

Stellungnahme

Diskussionsentwurf zum Mindestbesteuerungs- richtlinien-Umsetzungsgesetz

GZ: IV B 5 – S 1331/21/10033:008

DOK: 2023/0213228

Lobbyregister-Nr. R001459

EU-Transparenzregister-Nr. 52646912360-95

Kontakt:

██████████

Telefon: ██████████

Telefax: ██████████

E-Mail: ██████████

Berlin, 25.04.2023

Federführer:

Bundesverband der Deutschen Volksbanken
und Raiffeisenbanken e. V.

Schellingstraße 4 | 10785 Berlin

Telefon: +49 30 2021-0

Telefax: +49 30 2021-1900

www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de

Einleitung und generelle Anmerkungen

Unseres Erachtens kann es aus Sicht der beteiligten Staaten zwar als Erfolg gewertet werden, dass global verbindliche Regelungen zu einer Mindestbesteuerung auf internationaler Ebene geschaffen wurden. Wir hätten uns im Sinne der Steuerpflichtigen jedoch eher ein einfacheres, leichter umzusetzendes Steuerregime gewünscht. Denn statt sich global auf einen Körperschaftsteuersatz für grenzüberschreitend agierende Unternehmen von z. B. 15 % zu einigen, wird mit der hier zu kommentierenden Regelung ein weiteres Steuersystem geschaffen, das sich grundlegend von dem nationalen Steuersystem unterscheidet und zusätzlich implementiert werden muss.

Infolgedessen entsteht für die Steuerpflichtigen ein erheblicher monetärer und personeller Mehraufwand durch die Einrichtung der für die Berechnung, Meldung und ggf. Nacherhebung eines eigenen Mindeststeuerergänzungsbetrages auf Ebene der obersten Muttergesellschaft für unbesteuerte Einheiten in anderen Jurisdiktionen notwendigen Prozesses. Besonders kritisch sehen wir, dass eine Steuerpflicht für rein national agierende Konzerne entsteht, die nicht grenzüberschreitend tätig sind. Außerdem muss ein eigenständiger Gewinn- oder Verlust der Mindeststeuer nach eigenen Vorschriften mit eigenständigen Hinzurechnungen und Kürzungen ermittelt werden. Dies hat zur Folge, dass viele – auch lediglich rein national agierende – Unternehmen neben den nationalen Verpflichtungen künftig auch noch von der Verpflichtung getroffen werden, eine eigenständige Mindeststeuer zu ermitteln.

Ob durch die internationale Mindestbesteuerung ein Steuermehrergebnis für den deutschen Fiskus erzielt wird, kann nicht vorhergesehen werden. Es ist sogar eher zu erwarten, dass die teilnehmenden Staaten ihre nationalen Gesetze so anpassen werden, dass bei ihnen künftig mindestens eine 15 %ige Steuer erhoben wird, da sie sonst Steuersubstrat an andere Staaten verlören, die sonst dafür ein Besteuerungsrecht hätten. Die bürokratischen Lasten einer zweiten Steuerermittlung – neben der ohnehin bestehenden nationalen – werden den deutschen Unternehmen aber ungeachtet dessen weiterhin auferlegt.

Weiterhin merken wir kritisch an, dass sich Deutschland mit der Mindestbesteuerungsrichtlinie bzw. der OECD-Einigung einen Teil seiner Steuerregelungskompetenz genommen hat, da es nun nicht mehr in der Lage ist, diese selbständig wahrzunehmen bzw. die getroffenen Regelungen nicht mehr eigenständig auflösen kann, da hierzu eine Änderung der EU-Richtlinie und die Mitwirkung europäischer Partnerstaaten erforderlich ist.

Vor diesem Hintergrund fordern wir, dass die Ausnahmetatbestände für bestimmte Konzerne oder Branchen ausgeweitet und Erleichterungen für Sachverhalte geschaffen werden, bei denen von vornherein klar ist, dass keine Steuerpflicht besteht („White-Liste“) sowie Übergangsvorschriften eingeführt werden, um es den Unternehmen zu ermöglichen, den sehr engen Zeitraum für die Umsetzung des Gesetzes einzuhalten.

Mit Einführung der Mindeststeuer müssten zudem nationale Abwehrmechanismen, die gegen die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland gerichtet sind, abgeschafft werden, beispielsweise im Außensteuergesetz. Offenkundig ist, dass der Höhe des Steuersatzes bei der Niedrigbesteuerung von 25 % auf nunmehr 15 % gesenkt werden muss.

Im Hinblick auf die Darstellung im MinStG-E haben wir bemerkt, dass obwohl sich der Gesetzentwurf in der Struktur an den Aufbau der Richtlinie (EU) 2022/2523 hält und die Gesetzesbegründung der Kommentierung der OECD folgt, der Gesetzgeber sich für die Einführung vieler neuer Begriffe entschlossen hat. Dies macht den Text des Umsetzungsgesetzes schwer lesbar, da es immer im Kontext zu EU-Richtlinie und Model Rules der OECD gesehen werden muss. Ein Beispiel hierfür ist der Begriff des Investmentvehikels, dass in der EU-Richtlinie eine Investmentgesellschaft und in den Model Rules ein Investment Fund ist. Daher sollte im Interesse der Lesbarkeit und Eindeutigkeit eine Abweichung von den Bezeichnungen in der EU-Richtlinie vermieden werden.

Im Einzelnen

Zu § 7 MinStG-E (Begriffsbestimmungen)

Nach der Definition des § 7 Abs. 14 MinStG-E fallen sog. Ein-Anleger (Spezial-) Investmentfonds oder Investmentfonds, die von Unternehmen einer Unternehmensgruppe gehalten werden, nicht in den Anwendungsbereich, mit der Folge, dass die Regelungen für die Besteuerung der Investmenteinheiten nach den Regelungen der Mindeststeuer nicht anwendbar sind. Hier besteht eine erhebliche Abweichung von den Regelungen des InvStG. Daher sollten die Regelungen zu den Investmenteinheiten an die des InvStG angepasst werden. Mit anderen Worten, wenn ein Investmentfonds i. S. d. InvStG vorliegt, liegt auch eine Investmenteinheit i. S. d. § 7 Abs. 14 MinStG-E vor.

