

**Mindestbesteuerungsrichtlinie-
Umsetzungsgesetz
Diskussionsentwurf v. 20.03.2023**

EY-Stellungnahme

Stand: 21.04.2023



Inhaltsverzeichnis

1.	Executive Summary	3
2.	Zu Teil 1: Anwendungsbereich und Allgemeine Begriffsbestimmungen	4
2.1	Ausgeschlossene Einheiten	4
2.2	Contractual Trust Arrangements (CTA), siehe auch 3.5.....	4
3.	Zu Teil 3: Ermittlung von Mindeststeuer-Gewinn/-Verlust	5
3.1	Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten	5
3.2	Verrechnungspreisanpassungen (§ 16).....	6
3.3	Wahlrecht des § 32 Abs. 1	6
3.4	Anerkennung von Gruppenbesteuerungssystemen	7
3.5	Korrekturposten Pensionsaufwand, siehe auch 2.3	7
4.	Zu Teil 4: Ermittlung der angepassten erfassten Steuern	7
4.1	Angepasste Steuern.....	7
4.2	Latente Steuern.....	8
4.3	Allokation latenter Steueraufwand.....	9
4.4	Redaktioneller Fehler in Begründung zu § 44 Abs. 2 MinStG-E	9
5.	Zu Teil 5: Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags	9
5.1	Nichtberücksichtigung von „zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten“ beim substanzbasierten Freibetrag.....	9
6.	Zu Teil 7: Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungsregimen und Investmenteinheiten	10
6.1	Definition der Investmentvehikel in § 7 Abs. 14 MinStG-E	10
6.2	Steuertransparenzwahlrecht nach § 65 MinStG-E	10
6.3	Steuersatz nach § 66 MinStG-E.....	11
7.	Zu Teil 8 und 11: Administration und Besteuerungsverfahren	11
7.1	Allgemein	11
7.2	Umfang des Mindeststeuer-Berichts.....	12
8.	Zu Teil 8 und 9: Übergangsjahr, Übergangszeitraum, Anfangsphase sowie Safe-Harbour- Regelungen	12
8.1	Notwendigkeit von Berechnungen	12
8.2	Besondere Gegebenheiten und Umstände	12
8.3	Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer	13
8.4	Antragserfordernis in § 71 MinStG-E	13
8.5	Verweis Mindeststeuer-Umsatz auf De-Minimis-Regelung.....	13
8.6	Steuerattribute des Übergangsjahrs bei Übertragungen von Vermögenswerten (§ 73 Abs. 3 MinStG-E)	14
8.7	Auslegung Übergangsjahr.....	14
8.8	De-Minimis-Test CbCR-Safe Harbour.....	14
8.9	Ausschluss Anwendung CbCR Safe Harbour	14
8.10	Vereinfachte erfasste Steuern	14
9.	Sonstiges.....	15
9.1	Mitunternehmerschaften, Sonderbetriebsvermögen; GmbH & Co. KG.....	15
9.2	AStG-Niedrigsteuergrenze und weitere kompensierende Entlastungen	15
9.3	Anerkennung Wesentlichkeitsgrenzen.....	16
9.4	OECD Administrative Guidance.....	16
9.5	Redaktionelle Anmerkungen	16

1. Executive Summary

Die Einführung der globalen Mindeststeuer stellt die größte Reform im Bereich der Unternehmensbesteuerung seit vielen Jahrzehnten dar. Wir begrüßen daher die frühzeitige Einbeziehung aller Stakeholder in den Gesetzgebungsprozess.

Nach den Beschlüssen des Inclusive Framework on BEPS und der Einigung auf eine EU-Richtlinie ist der Diskussionsentwurf die erste wichtige Wegmarke im Vorfeld des deutschen Umsetzungs-Gesetzgebungsverfahrens. Übergeordnete Kriterien bei der Bewertung des Entwurfs sind die Fragen:

- ▶ Entspricht der Diskussionsentwurf den internationalen Vorgaben?
- ▶ Wo besteht Anpassungsbedarf an deutsche Besonderheiten (z.B. bzgl. Mitunternehmenschaften)?
- ▶ Nutzt der Entwurf bestehende Umsetzungs-spielräume (z.B. durch Einführung von Safe-Harbours)?

Ausgehend von diesen übergeordneten Fragestellungen sollten die folgenden Punkte aus unserer Sicht prioritär im nächsten Überarbeitungsschritt hin zum Referentenentwurf angepasst werden:

- ▶ Das MinStG sollte stärker auf deutsche Besonderheiten im Zusammenhang mit **Mitunternehmenschaften** und insbesondere **Sonderbetriebsvermögen** sowie dem Auseinanderfallen von Steuerschuldnerschaft bei der Einkommen-/Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer eingehen.
- ▶ Der Diskussionsentwurf berücksichtigt die „**Agreed Administrative Guidance**“ vom 2. Februar 2023 („AG“) bisher nur an wenigen Stellen. So sind insbesondere noch die Regelungen zur US-GILTI (AG, Tz. 2.10) und zur Übergangsregelung des § 73 Abs. 3 MinStG-E / Art. 9.1.3 Model Rules (AG, Tz. 4.3) zu ergänzen.
- ▶ Eine Reihe von Anpassungen sind in den Bereichen Übergangsjahr, Übergangszeitraum, Anfangsphase sowie **Safe-Harbour-Regelungen** erforderlich, wobei ausdrücklich zu begrüßen ist, dass umfangreich insbesondere von den Safe-Harbour-Regelungen Gebrauch gemacht werden soll.
- ▶ Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten wäre eine eindeutige Bestimmung der Voraussetzungen, unter denen **Contractual Trust Arrangements (CTA)** ggf. als Pensionsfonds qualifizieren könnten, wünschenswert.

- ▶ Die Regelungen zu **Investmenteinheiten** sind in Teilen stärker an die Systematiken in InvStG und KAGB anzupassen.
- ▶ Im sehr komplexen Bereich der **latenten Steuern** sollten u.a. Anpassungen an die OECD Model Rules erfolgen.
- ▶ Die **Verfahrensvorschriften** sollten klargestellt und deutlich ausgebaut werden. Insbesondere sind explizite Verweise auf die einschlägigen Vorschriften der Abgabenordnung zu ergänzen. Dabei sind zwingend auch Vorkehrungen für Fälle zu treffen, in denen deutsche Gesellschaften ohne eigenes Verschulden nicht in der Lage sind, im Konzern die für den Mindeststeuer-Bericht oder die Steueranmeldung notwendigen Daten zu beschaffen.
- ▶ Angesichts der Größe der Herausforderungen und dem enormen, von der Wirtschaft zu schulternden Einführungsaufwand sollte in den ersten Jahren weitestgehend von Sanktionen abgesehen werden (insbesondere durch Einführung des sog. „Penalty Relief“).
- ▶ Die Mindeststeuer sollte insbesondere im Hinblick auf Begrifflichkeiten/Definitionen und Bemessungs-/Berechnungsgrundlagen (Erträge vs. Einkünfte) besser mit der **Hinzurechnungsbesteuerung** nach dem AStG abgestimmt werden. Situationen der Doppelbesteuerung durch Mindeststeuer und Hinzurechnungsbesteuerung sind zu vermeiden.
- ▶ Bestehende steuerliche **Missbrauchsvermeidungsvorschriften**, wie etwa die Lizenzschranke, sollten konsequent auf ihre noch bestehende Erforderlichkeit evaluiert werden. Die **Niedrigsteuergrenze** in § 8 Abs. 5 AStG ist auf einen Satz im Bereich von 7,5% bis 15% zu senken.

Darüber hinaus haben wir zahlreiche weitere Detailanregungen zusammengetragen, die bei der Überarbeitung des Entwurfs berücksichtigt werden sollten.

Neben diesen auf nationaler Ebene zu klärenden Umsetzungsfragen besteht weiterhin Bedarf an internationaler Koordination und Nachjustierung der vereinbarten Regelungen, um die erfolgreiche Einführung der Mindeststeuer in Deutschland mittel- und langfristig nicht zu gefährden:

- ▶ OECD und EU sind angehalten, die einheitliche Umsetzung und Anwendung der Regelungen zu gewährleisten, um keine Ungleichgewichte zu erzeugen und den Bürokratieaufwand nicht noch weiter ausufern zu lassen.

- ▶ Die Safe-Harbour-Regelungen sollten grds. permanent gewährt und unter Auswertung der ersten Erfahrungen weiterentwickelt werden.
- ▶ Für die Anerkennung von nationalen Ergänzungssteuern sollten einheitliche und strenge Kriterien gelten.
- ▶ Sofern wichtige Wirtschaftspartner wie die USA oder China anfangs keine vergleichbaren Mindeststeuer-Regelungen anwenden, müssen hierfür handhabbare und unter den Teilnahme-staaten abgestimmte Lösungen gefunden werden.

Wir danken für die Gelegenheit zur Stellungnahme. Aufgrund der Komplexität der globalen Mindestbesteuerung wird die weitere Analyse des Diskussionsentwurfs in den kommenden Wochen zusätzliche Erkenntnisse hervorbringen. Wir werden dann ggf. erneut auf das Bundesfinanzministerium zugehen und uns im weiteren Jahresverlauf gerne an der zu erwartenden zweiten Verbändeanhörung zum Referentenentwurf beteiligen.

