



Digitalkonzerne zur Kasse bitten

Eine Analyse der OECD-Reformvorschläge
und deren Wirkung auf die Besteuerung von Google und Co
(Teil 2)

Kurzstudie im Auftrag des Arbeitskreises III
Wirtschaft und Finanzen
der Fraktion DIE LINKE. im Bundestag



Inhalt

Vorwort	1
Abkürzungsverzeichnis	3
Executive Summary	3
Einleitung	5
Säule Eins zur Umverteilung v on Besteuerungsrechten	6
Finanzielle Auswirkungen von Säule 1 f ür Deutschland	7
Reformalternativen Säule 1	9
Säule Zwei für Eine Globale Mindeststeuer	11
Finanzielle Auswirkungen von Säule 2 für Deutschland	12
Reformalternativen für Säule 2	15
Schlussfolgerungen und Empfehlungen	16
Annex 1 – Die Vier Unternehmen im Detail	17
Google	17
Microsoft	18
Facebook	19
Apple	20

Vorwort

Konzerne verschieben Gewinne wie Amazon Pakete über Ländergrenzen, um Steuern zu vermeiden. Digitalen Konzernen, die Geschäfte mit unseren Daten machen, und nicht Waren in Fabriken herstellen, fällt dies besonders leicht. Finanzminister Olaf Scholz verspricht Abhilfe durch die unter dem Rahmen der OECD verhandelte globale Mindeststeuer und die Umverteilung von Besteuerungsrechten. Aber hält die Reform, was sie verspricht?

Daran gibt es erhebliche Zweifel. Denn nicht nur liegt der Mindeststeuersatz von 15 Prozent auf dem Niveau von Steueroasen wie Irland, Singapur oder der Schweiz. Ein Großteil der Besteuerungsrechte, und vor allem das Recht auf Erhebung der Mindeststeuer stehen dem Land zu, wo die Konzerne ihren Sitz haben und nicht, wo die Gewinne eigentlich erwirtschaftet werden. Bei Digitalkonzernen sind dies zumeist die Vereinigten Staaten.

Es ist daher wenig überraschend, dass Facebook und Co sich beeilen, Beifall zur Mindeststeuer zu klatschen. Sie tut den Tech Konzernen kaum weh. Die Mindeststeuer könnte im Wettlauf nach unten gar zur neuen Maximum-Steuer der Industriestaaten werden.

Ziel der vorliegenden Studie ist es, die aktuellen Steuerreform-Vorschläge des Industrieländerclubs OECD greifbarer zu machen und die finanziellen Konsequenzen abzuschätzen. Die OECD stellt zwar ein Modell zur Verfügung mit dem jedes Land die Auswirkung unterschiedlicher Reformszenarien auf die eigenen Steuereinnahmen simulieren kann. Aber diese Zahlen sind geheim. Anhand von vier für ihre aggressive Steuerermeidung bekannten Unternehmen (Apple, Facebook, Google und Microsoft) illustriert die Studie die Schwächen des Reformvorschlags. Seit der US-Steuerreform aus 2017 ist ein großer Teil der in Deutschland erwirtschafteten Gewinne aus den Steueroasen weiter in die USA gewandert, wird dort aber noch immer nicht ausreichend besteuert. Die Mindeststeuer würde zu allererst in den USA und nicht in Deutschland fällig und die Neuverteilung der Besteuerungsrechte bleibt weit hinter den Erwartungen zurück.

Über den Autor

Christoph Trautvetter ist selbständiger Politikberater und Geschäftsführer beim Netzwerk Steuerergerechtigkeit. Er ist Autor mehrerer Studien und Unternehmensanalysen mit dem Fokus Steuervermeidung. Vor seiner derzeitigen Tätigkeit hat er als forensischer Sonderprüfer bei KPMG, als Berater beim Haushaltskontrollausschuss im Europaparlament und als Fellow bei Teach First gearbeitet.



Fabio De Masi

Stellvertretender Fraktionsvorsitzender und Leiter des Arbeitskreises Wirtschaft und Finanzen der Linksfraktion

Deswegen reichen die Vorschläge nicht, für eine angemessene Besteuerung internationaler Konzerne in Deutschland zu sorgen. Anstatt uns mit dem kleinsten gemeinsamen Nenner auf internationaler Ebene zufrieden zu geben, brauchen wir deswegen europäische und nationale Maßnahmen, um hier erwirtschaftete und zu gering besteuerte Gewinne durch Straf- oder Quellensteuern abzuschöpfen und so einen besseren internationalen Kompromiss zu ermöglichen!

Abkürzungsverzeichnis

ATAF: »African Tax Administration Forum«. Organisation afrikanischer Steuerbehörden

BEFIT: Unternehmen in Europa: ein Rahmen für die Unternehmensbesteuerung

EU: Europäische Union

GILTI: »Global Intangible Low-Taxed Income«. In den Vereinigten Staaten 2017 eingeführtes Mindestbesteuerungskonzept für US-Konzerne

Executive Summary

Gerade die größten und profitabelsten Unternehmen – allen voran die US-Digitalkonzerne – verschieben ihre Gewinne aus den Ländern, wo sie erwirtschaftet werden, in Länder wo sie nur sehr niedrig besteuert werden. Deutschland verliert dadurch jedes Jahr Steuereinnahmen von 5,7 bis 29,1 Milliarden Euro. Unter dem Dach der OECD verhandeln 140 Staaten seit 2016 über Lösungsvorschläge. Im Juli 2021 einigten sich mehr als 130 Staaten auf die wesentlichen Eckpunkte einer Reform. Geplant sind eine begrenzte Neuverteilung der Gewinne und Besteuerungsrechte für die etwa 100 größten Konzerne mit einem Jahresumsatz von mehr als 20 Milliarden Euro und einer Rendite (also Gewinne im Verhältnis zum Umsatz) von mehr als 10 Prozent (Säule 1) sowie eine globale Mindeststeuer von mindestens 15 Prozent (Säule 2). Bis zum Oktober 2021 sollen offene Fragen geklärt und eine abschließende Einigung erzielt werden. Anhand von vier konkreten Unternehmensbeispielen zeigt die vorliegende Kurzstudie, dass die vorliegenden Reformvorschläge nicht ausreichen, um die in Deutschland erwirtschafteten Gewinne der Digitalkonzerne in Deutschland angemessen zu besteuern.

Für die vier analysierten Unternehmen sorgt Säule 1 für jährliche Zusatzeinnahmen in Deutschland von etwa 267 Millionen Euro. Diese Zusatzeinnahmen werden wesentlich dadurch beschränkt, dass nur ein kleiner Teil der Besteuerungsrechte – nämlich 20 bis 30 Prozent der Gewinne, die über der Renditeschwelle von 10 Prozent liegen, (20 bis 30 Prozent der Residualgewinne) – umverteilt wird. Würde man alle Residualgewinne entsprechend des in Deutschland erzielten Umsatzes neuverteilen, würden die Zusatzeinnahmen auf 1,3 Milliarden Euro steigen. Eine überschlägige Berechnung für die größten börsennotierten Unternehmen (anhand der [Forbes 2000](#) Liste) zeigt, dass nach den aktuellen Regeln nur ein deutsches Unternehmen – nämlich SAP – mit einem neu zu verteilenden Steueraufkommen von 140 Millionen Euro betroffen ist. Insgesamt sind demnach für Deutschland durch die Umverteilung der Besteuerungsrechte (Säule 1) unterm Strich Zusatzeinnahmen von etwa 450 Millionen Euro zu erwarten. Solange die Renditegrenze für die Berechnung der Residualgewinne nicht unter 10 Prozent abgesenkt wird, profitiert Deutschland demnach von allen Vorschlägen, die die Umverteilung von Besteuerungsrechten ausweiten.

IF: »Inclusive Framework«. Gruppe von 140 Staaten unter dem Dach der OECD

IIR: »Income Inclusion Rule«. Hinzurechnungsbesteuerungsmethode

OECD: Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

UTPR: »Under-Taxed Payment Rule«. Quellensteuerabzug

Die von der EU unter neuem Namen (**BEFIT**) vorgeschlagene Gesamtkonzernsteuer könnte die Komplexität der Unternehmensbesteuerung und den Verwaltungsaufwand massiv senken. Alternative Vorschläge wie eine Monopolabgabe oder eine Aufmerksamkeitssteuer (eine Steuer auf Social Media und digitalen Unterhaltungsangeboten, die die Aufmerksamkeit der Nutzerinnen und Nutzer kommerzialisieren) könnten dafür sorgen, dass Konzerne in Deutschland einen angemessenen Beitrag auf die in Deutschland erwirtschafteten Gewinne zahlen.