§ 7 Abs. 28 S. 2 sollte in der Weise erweitert werden, dass die Befreiung der staatlichen Einheiten auch greift, soweit diese nur national tätig sind. Die aktuellen Voraussetzungen der Nr. 1 bis 4 gehen so weit, dass davon fast nur Behörden betroffen sein werden. Vor allem in Nr. 2 wird verlangt, dass der Hauptzweck die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben oder die Verwaltung von öffentlichem Vermögen sein soll. Zudem darf gleichzeitig kein Gewerbebetrieb vorliegen. Gerade überwiegend hoheitlich tätige juristische Personen des öffentlichen Rechts, die teilweise Betriebe gewerblicher Art (BgA) führen, werden von der Befreiung nicht erfasst. Daher sollte die Ausnahme auch auf gewerbliche Einrichtungen des Staates erweitert werden, soweit diese nur national tätig sind.

Zudem sollte eine Bagatellgrenze für BgAs eingeführt werden. Das BMF definiert den Gewerbebetrieb in der Begründung zu Nr. 2 wie folgt: *„Nicht zulässig ist dagegen die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit. Kennzeichnend hierfür sind insbesondere eine Gewinnerzielungsabsicht sowie die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.“* Nach aktuellem Wortlaut könnte bereits ein öffentlicher Kantinenbetrieb dazu führen, dass ein ganzes Institut oder ein Verband in der Rechtsform einer jPdöR unter die Mindestbesteuerungspflicht fallen könnte, da die Umsatzgrenze sich auf den gesamten Umsatz und nicht auf den gewerblichen Umsatz beschränkt. Auch werden steuerfreie Gewinne oder steuerbefreite Einrichtungen nicht ausreichend von der Mindestbesteuerungsrichtlinie ausgenommen. Zwar gibt es die Safe-Harbour-Regelungen, die zu einer Minimierung des Steuersatzes auf null führen können, jedoch bleibt die Pflicht zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts und der Steuererklärung unter dem MinStG bestehen.

Zu § 10 MinStG-E

In § 10 MinStG-E wird die Minderung des Primärer ergänzungssteuerbetrags geregelt. Geht man davon aus, dass dies bedeutet, dass das, was bei einer (untergeordneten) zwischengeschalteten Muttergesellschaft bereits versteuert wurde, bei der darüber liegenden Muttergesellschaft von dem Ergänzungsteuerbetrag ausgenommen wird, stellt sich die Frage, ob dies nicht im Widerspruch zu § 8 Abs. 2 Nr. 1 steht, wonach die zwischengeschaltete Gesellschaft nicht besteuert wird, wenn die darüber liegende Muttergesellschaft der Besteuerung unterliegt.

Petitum:

Zur Behebung dieses Widerspruches sollte § 10 dahingehend ergänzt werden, dass eine klarstellende Passage aufgenommen wird, nach der zwischengeschaltete Gesellschaften nicht besteuert werden, wenn die darüber liegende Muttergesellschaft der Besteuerung unterliegt.

Zu § 15 ff. MinStG-E

Mutterunternehmen mit Sitz im Inland müssen unter bestimmten Voraussetzungen ihre Konzernabschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen (vgl. §§ 290 Abs. 1, 315e HGB). Die Aufstellung eines Einzelabschlusses nach internationalen Rechnungslegungsstandards ist hingegen nicht zwingend erforderlich und entfällt daher regelmäßig in der Praxis, denn die Konzernunternehmen können bspw. bei konzerninternen Transaktionen auf eine aufwendige Zwischengewinneliminierung verzichten und können solche Vorgänge vereinfacht erfassen.

Nach den §§ 15 ff MinStG-E wird aber auf einen solchen Einzelabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards als Ausgangsgröße zur Berechnung der globalen Mindestbesteuerung abgestellt. Dies würde in den o.g. Fällen zu unverhältnismäßig hohem Aufwand führen, da die Konzernbilanzierungsrichtlinien umgestellt werden müssten, ein neues Berechnungssystem samt Schulung der Mitarbeiter eingeführt werden müsste und zusätzliche Arbeitsschritte sowie Kontrollen bei der Erstellung des Konzernabschlusses eingerichtet werden müssten.

Zu § 24 MinStG-E, Korrekturposten Pensionsaufwand

In der Gesetzesbegründung zu § 24 MinStG-E wird 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:

In der Gesetzesbegründung zu § 24 MinStG-E sollten zur Klarstellung in die beispielhafte Aufzählung CTA, die nicht anders behandelt werden können als Direktzusagen, ebenfalls aufgenommen werden.

Zu § 33

§ 33 MinStG-E ermöglicht aus Vereinfachungsgründen auf Antrag die Anerkennung von Gruppenbesteuerungssystemen (in Deutschland: körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft) für die Zwecke der Mindeststeuer. Über die Vorgaben der Richtlinie hinaus soll das Wahlrecht nach § 33 Abs. 2 MinStG-E für alle in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten einheitlich ausgeübt werden. In der Praxis ist es in großen Gruppen aber möglich, dass nicht sämtliche Geschäftseinheiten Teil eines bestehenden Gruppenbesteuerungssystems einer Organschaft in Deutschland sind. Dem Wortlaut der Vorschrift nach wäre für solche Gruppen ein Antrag nach § 33 MinStG-E im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet in Gänze nicht möglich bzw. er wäre nur dann möglich, wenn das Gruppenbesteuerungssystem auf sämtliche in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten erstreckt wird.

