

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMER
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Herrn

Leiter der Steuerabteilung
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

per E-Mail: Pillar2@bmf.bund.de

25. April 2023

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Sehr geehrter [REDACTED],

wir bedanken uns für die Möglichkeit, noch vor dem Referentenentwurf zur Umsetzung der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie bereits zum Diskussionsentwurf eines Mindeststeuergesetzes Stellung nehmen zu können.

Bei einer Umsetzung der globalen Mindeststeuer in Deutschland muss der enorme Zusatzaufwand für die deutschen Unternehmen so weit wie möglich begrenzt werden. Die deutsche

Wirtschaft setzt sich daher mit Nachdruck für wirksame Vereinfachungen und Übergangsregelungen ein.

Eine der größten Herausforderungen für Unternehmen ist die komplexe Datenerfassung, welche zur Durchführung des neuen Besteuerungsverfahrens und zur Vermeidung von Sanktionen erforderlich ist. Weitergehende Datenanforderungen müssen vermieden werden, vor allem umfangreiche Anpassungen der bisherigen Jahresabschlüsse bzw. IFRS-Packages.

Die temporären Safe-Harbour-Regelungen sind vom Grundsatz her begrüßenswert, da sie mit verhältnismäßigem Aufwand administriert werden können. Sinnvoll wäre eine zeitliche Ausdehnung der temporären Safe-Harbour-Regelungen auf permanente Safe-Harbour-Vorschriften, um den Verwaltungsaufwand der Unternehmen auf ein akzeptables Maß zu reduzieren.

Die OECD-Administrative Guidance vom 2. Februar 2023 ist bislang ebenfalls noch nicht vollständig umgesetzt. Der ambitionierte Zeitplan, eine fehlerfreie Anwendung der Mindeststeuer bereits ab dem Jahr 2024 vorzusehen, ist vor dem Hintergrund der enormen Komplexität der Neuregelungen und der zeitaufwendigen Implementierungsprozesse in den betroffenen Unternehmen kaum umsetzbar. Dadurch bestehen aus unserer Sicht bei der Umsetzung der Richtlinie viele Probleme, von denen einige möglicherweise sogar noch unbekannt sind. Sollte sich im Rahmen der EU-weiten Umsetzung herausstellen, dass dies auch in anderen EU-Mitgliedsstaaten der Fall ist, bitten wir die Bundesregierung, sich für eine globale Verschiebung des Inkrafttretens auf den 1. Januar 2025 einzusetzen. Falls dies nicht erreichbar ist, dürfen zumindest durch den hohen Zeitdruck bedingte Fehler in einer Übergangszeit nicht mit Sanktionen der Finanzverwaltung und Strafbehörden belegt werden.

Viele technische Fragen, wie die Anwendung der Vorschriften auf Personengesellschaften, auf Investmentfonds, die Anwendung von DBA und das Rangverhältnis zwischen Primärerergänzungssteuer und nationaler Ergänzungssteuer sind noch nicht geklärt. Außerdem sollte die Weiterbelastung der Mindeststeuer an die verursachenden Konzerneinheiten rechtlich und steuerlich abgesichert werden.

Darüber hinaus verwendet das Gesetz unbestimmte Rechtsbegriffe oder verwendet diese uneinheitlich zu anderen nationalen Steuervorschriften. Im Sinne der systematischen Kongruenz und der Rechtssicherheit sind bereits Begriffe gesetzesübergreifend einheitlich anzuwenden und auszulegen und undefinierte Begriffe zumindest im Gesetzestext zu erläutern. Gleiches gilt für die Übernahme von Begrifflichkeiten der OECD und der EU, die in dem nationalen Gesetz identisch verwendet werden sollten. So sollte in dem Gesetz zumindest ein dynamischer Verweis auf die von dem Inclusive Framework on BEPS anerkannte „Administrative Guidance“ erfolgen, um eine weltweit einheitliche Anwendung und Auslegung zu gewährleisten.

Aufgrund von Betriebsprüfungen, die in den jeweiligen Ländern zu unterschiedlichen Zeitpunkten stattfinden und abgeschlossen werden, droht enormer Aufwand aus fortlaufenden Anpassungen der Erklärungen. Vereinfachte Regelungen zur Berücksichtigung solcher dauernd vorkommenden Sachverhalte sind notwendig. Darüber hinaus ist zur effizienten Beilegung umfangreicher Steuerkonflikte, die aufgrund der Auslegung der Mindeststeuerregeln zwischen den Staaten entstehen werden, die Einrichtung einer zentralen Anlaufstelle ("one-stop shop") notwendig. Diese sollte über eine Weisungsbefugnis sowie oberste Entscheidungskompetenz verfügen, um eine effektive und schnelle Streitbeilegung sicherzustellen. Im Ergebnis sollte eine multinationale Steuerbehörde (tax authority) avisiert werden.

Um Rechtssicherheit bei einer langfristigen Arbeit mit diesem umfassenden Gesetz zu erleichtern, ist zumindest ein erläuterndes BMF-Schreiben dringend erforderlich. Dieses sollte zeitgleich zum Inkrafttreten des Gesetzes veröffentlicht werden.

Abschließend ist mit der Einführung der Mindeststeuer insbesondere die Anpassung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung überfällig, da hiermit dasselbe Ziel einer Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen verfolgt wird. Daher sollten Unternehmen, die der Mindeststeuer unterliegen, von der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden. Zumindest muss die Niedrigsteuergrenze mit dem Umsetzungsgesetz endlich auf das international abgestimmte Niveau von 15 Prozent angepasst werden. Die Herabsenkung der Niedrigsteuergrenze wurde bereits mit dem sog. ATAD-Umsetzungsgesetz in Aussicht gestellt. Für Unternehmen, die bereits unter die Mindeststeuer fallen, ist die Hinzurechnungsbesteuerung unnötiger zusätzlicher Aufwand und in der aktuellen Fassung nicht zielgerichtet und überschießend. Hierbei geht es nicht um eine Steuersenkung, sondern um eine Begrenzung des unverhältnismäßigen Bürokratieaufwands, in dem die Hinzurechnungsbesteuerung auf tatsächliche Missbrauchsfälle beschränkt wird. Zudem sollte dringend das gesamte deutsche internationale Steuerrecht einer Überprüfung unterzogen werden und Inkongruenzen mit bereits bestehenden Regelungen zur Bekämpfung des Steuermissbrauchs (zum Beispiel Lizenzschränke, Zinsschränke etc.) vermieden werden.

Hinsichtlich unserer detaillierten Anmerkungen verweisen wir auf den besonderen Teil unserer Stellungnahme. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMER



BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.



BUNDESVEREINIGUNG DER
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.



BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.



Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Besonderer Teil zum Diskussionsentwurf

Inhaltsverzeichnis

Teil 1 – Allgemeine Vorschriften.....	2
Teil 2 – Ergänzungssteuerregelung.....	18
Teil 3 – Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts	25
Teil 4 – Ermittlung der angepassten erfassten Steuern	36
Teil 5 – Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags	55
Teil 6 – Unternehmensumstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen.....	61
Teil 7 – Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungsregimen und Investmenteinheiten.....	71
Teil 8 – Administration.....	79
Teil 9 - Sondervorschriften für das Übergangsjahr, den Übergangszeitraum sowie die Anfangsphase.....	87
Teil 10 - Nationale Ergänzungssteuer	102
Teil 11 - Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen.....	104

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Teil 1 – Allgemeine Vorschriften

Zu Abschnitt 1: Anwendungsbereich

Zu § 1 MinStG-DisE (Steuerpflicht)

Wir bitten um Klarstellung, dass die „Umsatzerlöse“ auf Basis des nach den nachfolgenden Regelungen anwendbaren Rechnungslegungsstandards zu ermitteln sind (Verweis auf § 7 MinStG-DisE).

Zu § 3 MinStG-DisE (Mindeststeuergruppe)

Ein Problem entsteht durch die zusätzliche Komplexität, die mit der verpflichtenden Begründung einer Mindeststeuergruppe einhergeht. Insbesondere bei Gesellschaftsstrukturen mit einer oder mehreren Muttergesellschaften im Inland, die in Teileigentum stehen, kann dies zu Verwerfungen führen. Dies ist besonders problematisch, wenn nicht die oberste Konzernmutter, sondern eine oder mehrere in Teileigentum stehende Muttergesellschaften die wesentlichen operativen Tätigkeiten ausübt. Nach § 3 MinStG-DisE muss zwingend die oberste Konzernmutter die Ergänzungssteuer-Rückstellung für die Mindeststeuergruppe ausweisen und mit entsprechender Steueranmeldung begleichen. Dies entspricht jedoch nicht stets der wirtschaftlichen Realität, wenn anstelle der obersten Konzernmutter vielmehr die von ihr gehaltenen in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften im Inland operativ tätig sind und daher wirtschaftlich eine Ergänzungssteuer-Rückstellung verursachen. Die außenstehenden Gesellschafter dieser Gesellschaft würden faktisch begünstigt, wenn die oberste Muttergesellschaft die Mindeststeuer zahlen müsste.

Daraus resultiert, dass entsprechende Liquidität auf Ebene der obersten Konzernmutter bereitgestellt werden muss. Bei Zahlungen innerhalb der inländischen Unternehmensgruppe (beispielsweise von einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft an die oberste Konzernmutter) besteht jedoch Unsicherheit darüber, wie diese Zahlungen ertragsteuerlich qualifiziert werden. Es wäre wünschenswert, dass klargestellt wird, dass eine verursachungsgerechte Umlage der Mindeststeuer innerhalb der Mindeststeuergruppe unter keinen Umständen als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet wird.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Wir sprechen uns dafür aus, die Regelung als Wahlrecht auszugestalten, d. h. es besteht die Möglichkeit der Begründung einer Mindeststeuergruppe, aber nicht alle inländischen Geschäftseinheiten bilden automatisch eine solche Mindeststeuergruppe, sondern können auch – wie in den OECD-Modellregelungen vorgesehen – eigenständig der Steuerpflicht nach § 1 MinStG-DisE unterliegen. Darüber hinaus bitten wir klarstellend um entsprechende Berücksichtigung der Regelungen zur Mindeststeuergruppe im gesamten Diskussionsentwurf (so z. B. bei § 8 Abs. 3 MinStG-DisE zu den in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften, §§ 67 ff. MinStG-DisE zum Mindeststeuerbericht oder § 84 MinStG-DisE zur Steuererklärungs- und Steuerentrichtungspflicht).

Zu § 3 Abs. 1 MinStG-DisE (Zurechnung zum Gruppenträger)

„Die Primärerergänzungssteuerbeträge, Sekundärerergänzungssteuerbeträge und nationalen Ergänzungssteuerbeträge dieser Geschäftseinheiten werden dem Gruppenträger zugerechnet.“ Die Zurechnung zum Gruppenträger geht nicht eindeutig hervor.

Petition:

Klarstellung wird erbeten, ob hiermit im Wesentlichen die Zurechnung von Ergänzungssteuerbeträgen von im Inland ansässigen zwischengeschalteten Muttergesellschaften gem. § 4 Abs. 4 MinStG-DisE oder in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften gem. § 4 Abs. 5 MinStG-DisE gemeint ist.

Zu § 3 Abs. 2 MinStG-DisE (Steuerpflichtige)

Nach unserem Verständnis sind Joint Venture-Gesellschaften anteilig entsprechend ihrer durchgerechneten Beteiligungsquote (und nicht zu 50 Prozent) in die inländische Steuergruppe einzubeziehen.

Petition:

Das Einbeziehen von Joint Venture-Gesellschaften mit Verweis auf § 59 Abs. 4 MinStG-DisE ist unklar. Die Formulierung ist anzupassen.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 3 Abs. 3 MinStG-DisE (Gruppenträgereigenschaft)

Die derzeitige Regelung bildet nicht die wirtschaftliche Realität ab und führt zu Verwerfungen. Dies betrifft insbesondere transparente Unternehmensstrukturen.

Die wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit als Gruppenträger zu bestimmen, könnte zu unnötigen Verwerfungen und Anpassungen der Systeme führen, da dies im Einzelfall zu einem jährlichen Wechsel der Gruppenträgereigenschaft führen kann.

Petition:

Sofern § 3 MinStG-DisE zur Mindeststeuergruppe nicht insgesamt als Wahlrecht ausgestaltet werden sollte (siehe hierzu unsere vorherigen Anmerkungen zu § 3 MinStG-DisE), sprechen wir uns für die Einführung eines Wahlrechts bezüglich der Festlegung der Gruppenträgereigenschaft innerhalb der Mindeststeuergruppe aus. Demnach könnte auch eine (oder ggf. mehrere) andere Gesellschaft(en) als die oberste Konzernmutter Gruppenträger der Mindeststeuergruppe sein.

Zu § 3 Abs. 4 S. 1 MinStG-DisE (Information über Gruppenträger)

Gem. S. 1 muss der Gruppenträger seine Stellung als Gruppenträger dem BZSt sowie dem für ihn zuständigen Finanzamt mitteilen.

Petition:

Wir bitten um Anpassung dahingehend, dass nur eine Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) ausreichend ist und das BZSt die Information an das zuständige Finanzamt weiterleitet (analog zur Vorgehensweise beim Mindeststeuerbericht nach § 67 MinStG-DisE).

Zu § 3 Abs. 4 S. 2 MinStG-DisE (Änderung Gruppenträger)

„Bei Änderung der Stellung als Gruppenträger ist diese Änderung dem BZSt unverzüglich mitzuteilen; im Übrigen gilt Satz 1 entsprechend.“

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Die Meldefrist kann sich nicht auf den Ablauf des ersten Geschäftsjahres der Steuerpflicht beziehen (so Verweis auf entsprechende Geltung des Satzes 1), sondern auf das erste Geschäftsjahr der Gruppenträgereigenschaft (...gilt *entsprechend*...).

Es ist unklar, welche Rechtsfolgen aus der Änderung der Gruppenträgereigenschaft resultieren. Unseres Verständnisses nach betreffen die Folgen der Änderung der Gruppenträgereigenschaft voraussichtlich die Zurechnung der Mindeststeuer und die Steuerschuldnerschaft gemäß § 3 Abs. 1 S. 2 und 3 MinStG-DisE. Besonders klärungsbedürftig ist die Situation, wenn die Änderung der Gruppenträgereigenschaft zwischen dem Geschäftsjahresende und dem Kalenderjahresende liegt und das Geschäftsjahr nicht dem Kalenderjahr entspricht. Denn gemäß § 83 MinStG-DisE entsteht die Mindeststeuer mit Ablauf des Kalenderjahres.

Petition:

§ 3 Abs. 4 S. 2 MinStG-DisE ist auf die Gruppenträgereigenschaft anzupassen. Zudem sollte Klarheit über die Rechtsfolgen aus der Änderung der Gruppenträgereigenschaft geschaffen werden.

Zu § 3 Abs. 4 S. 3 MinStG-DisE

Redaktioneller Hinweis:

Die Regelung in Abs. 4 verweist wiederum auf Abs. 4. In Abs. 4 muss ein Verweis auf Abs. 5 erfolgen.

Zu § 3 Abs. 5 MinStG-DisE (Gesamtschuldnerische Haftung)

Die Formulierung des Absatzes 5 ist missverständlich, die Rechtsfolge geht nicht klar hervor und ist nur aufgrund der Gesetzesbegründung sowie durch Auslegung verständlich.

Petition:

Der Absatz sollte eindeutiger formuliert werden, indem insbesondere zum Ausdruck kommt, dass die gesamtschuldnerische Haftung sich auf die inländischen Geschäftseinheiten der Mindeststeuergruppe beschränkt.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Redaktioneller Hinweis:

In der Gesetzesbegründung zu § 3 Abs. 5 MinStG-DisE läuft der Verweis auf [§ 3] „Absatz 1 Satz 4“ ins Leere.

Zu § 4 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-DisE

Gemäß § 4 Abs. Nr. 1 MinStG-DisE ist für die Qualifikation als "Oberste Muttergesellschaft" eine Kontrollbeteiligung erforderlich. Diese Kontrollbeteiligung ist in § 7 Absatz 18 MinStG-DisE definiert und verwendet den Begriff "Beteiligung". Jedoch ist der Begriff "Beteiligung" nicht definiert, weder im Gesetz noch in der Gesetzesbegründung. Lediglich der Begriff "Eigenkapitalbeteiligung" wird in § 7 Absatz 5 des MinStG-DisE definiert, welche unter anderem eine Gewinnbeteiligung erfordert. Daher könnte es sein, dass der Begriff "Beteiligung" weiter definiert werden muss, um auch Gesellschafterstellungen ohne Vermögensbeteiligung zu erfassen. Somit könnte auch die Position als nicht vermögensmäßig beteiligter persönlich haftender Gesellschafter als "Beteiligung" im Sinne des MinStG-DisE qualifizieren, was dazu führen könnte, dass der persönlich haftende Gesellschafter als oberste Muttergesellschaft qualifiziert wird.

Jedoch ergibt sich aus Sicht der OECD-Modellregelungen (OECD-MR) ein anderes Bild. Die „Oberste Muttergesellschaft“ („Ultimate Parent Entity“) wird in Artikel 1.4.1 der OECD-MR definiert, wofür eine "controlling interest" gemäß Artikel 10.1 "Controlling Interest" der OECD-MR erforderlich ist. Eine solche Kontrollbeteiligung setzt einen "ownership interest" gemäß Artikel 10.1 "Ownership Interest" der OECD-MR voraus. Ein Ownership Interest erfordert einen nicht definierten Equity Interest, der unter anderem eine Gewinnbeteiligung erfordert. Der nicht definierte Begriff „Equity Interest“ spielt jedoch keine weitere eigenständige Rolle und erscheint nur in der Definition des „Ownership Interest“. Da jedoch der „Ownership Interest“ eine Gewinnbeteiligung erfordert, würde der nicht vermögensmäßig beteiligte persönlich haftende Gesellschafter unter den OECD-MR keiner Berücksichtigung finden.

Aus diesem Grund könnte der Begriff „Ownership Interest“ und "Eigenkapitalbeteiligung" identisch sein. Daher besteht die Möglichkeit, dass derselbe Sachverhalt bei dieser Lesart unterschiedlich behandelt wird.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petitur:

Wir bitten um Klarstellung, wie mit solchen Rechtspositionen eines persönlich haftenden Gesellschafters zu verfahren ist. Es muss vermieden werden, dass in den üblichen haftungsbegrenzenden Konstellationen, insbesondere der „GmbH/KGaA & Co. KG“, der persönlich haftende Gesellschafter als oberste Muttergesellschaft gilt.

Zu § 4 Abs. 4 MinStG-DisE (Zwischengeschaltete Muttergesellschaft)

„Zwischengeschaltete Muttergesellschaft ist eine Geschäftseinheit, bei der es sich nicht um eine oberste Muttergesellschaft, eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, eine Betriebsstätte oder eine Investmenteinheit handelt, die unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe hält.“

Aus dem bloßen Gesetzeswortlaut ist unklar, auf welches Subjekt sich der letzte Halbsatz bezieht. Dies ergibt sich erst aus der Gesetzesbegründung. Ein eindeutiger Regelungswortlaut ist der Auslegung vorzuziehen.

Petitur:

§ 4 Abs. 4 MinStG-DisE ist rechtsfolgentechnisch klar zu formulieren. Der Absatz sollte wie folgt ergänzt werden. Der bisherige Relativsatz am Ende des Absatzes ist entsprechend vorzuziehen: Ergänzung in fetten Lettern:

*„Zwischengeschaltete Muttergesellschaft ist eine Geschäftseinheit, **die unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe hält und** bei der es sich nicht um eine oberste Muttergesellschaft, eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, eine Betriebsstätte oder eine Investmenteinheit handelt.“*

Zu § 4 Abs. 5 MinStG-DisE (In Teileigentum stehende Muttergesellschaft)

Die Vorschrift ist um eine Vereinfachungsregelung bei mehrstufigen in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften innerhalb eines Beteiligungsstrangs mit Kleinstbeteiligungen, insbesondere Mitarbeiterbeteiligungen, zu erweitern.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Einführung einer Vereinfachungsregelung, nach der solche Kleinstbeteiligungen bis zu 5 Prozent als unschädlich für Zwecke des Kriteriums „*vollständig von einer anderen in Teilgesellschaft stehenden Muttergesellschaft gehalten werden*“ i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 MinStG-DisE gelten.

Es wird zusätzlich darum gebeten, die Nummer 2 der Regelung klar zu formulieren, ähnlich wie die Klarstellung unter § 4 Abs. 4 MinStG-DisE.

Zu § 4 Abs. 6 MinStG-DisE (Definition „Einheit“)

Es stellt sich die Frage, ob ein Teilfonds als Einheit qualifiziert. Denkbar wäre das allenfalls nach Nr. 2, wenn man annehmen würde, dass der Teilfonds ein separates Rechnungswerk führt. Ob aber die nach Teilgesellschaftsvermögen aufgegliederten Bilanzen (vgl. § 21 Abs. 1 S. 2 KARBV) und GuV (vgl. § 22 Abs. 1 S. 2 KARBV) bereits zu einem separaten Rechnungswerk in diesem Sinne führen, erscheint fraglich.

Petition:

Es sollte eine Klarstellung erfolgen, dass ein Teilfonds als „Einheit“ anzusehen ist.

Zu § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG-DisE (Definition Betriebsstätte)

„[...] *Geschäftseinrichtung, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Betriebsstätte anzusehen ist, sofern [...]*“. Diese Formulierung ist zu weitläufig und würde sämtliche existierenden Doppelbesteuerungsabkommen erfassen.

Wir möchten darüber hinaus auf die weitreichende „Öffnung“ der Regelungen, durch den Verweis auf die jeweils geltende Fassung des OECD-Musterkommentars hinweisen. Hierdurch können Änderungen am deutschen Mindeststeuergesetz auf Ebene der OECD vorgenommen werden, ohne eine ordentliche Gesetzesänderung im deutschen Gesetz vorzunehmen. Wir erachten dies als zu weitläufig. Darüber hinaus gewinnt die Vorschrift durch den Verweis keine zusätzliche Rechtssicherheit, noch ist der Verweis für die Funktion notwendig.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Hier sollte auf das „jeweilig anwendbare“ Doppelbesteuerungsabkommen verwiesen werden. Der Verweis auf den Art. 7 in der jeweils geltenden Fassung des OECD-Musterkommentars ist zu streichen.

Zu § 6 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-DisE (Belegenheit nicht transparenter Einheiten)

Der Sitz einer Gesellschaft ist nach übrigen steuerlichen Vorschriften ebenfalls ein Anknüpfungspunkt. Zur Kongruenz sollte sich das MinStG hieran ebenfalls orientieren.

Petition:

Neben dem Ort der Geschäftsleitung, werden der Gründungsort oder ähnliche Kriterien genannt. Hier sollte zur Klarstellung ebenfalls auf den Sitz der Gesellschaft verwiesen werden.

Zu § 6 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-DisE (Belegenheit transparenter Einheiten)

Nach der Vorschrift gelten oberste Muttergesellschaften, die steuerlich als transparent qualifizieren, als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem diese gegründet wurden; andernfalls gelten sie als staatenlos. Es ist unklar, warum eine Begrenzung auf den Gründungsstaat erfolgt und Sitz und Ort der Geschäftsleitung nicht berücksichtigt werden. Zudem ist das Zusammenwirken mit Absatz 3 unklar. Nach dem bisherigen Verständnis ist eine transparente Geschäftseinheit dann staatenlos, wenn es sich nicht um die oberste Muttergesellschaft handelt und der Geschäftseinheit auch keine Betriebsstätte vermittelt wird.

Petition:

Klarstellung zu den obigen Punkten erbeten.

Zu Abschnitt 2: Begriffsbestimmungen

Es empfiehlt sich aufgrund des internationalen Charakters dieses Gesetzes sowie weiterer Ergänzungen über die OECD „Administrative Guidance“ eine offizielle Übersetzung und Aufstellung der englischsprachigen Terminologie als Gegenüberstellung zur deutschen zu schaffen. Wir plädieren zu einer Anlage, zumindest zu einem BMF-Schreiben.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zudem ist auffällig, dass im Gesetzesentwurf neue (unbestimmte) Rechtsbegriffe eingeführt werden, für die in den bestehenden deutschen Steuergesetzen bereits vermeintliche Begrifflichkeiten/Definitionen existieren. Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten bei der Auslegung und im Sinne der Einheitlichkeit der Rechtsordnung wäre es deshalb wünschenswert, im Rahmen der Mindeststeuer-Gesetzgebung von den bereits vorhandenen etablierten Begrifflichkeiten Gebrauch zu machen. Beispiele hierfür sind die folgenden im Rahmen der §§ 56 bis 58 MinStG-DisE genannten Begriffe:

- „beizulegender Zeitwert“ (neu) vs. „gemeiner Wert“ (in anderen Steuergesetzen verwendet);
- „Belegenheit“ (neu) vs. „steuerliche Ansässigkeit“ (in anderen Steuergesetzen sowie dem OECD-Musterdoppelbesteuerungsabkommen verwendet);
- „gewöhnliche“ Geschäftsvorfälle (neu) vs. „fremdvergleichskonforme“ Geschäftsvorfälle (in anderen Steuergesetzen verwendet).

Zu § 7 Abs. 3 MinStG-DisE (Anerkannter Rechnungslegungsstandard)

Die hier genannte Auflistung an Rechnungslegungsstandards erscheint abschließend. Ist das gewollt/sinnvoll?

Petition:

Klarstellung erbeten.

Zu § 7 Abs. 10 MinStG-DisE (Handelsbilanz II)

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts ist der „Jahresüberschuss II bzw. Jahresfehlbetrag II“, der sich nach § 7 Abs. 17 MinStG-DisE aus dem Ergebnis der „Handelsbilanz II“ ergibt. Nach der Definition des § 7 Abs. 10 MinStG-DisE ist die Handelsbilanz II „der konsolidierungsfähige und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Einzelabschluss vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen“. Wir gehen dabei davon aus, dass es sich nicht um einen testierten Einzelabschluss der Geschäftseinheit handelt, sondern um ein Reporting-Package für Zwecke der Aufstellung des Konzernabschlusses.

In der Praxis werden in der Regel für die Erstellung des Konzernabschlusses keine vollständigen Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten nach IFRS oder HGB, sondern lediglich Reporting-Packages erstellt. Nach seinem bisherigen

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zweck dient das Reporting Package allein der Erstellung eines konsolidierten Konzernabschlusses. In Bezug auf die Qualität der Reporting Packages ist zu beachten, dass die teilweise Nichtabbildung von konzerninternen Sachverhalten keine Beanstandung durch den Wirtschaftsprüfer nach sich zieht, weil sich die Effekte im Rahmen der konsolidierten Betrachtung auf Konzernebene wieder ausgleichen.

In der Konzernpraxis wird grundsätzlich auf eine exakte Abbildung von konzerninternen Sachverhalten im jeweiligen Einzelabschluss/Reporting Package verzichtet, sofern die Abbildung zu komplex und aufwändig ist und im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses ohnehin zu eliminieren ist. Als Beispiel sei die Abbildung von IFRS 16 Sachverhalten angeführt. Konzerninterne Leasingverhältnisse werden im Reporting Package nicht immer exakt nach IFRS 16 abgebildet, da diese auf Konzernebene keine Auswirkung entfalten. Externe Leasingverhältnisse hingegen sind in Reporting Packages stets korrekt dargestellt.

Wünschenswert wäre eine Vereinfachungsregelung dahingehend, dass Reporting-Packages auf Ebene der einzelnen Geschäftseinheit, die in den testierten Konzernabschluss eingehen, neben Einzelabschlüssen eine zulässige Basis für die Ermittlung der Mindeststeuer sind und unter die Definition der Handelsbilanz II fallen. Zumindest sollte unter Wesentlichkeitsaspekten auf die Nacherfassung von in den Reporting-Packages vorkonsolidierten Geschäftsvorfällen verzichtet werden dürfen. Zum Beispiel könnte auf die Nacherfassung bei sog. unwesentlichen Geschäftseinheiten verzichtet werden. Ferner könnte überlegt werden, die Vorkonsolidierung bei Geschäftsvorfällen innerhalb einer Steuerjurisdiktion nicht zu beanstanden.

Zudem ist klarzustellen, dass testierte Abschlüsse im In- und Ausland, sofern vorhanden, uneingeschränkt anerkannt werden und zwar ohne zusätzliche Überprüfung durch den Steuerschuldner (oberste Konzernmutter oder Gruppenträger) und/oder die Finanzverwaltung im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung. Außerdem sollten weitere Anpassungen der bereits vorhandenen IFRS-Buchhaltung, insbesondere bei Kaufpreisallokationen, konzerninternen Leistungsbeziehungen u. Ä. vermieden werden, da sie zusätzlichen administrativen Aufwand erzeugen und nicht Teil der IFRS-Buchhaltungsprozesse sind.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Wünschenswert wäre ein Vereinfachungslösung, wonach das Reporting Package einer Konzerngesellschaft, das in den durch den Wirtschaftsprüfer geprüften und testierten Konzernabschluss eingeht, als Handelsbilanz II i.S.v. § 7 Abs. 10 MinStG-DisE nicht beanstandet wird Anpassungen der Reporting Packages sollten jedenfalls nur dann gefordert werden, wenn sie aus Sicht des Konzerns wesentlich sind. Bereits enthaltene Vorkonsolidierungen/Zwischenergebniseliminierungen bei unwesentlichen Geschäftseinheiten oder innerhalb einer Steuerjurisdiktion sollten nicht beanstandet werden. Grundsätzlich müssen Wesentlichkeitsgrenzen des Konzernabschlusses auch für Mindeststeuerzwecke gelten, um die Datenabfrage auf ein administrierbares Niveau zu begrenzen. Dies sollte im Gesetz oder zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden. Die Verwendung des Begriffs „konzerneinheitlich“ ist irreführend und sollte gestrichen werden.

Zu § 7 Abs. 14 MinStG-DisE

Die Definition des Investmentvehikels ist laut GloBE-Kommentar der OECD (vgl. 10.1.36) an die Definition des AIF gem. der AIFM-Richtlinie (2011/61/EU) angelehnt. § 7 Abs. 14 MinStG-DisE gibt entsprechend der OECD-Modellregeln als auch der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie die abstrakten Definitionskriterien wieder, ohne auf eine nationale gesetzliche Regelung zu verweisen. Da das deutsche KAGB den Begriff des Investmentvermögens sowohl an die OGAW-Richtlinie (2009/65/EG) als auch die AIFM-Richtlinie anlehnt, sollte in § 7 Abs. 14 MinStG-DisE klargestellt werden, dass Investmentvermögen i. S. d. § 1 Abs. 2 und 3 KAGB jedenfalls unter die Definition des Investmentvehikels fallen.

Die Definition setzt weiter voraus, dass eine Einheit dazu „bestimmt ist, Vermögenswerte von einer Anzahl von Anlegern (von denen einige nicht miteinander verbunden sind) zu bündeln“. Klarstellungsbedürftig ist, was mit „bestimmt“ in Bezug auf die Anlegerzahl gemeint ist. Ein Investmentfonds wäre zweifellos dazu bestimmt, Vermögenswerte „von einer Anzahl von Anlegern zu bündeln“, wenn dessen Anlagebedingungen keine Begrenzung auf einen Anleger vorsehen und tatsächlich eine Mehrzahl von Anlegern beteiligt ist. Fraglich ist aber, was gilt, wenn tatsächlich nur ein Anleger beteiligt ist. Die Beteiligung nur eines Anlegers ist für den Begriff Investmentvermögen nach § 1 Abs. 1 S. 2 KAGB unschädlich, solange die Anlagebedingungen eine Vielzahl von Anlegern vorsehen. Dies sollte auch für die Definition Investmentvehikel gelten, sodass ein Ein-Anleger-Fonds ebenfalls als Investmentvehikel anzusehen

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

wäre, sofern die Anlagebedingungen, die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag des Fonds die Anzahl möglicher Anleger nicht auf einen einzigen Anleger begrenzen.

