

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Deutscher Bundestag  
Herrn Alois Rainer, MdB  
Vorsitzender des Finanzausschusses  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Sr/We  
Tel.: +49 30 240087-60  
Fax: +49 30 240087-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

13. Oktober 2023

**Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (BT-Drs. 20/8668)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir begrüßen die Konkretisierungen, die im Vergleich zum Referentenentwurf nun im Regierungsentwurf 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. Vor diesem Hintergrund ist weiterhin nicht ersichtlich, warum das höchst komplexe Konzept der globalen Mindestbesteuerung in dieser kurzen Zeit in ein nationales Steuergesetz umgesetzt werden muss. Zumal auf Ebene der OECD weiterhin Verhandlungen geführt werden, um alle Unklarheiten an dem OECD-Regelwerk zu beseitigen. Dies führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit bei der Anwendung des Gesetzes. Denn es wird nicht nur ein nationales Gesetz in kürzester Zeit verabschiedet, das sich offensichtlich nicht in die bestehende deutsche Steuersystematik einfügt. Vielmehr wird ein nationales Gesetz verabschiedet, in dem die aktuell noch auf Ebene der OECD abzustimmenden (Vereinfachungs-)Regelungen keine Berücksichtigung finden können.

Diese enge Anlehnung an das OECD-Regelwerk erfordert die Aufsetzung eines Prozesses, der gewährleistet, neue Entwicklungen sowie auch Vereinfachungen im Rahmen der sog. Administrative Guidance jeweils in das deutsche Recht zu überführen. 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 weitere Vereinfachungen in die Waagschale legen – etwa bei der Nachverfolgung der latenten Steuern oder der Vorschläge wie sie im Rahmen des Whitelisting von Staaten diskutiert werden, deren Besteuerung zweifelsfrei über der Mindeststeuerschwelle von 15 % liegt. Gleiches gilt etwa bzgl. der Reduzierung des Implementierungsaufwands aufgrund der Einführung nationaler QDMTTs auf Basis lokaler Rechnungslegungsstandards anstelle des von der OECD vorgegebenen Regelwerks. Unternehmen, die nach vernünftigem Ermessen die neuen Vorgaben kostspielig und unter erheblichen Personaleinsatz umsetzen, sollen nicht durch weitere Wettbewerbsnachteile bestraft werden gegenüber Konkurrenten, deren Ansässigkeitsstaat die

globale Mindestbesteuerung nicht umsetzt. 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 soweit wie möglich vereinheitlicht werden. Denn letztlich erfolgt eine Umsetzung in das deutsche Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung.

Wir begrüßen zudem 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. Zudem ist die Umsetzung der MinBestRL eine gute Gelegenheit die bestehenden (Missbrauchsvermeidungs-)Normen zu systematisieren und mehrfach parallele Besteuerungsverfahren zu vermeiden.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen finden Sie anliegend ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Constanze Schrenk  
Referentin

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zum  
Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der  
Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates  
zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung  
und weiterer Begleitmaßnahmen  
(BT-Drs. 20/8668)**

**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)

13. Oktober 2023

## **Artikel 1: Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz – MinStG)**

### **Vorbemerkung**

#### Einbettung in die bestehende deutsche Steuersystematik

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (nachfolgend: MinBestRL-UmsG) sollen die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 (Mindestbesteuerungsrichtlinie, nachfolgend: MinBestRL) bzw. die internationalen Vereinbarungen zur Säule 2 der sog. Zwei-Säulen-Lösung umgesetzt werden. Dies erfolgt, indem das Mindeststeuergesetz (MinStG) als neuer Regelungskreis in der deutschen Steuersystematik geschaffen wird. Dieser neue Regelungskreis soll explizit von der Körperschaftsbesteuerung, 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. 16 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 auf steuerrechtliche Terminologien zurückgegriffen. Dies erfolgt beispielsweise in § 16 MinStG-E beim Rückgriff auf den Fremdvergleichsgrundsatz i. S. d. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG. Darüber hinaus wird an weiterer Stelle 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 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. Denn nichtsdestotrotz handelt es sich bei dem MinStG-E um ein nationales Steuergesetz, das lediglich die MinBestRL national umsetzt. Damit sollte das MinStG systematisch in das bestehende Steuersystem eingebettet werden. In diesem Zusammenhang verweisen wir auch auf das Bestimmtheitsgebot im Steuerrecht und auf das Gebot der Normenklarheit, mithin sind Normen widerspruchsfrei, nicht fehleranfällig und redaktionell genau zu fassen (vgl. auch BFH, Beschluss v. 6. September 2006, Az.: XI R 26/04).

