



Die globale Mindeststeuer – eine Gratwanderung zwischen fairer Besteuerung und Überadministration

Deborah Schanz | Ulrike Schramm*

Jahrhundertreform in der internationalen Besteuerung

Die Besteuerung multinationaler Konzerne erlebt derzeit eine Veränderung, die in Tageszeitungen gerne als „Jahrhundertreform“ beschrieben wird: Über 135 Staaten haben sich auf die Einführung einer weltweiten Mindeststeuer geeinigt. Erstmals in der Geschichte der Besteuerung erhalten Staaten das Recht, nach vereinbarten Regeln Gewinne, die in anderen Staaten entstanden sind, zu besteuern. Unter der Federführung der OECD entstand ein Kompromiss, der jedem Staat volle Freiheit bei der Ausgestaltung seiner Steuergesetze lässt, gleichzeitig aber für internationale Konzerne sicherstellt, dass jede Konzerneinheit – unabhängig davon, wo sie ansässig ist – mit mindestens 15% Steuern belastet und somit eine Angleichung der Wettbewerbsbedingungen garantiert wird. Der Mechanismus funktioniert wie folgt: Besteuert ein Land eine Konzerneinheit mit weniger als 15%, darf ein anderes Land – im Regelfall der Sitzstaat der obersten Muttergesellschaft – die entstandene Besteuerungslücke schließen, so dass für jede Konzerneinheit eine Mindestbesteuerung von 15% sichergestellt ist. Das gilt für Konzerne mit einem weltweiten Umsatz von mehr als 750 Mio. Euro.

Herausforderungen für Unternehmen

Obwohl die OECD, Finanzministerien und Unternehmen seit Jahren an der Reform arbeiten, werden ungelöste Probleme und zahlreiche Herausforderungen bei der Umsetzung teilweise erst heute klar. Denn solange es bei den groben Leitlinien noch keine Einigung gab, gab es auch noch keine Unternehmen, die die Umsetzung der sogenannten „Jahrhundertreform“ simulierten. In den vergangenen Monaten hat die OECD Modellregeln und

* Prof. Dr. Deborah Schanz | Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre | Ludwig-Maximilians-Universität München

Dr. Ulrike Schramm | Global Head of Tax | Continental AG

einen über 200seitigen Kommentar herausgebracht, um die Methodik der Mindeststeuer zu erläutern. Seitenlang ziehen sich allein die Definitionen der verwendeten Begriffe – oftmals Neuschöpfungen, die sowohl vom Wortlaut als auch von der Berechnung bisher im Steuerrecht der beteiligten Länder völlig unbekannt sind. Unternehmen und Beratungsgesellschaften versuchen sich nun an der Umsetzung der Regelungen. Und dafür bleibt ihnen wenig Zeit. Geht man von der erstmaligen Einführung der Mindeststeuer im Jahr 2024 aus, müssen die ersten Erklärungen zwar erst Mitte 2026 bei den Finanzbehörden eingereicht werden. Doch müssen Konzerne sich mit einer wesentlich engeren Zeitschiene auseinandersetzen, wenn sie insbesondere aufgrund einer Börsennotierung Quartalsabschlüsse veröffentlichen. Dann müssen sie bereits zum Ende des ersten Quartals des Jahres 2024 in der Lage sein, die Höhe der Mindeststeuer für alle Länder, in denen sie tätig sind, im Rahmen ihrer Rückstellungsbildung berechnen zu können. Und die Stolpersteine auf dem Weg dorthin sind vielfältig: Bedenkt man zum Beispiel, dass Konzerne mit mehreren hundert Gesellschaften bereits jetzt mit der Implementierung eines Berechnungskonzeptes für die Mindeststeuer beginnen müssen, geschieht dies zu einem Zeitpunkt, zu dem kein Land der Welt die derzeit vorliegenden Modellregeln in einen eigenen finalen Gesetzestext gegossen hat. Die Details zur Berechnung sowie zur Steuererhebung sind somit noch gänzlich unbekannt.

