

## DIHK-Positionspapier

### „Internationale Unternehmensbesteuerung praxisgerecht modernisieren“

Internationalisierung ist für deutsche Unternehmen Alltag. Neben großen Nutzen auch kleine und mittelgroße Unternehmen, vielfach eigentümergeführt, Produktions- und Absatzmärkte im Ausland und sichern dadurch ihre Marktposition. Umgekehrt investieren ausländische Unternehmen in Deutschland, schaffen Arbeits- und Ausbildungsplätze und tragen zu Wohlstand und Wachstum bei. Aus den wirtschaftlichen Umbrüchen in Folge von Coronapandemie und Ukrainekrieg ergeben sich vielfältige Anpassungserfordernisse in der internationalen Arbeitsteilung, Unternehmen validieren bestehende nationale und internationale Aktivitäten und diversifizieren ggf.

Die anstehenden weltweiten Reformmaßnahmen in Bezug auf die internationale Unternehmensbesteuerung sind deshalb von hoher Relevanz für die Unternehmen in Deutschland. Unter dem Dach der OECD erarbeiten Finanzverwaltungen von 141 Staaten Reformmaßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung. Auch auf EU-Ebene werden steuerliche Regelungen vorgeschlagen, die Auswirkungen auf den Binnenmarkt haben. Die Bundesregierung sollte sich dafür einsetzen, dass EU- und möglichst weltweit kohärente Steuerregeln geschaffen werden. Steuerpolitik sollte dabei durchaus auch als wichtiges Instrument einer aktiven wirtschaftsorientierten Standortpolitik verstanden werden. Denn positive nationale steuerliche Investitionsimpulse stärken – sofern sie europäische und internationale Vorgaben einhalten – die hiesigen Unternehmen und sichern so letztlich das Steueraufkommen.

Neben den Anforderungen bei den genannten Reformmaßnahmen sind in Deutschland zuvor – oder auch begleitend zu den Reformen – wichtige Anpassungen erforderlich: Nachgebessert werden sollte bei grundlegenden Elementen des Außensteuergesetzes, wie z. B. bei der Hinzurechnungsbesteuerung oder der Wegzugsbesteuerung. Ebenfalls sollten die inzwischen vielzähligen Anti-Missbrauchsbestimmungen auf tatsächliche Missbrauchsfälle eingegrenzt bzw. abgeschafft und mit den globalen Reformen abgestimmt werden. Das betrifft zum Beispiel die Zinsschranke, die Lizenzschranke oder andere Regelungen, die häufig dazu führen, dass Doppelbesteuerungsabkommen „überschrieben“ werden. Deutliche Vereinfachungen sind dringend erforderlich. So könnten zum Beispiel eine Reihe von Befolgings- und Meldepflichten für Unternehmen reduziert werden. Mittelfristig wird sich die Bundesregierung auch mit der Tatsache befassen müssen, dass zur Verbesserung der Standortbedingungen die Unternehmensteuerbelastung auf ein wettbewerbsfähiges Niveau reduziert werden muss. Ferner sollten alle ertragsunabhängigen Elemente eliminiert werden, da sie auch im Verlustfall Steuerbelastungen auslösen.

#### 1. OECD als Standardsetzer

Mit Blick auf eine weltweit konsistente Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensaktivitäten ist eine internationale Steuerarchitektur erforderlich, bei der die nationalen Finanzverwaltungen abgestimmt und koordiniert zusammenwirken. Ein Kreis von 38 OECD-Mitgliedern setzt hier die Standards und schafft zwischen Staaten abgestimmte Steuerregelungen. Zum Beispiel mit umfangreichen Aktivitäten wie der Schaffung eines Musters für bilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA-Muster inkl. Kommentar) oder der Bereitstellung von international abgestimmten Verrechnungspreisleitlinien (Transfer Pricing Guidelines). Diese Arbeiten sind von großer Bedeutung und werden auch nach den angesprochenen Reformen existenziell bedeutsam bleiben. Alle beteiligten

Staaten sollten die Regelungen verpflichtend und einheitlich anwenden. Die Rolle der OECD als internationaler Standardentwickler kann zukünftig jedoch nur dann aufrechterhalten werden, wenn auch weitere Staaten über den Kreis der 38 hinaus eingebunden werden. Die Schaffung des sog. Inclusive Framework (IF) on BEPS (s. u.) mit nunmehr 141 Staaten war daher ein Schritt in die richtige Richtung, der unbedingt in allen beteiligten Ländern in gleicher Weise umgesetzt werden muss.

Bereits 2015 wurden in 15 Aktionspunkten zur Vermeidung von Gewinnverlagerungen und Steuervermeidung (BEPS) Regelungen getroffen, die unfairen Steuerwettbewerb zwischen den Staaten und grenzüberschreitende Steuerplanungen von Unternehmen verhindern sollen. Das Problem: Anstatt sich im Kreis der Staaten über „faire“ nationale Steuerrechte zu verständigen, wurden umfangreiche Sanktionen für Unternehmen ins Leben gerufen. Sie betreffen auch Fälle, in denen Unternehmen grenzüberschreitend, aber sehr wohl unter Einhaltung der jeweiligen steuergesetzlichen Grundlagen, tätig werden. Mit dem Ziel, Steuergestaltungen zu vermeiden, wurden zum Beispiel komplexe Anforderungen an länderspezifische Berichtspflichten eingeführt (Country-by-Country-Reporting). Hinzu kamen verschiedene materiell-rechtliche Einschränkungen, wie z. B. die Versagung von Abkommensvorteilen, Abzugsverbote bei Zinszahlungen oder Restriktionen bei sog. Präferenzregimen.

