

Analyse und Position

Diverted Profits Tax in Großbritannien¹

Berlin, den 04. Februar 2016

I) ANALYSE

Gegenstand:

Seit April 2015 gilt in Großbritannien die sogenannte Diverted Profits Tax (DPT), in den Medien auch „Google-Steuer“ genannt. Diese neue Steuer zielt darauf ab, internationalen Konzernen die Verschiebung von Gewinnen über Staatsgrenzen zu erschweren. Unternehmen nutzen mehrere Verfahren der Gewinnverschiebung um ihre Einkommens- oder Körperschaftssteuerlast zu verringern oder sogar der Besteuerung gänzlich zu entgehen. Die DPT versucht nun, eine Lücke zu schließen. Es handelt sich bei der DPT um eine Art „Ersatzsteuer“, die jene Gewinne zu erfassen versucht, welche bisher durch Gewinnverschiebung von anderen Ertragssteuerarten nicht besteuert werden können.

Funktionsweise

Die DPT fokussiert sich auf zwei steuerliche Tatbestände. Sie fällt an, wenn die Voraussetzungen für bereits einen der beiden Tatbestände erfüllt sind.

Tatbestand 1:

Besteuert wird eine ausländische Gesellschaft, die durch eine andere (natürliche oder juristische) Person innerhalb Großbritanniens Geschäfte abwickelt. Voraussetzung ist, dass die andere Person in Großbritannien keine Betriebsstätte im Sinne der steuerlichen Bestimmungen unterhält (sog. „avoided permanent establishment“ oder „avoided PE“). Ferner muss angenommen werden können,² dass der Geschäftszweck der avoided PE darauf abzielt, für die ausländische Gesellschaft in Großbritannien Geschäfte abzuwickeln. Da die avoided PE keine Betriebsstätte darstellt, ist sie kein Steuersubjekt im Rahmen der Körperschaftssteuer; in Großbritannien würden auf bisher gängigen Wegen keine steuerlichen Erträge anfallen. In diesem Fall greift die DPT.

¹ Der Gesetzestext wurde veröffentlicht von HM Government, The National Archives, unter <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2015/11/part/3/enacted>

² Im Wortlaut: „reasonable to assume“

Wird eine DPT-Steuerpflicht festgestellt, folgt in einem zweiten Schritt die Ermittlung des zu versteuernden Gewinns. Hierzu werden alle Gewinne der an der Unternehmenskonstruktion beteiligten Gesellschaften zusammengenommen und nach einem Schlüssel neu verteilt. Grundlage für die neue Zuordnung sind die OECD PE profit attribution principles.³

Tatbestand 2:

Besteuert wird eine in Großbritannien ansässige Gesellschaft, die von einer anderen (natürlichen oder juristischen) Person in einer oder mehreren Vorgängen *Materialien* kauft oder verkauft (sog. „material provision“). Voraussetzung ist dabei, dass beide Geschäftspartner eng miteinander verflochten sind.⁴ Irrelevant ist hingegen, ob die andere Person innerhalb oder außerhalb Großbritanniens angesiedelt ist.

Die DPT fällt an, wenn im Rahmen der material provision eine Körperschaftssteuer-Ersparnis für die britische Gesellschaft die zusätzliche Steuerlast für die andere Person übersteigt. Zusätzlich muss die steuerliche Netto-Entlastung für die gesamte Unternehmenskonstruktion signifikant ausfallen.⁵ Für die Feststellung der Steuerpflicht ist nicht maßgeblich, auf welche Weise die beteiligten Gesellschaften die Steuervergünstigungen erhalten.⁶ Die Steuer wird auch nicht fällig, wenn die sich aus den zu betrachtenden Transaktionen andere finanzielle Vorteile ergeben, die eine Steuervergünstigung übersteigen.⁷

Zur Ermittlung der Steuerlast wird der zu versteuernde Gewinn der britischen Gesellschaft korrigiert. Konkret werden hierzu die steuerlichen Erträge bzw. Aufwendungen für die Materialbestellungen auf Basis von Marktpreisen („arm's length prices“) neu berechnet. Die Differenz zwischen beiden Gewinn-Größen stellt den zu versteuernden Gewinn für die DPT da.

