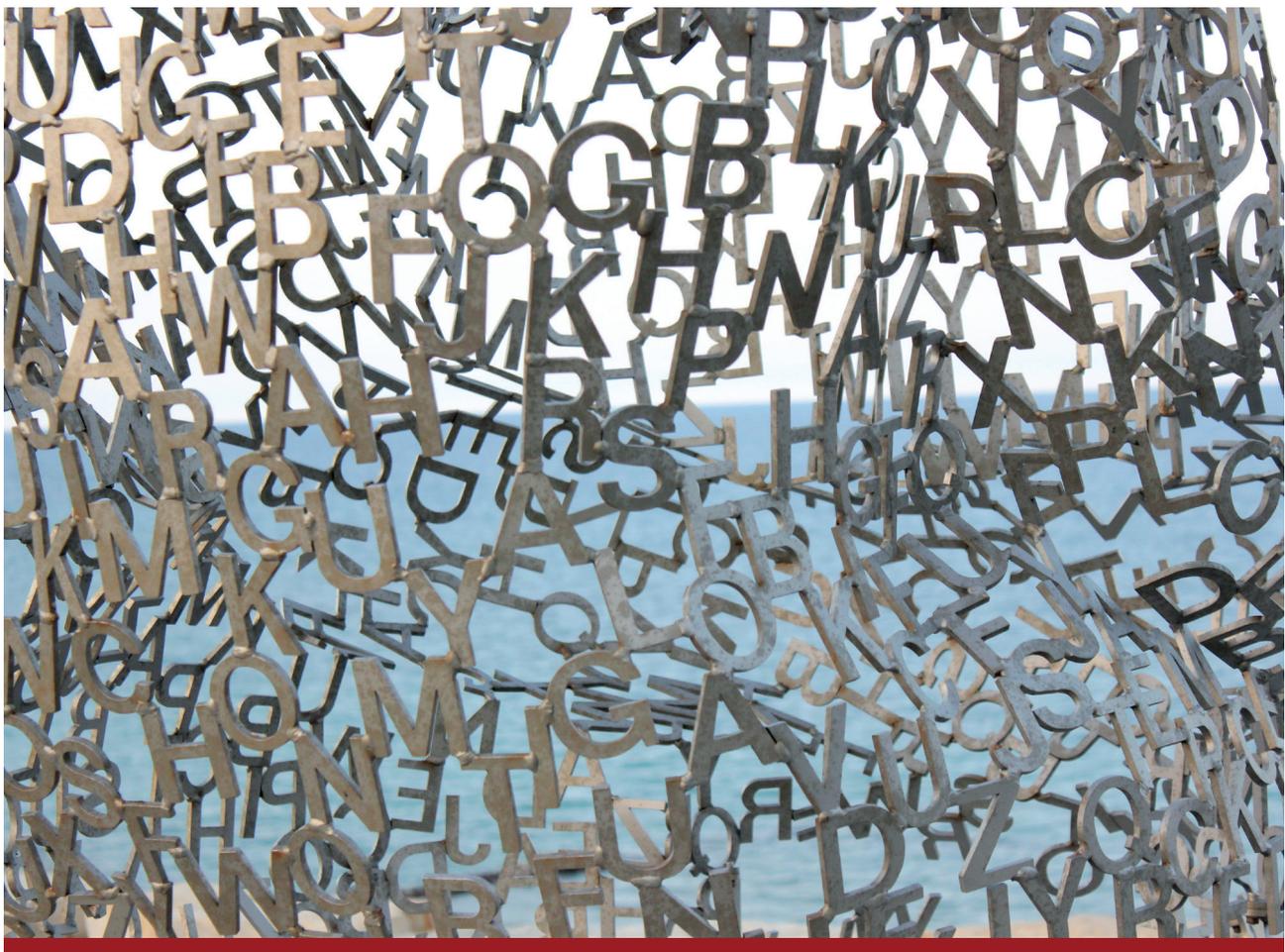


Spillovers 2.0

Analyse jüngster Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

Norbert Roller

Dezember 2022



© Molly Lefebber

Herausgeber und Medieninhaber:

VIDC – Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation

Möllwaldplatz 5/9, A-1040 Wien, www.vidc.org

Autor: Norbert Roller

Redaktion: Martina Neuwirth

Photos: „Spillover II“ by Jaume Plensa (Atwater Park, Shorewood, Wisconsin),

by Molly Lefebber, lizenziert unter CC BY 2.0, <https://creativecommons.org/licenses/by/2.0/>

Grafik: typothese.at, 1150 Wien

Druck: Resch KG, 1150 Wien

Offenlegung gemäß § 25 des Mediengesetzes.

Copyright: Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation,

Dezember 2022

Grundlegende Themen: Diskussionspapiere zur Entwicklungspolitik, zur internationalen

Zusammenarbeit und zum Süd-Nord-Kulturaustausch

sowie zur antirassistischen Kampagnenarbeit.

Die in dieser Publikation geäußerten Ansichten sind die des Autors und nicht
notwendigerweise die des Herausgebers/VIDC.

