



# Neuer Anlauf zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EU

Öffentliche Konsultation der Europäischen Kommission zu „Unternehmen in Europa: ein Rahmen für die Unternehmensbesteuerung (BEFIT)“

Tobias Hentze / Samina Sultan

Köln, 26.01.2023

**IW-Report 7/2023**

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 Wirtschafts-

und Finanzpolitik

[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:**

Januar 2023

## Inhaltsverzeichnis

<b>Zusammenfassung .....</b>	<b>4</b>
<b>1 Hintergrund der Initiative.....</b>	<b>5</b>
<b>2 Politischer Kontext.....</b>	<b>5</b>
<b>3 Gegenstand und Ziele.....</b>	<b>6</b>
<b>4 Politische Handlungsoptionen .....</b>	<b>7</b>
4.1 Geltungsbereich .....	7
4.2 Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage .....	8
4.3 Formel für die Aufteilung der steuerbaren Gewinne .....	9
4.4 Gewinnzuordnung an nahestehende Unternehmen außerhalb der Gruppe.....	10
4.5 Verwaltung .....	10
<b>5 Auswirkungen und Folgenabschätzung .....</b>	<b>11</b>
<b>6 Fazit .....</b>	<b>12</b>
<b>7 Abstract.....</b>	<b>13</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>14</b>
<b>Abbildungsverzeichnis.....</b>	<b>16</b>

## JEL-Klassifikation

F23 – Multinationale Unternehmen, internationale Geschäftstätigkeiten

H25 – Unternehmenssteuern und Subventionen

H87 – Internationale Steuerfragen, internationale öffentliche Güter

## Zusammenfassung

Im Laufe des Jahres 2023 plant die Europäische Kommission, einen Vorschlag für ein neues Körperschaftsteuersystem unter dem Titel „Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)“ vorzustellen. Im Kern geht es bei BEFIT um das Aufstellen von gemeinsamen Regeln innerhalb der Europäischen Union zur Berechnung, Konsolidierung und Verteilung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einer Unternehmensgruppe. Dabei soll das bisherige System der Verrechnungspreise auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes in Teilen zugunsten einer Gewinnaufteilung anhand eines zu definierenden Allokationsschlüssels aufgegeben werden. Die Gewinnanteile würden weiterhin den jeweiligen nationalen Steuersätzen unterliegen. Der Vorschlag soll dabei im Einklang mit dem internationalen Steuerreformkonzept der OECD stehen.

Bei den politischen Handlungsoptionen zur Ausgestaltung von BEFIT sollte der verpflichtende Geltungsbereich auf sehr große Konzerne beschränkt bleiben. Für andere Unternehmen sollte es jedoch eine Wahlmöglichkeit zur Anwendung der BEFIT-Regeln geben. Bei der Definition des Allokationsschlüssels zur Aufteilung der konsolidierten Gewinne auf die Mitgliedstaaten sollte die Europäische Kommission auf die Faktoren Umsatz, Mitarbeiter und Sachanlagen abstellen. Die Berücksichtigung von immateriellen Wirtschaftsgütern ist zwar angesichts der Digitalisierung naheliegend, könnte jedoch zu neuen Verwerfungen aufgrund von Bewertungsproblemen und Gestaltungsoptionen seitens der Unternehmen führen.

Die Idee einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage bei der Körperschaftsteuer im Einklang mit dem Steuerreformkonzept der OECD ist ein vielversprechender Ansatz, da er die Bürokratiebelastung für multinationale Unternehmen und Steuerbehörden in der mittleren Frist verringern und die Transparenz erhöhen kann. Insgesamt stellt die Initiative für eine harmonisierte Steuerbemessungsgrundlage für Unternehmen in der EU und einer formelbasierten Verteilung der Gewinne zwischen den EU-Staaten in Kombination mit dem durch die OECD initiierten Mindeststeuersatz eine Chance dar, Fairness im Steuerwettbewerb innerhalb der EU zu gewährleisten und so Investitionen und Wirtschaftswachstum zu fördern.