Ausnahmen

Ausgenommen von der DPT sind Konzerne, deren jährliche Verkaufserlöse im Vereinigten Königreich unterhalb einer Schwelle von GBP 10 Mio. liegen.

³ Im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen werden Gewinne von Konzernen auf einzelne Betriebsstätten verteilt (Artikel 7 des OECD-Musterabkommens). Hierfür hat die OECD Grundsätze entwickelt, die international bereits Anwendung finden und zur Ermittlung der DPT übernommen werden. Siehe auch OECD: 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

⁴ Dazu zählen direkte oder indirekte Verflechtungen in der Unternehmensführung, direkte oder indirekte Kapitalbeteiligungen, oder beides.

⁵ Hierzu wenden die britischen Finanzbehörden einen sog. 80%-Test an.

⁶ Wie z. B. durch niedrigere Steuersätze, erleichterte Absatzungsmöglichkeiten, Steuerrabatte, etc.

⁷ In solchen Fällen wird angenommen, dass die Transaktion(en) nicht im Wesentlichen auf eine Steuervermeidung abzielen.

Höhe der Steuer

Die Steuerlast beträgt 25% des ermittelten, zu versteuernden Gewinns.

Ökonomische Effekte

Der britische Unternehmenssteuersatz liegt gegenwärtig bei 22%.⁸ Bei einer effektiven Erhebung ist die DPT für international tätige Unternehmen damit teurer als eine „reguläre“ Versteuerung ihrer Erträge über die Unternehmenssteuer („Corporate Tax“). Die unterschiedlichen Steuersätze deuten darauf hin, dass die DPT viel mehr auf ein Anpassungsverhalten von Konzernen abzielt, anstatt zusätzliche Staatseinnahmen direkt aus der DPT zu erheben. Auch die Einigung mit dem Internet-Konzern Google über Steuernachzahlungen für die Jahre 2005ff.⁹ gekoppelt mit dem Versprechen des Unternehmens, künftig höhere Unternehmenssteuern an Großbritannien abzuführen, deuten auf eine solche Strategie hin.

Es ist zu beachten, dass Großbritannien eine Senkung seiner regulären Unternehmenssteuersätze („Corporate Tax“) bereits beschlossen hat.¹⁰ Zusätzliche Einnahmen durch die Erhebung der DPT sowie eine Ausweitung der Steuerbasis von Unternehmenssteuern im Zuge von Verhaltensanpassungen können zur Gegenfinanzierung der Steuersatzsenkungen beitragen. Gesamtwirtschaftlich trägt eine aufkommensneutrale Absenkung der Unternehmenssteuersätze bei gleichzeitiger Ausweitung der Steuerbasis zu einer effizienteren Allokation von Produktionsfaktoren bei. Ferner fördern niedrigere Unternehmenssteuersätze die internationale Wettbewerbsfähigkeit einer Volkswirtschaft als Ganzes.

Schwächen

Fachliche Kritik an der DPT bezieht sich u.a. auf die Beschränkung auf materielle Lieferungen beim zweiten Tatbestand. Erträge aus dem Geschäft mit immateriellen Vermögensgegenständen, wie z.B. die Vergabe von Lizenzen, werden durch die DPT nicht abgedeckt. Darüber hinaus ergeben sich Schwierigkeiten bei der Ermittlung von unabhängigen Preisen („at arm's length“); eine Bewertung ist z.B. bei hochgradig speziellen Teilerzeugnissen schwierig.