INHALT

Hintergrund.....	4
Die Studie 2020	5
Rückmeldungen und Diskussionen	7
Rückmeldungen zur Studie 2020 - Einordnung des Diskussionsstands.....	7
Das Ende des steuerpolitischen Momentums? Geänderte Rahmenbedingungen 2022	8
Aktuelle Reformdiskussionen: Das Zwei-Säulen-Modell der OECD	9
Ist die Arbeit des IF und der OECD ein Erfolg? Einschätzungen zu dem Zwei-Säulen-Modell	10
Internationales Steuerrecht und Spillover-Effekte 2023: Ergänzungen zu meinen Empfehlungen.....	11

HINTERGRUND

Vor 2 Jahren wurde ich mit einer Studie zu steuerlichen Spillover-Effekten beauftragt.¹ Für das Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation (VIDC) sollte ich untersuchen welche Effekte das österreichische Steuerrecht auf sogenannte Entwicklungsländer hat. Hintergrund waren die Veröffentlichung ähnlicher Studien in anderen Ländern² und die Vermutung, dass die Interessen von Entwicklungsländern in der österreichischen Steuerpolitik keine Rolle spielen.

Unter Spillover-Effekte versteht man jede Auswirkung eines staatlichen Steuersystems auf das Steuersystem eines anderen Staates. Spillover-Effekte sind die logische Konsequenz aus grenzüberschreitenden Märkten (global und regional) mit gleichzeitig nationaler (lokaler) Regelung des Steuerrechts. Die Effekte können

qualitativ oder quantitativ analysiert werden, entweder stehen somit die spezifischen Merkmale der betreffenden Regelungen oder die finanziellen Auswirkungen im Mittelpunkt. Ich habe ausschließlich qualitative Aspekte betrachtet. Die Beurteilung, ob ein Spillover-Effekt gut oder schlecht ist, hängt von subjektiven Kriterien³ ab, daher sind solche Bewertungen zu relativieren und nur mit großer Vorsicht vorzunehmen. Nichtsdestotrotz gibt es eine Tendenz, die Effekte, die zu einer Verminderung des gesamten (globalen) Steueraufkommens führen, als schädlich zu bewerten, da sie Spielräume des staatlichen Handelns einschränken, was sich oft zu Lasten ärmerer und vulnerabler Personen auswirkt.



- 1 Norbert Roller (2020): *Spillovers. Die Auswirkungen des österreichischen Steuersystems auf sogenannte Entwicklungsländer*. VIDC, Wien. URL: https://www.vidc.org/fileadmin/martina/studien/spillovers_vidc-roller.pdf
- 2 Insbesondere in Irland und den Niederlanden. Siehe IOB(2013): *Evaluation Issues in Financing for Development: Analysing effects of Dutch corporate tax policy on developing countries*, IOB Study No. 386, Dutch Ministry of Foreign Affairs; IBFD (2015): *Spillover Analysis: ossible Effects of the Irish Tax System on Developing Economies*.
- 3 Führt ein (strategischer) Spillover Effekt dazu, dass das Steuerrecht eines Staates Gewinne eines Unternehmens geringer besteuert, kann das als positiv oder negativ angesehen werden. Weniger Gewinnsteuern bedeuten eine geringere Belastung des Cashflows, damit die Möglichkeit zu mehr Investitionen, weniger Gewinnsteuern bedeuten aber auch weniger Handlungsspielraum des Staates bei der Armutsbekämpfung oder anderen sozialstaatlichen Funktionen. Letztlich liegt es an der individuellen Gewichtung dieser Vor- und Nachteile, die zu einem Werturteil führt.

DIE STUDIE 2020

Ich habe mich in meiner ursprünglichen Studie auf einige Teilbereiche des österreichischen Steuerrechts konzentriert, von denen besonders oft Spillover-Effekte ausgehen und, einer Arbeit des IMF⁴ folgend, in strategische Spillover-Effekte und solche der Bemessungsgrundlage unterschieden. Von den untersuchten Bereichen des österreichischen Steuerrechts können regelmäßig beide Arten der Spillover-Effekte ausgehen: Sie können zu einer Verringerung der ausländischen Bemessungsgrundlage (Gewinne) führen, dann handelt es sich um Spillover-Effekte der Bemessungsgrundlage, oder eine gesetzliche Änderung im Ausland begünstigen bzw. auslösen, dann handelt es sich um einen strategischen Spillover-Effekt. Die Herstellung eines direkten kausalen Zusammenhangs ist in einer juristischen Analyse nur schwer möglich und hängt schließlich einerseits von den Umständen des konkreten Einzelfalls ab, andererseits von den subjektiven Motiven der beteiligten Personen. Es muss die gesamte bilaterale Situation bewertet werden, Faktoren bei der Beurteilung sind insbesondere der Umfang der wirtschaftlichen Beziehungen und die konkreten Unterschiede im jeweiligen Steuerrecht. Letztendlich macht es daher oft nur Sinn von einem Potential der Beeinflussung auszugehen, erst bei ökonomischen ex-post Studien können (unter Vorbehalten) detailliertere Aussagen über tatsächliche Ursache-Wirkung Zusammenhänge getroffen werden.

Ich bin zu dem Schluss gelangt, dass in der österreichischen Steuerpolitik, wie sie in den Regierungsprogrammen⁵ festgelegt und in Gesetzesbeschlüssen des Nationalrats umgesetzt wurden⁶ (potentielle) Spillover-Effekte bewusst eingesetzt werden, um eine günstige Positionierung Österreichs im internationalen Stand-

ortwettbewerb zu erreichen. Dem liegt die Annahme zu Grunde, dass insbesondere Unternehmenssteuern bei der Standortwahl für grenzüberschreitenden Investments eine entscheidende Rolle spielen. Österreich nimmt in diesem Wettbewerb keine besonders aggressive Rolle ein, internationale Standards⁷ werden weder in Frage gestellt noch bewusst verletzt. Die problematische Position zum Bankgeheimnis⁸ wurde beispielsweise 2007 aufgegeben, und weitere Verschärfungen des Standards zum Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten wurden mitgetragen (wenn auch mitunter nach zähem Ringen). Österreich setzt sich mittlerweile international durchaus für Maßnahmen ein, die Spillover-Effekte und den Steuerwettbewerb zusätzlich einschränken und reglementieren. Damit folgt Österreich dem grundlegenden Ansatz der OECD und der EU, zwischen schädlichem (unzulässigem) und nicht schädlichem (zulässigem) Steuerwettbewerb zu unterscheiden.

