalen Unternehmen getätigt werden, sondern auch von rein inländischen Unternehmen, würde diese Zahl, die von lokalen multinationalen Unternehmen erwirtschafteten Gewinne, überbewerten. Daher ist eine Annahme für die von multinationalen Unternehmen getätigten Ausfuhren erforderlich. Zur Vereinfachung wird der Anteil für alle Länder auf 70 Prozent festgelegt. Somit werden 70 Prozent der inländischen Gewinne, die aus internationalen Geschäften (Exporten) erwirtschaftet werden, den multinationalen Unternehmen zugerechnet und daher in der Simulation berücksichtigt. Dies impliziert, dass der Rest den (exportierenden) lokalen Unternehmen zugewiesen wird. Es liegt auf der

Hand, dass ein höherer Prozentsatz das Umverteilungsvolumen erhöht, während ein niedrigerer Satz es verringert. Letztendlich führt dieser Ansatz zu dem Betrag der steuerpflichtigen Gewinne pro Land, der maximal der Gewinnverlagerung unterliegt.

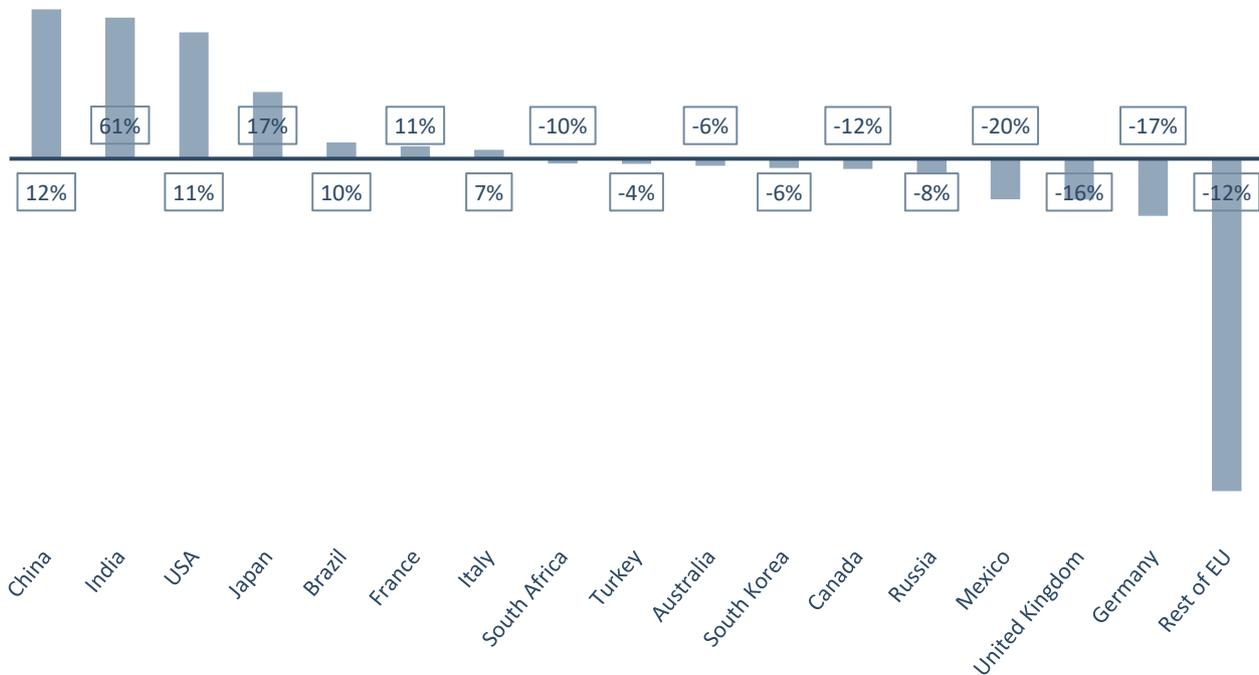
Der daraus resultierende Betrag entspricht den Gewinnen, die für eine formelhafte Aufteilung in Frage kommen. Anschließend wird die Verteilung dieser Gewinne auf Länderebene mit einer hypothetischen Zuteilung unter Verwendung der von der EU aufgeworfenen formelhaften Aufteilung verglichen, also Umsatzvolumen, Anzahl der Beschäftigten und investiertes Kapital. Die Länderanteile für die Gewinnaufteilung werden auf der Datengrundlage von Oxford Economics zum Kapitalstock, zur Beschäftigung und zum privaten Verbrauch (als Ersatz für das Umsatzvolumen) berechnet. Diese makroökonomischen Näherungswerte beziehen sich nicht ausschließlich auf die multinationalen Unternehmen, sondern auf die Wirtschaft als Ganzes. Die drei Elemente des Verteilungsschlüssels zur Berechnung des Gewinnanteils eines Landes werden dabei gleich gewichtet. Im Ergebnis beträgt der Anteil Deutschlands an den EU-Mitgliedsstaaten rund 21 Prozent, gefolgt von Frankreich (15 Prozent), dem Vereinigten Königreich (14 Prozent) und Italien (12 Prozent).