Allerdings sollte die Europäische Kommission bedenken, dass eine derartig grundlegende Systemveränderung voraussichtlich zu spürbaren Aufkommenseffekten bei den Mitgliedstaaten führen würde. Besonders kleine Länder würden bei einer formelhaften Gewinnaufteilung weniger Steuereinnahmen als bisher erhalten.

## 1 Hintergrund der Initiative

Im Mai 2021 hat die Europäische Kommission angekündigt, ein Konzept für die „Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert“ zu erarbeiten. Im Laufe des Jahres 2023 soll nun ein Vorschlag für ein neues Körperschaftsteuersystem veröffentlicht werden. Der Titel lautet „Unternehmen in Europa: ein Rahmen für die Unternehmensbesteuerung“ oder Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT). In diesem Rahmen hat die Europäische Kommission eine öffentliche Konsultation durchgeführt (Europäische Kommission, 2023).

Hintergrund dieser Initiative ist, dass bisher kein gemeinsames Körperschaftsteuersystem in der Europäischen Union (EU) besteht. Vielmehr liegt die Hoheit über die Ausgestaltung bei den 27 Mitgliedstaaten. 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 gleichzeitig sinken.

Eine Prämisse für die Europäische Kommission lautet, dass der Vorschlag mit den Grundsätzen des internationalen Steuerreformkonzepts der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) und der G20, der Gruppe der 20 größten Industrieländer, übereinstimmt. Die wesentlichen Ziele von BEFIT sind die Förderung eines fairen und nachhaltigen Wachstums und die Gewährleistung einer effektiven Besteuerung. Einfachheit und Transparenz sind dabei von zentraler Bedeutung. Mit BEFIT beschreitet die Europäische Kommission keine gänzlich neuen Wege. Vielmehr dienen vergangene Initiativen als Vorlage. Inwieweit sich BEFIT dabei zum Beispiel von dem vorherigen Konzept der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) unterscheiden wird, bleibt bis zur Vorstellung des Kommissionsvorschlags abzuwarten.

## 2 Politischer Kontext

Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EU steht seit vielen Jahren auf der politischen Agenda. Bisher ist es trotz mehrfacher Anläufe nicht gelungen, eine gemeinsame Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer zu konzipieren. Es mangelt daher nach wie vor an einem fairen Steuerwettbewerb in der EU, da jeder Mitgliedstaat autonom steuerliche Anreize für Ansiedlungen oder die Verlagerung von Produktionsstätten und immaterielle Wirtschaftsgüter setzen kann. Der jeweilige Steuersatz hat dabei zwar eine Ankerfunktion und eine Symbolkraft, für die effektive Steuerbelastung sind jedoch nicht zuletzt die Regeln zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage entscheidend.

Konkret hatte die Europäische Kommission im Jahr 2011 erstmals einen Anlauf unternommen, die steuerliche Bemessungsgrundlage in der EU zu vereinheitlichen. Allerdings scheiterte die Initiative an mangelnder Unterstützung aus den Mitgliedsländern. Auch der zweite Versuch im Jahr 2016 zur Schaffung einer GKKB kam nicht zum Abschluss, obwohl im Vorfeld Deutschland und Frankreich als größte Mitgliedsländer das Wiederleben der Initiative stark befürwortet hatten. Das Einstimmigkeitsprinzip in der EU bei Steuerfragen erschwert dabei eine Reform (Beznoska/Hentze, 2019).

Daneben gibt es eine Initiative der OECD, sich auf supranationaler Ebene auf gemeinsame Standards in der internationalen Unternehmensbesteuerung zu einigen. Im Jahr 2013 legte die OECD einen ersten Entwurf ihres Aktionsplans gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) vor, im Jahr 2015 folgte der Abschlussbericht. Seitdem wird das BEPS-Projekt intensiv weitergeführt. Aktuell erarbeitet die OECD (gemeinsam mit den G20-Staaten) ein internationales Steuerreformkonzept, den sogenannten Inklusiven Rahmen (Inclusive Framework) zur Vereinheitlichung der internationalen Steuerregeln und als multilaterales Instrument zur Bekämpfung von Steuervermeidung (OECD, 2022). Diesem haben sich derzeit 137 Staaten angeschlossen. 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. BEFIT soll sowohl Elemente der GKKB-Initiative aufgreifen als auch auf dem Zwei-Säulen-Konzept der OECD aufsetzen. Die Europäische Kommission hofft dieses Mal auf mehr politische Unterstützung aus den Mitgliedsländern als bei den vergangenen Anläufen.