2. Zu Teil 1: Anwendungsbereich und Allgemeine Begriffsbestimmungen

2.1 Ausgeschlossene Einheiten

§ 5 Abs. 1 und 2 MinStG-E listen verschiedene Formen ausgeschlossener Einheiten auf. § 7 Abs. 28 MinStG-E definiert die nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E als ausgeschlossene Einheiten geltenden **staatlichen Einheiten** unter Verweis auf die Steuerbefreiungsnorm des § 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG sowie mit vier weiteren alternativen Kriterien. Sofern eine nach nationalem Recht steuerbefreite Einheit nicht von den o.g. Normen des MinStG-E erfasst wird, droht die Gefahr einer Mindeststeuer auf nach nationalem Recht steuerbefreite Einkünfte dieser Einheiten. Die politische Entscheidung, bestimmte Einkünfte vorteilhaft zu besteuern, wird damit konterkariert.

Ein Beispiel könnten die berufsständischen Versorgungswerke sein, die nach § 5 Nr. 8 KStG von der KStG befreit sind und deren jährliche Beitragseinnahmen (Umsatz) in vielen Fällen oberhalb von 750 Mio. Euro liegt, und für die keine der Befreiungsvorschriften des § 5 MinStG einschlägig scheint.

Petition: Die Definition der ausgeschlossenen Einheiten in § 5 MinStG-E sollten erweitert werden, insbesondere damit nach nationalem Recht steuerbefreite Einheiten nicht der Mindeststeuer unterliegen. Zumindest sollte der Referentenentwurf klar zu erkennen geben, ob und ggf. an welcher Stelle Unterschiede zwischen § 5 MinStG-E und insbesondere den Befreiungen nach § 5 KStG bestehen.

2.2 Contractual Trust Arrangements (CTA), siehe auch 3.5

In der Praxis werden Versorgungsverpflichtungen häufig über Treuhandstrukturen (z.B. über sog. Contractual Trust Arrangements) ausfinanziert und gesichert. Unklar ist, ob oder ggf. unter welchen Umständen ein CTA unter die Definition des Pensionsfonds nach § 7 Abs. 24 MinStG-E fällt. Dies hat insbesondere Auswirkungen auf die Berechnung des Korrekturposten Pensionsaufwand nach § 24 MinStG-E (vgl. 3.5).

In diesem Zusammenhang fällt auf, dass es im Detail Abweichungen der Definition des „Pensionsfonds“ zwischen den OECD Model Rules, Art. 3 Nr. 33 der EU-Richtlinie und § 7 Abs. 24 Nr. 1 MinStG-E gibt. Laut der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 24 Nr.1 MinStG-E müssen Pensionsfonds zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllen, was bei CTA i.d.R. nicht der Fall ist:

Erstens müsste es sich bei dem CTA um eine Einrichtung handeln, „die ausschließlich oder fast ausschließlich dazu errichtet und betrieben wird, Altersversorgungsleistungen und Zusatz- oder Nebenleistungen für Einzelpersonen zu verwalten oder zu erbringen.“ Diese erste Voraussetzung sollte nicht erfüllt sein, da der CTA lediglich ein Vehikel zur Sicherung der Direktzusage darstellt und der Treugeber (hier Muttergesellschaft) weiterhin die Direktzusage durchführt (Altersversorgungsleistungen erbringt). Der CTA verwaltet auch nicht die Altersversorgungsleistungen im Sinne des Gesetzeswortlauts und erbringt insbesondere Altersversorgungsleistungen nicht direkt an Einzelpersonen.

Zweitens müssten ein CTA „einer staatlichen Regulierung unterliegen oder ihre Leistungen durch nationale Vorschriften gesichert beziehungsweise anderweitig geschützt sein. In letzterem Fall ist es erforderlich, dass der Pensionsfonds durch einen über eine Treuhandeinrichtung oder einen Treuhänder gehaltenen Pool von Vermögenswerten finanziert wird, sodass die Erfüllung der Pensionsverpflichtungen auch im Falle der Insolvenz der Unternehmensgruppe gewährleistet ist.“ Diese Beschreibung in der Gesetzesbegründung könnte ggf. so verstanden werden, dass Pensionsfonds und vom Treuhänder gehaltene Pools von Vermögenswerten keine Einheit darstellen können, der vom Treuhänder gehaltene Pool eben nur Finanzierungsvehikel des Pensionsfonds ist. Letzteres könnte bei einem CTA der Fall sein.

Vom Wortlaut von Art. 3 Nr. 33 der EU-Richtlinie könnte ein CTA dagegen insoweit erfasst sein, als es hier auf das Bereitstellen der Altersversorgungsleistungen ankommt. Dagegen spricht allerdings die „und“-Verknüpfung mit dem Kriterium der Verwaltung.

In den OECD GloBE Mustervorschriften (deutschsprachige Version) ist zunächst auch eine „oder“-Verknüpfung zwischen „verwalten“ oder „erbringen“ enthalten.

Im englischen Wortlaut der OECD Model Rules heißt es „provide“, was man auch mit „bereitstellen“ übersetzen könnte. Aus den Mustervorschriften lässt sich u.E. nicht eindeutig die kumulative Verknüpfung von zwei Voraussetzungen für die Einordnung als Pensionsfonds ableiten. Auch aus dem Kommentar der OECD Model Rules ergibt sich nicht zwingend die Kombination von zwei Voraussetzungen.

Da laut Gesetzesentwurf beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, sollte ein CTA nicht als Pensionsfonds i.S.v. § 7 Abs. 4 MinStG-E gelten. Insbesondere die erste Voraussetzung („Einrichtung, die errichtet und betrieben wird, um ausschließlich oder fast ausschließlich Altersversorgungsleistungen und Zusatz- oder Nebenleistungen für Einzelpersonen zu verwalten oder zu erbringen“) ist im Regelfall eines CTA nicht erfüllt. Im Fall des CTA liegt die Verpflichtung gegenüber den anspruchsberechtigten Anteilnehmern beim Unternehmen und ist auch von diesem zu erfüllen. Der CTA ist kein eigenständiger Durchführungsweg im Betriebsrentengesetz (BetrAVG). Die Altersversorgungsleistungen selbst werden durch den CTA nicht verwaltet oder erbracht.

Auch passt die Regelung des § 24 MinStG-E nicht zum CTA, da häufig keine regelmäßige Zuführung in den CTA erfolgt. Ertragsteuerlich wird das Vermögen dem Treugeber, also dem Unternehmen, weiter zugerechnet, ebenso sämtliche Verluste und Erträge aus den Pension-Assets beim Treugeber erfasst. Demnach ist der CTA nur eine Variante des direkten Durchführungsweges, für die grundsätzlich die Ausnahme des § 24 Satz 2 bzw. der Administrative Guidance gelten sollte.

Die Gesetzesbegründung auf S. 143 sieht zudem keine abschließende Aufzählung, der nicht von § 24 erfassten Fälle vor, wie das „z.B.“ im Klammerzusatz verdeutlicht („z.B. Direktzusage, ...“).

Beachtenswert ist aber für IFRS-Zwecke die unterschiedliche buchhalterische Behandlung eines CTA zum Pensionsfonds.

Petition: Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten wäre eine eindeutige Bestimmung der Voraussetzungen, unter denen ein CTA ggf. als Pensionsfonds qualifizieren könnte, wünschenswert.

3. Zu Teil 3: Ermittlung von Mindeststeuer-Gewinn/-Verlust

3.1 Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten

Nach nationalem Handelsrecht besteht für Konzerne mit Sitz und Geschäftsleitung der Konzernspitze in

Deutschland keine Verpflichtung der nachgeordneten Gesellschaften, einen Einzelabschluss nach IFRS aufzustellen.

In der Konzernpraxis werden lediglich sogenannte Reporting Packages für diese Gesellschaften erstellt, die inhaltlich abhängig von der jeweiligen Konzernpraxis völlig unterschiedlichen Inhalt ausweisen können. Diese entsprechen häufig nicht einem Jahresüberschuss II, weil teilweise Konsolidierungsmaßnahmen bereits auf die Ebene dieser Gesellschaften nach „unten“ verlagert werden bzw. bestimmte Wertanpassungen, die noch dem Jahresüberschuss II zuzurechnen wären, erst konzernerneinheitlich erfolgen. Daher sind zum Teil erhebliche Anpassungen in den Prozessabläufen und dem im Reporting Package ausgewiesenen Gewinn notwendig. Darüber hinaus werden derartige Reporting Packages in aller Regel nicht durch den Abschlussprüfer separat testiert, sondern es wird nur für den Gesamtkonzernabschluss ein Testat erteilt.

Die ähnlich gelagerte Problematik ergibt sich für Fälle, in denen Gesellschaften mangels Materialität nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden und auch keiner eigenständigen Jahresabschlussprüfung unterliegen - unabhängig davon, ob sie den Jahresüberschuss II nach dem Rechnungslegungsstandard der Mutter oder zulässigerweise nach einem anderen Rechnungslegungsstandard ermitteln.

In Konzernen mit mehreren hundert Geschäftseinheiten wird davon in der Zukunft ganz wesentlich der Umfang der prüferischen Handlungen abhängen. Wir verweisen auch auf die OECD-Kommentierung zu Art. 3.1.3.

Chapter 1.3. der OECD Agreed Administrative Guidelines sieht vor, dass Steuern, die nicht im Jahresüberschuss II erfasst sind, aber im Rahmen des Konzernabschlusses berücksichtigt werden, zu der entsprechenden Geschäftseinheit zugeordnet werden dürfen, sofern eine zuverlässige Zuordnung zu der Geschäftseinheit möglich ist. Eine entsprechende Regelung sieht Tz. 3 des OECD-Kommentar zu Art. 3.1.2 für die Zuordnung des Mindeststeuer-Gewinns/Verlusts vor. Dadurch werden entsprechende „top side adjustments“, die bei Erstellung eines Konzernabschlusses anfallen, entsprechend berücksichtigt.