Die Auswirkungen österreichischer steuerlicher Maßnahmen auf andere Länder, wie beispielsweise auf sog. Entwicklungsländer, spielt in der österreichischen Steuerpolitik hingegen keine Rolle. Ich habe keinen einzigen entsprechenden Hinweis in von mir gesichteten Dokumenten gefunden, weder in Regierungsprogrammen noch in Gesetzesmaterialien. Demgegenüber sieht das Entwicklungszusammenarbeitsgesetz EZG⁹ eine Beachtung entwicklungspolitischer Ziele in allen Politikfeldern vor. Diese gesetzliche Vorgabe darf jedoch nicht als Verpflichtung, solchen Interessen von Entwicklungsländern auch tatsächlich nachzukommen, missverstanden werden. Vielmehr bedeutet es eine Bewertung vorzunehmen, bei der die Interessen dieser Länder zu berücksichtigen sind. Diese Analyse kann auch zu dem

4 IMF (2014): *Spillovers in International Corporate Taxation*, IMF Policy Paper

5 Siehe "Regierungsprogramme" in: Norbert Roller (2020): *Spillovers. Die Auswirkungen des österreichischen Steuersystems auf sogenannte Entwicklungsländer*. VIDC, Wien. Seite 41. URL: https://www.vidc.org/fileadmin/martina/studien/spillovers_vidc-roller.pdf

6 Insbesondere in den jeweiligen Jahressteuergesetzen (in Österreich erfolgt meist einmal jährlich ein gesetzliches update zum Steuerrecht, das in Form eines Pakets Neuerungen in unterschiedlichen Teilbereichen des Steuerrechts enthält).

Mir ist bewusst, dass die Exekutive/Regierung dem Gesetzgeber grundsätzlich keine Vorgaben machen kann, aber ich habe mich an realpolitischen Gegebenheiten orientiert.

7 An der Entwicklung dieser Standards nimmt Österreich üblicher Weise über diverse Plattformen und Institutionen (insb. OECD und EU) teil. Die rechtliche Qualität der Standards ist nach dem Völkerrecht zu beurteilen: Sie reicht von einer strengen rechtlichen Bindungswirkung bis zu unverbindlichen Verhaltensvorschlägen.

8 Bis dahin war Österreich zu keinem vollen Informationsaustausch in Steuersachen bereit, wenn die entsprechenden Daten durch das österreichische Bankgeheimnis geschützt waren.

9 BGBl. I 49/2002: *Bundesgesetz über die Entwicklungszusammenarbeit*

Ergebnis führen, dass anderen (innerstaatlichen) Interessen der Vorzug vor denen der Entwicklungsländer zu geben ist. Österreichische Politiker:innen fühlen sich oft vorrangig dazu verpflichtet den Wohlstand Österreichs und der hier lebenden Personen zu schützen und zu vermehren. Den politischen Willen und die demokratische Legitimierung diesen Wohlstand zu teilen, gibt es zwar, aber er ist wohl nur sehr begrenzt.

In der österreichischen Steuerpolitik zu Spillover-Effekten sind insbesondere folgende Muster zu erkennen:

- Österreich bemüht sich aktiv, ein attraktives rechtliches Umfeld für Unternehmen zu schaffen. Es gehen sowohl Spillover-Effekte der Bemessungsgrundlage als auch strategische Spillover-Effekte vom österreichischen Steuerrecht aus. Im Rahmen der Stärkung des österreichischen Wirtschaftsstandortes ist das vom Gesetzgeber auch so gewünscht.
- Österreich setzt dabei keine besonders aggressiven Maßnahmen, sondern nur solche, die internationalen Standards entsprechen. Diese Standards werden jedoch mitunter zögerlich umgesetzt und nur selten übererfüllt¹⁰.
- Spezifische Regeln gegen aggressive Steuervermeidung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung finden sich in allen untersuchten Teilbereichen des Steuerrechts wieder. Diese dienen in erster Linie dem Schutz der österreichischen Bemessungsgrundlage. Sie können aber auch Gewinnverlagerungen nach Österreich durch aggressive Modelle verhindern.
- Quantitative Analysen zu Auswirkungen steuerpolitischer Maßnahmen auf Partnerstaaten erfolgten bei der Vorbereitung von Gesetzesinitiativen nicht, oder diese sind zumindest nicht öffentlich zugänglich, während eine solche Analyse für die Auswirkungen im Inland sehr wohl im Rahmen der wirkungsorientierten Folgenabschätzung¹¹ erfolgte.

