

**ifst**

Institut Finanzen und Steuern



**ifst-Jahrestagung**

**Unternehmensbesteuerung  
im internationalen Wettbewerb**

**12. Juni 2023, Berlin, Quadriga Forum**



**Moderation: Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff**

- |              |  |  |
|--------------|--|--|
| <b>10:00</b> | <b>Begrüßung / Themeneinführung</b><br><b>Keynote</b>                | <b>Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff</b><br><b>Parlamentarische Staatssekretärin Katja Hessel, MdB</b>                                     |
| <b>10:30</b> | <b>Das Wesen des Steuerwettbewerbs</b>                               | <b>Prof. Dr. Jost Heckemeyer</b>   |
| <b>10:45</b> | <b>Der internationale Steuerwettbewerb<br/>aus Sicht der Staaten</b> | <b>Prof. Dr. Gunter Mayr</b>   |
| <b>11:00</b> | <b>Podiumsdiskussion</b>   | <b>mit MR Dr. Daniel Fehling, Prof. Dr. Jost Heckemeyer,<br/>Prof. Dr. Johanna Hey, Dr. Karoline Kampermann,<br/>Prof. Dr. Gunter Mayr</b> |
| <b>12:00</b> | <b>Mittagspause</b>  |  |

# Das Wesen des Steuerwettbewerbs

Prof. Dr. Jost Heckemeyer

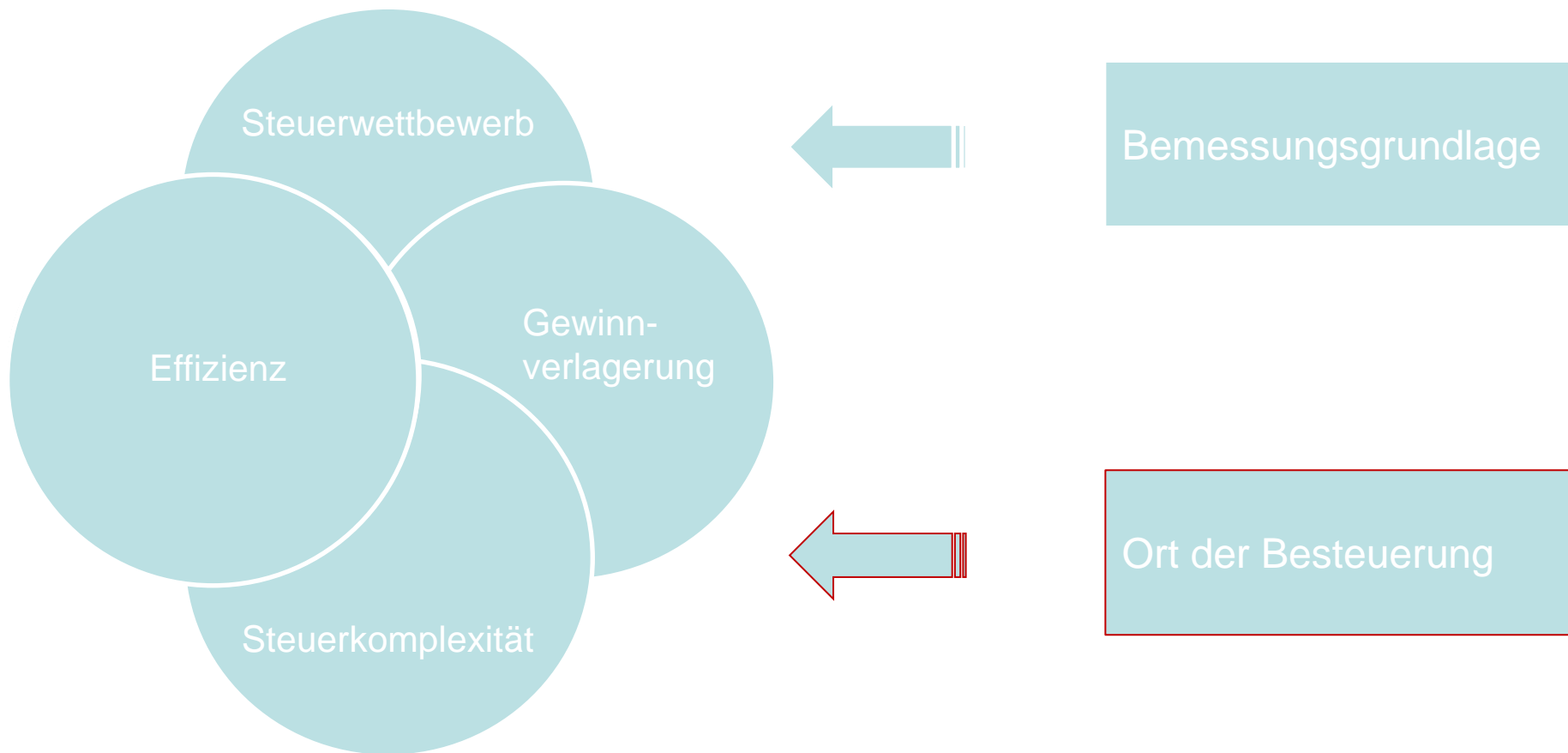
Christian Albrechts-Universität zu Kiel und ZEW Mannheim