Der Grundgedanke der Analyse ist es, die grundsätzlichen Auswirkungen auf die Steuerbasis eines Landes zu sehen. Allerdings sind die Ergebnisse aufgrund der restriktiven Annahmen eher indikativ als eine exakte Schätzung. Da die Verhaltenseffekte der multinationalen Unternehmen nicht berücksichtigt werden, ist die Interpretation der Zahlen zudem eingeschränkt. Verhaltensanpassungen der Unternehmen werden in der Berechnung ausgeblendet.

Aus systematischer Sicht wäre eine gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage erst vollends überzeugend, wenn es eine globale Verständigung gäbe. Diese würde die Verteilungseffekte noch einmal kräftig verändern. Wenn statt der EU-Staaten die G20-Staaten, also die Mitgliedsländer der EU und die jenseits davon 19 wichtigsten Industrie- und Schwellenländer der Welt, ein solches System einführen, würden allen voran die EU-Staaten – auch die großen – ein Teil der zu versteuernden Gewinne abgeben müssen. Profiteure wären die USA vor allem aufgrund des hohen Konsums der Bürger sowie China und Indien aufgrund einer hohen Anzahl an Beschäftigten. Ob ein Land mit Blick auf die Steuereinnahmen zu den Gewinnern oder Verlierern einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage zählt, hängt folglich nicht zuletzt davon ab, welche anderen Länder sich daran beteiligen (Abbildung 4-2).

## Abbildung 4 2: Veränderung der Bemessungsgrundlage bei einer formelhaften Gewinnaufteilung in den G20-Staaten

Simulationsrechnung für 2015 in Milliarden US-Dollar und in Prozent der bisherigen Bemessungsgrundlage



Quelle: Hentze, 2019b

## 5 Einordnung der Reformvorhaben

Die Sicherstellung eines fairen Steuerwettbewerbs und die Förderung von Investitionen und Wirtschaftswachstum sollten die Hauptziele bei der Änderung des Unternehmensteuersystems sein. Steuerwettbewerb kann sowohl auf Ebene des Steuersatzes als auch auf Ebene der Steuerbemessungsgrundlage stattfinden. Um für einen fairen Wettbewerb zu sorgen, gilt es, beide Parameter zu adressieren.

Die OECD-Initiative für eine globale Mindeststeuer in Säule 2 leistet einen wichtigen Beitrag hierzu. Dem Vorschlag zufolge würde der Wettbewerb über den Steuersatz nicht ausgeschlossen, sondern nach unten begrenzt werden. Der OECD-Initiative mangelt es bisher jedoch an einer Einigung auf eine harmonisierte Bemessungsgrundlage. Dies könnte den Erfolg beeinträchtigen. Daher stellt der Vorschlag der Europäischen Kommission, mit BEFIT ein gemeinsames Regelwerk für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage für Unternehmen in der EU einzuführen und langfristig die Gewinne zwischen den EU-Staaten formelbasiert zu verteilen, den notwendigen zweiten Schritt dar, um Fairness zumindest innerhalb der EU zu gewährleisten. Mit der Umsetzung von Säule 1 der OECD-Initiative würde die formelbasierte Gewinnaufteilung zumindest für die großen Unternehmen auch auf internationaler Ebene erfolgen.

