

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

E-Mail

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

21. Juli 2023

**Stellungnahme zum Referentenentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG)
GZ IV B 5 - S 1910/22/10015 :004
DOK 2023/0661932**

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

Wir begrüßen die Konkretisierungen, die im Vergleich zum Diskussionsentwurf nun im Referentenentwurf vorgenommen worden sind. Trotz der umfangreichen Vorarbeiten birgt die praktische Umsetzung aber nach wie vor zahlreiche Schwierigkeiten und offene Fragen in sich. Sowohl die Unternehmen als auch die Finanzverwaltungen stehen weiterhin vor großen Herausforderungen.

Es ist daher umso mehr zu bedauern, dass auch diesmal wieder die Frist zur Stellungnahme mit zwei Wochen äußerst knapp bemessen war. Dies gilt selbst vor dem Hintergrund, dass bereits die Möglichkeit zur Stellungnahme für den Diskussionsentwurf des MinBestRL-UmsG bestand. Der Umfang der Unterlagen, zu dem auch die neuen Veröffentlichungen von der OECD zu rechnen sind, sowie die Komplexität der Regelungen erschweren es, den Überblick zu behalten und alle gegenseitigen Beziehungen zu erkennen. Dies gilt vor allem dann, wenn die damit betrauten Personen neben dem Thema der Mindeststeuer noch andere Themenfelder betreuen. Informationen müssen nicht nur erlangt, sondern auch verarbeitet werden. Dies ist in der Kürze der Zeit kaum angemessen möglich.

Die enge Anlehnung an das OECD-Regelwerk erfordert zudem, dass ein Prozess aufgesetzt wird, der gewährleistet, dass neue Entwicklungen sowie auch Vereinfachungen im Rahmen der sog. Administrative Guidance jeweils in das deutsche Recht überführt werden. Dies stellt alle Beteiligten vor neue Herausforderungen. Deutschland muss die weiteren Entwicklungen sowohl auf OECD-Ebene als auch auf europäischer Ebene genau verfolgen und sich für notwendige Anpassungen einsetzen. Hier sollte Deutschland sein politisches Gewicht auch für mögliche Vereinfachungen in die Waagschale legen – 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

sowie die Reduzierung des Implementierungsaufwands aufgrund der Einführung nationaler QDMTTs auf Basis lokaler Rechnungslegungsstandards anstelle des von der OECD vorgegebenen Regelwerks. Wir sehen es zudem auf OECD-Ebene sehr kritisch, wenn Staaten, die sich zunächst grundsätzlich mit der Umsetzung der OECD-Regelungen einverstanden erklärt haben, nun doch wieder Sonderregelungen für sich in Anspruch nehmen und dadurch Vorteile für ihre Konzerne erzielen. Dadurch wird das Ziel gleicher Wettbewerbsbedingungen faktisch wieder konterkariert.

Darüber hinaus erneuern wir auch unsere Forderung, bei der Umsetzung der Mindestbesteuerung auf ein kooperatives Vorgehen von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen zu achten. 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.

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. Der Entwurf sollte in dieser Hinsicht noch einmal kritisch durchgesehen, die Begrifflichkeiten überprüft und ggf. soweit wie möglich vereinheitlicht werden.

Zudem ist die Umsetzung der MinBestRL eine gute Gelegenheit die bestehenden (Missbrauchsvermeidungs-)Normen zu systematisieren und mehrfach parallele Besteuerungsverfahren zu vermeiden. Wir begrüßen daher ausdrücklich die Ergänzungen des MinBestRL-UmsG, um im Zusammenhang stehende Begleitmaßnahmen, wie etwa die lang erwartete Absenkung der Niedrigsteuergrenze für die Hinzurechnungsbesteuerung auf 15 %. Nichtsdestotrotz sollten die (Missbrauchsvermeidungs-)Normen insbesondere mit gleicher oder ähnlicher Zielsetzung weiter standardisiert, vereinfacht oder abgeschafft werden, um möglichst ein einheitliches Konzept zu erreichen.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen finden Sie anliegend ohne Anspruch auf Vollständigkeit. Weitere Punkte werden wir ggf. nachreichen.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Constanze Schrenk
Referentin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Referentenentwurf 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

21. Juli 2023

Vorbemerkung

Einbettung in das bestehende deutsche Steuerrecht

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 Mindeststeuergesetz (MinStG) als neuer Regelungskreis geschaffen wird. Dieser neue Regelungskreis soll explizit von der Körperschaftsteuer, den dort verwendeten steuerlichen Terminologien und der Veranlagungsform abweichen.

Jedoch wird dieser Ansatz nicht stringent durch das neue 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. 15 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 diese erweitert. Beispielsweise wird für die Definition des Begriffs „Organisation ohne Gewinnerzielungsziel“ gem. § 7 Abs. 24 Satz 1 MinStG-E an das bestehende Recht i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG angeknüpft und gem. § 7 Abs. 24 Satz 2 MinStG-E erweitert. Gleiches gilt für den Begriff „Pensionsfonds“ gem. § 7 Abs. 26 MinStG-E, in dem auf § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG zurückgegriffen wird. Dabei wird ausdrücklich in der Gesetzesbegründung darauf hingewiesen, dass „[...] an das bestehende Recht [...]“ angeknüpft werden soll. An weiterer Stelle wird dagegen 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 Körperschaftsteuer abzuheben. Jedoch sollte das MinStG-E dennoch in das bestehende deutsche Steuerrecht eingebettet werden. Dies sollte u. E. insbesondere dadurch geschehen, dass grundlegende steuerrechtliche Terminologien verwendet werden und 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. 31 MinStG-E ein, jedoch mit einer anderen Definition.

Einbettung des OECD-Regelwerks

Es ist zu begrüßen, dass die im Februar veröffentlichte Administrative Guidance der OECD bereits in dem Referentenentwurf berücksichtigt wurde. Damit folgt der Gesetzestext der Gesetzesbegründung nach welcher der Gesetzentwurf neben den GloBE Musterregelungen auch den dazugehörigen Kommentar sowie die weiteren internationalen Arbeiten im Rahmen des GloBE Implementation Framework berücksichtigt.

Allerdings sollte ein Prozess aufgesetzt werden, der es gewährleistet, die weiteren Entwicklungen, insbesondere die von der OECD bereits vorgesehenen und international abgestimmten Vereinfachungen, zeitnah in das deutsche Steuerrecht einzufügen, konkret in das MinStG. Dies ist grundsätzlich auch im Einklang mit den Vorgaben aus der MinBestRL nach Erwägungsgrund 24. Ein Prozess ist demnach erforderlich, da bereits zu dem jetzigen Zeitpunkt nicht alle Ausführungen der Administrative Guidance in dem Referentenentwurf und dessen Gesetzesbegründung berücksichtigt wurden. So wurde bspw. eine weitere Administrative Guidance der OECD erst kürzlich am 17. Juli 2023 veröffentlicht, die mutmaßlich im Kabinettsentwurf Berücksichtigung finden wird. Jedoch finden bislang nicht alle Ausführungen, insbesondere umfangreiche Wahlrechte und Beispiele aus der am 1. Februar 2023 veröffentlichten Administrative Guidance, Einzug in das Gesetz (bspw. Ausführungen zum „Deemed Consolidation Test“, siehe hierzu auch weitere Ausführungen unten). Dies mit der Folge, dass bislang unklar ist, ob diese Wahlrechte bewusst nicht innerhalb der Gesetzesbegründung berücksichtigt wurden oder ob diese aufgrund der Ausführlichkeit nicht ausgeführt wurden und stattdessen auf die umfassenden Administrative Guidance verwiesen werden soll. Dies führt zu Unsicherheiten für die Steuerpflichtigen, da das OECD-Regelwerk von erheblicher Bedeutung als Auslegungshilfe ist.