Redaktionell sei darauf hingewiesen, dass Nr. 5 auf „Vermögenswerte des Fonds“ Bezug nimmt. Gemeint sein dürfte „Investmentvehikel“.

Nr. 6 macht zur Voraussetzung, dass die Einheit „einer aufsichtsrechtlichen Regelung (einschließlich angemessener Vorschriften zur Bekämpfung der Geldwäsche und zum Anlegerschutz)“ unterliegt. Wünschenswert wäre eine Klarstellung, dass die Voraussetzung nur dann erfüllt ist, wenn die Einheit der aufsichtsrechtlichen Regulierung als Investmentfonds unterliegt, insb. geldwäscherechtliche Pflichten also nicht ausreichen.

Petition:

Es sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass analog zu § 1 Abs. 1 S. 2 KAGB auch Ein-Anleger-Fonds als Investmentvehikel anzusehen sind, sofern die Anlagebedingungen, die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag des Fonds die Anzahl möglicher Anleger nicht auf einen einzigen Anleger begrenzen. Außerdem wären Klarstellungen zu aufsichtsrechtlichen Anforderungen wünschenswert. Es ist zudem in § 7 Abs. 14 MinStG-DisE klarzustellen, dass Investmentvermögen i. S. d. § 1 Abs. 2 und 3 KAGB unter die Definition des Investmentvehikels fallen.

Zu § 7 Abs. 23 MinStG-DisE (Passive Erträge)

Die hier genannte Auflistung an passiven Erträgen berücksichtigt nicht den in den OECD-MR in Art. 10.1.1 „Passive Income“ enthaltenen Zusatz *„[...] but only to the extent a Constituent Entity-owner is subject to tax on such income under a Controlled Foreign Company Tax Regime or as a result of an Ownership Interest in a Hybrid Entity.“* Das Weglassen dieses Zusatzes ist irreführend und kann zu Verwerfungen führen u. a. bei der uneingeschränkten Qualifikation von Dividenden als passive Erträge.

Petition:

Die Auflistung passiver Erträge muss unter Berücksichtigung des Zusatzes in Artikel 10.1.1 der OECD-MR angepasst werden, um eine irreführende Klassifizierung von entsprechenden Einkünften zu vermeiden.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 7 Abs. 24 MinStG-DisE (Pensionsfonds)

Wir verstehen, dass Contractual Trust Arrangements (CTA) und Pensionsverpflichtungen mit freiwillig gebildetem Planvermögen, d. h. ohne Mindestfinanzierungsverpflichtung von der Definition eines Pensionsfonds umfasst sind und damit als ausgeschlossene Einheiten i. S. d. § 5 MinStG-DisE qualifizieren.

Der Begriff der „Einzelpersonen“ ist unklar. Zudem ist unklar, wie Mischformen bzw. nicht voll ausfinanzierten Versorgungszusagen zu behandeln sind.

Die Definition enthält die Wörter *“die als solche einer staatlichen Regulierung unterliegen”*. Gemeint sein dürfte aber *“die als solche einer staatlichen Regulierung unterliegt”*.

Bisher nicht definiert ist, was unter Altersversorgung zu verstehen ist. Dies sollte noch konkretisiert werden.

Petition:

Wir bitten um Bestätigung, dass CTAs als Pensionsfonds gelten und dadurch ausgeschlossene Einheiten sind. Hilfsweise kann über eine Konkretisierung des § 24 Satz 2 MinStG-DisE dahingehend erfolgen, dass Satz 1 nur für Pensionsverpflichtungen gilt, die auf einen Pensionsfonds ausgelagert sind und einer Mindestfinanzierungsverpflichtung unterliegen. Fallbeilregelung bei Mischformen sind abzulehnen. Der Begriff Altersversorgung bzw. Altersversorgungsleistungen sollte in der Gesetzesbegründung konkretisiert werden.

Wegen der Abweichung zum deutschen Verständnis in der übrigen Rechtsordnung wäre eine Klarstellung unter beispielhafter Nennung von Altersversorgungseinrichtungen in der Gesetzesbegründung wünschenswert.

Zu § 7 Abs. 30 MinStG-DisE (Definition transparente Einheit / Geschäftseinrichtung)

a. Nach § 7 Abs. 30 Satz 1 MinStG-DisE gilt eine Einheit als transparente Einheit, soweit sie in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung steuerlich transparent ist, es sei denn, sie ist in einem anderen Steuerhoheitsgebiet steuerlich belegen und unterliegt dort in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne einer erfassten Steuer.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Nach Satz 4 wird eine Einheit nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets als steuerlich transparent behandelt, wenn dieses Steuerhoheitsgebiet die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste dieser Einheit so behandelt, als seien sie dem unmittelbaren Gesellschafter der Einheit proportional zu dessen Beteiligung an dieser Einheit entstanden.

Im Hinblick auf eine bestehende Gewerbesteuerpflicht ist nicht eindeutig geregelt, ob eine Personengesellschaft als Einheit, die in Deutschland als Mitunternehmerschaft qualifiziert wird, als transparente Einheit gilt. Personengesellschaften sind insoweit in Deutschland nicht vollständig transparent für Ertragsteuerzwecke.

Laut dem OECD-GloBE-Kommentar kommt es darauf an, dass die Gesellschaft nach nationalem Recht oder Bundesrecht („national or federal law“) steuerlich transparent behandelt wird. Dass die Gesellschaft auf lokaler Ebene, Landesebene oder regionaler Ebene („local, state or regional level“) gegebenenfalls einer erfassten Steuer unterliegt, steht der steuerlichen Transparenz nicht entgegen (Kap. 10 Rn. 162 OECD-GloBE-Kommentar). Da die Gewerbesteuer zu den Gemeindesteuern zu zählen ist, sollte die eigene Steuerpflicht der Personengesellschaft bei der Gewerbesteuer unschädlich für ihre Qualifizierung als transparente Einheit sein.

Petition:

Durch eine Klarstellung im Gesetz sollte diesbezüglich Rechtssicherheit geschaffen werden.

b. Der Begriff der „Geschäftseinrichtung“ ist nicht definiert. Hieraus können sich unterschiedlichste Implikationen ergeben, insbesondere kann fraglich sein, ob der Ort der Geschäftsleitung einer vermögensverwaltenden Gesellschaft hierunter zu subsumieren ist.

Petition:

Der Begriff „Geschäftseinrichtung“ ist legal zu definieren. Es sollte klargestellt werden, dass Geschäftseinheit begrifflich voraussetzt, dass eine Unternehmenstätigkeit ausgeübt wird. Eine in einer Einrichtung ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit erfüllt somit auch bei Gewerblichkeitsfiktion im Steuerrecht des Belegenheitsstaats nicht den Begriff „Geschäftseinrichtung“.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 7 Abs. 32 MinStG-DisE (Definition „Versicherungsinvestmenteinheit“)

a. Das Verhältnis der Definition „Versicherungsinvestmenteinheit“ zur Definition „Investmentvehikel“ ist unklar und sollte klar geregelt werden. Dabei sollte davon ausgegangen werden, dass ein Ein-Anleger-Fonds – wie oben vorgeschlagen - als Investmentvehikel qualifiziert, sofern die Anlagebedingungen eine Mehrheit von Anlegern zulassen. Versicherungsinvestmenteinheiten zeichnen sich nach der Definition zwar dadurch aus, dass sie im Alleinbesitz einer Einheit stehen. Das schließt aber nicht aus, dass deren Anlagebedingungen eine Mehrzahl von Anlegern zulässt. Insofern sollte bei entsprechenden Anlagebedingungen eine Versicherungsinvestmenteinheit zugleich ein Investmentvehikel darstellen können. Versicherungsinvestmenteinheiten sind folglich als Teilmenge der Investmenteinheiten zu verstehen.

Petition:

Versicherungsinvestmenteinheiten sollten im Sinne einer Teilmenge der Investmenteinheiten definiert werden. Hierzu sind Klarstellungen im Gesetzeswortlaut, zumindest aber in der Gesetzesbegründung notwendig.

b. Bestimmte einem Investmentvehikel oder einer Kette von Investmentvehikeln nachgeschaltete Einheiten werden gem. § 7 Abs. 15 Nr. 2 und 3 MinStG-DisE als Investmenteinheiten behandelt, ohne dass sie selbst alle Kriterien für ein Investmentvehikel (oder Immobilien-Investmentvehikel) erfüllen. Diese Fälle sind praxisrelevant, z. B. bei Master-Feeder-Strukturen, bei denen das Feeder-Vehikel nicht alle Voraussetzungen des Investmentvehikel-Begriffs in Abs. 14 erfüllt. Das gleiche müsste konsequenterweise gelten, wenn der Anleger ein Versicherungsunternehmen ist. Auch insofern kommt es nur dann zu folgerichtigen Ergebnissen, wenn eine Versicherungsinvestmenteinheit bei auf eine Anlegermehrzahl ausgerichteten Anlagebedingungen zugleich als Investmentvehikel qualifiziert. Hier besteht Regelungsbedarf.

Petition:

Die Erweiterung der Qualifikation der Investmenteinheit auf bestimmte nachgeschaltete Einheiten sollte in entsprechender Weise auch für Versicherungsinvestmenteinheiten geregelt werden. Vorzugsweise geschieht dies indirekt dadurch, dass Versicherungsinvestmenteinheiten als Teilmenge der Investmenteinheit definiert werden.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

c. Die Definition für „Versicherungsinvestmenteinheit“ setzt voraus, dass die Einheit „vollständig im Besitz einer Einheit steht“, die dem Aufsichtsrecht als Versicherungsunternehmen unterliegt. Der Wortlaut schließt den Anteilsbesitz mehrerer Einheiten der Unternehmensgruppe aus. Der OECD-GloBE-Musterkommentar zu Art. 7.5.1. in Rz. 90 sieht die Definition allerdings auch bei Beteiligungen mehrerer konzernverbundener Einheiten als erfüllt.

Petition:

Es sollte klar geregelt werden, dass für die Definition „Versicherungsinvestmenteinheit“ auch mehrere konzernverbundene Einheiten beteiligt sein können.

d. Ferner ist zu klären, ob eine unmittelbare Beteiligung eines Versicherungsunternehmens vorausgesetzt wird. In der Praxis kommt es häufig vor, dass eine Konzerngesellschaft, die dem Aufsichtsrecht als Versicherungsunternehmen unterliegt, nicht direkt am Investmentfonds beteiligt ist, sondern eine versicherungsaufsichtsrechtlich nicht erfasste Gesellschaft dazwischengeschaltet ist. Dabei kann es sich um Gesellschaften handeln, die den ausschließlichen Zweck haben, als Kapitalsammelstelle zu fungieren. Auch für diesen Fall muss klar sein, ob es sich um eine Versicherungsinvestmenteinheit handelt oder alternativ um ein Investmentvehikel oder um eine „normale“ Geschäftseinheit.

Petition:

Es sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass auch mittelbare Beteiligungen eines Versicherungsunternehmens die Beteiligungsbesitzvoraussetzung in der Definition „Versicherungsinvestmenteinheit“ erfüllt.

e. Darüber hinaus ist die Anforderung, dass eine Versicherungsinvestmenteinheit „im Zusammenhang mit Schulden im Rahmen eines Versicherungs- oder Rentenvertrags“ errichtet worden sein muss, klärungsbedürftig. Diese Anforderung sollte dahingehend ausgelegt werden, dass sie erfüllt ist, wenn die Anteile an der Investmenteinheit zu den Kapitalanlagen eines Versicherungsunternehmens gehören. Dann könnten alle Versicherungsunternehmen (auch Schadenversicherer) Anteilseigner einer Versicherungsinvestmenteinheit sein. Anderenfalls könnten sich Anwendungsprobleme ergeben, wenn an einem Fonds sowohl Schadens- als auch Lebens-/Krankenversicherungsunternehmen beteiligt sind. Eine Klarstellung wäre erforderlich.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Es sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass der geforderte Zusammenhang mit versicherungsvertraglichen Schulden dann erfüllt ist, wenn die Anteile an der Investmenteinheit zu den Kapitalanlagen eines Versicherungsunternehmens gehören.

Teil 2 – Ergänzungssteuerregelung

Zu Abschnitt 1: Primärergänzungssteuerregelung

Zu § 8 MinStG-DisE (Umfang der Besteuerung der Muttergesellschaft)

a. Allgemeine Anmerkungen zu § 8 MinStG-DisE

Die Steuerpflicht im deutschen Umsetzungsgesetz geht aus unserer Sicht über die Anforderungen der EU-Mindeststeuerrichtlinie und den OECD-Modellregeln hinaus. Letztere sehen vor, dass die jeweilige Gesellschaft (oberste Muttergesellschaft, zwischengeschaltete Muttergesellschaft oder in Teileigentum stehende Muttergesellschaft) für niedrig besteuerte Einheiten im Ausland, an der sie im Laufe des Jahres direkt oder indirekt beteiligt war, in Höhe ihres zurechenbaren Anteils den Steuererhöhungsbetrag zahlen muss. Dies wird erweitert um die Fälle, in denen die oberste Muttergesellschaft, die zwischengeschaltete Muttergesellschaft oder die in Teileigentum stehende Gesellschaft selbst niedrig besteuert sind. Auch hier entsteht der jeweiligen Gesellschaft ein Ergänzungssteuerbetrag in Höhe ihres Primärergänzungssteuerbetrags.

Aus dieser Systematik ergeben sich Implikationen und Sachverhalte, die nicht rechtssicher aus dem vorliegenden Diskussionsentwurf zu beantworten sind. Nachfolgend stellen wir exemplarische Sachverhalte vor.

Im Zusammenhang mit in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften gemäß § 8 Abs. 3 MinStG-DisE ergeben sich verschiedene Fragen. Zum Beispiel, ob eine in einem anderen Staat niedrig besteuerte Muttergesellschaft verpflichtet ist, 100 Prozent der entstehenden Ergänzungssteuer für sich selbst zu zahlen. Falls ja, stellt sich die Frage, in welchem Land diese Zahlung zu erfolgen hat - im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft oder im Staat der obersten Muttergesellschaft. Falls letzteres der Fall ist, stellt sich die weitere Frage, ob

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

diese Zahlung in den Erklärungen des Gruppenträgers berücksichtigt werden kann oder ob eine zusätzliche Anmeldung im Staat der obersten Muttergesellschaft erforderlich ist.

Ein weiteres Thema betrifft die niedrig besteuerte in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, die gleichzeitig eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit der obersten Muttergesellschaft ist. Hier stellt sich die Frage, inwieweit die oberste Muttergesellschaft einen Anteil des Ergänzungssteuerbetrags zu zahlen hat. Aufgrund der Minderung des Primärer ergänzungssteuerbetrags gemäß § 10 MinStG-DisE dürfte auf Ebene der obersten Muttergesellschaft keine weitere Primärer ergänzungssteuer entstehen.

Eine weitere Unklarheit betrifft den Fall, wenn der Ansässigkeitsstaat der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft die globale Mindestbesteuerung nicht umsetzt oder (nur) gemäß den OECD-Mindeststandards umsetzt, weil es sich um einen Drittstaat handelt. Hier stellt sich die Frage, ob die im Inland ansässige oberste Muttergesellschaft für alle Ergänzungssteuern der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft im Drittland und deren niedrig besteuerte Geschäftseinheiten in anderen Drittstaaten im Inland steuerpflichtig ist (sofern in den anderen Drittstaaten keine nationale Ergänzungssteuer eingeführt wurde). In diesem Fall stellt sich auch die Frage, ob die oberste Muttergesellschaft 100 Prozent oder nur den auf sie entfallenden Anteil zahlen muss.

Vor diesem Hintergrund wird in Erwägung gezogen, dass es sinnvoll sein könnte, dass die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft als separater Gruppenträger eine eigene Steueranmeldung (nicht „GloBE Information Return“) im Ansässigkeitsstaat abgeben müsste, um konzerninterne Irritationen zu vermeiden.

b. Übergreifende Anmerkungen zu § 8 Abs. 2 und 3 MinStG-DisE

§ 8 Abs. 2 und 3 MinStG-DisE ist in der Formulierung zum zuzurechnenden Ergänzungssteuerbetrag abweichend von den OECD-Modellregeln. In den Modellregeln wird je vom „Allocable Share of the Top-Up Tax“ geschrieben. Dieser wird in Art. 2.2.1 definiert. Insoweit ist der Verweis in Art. 2.1.1, 2.1.2 und 2.1.4 passend zur Definition.

Im deutschen Umsetzungsgesetz wird in § 8 Abs. 1 MinStG-DisE erwähnt, dass der obersten Muttergesellschaft „ein Ergänzungssteuerbetrag in Höhe des ihr zuzurechnenden An-

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

teils am Steuererhöhungsbetrag dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr“ entsteht. Dieser wird als Primärergänzungssteuerbetrag definiert. Der zuzurechnende Anteil am Steuererhöhungsbetrag wird in § 9 Abs. 1 MinStG-DisE beschrieben. Abgesehen von der Definition ist dies insoweit stimmig und angelehnt an die OECD-Modellregeln. In § 8 Abs. 2 und 3 MinStG-DisE ist dann lediglich von einem „*Ergänzungssteuerbetrag in Höhe ihres Primärergänzungssteuerbetrags*“ die Rede. Dies weicht von den OECD-Modellregeln ab und erweitert die Regelungen um eine weitere Definition. Es fehlt der direkte Verweis auf den „*zuzurechnenden Anteil am Steuererhöhungsbetrag*“ in § 9 MinStG-DisE. Fraglich, weil nicht unmittelbar ersichtlich bleibt, ob § 9 MinStG-DisE auch auf zwischengeschaltete und in Teileigentum stehende Muttergesellschaften Anwendung findet.

Weiter enthalten die Absätze 1 bis 3 in Bezug auf die Eigenkapitalbeteiligungen an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit den Hinweis, dass diese „zu einem Zeitpunkt während des Geschäftsjahres“ bestanden haben müssen, um in die Berechnung des Primärergänzungssteuerbetrags einbezogen zu werden. Dies kann u. U. schwer nachzuvollziehen und zu dokumentieren sein, weil die relevanten Systeme häufig lediglich eine Stichtagsbetrachtung ermöglichen. Darin wären z. B. Geschäftseinheiten, die die Unternehmensgruppe im laufenden Jahr verlassen haben, nicht automatisch inkludiert.

Petitum:

Im Interesse der Klarheit und Rechtssicherheit sollten die oben aufgeworfenen Fragen im Zusammenhang mit in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften umfassend beantwortet werden.

Es wäre hilfreich, in § 8 Abs. 2 MinStG-DisE einen klaren Hinweis einzufügen, der die Besteuerung der zwischengeschalteten Muttergesellschaften ausschließt, sofern diese eine oberste Muttergesellschaft im Inland haben.

Es ist wichtig, eine eindeutige Formulierung und klare Bezugnahme auf den zuzurechnenden Anteil am Steuererhöhungsbetrag auch für zwischengeschaltete und in Teileigentum stehende Muttergesellschaften festzulegen, um Interpretationsspielraum und Unsicherheiten für die Rechtsanwender zu reduzieren.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

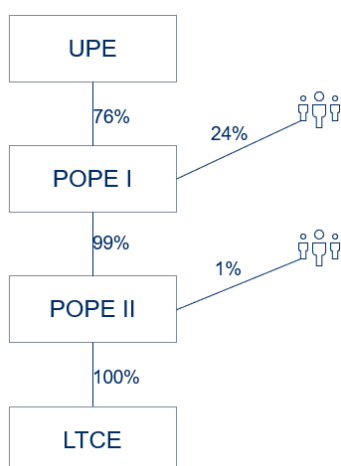
Es sollte angestrebt werden, eine Präzisierung und Eingrenzung der Stichtagsbetrachtung, zum Beispiel zum Ende des Wirtschaftsjahres, vorzunehmen, um Klarheit und Rechtssicherheit zu gewährleisten.

Redaktioneller Hinweis:

In der Gesetzesbegründung zu § 8 Abs. 1 MinStG-DisE wird für die Bestimmung der Belegenheit der obersten Muttergesellschaft im Inland auf die §§ 5 und 6 Abs. 11 MinStG-DisE verwiesen. Dieser Verweis läuft ins Leere und ist deshalb anzupassen.

Zu § 8 Abs. 3 MinStG-DisE

§ 8 Abs. 3 MinStG-DisE ist derart gestaltet, dass in Teileigentum stehende Muttergesellschaften grundsätzlich in Höhe ihres Primärer ergänzungssteuerbetrags steuerpflichtig sind. Dies gilt nach S. 2 nicht für in Teileigentum stehende Muttergesellschaften, an denen eine andere in Teileigentum stehende Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe beteiligt ist, sofern diese einer anerkannten Primärer ergänzungssteuerregelung unterliegt und diese unmittelbar oder mittelbar alle Anteile hält. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass selbst bei einer Beteiligung von 0,1 Prozent eines Dritten an einer weiter unten liegenden in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft diese selbst steuerpflichtig ist, wie in folgender Grafik zu erkennen:



Petitum:

Erweiterung der Ausnahme § 8 Abs. 3 S. 2 MinStG-DisE auf Kleinstbeteiligungen, um zusätzliche Berechnungen und Dokumentationsaufwand so gering wie möglich zu halten. Die

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Steuerlast würde dann auf die nächsthöhere im Teileigentum stehende Muttergesellschaft übergehen und so Teil der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft bleiben. Ein Überspringen der Steuerpflicht auf die oberste Muttergesellschaft sollte verhindert werden.

Zu § 9 MinStG-DisE (Anteil der Muttergesellschaft am Steuererhöhungsbetrag)

Der einer Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil am Steuererhöhungsbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit ergibt sich gem. § 9 Abs. 1 MinStG-DisE durch Multiplikation des Steuererhöhungsbetrags mit der Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft für diese Geschäftseinheit. Die Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft ergibt sich gem. § 9 Abs. 2 MinStG-DisE aus dem Verhältnis von dem Anteil des Mutterunternehmens an dem Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit. Dieses wird ermittelt, indem der Betrag des Mindeststeuer-Gewinns, der auf die von anderen Anteilseignern gehaltenen Anteile entfällt, vom gesamten Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit abgezogen wird. Diese Differenz wird sodann zu dem Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit ins Verhältnis gesetzt.

Mithin ist zur Ermittlung der Einbeziehungsquote stets ein sog. Minderungsbetrag zu berechnen. Dies führt insbesondere in Konstellationen, in welchen eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft (sog. POPE) beteiligt ist, zu einem erheblichen administrativen Aufwand – wie auch dem Beispiel in der Gesetzesbegründung zu entnehmen ist.

Wie bereits zuvor erläutert fehlt in § 8 Abs. 2 und 3 MinStG-DisE der direkte Bezug auf den zuzurechnenden Anteil am Steuererhöhungsbetrag, der in den OECD- Modellregeln als „allocable share of the Top-up Tax“ definiert wird. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob es sich bei der Muttergesellschaft sowohl um eine oberste Muttergesellschaft als auch um eine zwischengeschaltete oder in Teileigentum stehende Muttergesellschaft handeln kann. Eine explizite Erwähnung und der unmittelbare Bezug fehlen.

Ebenso missverständlich ist § 9 Abs. 2 S. 2 MinStG-DisE. Fraglich ist ebenso, ob die „Muttergesellschaft“ alle drei Erscheinungsformen haben kann. Dies ist insbesondere auch relevant für die Frage, ob die Einbeziehungsquote 100 Prozent beträgt bei zwischengeschalteten und in Teileigentum stehenden Gesellschaften.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Klarstellend wäre es hilfreich, wenn definiert würde, dass die hier relevante Muttergesellschaft sowohl eine oberste Muttergesellschaft als auch eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft, aber auch eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft sein kann. Dies würde dem Rechtsanwender Sicherheit in der Interpretation geben, da die Muttergesellschaft an keiner Stelle explizit definiert wird.

Zu § 9 MinStG-DisE (fehlender Bezug auf die Ermittlung von Steuererhöhungsbeträgen in besonderen Fällen)

Die Regelung enthält keinen Bezug auf den siebten Teil. Dort ist für bestimmte Sonderfälle die Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags geregelt.

Petition:

Der Verweis ist hinzuzufügen.

Zu § 9 Abs. 3 MinStG-DisE

Die Berechnung der Einbeziehungsquote und damit auch die Prüfung der Kriterien in § 9 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 MinStG-DisE muss auf Ebene jeder Geschäftseinheit erfolgen, die unter einer oder mehrerer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften hängt. Dies kann sehr komplex werden, wann immer mehrere in Teileigentum stehende Muttergesellschaften untereinander hängen, die nicht immer in vollständigem Eigentum der übergeordneten Gesellschaft stehen, und jede Gesellschaft auf jeder Stufe selbst beliebig viele Geschäftseinheiten besitzt.

Petition:

Für die Berechnung der Einbeziehungsquote in einer Beteiligungslinie, bei der die oberste Muttergesellschaft und alle in Teileigentum stehenden Gesellschaften mittelbar [und eben nicht zusätzlich unmittelbar] an einer Geschäftseinheit beteiligt sind ist eine Vereinfachungsregelung notwendig. Hier sollte der Minderungsbetrag der Eigenkapitalbeteiligung, multipliziert mit dem Mindeststeuerbetrag entsprechen. Für die oberste Muttergesellschaft sollte sich eine Einbeziehungsquote in Höhe der durchgerechneten mittelbaren Beteiligungen mit der unmittelbaren Beteiligung an der ersten in Teileigentum stehenden Gesellschaft ergeben. Zusätzliche Beispiele und Erläuterungen sind an dieser Stelle wünschenswert.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 10 MinStG-DisE (Minderung des Primärerergänzungssteuerbetrags)

Eine Minderung des Primärerergänzungssteuerbetrags ist bei der vorgelagerten Muttergesellschaft lediglich möglich, wenn die nachgelagerte Muttergesellschaft bereits eine Ergänzungssteuer aufgrund einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung gezahlt hat. Der Diskussionsentwurf lässt die Definition der anerkannten Primärerergänzungssteuer vermissen.

Petition:

Eine Definition der anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung sollte ergänzt werden.

Hilfreich wäre darüber hinaus eine Übersicht über weltweit alle anerkannten Primärerergänzungssteuerregelungen, um die gleiche Behandlung gleicher Sachverhalte zu gewährleisten und Rechtssicherheit zu schaffen.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie eine Anrechnung bei der obersten Muttergesellschaft zu erfolgen hat, wenn im Staat der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft zwar eine Primärerergänzungssteuerregelung eingeführt ist, diese aber nicht anerkannt ist. In diesem Fall würde es zu einer Doppelbesteuerung kommen, denn die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft würde in ihrem Ansässigkeitsstaat eine Ergänzungssteuer für ihre niedrig besteuerten Geschäftseinheiten zahlen müssen. Die oberste Muttergesellschaft ihrerseits wäre verpflichtet, in Höhe ihres Anteils an denselben niedrig besteuerten Geschäftseinheiten in ihrem Ansässigkeitsstaat Ergänzungssteuern abzuführen. In dieser Höhe liegt eine Doppelbesteuerung vor, die in der Form nicht gewünscht sein kann.

Hieran schließt sich ebenso die Frage an, wer die Ergänzungssteuer zu zahlen hat, wenn der Ansässigkeitsstaat der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft gar keine Primärerergänzungssteuerregelung einführt. Hier sollte die oberste Muttergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat in der Pflicht sein.

Petition:

Klarstellungen und Beispiele sind zur Schaffung von Rechtssicherheit notwendig. Eine mögliche Lösung wäre die Klassifizierung des Ergänzungssteuerbetrags als erfasste Steuer der übergeordneten Muttergesellschaft, die dann zumindest bei der Berechnung der eigenen effektiven Steuerquote Berücksichtigung finden sollte.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Teil 3 – Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts

Bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts müssen weitere Sachverhalte berücksichtigt werden, da ansonsten unsachgerecht eine Mindeststeuer ausgelöst werden kann. Einleitend stellen wir exemplarisch solche Szenarien vor. Es ist essenziell, dass das MinStG diese Positionen berücksichtigt, um nicht aus bloßen der Mindeststeuer inhärenten technischen Gründen eine unbegründete Mindeststeuerbelastung ausgelöst wird.

1. Steuerlich abziehbare Beträge

Nach einigen lokalen Steuergesetzen sind bestimmte Beträge nur für steuerliche Zwecke abziehbar, beispielsweise fiktive Zinsen auf das Eigenkapital. Diese steuerlich abziehbaren Beträge reduzieren das zu versteuernde Einkommen und somit den Steueraufwand und können dadurch zu einer Niedrigbesteuerung für Mindeststeuerzwecke führen.

2. Steuerfreie Beträge

Es besteht die Notwendigkeit, zu berücksichtigen, dass in einigen Ländern bestimmte Beträge steuerfrei sind, wie beispielsweise Zinserträge auf Steuererstattungen. Diese steuerfreien Beträge führen zu einer Verringerung des zu versteuernden Einkommens und somit zu einer Reduzierung des Steueraufwands. Dies kann potenziell zu einer Niedrigbesteuerung für Mindeststeuerzwecke führen.

3. Inflationsanpassungen

Weiterhin ist zu beachten, dass in einigen Ländern mit hoher Inflation, jedoch ohne "Inflation Accounting" (z. B. Chile, Argentinien), steuerfreie Inflationsanpassungen in der Steuerbilanz (nicht in der Handelsbilanz II) vorgenommen werden können. Dabei wird der Buchwert von Vermögensgegenständen entsprechend der Inflation erhöht und der resultierende Ertrag ist steuerfrei. Dies führt zu niedrigeren Steueraufwendungen, da der Abschreibungsaufwand für steuerliche Zwecke höher ist als in der Handelsbilanz II. Als Folge kann es zu einer

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Niedrigbesteuerung für Mindeststeuerzwecke kommen. Es ist daher erforderlich, eine korrespondierende Mechanik in der Mindeststeuersystematik zu erfassen.

Zu Abschnitt 1: Grundlagen der Mindeststeuer-Gewinnermittlung

Zu § 15 Abs. 1 MinStG-DisE (Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust)

a. Gemäß § 15 Abs. 1 MinStG-DisE entspricht der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust jeder Geschäftseinheit dem Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II der Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr, korrigiert um die in § 17 MinStG-DisE bezeichneten Beträge.

Grundsätzlich stellt der aus der Handelsbilanz II abzuleitende Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II den Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts dar. Dieser Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II wird um international übliche Abweichungen zwischen dem im Jahresabschluss ausgewiesenen Ergebnis und dem steuerpflichtigen Gewinn oder Verlust angepasst, um steuerpolitischen Zielvorgaben Rechnung zu tragen. Beispiele für Anpassungen sind u. a. die Kürzung von Dividendenerträgen unter bestimmten Voraussetzungen.