Mit dem aktuellen OECD/G20-Projekt sollen grundlegende Fragestellungen zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft adressiert werden. Vorgeschlagen wird ein 2-Säulen-Ansatz („Two Pillar Approach“):

- Mit den Maßnahmen aus Säule 1 sollen Besteuerungsrechte von großen und besonders profitablen Konzernen (ab 20 Mrd. Euro weltweitem Umsatz und einer Profitabilität von mindestens 10 %) neu verteilt werden – und zwar hin zu Kunden- bzw. Marktstaaten. Zusätzlich zu den jeweiligen Körperschaftsteuersystemen soll ab 2024 ein weiteres Besteuerungsverfahren zur Anwendung kommen. Auf Basis von handelsrechtlichen Gewinnkennzahlen sollen neu definierte Gewinnanteile (im Vorschlag als „Amount A“ bezeichnet) aus der Besteuerung im Sitzstaat des Unternehmens herausgelöst und den Kunden- bzw. Marktstaaten zugewiesen werden.
- Mit den Maßnahmen aus Säule 2 soll eine globale effektive Mindestbesteuerung (GloBE) von mind. 15 % sichergestellt werden. Dabei wird geprüft, ob die in einem Staat angesiedelten Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten einer Unternehmensgruppe ausreichend besteuert wurden. Sollte das nicht der Fall sein, ist im Staat der Obergesellschaft eine sog. Top-Up-Tax zu leisten.

Beide Säulen führen für die betroffenen Unternehmen zu erheblichen administrativen Belastungen, nicht zuletzt deshalb, weil die Maßnahmen nicht auf steuerlichen, sondern auf Kennzahlen der Finanzberichterstattung aufsetzen. Hinzu kommt, dass viele der geforderten Kennzahlen bisher gar nicht erhoben werden. Die Unternehmen müssten dafür zusätzliche und komplexe Reporting-Systeme einführen. Deshalb sind umfassende Vereinfachungen erforderlich, um die avisierten Regelungen für Unternehmen wie Finanzverwaltungen handhabbar zu gestalten. Zudem sollte der Zeitplan an die aktuellen Herausforderungen angepasst werden. Neuerungen sollten nicht vor 2026 gelten. Nur so kann gesichert werden, dass die erforderlichen organisatorischen und IT-technischen Verfahren von den Unternehmen rechtzeitig entwickelt und implementiert werden können.

#### **In Bezug auf Säule 1 sollten folgende Maßnahmen umgesetzt werden:**

- **Regeln vereinfachen und dadurch Komplexität verringern:** Der vorgesehene Mechanismus zur Umverteilung von Steuereinnahmen sollte noch deutlich vereinfacht werden. Damit würden zu erwartende Fälle der Doppelbesteuerung und Bürokratiekosten reduziert. Die Rechtssicherheit für die Unternehmen könnte so erhöht und die Zahl der Streitfälle verringert werden. Es sollten insgesamt keine unverhältnismäßig hohen Verwaltungskosten für Unternehmen und Finanzverwaltung entstehen.

- **Doppelbesteuerungen vermeiden:** Mit der Zuweisung von Besteuerungssubstrat an Marktstaaten erhalten diese Staaten ein Recht zur Besteuerung von Unternehmensgewinnen, die bereits in einem anderen Staat besteuert wurden. Ein Problem sind hier die Steuern, die bereits an der Quelle – also dort, wo sich der Unternehmenssitz befindet – erhoben wurden. Diese Quellensteuern müssen bei der Ermittlung des „abzugebenden“ Steuerbetrags (Betrag Amount A) berücksichtigt werden, weil ansonsten eine doppelte Besteuerung des Gewinns erfolgt.
- **Vorhandene Berechnungsgrundlagen nutzen:** Da sich Berechnungsgrößen auf die Vorschriften für die Finanzbuchhaltung beziehen, sollte es den Unternehmen gestattet sein, die für Buchhaltungs-/Steuerzwecke international geltenden Vorschriften zu verwenden. Auf darüber hinaus erforderliche steuerliche Anpassungen könnte so wenigstens teilweise verzichtet werden. Sämtliche (Neu-)Verteilungsschlüssel sollten global angewendet werden.
- **Schon bestehende nationale Digitalsteuern abschaffen:** Einige Länder haben bereits "Digitalsteuern" oder ähnliche Abgaben eingeführt bzw. die Einführung einer derartigen Steuer angekündigt. Solche Steuern sollten spätestens mit dem Inkrafttreten von Säule 1 abgeschafft bzw. die Einführungspläne ad acta gelegt werden, weil ansonsten eine mehrfache quellenbezogene Besteuerung derselben Gewinne erfolgen würde.
- **Globale Einführung sicherstellen:** Der Regelung zu Säule 1 sollte nur in Kraft treten, wenn eine breite Mehrheit an Staaten diese Regelungen zeitgleich und einheitlich in nationales Recht umsetzt. Beteiligen sich zu wenige Länder an der Einführung der neuen Regelungen oder verschließen sich große Industriestaaten einer Einführung der neuen Regeln, sollten die Neuregelungen nicht umgesetzt werden.