Die enge Anlehnung an das OECD-Regelwerk erfordert auch dahingehend einen zusätzlichen Prozess, da ein dynamischer Verweis nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht zulässig ist. Darüber hinaus sollte in diesem zusätzlichen Prozess Berücksichtigung finden, dass das OECD-Regelwerk nicht im Zuge eines demokratischen legitimierten Aktes verabschiedet wurde. In diesem Zusammenhang ist zudem der Umstand zu überdenken, dass deutsche steuerliche Folgen an die Ergebnisse eines Peer Review-Prozesses durch ein demokratisch nicht legitimiertes Organ (OECD, IF) geknüpft werden sollen, dessen Hauptgeldgeber die USA sind. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass die USA bislang nicht Gegenstand der Säule 2-Regelungen sein werden und einseitig bevorzugt werden. Dies trifft auf erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken und wirft die Fragen auf, ob die Bundesregierung hier die damit verbundenen wirtschaftlichen Risiken richtig einschätzt.

Folgen einer Aufwärtsverschmelzung

Die derzeitige gesetzliche Ausarbeitung erfasst nicht die steuerlichen Folgen einer Aufwärtsverschmelzung. Diese fallen derzeit nicht unter die Definition einer GloBE-Reorganisation, so

dass Verschmelzungsgewinne- und Verluste, die nach dem UmwStG sowie nach § 8b KStG unberücksichtigt bleiben, sich voll auswirken würden. Dies sollte klargestellt werden.

Teil 1: Allgemeine Vorschriften

Zu § 3 MinStG-E

Nach § 3 Abs. 1 MinStG-E bilden mehrere steuerpflichtige Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe eine Mindeststeuergruppe. Der Gruppenträger gem. § 3 Abs. 3 MinStG-E ist dabei „zentraler Akteur im nationalen Besteuerungsverfahren“. Denn ihm sind die Ergänzungssteuerbeträge der Geschäftseinheiten zuzurechnen (§ 3 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E) und er schuldet die Mindeststeuer (§ 3 Abs. 1 Satz 3 MinStG-E). Demgegenüber haften die Geschäftseinheiten für diese nur (gesamtschuldnerisch) gem. § 3 Abs. 5 MinStG-E. Hierdurch soll das Besteuerungsverfahren beim Finanzamt des Gruppenträgers gebündelt werden. In dem Diskussionsentwurf war bislang noch unregelt, wie die Schuld innerhalb des Konzerns aufzuteilen ist und (wirtschaftlich) getragen werden soll. Der Referentenentwurf sieht nunmehr in § 3 Abs. 6 MinStG-E einen Ausgleichsanspruch vor, der privatrechtlich durchsetzbar ist.

Diese Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen, reicht jedoch u. E. in dieser Form noch nicht aus und sollte erweitert werden. Fraglich ist, wie und wie schnell solche Ansprüche ggf. durchgesetzt werden können. Denn erstens kann der privatrechtliche Ausgleichsanspruch kaum sachgerecht von Amts- oder Landgerichten beurteilt werden. Dies gilt vor dem Hintergrund, dass der Ausgleichsanspruch auf einer Steuer beruht, die außerordentlich kompliziert ist und auch in Fachkreisen weithin nicht beraten werden wird, weil sie nur Unternehmensgruppen ab 750 Mio. € betrifft. Der Weg der Finanzgerichtsbarkeit ist dagegen nicht eröffnet. Jedoch wäre dieser grundsätzlich zielführender.

Zweitens sind einerseits der Ansatz und die Bewertung des Ausgleichsanspruchs bzw. der Rückstellungen bei dem Gruppenträger und der nachgelagerten im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft jeweils im Jahr der Entstehung der Steuer und im Jahr der Entstehung des Ausgleichsanspruchs unklar. Andererseits ist der Zeitpunkt unklar, in dem der Ausgleichsanspruch sowie die Rückstellungen zu erfassen sind. Eine Rückstellung ist beim Gruppenträger ggf. um künftige Ausgleichsansprüche zu mindern.

Drittens ist ungeklärt, warum der § 3 Abs. 6 MinStG-E auf die tatsächlich gezahlte Steuer abstellt. Stattdessen sollte geregelt werden, dass dem Gruppenträger bereits im Jahr der Entstehung der Ergänzungssteuerbeträge gegenüber den Geschäftseinheiten ein Ausgleichsanspruch zusteht, deren Ergänzungssteuerbeträge nach § 3 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E dem Gruppenträger zugerechnet werden.

Viertens bleiben Fragen zur Kollision zwischen Geheimhaltung von Zahlen und Daten von Aktiengesellschaften und der Transparenz zur Erfüllung steuerlicher Pflichten offen und sollten entsprechend geregelt werden. Dies gilt aufgrund dessen, dass es zur

Durchsetzung des Ausgleichsanspruchs erforderlich ist, dass die Zahlen in Bezug auf weitere Teilkonzerne offenzulegen sind, die unter einer obersten Muttergesellschaft bestehen können. Dies ist jedoch aus Gründen des Steuergeheimnisses sowie aus handelsrechtlichen Gründen oft nicht möglich. Aufgrund dessen sind hier weitere Regelungen notwendig. Denn entsprechende übergreifende (Schutz-)Mechanismen fehlen bislang gänzlich. Insbesondere sollten die Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge nach § 3 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E dem Gruppenträger zugerechnet werden, gegenüber dem Gruppenträger zur Auskunft, insbesondere durch die Bereitstellung von Informationen, verpflichtet sein. Dies sollte entsprechend in der Abgabenordnung geregelt werden. Gleichzeitig sollten entsprechende Regelungen im Gesellschaftsrecht, insbesondere im Aktienrecht, sowie ggfs. auch in der Abgabenordnung vorgesehen werden, die es den Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge nach § 3 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E dem Gruppenträger zugerechnet werden, erlauben, in Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten zur Abgabe der (MinSt-)Steuererklärung Informationen ohne Verletzung anderer Verpflichtungen (bspw. Geheimhaltungsverpflichtungen etc.) offenzulegen.

Fünftens sind Fragen zur Interessenkollision und zu Schadensersatzausgleichsansprüchen im Falle von „ungünstigen“ Wahlrechtsausübungen bislang unberücksichtigt geblieben. Dies gilt vor dem Hintergrund, dass verfahrensrechtlich ausschließlich der Gruppenträger Verfahrensbeteiligter für das Besteuerungsverfahren (Einspruchsbefugnis etc.) ist. Demgegenüber haben die anderen inländischen Geschäftseinheiten der Mindeststeuergruppe i. d. R. (mit Ausnahme der Haftung) keine unmittelbaren Handlungsmöglichkeiten gegenüber den Finanzbehörden, um sich gegen die Steuerfestsetzung zu wenden.