### Einbettung des OECD-Regelwerks

Es ist zu begrüßen, dass die im Februar veröffentlichte Administrative Guidance der OECD bereits in dem Regierungsentwurf berücksichtigt wurde. Damit folgt der Gesetzestext der Gesetzesbegründung nach welcher der Gesetzentwurf neben den GloBE-Mustervorschriften auch den dazugehörigen Kommentar vom 14. März 2022 sowie die weiteren internationalen Arbeiten im Rahmen des GloBE Implementation Framework berücksichtigt (nachfolgend: OECD-Regelwerk).

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 Steuersystem einzufügen, konkret in das MinStG. Ein solcher Prozess ist grundsätzlich auch im Einklang mit den Vorgaben aus der MinBestRL nach Erwägungsgrund 24. Ein Prozess ist demnach erforderlich, da einerseits zu dem jetzigen Zeitpunkt nicht alle Ausführungen der Administrative Guidance vom 1. Februar 2023 in dem Regierungsentwurf und dessen Gesetzesbegründung berücksichtigt wurden. Insbesondere fanden umfangreiche Wahlrechte und Beispiele aus der am 1. Februar 2023 veröffentlichten Administrative Guidance, bislang keinen Einzug in das Gesetz (bspw. Ausführungen zum „Deemed Consolidation Test“, siehe hierzu auch weitere Ausführungen unten). Dies mit der Folge, dass nunmehr 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. An anderer Stelle wurde dagegen umfassend auf Punkte aus den Administrative Guidance in der Gesetzesbegründung verwiesen. An weiterer Stelle wurde dagegen anstelle einer umfassenden Erläuterung innerhalb der Gesetzesbegründung lediglich auf einzelne Punkte und deren Ausführungen in der Administrative Guidance verwiesen (siehe Gesetzesbegründung zu § 36 bzw. zu § 37 MinStG-E). Dieses Vorgehen ist nicht einheitlich und nicht ausreichend. Es führt zu erheblichen Rechtsunsicherheiten für die Steuerpflichtigen. Zwar wurde laut der Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates das erste Paket der Administrative Guidance in dem Regierungsentwurf umgesetzt (siehe Anlage 4 der BT-Drs. 20/8668, S. 262). Jedoch fehlt es bislang an einer ausführlichen Erläuterung, in welcher Weise mit den Administrative Guidance umzugehen ist und wie diese als Auslegungshilfe zu verstehen sind. Wir bitten dies nachzuholen und erneut die umfassende Umsetzung der Februar Administrative Guidance zu überprüfen. Mithin ist das OECD-Regelwerk als Auslegungshilfe von erheblicher Bedeutung.

Andererseits wurden die weiteren Administrative Guidance der OECD, bislang nicht berücksichtigt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass diese erst kürzlich am 17. Juli 2023 veröffentlicht wurden. Zum aktuellen Zeitpunkt bleibt jedoch unklar, zu welchem Zeitpunkt diese Verfahrenserleichterungen aus diesen Administrative Guidance Einzug in das MinStG-E finden. Zwar führt die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates aus, dass die Umsetzung der Juli Administrative Guidance aktuell fachlich vorbereitet wird und „[...] über Umdrucke im weiteren Gesetzgebungsverfahren erfolgen“ soll (siehe Anlage 4 der BT-Drs. 20/8668, S. 262). Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund problematisch, dass die Steuerpflichtigen bereits jetzt ihre Prozesse für die Umsetzung des MinStG-E aufsetzen und bislang unklar ist, in welcher Form die Umsetzung erfolgt. Darüber hinaus ist dieses Vorgehen

bedenklich, da dadurch eine Verbändeanhörung umgangen wird. Zu dem aktuellen Zeitpunkt gehen wir jedoch davon aus, dass die Steuerpflichtigen sich nicht auf diese Administrative Guidance berufen können. Dies stellt letztlich jedoch einen erheblichen Wettbewerbsnachteil für deutsche Unternehmen dar, da diese die international abgestimmten Verfahrenserleichterungen gegenüber ihren Konkurrenten nicht von Beginn an nutzen können.