**In Bezug auf Säule 2 sollten folgende Maßnahmen umgesetzt werden:**

- **Ausnahmeregelung einführen:** Länder, in denen Unternehmen gemäß dem Country-by-Country-Reporting (CbCR) einem effektiven Steuersatz von mindestens 15 % unterliegen, sollten grundsätzlich von der Berechnung der Mindestbesteuerung ausgenommen werden. Das gleiche sollte für solche Länder gelten, bei denen das CbCR eine ausreichende Substanz in Form von Sachanlagevermögen und Personal offenlegt.
- **Ausnahmezeitraum bei effektivem Steuersatz über 15 % einführen:** Ergibt sich für ein Land aus der Berechnung der globalen Mindestbesteuerung im ersten Jahr ein effektiver Steuersatz von über 15 %, sollte für dieses Land in den nächsten fünf Jahren keine weitere Prüfung mehr vorgenommen werden müssen. Aus Vereinfachungsgründen sollte auch eine sog. Safe Harbour Regelung geprüft werden, nach der die als Hochsteuerland klassifizierten Länder (Beleg z. B. durch hohe nominale Steuersätze, effektive Missbrauchsvermeidungsvorschriften und fehlende allgemeine Präferenzregime) aus der Berechnung der Mindestbesteuerung ausgenommen werden.
- **Nicht-konsolidierte Gesellschaften ausschließen:** Nur konsolidierte Konzerngesellschaften sollten für die Berechnung der globalen Mindestbesteuerung berücksichtigt werden. Durch den Einbezug von nicht-konsolidierten Gesellschaften (i. d. R. Minderheitsbeteiligungen und lediglich aus Wesentlichkeitsgründen nicht konsolidierte Einheiten) erhöht sich die Komplexität der Berechnungen deutlich, ohne ein nennenswertes Zusatzaufkommen an Steuereinnahmen zu generieren.
- **Latente Steuern umfassend berücksichtigen:** Die Vorschriften zur globalen Mindestbesteuerung erfordern für spezifische Wirtschaftsgüter die Nachverfolgung von Bewertungsunterschieden zwischen IFRS und Steuerrecht. Gleichen sich diese Bewertungsunterschiede nicht innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren aus, soll eine Korrektur vorgenommen werden. Nach derzeitiger Interpretation ist geplant, dass diese Nachverfolgung auf Basis eines einzelnen Wirtschaftsgutes erfolgt.

Dies ist in der Praxis nicht umsetzbar bzw. würde einen enormen zusätzlichen Aufwand für die Betriebe bedeuten. Diesbezüglich bedarf es dringend einer Klarstellung, ob diese Nachverfolgung auch auf einer aggregierten Ebene erfolgen kann. Zudem werden latente Steuern nicht vollständig mit dem nationalen Steuersatz berücksichtigt. Dies kann per se bereits zu Doppelbesteuerungen führen.

- **Erstellung einer gesonderten „Säule II-Bilanz“ vermeiden; keine Schaffung von Umstrukturierungshindernissen:** Der abweichende Ansatz latenter Steuern bei konzerninternen Umstrukturierungen führt dazu, dass die latenten Steuern ausschließlich für Zwecke von Säule II abweichend berechnet werden müssen. Defacto muss deshalb eine vierte Bilanz (neben IFRS-, HGB- und Steuerbilanz) nur für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung erstellt werden – und das für jede berichtende Einheit. Durch die so induzierten zusätzlichen Kosten dürfte zukünftig der Anreiz entstehen, von einer Buchwertübertragung für steuerliche Zwecke abzusehen. Oftmals sind schlichtweg auch nicht die Kapazitäten in Form von zusätzlichen Systemen oder Personal zur Bilanzpflege vorhanden. Steuerliche Erwägungen können damit künftig in Deutschland ein Umstrukturierungshindernis sein, was das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) nach seinem Zweck prinzipiell verhindern soll.
- **Bei Steuernachzahlungen doppelte Zahlungen vermeiden:** Nachträgliche Steuerzahlungen aufgrund der Abgabe von geänderten Steuererklärungen oder infolge nachträglich festgesetzter Steuern aus einer Betriebsprüfung sollten mit einer für diese Jahre festgesetzten Mindeststeuer verrechnet werden können. Ansonsten führt die Mindeststeuer de facto zu einer Doppelbesteuerung, weil objektiv zu hohe gezahlte Steuern nicht korrigiert werden. Die derzeit vorliegenden Regelungen sehen eine Rückrechnung bzw. Erstattung einer in Vorjahren bezahlten Mindeststeuer nicht vor.
- **Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Direktzusagen aufwandswirksam berücksichtigen:** Die Vorschriften zur globalen Mindestbesteuerung sehen eine Korrektur sämtlicher Aufwendungen aus der Zuführung zu Pensionsrückstellungen für Direktzusagen vor. Dieses Abzugsverbot führt zu erheblichen Verzerrungen der Steuerquote und resultiert in einer nicht gerechtfertigten Schlechterstellung (grundsätzlich hoch besteuert) deutscher Unternehmen und Konzerne. Denn Direktzusagen bilden in Deutschland den Kern der betrieblichen Altersvorsorge. Es sollte deshalb eine Klarstellung dahingehend aufgenommen werden, dass die Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Direktzusagen aufwandswirksam für die Ermittlung der Mindestbesteuerung berücksichtigt werden.
- **Bindende Schiedsverfahren einführen, nationale Sonderlösungen vermeiden:** Rechtssicherheit und Schutz vor Doppelbesteuerungen sollten für die betroffenen Unternehmen gewährleistet werden. Durch klare Begrifflichkeiten sollte ein international einheitliches Verständnis über diese Regelungen hergestellt werden. Betroffene Unternehmen sollte eine verfahrensrechtlich abgesicherte Position mit ausreichenden Rechtsschutzmöglichkeiten bekommen.