Aufbauend auf diesem Ergebnis habe ich folgende Maßnahmen empfohlen:

- **Kapazitätsentwicklung:** Der Aufbau von personellen und organisatorischen Kapazitäten in sog. Entwicklungsländern (insbesondere in Partnerländern der österreichischen Entwicklungszusammenarbeit) sollte unterstützt werden, damit diese Länder in der Lage sind, mit komplexen Themen des internationalen Steuerrechts selbstbestimmt umzugehen;
- **Kostenwahrheit:** Auch die Kosten und Nutzen von Partnerländern, die von österreichischen steuerpolitischen Maßnahmen im internationalen Steuerrecht betroffen sind, sollten evaluiert werden, um sie einem möglichen innerstaatlichen Nutzen gegenüberstellen zu können;
- **Politikkohärenz:** Bei steuerpolitischen Initiativen wäre eine Interessensabwägung unter Beachtung der österreichischen entwicklungspolitischen Ziele sinnvoll, insbesondere dann, wenn eine steuerliche Maßnahme in Österreich negative fiskalische Auswirkungen auf ein sog. Entwicklungsland hat.
- **Vereinfachungen:** Das internationale Steuerrecht wurde in den vergangenen Jahren zunehmend komplexer. Es erfordert daher einen hohen Einsatz an personellen und finanziellen Ressourcen, dieses Recht anzuwenden. Damit werden jene Rechtsanwender:innen tendenziell benachteiligt, die über solche Ressourcen nicht verfügen. Die Vereinfachung des Rechts ist daher eine Frage der Fairness.
- **Internationaler Dialog:** Der internationale Dialog zum Steuerrecht findet in Foren statt, an deren Aufbau sog. Entwicklungsländer nicht beteiligt waren. Die Formen des internationalen Austausches sollten laufend untersucht werden und dort, wo eine strukturelle Benachteiligung von sog. Entwicklungsländern erkannt wird, sollten entsprechende Anpassungen vorgenommen werden.

¹⁰ So erfolgte beispielsweise die Umsetzung der EU-Zinsschranke erst nach längeren Diskussionen.

¹¹ Diese erfolgt auf Basis des BGBl. II 489/2012: *Wirkungsorientierte Folgenabschätzung (WFA) Grundsatzverordnung*. Die Transparenz führt aber nicht so weit, dass Berechnungsmodelle veröffentlicht werden. Kalkulationen können daher auf Basis der veröffentlichten Daten nicht oder nur unzureichend nachvollzogen werden.

RÜCKMELDUNGEN UND DISKUSSIONEN

Im Februar 2021 durfte ich die Studie im Rahmen eines Workshops des VIDC mit zahlreichen Kolleg:innen mit unterschiedlichem fachlichen Hintergrund und Expertise diskutieren, wobei sich die Diskussion auch nach der Veranstaltung in vielen Gesprächen fortsetzte. Die meisten Rückmeldung ließen sich in diese thematischen Cluster einteilen:

- Was bewirkt eine Steuersenkung, die durch ein anderes Land angestoßen wurde? Kann dadurch Wirtschaftswachstum generiert werden? Oder sind Steuersenkungen immer als Teil eines „Race to the bottom“ zu sehen, welches letztendlich zu einer gänzlichen Erosion der Unternehmensbesteuerung führt (führen kann)?
- Während das Bestehen eines Steuerwettbewerbs unbestritten ist, stellt sich immer wieder die Frage zwischen welchen Staaten er geführt wird. Stehen alle Länder in einem gegenseitigen Konkurrenzverhältnis oder besteht es nur dort, wo ökonomische, geographische und soziale Bedingungen vergleichbar sind und damit (Kapital-)Mobilität möglich ist?
- Ist es ein realistisches Ziel, Kohärenz - und damit die Abstimmung zwischen Steuerrecht und Entwicklungspolitik, vergleichbar der Abstimmung der Steuerpolitik mit der Standortpolitik - zu fordern? Wie ist der konkrete Auftrag zur „Berücksichtigung“ der Interessen von Entwicklungsländern im österreichischen EZG zu interpretieren?
- Muss Steuerrecht komplex sein, um im Einzelfall „gerecht“ zu sein? Wie wirkt sich Komplexität auf den disziplinenübergreifenden Diskurs aus? Komplexität kann dazu führen, dass nur ein eingeschränkter Personenkreis an steuerrechtlichen Expert:innen Regelungen versteht und nachvollziehen kann. Das erschwert den disziplinenübergreifenden Diskurs und erschwert Impulse aus anderen Wissenschaftsbereichen (aber auch aus Politik und Zivilgesellschaft). Eine zentrale Frage ist daher: Wie kann Steuerrecht vereinfacht werden und gleichzeitig fair bleiben?

RÜCKMELDUNGEN ZUR STUDIE 2020 - EINORDNUNG DES DISKUSSIONSSTANDS

Steuerpolitik wird vielfach auf einer technischen Ebene von Jurist:innen und Ökonom:innen diskutiert. Das Interesse an der Materie geht aber darüber hinaus: Es besteht Bedarf Steuerpolitik auch auf einer nicht-technischen Ebene zu diskutieren, in der alle Stakeholder eine Möglichkeit zur Meinungsäußerung haben. Viele Fragen im Zusammenhang mit dem Steuerrecht können schließlich nicht objektiv eindeutig beantwortet werden, es bedarf daher politischer Entscheidungen. Diese sollten faktenbasiert sein, wissenschaftliche Erkenntnisse berücksichtigen und in einem demokratisch legitimierten Prozess transparent getroffen werden. Dem-

zufolge kann die Politik Interessen des Standorts über solche der Entwicklungszusammenarbeit stellen, Bürger:innen dürfen sich aber erwarten, dass das auch entsprechend transparent kommuniziert wird. Gleiches gilt für den umgekehrten Fall, wenn Interessen des Standorts hintangestellt werden und zu Lasten der Standortpolitik oder des Abgabenaufkommens entschieden wird - auch dann werden sich Bürger:innen eine entsprechende Kommunikation erwarten dürfen. Diese Transparenz fehlt oft in Österreich.

