

Europäische Kommission
GD TAXUD, Referat D1
1049 Brüssel
Belgien

Einreichung über die Homepage der Europäischen Kommission

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49(0)211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49(0)211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 24.01.2024
703

Unternehmen in Europa: ein Rahmen für die Unternehmensbesteuerung (BEFIT)
Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT) – COM(2023) 532

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) nimmt gerne die Gelegenheit wahr, Stellung zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT) – COM(2023) 532 zu nehmen.

Das IDW ist ein eingetragener Verein, der die Fachgebiete der Wirtschaftsprüfer sowie die Weiterentwicklung des Berufsbilds fördert und unterstützt. Das IDW repräsentiert über 11.000 Wirtschaftsprüfer – dies entspricht ungefähr 80 % aller Wirtschaftsprüfer in Deutschland, die sich mit der Mitgliedschaft verpflichten,

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/6 zum Schreiben vom 24.01.2024 an die Europäische Kommission

sich Anforderungen zu stellen, die zum Teil über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen. Das IDW setzt sich u.a. für Steuerehrlichkeit ein. Zur Steuerehrlichkeit gehört die Einhaltung bestehender Normen nach Wortlaut, Sinn und Willen des Gesetzgebers. Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer sind in der Rolle als Berater in steuerlichen Angelegenheiten unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege und tragen zu einem konstruktiven Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung bei.

Das IDW begrüßt die prioritären Ziele der Europäischen Kommission im Bereich der Besteuerung, die in der Förderung eines fairen und nachhaltigen Wachstums und der Gewährleistung einer effektiven Besteuerung bestehen. Zudem befürwortet das IDW ausdrücklich die Zielsetzung der Europäischen Kommission, schädliche Formen des Steuerwettbewerbs zu bekämpfen. Das IDW unterstützt auch die konkreten Ziele des Richtlinienvorschlags, die steuerlichen Vorschriften für Unternehmen in der EU zu vereinfachen, die steuerlichen Befolgungskosten zu senken sowie das Wachstum und Investitionen in der EU zu fördern. Begrüßenswert ist zudem das Ziel, Verzerrungen, die Unternehmensentscheidungen beeinflussen, abzubauen und gleiche Wettbewerbsbedingungen herzustellen. Vor diesem Hintergrund möchten wir folgende Anregungen im Rahmen der Stellungnahme zum Entwurf der Richtlinie einbringen:

In der steuerwissenschaftlichen Literatur wird bestätigt, dass die Einführung einer gemeinsamen steuerlichen Bemessungsgrundlage zu einer Steigerung der Effizienz und Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Steuersysteme führen kann. Mit Einführung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage würden wesentliche steuerliche Hindernisse und Anreize sowie Möglichkeiten zu unerwünschten Steuergestaltungen innerhalb des europäischen Binnenmarkts beseitigt. Es wird jedoch auch darauf hingewiesen, dass mit einem Übergang auf eine formelhafte Gewinnaufteilung nicht zwingend ein (ggf. politisch unerwünschter) Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedsstaaten verhindert werden würde. Vielmehr könnte sich dieser auf diejenigen Faktoren verlagern, die zur Aufteilung der Bemessungsgrundlage Berücksichtigung finden. Entsprechendes könnte auch für die im Richtlinienentwurf vorgesehenen zusätzlichen Berichtungen im Anschluss an die Aufteilung der Bemessungsgrundlage (Art. 48 Abs. 2 RL-Entwurf) gelten.

Weiterhin ist eine Reduktion der Befolgungskosten und damit Steigerung der Effizienz des europäischen Steuersystems nicht unabhängig von Wechselwirkungen mit bereits implementierten (Missbrauchsvermeidungs-)Vorschriften, beispielsweise der Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), der Directive on Administrative Cooperation (DAC) oder der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf

Seite 3/6 zum Schreiben vom 24.01.2024 an die Europäische Kommission

die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen („PCbCR“), zu beurteilen. Die genannten, bereits implementierten Regelungen sollen u.a. unerwünschten Auswirkungen einer fehlenden Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern (z.B. Praktiken zur Gewinnverlagerung) *symptomatisch* entgegenwirken. Sie führen aber zu einer erhöhten Komplexität der jeweiligen nationalen Steuersysteme und damit sowohl zu hohen Befolgungskosten auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch zu einem Mehraufwand auf Seiten der Steuerverwaltungen. Sofern mit Einführung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage und formelhafter Gewinnaufteilung eine Gewinnverlagerung vermieden werden soll, müsste zum Zwecke des Bürokratieabbaus geprüft werden, welche bereits implementierten, dann aber nicht mehr erforderlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften abgeschafft werden können. Eine Überforderung der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung durch ein Nebeneinander von hoch komplexen Regelungen mit überlappenden Zielsetzungen sollte dringend vermieden werden. Begrüßenswert ist daher die Integration der in der ATAD-Richtlinie vorgesehenen Zinsschranke in die Bestimmungen zur Ermittlung des vorläufigen steuerlichen Ergebnisses (Art. 13 des RL-Entwurfs).