Petition: Es sollte klargestellt werden, welche Nachweisverpflichtungen an die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung in den o.g. Fällen bestehen. Ferner sollte eine Regelungen in Anlehnung an Kapitel 1.3. der OECD Agreed Administrative Guidelines bzw. Tz. 3 des Kommentars zu Art. 3.1.2 aufgenommen werden, dass Steuerbuchungen, die auf Konzernebene erfolgen und in direktem Bezug zum Jahresüberschuss II stehen, bzw. Mindeststeuer-Gewinne und Mindeststeuer-Verluste entsprechend bei der jeweiligen Geschäftseinheit zuzuordnen sind.

3.2 Verrechnungspreisanpassungen (§ 16)

Bilaterale Uneinigkeit der Finanzverwaltungen

In der Gesetzesbegründung zu § 16 MinStG-E wird davon ausgegangen, dass sich alle zuständigen Behörden über Verrechnungspreisanpassungen einig sind bzw. dass auch bei unilateraler Anpassung der für Zwecke der Besteuerung verwendete (geänderte) Verrechnungspreis der richtige ist. Es erfolgt jedoch keine Klarstellung, welcher Preis gilt, wenn sich die Steuerbehörden der beteiligten Staaten nicht einig sind, d.h. wenn im anderen Staat für Ertragssteuerzwecke keine oder eine wertmäßig unterschiedliche Anpassung erfolgt, die in der Folge ggf. im Rahmen eines langwährenden Verständigungs- bzw. EU-Schiedsverfahrens zwischen den beteiligten Staaten zu klären ist.

Petition: *Es wäre eine Klarstellung wünschenswert, welcher Verrechnungspreis zugrunde zu legen ist, wenn sich die beteiligten Steuerbehörden über Verrechnungspreiskorrekturen uneins sind.*

Klarstellung zur Grundlage zeitlicher Anpassungen gem. § 44 MinStG-E

In der Begründung zu § 16 MinStG-E wird auch auf den Zeitpunkt der nachträglichen Anpassung gem. § 44 MinStG-E Bezug genommen. Es entspricht unseres Erachtens nicht in allen Fällen dem Ziel der Vorschrift, hierfür auf die Minderung bzw. Erhöhung des „Verrechnungspreises“ abzustellen. Es müsste im Einklang mit § 44 MinStG-E auf die Minderung bzw. Erhöhung der „Steuerschuld“ abgestellt werden, um der Rückerstattung von Steuererhöhungsbeträgen gem. MinStG-E entgegenzuwirken. Pauschal auf den „Verrechnungspreis“ abzustellen, wäre nicht in allen Fällen zielführend, da die Folgewirkung der Verrechnungspreiskorrektur für das zu versteuernde Einkommen der an einer Transaktion beteiligten Parteien (und in der Folge für die „Steuerschuld“) davon abhängt, wer leistende bzw. empfangende Partei ist.

Petition: *In der Formulierung sollte anstelle auf die Minderung bzw. Erhöhung des „Verrechnungspreises“ auf die Minderung bzw. Erhöhung der „Steuerschuld“ abgestellt werden.*

Redaktionelle Klarstellung zu Ausnahmen des § 16 MinStG-E

In der Begründung zu § 16 Abs. 1 MinStG-E ist vermerkt, dass eine Anpassung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nicht erfolgt, wenn die Verrechnungskorrektur das steuerpflichtige Einkommen der Unternehmensgruppe in einem „Land“, dessen nominaler Steuersatz unter dem Mindestsatz liegt, erhöht oder verringert, oder wenn das „Steuerhoheitsgebiet“ in Bezug auf die Unternehmensgruppe in beiden der unilateralen Verrechnungspreisanpassung

vorausgehenden Geschäftsjahre ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet war. Es wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass es sich jeweils um das gleiche Land handelt, in dem die Korrektur stattfindet.

Petition: *Es wäre wünschenswert, wenn die Begrifflichkeiten konsistent verwendet werden.*

Redaktionelle Klarstellung zur Verstärkung der Doppelbesteuerung bzw. doppelten Nichtbesteuerung

Nach unserem Verständnis soll die Regelung des § 16 MinStG-E nicht die ertragsteuerliche Doppelbesteuerung aufgrund von unilateralen Verrechnungspreiskorrekturen verhindern, sondern es soll verhindert werden, dass im Falle einer ertragsteuerlichen Doppelbesteuerung darüber hinaus ein (zusätzlicher) Steuererhöhungsbetrag i.S.d. MinStG-E auf dasselbe Einkommen erhoben wird. Ebenso „führt“ eine Anpassung nach § 16 MinStG-E nicht zu doppelter Nichtbesteuerung im ertragsteuerlichen Sinne, sondern kann den Effekt weißer Einkünfte allenfalls verstärken.

Petition: *Wir schlagen vor, den Absatz 3 auf Seite 132 wie folgt anzupassen:*

„Aus dem Zweck der Vorschrift ergibt sich, dass Anpassungen nach § 16 nicht vorgenommen werden sollen, wenn diese eine Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung verstärken würden. So sollten im Rahmen von unilateralen Verrechnungspreiskorrekturen in einem der beiden vorgenannten Fälle Anpassungen des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlusts nicht vorgenommen werden.“

Klarstellung hinsichtlich der Generierung von Verlusten in demselben Steuerhoheitsgebiet

Gemäß der Begründung zu § 16 Abs. 2 MinStG-E (letzter Absatz auf S. 132) soll die innerstaatliche „Verlagerung“ von Verlusten durch Preisgestaltungen verhindert werden. Unseres Erachtens soll jedoch nicht die „Verlagerung“, sondern die „Generierung“ von Verlusten durch Preisgestaltung mit Auswirkung auf den Mindeststeuer-Gewinn verhindert werden.

Petition: *Die Formulierung in der Begründung (letzter Absatz auf S. 132) sollte von „Verlagerung von Verlusten“ in „Generierung von Verlusten“ geändert werden.*

3.3 Wahlrecht des § 32 Abs. 1

Nach § 69 Abs. 2 MinStG-E gilt das Wahlrecht nach § 32 Abs. 1 zur Verteilung von Gewinnen aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen für jeweils fünf Geschäftsjahre. Laut Art. 16 Abs. 7 i.V.m. Art. 45 Abs. 2 der EU-Richtlinie wie auch Art. 3.2 der OECD Model Rules beträgt die Optionsdauer 1 Jahr. Auch in der Gesetzesbegründung zu § 69 MinStG-E wird dieses Wahlrecht § 69 Abs. 1 MinStG-E (Wahlrechtsausübung für ein Geschäftsjahr) zugeordnet.

Petition: Das Wahlrecht nach § 32 Abs. 1 MinStG-E sollte in Übereinstimmung mit den internationalen Vorgaben als einjähriges Wahlrecht ausgestaltet werden.

3.4 Anerkennung von Gruppenbesteuerungssystemen

§ 33 MinStG-E setzt Artikel 16 Abs. 9 der EU-Richtlinie um und ermöglicht aus Vereinfachungsgründen auf Antrag die Anerkennung von Gruppenbesteuerungssystemen (in Deutschland: Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft) für die Zwecke der Mindeststeuer. Über die Vorgaben der Richtlinie hinaus soll das Wahlrecht nach § 33 Abs. 2 MinStG-E für alle in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten einheitlich ausgeübt werden.

In der Praxis ist es in großen Gruppen aber möglich, dass nicht sämtliche Geschäftseinheiten Teil eines bestehenden Gruppenbesteuerungssystems sind. Dem Wortlaut der Vorschrift nach wäre für solche Gruppen ein Antrag nach § 33 MinStG-E im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet in Gänze nicht möglich bzw. er wäre nur dann möglich, wenn das Gruppenbesteuerungssystem auf sämtliche, in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten erstreckt wird. Ein Grund für eine derartige Einschränkung ist nicht erkennbar. Diese widerspricht zudem Art. 16 Abs. 9 der EU-Richtlinie.

Darüber hinaus wirft die Vorgabe der Einheitlichkeit die Frage auf, ob das Wahlrecht gefährdet ist, wenn z.B. im Laufe der fünf Jahre eine von mehreren Organschaften aufgrund eines wichtigen Grundes gekündigt wird, die übrigen Organschaften aber fortbestehen.

Petition: In § 33 Abs. 2 MinStG-E sollte die Einschränkung gestrichen werden, dass das Wahlrecht für alle Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet einheitlich auszuüben ist. Zudem sollte klargestellt werden, dass es im Falle des Bestehens mehrere Organschaften unschädlich ist, wenn eine der Organschaften aus wichtigem Grund während der fünf Jahre gekündigt wird.

3.5 Korrekturposten Pensionsaufwand, siehe auch 2.3

§ 24 MinStG-E definiert einen Korrekturposten Pensionsaufwand, der als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betrag der im Jahresüberschuss II als Aufwand berücksichtigten Pensionsverpflichtungen und den für das Geschäftsjahr an einen Pensionsfonds geleisteten Beiträgen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns/-Verlusts zu berücksichtigen ist. Hierfür ist von Bedeutung, ob die häufig anzutreffenden Contractual Trust Arrangements (CTA) als Pensionsfonds eingestuft werden. In der Auflistung deutscher Pensionsvehikel in der

Begründung auf S. 143, die nicht unter § 24 fallen, sind CTA nicht genannt.

Petition: Es sollte klargestellt werden, wie und unter welchen Voraussetzungen Contractual Trust Arrangements in Bezug auf § 24 Satz 1 MinStG-E einzuordnen sind (vgl. 2.2).

