



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Stellungnahme der Bundesteuerberaterkammer zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. April 2022

A. Allgemeine Einschätzung

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt das Ansinnen einer unionsweit einheitlichen Einführung der globalen Mindestbesteuerung. Die Umsetzung der internationalen Einigung sollte in der EU nicht von den Verlautbarungen der OECD abweichen. Diese müssen möglichst wortlautgetreu übernommen werden, um die einheitliche und rechtssichere Einführung der Mindestbesteuerung im Sinne eines globalen Projekts zu gewährleisten.

Auch der Umsetzungsrahmen, der momentan im Inclusive Framework erarbeitet wird und weitergehende Regelungen zur koordinierten Einführung und Verwaltung der Regelungen enthalten soll, muss Bestandteil der Umsetzung innerhalb der EU sein. Wir begrüßen daher ausdrücklich die Aussage in Erwägungsgrund 11 des Kompromissvorschlags vom 12. März 2022. In der Richtlinie sollten keine Regelungen vorgesehen werden, die über Anforderungen der OECD hinausgehen und zu Wettbewerbsnachteilen der in der EU ansässigen Unternehmen führen.

Die EU-Mitgliedstaaten haben sich dem internationalen Konsens angeschlossen, sodass davon auszugehen ist, dass die Absicht, die globale Mindestbesteuerung einzuführen, in allen Mitgliedstaaten gegeben ist. Mit einer EU-Richtlinie, die nur einstimmig beschlossen und wieder aufgehoben werden kann, sind die Mitgliedstaaten an die globale Mindestbesteuerung gebunden. Bedingung für die Einführung der globalen Mindestbesteuerung in der EU muss es sein, dass wichtige Drittstaaten ihrer Zusage ebenfalls nachkommen.

Dem Umstand, dass Drittstaaten die Einführung der Mindestbesteuerung ohne Beteiligung weiterer Parteien einführen und evaluieren können, inwiefern sie an deren Geltung festhalten möchten, muss Rechnung getragen werden. Um die Mitgliedstaaten nicht an ein System zu binden, das sich international ggf. nicht durchsetzt, sollte nach einem Zeitraum von beispielsweise fünf Jahren eine Evaluation der Richtlinie erfolgen und ihre Fortgeltung an eine erneute Zustimmung geknüpft werden. Auch wenn die Richtlinie nicht fortgelten sollte, steht es den Mitgliedstaaten frei, in ihrem nationalen Steuerrecht an der Mindestbesteuerung festhalten.

Wenn die USA am Global Blending im GILTI-Regime festhalten, darf dies nicht als gleichwertiges System anerkannt werden. Das Jurisdictional Blending ist zentraler Bestandteil der internationalen Einigung und wesentlich, um keine Wettbewerbsverzerrungen zu erzeugen.

Das Verhältnis zwischen Unionsrecht und Verfassungsrecht ist nicht in allen Punkten abschließend geklärt. Bei der Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht könnten sich aus deutscher Perspektive verfassungsrechtliche Fragen ergeben. Diese betreffen u. a. die Umsatzschwelle, den Rückgriff auf verschiedene Rechnungslegungsstandards sowie die Ermittlung der effektiven Steuerbelastung.

Es ist ausdrücklich zu begrüßen, dass die internationale Einigung beinhaltet, keine nationalen Digitalsteuern mehr zu erheben.

Zeitplan

Die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung zum 1. Januar 2023 ist aufgrund der Komplexität und Neuartigkeit der Vorschriften nicht machbar, weder für die Verwaltung noch für die Steuerpflichtigen. Daher ist es positiv zu werten, dass der Kompromissvorschlag vom 12. März 2022 vorsieht, die Umsetzung in den Mitgliedstaaten auf den 31. Dezember 2023 zu verschieben.

In diesem Zusammenhang sollte zudem klargestellt werden, ob die relevante Beurteilungsdauer, ob eine Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich fällt oder nicht, ab dem 31. Dezember 2023 beginnt oder hierfür auf eine rückwirkende Betrachtung der vier vorangegangenen Jahre abgestellt wird (also tatsächliche Anwendung bei Unternehmen, die zwei Jahre in Folge in den Schwellenwert von 750 Mio. € überschreiten frühestens ab dem 1. Januar 2026 oder bereits ab dem 1. Januar 2024).

Die erforderlichen Daten, um den aus der Richtlinie erwachsenden Pflichten nachzukommen, müssen in den Unternehmen erst noch ermittelt werden. Eine Anpassung der Rechnungslegungssysteme ist erforderlich. Sollte die Einführung der Mindestbesteuerung um ein Jahr verschoben werden, muss die gewonnene Zeit intensiv genutzt werden, um eine rechtssichere und praktikable Umsetzung der OECD-Vorgaben zu erarbeiten. Zeitgleich sollten auf Ebene der OECD und der EU Streitvermeidungs- und -beilegungsmechanismen auch im Rahmen der Säule 2 erarbeitet werden.

Um der derzeitigen Belastungssituation in den Unternehmen und der Verwaltung Rechnung zu tragen, sollte die Einführung der globalen Mindestbesteuerung über den 31. Dezember 2023 hinweg noch um ein weiteres Jahr verschoben werden. Unter anderem die wegen des Krieges in Osteuropa verhängten Sanktionsmaßnahmen binden zusätzliche Kapazitäten.

Übergangsregelungen

Die Einführung der globalen Mindestbesteuerung stellt eine Herausforderung für die Unternehmen, ihre Berater und die Finanzverwaltung gleichermaßen dar. Es ist erforderlich, insbesondere in der ersten Zeit nach Einführung der neuen Regelungen Anfangsfehler, die den komplexen Anforderungen geschuldet sind, nicht mit der gleichen Intensität zu ahnden wie in einem eingespielten System. Die Sanktionierung sollte in einer Übergangszeit von mindestens drei Jahren nach Anwendung der Vorschriften auf die jeweilige Unternehmensgruppe und erstmaliger Prüfung durch die zuständige Finanzverwaltung ausgesetzt werden.