DAS ENDE DES STEUERPOLITISCHEN MOMENTUMS? GEÄNDERTE RAHMENBEDINGUNGEN 2022

Nun, zwei Jahre nach dem vorläufigen Abschluss der Arbeit, gibt es aus meiner Sicht ein paar Punkte zu überdenken und zu ergänzen. Dabei möchte ich einerseits die zahlreichen Diskussionen und Reaktionen berücksichtigen, aber auch geänderte globale Rahmenbedingungen nicht außer Acht lassen.

Das wirtschaftliche und geopolitische Umfeld hat sich in den vergangenen zwei Jahren deutlich verändert. Die Globalisierung war Auslöser der allermeisten steuerrechtlichen Entwicklungen der vergangenen Jahrzehnte. Globalisierung und mit ihr der Multilateralismus sind nun aber mit neuen, großen Herausforderungen konfrontiert und erscheinen so gefährdet wie schon lange nicht. Die Covid-Pandemie hat ebenso wie der Krieg in der Ukraine dazu geführt, dass Sicherheitsfragen¹² stärker in den Vordergrund gerückt sind. Gleichzeitig wurde die Fragilität multilateraler Kooperation, selbst wenn sie auf völkerrechtlich verbindlichen Verträgen basierte¹³, offensichtlich. Damit stellt sich die Frage der Relevanz der Steuer- und Entwicklungspolitikthemen. Die grundlegende politische Bedeutung des Steuerthemas ist unstrittig, muss doch Sicherheit¹⁴ auch finanziert werden, gleichzeitig wird globale Sicherheit nicht ohne Berücksichtigung der Interessen sog.

Entwicklungsländer möglich sein. Die verringerte mediale Präsenz des Themas ist daher nicht mit mangelnder Dringlichkeit zu verwechseln.

Im Steuerrecht wird die Umsetzung des Zwei-Säulen-Modells¹⁵ des Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (IF) der OECD¹⁶ wegweisend sein. An ihr wird zu beobachten sein, wie sehr Staaten (noch) bereit sind Kompromisse einzugehen und sich zu deren Einhaltung völkerrechtlich zu verpflichten, auch wenn das Momentum im internationalen Steuerrecht seit dem Beginn der BEPS-Initiative 2013 vielleicht etwas verloren gegangen sein mag¹⁷. Abhängig vom Erfolg des Zwei-Säulen-Modells¹⁸ könnte sich weiters entscheiden, wer künftig die im internationalen Steuerrecht maßgebliche standardsetzende Organisation sein wird. Eine Frage, die sich seit den 1920er Jahren schon einige Male zwischen der OECD und den Vereinten Nationen gestellt hatte und die bisher immer zugunsten der OECD beantwortet wurde.¹⁹ Der Erfolg des Projekts wird schließlich nicht nur an der Einigung im IF zu messen sein, sondern an der tatsächlichen, rechtsverbindlichen Umsetzung in den einzelnen Staaten. Damit verbunden ist auch die Frage nach einer kritischen Menge an Staaten, die jedenfalls zustimmen müssten, um das Projekt als Erfolg werten zu können.²⁰

12 Sowohl zur Versorgungssicherheit als auch zur militärischen Sicherheit.

13 Das zeigt sich beispielsweise im Rahmen der europäischen Union, wo einzelne Mitgliedsstaaten gemeinsame Projekte immer wieder aus Eigennutzen blockieren, aber auch im Bruch der Minsker Abkommen durch Russland.

14 Dies gilt im gleichen Maß für die Klimapolitik, die ebenfalls stabile staatliche Finanzen voraussetzt.

15 Dieses Projekt hat seine Wurzel in Action 1 des OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) aus dem Jahr 2013. Bei diesem Aktionspunkt ging es um die Besteuerung neuer, digitaler Businessmodelle.

16 Das Inclusive Framework entstand 2016 durch Öffnung des OECD Committee on Fiscal Affairs (CFA) für Nicht-OECD-Staaten, um Action 1 zu verhandeln und umzusetzen. Derzeit gehören über 135 Staaten und Jurisdiktionen dem IF an, siehe <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

17 Will Morris (2022): *Let's Use the 'Hungarian Hiatus' to get Pillar Two Back on Track*, 19.8.2022, Bloomberg Law News. Pascal Saint-Amans/ Achim Pross/ John Peterson (2022): *Special Commentary: Let's Use Balance to Make Pillar Two Work*, 19.8.2022, Bloomberg Law News.

18 Jüngst wurde von Nigeria (für die Group of African States) ein Vorschlag zur Stärkung der Vereinten Nationen vorgelegt: United Nations (2022): Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations, Nigeria: revised draft resolution, A/C.2/77/L.11/Rev.1, 22 November 2022. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/LTD/N22/697/88/PDF/N2269788.pdf>. Dieser wurde am 23. November 2022 in der 77. Sitzung der Generalversammlung der Vereinten Nationen angenommen (siehe URL: <https://www.un.org/en/ga/second/77/proposalstatus.shtml>). Vorangegangene Initiativen von sog. Entwicklungsländern waren bis dahin gescheitert. Die Geschichte dieses über 10 Jahre dauernden Prozesses kann auf der Homepage der Civil Society Financing for Development Group nachvollzogen werden. URL: <https://csoforffd.org/2021/10/27/database-governments-supporting-an-intergovernmental-un-tax-body-and-or-un-tax-convention/> (zuletzt abgerufen am 7.12.2022).