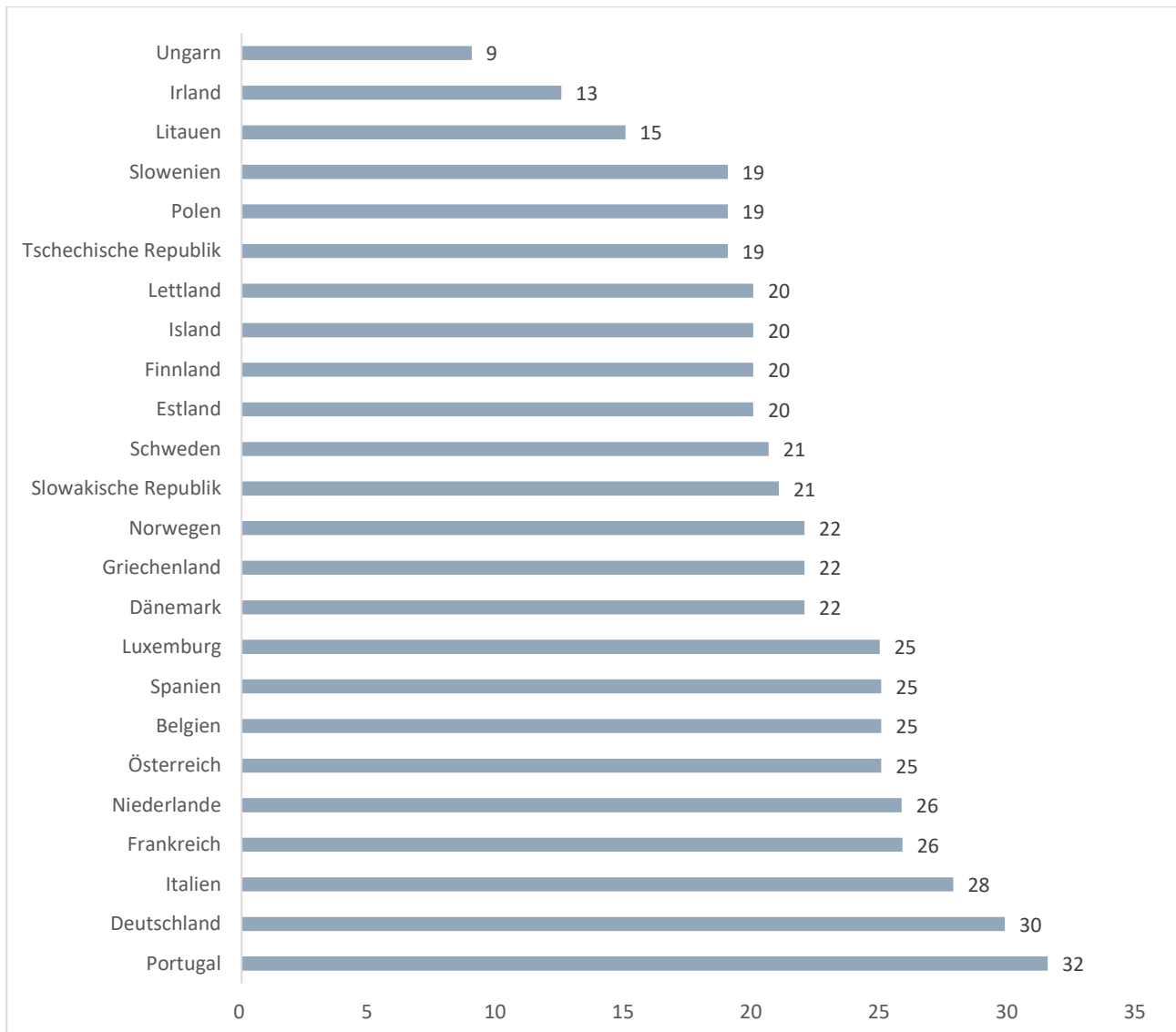
### 3 Gegenstand und Ziele

Die Europäische Kommission hält mit ihrem Vorschlag zur Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert an ihren ehrgeizigen Plänen fest, die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der EU zu vereinheitlichen. Im Kern soll das bisherige System der Verrechnungspreise auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes in Teilen zugunsten einer Gewinnaufteilung anhand eines zu definierenden Allokationsschlüssels aufgegeben werden. Die Gewinnanteile würden weiterhin den jeweiligen nationalen Steuersätzen unterliegen.

Ein wichtiger Beweggrund für dieses Vorhaben ist, dass die bisherigen Steuerregeln besonders digitale Geschäftsmodelle mit umfangreichen immateriellen Wirtschaftsgütern unzureichend erfassen und so keine faire und transparente Besteuerung sicherstellen können. Ein vereinheitlichtes System könnte verzerrte Investitions- und Finanzierungsentscheidungen der Unternehmen durch steuerliche Anreize reduzieren und auf diese Weise die Wettbewerbsfähigkeit des Binnenmarkts erhöhen. Zugleich sollen die Bürokratiekosten für Unternehmen wie Steuerverwaltungen zur Effizienzsteigerung vermindert werden, indem ein einheitlicher, transparenter und leicht verständlicher Rahmen etabliert wird. Insgesamt geht es um gemeinsame Regeln zur Berechnung, Konsolidierung und Verteilung der steuerlichen Bemessungsgrundlage eines multinationalen Unternehmens (MNU). Sichergestellt ist jedoch auch, dass über die tariflichen Unternehmenssteuersätze weiterhin ein Steuerwettbewerb