## 2. Europäische Union als relevanter, bindender Gesetzgeber

Die Gesetzgebung der Europäischen Union ist von besonderer Bedeutung, da der deutsche Gesetzgeber diese ohne Änderungsmöglichkeit in deutsches Recht überführen muss. Am Einstimmigkeitsgebot in Steuersachen sollte festgehalten werden. Jedoch sollte das Instrument der verstärkten Zusammenarbeit, das das Einstimmigkeitserfordernis auf eine Gruppe von mindestens 9 Mitgliedstaaten reduziert, häufiger genutzt werden, um einen Stillstand in der Europäischen Steuerpolitik zu vermeiden. Zudem sollten EU-Legislativakte mit einer zeitlichen Befristung (sunset clause) versehen werden, damit erforderliche Anpassungen bei Änderungen der Verhältnisse nicht durch das Einstimmigkeits-

gebot blockiert werden können. Grundsätzlich sollten innerhalb einer EU-Richtlinie nationale Wahlrechte der Mitgliedsstaaten auf ein Minimum beschränkt werden, um Verzerrungen innerhalb des Binnenmarktes für die Unternehmen zu vermeiden. Der deutsche Gesetzgeber sollte seinerseits bei einer Richtlinienumsetzung keine darüberhinausgehenden belastenden Maßnahmen für Unternehmen in Deutschland vornehmen (gold plating) und hierdurch Wettbewerbsnachteile gegenüber Unternehmen aus anderen EU-Staaten schaffen.

Mit Blick auf die jüngsten Anti-Missbrauchsregelungen der Europäischen Union (ATAD I, ATAD II, ATAD III oder den DAC-Richtlinien) sollte eine Überprüfung im Licht der aktuellen OECD-Maßnahmen erfolgen. Entschärfungen sind hier angebracht. Fraglich ist, warum bei Schaffung von OECD-Regelungen überhaupt noch gesonderte EU-Regeln beschlossen werden, vor allem dann, wenn diese von den OECD-Regelungen abweichen. Selbst Detailabweichungen führen bei Unternehmen, die in der EU und in Drittstaaten tätig sind, sofort zu Friktionen und Verwerfungen.

Die EU-Kommission hat angekündigt, die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen in den Fokus zu nehmen. Zum Beispiel wurde ein Entwurf für eine Initiative zur steuerlichen Gleichstellung von Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung (DEBRA) vorgelegt. Damit greift die EU eine grundsätzlich gute und länger bestehende Idee auf, die in einzelnen Mitgliedsländern in der Vergangenheit auch schon umgesetzt wurde. Anders als im Entwurf vorgesehen sollten hierbei jedoch alle Unternehmen einbezogen werden, unabhängig von ihrer Rechtsform. Zudem dürfen Verbesserungen in diesem Punkt nicht mit einer Verschlechterung bei der Anrechenbarkeit von Fremdkapitalzinsen einhergehen, da Fremdkapital wirtschaftlich für alle Unternehmen notwendig ist und bleiben wird.

Zudem sind weitere Initiativen zur besseren Nutzung des Binnenmarktes erforderlich. Dazu gehört aus Sicht der Wirtschaft auch die Schaffung eines gemeinsamen EU-Rahmens für die Unternehmensbesteuerung, bei dem grenzüberschreitende Konsolidierungsmöglichkeiten vorgesehen werden sollten. Mit „Business in Europe: Framework for Income Taxation“ (BIFIT) will die EU-Kommission in 2023 EU-weit einheitliche Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung schaffen. Grundsätzlich sollte die EU-Gesetzgebung nur eingebettet in aktuelle internationale Entwicklungen erfolgen. Isolierte EU-Lösungen können angesichts der globalen Wertschöpfungsketten immer nur Insellösungen sein und nachteiligen ggf. europäische Unternehmen gegenüber Unternehmen außerhalb der EU. Deshalb sollte die EU auch den o. g. OECD/G20-Maßnahmen nicht vorgreifen. Ein weiteres Beispiel für einen erforderlichen Abstimmungsbedarf zwischen OECD und EU betrifft die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen das Arbeiten aus dem Ausland, insbesondere im Fall von Homeoffice, eine Betriebsstätte begründet. Hier sollten schnell Ergebnisse erzielt werden, weil seit der Corona-Krise die Bedeutung des ortsungebundenen Arbeitens für viele Unternehmen und deren Mitarbeiter zugenommen hat.