Zu §§ 4, 5 MinStG-E

Es ist zu begrüßen, dass die Vorschriften des MinStG-E sich sowohl in dem Umfang einer der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmensgruppe gem. § 4 Abs. 2 MinStG-E, wie auch bei den auszunehmenden Einheiten gem. § 5 MinStG-E, an den Wortlaut der GloBE Model Rules halten (wie zuvor auch die MinBestRL). Dabei enthält der vorliegende Entwurf des MinStG in seiner Gesetzesbegründung auf S. 123 zu § 5 Abs. 1 MinStG-E den Hinweis, dass insbesondere Organisationen ohne Gewinnerorientierung und Pensionsfonds zu den ausgeschlossenen Einheiten gehören. Allerdings folgt im nächsten Satz der Zusatz, dass diese Einheiten im Allgemeinen nicht in den Konsolidierungskreis der obersten Muttergesellschaft fielen und daher auch nicht Bestandteil der Unternehmensgruppe seien. Dieser Zusatz wäre grundsätzlich besser in der Gesetzesbegründung zu § 4 Abs. 1 MinStG-E anzusiedeln. Keinesfalls sollte er in der Gesetzesbegründung zu § 5 Abs. 1 MinStG-E wie eine Rechtfertigung für die Qualifizierung als ausgeschlossene Einheit wirken oder umgekehrt den Anschein erwecken, dass nur bei Erfüllen der Qualifikation als ausgeschlossene Einheit z. B. ein Pensionsfonds auch mangels Konsolidierung nicht als Unternehmensgruppe oder Teil einer Unternehmensgruppe gelten würde. Dies wäre ein unzulässiger Zirkelschluss.

Wir regen daher an, den Satz 2 der Gesetzesbegründung zu § 5 Abs. 1 MinStG-E an dieser Stelle zu streichen bzw. als Klarstellung in die Gesetzesbegründung zu § 4 Abs. 1 MinStG-E zu verlagern.

Zu § 6 MinStG-E

Der § 6 Abs. 3 MinStG-E regelt die Ermittlung des Belegenheitsstaats einer Betriebsstätte. Es besteht in Fällen des § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG-E weiterhin 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 werden. 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).

Zudem bitten wir darum, die Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 3 MinStG-E weiter auszuformulieren. Hier fehlt es bislang an einer Erläuterung.

Zu § 7 MinStG-E

- Vorbemerkung

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

Auffällig ist zunächst, dass die Begriffsbestimmungen keine logische Reihenfolge aufweisen. Insbesondere werden Begriffe bestimmt, die wiederum innerhalb der Begriffsbestimmung auf weitere Begriffe zurückgreifen, die erst in einem der nachfolgenden Absätze bestimmt werden. Beispielsweise wird in der Begriffsbestimmung des Begriffs „Investmenteinheit“ gem. § 7 Abs. 17 MinStG-E auf den Begriff „Investmentvehikel“ zurückgegriffen. Demgegenüber findet sich die Begriffsbestimmung des Begriffs „Investmentvehikel“ erst in § 7 Abs. 18 MinStG-E. Des Weiteren findet sich die Begriffsbestimmung des Begriffs „Immobilien-Investmentvehikel“ bereits in § 7 Abs. 14 MinStG-E. Wir regen daher an die Reihenfolge der Begriffsbestimmungen nochmals zu überdenken und bspw. zusammengehörige Begriffsbestimmungen hintereinander aufzulisten, beginnend bei der grundlegendsten. Sofern dies nicht gewünscht ist, ist zumindest innerhalb der Gesetzesbegründung darauf hinzuweisen, dass es sich um einen glossarartigen Aufbau handelt. Dies gilt deswegen, weil ein glossarartiger Aufbau im Wesentlichen keinen steuersystematischen Grundsätzen entspricht.

- Investmentvehikel gem. § 7 Abs. 18 MinStG-E

Konkret in Bezug auf die Begriffsbestimmung eines „Investmentvehikel“ gem. § 7 Abs. 18 MinStG-E ist hervorzuheben, dass die Definition des Begriffs „Investmentvehikel“ in § 7 Abs. 18 MinStG-E sieben Merkmale enthält, die sich in Bezug auf Nr. 3 bis 7 nicht mit der Definition des Begriffs „Investmentfonds“ im Kapitalanlagegesetzbuch und der ihr zugrunde liegenden Richtlinie (§ 1 Abs. 1 KAGB bzw. Art. 4 Abs. 1b) AIFMD) decken. Da das InvStG an die Definition im KAGB anknüpft (siehe § 1 Abs. 2 InvStG), resultiert aus den unterschied-

lichen Begrifflichkeiten und ihren Voraussetzungen ein Anwendungskonflikt zwischen dem MinStG und dem InvStG. Dieser Anwendungskonflikt ist eröffnet, da der Begriff „Investmentfonds“ im KAGB und im InvStG weiter gefasst ist als der Begriff „Investmentvehikel“ nach § 7 Abs. 18 MinStG-E.

Dies hat zur Konsequenz, dass Investmentfonds, die nach dem InvStG steuerbefreit sind, der Besteuerung nach dem MinStG unterworfen sind, sofern sie nicht die (engeren) Voraussetzungen des § 7 Abs. 18 MinStG-E erfüllen. Investmentfonds nach dem InvStG, die die Voraussetzungen von § 7 Abs. 18 MinStG-E nicht erfüllen, sind damit gegenüber Investmentfonds gleicher Art und Größe, die in den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 Nr. 5 MinStG-E fallen, benachteiligt. Diese Differenzierung erscheint willkürlich und sollte unter dem Aspekt des Art. 3 GG beseitigt werden. Eine Angleichung an die Normenklatur des InvStG erscheint deswegen geboten.

- Passive Erträge gem. § 7 Abs. 25 MinStG-E

Als weitere Begriffsbestimmung findet sich in § 7 Abs. 25 MinStG-E die der „passiven Erträge“. Danach wurde gegenüber dem Diskussionsentwurf zusätzlich in § 7 Abs. 25 Hs. 2 MinStG-E geregelt, dass passive Erträge nur insoweit vorliegen, als ein gruppenzugehöriger Gesellschafter damit der Hinzurechnungsbesteuerung oder aufgrund einer Eigenkapitalbeteiligung an einer hybriden Einheit der Besteuerung unterliegt. Zu diesem neu eingefügten § 7 Abs. 25 Hs. 2 MinStG-E fehlt es an einer Erläuterung in der Gesetzesbegründung.