Dieses Verständnis geht grundsätzlich aus dem Gesetzeswortlaut hervor. Jedoch stellen sich bei der Heranziehung der Handelsbilanz II als Bemessungsgrundlage tiefergreifende verfahrensrechtliche Fragen, die der Entwurf bislang unkommentiert lässt. Denn welcher Prüfungsmechanismus kommt zur Anwendung, um die Richtigkeit der für die Erfassung der Handelsbilanz II heranzuziehenden (ausländischen) lokalen Abschlüsse nachweisen zu können. Außerdem stellt sich die Frage, welche Konsequenzen ein sich nachträglich als fehlerhaft erweisender Abschluss hätte. Im Hinblick auf den Umgang mit fehlerhaften Abschlüssen an eine mögliche Analogie des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b KStG zu denken, welcher einen Jahresabschluss, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, auch dann als zulässig ansehen würde, wenn die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen.

Auch die Gesetzesbegründung kann weder hier noch an einer anderen Stelle konkrete Aussagen zu den oben genannten Fragestellungen liefern. Dabei wäre dies für die Praxis von

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

enormer Bedeutung. Insbesondere im Hinblick auf Haftungs- und Sanktionsfragen. Wir plädieren daher, dass der durch einen Abschlussprüfer testierte Jahresabschluss als Ausgangspunkt uneingeschränkt anerkannt werden sollte (vgl. unsere Anmerkungen zu § 7 Abs. 10 MinStG-DisE).

Petition:

Der Gesetzgeber sollte dringend entsprechende Klarstellungen vornehmen (vgl. hierzu unsere Anmerkungen zu § 7 Abs. 10 MinStG-DisE).

Zu Abschnitt 2: Ermittlungsgrundsätze und Anpassungen

Zu Unterabschnitt 1: Allgemeine Bestimmungen

Zu § 18 Nr. 1 MinStG-DisE (Gesamtsteueraufwand – erfasste latente Steuern)

Gem. § 18 MinStG-DisE umfasst der Gesamsteueraufwand u. a. die erfassten latenten Steuern. In der Begründung wird ferner ausgeführt, dass durch den Einschub „*einschließlich erfasster latenter Steuern*“ klargestellt wird, dass auch latente Steuern Eingang in die Berechnung des Gesamsteueraufwands finden. In § 36 MinStG-DisE i. V. m. § 42 MinStG-DisE wird sodann die Ermittlung des Betrags der angepassten erfassten Steuern inklusive des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern näher erläutert. Laut der Definition in § 42 MinStG-DisE entspricht der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für eine Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr den in ihrem Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II abgegrenzten latenten Steuern. Zwar werden durchgehend erfasste bzw. abgegrenzte latente Steuern behandelt, jedoch existiert keine Regelung, wie zu verfahren ist, wenn keine latenten Steuern ausgewiesen sind. Besonders relevant wird dieses für Gruppen, die ihren Konzernabschluss ausschließlich nach HGB aufstellen. Denn für HGB-Bilanzierer besteht ein Wahlrecht zur Aktivierung eines Überhangs aktiver latenter Steuern (§ 274 Abs. 1 S. 2 HGB). In diesen Fällen werden nicht nur die aktiven latenten Steuern nicht ausgewiesen, sondern auch die passiven – insoweit ein erheblicher Unterschied als nach IAS 12.

Petition:

Aufgrund des erheblichen Mehraufwands, der sich aus der Ermittlung latenter Steuern einzig für Mindeststeuerzwecke ergeben würde, sollte eine Klarstellung im Gesetz eingefügt werden,

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

dass latente Steuern zwingend nur dann zu berücksichtigen sind, wenn in dem zugrundeliegenden Rechenwerk (sog. Handelsbilanz II) tatsächlich latente Steuern ausgewiesen wurden. In diesem Zusammenhang sollte bedacht werden, dass eine entsprechende Problematik insbesondere inländische Konzernstrukturen betreffen dürfte, deren Ertragsteuerquoten aufgrund der hohen Nominalsteuersätze in Deutschland ohnehin – sollten keine wesentlichen Sondereffekte vorliegen – über der Mindeststeuergrenze von 15 Prozent liegen sollten.

Ergänzend sollte ein jährlich neu auszuübendes Wahlrecht eingeführt werden, dass bei Nichtbilanzierung latenter Steuern im Einzel- und Konzernabschluss eine Berücksichtigung latenter Steuern allein für Mindeststeuerzwecke ermöglicht, um in Jahren, in denen der Mindeststeuersatz von 15 Mindeststeuer aufgrund von Sondereffekten unterschritten wird, gegenzusteuern.

Zu §§ 19, 20 MinStG-DisE (Ausgenommene Ausschüttungen und Anteilsgewinne/-verluste)

Die Kürzungsvorschriften erfassen nach dem Wortlaut keine Kapitalrückzahlungen von Kapitalgesellschaften (Rückzahlung von Nennkapital und sonstigen Einlagen). Diese sollten sinnvollerweise ebenfalls von der Kürzung erfasst werden. Die OECD - Administrative Guidance vom 2. Februar 2023 sollten noch eingearbeitet werden.

Petition:

Es sollte geregelt werden, dass Kapitalrückzahlungen ebenfalls zu kürzen sind.

Im Zuge der noch ausstehenden Einarbeitung der Beschlüsse des Inclusive Framework, sollte klargestellt werden, ob das in Abschnitt 3.4. der OECD - Administrative Guidance vom 2. Februar 2023 vorgesehene Abzugsverbot von Rückstellungen über die fondsgebundene Lebensversicherung hinaus auch für die Beitragsrückerstattung gilt.

Zu § 20 MinStG-DisE

Bezüglich der Behandlung von Fair Value Adjustments bei transparenten Gesellschaften mit einer Beteiligung von über 10 Prozent, die keine Geschäftseinheiten sind, könnte die Frage gestellt werden, ob § 20 MinStG-DisE anwendbar ist.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Wir bitten um eine entsprechende Klarstellung.

Zu § 22 MinStG-DisE (Asymmetrische Fremdwährungsgewinne oder Fremdwährungsverluste)

Redaktioneller Hinweis:

Die Gesetzesbegründung zu § 22 Abs. 1 MinStG-DisE verweist auf § 21 MinStG-DisE. Korrekt ist ebenfalls auf § 22 MinStG-DisE hinzuweisen.

Zu § 24 MinStG-DisE (Korrekturposten Pensionsaufwand)

In § 24 S. 2 ist nun eine Klarstellung dahingehend erfolgt, dass der Korrekturposten für Pensionsaufwand (vgl. § 17 Nr. 9 MinStG-DisE; Art. 3.2.1 lit i) der OECD-Modellregelungen, „Accrued Pension Expense“) zur Ermittlung des sog. Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts („GloBE Income or Loss“) nur für Pensionsverpflichtungen gilt, die auf einen Pensionsfonds „ausgelagert“ sind.

Wir verstehen dies als eine Klarstellung in Ergänzung der ursprünglichen OECD-Modellregelungen und begrüßen sie als sachlich richtig und geboten.

Sie deckt sich auch mit der von der OECD kürzlich in ihrer „Administrative Guidance on the Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two) 2023“ auf Seite 43 unter Punkt 2.5.3 Nr. 10 als zukünftige Ergänzung des OECD-GloBE-Kommentars zu der in den OECD-Modellregelungen getroffenen Aussage, dass die Korrektur für Pensionsaufwand nur in Fällen erfolgen soll, in denen der nämliche Pensionsfonds selbst auch die Pensionsverpflichtungen übernommen hat. In den übrigen Fällen erfolgt dann keine Korrektur des Pensionsaufwands einer Einheit in Beziehung zu den Dotierungen des Fonds, d. h. in Beziehung zu den von der Einheit an den Fonds geleisteten Beiträgen:

Nach der OECD soll der GloBE-Kommentar zu den OECD-Modellregelungen ergänzt werden mit der Klarstellung: *„However, Article 3.2.1(i) only applies to the pension expenses of pension plans that are provided through a Pension Fund. Thus, pension expenses that are accrued for direct pension payments to former employees are not subject to Article 3.2.1(i) and should be taken into account under the GloBE Rules at the same time*

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

and in the same amount as they are accrued as an expense in the computation of Financial Accounting Net Income or Loss.”

Damit zeigt die OECD, dass sie für die Frage der Korrektur des Pensionsaufwands die Konstellationen im Blick hatte, bei denen es sich um sog. externe Durchführungswege handelt, nicht aber den Fall von in Deutschland auch relevanten „Direktzusagen“. Denn die OECD „Administrative Guidance“ befasst sich nun u. a. mit der Frage, wie Konstellationen zu behandeln sind, bei denen es keine externe Gesellschaft gibt, sondern der Arbeitgeber selbst Pensionszahlungen leistet (z. B. bei Direktzusagen).

Das MinStG-DisE wie auch bereits die „Administrative Guidance“ der OECD lassen dabei explizit jeweils die Reichweite der Definition der ausgeschlossenen Einheiten bzw. von der Klarstellung zur Korrektur des Pensionsaufwands vollständig unberührt. Ob daher z. B. eine Direktzusage mittels einer in Deutschland verbreiteten (Sicherungs-)Treuhandstruktur („Contractual Trust Arrangement“) umgesetzt wird, vgl. § 5 (1) Nr. 5 „Pensionsfonds“, § 7 (24) Nr. 1, 2. Alt. MinStG-DisE, spielt somit richtigerweise keine Rolle. Bei CTA wäre eine Korrektur des Pensionsaufwands nach § 24 Satz 1 dementsprechend über § 24 S. 2 nicht vorzunehmen, da die Pensionsverpflichtungen rechtstechnisch ja nicht „ausgelagert“ sind.

Zudem wird in der Gesetzesbegründung zu § 24 MinStG-E auf Seite 143 des Diskussionsentwurfes ausgeführt, dass „in anderen Fällen (z. B. Direktzusage, Direktversicherung, Pensionskasse, Unterstützungskasse), die Aufwendungen immer vollumfänglich in dem Jahr berücksichtigt werden, in dem die Aufwendungen im Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II berücksichtigt worden sind.“

Petition:

Wir regen an, dass zumindest in der Gesetzesbegründung zur Vermeidung von Missverständnissen in die Aufzählung ergänzend CTA ebenfalls genannt werden, da diese aufgrund der Vergleichbarkeit nicht anders behandelt werden können als Direktzusagen. Satz 1 ist dahingehend anzupassen, dass dieser nur für Pensionsverpflichtungen gilt, die auf einen Pensionsfonds ausgelagert sind und einer Mindestfinanzierungsverpflichtung unterliegen (siehe hierzu auch die Anmerkung zu § 7 Abs. 24 MinStG-DisE).

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 25 MinStG-DisE (Gruppeninterne Finanzierungsvereinbarungen)

Laut Gesetzesbegründung zu § 25 MinStG-DisE soll die Norm der Verhinderung von Gestaltungen mittels hybrider gruppeninterner Finanzierungsgestaltungen zwischen hochbesteuerten Gläubigern und niedrigbesteuerten Schuldern dienen. Beide Begriffe und die Eigenschaft der Hoch- oder Niedrigbesteuerung sind nicht eindeutig definiert.

Petition:

Eine eindeutige Definition „der Hoch- oder Niedrigbesteuerung“ der Gläubiger bzw. Schuldner würde die Rechtssicherheit verbessern.

Zu § 26 MinStG-DisE (Anerkannte steuerliche Zulagen)

Nach unserem Verständnis soll § 26 MinStG-DisE eine Gleichstellung von steuerlichen Investitionsförderungen mit staatlichen Investitionsförderungen bringen. Dem wird dergestalt Rechnung getragen, dass bestimmte steuerliche Zulagen als „anerkannt“ gelten, was dazu führt, dass diese Zulagen als Ertrag in der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns ausgewiesen werden und nicht (als Steuerertrag) den Steueraufwand mindern. Da solche Zulagen üblicherweise bei der Steuerberechnung berücksichtigt werden, finden sich die Effekte daraus zumeist im laufenden oder latenten Steueraufwand als entsprechender Ertrag. Als anerkannte steuerliche Zulagen klassifizierte Zulagen wären demnach bei der Ermittlung der Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts zu korrigieren. Da Investitionen in vielen Ländern steuerlich gefördert werden, sind die steuerlichen Zulagen divers und die Ausgestaltung sehr unterschiedlich. Hierbei sind ebenfalls Steuergutschriften („Tax Credits“) zu nennen, insbesondere solche, die politisch gewollte Ziele unterstützen sollen, wie die Forschung oder die nachhaltige Transformation der Wirtschaft. Es ist dabei essenziell, dass solche Investitionsförderungen nicht zu einer Nachversteuerung führen.

Petition:

Um die entsprechenden Zulagen pro Steuerhoheitsgebiet einwandfrei zuordnen zu können und entsprechend zu berücksichtigen, wäre eine entsprechende Vorgabe, beispielsweise mittels einer Liste von anerkannten steuerlichen Zulagen pro Steuerhoheitsgebiet wünschenswert. Politisch gewollte Steuergutschriften sind ebenfalls als anerkannte steuerliche Zulagen anzuerkennen.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 26 Abs. 1 Satz 2 MinStG-DisE

§ 26 Abs. 1 Satz 2 MinStG-DisE macht die Qualifikation einer anerkannten steuerlichen Zulage vom Bestehen einer Steuerschuld abhängig. Diese Anforderung ergibt sich nicht aus der Mindestbesteuerungsrichtlinie. Die Gesetzesbegründung zu § 26 Abs. 1 Satz 2 MinStG-DisE verweist auf die Unabhängigkeit vom Bestehen einer Steuerschuld. Das Abstellen auf das Bestehen einer Steuerschuld ist im Widerspruch zu Absatz 136 zu Artikel 10.1 des OECD-Kommentars der GloBE-Regeln. Der vorgeschlagene Wortlaut würde dazu führen, dass die Forschungszulage nach dem Forschungszulagengesetz nicht als anerkannte steuerliche Zulage zu qualifizieren wäre, denn nach § 10 Absatz 1 Satz 3 FZulG ist auch ein Überschuss der Forschungslage über die festgesetzte Steuer auszuführen, was auch gilt, wenn die festgesetzte Steuer EUR 0 beträgt.

Der Wortlaut würde zudem dazu führen, dass die Ausgestaltung der US-Fördermodelle im Bereich erneuerbarer Energien mittels Steuergutschriften gegebenenfalls als „non-refundable“ zu qualifizieren ist. Projekte in diesem Bereich werden i. d. R. als „Tax Equity“ Investitionen ausgestaltet. Der „Project Sponsor“ ist zu Beginn verlustträchtig (Anlaufkosten, AfA, Sonderabschreibungen etc.). Steuergutschriften würden sich mangels Steuersubstrat häufig nicht auswirken. Aus diesem Grund wird ein „Tax Equity Investor“, i. d. R. Banken, Versicherungen, aufgenommen, dem der Großteil des Gewinns/Verlustes und der gewährten Steuergutschriften atypisch zugerechnet wird, bis das Projekt den vorher festgelegten internen Zinsfuß erwirtschaftet hat. Die dem Investor zuzurechnenden Steuergutschriften werden Bestandteil der laufenden Finanzierung des Projekts und reduzieren die Verbindlichkeiten (Zins und Tilgung) des „Project Sponsors“ gegenüber dem „Tax Equity“ Investor. Darüber hinaus wurde mit Einführung des „Inflation Reduction Act of 2022“ (IRA) im Bereich der US-Steuergutschriften ein neuer Mechanismus beschlossen, der es Investoren erlaubt, ihnen gewährte Steuergutschriften entgeltlich an fremde Dritte zu übertragen. Hierdurch wurde eine zweite Ebene geschaffen, um die Zahlungswirksamkeit von US-Steuergutschriften auch auf Seiten des „Project Sponsors“ (ohne eigenes Steuersubstrat) sicherzustellen.

Petition:

Streichen des Halbsatzes „und deren Gewährung vom Bestehen einer Steuerschuld abhängt“.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 28 MinStG-DisE (Behandlung von regulatorischem Eigenkapital)

Die Regelung erfasst nur AT1-Kapital der Banken.

Petition:

RT1 (Restricted Tier 1)-Kapital der Versicherungen sollte entsprechend 3.3. der OECD-Administrative Guidance vom 2. Februar 2023 (S. 74) ebenfalls in den Anwendungsbereich der Norm aufgenommen werden.

Zu Unterabschnitt 2: Sektorspezifische Ermittlungsvorgaben

Zu Abschnitt 3: Wahlrechte bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts

Zu § 31 MinStG-DisE (Anwendung der Realisationsmethode bei HGB-Bilanzierern)

Die Gesetzesbegründung zu § 31 MinStG-DisE erweckt den Eindruck, als ob dieses Wahlrecht für HGB-Bilanzierer nicht relevant bzw. nicht verfügbar wäre. Gleichwohl kommt es aber auch nach HGB zu Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert und in der Folge zu Zuschreibungen bis zu den Anschaffungskosten. Bei CTA-Vermögen ist auch eine Bilanzierung vor Verrechnung nach § 246 Abs. 2 HGB über den Anschaffungskosten möglich (z. B. von Anteilen an einem Spezial-Investmentfonds). Diese Effekte können auch nach HGB erhebliche Volatilität erzeugen und sind nicht realisiert.

Petition:

Es sollte daher klargestellt werden, dass auch nach HGB entsprechende Ergebniseffekte nach § 31 bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns ausgenommen werden können.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu Abschnitt 4: Aufteilung von Gewinnen und Verlusten bei Betriebsstätten und transparenten Einheiten

Zu § 34 MinStG-DisE (Zuordnung von Gewinnen und Verlusten zwischen Betriebsstätte und Stammhaus)

Gem. § 34 Abs. 1 MinStG-DisE entspricht der Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II einer Betriebsstätte dem Gewinn oder Verlust, der in der handelsrechtlichen Betriebsstättenbuchführung für das Geschäftsjahr ausgewiesen ist. Stellt die Betriebsstätte keine handelsrechtliche Betriebsstättenbuchführung im Sinne des Satzes 1 auf, gilt als Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II der Betrag, der in der Handelsbilanz II ausgewiesen worden wäre, wenn die Betriebsstätte als ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen, die bei der Erstellung des Konzernabschlusses der Muttergesellschaft verwendet worden ist, bilanziert hätte.

In der Praxis sind Betriebsstätten oftmals nur für eine bestimmte Dauer angelegt. So wird im Rahmen von Bau- und Montageprojekten eine Betriebsstätte begründet, die nach einigen Jahren wieder aufgelöst wird. Im Falle von Bau- und Montagebetriebsstätten u. Ä. liegt zu meist keine vollständige Betriebsstättenbuchführung mit Bilanz und GuV vor. Vielmehr ist die Betriebsstätte ein steuerliches Konstrukt, für welches ein gesonderter Gewinn/Verlust ermittelt wird. Der Gewinn/Verlust wird sowohl nach den Regelungen des Belegenheitsstaates ermittelt, um dort die Besteuerung sicherzustellen, als auch nach den Regelungen des Stammhausstaates berechnet, um ebenfalls eine etwaige Besteuerung im Ansässigkeitsstaat sicherzustellen bzw. die Anrechnungs- oder Freistellungsmethode anzuwenden. Folglich liegen bereits zwei vollständig ausreichende unterschiedlich ermittelte Gewinne/Verluste vor, die auch für die Zwecke des MinStG vollends verwendet werden können. Eine weitere Berechnung nach anderen Regelungen ist unverhältnismäßig und stellt unnötigen erheblichen zusätzlichen Aufwand dar und ist final in der Aussagekraft begrenzt.

Im Rahmen der Handelsbilanz II spielen Betriebsstätten keine Rolle, sodass nur in sehr seltenen Fällen eine Gewinnermittlung auf Basis der Regelungen des Konzernabschlusses möglich sein wird.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petitur:

Eine eigenständige über die bestehende Betriebsstättenbuchführung hinausgehende weitere Buchführungspflicht, insbesondere eine ordentliche Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ist nicht zu fordern, diese liegt in vielen Fällen weder vor noch ist es mit angemessenem Aufwand zu bewerkstelligen.

Es ist wichtig zu betonen, dass der Begriff "handelsrechtlich" nicht nur die Regelungen des deutschen Handelsrechts umfasst, sondern auch internationale lokale Regelungen zum Handelsrecht einschließt. Dies ist von Bedeutung, um sicherzustellen, dass bei Konstellationen ohne Bezug zu Deutschland keine Anforderung für eine Betriebsstätten-Gewinnermittlung nach deutschem Handelsrecht gestellt wird.

Weiterhin sollte für die Zwecke der Mindeststeuer der Gewinn oder Verlust als Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II gelten, der sowohl für Besteuerungszwecke im Land des Stammhauses als auch im Land der Betriebsstätte relevant ist. Mögliche Unschärfen aufgrund unterschiedlicher Regelungen im lokalen Handelsrecht sollten zugunsten der Vereinfachung der Prozesse akzeptiert werden.

Zu § 35 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-DisE

Die Vorschrift enthält einen redaktionellen Fehler. Dort heißt es: „[...] *im Fall einer steuertransparenten Einheit, die eine oberste Muttergesellschaft oder eine umgekehrte hybride Einheit ist, [...]*.“ Eine steuertransparente Einheit kann jedoch nicht gleichzeitig eine umgekehrte hybride Einheit sein (in Bezug auf denselben Gesellschafter). Die richtige Formulierung müsste wie folgt lauten: „[...] im Fall einer steuertransparenten Einheit, die eine oberste Muttergesellschaft ist, oder einer umgekehrten hybriden Einheit ist, [...].“ In der deutschen Übersetzung der MinBestRL findet sich in Art. 19 Abs. 5 MinBestRL derselbe Fehler.

Petitur:

Der Wortlaut ist entsprechend anzupassen.

Redaktioneller Hinweis:

In der Gesetzesbegründung zu § 35 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-DisE findet sich im dort aufgeführten Beispiel ein Fehler. In dem Satz „[...] *Die übrigen 70 Prozent des Jahresüberschusses werden nach Absatz 2 Nr. 2 B Co zugerechnet, [...]*“ müsste es u. E. „A Co“ lauten.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Teil 4 – Ermittlung der angepassten erfassten Steuern

Zu Abschnitt 1: Allgemeine Vorschriften

Zu § 36 Abs. 1 MinStG-DisE (Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit)

§ 36 Abs. 1 spricht von „für das Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern“. Der Begriff der laufenden Steuern ist nicht weiter definiert und könnte zu Unklarheiten bei der Gesetzesanwendung führen. Die Ausführungen dazu in Satz 4 der Gesetzesbegründung (vgl. Seite 162), wonach *„einmalige Steuerzahlungen nicht in die Ermittlung des effektiven Steuersatzes einfließen“*, werfen ihrerseits Fragen auf, da unklar ist, was unter *„einmalige Steuerzahlungen“* fällt. Satz 5 der Gesetzesbegründung zu § 36 Abs. 1 verschärft die Unklarheit noch. Dieser besagt, dass nur laufende Steuern berücksichtigt werden, sodass einmalige Steuerzahlungen nicht in die Ermittlung des effektiven Steuersatzes einfließen. Art. 4.1.1 OECD-Modellregelungen hingegen bezieht sich auf *„current tax“*. Angelehnt an den IAS 12 wäre es spezifischer, wenn der Begriff *„tatsächliche Steuern“* anstatt *„laufende Steuern“* gewählt oder eine zusätzliche Definition erfolgen würde.

Petitur:

Eine Definition des Begriffes *„laufende Ertragsteuern“* und *„einmalige Steuerzahlungen“* ist notwendig. Die Aufnahme von Beispielen, aus denen sich beispielsweise ergibt, dass BP-Zahlungen nicht unter *„einmalige Steuerzahlungen“* fallen, wäre zu begrüßen.

Zu § 37 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-DisE

a. Laut OECD-Modellregelungen, in Art 4.2.1, werden *„financial accounts“* als Ausgangspunkt gesehen nicht Einzelabschluss. Wir gehen daher hierbei von einer sprachlichen Unfeinheit aus.

Petitur:

Der Wortlaut ist an die korrekte Übersetzung anzupassen. Im Übrigen verweisen wir auf unsere Ausführungen zu § 7 Abs. 10 MinStG-DisE.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

b. In der Gesetzesbegründung zu § 37 Absatz 1 Nr. 1 heißt es

„Demgegenüber ist eine Bruttosteuer, also eine Steuer auf Vermögenszuwächse ohne jegliche erwerbsbezogenen Abzüge, keine Einkommen- oder Ertragsteuer im Sinne der Nummer 1.“

Dies ist so nichtzutreffend.

Petition:

Es sollte in der Begründung klargestellt werden, dass Quellensteuern zu den erfassten Steuern gehören.

Zu § 38 MinStG-DisE (Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag bei fehlendem Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn)

Die Umsetzung der OECD „Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)“ ist noch nicht erfolgt. Insbesondere sollten die Regelungen aus Textziffer 2.7 zur Schaffung eines „Excess Negative Tax Carry-Forwards“ in das deutsche Gesetz integriert werden, um eine angemessene Umsetzung zu gewährleisten.

§ 38 betrifft den Fall, dass ein Verlust in einem Steuerhoheitsgebiet nach dem nationalen Steuerrecht größer ist als der für Mindeststeuerzwecke anerkannte Verlustbetrag. Laut Begründung sollen aber nur Fälle getroffen werden, bei denen diese Abweichung auf dauerhaften Differenzen beruhen. Das ergibt sich nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes und muss dort geregelt werden.

Folgender Satz im Begründungsteil ist missverständlich:

„Zudem ist erforderlich, dass die Geschäftseinheit für dasselbe Geschäftsjahr einen latenten Steueranspruch infolge von dauerhaften Differenzen (z. B. einen Verlust, der auf einen Betrag zurückzuführen ist, der für im Rahmen dieses Gesetzes nicht abzugsfähig ist) hat.“

Für dauerhafte Differenzen werden weder nach IFRS noch HGB latente Steueransprüche gebildet. Gemeint sein dürften hier latente Steueransprüche infolge von steuerlichen Verlustvorträgen.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Textziffer 2.7 zur Schaffung eines „Excess Negative Tax Carry-Forwards“ ist in das MinStG aufzunehmen, um eine kohärente Umsetzung zu gewährleisten. Folgender Satz in Anlehnung an den Begründungsteil sollte in das Gesetz übernommen werden:

„Die Differenz zwischen den angepassten erfassten Steuern und den erwarteten angepassten erfassten Steuern muss aus dauerhaften Differenzen zwischen der nationalen Steuerbemessungsgrundlage und dem Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust resultieren.“

Zudem sollte der Begründungsteil redaktionell überarbeitet werden.

Zu Abschnitt 2: Anpassung der erfassten Steuern

Zu § 39 MinStG-DisE (Hinzurechnungen)

Gestundete oder ausgesetzte Steuern bei denen sich der Sachverhalt über mehr als 3 Jahre erstreckt sollen entweder im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung oder bei Zahlung anrechenbar sein oder alternativ nachträglich im Jahre der Rückstellungsbildung wieder hinzuzurechnen sein.

Zu § 40 Nr. 1 MinStG-DisE (Kürzung von Steuern auf ausgenommene Erträge)

Nach § 40 Nr. 1 MinStG-DisE werden Steuern auf ausgenommene Erträge durch Kürzung nicht berücksichtigt. Unklar ist, wie der zu kürzende Steuerbetrag ermittelt wird. Nach der Gesetzesbegründung sollen Aufwendungen bei der Berechnung des Steuerkürzungsbetrages nicht zu berücksichtigen sein. Folglich wäre eine Klarstellung erforderlich, dass Aufwendungen für Beitragsrückerstattungen davon abweichend für die Ermittlung der Kürzung zu berücksichtigen sind. Andernfalls wären die zu kürzenden Steuern im Verhältnis zu den ausgenommenen Erträgen regelmäßig zu hoch mit der Folge, dass sich negative erfasste Steuern und Effektivsteuerraten ergeben könnten.

Petition:

Es sollte zumindest in der Gesetzesbegründung ausgeführt werden, wie der zu kürzende Steuerbetrag ermittelt wird, wenn ausgenommene, aber steuerpflichtige Erträge durch Betriebsausgaben gemindert werden.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 40 Nr. 5 MinStG-DisE (Kürzungen)

Nach § 40 Nr. 5 MinStG-DisE ist Steueraufwand, der voraussichtlich nicht binnen drei Jahren nach Ablauf des Geschäftsjahres entrichtet wird, wieder zu kürzen.

Petition:

Es wäre wünschenswert, wenn Steuerzahlungen, die gestundet wurden oder deren Vollziehung ausgesetzt wurde, von der Regelung ausgenommen werden, um eine zusätzliche Belastung auf Ebene des Steuerzahlers zu vermeiden. Eine Harmonisierung von § 40 Nr. 5 MinStG-DisE und § 44 Abs. 5 MinStG-DisE ist ebenfalls wünschenswert.

Zu § 41 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-DisE

Die Vorschrift weist inhaltliche Fehler im Wortlaut auf:

„(1) Die erfassten Steuern einer Geschäftseinheit im Zusammenhang mit Betriebsstätten, steuertransparenten Einheiten, hybriden Einheiten sowie Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerungsregelung und Steuern auf Ausschüttungen werden wie folgt zugerechnet:

[...]

2. der in der Handelsbilanz II einer steuertransparenten Gesellschaft enthaltene Betrag der erfassten Steuern auf den Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust, der nach § 35 Absatz 2 Nummer 2 einem gruppenzugehörigen Gesellschafter zugerechnet wird, wird diesem zugerechnet; [...].“

§ 35 Absatz 2 Nummer 2 hat folgenden Wortlaut:

„(2) Der nach Anwendung von Absatz 1 verbleibende Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II ist

[...]

2. im Fall einer steuertransparenten Einheit, die keine oberste Muttergesellschaft ist, den gruppenzugehörigen Gesellschaftern entsprechend ihrer jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung zuzuordnen, soweit nach Anwendung der Nummer 1 ein Betrag verbleibt; [...].“

Die beiden Vorschriften beziehen sich also auf unterschiedliche Begriffe. Einen nach § 35 Absatz 2 Nr. 2 MinStG-DisE zugerechneten Mindeststeuer-Gewinn gibt es nicht. § 41 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-DisE ist so nicht anwendbar.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petitur:

Der Wortlaut des § 41 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-DisE muss angepasst werden.

Zu § 41 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 MinStG-DisE

Gemäß § 41 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-DisE ist der in der Handelsbilanz II eines gruppenzugehörigen Gesellschafters berücksichtigte Betrag an erfassten Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung der Geschäftseinheit, deren Einkommen beim gruppenzugehörigen Gesellschafter einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt, entsprechend dem Anteil am hinzugerechneten Einkommen zuzurechnen. Mithin kommt es zu einer Umverteilung des Hinzurechnungsbesteuerungsbetrags hin zu der Geschäftseinheit im Niedrigsteuerland, welche ursächlich für die Hinzurechnungsbesteuerung ist.

Gemäß § 41 Abs. 2 MinStG-DisE ist die Begrenzung der erfassten Steuern, die der Geschäftseinheit im Niedrigsteuerland zuzurechnen sind und sich auf die passiven Einkünfte beziehen, auf den niedrigeren der beiden folgenden Beträge anzuwenden: 1) der Betrag der erfassten Steuern in Bezug auf diese passiven Einkünfte oder 2) der Betrag der passiven Einkünfte, die der Hinzurechnungsbesteuerungsregelung unterliegen, multipliziert mit dem Ergänzungssteuersatz für das Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit.

Im Falle von hohen laufenden Verlusten und Verlustvorträgen beim gruppenzugehörigen Gesellschafter mit entsprechenden Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung ergibt sich regelmäßig ein Nullbetrag der erfassten Steuern in Bezug auf die passiven Einkünfte (gleich Ziffer 1.). Dagegen ergibt sich im Regelfall ein positiver Betrag aus der Multiplikation von passiven Einkünften, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, und dem Ergänzungssteuersatz (gleich Ziffer 2.). Mithin führt § 41 Abs. 2 MinStG-DisE dazu, dass der Geschäftseinheit im Niedrigsteuerland keine erfassten Steuern zuzurechnen sind, wohingegen die Hinzurechnungsbesteuerungsbeträge die laufenden steuerlichen Verluste bzw. Verlustvorträge des gruppenzugehörigen Gesellschafters mindern.