möglich ist. Der Grundgedanke, einen gewissen Wettbewerb über den Unternehmenssteuersatz zuzulassen, steht dabei der Idee eines freiheitlichen Binnenmarktes nicht entgegen. Die Unterschiede zwischen den Ländern hinsichtlich ihrer tariflichen Unternehmenssteuersätze sind teilweise erheblich (Abbildung 3-1). Deutschland zählt hierbei zu den Hochsteuerländern (Hentze/Kolev, 2021). In einigen Ländern fallen tarifliche und effektive Steuersätze allerdings deutlich auseinander, da bestimmte Ermäßigungen bei der Bemessungsgrundlage gewährt werden (Janski, 2019). Für Deutschland ist jedoch festzuhalten, dass der Unterschied zwischen tariflichem und effektivem Steuersatz unmerklich ist (Hentze, 2019a).

**Abbildung 3-1: Tariflicher Unternehmenssteuersatz 2022**

Körperschaftsteuer einschließlich lokaler Zuschläge in Prozent



Quelle: OECD, 2023

## 4 Politische Handlungsoptionen

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. In dem Zuge stellt die Europäische Kommission besonders auf die folgenden Kriterien ab, für die eine Ausgestaltung erforderlich ist:

### 4.1 Geltungsbereich

Die angedachte Höhe eines Grenzwerts für den konsolidierten Jahresumsatz einer Unternehmensgruppe von 750 Millionen Euro führt dazu, dass kleine und mittelständische Unternehmen (KMU) sowie auch viele größere Unternehmen von der Regelung nicht erfasst würden. Lediglich ein geringer Teil der Unternehmen



würde von dem Grenzwert erfasst. Rund 0,7 Prozent der Unternehmen in Deutschland wurden 2020 nach 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).