ifst-Jahrestagung

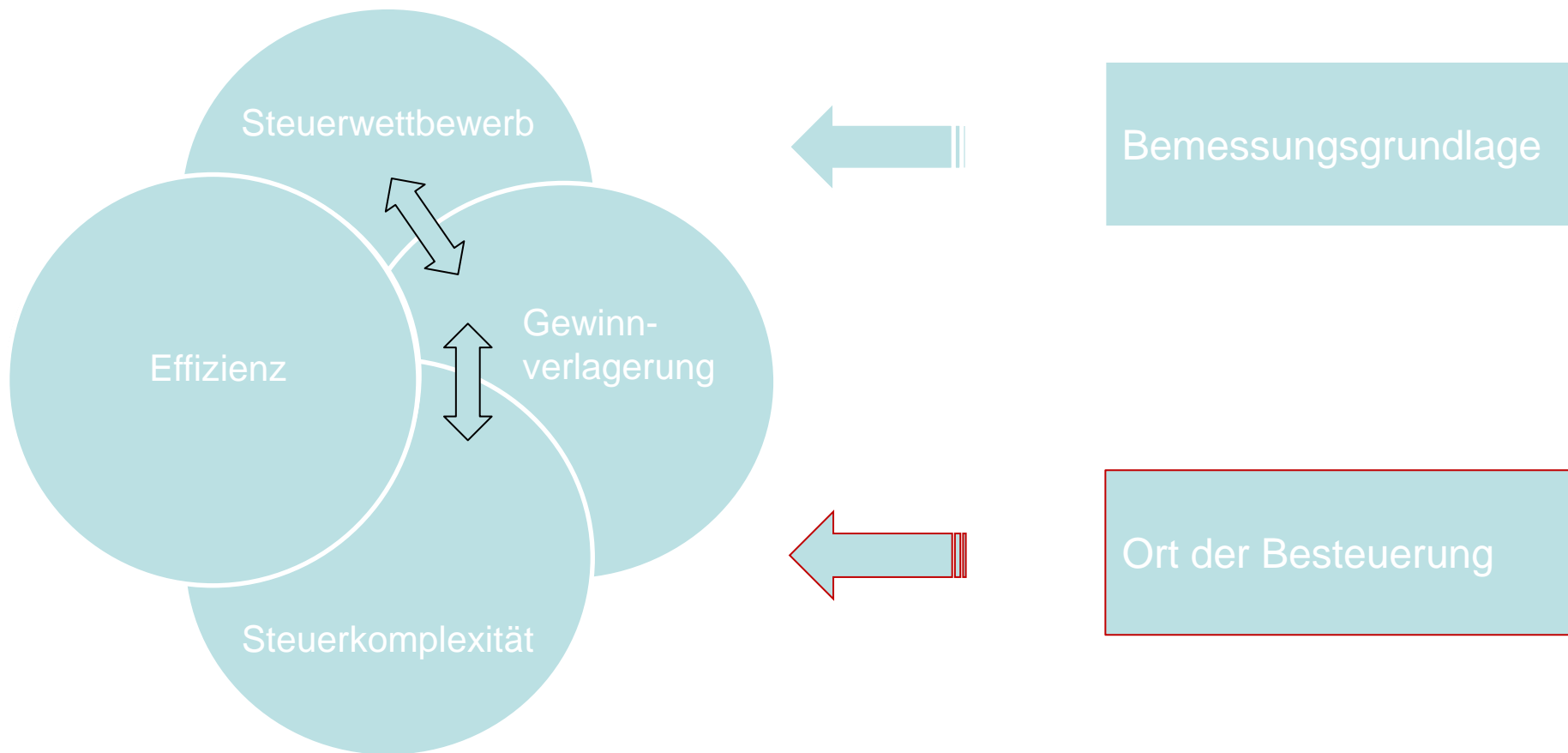
Berlin, den 12. Juni 2023

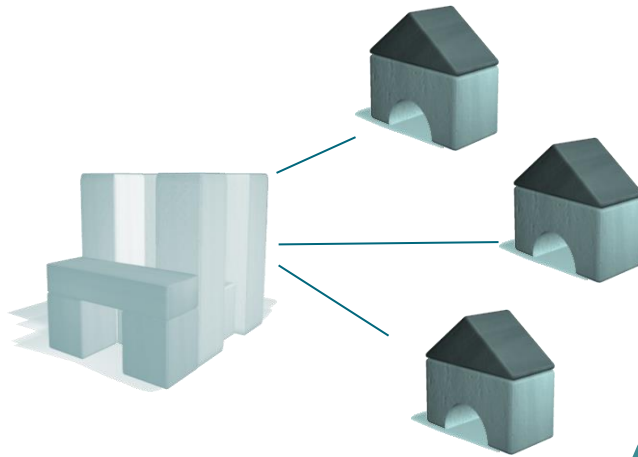
- ❖ **Ökonomische Erwägungen bei der Gestaltung einer Ertragsteuer**
- ❖ **Steuerwettbewerb: Symptome, Umschreibung, Treiber, Beurteilung**
- ❖ **Steuerwettbewerb und der Kampf gegen Steuervermeidung**
  - Steuerwettbewerb um Unternehmensgewinne als Initial
  - Steuerwettbewerb um realwirtschaftliche Aktivitäten als Konsequenz
- ❖ **Was bringt die Zukunft?**
  - OECD Pillar 2 und Steuerwettbewerb
  - Verlagerung von Standort- bzw. Steuerwettbewerb in neue Bereiche?

# ÖKONOMISCHE ERWÄGUNGEN BEI DER GESTALTUNG EINER ERTRAGSTEUER



# ÖKONOMISCHE ERWÄGUNGEN BEI DER GESTALTUNG EINER ERTRAGSTEUER





Residence  
taxation

Besteuerung nach Maßgabe des Landes, in dem die Spitzeneinheit ansässig ist.

Source  
taxation

Besteuerung nach Maßgabe des Landes, in dem die Produktivtätigkeit stattfindet.

## Residence taxation

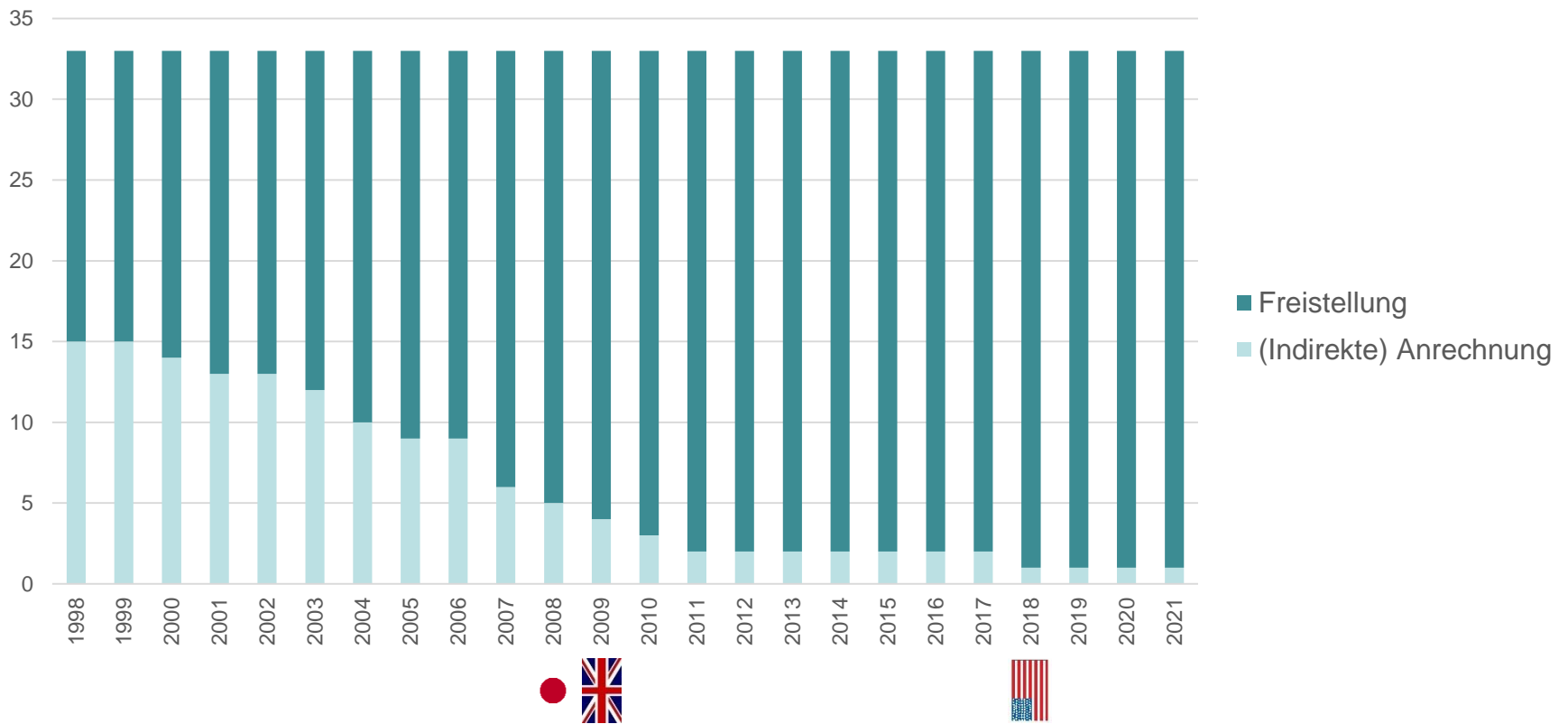
- Kapitalexporthneutralität, d.h. Steuerneutralität bzgl. der Allokation realwirtschaftlicher Aktivität
- Steuervermeidung erschwert, nur möglich durch Verlagerung der Ansässigkeit
- **Ausbremmung des Steuerwettbewerbs**, denn eine Senkung der Steuerlast lohnt sich nicht aus fiskalpolitischer Perspektive