Anders als für Säule 1 lassen sich die Zusatzeinnahmen für **Säule 2** nur sehr grob abschätzen, weil die nötigen Zahlen aus den länderbezogenen Berichten (noch) nicht öffentlich zugänglich sind und wesentliche Reformelemente noch verhandelt werden. In Folge der US-Steuerreform von 2017 ist der Anteil der in den Vereinigten Staaten gebuchten Gewinne für die vier untersuchten Unternehmen deutlich gestiegen. Mit einem globalen Steuersatz von 14 Prozent lagen sie 2020 weiter unter dem gesetzlich normierten Standardsteuersatz in Deutschland und in den Vereinigten Staaten, sowie unter dem vorgeschlagenen Mindeststeuersatz von 15 Prozent. Das lag aber weniger als in der Vergangenheit an dem Steuersatz auf ausländische Gewinne, sondern an der niedrigen Besteuerung auf die in den Vereinigten Staaten verbuchten Gewinne. Sowohl Apple mit 11 Prozent als auch Facebook mit 12 Prozent lagen dort unter dem Mindeststeuersatz. Microsoft verbuchte sogar negative Steuern von -12 Prozent. Eine Mindeststeuer von 15 Prozent wird die globalen Steuerzahlungen der Digitalkonzerne erhöhen. Allerdings werden kaum zusätzliche Einnahmen in Deutschland anfallen, sondern vor allem in den Vereinigten Staaten. Insgesamt bekämpft Säule 2 Steueroasen, macht das Steuersystem insgesamt gerechter und führt global zu Mehreinnahmen von schätzungsweise 100 Milliarden Euro. Sie sorgt aber nicht dafür, dass Digitalkonzerne in Deutschland mehr Steuern auf die in Deutschland erwirtschafteten Gewinne zahlen. Die Mehreinnahmen von Säule 2 für Deutschland dürften bei unter einer Milliarde oder maximal im unteren einstelligen Milliardenbereich liegen.

Einleitung

Das Problem: Multinationale Unternehmen sind typischerweise in einem Netzwerk aus hunderten oder sogar tausenden Gesellschaften in einer Vielzahl von Ländern aktiv. Jede dieser Gesellschaften erstellt eine eigene Steuererklärung. Reale und fiktive Geschäfte zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften sollen über sogenannte Verrechnungspreise so vergütet werden, als würde es sich um unabhängige Dritte handeln. Vor allem – aber nicht nur – bei Geschäften, für die es keine guten Vergleichspreise gibt, wie z.B. die Nutzung von Markennamen oder Softwarelizenzen, kommt dieses System zunehmend an seine Grenzen. Vor allem die größten und profitabelsten Konzerne verschieben deswegen seit Jahren ihre Gewinne in Steueroasen, wie die detaillierte Untersuchung der vier Beispielkonzerne in Annex 1 zeigt. So vermeiden sie Steuern in den Ländern, wo sie wirtschaftlich tätig sind und ihre Gewinne erwirtschaften. Sie verschaffen sich somit einen unfairen Wettbewerbsvorteil gegenüber lokalen Unternehmen. Der Druck der Gewinnverschiebung führte zu einem zerstörerischen Unterbietungswettbewerb zwischen Staaten, der dafür sorgte, dass die Steuersätze für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in den letzten Jahren weltweit massiv gesunken sind. Nach [Schätzung des Tax Justice Networks](#) verlieren die Staaten weltweit jedes Jahr etwa 200 Milliarden Euro durch Gewinnverschiebung. Durch die indirekten Effekte der Steuersenkungen erhöht sich der Verlust auf **mehr als 500 Milliarden Euro** pro Jahr. Schätzungen für Deutschland schwanken zwischen einem jährlichen Steuerverlust von **5,7 Milliarden Euro** und möglichen Zusatzeinnahmen von **29,1 Milliarden Euro** bei einer Mindeststeuer von 25%.

Die OECD Reform: Im Juli 2021 [veröffentlichte die OECD die Rahmeninhalte](#) für eine Einigung zur Reform des globalen Steuersystems. Dem vorangegangen waren jahrelange Verhandlungen im Kontext der OECD, der G20 und der Gruppe von 140 Ländern im Rahmen des sogenannten **»Inclusive Frameworks (IF) on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)«**. Im Herbst 2015 verabschiedeten OECD und G20 ein erstes Paket mit 15 Aktionspunkten. 2016 wurde das IF eingerichtet. Einige der Aktionspunkte wurden in der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken der EU ([2016](#) und [2017](#)) aufgegriffen und in Deutschland am 25. Juni 2021 durch das [ATAD-Umsetzungsgesetz](#) implementiert. Aktionspunkt 1 zu den **»Steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung«** enthielt vor allem eine Problembe-

schreibung und einen Arbeitsplan für deren Lösung bis zum Jahr 2020. Diese Arbeiten legten den Grundstein für die aktuellen Reformvorschläge. Ein erster [Zwischenbericht](#) dazu erschien im Dezember 2018. Im Oktober 2020 folgten zwei sogenannte [Blueprint Reports](#) mit Details zu den zwei Säulen der Reform. Das Modell basiert auf einer begrenzten Neuverteilung der Besteuerungsrechte für Konzerne mit einem Jahresumsatz von mehr als 20 Milliarden Euro und einer Rendite von mehr als 10 Prozent (Säule 1) sowie einer globalen Mindeststeuer von mindestens 15 Prozent (Säule 2). Wegen Vorhalten der Regierung der Vereinigten Staaten unter Präsident Trump gerieten die Verhandlungen jedoch ins Stocken. Die Trump-Administration hatte mit dem **»Tax Cuts and Job Act«** bereits 2017 weitreichende Maßnahmen beschlossen. Dazu gehörten neben einer Senkung der Unternehmenssteuern von 35 Prozent auf 21 Prozent auch eine weltweite Mindeststeuer für US-Konzerne (GILTI). Kurz nach dem Regierungswechsel, im April 2021, legte die Biden-Administration den **»Made in America Tax Plan«** mit weitreichenden Veränderungsvorschlägen für die OECD-Reformen vor, die schließlich in der Rahmenvereinbarung vom Juli 2021 aufgegriffen worden und mehr als 130 IF-Staaten angenommen wurden. Die finalen Details der Reform sollen im Oktober 2021 verabschiedet werden und sollen dann bis 2023 in der EU und auch in Deutschland umgesetzt werden.

Ziel der Kurzstudie: Die vorliegende Kurzstudie setzt die [2020 vorgelegte Analyse](#) im Auftrag der Linksfraktion zu den Auswirkungen der Reformbemühungen auf die großen Digitalkonzerne – Apple, Facebook, Google und Microsoft – fort. Anhand der Jahresabschlüsse analysiert sie die finanziellen Folgen der von der OECD vorgelegten Reformvorschläge für die einzelnen Konzerne und für Deutschland insgesamt. Weil noch nicht alle Details der Reform feststehen, weil nicht alle nötigen Informationen in den Jahresabschlüssen offengelegt sind und weil die Anpassungsreaktionen der Konzerne auf die Reform noch nicht absehbar sind, lassen sich die Wirkungen naturgemäß noch nicht abschließend beurteilen. Ziel der Kurzstudie ist es, mit den konkreten Unternehmensbeispielen eine sonst abstrakte Reformdebatte greifbar zu machen und eine Antwort auf die Frage zu geben, mit der die Reformbemühungen begonnen haben: Wie kann man dafür sorgen, dass die großen Digitalkonzerne dort wo sie ihre Gewinne erwirtschaften auch ihren fairen Beitrag zum Gemeinwohl leisten, indem sie angemessen besteuert werden?

Säule Eins zur Umverteilung von Besteuerungsrechten

Säule 1 sieht vor, einen Teil der Gewinne von besonders großen und profitablen Unternehmen neu zu verteilen. Ausgehend vom globalen Gewinn des Gesamtkonzerns soll dafür ein sogenannter Residualgewinn ermittelt werden. In Abgrenzung zum sogenannten Routinegewinn ist das der Gewinnanteil, der eine pauschalisierte Renditegrenze übersteigt. Von diesem Residualgewinn soll wiederum ein Teil nach einer Formel auf die Länder verteilt werden, in denen die Umsätze erzielt wurden, aus denen also die Kundinnen und Kunden stammen.¹ Den so verteilten Gewinn besteuert dann jeder Staat entsprechend seines lokalen Steuersatzes.

