

Bundesministerium der Finanzen
Herrn [REDACTED]
Leiter Abteilung IV
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin



Postanschrift
Adenauerallee 121
53113 Bonn

Abteilung Steuern



nur per E-Mail: pillar2@bmf.bund.de

19. April 2023

Diskussionsentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

DOK: 2023/0213228

Gz: IV B 5 - S 1331/21/10033 :008

Sehr geehrter Herr [REDACTED],

wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 20. März 2023, mit dem Sie um Stellungnahme zu dem o. g. Diskussionsentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (Min-BestRL-UmsG) bis zum 21. April 2023 bitten. Wir möchten die Möglichkeit nutzen, uns bereits zu dem Diskussionsentwurf zu äußern, da das hierin vorgesehene Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (MinStG) für unsere Mitglieder enorme Relevanz entfalten wird.

Der **DGRV - Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.** ist Spitzenprüfungsverband der ländlichen und gewerblichen Waren- und Dienstleistungsgenossenschaften sowie der Genossenschaftsbanken. Über den DGRV sind rund 5.200 Genossenschaften mit circa 900.000 Arbeitnehmern und 19,5 Millionen Mitgliedern organisiert.

Wir unterstützen die Umsetzung der zentralen Elemente der Säule-2-Modellregeln der OECD/G 20-Staaten zur Mindestbesteuerung auf europäischer und nationaler Ebene und damit die Einführung eines vereinheitlichten, globalen Mindeststeuersatzes von 15 Prozent für Unternehmensgruppen mit mindestens 750 Mio. Euro Jahresumsatz. Die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 in die deutsche Steuergesetzgebung ist alternativlos.

Vorstand



Sitz
Linkstraße 12
10785 Berlin

info@dgrv.de
www.dgrv.de



Vereinsregister-Nr. VR 20565 B
Steuer-Nr. 27/622/50340
Lobbyregister-Nr. R001349

Wir bitten jedoch bei der Umsetzung in nationales Recht in Form des MinStG die nachfolgenden Aspekte zu berücksichtigen.

1) Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns/-Verlusts und der angepassten erfassten Steuern

a) zu Teil 1, Abschnitt 2, Datengrundlage „Handelsbilanz II“ gemäß § 7 Abs 10 MinStG-E

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts ist nach § 7 Abs. 17 MinStG-E der „Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II“, der sich aus dem Ergebnis der Handelsbilanz II ergibt. Nach der Definition des § 7 Abs. 10 MinStG-E ist Handelsbilanz II „der konsolidierungsfähige und an konzernerheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angegliche Einzelabschluss vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen“.

Konzernangehörige Unternehmen erstellen für Zwecke des Konzernabschlusses auf Basis des IFRS-Einzelabschlusses ein sogenanntes Reporting Package. Dieses Reporting Package fließt in den Konzernabschluss ein, welcher durch den Abschlussprüfer geprüft und testiert wird. Nach seinem Zweck dient das Reporting Package allein der Erstellung eines konsolidierten Konzernabschlusses. In Bezug auf die Qualität der Reporting Packages ist zu beachten, dass die teilweise Nichtabbildung von konzerninternen Sachverhalten keine Beanstandung durch den Abschlussprüfer nach sich zieht, weil sich die Effekte im Rahmen der konsolidierten Betrachtung auf Konzernebene wieder ausgleichen.

In der Rechnungslegungspraxis von Konzernen wird vereinzelt auf die genaue Abbildung von konzerninternen Sachverhalten im jeweiligen Einzelabschluss/Reporting Package verzichtet, sofern die Abbildung zu komplex und aufwändig ist. Beispielhaft sei die Abbildung von Leasing Sachverhalten gemäß IFRS 16 genannt. Aufgrund der Vielzahl der Anwendungsfälle werden konzerninterne Leasingverhältnisse auf IFRS-Einzelabschlussebene nicht immer exakt zugeordnet, da diese auf Konzernebene keine Auswirkung entfalten. Externe Leasingverhältnisse hingegen werden im Einzelabschluss stets präzise dargestellt.