Da die Ziele von BEFIT die Verringerung von Compliance-Kosten und die Herstellung eines „level-playing-fields“ sind, sollten die Regelungen optional einem größeren Kreis von Unternehmen offenstehen. Dadurch könnte besonders ambitionierten Mittelständlern Rechnung getragen werden. Eine Wahlmöglichkeit verhindert im Zweifelsfall 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, 2021a). 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. Sinnvoll könnten 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, die 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). Ein grundsätzlicher Ausschluss eines Sektors oder abweichende Bestimmungen für einen Sektor von der BEFIT-Regelung sollte in jedem Fall gut abgewogen und begründet werden.

## 4.2 Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage

Zwar kann ein umfassendes steuerliches Regelwerk mit höheren Befolgungskosten einhergehen und ist einem einfachen, transparenten System eher abträglich, allerdings weist auch eine Begrenzung der Vereinheitlichung relevante Schwächen auf. Ohne weitreichende Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ist auch 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 zuzurechnenden 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.

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).

Vor diesem Hintergrund ist das Konzept eines umfassenden steuerlichen Regelwerks mit Berücksichtigung aller relevanten Aspekte zielführend. Entstehende Befolgungskosten sollten dabei im Blick behalten und möglichst minimiert werden.

### 4.3 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 setzt (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. Hierin könnte man nun also Inkohärenz der beiden Regelungen vermuten. 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, deren Formel für die Gewinnaufteilung sich auf den gesamten Gewinn bezieht und die tatsächlichen Quellen der Einkommensgenerierung widerspiegeln soll. Somit scheint hier der in Erwägung stehende dreiteilige Allokationsschlüssel anhand von Sachanlagen, Arbeit und Umsatz sinnvoller zu sein. Eine Abweichung zum OECD-Ansatz wäre unkritisch.

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 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 der Formel auch auf immaterielle Vermögenswerte innerhalb der EU könnte also lediglich 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 würde eine solche komplexe Differenzierung zu zusätzlichen Befolgungskosten führen. Zudem 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, etwa 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 (z. B. Laboratorien) ableiten und somit bereits durch die anderen Faktoren erfasst werden (De Mooji 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.

#### 4.4 Gewinnzuordnung an nahestehende Unternehmen außerhalb der Gruppe

Vereinfachte Konzepte zur Reduktion von Compliance-Kosten 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 jedoch die Europäische Kommission vorsieht, dass in jedem Fall zusätzlich auch die reguläre Verrechnungspreisanalyse auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes erfolgen muss, besteht die Gefahr, die Befolgungskosten zu erhöhen. Dann stellt sich aber die Frage, was Unternehmen und Finanzbehörden mit einem solchen Schritt gewinnen würden.