Petition

Ein Grund für eine derartige Einschränkung ist nicht erkennbar. Die Einschränkung sollte daher entfallen.¹

¹ Sofern Abs. 2 voraussetzt, dass Abs. 1 erfüllt ist, entfielen diese Forderung, da sich Abs. 1 nur auf diejenigen Geschäftseinheiten, bezieht die im Organkreis sind. Andere Geschäftseinheiten im selben Hoheitsgebiet wären von § 33 gar nicht betroffen. Das Zusammenspiel zwischen Abs. 2 und Abs. 1 sollte dann aber geregelt werden.

Zu § 36 MinStG-E, Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit

In der Gesetzesbegründung zu § 36 Abs. 1 MinStG-E wird auf Seite 162 des Diskussionsentwurfes ausgeführt, dass „nur laufende Steuern berücksichtigt [werden], sodass einmalige Steuerzahlungen ebenfalls nicht in die Ermittlung des effektiven Steuersatzes einfließen.“ Unklar bleibt hierbei jedoch, was konkret unter dem Begriff „einmalige Steuerzahlungen“ zu verstehen ist.

Petitum:

In der Gesetzesbegründung zu § 36 MinStG-E sollte eine klare und sachgerechte Definition zu „einmalige Steuerzahlungen“ aufgenommen werden. Hierbei sollte unter Aufführung von Beispielen, wie beispielsweise die BP-Zahlungen, klargestellt werden, was nicht darunter zu subsumieren ist.

Zu § 36 ff. Ermittlung der angepassten latenten Steuer

Bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern (§ 36 ff. MinStG-E) ist die exakte Ermittlung der angepassten latenten Steuern nach § 42 MinStG-E von zentraler Bedeutung. Ein wichtiger Aspekt bei der Anpassung der latenten Steuern ist nach Art. 4.4.1. der OECD Model Rules sowie Art. 22 Abs. 5 Buchst. c der EU-Richtlinie, dass Auswirkungen von laufenden Änderungen beim Ansatz oder der Bewertung latenter Steuern, die sich auf die Werthaltigkeit der latenten Steuern beziehen, für die Zwecke der Mindeststeuer negiert werden. Schwankungen, die sich aus nationalen Bewertungs- und Ansatzvorschriften ergeben, weil sich z.B. eine Prognose über die Nutzbarkeit eines Verlustvortrags ändert, sollen grundsätzlich vermieden werden, da diese ggf. unerwünschte Top-up Taxes auslösen könnten. Die Korrekturvorschrift in den Model Rules wie auch in der EU-Richtlinie, ist breiter formuliert und erfasst nicht nur aktive latente Steuern auf Verlustvorträge, sondern Wert-/Ansatzanpassungen in Bezug auf sämtliche aktive latente Steuern. In der Praxis können sich Einschränkungen bei der Aktivierbarkeit (nicht aktivierte latente Steuern) z.B. auch bei Tax Credits oder generell auf temporäre Bilanzunterschiede ergeben.

Die Regelung von § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E erfasst aber nur Anpassungen auf einen latenten Steueranspruch in Bezug auf einen steuerlichen Verlustvortrag. Durch diese Einengung ergibt sich z.B. im Fall nicht aktivierter latenter Steuern bzgl. Tax Credits oder temporäre Abweichung zwischen IAS/IFRS Bilanzansatz ein Abweichen von der international vereinbarten Systematik, was u.U. unerwünschte Mindeststeuer auslösen kann. Hierzu ein Beispiel, ein Unternehmen hat vor Einführung der Mindeststeuer eine Drohverlustrückstellung in ihrem IAS/IFRS Abschluss bilanziert, für die es mangels Werthaltigkeit keine aktive latente Steuer gebildet hat. Nach Einführung der Mindeststeuer hat sich die Unternehmensplanung aufgrund von verbesserten ökonomischen Rahmenbedingungen verändert. Das Unternehmen kann nunmehr aktive latente Steuern auf die Drohverlustrückstellung zeigen. Die Einbuchung des latenten Steuerertrags wirkt sich im Jahr der Einbuchung steuermindernd aus. Nach § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E kann dieser „Steuerertrag“ nicht korrigiert werden, wohingegen er nach Art. 22 Abs. 5 Buchst. c. EU-Richtlinie zu korrigieren wäre. Der Hintergrund für diese Ausnahme ist nicht ersichtlich.

Petitum

Ein Gleichlauf zur Richtlinie ist zu fordern.

Zu § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E

Nach dem Gesetzeswortlaut sind Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsvorschriften auf einen latenten Steueranspruch bezüglich eines steuerlichen Verlustvortrages bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der angepassten latenten Steuern nicht zu berücksichtigen. Der Gesetzeswortlaut sowie die Gesetzesbegründung lassen außer Acht, dass nach Art. 22 Abs. 5c Mindestbesteuerungsrichtlinie (MinBestRL), 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 MinBestRL.

Petitum

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

Zu § 42 Abs. 4 MinStG-E

Die Nachversteuerung einer latenten Steuerschuld, die nicht innerhalb von 5 Jahren in Anspruch genommen wurde, ist nicht angemessen, da die temporären Effekte häufig über mehr als fünf Jahre bestehen. Durch den kurzen Betrachtungszeitraum wird nicht die gesamte Steuerzahlung antizipiert, sondern lediglich ein Bruchteil betrachtet. Zudem entsteht durch die nachträgliche Berücksichtigung und Korrektur von längeren temporären Differenzen ein erheblicher administrativer Zusatzaufwand, da eine Schattenrechnung erforderlich wird, bei der einzelne latente Positionen nachverfolgt und speziell für Mindestbesteuerungszwecke ermittelt werden müssen. Latente Steuern können durch eine Vielzahl von in der nationalen Steuergesetzgebung verankerten abweichenden Bewertungs-vorschriften entstehen, weshalb eine schiere Vielzahl an Einzelposten zu beachten ist. Da latente Steuern in der Praxis nicht sachverhaltsbezogen ermittelt werden, sondern durch Gegenüberstellung von Bilanzposten in der IFRS- und Steuerbilanz, ist es ohne erheblichen administrativen und digitalen Mehraufwand nicht möglich, die erforderlichen Erklärungsdaten zu ermitteln. Eine Übernahme von latenten Steuern, wie sie im IFRS-Abschluss ausgewiesen sind, ist erforderlich, um den Befolgungsaufwand der Unternehmen erheblich zu reduzieren und systemwidrige Verwerfungen zu verhindern.