### **3. Nationale Steuerregelungen modernisieren und Investitionshürden beseitigen**

Gerade bei grenzüberschreitenden Investitionsvorhaben (Inbound wie Outbound) ist ein hinreichendes Maß an Planungssicherheit und Verlässlichkeit (sog. Tax Certainty) unerlässlich. Planbarkeit und Verlässlichkeit des deutschen Steuerrechts sind jedoch nicht zuletzt durch etliche „Anti-Missbrauchs-normen“ zurückgegangen, mit denen vermeintliche Steuerschlupflöcher geschlossen werden sollen. Diese Maßnahmen haben die Komplexität der Steuerregeln stark erhöht und dazu beigetragen, dass diese für Unternehmen und Finanzverwaltung kaum mehr zu handhaben sind. Das gilt für die OECD-Ebene (BEPS) ebenso wie für die EU-Ebene (z. B. ATAD, DAC 6) und die nationale Ebene (z. B. § 50d EStG). Die Komplexität dieser Regelungen sollte deshalb konsequent reduziert werden, um die dringend benötigte Rechtssicherheit zu gewährleisten. Investitionen werden zudem durch die Vielzahl an aufwändigen Befolgungs-/Melde- und Abgabepflichten behindert. Sie zehren administrative, finanzielle und personelle Ressourcen auf, die im operativen Geschäft dringend benötigt werden.

### Wegzugsbesteuerung modernisieren

Das bisherige Konzept der deutschen Wegzugsbesteuerung führt grundsätzlich zu einem sofortigen Besteuerungszugriff auf die ruhenden stillen Reserven in den Kapitalgesellschaftsanteilen. Diese können jedoch gerade bei über mehrere Generationen in Familienhand befindlichen Familienunternehmen eine erhebliche Höhe aufweisen. Weil durch den Wegzug jedoch keine liquiden Mittel zufließen, kann eine Besteuerung zu einer unverhältnismäßigen Belastung der betroffenen Familiengesellschaften führen. Wenn keine Liquiditätsschonenden Ausweichmöglichkeiten gefunden werden, müssen avisierte Wohnsitzverlagerungen ggf. unterbleiben oder aber im schlechtesten Fall zwecks Bezahlung der Steuerschuld die über Jahrzehnte gewachsenen Familienunternehmen veräußert werden.

Nicht in Frage gestellt wird, dass dem deutschen Fiskus das uneingeschränkte Besteuerungsrecht an den stillen Reserven von Gesellschaftsanteilen zusteht, die im Inland entstanden sind. Erforderliche Verbesserungen bei der Wegzugsbesteuerung sind aber dennoch dringend:

- Zum Wegzugszeitpunkt sind zunächst die stillen Reserven und Lasten festzustellen. Der Besteuerungszugriff (in Form einer Geldzahlung) sollte aber ausschließlich im Realisationszeitpunkt, d. h. bei Veräußerung der Anteile, erfolgen. Denn nur dann ist zusätzliche Liquidität beim Steuerpflichtigen vorhanden, um die Steuerzahlung leisten zu können, und nur dann wird ein steuerlich relevanter Vorteil erzielt.
- Eine unmittelbare Durchsetzung des titulierten Steueranspruchs sollte nur dann erfolgen, wenn die spätere Durchsetzung bei einer Anteilsveräußerung (Realisation) nicht sichergestellt ist. Die Anforderungen an einen entsprechenden Nachweis müssen erfüllbar sein.
- Der Besteuerungsanspruch Deutschlands kann regelmäßig dann durchgesetzt werden, wenn mit den betroffenen Zuzugsstaaten entsprechende Informationsaustausch-, Amtshilfe- und Vollstreckungshilfeabkommen abgeschlossen wurden. Bei der Prüfung ist das konkrete Durchsetzungsrisiko im Einzelfall zu berücksichtigen. Dabei ist davon auszugehen, dass sich der betreffende Staat vertragstreu verhält. In solchen Fällen sollte unterstellt werden, dass der Deutschland später zustehende Steueranspruch durchsetzbar ist.
- Hilfsweise und nur in den dadurch nicht abgedeckten Fällen sollten Steuerpflichtige die Möglichkeit erhalten, aus Sicht des Steuerpflichtigen geeignete Sicherheiten zwecks Sicherstellung einer späteren Durchsetzung zu leisten. Sofern dies Steuerpflichtigen nicht möglich ist, sollte die geschuldete Steuer ratierlich über einen Zeitraum zahlbar sein, der den Bestand der Gesellschaft und die Existenz des Steuerpflichtigen nicht gefährdet.
- Zur Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruches nach Wegzug sind verschiedene Instrumente denkbar. Neben einem jährlich vorzulegenden Nachweis über die Inhaberschaft der Anteile könnte auch ein gesetzliches Veräußerungsverbot dergestalt implementiert werden, dass eine Registereintragung der Veräußerung nur nach vorheriger Bescheinigung der Steuerzahlung vollzogen werden kann.