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 legitimierte Akts 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 legitimierte Organ (OECD, IF) geknüpft werden sollen, dessen Hauptgeldgeber die USA sind. Dies gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass die USA bislang nicht Gegenstand der Mindestbesteuerungsregelungen sein werden und damit einseitig bevorzugt werden. Dies trifft auf erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken und wirft die Frage auf, ob die Bundesregierung hier die damit verbundenen wirtschaftlichen Risiken richtig einschätzt.

#### Notwendige dauerhafte Vereinfachungsregelungen

Neben den auf Ebene der OECD vereinbarten, zum Teil vorübergehenden Vereinfachungsregelungen sind dringend weitere dauerhafte Vereinfachungsregelungen für deutsche Unternehmen notwendig. Dies fordert auch der Deutsche Bundestag in seiner Stellungnahme und bittet die Bundesregierung die Ergänzung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen zu prüfen (siehe Anlage 3 der BT-Drs. 20/8668, S. 259). Dieser Forderung schließen wir uns an. Denn die Umsetzung des MinStG-E stellt sowohl die Unternehmen, deren Berater als auch die Finanzverwaltung vor große Herausforderungen und Probleme, die insbesondere in Anbetracht der kurzen Zeit kaum zu bewältigen sind. Dabei ist hervorzuheben, dass dieser erhebliche Erfüllungsaufwand (einmal ca. 327 Mio. €, jährlicher ca. 34 Mio. €) in keiner Relation zu den neu generierten Steuereinnahmen (ca. 420 Mio. €) steht. Es bleibt zudem weiterhin unklar, ob das neue Mindestbesteuerungskonzept seinen Beitrag für steuerliche Wettbewerbsgleichheit und aggressive Steuervermeidung leisten wird. Feststeht lediglich, dass die fehlende Umsetzung des Mindeststeuerkonzepts in einigen Staaten sowie die Beanspruchung von Sonderregelungen durch andere Staaten, Vorteile für in diesen Staaten ansässige Konzerne bedeutet. Dadurch wird das Ziel gleicher Wettbewerbsbedingungen faktisch wieder konterkariert.

#### 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 § 1 Abs. 1 MinStG-E

Steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E sind im Inland belegene Geschäftseinheiten, die zu einer Unternehmensgruppe gehören, die in zwei von vier vorangehenden Geschäftsjahren jährliche Umsatzerlöse von 750 Mio. € erzielt haben (Umsatzgrenze). In der Gesetzesbegründung wird aufgeführt, dass für spezielle Branchen, wie die Kreditwirtschaft, sich diese Umsatzgrenze auf den Umsatzerlösen vergleichbare Erträge bezieht. Das geht nicht aus dem Gesetzeswortlaut hervor und sollte ergänzt werden.

### 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 § 3 Abs. 6 MinStG-E ist alsdann ein Ausgleichsanspruch vorgesehen, der privatrechtlich durchsetzbar ist. Diese Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen, reicht jedoch u. E. in dieser Form noch nicht aus und sollte erweitert werden. Dies gilt vor dem Hintergrund deswegen, weil weiterhin einige praktische Fragestellungen im Zusammenhang mit dem Ausgleichsanspruch offen sind.

Erstens ist fraglich, wie und wie schnell solche Ansprüche ggf. durchgesetzt werden können. Denn der ausweislich der Gesetzesbegründung zivilrechtliche Ausgleichsanspruch kann kaum sachgerecht von Amts- oder Landgerichten beurteilt werden. Denn der Ausgleichsanspruch beruht auf einer Steuer, die außerordentlich kompliziert ist. Zudem wird die Anwendung des MinStG aufgrund der hohen Umsatzgrenze von 750 Mio. € weithin kaum in Fachkreisen beraten werden. Der Weg der Finanzgerichtsbarkeit ist dagegen nicht eröffnet, jedoch 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 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 in der Regel (mit

Ausnahme der Haftung) keine unmittelbaren Handlungsmöglichkeiten gegenüber den Finanzbehörden, um sich gegen die Steuerfestsetzung zu wenden. Darüber hinaus können wohl Schadensersatzansprüchen bestehen aufgrund der Entstehung von Vermögensnach- oder -vorteilen bei den außenstehenden Dritten. Denn aktuell wird die Mindeststeuer für den Ausgleichsanspruch weder verursachungsgerecht noch wirtschaftlich verteilt. Diese unzutreffende Ermittlung ist als weitreichender vermögensrechtlicher Eingriff zu werten, von dem abzuwarten bleibt, ob er im Rahmen der Ausgleichszahlungen hingenommen wird. Jedoch könnte dies ein Grund sein, den in § 3 Abs. 6 MinStG-E angelegten Ausgleichsanspruch dem Grunde oder der Höhe nach anzufechten oder die Organe der Gesellschaft auf Schadensersatz zu verklagen. Zur Vermeidung von derartigen Schadensersatzansprüchen sollte der Wortlaut von § 3 Abs. 6 MinStG-E dahingehend angepasst werden, dass bei der Verteilung der Mindeststeuer für den Ausgleichsanspruch eine verursachungsgerechte und wirtschaftliche zutreffende Ermittlung vorgenommen wird.