Petitum

In Hinblick auf diese Regelung ist es dringend erforderlich, dass die Anpassungen auf ein administrativ machbares Maß zurückgefahren werden und latente Steuerschulden - wie im IFRS-Abschluss ausgewiesen, berücksichtigt werden.

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

Latente Steuerverbindlichkeiten (DTL) einer Einheit (Constituent Entity „CE“), die nicht innerhalb von 5 Jahren gezahlt oder rückgängig gemacht wurden, reduzieren rückwirkend die erfassten Steuern (Covered Taxes) in dem Jahr, in dem die latente Steuerverbindlichkeit entsteht, und wirken sich somit rückwirkend auf die ETR und die Mindeststeuer aus (recaptured deferred tax liability).

Im Gegensatz dazu kann ein latenter Steueraufwand im Zusammenhang mit bestimmten Ausnahmen (z.B. Forschung und Entwicklung, Nettofremdwährungsgewinne) über 5 Jahre hinaus bestehen bleiben (Recapture exemption accrual).

In der Finanzindustrie bestehen verschiedene branchennotwendige latente Steuerverbindlichkeiten mit langen Laufzeiten. Hervorzuheben sind u.a. Finanzanlagen, Agio/Disagio und (Kurs-) Sicherungsgeschäfte.

Petition

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

Zu Bewertungsunterschiede IFRS Risikovorsorge versus steuerliche EWB/PWB

Die Berechnung der latenten Steuer mit dem Mindeststeuer-Satz iHv. 15% einerseits und die Berechnung der laufenden Steueraufwendungen mit dem tatsächlichen Steuersatz wird regelmäßig zu wesentlichen ETR-Effekten bei wesentlichen Bewertungsunterschieden führen.

Petition

In Erwartung eines neuen BMF-Schreibens zu steuerlicher EWB/PWB sollten dessen Auswirkungen vor dem Hintergrund von Pillar II neu evaluiert werden und zu gegebener Zeit bei der Überarbeitung des BMF-Schreibens berücksichtigt werden.

Zu § 42 Abs. 5 Nr. 1 MinStG-E

Es ist grundsätzlich zu begrüßen, dass Abschreibungen auf materielle Vermögenswerte bei der Nachversteuerung von latenten Steuerschulden ausgenommen werden. 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 §§ 50, 52 MinStG-E („Substance-based Carve-out“), Substanzbasierter Freibetrag

Durch die substanzbasierten Einkommensbefreiungen wird ein Gewinnanteil aus Sachanlagevermögen und Lohnkosten von der Ergänzungssteuer ausgenommen, sodass die Mindeststeuer lediglich auf den Übergewinn erhoben wird. Die substanzbasierte Einkommensbefreiung beträgt im Jahr der Einführung der globalen Mindeststeuer 8% des Buchwerts des Sachanlagevermögens zzgl. 10% der Lohnsumme. In einer Übergangsphase von zehn Jahren sollen beide Prozentsätze kontinuierlich auf 5% reduziert werden.

Durch diese Regelung ist die Wirkung der Mindeststeuer in Staaten, in denen Substanz in Form von materiellen Wirtschaftsgütern und Beschäftigung vorhanden ist, stark eingeschränkt. In der Finanzindustrie hat Substanz, im Vergleich zu anderen Industriezweigen, einen gesonderten Stellenwert. So besteht Substanz neben der Personalfunktion auch durch die Übernahme von nicht-materieller Risikoaktiva (Kundengelder, Finanzanlagen etc.), welche sich bei der jeweiligen Chancen- und Risikostruktur der Einheit in der Handelsbilanz II bzw. dem Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II niederschlagen wird.

Zu § 51 Abs. 2

Redaktionelle Korrektur: die Absätze 3 und 4 sind zu korrigieren und korrekt als Nummer 1. und 2. zu bezeichnen.

Zu § 67 Abs. 3 MinStG-E, unterschiedliche zeitliche Umsetzung in den teilnehmenden Ländern

Nach § 67 Abs. 3 MinStG-E hat die Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts an das BZSt 15 bzw. spätestens 18 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs zu erfolgen, für das erstmals für die Unternehmensgruppe ein Mindeststeuer-Bericht zu erstellen ist. Leider enthält der Diskussionsentwurf keine Erleichterungen für Strukturen in denen temporär die Umsetzung bei der UPE noch nicht erfolgt ist. In diesen Ländern könnte die Abgabe technisch noch nicht möglich sein, auch bei freiwilliger Abgabe. Die Abgabe in diesen Fällen für einen einzigen Veranlagungszeitraum auf die darunterliegende zwischengeschaltete Muttergesellschaft herunterzugeben, würde zu einem noch höheren monetären und organisatorischen Aufwand führen, als die Thematik ohnehin beinhaltet.

Petition

Daher regen wir an, eine Regelung aufzunehmen, nach der eine verlängerte Abgabefrist beantragt werden kann, wenn die UPE in einem Land belegen ist, welches verbindlich zugesagt hat, die gesetzlichen Regelungen zu Pillar 2 einzuführen, doch dies voraussichtlich ca. 1 Jahr versetzt zur Bundesrepublik Deutschland umsetzen wird.

Zu § 70 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E

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

Petition

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

Zu § 71 MinStG-E

Die temporären CbCR-Safe-Harbour-Regelungen stellen zwar grundsätzlich eine Erleichterung dar, allerdings handelt es sich hierbei lediglich um Übergangsregelungen, welche den Unternehmensgruppen Zeit verschaffen und einen abgestuften Implementierungsprozess ermöglichen. Sie befreien allerdings nicht von einer generellen Implementierung der Mindeststeuerregelungen.