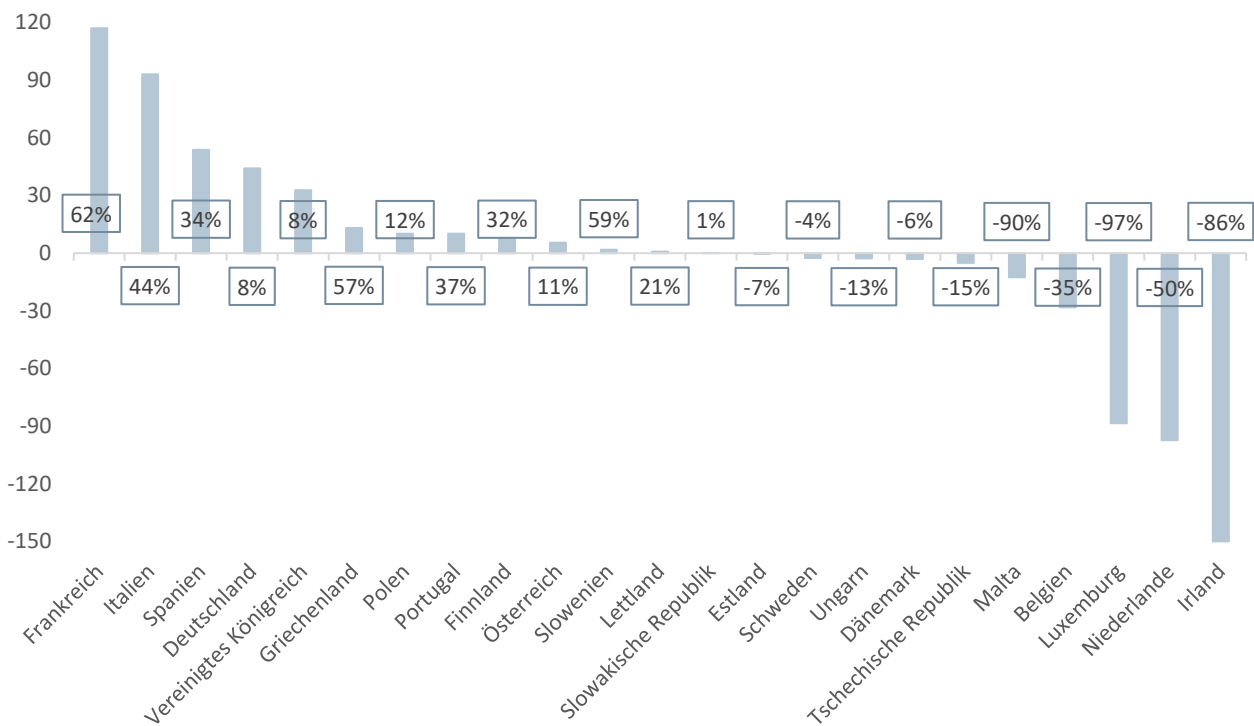
#### 4.5 Verwaltung

Vor diesem Hintergrund sollte die Europäische Kommission die entstehenden Befolgungskosten für Unternehmen und 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.

## 5 Auswirkungen und Folgenabschätzung

Die möglichen Auswirkungen von BEFIT auf die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten sind nicht zu unterschätzen. 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. Dies zeigt eine statische Simulation des Effekts einer formelhaften Gewinnaufteilung gemäß GKKB-Vorschlag auf die Bemessungsgrundlage der EU-Mitgliedstaaten im Vergleich zum bisherigen Verrechnungspreissystem (Abbildung 5-1). Verhaltensanpassungen von Unternehmen wie Mitgliedsländern könnten die Effekte abmildern.

**Abbildung 5-1: 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, 2019a

Aus systematischer Sicht wäre eine gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage erst vollends überzeugend, wenn es eine globale Verständigung gäbe. Dies 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 (Hentze, 2019a).

## 6 Fazit

Die Sicherstellung eines fairen Steuerwettbewerbs und die Förderung von Investitionen und Wirtschaftswachstum sollten die Hauptziele bei der Änderung des Unternehmenssteuersystems sein. Die Idee einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage bei der Körperschaftsteuer im Einklang mit dem Zwei-Säulen-Konzept der OECD ist ein vielversprechender Ansatz, da er die Bürokratiebelastung für multinationale Unternehmen und Steuerbehörden verringern und die Transparenz erhöhen könnte. Allerdings besteht die Gefahr, dass die Befolgungskosten für die Unternehmen durch BEFIT zunächst spürbar steigen. Daher sollte die Europäische Kommission zwischen steuerlicher Genauigkeit und unverhältnismäßigen Befolgungskosten verantwortungsvoll abwägen.

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 Kommissionsvorschlag, ein gemeinsames Regelwerk für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage für Unternehmen in der EU einzuführen und die Gewinne zwischen den EU-Staaten formelbasiert zu verteilen, den notwendigen zweiten Schritt dar, um Fairness im Steuerwettbewerb zumindest innerhalb der EU zu gewährleisten.

Eine einheitliche und konsolidierte Bemessungsgrundlage in Kombination mit einer Mindeststeuer von 15 Prozent würde einen fairen und transparenten Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten über den Steuersatz garantieren.