## Source taxation

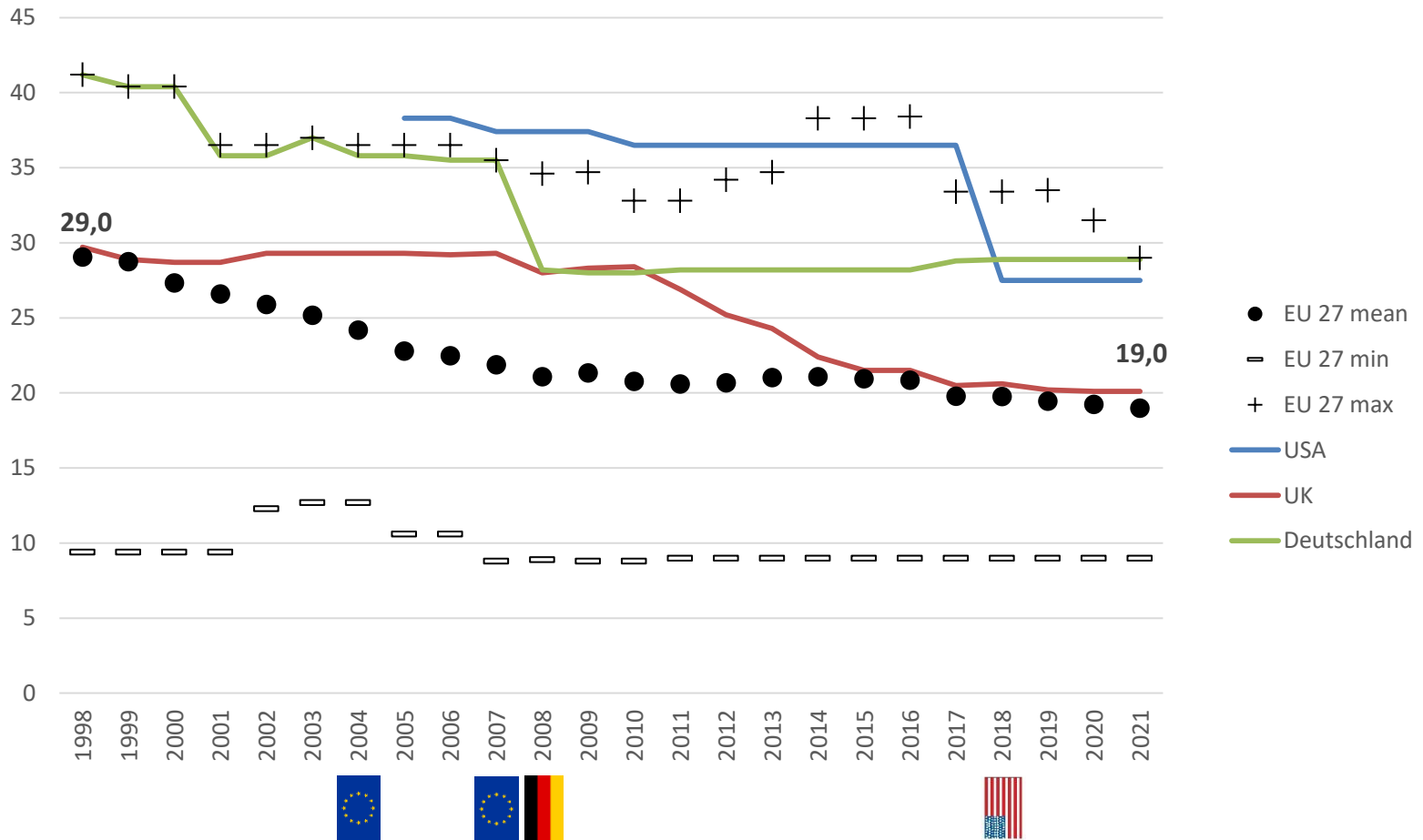
- Kapitaleignerneutralität/Kapitalimportneutralität, d.h. keine steuerliche Wettbewerbsverzerrung beim Erwerb von Produktivvermögen und auf Produktmärkten
- Besteuerung ist vom Ort der Produktivität abhängig
- Steuervermeidung möglich durch Einkommensverlagerung in Niedrigsteuerrländer
- **Anregung des Steuerwettbewerbs**, denn eine Senkung der Steuerlast lohnt sich potenziell aus fiskalpolitischer Perspektive



## Häufigkeit von Freistellung vs. (indirekter) Anrechnung bei (int.) Schachteldividenden in EU27 + 6 OECD



Sinkende Effektivsteuerbelastungen auf Unternehmensgewinne:  
EATR in %, 1998-2021



Daten: ZEW

## Steuerwettbewerb (Wilson/Wildasin 2004)

- Unkoordinierte Anpassung der nationalen Steuersysteme
- Ziel: Erhöhung der Standortattraktivität für mobile ökonomische Aktivitäten

## Treiber des Steuerwettbewerbs

- Globalisierung und Mobilität
- Offene Volkswirtschaften mit geringen Zutrittsbarrieren: EU-Binnenmarkt
- Kleine Länder: Steuerausfall aus bestehender ökonomischer Aktivität steht Aussicht auf zusätzliche Steuereinnahmen von attrahierter ökonomischer Aktivität gegenüber
- Große Länder: Großer Steuerausfall aus bestehender ökonomischer Aktivität steht Aussicht auf relativ geringe zusätzliche Steuereinnahmen aus attrahierter ökonomischer Aktivität gegenüber

## Disziplinierung

Regierungen neigen zu übermäßigen öffentlichen Ausgaben und erheben deshalb zu hohe Steuern zur Finanzierung ihrer Ausgaben

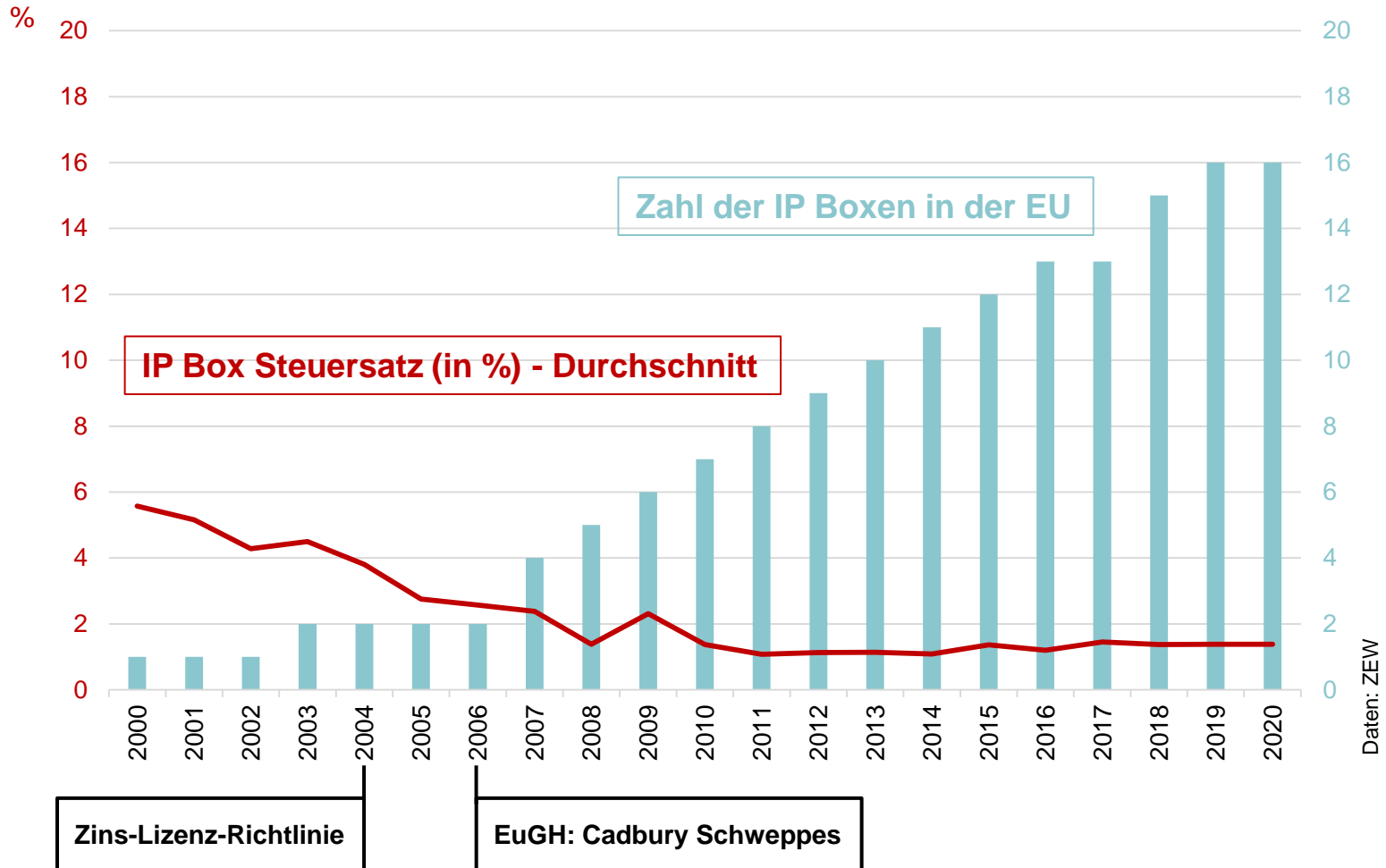
→ **Steuerwettbewerb hilft, staatliche Verschwendung einzudämmen**