Unseres Erachtens übernimmt Art. 32 der EU-RL (2022/2523) fast wörtlich Art. 8.2 der Model Rules und spezifizierte den Begriff eines "maßgeblichen internationalen Abkommens über Safe Harbour" als *„eine Reihe internationaler Regeln und Bedingungen, denen alle Mitgliedstaaten zugestimmt haben und die den unter diese Richtlinie fallenden Gruppen die Möglichkeit einräumen, in einem Steuer-hoheitsgebiet einen oder mehrere Safe Harbour in Anspruch zu nehmen.“*

Damit ist eine Öffnungsklausel hinsichtlich der Berücksichtigung **nach** ihrer Verabschiedung erlassener internationaler Abkommen über Safe-Harbour vorgesehen. Eine solche Öffnungsklausel findet sich im MinStG-E hingegen nicht, so dass nachträglich beschlossene (permanente) Safe-Harbour-Regelungen keine Anwendung im

nationalen Recht finden könnten. Wir fordern daher, eine entsprechende Öffnungsklausel in das MinStG aufzunehmen.

Gemäß § 71 MinStG-E soll der Steuererhöhungsbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet auf Null reduziert werden, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben wird.

Die Norm des § 71 MinStG-E basiert auf Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie. Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie verlangt für die in einem Mitgliedsstaat gelegenen Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe oder großen inländischen Gruppe keine Berechnung einer Ergänzungssteuer, wenn für ein Geschäftsjahr im Einklang mit dem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder den internationalen Rechnungslegungsstandards die anerkannte nationale Ergänzungssteuer berechnet wurde.

Somit stellt § 71 MinStG-E im Gegensatz zu Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie für die Inanspruchnahme des Safe-Harbour darauf ab, dass im Ausland eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer erhoben wurde. Der Safe-Harbour soll somit abweichend zur EU-Richtlinie nicht bereits bei der Berechnung einer ausländischen anerkannten nationalen Ergänzungssteuer gewährt werden, sondern erst bei Erhebung der ausländischen Steuer.

Petitum

Diese Abweichung zur EU-Richtlinie ist vor dem Hintergrund einer möglichst einheitlichen Umsetzung der EU-Richtlinie in sämtlichen Mitgliedsstaaten abzulehnen.

Darüber hinaus ist das Anknüpfen an die Erhebung einer nationalen anerkannten Ergänzungssteuer eine schärfere Voraussetzung als die reine Berechnung. Insbesondere stellt sich hierbei die Frage, ob der Safe-Harbour erst nachträglich gewährt werden soll. Das würde bedeuten, dass zunächst eine Anrechnung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer auf den Steuererhöhungsbetrag zu erfolgen hätte. Dann wären Unternehmen jedoch angehalten beide aufwändigen Berechnungen (anerkannte nationale Ergänzungssteuer und Steuererhöhungsbetrag) vorzunehmen. Erst nach der Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer im Ausland wäre sodann der Steuererhöhungsbetrag rückwirkend auf null zu reduzieren. Dies würde sowohl für Steuerpflichtige als auch Finanzverwaltung zu einer enormen Komplexität führen. Zum andern würde dies auch das Ziel der Safe-Harbour verfehlen, wonach aus Vereinfachungsgründen im Falle einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer nur eine Berechnung verlangt werden soll.

Petitum

Daher sollte § 71 MinStG-E auf die Berechnung einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer abstellen

Zu § 72 MinStG-E

§ 72 MinStG-E sieht ein Wahlrecht für eine vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten vor. Dieses Wahlrecht bezieht sich auf für den Konzernabschluss als unwesentlich eingeordnete Gesellschaften und erlaubt eine vereinfachte Ermittlung des Mindeststeuer-Umsatzes, Mindeststeuergewinns und der angepassten erfassten Steuern aus Daten des länderbezogenen Berichts. Sind gem. § 138a Abs. 4 AO nicht jedoch gerade diese Gesellschaften, Geschäftseinheiten, die nicht im Konsolidierungskreis sind und damit keine einbezogene Geschäftseinheiten des Berichts sind?

Zu § 73 ff. (Teil 9, Übergangsregelungen)

Wir sind dankbar dafür, dass zeitlich befristete Übergangsregelungen geschaffen werden. Der nationale Gesetzgeber sollte sich aber vorbehalten, diese Übergangsregelungen in dauerhafte Befreiungsregelungen umzuwandeln, insb. wenn im weiteren Fortgang festgestellt wird, dass kaum Mindeststeuer fällig wird. Denn es ist – wie eingangs erwähnt – zu erwarten, dass Drittstaaten selbst nationale Ergänzungssteuern schaffen werden.

Es besteht eine Ausnahme, dass Unternehmen, die nur national bzw. geringfügig international tätig sind von der Meldepflicht befreit sind. Aufgrund des hohen administrativen Aufwandes für die Erstellung des Berichtes, ist diese Ausnahmeregelung zu begrüßen. Allerdings ist es nicht nachvollziehbar, weshalb dies nur für die ersten 5 Jahre gelten soll. Letztendlich würde dies nach Ablauf der Frist Unternehmen zwingen eine Berechnung zur globalen Mindestbesteuerung abzugeben, obwohl diese nur national tätig sind. Ziel des Gesetzentwurfs ist die Umsetzung zentraler Elemente der internationalen Vereinbarungen. Die darin enthaltenen Nachversteuerungsregelungen sollen eine globale effektive Mindestbesteuerung sicherstellen, schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiven Steuergestaltungen entgegenwirken und damit zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beitragen. Durch die Verpflichtung nationaler Unternehmen würde dies weit über den Zweck des Gesetzes hinausgehen und vermeidbare bürokratische Hürden schaffen.

Petitum

Daher sollte die Begrenzung auf die ersten 5 Jahre entfallen und Unternehmen langfristig von einer Meldepflicht befreien, wenn diese national tätig sind.