Petitur:

Es ist sicherzustellen, dass auch im Falle eines Verlustes bzw. Verlustvortrages beim gruppenzugehörigen Gesellschafter als Betrag der erfassten Steuern in Bezug auf die passiven

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Einkünfte gem. § 41 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-DisE ein fiktiver Hinzurechnungsbesteuerungsbeitrag, der ohne Vorliegen eines Verlustes erhoben worden wäre, im Rahmen der Vergleichsrechnung des § 41 Abs. 2 MinStG-DisE berücksichtigt wird. Somit wären der Geschäftseinheit im Niedrigsteuerland erfasste Steuern zuzurechnen, was sachgerecht ist, da die Hinzurechnungsbesteuerung zu einer Minderung der (laufenden) Verluste auf Ebene des gruppenzugehörigen Gesellschafters führt.

Zu § 41 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 4 und 5 MinStG-DisE

Obige Ausführungen bzgl. der Hinzurechnungsbesteuerung lassen sich grundsätzlich auch auf die erfassten Steuern einer Geschäftseinheit im Zusammenhang mit Betriebsstätten (§ 41 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-DisE), steuertransparente Einheiten (§ 41 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-DisE), hybriden Einheiten (§ 41 Abs. 1 Nr. 4 MinStG-DisE) sowie Steuern auf Ausschüttungen (§ 41 Abs. 1 Nr. 5 MinStG-DisE) übertragen. Erzielt etwa ein Stammhaus steuerliche Verluste, so werden diese – in Anrechnungsfällen – durch Betriebsstättengewinne reduziert. Mithin entstehen keine erfassten Steuern, welche der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Der reduzierte Verlust würde allenfalls zu geringen aktiven latenten Steuern beim Stammhaus führen. Der geringere Ansatz von aktiven latenten Steuern würde wohl nicht unter die Definition der erfassten Steuern fallen.

Petitum:

Es ist sicherzustellen, dass der gruppenzugehörige Gesellschafter in Verlustfällen dennoch (fiktiv vorweggenommene) erfasste Steuern an die verursachende Gesellschaft (z. B. Betriebsstätte) zurechnen kann. Ansonsten würden die Gewinne dieser Geschäftseinheit (z. B. Betriebsstätte) lediglich zu einer Reduzierung der steuerlichen Verluste beim gruppenzugehörigen Gesellschafter führen, ohne dass der verursachenden Geschäftseinheit (z. B. Betriebsstätte) in den Folgejahren hierfür erfasste Steuern zugerechnet werden.

Zu § 41 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Abs. 2 MinStG-DisE

Gemäß § 41 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Abs. 2 MinStG-DisE sind erfasste Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung der Geschäftseinheit mit den passiven Einkünften (der ausländischen, niedrigbesteuerten Gesellschaft) zuzuordnen. Entsprechend der Definition der passiven Erträge in § 7 Abs. 23 MinStG-DisE sind diese deutlich eingeschränkter definiert als nach den §§ 7 ff. AStG. Klarstellungsbedürftig erscheint, dass Hinzurechnungssteuern,

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

die nicht auf im Sinne von § 7 Abs. 23 MinStG-DisE passive Erträge entfallen, ebenfalls zugerechnet werden dürfen.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Bemessungsgrundlage der passiven Einkünfte für die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung häufig abweichen dürfte von den passiven Erträgen nach der Mindeststeuer-Gewinnberechnung. Insofern sollte sichergestellt sein, dass sich hieraus keine ungewollte Einschränkung der Zurechnung der deutschen Hinzurechnungssteuer ergibt. Im Übrigen sollten die unterschiedlichen Begrifflichkeiten in § 7 Abs. 23 MinStG-DisE (passive Erträge) und in § 41 Abs. 2 MinStG-DisE (passive Einkünfte) aufeinander abgestimmt werden.

Petitur:

Die Definition der passiven Einkünfte ist bereits durch die EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie vorgegeben.

Die Begrifflichkeiten (Erträge / Einkünfte) sollten zwischen § 7 Abs. 23 MinStG-DisE und § 41 Abs. 2 MinStG-DisE abgestimmt werden. Darüber hinaus wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass die Begrenzung der Zurechnung einer nationalen Hinzurechnungssteuer zur ausländischen Einheit nach § 41 Abs. 2 MinStG-DisE nur im Falle von passiven Erträgen nach § 7 Abs. 23 MinStG-DisE gelten soll, d. h. eine etwaige höhere nationale Hinzurechnungssteuer auf Erträge, die nicht von § 7 Abs. 23 MinStG-DisE erfasst werden, wäre uneingeschränkt zurechenbar bei der ausländischen Einheit.

Zu § 41 Nr. 5 MinStG-DisE (Zurechnung von Ausschüttungssteuern zur ausschüttenden Geschäftseinheit)

Nach § 41 Nr. 5 MinStG-DisE werden Steuern des Gesellschafters auf Ausschüttungen der ausschüttenden Einheit angerechnet, um sie dort für die Effektivsteuerberechnung zu berücksichtigen. Dabei kann es zu einer Unstimmigkeit zwischen Steuern und zugrundeliegenden Erträgen kommen. Dies ist der Fall, wenn beim Gesellschafter abzugsfähige Betriebsausgaben die Bemessungsgrundlage für die Steuern gemindert haben. In der Effektivsteuerberechnung der Gesellschaft würde dann die (Netto-)Steuer des Gesellschafters durch einen Gewinnbetrag ohne Berücksichtigung dieser Betriebsausgaben dividiert. Dies kann zum Unterschreiten der 15 Prozent - Mindeststeuergrenze führen, obwohl der Gesellschafter hochbesteuert ist. Die Frage ist besonders relevant, wenn Dividenden nach § 8b

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Abs. 8 KStG zwar einerseits steuerpflichtig sind, aber durch gegenläufige Rückstellungszuführungen weitestgehend aus dem steuerpflichtigen Gewinn eliminiert werden (siehe ebenfalls Anmerkungen zu § 40 Nr. 1 MinStG-DisE).

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass eine Klarstellung entsprechend Abschnitt 2.6. der OECD „Administrative Guidance“ fehlt, dass die Regel auch für rein steuerliche Ausschüttungen (z. B. ausschüttungsgleiche Erträge nach § 36 InvStG) gilt. Zudem fehlt eine Regelung, dass keine Zurechnung zu Investmenteinheiten erfolgt, die das Wahlrecht nach § 66 MinStG-DisE ausgeübt haben.

Petition:

Insofern sollte darüber nachgedacht werden, wie die Unstimmigkeit durch Anpassungen beseitigt werden kann. Beispielsweise könnten die im Zusammenhang mit einer Ausschüttung stehenden Betriebsausgaben fiktiv auf Ebene der Gesellschaft von deren Mindeststeuergewinn abgezogen werden. Gegebenenfalls sollte sich die Bundesregierung für eine entsprechende Regelung in den OECD „Administrative Guidance“ im OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework) einsetzen.

Ferner sollten die Beschlüsse des Inclusive Framework zur Zurechnung von Steuern auf rein steuerliche Ausschüttungen eingearbeitet werden.

Zu § 42 MinStG-DisE (Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern)

Die Regelungen zur Anpassung der latenten Steuern in §§ 42 ff. MinStG-DisE sind sehr komplex. Insbesondere führt die Berücksichtigung der latenten Steuereffekte abweichend vom nominalen Landessteuersatz der berechnenden Einheit mit nur 15 Prozent zu erheblichen prozessualen Problemen und unsystematischen Ergebnissen. Durch die Begrenzung auf 15 Prozent kann es bei der Nutzung, Abwertung oder Wertaufholung von latenten Steuerpositionen selbst in „Hochsteuerländern“ leicht zu einer Steuerquote von unter 15 Prozent kommen. Allein die Berücksichtigung des jeweiligen nationalen Steuersatzes führt zu systemgerechten Ergebnissen. Zu begrüßen ist, dass die zeitlich befristeten Safe-Harbour Regeln auf Basis der länderbezogenen Berichte eine Neubewertung der latenten Steuerpositionen zu 15 Prozent nicht vorsehen. Dies sollte auch auf die „allgemeinen Regelungen“ übertragen bzw. in die permanenten Safe-Harbour-Regeln übernommen werden. Latente Steuern werden pro Einheit und dort pro Bilanzposition beurteilt. Diese Beurteilung müsste

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

nun für alle betroffenen Einheiten erneut und nach anderen als den bisherigen Regelungen vorgenommen und nachgehalten werden. Dies erscheint vor dem Hintergrund des kurzen Zeitraums als sehr anspruchsvoll. Hier bitten wir aus Anwendersicht um Erleichterungen bzw. gesetzliche Anpassungen mit Augenmaß.

Es ergeben sich zudem Probleme bei Nichtansatz von latenten Steuern auf Verlustvorträge:

Die Bildung einer aktiven latenten Steuer auf steuerliche Verlustvorträge setzt nach den Rechnungslegungsstandards voraus, dass die Nutzung des steuerlichen Verlustvortrags in zukünftigen Besteuerungszeiträumen überwiegend wahrscheinlich ist. Ist aufgrund von Prognosen unklar, ob in der Zukunft steuerliche Gewinne erzielt werden, so ist die Abgrenzung einer aktiven Steuerlatenz zum Teil oder gänzlich unzulässig und wird vom Wirtschaftsprüfer nicht akzeptiert. Im Rahmen der CbCR-Safe-Harbour-Regelungen führt dies jedoch zu systemwidrigen Problemen, da bei einer Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen nach Nichtaktivierung einer aktiven latenten Steuer ein entsprechender latenter Steueraufwand fehlt und die Steuerquote vermindert. Ein ähnliches Problem tritt auf, wenn Verlustvorträge nur zum Teil aktiviert sind und jährlich ein neuer Teil hinzuaktiviert wird. Der entsprechende Steuerertrag vermindert ebenfalls systemwidrig die Steuerquote.

Im Rahmen der „allgemeinen Regelungen“ wird die vorgenannte Systemwidrigkeit durch § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-DisE verhindert. Aktive latente Steuern werden voraussetzungslos für Mindeststeuerzwecke (fiktiv) gebildet, obwohl sie sich im Jahresüberschuss II nicht als aktiver latenter Steuerertrag niedergeschlagen haben (vgl. auch Gesetzesbegründung S.179 zu § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-DisE). Steuerliche Verlustvorträge sollen ausweislich der Gesetzesbegründung für Zwecke des Mindeststeuergesetzes „importiert“ werden. Um systemgerechte Ergebnisse bei den äußerst relevanten Safe-Harbour-Regelungen zu erreichen, müssen nicht gebildete aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge – wie bei § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-DisE – ebenfalls so berücksichtigt werden, als seien sie gebildet worden. Eine Auflösung dieser (fiktiven) aktiven latenten Steuer bei Verlustnutzung führt dann zu einem entsprechenden latenten Steueraufwand. Hinzukтивierungen nach den Rechnungslegungsstandards (z. B. IFRS) sind für Mindeststeuerzwecke entsprechend unbeachtlich.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Dokumentationsaufwand

§ 42 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4, Abs. 7 MinStG-DisE veranschaulichen den immensen Administrations- und Dokumentationsaufwand, den auch das Wahlrecht in Abs. 7 nicht vermindert. Für immaterielle Wirtschaftsgüter müssen nach diesen Vorschriften temporäre Differenzen auf Ebene des einzelnen Vermögensgegenstands, also im Nebenbuch, nachgehalten werden. Ein Nebenbuch nur für immaterielle VG summiert sich schnell auf mehrere hundert oder gar tausende Einzelposten. Hinzu kommt, dass nicht alle ERP-Systeme eine separate dritte oder vierte steuerliche/Mindeststeuer Buchhaltung (zusätzlich zu lokaler sowie internationaler Rechnungslegung) zulassen. Zusätzlich ist häufig in durch Zukäufe gewachsenen Konzernen keine einheitliche ERP-Landschaft zu finden. Auch wenn dies für ein aggregiertes Konzernreporting noch gut zu überbrücken ist, vervielfacht sich die Komplexität bei Betrachtungen auf der Nebenbuchebe. Dieses Nebenbuch müsste auch um Anpassungen aus steuerlichen Außenprüfungen, die häufig auf Bilanzposten und nicht auf Wirtschaftsgutebene vorgenommen werden, erweitert werden.

Petition:

Es sollte eine Erleichterung für Hochsteuerländer, wie Deutschland, geben, da das aufwändige Nachhalten der Umkehr passiver Latenzen sowie deren Umkehr erwartungsgemäß keine Mindeststeuer in Deutschland begründen oder erhöhen wird. Insofern würde die Entscheidung, gewerbliche Schutz- und Urheberrechte in einem Hochsteuerland wie Deutschland zu bündeln, nicht auch noch bestraft durch erhebliche und unnötige Mehrarbeit, ohne dadurch das Steueraufkommen zu erhöhen.

Zu § 42 Abs. 1 MinStG-DisE

Nach § 18 Nr. 1 MinStG-DisE sind im Gesamtsteueraufwand u. a. "erfasste" latente Steuern zu berücksichtigen. Nach § 42 Abs. 1 MinStG-DisE entspricht der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für eine Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr den in ihrem Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II abgegrenzten latenten Steuern, wenn der anwendbare Steuersatz niedriger ist als der Mindeststeuersatz, und in allen anderen Fällen der unter Zugrundelegung des Mindeststeuersatzes neu berechneten latenten Steuern, die sich auf die erfassten Steuern für dieses Geschäftsjahr beziehen.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Es muss sichergestellt werden, dass aktive latente Steuern, die aufgrund der Ausübung des Ansatzwahlrechtes nach § 274 Abs. 1 S. 1 HGB des Aktivüberhangs nicht bilanziert werden, bei der Berechnung der effektiven Steuerlast (§§ 36-44 MinStG-DisE) berücksichtigt werden. Hierzu bitten wir um gesetzliche, zumindest jedoch in der Gesetzesbegründung um Klarstellung.

Zu § 42 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-DisE (Latente Steuern wegen der Bildung aktiver und passiver Ausgleichsposten bei (Spezial-)Investmentfonds)

Erzielt ein Spezial-Investmentfonds Erträge, thesauriert diese jedoch, werden die Erträge bilanziell regelmäßig nicht sogleich erfasst (da sie nur mit den Anschaffungskosten angesetzt werden dürfen). Steuerlich sind diese Erträge jedoch als „ausschüttungsgleiche Erträge“ sogleich am Ende des Geschäftsjahres der Thesaurierung zu versteuern. Damit die damit bereits versteuerten Erträge später bei Veräußerung bzw. Rückgabe des Fondsanteils nicht nochmals besteuert werden, haben bilanzierende Anleger in ihrer Steuerbilanz im Wirtschaftsjahr der Thesaurierung jeweils einen aktiven Ausgleichsposten zu bilden, der bei einer späteren Veräußerung bzw. Rückgabe der Fondsanteile gegen die sich dann zeigenden Erträge gegengerechnet wird, sodass dieser Vorgang steuerneutral wird.

Umgekehrt haben Anleger eines Spezial-Investmentfonds passive Ausgleichsposten zu bilden, wenn ein Immobilien-Spezial-Investmentfonds Absetzungen für Abnutzung vorgenommen hat und die sich daraus ergebende Liquidität sogleich ausschüttet. Auch hier löst sich der Ausgleichsposten erst dann auf, wenn der Fondsanteil später veräußert bzw. zurückgegeben wird. Im ersteren Fall könnte es damit zu aktiven latenten Steuern, in letzterem Fall zu passiven latenten Steuern kommen. Zu einer Pflicht zur Bildung eines entsprechenden aktiven Ausgleichspostens kann es aber auch bei Investmentfonds kommen, wenn anfangs bereits eine Vorabpauschale erhoben wurde, sich dann aber erst bei Veräußerung oder Rückgabe des Fondsanteils herausstellt, in welcher Höhe definitiv ausgeschüttet wurde (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 3 InvStG).

Petition:

Für die genannten Fälle sollte klargestellt werden, ob es sich um latente Steuern handelt, für die ein Bezug zu Beteiligungseinnahmen (§§ 19 und 20) besteht und deshalb u. U. auszunehmen sind.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 42 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-DisE

In der Gesetzesbegründung zu § 42 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-DisE heißt es: "*Absatz 7 gestattet im Rahmen eines Wahlrechts der erklärungspflichtigen Einheit passive latente Steuerauswendungen auszunehmen, wenn nicht davon ausgegangen werden kann, dass sich die der passiven latenten Steuer zugrundeliegenden temporären Differenzen nicht innerhalb der nächsten 5 Jahre ausgleichen.*"

Petition:

Das Wort "nicht" vor "*innerhalb der nächsten 5 Jahre ausgleichen*" muss gestrichen werden. Nach § 42 Abs. 7 MinStG-DisE sollen passive latente Steuern ausgenommen werden, wenn nicht davon ausgegangen werden kann, dass sie sich innerhalb der nächsten 5 Jahre ausgleichen (und nicht, nicht ausgleichen).

Zu § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-DisE

Nach der Vorschrift sind Ansatz- und Bewertungsanpassungen nur für aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen geregelt. Aktive latente Steuern aus temporären Differenzen hingegen nicht. Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge sind losgelöst von der handelsrechtlichen Behandlung voraussetzungslos für Mindeststeuerzwecke zu bilden.

Petition:

Die Regelung bezieht sich vorliegend nur auf mögliche Ansatz- und Bewertungsanpassungen (Valuation Allowance) im Bereich der steuerlichen Verlustvorträge. Die Behandlung von Ansatz- und Bewertungsanpassungen in Bezug auf temporäre Differenzen wird nicht geregelt. Bezüglich der Zuordnung von latenten Steuern sollte mit Blick auf nach IFRS notwendige Wertanpassungen (hier „Impairments“), die bei späterer Wertaufholung zu massiven Verwerfungen des effektiven Steuersatzes führen könnten, eine „doppelte Korrektur“ dieser Wertanpassungen (und zwar sowohl bei Verlustvorträgen als auch temporären Differenzen) erfolgen. Zu bevorzugen ist eine einheitliche Behandlung. Wir bitten um Klarstellung, zumindest in der Gesetzesbegründung.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zudem lassen der Gesetzeswortlaut und die Gesetzesbegründung außer Acht, dass nach Art. 22 Abs. 5 c) EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie, der dieser Vorschrift zugrunde liegt, die Korrekturvorschrift für die Auswirkungen von Bewertungsberichtigungen eines latenten Steueranspruchs nicht auf Verlustvorträge beschränkt ist, sondern auch auf Bewertungsberichtigungen von latenten Steueransprüchen auf temporäre Differenzen anzuwenden ist. Viele Unternehmen setzen in ihren Konzernabschlüssen nach IFRS nicht nur auf Verlustvorträge, sondern auch auf temporäre Differenzen teilweise keinen latenten Steueranspruch an. Die Ausgrenzung von Bewertungsberichtigungen auf latente Steueransprüche auf temporäre Differenzen widerspricht der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie.

Petition:

Wir bitten, den Gesetzeswortlaut entsprechend anzupassen, beispielweise durch Streichung von „in Bezug auf einen steuerlichen Verlustvortrag“.

Zu § 42 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-DisE

Der Gesetzesentwurf enthält folgenden Passus *“die im laufenden Geschäftsjahr gezahlt wurde“*; in der Gesetzesbegründung wird hierzu erläutert *“Lösen sich die passiven latenten Steuern nach Ablauf des Fünfjahreszeitraums auf [...]“*.

Petition:

Wir bitten um Klarstellung im Gesetz, dass es nicht auf eine Zahlung ankommt, sondern auf die Auflösung / Umkehr der passiven latenten Steuer, so wie es in der Gesetzesbegründung aufgeführt wird, um auch solche Fälle abzudecken, in denen keine Zahllast resultiert, weil ein Verlustvortrag reduziert wird.

Zu § 42 Abs. 4, 5 MinStG-DisE (Recapture Rule, Nachversteuerungsbetrag)

Latente Steuerverbindlichkeiten einer Geschäftseinheit, die nicht innerhalb von fünf Jahren gezahlt oder rückgängig gemacht wurden, reduzieren rückwirkend die erfassten Steuern in dem Jahr, in dem die latente Steuerverbindlichkeit entsteht, und wirken sich somit rückwirkend auf den effektiven Steuersatz und die Mindeststeuer aus („recaptured latent tax liability“).

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Im Gegensatz dazu kann ein latenter Steueraufwand im Zusammenhang mit bestimmten Ausnahmen (z. B. Forschung und Entwicklung, Nettofremdwährungsgewinne) über fünf Jahre hinaus bestehen bleiben ("recapture exemption accrual").

Insbesondere in der Finanzindustrie bestehen branchennotwendige latente Steuerverbindlichkeiten mit langen Laufzeiten wie beispielsweise Finanzanlagen, Agio/Disagio und (Kurs-) Sicherungsgeschäfte.

Petitur:

Die Ausnahmen der „Recapture Rule“ sollten um notwendige langfristige latente Steuerverbindlichkeiten der Finanzindustrie ergänzt werden, um unbillige Härten aus der Erfüllung gesetzlicher und aufsichtsrechtlicher Verpflichtungen zu vermeiden.

Zu § 42 Abs. 4 MinStG-DisE

Nach § 42 Abs. 4 MinStG-DisE ist eine latente Steuerschuld, die nach Absatz 1 berücksichtigt worden ist, die nicht nach Absatz 5 von der Nachversteuerung ausgenommen und die nicht bis zum Ende des fünften der Berücksichtigung folgenden Geschäftsjahrs wieder aufgelöst worden ist, nachzuversteuern (Nachversteuerungsbetrag).

Die Nachversteuerungsregel fordert ein Überwachen der passiven latenten Steuern auf Sachverhaltsebene (Ebene des einzelnen Vermögensgegenstands). Dies stellt einen kaum zu bewältigenden administrativen Mehraufwand dar. Als Beispiel sind hier immaterielle Vermögenswerte zu nennen, die, außerhalb Deutschlands, im Einzelfall steuerlich eine kürzere Nutzungsdauer haben als handelsrechtlich. Diese Wirtschaftsgüter sind zu identifizieren und entsprechend zu korrigieren. Dies stellt einen erheblichen Mehraufwand dar, da man in der Anlagenbuchhaltung jedes einzelne Wirtschaftsgut überprüfen muss. Im ersten Schritt auf Vermögensgegenstands-Ebene, ob sich eine passive Differenz ergibt. Im zweiten Schritt dann die Entwicklung bzw. die Nutzungsdauern. Als weiteres Beispiel kann eine Regelung in der Schweiz genannt werden, wonach im Vorratsvermögen die Bildung von stillen Reserven in der Steuerbilanz möglich ist – Bewertung zum sog. Warendrittel. Hiermit kommt es zu passiven latenten Steuern. Grundsätzlich liegt die Vermutung nahe, dass diese Differenzen – da es sich um Vorratsvermögen handelt – kürzer als 5 Jahre bestehen. Aber es ist praktisch unmöglich nachzuweisen, dass sie kürzer bestehen, da dieser Nachweis nur auf Ebene des Einzel-WG getätigt werden könnte.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Der Nachvollzug der 5-Jahresfrist auf Einzel-WG-Ebene ist sehr aufwändig. Es sollten Vereinfachungen für den Nachvollzug der 5-Jahresfrist zugelassen werden. Zudem sollten Bewertungseinheiten beachtet werden, so dass eine Nachversteuerung nur nachzuhalten ist, wenn sich netto eine passive latente Steuer ergibt.

Zu § 42 Abs. 5 Nr. 1 MinStG-DisE

Es ist zwar zu begrüßen, dass Abschreibungen auf materielle Vermögenswerte bei der Nachversteuerung von latenten Steuerschulden ausgenommen sind. Die sofortige Abschreibung von Software gemäß BMF-Schreiben vom 22.02.2022 zur Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung führt aber auch zu einer passiven Steuerlatenz, die bei Software mit einer Nutzungsdauer von mehr als 5 Jahren, bei der Ermittlung der angepassten latenten Steuern nicht berücksichtigt werden kann. Dies widerspricht dem Ziel des BMF-Schreibens vom 22.02.2022, Investitionen in Digitalisierung zu fördern.

Petition:

Wir bitten daher um Erweiterung des Gesetzestextes um „und Software“.

Zu § 42 Abs. 5 MinStG-DisE (Begriff Versicherungsrückstellungen)

§ 42 Abs. 5 Nr. 7 MinStG-DisE nimmt Versicherungsrückstellungen von der Nachversteuerung aus. Der Begriff umfasst unseres Erachtens auch die Schwankungsrückstellung von Versicherungsunternehmen. Wegen der Besonderheiten gegenüber anderen versicherungstechnischen Rückstellungen sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass auch Schwankungsrückstellungen erfasst sind.

Petition:

Es sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass auch Schwankungsrückstellungen von § 42 Abs. 5 Nr. 7 MinStG-DisE erfasst sind.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 42 Abs. 7 MinStG-DisE (Wahlrecht, auf langlaufende passive latente Steuern zu verzichten)

Nach § 42 Abs. 7 MinStG-DisE besteht ein Wahlrecht, auf die Berücksichtigung langlaufender passiver latenter Steuern zu verzichten. Einzelheiten hierzu sind unklar.

Petitur:

Es sollte geregelt werden, wie die Antragstellung zur Wahlrechtsausübung erfolgt. Der Antrag sollte bestimmte Kategorien von Wirtschaftsgütern umfassen dürfen.

Zu § 43 Abs. 1 – 3 MinStG-DisE

§ 43 Abs. 1 und Abs. 3 MinStG-DisE suggerieren, dass mit der ersten bzw. erstmaligen Anwendung eine dauerhafte Entscheidung über die Anwendung von § 42 oder § 43 MinStG-DisE getroffen wird. Laut § 43 Abs. 3 Satz 2 MinStG-DisE wird mit Anwendung des § 42 MinStG-DisE im Folgejahr konkludent das Wahlrecht nach § 43 MinStG-DisE widerrufen. § 69 Abs. 1 MinStG-DisE sieht jedoch vor, dass die Wahlrechtsausübung „mit Wirkung zum Ende des Geschäftsjahres“ erfolgt. Dies erweckt den Eindruck, dass neben der Anwendung des Wahlrechts bzw. dessen Widerrufs in der Steuererklärung, noch eine weitere (explizite) Handlung erforderlich ist.

Petitur:

§ 43 Abs. 3 Satz 2 MinStG-DisE sollte in § 69 MinStG-DisE als separater Absatz aufgenommen werden. In § 69 Abs. 1 MinStG-DisE sollte der Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts mit dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung klargestellt werden.

Zu § 43 Abs. 4 MinStG-DisE

In § 43 Abs. 4 MinStG-DisE sind die Fälle aufgeführt, bei deren Vorliegen das Wahlrecht nicht ausgeübt werden kann. Daneben wird das Wahlrecht im Falle der Anwendung einer Safe-Harbour-Regelung verschoben. Keine Verschiebung ist allerdings für den Fall vorgesehen, dass die Unternehmensgruppe gem. § 74 MinStG-DisE von der Mindeststeuer in den ersten fünf Jahren befreit ist. Dieser Fall sollte ebenfalls zu einer Verschiebung führen.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petitur:

Für ein einheitliches Begriffsverständnis sollte sichergestellt werden, dass Begriffsdefinitionen Gesetzesstatus erhalten und nicht lediglich in der Gesetzesbegründung geregelt sind (bspw. „zulässige Ausschüttungssysteme“).

Zur Wahrung der Amtssprache Deutsch nach § 87 Abs. 1 AO und zur Sicherstellung eines einheitlichen Begriffsverständnisses wäre es wünschenswert, wenn bereits im deutschen Steuerrecht bekannte Begrifflichkeiten verwendet werden (bspw. CbCR entspräche länderbezogener Bericht).

Es wäre wünschenswert, wenn aus Gründen der besseren Verständlichkeit des § 43 Abs. 4 Satz 3 MinStG-DisE (CbCR-Safe-Harbour) unmittelbar in § 43 Abs. 1 Satz 1 MinStG-DisE aufgenommen wird: *„Sofern die Voraussetzungen nach den §§ 75 bis 78 nicht erfüllt sind und die Unternehmensgruppe den CbCR-Safe-Harbour tatsächlich nicht anwendet, kann auf Antrag ...“*

Es sollte geregelt werden, dass sich auch für befreite Unternehmensgruppen die Anwendung des Verlustwahlrechts verschiebt.

Zu § 44 MinStG-DisE (Definition des Zeitpunkts der Berücksichtigung)

Um das Geschäftsjahr zu bestimmen, in welchem die nachträglichen Anpassungen und Änderungen zu erfassen sind, stellt § 44 MinStG-DisE auf das Geschäftsjahr ab, *„in dem die Änderung [Anpassung] vorgenommen wird“*. Eine detaillierte Erläuterung dieses Terminus fehlt im Diskussionsentwurf als auch in der Begründung des Diskussionsentwurfs.

Petitur:

Es sollte eine Klarstellung des Zeitpunkts und somit des Begriffs *„in dem die Änderung / Anpassungen vorgenommen wird“* im Gesetz oder zumindest in der Gesetzesbegründung erfolgen.

Zu § 44 Abs. 5 MinStG-DisE

§ 44 Abs. 5 MinStG-DisE sieht eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für das Geschäftsjahr vor, wenn ein 1 Million Euro übersteigender

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

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 worden ist. Im Rahmen der Neuberechnung ist der nicht entrichtete Steueraufwand zu kürzen.

Sowohl der Diskussionsentwurf als auch dessen Begründung stellen hier auf die Zahlungswirksamkeit des Steueraufwands ab („entrichteter Steueraufwand“). Unseres Erachtens ist das Abstellen auf die Zahlungswirksamkeit und somit die tatsächliche Zahlung des Steueraufwands nicht sachgerecht, da dies mit dem Risiko verbunden ist, dass Steueraufwand bzw. Steuerzahlungen in keinem Geschäftsjahr in die Berechnung des effektiven Steuersatzes Eingang finden und somit zu einer nicht sachgerechten (Mindest-) Besteuerung führen.

Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung ergehen geänderte Steuerbescheide. Spätestens zu diesem Zeitpunkt, sofern nicht bereits mit der Zustellung des Prüfungsberichts oder Erfassung als Steueraufwand für ungewisse Steuerrisiken, werden die entsprechenden Steuern als Steueraufwand erfasst und eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt gebucht. Nach Zustellung der geänderten Bescheide besteht jedoch für den Steuerpflichtigen regelmäßig die Möglichkeit nach ggf. erfolglosen Einspruchsverfahren das Klageverfahren einzuleiten oder bei grenzüberschreitenden Sachverhalten aufgrund einer Doppelbesteuerung einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu stellen. Diese Verfahren erstrecken sich regelmäßig über mehrere Jahre hinweg, bis es zu einer Einigung kommt. Im Rahmen dessen gibt es für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gemäß § 361 AO zu stellen. Dies gilt analog für den Fall der Stundung.