### Hinzurechnungsbesteuerung kurzfristig anpassen und mittelfristig abschaffen

Mit Blick auf die aktuellen internationalen Entwicklungen sollte auch die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung modernisiert werden. Die Hinzurechnungsbesteuerung soll verhindern, dass Aktivitäten im Ausland mit geringer wirtschaftlicher Substanz niedrig besteuert werden, und ordnet deshalb eine Hochschleusung auf das deutsche Steuerniveau (30+%) an. Die zurzeit geltende Niedrigsteuergrenze von 25 % sollte an die Niedrigsteuerschwelle der neuen OECD/IF-Regelungen (15 %) angepasst werden. Zudem sollte der Aktivkatalog, der die einer Hinzurechnung nicht unterliegenden „unschädlichen“ Einkünfte auflistet, durch einen EU-rechtskonformen Passivkatalog ersetzt werden. In diesem

Katalog sollten die hinzuzurechnenden Einkünfte abschließend beschrieben werden. Auch die erforderlichen Substanznachweise sollten praxisnah und für Unternehmen handhabbar ausgestaltet werden.

Mit einem Inkrafttreten der globalen Mindestbesteuerung in Deutschland sollte die Hinzurechnungsbesteuerung schon aus Gründen der Verhältnismäßigkeit abgeschafft werden – zumindest für diejenigen Unternehmen, deren Jahresumsatz über 750 Mio. Euro liegt und somit den Mindestbesteuerungsregelungen unterliegt. Mittelfristig sollte die Hinzurechnungsbesteuerung abgeschafft werden, weil die neue internationale Mindeststeuer ebenfalls an das Vorliegen von wirtschaftlich substantiellen Tätigkeiten anknüpft und hierdurch eine doppelte Sanktionierung eintreten würde.

Weiterhin sollte die spezielle deutsche Unternehmensbesteuerung nicht dazu führen, dass deutsche Unternehmen in Fällen der Steueranrechnung benachteiligt werden, weil nach geltendem Recht eine Steueranrechnung nur auf die Körperschaftsteuer möglich und somit auf 15 % beschränkt ist. Sinnvoll und gerecht wäre daher eine zusätzliche Anrechnungsmöglichkeit von im Ausland gezahlten Steuern auch auf die Gewerbesteuer.

#### Anti-Missbrauchsvorschriften zurückführen

Die Komplexität des deutschen Steuerrechts wurde in den vergangenen Jahren durch eine Vielzahl von „Anti-Missbrauchsvorschriften“ in einer Weise erhöht, die von Unternehmen und Finanzverwaltung nicht mehr seriös bewältigt werden kann. Zu nennen sind hier die Lizenzschranke (§ 4j EStG), die Zinsschranke (§ 4h EStG und § 8a KStG) oder die umfassende Beschränkung des Betriebsausgabenabzuges bei hybriden Gestaltungen (§ 4k EStG). Ebenfalls wurden verschiedene Regelungen für grenzüberschreitende Sachverhalte in § 50d EStG implementiert, welche z. B. den Ermäßigungsanspruch bei Abzugsteuern auf Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen oder der Mutter-Tochter- bzw. der Zins- und Lizenzrichtlinie bei missbräuchlicher Gestaltung (Treaty shopping) beschränken (§ 50d Abs. 3 / § 50c EStG), Einkünfte von der Freistellung bei einer Nicht- bzw. Niedrigbesteuerung im anderen Vertragsstaat nach Art. 23A Abs. 4 OECD-Musterabkommen analog ausschließen (§ 50d Abs. 9 EStG) oder z. B. das deutsche Besteuerungsrecht bei Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses sichern sollen (§ 50d Abs. 12 EStG).

All diese Regelungen sind äußerst komplex und verursachen bei den betroffenen Unternehmen erhebliche Probleme bei der steuerlichen Befolgung. Es ist daher erforderlich, sowohl deren Komplexität zu reduzieren als auch diese systematisch kohärent in einen steuerlichen Gesamtzusammenhang einzubetten. Dabei sind auch die besonderen Interdependenzen mit den neuen, international avisierten Regelungen zu Säule 1 und 2 des OECD-Projektes zu berücksichtigen.