- Pensionsfonds gem. § 7 Abs. 26 MinStG-E

Wir bitten um Hinweis in der Gesetzesbegründung, dass Contractual Trust Arrangements (CTAs) bei Erfüllen der Voraussetzungen der Definition als Pensionsfonds i. S. d. § 7 Abs. 26 MinStG-E gelten können und dadurch ausgeschlossene Einheiten gem. § 5 Abs. 1 MinStG-E sein können. Zwar stellt der CTA-Vertrag selbst keine Einheit bzw. keine Einrichtung dar, jedoch kann der Treuhänder als juristische Person die Definition erfüllen. Denn durch ihn als Einheit bzw. Einrichtung (juristische Person) werden Altersvorsorgeleistungen des Unternehmens verwaltet (zu diesem Zweck wurde das Planvermögen unter dem CTA-Vertrag auf ihn übertragen, Verwaltungstreuhand), die im Übrigen durch eine Einlagesicherung bereits anderweitig geschützt sind und vom Treuhänder für den Treugeber durch einen Pool von Vermögenswerten finanziert werden, der durch den Treuhänder gehalten wird, um die Erfüllung der entsprechenden Pensionsverpflichtungen im Fall der Insolvenz der multinationalen Gruppe zu gewährleisten (Sicherungstreuhand).

- Familienstiftungen

Weiterhin ungeklärt ist 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 § 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 Steuerhoheitsgebieten mit einer anerkannten Sekundärerergänzungssteuerregelung. Jedoch fehlt es an einer verfahrensrechtlichen Verknüpfung, wenn ein Staat seinen Steueranspruch nach einer anerkannten Sekundärerergänzungssteuerregelung nachträglich erhebt und damit bei der Quotenanteile aufteilung 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

Es ist zu begrüßen, dass für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts der Ausgangspunkt in dem Referentenentwurf gegenüber dem Diskussionsentwurf angepasst wurde. Der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust ist gem. § 15 Abs. 1 MinStG-E „[...] der für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angegliche Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen (Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag), korrigiert um die in § 17 bezeichneten Beträge.“ Damit wurde der bisherige § 7 Abs. 10 MinStG-E in § 15 MinStG-E integriert. Der Bezug auf einen „Einzelabschluss“ ist nicht mehr enthalten, stattdessen definiert § 15 MinStG-E die Ausgangsgröße als den für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angegliche Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen.

Die Definition ist u. E. weiterhin unbestimmt und sollte eindeutiger formuliert werden. Denn dem Wortlaut lässt sich weiterhin nicht klar entnehmen, welche Anforderungen an den Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts gestellt werden. Als Ausgangspunkt wären demnach möglich das Konsolidierungs-Package, der Stand-alone-Einzelabschluss bzw. auch etwas dazwischen. Die zahlreichen Probleme in der Praxis haben wir bereits in unserer Stellungnahme zum Diskussionsentwurf dargestellt.

Wir würden insbesondere eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung begrüßen. In diesem Zusammenhang könnten auch die Anpassungen klargestellt werden, die, sofern die Erstellung eines Einzelabschlusses für die Geschäftseinheit nicht erforderlich ist, im Hinblick auf die Konsolidierungs-Packages noch erfolgen müssen, um zum geforderten Ausgangspunkt für die Ermittlung zu gelangen. Dabei wäre eine Erleichterung für die Steuerpflichtigen, wenn die Vereinfachungen, die aufgrund der späteren Konsolidierung erfolgen, auch für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts nicht angepasst werden müssten. Dies betrifft bspw. die Anwendung von IFRS 16 auf Intercompany-Sachverhalte. Folgende Formulierung wäre denkbar:

Der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust ist der aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und **für Konsolidierungszwecke** an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angegliche Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen (Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag), korrigiert um die in § 17 bezeichneten Beträge.

- Absatz 2

Zunächst ist festzuhalten, dass sich aus dem Umkehrschluss aus § 15 Abs. 2 MinStG-E ergibt, dass für den Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. -Jahresfehlbetrag gem. § 15 Abs. 1 MinStG-E 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 Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag nach dem verwendeten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft zu erstellen. Es verbleibt weiterhin 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 den Jahresabschlüssen 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. § 49 Abs. 1 bis 3 MinStG-E zu berücksichtigen. Die genaue Berücksichtigung der fremdvergleichskonformen Anpassung im Rahmen der 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. Darüber hinaus geht aus dem Gesetzestext zu § 16 Abs. 1 MinStG-E nicht hervor, welcher Verrechnungspreis zugrunde zu legen ist, wenn die Verrechnungspreise nicht betragsmäßig korrespondieren. Laut Begründung soll in diesen Fällen davon auszugehen sein, dass der für die Zwecke der Besteuerung verwendete Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

§ 16 Abs. 2 MinStG-E sieht darüber hinaus vor, dass der Verlust aus der Veräußerung, Übertragung oder Überführung von Vermögenswerten zwischen in demselben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, dem Fremdvergleichsgrundsatz anzupassen ist, sofern dieser dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entspricht. In diesem Zusammenhang sollte klargestellt werden, dass der Verlust nicht nur bei der übertragenden Gesellschaft angepasst werden sollte, sondern gerade bei beiden Geschäftseinheiten. Ansonsten führt die Korrektur gem. § 16 Abs. 2 MinStG-E zu einer Doppelbesteuerung.

§ 17 MinStG-E

In § 17 MinStG-E sind alle Hinzurechnungen und Kürzungen aufgeführt, um die der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -fehlbetrag anzupassen ist. Nach § 17 Nr. 3 MinStG-E ist der Mindeststeuer-Jahresüberschuss um Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen gem. § 20 MinStG-E zu vermindern bzw. zu vermehren. In § 17 Nr. 3 MinStG-E sollte zum besseren Verständnis entsprechend § 20 MinStG-E „ausgenommene“ Gewinne oder Verluste ergänzt werden.

Zu § 24 MinStG-E

Es ist zu begrüßen, dass sowohl nach § 24 Satz 2 MinStG-E, als auch nach dem Hinweis in der Gesetzesbegründung auf S. 175 nicht für die Durchführungswege einer Direktzusage gelten. Dies ist auch vor dem Hintergrund zu begrüßen, dass sich dieser Hinweis noch nicht in den ursprünglichen GloBE Model Rules vom Dezember 2021 findet. Jedoch sollte der Hinweis dahingehend ergänzt werden, dass der Regelungsbereich des § 24 MinStG-E die ihm vorgehende Definition eines Pensionsfonds nach § 7 Abs. 26 MinStG-E und die Qualifikation eines Pensionsfonds als ausgenommene Einheit gem. § 5 MinStG-E unberührt lässt. Denn § 24 MinStG-E stellt im Umkehrschluss keine Einschränkung des Umfangs der Definition eines Pensionsfonds dar.