Vereinfachungsregelungen

Um den immensen Verwaltungsaufwand zu reduzieren, sind Vereinfachungsregelungen notwendig. Diese betreffen z. B.

- eine Whitelist für Staaten, in denen regelmäßig ein effektiver Steuersatz über 15 % anfällt;
- eine Ausnahme von Gesellschaften, in denen lediglich Verluste erzielt werden;

- eine Auflistung derjenigen Staaten, deren nationale Ergänzungssteuer den Anforderungen der Richtlinie entspricht;
- die Berücksichtigung des Konsolidierungskreises im Sinne einer Wesentlichkeitsgrenze;
- die Wahlmöglichkeit, einen ertragsteuerlichen Organkreis für Zwecke der Richtlinie als eine Geschäftseinheit zu behandeln.

Um die Vereinfachungsregelungen in Anspruch nehmen zu können, sollte kein weiteres Prüf-schema durchlaufen werden müssen.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Einfügung einer Safe harbours-Regelung, wie sie in Art. 30a des Kompromissvorschlags vom 12. März 2022 enthalten ist.

Anpassung bestehender Anti-Missbrauchsregeln

Eine zunehmende Anzahl an Anti-Missbrauchsvorschriften erhöht die Komplexität des Steuerrechts erheblich. Zwar verfolgen diese eine berechtigte Zielsetzung, dennoch muss berücksichtigt werden, dass die Normen einen unsystematischen, sich überlagernden und zunehmend unübersichtlichen Flickenteppich bilden. Mit Einführung der globalen Mindestbesteuerung wird ein steuerliches Mindestniveau für Unternehmen mit einem Mindestumsatz von 750 Mio. € geschaffen. Eine sinnvolle Reduktion der sonstigen Missbrauchsvermeidungsnormen mindestens für die betroffenen Steuerpflichtigen ist notwendig. Hierzu gehören insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung und spezielle Vorschriften, die den Betriebsausgabenabzug einschränken wie § 4k EStG, die Zinsschranke und die Lizenzschranke. Insofern halten wir eine Überarbeitung der ATAD für notwendig. Es sollte den Mitgliedstaaten nach Einführung einer effektiven Mindeststeuer freigestellt werden, andere Missbrauchsabwehrvorschriften abzuschaffen.

B. Sonstige Anmerkungen

Zur Verbesserung der Übersichtlichkeit sollte die Richtlinie ein Inhaltsverzeichnis mit Seitenzahlen voranstellen, um den Umgang mit den neuen Vorschriften zu erleichtern.

C. Kommentierung des Richtlinienvorschlags

Kapitel I: **Allgemeine Bestimmungen**

Erweiterter Anwendungsbereich

In den OECD Model Rules wird der Anwendungsbereich der globalen Mindeststeuer auf multinationale Unternehmensgruppen festgelegt, deren Konzernabschluss in mindestens zwei der vergangenen vier Jahre einen jährlichen Umsatzerlös von 750 Mio. € oder mehr aufweist. Der Richtlinienvorschlag geht darüber hinaus und erweitert den Anwendungsbereich auf große inländische Gruppen, um einen Konflikt mit den Grundfreiheiten zu vermeiden.

Die erweiterte Regelung ist grundsätzlich nachvollziehbar, obwohl sie voraussichtlich nur in Ausnahmefällen Anwendung finden wird. Rein inländisch tätige Unternehmensgruppen mit einem 750 Mio. € übersteigenden Jahresumsatz sind die Ausnahme.

Bei der Anwendung der Regelung muss vermieden werden, dass sich ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand für die Unternehmen ergibt. Die Abgabe einer „Negativklärung“ ist abzulehnen, wenn die Gruppe offensichtlich Gegenstand einer Besteuerung von über 15% ist.

Betriebsstättendefinition

Betriebsstätten werden unter die Geschäftseinheiten gefasst, auf die die Richtlinie anzuwenden ist. Die Betriebsstättendefinition in Art. 3 Nr. 10 RL-E stellt auf „einen Ort der Geschäftstätigkeit oder einen fiktiven Ort der Geschäftstätigkeit“ ab.

Folgt der Richtlinienvorschlag der Begrifflichkeit des OECD-MA, läuft die Formulierung „einen fiktiven Ort der Geschäftstätigkeit“ leer. Sofern die Formulierung die Vertreterbetriebsstätte adressiert, sollte dies klargestellt oder die Formulierung angepasst werden.

Eine die Kontrolle begründende Beteiligung

In Art. 3 Nr. 18 RL-E wird eine die Kontrolle begründende Beteiligung anhand des anwendbaren anerkannten Rechnungslegungsstandard definiert. Während die meisten Rechnungslegungsstandards einen umfassenden Ansatz definieren, wann eine solche Kontrolle vorliegt, und dabei neben Stimmrechten auch andere Einflussnahmemöglichkeiten miteinbeziehen, ist durch diesen Verweis keine einheitliche Anwendung sichergestellt, so dass sowohl in die Model Rules als auch in die Richtlinie eine eigenständige Definition aufgenommen werden sollte, um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden.

Berücksichtigung des Konsolidierungskreises

Bei nicht wenigen von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmensgruppen sind aus Wesentlichkeitsgründen nicht alle Gesellschaften in den Konzernabschluss einbezogen. Häufig handelt es sich hier um Gesellschaften, die in der Summe von untergeordneter Bedeutung für den Konzernabschluss sind. Diese Gesellschaften sollten deshalb auch nicht für die Berechnung der Mindeststeuer in den Scope einbezogen werden.

Kapitel II: **Ertragseinbeziehungsregelung und umgekehrte Ertragseinbeziehungsregelung**

Domestic Top-up Tax

Art. 10 enthält die Option, eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer/qualified domestic Top-up Tax einzuführen.