Abgesehen von der zeitlichen Komponente gibt es darüber hinaus zahlreiche rechtliche und prozessuale Herausforderungen. Neben der Tatsache, dass zusätzlich zu den OECD-Grundsatzregeln ein eigener EU-Richtlinienvorschlag existiert, ist zu erwarten, dass die nationalen Umsetzungsgesetze der einzelnen Länder sich im Detail voneinander unterscheiden werden. Weltweit tätige Konzerne müssen somit sicherstellen, dass alle lokalen Vorschriften hinsichtlich verfahrensrechtlicher Fragestellungen eingehalten werden und auch die Berechnung der Mindeststeuer selbst den jeweils nationalen Regelungen entspricht. Mit der Überführung der umfangreichen Modellregeln durch die einzelnen Staaten in nationales Recht ist es wahrscheinlich, dass ein ursprünglich zwischen den Staaten harmonisiertes Regelwerk in seine Einzelteile zerfällt. Der von der OECD gesetzte Rahmen wird bleiben. Die Details werden jedoch von vielen nationalen Besonderheiten geprägt sein, die Unternehmen bei der jeweils separaten Berechnung der Mindeststeuer je Land beachten müssen. Die in vielen Ländern bereits heute existierenden steuerlichen Hinzurechnungsvorschriften werden den Komplexitätsgrad in ihrem Zusammenspiel mit der Mindeststeuerberechnung weiter erhöhen.

Vierte Buchhaltungsebene erforderlich

Schaut man sich den eigentlichen Prozess der Ermittlung der Mindeststeuer an, ist Grundlage jeder Berechnung, dass alle dafür notwendigen Daten je Konzerneinheit als Ausgangsbasis zur Verfügung stehen. Eine erste Hürde ist bereits, dass die Anzahl der Konzerneinheiten, die für Zwecke der Mindestbesteuerung in die Berechnung einzubeziehen ist, bei vielen Konzernen oft größer sein wird als für den Konzernabschluss. Hinzu kommt, dass große Konzerne in der Regel nicht organisch gewachsen sind und ihre einzelnen Gesellschaften deshalb über eine Vielzahl von unterschiedlichen (noch nicht harmonisierten) IT-Systemen verfügen. Viele der

zur Berechnung der Mindeststeuer erforderlichen Daten sind somit nicht ohne weiteres auf Knopfdruck abrufbar. Für Zwecke der Aufstellung eines Konzernabschlusses bestehen natürlich etablierte Prozesse zur Generierung der dafür notwendigen Daten. Doch sind die Daten eben nur diejenigen, die für einen Konzernabschluss benötigt werden. Befasst man sich insbesondere mit Chapter 3 der OECD-Modellregeln etwas näher, wird daraus schnell ersichtlich, dass für viele Bilanz- und GuV-Positionen oft weitere Informationen für Mindestbesteuerungszwecke erforderlich sind, die nicht unmittelbar aus den vorhandenen IT-Systemen hervorgehen oder sich nicht aus anderen vorhandenen Rechenwerken, wie der lokalen Handels- oder Steuerbilanz, ableiten lassen. Da Konzerngesellschaften viele Daten lediglich zu Konsolidierungszwecken für ihre Konzernmutter aufbereiten, verfügen viele auch nicht über einen Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards, der nach dem OECD-Regelwerk eigentlich Ausgangsbasis für die Berechnung der Mindeststeuer ist. Erschwerend kommt hinzu, dass bei der Bereitstellung dieser Daten für den Konzernabschluss in Form von sogenannten ‚Reporting-Packages‘ oft bereits Konsolidierungsbuchungen auf Ebene der Tochtergesellschaft vorgenommen werden. Die Daten müssen mithin für Zwecke der Mindeststeuer neu analysiert und aufbereitet werden.

De facto bedeutet die Einführung der Mindeststeuer die Implementierung einer vierten Buchhaltungsebene: Neben der nationalen Handelsbilanz, der Bilanz gemäß internationalem Rechnungslegungsstandard und der Bilanz zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns muss nun auch eine Bilanz zur Berechnung der Mindeststeuer aufgestellt werden. Dies bedeutet nicht nur Mehrarbeit auf Unternehmensseite, sondern muss auch weltweit durch die Finanzverwaltungen geprüft werden.

Ein Novum: Internationale Rechnungslegung als Basis für die Besteuerung

Wieso muss die Berechnung der globalen Mindeststeuer so aufwendig sein? Wesentliche Ursache dafür ist, dass es kein einheitliches „Weltsteuersystem“ gibt. Stattdessen haben wir es weltweit mit knapp 200 Steuersystemen zu tun. Dabei ist die Grundidee der Gewinnbesteuerung zunächst sehr einfach: Eine Steuer auf Unternehmensgewinne wird stets mit der Formel „Steuersatz mal Gewinn“ berechnet. Die Ermittlung des Gewinns unterscheidet sich von Land zu Land. Der Gewinn ist keine per Naturgesetz festgelegte Größe; vielmehr legt jeder Staat selbst fest, nach welchen Regeln er bestimmt wird. Ein Land lässt beispielsweise eine lineare Abschreibung zu, bei der Kosten für Anlagevermögen gleichmäßig über die Nutzungsdauer verteilt werden und den Gewinn jährlich in gleichem Maße mindern; ein anderes Land möchte Anreize für umweltfreundliche Investitionen setzen und lässt bei solchen Investitionen z.B. eine Sofortabschreibung zu. Die Folge: Die Gewinnbegriffe verschiedener Länder weichen teils erheblich voneinander ab.

Dies wissend, einigten sich die mehr als 135 Staaten darauf, auf nationale Gewinnbegriffe bei der Ermittlung der globalen Mindeststeuer zu verzichten. Ein Ausweg aus dem Nebeneinander unterschiedlicher Steuersysteme wurde durch das Abstellen auf einen Gewinn gefunden, der auf Basis international anerkannter Rechnungslegungsstandards ermittelt

wird. Die OECD ging davon aus, dass die einzelnen Konzerneinheiten in den jeweiligen Ländern ohnehin zur Information ihrer Kapitalgeber Abschlüsse nach international anerkannten Rechnungslegungsstandards erstellen und diese Daten dann zu einem weltweiten Konzernabschluss konsolidiert werden. Auf den ersten Blick erscheint somit die Nutzung dieser Daten sehr vielversprechend: Es wird je Konzern ein einheitliches Rechnungssystem verwendet und die Daten liegen bereits auf Länderebene heruntergebrochen vor. Beides ist Voraussetzung für die Berechnung der globalen Mindeststeuer.

Auf den zweiten Blick führt der Umstand, dass die internationale Rechnungslegung als Informationsgrundlage für Kapitalgeber und nicht der Besteuerung dient, aus Sicht der Mindeststeuer dann aber doch zu einem großen Nachteil, denn die Zielsetzung einer Bilanzierung und Gewinnermittlung für Kapitalmarktzwecke unterscheidet sich teilweise erheblich von der für die Besteuerung. Die OECD hat sich deshalb mit den beteiligten Ländern auf massive Korrekturen zu einem nach internationalen Rechnungslegungsstandard ermittelten Gewinn geeinigt.

Zahlreiche Anpassungen an Rechnungslegungs-Gewinn notwendig

Diese Anpassungen sind vielfältig, und es würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen, diese auch nur ansatzweise zu erläutern. Allein in Bezug auf Chapter 3 der OECD-Modellregeln gibt es mehr als 20 mögliche Anpassungen an den nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften ermittelten Gewinn. Somit sei an dieser Stelle nur auf einige Beispiele verwiesen. Ein vermeintlich einfaches Beispiel stellen Dividenden dar. Diese sind meist innerhalb von Konzernen steuerfrei, da die Gewinne bereits auf Ebene der Tochterkapitalgesellschaft besteuert wurden. Aus demselben Grund werden sie auch von der Bemessungsgrundlage für Zwecke der Mindestbesteuerung ausgenommen. Aus den SAP-Systemen der Konzerneinheiten extrahierte Gewinne (die eben in der Praxis üblicher Weise nicht aus ‚Einzelabschlüssen‘ generiert werden) enthalten diese konzerninternen Dividenden ebenfalls nicht, da derzeit Hauptzweck dieser Daten die Erstellung eines konsolidierten Konzernabschlusses ist. Der erste Anschein, dass dies damit eine perfekte Ausgangsbasis für die Berechnung der Mindeststeuer ohne weiteren Anpassungsbedarf ist, täuscht jedoch. Zum einen sind keine Portfoliodividenden bei der Berechnung der Mindeststeuer ausgenommen, d.h. Dividenden bei Besitz von weniger als 10% der Anteile und einer Haltefrist von weniger als 12 Monaten. Zum anderen muss der für die Mindeststeuer zu berücksichtigende Steueraufwand eines Landes um alle etwaigen Quellensteuern und um andere mit den grundsätzlich steuerfreien Dividenden im Zusammenhang stehenden Steuern (z.B. gemäß § 8b (5) KStG) gemindert werden. Natürlich sind diese Informationen alle bekannt, doch in einem Konzern mit mehreren hundert Tochtergesellschaften müssen diese aufwendig zusammengetragen und mit dem Regelwerk abgeglichen werden.

Ein weiteres Beispiel für einen notwendigen Anpassungsbedarf stellen die Regelungen zu den konzerninternen Verrechnungspreisen dar. Diese haben sich insbesondere durch den zu den Modellregeln veröffentlichten, mehr als 200 Seiten dicken Kommentar konkretisiert, werfen jedoch bei

genauer Betrachtung noch zahlreiche Fragen auf. Zum Beispiel gilt jeder durch die Finanzverwaltung unilateral geänderte oder durch die lokale Gesetzgebung angewandte Verrechnungspreis per se als fremdvergleichskonform, so dass ein Konzern im Regelfall verpflichtet wird, den korrespondierenden Verrechnungspreis des (ausländischen) konzerninternen Vertragspartners ebenfalls zu korrigieren. Diese Korrektur könnte weiterhin dazu führen, dass eine unendliche Kette von Folgeänderungen innerhalb eines Konzerns vorzunehmen wäre. Ob diese Gegen- und Anschlusskorrekturen alle erforderlich sind, hängt u.a. davon ab, ob die konzerninternen Vertragspartner in sogenannten High-Tax- oder Low-Tax-Jurisdiktionen im Sinne der Mindeststeuer ansässig sind. Bei der hohen Anzahl von weltweiten Betriebsprüfungen, denen sich Konzerne gegenübersehen, bedeutet dies eine Vielzahl von komplexen Analysen und potentiellen nachträglichen Änderungen der Bemessungsgrundlage für die Mindeststeuer.

Zu erwähnen bleibt noch, dass neben permanenten Korrekturen noch zahlreiche temporäre Anpassungen an den nach internationalem Rechnungslegungsstandards ermittelten Gewinn vorzunehmen sind. Beispielfähig seien hier Pensionsrückstellungen zu nennen, da für Mindestbesteuerungszwecke nur die tatsächlichen Zahlungen an Pensionsfonds berücksichtigt werden dürfen und nicht, wie in Deutschland üblich, die gutachterlich unter Berücksichtigung von bestimmten Parametern ermittelten Werte. Neben der Tatsache, dass diese Daten zumindest für die Berechnung einer potentiellen Mindeststeuer in Deutschland (was eigentlich schon ein Widerspruch in sich sein dürfte) neu zusammengetragen werden müssen, birgt diese Korrektur das Risiko, dass sich in Ländern mit ähnlichen steuerlichen Bewertungsregeln durch den damit einhergehenden Anpassungsbedarf eine effektive Steuerquote von weniger als 15% ergibt, so dass es zur Erhebung der sogenannten Top-Up Tax, d.h. der zusätzlichen Steuererhebung zur Sicherstellung der Mindestbesteuerung, kommt. Obwohl es sich um eine temporäre Anpassung handelt, wird der Effekt aufgrund der Berechnungslogik der Mindeststeuer in den Folgejahren nicht notwendigerweise ausgeglichen, so dass eine Doppelbesteuerung für Zwecke der Mindestbesteuerung die Folge ist.

Diese zahlreichen permanenten und temporären Korrekturen führen dazu, dass die effektiven Steuersätze, die bisher nach einem internationalen Rechnungslegungsstandard ermittelt worden sind und derzeit den Unternehmen als Orientierung dienen, kein verlässlicher Indikator mehr sind, ob eine Mindeststeuer für ein bestimmtes Land zu zahlen ist oder nicht.

Dokumentationskosten könnten Steuerzahlungen übersteigen

Und dabei gingen viele Unternehmen und Finanzverwaltungen anfangs auf Basis dieser Steuersätze davon aus, dass 15% Steuern in der Großzahl der Länder ohnehin gezahlt werde und komplexe Berechnungen, umfangreiche Dokumentationen und damit verbundene Überprüfungen durch die Finanzverwaltung somit gar nicht notwendig wären. Dies führte sogar dazu, dass Unternehmen schlussfolgerten, dass die Mindeststeuer sie kaum belasten würde, da sie gemäß ihren ersten Abschätzungen nur in we-

nigen Einheiten zusätzliche Mindeststeuer zahlen müssten. Auch Finanzverwaltungen reagierten gelassen: Nur in einigen Niedrigsteuerländern müssten sie die Berechnung der Mindeststeuer überprüfen, denn sie wüssten, in welchen Ländern ohnehin höhere Steuern gezahlt würden. Doch nun ist die Zeit des Schätzens vorbei. Denn gemäß den veröffentlichten Modellregeln der OECD müssen die Mindeststeuerregeln auf Seiten der Unternehmen weltweit, d.h. in allen meist hunderten von Konzern-einheiten, gesetzeskonform angewandt und im Anschluss durch die Finanzverwaltungen überprüft werden, auch wenn die komplexe Berechnung in vielen Ländern zum Ergebnis führen wird, dass keine Mindeststeuer zu erheben ist. Daraus folgt, dass für viele Konzerne nicht die Mindeststeuer selbst zu einer Zusatzbelastung führt, sondern die damit verbundenen hohen Dokumentationskosten. Eine Belastung, die jedoch niemandem nützt, da sie für keinen Staat Steueraufkommen generiert, sondern nur weitere Kosten für die Überprüfung durch die Finanzverwaltung erzeugt.

Vereinfachungsvorschlag zur Beurteilung des Risikos der Niedrigbesteuerung

Dieses Missverhältnis wurde auch von der OECD erkannt, die sich nun mit beeindruckender Energie der Aufgabe stellt, die Praktikabilität der neuen Mindeststeuer zu analysieren und die hierfür an mehreren Ausnahme- und Vereinfachungsregelungen arbeitet. Den wohl weitreichendsten Vereinfachungsvorschlag haben Joachim Englisch, Cedric Döllefeld, Simon Harst, Felix Siegel und eine der Verfasserinnen dieses Beitrags, Deborah Schanz, von den Universitäten Münster und München in enger Abstimmung mit der OECD entwickelt (Döllefeld, Englisch, Harst, Schanz, Siegel 2021). Er hat das Ziel, das Risiko von Ländern zu beurteilen, dass in ihnen ansässige Unternehmen eine Steuerbelastung unterhalb von 15% erzielen können. Er wird in zwei Stufen durchgeführt, einem Ländertest und gegebenenfalls einem Unternehmenstest. Sorgen ein hoher Steuersatz und die Regeln zur Gewinnberechnung in einem Land für Steuerzahlungen über 15%, hätte der landesspezifische Test zum Ergebnis, dass zukünftig alle Unternehmenseinheiten in diesem Land von der Berechnung der Mindeststeuer befreit wären. Die zweite Stufe, der Unternehmenstest, wäre dann nicht mehr notwendig. Sowohl für Unternehmen als auch Finanzverwaltungen entfielen Bürokratiekosten. Nur in Niedrigsteuerländern müssten Unternehmenseinheiten weiterhin die vollständigen Berechnungen für die globale Mindeststeuer durchführen. Bei Vorliegen von wenigen Begünstigungen in einem Land würden diese durch den Ländertest als „red flags“ identifiziert.