4. Zu Teil 4: Ermittlung der angepassten erfassten Steuern

4.1 Angepasste Steuern

„Push down“ deutscher Hinzurechnungssteuerbeträge

Die Mindeststeuer ist eine neue Steuer eigener Art und steht neben den nationalen Hinzurechnungssteuervorschriften (in Deutschland neben dem AStG). Anders als das deutsche AStG enthalten die Regelungen in § 7 Abs. 23 MinStG-E lediglich eine abschließende Aufzählung passiver Erträge, die jedoch ausweislich der Gesetzesbegründung nicht an die Frage geknüpft sind, ob eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Neben den unterschiedlichen Steuersätzen für eine Niedrigbesteuerung (AStG 25%, MinStG 15%) können sich auch durch die unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen und Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung passiver Einkünfte/Erträge Fälle einer effektiven Doppelbesteuerung nach AStG und MinStG ergeben, und zwar aufgrund der Beschränkung des Zurechnungsbetrages einer nationalen Hinzurechnungssteuer zur ausländischen Einheit nach § 41 Abs. 2 MinStG-E. Danach sind maximal 15% der nach nationalem Recht auf die passiven Einkünfte entfallenden Hinzurechnungssteuer bei der ausländischen Einheit berücksichtigungsfähig.

Petition: Die Mindeststeuer sollte insbesondere im Hinblick auf Begrifflichkeiten/Definitionen und Bemessungs-/Berechnungsgrundlagen (Erträge vs. Einkünfte) mit der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG abgestimmt werden. Darüber hinaus bitten wir um Klarstellung (zumindest in der Gesetzesbegründung), dass die Begrenzung der Zurechnung einer nationalen Hinzurechnungssteuer zur ausländischen Einheit nur im Falle von passiven Erträgen nach § 41 Abs. 2 MinStG-E gelten soll, d.h. eine etwaige höhere nationale Hinzurechnungssteuer aufgrund breiterer Bemessungsgrundlage (z.B. aufgrund breiterem nationalen Passivkatalog) wäre uneingeschränkt zurechenbar bei der ausländischen Einheit.

4.2 Latente Steuern

Bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern (§ 36 ff. MinStG-E) ist die exakte Ermittlung der angepassten latenten Steuern nach § 42 MinStG-E von zentraler Bedeutung. Ein wichtiger Aspekt bei der Anpassung der latenten Steuern ist nach Art. 4.4.1. der OECD Model Rules sowie auch Art. 22 Abs. 5c der EU-Richtlinie, dass Auswirkungen von Nichtansatz und/oder Wertberichtigungen von latenten Steuern sowie deren Umkehrung, für die Zwecke der Mindeststeuer nicht berücksichtigt werden. Einflüsse auf die Steuerquote aufgrund von Schwankungen, die sich aus Bewertungs- und Ansatzvorschriften ergeben, weil sich z.B. eine Prognose über die Höhe der zu erwartenden zu versteuernden Einkünfte ändert, sollen grundsätzlich eliminiert werden, da diese ggf. unerwünschte Top-up Taxes auslösen könnten. Im o.g. OECD-Kommentar wird dies in Kapitel 4 in den Rn. 76-78 am Beispiel aktiver latenter Steuern für einen Verlustvortrag erläutert.

Allerdings ist die Korrekturvorschrift in den Model Rules wie auch in der EU-Richtlinie breiter formuliert und erfasst nicht nur Nichtansatz bzw. Wertberichtigungen und deren Umkehrung von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge, sondern auch in Bezug auf sämtliche sonstige aktive latente Steuern. In der Praxis können sich Einschränkungen bei der Aktivierbarkeit (nicht aktivierte latente Steuern) z.B. auch bei aktiven latenten Steuern auf temporäre Differenzen, Zinsvorträge sowie Steuergutschriften ergeben.

Im Unterschied dazu erfasst § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E lediglich Anpassungen auf einen latenten Steueranspruch in Bezug auf einen steuerlichen Verlustvortrag. Durch diese Einengung ergibt sich z.B. im Fall nicht aktivierter latenter Steuern auf temporäre Differenzen, Zinsvorträge und Steuergutschriften ein Abweichen von der international vereinbarten Systematik, was u.U. eine unerwünschte Mindeststeuer auslösen kann und Art. 22 Abs. 5 Buchst. c der EU-Richtlinie widerspricht.

Petition: Die Formulierung in § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E sollte entsprechend der Vorgabe der EU-Richtlinie und der OECD Model Rules allgemeiner gefasst und generell auf einen latenten Steueranspruch statt lediglich auf einen latenten Steueranspruch in Bezug auf einen steuerlichen Verlustvortrag bezogen werden. Darüber hinaus sollte klargestellt werden, dass in diesem Rahmen auch latente Steuern zu berücksichtigen sind, sofern gemäß § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB insgesamt keine (aktiven) latenten Steuern angesetzt wurden.

Eine ähnliche Abweichung von den internationalen Vorgaben für latente Steuern ergibt sich in den Übergangsvorschriften in der Gesetzesbegründung zu § 73 MinStG-E. Die Vorschrift regelt den Ansatz latenter Steuern zu Beginn des jeweiligen Übergangsjahrs, wenn eine Unternehmensgruppe erstmals unter die Mindest-

steuer fällt. Auch hier werden in der Gesetzesbegründung zu § 73 Abs. 1 MinStG-E die Auswirkungen von laufenden Ansatz- und Bewertungsanpassungen auf einen latenten Steueranspruch in Bezug auf einen Mindeststeuer-Verlust nicht berücksichtigt. Im Gesetzestext des § 73 Abs. 1 MinStG-E steht hingegen „...Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsanpassungen auf einen latenten Steueranspruch...“ ohne eine Einschränkung auf Verlustvorträge.

Petition: Die Formulierung in der Gesetzesbegründung zu § 73 Abs. 1 MinStG-E sollte entsprechend der Vorgabe der EU-Richtlinie und der OECD Model Rules allgemeiner gefasst und auf einen latenten Steueranspruch statt lediglich auf einen latenten Steueranspruch in Bezug auf einen steuerlichen Verlustvortrag bezogen werden.

§ 73 Abs. 2 regelt, dass bestimmte aktive latente Steueransprüche ausgenommen sind, wenn diese durch einen *Geschäftsvorfall* entstehen, der nach dem 30.11.2021 stattfindet.

Die zugrundeliegenden Regelungen in Art. 9.1.2 der OECD Model Rules (englische Fassung) sowie Art. 47 Abs. 3 der EU-Richtlinie (englische und deutsche Fassung) begrenzen die Ausnahme von aktiven latenten Steueransprüchen dagegen auf solche, die durch *Transaktionen* entstehen, die nach dem 30.11.2021 stattfinden. Als zusätzliches Ausschlusskriterium für die Nutzung der Verluste aus einer Transaktion wird verlangt, dass es sich um Verluste handeln muss, die sich auf maßgebende Gewinne und Verluste (qualifying income or loss) ergeben.

Mit der Übergangsvorschrift soll ausweislich des OECD Kommentars ermöglicht werden, operative Verluste zu berücksichtigen, die vor dem Übergangsjahr entstanden sind. Somit soll eine „Schieflage“ für die Steuerposition der Unternehmensgruppe in einem Land vermieden werden, wonach die Gruppe höher als ihrem Gewinn entsprechend besteuert werden könnte. Nach den OECD Model Rules soll die Nutzung von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge grds. als Startposition möglich sein, es sein denn, dass diese durch eine „Transaktion“ entstanden sind.

§ 73 Abs. 2 MinStG-E verwendet stattdessen den umfassenderen Begriff „Geschäftsvorfall“. Darüber hinaus verlangt die Gesetzesbegründung als Voraussetzung für die Nutzung eines latenten Steueranspruchs im Zusammenhang mit Verlusten, dass es sich um einen Verlust handeln muss, der sich auch in der Minderung des Jahresüberschusses II oder Erhöhung des Jahresfehlbetrags II ausgewirkt hat. Zusätzlich wird erläutert, dass dieser Verlust z.B. durch Buchverluste entstanden sein kann, was die durch den Wechsel der Begrifflichkeit bewirkte Ausweitung unterstreicht. Denn Buchverluste stellen sicher einen Geschäftsvorfall, aber eben keine

Transaktion dar. Dies kollidiert maßgeblich mit der ursprünglichen Idee, Steuerattribute, die vor dem GloBE-Übergangsjahr entstanden sind und die nicht aus Transaktionen herrühren, unangetastet zu lassen.

Wirkungsweise/Beispiel:

A Co ist im Land B (Hochsteuerland) tätig. Der Konzernabschluss wird in IFRS aufgestellt. Die Steuerbilanz basiert auf dem Abschluss nach lokalen (anerkannten) Rechnungslegungsstandards, z.B. HGB. Für GloBE-Zwecke wird auf den nach IFRS ermittelten Jahresüberschuss/-fehlbetrag II abgestellt. In einem Jahr vor GloBE wird ein Wirtschaftsgut nur in der Handels- und Steuerbilanz abgeschrieben, was in voller Höhe zu einem steuerlichen Verlust und somit nach IFRS für Land B zum Ansatz aktiver latenter Steuern auf den Verlustvortrag führt (sonst kein positives Ergebnis). Im IFRS Abschluss - und somit Jahresüberschuss/-fehlbetrag II - wird keine Abschreibung vorgenommen, hier wurde die Abschreibung aufgrund abweichender Bewertungsregeln schon im letzten, vor dem 30.11.2021 endenden Wirtschaftsjahr vorgenommen.