⁸ Siehe Germany Trade and Invest: „Britische Regierung senkt Körperschaftssteuer auf 24%“, <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/DE/Trade/Recht-Zoll/Wirtschafts-und-steuerrecht/suche.t=britische-regierung-senkt-koerperschaftssteuer-auf-24.did=550742.html>

⁹ Siehe British Broadcasting Company: „Google agrees £130m UK tax deal with HMRC“, <http://www.bbc.com/news/business-35381130>

¹⁰ Siehe PwC: Worldwide Tax Summaries – United Kingdom, <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/United-Kingdom-Corporate-Taxes-on-corporate-income>

Rechtliche Bedenken

Europarechtliche Einwände gegen die eingeführte DPT-Regelung bestehen hinsichtlich möglicher Einschränkungen in der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit. Die Europäische Kommission hat angedeutet zu untersuchen, ob der höhere DPT-Steuersatz im Vergleich zum regulären Unternehmenssteuersatz eine Benachteiligung von Unternehmen mit Sitz in anderen Ländern der Europäischen Union darstellt.¹¹

Weitere mögliche Bedenken bestehen bei der Befreiung von Unternehmen mit Umsatzerlösen im Vereinigten Königreich von weniger als GBP 10 Mio. Unter Umständen müsste nachgewiesen werden, dass eine solche Ausnahme kleiner Unternehmen keine Beihilfe darstellt. Hinweise, dass die Europäische Kommission bei der DPT Beihilfe vermutet, liegen derzeit nicht vor.

Multilaterale Alternativen und internationale Verbreitung

Im Rahmen des „Base Erosion and Profit Shifting“-Projekts („BEPS“) hat die OECD Vorschläge unterbreitet, wie eine Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs wirtschaftliche Akteure steuerlich effektiver erfassen kann (s. OECD BEPS Action 7).^{12,13} Einer der Hauptkritikpunkte am OECD-Ansatz ist, dass eine Vielzahl neuer Betriebsstätten erfasst werden würde, jedoch im Verhältnis zu neuen Bürokratie- und Verwaltungskosten relativ wenig zusätzliche Steuern erhoben würden. Bei der DPT werden die administrativen Auswirkungen als geringer eingeschätzt.¹⁴ Andererseits führen Kritiker der DPT an, dass Großbritannien mit seinem nationalen „Alleingang“ die Bestrebungen nach einer multilateralen Lösung zur Steuervermeidung untergräbt.¹⁵ Deutschland, die meisten OECD-Mitglieder und zahlreiche Drittstaaten streben eine multilaterale Strategie an und haben sich daher zur Umsetzung der OECD-Vorschläge zu BEPS bekannt.¹⁶ Allerdings dürften keine Bedenken gegen unilaterale Einzelmaßnahmen bestehen, die mit den OECD-Plänen vereinbar sind.

¹¹ Siehe Ernst and Young: „Diverted profits tax: Details released“, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax-Details-released/\\$FILE/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax-Details-released/$FILE/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax.pdf)

¹² Siehe OECD: „Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report“, <http://www.oecd.org/ctp/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

¹³ Der zweite Tatbestand der DPT berührt ferner OECD BEPS Actions 8-10. Hierauf gehen wir an dieser Stelle nicht ein.

¹⁴ Siehe Ernst and Young: „Diverted profits tax: Details released“, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax-Details-released/\\$FILE/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax-Details-released/$FILE/EY-Finance-Bill-2015-Diverted-profits-tax.pdf)

¹⁵ Siehe AccountancyAge: „OECD ‘embarrassed’ by Google tax“, <http://www.accountancyage.com/aa/news/2404326/oecd-embarrassed-by-google-tax>

¹⁶ Siehe Bundesministerium der Finanzen: „Einigung von OECD und G20 auf internationale Standards gegen Gewinnkürzung und -verlagerung multinationaler Unternehmen“,

Andere entwickelte Volkswirtschaften sind dem britischen Beispiel bereits gefolgt. Eine zur DPT vergleichbare Regelung hat neben Großbritannien beispielsweise Australien zum 01. Januar 2016 eingeführt.¹⁷