## Ruinös

Steuerwettbewerb entfacht Anreize für Regierungen, niedrigere Steuern als andere zu setzen, es besteht die Gefahr der Unterversorgung mit öffentlichen Gütern

→ **Steuerwettbewerb führt zu staatlichen Finanzierungsproblemen, ein Mindestmaß an Harmonisierung ist zu fordern**

# STEUERWETTBEWERB (AUCH) UM UNTERNEHMENSGEWINNE



## Steuertransparenz

- ❖ Country-by-Country Reporting (CbCR), DAC 4
- ❖ Obligation to report cross-border tax arrangements, DAC 6
- ❖ Öffentliches CbCR für Wirtschaftsjahre beginnen am 22. Juni 2024 oder später

Konsequenzen  
für den Steuerwettbewerb?

## Abwehrgesetzgebung

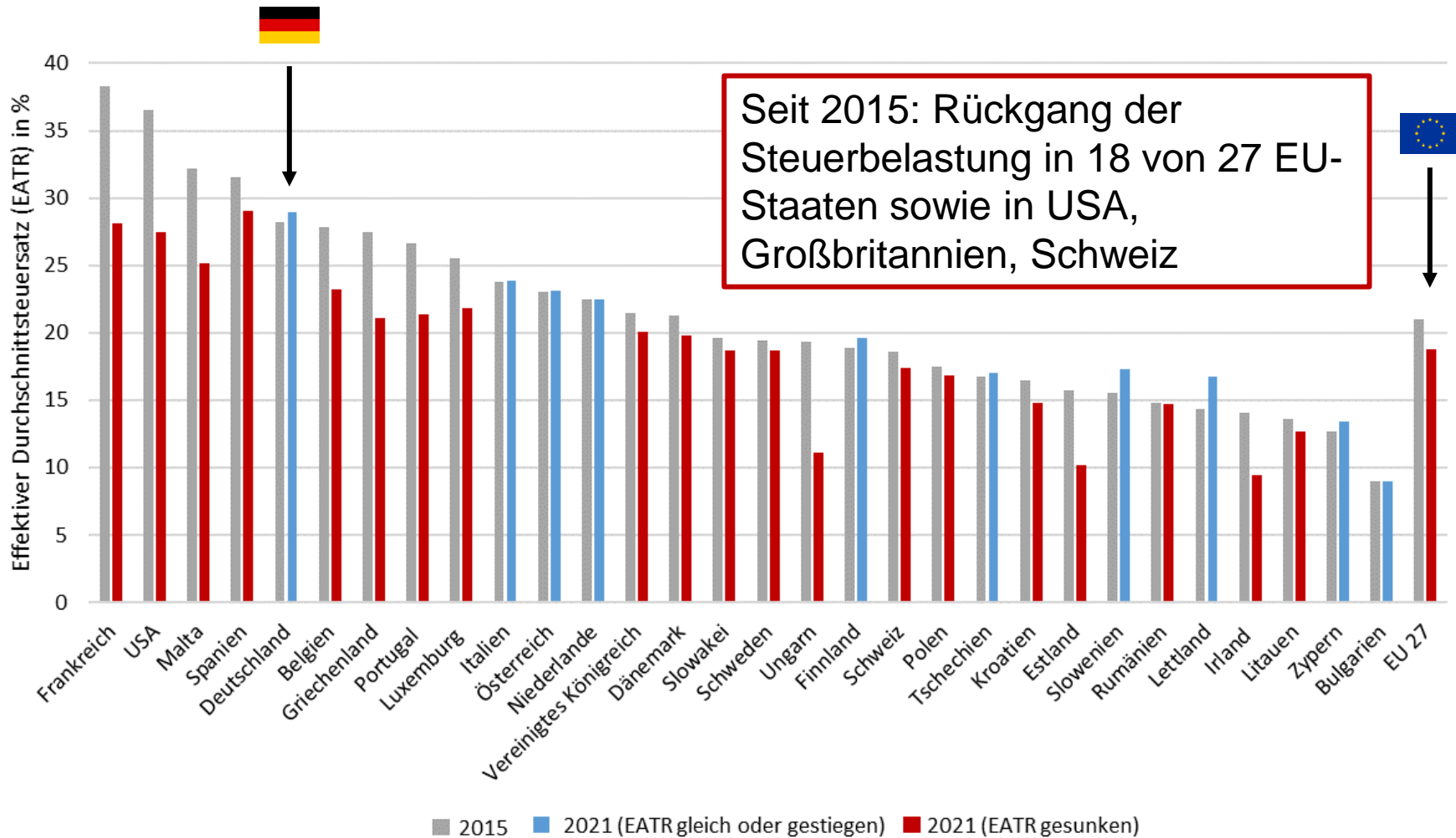
- ❖ Anti-tax avoidance directive (**ATAD**) setzt Mindeststandards für bestimmte Regelungsbereiche, d.h.
  - für eine Hinzurechnungsbesteuerung,
  - Korrespondenzregeln gg. hybrid mismatches
  - für eine Zinsschranke (30 % EBITDA)
- ❖ Unilateral Regelungen, z.B. die Lizenzschranke in AT, DE
- ❖ 15% Mindeststeuer für große MNE. Top-up tax bei ETR < 15% (jurisdictional blending), erhoben durch
  - Income inclusion rule (IIR)
  - Undertaxed payments rule (UTPR)
  - Qualified domestic minimum top-up tax (QDMTT)

## Streitbeilegung

- ❖ Streitbeilegungsrichtlinie, um die Welle internationaler Steuerstreitigkeiten besser bewältigen zu können, die im Zuge der Bekämpfung der internationalen Steuerplanung erwartet wird.