Es ist zu begrüßen, dass der Gruppenträger nunmehr lediglich dem BZSt seine Stellung als Gruppenträger zu melden hat. In dem Referentenentwurf war zuvor noch geregelt die Stellung zusätzlich auch dem zuständigen Finanzamt zu melden.

#### 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. Diese Unsicherheit besteht auch insbesondere deswegen, weil es an einer Erläuterung in der Gesetzesbegründung fehlt. Stattdessen wird in der Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 3 MinStG-E lediglich ausgeführt, dass die Vorschrift die grundsätzliche Regelung für die Ermittlung der Belegenheit von Betriebsstätten enthält. Wir bitten um weitere Ausführungen und Erläuterungen in der Gesetzesbegründung zur Bestimmung des Belegenheitsstaates der Betriebsstätte gem. § 6 Abs. 3 MinStG-E. Ferner regen wir eine Anpassung des Wortlauts mit der Klarstellung an, dass die Betriebsstätte stets als im Quellenstaat belegen gilt (vgl. Art. 10.3.3.3 a) GloBE-Mustervorschriften und Tz. 191 des Kommentars).

#### 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 Begriffe u. a. „Staatsfonds“ aus § 4 Abs. 3 Satz 3 MinStG-E und „qualifizierte Tochtergesellschaft“ aus § 5 Abs. 2 Satz 3 MinStG-E aufgenommen und definiert werden. Denn diese Begriffe werden bislang an anderer Stelle in dem MinStG-E definiert. Aus systematischen Gründen sollten diese Begriffe auch in § 7 MinStG-E aufgeführt werden.

- Erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung gem. § 7 Abs. 10 MinStG-E

Der Begriff „Erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung“ wird in § 7 Abs. 10 MinStG-E definiert, während der Begriff „Geschäftsjahr“ in § 7 Abs. 11 MinStG-E definiert wird. In der Gesetzesbegründung werden die Begriffe umgekehrt definiert, mithin „Geschäftsjahr“ unter Absatz 10 und „Erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung“ unter Absatz 11. Dies ist noch zu tauschen.

Darüber hinaus ist der zweite Absatz in der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 11 MinStG-E unklar. Nach diesem Absatz ist „[d]as Vorliegen einer erheblichen Vergleichbarkeitseinschränkung [...] nur zu prüfen, wenn ein anderer als ein anerkannter Rechnungslegungsstandard zur Anwendung gelangt.“ Diese Aussage entspricht nicht dem Gesetzeswortlaut. Denn nach § 7 Abs. 10 MinStG-E ergibt sich eine erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung in Bezug auf die Anwendung eines bestimmten Grundsatzes oder Verfahrens gerade nach einem Katalog allgemein anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze. Wir bitten um Klarstellung.

- Investmentvehikel gem. § 7 Abs. 19 MinStG-E

Konkret in Bezug auf die Begriffsbestimmung eines Investmentvehikels gem. § 7 Abs. 19 MinStG-E ist hervorzuheben, dass die Definition des Begriffs „Investmentvehikel“ in § 7 Abs. 19 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 unterschiedlichen 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. 19 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. 19 MinStG-E erfüllen. Investmentfonds nach dem InvStG, die die Voraussetzungen von § 7 Abs. 19 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 Voraussetzungen des InvStG erscheint deswegen geboten.