#### Meldepflichten reduzieren

Unternehmen werden durch eine Vielzahl an mitunter strafbewehrten Meldepflichten bei Auslands-sachverhalten belastet, die administrativ kaum mehr zu bewältigen sind. So sind nicht nur gem. § 138 Abs. 2 AO vielfältige Informationen über die Tätigkeit im Ausland innerhalb eines Monats unaufgefordert an den Fiskus zu übermitteln. Auch wurden weitergehende Mitteilungspflichten im Rahmen von internationalen Informationsaustauschverfahren geschaffen (z. B. Country-by-Country-Reporting von länderspezifischen Berichten, Common Reporting Standard beim Finanzkonteninformationsaustausch, FATCA-Verfahren mit den USA, Anzeigepflicht von Steuergestaltungsmodellen im Rahmen der DAC 6-Richtlinie, Sustainability Reporting nach dem Standard GRI 207). Die bestehenden Meldepflichten sollten grundlegend überprüft und reduziert werden. Neue Meldepflichten sollten nicht eingeführt werden. Mit Blick darauf, dass viele Datenpunkte in den Unternehmen oftmals nicht in maschinellen Verfahren, sondern nur in aufwändigen manuellen Prozessen gesammelt werden können, sollte der Umfang der meldepflichtigen Daten reduziert werden. Hier wäre eine Vernetzung von bereits vorhandenen Informationen wichtig. Häufig müssen Unternehmen gleiche oder ähnliche



Informationen mehrfach abgeben. Zugleich sollten die elektronische Übermittlung in vereinfachten Verfahren erleichtert werden und Fehler bei der unvollständigen oder nicht rechtzeitigen Bereitstellung berichtigt werden können.

### Doppelbesteuerungsabkommen stärken und internationale Steuerverfahren vereinfachen

Deutschland hat mit über 120 Staaten Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung geschlossen (nachfolgend: DBA). Diese Abkommen sind für die im Ausland tätigen Unternehmen von hoher Bedeutung, weil hierdurch ein Mindestmaß an Rechtsicherheit und Schutz vor Doppelbesteuerung gewährleistet wird. Leider weist das DBA-Netz noch Lücken auf (z. B. Chile, Brasilien oder Nigeria), die zeitnah geschlossen werden sollten. Viele der DBA sind mitunter sehr alt (Vertragsschluss mit Irland z.B. 1962) und sollten daher regelmäßig überprüft und an aktuelle wirtschaftliche und rechtliche Verhältnisse angepasst werden. Hierbei kann der DIHK mit seinen Auslandshandelskammern an 140 Standorten in 92 Staaten unterstützen und wichtige Impulse geben.

Inhaltlich sollte bei einer grundlegenden DBA-Revision auch eine umfassende Beseitigung bzw. Reduzierung von Quellensteuern vorgenommen werden. Diese belasten Unternehmen nicht nur auf administrativer Ebene, sondern führen regelmäßig zu Doppelbesteuerungen und nachfolgenden aufwändigen Streitverfahren, da eine Anrechnung regelmäßig nicht in vollem Umfang möglich ist. Zugleich sollte durch enge Betriebsstättendefinitionen verhindert werden, dass Unternehmen schon mit geringen Aktivitäten im Ausland dort eine steuerliche Betriebsstätte begründen. Diese lösen eine Vielzahl an erheblichen Problemen aus, wie z. B. Registrierungs-, Erklärungs- und Steuerzahlungspflichten, Doppelbesteuerungen oder Strafzuschläge (sog. Penalties).

Mit Blick auf die erheblichen Probleme bei der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern sollte eine Doppelbesteuerung vorrangig dadurch vermieden werden, dass ausländische Einkünfte von der deutschen Besteuerung ausgenommen werden (Freistellungsverfahren). Die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen sollten flächendeckend verbindliche Schiedsklauseln beinhalten, die einen Einigungszwang zwischen den beteiligten Staaten vorsehen. Dabei sind die Verfahren zu beschleunigen und mit einem Enddatum (z. B. 1 Jahr nach faktischem Eintritt der Doppelbesteuerung) zu befristen. Unternehmen sollten in diesen Verfahren als Beteiligte gelten und eigene, rechtsschutzbewehrte Rechtspositionen innehaben (z. B. Informations-, Anhörungs- und Antragsrechte).

### Betriebsprüfungen im internationalen Kontext modernisieren und vereinfachen

Mit dem Umfang der grenzüberschreitenden Unternehmensaktivitäten nehmen internationale Besteuerungskonflikte zu. Diese entstehen insbesondere dann, wenn die beteiligten Finanzverwaltungen die Besteuerungssachverhalte unterschiedlich ermitteln und/oder daran unterschiedliche Rechtsfolgen knüpfen. Betroffen sind nicht nur große Unternehmen, sondern auch kleine Unternehmen, die mit geringen finanziellen und personellen Ressourcen gegenüber mehreren nationalen Steuerverwaltungen agieren müssen. Es ist daher von besonderer Bedeutung, dass grenzüberschreitende Sachverhalte möglichst frühzeitig von allen beteiligten Finanzverwaltungen aufgegriffen, einheitlich ermittelt und steuerlich gleichlaufend qualifiziert werden. Nur so lassen sich Doppelbesteuerungen und daran anschließende mehrjährige Streitverfahren verhindern und frühzeitige Rechtssicherheit für Unternehmen sicherstellen.

Die OECD hat bereits im Jahr 2016 den akut bestehenden Handlungsbedarf aufgegriffen (Tax Certainty Agenda) und Empfehlungen für eine Verbesserung der Streitvermeidungs- und -beilegungsmechanismen erarbeitet. Diese umfassen sowohl Vorabverständigungsverfahren (Advanced Pricing Agreements – APA), gemeinsame Betriebsprüfungen (Joint Audits), das sog. International Compliance Assurance Programme (ICAP) als auch das internationale Verständigungsverfahren (Mutual Agreement Procedure – MAP). Auch die EU-Kommission hat eine europäische Initiative (European Trust



and Co-operation Approach – ETACA) in Aussicht gestellt, wobei bezweifelt werden kann, dass eigenständige europäische Regelungen wirklich einen Mehrwert bringen. Der Fokus sollte auf weltweiten Lösungen liegen.

**Joint Audits** sind koordinierte, von zwei oder mehreren nationalen Finanzverwaltungen gemeinsam durchgeführte steuerliche Außenprüfungen von grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen. Diese wurden innerhalb der Europäischen Union durch die EU-Amtshilferichtlinie aus dem Jahr 2011 ermöglicht und werden gegenüber Drittstaaten durch DBA-Klauseln (vgl. Art. 26 OECD-Musterabkommen) und das Amtshilfeübereinkommen (Convention on mutual administrative assistance in tax matters) abgesichert. Durch gleichzeitige bzw. gemeinsame Prüfungen und einvernehmliche Sachverhaltsfeststellungen können Unternehmen frühzeitig Rechtssicherheit erlangen und müssen ressourcenschonend nur einmal im Prüfungsverlauf die erforderlichen Informationen/Dokumente bereitstellen. Unternehmen steht bislang jedoch kein eigenes Antragsrecht auf Einleitung eines Joint Audits zu, so dass aus Sicht des DIHK die Schaffung eines Initiativrechts dringend erforderlich ist. Zugleich sollten den Unternehmen weitgehende Auskunfts-, Informations- und Anhörungsrechte im Rahmen einer gesicherten Beteiligtenstellung zukommen. Wichtig ist überdies, dass die beteiligten Finanzverwaltungen einem Einigungszwang hinsichtlich der ermittelten Sachverhalte und deren rechtlicher Qualifikation unterliegen.

Mit Hilfe einer **Vorabverständigungsvereinbarung** (Advance Pricing Agreements – APA) sollen schon im Vorfeld Fragen hinsichtlich der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung (Verrechnungspreise) mit einem oder mehreren anderen Staaten verbindlich geklärt werden. Dabei sollte grundsätzlich am transaktionsbezogenen Ansatz festgehalten werden. Die Verfahren sollten jedoch effizienter ausgestaltet und zeitlich gestrafft werden. Letztlich sollte ein Einigungszwang der beteiligten Finanzverwaltungen bestehen. Zudem sollten Unternehmen einen Status als Verfahrensbeteiligte erhalten, an der Sachverhaltsaufklärung mitwirken und an den Verhandlungen teilnehmen können. Um auch kleinen und mittleren Unternehmen eine Teilnahme zu ermöglichen, sollte die Gebührenhöhe gesenkt werden.

Mit dem **International Compliance Assurance Programme (ICAP)** hatte die OECD im Jahr 2018 ein neues Kooperationsprogramm zur Weiterentwicklung von Betriebsprüfungen durchgeführt, an dem Australien, Kanada, Italien, Japan, die Niederlande, Spanien, Großbritannien und die USA teilgenommen haben. Das Programm wurde im Jahr 2019 im Rahmen eines Nachfolgeprojektes (ICAP 2.0) mit insgesamt 19 Staaten fortgeführt. Auch Deutschland nimmt nunmehr teil. Zwischenzeitlich wurden der Anwendungsbereich über Betriebsstätten- und Verrechnungspreisfragen erweitert und andere Themenbereiche (z. B. DBA-Anwendung, Quellensteuern, hybride Gesellschaftsstrukturen) einbezogen. Da das hierfür erforderliche Dokumentationspaket auch eine länderspezifische Berichterstattung (CbCR) der Unternehmen beinhaltet, sind im Ergebnis nur Konzerne mit einem konsolidierten Gruppenumsatz oberhalb von 750 Mio. Euro teilnahmeberechtigt. Mit diesem Verfahren wird ein Dialog mit den Finanzverwaltungen ermöglicht, der schon im Vorfeld eine einvernehmliche Lösung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ermöglicht und in Form eines sog. Tax Assurance Letter die Rechtsauffassungen der Finanzverwaltungen schriftlich niederlegt. Das ICAP-Verfahren sollte jedoch praxisgerechter ausgestaltet werden und insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen eine Teilnahme ermöglichen. Zudem wäre es sinnvoll, wenn durch eine niedrige Risikoeinschätzung im Rahmen des ICAP-Verfahrens verbindlich gewährleistet würde, dass die geprüften Themen nicht mehr im Rahmen einer (deutschen) Außenprüfung aufgegriffen und u. U. abweichend qualifiziert würden.

#### Ansprechpartner

Dr. Rainer Kambeck; +49 30 20308 2600, [kambeck.rainer@dihk.de](mailto:kambeck.rainer@dihk.de)  
 Guido Vogt; +49 30 20308 2610; [vogt.guido@dihk.de](mailto:vogt.guido@dihk.de)