# STEUERWETTBEWERB UM REALWIRTSCHAFTLICHE AKTIVITÄT

EATR in %: 2021 vs. 2015

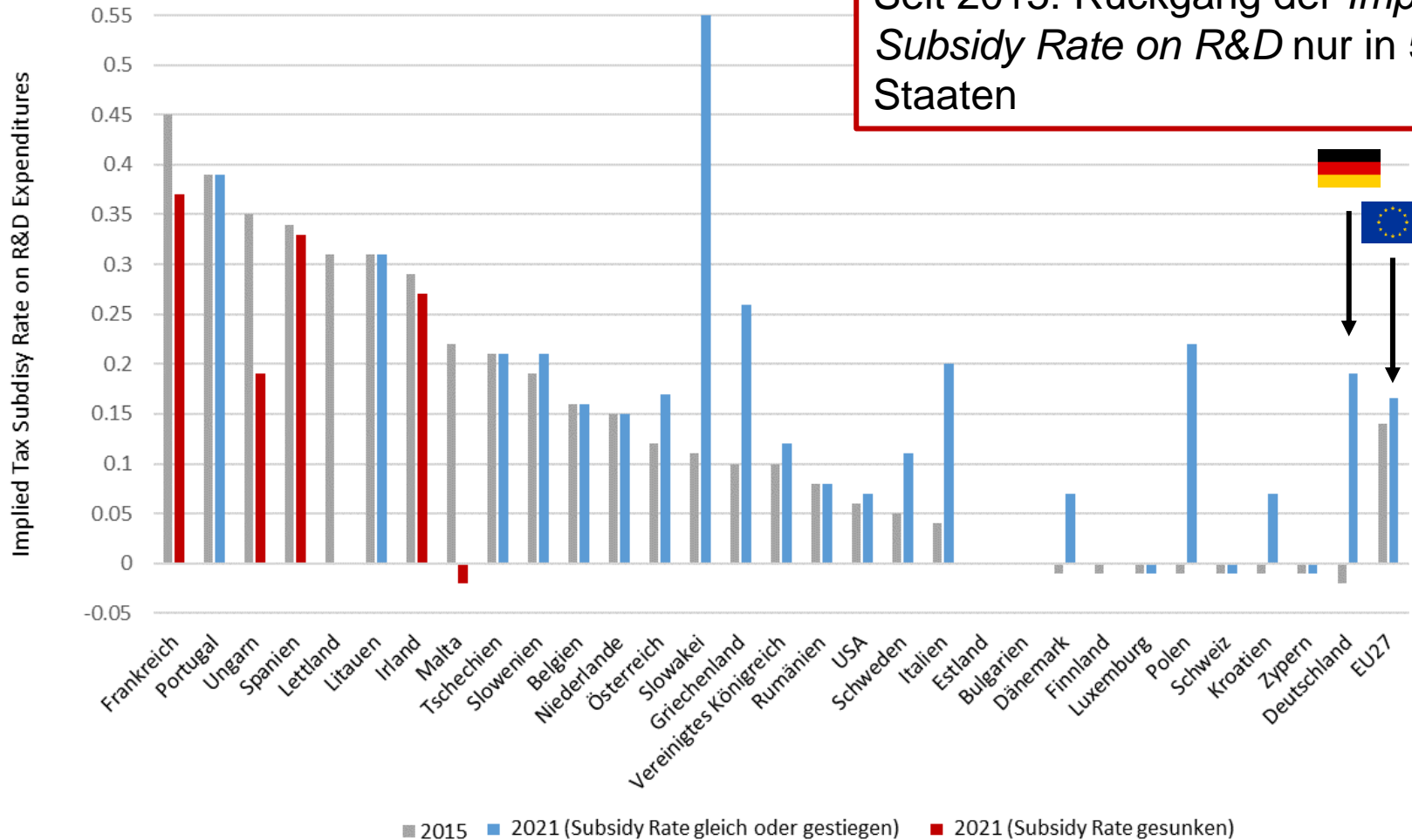


Daten: ZEW

# STEUERWETTBEWERB UM REALWIRTSCHAFTLICHE AKTIVITÄT

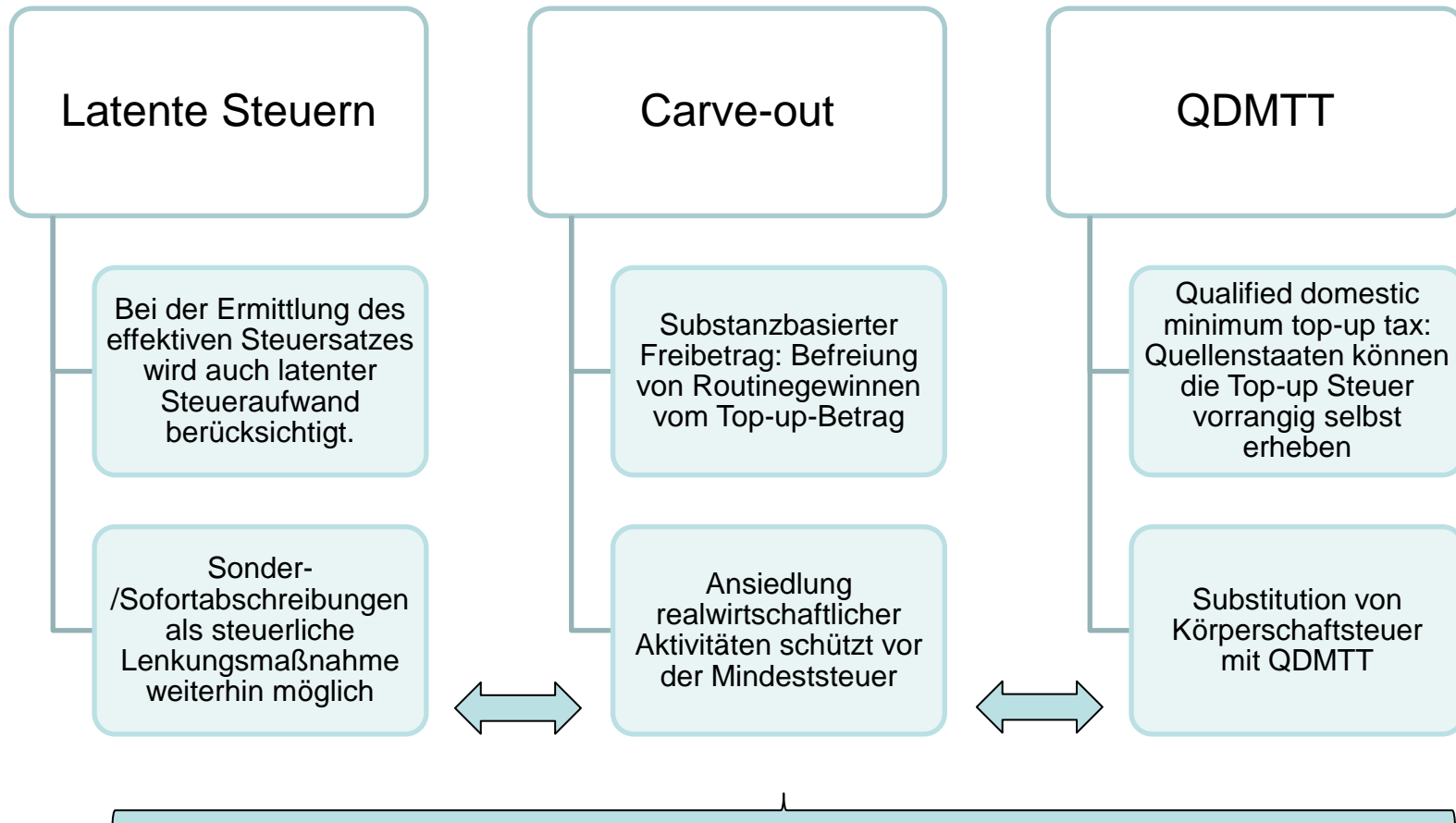
## Implied Subsidy Rate on R&D: 2021 vs. 2015