Um als Ausgangspunkt für den Jahresüberschuss II auf einer vorhandenen Datenbasis aufsetzen zu können und hierdurch den Verwaltungsaufwand im verhältnismäßigen Umfang zu belassen, regen wir an, dass als Handelsbilanz II i. S. v. § 7 Abs. 10 MinStG-E das IFRS-Reporting Package einer Konzerngesellschaft gelten darf. Dies sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden.

b) zu Teil 3, Abschnitt 2, Anerkannte steuerliche Zulagen

Nach unserem Verständnis soll § 26 MinStG-E zu einer Gleichstellung von steuerlichen Investitionsförderungen mit staatlichen Investitionsförderungen führen. Dem wird dergestalt Rechnung getragen, dass bestimmte steuerliche Zulagen als „anerkannt“ gelten, was dazu führt,

dass diese Zulagen als Ertrag in der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns ausgewiesen werden und nicht (als Steuerertrag) den Steueraufwand mindern.

Da solche Zulagen üblicherweise bei der Steuerberechnung berücksichtigt werden, finden sich die Effekte daraus zumeist im laufenden oder latenten Steueraufwand als entsprechender Ertrag. Als anerkannte steuerliche Zulagen klassifizierte Zulagen wären demnach bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts zu korrigieren. Da Investitionen in vielen Staaten steuerlich gefördert werden, sind die steuerlichen Zulagen und die Ausgestaltung sehr unterschiedlich.

Um die entsprechenden Zulagen pro Steuerhoheitsgebiet einwandfrei zuzuordnen und entsprechend berücksichtigen zu können, wäre eine entsprechende Vorgabe, beispielsweise mittels einer Liste von anerkannten steuerlichen Zulagen pro Steuerhoheitsgebiet, wünschenswert.

c) zu Teil 4, Abschnitt 2, Anpassung der Berechnung latenter Steuern

Die Regelungen zur Anpassung der latenten Steuern in §§ 42 ff. MinStG-E sind komplex. Insbesondere führt die Berücksichtigung der latenten Steuereffekte abweichend vom nominalen Landessteuersatz der berechnenden Einheit mit nur 15 Prozent zu erheblichen prozessualen Problemen und unsystematischen Ergebnissen. Durch die Begrenzung auf 15 Prozent kann es bei der Nutzung, Abwertung oder Wertaufholung von latenten Steuerpositionen selbst in Hochsteuerländern leicht zu einer Steuerquote von unter 15 Prozent kommen. Allein die Berücksichtigung des jeweiligen nationalen Steuersatzes führt zu systemgerechten Ergebnissen. Zu begrüßen ist, dass die zeitlich befristeten Safe-Harbour-Regeln auf Basis der länderbezogenen Berichte eine Neubewertung der latenten Steuerpositionen zu 15 Prozent nicht vorsehen. Dies sollte auch auf die allgemeinen Regelungen übertragen werden.

Latente Steuern werden pro Einheit und dort pro Bilanzposition beurteilt. Diese Beurteilung müsste nun für alle betroffenen Einheiten erneut und nach anderen als den bisherigen Regelungen vorgenommen und nachgehalten werden. Dies erscheint vor dem Hintergrund des kurzen Zeitraums als sehr anspruchsvoll. Wir bitten daher um Erleichterungen bzw. gesetzliche Anpassungen mit Augenmaß.

2) zu Teil 8, Abschnitt 1, Mindeststeuer-Bericht

Nach § 68 Nr. 3 MinStG-E sind im Mindeststeuer-Bericht notwendige Angaben zur Berechnung des effektiven Steuersatzes für jedes Steuerhoheitsgebiet zu machen. Systematisch fehlt jedoch ein Verweis auf die Erleichterungen gemäß der §§ 70 bis 78 MinStG-E. Sofern die Safe-Harbour-Regelungen greifen, sodass erleichterte Berechnungen ausreichend sind, sollten lediglich die dafür benötigten Zahlen im Mindeststeuer-Bericht aufgenommen und

gemeldet werden. Auch aus der Gesetzesbegründung zu § 68 MinStG-E ergibt sich keine gegenteilige Rechtsauffassung.

Ziel der Erleichterungen sollte sein, dass die Angaben pro Geschäftseinheit ausreichen, die für die Berechnung verwendet werden. Ohne eine entsprechende Klarstellung wäre anzunehmen, dass dennoch für alle Geschäftseinheiten sämtliche Angaben für Hinzurechnungen, Kürzungen, Jahresüberschuss II und die angepassten erfassten Steuern gemacht werden müssten.

3) zu Teil 8, Abschnitt 3, Safe-Harbour-Regelungen

a) Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen auf Basis des CbCR-Reports

Gemäß § 75 MinStG-E ist für die Anwendung der temporären Safe-Harbour-Regelungen der qualifizierte länderbezogene Bericht relevant (CbCR-Report). Derzeit ist dem Diskussionsentwurf nicht zu entnehmen, ob für die Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen stets auch der jahresgleiche CbCR-Report relevant ist (z. B. für das Steuerjahr 2024 der jahresgleiche CbCR-Report 2024). Sollte jeweils der jahresgleiche Report erforderlich sein, ergäben sich erhebliche praktische Probleme. Denn der CbCR-Report eines Jahres kann stets erst nach Aufstellung des Jahresabschlusses erstellt werden. Für den Abschlussstichtag 31. Dezember 2023 ist mit der Fertigstellung des CbCR-Reportings 2023 frühestens zwischen März und April 2024 zu rechnen. Mithin könnte erst dann rückblickend beurteilt werden, welche Jurisdiktionen für 2023 unter die Safe-Harbour-Regelungen fallen. Insbesondere durch Einmaleffekte können Jurisdiktionen auch unerwartet aus den Safe-Harbour-Regelungen herausfallen und eine umfangreiche Ermittlung nach den allgemeinen Regelungen erforderlich machen. Ohne entsprechende Vorbereitung der Gesellschaften und Gewissheit vor Beginn des Steuerjahres würde die Zusammenstellung der detaillierten Berechnungsgrundlagen eine besondere Härte darstellen.

Im Sinne einer tatsächlichen Vereinfachung und Rechtssicherheit bei Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen wäre es sinnvoll, die Prüfung jeweils auf Basis des Vorjahres-CbCR-Reports vornehmen zu können. Eine Erfüllung der Safe-Harbour-Regelungen im Vorjahr hätte somit befreiende Wirkung für das Folgejahr. Den Unternehmen sollte es daneben dennoch ermöglicht werden, die erstmalige Erfüllung der Safe-Harbour-Regelungen auch mit einem jahresgleichen CbCR-Report nachzuweisen, um volle Flexibilität zu gewährleisten.

b) Kurzfristige Erarbeitung permanenter Safe-Harbour-Regelungen

Die globale Mindestbesteuerung stellt Konzerne vor große Herausforderungen. Der Compliance-Aufwand nach den allgemeinen Regelungen ist enorm und führt zu einer erheblichen finanziellen Belastung (z. B. für die Bereitstellung der internen Ressourcen, IT-Systeme,

externe Beratung). Insbesondere die detaillierte Erklärungspflicht für Hochsteuerländer ist im Hinblick auf das Ziel der Säule-2 unverhältnismäßig.

Unternehmen brauchen baldmöglichst Planungssicherheit, um Ihre Prozesse für die Umsetzung des MinStG aufzusetzen. Die Regelungen nach der Übergangszeit sind hierfür essenziell. Je größer ein Unternehmen ist, desto umfangreicher stellen sich grundsätzlich Umstellungen von Prozessen dar. Sollten die Regelungen für die Zeit nach der Übergangsphase noch nicht feststehen, finden sich die Unternehmen in der Situation wieder, Zwischenlösungen einführen zu müssen und die Prozesse im Anschluss erneut anzupassen.

Mit Blick auf die finanziellen Belastungen der Konzerne sollten baldmöglichst permanente Safe-Harbour-Regelungen eingeführt werden, die in ihrem Compliance-Aufwand nicht über die temporären Safe-Harbour-Regelungen hinaus gehen.

i. White List bezüglich nationaler Ergänzungssteuern

Eine sogenannte White List über nationale Ergänzungssteuern, die nach § 71 MinStG-E Steuererhöhungsbeträge auf null reduziert, ist wünschenswert. Da voraussichtlich in Europa viele Staaten eine nationale Ergänzungssteuer einführen werden, würde dies Planungssicherheit geben. Hinsichtlich der Staaten auf der White List sollte es weitgehende Erleichterungen geben.

ii. Ausdehnung temporärer Safe-Harbour-Regelungen

Die temporären Safe-Harbour-Regelungen sind grundsätzlich zu begrüßen, weil sie einen Nachweis vorsehen, der durch Konzerne mit verhältnismäßigem Aufwand erbracht werden kann. Eine zeitliche Ausdehnung dieser temporären Safe-Harbour-Regelungen auf permanente wäre aus unserer Sicht eine geeignete Option, um den zu bewältigenden Mehraufwand dauerhaft niedrig zu halten.

iii. Abschaffung des Prinzips „once out, always out“

Nach § 75 Abs. 3 MinStG-E ist die Anwendung der zeitlich befristeten Safe-Harbour-Regelungen hinsichtlich eines Steuerhoheitsgebiets für alle Folgejahre ausgeschlossen, sofern die Voraussetzungen nach § 75 Abs. 1 MinStG-E in einem Geschäftsjahr nicht erfüllt sind (sogenanntes „once out, always out“-Prinzip).

Durch Einmaleffekte (z. B. Auflösung von steuerlich nicht gebildeten Rückstellungen und steuerfreien Veräußerungsgewinnen) ist es leicht möglich, dass in einem Jahr die Safe-Harbour-Regelungen für ein Steuerhoheitsgebiet nicht erfüllt werden.

Bei erneuter Erfüllung der temporären Safe-Harbour-Regelungen im Folgejahr wird der Verhältnismäßigkeit nur dann entsprochen, wenn die erleichterten Erklärungspflichten wieder in

Anspruch genommen werden können. Wir bitten daher, das „once out, always out“-Prinzip aus § 75 Abs. 3 MinStG-E zu streichen.

c) Probleme bei Nichtansatz von latenten Steuern auf Verlustvorträge

Die Bildung einer aktiven latenten Steuer auf steuerliche Verlustvorträge setzt nach den Rechnungslegungsstandards voraus, dass die Nutzung des steuerlichen Verlustvortrags in zukünftigen Besteuerungszeiträumen überwiegend wahrscheinlich ist. Ist aufgrund von Prognosen unklar, ob in der Zukunft steuerliche Gewinne erzielt werden, so ist die Abgrenzung einer aktiven Steuerlatenz zum Teil oder in Gänze unzulässig und wird vom Wirtschaftsprüfer nicht akzeptiert.

Im Rahmen der CbCR-Safe-Harbour-Regelungen führt dies jedoch zu systemwidrigen Problemen, da bei einer Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen nach Nichtaktivierung einer aktiven latenten Steuer ein entsprechender latenter Steueraufwand fehlt und die Steuerquote vermindert. Ein ähnliches Problem tritt auf, wenn Verlustvorträge nur zum Teil aktiviert sind und jährlich ein neuer Teil hinzuaktiviert wird. Der entsprechende Steuerertrag vermindert ebenfalls systemwidrig die Steuerquote.

Im Rahmen der allgemeinen Regelungen wird die vorgenannte Systemwidrigkeit durch § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E verhindert. Aktive latente Steuern werden voraussetzungslos für Mindeststeuerzwecke (fiktiv) gebildet, obwohl sie sich im Jahresüberschuss II nicht als aktiver latenter Steuerertrag niedergeschlagen haben (vgl. auch Gesetzesbegründung S. 179 zu § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E). Steuerliche Verlustvorträge sollen ausweislich der Gesetzesbegründung für Zwecke des Mindeststeuergesetzes „importiert“ werden.

Um systemgerechte Ergebnisse bei den äußerst relevanten Safe-Harbour-Regelungen zu erreichen, müssen nicht gebildete aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge – wie bei § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E – ebenfalls so berücksichtigt werden, als seien sie gebildet worden. Eine Auflösung dieser (fiktiven) aktiven latenten Steuer bei Verlustnutzung führt dann zu einem entsprechenden latenten Steueraufwand. Hinzuaktivierungen nach den Rechnungslegungsstandards (z. B. IFRS) sind für Mindeststeuerzwecke entsprechend unbeachtlich.

4) Auswirkungen auf die nationale Hinzurechnungsbesteuerung

Durch Einführung der Mindestbesteuerung wird sichergestellt, dass die Einkommen sämtlicher betroffener Geschäftseinheiten großer Konzerne mit einem Steuersatz von mindestens 15 Prozent in jedem Steuerhoheitsgebiet besteuert werden. Eine zusätzliche Besteuerung nach der Hinzurechnungsbesteuerung wird damit obsolet, da die Besteuerungsziele bereits durch die Mindestbesteuerung erreicht werden.

Die Hinzurechnungsbesteuerung des AStG sollte daher für die unter das neue MinStG fallenden Konzerne bzw. die betroffenen Gesellschaften ausgeklammert werden. Dies würde dazu beitragen, den derzeit für die Verhinderung der Niedrigbesteuerung zum Teil erheblichen Compliance-Aufwand reduzieren zu können.

Darüber hinaus sollte der Steuersatz des § 8 Abs. 5 AStG von 25 Prozent auf 15 Prozent gesenkt werden, um zukünftig einen systematischen Gleichlauf der Steuersätze für die Mindestbesteuerung und die Hinzurechnungsbesteuerung zu gewährleisten.

5) Verfahrensrechtliche Fragen

a) Strafrechtliche Erleichterungen

Für die Mindeststeuererklärung in Deutschland dürften grundsätzlich die strafrechtlichen Sanktionsmöglichkeiten nach der Abgabenordnung gelten. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass eine Vielzahl von ausländischen Daten in die Steuererklärung eingehen, die aus Sicht des erklärungsspflichtigen Unternehmens nur eingeschränkt überprüfbar sind. Sofern das Unternehmen angemessene Compliance-Maßnahmen (z. B. ein internes steuerliches Kontrollsystem) eingeführt hat, sollte zumindest in der Übergangsphase ein strafrechtlicher Sanktionserlass ermöglicht werden. Ferner sollte bei der Formulierung der Anforderungen an die Prüfungspflicht berücksichtigt werden, dass die Datenbasis oftmals schon durch ausländische Wirtschaftsprüfer geprüft wurde.

b) Fortlaufende Korrekturen

Der Diskussionsentwurf enthält keine besonderen Regelungen zur Handhabung von fortlaufenden Korrekturen. Im Inland findet die Abgabenordnung Anwendung. Aufgrund von Betriebsprüfungen, die in den jeweiligen Staaten zu unterschiedlichen Zeitpunkten stattfinden und abgeschlossen werden, droht ein enormer Aufwand aus den hieraus resultierenden fortlaufenden Anpassungen der Erklärungen. Es wäre daher aus der Sicht unserer Mitglieder wünschenswert, für die Berücksichtigung solcher dauernd vorkommenden Sachverhalte vereinfachende Regelungen zu schaffen.

c) Zuständigkeiten

Weltweit werden Prüfungen der Mindestbesteuerung stattfinden. Für die Unternehmen werden so lange Unsicherheiten bestehen, bis der letzte Staat, in dem die Unternehmensgruppe aktiv ist, seine Prüfung abgeschlossen haben wird.

Es wäre daher wünschenswert, eine zentrale Anlaufstelle mit Weisungsbefugnissen und Entscheidungskompetenz für schnellere und verbindlichere Streitbeilegungsverfahren zu schaffen - mithin eine Art „One-Stop-Shop“ für die Mindeststeuer.

6) Redaktionelle Hinweise zu Verweisen in der Begründung des Diskussionsentwurfs

Die in der Begründung des Diskussionsentwurfs auf Seite 229 vorgenommenen Verweise zu § 69 Abs. 2 MinStG-E (Wahlrechte) sind fehlerhaft. Die hierin genannten Normen §§ 28 Abs. 3, 29 Abs. 3, 61 Abs. 2 und 64 Abs. 5 MinStG-E existieren nicht.

Zusammengefasst zeigt sich an unterschiedlichen Stellen des Diskussionsentwurfs, dass das vorgesehene MinStG praktische Probleme und Systemwidrigkeiten mit sich bringen wird, die aus unserer Sicht vor der Verabschiedung des Gesetzes einer Anpassung bedürfen.

Vor allem sollten weitere und dauerhafte Erleichterungen erwogen werden, um den Aufwand für die Unternehmen im Hinblick auf das Besteuerungsziel verhältnismäßig zu gestalten. In Hochsteuerländern wie beispielsweise Deutschland sollte der Nachweis einer über 15 Prozent liegenden Besteuerung mit einfach umzusetzenden Maßnahmen ermöglicht werden.

Für die Berücksichtigung unserer Anliegen sind wir dankbar. Gerne stehen wir für weitere Erörterungen sowie die Beantwortung von Rückfragen zur Verfügung.

Freundliche Grüße

DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.

gez. [REDACTED]

gez. i. V. [REDACTED]