Ob eine Domestic Top-up Tax den qualitativen Anforderungen der Model Rules entspricht, ist für die betroffene MNE von zentraler Bedeutung. Dies kann von der MNE selbst jedoch nicht abschließend beurteilt werden. Für die Beurteilung, ob eine solche den qualitativen Anforderungen der Richtlinie bzw. der Model Rules entspricht, sollte verwaltungsseitig ein Prozess etabliert werden, der den Unternehmen Rechtssicherheit verschafft. Eine Whitelist ist diesbezüglich wünschenswert. Zudem ist klarzustellen, wann eine nationale Erhöhung des Steuersatzes und wann eine Domestic Top-up Tax vorliegt, da letztere nicht zu den Covered taxes gehört und daher erst bei der Berechnung der Top-up Tax berücksichtigt wird.

Dies ist umso wichtiger in Fällen, in denen ein Staat – wie in Erwägungsgrund 17a des Kompromissvorschlags vom 12. März 2022 angesprochen – entscheidet, die Domestic Top-up Tax in sein nationales Körperschaftsteuersystem zu integrieren, so dass die Belastung nicht auf Grundlage einer Berechnung anhand der Rechnungslegungsdaten, sondern der nationalen Steuerbemessungsgrundlage erfolgt. Hier ist eine frühzeitige und eindeutige Vorgabe durch die OECD und die nationalen Gesetzgeber unerlässlich.

In den anderen Fällen sollte klargestellt werden, ob die Domestic Top-up Tax für eine Geschäftseinheit nach den anerkannten Rechnungslegungsstandards der obersten Muttergesellschaft berechnet werden muss (so wohl Art. 10 Abs. 2 Satz 2 des Kompromissvorschlags) oder ob irgendein anerkannter Rechnungslegungsstandard für die Berechnung herangezogen werden kann, wie es der Wortlaut des Art. 10 Abs. 1 des Kompromissvorschlags suggeriert. Nach unserem Verständnis ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Einbeziehung in die Berechnung der Top-up Tax nach Art. 26 RL-E nur in den Fällen entfallen soll, in der die Domestic Top-up Tax nach den Rechnungslegungsstandards der obersten Muttergesellschaft berechnet wurde, nicht aber wenn ein anderer anerkannter Rechnungslegungsstandard herangezogen wurde. Die Befreiung von einer weiteren Einbeziehung in Art. 26 RL-E sollte in beiden Fällen Anwendung finden.

Nach Art. 10 Abs. 3 des Kompromissvorschlags verliert die Domestic Top-up Tax ihre Priorität gegenüber der Top-up Tax, die auf Ebene der obersten Muttergesellschaft zu zahlen ist, wenn

die Domestic Top-up Tax nicht innerhalb von vier Jahren gezahlt wurde. Es sollte klargestellt werden, dass sich dies auf die Domestic Top-up Tax bezieht, die von der Gesellschaft selbst ermittelt wurde und nicht auf Fälle, in denen die Domestic Top-up Tax im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung angepasst wird. Sofern hier Streit über die Höhe der Domestic Top-up Tax besteht, ist es nicht unwahrscheinlich, dass die (vollständige) Zahlung erst später als vier Jahre erfolgt (zumindest in Deutschland).

In Art. 10 Abs. 4 des Kompromissvorschlags sollte klargestellt werden, ob die Kommission die Domestic Top-up Tax eines jeden Mitgliedstaates, der eine solche einführt, inhaltlich überprüft. Sofern ein Mitgliedstaat einen Steuersatz von weniger als 15 % oder umfassende Steuerbegünstigungen aufweist, stellt sich zudem die Frage, ob eine Nichteinführung der Domestic Top-up Tax bei gleichzeitiger Umsetzung der Richtlinie und damit der Einführung einer anerkannten EER nicht grundsätzlich europarechtswidrig ist.

Anerkannte umgekehrte Ertragseinbeziehungsregelung (anerkannte UEER)

Nach Art. 11 Abs. 1 RL-E sollen alle Mitgliedstaaten sicherstellen, dass sie eine wirksame UEER implementiert haben, und im Falle, dass die oberste Muttergesellschaft nicht Gegenstand einer anerkannten EER oder ein ausgenommener Rechtsträger ist, sollen die Mitgliedstaaten eine entsprechende anteilige Top-up Tax erheben. Nach Art. 13 Abs. 3 würde die UEER in diesem Fall nicht auf solche Geschäftseinheiten Anwendung finden, deren Einkommen auf Ebene einer Intermediate Parent Entity Gegenstand einer anerkannten EER ist, so dass die UEER nur für das Einkommen der obersten Muttergesellschaft selbst zur Anwendung kommen würde (bzw. anderer nicht erfasster Geschäftseinheiten). Die Priorität der EER und der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer auf unteren Ebenen sollte ausdrücklich klargestellt werden, indem ausdrücklich auf Art. 13 Abs. 3 RL-E verwiesen wird bzw. ein entsprechender Wortlaut in Art. 11 RL-E aufgenommen werden.

Das gleiche gilt für Art. 12 Abs. 1 Satz 3 RL-E. Dem Wortlaut nach wäre die UEER in dem Fall, in dem die oberste Muttergesellschaft in einem niedrig besteuerten Staat ansässig ist, stets auf sämtliche Tochtergesellschaften und Betriebsstätten anzuwenden, wenn nicht der Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft eine qualifizierte EER anwendet. Auch hier sollte zur Vermeidung von Missverständnissen ein ausdrücklicher Verweis auf Art. 13 Abs. 3 RL-E erfolgen bzw. ein entsprechender Wortlaut in Art. 12 RL-E aufgenommen werden.