Seit 2015: Rückgang der *Implied Subsidy Rate on R&D* nur in 5 Staaten



Daten: OECD

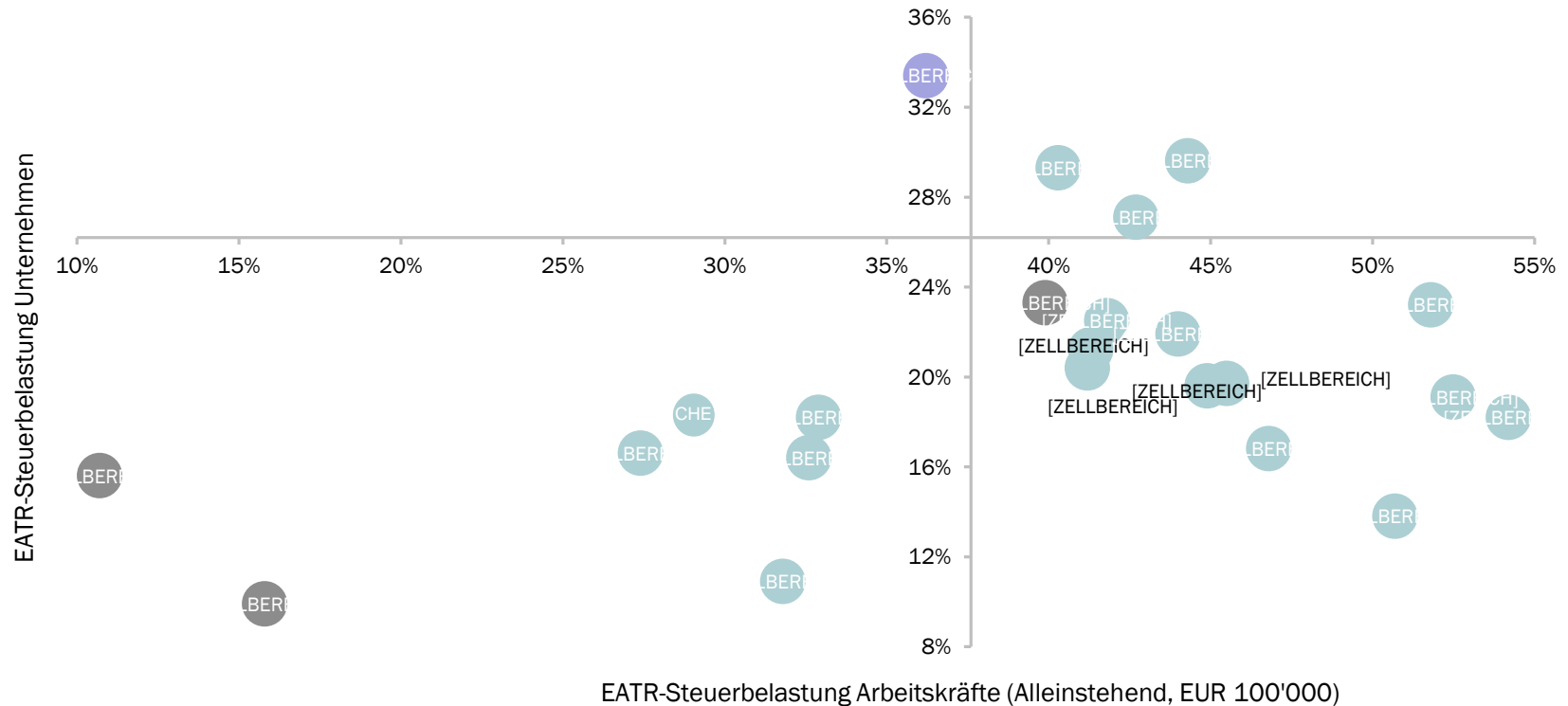




Keine Ende des Ertragsteuerwettbewerbs nach Pillar 2

# VERLAGERUNG DES STEUERWETTBEWERBS?

## Effektive Steuerbelastung (in %) von Unternehmen vs. hochqualifizierte Arbeitskräfte



- Die internationale Dominanz der Quellenbesteuerung („source taxation“) befördert den Steuerwettbewerb.
- Die positive und negative Integration im EU-Binnenmarkt lieferten Impulse für einen Steuerwettbewerb um Unternehmensgewinne.
- Die internationale Steuerpolitik zielte – zum Preis erheblicher Komplexität, Rechtsunsicherheit und hoher Befolgungskosten – auf die Eindämmung der Gewinnverlagerung durch die Unternehmen ab, nicht jedoch auf eine Veränderung des fundamentalen institutionellen Settings.
- Die restriktive Agenda, insbesondere auch der EU, hat weder in den zurückliegenden Jahren zu einer Abschwächung des Steuerwettbewerbs geführt, noch lässt sich dies für die Zukunft erwarten.
- Sowohl die Eindämmung von Einkommensverlagerung als auch OECD Pillar 2 lassen vermuten, dass sich der Steuerwettbewerb zunehmend auf die Ansiedlung realwirtschaftlicher Aktivität konzentrieren wird.
- Standort- bzw. Steuerwettbewerb kann auch in andere (nicht-)steuerliche Bereiche ausweichen, z.B. in Form von Subventionen/Beihilfen oder eines Wettbewerbs um hochqualifizierte Arbeitskräfte.

Bräutigam, R./ Spengel, C./ Streif, F. (2017): Decline of controlled foreign company rules and rise of intellectual property boxes: how the European Court of Justice affects tax competition and economic distortions in Europe, *Fiscal Studies*, Vol. 38, 719–745.

Devereux, M.P./Lockwood, B./ Redoano, M. (2008), Do countries compete over corporate tax rates?, *Journal of Public Economics*, Vol. 92, 1210-1235.

Devereux, M.P./ Vella, J./ Wardell-Burrus, H. (2022), Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition. Oxford University Centre for Business Taxation Policy Brief 2022, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4009002>

Feld, L.P./Heckemeyer, J.H. (2011): FDI and Taxation: A Meta-Study, *Journal of Economic Surveys*, Vol. 25, 233-272.

Heckemeyer, J./ Fischer, L./ Spengel, C./ Steinbrenner, D. (2022): Tax Policies in a Transition to a Knowledge-Based Economy: The Effective Tax Burden of Companies and Highly Skilled Labour, *Intertax*, Vol. 50, 286-321.

Heckemeyer, J./ Overesch, M. (2017): Multinationals' Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels, *Canadian Journal of Economics*, Vol. 50, 965-994.

Overesch, M. (2009), The Effects of Multinationals' Profit Shifting Activities on Real Investments, *National Tax Journal*, Vol. 62, 5-23.

Overesch, M./Rincke, J. (2009), Competition from Low-Wage Countries and the Decline of Corporate Tax Rates - Evidence from European Integration, *World Economy*, Vol. 32, 1348-1364.

Overesch, M./Rincke, J. (2011), What Drives Corporate Tax Rates Down? A Reassessment of Globalization, Tax Competition, and Dynamic Adjustment to Shocks, *Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 113, 579-602.

Spengel, C./ Klein, D./ Müller, J./ Pfrang, A./ Schulz, I./ Winter, S./ Gaul, J./ Weck, S./ Wickel, S. (2023). Die globale Mindeststeuer – Kosten und Nutzen aus deutscher Sicht, *Der Betrieb*, 76, 1–14.

Vella, J./ Devereux, M.P./ Wardell-Burrus, H., Pillar 2's Impact on Tax Competition (August 26, 2022). SSRN Working Paper. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4203395>

# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



**Prof. Dr. Jost H. Heckemeyer**

Professur für Unternehmensrechnung und Unternehmensbesteuerung

Institut für Betriebswirtschaftslehre

Christian-Albrechts-Universität zu Kiel

Boschstr. 1

24118 Kiel, Deutschland

Email: [heckemeyer@bwl.uni-kiel.de](mailto:heckemeyer@bwl.uni-kiel.de)

Internet: [Homepage](#), [Google Scholar](#), [Research Gate](#)

# Internationaler Steuerwettbewerb aus österreichischer Sicht

ifst-Jahrestagung 2023

## Internationaler Steuerwettbewerb

- „Sicht der Staaten“
  - wohl heterogen
- Österreich: gegen „unfairen“ Steuerwettbewerb
  - *mainstream*
  - Frage: wann unfair?
    - politisch, ökonomisch, juristisch?
    - juristisch: Fairness keine klare Kategorie
    - Behelf: Rückblicke