Durch die Abschreibung in der Handels- und Steuerbilanz ist also ein operativer Verlust entstanden, der nicht auf eine Transaktion, jedoch auf einen Geschäftsvorfall (Abschreibung) zurückzuführen ist. Im Jahr der Verlustnutzung wird die angepasste Steuerlast bis zum Verbrauch der Verlustvorträge jeweils „Null“ betragen; die Auflösung der aktiven latenten Steuern, die für IFRS-Zwecke und für die Mindeststeuer zu einem latenten Steueraufwand führt, wird nicht berücksichtigt, da der latente Steueranspruch durch einen Geschäftsvorfall entstanden ist. In der Folge ergibt sich bis zum Verbrauch des steuerlichen Verlustvortrags eine Mindeststeuer von 15% auf den Jahresüberschuss/-fehlbetrag II ab dem GloBE Übergangsjahr.

Petition: § 73 Abs. 2 MinStG-E sollte im Wortlaut an die OECD Model Rules (englische Fassung) und die EU-Richtlinie (englische und deutsche Fassung) angeglichen werden und die Ausnahme für bestimmte latente Steueransprüche auf solche Ansprüche beschränken, die durch Transaktionen entstehen. In der Gesetzesbegründung sollte keine Erstreckung auf Buchverluste erfolgen.

4.3 Allokation latenter Steueraufwand

Ein Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG kann mit laufenden Verlusten bzw. Verlustvorträgen der hinzurechnungssteuerpflichtigen Muttergesellschaft nach den allgemeinen Regelungen grundsätzlich verrechnet werden (§ 41 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E).

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass bei Nutzung eines bestehenden Verlustvortrags sich die aktive latente Steuer mindert und insoweit ein latenter Steueraufwand entsteht, der nach § 41 Abs. 1 Nr. 3

MinStG-E allokiert werden kann. Sofern sich durch den Ansatz eines Hinzurechnungsbetrages ein laufender Verlust gemindert hat, sollte klargestellt werden, dass in der Minderung der aktiven latenten Steuer aus wirtschaftlicher Betrachtung ein latenter Steueraufwand entsteht, der nach § 41 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E allokiert werden kann. Ansonsten kann es zu einer Doppelbesteuerung von Mindeststeuer und Hinzurechnungsbesteuerung führen (vgl. Polatzky/Michelberger, IStR 2023, 89 (91 f.)).

4.4 Redaktioneller Fehler in Begründung zu § 44 Abs. 2 MinStG-E

In der Begründung zu § 44 Abs. 2 wird auf Satz 2 des Gesetzestextes verwiesen. Nach unserem Verständnis müsste anstelle von Satz 2 stattdessen auf Satz 3 Bezug genommen werden.

Petition: „Satz 2“ in „Satz 3“ ändern.

5. Zu Teil 5: Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags

5.1 Nichtberücksichtigung von „zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten“ beim substanzbasierten Freibetrag

Die Gesetzesbegründung zu § 52 Abs. 2 MinStG-E stellt klar, dass die zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerte (IFRS 5) beim substanzbasierten Freibetrag nicht berücksichtigt werden. Hintergrund der Regelung ist, dass nur solche Vermögensgegenstände Berücksichtigung finden sollen, die auf den aktiven Wertenumwandlungsprozess des Unternehmens dauerhaft Einfluss haben.

Daraus ergibt sich korrespondierend die Frage, ob das Ergebnis aus nicht fortgeführten Aktivitäten (in IFRS GuV separat und nach Steuern ausgewiesen) aus dem Jahresüberschuss/-fehlbetrag II herauskorrigiert werden sollte. Dieses könnte sich aus einer Bewertungsänderung gem. § 17 Nr. 8 MinStG-E ergeben; eine entsprechende Ergänzung in der Gesetzesbegründung wird angeregt.

Petition: § 17 MinStG-E sollte um die Korrektur des Ergebnisses aus nicht fortgeführten Aktivitäten ergänzt werden.

6. Zu Teil 7: Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungsregimen und Investmenteinheiten

6.1 Definition der Investmentvehikel in § 7 Abs. 14 MinStG-E

Gemäß § 7 Abs. 14 Nr. 1 MinStG-E ist ein Investmentvehikel „eine Einheit, die dazu bestimmt ist, Vermögenswerte (finanzieller und nicht finanzieller Art) von einer Anzahl von Anlegern (von denen einige nicht miteinander verbunden sind) zu bündeln“. In der Begründung wird vorstehende Voraussetzung wie folgt konkretisiert:

Erstens muss die Einheit dazu bestimmt sein, Vermögenswerte einer Anzahl von Anlegern - von denen einige nicht miteinander verbunden sind - zu bündeln. Da es insoweit maßgeblich auf die Zielsetzung ankommt, ist nicht ausgeschlossen, dass ein Investmentvehikel vorübergehend (etwa in der Anfangsphase) nur über einen einzelnen Investor verfügt. Zwei Investoren sind miteinander verbunden, wenn beide unmittelbar oder mittelbar durch eine Beteiligung von mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft miteinander verbunden sind. Unbeachtlich ist, ob das Unternehmen herrschend oder beherrscht ist oder ob beide beherrscht sind. Natürliche Personen sind miteinander verbunden, wenn sie derselben Familie angehören, namentlich Ehegatten, eingetragenen Lebenspartnern, Geschwister und in gerade Linie verwandte Personen.

Die obenstehende Definition würde dazu führen, dass die Investmentvermögensstrukturen mit einem Anleger oder ausschließlich verbundenen Konzerngesellschaften als Anleger nicht als Investmentvehikel i.S.d. § 7 Abs. 14 MinStG-E qualifizieren würden. Die Folge wäre, dass die Regelungen für die Besteuerung der Investmenteinheiten nach den Regelungen der Mindeststeuer nicht anwendbar sind. Hier besteht eine erhebliche Abweichung von den Regelungen des InvStG. Gründe für eine abweichende Behandlung gegenüber Investmentvermögensstrukturen, die - nach der derzeitigen Fassung des Diskussionsentwurfs - als Investmentvehikel qualifizieren, sind nicht ersichtlich.

Darüber hinaus wurde die Anwendbarkeit der Regelungen für Investmenteinheiten auf Versicherungsinvestmenteinheiten teilweise klargestellt (z.B. für § 66 MinStG-E). An anderer Stelle bleibt die Anwendbarkeit der Regelungen auf Versicherungsinvestmenteinheiten aber offen (z.B. bei den Ausnahmen im Rahmen der Ermittlung der Anzahl der Steuerhoheitsgebiete für Zwecke des § 74 MinStG-E).

Petition: Von der Einschränkung hinsichtlich des Kriteriums „Anzahl von Anlegern“ sollte abgesehen werden. In Anlehnung an § 1 Abs. 1 KAGB sollten auch Investmentvermögen als Investmentvehikel qualifizieren, wenn die Anlagebedingungen, die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag des Investmentvehikels die Anzahl möglicher Anleger nicht auf einen Anleger begrenzen. Konkret sollten auch Investmentvermögen mit nur einem Anleger bzw. Investmentvermögen, an denen nur verbundene Unternehmen einer Unternehmensgruppe Anteile halten, als „Investmentvehikel“ nach § 7 Abs. 14 MinStG-E qualifizieren, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

Im Ergebnis sollten Regelungen zu den Investmenteinheiten an das InvStG angepasst werden. Mit anderen Worten: wenn ein Investmentfonds i.S.d. InvStG vorliegt, ist auch eine Investmenteinheit i.S.d. § 7 Abs. 14 MinStG-E anzunehmen.

Darüber hinaus sollte die Definition der Versicherungsinvestmenteinheit im Verhältnis zur Investmenteinheit, insbesondere in Bezug auf die Anwendbarkeit der jeweiligen Regelungen, klargestellt werden (gilt z.B. jede Versicherungsinvestmenteinheit als Investmenteinheit im Sinne des MinStG-E?).

6.2 Steuertransparenzwahlrecht nach § 65 MinStG-E

Nach § 65 MinStG-E kann auf Antrag der erklärungs-pflichtigen Geschäftseinheit eine Investmenteinheit als steuertransparente Gesellschaft behandelt werden, wenn der gruppzugehörige Gesellschafter in seinem Belegenheitsstaat zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung, die auf den jährlichen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Eigenkapitalbeteiligung an dieser Gesellschaft beruht, besteuert wird und der für den gruppzugehörigen Gesellschafter in Bezug auf solche Erträge geltende Steuersatz dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt.

Für einen in Deutschland ansässigen Gesellschafter hätte diese Regelung unseres Erachtens nur dann praktische Relevanz, wenn die in Deutschland geltenden Regelungen (Vorabpauschalen bei Anteilen an Investmentfonds nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 18 InvStG in Abhängigkeit vom Basiszins und Entwicklung des Rücknahmepreises des Investmentanteils; ausschüttungsgleiche Erträge bei Anteilen an Spezial-Investmentfonds nach § 34 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 36 InvStG) obenstehende Voraussetzung erfüllen.

Petition: Es sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass die Mechanismen, die das deutsche Investmentsteuerrecht kennt (Vorabpauschale bei Anteilen an Investmentfonds; ausschüttungsgleiche Erträge bei Anteilen an Spezial-Investmentfonds), als „Besteuerung zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung, die auf den jährlichen

Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Eigenkapitalbeteiligung an dieser Gesellschaft beruht“ gelten. Darüber hinaus sollte klargestellt werden, dass auch dann eine „Besteuerung zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung, die auf den jährlichen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Eigenkapitalbeteiligung an dieser Gesellschaft beruht“ vorliegt, wenn die Vorabpauschalen nach § 16 Abs. 2 InvStG nicht anzusetzen sind.