Art. 11 Abs. 2 des Kompromissvorschlags vom 12. März 2022 sieht vor, dass die UEER in den nachfolgenden Jahren erhoben werden kann, sofern sie in Form einer Betriebsausgabenabzugsbeschränkung erhoben wird und diese Beschränkung nicht dazu führt, dass die zugeordnete Top-up Tax mangels ausreichender Zahlen nicht in dem Jahr erhoben werden kann, für das die UEER Top-up Tax zugeordnet wurde. Da es sich bei der UEER um eine Ausnahme handeln sollte, die nur in den Fällen Anwendung findet, in denen keine anerkannte EER oder eine Domestic Top-up Tax zur Anwendung kommt und dem Grunde nach eine fremde Steuer von den Unternehmen erhoben wird (Auswirkung auf KPIs etc.), werden sich die Anwendungsfälle voraussichtlich in Grenzen halten. Da die Anwendung der Vorschriften jedoch eine nicht unerhebliche Komplexität für die Unternehmen bedeutet, sollte die zusätzliche (fremde) Steuerlast nach Wahl der Unternehmensgruppe grundsätzlich über 3–5 Jahre

gestreckt werden können, und zwar – aus Vereinfachungsgründen – in gleichbleibenden Beträgen.

Zudem sollte wie im OECD Kommentar vorgesehen (Kapitel 2 zu Art. 2.4.2, Tz. 56) gesetzlich klargestellt werden, dass die UEER-Steuerlast als fremde Steuer nicht Gegenstand einer Verzinsung (oder in anderen Staaten Strafzahlungen) sein kann.

Kapitel III: **Berechnung der maßgeblichen Erträge und Verluste**

Anpassungen zur Ermittlung des maßgeblichen Einkommens oder Verlusts (Art. 15)

Grundsätzlich begrüßt die Bundessteuerberaterkammer die Anknüpfung an den Gewinn oder Verlust, wie er sich nach den von der Richtlinie anerkannten Rechnungslegungsstandards (einschließlich des deutschen HGB) ergibt. Die Korrektur von Fair Value-Bewertungen ist dabei notwendig, um keinen Bruch mit dem Realisationsprinzip herbeizuführen.

Aus dem Grundsatz, keine unrealisierten Gewinne zu besteuern, was insbesondere beim Rückgriff auf den IFRS-Abschluss ausgeschlossen werden muss, und der notwendigen Bedingung, die Überleitungsrechnung praktikabel zu gestalten und die Anpassungen auf das notwendige Maß zu beschränken, ergibt sich ein Spannungsfeld. Verschärft wird diese Spannung durch die Bezugnahme auf den IFRS-Rechnungslegungsstandard als Maßstab für die Bestimmung, ob eine erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung (material competitive distortion) vorliegt. Damit wird der IFRS-Standard zum Goldstandard erhöht, an dem sich alle anderen anerkannten Rechnungslegungsstandards messen lassen müssen.

Erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkungen

In dem OECD Kommentar zur Säule 2 wird in Kapitel 3 Tz. 6 klargestellt, dass auf erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkungen nur dann abzustellen ist, wenn kein anerkannter Rechnungslegungsstandard verwendet wird. Andernfalls sind Differenzen zwischen einer IFRS-Rechnungslegung und einem anderen Rechnungslegungsstandard nicht zu ermitteln. Sprachlich ergibt sich eine solche Einschränkung derzeit nicht aus Art. 14 Abs. 6 RL-E und sollte klargestellt werden.

Es muss verhindert werden, dass Unternehmen parallel zu ihren gewählten Rechnungslegungsstandards einen IFRS-Abschluss erstellen müssen, um zu ermitteln, inwiefern es gravierende Abweichungen gibt.

Verrechnungspreiskorrekturen

In Art. 15 Abs. 4 RL-E werden Anpassungen beschrieben, die notwendig sind um sicherzustellen, dass Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen zu einem fremdüblichen Preis stattfinden. Im OECD Kommentar (Kapitel 3 Tz. 98 ff.) wird klargestellt, dass es zu solchen Anpassungen nur kommt, wenn die zu Grunde gelegten Preise für handelsrechtliche und steuerliche Zwecke auseinanderfallen. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Verrechnungspreise nach einer steuerlichen Außenprüfung angepasst werden. Es sollte in die Richtlinie aufgenommen werden, dass eine Verrechnungspreiskorrektur von Transaktionen, die sich

auf die Bestimmung des GloBE-Einkommens auswirken, nur in Abstimmung der hiervon betroffenen Staaten erfolgen darf, so dass es nicht zu einer unilateralen Anpassung kommt. Eine vergleichbare Regelung zu den Streitvermeidungsmechanismen bei Säule 1 sollte geprüft werden.

Sofern eine Verrechnungspreisanpassung in Abstimmung mit den anderen betroffenen Staaten erfolgt, sollte hieraus zwingend eine Bindungswirkung für die drei bis fünf nachfolgenden Jahre resultieren, wenn sich die Natur der untersuchten Transaktion nicht verändert hat.

Anerkennung des geprüften Abschlusses als Ausgangspunkt

Nur börsennotierte Unternehmen müssen einen IFRS-Konzernabschluss erstellen. Für Einzelabschlüsse und Konzernabschlüsse nicht börsennotierter Unternehmen besteht ein Wahlrecht, nach IFRS oder HGB zu bilanzieren. Dass nach IFRS bilanziert würde, ist dabei eine Ausnahme. Für steuerliche Zwecke erfolgt bislang keinerlei Rückgriff auf IFRS-Abschlüsse.

Werden Jahresabschlüsse als Ausgangspunkt verwendet, die nicht auf dem HGB beruhen, muss berücksichtigt werden, dass den Steuerabteilungen regelmäßig das Know How fehlt, um diese intensiv zu prüfen. Die Erstellung im Unternehmen sowie die Prüfung durch Wirtschaftsprüfungsunternehmen findet in der Regel außerhalb der Steuerabteilung statt. Steuerabteilungen üben lediglich eine Hilfsfunktion für bestimmte Steuerpositionen aus, die in den IFRS-Abschluss einfließen.