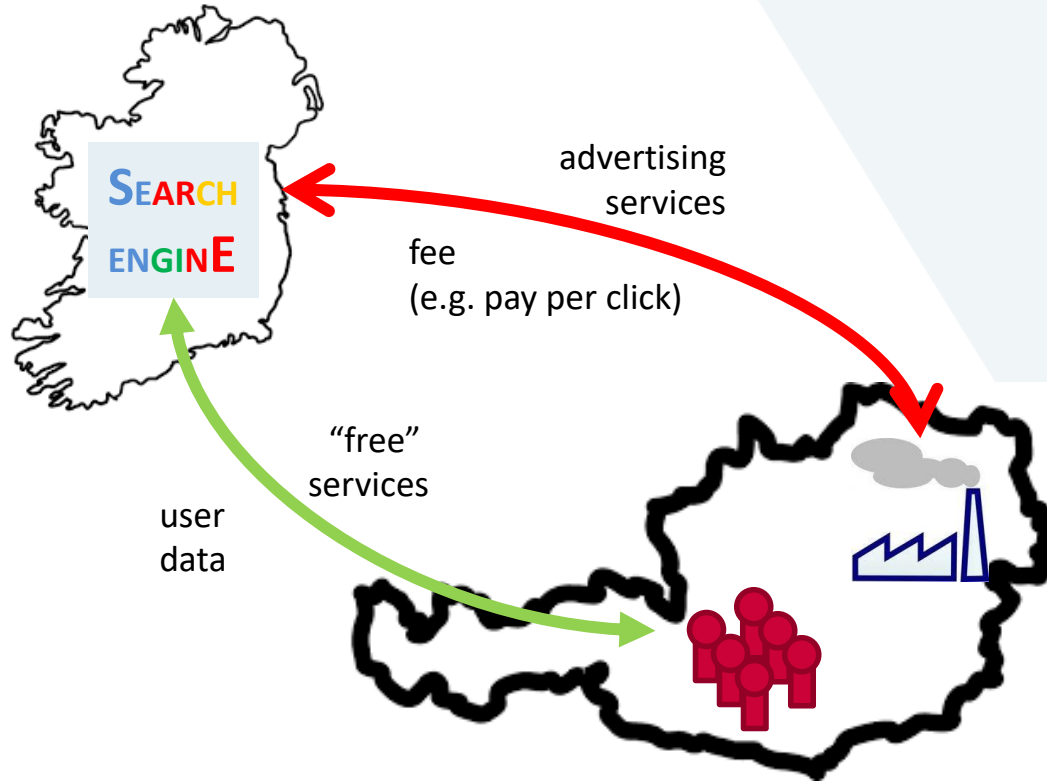
## Rückblick 1

- **Österreich:**
  - **vereinzelt anlassbezogene Abwehrgesetzgebung**
    - **zB Gestaltungen mit Malta**
      - Versuch: IP zu überführen
      - 2007: Nachschärfung Wergzugsbesteuerung
    - **Abzugsverbot für Zinsen-/Lizenzzahlungen (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG)**
      - Empfänger: **Steuersatz < 10%**
      - AbgÄG 2014
- **anschließend: ATAD**
  - **Ö: tw Vorbehalte** – insb Zinsschranke



## Rückblick 2

- **digitale neue Welt**
  - **10 weltweit größten börsennotierten Konzerne**
    - **Tech-Branche:**
      - 2006: nur Microsoft (Platz 4)
      - 2016: Apple (1.), Alphabet (2.), Microsoft (3.), Amazon (6.), Facebook (7.)
      - 2022: Apple (1.), Microsoft (2.), Alphabet (4.), Amazon (5.)
  - **Ausgangsfrage:**
    - **Steuerrecht fit für diese neue Welt?**

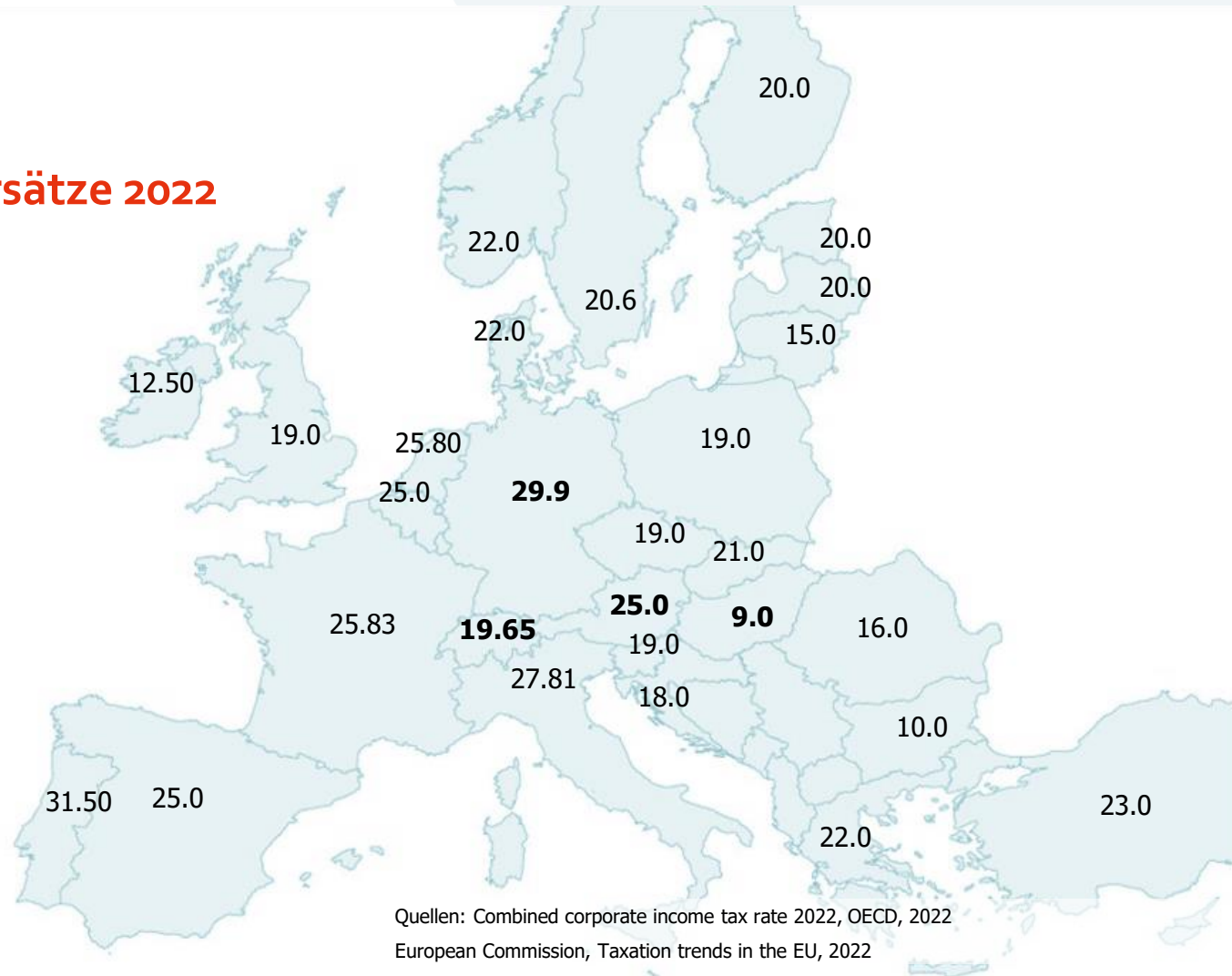


## Problemstellung

- **bisherige BS-Begriff**
  - nicht geeignet für digitale Geschäftsmodelle
  - Ö sehr aktiv
    - OECD/EU
      - EU-Lösung?
        - » DST aber umsatzbasiert
  - **Prozesse schwierig**
    - aber: Handlungsbedarf