Würde man nun weiterhin auf die Zahlungswirksamkeit bei der Berücksichtigung des Steueraufwands bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes abstellen, würde dies in der oben dargestellten Konstellation dazu führen, dass Steueraufwand gänzlich bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes nicht berücksichtigt wird. Der Ausgangspunkt der Ermittlung der angepassten Steuern ergibt sich gemäß § 36 Abs. 1 MinStG-DisE aus dem Betrag der „im Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II für das Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern“ unter Berücksichtigung insbesondere der Hinzurechnungen gemäß § 39 MinStG-DisE und Kürzungen gemäß § 40 MinStG-DisE. Gemäß § 40 Nr. 4 MinStG-DisE ist der Steueraufwand für ungewisse Steuerposten zu kürzen. § 39 Nr. 3 MinStG-DisE stellt sicher, dass die Beträge der erfassten Steuern, welche im Geschäftsjahr für ungewisse

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Steuerposten entrichtet worden sind, hinzugerechnet werden. Jedoch erfolgt diese Hinzurechnung nur für den Fall, dass die betreffenden Beträge in einem vorangegangenen Geschäftsjahr gemäß § 40 Nr. 4 MinStG-DisE gekürzt worden sind.

Illustratives Beispiel:

Sachverhalt:

- Geänderter Steuerbescheid für das Geschäftsjahr 2024 wird im Kalenderjahr 2026 erlassen; Steuerermehrfestsetzung i. H. v. 1,5 Mio. EUR
- Steuerpflichtiger bucht Steueraufwand im Kalenderjahr 2026 ein und eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt. Es wurde bisher für diese Feststellung keine Steuerri-sikoposition gebildet.
- Steuerpflichtiger klagt vor dem Finanzgericht etc. im Kalenderjahr 2026 und beantragt Aussetzung der Vollziehung, welche ihm gewährt wird; Dauer des Verfahrens beträgt 4 Jahre; Ende des Verfahrens im Kalenderjahr 2030 zugunsten der Finanzbehörde.
- Steuerpflichtiger zahlt die Steuer im Kalenderjahr 2030. Dadurch wird die Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt erfolgsneutral ausgebucht (Aktiv-Passiv-Minderung).

Steuerliche Würdigung:

- Der Aufwand für Steuern wird im Jahresüberschuss II bzw. Jahresfehlbetrag II des Kalenderjahres 2026 erfasst und findet somit zunächst in der Ermittlung des effektiven Steuersatzes für das Geschäftsjahr 2026 Eingang.
- Gemäß § 44 Abs. 5 MinStG-DisE ist die Ermittlung des effektiven Steuersatzes für das Kalenderjahr 2026 neu zu berechnen, da aufgrund des Antrags und der Gewährung der Aussetzung der Vollziehung keine Zahlung innerhalb von 3 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres 2026 erfolgte. Insofern wird eine Reduktion des Steueraufwands für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes vorgenommen.
- Die Zahlung der Steuer erfolgt im Kalenderjahr 2030 (außerhalb der 3-Jahres-Frist). Der Diskussionsentwurf sieht unseres Erachtens keine Möglichkeit vor, diesen Steueraufwand nun in der Ermittlung des effektiven Steuersatzes für das Geschäftsjahr 2030 zu berücksichtigen, da unseres Erachtens auch kein Fall des § 44 Abs. 1 MinStG-DisE vorliegt, denn dies würde voraussetzen, dass die Steuern als Aufwand im Geschäftsjahr 2030 erfasst worden wären.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Darüber hinaus führt diese Vorgehensweise sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzbehörden zu erheblichem Mehraufwand, da abweichend zu bisherigen steuerlichen Prinzipien die Zahlungswirksamkeit neben der Zugehörigkeit zum betreffenden Veranlagungszeitraum nachverfolgt werden muss.

In Anbetracht dessen, dass in den Anwendungsbereich des Diskussionsentwurfs Konzerne mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mehr als 750 Mio. EUR fallen, sollte die Grenze in § 44 Abs. 3 sowie Abs. 5 MinStG-DisE von 1 Mio. EUR auf mind. 10 Mio. EUR angehoben werden.

Petition:

Bei nachträglichen Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern darf nicht auf deren Zahlungswirksamkeit zur Beurteilung einer möglichen Neuberechnung (§ 44 Abs. 5 MinStG-DisE) abgestellt werden. Vielmehr ist auf den Zeitpunkt der formell bestandskräftigen Festsetzung der Steuer, d. h. auf den Zeitpunkt nach Ablauf der Rechtsbehelfsfristen.

Hilfsweise sollte eine detaillierte Erläuterung der Behandlung der oben ausgeführten Fälle in der Gesetzesbegründung zum Gesetz erfolgen, so dass die Berücksichtigung von Steueraufwand auch in diesen Fällen sichergestellt ist und es nicht zu einer „Keinmal-Erfassung/-Berücksichtigung“ der Steuern kommt. Darüber hinaus ist eine Anhebung der betragsmäßigen Grenze in § 44 Abs. 3 und Abs. 5 MinStG-DisE auf mind. 10 Mio. EUR vorzunehmen.

Teil 5 – Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags

Zu Abschnitt 1: Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags

Zu Unterabschnitt 1: Grundsätze und Besonderheiten

Zu § 46 MinStG-DisE (Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags)

Wir verweisen hierzu auf unsere Ausführungen zu § 38 MinStG-DisE.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 48 MinStG-DisE (Wesentlichkeitsgrenze)

§ 48 Abs. 1 Nr. 1 und 2 MinStG-DisE stellt für die Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenzen auf den Gesamt-Mindeststeuer-Umsatz und den Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust ab, die nach den Vorschriften des MinStG zu ermitteln sind.

Petition:

Neben den zu begrüßenden finanziellen Erleichterungen für Geschäftseinheiten, die zusammen in einem Steuerhoheitsgebiet als unwesentlich zu qualifizieren sind, sollte in diesen Fällen ebenfalls eine administrative Erleichterung geschaffen werden, da die Einbeziehung dieser unwesentlichen Geschäftseinheiten in die komplexe Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nach § 15 MinStG-DisE unverhältnismäßig erscheint. Zudem ist noch keine Definition des Begriffs „Mindeststeuer-Umsatz“ enthalten. Insofern sollte für die Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 48 MinStG-DisE auf die Umsatzerlöse und den Gewinn bzw. Verlust aus dem qualifizierten länderbezogenen Bereich der Unternehmensgruppe abgestellt werden.

Zu § 49 Abs. 2, 3 MinStG-DisE (Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag in Steuerhoheitsgebieten mit Verlusten)

Redaktioneller Hinweis:

Abs. 2 enthält einen unzutreffenden Verweis. Der Mindeststeuersatz ist in § 46 Abs. 2 S. 2 MinStG-DisE geregelt, nicht in § 46 Abs. 1 S. 3 MinStG-DisE.

Nach Abs. 3 S. 1 soll für Zwecke der Einbeziehungsquote nach § 9 MinStG-DisE ein fiktiver Mindeststeuer-Gewinn ermittelt werden. Der Satz ist unglücklich formuliert und enthält einen In-sich-Bezug. Gewollt sein dürfte eine Regelung analog Abs. 2.

Die Regelungen in Abs. 2 und Abs. 3 S. 1 sollten redaktionell überarbeitet werden.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu Unterabschnitt 2: Zusätzlicher laufender Steuererhöhungsbetrag

Zu Abschnitt 2: Substanzbasierter Freibetrag

Zu § 51 MinStG-DisE (Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten)

a. Bei der im Gesetzestext zu Absatz 1 gewählten Formulierung der “Weisungsgebundenheit” ist unklar, inwieweit der berücksichtigungsfähige Beschäftigte gegenüber der Unternehmensgruppe weisungsgebunden sein muss. Die Gesetzesbegründung kann die vorliegende Fragestellung leider nicht beantworten. Daneben stellt sich aufgrund der gewählten Formulierung in der Gesetzesbegründung die Frage, ob bei natürlichen Personen, die bei einem Personaldienstleister angestellt sind, nur die an den Dienstleister entrichteten Entgelte angesetzt werden.

Petition:

Diese offenen Fragen sollte der Gesetzgeber im laufenden Verfahren dringendst beantworten, da sie insbesondere für die Anwendung der CbCR-Safe-Harbour-Regelungen von höchster Relevanz sind.

b. Nach § 51 Abs. 1 und 2 MinStG-DisE sind nur berücksichtigungsfähige Beschäftigte mit ihren berücksichtigungsfähigen Lohnkosten aus Vergütungen in die Berechnung des Carve-out Betrages einzubeziehen.

Petition:

Die berücksichtigungsfähigen Werte lassen sich nicht ohne weiteres aus dem Abschluss ableiten und erfordern zum Teil umfangreiche Länderabfragen. Eine Vereinfachung im Sinne einer einfachen Ableitung von den IFRS-Werten gemäß Abschluss, insbesondere hinsichtlich Nutzung der (temporären) Safe-Harbour-Regelungen, ist wünschenswert.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 52 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-DisE (Recht des Leasingnehmers)

Diese Regelung stellt auf die IFRS-Bilanzierung ab und passt nicht zur HGB-Bilanzierung, die hier die Vorgaben der Leasingerlasse der Finanzverwaltung anwendet. Nach steuerlichen Grundsätzen wird der materielle Vermögenswert im Regelfall beim Leasinggeber bilanziert. Nach dem aktuellen Gesetzesentwurf kann in diesen Fällen weder der Leasinggeber noch der Leasingnehmer einen Freibetrag für den materiellen Vermögenswert in Anspruch nehmen, was zu einer erheblichen Benachteiligung für HGB-Bilanzierer führt. Für Bilanzierer nach HGB muss daher sichergestellt werden, dass der Freibetrag beim Leasingnehmer berücksichtigt wird.

Es stellt sich die Frage, was der Gesetzgeber grundsätzlich unter dem „Recht des Leasingnehmers zur Nutzung“ versteht. In diesem Zusammenhang muss zudem die Folgefrage beantwortet werden, wie die konkrete Ermittlung des Wertes eines solchen „Rechts“ zu erfolgen hat. Auch in der Gesetzesbegründung wird der hier angeführte Begriff „Nutzungsrecht“ nicht definiert. Des Weiteren geht nicht klar hervor, wie ein solches Nutzungsrecht – handelt es sich hierbei um eine Begrifflichkeit aus IFRS 16? – konkret ausgestaltet sein sollte. Insbesondere mit Blick auf die konzeptionellen Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungssystemen (IFRS und HGB) können sich für die Praxis - je nach Anwendung - gravierende Divergenzen ergeben, welche die angestrebte gleichartige Abbildung beider Systeme unmöglich erscheinen lässt. Zum anderen könnte die gewählte Wortwahl in der Gesetzesbegründung (*„ungeachtet der unterschiedlichen Behandlung des Vermögenswerts in der Rechnungslegung“* sowie *„erfasst ein Leasingnehmer Nutzungsrechte zunächst auf der Grundlage des Zeitwerts der Leasing-zahlungen und erfasst in der Folge Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen“*) sich auch als Anweisung lesen lassen, die in der Folge für Zwecke der Bilanzierung von Leasingverhältnissen eine zukünftige IFRS-gerichtete Durchführung verlangen sowie das Erstellen einer „Schattenbilanz“ oder eines „Schattenanlageverzeichnisses“ vorschreiben könnte. Sofern dies die dahinterliegende Absicht des Gesetzgebers sein sollte, stellen sich Anschlussfragen, die insbesondere die Weiterführung in Folgejahren sowie eine etwaige Prüfung oder Testierung solcher Bilanzen respektive Verzeichnisse betrifft. Unklar ist, wer die Verantwortung für die Richtigkeit der „Nutzungsrechtsbilanzierung“ allein für diese Zwecke trägt.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petitur:

Hier ist eine Klarstellung dringend erforderlich. Gesetzeswortlaut und Begründung müssen auch die HGB-Bilanzierung von Leasingverhältnissen berücksichtigen.

b. Der OECD-GloBE-Kommentar zu Art. 5.3.4 Abs. 38 konkretisiert, dass der substanzbasierte Freibetrag nur Vermögenswerte berücksichtigt, die sich physisch in dem Land des Leasingnehmers befinden. Nach dieser Konkretisierung würden bei grenzüberschreitenden Leasing-Sachverhalten, bei welchen sich der Leasinggegenstand im Ausland befindet, die Vermögenswerte nicht der Leasingnehmer Geschäftseinheit im anderen Land zugeordnet. Fraglich ist, ob in grenzüberschreitenden Fällen der Vermögenswert dem Leasinggeber zugeordnet werden kann oder ob der Vermögenswert im Rahmen des substanzbasierten Freibetrags nicht genutzt werden könnte. Der GloBE-Kommentar ist zu Leasinggebern grundsätzlich auch konkret (vgl. OECD-GloBE-Kommentar zu 5.3.4 Abs. 41) allerdings würde diese Auslegung in grenzüberschreitenden Fällen ggf. zu einer Nichtberücksichtigung des Vermögenswerts führen.

Petitur:

Konkretisierung der Behandlung grenzüberschreitende Leasingsachverhalte, sodass diese bei einer Geschäftseinheit im Rahmen des substanzbasierten Freibetrags genutzt werden können.

Zu § 52 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-DisE

Nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-DisE des Diskussionsentwurfs werden selbst genutzte Immobilien, die der Produktion oder der Lieferung von Waren und Dienstleistungen dienen, nicht von der Befreiung ausgenommen.

Petitur:

Bei Immobilien, die zu mehreren Zwecken gehalten werden (teilweise Vermietung, teilweise Selbstnutzung), ist eine konkrete Aufteilung nach der Nutzung mangels Informationen aus der Anlagenbuchhaltung nicht möglich. Daher sollte aus Vereinfachungsgründen der überwiegende Teil der Nutzung maßgeblich sein.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 53 Abs. 1 MinStG-DisE

Redaktioneller Hinweis:

§ 53 Abs. 1 Satz 2 MinStG-DisE enthält einen Verweisfehler. Es ist nicht auf § 34 Abs. 1 MinStG-DisE zu verweisen, sondern auf § 35 Abs. 1 MinStG-DisE.

Zu § 53 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-DisE

§ 53 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-DisE sieht nach der vorrangigen Zuweisung zu Betriebsstätten (Abs. 1) die Zuweisung zu gruppenzugehörigen Gesellschaftern vor, und zwar für eine „transparente“ Einheit, die keine oberste Muttergesellschaft ist. Dem Wortlaut nach sollten also steuertransparente und umgekehrt hybride Einheiten erfasst sein. Im Gegensatz zur EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie (Art. 28 Abs. 7 Satz 1 Buchst. a), die für transparente Einheiten mit einem Verweis auf Art. 19 Abs. 4 den Anwendungsbereich auf steuertransparente Einheiten einschränkt, fehlt in § 53 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-DisE ein Verweis auf § 35 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-DisE.

Petition:

In § 53 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-DisE muss ein Verweis auf § 35 Abs. 2 Nr. MinStG-DisE aufgenommen werden.

Zu § 54 MinStG-DisE (Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags in einem Übergangszeitraum)

In einem Übergangszeitraum beginnt der Prozentsatz für den substanzbasierten Freibetrag erhöht. Die Erhöhung und der sukzessive Abbau dieser Erhöhung beginnt für alle Geschäftsjahre, die im Kalenderjahr 2023 beginnen.

Petition:

Konsistent zu der globalen Verschiebung des Beginns der Umsetzung der globalen Mindeststeuer wäre eine kongruente Verschiebung des Übergangszeitraums – beginnend ab Geschäftsjahren, die im Kalenderjahr 2024 beginnen – folgerichtig.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Teil 6 – Unternehmensumstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen

Zu Abschnitt 1: Ermittlung der Umsatzgrenze in Sonderfällen

Zu § 55 Abs. 5 MinStG-DisE (Anwendung der Umsatzgrenze bei Zusammenschluss oder Teilung)

Die Vorschrift spricht davon, dass ein Zusammenschluss dann vorliegt, wenn die Einheiten unter „gemeinsame Kontrolle gebracht werden, sodass sie eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 bilden.“

Das Tatbestandsmerkmal „(gemeinsame) Kontrolle“ ist im MinStG-DisE nur im Kontext der „Kontrollbeteiligung“ in § 7 Abs. 18 MinStG-DisE näher definiert. Fraglich ist, ob die Definition ebenfalls aus dieser Vorschrift abgeleitet werden kann/soll oder, ob das Tatbestandsmerkmal der „gemeinsame Kontrolle“ lediglich deklaratorischen Charakter besitzt und es im Ergebnis ausschließlich darauf ankommt, dass nach dem Zusammenschluss eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 MinStG-DisE vorliegt.

Petition:

Wir bitten das Tatbestandsmerkmal der "gemeinsamen Kontrolle" im Kontext des Zusammenschlusses von Einheiten im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 des MinStG-DisE genauer zu definieren.

Zu Abschnitt 2: Veränderungen der Unternehmensgruppe

Zu § 56 MinStG-DisE (Austritt und Beitritt von Geschäftseinheiten)

Wir verstehen die Regelung so, dass es sich rein um die Beurteilung der Sachverhalte aus Sicht der Rechnungslegung handelt. Eine mögliche abweichende Beurteilung von Sachverhalten in den Steuerbilanzen der Geschäftseinheiten spielt keine Rolle. Hierzu ist folgendes Beispiel denkbar:

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Eine Geschäftseinheit einer Mindeststeuergruppe kauft unterjährig eine Gesellschaft, die lediglich ein [selbstgeschaffenes immaterielles] Recht besitzt. Die Gesellschaft wird zur Geschäftseinheit. Nach IFRS wird das Recht mit Anschaffungskosten bilanziert. Steuerlich wird das Recht nicht als Wirtschaftsgut angesehen, sondern als Forderung.

Für Zwecke der nationalen Mindestbesteuerung sind die historischen Buchwerte der Vermögenswerte fortzuführen. D. h. die Anschaffungskosten und mögliche höhere Abschreibungen dürfen nicht berücksichtigt werden und sind in einer Schattenrechnung zu eliminieren. Ebenso dürfen eventuell bilanzierte latente Steuern in diesem Zusammenhang keine Berücksichtigung finden und sind ebenso zu eliminieren.

Der abweichenden steuerlichen Würdigung kommt insoweit keinerlei Bedeutung zu, sodass es auf Grundlage der abweichenden Würdigung zu keiner abweichenden Behandlung oder zusätzlichen Korrektur kommt.

Petition:

Aufnahme von Sonderfällen in die Gesetzesbegründung, zumindest aber in künftige BMF-Schreiben, um die Rechtsicherheit zu erhöhen.

Zu § 56 Abs. 2 MinStG-DisE

Hierin wird u. a. geregelt, dass der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust einer Geschäftseinheit auf Grundlage der historischen Buchwerte ihrer Vermögenswerte und Schulden bestimmt wird (§ 56 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-DisE). Die eventuell erfolgten Neubewertungen von Vermögensgegenständen sind insoweit nicht zu berücksichtigen. Ebenso nicht zu berücksichtigen sind im Zusammenhang mit dem Erwerb entstehende aktive und passive latente Steuern (§ 56 Abs. 2 Nr. 5 MinStG-DisE). Beides erfordert eine detaillierte Schattenrechnung pro beigetretener Geschäftseinheit, die über einen entsprechend langen Zeitraum fortgeführt und angepasst werden muss. Dies ist ein enormer Zusatzaufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen. Herausfordernd ist ebenso das Nachverfolgen von möglichen Verkäufen der erworbenen Vermögensgegenstände und deren korrekte Erfassung für Mindeststeuerzwecke.

Petition:

Sonderbehandlungen und Dokumentationsaufwand so gering wie möglich halten.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 57 MinStG-DisE (Erwerb und Veräußerung von Anteilen, die als Übertragung oder Erwerb von Vermögenswerten und Schulden gelten)

a. Es geht um Erwerbe von Gesellschaften, die nach IFRS/HGB als Erwerb von Anteilen klassifizieren, nach lokalem Steuerrecht allerdings als Erwerb von Vermögensgegenständen gelten, insbesondere der Erwerb von transparenten Gesellschaften. Diese werden nicht gemäß § 56 MinStG-DisE behandelt, sondern § 58 Abs. 1 MinStG-DisE findet Anwendung. Insoweit sind die übernommenen Wirtschaftsgüter für Mindeststeuerzwecke nicht mit den historischen Buchwerten zu berücksichtigen, sondern mit den neuen im Konzernabschluss berücksichtigten Werten, vorausgesetzt, der Erhöhungsbetrag hat einer Besteuerung unterliegen.

Der Erwerber muss sich also vom Veräußerer bestätigen lassen, dass die Differenz zwischen den steuerlichen Buchwerten und dem Kaufpreis für die Kontrollbeteiligung oder dem beizulegenden Zeitwert der Vermögensgegenstände und Schulden mit einer erfassten Steuer belegt ist. Fraglich ist, wie der Nachweis erbracht und beschafft werden kann, da der Veräußerer regelmäßig fremder Dritter ist. Es ist mit Herausforderungen zu rechnen, da der Veräußerer diese Informationen vermutlich nicht bereitwillig rausgeben wird.

Es ist fraglich, wie in Fällen umzugehen ist, in denen der Nachweis durch den Veräußerer verweigert wird. Zudem stellt sich die Frage, ob es erforderlich ist, dass eine Steuer tatsächlich entrichtet wurde, um den Sachverhalt zu berücksichtigen. Besonders wenn der Veräußerer in einer Verlustsituation ist und demzufolge keine Steuer zu zahlen ist, stellt sich die Frage, welche Maßnahmen in einem solchen Fall ergriffen werden sollten, insbesondere wenn möglicherweise nur eine latente Steuer berücksichtigt wurde.

Petitur:

Klarstellung hinsichtlich der Dokumentationsanforderungen ist dringend geboten.

b. Zudem entsteht durch die Erwähnung von zwei Alternativen im Wortlaut der Norm, kenntlich durch die Verwendung des Wortes „oder“, der Eindruck, dass der Wortlaut der Norm neben steuertransparenten Gesellschaften möglicherweise auch andere Fallgruppen als (nur) transparente Kontrollbeteiligungen erfassen könnte.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Wünschenswert wäre eine Klarstellung des Wortlautes, ob tatsächlich nur steuertransparente Geschäftseinheiten erfasst werden. Ferner sollte eine Nachschärfung des Wortlauts dazu führen, Klarheit zu schaffen, ob für die Beurteilung der Transparenz auf die Steuerrechtsordnung der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit oder der Steuerrechtsordnung, in der sich die Vermögenswerte befinden, abzustellen ist.

Zu Abschnitt 3: Besondere Beteiligungsstrukturen

Zu § 58 Abs. 1 MinStG-DisE

In § 58 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-DisE wird ausdrücklich klargestellt, dass im Falle einer Mindeststeuer-Reorganisation auf die Buchwerte „im Zeitpunkt der Übertragung“ abzustellen ist. In Abs. 1 ist kein Bewertungszeitpunkt ausdrücklich kodifiziert.

Petition:

Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten wäre eine Erwähnung des Zeitpunktes der anzusetzenden Buchwerte auf Ebene der übernehmenden Geschäftseinheit in § 58 Abs. 1 S. 2 MinStG-DisE hilfreich.

Zu § 58 Abs. 2 MinStG-DisE

In Absatz 2 wird Absatz 1 der Vorschrift suspendiert, dadurch fehlt der Verweis auf das anzuwendende Rechnungslegungsstandard.

Petition:

Klarstellung auf welche Buchwerte, welchen Rechnungslegungsstandards abzustellen ist analog zu S. 1.

Zu § 58 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-DisE

Die Vorschrift sieht vor, dass im Rahmen einer Mindeststeuer-Reorganisation ein Übertragungsgewinn in der Rechnungslegung der übertragenden Geschäftseinheit nicht im Mindeststeuer-Gewinn berücksichtigt wird.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Stellt sich einige Jahre nach der Übertragung im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der übertragenden Geschäftseinheit heraus, dass die Buchwertfortführung unzulässig gewesen ist, weil zum Beispiel nicht der gesamte Betrieb i. S. d § 20 Abs. 1 UmwStG übertragen wurde, so kommt es nach nationalen Vorschriften zu einer rückwirkenden Korrektur im Übertragungsjahr. Für Zwecke der Mindeststeuer nach § 44 Abs. 1 MinStG-DisE wird eine höhere Steuer bei der übertragenden Geschäftseinheit im laufenden Geschäftsjahr berücksichtigt. Müsste der Mindeststeuer-Gewinn des Übertragungsjahres der übertragenden Geschäftseinheit jedoch rückwirkend erhöht werden, käme es zu einem zeitlichen Mismatch von Mindeststeuer-Gewinn und erfassten Steuern und damit potenziell zu einer Niedrigbesteuerung.

Petition:

Eine (technische) Niedrigbesteuerung aufgrund phasenverschiedener Erfassung von Übertragungsgewinnen und daraus resultierender Steuer muss vermieden werden.

Zu § 58 Abs. 3 Nr. 2 MinStG-DisE

Abs. 3 der Norm regelt die Behandlung von nicht begünstigten Gewinnen/Verlusten (definiert in Abs. 6) bei der Übertragung von Vermögenswerten und Schulden im Rahmen einer Mindeststeuer-Reorganisation.

Petition:

Wünschenswert wäre eine Klarstellung dahingehend, dass es sich bei dem nicht begünstigten Gewinn/Verlust aus der Übertragung der Vermögenswerte und Schulden in § 58 Abs. 3 Nr. 2 MinStG-DisE um den Gewinn bzw. Verlust handelt, der aus der Differenz zwischen dem Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter und dem Buchwert der Anteile an der übertragenen Geschäftseinheit, entsteht.

Zu § 58 Abs. 4 MinStG-DisE

§ 58 Abs. 4 MinStG-DisE betrifft Konstellationen, in denen eine Geschäftseinheit in ihrem Belegenheitsstaat aufgrund nationaler steuerlicher Vorschriften Vermögenswerte und Schulden zum beizulegenden Zeitwert ansetzt. Die Rechtsfolgen der Norm treten nur auf Antrag der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit ein (Wahlrecht). Unklar ist, in welcher Form, innerhalb welcher Frist und bei welcher zuständigen Behörde dieser Antrag zu stellen ist und ob dieses

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Wahlrecht bei (grenzüberschreitenden) Umwandlungen von der übertragenden oder übernehmenden Geschäftseinheit ausgeübt werden muss.

Unklar ist ferner, ob § 58 Abs. 4 MinStG-DisE auch Umwandlungsfälle erfasst, bei denen nach lokalen steuerrechtlichen Vorschriften (z. B. § 11 Abs. 2 UmwStG) ein Zwischenwertansatz gewählt wird (d. h. ein Wert, der zwischen Buchwert und gemeinen Wert/beizulegenden Zeitwert der übertragenen Vermögenswerte und Schulden liegt).

Petition:

Falls solche Zwischenwertansätze nicht vom Wortlaut der Norm erfasst sind, wäre eine Klärstellung in der Gesetzesbegründung wünschenswert, wie mit solchen Fällen umzugehen ist.

Zu § 58 Abs. 5 Nr. 1 MinStG-DisE

Für eine Mindeststeuer-Reorganisation verlangt § 58 Abs. 5 Nr. 1 MinStG-DisE, dass die Gegenleistung für die Übertragung „ganz“ oder „zu einem erheblichen Anteil“ aus der Ausgabe von Kapitalanteilen bestehen muss. Sowohl das Gesetz als auch die Begründung lassen offen, wie sich ein „erheblicher Anteil“ quantifizieren lässt.

Nach § 58 Abs. 5 Nr. 1 letzter HS MinStG-DisE ist eine Gegenleistung nicht erforderlich, wenn die Ausgabe eines Kapitalanteils keine „wirtschaftliche Bedeutung“ hat. Eine steuerneutrale Übertragung ist nach nationalem Steuerrecht möglich, wenn keine Gegenleistung gewährt wird (vgl. §§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG); weitere Einschränkungen – wie fehlende wirtschaftliche Bedeutung - sieht das deutsche Steuerrecht nicht vor.

Petition:

Ein Gleichlauf von der steuerneutralen Umwandlung nach nationalem Steuerrecht und der Mindeststeuer-Reorganisation halten wir für unbedingt erforderlich, um wirtschaftlich sinnvolle Restrukturierungen (im Konzern) nicht zu konterkarieren.

Es wird angeregt, Klarheit darüber zu schaffen, wann ein „erheblicher Anteil“ nach § 58 Abs. 5 Nr. 1 MinStG-DisE vorliegt. Eine Abhängigkeit von unbestimmten Rechtsbegriffen – wie zum Beispiel der „wirtschaftlichen Bedeutung“ in § 58 Abs. 5 Nr. 1 letzter HS MinStG-DisE – sollte vermieden werden.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 58 Abs. 5 Nr. 2 MinStG-DisE

Nach dieser Vorschrift ist erforderlich, dass der gesamte oder ein Teil des Gewinns/Verlusts der übertragenden Geschäftseinheit aus diesen Vermögenswerten nicht besteuert worden ist. Übertragungen innerhalb der Sperrfristen zum Beispiel nach § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG können zu einer rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung führen. Auch hier käme es zu einem zeitlichen Mismatch, wenn der Mindeststeuer-Gewinn bei der übertragenden Geschäftseinheit rückwirkend erhöht, die zugehörige Steuererhöhung für Zwecke der Mindeststeuer aber auf laufende Rechnung berücksichtigt würde (siehe Anmerkungen zu § 58 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-DisE).

Petitur:

Ein zeitlicher Mismatch zwischen Mindeststeuer-Gewinn und zugehöriger Steuer sollte vermieden werden.

Zu § 58 Abs. 5 Nr. 3 MinStG-DisE

Abs. 5 der Norm regelt die Voraussetzungen einer sog. „Mindeststeuer-Reorganisation“. Nach § 58 Abs. 5 Nr. 3 MinStG-DisE ist es erforderlich, dass die übernehmende Geschäftseinheit die steuerlichen Buchwerte der übertragenden Geschäftseinheit fortführt. Wünschenswert wäre eine Klarstellung, ob (in Anlehnung an § 8 Abs. 2 Nr. 9 AStG) eine tatsächliche Buchwertfortführung erforderlich ist, oder generisch auf die Steuerrechtsordnung der übernehmenden Geschäftseinheit abgestellt werden kann. Das Erfordernis einer tatsächlichen Buchwertfortführung würde insbesondere bei ausländischen Umwandlungsvorgängen einen erhöhten Dokumentationsaufwand mit sich bringen.

§ 58 Abs. 5 Nr. 3 MinStG-DisE regelt ferner, dass die steuerlichen Buchwerte der Vermögensgegenstände der übertragenden Geschäftseinheit um etwaige nicht begünstigte Gewinne oder Verluste im Zusammenhang mit der Übertragung oder dem Erwerb, angepasst werden. Aus dem Gesetzeswortlaut geht jedoch kein Aufteilungsmaßstab hervor. Wünschenswert wäre eine klarstellende Ergänzung der Gesetzesmaterialien, welcher Aufteilungsmaßstab Anwendung finden soll (z. B. prozentuale Aufteilung zu Vereinfachungszwecken).

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petitur:

Es sollte eine Klarstellung bezüglich des Erfordernisses einer tatsächlichen Buchwertfortführung in § 58 Abs. 5 Nr. 3 MinStG-DisE für ausländische Umwandlungsvorgänge geben und ein Aufteilungsmaßstab für die Anpassung der steuerlichen Buchwerte der Vermögensgegenstände der übertragenden Geschäftseinheit angegeben werden.

Zu § 58 Abs. 6 S. 2 MinStG-DisE

Vereinfacht dargestellt, ist nach § 58 Abs. 6 MinStG-DisE ein Vergleich zwischen Besteuerung (Nr. 1) und der Rechnungslegung (Nr. 2) anzustellen. Im MinStG-DisE wird nur das Tatbestandsmerkmal „anerkannter Rechnungslegungsstandard“ (vgl. § 7 Abs. 3 MinStG-DisE) definiert und verwendet. Es stellt sich die Frage, ob eine inhaltsgleiche Verwendung der Wörter „Rechnungslegung“ und „anerkannter Rechnungslegungsstandard“ forciert wird. Die Begründung (Seite 81; II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs, 2. Tiert) lässt diesen Schluss zu.