Die gleiche Situation ergibt sich vermutlich in der Verwaltung. Wir gehen davon aus, dass auch bei der Prüfung der Ermittlung des Einkommens für Zwecke der Mindestbesteuerung die Finanzverwaltung keine speziell in IFRS-Rechnungslegung ausgebildete Finanzbeamte einsetzen wird.

Der Richtlinienvorschlag sollte um die Klarstellung ergänzt werden, dass der geprüfte Abschluss und die in ihm enthaltenen Einzelabschlüsse, wie sie der Berechnung der EER bzw. der UEER zugrunde liegen, nicht mehr hinterfragt werden müssen und als feststehender Ausgangspunkt verwendet werden können.

Kapitel IV: **Ermittlung der angepassten erfassten Steuern**

Pensionsrückstellungen

Art. 15 Abs. 1 Buchst. h RL-E definiert „aufgelaufene Vorsorgeaufwendungen“ als „Differenz zwischen dem Betrag der in den bilanziellen Nettoerträgen oder -verlusten berücksichtigten Aufwendungen und den für das Geschäftsjahr geleisteten Beiträgen zu einem Pensionsfonds“. Gemäß Tz. 85 des Kommentars zu Art. 3.2.1 der Model Rules werden Pensionsverpflichtungen bei der Berechnung des GloBE-Gewinns oder -Verlusts in Höhe der Beiträge zu einem Pensionsfonds während des Geschäftsjahres als Aufwand berücksichtigt. Erfolgswirksame Zuführungen zu Pensionsrückstellungen müssten ebenfalls berücksichtigt werden.

Anpassung der latenten Steuern

Bei der Anpassung der latenten Steuern nach Art. 21 RL-E sollten Vereinfachungsregeln dergestalt zugelassen werden, dass bei Bilanzpositionen, die sich über die Zeit zwar auflösen, aber fortwährend auch neu gebildet werden müssen (z. B. Vorräte oder bestimmte Rückstellungen) nur die Bestandszuwächse oder Bestandsabnahmen (Saldenveränderungen) in die Berechnung eingehen, jedoch eine Einzelwertermittlung nicht erforderlich ist.

Fiktive latente Steuern für Verlustvorträge

Nach Art. 22 Abs. 5 RL-E soll das Wahlrecht, fiktive latente Steuern für Verlustvorträge bewertet mit dem Mindeststeuersatz anzusetzen, in der ersten GloBE-Steuererklärung ausgeübt werden. Aufgrund der großen Komplexität und der besonderen Herausforderungen, denen ein Unternehmen bei Abgabe der ersten Erklärung gegenübersteht, sollte das Wahlrecht innerhalb der ersten drei Jahre angepasst werden dürfen.

Hinzurechnungsbesteuerung

Die Deckelung der Berücksichtigung einer Hinzurechnungsbesteuerung in Art. 23 RL-E ist überschießend und führt zu einer Besteuerung, die regelmäßig weit über dem Mindeststeuersatz liegen wird. Die Unternehmen sind die Leidtragenden für den politischen Kompromiss, dass der UPE-Staat in solchen Fällen nicht auf seine Top-up Tax verzichten möchte. Statt einer Deckelung der Anrechnung, die auch nicht mit der Zielsetzung der globalen Mindestbesteuerung vereinbar ist, sollte insgesamt über die Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung durch Anpassung der ATAD II nachgedacht werden.

Anpassungen nach Einreichung der Ergänzungssteuererklärung

Art. 24 Abs.1 RL-E bestimmt, dass Anpassungen der erfassten Steuern für ein früheres Geschäftsjahr, die nach Einreichung der Ergänzungssteuererklärung erforderlich sind und die zu einer Steuererhöhung führen (z. B. aufgrund einer Betriebsprüfung), als eine Anpassung der erfassten Steuern in dem Geschäftsjahr behandelt werden, in dem die Anpassung vorgenommen wird. Tz. 120 zu Art. 4.6.1 der OECD Model Rules weist aber bereits darauf hin, dass eine solche Behandlung weniger zutreffend ist als eine rückwirkende Anpassung im früheren Geschäftsjahr, sie aber zu einer Vereinfachung führt. Da die verpflichtende Anpassung aber zu unangemessen hohen Ergänzungssteuern führen kann, sollte es dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden, auf diese Vereinfachung zu verzichten und eine periodengerechte Zuordnung vorzunehmen (Einführung eines Wahlrechts).

Konzerninternes Leasing

Bei der Berücksichtigung konzerninterner Leasingverträge sollte eine Vereinfachungsregel geschaffen werden. Bei Bilanzierung nach IFRS 16 erfolgt keine spiegelbildliche Abbildung bei Leasinggeber und -nehmer. Aus Vereinfachungsgründen sollte die spiegelbildliche Abbildung erlaubt sein (IAS 17).

Kapitel V: **Berechnung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer**

Carve-out

Nach Art. 27 Abs. 5 RL-E soll für die Bestimmung des 5 %-Ansatzes der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte auf den durchschnittlichen Wert des Vermögensgegenstandes pro Jahr geschaut werden und nicht auf den jeweiligen Abschreibungsbetrag. Demnach ist der Wert des zu berücksichtigenden Carve-outs höher, wenn ein Vermögensgegenstand mit einem geringeren Abschreibungsbetrag über einen längeren Zeitraum abgeschrieben wird.

Um zu berücksichtigen, dass nicht alle Unternehmen gleichmäßige Investitionskosten haben, sondern einige Unternehmen hohe Einmalinvestitionen tätigen (Strukturprojekte auch in niedrigbesteuerten Ländern), sollte ein nicht genutzter Carve-out-Betrag in Folgejahre vorgetragen werden können. Alternativ sollte ein Wahlrecht bestehen, die voraussichtlichen Carve-out-Beträge einheitlich in gleichbleibenden Beträgen über die Lebensdauer des Anlagevermögens nutzen zu können.