Nur in diesen „red flag“-Fällen käme es zur zweiten Stufe, dem Unternehmenstest. In einer stark vereinfachten Steuerberechnung würden Unternehmen diese „red flags“ in bereits vorhandene Steuerberechnungen einbeziehen und könnten so nachweisen, wieviel Steuern sie zahlen. Bei einem effektiven Steuersatz von mindestens 15% auf Basis dieser sehr einfachen Berechnung würde keine Mindeststeuer erhoben. Nur bei einem vereinfachten Steuersatz unterhalb von 15% müsste eine vollständige Mindeststeuerberechnung erfolgen.

Die stark vereinfachte Gewinnberechnung könnte nicht nur bei der Prüfung der 15% herangezogen werden. Weitere Ansatzpunkte bieten sich an: Die Staatengemeinschaft hat sich darauf geeinigt, die Mindeststeuer erst ab einem Landesgewinn von 1 Mio. Euro zu erheben. Um das Unterschreiten der Grenze nachzuweisen, muss der Gewinn jedoch nach Mindeststeuerregeln ermittelt werden; der Bürokratieaufwand wäre damit genauso hoch wie bei Erhebung der Mindeststeuer selbst. Hier könnte die auf „red flags“ basierende Gewinnberechnung massive Vereinfachungen bringen. Ebenso gilt dies in Bezug auf Entwicklungsländer, deren Finanzverwaltungen nicht die Kapazität haben, um internationale Rechnungslegungsstandards und die aufwendigen Mindeststeuerberechnungen nachzuvollziehen. Zudem kündigen Staaten wie Irland, Großbritannien, Kanada und die Schweiz derzeit an, die komplexen Regeln auch als nationale Mindeststeuern einführen zu wollen, um sicherzustellen, dass die Steuerbelastung von 15% erreicht wird und es international zu keiner zusätzlichen Mindeststeuer kommen kann. Auch hier ließe sich unnötige Arbeit sparen, wenn diese Steuern auf Basis des Vereinfachungsvorschlags ermittelt würden.

Vereinfachung muss in politischen Prozess umgesetzt werden

Die Idee für eine praktikable Mindeststeuer ist also da und wird insbesondere auf Unternehmensseite sehr begrüßt, da sowohl die Berechnung als auch die Dokumentation sich auf die wirklichen Niedrigsteuerländer konzentrieren könnte. Die Vereinfachung erlaubt zudem die Umsetzung der politischen Ziele, international eine Mindeststeuer von 15% zu garantieren, ohne weltweit Unternehmen und Finanzverwaltungen zu lähmen und das neu erzielte Steueraufkommen durch Bürokratiekosten gleich wieder aufzuzehren. Nun ist es wichtig, dass die Vereinfachungen im politischen Prozess verbindlich umgesetzt werden. Dies gilt nicht nur auf Ebene der OECD, sondern auch für die Europäische Union, die mit ihrem Richtlinien-vorschlag die internationale Staatengemeinschaft derzeit zu überholen versucht.

Literatur

Döllefeld, C., J. Englisch, S. Harst, D. Schanz, F. Siegel. 2021. Tax Administrative Guidance: A Proposal for Simplifying Pillar Two. TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series No. 70. [online] <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3984349>.