Der nach diesem Vorschlag neu verteilte Gewinn unterliegt aber einer ganzen Reihe von Einschränkungen:

1. Entsprechend des Vorschlag der Vereinigten Staaten vom April 2021 ist die Neuverteilung der Gewinne aus Säule 1 beschränkt auf Konzerne mit einem globalen Jahresumsatz von mehr als 20 Milliarden Euro und einer Umsatzrentabilität (also Gewinne im Verhältnis zum Umsatz) von mehr als 10 Prozent. Damit ist die Reform zunächst auf die etwa 100 größten und profitabelsten Unternehmen beschränkt. Diese Beschränkung soll laut Rahmenvereinbarungen nach 7 Jahren evaluiert und die Umsatzgrenze ggf. auf 10 Milliarden Euro abgesenkt werden.
2. Unternehmen aus dem Rohstoff- und Finanzsektor sind u.a. auf Initiative des Vereinigten Königreichs komplett ausgenommen. Begründet wird das damit, dass sich deren Struktur und Geschäft grundlegend von denen anderer Unternehmen unterscheiden. Anstatt sie komplett auszunehmen, hätte man allerdings auch z.B. über alternative Renditegrenzen darauf reagieren können.
3. Anstatt alle Residualgewinne neu zu verteilen, beschränkt sich die Rahmenvereinbarung vom Juli 2021 auf 20 bis 30 Prozent. Vor allem die in den G-24 organisierten Schwellen- und Entwicklungsländer fordern seit Beginn der Verhandlungen eine möglichst weitgehende Umverteilung. In Reaktion auf die Vorschläge der Vereinigten Staaten forderten sie im Mai 2021, den Anteil der neu zu verteilenden Residualgewinne mit steigender Rentabilität auf bis zu 50 Prozent auszuweiten. Ein Vorschlag des African Tax Administration Forum (ATAF) ebenfalls vom Mai 2021 forderte sogar eine 100-prozentige Umverteilung. Aus deutscher Sicht besteht die Befürchtung, dass eine zu weitreichende Neuverteilung auch deutsche Konzerne und das deutsche Steueraufkommen betrifft. Deswegen hat das Bundesfinanzministerium bereits 2020 beim ifo-Institut eine Studie zu den finanziellen Auswirkungen einer Umverteilung von Besteuerungsrechten in Auftrag gegeben. Weil nur

wenige deutsche Konzerne Renditen jenseits von 10% erzielen, halten sich die Zugewinne und Verluste nach jetzigem Stand der OECD-Vorschläge etwa die Waage. Vom G24-Vorschlag würde Deutschland ebenfalls profitieren.

Das [Impact Assessment der OECD vom Oktober 2020](#) gibt einen groben Anhaltspunkt über die faktisch neuverteilten Gewinne. Demnach erzielten 2016 knapp 27.000 multinationale Unternehmen einen Vorsteuer-gewinn von 4,1 Billionen US-Dollar. Davon sollte nach OECD-Vorschlag etwa 100 Milliarden US-Dollar neuverteilt werden. Durch den US-Vorschlag vom Mai 2021 und die Rahmenvereinbarung vom Juli 2021 hat sich die Liste der betroffenen Unternehmen zwar wesentlich verändert. Aber der Umfang der neuverteilten Besteuerungsrechte bleibt in etwa gleich.

¹ Eine relativ niedrige Bagatellgrenze sorgt dafür, dass Staaten erst dann an der Neuverteilung beteiligt werden, wenn dort Umsätze von 250.000 Euro (für kleine Staaten mit einem Bruttoinlandsprodukt von weniger als 40 Milliarden Euro) bzw. 1 Million Euro pro Jahr anfallen.

Finanzielle Auswirkungen von Säule 1 für Deutschland

Um die finanziellen Auswirkungen aus der Umverteilung von Besteuerungsrechten nach Umsatzanteilen aus Säule 1 zu ermitteln, sind drei wesentliche Schritte und Kennzahlen nötig:

1. **Globale Residualgewinne und Umverteilungsanteil ermitteln:** Aus dem Verhältnis der globalen Vorsteuer-Gewinne zum globalen Umsatz aus den jeweiligen Konzernabschlüssen lässt sich die globale Rendite annähernd genau bestimmen. Um darauf aufbauend die Residualgewinne zu ermitteln, wird der Gesamtgewinn aufgeteilt in einen Routinegewinn von 10 Prozent (dieser Satz wurde als Pauschale vereinbart) und Residualgewinne. Am Beispiel von Apple in Tabelle 1 veranschaulicht: bei einer globalen Rendite von 24 Prozent beträgt die Residualrendite also 14 Prozent (24 Prozent minus 10 Prozent Pauschale). Der Residualgewinn entspricht dann 14 Prozent vom Umsatz. Schließlich muss aus dem Residualgewinn noch der auf 20 bis 30% begrenzte Umverteilungsanteil ermittelt werden. Zur Vereinfachung wird im Folgenden, wie auch im Impact Assessment der OECD vom Oktober 2020, ein Anteil von 20% errechnet und verwendet. So ergibt sich der Anteil an den Besteuerungsrechten, der zugunsten von Marktstaaten (wo die Kundinnen und Kunden sind) umverteilt werden kann.
2. **Deutschen Umsatzanteil bestimmen:** Der einem Land und den dort wohnhaften Kundinnen und Kunden zugeordnete Umsatzanteil wird nicht standardmäßig in den Konzernabschlüssen ausgewiesen. Die OECD hat angekündigt, zur Ermittlung dieses Umsatzanteils detaillierte Regelung (sog. »Revenue Sourcing Rules«) vorzulegen. Für die vier Unternehmen, die Gegenstand dieser Kurzstudie sind, liegen keine Umsatzanteile für Deutschland vor. Es werden deswegen Schätzungen genutzt basierend auf der Nutzerzahl (Facebook), auf dem deutschen Anteil am globalen Markt für Onlinewerbung (Google) oder

dem Anteil Deutschlands am globalen Bruttoinlandsprodukt (Microsoft, Apple). Anders als die vier hier untersuchten Unternehmen, weist Amazon seit Jahren die in Deutschland entstandenen Umsätze separat aus. Der deutsche Umsatzanteil beträgt für Amazon 7,6 Prozent.

3. **Deutsche Steuereinnahmen bestimmen:** Multipliziert man den deutschen Gewinnanteil mit den globalen Residualgewinnen, erhält man die neu auf Deutschland zugeteilten Gewinne und kann mit dem entsprechenden lokalen Steuersatz die zusätzlichen Steuereinnahmen annähernd bestimmen. Diese Rechnung setzt allerdings voraus, dass keine Anpassungsreaktionen erfolgen und dass keine Verrechnung mit anderen bereits in Deutschland versteuerten Gewinnen erfolgt.

Tabelle 1 gibt einen Überblick über die vier Unternehmen. Zusammen erzielten sie 2020 weltweit Einnahmen von fast 600 Milliarden Euro – was in etwa den gesamten deutschen Steuereinnahmen entspricht – und einen Gewinn von 180 Milliarden Euro. Mit einer durchschnittlichen Rentabilität von 33 Prozent, einem geschätzten deutschen Umsatzanteil von 3,7 Prozent und einer durchschnittlichen Steuer von 30 Prozent ergibt sich ein zusätzliches Steueraufkommen von 267 Millionen Euro für Deutschland.²

*Der deutsche Anteil an den Residualgewinnen entspricht dem Anteil der in Deutschland erzielten Einnahmen. Weil keines der Unternehmen diesen im Geschäftsbericht ausweist, ist der deutsche Anteil hier wie folgt geschätzt – Apple und Microsoft: 3,42 Prozent (entsprechend des deutschen Anteils am globalen Bruttoinlandsprodukt), Facebook: 4,1 Prozent (basierend auf den Nutzerzahlen für Facebook und dem Umsatz pro europäischem Nutzer), Google: 3,79 Prozent (basierend auf dem Anteil Deutschlands am [digitalen Anzeigenmarkt](#))

² Liegt der tatsächliche Umsatzanteil näher am Wert von Amazon (7,6 Prozent) als hier geschätzt (3,7 Prozent), würden die zusätzlichen Steuereinnahmen in Deutschland entsprechend höher ausfallen.