6.3 Steuersatz nach § 66 MinStG-E

Es ist unklar, ob in Bezug auf Anlagen in Investmentvehikel die Option zur Ausschüttung nach § 66 MinStG-E anwendbar ist. Diese setzt voraus, dass der Investor einem Steuersatz unterliegt, der (mindestens) dem Mindeststeuersatz entspricht. Insbesondere fraglich ist hierbei, ob der nominale Steuersatz oder der effektive Steuersatz, der ggf. durch Teilfreistellungen reduziert werden kann, zu berücksichtigen ist.

Petition: Es sollte daher klargestellt werden, dass § 66 MinStG-E auf den nominalen Steuersatz abstellt und nicht auf den effektiven Steuersatz.

7. Zu Teil 8 und 11: Administration und Besteuerungsverfahren

7.1 Allgemein

Die verfahrensrechtlichen Vorschriften im Diskussionsentwurf fallen augenscheinlich noch recht kurz gefasst aus. Auch die Gesetzesbegründung gibt nur wenige weiterführende Hinweise.

Zwar sollte sich die Anwendbarkeit der Vorschriften der Abgabenordnung grundsätzlich aus § 1 Abs. 1 AO ergeben, da die Mindeststeuer eine Steuer ist. Es fehlen im MinStG aber (mit Ausnahme von § 67 Abs. 5 MinStG) nahezu vollständig die sonst in Steuergesetzen üblichen Verweise auf die jeweils einschlägigen §§ der Abgabenordnung. Zudem sind für das Verfahren relevante Vorschriften über verschiedene Teile des MinStG verteilt (§§ 3, 23, 44 67-69, 83-89). Durch eine Zusammenfassung könnte das Besteuerungsverfahren übersichtlicher gestaltet werden.

Die nachfolgende Liste führt einige der offenen Fragen und möglichen Komplikationen auf:

- ▶ Gelten die Regelungen der Abgabenordnung nur für die Steuererklärung oder auch für den Mindeststeuer-Bericht?
- ▶ Wie ist der Mindeststeuerbericht verfahrensrechtlich einzuordnen? Als Feststellungsbescheid, der Grundlagenbescheid für die Steuererklärung ist?

- ▶ Wie ist § 44 MinStG-E abgabenrechtlich einzuordnen? Was geschieht, wenn § 44 Abs. 2 MinStG-E die Änderung eines Altjahres erforderlich macht, dieses aber abgabenrechtlich nicht mehr änderbar ist? Kann dann trotzdem eine Korrektur erfolgen?
- ▶ Welche verfahrensrechtlichen Folgen ergeben sich bei Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, die im Ausland erfolgen, z.B. erst zeitverzögert nach einer Betriebsprüfung, die aber die in Deutschland festgesetzten Steuerbeträge beeinflussen, ggf. erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung (materielle bzw. formelle Korrespondenz)?
- ▶ Für die Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit nach § 74 MinStG-E (Befreiung von der Mindeststeuer) ist kein Antragserfordernis vorgesehen. Insbesondere in Grenzfällen könnten ein Antrag und ein Bescheid über die Inanspruchnahme Rechtssicherheit schaffen. Was ist aus verfahrensrechtlicher Sicht in § 74 Abs. 1 MinStG-E unter einer Befreiung von der Mindeststeuer zu verstehen? Müssen dann keine Erklärungen und auch keine Mindeststeuer-Berichte abgegeben werden?
- ▶ Das MinStG-E enthält an verschiedenen Stellen zahlreiche Antragsmöglichkeiten, die teilweise auch über die Vorgaben aus Art. 45 der EU-Richtlinie hinausgehen. Wann sollen diese Anträge gestellt werden? Mit Abgabe der Steuererklärung? Welche Rückwirkung ergibt sich ggf. für den Mindeststeuer-Bericht, wenn ein Wahlrecht, welches ggf. im Rahmen der Steuererklärung ausübt/beantragt wird, vom Finanzamt nicht anerkannt wird. Ist dann eine Korrektur des Mindeststeuer-Berichts notwendig und wenn ja, nach welchen Verfahrensvorschriften und innerhalb welcher Fristen?
- ▶ Laut Gesetzesbegründung finden auf die Steuererklärung die allgemeinen Bestimmungen nach § 149 AO Anwendung. Während die Anwendbarkeit von § 149 Abs. 1 und 2 AO noch damit begründet werden, dass das MinStG-E zur Abgabe einer Steuererklärung (Steueranmeldung) verpflichtet, fehlt in der abschließenden Auflistung des § 149 Abs. 3 AO (beratene Fälle) ein Verweis auf die Steuererklärung nach § 84 MinStG-E. Welche Frist gilt in beratenen Fällen?
- ▶ Durch den fehlenden Verweis in § 149 Abs. 3 AO stellt sich auch die Frage, ob Fristverlängerungen nach § 109 Abs. 2 AO in beratenen Fällen möglich sind. In Anbetracht der komplexen Einführung der Mindeststeuer sollten Fristver-

längerungen gerade in den ersten Jahren möglich sein - und zwar sowohl für die Steuererklärung als auch für den Mindeststeuer-Bericht und über die strengen Vorgaben des § 109 Abs. 2 AO hinaus.

- ▶ Für eine vollständige Beurteilung von § 86 (Bußgeldvorschriften) fehlt eine Festlegung seitens des BMF zur geplanten Sanktionshöhe.
- ▶ Darüber hinaus fehlt es an einer Regelung, wie verfahrensrechtlich und bezüglich der Sanktionen damit umgegangen werden soll, wenn der Mindeststeuer-Bericht deshalb nicht vollständig oder nicht rechtzeitig abgegeben werden kann, weil übergeordnete Konzerngesellschaften aus dem Ausland die notwendigen Daten nicht zu liefern (vgl. §§ 342d Abs. 2 und 342e Abs. 2 HGB-E im Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen, wo entsprechende Regelungen für den vergleichbaren Fall vorgesehen sind). Regelmäßig dürfte eine deutsche Tochtergesellschaft dagegen keine Handhabe haben. Dies kann auch Auswirkungen auf die Steueranmeldung durch deutsche Gesellschaften haben, sofern eine ausländische Muttergesellschaft den Mindeststeuer-Bericht abgibt, die deutschen Einheiten von dem Inhalt dieses Mindeststeuerberichts aber keine Kenntnis erlangen. Sie haben dann ggf. keine Möglichkeit, die Mindeststeuererklärung zu erstellen und einzureichen.
- ▶ Für Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31.12.2026 beginnen, aber vor dem 01.07.2028 enden (Übergangszeit) sehen die im Inclusive Framework vereinbarten Regelungen zu „Safe Harbours and Penalty Relief“ den Verzicht auf Sanktionen im Zusammenhang mit dem GloBE Information Return (Mindeststeuer-Bericht) vor. Dieser Verzicht auf Sanktionen fehlt in § 86 MinStG-E.

Petition: Die Verfahrensvorschriften des MinStG-E sollten überarbeitet und deutlich detaillierter ausgeführt werden. Explizite Verweise auf die jeweils einschlägigen Vorschriften der Abgabenordnung sind wünschenswert. Auch in der Abgabenordnung könnten punktuelle Ergänzungen angedacht werden.

Ergänzend kann geprüft werden, die Mindeststeuer explizit in § 106 GG aufzunehmen und dort eine eindeutige Klassifizierung des Steuertypus innerhalb der Finanzverfassung vorzunehmen.

In § 86 MinStG-E sollte der auf OECD-Ebene vereinbarte Verzicht auf Sanktionen im Zusammenhang mit dem Mindeststeuer-Bericht in der Übergangszeit aufgenommen werden.

7.2 Umfang des Mindeststeuer-Berichts

In § 68 wird die gefordert, die „notwendigen“ Angaben u.a. für die Berechnung des effektiven Steuersatzes für jedes Steuerhoheitsgebiet und der Ergänzungssteuerbeträge für jede Geschäftseinheit. Wir gehen davon aus, dass diese sehr umfangreiche Berichtspflicht die im Anhang des OECD-Konsultationsdokuments zur „GloBE Information Return“ dargestellten Datenpunkte umfassen soll. Das Gleiche sollte für den hierfür nach § 67 Abs. 3 MinStG geplanten, amtlich vorgegebenen Datensatz gelten.

Petition: Die in § 68 MinStG-E anzugebenden Daten bzw. der nach § 67 Abs. 3 MinStG-E geplante, amtlich vorgegebene Datensatz sollte frühzeitig gesetzlich definiert und als auf das deutsche MinStG-E abgestimmtes Muster vorgelegt werden.

8. Zu Teil 8 und 9: Übergangsjahr, Übergangszeitraum, Anfangsphase sowie Safe-Harbour-Regelungen

8.1 Notwendigkeit von Berechnungen

§ 70 Abs. 1 Satz Nr. 1 MinStG-E schließt die Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen der §§ 71, 72 und 75 bis 78 MinStG-E für ein Steuerhoheitsgebiet aus, in denen eine Mindeststeuer nach § 2 entstehen könnte, wenn der für das Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet berechnete effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt. Dies könnte so zu verstehen sein, dass stets der effektive Steuersatz für mögliche Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiete nach den vollumfänglichen Regelungen zu berechnen ist, um zu prüfen, ob ein Safe-Harbour angewendet werden kann. Dies würde das Ziel der Safe-Harbour-Regelungen konterkarieren, das gerade darin besteht, unnötige Berechnungen zu vermeiden.