Des Weiteren sind die Ausnahmen in Art. 27 Abs. 7 RL-E für transparente Rechtsträger (Flow-through entities) nicht nachvollziehbar. Insbesondere stellt sich die Frage, wieso bei einer UPE in Form eines transparenten Rechtsträgers der Carve-out auf Mitarbeiter und Vermögensgegenstände im gleichen Staat begrenzt ist, während es eine solche Beschränkung nicht für intransparente UPEs gibt. Aus verfassungsrechtlicher Sicht bedarf diese Ungleichbehandlung einer Begründung.

Berücksichtigung von Organkreisen

Die Berechnung der maßgeblichen Einkommen und der angepassten erfassten Steuern sowie der Ergänzungssteuer einer Geschäftseinheit läuft für Organgesellschaften aufgrund der Gewinnabführung bzw. Einkommenszurechnung faktisch ins Leere. Um den Verwaltungsaufwand zu minimieren, sollte eine allgemeine Wahlmöglichkeit geschaffen werden, ertragsteuerliche Organkreise als eine Geschäftseinheit zu berücksichtigen.

De-minimis-Ausnahme

Die De-Minimis-Ausnahme in Erwägungsgrund 16/Art. 29 RL-E wird begrüßt. Die geschuldete Ergänzungssteuer einer Geschäftseinheit kann gem. Art. 29 RL-E mit null angegeben werden, wenn diese durchschnittlich maßgebliche Umsatzerlöse unter 10 Mio. € erzielt und die durchschnittlichen maßgeblichen Erträge unter 1 Mio. € liegen oder einen Verlust darstellen.

Diese Schwellenwerte sollten jedoch erhöht werden. Zudem sollte die Option bereits dann in Anspruch genommen werden können, wenn nur eines der beiden Kriterien erfüllt ist.

Für junge internationale Unternehmensgruppen sollte klargestellt werden, inwiefern Staaten, in denen die De-Minimis-Schwellen nicht überschritten werden, in der Berechnung der Anzahl der Staaten zu berücksichtigen sind.

Kapitel VI: **Sondervorschriften für Unternehmensumstrukturierungen und Holdingstrukturen**

Erleichterungen beim Zusammenschluss von Gruppen

Nach Art. 31 Abs. 2 und 3 RL-E soll bei einer Zusammenführung von Unternehmensgruppen oder der Übernahme einer Gesellschaft für die Bestimmung der relevanten Umsatzschwelle auf die zusammengefassten Umsätze der betroffenen Unternehmensgruppen abgestellt werden. Es wird also so getan, als ob die Unternehmensgruppen schon vor der Zusammenführung einen einheitlichen Umsatz erzielt hätten. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Zusammenführung von Unternehmensgruppen, insbesondere solche, die zu einer Überschreitung der relevanten Umsatzschwelle führen, regelmäßig groß angelegte Projekte sind, die das erwerbende Unternehmen meist monatelang befasst haben und bis zur Unterzeichnung des Kaufvertrages regelmäßig von großer Unsicherheit geprägt sind, sollte diese Phase nicht noch durch die zusätzliche Herausforderung belastet werden, die erforderlichen Systeme zur Erfassung der notwendigen Datenpunkte zur Erhebung etwaiger Top-up Taxes und Abgabe der Erklärungen belastet werden. Die Model Rules und der RL-Vorschlag sollten dahingehend angepasst werden, dass die Mindeststeuer erstmals für solche Jahre anzuwenden ist, in denen die neue Gruppe ein vollständiges Jahr zur erwerbenden Gruppe gehört (sofern die Schwelle nicht schon vor dem Merger überschritten war), und die Frist für die Abgabe der ersten Erklärung sollte auf 18 Monate verlängert werden.

Aus- und Beitritt von Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe (Art. 32 RL-E)

Bei der in Art. 32 Abs. 1 RL-E vorgesehenen einheitliche Einbeziehung von Gesellschaften, unabhängig davon, ob sie einem Wirtschaftsjahr ge- oder verkauft werden, sollte sichergestellt sein, dass eine Einheit nicht in zwei Unternehmensgruppen Gegenstand der Mindestbesteuerungsregelungen ist. Bei Einheiten, die in einem Staat ansässig sind, deren Steuer über dem Mindeststeuersatz liegt, sollte im Jahr der Akquisition zur Verwaltungsvereinfachung auf die Einbeziehung im ersten Jahr verzichtet werden.

Nach unserem Verständnis besteht ein Ungleichgewicht zwischen dem einbezogenen GloBE-Einkommen und dem anwendbaren Substance Carve-out nach Art. 32 Abs. 5 RL-E, der nur pro rata für das Jahr der Zugehörigkeit gewährt wird, und der vollständigen Einbeziehung aller Einkünfte nach Abs. 1. Hier sollte ein Gleichlauf herrschen.

Übertragung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (Art. 33 RL-E)

Aus dem Wortlaut des Art. 33 Abs. 1 Buchst. b) i. V. m. Abs. 4 geht nicht klar hervor, ob sich die Bezeichnung „subject-to-tax“ auf die grundsätzliche Steuerbarkeit (aber ggf. befreit nach einem Umwandlungsteuergesetz) oder auf eine tatsächliche Besteuerung eines Umwandlungsvorgangs bezieht. Es sollte klargestellt werden, dass Reorganisationen, die nach einem Umwandlungsteuergesetz privilegiert sind, auch bei Wahl eines Step-ups in der Handelsbilanz nicht zu zusätzlichen Einkünften für Zwecke der GloBE-Ermittlung einbezogen werden. Wir verstehen, dass dies das Ziel des Abs. 3 ist und unterstützen diese Vorgehensweise. Die

handelsrechtlichen Vorschriften erfüllen noch weitere Zwecke als „nur“ als Grundlage für die Erhebung einer globalen Mindeststeuer herangezogen zu werden, so dass man die Unternehmensgruppen in dieser Freiheit nicht einschränken sollte.