Zu § 25 MinStG-E

Der § 25 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E sieht ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Aufwendungen aus gruppeninternen Finanzierungsvereinbarungen vor, soweit die Voraussetzungen nach § 25 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E erfüllt sind. Nach § 25 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E sind die Aufwendungen einer gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung nicht abzugsfähig, wenn „[...] während der erwarteten Laufzeit dieser Vereinbarung nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen davon auszugehen ist, dass die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim hochbesteuerten Gläubiger zu keiner entsprechenden Erhöhung des steuerlichen Gewinns führen.“ Bei einer gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung handelt es sich gem. § 25 Abs. 2 Satz 1 MinStG-E, um „[...] jede Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe im Rahmen derer ein hochbesteuerter Gläubiger einer Geschäftseinheit in einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet unmittelbar oder mittelbar Kapital überlässt.“

Die Norm sollte einerseits an die Vorgaben aus der Richtlinie sowie andererseits an den Wortlaut des bestehenden deutschen Steuerrechts angepasst werden. Nach Art. 16 Abs. 8 der MinBestRL sind Aufwendungen aus einer gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung dann nicht zu berücksichtigen, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss die Geschäftseinheit in einem Niedrigsteuergebiet gelegen sein. Zweitens muss nach vernünftigem Ermessen davon ausgegangen werden, dass der Betrag der Aufwendungen über die erwartete Laufzeit der Vereinbarung ansteigt, ohne dass dies zu einem entsprechenden Anstieg der steuerpflichtigen Erträge des Gläubigers führt. Drittens darf der Gläubiger in keinem Niedrigsteuergebiet belegen sein. Konkret wurde in § 25 MinStG-E die zweite Voraussetzung aus der MinBestRL nicht umgesetzt. Mithin ist nach § 25 MinStG-E nicht erforderlich, dass der Betrag

der Aufwendungen über die erwartete Laufzeit der Vereinbarung ansteigt. Dies führt zu einer schärferen Umsetzung in das deutsche Steuerrecht und sollte angepasst werden.

Andererseits sollte die Norm an das bereits bestehende deutsche Steuerrecht angepasst werden, konkret an den § 4k Abs. 1 EStG. Dieser stellt grundsätzlich nicht auf Aufwendungen aus einer Finanzierungsvereinbarung ab, sondern auf „Aufwendungen für die Nutzung von Kapitalvermögen“. Darüber hinaus wird nicht auf ein vernünftiges kaufmännisches Ermessen abgestellt. Stattdessen wird nach deutsch-steuerlichem Recht stets als Maßstab der Fremdvergleichsgrundsatz herangezogen.

Nichtsdestotrotz ist fraglich, ob dem deutschen Steuerpflichtigen eine Überprüfung einer gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung zwischen zwei fremden Steuerhoheitsgebieten möglich ist. Dies selbst dann, wenn nach der Gesetzesbegründung lediglich zu prüfen ist, ob eine steuerliche Regelung existiert, die eine korrespondierende Erfassung der Erträge ausschließt. Stattdessen sollte eine Liste an Steuergebieten bereitgestellt werden, die eine entsprechende Regelung umgesetzt haben und damit § 25 MinStG-E nach vernünftigem Ermessen nicht anzuwenden ist.

Im Zusammenhang mit § 25 Abs. 2 MinStG-E ist grundsätzlich zu überdenken, ob die Begriffsbestimmung aufgrund steuersystematischer Erwägungen nicht in § 7 MinStG-E zu regeln ist.

Zu § 26 MinStG-E

Nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 MinStG-E sind „anerkannte steuerliche Zulagen“ als Erträge zu behandeln. Anerkannte steuerliche Zulagen sind gem. § 26 Abs. 1 MinStG-E „[...] durch das Steuersystem gewährte Zulagen, soweit die jeweilige Zulage so ausgestaltet ist, dass sie innerhalb von vier Jahren ab Erfüllung der Anspruchsvoraussetzung für die Gewährung der Zulage auf die Steuer angerechnet oder ausgezahlt wird und deren Gewährung nicht vom Bestehen einer Steuerschuld abhängt.“ Es wäre wünschenswert, wenn eine Liste von anerkannten steuerlichen Zulagen pro Steuerhoheitsgebieten veröffentlicht wird, um diese eindeutig zuzuordnen zu können.

Zu § 31 MinStG-E

In den §§ 31 bis 38 MinStG-E werden eine Reihe von Wahlrechten bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts eingeräumt. Auf Antrag können bspw. gem. § 31 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E „[...] die von einer Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag 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 verbundene Auslegungs- und Abgrenzungsfragen wurden u. E. noch nicht gelöst.

§ 33 MinStG-E

Wir verstehen, dass das Wahlrecht für Net Asset Gains in der deutschen Umsetzung auf unbewegliches Vermögen beschränkt wird und nicht alle materiellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens erfasst, wie in Art. 3.2.6. der OECD Model Rules vorgesehen ist. Jedoch schränkt eine solche Abweichung das Wahlrecht ein und verschärft damit die Wirkweise des MinStG. Wir halten eine solche Abweichung für nicht angemessen und regen an, die Vorschrift in Übereinstimmung mit dem OECD Model Rules auszugestalten.

§ 34 MinStG-E.

Auf Antrag können gem. § 34 Abs. 1 MinStG-E die Erträge, Aufwendungen, Gewinne und Verluste aus Geschäftsvorfällen zwischen Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets und die einem gemeinsamen Gruppenbesteuerungssystem unterliegen, nach den Konsolidierungsgrundsätzen der obersten Muttergesellschaft zusammengefasst werden. Bislang wird der Begriff „Gruppenbesteuerungssystem“ lediglich innerhalb der Gesetzesbegründung definiert als „[...] alle Besteuerungskonzepte eines Steuerhoheitsgebiets, nach dem die Geschäftseinheiten Gewinne oder Verluste aufgrund einer gemeinsamen Eigentümerstruktur oder Kontrollbeteiligung aufteilen.“

Diese Begriffsbestimmung des Begriffs „Gruppenbesteuerungssystem“ ist u. E. nichtzutreffend. Denn charakteristisch für ein Gruppenbesteuerungssystem ist gerade nicht, dass die Gewinne oder Verluste aufgeteilt werden. Stattdessen ist charakteristisch für Gruppenbesteuerungssysteme die Darstellung der wirtschaftlichen Einheit der Gruppenmitglieder. Die Begriffsbestimmung sollte demnach nochmals überdacht werden und sollte insbesondere auch in § 7 MinStG-E aufgenommen werden.

Zu § 39 MinStG-E

Es ist zu begrüßen, dass der Begriff „handelsrechtliche Betriebsstättenbuchführung“ gestrichen wurde. Stattdessen entspricht nach § 39 Abs. 1 MinStG-E der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag einer Betriebsstätte nun dem „[...] Betrag, der im Jahresabschluss 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.“ Diese Änderung sollte zunächst noch in der Gesetzesbegründung angepasst werden, da hier weiterhin zwischen den Sätzen 1 und 2 unterschieden wird.

Darüber hinaus stellt § 39 Abs. 1 MinStG-E weiterhin eine faktische Erstellungspflicht eines separaten Betriebsstättenabschlusses nach den für den Konzernabschluss maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften dar (vgl. m. w. N. Benzinger/Hachmeister, ISR 2023, S. 119). Für ein Unternehmen, das nach IFRS bilanziert, wäre damit ein Betriebsstättenabschluss 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 Selbstständigkeitsfiktion mit der zivilrechtlichen Unselbstständigkeit. Es existieren gerade keine Rechnungslegungsvorschriften zur Erstellung eines solchen (fiktiven) Abschlusses einer Betriebsstätte. Insbesondere fehlt es zudem an schuldrechtlichen Vereinbarungen zwischen der Betriebsstätte und dem Stammhaus, die in einem Abschluss dargestellt werden können. Dies erkennt auch das OECD-Regelwerk an.