- Pensionseinheit gem. § 7 Abs. 27 MinStG-E

Wir bitten um Hinweis in der Gesetzesbegründung, dass Contractual Trust Arrangements (CTAs) bei Erfüllen der Voraussetzungen der Definition als Pensionseinheit i. S. d. § 7 Abs. 27 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 Unter-

nehmens verwaltet (zu diesem Zweck wurde das Planvermögen unter dem CTA-Vertrag auf ihn übertragen, Verwaltungstreuhand), die im Übrigen durch eine Einlagensicherung 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. Dies wäre jedoch insbesondere in Fällen problematisch, in denen die rein vermögensverwaltende Stiftung Anteile voneinander unabhängigen Konzernen hält. Denn die Daten der voneinander unabhängigen Konzerne müssten entsprechend vereinheitlicht und gemeinsam zur Mindeststeuer erklärt werden, was rein künstlich und mit unverhältnismäßig hohem Aufwand, sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung verbunden wäre. Wir bitten um Klarstellung sowie ggfs. um Vereinfachungsregelungen für vermögensverwaltenden Stiftungen mit Anteilen von voneinander unabhängigen Konzernen. Als Vereinfachungsregelung könnte bspw. vorgesehen werden, dass bei komplexen Strukturen darauf vertraut werden kann, dass es sich bei der obersten Muttergesellschaft um die Gesellschaft handelt, auf deren Ebene der Country-by-Country Report erstellt wird und die tatsächliche Konsolidierung stattfindet.

## **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 weiteren 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 Gesellschaf-

ten besteht folglich eine Unmöglichkeit die gesetzliche Vorgabe zu erfüllen. Gleichwohl beehrt auch die in § 91 Abs. 1 Satz 7 MinStG-E mit dem Regierungsentwurf neu eingefügte Auskunftspflichtung diese Unmöglichkeit nicht. Denn es ist fraglich, ob dieser rein national normierte Anspruch gegenüber ausländischen Geschäftseinheiten, insbesondere ausländischen Muttergesellschaften durchsetzbar ist. Aufgrund dessen sollten in diesen Fällen Vereinfachungsregelungen für die deutschen Gesellschaften berücksichtigt werden. Wir regen daher an, in solchen Fällen ein Wahlrecht zu schaffen, die Erklärung und das Blending nur für den deutschen Teilkonzern durchzuführen.

Denn 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. Dies sollte neben dem MinStG-E auch in dem Gesellschaftsrecht normiert werden, um eine Normenkollision zu verhindern. Denn bspw. enthält § 93 Abs. 1 Satz 3 AktG keine Regelung dahingehend, dass steuerliche Mitwirkungspflichten vorrangig sind. Wir weisen vor diesem Hintergrund auch darauf hin, dass fehlende klare und verhältnismäßige Regelungen zur Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen dazu führen, dass die Normen weder von dem Steuerpflichtigen befolgt noch von der Finanzverwaltung vollzogen werden können und damit letztlich (wohl) ein strukturelles Vollzugsdefizit in Betracht kommt (vgl. in diesem Kontext auch das Urteil des Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der Tübinger Verpackungssteuersatzung, VGH Baden-Württemberg v. 29. März 2022, Az.: 2 S 3814/20). Denn die Tatsache, dass die Sachverhalte in wesentlichen Teilen außerhalb der Verantwortungs- und Machtsphäre des Steuerpflichtigen liegen und dieser teilweise keine Informationen und Unterlagen zu den Sachverhalten erlangt, führt wiederum dazu, dass es zu keiner Kontrolle eben dieser Sachverhalte kommt.

#### Zu § 14 MinStG-E

Die Norm regelt die Ermittlung der Inlandsquote einer Unternehmensgruppe bei Steuerhoheitsgebieten 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 Quoten 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

Der Ausgangspunkt für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts ist nach § 15 MinStG-E der für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzernerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angegliche Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen. Diese 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 wäre demnach möglich das Konsolidierungs-Package, der Stand-alone-Einzelabschluss bzw. auch etwas dazwischen. Dies führt zu Rechtsunsicherheit und zu zahlreichen Probleme in der Praxis. 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 konzernerneinheitliche 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 Aufstellung 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 § 26 MinStG-E

Der § 26 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E sieht ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Aufwendungen aus gruppeninternen Finanzierungsvereinbarungen vor, soweit die Voraussetzungen nach § 26 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E erfüllt sind. Nach § 26 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. § 26 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 MinBestRL 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 § 26 MinStG-E die zweite Voraussetzung aus der MinBestRL nicht umgesetzt. Mithin ist nach § 26 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 § 26 MinStG-E nach vernünftigem Ermessen nicht anzuwenden ist.

Im Zusammenhang mit § 26 Abs. 2 MinStG-E ist grundsätzlich zu überdenken, ob die Begriffsbestimmung aufgrund steuersystematischer Erwägungen nicht in § 7 MinStG-E zu regeln ist.