Joint Ventures

Joint Ventures ergeben sich regelmäßig in Bereichen, in denen Grundlagenforschung betrieben wird. Sie sind daher in einem Großteil der Fälle nicht profitabel, so dass sich nur selten die Frage stellen wird, ob sie überhaupt steuerbare Einkünfte verdienen, die selbst bei einer Stand-alone Basis zu GloBE Einkünften führt. Dennoch ist zu beachten, dass Joint Ventures oftmals in großen Summen staatliche Förderungen erhalten, die in dem jeweiligen Staat teilweise auch der Steuer unterliegen, teilweise aber – um den Effekt der steuerlichen Minderung nicht zu sehr zu belasten – einem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Eine Einbeziehung solcher niedrig besteuerten Einkünfte (also eigentlich Einbeziehung staatlicher Förderungen in die Top-up Tax) sollte ausgeschlossen werden, um Staaten nicht zu demotivieren, Forschung und Entwicklung in ihrem Land zu stärken. Wenn sich also tatsächlich zwei oder mehr Unternehmensgruppen zusammenschließen, um ein Joint Venture zu gründen, sollten diese Zusammenschlüsse von der Besteuerung insgesamt ausgenommen werden, ggf. begrenzt auf eine bestimmte Gewinnschwelle.

Kapitel VII:

Regelungen für Steuerneutralität und Ausschüttungssteuersysteme

Transparent besteuerte Gesellschaften

Bei der Ermittlung der effektiven Steuerlast müssen alle relevanten Ertragsteuern erfasst werden. Bei transparent besteuerten Gesellschaften müssen in Deutschland die Gewerbesteuer auf Ebene der Gesellschaft und die Einkommensteuer einschließlich evtl. Zuschlagsteuern der Gesellschafter berücksichtigt werden.

Zudem sollte in Art. 36 RL-E klargestellt werden, dass für den Nachweis, dass auf Ebene des Gesellschafters mit einer Steuerbelastung in Höhe der Mindeststeuer oder darüber erfolgt, ein systemischer Nachweis ausreichend ist, z. B. in Form einer Ansässigkeitsbescheinigung. Des Weiteren sollte von einer solchen Besteuerung auch ausgegangen werden, wenn die persönliche Steuerbelastung aufgrund von Verlustvorträgen Null ist, da die Aufzehrung der Verlustvorträge bei einem entsprechenden Steuersatz ebenfalls einen bestimmten „Steuerwert“ hat. Um einerseits die Privatsphäre von natürlichen Personen zu schützen, die an einer Personengesellschaft beteiligt sind, andererseits aber auch die Personengesellschaften vor einem erheblichen Verwaltungsaufwand (insbesondere vor dem Hintergrund von möglichen Sanktionen bei nicht rechtzeitiger Abgabe der GloBE-Erklärungen), sollte ein Abfragen der tatsächlichen Steuerbelastung ausgeschlossen werden.

Nach unserem Verständnis betrifft eine solche Verpflichtung ohnehin nur Personengesellschaften, die nicht originär gewerblich tätig sind und damit keine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne haben. Denn sobald eine Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft vorhanden ist, liegt das Besteuerungsrecht ohnehin bei diesem Staat, auch wenn es sich um einen Steuerausländer handelt, so dass ein weiterer Nachweis über die

steuerliche Belastung nicht notwendig ist – jeder Staat hat diese Informationen selbst verfügbar.

Kapitel VIII: **Verwaltungsvorschriften**

Erklärungspflichten, Optionen und Sanktionen

Kapitel 8 zu „Verwaltungsvorschriften“ verpflichtet Unternehmen zur Abgabe einer Ergänzungssteuererklärung und regelt die Bindungsdauern der Wahlrechte (nach Art. 2 Abs. 3, 15 Abs. 3, 15 Abs. 6, 15 Abs. 9, 40 Abs. 4 und 41 Abs. 5 sowie Art. 15 Abs. 7, 29 Abs. 1 und 38 Abs. 1 der Richtlinie). Die Mitgliedstaaten werden verpflichtet, „wirksame, verhältnismäßige und abschreckende“ Sanktionen zu erlassen. Diese betragen 5 % des Umsatzes der betreffenden Geschäftseinheit, die ihre Pflichten bei der Abgabe der Ergänzungssteuererklärung verletzt.

Die vorgesehenen Bindungsdauern erscheinen verhältnismäßig und ermöglichen eine hinreichende Flexibilität. Eine Strafbewehrung von Mitwirkungspflichten ist ebenfalls nicht unbekannt und mag sowohl erforderlich als auch akzeptabel sein. Mit 5 % des Umsatzes ist die Sanktionierung jedoch unangemessen hoch. Zudem sehen die nationalen Rechtsordnungen unterschiedliche Sanktionierungsansätze vor, sodass es den Mitgliedstaaten überlassen werden sollte, eine angemessene und systematisch stimmige Sanktionierung sicherzustellen, die in Einklang mit ihren nationalen Systemen stehen. Dies ist auch der grundsätzliche Ansatz in der OECD-Kommentierung zu Art. 8.1.6 und 8.1.8 und es ist zu begrüßen, dass dieser Ansatz in Art. 44 des Kompromissvorschlags vom 12. März 2022 aufgegriffen wurde.