## Nominelle KöSt-Steuersätze 2022

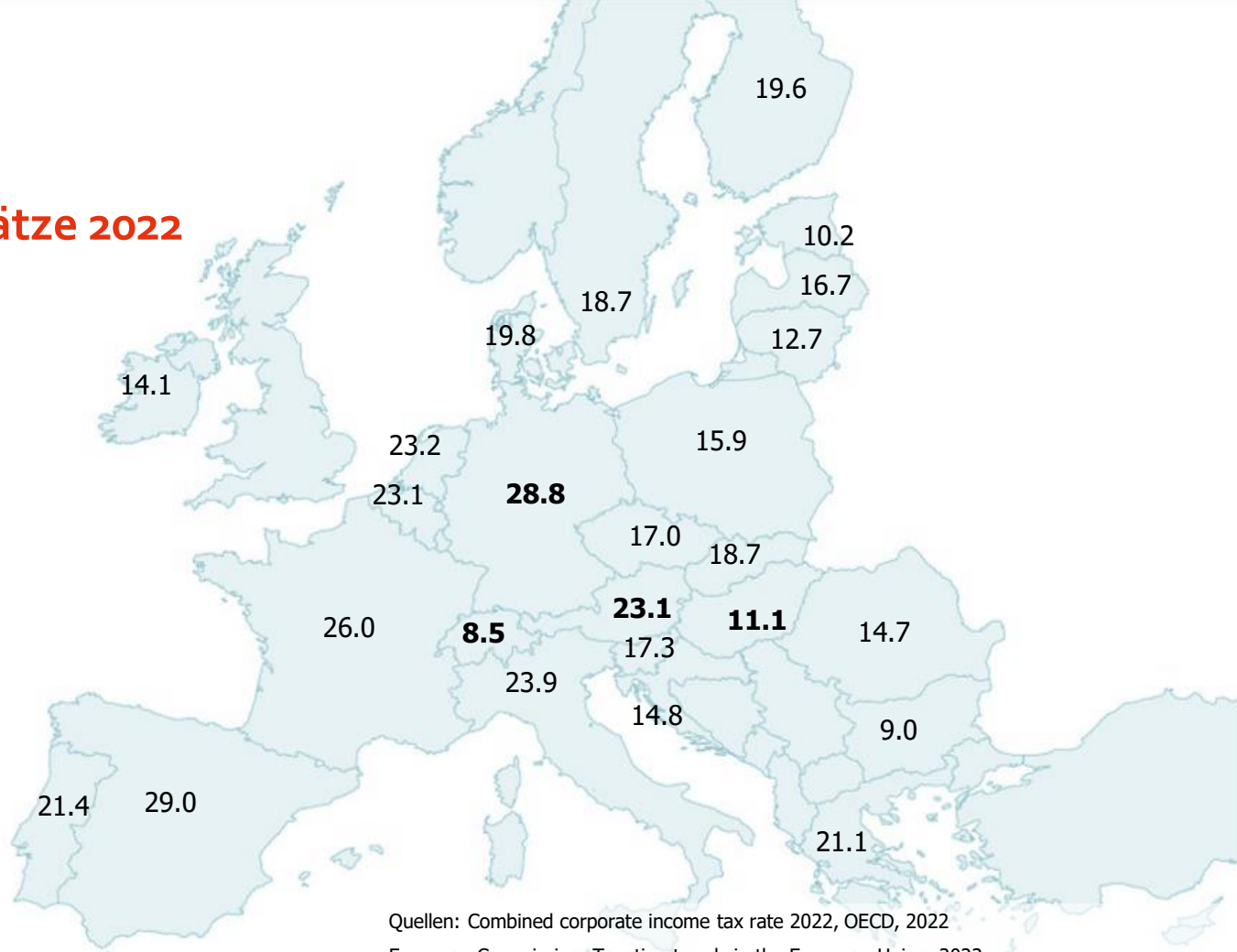
Änderungen 2023 zu 2022	
Österreich	-1%
Vereinigtes Königreich*	+ 6%
Türkei**	- 3%



\*Anhebung mit 01. April 2023 (Ausnahme:  
Unternehmen mit einem Profit von max.  
50.000 Pfund)

\*\*Temporäre Anhebung 2022 auf 23%,  
Regelsteuersatz: 20%

## Effektive KöSt-Steuersätze 2022



## Globaler Prozess – Inclusive Framework

- OECD/IF Anfang 2019: „Zweisäulenstrategie“ – Pillar 1 + 2
  - Pillar 1: Neuverteilung von Besteuerungsrechten
  - Pillar 2: globale Mindestbesteuerung
- Kompromisse:
  - Pillar 1:
    - Anwendungsbereich:
      - „größten Unternehmen mit höchstem Gewinn“

## Pillar 2 – globale Mindestbesteuerung

- **EU-Richtlinie** (14.12.2022)
  - **umfangreich: 59 Artikel**
    - inhaltlich anspruchsvoll
  - **nationale Umsetzungsfrist: 31.12.2023** (Art 56)
    - **IIR** für WJ, die ab dem 31.12.2023 beginnen
    - **UTPR**: 1 Jahr später (mit Übergangsphase der UTPR auf MNEs)

## EU-Richtlinie

- **Positiv:**
  - politisch: Erfolg
    - EU-weite Umsetzung!
  - harmonisierte Umsetzung
  - wesentliche Element: inhaltlich gut
- **Herausforderungen:**
  - komplex
  - Koexistenz anderer Instrumente/Maßnahmen



## Pillar 2: Umsetzung Österreich

- **Arbeiten auf Hochtouren**
  - Ministerialentwurf in Vorbereitung
  - zeitgerechte Umsetzung
- **Grundsatzfragen**
  - zB nationale Ergänzungssteuer (QDMTT)
    - QDMTT: zentrales Element
  - Vereinfachungspotentiale
    - Safe Harbours
      - QDMTT Safe Harbour

## Ausblick: wie geht es weiter?

- **Jahresende 2023: EU-weite Umsetzung P2**
- **Notwendigkeit:**
  - Evaluierung bestehender Regime
  - Abbau Defensivmaßnahmen?
    - zB HizuRe
    - ATAD: EU-RI
  - Bewusstseinsbildung auf EU-Ebene



# Podiumsdiskussion

**MR Dr. Daniel Fehling**

**Prof. Dr. Jost Heckemeyer**

**Prof. Dr. Johanna Hey**

**Dr. Karoline Kampermann**

**Prof. Dr. Gunter Mayr**



**Moderation: Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff**

**13:00**    **Der internationale Steuerwettbewerb  
aus Unternehmenssicht**

**Podiumsdiskussion**

**Prof. Dr. Christian Kaeser**

**mit Prof. Dr. Jochen Hundsdorfer,  
Prof. Dr. Christian Kaeser, StBin Daniela Steierberg,  
RAin Dr. Monika Wünnemann**

**14:00**    **Der internationale Steuerwettbewerb  
aus Sicht der Wissenschaft und Verwaltung**

**mit Prof. Dr. Jost Heckemeyer, Oliver Nußbaum,  
Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Caren Sureth-Sloane,  
Christoph Trautvetter, MD Dr. Nils Weith**

**16:00**    **Ausklang**

# Der internationale Steuerwettbewerb aus Unternehmenssicht

Prof. Dr. Christian Kaeser

## Thesen

1. Wenn Du nicht willst, das man Dir tut – Steuerwettbewerb ist zuerst Standortwettbewerb
2. Des einen Glück, des anderen Leid – Steuerwettbewerb und R&D
3. Viel Steine gab's und wenig Brot – Steuern sind nur ein Standortfaktor unter vielen (Rohstoffe, Arbeitskräfte etc.)
4. Kleider machen Leute – der Steuersatz als „Schaufenster-“Anreiz
5. Aller Anfang ist schwer – Steuerwettbewerb und P1
6. Wer zuletzt lacht, lacht am besten – Steuerwettbewerb und P2
7. Was Du heute kannst besorgen – Steuerwettbewerb und SDGs



# Podiumsdiskussion

**Prof. Dr. Jochen Hundsdorfer**

**Prof. Dr. Christian Kaeser**

**StBin Daniela Steierberg**

**RAin Dr. Monika Wünnemann**



**ifst-Jahrestagung**

# **Der internationale Steuerwettbewerb aus Sicht der Wissenschaft und Verwaltung**

**Prof. Dr. Jost Heckemeyer, Oliver Nußbaum,  
Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Caren Sureth-Sloane,  
Christoph Trautvetter, MD Dr. Nils Weith**