Petitur:

Eine einheitliche Verwendung der im Gesetz definierten Wörter wäre wünschenswert.

Zu § 59 MinStG-DisE (Joint Venture)

a. Gemäß § 1 Abs. 2 MinStG-DisE unterliegen Joint Venture, Joint Venture-Tochtergesellschaften sowie jede Betriebsstätte eines Joint Venture, die die Voraussetzung des § 79 Abs. 2 MinStG-DisE erfüllen, der Mindeststeuer.

Wir weisen darauf hin, dass die Anforderungen des MinStG im Hinblick auf die notwendigen Ermittlungsschritte sowie die Erstellung des Mindeststeuer-Berichts in einer Vielzahl der Fälle nicht erfüllt werden können. Grund hierfür sind die fehlenden gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Anspruchsgrundlagen. Die aktuelle Gesetzeslage ermöglicht die Überwachung der Geschäftsführung nur im begrenzten Umfang. Nicht verbunden ist jedoch damit das Recht, die Herausgabe eines umfangreichen Sets an sehr detaillierten Informationen verlangen zu können. Die Anwendung der Regelungen des MinStG erfordern detaillierte Informationen auf Kontenebene, die den Gesellschaftern zur Verfügung gestellten (nach lokalem Recht aufgestellten) Jahresabschlüssen oder einfachen Gewinnermittlungen

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

gerade nicht entnommen werden können. Ein gesellschaftsrechtlicher Herausgabeanspruch erfordert eine entsprechende Vereinbarung zwischen dem Joint Venture-Unternehmen und dem Gesellschafter. Ist ein solcher umfassender Herausgabeanspruch nicht vereinbart, kann ein Gesellschafter einen solchen Herausgabeanspruch nicht einseitig durchsetzen. Die gilt bei Vorliegen einer gemeinschaftlichen Führung an einem Joint Venture, aber erst recht bei Nichtvorliegen einer gemeinschaftlichen Führung, die gerade nicht Tatbestandsvoraussetzung der Joint-Venture-Definition im MinStG ist (vgl. § 59 Abs. 4 MinStG-DisE). Zudem gilt die Erlangung von detaillierten Informationen auch für die Konstellationen, in denen das Mutterunternehmen nur mittelbar 50 Prozent der Beteiligung an einem Joint Venture hält. Zwischengeschaltete Gesellschaften halten dann gerade keinen unmittelbaren Anteil von 50 Prozent am Joint Venture. Im Ergebnis gehen die Anforderungen des MinStG weit über die bereits bestehenden Anforderungen hinaus, die bspw. das AStG für nahestehende Personen (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG) formuliert.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass Joint Ventures nach IFRS gleichwohl nicht als Joint Ventures im Sinne des Mindeststeuergesetzes gelten, wenn die Eigenkapitalbeteiligung weniger als 50 Prozent beträgt. Klarstellungen sind hierzu nötig, da die Joint Venture Definition zwischen IFRS und Mindeststeuergesetz abweicht.

Grundsätzlich sind für Joint Venture, Joint-Venture-Tochtergesellschaften sowie Joint-Venture-Betriebsstätten Erleichterungen vorzusehen. In Ermangelung der Einbeziehung dieser Einheiten in einen länderbezogenen Bericht liegen entsprechende Daten nicht vor, so dass eine vereinfachte Berechnung in Anlehnung an § 72 Abs. 2 MinStG-DisE ausscheidet. Sollten das Joint Venture, die Joint-Venture-Tochtergesellschaften sowie die Joint-Venture-Betriebsstätten für den Konzern oder zumindest in einer Jurisdiktion von untergeordneter Bedeutung sein, könnten sie vom Anwendungsbereich ganz auszunehmen sein. Alternativ könnte auch in Erwägung gezogen werden, die Ermittlung einer Steuerquote unter Verwendung aller in einem Einzelabschluss (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nach lokalem Recht) entnehmbarer Informationen durchführen zu können.

Der Entwurf spricht von Joint Ventures als Einheit, deren Finanzergebnisse nach der Equity-Methode im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst werden. Dabei stellt sich jedoch die Frage, wie mit jenen Joint Ventures zu verfahren ist, die nicht nach der Equity-Methode, sondern auf der Grundlage, der nach HGB zulässigen Quotenkonsolidierung in den

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Konzernabschluss einbezogen werden. Auch die Gesetzesbegründung zu § 59 Abs. 4 MinStG-DisE kann zu der oben genannten Fragestellung keine klaren Aussagen liefern. Lediglich aus der Gesetzesbegründung zu § 4 Abs. 1 MinStG-DisE lässt sich möglicherweise ableiten, dass Joint Venture, die quotall konsolidiert werden, keine Joint Venture im Sinne des MinStG darstellen, sondern als Einheit einer Unternehmensgruppe nach § 4 Abs. 1 MinStG-DisE zu verstehen sind. Dies sollte der Gesetzgeber umgehend klarstellen und darauf an den passenden Gesetzesstellen verweisen.

Sofern dies nicht die Absicht des Gesetzgebers war und er demzufolge Joint Venture, die quotall konsolidiert werden, bislang vernachlässigte, lässt sich eine Erklärung darin finden, dass nach Ersatz des IAS 31 durch IFRS 11 die Quotenkonsolidierung in der IFRS-Welt für Gemeinschaftsunternehmen untersagt wurde und allein die Equity-Methode zur Anwendung kommt. Es zeigte sich somit auch an dieser Stelle des Entwurfs, dass die divergierende Ausgestaltung unseres nationalen Rechnungslegungsstandards bei der Ausarbeitung dieses Gesetzes bislang nicht in dem erforderlichen Maß berücksichtigt wurde. Denn bilanziert ein deutscher Konzern nicht nach IFRS, sondern nach HGB, steht ihm bei Gemeinschaftsunternehmen ein Wahlrecht offen, ob er quotall gem. § 310 HGB oder nach der Equity-Methode gem. § 312 HGB bilanzieren möchte.

Petition:

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte der Gesetzgeber im Laufe des weiteren Verfahrens diese Tatsache unbedingt berücksichtigen und klarstellen, wie die nach Quotenkonsolidierung erfassten Joint-Venture im Rahmen dieses Gesetzes zu behandeln sind.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Teil 7 – Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungsregimen und Investmenteinheiten

Zu Abschnitt 1: Besonderheiten bei transparenten Muttergesellschaften

Zu § 61 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) MinStG-DisE

a. Nach dem Gesetzestext muss der Gesellschafter hinsichtlich seines vollen Mindeststeuer-Anteils einem nominalen Steuersatz unterliegen, der mindestens dem Mindeststeuersatz entspricht. Es ist also schädlich, wenn der Mindeststeuer-Anteil teilweise einer Steuerbefreiung unterliegt.

Laut Gesetzesbegründung ist eine Verrechnung mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen jedoch unschädlich. Außerdem soll insoweit das Sonderbetriebsvermögen als gesonderte Einkunftsquelle behandelt werden, so dass auch eine Verrechnung mit Aufwendungen/Verlusten aus Sonderbetriebsvermögen unschädlich ist.

Petition:

Um Rechtssicherheit zu schaffen, sollten diese Ausführungen in den Gesetzestext übernommen werden. Es sollte ergänzt werden, dass auch die Verrechnung mit Verlusten aus dem Unternehmen selbst und aus einer Ergänzungsbilanz unschädlich ist. Entsprechende Berechnungsbeispiele in der Gesetzesbegründung wären sehr hilfreich.

b. In Kapitel 7 Rn. 12 des OECD-GloBE-Kommentars wird außerdem dargelegt, dass temporäre Differenzen, z. B. aus der Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung, ebenfalls unschädlich sind.

Petition:

Diese Regelung sollte in den Text des deutschen Umsetzungsgesetzes verankert werden.

c. In der Gesetzesbegründung zu § 61 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) MinStG-DisE heißt es: *"Die Alternative in Buchstaben a) ist erfüllt, wenn der betreffende Gesellschafter mit Blick auf den vollen ihm zugewiesenen betragsmäßigen Anteil einer Besteuerung zu einem nominalen Steuersatz von mindestens 15 Prozent unterliegt."*

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Wir bitten um Klarstellung, dass die fünfzehnprozentige Besteuerung auf Gesellschafterebene nach § 61 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a MinStG-DisE nicht nur für unbeschränkt steuerpflichtige, sondern auch beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter gilt, um eine Ungleichbehandlung und Benachteiligung für Gesellschafter mit Ansässigkeit im Ausland zu vermeiden.

d. Aufgrund der Anwendung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Abzügen/Freibeträgen zur Sicherung des Existenzminimums (Grundfreibetrag, Kinderfreibeträge etc.) bleibt ein Teil des zu versteuernden Einkommens bei der deutschen Einkommensteuer aus sozialen Gründen (zumindest für unbeschränkt steuerpflichtige) steuerfrei (wobei die Regelungssystematik den Abzug von Kinderfreibeträgen noch im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ansiedelt, während der Grundfreibetrag erst bei der Anwendung des Tarifs auf das zu versteuernde Einkommen zum Abzug kommt). Es besteht Unsicherheit, welche dieser Steuerfreistellungen im Rahmen der Variante a) als schädlich zu betrachten wäre.

Unseres Erachtens ist bei Prüfung der Variante a) der deutsche ESt-Tarif (§ 32 EStG) auf den Mindeststeuergewinn-Anteil anzuwenden. Dann wären richtigerweise Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Abzüge bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens wie der Kinderfreibetrag unschädlich, aufgrund der abweichenden Regelung des Grundfreibetrags erst in der Tarifvorschrift dieser aber schädlich, was zu einem widersinnigen Ergebnis führt.

Petition:

Im Gesetzestext sollte klargestellt werden, dass Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und sonstige soziale Abzüge wie die Steuerfreistellung des Existenzminimums, unabhängig vom Regelungsweg (Abzug im Rahmen oder nach Ermittlung des zu versteuernden Einkommens) unschädlich für die Anwendung der Variante a) sind. Dasselbe sollte aus Vereinfachungsgründen für den vergleichbaren Freibetrag für kleine Körperschaften (§ 24 KStG) gelten.

e. Darüber hinaus ist der Einkommensteuertarif progressiv angelegt, mit einer Einstiegszone die unter dem Mindeststeuersatz liegt. Die Bestimmung des nominalen Steuersatzes ist diesbezüglich zumindest streitanfällig.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Kapitel 7 Rd. 12 des OECD-GloBE-Kommentars enthält eine Regelung für gestaffelte Tarife: *„If the holder is subject to graduated rates, the nominal rate is the highest rate applicable to the holder determined as if its share of the UPE’s GloBE income were its total taxable income“*.

Petition:

Die Regelung scheint sinnvoll übertragbar auf den deutschen Einkommensteuertarif; eine entsprechende Klarstellung sollte im Gesetzestext getroffen werden.

Es handelt sich in dem betroffenen Einkommensbereich bei Gesellschaftern der Konzernobergesellschaften um Fälle in einem äußerst geringen Umfang und geringen Volumenauswirkungen, da der Verlustfall gesondert geregelt ist und nur der allerunterste Progressionsbereich einmal per Zufall getroffen werden kann. Hierfür sollte eine „Schmutzgrenze“ eingezeichnet werden. Die Gewerbesteuer sollte diese Fälle im Regelfall ohnehin in einen Bereich über 15% drehen. Damit kann in allen Fällen auf rechnerische Nachweise für die ausreichende Besteuerung verzichtet werden.

f. Wir verstehen die Variante a) so, dass sie gleichermaßen auf in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige anwendbar ist wie auf hinsichtlich ihres Gewinnanteils als Betriebsstätteneinkünfte in Deutschland beschränkt Steuerpflichtige. In Fachdiskussionen seit Vorstellung der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie wurde die Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige von Vertretern der Finanzverwaltung mehrfach in Zweifel gezogen und für diese Fälle auf die Variante b) verwiesen. Für eine solche Beschränkung sehen wir keine Berechtigung.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass Variante a) auch für Personen gilt, die in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig sind und Gewinne aus Betriebsstätteneinkünften in Deutschland versteuern müssen.

Zu § 61 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) MinStG-DisE

In der Gesetzesbegründung zu § 61 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) MinStG-DisE heißt es: *„Die Alternative in Buchstabe b ist erfüllt, wenn nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass die Summe der angepassten erfassten Steuern der*

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

obersten Muttergesellschaft und die Steuern des Gesellschafters bezogen auf seinen Gewinnanteil mindestens dem Betrag von 15 Prozent dieses Gewinnanteils entspricht. Eine exakte Berechnung der effektiven Steuerbelastung entsprechend diesem Gesetz ist nicht erforderlich. Die Voraussetzungen sind von der Unternehmensgruppe auf Basis der Umstände des jeweiligen Einzelfalls nachzuweisen."

Petition:

Wir bitten um Klarstellung, wie der Nachweis hierüber zu erbringen ist. Als Nachweis sollte es u. E. ausreichen, wenn dem Finanzamt die Einkommensteuererklärung des Gesellschafters der obersten transparenten Einheit zur Verfügung steht.

Zu Abschnitt 3: Besonderheiten bei Investmenteinheiten

Aus unserer Sicht soll durch die internationalen Vorgaben der OECD und EU für eine Mindestbesteuerung von großen Konzernen sichergestellt werden, dass diese konzernweit einer Mindestbesteuerung von 15% unterliegen. Sofern eine in den Anwendungsbereich fallende inländische oberste Muttergesellschaft in (inländische) Investmentfonds i. S. d. KAGB investiert, ist diese Voraussetzung bereits aufgrund der Regelungen des InvStG erfüllt.

Sowohl OGAW i. S. d. § 1 Abs. 2 KAGB als auch AIF i. S. d § 1 Abs. 3 KAGB (sofern diese keine Personengesellschaften sind) unterliegen den Besteuerungsvorschriften des InvStG (§ 1 Abs. 2 InvStG), und zwar unabhängig davon, ob es sich um steuerliche Investmentfonds (Kapitel 2 des InvStG) oder steuerliche Spezial-Investmentfonds (Kapitel 3 des InvStG) handelt. Ausschüttungen, Vorabpauschalen, ausschüttungsgleiche Erträge und Veräußerungsgewinne aus Fondsanteilen werden der Körperschaftsteuer (und Gewerbesteuer) unterworfen (§ 16 Abs. 1 InvStG, § 34 Abs. 1 InvStG). Sofern bei Spezial-Investmentfonds realisierte Veräußerungsgewinne anfallen, wird deren Besteuerung bei Thesaurierung nach 15 Jahren nachgeholt (§ 36 Abs. 5 InvStG). Das InvStG stellt damit sicher, dass es (spätestens nach 15 Jahren) zu einer Besteuerung der Erträge aus Investmentanteilen i. H. v. 15 Prozent kommt.

Aus diesen Gründen erscheinen die verschärften Mindeststeuerregeln für Investmentfonds nicht erforderlich.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Außerdem sichern auch die neuen Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung in § 7 AStG, dass Einkünfte aus niedrig besteuerten Zwischengesellschaften beim Anleger in Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds erfasst werden.

Die deutsche Fondsbranche verwaltet derzeit ein Vermögen von ca. 1,7 Billionen Euro für Zwecke der Altersvorsorge, wovon ca. 1,2 Billionen Euro auf offene Spezialfonds entfallen. Dahinter stehen zu einem großen Teil Lebensversicherungsunternehmen, berufsständische Versorgungswerke oder Einrichtungen der betrieblichen Altersvorsorge.

Insbesondere Versicherungsunternehmen wären von den neuen Mindestbesteuerungsregelungen nachteilig betroffen. Beispielsweise werden derzeit thesaurierte Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die auf der Fondsebene erzielt werden, nicht unmittelbar auf der Anlegerebene zugerechnet, sondern entweder bei Investmentfonds mittelbar über die Vorabpauschale (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG, wobei diese bei bestimmten Versicherungsverträgen nach § 16 Abs. 2 Nr. 2 InvStG nicht anzusetzen ist) oder bei Spezial-Investmentfonds unmittelbar über die ausschüttungsgleichen Erträge nach 15 Jahren (§ 36 Abs. 5 InvStG). Nach den neuen Mindestbesteuerungsregelungen würden nach unserem Verständnis bei Anwendung des Wahlrechts für steuerpflichtige Ausschüttungen diese Veräußerungsgewinne aber bereits nach 4 Jahren zugerechnet (§ 66 Abs. 5 MinStG-DisE).

In diesem Kontext ist zu beachten, dass die derzeitige deutsche Rechtslage zum einen eine Mindestbesteuerung sichert und zum anderen eine aus Versicherungsnehmer bzw. Betriebsrentner und Unternehmenssicht sinnvolle und wünschenswerte Steuerung des Kapitalanlagenergebnisses unterstützt. Versicherungskunden erhalten eine gleichmäßige sowie langfristig kalkulierbare Verzinsung und Versicherungsunternehmen werden bei der Bildung von Risikopuffern zum Ausgleich von Kapitalmarktschwankungen unterstützt.

Zu § 65 MinStG-DisE (Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten)

Gemäß § 65 MinStG-DisE können Investmenteinheiten und Versicherungsinvestmenteinheiten bei Ausübung des entsprechenden Wahlrechts als steuertransparente Gesellschaft behandelt werden. Diese Wahlmöglichkeit besteht jedoch nur, wenn der Gesellschafter in seinem Belegenheitsstaat zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung besteuert wird.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Das Wahlrecht wurde lt. Abschnitt 3.6. der OECD „Administrative Guidance“ (vgl. S. 78 ff.) auf den Fall der sog. „regulated mutual insurance companies“ ausgeweitet, obgleich die Voraussetzung der Marktwertbesteuerung hier nicht gegeben ist. Da diese Versicherungsunternehmen verpflichtet sind, ihren gesamten Gewinn an ihre Versicherungsnehmer auszukehren, sei für eine ordnungsgemäße Abbildung dieses Geschäftsmodells die Eröffnung des Wahlrechts nach Art. 7.5 OECD-MR (§ 65 MinStG-DisE) erforderlich.

Tatsächlich sind in Deutschland Lebensversicherungen gem. § 6 Abs. 1 und 2 Mindestzuführungsverordnung verpflichtet, 90 Prozent und Krankenversicherungen gem. § 22 Krankenversicherungsaufsichtsverordnung von 80 Prozent Ihrer Kapitalerträge ihren Versicherungsnehmern gutzuschreiben. Damit ist das Geschäftsmodell dieser Unternehmen unter den in der „Administrative Guidance“ herangezogenen Gesichtspunkten weitgehend vergleichbar mit „regulated mutual insurance companies“. In beiden Fällen stehen den Investmenterträgen gegenläufige Verbindlichkeiten gegenüber. Da diese allerdings erst beim Gesellschafter gebucht werden, würde der Investmenteinheit ein real nicht existierender Gewinn zugeordnet, der zu einer zusätzlichen Steuerpflicht führen würde, wenn nicht vom Wahlrecht Gebrauch gemacht werden könnte. Auf diesen Umstand weist auch die OECD hin, s. Abschnitt 3.6.2. Abs. 11 der OECD „Administrative Guidance“ (vgl. S. 78).

Petition:

Aufgrund der Vergleichbarkeit mit den regulated mutual insurance companies plädieren wir dafür, in den Gesetzestext des § 65 Abs. 2 MinStG-DisE die folgende Klarstellung aufzunehmen:

„Soweit Versicherungsunternehmen gesetzlich verpflichtet sind, ihre Versicherungsnehmer zu mind. 80 Prozent an ihren Kapitalerträgen zu beteiligen, gelten die Voraussetzungen des Abs. 1 als erfüllt.“

Sollte diese Interpretation des Abschnitts 3.6.3. Abs. 14 der OECD „Administrative Guidance“ (vgl. S. 79) nicht möglich sein, plädieren wir dafür, dass sich das BMF im Inclusive Framework dafür einsetzt, dass im Rahmen weiterer Punkte der „Administrative Guidance“ eine entsprechende Klarstellung aufgenommen wird.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 66 MinStG-DisE

Die Regelung setzt die OECD „Administrative Guidance“ nicht um. Darüber hinaus bestehen Unklarheiten in der Anwendung, wenn Fonds von Organgesellschaften oder ausgeschlossenen Einheiten gehalten werden.

Petition:

§ 66 MinStG-DisE sollte an Abschnitt 3.1. der OECD „Administrative Guidance“ vom 2. Februar 2023 angepasst werden. Das betrifft folgende Punkte:

- Einbezug von Versicherungsinvestmenteinheiten in den Anwendungsbereich.
- Einbezug der Vorbelastung der Einheit in den 15 Prozent - Mindeststeuertest beim Gesellschafter nach Abs. 1 letzter Satz. Beispielsweise könnte § 66 Abs. 1 MinStG-DisE wie folgt ergänzt werden: „Hierbei sind neben den Steuern, die sich aus Ausschüttungen ergeben, auch Steuern zu berücksichtigen, die der Investmenteinheit in Bezug auf Erträge entstehen, die an ihren Eigentümer ausgeschüttet werden.“
- Klarstellung zumindest in der Gesetzesbegründung, dass zu den fiktiven Ausschüttungen auch ausschüttungsgleiche Erträge nach § 36 InvStG gehören.

Darüber hinaus sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass die Berücksichtigung der (fiktiven) Ausschüttungen auch beim mittelbaren Gesellschafter erfolgen kann, wenn aufgrund eines Gruppenbesteuerungssystems oder Steuertransparenz des unmittelbaren Gesellschafters die Besteuerung der Ausschüttungen erst beim mittelbaren Gesellschafter erfolgt.

Ferner muss, falls es sich bei dem Gesellschafter um eine ausgenommene Einheit handelt, klargestellt werden, dass das Wahlrecht in Bezug auf die Ausschüttungen an diese Einheit ebenfalls angewandt werden kann. Ist die ausgenommene Einheit steuerfrei, darf zudem der 15 Prozent-Mindeststeuertest auf die Ausschüttungen keine Anwendung finden. Praxisrelevant ist der Fall, in welchem Anteile an einem Investmentfonds von einer körper- und gewerbesteuerbefreiten Pensionskasse gehalten werden, u. U. auch gemeinsam mit weiteren Konzerneinheiten. Es dürfte den Zielen der Mindeststeuer-Regeln widersprechen, wenn in diesem Szenario eine Mindeststeuer ausgelöst würde.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Thesaurierte Investmenterträge

Bei thesaurierten Investmenterträgen können unabhängig von der Effektivsteuerrate bei Überschreiten der 4-Jahresfrist für steuerfrei thesaurierbare Investmenterträge Ergänzungssteuerbeträge entstehen (Abs. 2 Nr. 3). Diese Frist (Abs. 5 Nr. 1) ist für die Gegebenheiten in der deutschen Versicherungspraxis zu kurz. Sie steht zudem im Widerspruch zum deutschen Investmentsteuerrecht (§ 36 Abs. 5 InvStG), welches erst nach Ablauf von 15 Jahren eine zwingende Besteuerung vorsieht. Mit dieser Regelung wird im deutschen Investmentsteuerrecht u. a. dem Umstand Rechnung getragen, dass eine kurzfristige Ausschüttung aller Erträge die Möglichkeiten des notwendigen aktiven Portfoliomanagements der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen unpraktikabel einschränken würde. Versicherungsunternehmen nutzen die in den Fonds angesammelten Kapitalerträge zur Stabilisierung der Kapitalerträge, um ihren langfristigen Verpflichtungen gegenüber den Versicherungsnehmern nachkommen zu können und um beispielsweise lebenslange Renten im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung auszahlen zu können. Angesichts der obligatorischen finalen zusätzlichen Besteuerung von 15 Prozent, die gem. § 66 MinStG-DisE nach vier Jahren erfolgen würde, wäre es kaum noch möglich, die Verwendung der Fondserträge langfristig sinnvoll zugunsten der Versicherungsnehmer zu steuern. De facto müssten die Fondserträge stets spätestens nach vier Jahren ausgeschüttet werden. Der Spezialfonds würde damit aus der Sicht der Versicherungsunternehmen wesentlich unattraktiver, da er sich nur noch eingeschränkt zum Aufbau von Risikopuffern und zur Steuerung des Kapitalanlageergebnisses nutzen lässt.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass lange Laufzeiten als spezifisches Merkmal des Versicherungsgeschäfts grundsätzlich für die globale Mindestbesteuerung berücksichtigt werden. Gemäß § 42 Abs. 5 Nr. 7 MinStG-DisE werden u. a. Versicherungsrückstellungen wegen der typischerweise langlaufenden temporären Differenzen von einer möglichen Nachversteuerung i. S. d. § 42 Abs. 4 MinStG-DisE ausgenommen. Diese Ausnahme könnte als Vorbild für eine Anpassung Frist nach § 66 MinStG-DisE dienen.

Unklarheiten bestehen überdies, wann der Lauf der steuerfrei thesaurierbaren Vierjahresfrist in der Übergangsphase beginnt.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Die Vierjahresfrist für die ergänzungssteuerfreie Thesaurierung sollte zumindest für Versicherungsunternehmen verlängert werden. Idealerweise sollte eine Übereinstimmung mit § 36 Abs. 5 InvStG hergestellt werden. Das BMF sollte sich im Inclusive Framework dafür einsetzen, dass Im Rahmen weiterer Punkte der „Administrative Guidance“ eine entsprechende Klarstellung aufgenommen wird.

Außerdem sollte klargestellt werden, wann die Vierjahresfrist beim Übergang in die Anwendung des Mindeststeuergesetzes beginnt (inkl. Im Fall des Fünfjahresaufschubs nach § 74 MinStG-DisE oder Anwendung von CbCR-Safe-Harbours im Übergangszeitraum nach §§ 75 MinStG-DisE ff.).

Teil 8 – Administration

Im vorliegenden Diskussionsentwurf wurden die Ausführungen der „Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules“ der OECD vom 02.02.2023 noch nicht berücksichtigt. Um eine Anwendung der dort verankerten zusätzlichen Ausführungen in Deutschland sicherzustellen, schlagen wir grundsätzlich einen dynamischen Verweis auf die Anwendbarkeit der „Administrative Guidance“ vor. So wird eine umgehende Anwendbarkeit sichergestellt, ohne dass bei Anpassung der „Administrative Guidance“ langwierige Anpassungen des Gesetzeswortlauts oder möglicher BMF-Schreiben notwendig sind. Hilfsweise wäre zumindest eine Verknüpfung über ein BMF-Schreiben anzustreben.

Zu Abschnitt 1: Mindeststeuer-Bericht

Zu § 67 Abs. 1 MinStG-DisE

Abs. 1 regelt die Frage, welche inländische Geschäftseinheit den Mindeststeuer-Bericht zu übermitteln hat.

Petition:

Wir schlagen vor (analog zum Verweis in § 84 MinStG-DisE), für die Fälle des § 3 MinStG-DisE den Gruppenträger zur Übermittlung zu verpflichten.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 67 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-DisE (Letzter Teilsatz: „Austausch tatsächlich durchgeführt“)

Es ist für Steuerpflichtige nicht nachvollziehbar, welche Austauschabkommen tatsächlich durchgeführt werden, was zu großen Unsicherheiten auf Unternehmensseite führt.

Petition:

Letzten Teilsatz von § 67 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-DisE „und der Austausch tatsächlich durchgeführt wird“ streichen.

Zu § 67 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-DisE

Abs. 2 Nr. 2 sieht vor, dass die Verpflichtung nach Abs. 1 S. 1 entfällt, wenn zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem Belegenheitsstaat eine „anerkannte völkerrechtliche Vereinbarung“ besteht. Für Steuerpflichtige ist es daher entscheidend, dass

- möglichst viele solcher Vereinbarungen geschlossen werden und
- Kenntnis über das Bestehen solcher „anerkannter völkerrechtlicher Vereinbarungen“ zu haben.

Petition

Steuerpflichtige benötigen eine verbindliche Auflistung solcher anerkannten, völkerrechtlichen Vereinbarungen. Wir schlagen daher vor, dass das BZSt eine entsprechende Liste an für Steuerpflichtige gut zugänglicher Stelle (z. B. Webseite des BZSt) zur Verfügung stellt. Sollte unserem Vorschlag nicht gefolgt werden, sollte der Passus „und der Austausch tatsächlich durchgeführt wird“ gestrichen werden.

Darüber hinaus besteht dringende Notwendigkeit, bis zum ersten Inkrafttreten der Regelung zur Vereinfachung der Administration sowohl auf Unternehmens- als auch auf Verwaltungsseite möglichst viele solcher Vereinbarungen abzuschließen.

Zu § 67 Abs. 3 MinStG-DisE (Abgabeverpflichtung)

Es ist nicht auszuschließen, dass in einem Land die Einführung der nationalen Umsetzungsregelungen erst um ca. ein Jahr verzögert zu Deutschland erfolgt, so dass technisch die Abgabe in diesem Land nicht möglich sein könnte. Um zu vermeiden, dass die Abgabe in diesen

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Fällen für einen einzigen Veranlagungszeitraum auf die darunterliegende zwischengeschaltete Muttergesellschaft erfolgen muss, sollte eine temporäre Lösung insoweit gefunden werden.

Petition:

Wir regen an, in diesen Fällen die Möglichkeit einzuräumen, auf Antrag eine Verlängerung der Abgabefristen zu erhalten.

Zu § 68 MinStG-DisE

In den Fällen des § 71 MinStG-DisE sollte § 68 MinStG-DisE keine Anwendung finden. Im Übrigen verweisen wir auf unsere Ausführungen zu § 71 MinStG-DisE.

Zu § 68 Nr. 1 MinStG-DisE (Inhalt des Mindeststeuer-Berichts)

§ 67 MinStG-DisE regelt die Abgabeverpflichtung eines Mindeststeuer-Berichts und wird durch den nachfolgenden § 68 MinStG-DisE in Bezug auf die anzugebenden Inhalte ergänzt. Die dabei aufgeführten Punkte geben jedoch einen sehr überschaubaren Rahmen wieder, der dem Gesamtkonzept und dem Umfang des Gesetzes nicht gerecht wird. Des Weiteren stellt sich vor allen Dingen in Bezug auf die CbCR-Safe-Harbour-Regelungen die Frage, inwieweit die in § 68 MinStG-DisE aufgeführten Inhalte anzugeben und gegebenenfalls zu präzisieren sind. Der Vereinfachungsgedanke der CbCR-Safe-Harbour-Regelungen wird konterkariert, wenn die Angaben die Anwendung der regulären Mindestbesteuerungsvorschriften zur Ermittlung der betreffenden Werte voraussetzen.

Petition:

Die konkrete Ausgestaltung sollte der Gesetzgeber im laufenden Verfahren dringendst um abschließende Inhalte ergänzen.

Es wird eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Auflistung aller Geschäftseinheiten, deren Steuernummern sowie deren Qualifikation im Sinne dieser Regelungen verlangt. Hierzu ist anzumerken, dass der Finanzverwaltung über die Meldungen nach § 138 Abs. 2 AO sowie über die Informationen im Master File bereits Informationen über die je Steuerhoheitsgebiet vorhandenen Geschäftseinheiten vorliegt (somit Redundanz).

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Klarstellend sollte die Regelung wie folgt ergänzt werden:

„eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Auflistung der nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheiten, deren Steuernummer (falls vorhanden) sowie deren Qualifikation im Sinne dieser Regelung;“

Zu § 68 Nr. 2 MinStG-DisE

Die Anforderungen an eine „Übersicht über die Konzernstruktur der Unternehmensgruppe“ muss spezifiziert werden.