In Erwägungsgrund 20 wird empfohlen, dass die Mitgliedstaaten wirksame Strafen zur Umsetzung der EER und der UEER einführen. Ausdrücklich hingewiesen wird auf die Informationsbeschaffung, um die UEER korrekt anwenden zu können. Bei der Einführung solcher Strafmaßnahmen sollte vorrangig darauf geachtet werden, dass die Informationen, die von der Unternehmensgruppe zu übermitteln sich, klar und eindeutig definiert werden, so dass nicht – wie derzeit in Betriebsprüfungen – die Anwendung der Strafmaßnahmen als Drohkulisse zur Durchsetzung von abweichenden Rechtspositionen verwendet wird. Vor diesem Hintergrund sollten klare Anforderungen und ein klarer Strafraum für jeden Verstoß definiert werden und ggf. eine Veröffentlichung und Überwachung der Anwendung dieser Strafmaßnahmen durch ein geeignetes Gremium, z. B. die OECD.

Es sollte im Rahmen des Erwägungsgrunds 20 auch klargestellt werden, in welchem Verhältnis die Beurteilung der Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung durch den Europäischen Rat (auf Vorschlag der Kommission) zu der Beurteilung durch die OECD steht und ob diese voneinander abweichen können. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass Drittstaaten nicht durch die Beurteilung durch den Rat gebunden sind, so dass eine einheitliche Beurteilung durch die OECD vorzugswürdig ist, um global einheitliche Regeln zu definieren und keine Sonderregelungen auf EU-Ebene zu schaffen, die zu weiterer Komplexität führen.

Erklärungspflichten (Art. 42 RL-E)

Die Informationspflichten des „Standardised information return“ erscheinen sehr weitreichend und erstrecken sich auch auf teilweise im Besitz befindliche Mutterunternehmen und Muttergesellschaften, die in einem Niedrigsteuerland ansässig sind. Diese Informationspflichten bedeuten nicht nur einen erheblichen Arbeitsaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und bewirken eine bisher nicht bekannte Transparenz. Eine erste Durchsicht dieser Informationspflichten zeigt aber, dass die Anforderungen notwendig erscheinen, um auf der nationalen Ebene die ETR, die Top-up Tax und die Verteilung der Top-up Tax ermitteln zu können. Das Konzept einer Delegation dieser Berichtspflichten auf die Muttergesellschaft oder einer anderen dazu bestimmten Gesellschaft sind im Hinblick auf CbCR nicht unbekannt und erscheinen praktikabel.

Eine andere als die Geschäftseinheit selbst darf die Erklärungsverpflichtungen einer Unternehmensgruppe erfüllen. Sofern diese Geschäftseinheit in einem anderen Staat ansässig ist, kann sie die Erklärungspflichten nur erfüllen, sofern eine entsprechende Vereinbarung (Competent Authority Agreement) mit diesem anderen Staat abgeschlossen wurde. Staaten, welche die globale Mindestbesteuerung einführen, sollten dementsprechend verpflichtet sein, umfassende Competent Authority Agreements abzuschließen. Andernfalls sollte die Abgabefrist für solche Erklärungspflichten um 12 Monate verlängert werden, um einerseits den zusätzlichen Aufwand, den das Unternehmen mit der zusätzlichen Abgabeverpflichtung hat, zu reflektieren und andererseits einen Anreiz für Staaten zu schaffen, solche Vereinbarungen einzugehen. Weitere Mechanismen, um den weitflächigen Abschluss solcher Vereinbarungen sicherzustellen, sollten erwogen werden, mindestens eine negative Beurteilung durch die OECD bei dem geplanten Peer Review.

Kapitel IX: **Übergangsbestimmungen**

Unternehmensgruppen in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit

In Art. 47 RL-E wird begrüßenswerterweise eine Ausnahme für junge internationale Unternehmensgruppen vorgesehen. Sie sollen in den ersten fünf Jahren, in denen sie international tätig sind, nicht von der globalen Mindestbesteuerung erfasst werden, solange sie nicht in mehr als sechs Staaten eine Geschäftseinheit haben.

Hier ist zum einen klarzustellen, ob im Rahmen der Säule 1 im Falle eines Besteuerungsrechts unter Säule 2 eine Geschäftseinheit in einem anderen Staat fingiert wird. Zum anderen sollte unabhängig davon überdacht werden, ob eine Begrenzung auf sechs Staaten die Wachstumsphase eines jungen, dynamischen Unternehmens nicht zu sehr beeinträchtigt (z. B. digitale Geschäftsmodelle), da der Aufwand der globalen Mindeststeuer mit so hohen Implementierungskosten verbunden ist, dass viele Unternehmen davon absehen werden, in den ersten Jahren in mehr Ländern aktiv zu werden. Dies kann die Entwicklung des Unternehmenswachstums und damit die Wirtschaft nachhaltig beeinträchtigen. Zudem gibt es für die Anzahl von sechs Staaten auch keine logische Erklärung. Es sollte auf eine Begrenzung der Staaten, in denen die Gruppe aktiv sein darf, verzichtet werden.

Eine solche Begrenzung der Anzahl der Staaten, in denen eine Unternehmensgruppe tätig ist, kann hingegen für das in Erwägungsgrund 14a des Kompromissvorschlags vom 12. März 2022 für Staaten vorgesehene Wahlrecht sinnvoll sein. Zu überlegen ist, ein solches Wahlrecht auch für Unternehmensgruppen einzuführen, die seit mehreren Jahren nicht in mehr als X Staaten, z. B. drei bis sechs Staaten, wirtschaftlich aktiv sind. Zumindest könnte erwogen werden, für solche Unternehmen ein erleichtertes Verfahren vorzusehen.

Auch ist klarzustellen, welche Folgen mit der Wahl eines Mitgliedstaates der Erleichterung nach Erwägungsgrund 14a verbunden sind. Hieraus sollte nicht folgen, dass die Unternehmensgruppe automatisch Gegenstand der UEER wird, wenn ihre oberste Muttergesellschaft in einem solchen Staat ansässig ist. Die Erleichterung der Verwaltung sollte nicht zu einem höheren Verwaltungsaufwand (Durchführung der UEER-Besteuerung) bei den betroffenen Unternehmensgruppen führen.