Im Hinblick auf das Zusammenspiel mit der globalen Mindeststeuer („Pillar Two“) des OECD-BEPS-Projekts, dessen Umsetzung in der Europäischen Union mit der Richtlinie (EU) 2022/2523 vom 14.12.2022 beschlossen wurde, möchten wir anmerken, dass es das Ziel sein sollte, potenzielle Synergieeffekte bei Ermittlung des relevanten steuerlichen Gewinns zu nutzen. Ein Nebeneinander verschiedener Regelungen würde das Ziel der Verringerung der Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen konterkarieren. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund der hohen zusätzlichen Deklarationskosten – es wird erwartet, dass die globale Mindeststeuer allein in Deutschland zu knapp 100 Mio. EUR laufenden Kosten sowie Einmalkosten von rd. 319 Mio. EUR führen wird (vgl. Spengel et al., in: Der Betrieb (2023), Beilage 01 zu Heft Nr. 01-02, S. 2). Vor dem Hintergrund der Entscheidung zur Umsetzung der internationalen Mindestbesteuerung in der Europäischen Union kann eine weitgehende Anlehnung der Regeln zur Ermittlung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage an die durch die Richtlinie (EU) 2022/2553 vorgesehenen Regelungen zur Ermittlung des sog. GloBE Einkommens damit hinsichtlich der angestrebten Reduktion der Befolgungskosten nur als folgerichtig angesehen werden.

Zu beachten ist jedoch die grundsätzliche Diskussion darüber, ob eine Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch Hinzurechnungen und Kürzungen ausgehend von bilanziellen Nettoerträgen oder -verlusten i.S.v. Art. 3

Seite 4/6 zum Schreiben vom 24.01.2024 an die Europäische Kommission

Nr. 12 RL-Entwurf (sog. „Handelsbilanz II“) aus konzeptioneller Sicht überzeugend ist.

Die in Abschnitt 3 des RL-Entwurfs formulierten gemeinsamen Regeln für die steuerliche Abschreibung sind hinsichtlich der Vereinfachungen und damit reduzierten Befolgungskosten positiv zu bewerten. Dies gilt beispielsweise für die geplante Regelung, Sachanlagen mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von unter 5.000 EUR sofort aufwandswirksam abzuschreiben.

Zu bedenken ist, dass eine nach den Regeln der Europäischen Union verankerte harmonisierte steuerliche Bemessungsgrundlage nach Einführung nur einstimmig geändert werden könnte. Änderungen der Berechnung der Bemessungsgrundlage, z.B. hinsichtlich von Abschreibungs- oder Bewertungsregeln, wären damit nur eingeschränkt möglich. Ob diese Mittel dann weiterhin in Krisensituationen als wichtige, kurzfristige Instrumente der Konjunktur- und Wirtschaftspolitik oder zu Lenkungszwecken zur Verfügung stehen, kann vor dem Hintergrund der Erfahrungen aus der Vergangenheit bezweifelt werden. Zudem ist kritisch zu sehen, dass die Anknüpfung der Besteuerung an einen nach Grundsätzen der externen Rechnungslegung ermittelten Gewinn zu Fehlanreizen führen kann. Die für Investoren wichtige Informationsfunktion der externen Rechnungslegung kann durch Orientierung an steuerlichen Zielen erheblich beeinträchtigt werden. Dies gilt umso mehr, als dass nach dem RL-Entwurf – was mit Blick auf die damit verbundene Komplexitätsreduktion auch begrüßenswert ist – möglichst wenige Anpassungen an den Aussagen der externen Rechnungslegung zum Zwecke der Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlage vorgenommen werden sollen.

Zum Anwendungsbereich des RL-Entwurfs regen wir an, diesen rechtsformneutral auszugestalten. Die Regelungen in Art. 2 des RL-Entwurfs sehen eine Anwendbarkeit nur für Unternehmen vor, bei denen es sich um eine in Anhang I genannte (Kapital-)Gesellschaft handelt, welche einer in Anhang II genannten Körperschaftsteuer unterliegt. Die Zielsetzungen, Verzerrungen zwischen den unterschiedlichen Rechtsformen, die Unternehmensentscheidungen beeinflussen, abzubauen und gleiche Wettbewerbsbedingungen herzustellen, sind mit den vorgesehenen Regelungen nicht vereinbar.

Wir regen zudem an, die Ausgestaltung der Übergangsregel für die Zurechnung (Art. 45 Abs. 2 des RL-Entwurfs) kritisch zu prüfen. In der derzeitigen Ausgestaltung ergeben sich für den Fall, dass das zu versteuernde Ergebnis eines Mitglieds der BEFIT-Gruppe sowohl in der betrachteten Periode als auch der für die Durchschnittsbildung relevanten Perioden negativ ist, augenscheinlich nicht gewollte Wirkungen. Diese resultieren aus der Begrenzung des festgesetzten

Seite 5/6 zum Schreiben vom 24.01.2024 an die Europäische Kommission

prozentualen Anteils dieses Gruppenmitglieds auf 0 % in Kombination mit der Berücksichtigung des negativen Ergebnisses im Nenner der Formel für die Referenzzurechnung.