#### Zu § 27 MinStG-E

Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 MinStG-E sind „anerkannte steuerliche Zulagen“ als Erträge zu behandeln. Anerkannte steuerliche Zulagen sind gem. § 27 Abs. 2 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 Steuerhoheitsgebiet veröffentlicht wird, um diese eindeutig zuordnen zu können.

#### Zu § 32 MinStG-E

In den §§ 32 bis 39 MinStG-E werden eine Reihe von Wahlrechten bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts eingeräumt. Auf Antrag können bspw. gem. § 32 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.

#### § 34 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 GloBE-Mustervorschriften 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 GloBE-Mustervorschriften auszugestalten.

#### § 35 MinStG-E.

Auf Antrag können gem. § 35 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 „Gruppenbesteuerungssystems“ 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.

Unklar ist zudem, an welcher Stelle der Ergebnisausweis im Zusammenhang mit einem Gruppenbesteuerungssystem erfolgt bzw. wie mit Ergebnisabführungsverträgen umzugehen ist. Wir bitten um Klarstellung.

#### Zu § 40 MinStG-E

Nach § 40 Abs. 1 MinStG-E ist der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag einer Betriebsstätte der „[...] Betrag, der im Jahresabschluss ausgewiesen worden wäre, wenn die Betriebsstätte als ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen nach den Rechnungslegungsgrundsätzen, die bei der Aufstellung des Konzernabschlusses der Muttergesellschaft verwendet worden sind, Rechnung gelegt hätte.“ Dies stellt 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 § 40 Abs. 1 MinStG-E u. E. vor dem Hintergrund des § 40 Abs. 2 MinStG-E zu überdenken. Nach § 40 Abs. 2 MinStG-E sind Anpassungen des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -Jahresfehlbetrags der Betriebsstätte an uni- oder bilaterale Vorgaben vorgesehen. Nach § 40 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E ist der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag nach § 40 Abs. 1 MinStG-E 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 GloBE-Mustervorschriften (Art. 3.4.2).

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

##### Zu § 43 MinStG-E

Es ist weiterhin nicht geklärt, welche Steuerarten unter den jeweiligen Nummern der erfassten Steuern gem. § 43 MinStG-E zu verstehen sind. Hier bedarf es weiterer Ausführungen, insbesondere sollten konkrete Anwendungsbeispiele in der Begründung mit aufgenommen werden.

##### Zu §§ 45, 46 MinStG-E

Die Normen regeln Hinzurechnungen und Kürzungen der im Jahresabschluss erfassten Steuern. Dabei wird in § 46 Nrn. 2 und 3 MinStG-E zwischen anerkannten und nicht anerkannten steuerlichen Zulagen sowie zwischen angefallenen laufenden und erstatteten Steuern differenziert. Diese Differenzierungen sollten aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Folgen genauer klargelegt 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. § 45 Nr. 3 sowie § 46 Nr. 4 MinStG-E führt. Eine Rückstellung wird in der Regel 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 § 47 MinStG-E

Nach § 47 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. § 47 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E dem Gesellschafter zugerechnet werden, sofern diesem nach § 41 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 § 47 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E zuzuordnen ist.

In diesem Zusammenhang sollte auch die Definition der passiven Erträge gem. § 7 Abs. 25 MinStG-E überdacht werden und auf das bestehende deutsche Steuerrecht, mithin auf das

AStG, abgestimmt werden. Denn aufgrund der unterschiedlichen Definitionen der passiven Erträge in § 7 Abs. 25 MinStG-E und § 8 Abs. 1 AStG bedarf es nunmehr zusätzlicher Berechnungen. Dies gilt aufgrund der Tatsache, dass die Bemessungsgrundlage die sich nach der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 bis 14 AStG ergibt, nicht der Bemessungsgrundlage gem. § 47 Abs. 2 MinStG-E entspricht.

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 § 48 MinStG-E

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

Wie auch bereits gegenüber der OECD dargestellt, stellt die nach § 48 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 klargestellt 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 § 50 MinStG-E

Der § 50 MinStG-E regelt nachträgliche Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern. Dabei werden in § 50 Abs. 3 MinStG-E die fiktiven latenten Steuern im Zusammenhang mit Verlustrückträgen geregelt, indem für Verlustvorträge aktive latente Steuern gebildet und bei Verrechnung aufgelöst werden. Jedoch ergibt sich hieraus 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 § 50 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 Geschäftsjahres 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 7: Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungsregimen und Investmenteinheiten**

### Zu § 67 MinStG-E

Der § 67 MinStG-E enthält Sonderregelungen für oberste Muttergesellschaften, die steuerliche transparent sind. In § 67 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E sind drei jeweils eigenständige Regelungen zur Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns um den betragsmäßigen Anteil vorgesehen, der auf die betreffenden Gesellschafter der jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung entfällt. Im Zusammenhang mit § 67 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. b MinStG-E ist weiterhin 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 § 67 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. 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?