Überdies ist die generelle Notwendigkeit des § 39 Abs. 1 MinStG-E u. E. vor dem Hintergrund des § 39 Abs. 2 MinStG-E zu überdenken. Nach § 39 Abs. 2 MinStG-E sind Anpassungen des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -Jahresfehlbetrags der Betriebsstätte an uni- oder bilaterale Vorgaben vorgesehen. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E ist der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag nach § 39 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 eines Betriebsstättenabschlusses für die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -Jahresfehlbetrags faktisch nicht erforderlich. Denn letztlich werden in dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss 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).

Nichtsdestotrotz ist § 39 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E zu überarbeiten. Denn dieser sieht vor, dass bei Betriebsstätten nach § 4 Abs. 8 Nr. 1 und 2 MinStG-E die Erträge und Aufwendungen berücksichtigt werden, die der Betriebsstätte nach den Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zuzuordnen sind. Allerdings liegt bei einer Betriebsstätte gem. § 4 Abs. 8 Nr. 2 MinStG-E gerade kein Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zugrunde. Stattdessen handelt es sich bei einer Betriebsstätte gem. § 4 Abs. 8 Nr. 2 MinStG-E um „in Ermangelung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [...], eine in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinrichtung [...], die der Besteuerung von in diesem Steuerhoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen entspricht“. Mithin sollte § 39 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E lediglich auf Betriebsstätten gem. § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG-E und auf das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den betreffenden Steuerhoheitsgebieten verweisen. Betriebsstätten gem. § 4 Abs. 8 Nr. 2 MinStG-E, deren Erträge und Aufwendungen nach dem nationalen Recht des Belegenheitsstaats zuzuordnen sind, sollten dagegen in einer zusätzlichen Nummer geregelt werden.

Teil 4: Ermittlung der angepassten erfassten Steuern

Zu § 42 MinStG-E

Es ist weiterhin nicht geklärt, welche Steuerarten unter den jeweiligen Nummern der erfassten Steuern gem. § 42 MinStG-E zu verstehen sind. Hier bedarf es weiterer Ausführungen, insbesondere sollten konkrete Anwendungsbeispiele in der Begründung mit aufgenommen werden.

Zu § 43 MinStG-E

Nach § 43 Abs. 1 MinStG-E werden die Geschäftseinheiten so behandelt, als hätten sie einen zusätzlichen Steuererhöhungsbetrag nach § 54 MinStG-E in Höhe der Differenz zwischen den angepassten erfassten Steuern und den erwarteten angepassten erfassten Steuern. Dies ergibt sich, sofern in einem Geschäftsjahr kein Gesamt-Mindeststeuergewinn vorliegt und sich der Betrag der angepassten erfassten Steuern auf weniger als null beläuft sowie auf weniger als die erwarteten angepassten Steuern.

Zunächst ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass bei dem Begriff „Steuererhöhungsbetrag“ in § 43 Abs. 1 MinStG-E ein „er“ fehlt. Darüber hinaus ist laut der Gesetzesbegründung zu § 43 Abs. 4 MinStG-E der § 43 Abs. 1 MinStG-E als Wahlrecht ausgestaltet. Dies ist dem Wortlaut des § 43 Abs. 1 MinStG-E nicht zu entnehmen. Dies wäre im Gesetzestext anzupassen, falls nicht in der Gesetzesbegründung ein Versehen vorliegt und dort eigentlich Absatz 3 gemeint ist und somit dort Korrekturbedarf besteht.

Ferner ist zu begrüßen, dass § 43 Abs. 3 MinStG-E die Administrative Guidance der OECD entsprechend umgesetzt wurde. Jedoch ist der Verweis in § 43 Abs. 3 Satz 2 MinStG-E nicht korrekt, stattdessen soll wohl auf „Satz 1“ verwiesen werden. Darüber hinaus sollte in § 43 Abs. 3 Satz 2 MinStG-E zum besseren Verständnis im Zusammenhang mit dem „zusätzlichen Steuererhöhungsbetrag“ auf § 54 MinStG-E verwiesen werden.

Zu §§ 44, 45 MinStG-E

Die Normen regeln Hinzurechnungen und Kürzungen der im Jahresabschluss erfassten Steuern. Dabei wird in § 45 Nrn. 2 und 3 MinStG-E 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 kargestellt 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 „ungewissen Steuerrückstellung“ gem. § 44 Nr. 3 sowie § 45 Nr. 4 MinStG-E führt. Eine Rückstellung wird i. d. R. nur dann gebildet, wenn eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Steuer entsteht („More likely than not“). Dies kann bspw. 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 Steuerrückstellung nur dann gesprochen werden kann, wenn die Wahrscheinlichkeit unter 50 % liegt. Eine entsprechende Klarstellung wäre wünschenswert.

Zu § 46 MinStG-E

Nach § 46 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. § 46 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E dem Gesellschafter zugerechnet werden, sofern diesem nach § 40 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 § 46 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E zuzuordnen ist. Zudem sollte entsprechend der Begriffsbestimmung in § 7 Abs. 32 Nr. 2 MinStG-E der Begriff „steuertransparente Gesellschaft“ auf „steuertransparente Einheit“ abgeändert werden. Darüber hinaus ist der Begriff „Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust“ in § 46 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 MinStG-E anzupassen an den Wortlaut in § 40 Abs. 2 MinStG-E, der den Begriff „Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag“ verwendet. Denn ansonsten greift § 46 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E auf eine Größe zurück, die es grundsätzlich in dem § 46 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E nicht gibt.

Im Hinblick auf § 46 Abs. 2 MinStG-E regen wir eine Anpassung des Begriffs „passive Einkünfte“ an den Begriff „passive Erträge“ in § 7 Abs. 25 MinStG-E an.

Darüber hinaus sollten die Definitionen der passiven Einkünfte abgestimmt werden. Denn aufgrund der unterschiedlichen Definitionen der passiven Erträge in § 7 Abs. 25 MinStG-E und § 8 Abs. 1 AStG bedarf es zusätzlicher Berechnungen. Dies gilt aufgrund der Tatsache, dass aufgrund der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen die Steuern, die sich nach der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 bis 14 AStG ergeben, nicht denen gem. § 41 Abs. 2 MinStG-E entsprechen.

Es bedarf ferner einer Klarstellung dazu, wie mit Verlusten auf Ebenen des Gesellschafters umzugehen ist, und mit der Tatsache, dass aufgrund dieses Verlusts auf Ebene des Gesellschafters keine Steuern entstanden sind und damit keine Steuern auf andere Geschäftseinheiten zugerechnet werden können. Dies zumindest in Fällen, in denen die Steuern grundsätzlich dann entstanden wäre, wenn der Verlust nicht beachtet worden wäre.