Dies wird durch folgendes Beispiel verdeutlicht:

Geschäfts- jahr	zu versteuerndes Ergebnis in Geldeinheiten (GE)			
	Mitglied 1	Mitglied 2	Mitglied 3	BEFIT Gruppe
1 bis 3	100	-30	50	120
4	100	-30	50	120

Berechnung der Referenzzurechnung für Periode 4:

$$\text{Referenzzurechnung}_{\text{Mitglied 1}} = \frac{100 \text{ GE}}{120 \text{ GE}} \times 100 = 83,33 \%$$

$$\text{Referenzzurechnung}_{\text{Mitglied 2}} = 0 \%$$

$$\text{Referenzzurechnung}_{\text{Mitglied 3}} = \frac{50 \text{ GE}}{120 \text{ GE}} \times 100 = 41,66 \%$$

Durch die Festsetzung des prozentualen Anteils von Gruppenmitglied 2 auf 0 % (Art. 45 Abs. 2 RL-Entwurf) werden insgesamt 125 % des zu versteuernden Ergebnisses verteilt (Summe der Referenzzurechnungen).

Berechnung der zugerechneten Bemessungsgrundlage (BMG) für Periode 4 (Art. 45 Abs. 1 RL-Entwurf):

$$\text{BMG}_{\text{Mitglied 1}} = 83,33 \% \times 120 \text{ GE} = 100 \text{ GE}$$

$$\text{BMG}_{\text{Mitglied 2}} = 0 \% \times 120 \text{ GE} = 0 \text{ GE}$$

$$\text{BMG}_{\text{Mitglied 3}} = 41,66 \% \times 120 \text{ GE} = 50 \text{ GE}$$

Die von Gruppenmitglied 2 erzielten Verluste in Höhe von 30 GE werden damit faktisch nicht berücksichtigt, sodass die Summe der zugerechneten Bemessungsgrundlagen 150 GE für die Periode 4 beträgt. Dieses Ergebnis entspricht nicht der formulierten Zielsetzung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung.

Zudem möchten wir darauf hinweisen, dass die vorgesehene Frist von vier Monaten zur Abgabe der BEFIT-Erklärungen (Art. 57 RL-Entwurf) deutlich zu kurz erscheint. Wir regen an, diese auf zwölf Monate zu verlängern. Im Hinblick auf die Regelungen zum Geschäftsjahr (Art. 55 Abs. 1 RL-Entwurf) geben wir zu

Seite 6/6 zum Schreiben vom 24.01.2024 an die Europäische Kommission

bedenken, dass eine zwangsweise, rein steuerinduzierte Umstellung auf „das-selbe“ Geschäftsjahr innerhalb einer BEFIT-Gruppe – insbesondere bei Erstanwendung und auch im Fall von Unternehmenserwerben – zu massiven Folgekosten für die Unternehmen sowie zu anderen geschäftspolitischen Hürden bei den betroffenen Unternehmen führen kann.

In der Gesamtschau gegeben wir zu bedenken, dass die in den Anwendungsbereich der Initiative fallenden Unternehmensgruppen derzeit mit den Herausforderungen der Einführung der internationalen Mindeststeuer (“Pillar Two“) konfrontiert sind. Gerade da das Ziel der Initiative auch in der Reduzierung von Befolgungskosten durch Komplexitätsreduktion besteht, sollte eine drohende Überforderung der Steuerpflichtigen und auch der Finanzverwaltungen vermieden werden. Vor diesem Hintergrund regen wir an, die Einführung einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage auf Basis des RL-Entwurfs zeitlich zu verschieben. Dies würde u.a. auch ermöglichen, Umsetzungsschwierigkeiten, die bei der Einführung der internationalen Mindestbesteuerung auftreten, zu berücksichtigen.

Für eine zeitlich verzögerte Einführung einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage spricht zudem, dass auch auf nationaler Ebene flankierende Maßnahmen vorgesehen werden müssten. Das gilt beispielsweise im Hinblick auf die deutsche Gewerbesteuer, aber auch grundsätzlich in Bezug darauf, dass nicht nur in den Anwendungsbereich der BEFIT-RL fallende Unternehmen von dort vorgesehenen Vereinfachungen, z.B. zur Sofortabschreibung von bestimmten Sachanlagen, profitieren dürfen. Solche Vereinfachungen sollten vor dem Hintergrund der angestrebten Wettbewerbsgleichheit auch von den nationalen Gesetzgebern für solche Unternehmen geschaffen werden, die nicht in den Anwendungsbereich der BEFIT-RL fallen.

Wir sind dankbar, wenn Sie unsere Anmerkungen in den weiteren Beratungen berücksichtigen. Gerne erläutern wir unsere Hinweise auch im Rahmen eines persönlichen Gesprächs. Für Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax