

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

**E-Mail**

Unser Zeichen: Fi/We  
Tel.: +49 30 240087-60  
Fax: +49 30 240087-77  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

21. April 2023

## **Stellungnahme zum Diskussionsentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum o. g. Entwurf Stellung zu nehmen, und nehmen diese gern wahr.

Die internationale Einigung auf die Mindeststeuer bedeutet einen Meilenstein in der Steuerpolitik, der kaum hoch genug einzuschätzen ist. Trotz der umfangreichen Vorarbeiten birgt die praktische Umsetzung aber noch zahlreiche Schwierigkeiten und offene Fragen in sich. Sowohl die Unternehmen wie auch die Finanzverwaltungen stehen vor großen Herausforderungen. Vor diesem Hintergrund begrüßen wir jede Möglichkeit zum gegenseitigen Austausch und zur Diskussion. Bevor wir anliegend auf aus unserer Sicht wichtige Einzelfragen eingehen, möchten wir an dieser Stelle kurz einige grundsätzliche Aspekte ansprechen.

Wir plädieren bei der Umsetzung der Mindestbesteuerung für ein kooperatives Vorgehen von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen. Dies bedeutet, dass die Bemühungen, ein sehr komplexes Regelwerk einzuführen und umzusetzen, in der Art gewürdigt werden sollten, dass in der Anfangsphase vorkommende Fehler nachsichtig behandelt werden. Sanktionen in Form von Bußgeldern sollten entweder ganz ausgesetzt oder nur mild ausgestaltet werden. Strafrechtliche Folgen sollten ebenfalls unterbleiben, wenn erst im Nachhinein klar wird, dass zu Beginn noch offene Fragen falsch beantwortet wurden, eine Entscheidung aber nötig war, um die erforderlichen Berechnungen durchzuführen und eine Steuererklärung überhaupt abgeben zu können.

Neu am vorliegenden Gesetz ist auch, dass es eng an das OECD-Regelwerk anknüpft und insbesondere auch Vereinfachungen im Rahmen der sog. Administrative Guidance ins deutsche Recht überführt. Diese enge Anknüpfung ist wichtig, um eine internationale abgestimmte und einheitliche Vorgehensweise zu erreichen und im Zeitablauf auch zu erhalten. Es muss daher sichergestellt werden, dass weitere Veränderungen beim OECD-Regelwerk (wie Model Rules, Commentary, Examples, Administrative Guidance), insbesondere auch Vereinfachungsregeln, auch später wieder in Deutschland umgesetzt werden. Einer späteren Rechtsentwicklung auf OECD-Ebene soll auch der dynamische Verweis in § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG-E Rechnung tragen; ein solcher ist aber – auch wenn er punktuell nur auf Betriebsstättenfälle

beschränkt ist – verfassungsrechtlich bedenklich (Parlamentsvorbehalt, § 80 GG). Auch Änderungen an der EU-Richtlinie können erforderlich werden. Deutschland muss die weiteren Entwicklungen sowohl auf OECD- als auch auf europäischer Ebene genau verfolgen und sich für notwendige Anpassungen einsetzen. Hier sollte Deutschland sein politisches Gewicht auch für mögliche Vereinfachungen – etwa bei der Nachverfolgung der latenten Steuern oder der Vorschläge wie sie im Rahmen des White-listing von Staaten diskutiert werden, deren Besteuerung zweifelsfrei über der Mindeststeuerschwelle von 15 % liegen – in die Waagschale legen.

Schließlich halten wir es für wünschenswert, dass die Befassung mit der neuen Materie nicht durch unklare Begrifflichkeiten erschwert wird. So wird im vorliegenden Entwurf teilweise auf steuerrechtliche, teilweise aber auch auf andere Terminologien zurückgegriffen. Beispiele dafür finden Sie in der Vorbemerkung der Stellungnahme angeführt. Der Entwurf sollte in dieser Hinsicht noch einmal kritisch durchgesehen und die Begrifflichkeiten sollten überprüft und ggf. soweit wie möglich vereinheitlicht werden.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen finden Sie anliegend ohne Anspruch auf Vollständigkeit. Auch eine Stellungnahmefrist von etwa vier Wochen ist bei einem Vorhaben von einer derartigen Komplexität wie der Mindeststeuer sehr knapp bemessen. Weitere Punkte werden wir ggf. nachreichen. Zudem weisen wir darauf hin, dass eine Komplexitätsreduktion in den bereits geltenden Steuergesetzen mehr als wünschenswert wäre und zügig in den Blick genommen werden sollte.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer  
Referatsleiterin

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zum Diskussionsentwurf zum  
Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz  
(MinBestRL-UmsG)**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

21. April 2023

### Vorbemerkung

Mit dem Gesetz für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (sog. Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz, nachfolgend: MinBestRL-UmsG) sollen die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 bzw. die internationalen Vereinbarungen zur Säule 2 der sog. Zwei-Säulen-Lösung umgesetzt werden. Dies erfolgt, indem das MinStG-E als neuer Regelungskreis geschaffen wird. Dieser neue Regelungskreis soll explizit von der Körperschaftbesteuerung, den dort verwendeten steuerlichen Terminologien und der Veranlagungsform abweichen.

Dieser Ansatz wird jedoch nicht stringent durch das Gesetz gezogen. Dies zeigt sich dadurch, dass Begriffe an einer Stelle neudefiniert werden, bei denen es sich um bereits in anderen Gesetzbüchern gefestigte Begriffe handelt. Beispielsweise wird der Begriff „Inland“ in § 7 Abs. 12 MinStG-E weiter gefasst als die Begriffe „Inland“ i. S. d. § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG bzw. § 1 Abs. 3 KStG, ohne auf diese explizit zurückzugreifen. Demgegenüber wird an anderer Stelle bewusst auf Begriffe des bestehenden Rechts, insbesondere auf das Körperschaftsteuerrecht, zurückgegriffen und erweitert. Beispielsweise wird für die Definition des Begriffs „Non-Profit-Organisation“ gem. § 7 Abs. 22 Satz 1 MinStG-E an das bestehende Recht i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG angeknüpft und gem. § 7 Abs. 22 Satz 2 MinStG-E erweitert. Zudem wird an weiterer Stelle auf steuerrechtliche Terminologien lediglich zurückgegriffen. Dies erfolgt beispielsweise in § 16 Abs. 1 MinStG-E und beim Rückgriff auf den Fremdvergleichsgrundsatz i. S. d. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG.

Darüber hinaus wird zwar nicht auf bisherige steuerliche Terminologien zurückgegriffen, jedoch auf bestehende Terminologien anderer Rechtskreise, insbesondere des Handelsrechts. Dies fällt insbesondere aufgrund der Verwendung des handelsrechtlichen Begriffs „Vermögenswert“ auf. In der steuerrechtlichen Terminologie wird stattdessen der Begriff „Wirtschaftsgut“ verwendet. Dies widerspricht u. E. juristischen Grundsätzen, insbesondere dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung.

Grundsätzlich ist der Ansatz eines eigenständigen Regelungskreises zu begrüßen, um diesen insbesondere von der bisherigen Körperschaftsbesteuerung abzuheben. Jedoch sollte das MinStG-E dennoch in das bisherige Steuerrecht eingebettet werden. Dies sollte u. E. insbesondere dadurch geschehen, dass grundlegende steuerrechtliche Terminologien verwendet werden und insbesondere keine Terminologien anderer Rechtsgebiete aufgegriffen werden. Dies dient auch dem besseren Verständnis des MinStG-E. Auch vor dem Hintergrund des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen sollte die Einführung neuer Begrifflichkeiten bzw. die Einführung neuer Definitionen von Begrifflichkeiten sorgfältig bedacht werden. Beispielsweise führt der genannte Gesetzentwurf auch

den Begriff des „Steuerhoheitsgebiets“ entsprechend dem Begriff gem. § 7 Abs. 29 MinStG ein, jedoch mit einer anderen Definition.

## **Teil 1: Allgemeine Vorschriften**

### Zu §§ 1 und 3 MinStG-E

Deutsche Geschäftseinheiten unterliegen nach § 1 MinStG-E der Mindeststeuer. Zudem werden diese Geschäftseinheiten zu einer sog. Mindeststeuergruppe zusammengefasst (§ 3 Abs. 1 MinStG-E). Die Primärerergänzungssteuer dieser Geschäftseinheiten werden dem Gruppenträger zugerechnet (§ 3 Abs. 1 MinStG-E) und von diesem geschuldet (§ 3 Abs. 3 MinStG-E). Demnach ist allein der Gruppenträger Steuerschuldner. Was gilt jedoch, wenn in Deutschland neben dem Gruppenträger noch in Teileigentum stehende Muttergesellschaften vorhanden sind, die wiederum im Ausland belegene niedrigbesteuerte Tochtergesellschaften halten?

Die Berechnung der Mindeststeuer wird in Teil 2 des Entwurfs geregelt. Nach § 8 Abs. 1 und Abs. 3 MinStG-E entstehen für den Gruppenträger und für die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft Ergänzungssteuerbeträge. In der Begründung zu § 8 MinStG-E, S.111, wird dazu explizit ausgeführt, dass die oberste Muttergesellschaft eine Ergänzungssteuer ausschließlich in Höhe des ihr zurechenbaren Anteils an der niedrigbesteuerten Gesellschaft schuldet. Der Ergänzungssteuerbetrag für den Gruppenträger wird dann ggf. zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nach § 10 MinStG-E auf Null reduziert. Wie ist dieser Widerspruch zu § 3 Abs. 3 MinStG-E zu lösen?

#### Beispiel:

Ein deutscher Gruppenträger ist zu 50 % an einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft mit ebenfalls Sitz in Deutschland beteiligt. Und diese wiederum ist zu 100 % an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit im Ausland beteiligt. Dies bedeutet, dass der Gruppenträger in diesem Fall jene 50 % der Ergänzungssteuer trägt, die eigentlich von den Dritten, die an der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft beteiligt sind, zu tragen wäre.

Ein solches Ergebnis mag im Interesse einer Vereinfachung der Steuererhebung liegen (Single point of contact). Es widerspricht u. E. aber den deutschen Besteuerungsgrundsätzen (wie Leistungsfähigkeitsprinzip) und dem Subjektsteuercharakter einer Körperschaftsteuer, dass eine Steuerschuldnerschaft begründet wird, wo nach dem Konzept des Gesetzes (Top-down-Ansatz) keine Steuer entstehen sollte.

Zu lösen wäre dieses Problem allenfalls darüber, dass konzernintern Ausgleichzahlungen geleistet würden. Zivilrechtlich stellt sich allerdings die Fragen, ob oder wie ein von der Muttergesellschaft gestellter Ausgleichsanspruch gegenüber konzernfremden

Anteilseignern durchzusetzen wäre. Um dieses Problem zu lösen, wäre aus unserer Sicht eine entsprechende Anspruchsgrundlage gesetzlich einzuführen.

Im Übrigen sollte im Zusammenhang mit einer Vereinfachung der administrativen Regelungen auch umgekehrt ausreichend sein, dass der Gruppenträger gem. § 8 Abs. 4 Satz 1 MinStG-E ausschließlich dem Bundeszentralamt für Steuern seine Stellung als Gruppenträger mitteilen muss und nicht zusätzlich noch dem zuständigen Finanzamt. Stattdessen sollte das Bundeszentralamt für Steuern diese Information an das zuständige Finanzamt übermitteln. Dies wäre auch im Einklang mit § 67 Abs. 4 Satz 1 MinStG-E, der vorschreibt, dass das Bundeszentralamt für Steuern alle ihm zugegangenen Mindeststeuer-Berichte an das jeweils zuständige Finanzamt übermittelt.

#### Zu § 4 MinStG-E

In § 4 MinStG-E werden der Umfang der Unternehmensgruppe und ihre Bestandteile näher definiert. Absatz 8 regelt, welche Einrichtungen für Zwecke dieses Gesetzes als Betriebsstätte gelten. Hier wird mehrfach auf das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (OECD-MA) verwiesen. Jedoch folgt Deutschland nicht immer der OECD-Auffassung, z. B. im Fall einer „unechten“ Dienstleistungsbetriebsstätte.

Wie ist mit solchen Fällen umzugehen?

#### Zu § 6 MinStG-E

Der § 6 Abs. 3 MinStG-E regelt die Ermittlung des Belegenheitsstaats einer Betriebsstätte. Demnach gilt eine Betriebsstätte i. S. d. § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG-E als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie erstens als Betriebsstätte behandelt wird und zweitens nach dem anwendbaren Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der jeweils geltenden Fassung steuerpflichtig ist. Diese Ermittlung des Belegenheitsstaates ist unklar. Denn zunächst ist der erste Teil der Formulierung in § 6 Abs. 3 Nr. 1 MinStG-E missverständlich, da sowohl der Betriebsstättenstaat als auch der Stammhausstaat das Vorliegen der Betriebsstätte (im Betriebsstättenstaat) anerkennen können (Regelfall). Zudem ist eine Betriebsstätte nicht nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerpflichtig; dieses ordnet die national bestehenden Besteuerungsrechte lediglich zu. Des Weiteren besteht Unsicherheit in welchem Staat die Betriebsstätte als ansässig behandelt wird, wenn ihre Einkünfte im Rahmen der Anrechnungsmethode nach dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen im Stammhausstaat und im Ansässigkeitsstaat besteuert wird.

Wir regen daher eine Anpassung des Wortlauts mit der Klarstellung an, dass die Betriebsstätte stets als im Quellenstaat belegen gilt (vgl. Art. 10.3.3.3 a) OECD Model Rules und Tz. 191 des OECD MK).

### Zu § 7 MinStG-E

Der § 7 MinStG-E enthält explizit die Begriffsbestimmungen für die Anwendung des MinStG-E, die von in den in der Körperschaftbesteuerung verwendeten steuerlichen Terminologien bewusst abweichen. Hier sollten u. E. als weitere Begrifflichkeiten die „Neubewertungsmethode“ sowie die „Equity-Methode“ aufgenommen und definiert werden. Denn hierbei handelt es sich um bislang nicht legaldefinierte sowie gesetzlich nicht festgeschriebene Begriffe für Bewertungsmethoden, die lediglich in der Praxis Verwendung finden.

In § 7 Abs. 18 MinStG-E wird definiert, wann eine Kontrollbeteiligung vorliegt. In diesem Zusammenhang ergeben sich im Hinblick auf die oberste Muttergesellschaft noch einige Zweifelsfragen. Diese sind besonders kritisch, da sich hiernach beispielsweise entscheidet, in welchem Staat die Steuererklärung abzugeben ist und wer Steuerschuldner der Mindeststeuer ist.

Nicht geklärt ist u. E., ob eine Kontrollbeteiligung vorliegt, wenn freiwillig ein Konzernabschluss nach IFRS aufgestellt wird.

Nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 18 MinStG-E liegt eine Kontrollbeteiligung vor, wenn der Halter der Beteiligung verpflichtet ist, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows der Einheit zu konsolidieren. Bei einem freiwillig aufgestellten Konzernabschluss liegt gerade keine Verpflichtung nach nationalem Recht vor. Die am 1. Februar 2023 seitens der OECD veröffentlichte Administrative Guidance (Example 10.1-4) sieht für den Fall, dass beispielsweise nach IFRS eine Konsolidierung erfolgen müsste und nach nationalem Recht nicht, vor, dass die Gesellschaft sich auf das nationale Recht berufen kann und demnach nicht die oberste Muttergesellschaft ist. Unklar ist allerdings, ob im Zusammenspiel mit § 7 Abs. 19 Nr. 1 MinStG-E der freiwillig nach IFRS aufgestellte Konzernabschluss entscheidend ist. Mit anderen Worten: Besteht bei Vorhandensein eines freiwilligen Konzernabschlusses nach IFRS die Möglichkeit der Berufung auf eine fehlende Verpflichtung zur Konsolidierung nach nationalem Recht? Nach unserer Auffassung sollte ein freiwilliger Abschluss keine Auswirkung auf die Frage haben, welche Gesellschaft die oberste Muttergesellschaft ist.

Weiter zu klären wäre auch die Frage, ob Familienstiftungen, die mangels entsprechender Verpflichtung nach HGB oder PubLG keinen Konzernabschluss aufstellen, für Zwecke der Mindeststeuer zur obersten Muttergesellschaft werden. Die Administrative Guidance vom 1. Februar 2023 enthalten in Tz. 1.2 Erläuterungen zu privately and family-owned multinational corporations, die ihre Tochtergesellschaften nicht konsolidieren, weil es kein Gesetz bzw. keine Vorschrift gibt, die die Erstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS oder nationalem Recht vorschreibt. In diesem Fall soll nichts die Anwendung der Globe Regelungen hindern. Der sog. Deemed Consolidation Test

würde in solchen Fällen dazu führen, dass die Familienstiftung zur obersten Muttergesellschaft der Gruppe wird.

## **Teil 2: Ergänzungssteuerregelung**

### Zu §§ 8 und 12 MinStG-E

Der Umfang der Besteuerung der Muttergesellschaften wird in § 8 MinStG-E geregelt. Aussagen zur Besteuerung für nach § 1 steuerpflichtige zwischengeschaltete Muttergesellschaften finden sich konkret in § 8 Abs. 2 Satz 1 MinStG-E. Dabei entfällt eine solche Besteuerung, wenn gem. § 8 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 MinStG-E die oberste Muttergesellschaft einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung für das Geschäftsjahr unterliegt oder wenn gem. § 8 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 MinStG-E eine andere zwischengeschaltete Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung unterliegt. Im Zusammenhang mit der Ermittlung der Inlandsquote gem. § 12 Abs. 1 Satz 2, 3 MinStG-E werden Steuerhoheitsgebiete mit anerkannter Sekundärerergänzungssteuerregelung vorausgesetzt.

Bislang fehlt es an Legaldefinitionen der Begriffe „anerkannte Primärerergänzungssteuerregelung“ und „anerkannte Sekundärerergänzungssteuerregelung“. Eine konkrete „Zertifizierung“ der bestehenden Primärerergänzungssteuerregelungen sowie Sekundärerergänzungssteuerregelung muss u. E. grundsätzlich auf der Ebene der OECD vorgenommen werden, um ein einheitliches Vorgehen zu gewährleisten. Dennoch sollte möglichst bereits innerhalb der Begriffsbestimmung in § 7 MinStG-E eine Definition ergänzt werden.

### Zu § 12 MinStG-E

Für die Bestimmung des Anteils der Bundesrepublik Deutschland am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge sind Informationen über die Anzahl der Beschäftigten und den Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte im Konzern und über die Ansässigkeit von Konzerngesellschaften in bestimmten Jurisdiktionen erforderlich. In der Praxis haben sich in den Vorbereitungen auf die Mindeststeuer bereits folgende Probleme gezeigt.

Einige deutsche Teilkonzerne sind beispielsweise Teil eines chinesischen Konzerns (oberste Muttergesellschaft in China). In diesen Fällen ist dem deutschen Teilkonzern überhaupt nicht bekannt, welche Gesellschaften des chinesischen Konzerns noch in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind und damit in das jeweilige Jurisdictional Blending einbezogen werden müssten. Entsprechende Informationen werden durch die chinesische oberste Muttergesellschaft auch nicht bereitgestellt. Für die

steuerpflichtigen deutschen Gesellschaften besteht folglich eine Unmöglichkeit die gesetzliche Vorgabe zu erfüllen. Gefragt wurde nun, ob es in solchen Fällen ein faktisches Wahlrecht gäbe, die Erklärung und das Blending nur für den deutschen Teilkonzern durchzuführen.

Wenn dies nicht der Fall ist, dürfen andererseits die betroffenen deutschen Gesellschaften nicht für die mangelnde Kooperationsbereitschaft der obersten Muttergesellschaft haftbar gemacht werden, wenn Informationen faktisch unmöglich zu beschaffen sind. Die Praxis benötigt an dieser Stelle dringend Rechtssicherheit und belastbare Aussagen, wie die Finanzverwaltung mit der geschilderten Situation umgehen wird.

#### Zu § 14 MinStG-E

Die Norm regelt die Ermittlung der Inlandsquote einer Unternehmensgruppe bei Steuererhebungsgebieten mit einer anerkannten Sekundärergänzungssteuerregelung. Jedoch fehlt es an einer verfahrensrechtlichen Verknüpfung, wenn ein Staat seinen Steueranspruch nach einer anerkannten Sekundärergänzungssteuerregelung nachträglich erhebt und damit bei der Quotenaufteilung nachträglich zu berücksichtigen ist.

Es sollte u. E. klargestellt werden, ob es sich bei der ausländischen Steuererhebung um ein nachträgliches Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO handelt. Zudem sollte Deutschland ggf. darauf hinwirken, dass auch die ausländischen Rechtsordnungen eine solche verfahrensrechtliche Verknüpfung vorsehen.

### **Teil 3: Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts**

#### Zu § 15 MinStG-E

- Absatz 1

Für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. des Mindeststeuer-Verlusts ist als Ausgangspunkt der Jahresüberschuss II bzw. der Jahresfehlbetrag II heranzuziehen. Der Jahresüberschuss II bzw. der Jahresfehlbetrag II werden in § 7 Abs. 17 MinStG-E definiert als „[...] das für das Geschäftsjahr ermittelte Ergebnis der Handelsbilanz II (Absatz 10).“ Die Handelsbilanz II wird wiederum in § 7 Abs. 10 MinStG-E definiert als „[...] der konsolidierungsfähige und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene Einzelabschluss vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen [...]“.

Diese Definition ist u. E. unbestimmt und sollte eindeutiger formulieren, auf welche Position als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts aufgesetzt werden soll bzw. werden kann. Denn die o. g. Definition

spricht u. E. sowohl die Handelsbilanz II als sog. Konsolidierungs-Package als auch aufgrund der Formulierung „Einzelabschluss“ einen Stand-alone-Einzelabschluss an. Dabei sind das Konsolidierungs-Package und der Stand-alone-Einzelabschluss dahingehend voneinander zu unterscheiden, dass Gruppen von Geschäftsvorfällen existieren, die bei dem Konsolidierungs-Package nicht bzw. nicht im Sinne eines Stand-alone-Einzelabschlusses erfasst werden.

Grundsätzlich ist zunächst anzuführen, dass die Rechnungslegungspraxis unter dem Begriff „Handelsbilanz II“ das sog. „Konsolidierungs-Package“ versteht. Dieses Konsolidierungs-Package ist eine Art Summen- und Saldenliste, die aufgrund des engen Zeitkorsetts für die Abschlussveröffentlichung auf Basis des sog. 12. Laufs der Buchhaltung erfolgt. Sofern ein Einzelabschluss erstellt werden muss, erfolgen die für diesen Einzelabschluss – im Inbound-Fall etwa nach HGB – erforderlichen weiteren Buchungen zeitlich danach. Im bereits aufgestellten Konzernabschluss finden diese dagegen keine Berücksichtigung mehr. Denn diese Buchungen stellen normalerweise dessen Richtigkeit aufgrund der anderen Materialitätsregeln, die für den Konzernabschluss gelten, nicht in Frage. Ein solcher Einzelabschluss ist auch nach IFRS möglich, wird aber in der Regel nicht erstellt.

Als erste Gruppe von Geschäftsvorfällen, die bei dem Konsolidierungs-Package nicht bzw. nicht im Sinne eines Stand-alone-Einzelabschlusses erfasst werden, können die Rückstellungen für Restrukturierungen genannt werden. Diese Rückstellungen für Restrukturierungen werden häufig nur auf Konzernebene gebucht. Demgegenüber werden die hierfür tatsächlich anfallenden Kosten bei der sie betreffenden Geschäftseinheit erst – zeitlich versetzt – in späteren Jahren berücksichtigt, entsprechend der umgesetzten Restrukturierungsmaßnahmen. Die Verwendung des Begriffs „Einzelabschluss“ in der o. g. Definition könnte zwar dafür sprechen, dass zur Ermittlung des Ausgangspunktes das Ergebnis der Handelsbilanz II um den Aufwand aus der Zuführung der Restrukturierungsrückstellung zu korrigieren wäre. Jedoch würde dies u. E. eine Verschärfung gegenüber Tz. 1.3.1. Nr. 2. der „Administrative Guidance“ darstellen, nach der ein Wahlrecht vorgesehen ist. Danach können die Aufwendungen bei der Geschäftseinheit berücksichtigt werden, wenn sie „reliably and consistently traced“ werden können.

Eine zweite Gruppe von Geschäftsvorfällen, die bei der Handelsbilanz II nicht bzw. nicht im Sinne eines Stand-alone-Einzelabschlusses erfasst sind, bilden im Wesentlichen gruppeninterne Sachverhalte, wie jene nach IFRS 15, IFRS 16, IAS 37, IAS 36 usw. Diese Regelungen werden nicht bzw. vereinfachend angewendet. Denn die betreffenden Sachverhalte werden ohnehin konsolidiert und sind daher für die Konzernbilanz nicht relevant.

Die o. g. Definition spricht u. E. sowohl das Konsolidierungs-Package („Handelsbilanz II“) als auch den Einzelabschluss an, so dass unklar ist, ob und inwieweit das Jahresergebnis aus dem „Konsolidierungs-Package“ der Handelsbilanz II ohne

weitere Korrekturen, die für einen (tatsächlichen oder fiktiven) Einzelabschluss erforderlich wären, als Ausgangsgröße i. S. v. § 15 anzusehen ist. Tatsächlich handelt es sich bei der sog. Handelsbilanz II nicht um einen Stand-alone-Einzelabschluss, wie er nach einem Regelungssystem wie IFRS oder HGB zu erstellen wäre. Die Verwendung des Wortes „Einzelabschluss“ könnte aber andeuten, dass genau hiervon eigentlich auszugehen wäre. An anderer Stelle ist nach der Gesetzesbegründung zu § 15 Abs. 1 MinStG-E auf das „handelsrechtliche Ergebnis“ als Ausgangspunkt abzustellen. Demgegenüber lässt die Verwendung des Begriffs „angegliedert Einzelabschluss“ darauf schließen, dass das Konsolidierungs-Package als Vorbereitung auf die Abschlussveröffentlichung gemeint ist.

Die Definition sollte u. E. der Rechnungslegungspraxis folgen und die Definition dahingehend abändern, dass als Ausgangspunkt für die Ermittlung das Zahlenwerk der jeweiligen Geschäftseinheit gemeint ist, welches Eingang in die Summenbilanz für den testierten Konzernabschluss gefunden hat. Dies halten wir einerseits aus Gründen der Rechtssicherheit für erforderlich. Andererseits wäre das Abstellen auf einen Stand-alone-Einzelabschluss nach einem zulässigen Rechnungslegungsstandard als Ausgangsbasis für die Ermittlung für die Unternehmen mit einem enormen Aufwand verbunden, der insbesondere nicht im Verhältnis zum Nutzen steht. Denn bei den Auswirkungen der vorzunehmenden Buchungen handelt es sich im Regelfall nur um kurzfristige zeitliche Verschiebungen. Infolgedessen sollte u. E. das Konsolidierungs-Package, das bisher üblicherweise als Handelsbilanz II bezeichnet wird, die Ausgangsbasis für die Ermittlung darstellen und insbesondere kein Stand-alone-Einzelabschluss zusätzlich erstellt werden müssen.

Überdies würde diese Auffassung auch im Einklang mit der Definition des „qualifizierten Konzernabschlusses“ gem. § 78 Nr. 1 Satz 2 MinStG-E stehen. Denn diese Definition unterscheidet zwischen der Handelsbilanz II (§ 7 Abs. 10 MinStG-E) in § 78 Nr. 1 Satz 2 lit. a MinStG-E und den Jahresabschlüssen der Geschäftseinheiten in § 78 Nr. 1 Satz 2 lit. b MinStG-E. Mithin handelt es sich nach § 78 Nr. 1 Satz 2 MinStG-E bei der Handelsbilanz II ausdrücklich nicht um einen Jahresabschluss und somit nicht um einen Einzelabschluss.

Darüber hinaus sollte die Definition auch beinhalten, wie mit Buchungen umzugehen ist, die vereinfachend in der Handelsbilanz II bereits vorgenommen wurden und nicht in der Handelsbilanz III. Denn die in der Praxis vorgenommene Neubewertung von Vermögensgegenständen und Schulden erfolgt grundsätzlich in der Handelsbilanz III bzw. entsprechend dem sog. technische Push down Accounting wird die Neubewertung vereinfachend in der Handelsbilanz II vorgenommen. Die Neubewertung bzw. die latente Steuerabgrenzung erfolgt dann in der Handelsbilanz III bzw. nach dem 1. Januar 2021 besteht ein Wahlrecht, das wiederum die Wertansätze in der Konzernbilanz auch für die Einzelabschlüsse der erworbenen

Unternehmen zu berücksichtigen sind. Dadurch wird die Erfassung der stillen Reserven auf die Handelsbilanz I verschoben.

- Absatz 2

Zunächst ist festzuhalten, dass sich aus dem Umkehrschluss aus § 15 Abs. 2 MinStG-E ergibt, dass für den Jahresüberschuss II bzw. Jahresfehlbetrag II der für die Erstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft maßgebliche Rechnungslegungsstandard zugrunde zu legen ist. Nach § 15 Abs. 2 MinStG-E kann auf Antrag nach einem anderen Rechnungslegungsstandard als der des Konzernabschlusses ermittelt werden, wenn und soweit es „unverhältnismäßig“ ist, den Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II nach dem verwendeten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft zu erstellen. Es verbleibt unklar, wann ein solcher Fall der Unverhältnismäßigkeit gegeben ist. Die Gesetzesbegründung spricht lediglich von „wenigen Ausnahmen“. Eine umfassendere Klarstellung, in welchen Fällen eine Unverhältnismäßigkeit vorliegt, wäre wünschenswert.

#### Zu § 16 MinStG-E

Die Regelung des § 16 MinStG-E sieht Anpassungen für Geschäftsvorfälle zwischen in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegenen Geschäftseinheiten vor, die in der Handelsbilanz II der Geschäftseinheiten nicht in derselben Höhe erfasst sind oder nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Diese Anpassungen haben dahingehend zu erfolgen, dass die Geschäftsvorfälle betragsmäßig korrespondieren und dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Mithin sind Verrechnungspreisanpassungen möglich und erforderlich, um das Mindeststeuer-Ergebnis zu bestimmen.

Laut der Gesetzesbegründung zu § 16 Abs. 1 MinStG-E ist jede Korrektur des Verrechnungspreises in der Mindeststeuer-Gewinnermittlung jedes Beteiligten auch gem. § 44 Abs. 1 bis 3 MinStG-E zu berücksichtigen. Die genaue Berücksichtigung der fremdvergleichskonformen Anpassung i. R. d. nachträglichen Anpassung und Änderung der erfassten Steuern ist jedoch unklar und problematisch. Weitere Erläuterungen sollten u. E. innerhalb des MinStG-E oder in Erlassen ergänzt werden.

#### Zu § 30 MinStG-E

In den §§ 30-33 MinStG-E werden eine Reihe von Wahlrechten bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts eingeräumt. Auf Antrag können nach § 30 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E „[...] die von einer Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr im Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II ausgewiesenen Aufwendungen, die für aktienbasierte Vergütungen geleistet wurden, durch die nach steuerlichen Vorschriften

des Belegenheitsstaats dieser Geschäftseinheit als Betriebsausgaben zugelassenen aktienbasierten Vergütungen ersetzt werden.“

Im Zusammenhang mit der Bestimmung des Jahresabschlusses können bestimmte Konzernbuchungen bei konsistenter Zuordnung den einzelnen Geschäftseinheiten zugewiesen werden, was auch für Aktienoptionspläne gilt. Jedoch ist in diesem Zusammenhang bislang unklar, wie eine solche Zuordnung erfolgen soll, insbesondere damit verbundenen Auslegungs- und Abgrenzungsfragen wurden noch nicht gelöst.

### Zu § 34 MinStG-E

Eine Betriebsstätte ist gem. § 4 Abs. 2 Satz 2 MinStG-E „[...] für Zwecke dieses Gesetzes so zu behandeln als wäre sie gegenüber dem Stammhaus (Absatz 7) und etwaigen anderen Betriebsstätten dieses Stammhauses eine eigenständige und unabhängige Geschäftseinheit.“ In § 4 Abs. 8 MinStG-E wird wiederum erläutert, in welchen Fällen eine Betriebsstätte für Zwecke des Gesetzes vorliegt. Als eine Betriebsstätte gilt für Zwecke dieses Gesetzes gem. § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG-E bspw. eine Geschäftseinrichtung, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Betriebsstätte anzusehen ist. Dies gilt, sofern dieser Betriebsstätte zuordenbare Einkünfte nach dem Steuerrecht dieses Steuerhoheitsgebiets und nach Maßgabe des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entsprechend den Grundsätzen des Art. 7 des OECD-MA in der jeweils geltenden Fassung besteuert werden.

Darauf aufbauend regelt § 34 MinStG-E die Zurechnung der Gewinne und Verluste zwischen Betriebsstätte und Stammhaus. Nach § 34 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E entspricht der Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II einer Betriebsstätte „[...] dem Gewinn oder Verlust, der in der handelsrechtlichen Betriebsstättenbuchführung für das Geschäftsjahr ausgewiesen ist.“ Der Begriff der „handelsrechtlichen Betriebsstättenbuchführung“ wird nicht weiter erläutert. In der Gesetzesbegründung wird lediglich erläutert, dass es sich hierbei um ihren eigenen (fiktiven) Jahresabschluss handelt. Der Begriff „Betriebsstättenbuchführung“ sollte u. E. in § 7 MinStG-E definiert werden, um Rechtssicherheit zu erlangen. Es sollte zudem in § 34 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E der Zusatz „fiktiv“ mit aufgenommen und der Zusatz „handelsrechtlich“ gestrichen werden. Denn, wie auch in der Gesetzesbegründung aufgeführt, handelt es sich bei Betriebsstätten um ein steuerliches Konstrukt, und nicht um ein der Rechnungslegung zugrundeliegendes Konzept. Es existieren demnach insbesondere keine handelsrechtlichen Vorschriften zur Erstellung einer solchen Betriebsstättenbuchführung. Stattdessen erfolgt eine steuerliche Aufteilung von Erträgen und Aufwendungen zwischen der Betriebsstätte und dem Stammhaus.

Für den Fall, dass die Betriebsstätte keine handelsrechtliche Betriebsstättenbuchführung gem. § 34 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E aufstellt ist in § 34 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E

weitergehend geregelt, dass als Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II der Betrag gilt, der in der Handelsbilanz II ausgewiesen worden wäre, wenn die Betriebsstätte als ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen, die bei der Erstellung des Konzernabschlusses der Muttergesellschaft verwendet worden sind, bilanziert hätte. Es wird in der Literatur dazu zu Recht betont, dass dies einer faktischen Erstellungspflicht eines separaten Betriebsstättenabschlusses in der Form einer Handelsbilanz II nach den für den Konzernabschluss maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften gleich kommt (vgl. m. w. N. Benzinger/Hachmeister, ISR 2023, S. 119). Für ein Unternehmen, das nach IFRS bilanziert, wäre damit ein Betriebsstättenabschluss auf Ebene der Handelsbilanz II nach IFRS zu erstellen.

Eine solche Verpflichtung würde die Praxis vor erhebliche Probleme stellen. Denn die Besteuerung der Betriebsstätte und die zutreffende Erfolgsabgrenzung sind bereits aus rein steuerrechtlicher Perspektive nicht unproblematisch, insbesondere die (sinnvolle) Vereinbarkeit der steuerrechtlichen Selbständigkeitsfiktion mit der zivilrechtlichen Unselbständigkeit. Es existieren gerade keine handelsrechtlichen Vorschriften zur Erstellung einer solchen (fiktiven) Handelsbilanz II einer Betriebsstätte. Insbesondere fehlt es zudem an schuldrechtlichen Vereinbarungen zwischen der Betriebsstätte und dem Stammhaus, die in einer Handelsbilanz II dargestellt werden können. Dies erkennt auch das OECD-Regelwerk an.

Überdies ist die generelle Notwendigkeit des § 34 Abs. 1 MinStG-E u. E. vor dem Hintergrund des § 34 Abs. 2 MinStG-E zu überdenken. Nach § 34 Abs. 2 MinStG-E sind Anpassungen des Jahresüberschusses II oder des Jahresfehlbetrags II der Betriebsstätte an uni- oder bilaterale Vorgaben vorgesehen. Nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E ist der Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II nach § 34 Abs. 1 MinStG-E bspw. dahingehend anzupassen, dass bei einer Betriebsstätte nur die Erträge und Aufwendungen berücksichtigt werden, die der Betriebsstätte nach den Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zuzuordnen sind. Mithin ist eine zusätzliche Erstellung einer faktischen Handelsbilanz II damit für die Ermittlung des Jahresüberschusses II oder Jahresfehlbetrags II faktisch nicht erforderlich. Denn letztlich werden in dem Jahresüberschuss II gerade nur die Erträge und Aufwendungen berücksichtigt, die der Betriebsstätte nach dem zugrundeliegenden DBA zugerechnet werden. Diese Auffassung entspricht auch der OECD Model Rules (Art. 3.4.2).

## **Teil 4: Ermittlung der angepassten erfassten Steuern**

### Zu § 38 MinStG-E

Der Paragraph enthält die Umsetzung von Art. 4.1.5 OECD Model Rules und soll vermeiden, dass Superabschreibungen von mehr als 100 % oder fiktive Zinsabzüge nicht im Rahmen der Mindeststeuer erfasst werden, wenn sie zu einer faktischen Absenkung des effektiven Steuersatzes führen. Aufgrund der überschießenden Tendenz der Vorschrift in Fällen, in denen solche Abweichungen in Hochsteuerländern auftreten, wurde am 1. Februar 2023 eine weitere Administrative Guidance der OECD erlassen. Diese sieht vor, dass ein Vortrag dieses negativen Steuerbetrags gewählt werden kann, wenn die angepassten erfassten Steuern weniger als Null und weniger als die erwarteten angepassten Steuern aufweisen. Dieser Vortrag kann in zukünftigen Jahren mit tatsächlich entstehenden Steuern verrechnet werden (Carry-forward of Excess Negative Tax Expense).

Weder der Gesetzestext noch die Gesetzesbegründung enthalten derzeit eine Berücksichtigung dieses Wahlrechts. Zur Vermeidung einer überschießenden Anwendung des § 38 MinStG-E sollten dieses Wahlrecht und weitere Anleitungen für die Anwendung des negativen Steuervortrags aufgenommen werden.

### Zu § 40 MinStG-E

Die Norm regelt Kürzungen der im Jahresabschluss erfassten Steuern. Dabei wird in den Nrn. 2 und 3 zwischen anerkannten und nicht anerkannten steuerlichen Zulagen sowie zwischen nicht anerkannten steuerlichen Zulagen und erstatteten Steuern differenziert. Diese Differenzierungen sollten aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Folgen genauer klargestellt werden. Wir regen an, konkrete Anwendungsbeispiele in die Gesetzesbegründung aufzunehmen, welche Zulagen und Erstattungen der Gesetzgeber vor Augen hatte.

Zudem wäre eine Klarstellung wünschenswert, welcher Wahrscheinlichkeitsgrad zu einer Nichtberücksichtigung einer Steuerrückstellung unter § 40 Nr. 4 MinStG führt. I. d. R. wird eine Rückstellung nur dann gebildet, wenn eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Steuer entsteht (More likely than not). Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn konkrete Schreiben der Finanzverwaltung eine bestimmte Behandlung vorsehen, der Steuerpflichtige jedoch entschlossen ist, die Position gerichtlich überprüfen zu lassen und davon ausgeht, recht zu erhalten.

Wir gehen davon aus, dass von einer ungewissen Steuerposition nur dann gesprochen werden kann, wenn die Wahrscheinlichkeit unter 50 % liegt. Eine entsprechende Klarstellung wäre wünschenswert.

### Zu § 41 MinStG-E

Nach § 41 MinStG-E werden die erfassten Steuern einer Geschäftseinheit, die im Zusammenhang mit Betriebsstätten, steuertransparenten Einheiten, hybriden Einheiten, Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen oder Ausschüttungen stehen, anderen Geschäftseinheiten zugerechnet. Bei einer steuertransparenten Einheit soll die Steuer gem. § 41 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E dem Gesellschafter zugerechnet werden, sofern diesem nach § 35 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E auch der anteilige Gewinn zugeordnet wurde. Wir verstehen diese Aussage dahingehend, dass diese Zuordnung nur dann erfolgt, wenn die steuertransparente Einheit nicht über eine Betriebsstätte verfügt, welcher der Gewinn und somit auch die Steuern vorrangig nach § 41 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E zuzuordnen ist. Zudem sollte entsprechend der Begriffsbestimmung in § 7 Abs. 3 Nr. 2 MinStG-E der Begriff „steuertransparente Gesellschaft“ auf „steuertransparente Einheit“ abgeändert werden.

Im Hinblick auf die Zurechnung erfasster Steuern zu anderen Geschäftseinheiten wird in § 41 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E geregelt, dass erfasste Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung der Geschäftseinheit mit den passiven Einkünften zuzuordnen sind. In § 7 Abs. 23 MinStG-E werden die passiven Erträge i. S. d. Mindeststeuergesetzes definiert. Wir regen eine Anpassung der unterschiedlichen Begrifflichkeiten in § 7 Abs. 23 (passive Erträge) und in § 41 Abs. 2 (passive Einkünfte) an.

### Zu § 42 MinStG-E

Die Regelungen zur Berücksichtigung der latenten Steuern sind vielschichtig und komplex.

§ 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E sieht nur eine Korrektur aufgrund einer Neubewertung im Zusammenhang mit einer aufgrund eines Verlustvortrags entstandenen aktiven latenten Steuer vor. Demgegenüber werden nach Art. 4.4.1 c) der OECD Model Rules allgemein aktive latente Steuern angepasst. Zwar wird die Anpassung einer verlustbezogenen aktiven latenten Steuer den häufigsten Anwendungsfall darstellen. Jedoch ist nicht ausgeschlossen, dass sich auch die Abschreibungsdauer etc. ändert. In diesen Fällen sollte ebenfalls sichergestellt werden, dass es nicht zu Verwerfungen aufgrund zwischenzeitlicher Anpassungen kommt. Der Wortlaut des Gesetzes sollte sich u. E. wie die Model Rules auf sämtliche aktive latente Steuern beziehen.

Wie auch bereits gegenüber der OECD dargestellt, stellt die nach § 42 Abs. 4 MinStG-E geforderte Nachversteuerung die Praxis vor kaum zu bewältigende Probleme. Aktive und passive latente Steuern werden im Unternehmen bestenfalls positionsbezogen jedoch vor dem Hintergrund der Vielzahl der Geschäftsvorfälle niemals wirtschaftsgutsbezogen geführt. Aus den positionsbezogenen geführten latenten Steuern lässt sich somit nicht ableiten, inwiefern sich einzelne Positionen innerhalb von

fünf Jahren aufgelöst haben. Hierzu wäre eine wirtschaftsgutsbezogene Analyse erforderlich, die praktisch mit einem unverhältnismäßigem Aufwand bzw. fehlerfrei kaum möglich ist. Wir halten Vereinfachungen an dieser Stelle für dringend erforderlich. Dies sollte auch auf Ebene der OECD weiter vorgetragen werden.

Es sollte zumindest entweder klargestellt werden, wie die Auflösung der latenten Steuern innerhalb des 5-Jahreszeitraums identifiziert werden kann oder auf den entsprechenden Nachversteuerungsbetrag verzichtet werden. Alternativ kann auch darüber nachgedacht werden, abschließend aufzuzählen unter welchen Umständen passive latente Steuern wirtschaftsgutsbezogen nachzuverfolgen sind, um diese Effekte zielgenau zu erfassen.

## **Teil 7: Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungsregimen und Investmenteinheiten**

### Zu § 61 MinStG-E

In § 61 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 MinStG-E wird gefordert, dass der betrachtete Gesellschafter steuerpflichtig ist. Die Gesetzesbegründung verweist lediglich auf unbeschränkt Steuerpflichtige. Wünschenswert wäre eine Einbeziehung beschränkt Steuerpflichtiger im Falle einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gewesen, bei welcher die Einkünfte der Betriebsstätte zuzuordnen sind.

Nach § 61 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a MinStG-E wird gefordert, dass der Gesellschafter einem nominalen Steuersatz unterliegt, der mindestens dem Mindeststeuersatz unterliegt. Wir verstehen die Gesetzesbegründung dahingehend, dass für den nominalen Steuersatz auf den statuarischen Steuersatz eines Steuerhoheitsgebiets abgestellt werden soll, und zwar vor einer etwaigen Verlustverrechnung. Demnach sind die Einkünfte, die der Gesellschafter über die transparente Gesellschaft erzielt, stand-alone zu betrachten. In Deutschland ist der Einkommensteuertarif progressiv ausgestaltet und beginnt bei unter 1 %. Erzielt der Steuerpflichtige somit nur geringe Einkünfte aus der Beteiligung, so dass der darauf anwendbare Steuersatz unter 15 % läge, läge bei einem Abstellen auf den tatsächlich anwendbaren nominalen Steuersatz eine niedrige Besteuerung vor.

Wir regen eine Klarstellung an, auf welchen Steuersatz konkret abzustellen ist. Beispielsweise könnte der auf 100.000 € anwendbare Steuersatz als maßgeblich erklärt werden, um Verzerrungen durch geringe Einkünfte oder Verlustverrechnungen zu vermeiden.

In Zusammenhang mit § 61 Abs. 1 Nr. 1 lit. b MinStG-E stellen sich ebenfalls Fragen – denn in dem Fall, in dem der Gesellschafter aufgrund anderweitiger wirtschaftlicher Aktivitäten Verluste erzielt, kann seine persönliche Steuerbelastung unterhalb des Mindeststeuersatzes liegen, z. B. wenn die Gewerbesteuerbelastung auf Ebene der transparenten obersten Muttergesellschaft weniger als 15 % beträgt. In diesem Fall dürfte der Gewinnanteil, der auf den Gesellschafter entfällt nicht nach § 61 Abs. 1 MinStG-E abgezogen werden mit der Folge, dass auf Ebene der obersten Muttergesellschaft eine Ergänzungssteuer zu erheben wäre. Zudem ist unklar wie der Nachweis der Beurteilung im Einzelfall zu erbringen ist. Hier ist eine weitere Klarstellung erforderlich.

Hier sollte u. E. eine Systemprüfung ausreichend sein, so dass z. B. anhand einer Ansässigkeitsbescheinigung des Steuerpflichtigen bzw. eines Nachweises der Belegenheit der Betriebsstätte die steuerliche Belastung nachgewiesen werden kann, ohne eine Einzelfallprüfung für jeden Gesellschafter vornehmen zu müssen.

Nach unserem Verständnis sind die oben skizzierten Ergebnisse (geringe Einkünfte in Falle von § 61 Abs. 1 Nr. 1 lit. a MinStG-E bzw. Verlustverrechnung im Falle von § 61 Abs. 1 Nr. 1 lit. b MinStG-E) nicht in Übereinstimmung mit der Zielsetzung der Mindeststeuer, nach der lediglich diejenigen Gewinnanteile einer Besteuerung unterworfen werden sollen, in denen der Gesellschafter einer Steuerbefreiung unterliegt (z. B. gemeinnützige Stiftung) oder aufgrund des Ansässigkeitsstaates keiner persönlichen Steuer unterworfen wird (z. B. Forfait in der Schweiz oder Ansässigkeit in den Vereinigten Arabischen Emiraten), in dem Fall in dem der Gewinn nicht einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist und somit der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Kommt es hingegen aufgrund anderweitiger Verluste auf Ebene des Gesellschafters zu einer abstrakten oder tatsächlich niedrigen Besteuerung, sollte dies nicht dazu führen, dass der Gewinnanteil nicht nach § 61 Abs. 1 MinStG-E abgezogen werden darf.

Unklar ist zudem wie die Höhe des Anteils zu bemessen ist; richtet sich der Betrag ausschließlich nach der Eigenkapitalbeteiligung, nach dem zustehenden Gewinn oder einer Berücksichtigung beider Werte?

Nach unserem Verständnis mindern Sondervergütungen das handelsrechtliche Ergebnis der Personengesellschaft und sind im Rahmen des § 61 MinStG-E nicht weiter zu berücksichtigen, unabhängig von der steuerlichen Behandlung auf Ebene des Gesellschafters. Hingegen würde eine Vergütung in Form eines Gewinnvorabs nicht das handelsrechtliche Ergebnis mindern, sondern sich nach § 61 Abs. 1 Nr. 1 lit. a und b MinStG-E richten. Vor diesem Hintergrund sprechen wir uns dafür aus, den Abzugsbetrag nach den steuerlichen Vorschriften zu bestimmen und denjenige Betrag in Abzug zu bringen, der dem Gesellschafter tatsächlich steuerlich zugeordnet wird.

### Zu § 63 MinStG-E

Für zulässige Ausschüttungssysteme wie sie bspw. in Estland und Lettland Anwendung finden, und in denen eine Besteuerung lediglich im Falle einer Ausschüttung erfolgt, ist in § 63 MinStG-E ein Wahlrecht vorgesehen. Dieses funktioniert dergestalt, dass die nicht ausgeschütteten Gewinne einer betroffenen Gesellschaft so behandelt werden, als würden sie einer Besteuerung wie bei Ausschüttung unterliegen, um so sicherzustellen, dass auf diese Gewinne keine Ergänzungssteuer zu zahlen ist. Sofern die so fiktiv besteuerten Beträge nach Ablauf von vier Jahren nicht tatsächlich ausgeschüttet wurden, erfolgt eine Nachversteuerung, so dass die Gesellschaft gezwungen ist, stets ihre gesamten Gewinne auszuschütten, wenn sie nicht der Ergänzungssteuer unterliegen soll.

Um sicherzustellen, dass den Gesellschaften in diesen Ländern Beträge zur Vor- nahme von Investitionen etc. verbleiben, sollte das Wahlrecht einen Mindestbetrag vorsehen (Prozentsatz oder absolut), der von der Nachversteuerung ausgenommen ist, um sicherzustellen, dass diese Gesellschaften ihren Kapitalbedarf nicht durch übermäßig Fremdfinanzierung oder stete Kapitaleinlagen decken müssen. Dieser Aspekt sollte ggf. gegenüber der OECD noch einmal aufgegriffen werden.

## **Teil 8: Administration**

### Vorbemerkung

Es ist nicht unmittelbar ersichtlich, warum die verfahrensrechtlichen Regelungen in zwei Teile auseinandergezogen wurden und sich neben Teil 8 auch in Teil 11 wiederfinden. Es sollte geprüft werden, ob die beiden Teile nicht zusammengeführt werden können.

### Zu § 67 MinStG-E

In § 67 MinStG-E werden die Einzelheiten der Abgabeverpflichtung für den Mindeststeuer-Bericht geregelt. Bei mehreren steuerpflichtigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe kann eine dieser Geschäftseinheiten im Auftrag der übrigen Geschäftseinheiten den Bericht übermitteln. Für den Fall, dass eine Geschäftseinheit zunächst davon ausgehen konnte, eine andere Geschäftseinheit würde den Bericht übermitteln, jedoch später feststellt, dass dies nicht geschehen ist, legt § 67 Abs. 1 Satz 3 MinStG-E eine Monatsfrist fest, innerhalb derer die erstgenannte Geschäftseinheit dann den Bericht einreichen muss.

Wir halten eine Frist von einem Monat in diesem Fall für viel zu kurz; diese muss u. E. deutlich verlängert werden. In einem Fall wie dem im Gesetz geschilderten ist davon auszugehen, dass die Geschäftseinheit die Zahlen, für die sie selbst verantwortlich ist, erhoben, gesammelt und an die andere Geschäftseinheit weitergegeben hat, die den Bericht abgeben sollte. Der Bericht muss jedoch alle Zahlen der verschiedenen Geschäftseinheiten der Gruppe umfassen. Die übrigen Gruppenmitglieder müssen sich ggf. erst darauf verständigen, wer als Ersatz für die ausgefallene Geschäftseinheit die Abgabeverpflichtung übernimmt. Die ausgewählte Geschäftseinheit muss dann die Zahlen der anderen Gruppenmitglieder erhalten und verarbeiten. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein fertiger Bericht vorliegt, der lediglich nicht abgegeben wurde.

In § 67 Abs. 5 MinStG-E wird geregelt, dass § 2a Abs. 5 Nr. 2 AO keine Anwendung finden soll. Die Gesetzesbegründung enthält hierzu keine näheren Ausführungen. Wir regen an, den Hintergrund der vorgesehenen Regelung genauer zu erläutern.

#### Zu § 70 MinStG-E

Die Norm betrifft die Überprüfung für die Anspruchsberechtigung zur Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen. Nach Abs. 1 Nr. 2 können diese Regelungen u. a. nicht in Anspruch genommen werden, wenn die steuerpflichtige Geschäftseinheit innerhalb von 36 Monaten nach Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts durch die zuständige Finanzbehörde unter Angabe von besonderen Gründen zum Nachweis der Anspruchsberechtigung aufgefordert wird. Laut der Begründung zum Entwurf sind dies Gegebenheiten und Umstände, die wesentliche Auswirkungen auf die Anspruchsberechtigung haben können (S. 231).

Wir regen an, in die Begründung Beispiele für solche Umstände aufzunehmen, damit die Praxis sich besser auf eine Überprüfung einstellen und erkennen kann, welche Nachweise sie ggf. gegenüber der Finanzverwaltung erbringen müsste.

### **Teil 9: Sondervorschriften für das Übergangsjahr, den Übergangszeitraum sowie die Anfangsphase**

#### Zu § 73 MinStG-E

In Teil 9 des MinStG-E sind Sondervorschriften vorgesehen für das Übergangsjahr, den Übergangszeitraum sowie die Anfangsphase. Die Sondervorschrift des § 73 MinStG-E regelt die Steuerattribute des Übergangsjahrs. Demnach setzt § 73 Abs. 1 MinStG-E, die Höhe der ausgewiesenen latenten Steuern im Übergangsjahr in den Abschlüssen der Geschäftseinheiten fest, die für die Berechnung des effektiven

Steuersatzes eines Steuerhoheitsgebiets im Übergangsjahr und den darauffolgenden Jahren berücksichtigt werden können.

Das Gesetz lässt in diesem Zusammenhang jedoch offen, ob es sich um zwei darauffolgende Jahre oder um mehr handelt. Durch die Verwendung des Plurals lässt sich zumindest darauf schließen, dass es sich um mindestens zwei Folgejahre handeln dürfte. Es würde u. E. der Rechtssicherheit dienen, an dieser Stelle die Folgejahre zu beziffern.

## **Teil 11: Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen**

### Zu § 84 MinStG-E

Es ist vorgesehen, dass der Steuerpflichtige die zu entrichtende Steuer selbst berechnet (Steueranmeldung). Diese Verpflichtung ist ein Novum im Bereich der deutschen Besteuerung vom Einkommen und passt nicht in das etablierte Steuersystem.

Die Steueranmeldung erfolgt durch Abgabe einer Steuererklärung, in der die Steuer selbst zu berechnen ist (§ 84 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E). Diese Steuererklärung hat gem. § 84 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E der Gruppenträger i. S. d. § 3 MinStG-E abzugeben. Bei dem Gruppenträger kann es sich gem. § 3 MinStG-E regelmäßig auch um Muttergesellschaften handeln, die nicht 100 % der Anteile an allen Geschäftseinheiten der Gruppe halten. In diesen Fällen besteht kein gesetzlicher Anspruch der Muttergesellschaft darauf, jene Informationen, die für die Abgabe einer ordnungsgemäßen Steuererklärung und Berechnung der Mindeststeuer erforderlich sind, von den betroffenen Geschäftseinheiten zu beschaffen. Infolgedessen sollte u. E. eine entsprechende Anspruchsgrundlage gesetzlich verankert werden.

Konsequenz der Steueranmeldung wäre auch, dass Veranlagungen i. d. R. bis zu einer erst Jahre später stattfindenden Außenprüfung offen blieben. Gerade in der Anfangsphase der Mindeststeuer regen wir an, dass seitens der Landesfinanzbehörden Stellen eingerichtet werden, an die sich von der Mindeststeuer betroffene Unternehmen bei Zweifelsfragen wenden könnten. Dies wäre u. E. etwa im Hinblick auf mögliche Pauschalierungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage oder auf andere Vereinfachungen, die auf das Ergebnis keinen wesentlichen Einfluss haben aber den Befolgungsaufwand erheblich reduzieren und damit im Sinne des Effektivitätsgrundsatzes wären, sinnvoll.

Dabei wäre es wünschenswert, wenn diese Stellen verbindliche Auskünfte, ähnlich der Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG, geben könnten. Dies würde u. E. die Rechtssicherheit gerade in der Einführungsphase einer derart komplexen neuen

Ertragsteuer erhöhen und für einen gewissen Interessensausgleich sorgen. Nach Ablauf der Einführungsphase (wenige Veranlagungsjahre) könnte dieses Instrument ggf. auch wieder abgeschafft werden. Ein solches Instrument würde auch dem Begriff der „Administrative Guidance“ im konkreten Einzelfall zusätzliche Bedeutung geben.

### Zu § 86 MinStG-E

Derzeit lässt § 86 Abs. 2 MinStG-E noch den Betrag offen, bis zu dem ein Verstoß gegen die Nichtabgabe, nicht vollständige oder nicht rechtzeitige Abgabe des Mindeststeuer-Berichts geahndet werden soll. Während eine Sanktionierung von unkooperativem Verhalten sicherlich notwendig ist, müssen Sanktionen jedoch auch angemessen und verhältnismäßig sein.

Gerade in der Anfangsphase der Einführung eines vollständig neuen hochkomplexen Systems halten wir aber in den Anfangsjahren Abstufungen nach Art eines „Soft Landing“ für geboten, da sich bei aller Mühe Fehler oder Verzögerungen zunächst kaum vermeiden lassen werden.

Entsprechend sollten auch für die Steueranmeldung in den Anfangsjahren die Sanktionsmöglichkeiten der Abgabenordnung eingeschränkt und das Verschulden auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit begrenzt werden.