Zu § 47 MinStG-E

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

Wie auch bereits gegenüber der OECD dargestellt, stellt die nach § 47 Abs. 4 MinStG-E geforderte Nachversteuerung die Praxis vor kaum zu bewältigenden Problemen. 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 nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand bzw. fehlerfrei kaum möglich ist. Wir halten weiterhin an unserer Forderung fest und sehen Vereinfachungen an dieser Stelle für dringend erforderlich an. Dies sollte insbesondere auch auf Ebene der OECD weiter vorgetragen werden. In diesem Zusammenhang hat die OECD bereits angekündigt, dass für die Recapture-Regelung für passive latente Steuern eine Vereinfachung anvisiert wird. Das BMF sollte umgehend klarstellen, wie mit dieser Vorschrift zu verfahren ist und die Umsetzung und Anwendung der Regelung ausdrücklich zurückstellen (Penalty Relief) bis eine praktikable Ausarbeitung der Regelung erfolgt ist.

Ferner sollte zumindest entweder klargelegt werden, wie die Auflösung der latenten Steuern innerhalb des 5-Jahreszeitraums vorgenommen werden kann, oder es sollte 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.

Zu § 48 MinStG-E

Nach unserem Verständnis sollte der Verweis in § 48 Abs. 4 MinStG-E nicht auf §§ 79 bis 83 MinStG-E lauten, sondern auf §§ 80 bis 83 MinStG-E zu den CbC-Safe Harbours verweisen.

Zu § 49 MinStG-E

Der § 49 MinStG-E regelt nachträgliche Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern. Dabei werden in § 49 Abs. 3 MinStG-E die fiktiven latenten Steuern im Zusammenhang mit Verlustrückträgen geregelt. Danach werden für Verlustvorträge aktive latente Steuern gebildet und bei Verrechnung aufgelöst. Jedoch ergibt sich nicht, weshalb in diesem Zusammenhang von einem fiktiven latenten Steueranspruch gesprochen wird. Hier bedarf es einer Klarstellung, wenn mit dieser Formulierung weitere steuerliche Folgen verbunden sein sollen.

In § 49 Abs. 6 MinStG-E ist vorgesehen, dass die Steuerberechnung zwingend anzupassen ist, wenn „ein 1 Mio. € übersteigender Betrag des laufenden Steueraufwands einer Geschäftseinheit, der in den angepassten erfassten Steuern für ein Geschäftsjahr berücksichtigt wurde, binnen drei Jahren nach Ablauf dieses Geschäftsjahrs noch nicht entrichtet [...]“ wurde. Hier sollte eine ausdrückliche Ausnahme von der Vorschrift für Streitige Verfahren berücksichtigt werden, da ein Zeitraum von 3 Jahren zu knapp bemessen ist.

Teil 5: Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags

Zu § 59 MinStG-E

In den Tabellen in § 59 MinStG-E wird in der rechten Spalte jeweils noch auf § 50 MinStG-E verwiesen anstelle von § 55 MinStG-E.

Teil 7: Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungsregimen und Investmenteinheiten

Zu § 66 MinStG-E

In § 66 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.

Wir begrüßen die in der Gesetzesbegründung eingefügte Klarstellung, auf welchen Steuersatz gem. § 66 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a MinStG-E abzustellen ist. Jedoch ist weiterhin im Zusammenhang mit § 66 Abs. 1 Nr. 1 lit. b MinStG-E ungeklärt, wie in dem Fall vorzugehen ist, in dem der Gesellschafter aufgrund anderweitiger wirtschaftlicher Aktivitäten Verluste erzielt und seine persönliche Steuerbelastung unterhalb des Mindeststeuersatzes liegt. Dies gilt bspw., 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 § 66 Abs. 1 MinStG-E abgezogen werden mit der Folge, dass auf Ebene der obersten Muttergesellschaft eine Ergänzungssteuer zu erheben wäre.

Zudem ist der Begriff „vernünftigem kaufmännischem Ermessen“ unklar, da es sich hierbei um einen Begriff aus dem Handelsrecht handelt. Dieser Begriff sollte durch einen Begriff aus dem deutschen Steuerrecht ersetzt werden.

Ferner sind nach unserem Verständnis die oben skizzierten Ergebnisse (geringe Einkünfte im Falle von § 66 Abs. 1 Nr. 1 lit. a MinStG-E bzw. Verlustverrechnung im Falle von § 66 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). 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 § 66 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 § 66 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 § 66 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 denjenigen Betrag in Abzug zu bringen, der dem Gesellschafter tatsächlich steuerlich zugeordnet wird.

Zu § 68 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 § 68 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 Vornahme 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 übermäßige 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 § 72 MinStG-E

In § 72 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 § 72 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. Die Monatsfrist sollte insbesondere auch vor dem Hintergrund der geänderten Bußgeldvorschriften gem. § 92 MinStG-E kritisch betrachtet werden.

Darüber hinaus sollten adäquate Beschränkungen hinsichtlich der erforderlichen Angaben im Mindeststeuer-Bericht für im Ergebnis steuerbefreite Geschäftseinheiten überdacht werden. Denn aktuell sieht § 72 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E vor, dass jede nach § 1 MinStG-E steuerpflichtige Geschäftseinheit verpflichtet ist, einen Mindeststeuer-Bericht an das BZSt zu übermitteln, mithin auch steuerbefreite Geschäftseinheiten. Diese Geschäftseinheiten haben damit auch Angaben für den Mindeststeuer-Bericht zu ermitteln, obwohl diese detaillierten Ermittlungen materiellrechtlich nicht benötigt werden würden. Es sollte klargestellt werden, dass nicht auf steuerpflichtige Geschäftseinheiten nach § 1 MinStG-E abgestellt wird, sondern stattdessen auf die Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe gem. § 4 Abs. 2 MinStG-E.

Zu § 75 MinStG-E

Die Norm betrifft die Überprüfung für die Anspruchsberechtigung zur Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen. Nach § 75 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E 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 Anwendungsbeispiele 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: Übergangsregelungen

Zu § 78 MinStG-E

In Teil 9 des MinStG-E sind Sondervorschriften vorgesehen für das Übergangsjahr, den Übergangszeitraum sowie die Anfangsphase. Die Sondervorschrift des § 78 MinStG-E regelt die Steuerattribute des Übergangsjahrs.

Der § 78 Abs. 1 MinStG-E setzt 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.

In § 78 Abs. 3 Satz 3 bis 9 MinStG-E wurden weitere Wahlrechte gegenüber dem Diskussionsentwurf eingefügt. Zu diesen neu eingefügten Sätzen 3 bis 9 fehlt es bislang an einer Erläuterung in der Gesetzesbegründung. Diese ist noch zu ergänzen.

Teil 11: Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen

Zu § 90 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 (§ 90 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E). Diese Steuererklärung hat gem. § 90 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 § 92 MinStG-E

Nach § 92 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig, entgegen § 72 Abs. 1 bis 3 MinStG-E den Mindeststeuer-Bericht erstens (gar) nicht, zweitens nicht rechtzeitig oder drittens nicht in vorgeschriebener Weise übermittelt. Diese Regelung geht grundsätzlich zu weit und sollte u. E. nochmals überdacht werden. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass es sich bei dem MinStG-E um ein erheblich komplexes Gesetz handelt, bei dem es insbesondere in den Anfangsphasen zu Fehlern kommen kann. Eine Geldbuße von bis zu 30.000 € für kleine Fehler bei der Übermittlung eines höchst komplexen Themas steht nicht im Verhältnis. Darüber hinaus sollte der Begriff „rechtzeitig“ ersetzt werden durch „nicht innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Frist gem. § 72 Abs. 3 MinStG-E“.