Ferner sind nach unserem Verständnis die in der Gesetzesbegründung skizzierten Ergebnisse (geringe Einkünfte im Falle von § 67 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a MinStG-E bzw. Verlustverrechnung im Falle von § 67 Abs. 1 Satz 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 § 67 Abs. 1 MinStG-E abgezogen werden darf.

Nach unserem Verständnis mindern Sondervergütungen das handelsrechtliche Ergebnis der Personengesellschaft und sind im Rahmen des § 67 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 § 67 Abs. 1 Satz 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 § 69 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 Wahlrecht 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 (Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen) wiederfinden. Es sollte geprüft werden, ob die beiden Teile nicht zusammengeführt werden können.

#### Zu § 73 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 § 73 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. Denn in diesen Fällen 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. Darüber hinaus müssen die übrigen Gruppenmitglieder 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. § 93 MinStG-E kritisch betrachtet werden.

#### Zu § 76 MinStG-E

Die Norm betrifft die Überprüfung für die Anspruchsberechtigung zur Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen. Nach § 76 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 Gesetzesbegründung sind dies Gegebenheiten und Umstände, die wesentliche Auswirkungen auf die Anspruchsberechtigung haben können.

Wir regen an, in die Gesetzesbegründung 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 § 79 MinStG-E regelt die Steuerattribute des Übergangsjahrs.

Der § 79 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.

## Teil 11: Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen

### Zu § 91 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. Konsequenz der Steueranmeldung wäre auch, dass Veranlagungen in der Regel bis zu einer erst Jahre später stattfindenden Außenprüfung offenbleiben würden. 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.

Die Steueranmeldung erfolgt durch Abgabe einer Steuererklärung (§ 91 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E). Diese Steuererklärung hat gem. § 91 Abs. 1 Satz 6 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. Aufgrund dessen wurde nunmehr in dem Regierungsentwurf in § 91 Abs. 1 Satz 7 MinStG-E eine Auskunftspflicht aufgenommen. Dies ist zu begrüßen. Denn § 91 Abs. 1 Satz 7 MinStG-E sieht vor, dass alle Geschäftseinheiten sowie Joint Venture und Joint-Venture-Tochtergesellschaften dem Steuererklärungspflichtigen gegenüber zur Erteilung der Auskünfte verpflichtet sind, die dieser zur Erstellung der Steuererklärung benötigt.

Diese Auskunftspflicht ist in der vorliegenden Form jedoch nicht ausreichend. Denn in der vorliegenden Form findet die Verpflichtung keinerlei Berücksichtigung dahingehend, dass es einer Auskunftserteilung bereits zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses bedarf. Dieser Zeitpunkt liegt zeitlich weit vorgelagert zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung. Darüber hinaus wurde in § 91 Abs. 1 Satz 7 MinStG-E bislang noch nicht das Verhältnis zu anderen gesetzlichen Regelungen berücksichtigt. Demnach steht die Auskunftspflichtung in ihrer vorliegenden Form in Normenkonkurrenz mit anderen gesetzlichen Regelungen, bspw. mit § 93 Abs. 1 Satz 3 AktG. Mithin bleiben Fragen zur Konkurrenz zwischen Geheimhaltung von Zahlen und Daten von Aktiengesellschaften und der Transparenz zur Erfüllung steuerlicher Pflichten offen. Denn zur Durchsetzung des Ausgleichsanspruchs ist es erforderlich, 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

sollte die Normenkonkurrenz gesetzlich aufgelöst werden. Denn ansonsten könnten bestehende Normenkonkurrenzen grundsätzlich zu Schadensersatzklagen gegen Organe führen. Eine klarstellende Auflösung der entstehenden Normenkonkurrenzen ist deshalb dringend geboten. Es sollte in diesem Zusammenhang auch grundsätzlich überdacht werden, ob eine solche Auskunftspflichtung letztlich systematisch nicht besser in der Abgabenordnung zu regeln ist.