Tabelle 1 – Zusätzliche Steuereinnahmen aus Säule 1, alle vier Unternehmen (2020)

(in Mio. €)	Apple	Facebook	Google	Microsoft**	Gesamt
Umsatz	225.012	70.463	149.612	137.777	582.865
Gewinn	54.993	27.197	39.411	58.280	179.881
Rentabilität	24 %	39 %	26 %	42 %	33 %
Residualgewinne	32.491	20.150	24.450	44.503	121.594
Anteil der neu verteilten Besteuerungsrechte (20 % des Residualgewinns)	6.498	4.030	4.890	8.901	24.319
Deutscher Anteil an den neu verteilten Besteuerungsrechten (geschätzt)*	222	178	185	304	890
Zusätzliche Steuereinnahmen (Steuersatz von 30 %)	67	53	56	91	267

Quelle: Konzernabschlüsse und eigene Berechnungen

Um die finanziellen Konsequenzen für Deutschland zu errechnen, müsste man zunächst alle von den Umsatz- und Renditegrenzen betroffenen ausländischen Unternehmen ermitteln, Unternehmen aus dem Rohstoff- und Bankensektor ausschließen und die eingangs beschriebene Berechnungsmethode anwenden. Von den daraus resultierenden Zusatzeinnahmen muss man schließlich die Verluste durch Neuverteilung von Besteuerungsrechten für deutsche Unternehmen abziehen. Eine solche Analyse übersteigt den Rahmen dieser Kurzstudie. Eine überschlagsmäßige Auswertung für die größten börsennotierten Unternehmen zeigt aber folgendes:

1. Nur ein deutsches Unternehmen – nämlich SAP – ist von den neuen Regeln betroffen. Die neu zu verteilenden Besteuerungsrechte betragen hier 549 Millionen Euro. Bemessen am deutschen Durchschnittssteuersatz³ wären damit Steuereinnahmen von 165 Millionen Euro verbunden, von denen – nach Abzug des deutschen Umsatzanteils – 140 Millionen Euro an andere Staaten übertragen wären;
2. Von den etwa 70 Unternehmen, die von der Maßnahme betroffen wären (Schätzungen anhand der [Forbes 2000](#) Liste der größten Unternehmen weltweit), würde Deutschland – einen Umsatzanteil entsprechend des deutschen Anteils am globalen Bruttoinlandsprodukt vorausgesetzt – zusätzliche Besteuerungsrechte auf Gewinne in Höhe von etwa 2 Milliarden Euro zugewiesen bekommen und könnte darauf Steuern von etwa 590 Millionen Euro erheben. Wären Rohstoff- und Finanzsektor nicht ausgenommen, würden sich die Mehreinnahmen auf etwa 1 Milliarde Euro erhöhen. Bei einer Erhöhung des Umverteilungsanteils auf 50% würden sich die Mehreinnahmen auf 2,5 Milliarden Euro belaufen.
3. Deutschland profitiert zu den jetzigen Bedingungen unterm Strich von Säule 1, aber mit etwa 450 Millionen Euro sind im Vergleich zum gesamten deutschen Unternehmenssteueraufkommen nur geringe Zusatzeinnahmen zu erwarten. Ein Verlust ist nur dann zu erwarten, wenn die Renditegrenze zur Bestimmung der Residualgewinne unter 10% abgesenkt würde.

Reformalternativen Säule 1

100-prozentige Gesamtkonzernsteuer mit Formel-aufteilung: Bereits 2011 hat die Europäische Kommission außerdem eine weitreichende Reform des Systems der Unternehmensbesteuerung vorgeschlagen. Anstatt die Gewinne über Verrechnungspreise zu verteilen, soll demnach ein einheitlicher Gewinn auf Konzernebene berechnet und dann anhand einer Formel aus Mitarbeitern, Kunden und Anlagen auf die beteiligten Länder verteilt werden. Dieser Vorschlag ([CCCTB](#)) wurde 2016 erfolglos neu aufgelegt und soll jetzt bis 2023 unter neuem Namen ([BEFIT](#)) weiterentwickelt werden. Eine solche umfassende Lösung würde den Verwaltungsaufwand massiv verringern. Im Vergleich zum OECD-Entwurf würde eine solche Methode (hier in einer vereinfachten Variante, genannt »TJN/EU« in Tabelle 2) für die vier untersuchten Unternehmen deutlich mehr zusätzliche Einnahmen in Deutschland generieren (Tabelle 2). Weil die Mitarbeiteranzahl in Deutschland geringer ist als der deutsche Umsatzanteil, also ein Teil der deutschen Umsätze von ausländischen Angestellten erarbeitet werden, lägen die Zusatzeinnahmen unter denen einer 100-prozentigen Umverteilung der Residualgewinne nach Umsätzen (die das »African Tax Administration Forum« – ATAF vorschlägt). Sie wäre aber näher am Ziel, die Gewinne dort zu besteuern, wo sie erarbeitet werden. Tabelle 2 zeigt auch den Vorschlag der Schwellen- und Entwicklungsländer (G24), der höhere Zusatzeinnahmen für Marktstaaten bringen würde.

Bilaterale Lösungen: Parallel zu den Verhandlungen der OECD hat das Steuerkomitee der Vereinten Nationen einen Vorschlag zur Besteuerung von automatisierten digitalen Dienstleistungen verabschiedet. Er erlaubt den Quellenstaaten, ein am Umsatz bemessenes Besteuerungsrecht, müsste aber jeweils bilateral in den Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt und verhandelt werden ([Artikel 12b](#)).

Digitalsteuern: Während in der OECD und im IF über die Reform der Unternehmensbesteuerung verhandelt wurde, hat eine wachsende Anzahl von Ländern, darunter auch einige europäische, unilaterale Maßnahmen für eine gerechtere Besteuerung (sogenannte Digitalsteuern) verabschiedet. Anders als der OECD-Vorschlag beziehen sich diese Steuern – zum Beispiel auch die französische – nicht auf den Gewinn, sondern erheben die Steuer direkt auf die im Land getätigten Umsätze. Deutschland hat mit Verweis auf die internationalen Verhandlungen eine solche Steuer bisher abgelehnt und auf EU-Ebene eine solche Steuer bisher verhindert. Für den Juli 2021 hatte die EU-Kommission einen neuen Vorschlag zu einer europäischen Digitalsteuer angekündigt, hat diesen Vorschlag jedoch mit Verweis auf die laufenden Verhandlungen erneut verschoben. Die Rahmenvereinbarung vom Juli 2021 umfasst die Beseitigung aller Digitalsteuern und vergleichbarer Maßnahmen für alle Unternehmen.

Paketsteuer, Monopol- und Datenabgabe und andere Alternativen: Welche Maßnahmen die Verpflichtung aus der Rahmenvereinbarung umfasst, ist derzeit noch

Tabelle 2 – Mehreinnahmen aus Alternativen zur Umverteilung von Besteuerungsrechten

(in Mio. €)	Apple	Facebook	Google	Microsoft	Gesamt
Deutscher Anteil an den Angestellten	0,18 %	0,37 %	1,53 %	0,69 %	0,7 %
Deutscher Anteil Umsätze (geschätzt)	3,42 %	4,41 %	3,79 %	3,42 %	3,8 %
Zusätzliche Steuereinnahmen (OECD, Umverteilungsanteil = 20% des Residualgewinns)	67	53	56	91	267
Zusätzliche Steuereinnahmen (G24, Umverteilungsanteil = Rentabilität)	81	103	73	193	451
Zusätzliche Steuereinnahmen (ATAF, Umverteilungsanteil = 100% des Residualgewinns)	333	267	278	457	1.335
Zusätzliche Steuereinnahmen (TJN/EU, Umverteilungsanteil = 100% des Gewinns, Schlüssel 50% Umsatz + 50% Mitarbeiter)	297	195	314	359	1.165

Quelle: Eigene Berechnungen

umstritten. Um das Aussterben der Innenstädte zu verhindern, kursiert in Deutschland z.B. der Vorschlag einer Paketsteuer. Eine solche Steuer dürfte nicht von der Vereinbarung erfasst sein, würde aber keines der hier untersuchten Digitalunternehmen treffen. In Analogie zu den Bergbaulizenzen von Rohstoffunternehmen, wären noch eine ganze Reihe anderer Abgaben denkbar – zum Beispiel eine Monopolabgabe, die auf Unternehmen mit besonders hohem Marktanteil zielen könnte, oder eine Datenabgabe, die den Zugriff auf Nutzerdaten oder Dateninfrastruktur umfassen könnte. Ein **besonders kreativer Vorschlag** sieht vor, die beanspruchte Zeit und Aufmerksamkeit der Nutzerinnen und Nutzer zu besteuern. Das klingt auf den ersten Blick abwegig. Angesichts der immer klarer werdenden gesellschaftlichen Kosten der Aufmerksamkeits-maximierenden Algorithmen in den sozialen Netzwerken, erscheint eine solche Abgabe auf den zweiten Blick bedenkenswert.

³ Wegen des niedrigen Gewerbesteuerhebesatzes am Konzernsitz von SAP, liegt der Steuersatz von SAP deutlich unter dem Durchschnittssatz.

Säule Zwei für Eine Globale Mindeststeuer

Säule 2 des OECD-Vorschlags besteht aus einer globalen Mindeststeuer. Unabhängig davon, wo die nach den alten Verrechnungspreisregeln ermittelten Gewinne anfallen, soll sie dafür sorgen, dass am Ende eine Besteuerung zum Mindeststeuersatz sichergestellt ist. Rein theoretisch lohnt es sich dadurch für Unternehmen nicht mehr, Gewinne in Steueroasen zu verschieben, und für Steueroasen entfällt der Anreiz, einen Steuersatz unterhalb dieses Minimums festzusetzen, um ausländische Gewinne anzuziehen. In der Praxis gilt dies nur eingeschränkt. Dafür gibt es mehrere Gründe:

- 1. Der Steuersatz:** Die Rahmenvereinbarung vom Juli 2021 sieht einen Steuersatz von mindestens 15 Prozent vor. Die Biden-Administration erwägt darüber hinaus zu gehen und einen Satz von 21 Prozent festzusetzen. Ein solcher nationaler Alleingang ist in der Rahmenvereinbarung nicht ausgeschlossen. Der vereinbarte Steuersatz von mindestens 15 Prozent bezieht sich auf die effektiv, also tatsächlich verbuchten Steuern, und nicht auf den oft deutlich höheren nominellen, im Gesetz vorgesehenen Standardsteuersatz. Weil der effektive Steuersatz in Deutschland für die allermeisten Unternehmen aber deutlich über 15 Prozent liegt, verbleibt der Anreiz, Gewinne in niedriger versteuernde Länder zu verschieben. Der Druck für weitere Steuersenkungen bleibt somit bestehen, auch wenn in abgemilderter Form.
- 2. Die Ausnahmen:** Die globale Mindeststeuer soll zunächst nur für Unternehmen mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mehr als 750 Millionen Euro gelten. Das ist deutlich mehr als die in der EU und Deutschland verwendeten Definitionen für »große Unternehmen«, entspricht aber der Grenze, ab der die Erstellung einer länderbezogenen Berichterstattung vorgeschrieben ist. Neben dieser umsatzbasierten Ausnahme, ist auf Drängen Chinas auch die internationale Schifffahrtsindustrie ausgenommen. Der Rohstoff- und Finanzsektor ist jedoch eingeschlossen. Schließlich sorgen sogenannte substanzbasierte Ausnahmen (»Carve-outs«) dafür, dass es für Unternehmen und Länder – wie z.B. die Töchter größerer deutscher Industriebetriebe in Ungarn – weiterhin möglich ist, tatsächliche wirtschaftliche Aktivität niedriger zu besteuern als den Mindeststeuersatz.⁴

Der Vorschlag der Mindeststeuer geht zurück auf eine gemeinsame Initiative von Frankreich und Deutschland. Das Handelsblatt illustriert in einem [kürzlich erschienen Artikel](#) den deutschen Einfluss und die Hintergründe der Entstehung. Parallel zu den Bemühungen auf OECD-Ebene hat die US-Regierung unter Trump bereits Ende 2017 eine ähnliche Mindeststeuer für US-Konzerne

⁴ Der von der Anwendung des Mindeststeuersatzes auszunehmende Gewinn soll laut Rahmenvereinbarung zunächst 7,5 Prozent der Lohnsumme und der materiellen Vermögensgüter entsprechen. Dieser Wert soll nach 5 Jahren auf 5 Prozent abgesenkt werden.

eingeführt. Gegenüber der US-Variante (GILTI) hat der aktuelle OECD-Vorschlag für Säule 2 neben dem höheren Steuersatz und einer abweichenden Berechnungsgrundlage einen weiteren wesentlichen Vorteil: GILTI ermittelt zunächst den Durchschnittssteuersatz für alle ausländischen Gewinne und erhebt dann einen Aufschlag, wenn dieser Durchschnitt weniger als 13,125 Prozent beträgt. Im Gegensatz dazu erhebt Säule 2 den Zuschlag auf Länderebene. Das heißt, ausländische Gewinne aus Hochsteuerländern können nicht mit Gewinnen aus Steueroasen verrechnet werden. Grundlage für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes pro Land ist die 2016 eingeführte länderbezogene Berichterstattung und die Konzernrechnungslegung. Die genauen Regeln und einheitliche Standards dafür, was wann und wo als Gewinn und Steuerzahlung gezählt wird, werden aktuell noch verhandelt.

Einer der vor allem zwischen Entwicklungsländern und OECD-Staaten intensiv diskutierten Fragen ist, wer in welcher Reihenfolge ein Anrecht auf den Steuerzuschlag erhält. Genauso wie schon der OECD-Vorschlag enthält die Rahmenvereinbarung vom Juli 2021 im Wesentlichen zwei Ansatzpunkte, über die ein Steuerzuschlag erhoben werden kann – am Konzernsitz (Income Inclusion Rule - IIR) oder im Quellenstaat (Under-Taxed Payment Rule - UTPR). Die Vereinbarung sieht vor, dass der Steuerzuschlag zunächst in dem Staat erhoben wird, in dem der Konzern seinen Hauptsitz hat. Wenn der Staat des Hauptsitzes keine Mindeststeuer erhebt, darf zunächst der Sitzstaat der Gesellschaft auf der nächsthöheren Ebene (z.B. einer zwischengeschalteten Holdinggesellschaft) und zuletzt der Quellenstaat die Zusatzsteuer erheben.

Vor allem in Reaktion auf den Druck der Entwicklungsländer gibt es noch eine weitere Regel. Sie ermöglicht es ihnen, in einem bilateralen Abkommen für bestimmte Arten von Transfers (z.B. Lizenzzahlungen), zu regeln, dass sie einen gewissen Anteil der Zahlung an der Quelle einzubehalten dürfen.⁵

⁵ Ergänzend zu IIR und UTPR gibt es schließlich noch eine sogenannte Umschaltregel (»switch-over rule«). Diese erlaubt es dem Quellenstaat, Gewinne aus Betriebsstätten oder Immobilien, die laut Doppelbesteuerungsabkommen eigentlich steuerbefreit wären, nach dem Anrechnungsverfahren zu besteuern, wenn sie im Zielland unterhalb der Mindeststeuer besteuert werden.

Finanzielle Auswirkungen von Säule 2 für Deutschland

Um die finanziellen Auswirkungen aus Säule 2 zu berechnen, benötigt man effektive Steuersätze für jedes Land, in dem es Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten der betroffenen Unternehmen gibt. Die dafür nötigen Angaben – Gewinn und Steuerzahlungen pro Land – finden sich in den 2016 eingeführten länderbezogenen Berichterstattungen. Diese Berichte sind jedoch – mit Ausnahme der länderbezogenen Berichte europäischer Banken – nicht öffentlich zugänglich. Abgesehen davon bieten auch die Berichte der Banken und die aggregiert oder für einzelne Forschungsprojekte zugänglichen länderbezogenen Berichte der übrigen Unternehmen keine vollständige verlässliche Berechnungsgrundlage. Das liegt daran, dass die Methodik für die Ermittlung von Gewinnen und Steuerzahlungen bisher nicht ausreichend vereinheitlicht ist. Um zumindest eine Tendenzaussage zu ermöglichen, beruft sich die vorliegende Studie auf die in Konzern- und Einzelabschlüssen verfügbaren Angaben über Gewinne und Steuerzahlungen.

Alle vier Unternehmen haben einen globalen Umsatz von über 750 Millionen Euro und sind deswegen von der Mindeststeuer betroffen. Weil die vier Unternehmen ihren Konzernsitz in den Vereinigten Staaten haben und die Vereinigten Staaten nach jetzigem Stand eine OECD-konforme Mindeststeuer hat bzw. haben wird, wird die Zusatzsteuer für alle vier Unternehmen nicht in Deutschland, sondern in den Vereinigten Staaten erhoben – mit einer Ausnahme. Weil die »Income Inclusion« Regel nur für ausländische Gewinne gilt, sind Gewinne, die in den Vereinigten Staaten verbucht werden davon

nicht betroffen. Wenn diese Gewinne aber geringer besteuert werden als mit dem Mindeststeuersatz, dürfen die Sitzstaaten der ausländischen Konzerngesellschaften möglicherweise die »Undertaxed Payment« Regel anwenden. Wie diese Besteuerungsrechte verteilt werden und inwieweit es Ausnahmen für im Hauptsitzland niedrig versteuerte Gewinne gibt, wird aktuell noch verhandelt. Wie die Zahlen in Tabelle 3 zeigen, könnte diese Frage für die vier betrachteten Unternehmen durchaus relevant werden.

Mit einem durchschnittlichen Steuersatz von 14 Prozent weltweit liegen die vier analysierten Unternehmen 2020 deutlich unter den nominellen Steuersätzen in den Vereinigten Staaten und dem in Deutschland gültigen Durchschnittssteuersatz von etwa 30 Prozent. Grund dafür ist u.a. eine Reihe von Sonderregeln in den Vereinigten Staaten, wie z.B. Abzüge für Aktienoptionen der Mitarbeiter, Sonderabschreibungen und Bedingung für Forschungs- und Entwicklungsausgaben oder die 2017 eingeführte Patentbox. Allerdings ist nach den Ankündigungen der Biden-Administration zu erwarten, dass die effektiven Steuersätze in den Vereinigten Staaten bis zur Einführung der Mindeststeuer in den meisten Fällen mindestens auf das Niveau der Mindeststeuer steigen dürften. Im Gegensatz zu den Steuersätzen auf die in den Vereinigten Staaten verbuchten Gewinne, sind die Steuersätze auf ausländische Gewinne seit 2016 auf zuletzt 17 Prozent gestiegen – ein Anzeichen dafür, dass der Teil der in Steueroasen verbuchten Gewinne gesunken ist.

* Durch die Einführung des Tax Cuts and Jobs Act kam es 2017 und teilweise auch in den Folgejahren zu starken Verzerrungen durch Einmaleffekte. Mehr dazu in [unserer Vorgängerstudie](#).

Tabelle 3 – Entwicklung der Steuersätze (global, USA, Ausland) von 2016 bis 2020

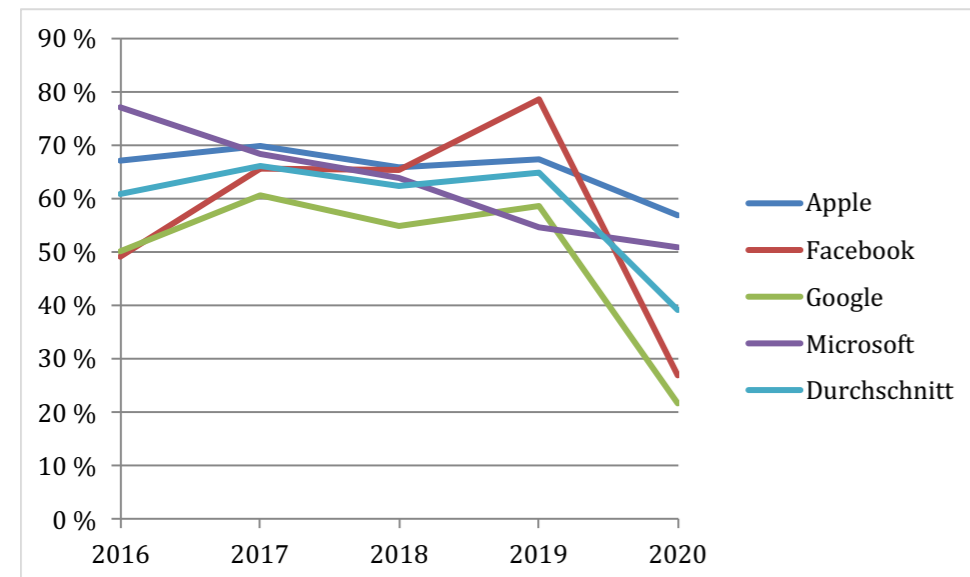
	2016	2017	2018	2019	2020
Effektiver Steuersatz (global)	20 %	39 %	13 %	18 %	14 %
Apple	26 %	25 %	18 %	16 %	14 %
Facebook	18 %	23 %	13 %	25 %	12 %
Google	19 %	53 %	12 %	13 %	16 %
Microsoft	15 %	55 %	10 %	17 %	14 %
Effektiver Steuersatz (Ausland)	6 %	8 %	11 %	12 %	15 %
Apple	5 %	4 %	11 %	15 %	17 %
Facebook	3 %	3 %	6 %	7 %	13 %
Google	8 %	10 %	6 %	11 %	14 %
Microsoft	8 %	16 %	21 %	15 %	15 %
Effektiver Steuersatz (USA)	42 %	98 %*	18 %	36 %	7 %
Apple	67 %	73 %	33 %	18 %	11 %
Facebook	33 %	61 %	26 %	92 %	12 %
Google	31 %	120 %	19 %	16 %	17 %
Microsoft	36 %	138 %	-8 %	18 %	-12 %

Quelle: Konzernabschlüsse, eigene Darstellung

Ein Grund dafür könnte sein, dass die untersuchten Unternehmen im Jahr 2020 in Folge der 2017er Reform einen großen Teil ihrer bis dahin in ausländischen Steueroasen gebuchten Gewinne in die Vereinigten Staaten zurück verlagert haben (Abbildung 1). Selbst wenn die Quellenstaaten bei der Erhebung der Zusatzsteuer Vorrang bekommen würden, wäre dadurch also nur ein deutlich kleinerer Anteil der Gewinne betroffen.

ischen und außer-europäischen Steueroasen gebucht und haben dort im Schnitt effektiv 10 bzw. 11 Prozent Steuern gezahlt. Daraus ergibt sich rein rechnerisch ein potenzielles zusätzliches Steuereinkommen von etwa 1 Milliarde Euro pro Jahr. Folgende Faktoren könnten dieses Ergebnis sowohl nach oben als auch nach unten beeinflussen.

Abbildung 1 – Anteil der in den VEREINIGTEN STAATEN gebuchten Gewinne, 2016 bis 2020



Quelle: Konzernabschlüsse, eigene Darstellung

Im Gegensatz dazu buchten die vier Unternehmen schon 2019 – das letzte Jahr, für das deutsche Jahresabschlüsse vorliegen – nur 0,37 Prozent ihrer Gewinne in Deutschland. Dieser im Vergleich zum deutschen Umsatzanteil sehr niedrige Wert legt den Schluss nahe, dass nach wie vor ein wesentlicher Anteil der »deutschen« Gewinne zunächst in Holding-Gesellschaften in Steueroasen wie Irland oder Bermuda und dann zum Teil in den Vereinigten Staaten landet.

Noch stärker als bei Säule 1 hängt die Gesamtbilanz der finanziellen Auswirkungen von Säule 2 stark von den Reaktionen der betroffenen Unternehmen und Länder ab. Geht man allerdings davon aus, dass so gut wie alle relevanten Länder teilnehmen und die »Undertaxed-Payment« Regel deswegen nur eine geringe Bedeutung hat, entsprechen die zu erwartenden Zusatzeinnahmen für Deutschland in etwa den nach der »Income Inclusion« Regel von deutschen Konzernen erhobenen Zusatzsteuer. In Deutschland sind ungefähr 800 Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 750 Millionen Euro betroffen. Für die bereits erwähnte Studie zu den Auswirkungen von Säule 1 hatte das ifo-Institut bisher als einzige Institution Zugriff auf die deutschen länderbezogenen Berichte für die Jahre 2016 und 2017 und hat dazu eine Kurzanalyse veröffentlicht. Dieser Analyse zufolge haben deutsche Unternehmen für die beiden Jahre insgesamt 46,3 Milliarden Euro in europä-

Auf der einen Seite:

1. Wurden seit 2016 mehrere Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverschiebung erlassen, die dafür sorgen dürften, dass der niedrig versteuerte Gewinn in Steueroasen kleiner geworden ist;
2. Dürften die substanzbasierten Ausnahmen und andere Sondereffekte bei der Bemessung, die tatsächlich von der Mindeststeuer erfassten Gewinne reduzieren.

Auf der anderen Seite:

1. Fehlen bei dieser Schätzung niedrig besteuerte Gewinne aus Nicht-Steueroasen;
2. Führt die Verwendung des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes dazu, dass möglicherweise mit mehr als 15 Prozent versteuerte Gewinne mit niedriger versteuerten Gewinnen verrechnet wurden;
3. Sind die Gewinne seit 2016 insgesamt gestiegen.

Auch die aktuell vorliegenden Schätzungen auf internationaler Ebene basieren vor allem auf den länderbezogenen Berichten von 2016. Weil Deutschland seine Berichte zu spät an die OECD geliefert hat, fehlen

die deutschen Daten dabei meistens. Der [Bericht der OECD vom Oktober 2020](#) geht – noch basierend auf einem Mindeststeuersatz von 12,5% – von globalen Zusatzeinnahmen von etwa 50 bis 75 Milliarden Euro aus. Eine [Studie der Europäischen Steuerbeobachtungsstelle](#) schätzt die globalen Mehreinnahmen aus einer Mindeststeuer von 15 Prozent für die EU auf 50 Milliarden Euro (ein 7,5-prozentiger »Carve-Out« würde die zusätzlichen Steuereinnahmen nach [Schätzung der Europäischen Steuerbeobachtungsstelle](#) um 11 Milliarden Euro verringern) und kommt für Deutschland auf Zusatzeinnahmen von 5,7 Milliarden Euro bzw. bei einer Mindeststeuer von 25 Prozent sogar 29,1 Milliarden Euro. Allerdings basieren diese Schätzungen wegen der fehlenden deutschen Berichte auf Extrapolationen.

Reformalternativen für Säule 2

Würden alle Gewinne dort besteuert, wo sie tatsächlich erwirtschaftet werden – vorausgesetzt das lässt sich überhaupt einigermaßen verlässlich festlegen – wäre eine Mindeststeuer für ein gerechteres Unternehmenssteuersystem unnötig. Da sie den Wett-

bewerb um Firmenansiedlungen über den Steuersatz entschärft, könnte sie trotzdem dafür sorgen, dass Unternehmensgewinne angemessen besteuert werden und damit indirekt zu einem gerechteren Steuersystem beitragen. Neben einem höheren Steuersatz gibt es einen wesentlichen Reformvorschlag, der die Mindeststeuer einfacherer und gerechter verteilen würde ([Minimum Effective Tax Rate - METR](#)). Dieser wurde von Forschern des Tax Justice Networks, der BEPS Monitoring Group, der Unabhängigen Kommission für die Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung und der Charles University konzipiert. Ähnlich wie beim OECD-Vorschlag sollen dabei auf Länderebene niedrig besteuerte Gewinne identifiziert werden. Anstatt über die zwei in der praktischen Anwendung komplizierten Regeln (IIR und UTPR) verteilt METR die auf diese niedrig besteuerten Gewinne fälligen Zusatzsteuern aber anhand einer Formel auf die Länder, in denen das betroffene Unternehmen wirtschaftlich tätig ist. Diese Formel funktioniert ähnlich wie beim OECD-Vorschlag zu Säule 1, soll aber neben dem Umsatz ggf. weitere Größen wie Mitarbeiterzahl, Lohnsumme oder materielle Vermögensgüter – sprich Fabriken, etc. – umfassen.

Schlussfolgerungen und Empfehlungen

Wenn sich im Oktober 2021 mehr als 130 Staaten auf eine globale Mindeststeuer und eine Neuverteilung der Besteuerungsrechte einigen und diese Einigung dann auch einigermaßen schnell und zuverlässig umsetzen, wäre das ohne Zweifel ein Fortschritt im Kampf gegen Steueroasen, Gewinnverkürzung und Gewinnverschiebung. Aber der derzeit verhandelte Mindeststeuer ist zu niedrig, um den Anreizen zur Verschiebung von Gewinnen zu beseitigen, den Unterbietungswettbewerb bei der Unternehmensteuer zu beenden und dafür zu sorgen, dass Unternehmenseigentümer dauerhaft so hohe Steuern zahlen wie ihre Angestellten. Außerdem sind die OECD-Regeln zur Verteilung der zusätzlichen Steuereinnahmen unnötig kompliziert und ungerecht. Unter anderem deswegen sorgt die Mindeststeuer nicht dafür, dass Digitalkonzerne auf ihre in Deutschland erwirtschafteten Gewinne in Deutschland einen angemessenen Steuerbeitrag leisten. In ihrer jetzigen Ausgestaltung ist die Säule 1 viel zu stark beschränkt, um diese Aufgabe zu übernehmen. Zusätzlich führt auch sie, selbst nach den umfassenden Vereinfachungen der letzten Monate, zu unnötiger Komplexität. Die vorliegende Rahmenvereinbarung mag im Kontext der politischen Möglichkeiten wie eine Revolution erscheinen. Faktisch ist sie aber nur eine unvollständige Reparatur eines weiterhin grundlegend ungerechten Systems.

Um das globale System der Unternehmensbesteuerung gerechter zu machen und dafür zu sorgen, dass große multinationale Konzerne ihre Steuern da zahlen, wo

sie die Gewinne erwirtschaften, sind weitere Reformen nötig, insbesondere:

1. Eine einfachere und gerechtere Verteilung der zusätzlichen Steuereinnahmen aus der Mindeststeuer und ein höherer Steuersatz;
2. Die Ausweitung und Weiterentwicklung der formelhaften Aufteilung aus Säule 1 in Richtung einer Gesamtkonzernsteuer;
3. Ergänzende steuerliche Maßnahmen wie z.B. eine Monopolabgabe oder eine Aufmerksamkeitssteuer;
4. Institutionelle Reformen, die z.B. das IF und/oder das Steuerkomitee der Vereinten Nationen zu einem echten multinationalen Forum weiterentwickeln und den beherrschenden Einfluss der OECD und der von ihr repräsentierten Industriestaaten auf das Steuersystem beenden.

Ein Teil davon – zum Beispiel ein ambitionierterer Ausbaupfad für Säule 1 – ließe sich auch in der verbleibenden Zeit bis zur geplanten Entscheidung im Oktober durchsetzen. Darüber hinaus sollte angesichts des nötigen Verbesserungsbedarfs auf Vereinbarungen verzichtet werden, die das derzeitige – dann leicht reformierte – System für weitere hundert Jahre einfrieren.

Annex 1 - Die Vier Unternehmen im Detail

Im Folgenden werden die vier untersuchten Unternehmen noch einmal ausführlicher beschrieben – von der Struktur in Deutschland über die bekannten Strukturen in zwischengeschalteten Steueroasen bis zu den wichtigen Kennzahlen des Konzerns im Zeitablauf.

Google

Google hat mehrere deutsche Tochtergesellschaften. Die wichtigste darunter ist die Google Germany GmbH mit Sitz in Hamburg, die für die deutschen Aktivitäten auch einen Konzernabschluss veröffentlicht. Dieser Konzernabschluss weist für 2019 (das aktuellste verfügbare Jahr) einen Umsatz von 716 Millionen Euro und einen Gewinn von 140 Millionen Euro aus. Darauf verbucht Google eine Steuer von 46,5 Millionen Euro (33,21%). Allerdings handelt es sich bei den hier ausgewiesenen Umsätzen nicht um Einnahmen aus dem Kundengeschäft. Die Gesellschaft fungiert laut Geschäftsbericht »im Wesentlichen als Servicegesellschaft der Google LLC, USA, und der Google Ireland Ltd., Irland, und erbringt für den deutschen Markt Dienstleistungen in den Bereichen Marketing sowie Forschung und Entwicklung.« Dafür wird sie über konzerninterne Verträge entsprechend entlohnt.

In Irland nutzte Google in der Vergangenheit den sogenannten «Double Irish with a Dutch Sandwich» und verschob europäische Gewinne über Google Ireland Holdings via Google Netherlands Holdings B.V. und Google Ireland Holdings Unlimited auf die Bermudas. Laut irischem Jahresabschluss wurden die Lizenzen, Anteile an verbundenen Unternehmen und unternehmensinterne Kredite 2019 an die direkte Muttergesellschaft übertragen, zusammen mit einer Dividende von 30 Milliarden US-Dollar. Die direkte Muttergesellschaft war laut Registerunterlagen bis zum 18.11.2019 die Goog-

le Bermuda Ltd, bis zum 12.12.2019 die AUN Bermuda Limited und danach die Google APAC Technology PTE. Ltd in Singapur. Wo die Lizenzen letztlich gelandet sind, ist unklar.⁶ Nach Darstellung von Google wurden die Lizenzen zurück in die Vereinigten Staaten übertragen und von dort aus lizenziert. In Einklang mit dieser Darstellung sind die in den Vereinigten Staaten gebuchten Profite 2020 massiv gestiegen (von 41,5 auf 78,2%). Gleichzeitig erhöhte sich auch die Steuerersparnis aus der US-amerikanischen Lizenzbox (von 0,7 auf 3 Milliarden US-Dollar). Dies legt also den Schluss nahe, dass Gewinne aus Europa und möglicherweise auch Deutschland, die vorher über Irland auf die Bermudas verschoben wurden, jetzt in den Vereinigten Staaten zum geringen Steuersatz aus der Patentbox (effektiv 13,125%) versteuert werden. Ob die deutsche Lizenzschränke dies verhindern kann, ist anscheinend noch unstritten.