Weitere Elemente des EU-Vorschlags zur Unternehmensbesteuerung im 21. Jahrhundert könnten unterstützend zu BEFIT wirken: Eine Ausweitung der Verlustverrechnung wäre aus steuersystematischer Sicht ein richtiger Schritt (Hentze, 2020; Hentze/Hüther, 2022). Auch eine Beseitigung der steuerlichen Diskriminierung eigenkapitalfinanzierter Investitionen wäre systematisch angemessen (Debt-Equity Bias Reduction Allowance – DEBRA; Europäische Kommission, 2022). Allerdings ist dabei zu berücksichtigen, dass eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen faktisch die steuerliche Belastung erhöht und somit Investitionen und Wirtschaftswachstum gefährden kann. Um Investitionen zu stärken, sollte daher vielmehr die steuerliche Abzugsfähigkeit von kalkulatorischen Eigenkapitalkosten im Grundsatz ermöglicht werden.

## 7 Abstract

In the course of 2023, the European Commission plans to present a proposal for a new corporate tax system under the title "Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)". Essentially, BEFIT is about establishing common rules within the European Union (EU) for calculating, consolidating, and distributing the tax base of companies. The current system of transfer pricing based on the arm's length principle is to be partially abandoned in favour of a profit split based on an allocation key, which is to be defined. The profit shares would continue to be subject to the respective national tax rates. The proposal is to be in line with the international tax reform concept of the OECD.

Regarding the political options for shaping BEFIT, the mandatory scope should be limited to very large corporations. For other companies, however, there should be an option to apply the BEFIT rules. When defining the allocation key for the distribution of consolidated profits among the member states, the European Commission should take into account the factors sales, labour and tangible assets. In view of digitalisation, the consideration of intangible assets seems obvious, but could lead to new distortions due to valuation problems and tax planning by companies.

The idea of a common consolidated corporate tax base in line with the OECD's tax reform concept is a promising approach, as it can reduce the bureaucratic burden for multinational companies and tax authorities in the medium term and increase transparency. Overall, the initiative for a harmonised tax base for companies in the EU and a formula-based apportionment of profits between EU countries, in combination with the minimum tax rate initiated by the OECD, represents an opportunity to ensure fairness in tax competition within the EU and thus promote investment and economic growth.

However, the European Commission should bear in mind that such a fundamental change in the tax system would probably lead to noticeable revenue effects for the member states. Small countries, in particular, are likely to receive less tax revenue under a formulaic profit-sharing system than before.

## Literaturverzeichnis

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

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

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, 2022, Proposal for a Council Directive on laying down rules on a debt-equity bias reduction allowance and on limiting the deductibility of interest for corporate income tax purposes, COM(2022) 216 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) [13.1.2023]

Greive, Martin / Hildebrand, Jan, 2021, Mehreinnahmen von 150 Milliarden Euro pro Jahr – Das bringt die globale Steuerreform, Handelsblatt, <https://www.handelsblatt.com/politik/international/steuerpolitik-mehreinnahmen-von-150-milliarden-euro-pro-jahr-das-bringt-die-globale-steuerreform/27386662.html> [17.1.2023]

Hentze, Tobias, 2019a, Effektiver Unternehmenssteuersatz 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, Zur Ausgestaltung der Corona-Hilfen im Jahr 2021, IW-Policy Paper, Nr. 27, Köln

Hentze, Tobias / Hüther, Michael, 2022, Wirksame Hilfsprogramme in der Energiepreiskrise, IW-Policy Paper, Nr. 5, 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> [19.1.2023]

IfM, 2023b, KMU-Definition der Europäischen Kommission, <https://www.ifm-bonn.org/definitionen/kmu-definition-der-eu-kommission> [18.1.2023]

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> [10.1.2023]

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

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development, 2021a, 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> [10.1.2023]

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

OECD, 2023, Statutory Corporate Income Tax Rate, [https://stats.oecd.org/OECDStat\\_Metadata/ShowMetadata.ashx?Dataset=TABLE\\_II1&ShowOnWeb=true&Lang=en](https://stats.oecd.org/OECDStat_Metadata/ShowMetadata.ashx?Dataset=TABLE_II1&ShowOnWeb=true&Lang=en) [10.1.2023]

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



## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 3-1: Tariflicher Unternehmenssteuersatz 2022 .....	7
Abbildung 5-1: Veränderung der Bemessungsgrundlage bei einer formelhaften Gewinnaufteilung in der EU .....	11