Zu § 73 Latente Steuern

Eine Abweichung von den internationalen Vorgaben für latente Steuern ergibt sich in den Übergangsvorschriften des § 73 MinStG-E. Die Vorschrift regelt den Ansatz latenter Steuern zu Beginn des jeweiligen Übergangsjahrs, wenn eine Unternehmensgruppe erstmals unter die Mindeststeuer fällt. Auch hier werden nach § 73 Abs. 1 Satz 4 MinStG-E Auswirkungen von laufenden Ansatz- und Bewertungsanpassungen auf einen latenten Steueranspruch nicht berücksichtigt. Abs. 2 regelt darüber hinaus, dass bestimmte aktive latente Steueransprüche ausgenommen sind, wenn diese durch einen *Geschäftsvorfall* entstehen, der nach dem 30.11.2021 stattfindet. Die zugrundeliegenden Regelungen in Art. 9.1.2 der OECD Model Rules (englische Fassung) sowie Art. 47 Abs. 3 der EU-Richtlinie (englische und deutsche Fassung) begrenzen die Ausnahme von aktiven latenten Steueransprüchen dagegen auf solche, die durch *Transaktionen* entstehen, die nach dem 30.11.2021 stattfinden. Als zusätzliches Ausschlusskriterium für die Nutzung der Verluste aus einer Transaktion wird verlangt, dass es sich um Verluste handeln muss, die sich auf maßgebende Gewinne und Verluste (qualifying income or loss) ergeben.

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

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

Buchverluste stellen sicher einen Geschäftsvorfall, aber eben keine Transaktion dar. Dies kollidiert maßgeblich mit der ursprünglichen Idee, Steuerattribute, die vor dem GloBE-Übergangsjahr entstanden sind und die nicht aus Transaktionen herrühren, unangetastet zu lassen.

Wirkungsweise/Beispiel:

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

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

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

§ 73 Abs. 3 Übertragung von Vermögenswerten zwischen Geschäftseinheiten

Nach § 73 Abs. 3 MinStG-E ist bei Übertragungen von Vermögenswerten zwischen Geschäftseinheiten, die nach dem 30. November 2021 und vor Beginn eines Übergangsjahrs stattfinden, beruht der Ansatz der erworbenen Vermögenswerte (mit Ausnahme von Lagerbeständen) auf dem von der veräußernden Geschäftseinheit ausgewiesenen Buchwert der übertragenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Veräußerung. Die aktiven und passiven latenten Steuern sind auf dieser Grundlage zu ermitteln. Mit dieser Regelung soll ein Step-Up von Buchwerten und damit von zusätzlichem Abschreibungspotenzial für GloBE Zwecke verhindert werden. Jedoch hat die Regelung in ihrem Wortlaut einen überschießenden Charakter. Die Regelung findet auch Anwendung, wenn ein Übertragungsgewinn einer regulären Steuer, die mindestens dem Mindeststeuersatz entspricht. Es sollte daher erwogen werden klarzustellen, dass ein zwingender Ansatz des Buchwertes der übertragenden Gesellschaft nur dann zu erfolgen hat, wenn der Transfer nicht mit mindestens 15 % Ertragsteuern belastet wird (eine Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten) ist unschädlich. Rein praktisch wären hiervon Fälle eines konzerninternen Verkaufs erfasst, sowie Fälle der grenzüberschreitenden Umwandlung, wenn das abgebenden Land das Besteuerungsrecht verliert. Kommt es in diesem Fall zu einer Besteuerung des Übertragungsgewinns, sollte die Regelung keine Anwendung finden.

Zu § 74

Nach § 74 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E liegt eine untergeordnete internationale Tätigkeit einer Unternehmensgruppe vor, wenn sie über Geschäftseinheiten in höchstens sechs Steuerhoheitsgebieten verfügt und der Gesamtwert der *materiellen Vermögenswerte* aller Geschäftseinheiten, die in allen Steuerhoheitsgebieten außer dem Referenzsteuerhoheitsgebiet belegen sind, 50 Millionen Euro nicht übersteigen.

Bei den materiellen Vermögenswerten dürfte es sich nur um Sachvermögen (tangible assets) handeln. Fraglich ist die Abgrenzung. Hier wäre eine Klarstellung sinnvoll. Vgl. auch Art. 10.1, wobei beim Vergleich der Stichworte "Local Tangible Asset" und "Tangible Asset" die Abgrenzung verschwimmt (nur Sachanlagevermögen oder auch Vorräte). In § 74 sollte u. E. daher der Begriff Sachvermögen verwendet werden.

Weiter bezieht Art. 49 Abs. 3 Buchst. B der EU-Richtlinie die 50 Millionen Euro auf den Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte, es also mithin eine Saldierung von Aktiva und Passiva geboten. Damit steht der Entwurf des deutschen Umsetzungsgesetzes mit einer Bruttobetrachtung gegen den Wortlaut der EU-Richtlinie.

Petition

Gerade für Unternehmen aus der Finanzindustrie wäre eine Nettobetrachtung zwingend. Ferner sollte klargestellt werden, dass (Darlehens)forderungen nicht unter den Begriff der materiellen Vermögenswerte zu subsumieren wären.

Zu § 74 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E (Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit)

Nach dem Gesetzestext werden Unternehmensgruppen temporär von der Mindeststeuer befreit, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Eine Voraussetzung ist, dass der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte einen bestimmten Grenzwert nicht überschreitet. Was unter „materiellen Vermögenswerten“ zu verstehen ist, ist weder im Gesetz noch in der Gesetzesbegründung definiert.

Petition

Wir bitten diesbezüglich um Klarstellung, insbesondere auch für Unternehmen, die ihren Jahresabschluss nach der Kreditinstituts-Rechnungslegungsverordnung (RechKredV) aufstellen.