Petition:

Wir schlagen folgende alternative Formulierung vor:

„eine Aufstellung der Beteiligungsverhältnisse der Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe (Anteile an Beteiligungen an anderen Geschäftseinheiten)“

Zu § 68 Nr. 3 MinStG-DisE

Nach § 68 Nr. 3 MinStG-DisE sind im Mindeststeuer-Bericht die notwendigen Angaben zur Berechnung des effektiven Steuersatzes für jedes Steuerhoheitsgebiet vorzunehmen. Systematisch fehlte jedoch ein Verweis auf die Erleichterungen gem. §§ 70-78 MinStG-DisE. Sollten die Safe-Harbour-Regelungen greifen, sodass erleichterte Berechnungen ausreichend sind, sollten lediglich die dafür benötigten Zahlen pro Steuerhoheitsgebiet im Mindeststeuerbericht aufgenommen und gemeldet werden. Auch aus der Gesetzesbegründung zu § 68 MinStG-DisE ergibt sich nichts Gegenteiliges.

Vergleichbares gilt für den Fall, dass eine Unternehmensgruppe nach § 74 MinStG-DisE für eine Übergangszeit von der Mindeststeuer befreit ist. Auch hier besteht keine Notwendigkeit zur Abgabe des vollständigen Mindeststeuerberichts.

Ziel der Erleichterungen sollte sein, dass die Angaben pro Steuerhoheitsgebiet ausreichen, die für die Berechnung verwendet werden, sowohl für den Fall, dass eine Safe-Harbour-Regel greift als auch für den Fall, dass eine detaillierte Mindeststeuer-Berechnung notwen-

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

dig ist Ohne Klarstellung, wäre es somit keine Erleichterung, wenn trotzdem für alle Geschäftseinheiten sämtliche Angaben für Hinzurechnungen, Kürzungen, Jahresüberschuss II und die angepassten erfassten Steuern gemacht werden müssten.

Petition:

Es sollte geregelt werden, dass für Kalenderjahre ohne Anwendung der Mindeststeuerregeln von der Pflicht zur Abgabe des Mindeststeuerberichts teilweise oder vollständig suspendiert wird. Klarstellung, dass Angaben nicht pro Geschäftseinheit erfolgen müssen, sondern pro Steuerhoheitsgebiet.

Zu § 69 MinStG-DisE

Redaktioneller Hinweis:

In der Begründung des Diskussionsentwurfs sind die Verweise zu § 69 MinStG-DisE (Wahlrechte) zu Absatz 2 fehlerhaft.

Zu Abschnitt 3: Safe-Harbour-Regelungen

Zu Unterabschnitt 1: Allgemeines

Zu § 70 MinStG-DisE (Überprüfung der Anspruchsberechtigung)

a. Die Safe-Harbour-Regelungen gelten gem. § 70 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-DisE dann nicht, wenn die steuerpflichtigen Geschäftseinheiten innerhalb von 36 Monaten nach Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts durch die zuständige Finanzbehörde unter Angabe von besonderen Gründen zum Nachweis der Anspruchsberechtigung aufgefordert werden.

Dabei ist fraglich, was unter “besonderen Gründen” zu verstehen ist und wie ein entsprechender Nachweis zu erbringen ist. Leider kann auch die Gesetzesbegründung diese Fragen nicht beantworten. Doch gerade für den Anwender ist es von höchster Relevanz, zu wissen, in welcher Weise er einen potenziellen von der Finanzbehörde geforderten Nachweis zu erbringen hat.

Petition:

Hier ist eine Klarstellung erforderlich.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

b. Sinn und Zweck der in der Gesetzesbegründung dargelegten Beschränkungen der Finanzverwaltung ist aus dem Gesetzestext nicht erkennbar. Vielmehr erscheint der Gesetzestext die Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen stark zu beschränken. Zudem stellt sich die Frage, da die Regelungen der AO auf die Mindeststeuerregelungen Anwendung finden, warum eine zweite Grundlage für eine Prüfung erforderlich sein sollte, da die Prüfung des Mindeststeuerberichts auch im Rahmen einer normalen Betriebsprüfung erfolgen kann und wird. Darüber hinaus erachten wir die in Abs. 1 Nr. 2 genannte Frist für zu lang.

Petition:

Streichung des § 70 MinStG-DisE da eine Prüfung der Anspruchsberechtigung bereits im Rahmen einer „normalen“ Betriebsprüfung erfolgen kann.

Hilfsweise ist eine klare Regelung im Gesetzestext, in welchen Fällen die Safe-Harbour-Regelungen davon betroffen sind, wie der effektive Steuersatz in diesem Fall zu ermitteln (Abs. 1 Nr. 1) und wie die Anspruchsberechtigung nachzuweisen ist (Abs. 1 Nr. 3). Zudem ist Klarstellung wünschenswert, dass die Inanspruchnahme der Safe-Harbour-Regelung final geprüft ist und im Rahmen einer BP nicht mehr beanstandet wird.

Zu Unterabschnitt 2: Safe-Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer

Zu § 71 MinStG-DisE (Anerkannte nationale Ergänzungssteuer)

a. Diese Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen. Hiernach wird der Steuererhöhungsbeitrag für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert, wenn dort eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer existiert. Allerdings muss die Ergänzungssteuer auf Basis eines internationalen oder des anerkannten Rechnungslegungsstandards der obersten Muttergesellschaft berechnet werden. Das erscheint unnötig streng.

Darüber hinaus benötigen die Steuerpflichtigen Rechtssicherheit, ob die in einem Steuerhoheitsgebiet eingeführte nationale Ergänzungssteuer als „anerkannt“ i. S. v. § 71 MinStG-DisE gilt.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Der Safe-Harbour sollte auch dann eröffnet sein, wenn die nationale Ergänzungssteuer auf Basis eines sonstigen lokalen Rechnungslegungsstandards ermittelt wird. In Abschnitt 5.1.3 erlauben die OECD „Administrative Guidance“ die Verwendung eines „Authorised Financial Accounting Standard“ (vgl. Tz. 118.14). Dem sollte auch die Ausgestaltung des Safe-Harbour entsprechen.

Wir schlagen daher vor, dass das BZSt eine entsprechende Liste an für Steuerpflichtige gut zugänglicher Stelle (z.B. Webseite des BZSt) zur Verfügung stellt.

b. Die Regelung befreit die oberste Muttergesellschaft nicht von der Verpflichtung, auch für diese Steuerhoheitsgebiete im Rahmen des Mindeststeuerberichtes nach § 68 MinStG-DisE zu berichten. Hierfür besteht aber kein Bedarf, weil keine Steuerpflichten entstehen können. Außerdem dürfte in vielen Fällen die ausländische Jurisdiktion – ebenso wie Deutschland in § 79 Abs. 3 für die eigene nationale Ergänzungssteuer - Berichtspflichten vorsehen.

Petition:

Um unnötigen Bürokratieaufwand zu vermeiden, sollte die oberste Muttergesellschaft von Berichtspflichten für Geschäftseinheiten in Jurisdiktionen mit einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer befreit werden.

Zu Unterabschnitt 3: Vereinfachung für unwesentliche Geschäftseinheiten

Zu § 72 MinStG-DisE (Wahlrecht für eine vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten)

§ 72 MinStG-DisE beschäftigt sich mit Vereinfachungen für „unwesentliche“ Geschäftseinheiten. Dabei handelt es sich um Gesellschaften, die nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden. Die Entscheidung, ob Gesellschaften mangels Wesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden müssen, erfolgt in Abstimmung mit dem jeweiligen Wirtschaftsprüfer. Wenn in diesem Zusammenhang davon ausgegangen wird, dass eine Gesellschaft nicht wesentlich ist, stellt sich die Frage, warum diese Einschätzung nicht auch

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

für Mindeststeuerzwecke gelten kann mit der Folge, dass die entsprechenden Geschäftseinheiten grundsätzlich nicht im Rahmen der Mindeststeuerberechnung berücksichtigt werden müssen.

Petition:

Unwesentliche Geschäftseinheiten nach der Definition von § 72 Abs. 1 MinStG-DisE sollten nicht in Mindeststeuerberechnungen berücksichtigt werden.

Zu § 72 Abs. 2 und 3 MinStG-DisE

Auch der vereinfachte Ansatz bedingt Anpassungen der CbCR-Daten zur Ermittlung des vereinfachten Mindeststeuer-Umsatzes und der vereinfachten, angepassten Steuern. Ebenfalls sind bei Geschäftseinheiten mit einem Umsatz von mehr als 50 Mio. EUR besondere Kriterien für die Datengrundlage des länderbezogenen Berichts zu berücksichtigen. Bei Einbezug der unwesentlichen Geschäftseinheiten mit dem Mindeststeuer-Umsatz anstelle des Gewinns nach CbCR entsteht eine wesentliche Verzerrung im Sinne einer überhöhten Bemessungsgrundlage und dadurch Senkung der Steuerquote. Der Einbezug mit den Umsatzdaten führt in vielen Ländern dazu, dass eine Mindeststeuer entsteht, die nicht entstehen würde, wenn das GloBE Berechnungsschema Anwendung finden würde. Bei unwesentlichen Gesellschaften sind Prozesse zur Datenbeschaffung jedoch nicht vorhanden. Es wird dringend gefordert, die permanenten Safe-Harbour-Regelungen vor diesem Hintergrund anzupassen. Eine Möglichkeit wäre z. B. die Perpetuierung der CbCR-Safe-Harbours.

Petition:

Für unwesentliche Geschäftseinheiten sollte die Berechnung des effektiven Steuersatzes gemäß § 45 MinStG-DisE auf Basis von Daten erfolgen, die sich direkt aus dem länderbezogenen Bericht ergeben (somit ohne notwendige Überleitungsrechnungen oder besondere Kriterien für einzelne Geschäftseinheiten). Dies sollte zumindest in die permanenten Safe-Harbour-Regelungen übernommen werden.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Teil 9 - Sondervorschriften für das Übergangsjahr, den Übergangszeitraum sowie die Anfangsphase

Zu Abschnitt 1: Erstmalige Steuerpflicht

Zu § 73 MinStG-DisE (Steuerattribute des Übergangsjahr)

§ 73 MinStG-DisE enthält keine Regelung dazu, ob und ggf. wann für passive latente Steuern die Fünfjahresfrist für die Nachversteuerung nach § 42 Abs. 4 MinStG-DisE zu laufen beginnt (sog. „recapture“).

Petitur:

Die „Administrative Guidance“ müssen umgesetzt werden, d. h. eine Klarstellung dazu, dass die Regelungen des § 42 Abs. 1 MinStG-DisE und des § 42 Abs. 4 MinStG-DisE nicht im Rahmen des § 73 Abs. 1 MinStG-DisE anzuwenden sind.

Zu § 73 Abs. 1 MinStG-DisE

§ 73 Abs. 2 MinStG-DisE enthält gegenüber Art. 47 Abs. 3 der EU-Richtlinie eine Verschärfung. Grundsätzlich kann die Unternehmensgruppe alle zu Beginn des Übergangsjahrs in den Abschlüssen aller Geschäftseinheiten in den Steuerhoheitsgebieten für das Übergangsjahr erfassten oder ausgewiesenen aktiven und passiven latenten Steuern berücksichtigen (§ 73 Abs. 1 MinStG-DisE). Ausgenommen sind allerdings Altbestände an aktiven latenten Steuern, die aus Quellen stammen, die durch einen Geschäftsvorfall entstehen, der nach dem 30. November 2021 stattfindet, dies aber nur, soweit es sich um Altbestände an aktiven latenten Steuern (z. B. Altverluste) handelt, die bei Berechnung des Mindestbesteuerungsgewinns bzw. -verlusts grundsätzlich nicht berücksichtigungsfähig wären. Art. 47 Abs. 3 der EU-Richtlinie enthält hingegen eine sorgsam austarierte Einschränkung der Berücksichtigung von Altbestände an aktiven latenten Steuern, exakt in Übereinstimmung mit den OECD-Regeln.

Die Begründung enthält den Satz: *„Für den „Ausweis“ des latenten Steueranspruchs in Bezug auf einen Mindeststeuer-Verlust bleiben Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsanpassungen unberücksichtigt ausgenommen jedoch der Anspruch ist grundsätzlich steuerlich nicht*

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

mehr nutzbar (z.B. aufgrund einer zeitlich begrenzten Verlustvortragsmöglichkeit).“ Gemeint sind aber wohl latente Steueransprüche in Bezug auf steuerliche Verlustvorträge.

Petition:

Damit die daraus resultierenden Buchgewinne nicht zu einem Absinken der Effektivsteuerrate unter 15 Prozent führt, sollte klargestellt werden, dass der erstmalige Ansatz bzw. die Aufwertung aktiver latenter Steuern nicht für Zwecke der Effektivsteuersatzberechnung ertragswirksam geschieht. Zudem sollten die Formulierungen in der Begründung überarbeitet werden, um den geregelten Sachverhalt klarer werden zu lassen.

Zu § 73 Abs. 2 MinStG-DisE

a. Anpassung des Begriffs „Geschäftsvorfall“ an die Wortwahl der EU-Richtlinie und Ersetzung durch den Ausdruck „Transaktion“. „Geschäftsvorfall“ ist deutlich unpräziser und umfassender als der Ausdruck „Transaktion“.

Mit der Verwendung des Ausdrucks „Geschäftsvorfall“ würde die durch die Richtlinie vorgegebene Rechtssicherheit und Rechtsklarheit konterkariert. Es drohen Missverständnisse durch uneinheitliche Rechtsauslegung und Rechtsanwendung in Europa, wenn nicht der Wortlaut der Richtlinie („Transaktion“), den die Richtlinie aus den OECD-Regeln übernommen hat, auch im deutschen Umsetzungsgesetz verwendet wird. Diese können zu überschießenden Besteuerungen seitens Deutschlands führen, im Ergebnis drohen deutsche Eingriffe in Besteuerungskompetenzen anderer Mitgliedstaaten, die nicht von der EU-Richtlinie gedeckt sind.

Denn soweit eine deutsche Mindestbesteuerung die Grenzen der europarechtlichen Richtlinie überschreitet, stellt sie nichts anderes dar als eine ausgeweitete Hinzurechnungsbesteuerung i. S. d. § 7 ff. AStG, die sich jedoch anders als die Mindestbesteuerung am Maßstab der Substanzexkulpation (vgl. § 8 Abs. 2 AStG) messen lassen muss.

Derartige Rechtsunsicherheiten sollten nicht hervorgerufen werden, das deutsche Umsetzungsgesetz sollte nicht so gefasst werden, dass EuGH-Verfahren und / oder Kompetenzstreitigkeiten mit anderen Mitgliedstaaten zu erwarten sind.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Die deutsche Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben sollte sich möglichst nah an den Vorgaben orientieren. Wir lehnen „gold-plating“ ausdrücklich ab. Grundsätzlich sollte sichergestellt werden, dass die Formulierungen des MinStG den Regelungen der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie und der OECD-MR entsprechen und nicht zu einer von der internationalen Auslegung der Regelungen abweichenden Bedeutung führen können. Zudem sollte aus den Regelungen des MinStG keine weiteren administrativen Herausforderungen resultieren.

b. Die Ausnahme von lediglich aktiven latenten Steuern im Übergangszeitraum ist unsymmetrisch. Passive latente Steuern, die bei zukünftiger Auflösung zu latentem Steuerertrag führen, werden gemäß dieser Regelung nicht ausgenommen. Im Gegensatz dazu werden ab Anwendungszeitraum der Mindeststeuerregelungen in § 42 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-DisE alle latenten Steuern in Bezug auf Posten, die nach den Vorschriften des dritten Teils des Gesetzes bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auszunehmen sind oder ausgenommen werden, ausgeschlossen. Eine symmetrische Behandlung von aktiven und passiven latenten Steuern sollte erreicht werden.

Darüber hinaus ist die Gesetzesbegründung zu § 73 Abs. 2 MinStG-DisE ebenfalls zu weitgehend und verschärft den Gesetzeswortlaut. Anders als in der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie und OECD (Model Rules, Commentary und Administrative Guideline) sollen danach aktive latente Steuern auf Verlustvorträge von der Berücksichtigung nach Abs. 1 ausgeschlossen sein, "soweit diese auf rein steuerlichen Buchverlusten, denen keine Minderung des Jahresüberschusses II oder Erhöhung des Jahresfehlbetrags II gegenübersteht, beruhen".

Petition:

Streichung der zu weitgehende Formulierungen in der Gesetzesbegründung, die nicht von dem Gesetzeswortlaut gedeckt sind und nicht in den internationalen Vereinbarungen vorkommen. Streichen des Halbsatzes „oder auf rein steuerlichen Buchverlusten, denen keine Minderung des Jahresüberschusses II oder Erhöhung des Jahresfehlbetrags II gegenübersteht, beruhen.“

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 73 Abs. 3 MinStG-DisE

Die Formulierung des § 73 Abs. 3 MinStG-DisE weicht gegenüber Art. 47 Abs. 4 der EU-Richtlinie ab. In der EU-Richtlinie wird Inventar ausgenommen, § 73 Abs. 3 MinStG-DisE beschränkt die Ausnahme auf Lagerbestände.

Petition:

Die deutsche Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben sollte sich möglichst nah an den Vorgaben orientieren. Wir lehnen „gold-plating“ ausdrücklich ab. Grundsätzlich sollte sichergestellt werden, dass die Formulierungen des MinStG nicht zu einer von der internationalen Auslegung der Regelungen abweichenden Bedeutung führen können. Zudem sollte aus den Regelungen des MinStG keine weiteren administrativen Herausforderungen resultieren.

Die „Administrative Guidance“ müssen umgesetzt werden, d. h. Anwendung der Vorschrift nur, wenn im Land der abgebenden Gesellschaft keine Besteuerung in Höhe des Mindeststeuersatzes (mindestens) stattfindet – unabhängig davon, ob im Land der abgebenden Gesellschaft eine Steuer anfällt oder ein Verlustvortrag genutzt wird. Wünschenswert wäre - in Anlehnung an die OECD „Administrative Guidance“ - zudem eine Klarstellung im Gesetzestext und/oder -begründung, dass für diese Zwecke auf den gesetzlichen Steuersatz im Land der abgebenden Gesellschaft abzustellen ist. Weitergehende Dokumentationsanforderungen an einen (potentiellen) Besteuernachweis sind administrativ nicht handhabbar, da insbesondere bei konzernexternen Erwerben das Problem bestünde, einen solchen Nachweis überhaupt beschaffen zu können.

Zu § 73 Abs. 4 MinStG-DisE

Nach § 73 Absatz 4 Satz 2 MinStG-DisE soll sich das Übergangsjahr im Sinne des Satzes 1 entsprechend verschieben, wenn die Voraussetzungen nach den §§ 75 bis 78 MinStG-DisE erfüllt sind und die Unternehmensgruppe den CbCR-Safe-Harbour tatsächlich anwendet. Diese Regelung ist nicht vom Wortlaut der Mindeststeuer-Richtlinie gedeckt. Dies bedingt zudem eine automatische Verlängerung des dem Übergangsjahr vorangehenden Übergangszeitraums i. S. d. § 73 Abs. 3 MinStG-DisE. Während des Übergangszeitraums müssen konzerninterne Übertragungen von Wirtschaftsgütern zum Buchwert erfolgen. Dies erfordert ein gesondertes Monitoring derartiger Übertragungen und Wertansätze über nunmehr einen längeren Zeitraum bei Inanspruchnahme einer der Safe-Harbour-Regelungen

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

für ein Land. Die Übergangsphase verlängert sich durch die CbCR-Safe-Harbour-Regelungen. Ebenso müssen Unternehmen, die erst zukünftig in den Anwendungsbereich der Mindeststeuerregelungen geraten, Sachverhalte in der Übergangszeit monitoren.

Petition:

Wünschenswert wäre es, wenn hinsichtlich des Übergangszeitraums Erleichterungen hinsichtlich der Behandlung konzerninterner Übertragungen vor dem Erstjahr der Anwendung der vollständigen Mindeststeuerregeln gewährt würden.

Zu Abschnitt 2: Untergeordnete internationale Tätigkeit

Zu § 74 MinStG-DisE (Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit)

Nach der Begründung zählen Investmenteinheiten bei der 6-Jurisdiktionen-Regel (Abs. 2 Nr. 1) nicht mit. Da sich diese Aussage nur in der Begründung findet, besteht hier Rechtsunsicherheit.

Petition:

Die Ausnahme für Investmenteinheiten bei der 6-Jurisdiktionen-Regel sollte im Gesetzeswortlaut niedergelegt werden. Außerdem muss die Regelung konsequenterweise auch für Versicherungsinvestmenteinheiten gelten.

c. Die Fünfjahresfrist nach Abs. 4 beginnt am 31.12.2023 bzw. am 31.12.2024. Fristende wäre danach dann der 30.12.2028 bzw. 30.12.2029. Da gem. § 83 MinStG-DisE die Mindeststeuer zum Jahresende entsteht, könnte die Frage auftreten, inwieweit die Jahre 2028 und 2029 von der Mindeststeuer-Befreiung umfasst sind.

Petition:

Der Fristlauf des Fünfjahresaufschubs sollte klarer und sinnvoll geregelt werden.

d. Es bleibt fraglich, ob Unternehmen bei untergeordneter internationaler Tätigkeit auch von den Berichtspflichten (§ 67 MinStG-DisE) befreit sind. Zudem ist fraglich, welche Konsequenzen für Unternehmen zu erwarten sind, bei denen erst im Nachgang festgestellt wird, dass die Kriterien zur untergeordneten internationalen Tätigkeit nicht erfüllt waren.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Grundsätzlich sollte sichergestellt werden, dass die Formulierungen des MinStG den Regelungen der EU-Mindeststeuerrichtlinie und der OECD-GloBE-Regeln entsprechen und nicht zu einer von der internationalen Auslegung der Regelungen abweichenden Bedeutung führen können. Zudem sollte aus den Regelungen des MinStG keine weiteren administrativen Herausforderungen resultieren.

Klarstellungen zur Ausnahme von Berichtspflichten für Unternehmen mit untergeordneter internationaler Tätigkeit und Klarstellung der zu erwartenden Konsequenzen für Unternehmen, bei denen erst nachträglicher Feststellung, dass die Kriterien zur untergeordneten internationalen Tätigkeit nicht erfüllt waren.

Zu Abschnitt 3: Zeitlich befristeter Safe-Harbour

Zu § 75 MinStG-DisE (Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen (CbCR-Safe-Harbour))

Grundsätzlich ist die Einführung einer Safe-Harbour-Regelung zur Reduzierung administrativer Aufwände zu begrüßen. Die Ausgestaltung der von der OECD vorgeschlagenen und durch den § 75 MinStG-DisE in Deutschland umzusetzenden CbCR-Safe-Harbour-Regelung kreiert zusätzliche administrative Aufwände. Da die CbCR-Safe-Harbour-Regelung gegebenenfalls nicht für die gesamte Konzerngruppe zu einer Verschonung von der Mindeststeuerregelung führen kann, müssen weiterhin Prozessänderungen und Systemvorbereitungen kurzfristig umgesetzt werden, um kurzfristig GloBE-Steuern berechnen zu können.

Durch die begrenzte Anwendbarkeit der CbCR-Safe-Harbour-Regelungen im Übergangszeitraum wird der ohnehin hohe administrative Aufwand für betroffene Unternehmensgruppen nur für einen überschaubaren Zeitraum etwas reduziert. Um den hohen Mehraufwand für betroffene Unternehmensgruppen langfristig zu mindern, sollte eine Perpetuierung der temporären CbCR-Safe-Harbour-Regelungen erfolgen. Eine einheitliche und frühzeitige Klarstellung der angestrebten permanenten Safe-Harbour-Regelungen mit faktischen und administrativen Erleichterungen sollte damit einhergehen.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Die bisherige und geplante Nutzung des CbCR-Berichts als Instrument zur Risikoanalyse verändert sich zudem durch diese Regelungen zu einer die Steuerbelastung des Unternehmens bestimmenden Information.

Da die CbCR-Safe-Harbour-Regelungen nicht nur auf existierenden Daten und bestehenden Prozessen basieren, sondern auf Elemente aus der Mindeststeuerregelung verweisen oder neue Daten notwendig werden (bspw. substanzbasierter Freibetrag, vereinfachte erfasste Steuern), verbleiben die Rechtsunsicherheiten, die auch bei der Anwendung der Mindeststeuerregelung existieren. (bspw. Allokation von Vermögensgegenständen bei grenzüberschreitenden Leasing Sachverhalten zur Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags).

Abschaffung des Prinzips „once out, always out“

Nach § 75 Abs. 3 MinStG-DisE ist die Anwendung der zeitlich befristeten Safe-Harbour-Regelungen hinsichtlich eines Steuerhoheitsgebiets für alle Folgejahre ausgeschlossen, sofern die Voraussetzungen nach § 75 Abs. 1 MinStG-DisE in einem Geschäftsjahr nicht erfüllt sind (sog. „once out, always out“ Prinzip).

Durch Einmaleffekte (z. B. Auflösung von steuerlich nicht gebildeten Rückstellungen und steuerfreien Veräußerungsgewinnen) kann es leicht passieren, dass in einem Jahr die Safe-Harbour-Regelungen für ein Steuerhoheitsgebiet nicht erfüllt sind. Bei erneuter Erfüllung der temporären Safe-Harbour-Regelungen im Folgejahr wird der Verhältnismäßigkeit nur dann entsprochen, wenn die erleichterten Erklärungsspflichten wieder in Anspruch genommen werden können.

Petition:

Das Prinzip „once out, always out“ sollte aus § 75 Abs. 3 MinStG-DisE gestrichen werden.

Zu § 75 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-DisE

Es ist notwendig, dass im Gesetzeswortlaut deutlich festgelegt wird, dass ein Land, das auf Verluste oder Nullgewinne getestet wird, kein Einkommen haben wird, das höher ist als der

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Betrag der Routinegewinne. Folglich wird es immer den Routinegewinntest erfüllen. In dieser Situation ist das multinationale Unternehmen von der Berechnung des substanzbasierten Freibetrags des betreffenden Landes befreit.

Petitur:

Eine klare Formulierung dieser Regelung im Gesetz würde dazu beitragen, unnötige Komplikationen und Kosten für Unternehmen zu vermeiden.

Darüber hinaus ist eine Klarstellung der Behandlung von Einheiten, die zum Verkauf stehen und anderen ausgeschlossenen Einheiten im Gesetzestext wünschenswert, nicht nur in der Gesetzesbegründung.

Zu § 75 Abs. 2 MinStG-DisE

Es ist unklar in welchen Fällen eine Geschäftseinheit in zwei verschiedenen Steuerhoheitsgebieten für den länderbezogenen Bericht und für dieses Gesetz belegen sein kann.

Petitur:

Wir bitten um Klarstellung und Darstellung anhand von Anwendungsbeispielen.

Zu § 75 Abs. 3 Satz 3 MinStG-DisE

In Fällen, in denen im Rahmen einer Betriebsprüfung "neue" Geschäftseinheiten wie eine Betriebsstätte von der Finanzbehörde festgestellt werden, stellt sich die Frage, wie mit diesen Fällen umgegangen werden soll. Wie wird mit Fällen umgegangen, in denen diese "neuen" Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, das bisher nicht im Mindeststeuer-Bericht für das betreffende Wirtschaftsjahr enthalten war, oder wenn sie in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, das bereits im Mindeststeuer-Bericht enthalten war. Fraglich ist, wie der zusätzliche Umsatz und Gewinn im betreffenden Steuerhoheitsgebiet behandelt bzw. abgebildet und wie die neuen CbCR-Safe-Harbours berechnet werden. Zudem ist ebenfalls unklar, ob ein geänderter Mindeststeuer-Bericht für das betreffende Wirtschaftsjahr sowie entsprechende Mindeststeuererklärungen für das betreffende Wirtschaftsjahr einzureichen (vollständige retrospektive Abbildung) sind oder ob die Abbildung im Rahmen der Änderungssystematik des § 44 MinSt-DisE erfolgt.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Petition:

Wir erbitten hierzu weitere Klarstellung und Anwendungsbeispiele.

Zu § 76 Abs. 1 MinStG-DisE (Besonderheiten bei bestimmten Einheiten)

Nach dem Gesetzeswortlaut können auch Joint Venture und Joint Venture-Tochtergesellschaften bei Bestehen einer der drei CbCR-Safe-Harbour-Tests die befristete Vereinfachung in Anspruch nehmen. Dabei stellt sich jedoch die Frage, wie der im Rahmen der Tests heranzuziehende CbCR ausgestaltet sein muss und ob dieser Auswirkungen auf die unmittelbar oder mittelbar an ihnen beteiligte Muttergesellschaft haben könnte. Die Gesetzesbegründung kann diese Fragen leider nicht beantworten, sondern führt insbesondere durch die Aussage, dass Joint Venture und Joint Venture-Tochtergesellschaften nicht in den länderbezogenen Berichten enthalten seien, zu mehr Unklarheiten. Offenkundig hat der Gesetzgeber übersehen, dass es auch Konstellationen gibt, bei denen die deutsche Finanzbehörde im Fall der entsprechenden Ausübung des nach § 310 Abs. 1 HGB bestehenden Wahlrechts zur Quotenkonsolidierung verlangt, ein Joint Venture in den länderbezogenen Bericht der an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten Muttergesellschaft mit aufzunehmen. Insofern stellt sich die Folgefrage, ob solche einbezogenen Joint Venture aus dem länderbezogenen Bericht der Muttergesellschaft zu eliminieren sind oder, sofern sie zukünftig als eine Einheit i. S. d. § 4 MinStG-DisE zu verstehen sind, weiterhin einbezogen werden. Dies könnte nicht nur gravierende Auswirkungen auf die Grenze des Anwendungsbereichs der Mindestbesteuerungsvorschriften haben, sondern auch auf die Anwendung der drei CbCR-Safe-Harbour-Tests.

Petition:

In Anbetracht der zeitlich doch absehbaren Erstanwendung der CbCR-Safe-Harbour, sollte der Gesetzgeber diese Unklarheiten dringendst beseitigen.

Zu § 76 MinStG (Besonderheiten für (Versicherungs-)Investmenteinheiten bei zeitlich befristetem Safe-Harbour)

(Versicherungs-)Investmenteinheiten, die das Wahlrecht nach § 66 MinStG-DisE („Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten“) ausgeübt haben, werden nicht in den Safe-Harbour nach § 75 MinStG-DisE einbezogen. Es gilt für die Berechnung des Effektivsteuersatzes das reguläre Spezialregime für (Versicherungs-)Investmenteinheiten in den §§ 64 ff. ohne jegliche Vereinfachungen. Das heißt allerdings auch, dass

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

ein Fonds das Wahlrecht nach § 66 MinStG-DisE ausüben kann, was wiederum zur Folge hat, dass für den Fonds kein Effektivsteuersatz berechnet zu werden braucht. Stattdessen werden nach § 66 Abs. 2 Nr. 1 und 2 MinStG-DisE die (fiktiven) Ausschüttungen des Fonds beim Anleger in dessen Effektivsteuersatzberechnung einbezogen. Hier stellt sich nun die Frage, wie sich dies zum vereinfacht berechneten effektiven Steuersatz (§ 78 Nummer 6 MinStG-DisE) auf CbCR-Basis für die übrigen Geschäftseinheiten verhält. Richtig dürfte sein, dass für die Ausschüttungen keinerlei Effektivsteuersatzberechnung erfolgt, wenn im Steuerhoheitsgebiet des Anlegers der CbCR-Safe-Harbour zum Zuge kommt. Die Fondserträge sind in den Gewinnen laut CbCR enthalten. Wird der Übergangsteuersatz nicht unterschritten, dann sollte es auch für das ausgeübte Wahlrecht nach § 66 MinStG-DisE damit sein Bewenden haben.