Nach § 92 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 72 Abs. 1 i. V. m. § 73 MinStG-E den Mindeststeuer-Bericht nicht richtig oder nicht vollständig übermittelt. Zu dieser Ordnungswidrigkeit bedarf es weiterer Klarstellung, da die Gesetzesbegründung grundsätzlich nur den Gesetzeswortlaut wiederholt.

Es ist zu begrüßen, dass § 92 Abs. 5 MinStG-E für die Übergangszeit gem. § 80 Abs. 1 MinStG-E die Steuerpflichtigen nicht ordnungswidrig handeln, wenn „[...] nachgewiesen wird, dass angemessene Maßnahmen ergriffen wurden, die eine nicht rechtzeitige oder nicht in vorgeschriebener Weise (Absatz 1 Nummer 1) oder eine nicht richtige oder nicht vollständige (Absatz 1 Nummer 2) Übermittlung rechtfertigen.“ Denn gerade in der Anfangsphase der Einführung eines vollständig neuen hochkomplexen Systems halten wir Abstufungen nach Art eines „Soft Landing“ für geboten, da sich bei aller Mühe Fehler oder Verzögerungen zunächst kaum vermeiden lassen werden. Dabei sollte auch als „angemessene Maßnahme“ gelten, wenn der Steuerpflichtige entsprechend den Administrative Guidance handelt. In diesem Zusammenhang wäre es wünschenswert, wenn klare Regelungen zu dem von der OECD vorgesehenen Penalty Relief eingeführt würden, um den Unternehmen an dieser Stelle Rechtssicherheit zu geben und Klarheit zu schaffen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Finanzverwaltung faktisch 18 Monate mehr Zeit hat bis zur Abgabe der ersten Steuererklärungen, sich auf das Thema einzustellen. Hier sollte mit entsprechender Fairness großzügig agiert 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. Dies gilt vor dem Hintergrund, dass auch der Gesetzentwurf neben den GloBE Musterregelungen auch den dazugehörenden Kommentar sowie die weiteren internationalen Arbeiten im Rahmen des GloBE Implementation Framework, insbesondere die Regelungen für sog. „Safe Harbors“ berücksichtigt und damit als angemessene Maßnahmen anerkennt.

Zu § 93 MinStG-E

Der § 93 Abs. 1 MinStG-E sieht eine Ermächtigung des BMF vor, „[...] den Wortlaut des Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum, unter neuer Überschrift und in neuer Paragraphenfolge bekannt zu machen und dabei Unstimmigkeiten des Wortlauts zu beseitigen“. Zwar können wir grundsätzlich den Hintergrund der Regelung nachvollziehen, dass in einem Gesetz dieser Größenordnung und Komplexität redaktionelle Fehler und fehlerhafte Verweisungen auftreten können und diese dadurch praktikabel ausgebessert werden können.

Dennoch lehnen wir die Ermächtigung ab. Denn erstens ist die vorgesehene Ermächtigung zur Änderung des Gesetzes ohne die Einbindung des Deutschen Bundestages nur schwer mit dem Grundsatz der Gewaltenteilung in Einklang zu bringen. Zwar sollen laut Gesetzesbegründung lediglich redaktionelle Fehler und fehlerhafte Verweisungen ausgebessert werden. Jedoch lässt sich nicht immer eine klare Linie ziehen zwischen Änderungen aufgrund redaktioneller Fehler und fehlerhafter Verweisungen und Änderungen des materiellen Regelungsgehalts. Vielmehr stellt bereits eine Änderung der Paragraphenfolge eine systematische Änderung dar und damit eine Änderung des materiellen Regelungsgehalts. Zweitens ist der Gesetzeswortlaut der Ermächtigung sowie die Begründung zu weit formuliert und lässt einen weiten Auslegungsrahmen offen, der gerade über Änderungen aufgrund redaktioneller Fehler und fehlerhafter Verweisungen hinausgeht. Die Möglichkeit umfangreiche Gesetzesänderungen vorzunehmen, sollte letztlich dem Gesetzgeber vorbehalten sein. Einem einfachen Bundesministerium sollte dagegen lediglich eine Verordnungsermächtigung erteilt werden, um redaktionelle Änderungen vorzunehmen.

Darüber hinaus sollte es einer Ermächtigung zur Gesetzesänderung gerade nicht bedürfen. Stattdessen sollte bereits von Beginn an der Gesetzestext weder über redaktionelle Fehler und noch über fehlerhafte Verweisungen verfügen. Im Zuge dessen wäre es bspw. hilfreicher, wenn bei der Anhörung der Verbände eine ausreichende Frist zur Stellungnahme gesetzt wird. Denn insbesondere die kurze Stellungnahmefrist von 10 Tagen entspricht keinesfalls der Komplexität der Materie und ist zudem ernsthaft verfassungsrechtlich bedenklich (siehe auch BVerfG-Beschluss vom 5. Juli 2023 gegen die Gestaltung des Gesetzgebungsverfahrens zum Gebäudeenergiegesetz, Az.: 2 BvE 4/23).

Zu den im Zusammenhang stehenden Begleitmaßnahmen in

Artikel 4: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Artikel 5: Änderung des Außensteuergesetzes

Artikel 6: Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Wir begrüßen ausdrücklich die mit der Einführung des MinStG-E in Verbindung stehenden Begleitmaßnahmen, konkret die Abschaffung der Lizenzschranke gem. § 4j EStG (Artikel 4, Nr. 1), die Absenkung der Niedrigsteuergrenze in § 8 AStG von derzeit 25 % auf 15 % (Artikel 5, Nr. 2), sowie die Abschaffung der Gewerbesteuerpflicht von Hinzurechnungsbeträgen (Artikel 6 Nr. 1). Insbesondere die Anpassung der Niedrigsteuergrenze wurde bereits seit Jahren angemahnt, da die noch geltenden 25 % seit langem nicht mehr dem internationalen steuerlichen Umfeld entsprechen.

Dennoch sollten diesen Begleitmaßnahmen weitere Maßnahmen folgen, die in Verbindung mit der Einführung des MinStG-E stehen. Beispielsweise ist der Passivkatalog in § 8 AStG nochmals zu überdenken. Dieser sollte entsprechend den Vorgaben aus der ATAD-Richtlinie als Aktivkatalog ausgestaltet werden. Dies führt erstens zu einer Aufwandsreduktion bei den Unternehmen. Zweitens wird dadurch am ehesten eine Angleichung an die Vorgaben der MinBestRL und den hierin geregelten Aktivkatalog geschaffen.

Darüber hinaus sollte zumindest für die unter das MinStG-E fallenden Unternehmen geprüft werden, ob nicht mit weiteren (Missbrauchsvermeidungs-)Normen ein Gleichlauf herzustellen ist. Konkret sollte geprüft werden, ob diese Unternehmen bei bestimmten (Missbrauchsvermeidungs-)Normen nicht ausgenommen werden sollten, da es aufgrund des MinStG-E an einem Anwendungsbereich eben dieser Normen fehlt (bspw. § 4k Abs. 2 und 3 EStG).