

Stellungnahme

Entwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union und die Umsetzung weiterer Begleitmaßnahmen

DOK: 2023/0661932

Gz: IV B 5 - S 1910/22/10015 :004

Bonn, 20. Juli 2023

1) Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-Fehlbetrag gemäß § 15 Abs. 1 MinStG-E

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlusts ist in § 15 Abs. 1 MinStG-E nunmehr der sog. Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. Mindeststeuer-Fehlbetrag. Die im Diskussionsentwurf verwendete Begrifflichkeit Jahresüberschuss II bzw. Jahresfehlbetrag II als Ergebnis der definierten Handelsbilanz II wird nicht mehr verwendet. Die Definition der Handelsbilanz II enthielt im Diskussionsentwurf ausdrücklich noch die Anforderung, dass es sich um einen „Einzelabschluss“ nach den Rechnungslegungsstandards der jeweiligen Gesellschaft handeln muss.

Es ist weiterhin unklar, ob nunmehr im Referentenentwurf auf die Qualität eines echten Einzelabschlusses nach den Rechnungslegungsstandards verzichtet wird und stattdessen z. B. bei einer Konzernrechnungslegung nach IFRS das sog. IFRS-Reporting Package einer relevanten Geschäftseinheit ausreicht.

Konzernangehörige Unternehmen erstellen für Zwecke des Konzernabschlusses ein sog. „IFRS-Reporting Package“. Nach seinem bisherigen Zweck dient das Reporting Package allein der Erstellung eines konsolidierten Konzernabschlusses, der vom Abschlussprüfer testiert wird. 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 bzw. nicht abgebildet werden dürfen. In der Konzernpraxis wird daher vereinzelt auf eine exakte Abbildung von konzerninternen Sachverhalten im jeweiligen Reporting Package verzichtet, sofern die Abbildung zu komplex und aufwändig ist und sich ohnehin nicht auf den Konzernabschluss auswirkt. Als Beispiel sei die Abbildung von konzerninternen IFRS 16 Sachverhalten angeführt. Aufgrund der Vielzahl der Anwendungsfälle werden konzerninterne Leasingverhältnisse für IFRS-Zwecke nicht immer exakt abgebildet, zugeordnet oder bewertet, da diese auf Konzernebene keine Auswirkung entfalten. Externe Leasingverhältnisse hingegen sind im Reporting Package stets korrekt dargestellt.

Um als Ausgangspunkt auf einer vorhandenen Datenbasis aufzusetzen und den Verwaltungsaufwand im verhältnismäßigen Umfang zu belassen, regen wir erneut an, das IFRS-Reporting Package einer Konzerngesellschaft, welches in den durch den Abschlussprüfer geprüften und testierten Konzernabschluss eingeht, für den Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. Mindeststeuer-Fehlbetrag im Sinne des § 15 Abs. 1 MinStG-E ausreichen zu lassen. Eine Anpassung der Reporting Packages zur Erstellung eines vollumfänglichen Einzelabschlusses würde für die deutschen Konzerne einen extremen Arbeits- und Zeitaufwand auslösen, der in keinem Verhältnis zum angestrebten Zweck steht. Die derzeitige Unsicherheit sollte im Gesetz oder zumindest in der Gesetzesbegründung beseitigt werden.

2) zu Teil 4, Abschnitt 2, Anpassungen der erfassten Steuern

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 Abschlussprüfer 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 § 47 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E verhindert. Aktive latente Steuern werden voraussetzungslos für Mindeststeuerzwecke (fiktiv) gebildet, obwohl sie sich im Mindeststeuer-Jahresüberschuss nicht als aktiver latenter Steuerertrag niedergeschlagen haben (vgl. auch Gesetzesbegründung S. 216 zu § 47 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 § 47 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.

3) zu Teil 9, Abschnitt 3, Mindeststeuer-Bericht

Für die Anwendung des unseres Erachtens nach praxisrelevanten CbCR-Safe-Harbours ist ein sog. qualifizierter länderbezogener Bericht erforderlich, der in § 83 Nr. 1 MinStG-E definiert wird. Dieser muss auf einem qualifizierten Konzernabschluss beruhen. § 83 Nr. 1 a) - c) MinStG-E fordert hierfür entweder die Qualität einer Handelsbilanz II oder für bestimmte Einheiten auch Jahresabschlüsse nach sonstigen Rechnungslegungswerken, die für die Erstellung der länderbezogenen Berichte verwendet werden.