Von ihrer Systematik und ihrem Ansatz sind die beiden diskutierten Reformkonzepte der Unternehmensbesteuerung eng miteinander verknüpft. So soll zum einen zur Berechnung der Bemessungsgrundlage sowohl bei Säule 2 als auch bei BEFIT bei internationalen Rechnungslegungsstandards, wie IFRS, angesetzt werden.

Zum zweiten soll in Säule 1 eine formelbasierte Gewinnverteilung erfolgen, was auch das längerfristige Konzept von BEFIT vorsieht.

Ein zentrales Ziel des BEFIT-Konzepts ist es, die Bürokratiebelastung für multinationale Unternehmen und Steuerbehörden zu verringern und die Transparenz zu erhöhen. Daher ist es zielführend, international anerkannte Rechnungslegungsstandards zur Vereinheitlichung heranzuziehen und gleichzeitig im Sinne einer Konsolidierung eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung vorzusehen. Diese beiden zentralen Elemente von BEFIT würden zwar das nationale Steuersubstrat verändern, allerdings wären große Verwerfungen unwahrscheinlich. Dies liegt daran, dass der Anteil an der Bemessungsgrundlage eines Landes unverändert bleibt und das Steuersubstrat sich lediglich mit der Bemessungsgrundlage ändert, die Bemessungsgrundlage jedoch nicht nach ökonomischen Kennzahlen neu verteilt wird. Zudem sollen nationale Anpassungen in verschiedenen Bereichen möglich sein.

Unternehmen in Deutschland haben im Schnitt in den vergangenen Jahren auf den handelsbilanziellen Gewinn rund 30 Prozent (Median) Steuern gezahlt. Dies entspricht der durchschnittlichen Steuerbelastung eines Unternehmens, die auf den steuerbilanziellen Gewinn als relevante Bemessungsgrundlage anfällt. Spürbar höhere Steuereinnahmen für den deutschen Fiskus sind in der Übergangsphase bis 2035 nur denkbar, wenn in anderen Ländern die vereinheitlichten Regeln zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage führen. Gleichzeitig dürfte der geplante grenzüberschreitende Verlustausgleich jedoch die Bemessungsgrundlage senken, so dass per Saldo kein signifikanter Effekt zutage treten dürfte.

Auf eine formelbasierte Gewinnverteilung will die EU-Kommission zunächst, also bis mindestens 2035, verzichten. Mit Blick auf die gescheiterten Versuche zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage in den Jahren 2011 und 2016 mag es zwar politisch zielführend sein, die Umverteilungseffekte beim Steuersubstrat zunächst zu minimieren und daher auf eine Verteilung anhand eines formelbasierten Allokationsschlüssels zu verzichten. Gleichwohl ist es aus ökonomischer Sicht sachgerecht, diesen Schritt zumindest perspektivisch anzugehen. Ansonsten wäre das Projekt unvollständig. Vielmehr ist eine Gewinnaufteilung auf Basis betriebswirtschaftlicher Kennzahlen ein Kernelement der Idee einer gemeinsamen und konsolidierten Bemessungsgrundlage und entscheidend dafür, die Befolgungskosten für Unternehmen und Steuerbehörden zu vermindern.

Bei der Ausgestaltung des Verteilungsschlüssels sollten jedoch insbesondere die Belange kleinerer Mitgliedstaaten im Auge behalten werden, damit es nicht zu politischer Ablehnung aufgrund von Verwerfungen bei der Bemessungsgrundlage kommt. Insbesondere die Anwendung von Umsatz und Mitarbeiterzahl als Bestandteil eines Allokationsschlüssels würde schätzungsweise die großen Marktstaaten zulasten kleiner Länder deutlich begünstigen. Profiteure der kombinierten Umsetzung des OECD-Projekts und der Initiative der Europäischen Kommission wären dann langfristig, also ab dem Jahr 2035, vor allem die großen EU-Mitgliedstaaten mit in der Regel hohen Steuersätzen.