19 Die OECD hat sich wohl auch wegen dieser Konkurrenz zu den Vereinten Nationen geöffnet und diskutiert Fragen des Steuerrechts aktuell in ihrem Inclusive Framework (IF).

20 Nach derzeitigem Modell sind etwas über 100 Unternehmen betroffen, die Ansässigkeitsstaaten dieser Unternehmen müssten wohl jedenfalls zustimmen.

AKTUELLE REFORMDISKUSSIONEN: DAS ZWEI-SÄULEN-MODELL DER OECD²¹

Säule 1: Marktländer, das sind Länder in denen viele (potentielle) Konsument:innen leben, sollen künftig größere Anteile der Konzerngewinne besteuern dürfen, ohne dass das entsprechende Unternehmen dort zwingend physisch (mittels einer Betriebsstätte) vertreten ist. Dies betrifft insbesondere Unternehmen mit digitalisierten Wirtschaftsmodellen, weil für sie Physische Geschäftseinrichtungen nur eine untergeordnete Bedeutung haben. Der Anwendungsbereich ist eingeschränkt auf Unternehmen mit mehr als € 20 Milliarden globalem Umsatz. 25% der sog. Residualgewinne dieser Konzerne werden neu verteilt, wobei Residualgewinne jene Gewinne sind, die über einer Umsatzrendite von 10% liegen. Damit liegt der Anteil des Gewinns, der neu aufzuteilen ist, zwischen 0% und (theoretisch) 25%. Das neue Besteuerungsrecht wird nach dem komplizierten System des „Revenue Sourcing“ auf Marktländer aufgeteilt. Dabei wird jede Transaktion (und der daraus entstehende Gewinn) einem lokalen Markt zugeordnet. Die Zuordnung soll so genau wie möglich erfolgen, eine pauschale Zuordnung der Umsätze nach Verteilungsschlüsseln ist nur für einen kleinen Teil der Transaktionen zulässig. Diese neue Steuer wird parallel zur traditionellen Gewinnermittlung und -zuordnung kalkuliert, die daraus erfolgende Doppelbesteuerung wird durch Entlastung (Verlust von Besteuerungsrechten) in hochprofitablen Ländern vermieden. Märkte, die schon hohe Gewinne verzeichnen, sollen also nicht zusätzlich profitieren - sie werden durch die Anwendung einer speziellen Safe Harbor Regelung, die eine Deckelung der maximal zuordenbaren Gewinne bewirkt, von der überschießenden Gewinnzuordnung ausgeschlossen. Konflikte, die sich aus der Anwendung der neuen Bestimmungen ergeben oder darauf Einfluss haben, müssen Staaten sodann in einem verpflichtenden, bindenden Konfliktlösungsmechanismus untereinander regeln. Nur für Teilbereiche und unter besonderen Vor-

aussetzungen gibt es die Möglichkeit eines opt-out aus der verpflichtenden Konfliktlösung für sog. Entwicklungsländer. Die Umsetzung der Reform hat über einen multilateralen Vertrag zu erfolgen. Damit verpflichtet sich jedes unterzeichnende Land gleichzeitig, auf die Einführung und/oder Beibehaltung einer nationalen Digitalsteuer zu verzichten.

Säule 2: Begründet eine globale Mindeststeuer in der Höhe von 15% für Unternehmen mit einem globalen Umsatz von über € 750 Mio. Die Umsetzung erfolgt vorrangig durch zwei national umzusetzende Regelungen. Die Income Inclusion Rule ist einer Hinzurechnungssteuer vergleichbar und die Undertaxed Payment (Profit) Rule sieht ein Steuerrecht im Quellenstaat der Zahlung vor, wenn die Zahlung im Empfängerland keiner entsprechenden Steuer unterliegt. Von der Anwendung der Mindeststeuer ausgenommen sind Einkünfte, die mit bestimmten substantiellen Tätigkeiten in einem Land einhergehen (sog. „carve out“-Regel).²² Um Überschneidungen zu vermeiden hat die Income Inclusion Rule Vorrang vor der Undertaxed Payment Rule. Mit dieser Regelung wandert das Besteuerungsrecht somit vorrangig in das Land der Konzernobergesellschaft, wovon klassische Industrieländer besonders profitieren könnten. Um das zu vermeiden, gibt es die Möglichkeit, eine sog. Qualified Domestic Top-Up Tax (QDTT)²³ einzuführen, die immer dann, wenn der effektive Steuersatz unter 15% beträgt, eine entsprechende ergänzende Besteuerung vorsieht und so das Wirken der Income Inclusion Rule verhindert. Zusätzlich gibt es eine Sonderbestimmung für Entwicklungsländer: Sie können von Staaten, mit denen sie ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben, die Aufnahme einer sog. „Subject To Tax Rule“ im entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen einfordern. Diese Regel gibt dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht, wenn eine

21 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2021): *Two Pillar Solution to address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, October 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

22 Diese carve-out Regelungen sind umstritten, sie bewirken, dass die Mindeststeuer dann nicht gilt, wenn eine substantielle Tätigkeit in dem Land der Niedrigbesteuerung vorliegt.