Petition: Um mit der Intention der Safe-Harbour-Regelungen in Einklang zu stehen, sollte die Regelung in § 70 Abs. 1 Satz Nr. 1 MinStG-E klarstellend dahingehend umformuliert werden, dass nicht zwingend eine umfassende Berechnung erforderlich ist (vgl. Kommentar zu den OECD Model Rules Art. 8.2.2, Tz. 35).

8.2 Besondere Gegebenheiten und Umstände

Gem. § 70 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E kann die Finanzbehörde die steuerpflichtige Geschäftseinheit innerhalb von 36 Monaten nach Übermittlung des Mindeststeuerberichts unter Angabe von besonderen Gründen zum

Nachweis der Anspruchsberechtigung auffordern. Laut Gesetzesbegründung ist hierfür erforderlich, dass die Finanzbehörde besondere Gegebenheiten und Umstände darlegt, die wesentliche Auswirkungen auf die Anspruchsberechtigung haben. Offen bleibt jedoch, welche besonderen Gegebenheiten und Umstände hiervon erfasst sind.

Petition: Es sollte konkretisiert werden, welche besonderen Gegebenheiten und Umstände gem. § 70 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E dazu führen können, dass die Geschäftseinheit zum Nachweis einer Anspruchsberechtigung aufgefordert wird. Darüber hinaus sollte aus Gründen der Rechtssicherheit erläutert werden, wie der Nachweis zu erbringen ist.

8.3 Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer

Gemäß § 71 MinStG-E soll der Steuererhöhungsbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert werden, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der Internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben wird. Die Norm des § 71 MinStG-E basiert auf Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie.

Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie verlangt für die in einem Mitgliedsstaat gelegenen Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe oder großen inländischen Gruppe keine Berechnung einer Ergänzungssteuer, wenn für ein Geschäftsjahr im Einklang mit dem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder den internationalen Rechnungslegungsstandards die anerkannte nationale Ergänzungssteuer berechnet wurde.

Somit stellt § 71 MinStG-E im Gegensatz zu Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie für die Inanspruchnahme des Safe-Harbours darauf ab, dass im Ausland eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer erhoben wurde. Der Safe-Harbour soll somit abweichend zur EU-Richtlinie nicht bereits bei der Berechnung einer ausländischen anerkannten nationalen Ergänzungssteuer gewährt werden, sondern erst bei Erhebung der ausländischen Steuer. Diese Abweichung zur EU-Richtlinie ist vor dem Hintergrund einer möglichst einheitlichen Umsetzung der EU-Richtlinie in sämtlichen Mitgliedsstaaten abzulehnen.

Darüber hinaus ist das Anknüpfen an die Erhebung einer nationalen anerkannten Ergänzungssteuer eine schärfere Voraussetzung als die reine Berechnung. Insbesondere stellt sich hierbei die Frage, ob der Safe-Harbour erst nachträglich gewährt werden soll. Das würde bedeuten, dass zunächst eine Anrechnung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer auf den Steuererhöhungsbetrag zu erfolgen hätte. Dann wären Unter-

nehmen jedoch angehalten beide aufwändigen Berechnungen (anerkannte nationale Ergänzungssteuer und Steuererhöhungsbetrag) vorzunehmen. Erst nach der Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer im Ausland wäre sodann der Steuererhöhungsbetrag rückwirkend auf null zu reduzieren. Dies würde sowohl für Steuerpflichtige als auch für die Finanzverwaltung zu einer enormen Komplexität führen. Zum andern würde dies auch das Ziel der Safe-Harbour verfehlen, wonach aus Vereinfachungsgründen im Falle einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer nur eine Berechnung verlangt werden soll.

Petition: § 71 MinStG-E sollte ebenso wie Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie auf die Berechnung einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer abstellen.

8.4 Antragserfordernis in § 71 MinStG-E

Der Wortlaut des § 71 MinStG-E stellt im Gegensatz zu den weiteren Safe-Harbour Regelungen in § 72 MinStG-E und § 75 MinStG-E nicht auf ein Antragserfordernis ab („auf Antrag“). Allerdings soll laut Gesetzesbegründung der Safe-Harbour „auf Antrag des Steuererklärerpflichtigen“ erfolgen. Dass sich ein solches Antragserfordernis nur aus der Gesetzesbegründung ergibt, ist nicht ausreichend.

Petition: In § 71 MinStG-E sollten die Wörter „auf Antrag“ in den Gesetzeswortlaut aufgenommen werden.

8.5 Verweis Mindeststeuer-Umsatz auf De-Minimis-Regelung

§ 72 führt ein Wahlrecht bzw. einen Safe-Harbour für eine vereinfachte Berechnung der ETR bei unwesentlichen Geschäftseinheiten ein. Hierfür kann das Zahlenwerk der länderbezogenen Berichterstattung zurückgegriffen werden. Um einen „Sicherheitsabstand“ zu schaffen, wird im Nenner allerdings nicht der Mindeststeuer-Gewinn, sondern die größere Kennzahl des Mindeststeuer-Umsatzes verwendet und dadurch eine tendenziell niedrigere ETR errechnet. Der in § 72 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E definierte Begriff des Mindeststeuer-Umsatzes findet darüber hinaus auch in der De-Minimis-Regelung des § 48 MinStG-E Verwendung. Bislang fehlt in § 72 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E jedoch ein Verweis auf § 48 MinStG-E. Dies sollte nachgeholt werden, um die Vereinfachung auch für den De-Minimis-Test des § 48 MinStG-E anwenden zu können.

Petition: § 72 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E sollte auch auf § 48 MinStG-E verweisen.

8.6 Steuerattribute des Übergangsjahrs bei Übertragungen von Vermögenswerten (§ 73 Abs. 3 MinStG-E)

Nach § 73 Abs. 3 MinStG-E beruht der Ansatz der erworbenen Vermögenswerte (mit Ausnahme von Lagerbeständen) bei Übertragungen von Vermögenswerten zwischen Geschäftseinheiten, die nach dem 30.11.2021 und vor Beginn eines Übergangsjahrs stattfinden, auf dem von der veräußernden Geschäftseinheit ausgewiesenen Buchwert der übertragenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Veräußerung. Die aktiven und passiven latenten Steuern sind auf dieser Grundlage zu ermitteln. Mit dieser Regelung soll ein Step-Up von Buchwerten und damit das Schaffen von zusätzlichem Abschreibungspotenzial für GloBE-Zwecke verhindert werden.

Jedoch hat die Regelung in ihrem Wortlaut einen überschießenden Charakter. Die Regelung findet auch Anwendung, wenn ein Übertragungsgewinn mit einer regulären Steuer belegt wird, die mindestens dem Mindeststeuersatz entspricht.

Petition: *Es sollten analog zu den Regelungen in der Administrative Guidance im Fall einer Besteuerung bei der veräußernden Geschäftseinheit mit mindestens 15% die Möglichkeiten zum Ansatz der Anschaffungskosten der erwerbenden Gesellschaft sowie der Berücksichtigung latenter Steuern auf den Step-up geschaffen werden. Ein möglicher Nachweis der Besteuerung beim Übertragenden sollte die praktische Handhabbarkeit sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung berücksichtigen und nicht zu übermäßigen Verwaltungsaufgaben führen.*

8.7 Auslegung Übergangsjahr

Nach dem Wortlaut des § 73 Abs. 4 MinStG-E soll sich das Übergangsjahr bereits verschieben, sofern die Voraussetzungen der §§ 75 bis 78 MinStG-E (überhaupt) erfüllt sind. Nach den Safe Harbour-Regelungen des Inclusive Frameworks verschiebt sich das Übergangsjahr hingegen nur für die Jurisdiktion, für die erfolgreich der CbCR Safe Harbour geltend gemacht werden kann (und mithin nicht für die gesamte Unternehmensgruppe, s. S. 12 Tz. 33 „Safe Harbours and Penalty Relief“).

Petition: *§ 73 Abs. 4 MinStG-E ist vom Wortlaut her zu weit gefasst. Es sollte eine Anpassung an die von der OECD intendierte Auslegung erfolgen.*

8.8 De-Minimis-Test CbCR-Safe Harbour

§ 75 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 MinStG-E konkretisiert, dass bei Ermittlung der Umsatzerlöse die Einheiten, die zum Verkauf stehen, auch zu berücksichtigen sind (gleichlautend Nr. 26 im OECD Safe Harbour Bericht). In der

Gesetzesbegründung zum MinStG-E (Seite 235) steht zu Nr. 1: „Umsätze und Gewinne bzw. Verluste von Einheiten, die zum Verkauf stehen.... sind für die Ermittlung der Grenzen einzubeziehen.“

Petition: *Die Gesetzesbegründung sollte an den Gesetzestext angepasst werden.*

8.9 Ausschluss Anwendung CbCR Safe Harbour

Werden in einem Geschäftsjahr nicht die Voraussetzungen des § 75 Abs. 1 erfüllt, soll gem. § 75 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E ggf. insgesamt die Anwendung des CbCR Safe-Harbours zukünftig ausgeschlossen werden. Nach den Regelungen des Inclusive Frameworks erfolgt der Ausschluss aber nur für die Jurisdiktion, die den CbCR Safe-Harbour nicht erfüllt (siehe S. 14, Tz. 10 (d) „Safe Harbours and Penalty Relief“).

Petition: *Die Regelung des § 75 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E ist zu weit formuliert und sollte entsprechend der OECD-Regelung auf die entsprechende Jurisdiktion begrenzt werden.*

8.10 Vereinfachte erfasste Steuern

Nach § 78 Nr. 3 MinStG-E umfassen die erfassten Steuern für Zwecke des CbCR Safe Harbours jene, die im qualifizierten Konzernabschluss der Unternehmensgruppe als Steueraufwand ausgewiesen wurden, bereinigt um nicht erfasste Steuern und ungewisse Steuerrückstellungen. In diesem Zusammenhang bedarf es mehrerer Klarstellungen.