Sofern beide Reformprozesse – die Einführung einer Mindeststeuer und die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage – in den EU-Mitgliedstaaten umgesetzt werden sollten, würde sich das Steueraufkommen bis 2035 dagegen insgesamt weniger stark verschieben als angesichts der Dimension und Komplexität der Vorhaben zu erwarten wäre. Aufgrund der Zuspitzung auf einige wenige Unternehmen bei Säule 1, einer Ausgestaltung der Mindeststeuer, die Verhaltensanpassungen in den Ländern mit einem geringeren Steuersatz als 15 Prozent attraktiv macht, und dem vorläufigen Verzicht auf eine Neuverteilung der

Bemessungsgrundlage unter BEFIT, ist der Effekt in Relation zum gesamten Steueraufkommen als gering einzuordnen. So ist für Deutschland mit einem zusätzlichen Steueraufkommen von 4 bis 8 Milliarden Euro pro Jahr zu rechnen, was weniger als 1 Prozent des Gesamtsteueraufkommens entspricht.

Allerdings sollte der Effekt der beiden Reformvorhaben nicht allein an ihrer Steueraufkommenswirkung bemessen werden. In Kombination stellen sie einen ambitionierten Ansatz dar, um die Unternehmensbesteuerung an das digitale Zeitalter anzupassen und fairer zu gestalten. Ein Vorankommen in dieser Hinsicht ist notwendig, denn ansonsten drohen unilaterale Maßnahmen, wie nationale Digitalsteuern, die sich wachstumsschädlich auswirken dürften. Zudem ist das Ziel einer formelhaften Gewinnaufteilung im Rahmen von BEFIT zunächst lediglich aufgeschoben. Diese ist essenziell für das zentrale Anliegen der Europäischen Kommission, die steuerlichen Befolgungskosten zu reduzieren.

## Abstract

### Global and European corporate tax reform concepts

From BEPS via CCCTB to BEFIT

The harmonization of corporate taxation at an international level has been on the political agenda for many years. Both the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the European Commission have presented reform projects in this regard, which are now awaiting political implementation. The OECD's inclusive framework is based on two pillars. While the first pillar provides for a formula-based distribution of profits for the fair distribution of taxing rights, the second pillar is primarily concerned with a global effective minimum tax. However, the OECD initiative has so far failed to reach an agreement on a harmonized assessment basis. This could hamper its success. The European Commission's proposal to introduce BEFIT ("Business in Europe: Framework for Income Taxation"), a common set of rules for calculating the tax base for companies in the EU and to distribute profits between the European member states on a formula-based basis in the long term, therefore represents the necessary second step to ensure fairness, at least within the European Union (EU). The BEFIT concept takes up elements of earlier initiatives at European level and is based on the OECD's two-pillar concept. Firstly, international accounting standards are to be used to calculate the tax base for both Pillar 2 and BEFIT. Secondly, a formula-based profit distribution is to be used in Pillar 1, which is also envisioned in the longer-term concept of BEFIT. The two reform concepts are thus closely interwoven in their systematics and logic. This approach is to be welcomed, as it helps to limit compliance costs.

In summary, the reform plans of the OECD and the European Commission are designed to be pragmatic, although higher compliance costs for companies are possible in some cases. In the long term, Pillar 1 is intended to reallocate tax rights at international level, at least for the largest companies. Pillar 2 introduces a moderate lower limit to tax competition. In contrast to previous attempts, the European Commission is initially foregoing a formal-based allocation of the tax base to the participating countries in BEFIT in order to increase political acceptance. Instead, BEFIT focuses on uniform rules for determining the tax base in the respective member states and cross-border consolidation of profits and losses during the planned transition phase. However, the fact that it will still be possible to make relevant adjustments to the tax base at national level tends to counteract the objectives. If the uniform rules and the possibility of offsetting losses prove their worth in practice and find acceptance in the transitional phase, the question of a redistribution of taxation rights will arise. From an economic point of view, it would be appropriate and essential to reduce compliance costs by allocating the entire tax base according to a formula-based allocation key. However, the reduction in tax revenue would probably be serious, particularly for smaller member states. It is possible that the minimum tax could lead to additional revenue in the countries concerned and partially offset the effect.