Zu § 75ff (Safe Harbour)

Eine zeitlich befristete Übergangsregelung bis zum Jahr 2027 wird bei Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen auf Antrag gewährt (§ 75 MinStG-E, CbCR-Safe-Harbour). Voraussetzung ist u.a., dass die Unternehmensgruppe in dem ausländischen Steuerhoheitsgebiet weniger als 10 Millionen Euro Umsatzerlöse und weniger als 1 Mio. Euro Gewinn oder Verlust vor Steuern in ihrem länderbezogenen Bericht aufweist. Wir bitten darum, dass in diesem Zusammenhang der Begriff „Umsatzerlöse“ für die Kreditwirtschaft (d. h. für die Kreditinstitute) eine gesetzliche Regelung erfährt.

Zu § 78 Nr. 2 MinStG-E (Definitionen für den CbCR-Safe-Harbour - Umsatzerlöse)

Im Rahmen der Definitionen zu für den CbCR-Safe-Harbour wird unter § 78 Nr. 2 MinStG-E aufgeführt, dass, die Umsatzerlöse der Summe aus den Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen, wie sie im qualifizierten länderbezogenen Bericht ausgewiesen sind, entsprechen.

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. Auch vor dem Hintergrund der zeitnahen Datenverfügbarkeit, ist dies von großer Bedeutung.

Petitum

Wir regen die Aufnahme bzw. Klarstellung, 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 Top-up-Tax (Primärerergänzungssteuer) ermittelt werden müssen, da diese Daten in der Regel erst mit einem erheblichen zeitlichen Verzug 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 RechKredV erstellt, zu berücksichtigen sind.

Zu § 78

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

- a. Der Begriff „ungewisser Steuerrückstellungen“ ist nicht verständlich.² Rückstellungen wohnt das Element der Unsicherheit hinsichtlich des Grundes und / oder Höhe bei. Gemeint sein sollten hier die sog. „uncertain tax position“ wie sie bspw. nach IFRIC 23 zu bilden sind. Das umfasst potentielle Steuerrisiken, die bspw. aufgrund einer Einreichung einer Steuererklärung entstehen, wenn man bspw. von der Auffassung der Finanzverwaltung abweicht oder laufende Diskussionen in einer Betriebsprüfung. Der Begriff ungewisse Steuerrückstellung könnte aber auch eine Rückstellung für den laufenden Steueraufwand umfassen. Diese Position soll aber nicht korrigiert werden, sondern nur die sog. „uncertain tax positions“. Daher sollte § 78 Nr. 3 dahingehend klargestellt werden, dass er nur für die sog. uncertain tax position i. S. d. IFRIC 23 gilt.
- b. Ist eine Rückstellung aufgrund einer Feststellung einer Betriebsprüfung bereits konkretisiert und hat der Steuerpflichtige diese bereits akzeptiert handelt es sich nicht länger um eine uncertain tax position, sondern um eine Verbindlichkeit(srückstellung). Diese wäre dann auch für Zwecke von § 78 Nr. 8 MinStG-E nicht mehr zu korrigieren, auch das sollte klargestellt werden. Die Rechtsprechung des BFH geht in die gleiche Richtung und lässt derartige Rückstellungen dann auch in der Steuerbilanz zu, wenn sich der Steuerpflichtige der Verbindlichkeit nicht mehr entziehen kann.
- c. Uncertain tax positions, wie bspw. solche nach IFRIC 23 umfassen nicht nur unsichere Steuerverbindlichkeiten, sondern auch Forderungen. Wird eine derartige Forderung aktiviert, ist der Steuerertrag nach § 78 Nr. 3 MinStG-E nicht zu korrigieren. Da es sich um eine Forderung und nicht um eine Rückstellung

² Evtl ist hier der Steueraufwand für ungewisse Steuerposten (§ 40 Nr. 4) gemeint. Dann sollte aber auch die Begrifflichkeit einheitlich verwendet werden.

handelt. Der Systematik halber sollte dies klargestellt werden, dass entsprechende Steuerforderungen, die nach IFRIC 23 zu aktivieren sind, ebenfalls als Steuerertrag nicht berücksichtigt werden sollen.

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

Zu § 78 Nr. 6 i. V. m. § 78 Nr. 3 MinStG-E (Definitionen für den CbCR-Safe-Harbour – vereinfacht berechneter effektiver Steuersatz)

Zur Ermittlung der vereinfacht berechneten effektiven Steuern werden die im Konzernabschluss erfassten Steuern lediglich um nicht erfasste Steuern und Effekte aus ungewisse Steuerrückstellungen bereinigt. Nach IAS 12.34 ff können Unternehmen, die über Verlustvorträge verfügen, auf diese nur ein Deferred Tax Asset ansetzen, wenn sie nachweisen können, dass sie diese im Planungszeitraum nutzen werden. Deshalb entstehen bei diesen Unternehmen häufig Steuererträge aus der kontinuierlichen Hinzuaktivierung latenter Steuern, die gemäß § 42 Abs. 1 Nr. 3 E-MinBestRL-UmsG sowie Art. 22 Abs. 5 c) MinBestRL bei der Ermittlung nicht zu berücksichtigen sind. Da solche Steuererträge aber nicht bei der Ermittlung des vereinfacht berechneten effektiven Steuersatzes korrigiert werden, sollten die betreffenden Unternehmen nicht in der Lage sein den CbCR-Safe-Harbor in Anspruch zu nehmen.

Petitum

Um den Bürokratieaufwand für die betreffenden Unternehmen so gering wie möglich zu halten, sollten die erfassten Steuern auch um die Auswirkungen einer Wertberichtigung oder eines Nichtansatzes eines latenten Steueranspruchs erweitert werden.

Darüber hinaus bitten wir darum auf OECD-Ebene entweder für permanente Safe-Harbour-Regelungen einzutreten oder – falls dies nicht aussichtsreich ist – wenigstens eine (ggf. unbefristete) Verlängerung der temporären CbCR-Safe-Harbour-Regelungen über den jetzt gewählten Zeitpunkt (vor dem 01.07.2028 endende Geschäftsjahre) zu verlängern. Damit würde auf aufwändige Berechnungen verzichtet und der damit einhergehenden administrativen Aufwand könnte gering gehalten werden.