Überdies erscheint fraglich, inwieweit die grundsätzlich zu begrüßende, aber rein national normierte Auskunftspflichtung gegenüber ausländischen Geschäftseinheiten durchsetzbar ist, insbesondere gegenüber ausländischen Muttergesellschaften. Aus diesem Grund sollte sich Deutschland auch auf Ebene der OECD für eine international abgestimmte und durchsetzbare Auskunftspflichtung einsetzen und weiter voranbringen.

#### Zu § 93 MinStG-E

Nach § 93 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig, entgegen § 73 Abs. 1 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 gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass es sich bei dem MinStG 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. § 73 Abs. 3 MinStG“.

#### Zu § 94 MinStG-E

Der § 94 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 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 kurzen Stellungnahmefristen entsprechen keinesfalls der Komplexität der Materie und ist zudem ernsthaft verfassungsrechtlich bedenklich (siehe auch BVerfG-Beschluss v. 5. Juli 2023 gegen die Gestaltung des Gesetzgebungsverfahrens zum Gebäudeenergiegesetz, Az.: 2 BvE 4/23). Überdies ist es durchaus kritisch zu sehen, dass ein internationales Konzept dieses Ausmaßes bereits vor Beendigung der internationalen Verhandlungen und Abstimmungen in deutsches Recht eingeführt wird.

#### Zu § 96 MinStG-E

Es ist zu begrüßen, dass gem. § 96 Abs. 3 MinStG-E für die Übergangszeit gem. § 81 Abs. 1 MinStG-E der § 93 Abs. 1 MinStG-G keine Anwendung findet. Dies gilt zumindest dann, wenn „[...] nachgewiesen wird, dass angemessene Maßnahmen ergriffen wurden, die eine nicht rechtzeitige oder nicht in vorgeschriebener Weise (§ 93 Absatz 1) oder eine nicht richtige oder nicht vollständige (§ 93 Absatz 1) 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. Als „angemessene Maßnahme“ sollte zudem 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-Mustervorschriften auch den dazugehörigen 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.

#### **Artikel 4: Änderung des Einkommensteuergesetzes**

Gegenüber dem Referentenentwurf sieht der Regierungsentwurf keine Abschaffung der Lizenzschranke gem. § 4j EStG mehr vor. Stattdessen soll aufgrund der Einführung der effektiven globalen Mindeststeuer, die das international vereinbarte Mindestbesteuerungsniveau von

15 % sicherstellt, nunmehr kohärent auch die Niedrigsteuergrenze in § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG auf 15 % herabgesetzt werden. Die Streichung der Abschaffung der Lizenzschranke gem. § 4j EStG in dem Regierungsentwurf bedauern wir und regen an, dies nochmals zu prüfen. Dies gilt vor dem Hintergrund, dass die Kosten für die Anwendung der Lizenzschranke nicht im Verhältnis zu dessen Nutzen stehen. Denn die meisten Präferenzregime wurden aufgrund des BEPS Aktionspunkts 5 aufgehoben (siehe BMF-Schreiben vom 6. Januar 2022, sowie die Ergebnisse des Forum on Harmful Tax Practice). Damit besteht im Wesentlichen kein Anwendungsbereich mehr für § 4j EStG, mithin entfaltet die Norm kaum mehr Nutzen. Jedoch verursacht die Norm nicht nur für die Steuerpflichtigen, sondern auch für die Finanzverwaltung Kosten. Die Kosten-Nutzen-Relation ist insbesondere auch im Zusammenhang mit der erst kürzlich einberufenen Kommission „Vereinfachte Unternehmenssteuer“ zu untersuchen. Denn diese Kommission verfolgt das Ziel der Entbürokratisierung der Unternehmenssteuer.

Vor diesem Hintergrund sollten auch 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 Min-BestRL und den hierin geregelten Aktivkatalog geschaffen. Auch der Deutsche Bundesrat spricht sich dafür aus, „[...] beide Besteuerungssysteme mittelfristig aufeinander abzustimmen und zusammenzuführen und damit zur weiteren Vereinfachung beizutragen“ (siehe Anlage 3 der BT-Drs. 20/8668, S. 260). In diesem Zusammenhang sollte auch die Gewerbesteuerpflicht der Hinzurechnungsbeträge, wie im Referentenentwurf vorgesehen, abgeschafft werden. Letztlich 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). Dies würde zu einer erheblichen Aufwandsreduzierung beitragen.

**Artikel 7: Änderung des Handelsgesetzbuchs****Artikel 8: Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch**

Wir begrüßen ausdrücklich die verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern, die sich aus der Anwendung des MinStG oder entsprechender ausländischer MinStG ergeben.