Due to the focus on a small number of companies (Pillar 1), a design of the minimum tax that makes behavioural adjustments in countries with a lower tax rate than 15 percent attractive (Pillar 2) and the temporary waiver of a redistribution of the tax base under BEFIT, the effects on tax revenue due to the reform concepts are estimated to be low. For example, additional tax revenue of EUR 4 to 8 billion per year is expected for Germany due to the OECD's inclusive framework, which corresponds to less than 1% of total tax revenue.

## Tabellenverzeichnis

Tabelle 3-1: Übersicht über Steueraufkommenseffekt durch den Inklusiven Rahmen in Deutschland .....	16
Tabelle 4-1: Auswirkung von BEFIT in der Übergangsphase auf die Bemessungsgrundlage .....	22
Tabelle 4-2: Effekt eines Allokationsschlüssels auf die Bemessungsgrundlage .....	23

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 2-1: Tariflicher und effektiver Unternehmenssteuersatz im Vergleich.....	7
Abbildung 4-1: Veränderung der Bemessungsgrundlage bei einer formelhaften Gewinnaufteilung in der EU .....	24

## Literaturverzeichnis

Beznoska, Martin / Hentze, Tobias, 2019, The Unanimity rule and corporate tax revenue in the EU, IW-Kurzbericht, Nr. 31, Köln

De la Feria, Rita, 2022, The Perceived (Un)Fairness of the Global Minimum Corporate Tax Rate, in: W. Haslehner et al. (Hrsg.), The Pillar 2 Global Minimum Tax (Edward Elgar, 2023), forthcoming

De Mooij, Ruud / Liu, Li / Prihardini, Dinar, 2021, An Assessment of Global Formula Apportionment, in: National Tax Journal, 74. Jg., Nr. 2, S. 431–465

Devereux, Michael P. et al., 2020, The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford

Devereux, Michael P. / Simmler, Martin, 2021, Who will pay amount A?, EconPol Policy Brief, Nr. 36, München

DIHK et al., 2023, Stellungnahme zum Entwurf für ein Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz, <https://www.bundestag.de/resource/blob/971206/98c8231c6b2eaeead511b9f8706bfcf1/02-DIHK-data.pdf> [30.10.2023]

Englich, Joachim, 2021, International Effective Minimum Taxation – analysis of GloBE (Pillar Two), in: OUP Handbook of International Tax Law (F. Haase, G. Kofler eds., Oxford University Press) 2021

Europäische Kommission, 2011, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig, Brüssel

Europäische Kommission, 2016a, Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM(2016) 683 final, Straßburg

Europäische Kommission, 2016b, Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB), COM(2016) 685 final, Straßburg

Europäische Kommission, 2021, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, COM(2021) 823 final, Brüssel

Europäische Kommission, 2023, Unternehmen in Europa: ein Rahmen für die Unternehmensbesteuerung (BEFIT), [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Unternehmen-in-Europa-ein-Rahmen-fur-die-Unternehmensbesteuerung-BEFIT-\\_de](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Unternehmen-in-Europa-ein-Rahmen-fur-die-Unternehmensbesteuerung-BEFIT-_de) [5.10.2023]

EU Tax Observatory, 2022, Revenue Effects of the Global Minimum Tax Under Pillar Two, in: INTERTAX, Bd. 50, Nr. 10, S. 689 – 710

EU Tax Observatory, 2023, Tax Revenue from Pillar One Amount A: Country-by-Country Estimates, HAL open science, <https://shs.hal.science/halshs-04039288> [12.10.2023]

Gbadamosi, Nosmot, 2022, Will the U.N. Tax Convention Empower Africa?, Foreign Policy Africa Brief, <https://foreignpolicy.com/2022/11/30/united-nations-tax-convention-africa-nigeria-oecd/> [12.10.23]

Greive, Martin / Hildebrand, Jan, 2021, Mehreinnahmen von 150 Milliarden Euro pro Jahr – Das bringt die globale Steuerreform, <https://www.handelsblatt.com/politik/international/steuerpolitik-mehreinnahmen-von-150-milliarden-euro-pro-jahr-das-bringt-die-globale-steuerreform/27386662.html> [12.10.23]