23 Kritisch zur QDTT, da sie Niedrigsteuerländer begünstigen kann: Michael Devereux, John Vella, Heydon Wardell Burrus (2022): *Pillar 2: Rule Order, Incentives and Tax Competition*. Oxford University Policy Brief.

Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nicht erfolgt. Anders als bei Säule 1 erfolgt die Umsetzung nicht in einem multilateralen Vertragswerk, die Umsetzung ist auch nicht zwingend für die Mitgliedsstaaten des IF vorge-

sehen. Säule 2 wird als Common Approach bezeichnet, damit erklären die Mitglieder lediglich, wenn sie Maßnahmen setzten, diese konform auszugestalten.

IST DIE ARBEIT DES IF UND DER OECD EIN ERFOLG? EINSCHÄTZUNGEN ZU DEM ZWEI-SÄULEN-MODELL

Säule 1 wird nur großen Ländern zugutekommen, da Besteuerungsrechte zu den Marktländern verschoben werden. Dabei gilt: Je mehr lokale Transaktionen (Konsument:innen), desto mehr Gewinnzuordnung. Die Größe des Markts ist damit ein entscheidender Faktor. Ob der positive Effekt über die Einnahmen der jeweiligen nationalen Digitalsteuer (wenn sie existiert) hinaus geht, bleibt in vielen Fällen fraglich. Wieso soll aber ein Land auf die Digitalsteuer verzichten, wenn die Umsetzung der Säule 1 weniger Steuereinnahmen einbringt? Um diese Frage nach den finanziellen Auswirkungen zu beantworten, sind komplexe Modellrechnungen durchzuführen, auf deren Basis erst Entscheidungen getroffen werden können. Bisher sind solche Berechnungen auf Länderebene noch nicht veröffentlicht worden.²⁴

Natürlich kann kein souveränes Land zur Teilnahme an der Reform gezwungen werden, aber es ist nicht auszuschließen, dass auf nicht teilnehmende Staaten politischer Druck ausgeübt wird (dafür gibt es ausreichend Beispiele in der Vergangenheit) - von anderen Staaten, großen Unternehmen, Interessensvertretungen oder nichtstaatlichen Organisationen. Viele kleine Länder hatten und haben auf den Diskussionsprozess im IF der OECD nur eingeschränkten Einfluss, auch wenn sie mit einer Stimme in dem Forum vertreten waren und sind. Es fehlt ihnen an politischem und wirtschaftlichem Gewicht, aber auch an den personellen Ressourcen. Es wird sicher bei der Umsetzung auf Länderebene eine Rolle spielen, wie sehr (kleinere und ärmere) Staaten

die Reform als „ihre“ Reform anerkennen und damit hinter den Verhandlungsergebnissen stehen.

Auf den Steuerwettbewerb hat die Säule 1 insgesamt nur beschränkten Einfluss, weil nur ein limitierter Teil (max. 25% der Residualgewinne der größten Konzerne) globaler Gewinne neu zugeordnet wird, und selbst für diese Gewinne die Besteuerung der souveränen Entscheidung der betroffenen Staaten unterliegt. Das Ausmaß der Besteuerung (der Steuersatz) der neu zugeordneten Gewinne kann also weiterhin durch die einzelnen Staaten bestimmt werden.

Säule 2 zieht einen Sockel in den Steuerwettbewerb ein, wird aber den Steuerwettbewerb ebenfalls grundsätzlich nicht beenden. Das war auch nicht intendiert. Damit bleibt man in der Logik der Einteilung in einen guten und einen schlechten Steuerwettbewerb. Die Ausnahmen (carve outs) für substantielle Tätigkeiten folgen ebenfalls dieser Logik und ermöglichen es Ländern, diese weiterhin zu niedrigeren Steuersätze zu besteuern. Die Etablierung eines Sockels von 15% birgt das Risiko, dass sich die Steuersätze auf diesem Niveau – zumindest für sog. mobile Einkünfte - einpendeln. Nichtsdestotrotz kann die Säule 2 aber auch limitierend auf den Steuerwettbewerb wirken, sodass besonders schädliche Formen vermieden werden und insgesamt ein positiver Wohlfandeffekt erzielt wird.

Wer von diesen Maßnahmen profitiert ist vermutlich noch deutlich schwieriger zu modellieren als im Be-

²⁴ Die OECD arbeitet an solchen Berechnungen, hat sie aber bisher nicht veröffentlicht, wahrscheinlich aber in bilateralen Gesprächen mit einzelnen Ländern offengelegt.

reich der Säule 1. Einerseits, weil mehr Unternehmen umfasst sind und andererseits, weil Staaten ein breiteres Spektrum an Instrumenten und Handlungsweisen zur Verfügung stehen. Diese reichen von der gänzlichen Ablehnung, über Mindestanpassungen bis hin zu umfangreichen innerstaatlichen Steuerreformen. Auch zu Säule 2 wurden bisher keine Modellrechnungen auf Länderebene veröffentlicht.²⁵

Für manche sog. Entwicklungsländer ist schließlich fraglich, ob sie Incentives (spezifische Steuervergünsti-

gungen im Zusammenhang mit Auslandsinvestitionen, die oft als Mittel im Standortwettbewerb eingesetzt wurden) auch weiter nutzen werden können²⁶, oder ob der effektive Steuersatz damit teilweise unter 15% fällt und ein entsprechendes Besteuerungsrecht verloren ginge. Dennoch sind gerade sog. Entwicklungsländer in den Verhandlungen des IF meist für eine Mindeststeuer von über 15% eingetreten.²⁷