Das gilt auch für den Fall, dass die (Versicherungs-)Investmenteinheit in einem anderen Steuerhoheitsgebiet als der gruppenzugehörige Gesellschafter ansässig ist.

Nach dem vorletzten Satz in § 76 Abs. 4 MinStG-DisE gilt für diesen Fall folgendes:

„Die Umsatzerlöse und der Gewinn oder Verlust vor Steuern sowie die dazugehörigen Steuern der Investmenteinheit sind dann in den Steuerhoheitsgebieten der gruppenzugehörigen Gesellschafter entsprechend der Eigenkapitalbeteiligungen auszuweisen.“

Das heißt, dass die Umsätze und Erträge des Fonds im Steuerhoheitsgebiet des gruppenzugehörigen Anlegers berücksichtigt werden. Fraglich ist allerdings, worauf sich das Wort „dann“ bezieht. Damit wird im Kontext der vorangegangenen Sätze der Eindruck vermittelt, die Regelung gelte nur für den Fall, dass die Wahlrechte nach §§ 65 und 66 MinStG-DisE ausgeübt werden. Sachgerecht wäre es aber, die Zuordnung zum Steuerhoheitsgebiet des gruppenzugehörigen Gesellschafters unabhängig von der Wahlrechtsausübung vorzunehmen. Ebenfalls unklar ist die Verwendung des Wortes „auszuweisen“. Wenn damit der Inhalt des CbC-Reports geregelt werden soll, dann wäre der richtige Ort dafür wohl eher § 138a AO.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, wie sich die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach § 66 MinStG-DisE auf die Behandlung der Ausschüttung des Fonds im Ergebnis vor Steuern des Anteilseigners auswirkt, wenn im Steuerhoheitsgebiet des Anteilseigners der CbCR-Safe-Harbour angewendet wird.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Es sollte sichergestellt sein, dass es zu keinen Doppelerfassungen der Fondserträge kommt. Außerdem sollte geregelt werden, dass bei ausgeübten Wahlrecht nach § 66 MinStG-DisE keine Effektivsteuersatzberechnung auf Ebene des Anlegers durchgeführt werden muss.

Redaktioneller Hinweis:

Nötige Anpassung der Verweise in § 76 Abs. 1 MinStG-DisE. Regelungen zu Joint Ventures sind aktuell in § 59 MinStG-DisE zu finden.

Zu § 77 MinStG-DisE (Ausschluss von bestimmten Geschäftseinheiten, Unternehmensgruppen oder Steuerhoheitsgebieten)

Grundsätzlich sollte sichergestellt werden, dass die Formulierungen des MinStG den Regelungen der EU-Mindeststeuerrichtlinie und der OECD-GloBE-Regeln entsprechen und nicht zu einer von der internationalen Auslegung der Regelungen abweichenden Bedeutung führen können. Zudem sollten aus den Regelungen des MinStG keine weiteren administrativen Herausforderungen resultieren.

Zu § 78 Nr. 1 MinStG-DisE (Qualifizierter Konzernabschluss)

a. Gemäß § 78 Nr. 1 MinStG-DisE ist ein länderbezogener Bericht (§ 138a AO) qualifiziert, wenn dieser mit einem qualifizierten Konzernabschluss erstellt wurde.

Zum einen ist die gewählte Wortwahl, dass der sog. „qualifizierte Konzernabschluss“ einer der folgenden Abschlüsse sein kann, nicht klar, da es sich gerade nicht um „Konzernabschlüsse“ i. S. d. HGB handelt, sondern um „modifizierte Einzelabschlüsse“.

Zum anderen wird neben der Handelsbilanz II auch der Jahresabschluss der Geschäftseinheit als qualifizierter Konzernabschluss genannt, sofern er u. a. nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard erstellt wurde und die in diesem Abschluss enthaltenen Informationen auf der Grundlage dieses Rechnungslegungsstandards fortgeführt werden und verlässlich sind. Hierbei stellt sich die grundlegende Frage, was der Gesetzeswortlaut konkret darunter versteht, dass die Informationen „auf der Grundlage dieses Rechnungslegungsstandards fortgeführt werden und verlässlich sein müssen“. Auch aus der Gesetzesbegründung können keine neuen Erkenntnisse gewonnen werden, sodass der Anwender an dieser Stelle im Dun-

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

keln gelassen wird. Vielmehr wird die Handelsbilanz I (der Jahresabschluss der Geschäftseinheit) als qualifizierter Konzernabschluss genannt, der bestimmte Anforderungen erfüllen muss. Hierbei stellt sich die Folgefrage, was unter den in der Gesetzesbegründung genannten „bestimmten Anforderungen an den Rechnungslegungsstandard“ konkret zu verstehen ist. Dabei ist nicht nachvollziehbar, wie ein aus dem Handelsrecht stammender Begriff den Einlass in das Regelwerk erhält, ohne dem hinter dem Begriff stehenden handelsrechtlichen Verständnis zu folgen.

Petition:

Um potenziellen Missverständnissen entgegenzuwirken, sollte der bislang herangezogene Begriff „qualifizierter Konzernabschluss“ unbedingt durch einen anderen Begriff, beispielsweise „qualifizierter Abschluss“, ersetzt werden.

Zu § 78 Nr. 2 MinStG-DisE (Umsatzerlöse)

Nach § 78 Nr. 2 MinStG-DisE sollen die Umsatzerlöse der Summe aus den Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen, wie sie im qualifizierten länderbezogenen Bericht ausgewiesen sind, entsprechen.

Diese Einschränkung trägt nicht den Umstand Rechnung, dass möglich wäre, auf zeitlich früher vorliegende Daten zurückzugreifen. In bestimmten Fällen sollte daher ein solcher Zugriff ermöglicht werden. So sollte insbesondere für Kreditinstitute, die dem CbCR gemäß § 26a KWG (öffentliches „CRD IV“ CbCR) unterliegen, sollte die Möglichkeit eröffnet werden, diese Daten für die Ermittlung der Safe-Harbour-Regeln heranzuziehen.

Petition:

Wir regen an, aufzunehmen, wie in chronologischer Hinsicht das vorgesehene CbCR gemäß § 138a AO zu verwenden ist, wenn beispielsweise für das erste Quartalsreporting 1Q24 bereits ermittelt werden muss und ob und inwieweit ggf. Rückstellungen für eine etwaige Primärer-gänzungssteuer ermittelt werden müssen, da diese Daten in der Regel erst mit einer erheblichen zeitlichen Verzögerung vorliegen dürften.

Zudem bitten wir, bezüglich der Ermittlung der Umsatzerlöse laut CbCR eine Erläuterung welche Ertrags- (und ggf. Aufwandskomponenten) bei einem Unternehmen, das seinen Jahresabschluss nach der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung (RechKredV) erstellt, zu berücksichtigen sind.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 78 Nr. 3 MinStG-DisE (Ungewisse Steuerrückstellungen)

a. Gemäß § 78 Nr. 3 MinStG-DisE entsprechen die vereinfacht erfassten Steuern dem im qualifizierten Konzernabschluss der Unternehmensgruppe ausgewiesenen Ertragsteueraufwand, nach Bereinigung aller nicht erfasster Steuern und ungewisser Steuerrückstellungen, wobei eine Definition des Begriffes „ungewisse Steuerrückstellungen“ nicht erfolgt. Vielmehr schafft der Gesetzgeber mit dem vom Gesetzestext abweichenden Begriff „ungewisse Steuerposten“ weitere Unklarheiten. Lediglich in der Gesetzesbegründung zu § 40 Nr. 4 MinStG-DisE zur (vermeintlich gleichen) Begrifflichkeit „ungewisse Steuerposten“ liefert der Gesetzgeber eine jedoch nur sehr bedingt anwendbare Definition. Neben der nicht stringenten Wortwahl innerhalb des Entwurfs, ob nun das gleiche, dasselbe oder doch etwas anderes unter den jeweiligen Begriffen zu verstehen ist, stellen sich insbesondere im Hinblick auf die Bilanzierung nach HGB weitere Folgefragen. Bei dem gewählten Begriff scheint es sich um einen – allein in der IFRS-Bilanzierung vorzufindenden – zu handeln, der bspw. nach IFRIC 23 eine Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern vorschreibt. Dem HGB ist ein derartiger Posten unbekannt, was zur Frage führt, wie ein nach diesem Rechnungslegungssystem bilanzierendes Unternehmen solche Posten in der Zukunft berücksichtigen muss bzw. kann.

Petition:

Der Gesetzgeber könnte solche Unklarheiten beseitigen und zugleich eine Aufblähung des Gesetzestextes vermeiden, indem er dem Anwender – neben dem eigentlichen Gesetzestext - frühzeitig eine präzisierende Rechtsverordnung an die Hand gibt.

b. Vereinfacht erfasste Steuern

Die vereinfacht erfassten Steuern nach § 78 Nr. 3 MinStG sollen sich aus dem im qualifizierten Konzernabschluss ausgewiesenen Ertragssteueraufwand (inkl. latenter Steuern) ergeben. Damit weicht der Diskussionsentwurf von den Beschlüssen des Inclusive Framework ab. Laut den Regelungen zu Safe-Harbours sind die „Income Taxes Accrued“ laut CbCR sowie latente Steuern gemeint (vgl. Fußnote auf Seite 10 der OECD-Guidance „SafeHarbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)“). Der Unterschied besteht darin, dass in den „Income Taxes Accrued“ laut CbCR keine periodenfremden laufenden Steuern enthalten sind (vgl. auch die abweichende Definition in § 72 Abs. 2

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Nr. 2 MinStG-DisE und OECD Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13, Updated October 2022, Ziffer 4.1). Es sollte für Zwecke des CbCR-Safe-Harbour eine konsistente Vorgehensweise zum Umgang mit periodenfremden Steuern gewählt werden. Außerdem muss vermieden werden, dass es durch wesentliche Effekte aus Altjahren (z. B. Erstattungen für Vorjahre in Folge einer Betriebsprüfung oder aufgrund geänderter Rechtsprechung) zu unerwünschten Verzerrungen bei der Ermittlung der Steuerquote kommt.

Petition:

Es sollte daher klargestellt werden, dass periodenfremde laufende und latente Steuern in den vereinfachten erfassten Steuern nicht zu berücksichtigen sind. Alternativ wäre es aus Vereinfachungsgründen wünschenswert, den Unternehmen ein Wahlrecht zu lassen, ob sie CbCR-Daten um periodengleiche latente Steuern aus dem qualifizierten Konzernabschluss ergänzen oder ob sie die Daten des qualifizierten Konzernabschlusses nutzen (d. h. den ausgewiesenen periodengleichen und periodenfremden tatsächlichen und latenten Ertragssteueraufwand) und hiervon die Korrekturen für ungewisse Steuerrückstellungen vornehmen.

Zu § 78 Nr. 6 i. V. m. Nr. 3 MinStG-DisE (Vereinfacht berechnete effektive Steuersatz)

Die Berücksichtigung der steuerfreien Dividenden von Joint Ventures in dem im CbCR-Bericht ausgewiesenen Gewinn und die Übernahme dieses Gewinns ohne eine Korrekturvorschrift im Safe-Harbour (§ 78 Nr. 4 MinStG-DisE), führt zu einer Reduktion des vereinfacht berechneten effektiven Steuersatzes (§75 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-DisE) und kann dazu führen, dass der Safe-Harbour nicht genutzt werden kann. Ebenfalls führt diese Berücksichtigung der steuerfreien Dividenden von Joint Ventures bei dem Vergleich mit dem substanzbasierten Freibetrag (§75 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-DisE) zu einem geringeren Schutz durch diesen Freibetrag für Safe-Harbour-Zwecke.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass steuerfreien Dividenden von Joint Ventures für Zwecke des Mindeststeuer Safe-Harbour in dem Gewinn oder Verlust vor Steuern (§ 78 Nr. 4 MinStG-DisE) nicht zu berücksichtigen sind.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Soweit die Definitionen für den CbCR-Safe-Harbour auf den § 7 MinStG-DisE verweisen, sind die Anmerkungen zu diesem Paragraphen auch hier zu beachten.

Grundsätzlich ist nicht gewährleistet, dass die aktuellen CbCR-Berichte der Unternehmen im Anwendungsbereich der CbCR-Safe-Harbour-Regelung bereits den in § 78 MinStG-DisE definierten qualifizierten Länderberichten entsprechen. Insofern sind auch zur Umsetzung des CbCR-Safe-Harbours kurzfristige Prozessanpassungen notwendig, die zusätzlich zu der Umsetzung der Mindeststeuerregelungen erfolgen müssen.

Welche Konsequenzen sind zu erwarten, sollte ein CbCR-Bericht (beispielsweise durch eine Betriebsprüfung) nicht als qualifizierter CbCR-Bericht eingestuft werden? Welche Prüfungen des CbCR-Berichts sind zu erwarten?

Zudem weichen die CbCR-Safe-Harbour-Regelungen in Details zu den allgemeinen Regelungen der Ermittlung der Mindeststeuer ab, was zusätzliche Komplexität mit sich bringt. Eine Angleichung der CbCR-Safe-Harbour-Regelungen an die hierfür gültige allgemeine Mindeststeuerregelung wäre wünschenswert. Gemäß der allgemeinen Mindeststeuerregelungen ist der Ertragsteueraufwand für ungewisse Steuerrückstellungen in dem Geschäftsjahr zu berücksichtigen, in dem die ungewisse Steuerrückstellung genutzt wird, da zu diesem Zeitpunkt das Steuerrisiko tatsächlich eingetreten ist. Eine solche Korrekturvorschrift fehlt für CbCR-Safe-Harbour-Zwecke in dem MinStG-DisE (wie auch in den OECD-Safe Harbours and Penalty Relief) somit könnte entsprechender Ertragsteueraufwand komplett unberücksichtigt bleiben (§ 78 Nr. 3 MinStG-DisE). Eine entsprechende Korrekturvorschrift sollte aufgenommen werden.

Dies betrifft zudem den Aspekt, dass bei der substanzbasierten temporären Safe-Harbour-Regelung zum Verkauf stehende Einheiten ausgeschlossen sind (bei Lohnkosten und materiellen Vermögenswerten) (§ 78 Nr. 4 i. V. m. § 75 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-DisE), während die allgemeine Regelung zur Ermittlung der Mindeststeuer in § 52 (2) Nr. 1 MinStG-DisE nur zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte vom Buchwert des Sachanlagevermögens ausschließt. Dies betrifft zudem den Aspekt, dass bei den temporären Safe-Harbour-Regelungen der Gewinn oder Verlust vor Steuern nur um den nicht realisierten Nettoverlust aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert korrigiert wird (§ 78 Nr. 4 und Nr. 5 i. Z. m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-DisE), bei den allgemeinen Regelungen zur Ermittlung der Mindeststeuer eine Anpassung in beide Richtungen vorzunehmen ist (§ 17 Nr. 3 i. Z. m. § 20

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

und 19 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-DisE). Hier wäre wünschenswert, dass sowohl nicht realisierte Nettoverluste als auch nicht realisierte Nettogewinne aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert bei der Ermittlung der temporären CbCR-Safe-Harbour-Regelungen zu eliminieren sind, sofern sie 50 Millionen Euro pro Steuerhoheitsgebiet übersteigen.

Teil 10 - Nationale Ergänzungssteuer

Es ist allgemein nicht klar, in welchem Verhältnis die nationale Ergänzungssteuer und die Primärerergänzungssteuer stehen, und in welchem Verhältnis die Safe-Harbours angewendet werden müssen.

Gemäß § 71 MinStG-DisE sollte in Deutschland keine Primärerergänzungssteuer anfallen. Sollte aufgrund des CbCR-Safe-Harbours, beispielsweise wenn der effektive Steuersatz über 15% liegt, keine nationale Ergänzungssteuer fällig sein, stellt sich die Frage, ob in diesem Fall eine Steuererklärung nicht erforderlich ist. Es ist zu klären, in welchem Umfang Angaben im Mindeststeuerbericht gemacht werden müssen.

Zu Abschnitt 1: Allgemeines

Zu § 79 MinStG-DisE (Umfang der Besteuerung der Geschäftseinheit)

§ 79 Abs. 3 MinStG-DisE verweist auf den dritten bis neunten Teil des Gesetzes. Es verbleibt unklar, ob Teil 11 des MinStG auf die nationale Ergänzungssteuer anwendbar ist.

§ 79 Abs. 3 MinStG-DisE impliziert, dass auch die temporären und permanenten Safe-Harbour-Regeln für die nationale Ergänzungssteuer anwendbar sind. Dies ergibt sich daraus, dass nach § 75 Abs. 1 MinStG-DisE der Steuererhöhungsbetrag (§ 46), einschließlich des zusätzlichen Steuererhöhungsbetrags (§ 49) mit 0 angesetzt wird.

Petition:

Wir erbitten eine klare Bestätigung der Interpretation, dass die Safe-Harbour-Regeln gemäß § 79 Abs. 3 MinStG-DisE auch auf die nationale Ergänzungssteuer anwendbar sind.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu Abschnitt 2: Besonderheiten

Zu § 81 MinStG-DisE keine Zurechnung ausländischer Steuern für die nationale Ergänzungssteuer

Ausländische Steuern auf Ausschüttungen nach § 1 Steuerpflichtiger dürfen für Zwecke der nationalen Ergänzungssteuer nicht berücksichtigt werden. Das kann sich nachteilig auf in Deutschland ansässige Geschäftseinheiten auswirken, deren Erträge erst beim Gesellschafter besteuert werden, also etwa bei Investmentfonds.

Der Wortlaut ist zudem überschießend, weil danach auch Quellensteuern auf Erträge inländischer Geschäftseinheiten aus ausländischen Quellen erfasst werden (z. B. Quellensteuer auf Ausschüttungen von Kurzzeitbeteiligungen).

Petition:

Es sollte geprüft werden, ob ausländische Ausschüttungssteuern den in Deutschland ansässigen Geschäftseinheiten zugerechnet werden dürfen, um das Risiko zu vermeiden, dass ungerechtfertigt eine nationale Ergänzungssteuer ausgelöst wird. Der Wortlaut sollte so geändert werden, dass klar wird, dass ausländische Quellensteuern nicht umfasst sind.

Außerdem sollte in der Begründung klargestellt werden, dass ausländische nationale Ergänzungssteuern auf Betriebsstättenenerträge einer Anrechnungsbetriebsstätte als anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer im Sinne von § 26 KStG und § 34c EStG angesehen werden.

Zu § 82 MinStG-DisE (Nichtberücksichtigung der nationalen Ergänzungssteuer)

Es ist nicht klar, was mit dieser Rechtsnorm gemeint ist, da die nationale Ergänzungssteuer bei der Berechnung der Primärerergänzungssteuer für Deutschland berücksichtigt werden sollte. Unseres Erachtens ist die nationale Ergänzungssteuer vorrangig zur Primärerergänzungssteuer, sodass die Regelung in § 82 MinStG-DisE nicht erforderlich wäre.

Es stellt sich zudem die Frage, ob die Regelung des § 82 MinStG-DisE so zu verstehen ist, dass die Formel in § 46 MinStG-DisE dahingehend zu ändern ist, dass die "anerkannte

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

nationale Ergänzungssteuer" nicht subtrahiert wird oder ob mit "anerkannter nationaler Ergänzungssteuer" in § 46 lediglich eine anerkannte Ergänzungssteuer im Ausland gemeint ist.

Petition:

Gesetzliche Klarstellung, dass die nationale Ergänzungssteuer der Primärerergänzungssteuer vorgeht. Sowie weitere Klarstellung des Verhältnisses zwischen §§ 82 und 46 MinStG-DisE.

Teil 11 - Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen

Zu Abschnitt 1: Besteuerungsverfahren

Zu § 83 MinStG-DisE (Entstehung der Mindeststeuer)

Siehe Anmerkung zu § 84 Abs. 2 MinStG-DisE.

Zu § 84 Abs. 1 MinStG-DisE (Steuererklärungspflicht, Steuerentrichtungspflicht)

Woraus ergibt sich die Notwendigkeit zur Abgabe einer Steuererklärung beim zuständigen Finanzamt gem. § 85 MinStG-DisE zusätzlich zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts beim Bundeszentralamt für Steuern?

Der Mindeststeuer-Bericht enthält gem. § 68 MinStG-DisE bereits die notwendigen Angaben zur Berechnung der Primärerergänzungssteuerbeträge für jedes Steuerhoheitsgebiet sowie der nach der Sekundärerergänzungssteuerregelung den einzelnen Steuerhoheitsgebieten zuzurechnenden Anteile am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge sowie u. a. eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Auflistung aller Geschäftseinheiten und Übersicht über die Konzernstruktur der Unternehmensgruppe. Zudem übermittelt das Bundeszentralamt für Steuern gem. § 67 Abs. 4 MinStG-DisE bereits alle ihm zugegangenen Mindeststeuer-Berichte an das jeweils zuständige Finanzamt.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Vor diesem Hintergrund erscheint eine weitergehende Verpflichtung für den Steuerpflichtigen zur Abgabe einer Steuererklärung redundant und sollte auch im Zuge der Verwaltungsvereinfachung vermieden werden.

Petition:

Vor dem Hintergrund, dass der Mindeststeuer-Bericht die notwendigen Angaben zur Ermittlung der deutschen Mindeststeuer enthält und an das BZSt zu übermitteln ist, sollte darauf verzichtet werden, dass der Steuerpflichtige zusätzlich zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet wird. Stattdessen können die Finanzämter aus den vom BZSt übermittelten Daten des Mindeststeuer-Berichts den Steuerbescheid erstellen. Nachträgliche Anpassungen durch den Steuerpflichtigen (z. B. aufgrund von § 44 MinStG-DisE) sollten nur gegenüber einer Behörde gemeldet werden müssen. Anpassungen durch das Finanzamt sollten automatisch an das BZSt gemeldet werden. Dies stellt sicher, dass nur ein Datensatz Verwendung findet und immer die gleiche elektronische Schnittstelle für die Daten zur Anwendung kommt. Hinsichtlich einer Betriebsprüfung ist klar zu regeln, wer zuständig ist. Zudem sollte der Mindeststeuer-Bericht gleichlaufend mit dem Steuerbescheid nur geändert werden können, solange keine Verjährung i. S. d. AO eingetreten ist.

Sofern der Steuerpflichtige dennoch zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet wird, sollte er schlicht auf die Abgabe des Mindeststeuer-Bericht verweisen dürfen. Nur dies vermeidet Redundanzen und Unstimmigkeiten.

Siehe auch die Anmerkungen zu §§ 85, 86, 89 MinStG-DisE.

Zu § 84 Abs. 1 S. 6 MinStG-DisE

Wir bitten um Klarstellung, wie das Zusammenspiel von Steuerklärungspflicht und Gruppenträgereigenschaft bei Änderung der Gruppenträgerstellung nach Ablauf des Geschäftsjahrs aber vor Abgabe der Steuererklärung oder vor Entstehung der Mindeststeuer gemäß § 83 MinStG-DisE ist. Zudem bitten wir um Klarstellung, welcher Gruppenträger zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet ist.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu § 84 Abs. 2 MinStG-DisE

Gem. § 83 MinStG-DisE entsteht die Mindeststeuer (§ 2) für ein Geschäftsjahr mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Geschäftsjahr endet. Gem. § 84 Abs. 2 MinStG-DisE endet die Frist zur Abgabe der Steuererklärung nicht vor Ablauf der Frist nach § 67 Absatz 3 MinStG-DisE für das im Kalenderjahr endende Geschäftsjahr. § 67 Abs. 3 MinStG-DisE schreibt vor, dass die Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts an das Bundeszentralamt für Steuern spätestens 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs zu erfolgen hat bzw. abweichend von Satz 1 spätestens 18 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs, für das erstmals für die Unternehmensgruppe ein Mindeststeuer-Bericht zu erstellen ist.

Petitur:

Wir bitten um Klarstellung, dass auch bei abweichendem Geschäftsjahr die Frist zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts und der Steuererklärung erst 15 bzw. 18 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Geschäftsjahr endet, zu erfolgen hat.

Zu § 85 MinStG-DisE (Zuständigkeit)

Weltweit werden Prüfungen der Mindestbesteuerung stattfinden. Unsicherheiten bestehen für die Unternehmen, bis der letzte Staat der Unternehmensgruppe mit seiner Prüfung abgeschlossen hat.

Wie bereits zu § 84 Abs. 1 MinSt-DisE ausgeführt, ist eine klare Zuständigkeit im Zusammenspiel von BZSt und örtlichem Finanzamt kritisch. Aufgrund der zwischenstaatlichen Interdependenzen bei der globalen Mindeststeuer beinhaltet dies ebenso eine zentrale Anlaufstelle im Sinne eines „one-stop shop“ mit Weisungsbefugnis und oberster Entscheidungskompetenz bei Anfragen ausländischer Finanzverwaltungen, bei Auslegungs- und Qualifikationskonflikten und hinsichtlich der Sicherstellung einer effizienten Streitbeilegung.

Petitur:

Eine zentrale Anlaufstelle mit Weisungsbefugnissen und Entscheidungskompetenz sollte für schnellere und verbindlichere Streitbeilegungsverfahren geschaffen werden - eine Art „one stop shop“ für die Mindeststeuer. Ansonsten sind die Rechtssicherheit und der Rechtsfrieden gefährdet.

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Zu Abschnitt 2: Bußgeldvorschriften, Ermächtigungen und Anwendungsvorschriften

Zu § 86 MinStG-DisE (Bußgeldvorschriften)

Unter der Voraussetzung, dass eine Steuererklärung nach § 84 MinStG-DisE neben dem Mindeststeuer-Bericht notwendig ist (siehe die Ausführungen zu § 84 Abs. 1 MinStG-DisE), sollte die Vorschrift des § 86 MinStG-DisE folgerichtig auch die Steuererklärung umfassen. Andernfalls führt § 84 Abs. 1 MinStG-DisE dazu, dass sich – im Gegensatz zu § 86 MinStG-DisE - die Sanktionsmöglichkeiten nach der Abgabenordnung für die Steuererklärung öffnen und damit auch die darin enthaltenen strafrechtlichen Komponenten.

Gemäß § 68 MinStG-DisE handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig den Mindeststeuer-Bericht fehlerhaft übermittelt. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass eine Vielzahl von ausländischen Daten in die Steuererklärung eingehen, die aus Sicht des erklärungspflichtigen Unternehmens nur eingeschränkt überprüfbar sind. Demgegenüber sollen entsprechend den Beschlüssen des Inclusive Framework während des Übergangszeitraums keine Strafen oder Sanktionen im Zusammenhang mit der Einreichung des Mindeststeuerberichts verhängt werden, wenn „angemessene Maßnahmen“ ergriffen worden sind, um die korrekte Anwendung der Mindestbesteuerungsregeln sicherzustellen (vgl. Abschnitt 3 der OECD-Guidance „Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)“). Dies ist unseres Erachtens z. B. bei Vorhandensein eines internen Kontrollsystems der Fall (d. h. Prüfung der für die Datengenerierung und -verarbeitung relevanten Prozesse). Bei Vorhandensein eines solchen internen Kontrollsystems sollte zudem nicht nur eine übergangsweise, sondern vielmehr eine dauerhafte Sanktionsbefreiung gewährt werden. Dies hat aus unserer Sicht auch die Fälle einzuschließen, in denen Rechtsunsicherheit bzgl. der Definition bzw. Auslegung von Rechtsnormen besteht und der Steuerpflichtige unter Beachtung seiner Sorgfaltspflichten eine Entscheidung getroffen hat. Rechtsunsicherheit wird insbesondere am Anfang herrschen, aber auch insgesamt aufgrund der neuen Begrifflichkeiten und Gesetzesvorschriften, die in verschiedensten Staaten Anwendung finden und ausgelegt werden.

Wir möchten darauf hinweisen, dass bei internen Kontrollsystemen die verarbeiteten Angaben der relevanten Geschäftseinheiten durch ein lokales 4-Augen-Prinzip in der jeweiligen

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

Geschäftseinheit plausibilisiert werden. Ferner sollte bei den Anforderungen an die Prüfungspflicht berücksichtigt werden, dass die Datenbasis zum Teil schon durch ausländische Wirtschaftsprüfer geprüft sind und ein gewisser Vertrauensschutz erforderlich ist. Von weiteren zwingenden zentralen Prüfungspflichten auf Ebene der obersten Muttergesellschaft in Bezug auf die Meldedaten ausländischer Geschäftseinheiten ist abzusehen, genauso wie in Bezug auf Daten, die bereits von einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer testiert wurden. Ebenso ist davon abzusehen, dass die deutschen Nachweis- und Dokumentationsfristen weltweit Anwendung finden. Dies alles ist weder leistbar, verhältnismäßig noch prüfbar für die Unternehmen und die deutsche Finanzverwaltung.

Petition:

Anpassung des § 86 MinStG-DisE dahingehend, dass eine Ordnungswidrigkeit nicht gegeben oder ein Straftatbestand nicht einschlägig ist, wenn das Unternehmen – auch über den Übergangszeitraum hinaus - nachweisen kann, dass es angemessene Maßnahmen zur korrekten Anwendung der Mindestbesteuerungsregeln ergriffen hat. Dies muss auch für die Steuererklärungspflicht nach § 84 MinStG-DisE gelten. Außerdem sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, welche Maßnahmen, wie etwa die Einrichtung eines adäquaten internen Kontrollsystems, als angemessen anzusehen sind. Wir bitten um entsprechende Ergänzungen im Gesetz.

Zu § 89 MinStG-DisE (Anwendungsvorschriften)

Vor Inkrafttreten der Neuregelungen ist sicherzustellen, dass Rechtssicherheit herrscht, u. a. hinsichtlich der Frage, ob eine nationale Ergänzungssteuer, Primärerergänzungssteuer oder Sekundärerergänzungssteuer qualifiziert im Sinne der OECD-Vorgaben, sowie hinsichtlich der Anwendbarkeit weiterer abgestimmte Dokumente der OECD u. a. „Administrative Guidance“.

Darüber hinaus sind weitere Maßnahmen erforderlich, um sicherzustellen, dass die Umsetzung der globalen Mindeststeuer reibungslos verläuft und die Unternehmen in der Lage sind, die neuen Regelungen zu befolgen. Dazu gehört eine klare und einheitliche Definition der Mindeststeuerregelung sowie eine einheitliche Anwendung durch alle beteiligten Länder. Es müssen auch effektive Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsverfahren vorhanden sein, auf die sich Unternehmen berufen können, um Konflikte schnell und effizient zu

Stellungnahme zu dem Diskussionsentwurf des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – Min-BestRLUmsG, Stand: 17.03.2023)

lösen. Darüber hinaus ist es wichtig, dass klare und abgestimmte Verjährungsfristen zwischen den Ländern des Inclusive Framework bestehen, um Missverständnisse zu vermeiden. Zusätzlich sollten weitere Vereinfachungen zur Reduzierung der Komplexität und Befolgungskosten verabschiedet werden, beispielsweise im Bereich der Nachversteuerung latenter Steuerschulden gemäß § 42 Abs. 4 MinStG-DisE. Durch diese Maßnahmen kann sichergestellt werden, dass die globale Mindeststeuer effektiv und effizient umgesetzt wird und Unternehmen in der Lage sind, die Mindeststeuerregeln bestmöglich umzusetzen.