Gstrein, David / Herold, Elena / Neumeier, Florian, 2023, Fiskalische Auswirkungen der Säule 1 (teilweise Neuverteilung von Besteuerungsrechten) und der Säule 2 (globale effektive Mindestbesteuerung), ifo Bericht, München

Hentze, Tobias, 2019a, Effektiver Unternehmensteuersatz in Deutschland seit Jahren konstant, IW-Kurzbericht, Nr. 19, Köln

Hentze, Tobias, 2019b, The challenge of moving to a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU, IW-Report, Nr. 2, Köln

Hentze, Tobias, 2020, US-Steuerreform zeigt Wirkung, IW-Kurzbericht, Nr. 102, Köln

Hentze, Tobias / Kolev, Galina, 2021, Wirtschaftliche Effekte des BDI-Steuermodells der Zukunft, Gutachten im Auftrag des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e. V., Köln

IfM – Institut für Mittelstandsforschung, 2023a, Volkswirtschaftliche Bedeutung der KMU, <https://www.ifm-bonn.org/statistiken/mittelstand-im-ueberblick/volkswirtschaftliche-bedeutung-der-kmu/deutschland> [12.10.23]

IfM, 2023b, KMU-Definition der Europäischen Kommission, <https://www.ifm-bonn.org/definitionen/kmu-definition-der-eu-kommission> [12.10.23]

Janski, Petr, 2019, Effective Tax Rates of Multinational Enterprises in the EU – A report commissioned by the Greens/EFA Group in the European Parliament, <https://www.greens-efa.eu/en/article/document/effective-tax-rates-for-multination-companies-in-the-eu> [12.10.23]

Martins, António / Taborda, Daniel, 2022, BEFIT and Formulary Apportionment: Should Intangibles Be Included in the Formula?, in: EC Tax Review, 31. Jg., Nr. 3, S. 131–139

McCarthy, Julie, 2022, A bad deal for development - Assessing the impacts of the new inclusive framework tax deal on low- and middle-income countries, Brookings Global Working Paper Nr. 174, Washington

McDougall, Mary, 2022, Joe Biden tax proposals fall short of OECD standards for minimum rate, Financial Times, 9.8.2022, <https://www.ft.com/content/ff0c15b7-2e34-469f-8c5e-9168bbb30c51> [12.10.23]

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development, 2020, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris

OECD, 2021a, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> [12.10.23]

OECD, 2021b, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris

OECD, 2021c, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-theeconomy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm> [6.10.2023]

OECD, 2022, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS - Progress report September 2021 – September, Paris

OECD, 2023a, OECD data, <https://data.oecd.org/> [12.10.23]

OECD, 2023b, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-amount-A-pillar-one-overview.pdf> [17.10.2023]

OECD, 2023c, Economic Impact Assessment of the Two-Pillar Solution, <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf> [17.10.2023]

Rat der Europäischen Union, 2022, Entwurf einer Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, 2021/0433(CNS), Brüssel

Spengel, Christoph et al., 2023, Die globale Mindeststeuer – Kosten und Nutzen aus deutscher Sicht, in: Der Betrieb, 76. Jg., S. 1–14

Spengel, Christoph / Wickel, Sophia, 2023, Die OECD rechnet das Mindeststeueraufkommen schön, Frankfurter Allgemeine Zeitung, <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/die-oecd-rechnet-das-mindeststeueraufkommen-schoen-18646698.html> [12.10.23]

Torslov, Thomas / Wier, Ludvig / Zucman, Gabriel, 2022, The Missing Profits of Nations, in: The Review of Economic Studies, 90. Jg., Nr. 3, S. 1499-1534

UN – United Nations, 2022a, Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations, General Assembly, A/C.2/77/L.11/Rev.1, <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UN-DOC/LTD/N22/697/88/PDF/N2269788.pdf?OpenElement> [12.10.23]

UN, 2022b, Concluding Its Session, Second Committee Approves 11 Draft Resolutions, Including Texts on Women’s Development, Global Tax Cooperation, Entrepreneurship, Meetings Coverage and Press Releases, <https://press.un.org/en/2022/gaef3579.doc.htm> [12.10.23]

vbw – Vereinigung der Bayerischen Wirtschaft, 2021, Weltweite Mindeststeuer – Herausforderungen für die EU, München