INTERNATIONALES STEUERRECHT UND SPILLOVER-EFFEKTE 2023: ERGÄNZUNGEN ZU MEINEN EMPFEHLUNGEN

Die globale Unsicherheit hat sich in vielen Bereichen seit 2020 dramatisch erhöht. Das macht es erforderlich auf ein (teilweises) Scheitern des Multilateralismus im internationalen Steuerrecht, insbesondere auf Ebene der OECD, vorbereitet zu sein. Es ist daher sinnvoll bilaterale Beziehungen und alternative internationale Foren nicht aus den Augen zu verlieren, um Spillover-Effekte auch in so einem Fall gestalten bzw. regulieren zu können. Diese Aussage soll nicht als Vorhersage des Scheiterns des OECD-Projekts missverstanden werden, sondern lediglich eine Unsicherheit ansprechen.

Die Diskussionen im Rahmen des IF der OECD haben gezeigt, dass sog. Entwicklungsländer nach wie vor dabei unterstützt werden müssen, ihre politischen Positionen – idealerweise in einem breiten, partizipativen Prozess - zu finden und wirkungsvoll auf internationaler Bühne zu argumentieren. Jedes Land kann dabei nur für sich selbst sprechen. Weder ein anderes Land noch andere, nicht-staatliche Stakeholder anderer Länder können diese Rolle übernehmen. Die Gefahr eigene (wirt-

schafts-)politische Konzepte (bewusst oder unbewusst) zu übertragen ist andernfalls groß und würde die Stärkung der sog. Entwicklungsländer unterwandern. Die Frage, ob die Entwicklung einer eigenen Position und die wirkungsvolle Verteidigung dieser in einem Forum wie dem IF der OECD für sog. Entwicklungsländer überhaupt gelingen kann, muss letztendlich jedes dieser Länder selbst prüfen und entscheiden.

Die Ergebnisse, die bisher in diesem Forum erzielt wurden, sind jedenfalls für viele sog. Entwicklungsländer enttäuschend. Eine generelle Debatte zur Aufteilung von Steuerrechten zwischen Quellenstaaten und Ansässigkeitsstaaten hat nicht stattgefunden, der Mindeststeuersatz der Säule 2 ist mit 15% relativ niedrig gewählt und die bindenden Konfliktlösungsmechanismen der Säule 2 könnten viele Länder administrativ und politisch überfordern. Aber vielleicht ist diese Unzufriedenheit, die auch auf Seiten zahlreicher Wirtschaftsvertreter:innen und mancher traditioneller Industrienation besteht, nur ein Zeichen für einen guten Kompromiss?

²⁵ Siehe Fußnote 24.

²⁶ Ana Cebreiro Gomez, David O’Sullivan (2022): *The Global Minimum Tax: From Agreement to Implementation*. World Bank Group; OECD (2022): *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax*, OECD Publishing.

²⁷ Diese Meinung wurde zum Beispiel von ATAF vertreten: ATAF (2021): *A new era of international taxation rules – What does this mean for Africa?* ATAF Communication, 8 October 2021. URL: <https://www.ataftax.org/a-new-era-of-international-taxation-rules-what-does-this-mean-for-africa>

Meine Empfehlungen aus der Studie 2020 bleiben aufrecht. Insbesondere sehe ich nach wie vor großen Bedarf, einzelne Politikfelder - wie Steuerrecht und Entwicklungszusammenarbeit - abzustimmen und aus den entsprechenden Abwägungen resultierende politische Entscheidungen öffentlich und nachvollziehbar darzustellen. Dazu zählt auch die Schätzung interner und externer Kosten. Erst dann kann eine ehrliche öffentliche Diskussion stattfinden, bei der Bürger:innen und zivilgesellschaftliche Organisationen nachvollziehen können, warum gewisse steuerpolitische Entscheidungen getroffen wurden. Wenn sich standortpolitische und entwicklungspolitische Ziele gegenüberstehen und nicht beide im gleichen Maß erfüllt werden können, sollten zu Grunde liegende Interessensabwägungen in einer modernen Demokratie öffentlich gemacht werden.

Zusätzlich erscheint es mir wichtig, wie in meinen Empfehlungen aus dem Jahr 2020 noch einmal auf

die Komplexität der jüngsten Reformansätze zu verweisen. Um im Einzelfall gerecht zu sein, muss Steuerrecht komplex sein, die Berücksichtigung relevanter Umstände erfordert das. Gleichzeitig schließen übermäßig komplexe Regelungen, die lediglich von wenigen Expert:innen verstanden werden, schon wegen dieser Komplexität viele Stakeholder von Diskussionen und politischer Teilhabe aus. Damit wird der offene demokratische Prozess der Gesetzgebung²⁸ unterwandert. Das gilt auf nationalem Level wie auf internationalem. International kann diese Komplexität sogar dazu führen, dass die Interessen von Staaten mit mangelnder technischer Expertise gänzlich unberücksichtigt bleiben. Ein Ergebnis, das keinesfalls wünschenswert ist. Zusätzlich sind auch noch Effizienzverluste der Wirtschaftstreibenden durch hohe Komplexität zu berücksichtigen, die von deren Vertreter:innen immer wieder in diversen Foren vorgebracht werden.

28 Zu diesem Prozess zähle ich nicht nur formale Beschlüsse im Nationalrat, sondern auch die vorangehenden Beratungen und Verhandlungen.



www.vidc.org