Microsoft

Microsoft ist mit diversen Tochtergesellschaften in Deutschland (München) und in Irland tätig. Microsoft profitiert damit weiterhin vom vergleichsweise niedrigen irischen Unternehmenssteuersatz von 12,5 Prozent. Die Microsoft Ireland Operations Ltd. verbuchte im Geschäftsjahr 2019/20 einen effektiven Steuersatz von 13,15% und im Geschäftsjahr 2018/19 von 12,88%. Microsoft Ireland Research verbuchte im Geschäftsjahr 2019/20 sogar nur eine effektive Steuerrate von 10,27% und im vorangehenden Geschäftsjahr von 5,44%. Eine weitere Gesellschaft - Microsoft Round Island One - ist zwar in Irland registriert, ist aber in Bermuda steuerlich ansässig und zahlte deswegen bereits mindestens

⁶ Im Register in Singapur ist für die Firma (noch) kein Jahresabschluss hinterlegt

(teilweise in Mio. €)	2016	2017	2018	2019	2020
Umsatz	85.973	92.379	118.973	144.515	149.612
Gewinn (vor Steuern)	23.000	22.661	30.359	35.379	39.411
Steuern	4.450	12.109	3.632	4.716	6.404
Steuern (Gesamt)	19,4%	53,4%	12,0%	13,3%	16,3%
Steuern (USA)	31,3%	119,9%	19,4%	16,5%	16,0%
Steuern (Ausland)	7,6%	10,3%	5,8%	11,1%	14,0%
Steuern (Deutschland)*	20,7	33,3	40,6	46,6	
Umsatzrentabilität	26,75 %	24,53 %	25,52 %	24,48 %	26,34 %
Deutscher Anteil am Umsatz, geschätzt (%)	4,20 %	4,06 %	4,09 %	3,91 %	3,79 %
Mitarbeiter (zum Jahresende)	72.053	80.110	98.771	118.899	135.301
Deutscher Anteil an den Angestellten*	1,4%	1,4 %	1,3 %	1,5 %	
Anteil US-Gewinne	49,8%	39,3%	45,3%	41,5%	78,2%
In Deutschland verbuchter Gewinn*	0,28 %	0,45 %	0,38 %	0,40 %	

*Konzernabschluss Google Germany GmbH (Rest Konzernabschluss Alphabet)

im dritten Jahr in Folge keine Unternehmenssteuern. Obwohl die Gesellschaft – außer der Geschäftsführer – keine Mitarbeiter hatte, entstand im Geschäftsjahr 2019/20 Berichten des [Guardian](#) zufolge ein Gewinn von 314,7 Milliarden USD und damit mehr als zwei Drittel des irischen Bruttoinlandsprodukts. Der Großteil davon, nämlich 301 Milliarden US-Dollar, waren demnach unversteuerte Erlöse aus der internen Umstrukturierung.

transferieren. Facebook verlagerte [nach Presseberichten](#) in Folge des US »Tax Cuts and Jobs Act« sein geistiges Eigentum zurück in die Vereinigten Staaten zu verlagern. In der Tat lässt sich ein deutlicher Anstieg des Facebook-Gewinns in den Vereinigten Staaten feststellen. Waren es im Jahr 2019 noch 4,7 Milliarden Euro, machte Facebook im Jahr 2020 bereits 19,9 Milliarden Euro Gewinn in den Verei-

(teilweise in Mio. €)	2016/17	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21
Umsatz	91.972	91.967	109.429	127.692	137.777
Gewinn (vor Steuern)	28.477	30.395	37.990	47.354	58.280
Steuern	4.202	16.586	3.868	7.817	8.058
Steuern (Gesamt)	14,76 %	54,57 %	10,18 %	16,51 %	13,83 %
Steuern (USA)	36,30 %	138,35 %	-8,08 %	18,05 %	-12,40 %
Steuern (Ausland)	8,36 %	15,85 %	20,53 %	15,22 %	15,21 %
Steuern (Deutschland)*	60,00	69,00	65,00		
Umsatzrentabilität	30,96 %	33,05 %	34,72 %	37,08 %	42,30 %
Deutscher Anteil am Umsatz, geschätzt (%)	3,42 %	3,42 %	3,42 %	3,42 %	3,42 %
Mitarbeiter (zum Jahresende)	124.000	131.000	144.000	163.000	181.000
Deutscher Anteil an den Mitarbeitern*	NA	NA	NA	NA	NA
Anteil US-Gewinne	22,89 %	31,60 %	36,16 %	45,47 %	49,19 %
In Deutschland verbuchter Gewinn*	0,60 %	0,64 %	0,62 %		

*Addierte Abschlüsse deutscher Microsoft-Unternehmen (Rest Konzernabschluss Microsoft)

Facebook

Facebook ist in Deutschland durch die in Hamburg ansässige Facebook Germany GmbH vertreten. Facebook nutzte jahrelang eine irische Holdinggesellschaft, um dorthin Gewinne aus verschiedenen Ländern zu

nigten Staaten. Parallel dazu sank der Auslands-gewinn auf 7,3 Milliarden Euro im Vergleich zu 17,4 Milliarden Euro im Vorjahr. Der Auslandsanteil von Facebooks Gewinn sank somit auf 27% im Vergleich zu 79% im Jahr 2019 und 65% im Jahr 2018.

(teilweise in Mio. €)	2016	2017	2018	2019	2020
Umsatz	26.322	33.878	48.555	63.122	70.463
Gewinn (vor Steuern)	11.922	17.162	22.053	22.154	27.197
Steuern	2.191	3.883	2.825	5.649	3.307
Steuern (Gesamt)	18,38 %	22,63 %	12,81 %	25,50 %	12,16 %
Steuern (USA)	33,46 %	60,97 %	25,83 %	91,52 %	11,72 %
Steuern (Ausland)	2,76 %	2,55 %	5,89 %	7,49 %	13,36 %
Steuern (Deutschland)*	0,68	1,00	5,14	9,22	
Umsatzrentabilität	45,29 %	50,66 %	45,42 %	35,10 %	38,60 %
Deutscher Anteil am Umsatz, geschätzt (%)	4,1 %	4,1 %	4,1 %	4,1 %	4,1 %
Mitarbeiter (zum Jahresende)	17.048	25.105	35.587	44.942	58.604
Deutscher Anteil an den Mitarbeitern*	0,42 %	0,38 %	0,38 %	0,37 %	
Anteil US-Gewinne	50,87 %	34,37 %	34,70 %	21,43 %	73,03 %
In Deutschland verbuchter Gewinn*	0,02 %	0,01 %	0,06 %	0,13 %	

*Konzernabschluss Facebook Germany GmbH (Rest Konzernabschluss Facebook)

Dass die Platzierung der immateriellen Vermögensgüter in den Vereinigten Staaten nicht mit einer Ausweitung der gezahlten Steuern einherging, verdeutlicht ein Blick auf folgende Zahlen: Bei einem vergleichsweise niedrigen globalen Steuersatz von 12,16% betrug der US-Steuersatz sogar nur 11,72%, bei einem ausländischen Steuersatz von 13,36%. Der ausländische Steuersatz von 13,36% ist bemerkenswert, da er der höchste ausländische Steuersatz von Facebook in den letzten fünf Jahren ist. Der US-Steuersatz von 11,72% ist im Vergleich dazu der deutlich geringste für Facebook in den vergangenen fünf Jahren.

Apple

Apple ist mit mehreren Unternehmen in Deutschland vertreten, von denen aber nur die Apple GmbH aus München einen eigenen Jahresabschluss veröffentlicht. Bereits 2013 legte eine Untersuchung des US-Senats Apple's Steuervermeidungsmodell offen. Apple hatte demnach in Irland mehrere Gesellschaften registriert, die aber weder dort noch irgendwo anders steuerpflichtig waren. Wegen einer Gesetzesänderung suchte Apple danach – wie die [Paradise Papers 2017 offenlegten](#) – nach einem neuen, steuerfreien Domizil und fand es in Jersey. 2016 stellte die Europäische Kommission die Gewährung illegaler Staatshilfen durch Irland fest. Eine finale Gerichtsentscheidung [steht noch aus](#). In Reaktion auf die US-Steuerreform [kündigte Apple 2018](#) an die Aktivitäten in den Vereinigten Staaten auszubauen. Apple war aber auch 2019 und 2020 weiterhin in Irland tätig. Laut Jahresabschluss der »Apple Operations International« betrug der effektive Steuersatz für 2019 dort 14,9 Prozent und im Jahr 2020 18,2 Prozent.

(teilweise in Mio. €)	2016	2017	2018	2019	2020
Umsatz	205.370	191.028	230.952	232.298	225.012
Gewinn (vor Steuern)	58.450	53.408	63.394	58.694	54.993
Steuern	14.938	13.115	11.628	9.358	7.934
Steuern (Gesamt)	25,56 %	24,56 %	18,34 %	15,94 %	14,43 %
Steuern (USA)	66,83 %	72,63 %	32,95 %	17,97 %	10,91 %
Steuern (Ausland)	5,20 %	3,70 %	10,76 %	14,96 %	17,10 %
Steuern (Deutschland)*	21,05	22,69	238,27	65,70	
Umsatzrentabilität	28,46 %	27,96 %	27,45 %	25,27 %	24,44 %
Deutscher Anteil am Umsatz, geschätzt (%)	3,42 %	3,42 %	3,42 %	3,42 %	3,42 %
Mitarbeiter (zum Jahresende)	116.000	123.000	132.000	137.000	147.000
Deutscher Anteil an den Mitarbeitern*	0,30 %	0,35 %	0,34 %	0,18 %	
Anteil US-Gewinne	33,03 %	30,25 %	34,16 %	32,61 %	43,21 %
In Deutschland verbuchter Gewinn*	0,11 %	0,13 %	0,21 %	0,34 %	

*Konzernabschluss Apple GmbH (Rest Konzernabschluss Apple)