II) POSITION

Schlussfolgerungen und Empfehlungen

DER MITTELSTANDSVERBUND steht dem britischen Modell einer Diverted Profits Tax grundsätzlich positiv gegenüber. Gegenwärtig sind die Bereitstellungskosten für öffentliche Leistungen zu einseitig zu Lasten des Mittelstandes verteilt. Eine Diverted Profits Tax kann zu einer gerechteren Verteilung der Unternehmenssteuerlast beitragen, da mit diesem Instrument auch international tätige Konzerne ohne inländische Betriebsstätten zur Steuer veranlagt werden können. Die jüngste Einigung zwischen Google und der britischen Regierung zeigt, dass das vorliegende Modell vor allem eine Lenkungswirkung erzielen kann; die sog. aggressive Steuerplanung wird durch Einführung einer DPT weniger attraktiv. Google stimmte zu, für vergangene Jahre Steuern nachzuzahlen und hat öffentlich bekundet, zukünftig mehr Steuern an den britischen Fiskus abzuführen. Wir vertreten den Standpunkt, dass eine DPT auch im deutschen Steuerrecht zeitnah Eingang finden soll.

Bezüglich der konkreten Ausgestaltung empfehlen wir, in einer deutschen DPT Befreiungstatbestände für kleinere Betriebe zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung einzuführen. Damit sollen beihilferechtliche Bedenken möglichst ausgeschlossen werden. Anders als im britischen Modell empfehlen wir ferner, beim DPT-Steuersatz bis auf weiteres vom Körperschaftssteuersatz zzgl. Solidaritätszuschlag auszugehen und diesem eine zusätzliche Komponente als Ausgleich für entgangene Gewerbesteuern zuzuschlagen. Dadurch wird aus unserer Sicht eine faire und europarechtlich einwandfreie Ausgestaltung gewährleistet. Jedoch regen wir an, die Angemessenheit des DPT-Steuersatzes nach einem Zeitraum von ca. zwei Jahren erneut zu prüfen. Dieser Zeitraum sollte genutzt werden, um folgende Entwicklungen abzuwarten bzw. Fragestellungen zu erörtern:

- a) Ergaben sich europarechtliche Beanstandungen an existierenden DPT-Modellen?
- b) Ist der Zuschlag im DPT-Steuersatz für entgangene Gewerbesteuern effektiv sowie rechtlich und wirtschaftlich angemessen?

<http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2015/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-beps-gewinnverkuerzung-und-gewinnverlagerung.html>

¹⁷ Siehe Deloitte Touche Tohmatsu Limited: „Australia Tax Alert – Draft diverted profits legislation to be released/GST to be extended“,

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-australia-11-may-2015.pdf>

- c) Ist nach einer Reform der Permanent Establishment-Regelungen¹⁸ auf internationaler Ebene eine DPT weiterhin notwendig?

Wir unterstreichen, dass wir eine DPT im deutschen Steuersystem nicht als Ersatz, sondern als Übergangslösung bzw. Ergänzung zu den OECD-Vorschlägen verstehen. Mittelständische Unternehmen kämpfen bereits heute mit international agierenden Konzernen mit ungleichen Mitteln um Marktanteile. Angesichts des hohen Wettbewerbs, z.B. im Konsumgüterhandel, ist zeitnahes Handeln vonnöten. Wenn es nicht gelingt, internationale Wettbewerber steuerlich gemäß ihres geschäftlichen Erfolgs angemessen am Gemeinwohl zu beteiligen, werden lokale mittelständische Betriebe letztlich weiter aus dem Markt gedrängt. Großbritannien etwa stellt für diese bereits eine Senkung der Unternehmenssteuern über die kommenden Jahre in Aussicht. Eine Ausweitung der Steuerbasis ist nach unserer Überzeugung der effizienteste Beitrag zu einer auch in Zukunft international wettbewerbsfähigen Unternehmensbesteuerung in Deutschland.

Wir schlagen daher vor, die Einführung einer DPT in Deutschland nach britischem Vorbild zu prüfen.

Autor:

DER MITTELSTANDSVERBUND – ZGV e.V.

Paul P. Maeser, M.A.

Referent für Steuern und Finanzen

Tel: +49-30-59 00 99 – 619

p.maeser@mittelstandsverbund.de

¹⁸ Im Zuge der Umsetzung von OECD BEPS Action 7