Der Begriff „ungewisse Steuerrückstellungen“ ist nicht verständlich. Rückstellungen ist das Element der Unsicherheit hinsichtlich des Grundes und/oder Höhe nach immanent. Gemeint sein sollten hier die sog. „uncertain tax position“, wie sie bspw. nach IFRIC 23 zu bilden sind. Das umfasst Steueraufwand für potenzielle Steuerrisiken, und zwar sowohl für laufende als auch für latente Steuerpositionen, die bspw. aufgrund von Unsicherheiten von Positionen in einer eingereichten Steuererklärung entstehen. Der Begriff ungewisse Steuerrückstellung könnte hingegen auch eine Rückstellung für den laufenden Steueraufwand umfassen. Diese Position soll aber gerade nicht korrigiert werden, sondern nur Steueraufwendungen im Zusammenhang mit sog. „uncertain tax positions“.

Petition: *§ 78 Nr. 3 MinStG-E sollte dahingehend klar gestellt werden, dass er nur für Steueraufwendungen für im Zusammenhang mit sog. „uncertain tax position“ gilt.*

Ist eine Rückstellung aufgrund einer Feststellung einer Betriebsprüfung bereits konkretisiert und hat der Steuerpflichtige diese bereits akzeptiert, handelt es sich nicht mehr um eine „uncertain tax position“. Diese wäre

dann auch für Zwecke von § 78 Nr. 8 MinStG-E nicht mehr zu korrigieren. Auch das sollte klargestellt werden. Die Rechtsprechung des BFH geht in die gleiche Richtung und lässt derartige (Verbindlichkeits-) Rückstellungen dann auch in der Steuerbilanz zu, wenn sich der Steuerpflichtige der Verbindlichkeit nicht mehr entziehen kann.

Petition: Sobald sich steuerliche Verpflichtungen konkretisiert haben und der Steuerpflichtige sich dieser nicht mehr entziehen kann, sind sie für Zwecke der erfassten Steuern sowie im Rahmen der Ermittlung des effektiven Steuersatzes bei der Safe Harbour Berechnung nicht mehr zu korrigieren.

„Uncertain tax position“ wie bspw. solche nach IFRIC 23 umfassen nicht nur unsichere Steuerverbindlichkeiten, sondern auch Forderungen. Wird eine derartige Forderung aktiviert, ist der Steuerertrag nach § 78 Nr. 3 MinStG-E nicht zu korrigieren, da es sich um eine Forderung und nicht um eine Rückstellung handelt. Der Systematik halber sollte klargestellt werden, dass entsprechende Steuerforderungen, die nach IFRIC 23 zu aktivieren sind, ebenfalls als Steuerertrag nicht berücksichtigt werden sollen.

Petition: Soweit Steuerforderungen nach IFRIC 23 anzusetzen sind, wäre ein entsprechender Steuerertrag für Zwecke der Safe Harbour Regelung zu korrigieren.

Das Abstellen auf den im Konzernabschluss ausgewiesenen Steueraufwand kann zu Verzerrungen führen, wenn aktive latente Steuern auf einen Verlustvortrag bzw. temporäre Differenzen oder tax credits nach den einschlägigen Rechnungslegungsstandards nicht angesetzt werden dürfen. Fallen dann entsprechende Gewinne an, ist die effektive Steuerbelastung aufgrund fehlender Auflösung aktiver latenter Steuerpositionen auf die Verlustvorträge/temporäre Differenzen deutlich geringer als 15 %, mit der Folge, dass das Unternehmen nicht von den sog. Safe-Harbour Regelungen profitieren kann. Hier sollten analoge Korrekturen der zu berücksichtigenden Steuern wie bei den angepassten Steuern im Rahmen der Detailberechnungen vorgesehen werden, sowohl bei der Anwendbarkeit der Safe Harbour Regelungen dem Grunde nach als auch bei der vereinfachten Ermittlung der effektiven Steuerquote im Rahmen der Safe Harbour Berechnungen.

Petition: Es sollte daher klargestellt werden, dass in einem derartigen Fall dennoch der Safe Harbour nutzbar ist, wenn sich der niedrigere Steuersatz nur aufgrund von Effekten der Mindestbesteuerung ergibt.

9. Sonstiges

9.1 Mitunternehmerschaften, Sonderbetriebsvermögen; GmbH & Co. KG

Die Ausführungen zu transparenten Einheiten (z.B. in den §§ 7 Abs. 30, 13, 35, 41, 53 MinStG-E) gehen nur rudimentär auf Besonderheiten der deutschen Mitunternehmerbesteuerung und insbesondere die Behandlung von Sonderbetriebsvermögen ein. Auch die Allokation der Einkünfte auf den Gesellschafter einer GmbH & Co. KG, bei der die Gewerbesteuer von der KG und die Körperschaftsteuer vom Gesellschafter gezahlt wird, ist im MinStG-E nicht weiter beschrieben.

Petition: Die Ausführungen in Bezug auf die deutschen Besonderheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung von Mitunternehmerschaften, insbesondere das Sonderbetriebsvermögen und die das Auseinanderfallen der Steuerschuldnerschaft, sollte gesetzlich geregelt werden.

9.2 AStG-Niedrigsteuergrenze und weitere kompensierende Entlastungen

Die Einführung und Umsetzung der Mindestbesteuerung ist für die betroffenen Unternehmen mit einem nicht unbedeutlichen Zusatz an administrativem Aufwand verbunden. Entlastungen durch Abschaffung oder zumindest Entschärfung anderer steuerlicher Regelungen, wie etwa der Lizenzschranke, könnte hier einen signifikanten Ausgleich schaffen.

Dies betrifft insbesondere, aber nicht nur, die aktuelle Höhe der AStG-Niedrigsteuergrenze, die mit 25% offensichtlich veraltet und stark überhöht ist, da diese einen Großteil der Welt zum Niedrigsteuergebiet erklärt. Mit dem weltweiten Konsens zur Einführung der globalen Mindestbesteuerung zu einem Satz von 15% gibt es keinen rationalen Grund mehr, einen Steuersatz oberhalb von 15% als niedrig zu klassifizieren. Die ATAD lässt für Deutschland sogar einen Satz von lediglich 7,5% zu. Bereits im Regierungsentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes (Bundestags-Drucksache 19/28652, S. 51) hatte die Bundesregierung eine Verbindung zwischen der Einführung der globalen Mindestbesteuerung und der Neufestsetzung der Niedrigsteuergrenze hergestellt. Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf ist die Zeit zum Handeln gekommen.

Petition: Bestehende steuerliche Regelungen, wie etwa die Lizenzschranke, sollten konsequent im Hinblick auf ihre mit Einführung der Mindeststeuer noch bestehende Erforderlichkeit evaluiert werden. Die Niedrigsteuergrenze in § 8 Abs. 5 AStG sollte auf einen Satz im Bereich von 7,5% bis 15% gesenkt werden.

9.3 Anerkennung Wesentlichkeitsgrenzen

Der OECD-Kommentar zu Art. 3.1.2., Tz. 12, sieht eine Anerkennung von in testierten Konzernabschlüssen eingehaltenen Wesentlichkeitsgrenzen auch im Rahmen der Mindeststeuerberechnung vor. Entsprechende Ausführungen fehlen im MinStG-E und sollten zu den Zwecken der Angleichung an die internationalen Regelungen sowie der Verlässlichkeit und Vereinfachung nachgeholt werden. Dies ist auch aus gleichheitsrechtlichen Gründen zwingend erforderlich, da sich die deutsche Finanzverwaltung im Fall von Konzernabschlüssen, die nach einem ausländischen lokalen Rechnungslegungsstandard (z.B. chinesische Rechnungslegung, die nach § 7 Abs. 3 MinStG-E als anerkannter Rechnungslegungsstandard gilt) aufgestellt wurden, praktisch auch nur auf die testierten Konzernabschlüsse verlassen können. Entsprechendes muss dann auch für Konzernabschlüsse gelten, die nach den HGB oder IFRS aufgestellt werden.

Petition: In das MinStG sollte aus Gründen der Praktikabilität und der Rechtssicherheit eine dem OECD Kommentar entsprechende Formulierung zur Anerkennung von Wesentlichkeitsgrenzen aufgenommen werden.

9.4 OECD Administrative Guidance

Der Gesetzentwurf enthält an vielen Stellen noch nicht die „Agreed Administrative Guidance“ vom 2. Februar 2023. So sind insbesondere noch aufzunehmen:

- ▶ Regelungen zu US-GILTI (AG, Tz. 2.10)
- ▶ Regelungen zur Übergangsvorschrift des § 73 Abs. 3 MinStG-E / Art. 9.1.3 Model Rules (AG, Tz. 4.3)

Petition: Die Regelungen sollten im Gesetz und nicht im Rahmen der Gesetzesbegründung oder eines BMF-Schreibens erfolgen, um diese rechtssicher unter Beachtung des Gesetzesvorbehalts zu regeln.

9.5 Redaktionelle Anmerkungen

- ▶ Der Gesetzentwurf verwendet vielfach den Begriff des „Handelsrechts“ bzw. „handelsrechtlich“. Damit sich die Begrifflichkeiten ggf. nicht allein auf das HGB beziehen, sollten diese überarbeitet werden.
- ▶ In § 51 sollte Abs. 3 und Abs. 4 zu Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bzw. 2 umformuliert werden (so auch in Gesetzesbegründung).

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.