Bei einer Konzernrechnungslegung nach IFRS wird die Erstellung des länderbezogenen Berichts nach § 138a AO regelmäßig anhand der IFRS-Reporting Packages der Gesellschaften erstellt. Wie bereits in Ziffer 1) dargestellt, erfüllen die Reporting Packages nicht die Qualität eines sauberen IFRS-Einzelabschlusses, da dies für die Erstellung eines konsolidierten Konzernabschlusses nicht erforderlich ist.

Unklar ist nun, ob für einen qualifizierten länderbezogenen Bericht im Sinne von § 83 Nr. 1 MinStG-E ebenfalls die IFRS-Reporting Packages ausreichen oder echte IFRS-Einzelabschlüsse der Geschäftseinheiten vorliegen müssen. In § 83 Nr. 1 a) MinStG-E wird auf die Handelsbilanz II verwiesen, welche im Referentenentwurf nicht mehr definiert ist. Die allgemeine Definition der Handelsbilanz II erfordert keinen nach anerkannten Rechnungslegungsstandards erstellten und testierten Jahresabschluss auf Ebene jeder Geschäftseinheit. Vielmehr entspricht die Handelsbilanz II eher dem Reporting-Package auf Ebene der Geschäftseinheit als Vermögensrechnung (Bilanz), die für Zwecke der Aufstellung des Konzernabschlusses an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angepasst ist. Die Handelsbilanz II ist ein technischer Bestandteil des Konzernabschlusses und gerade keine ordnungsgemäß durch die Geschäftsführung aufgestellte und durch Gesellschafter festgestellte Handelsbilanz. Es bedarf einer dringenden Klarstellung durch den Gesetzgeber (z. B. in der Gesetzesbegründung), dass für den qualifizierten länderbezogenen Bericht gemäß § 83 Nr. 1 MinStG-E die Reporting Packages der Geschäftseinheiten ausreichen.

Es ist für die Praxis unerlässlich, dass für den qualifizierten länderbezogenen Bericht im Sinne von § 83 Nr. 1 MinStG-E die Datengrundlage des regulären CbCR-Reportings gemäß § 138a AO ausreichend ist. Dies erfordert, dass die IFRS-Reporting Packages als ausreichend erachtet werden. Eine Umstellung des gesamten Konzernreportings auf eine IFRS-Einzelabschluss-Qualität würde einen immensen Aufwand für die Unternehmen hervorrufen, der dem Zweck der Safe-Harbour-Erleichterungen und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht gerecht wird.

4) zu Teil 9, Abschnitt 3, Zeitlich befristeter Safe-Harbour

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

Gemäß § 80 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E ist für die Anwendung der zeitlich befristeten Safe-Harbour-Regelungen der qualifizierte länderbezogene Bericht relevant („CbCR-Report“). Derzeit ist aus dem Referentenentwurf 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 verlangt werden, ergeben sich dadurch erhebliche praktische Probleme. Der CbCR-Report eines Jahres kann nämlich erst im Nachgang zum Jahresabschluss erstellt werden. Z. B. ist bei einem Abschlussstichtag 31. Dezember 2024 mit einer Fertigstellung des CbCR-Reports 2024

frühestens zwischen März und April 2025 zu rechnen. Erst dann könnte rückblickend beurteilt werden, welche Jurisdiktionen für 2024 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 etc. 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. Um die Einführung der Säule-2 für die Unternehmen verhältnismäßig zu gestalten, ist diese Vereinfachung sachgerecht. Den Unternehmen sollte es daneben jedoch offenstehen, die erstmalige Erfüllung der Safe-Harbour-Regelungen auch mit dem jahresgleichen CbCR-Report nachzuweisen.

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 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 § 76 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 Erklärungserleichterungen 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 § 80 Abs. 3 MinStG-E ist die Anwendung der zeitlich befristeten Safe-Harbour-Regelungen hinsichtlich eines Steuerhoheitsgebiets für alle Folgejahre ausgeschlossen, sofern die Voraussetzungen nach § 80 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 § 80 Abs. 3 MinStG-E zu streichen.