Zu § 84 (Steuererklärungspflicht)

Nach § 84 MinStG-E haben die Steuerpflichtigen für das Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben und darin die Steuer selbst zu berechnen. Nach dem Wortlaut gilt dies auch dann, wenn sich keine Mindeststeuer ergibt. Wir fordern daher, eine Regelung in § 84 MinStG-E aufzunehmen, der zufolge eine "Nullanmeldung" nicht erforderlich ist. Denn die Mehrzahl deutscher Marktteilnehmer wird keine Meldungen abzugeben haben. Dies bedeutet ebenso weniger Aufwand auf Seiten der deutschen Finanzverwaltung.

Zu § 86 (Bußgeldvorschriften)

Im Hinblick darauf, dass die Regelungen schon ab dem 30. Dezember 2023 in Kraft treten sollen, sollte in der Bußgeldvorschrift eine Passage aufgenommen werden, dass zumindest in den ersten zwei Jahren vom Zeitpunkt des Inkrafttretens von der Anwendung von Bußgeldern abgesehen werden kann, da noch nicht alle Regelungen sofort umgesetzt und in der Praxis befolgt werden können (siehe hierzu auch sogleich).

Es fehlt an einer Regelung, wie verfahrensrechtlich und bezüglich der Sanktionen damit umgegangen werden soll, wenn der Mindeststeuer-Bericht deshalb nicht vollständig oder nicht rechtzeitig abgegeben werden kann, weil übergeordnete Konzerngesellschaften aus dem Ausland die notwendigen Daten nicht zuliefern (vgl. §§ 342d Abs. 2 und 342e Abs. 2 HGB-E im Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Offenlegung von Ertragsteuereinformationen). Regelmäßig dürfte eine deutsche Tochtergesellschaft dagegen keine Handhabe haben.

Zu § 89 (Anwendungsvorschriften)

Das deutsche Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz wird voraussichtlich zum Ende des Jahres 2023 das Gesetzgebungsverfahren durchlaufen haben. Betroffene nationale wie internationale Wirtschaftsteilnehmer werden es aber nur wenige Tage später anzuwenden haben. Beispielsweise muss eine eigenständige Gewinnermittlung mit völlig eigenen Regeln durchgeführt werden. Da es sich um ein völlig neues Gesetz mit derzeit 89 Paragraphen und einem Umfang von etwa 250 Seiten inklusive der Gesetzesbegründung handelt, fordern wir, die **Regeln erst ab dem Jahr 2025** anzuwenden, da die im Gesetz zwar vorgesehenen und zeitlich befristeten Übergangsregelungen nichts daran ändern, dass dem Steuerpflichtigen zum Verständnis des Gesetzes und zu seiner praktischen Anwendbarkeit kein ausreichender Vorlauf gewährt wird. Zumindest aber sollten die Bußgeldvorschriften dementsprechend angepasst werden, s.o.

Verfahrensrechtliche Fragstellungen

Die verfahrensrechtlichen Vorschriften im Diskussionsentwurf fallen noch recht kurz gefasst aus. Auch die Gesetzesbegründung gibt nur wenige weiterführende Hinweise. Nachfolgend ergeben sich erste verfahrensrechtliche Fragstellungen:

- a. Gelten die Regelungen der Abgabenordnung nur für die Steuererklärung oder auch für den Mindeststeuer-Bericht?
- a. Wie ist § 44 MinStG-E abgabenrechtlich einzuordnen? Was geschieht, wenn § 44 Abs. 2 MinStG-E die Änderung eines Altjahrs erforderlich macht, dieses aber abgabenrechtlich nicht mehr änderbar ist? Kann dann trotzdem eine Korrektur erfolgen?
- b. Welche verfahrensrechtlichen Folgen ergeben sich bei Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, die im Ausland erfolgen, z.B. erst zeitverzögert nach einer Betriebsprüfung, die aber die in Deutschland festgesetzten Steuerbeträge beeinflussen, ggf. erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung?
- c. Für die Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit nach § 74 MinStG-E (Befreiung von der Mindeststeuer) ist kein Antragserfordernis vorgesehen. Insbesondere in Grenzfällen könnten ein Antrag und ein Bescheid über die Inanspruchnahme Rechtssicherheit schaffen. Was ist aus verfahrensrechtlicher Sicht in § 74 Abs. 1 MinStG-E unter einer Befreiung von der Mindeststeuer zu verstehen? Müssen dann keine Erklärung und auch kein Mindeststeuer-Bericht abgegeben werden?
- d. Das MinStG enthält an verschiedenen Stellen zahlreiche Antragsmöglichkeiten, die teilweise auch über die Vorgaben aus Art. 45 der EU-Richtlinie hinausgehen. Wann sollen diese Anträge gestellt werden? Mit Abgabe der Steuererklärung? Welche Rückwirkung ergibt sich ggf. für den Mindeststeuer-Bericht, wenn ein Wahlrecht, welches man ggf. im Rahmen der Steuererklärung ausübt/beantragt, vom

Finanzamt nicht anerkannt wird. Ist dann eine Korrektur des Mindeststeuer-Berichts notwendig und wenn ja, nach welchen Verfahrensvorschriften und innerhalb welcher Fristen?

- e. Es stellt sich auch die Frage, ob Fristverlängerungen nach § 109 Abs. 2 AO in beratenden Fällen möglich sind. In Anbetracht der komplexen Einführung der Mindeststeuer sollten Fristverlängerungen gerade in den ersten Jahren möglich sein – und zwar sowohl für die Steuererklärung als auch für den Mindeststeuer-Bericht und über die strengen Vorgaben des § 109 Abs. 2 AO hinaus.

Forderung nach einem Streitbeilegungsmechanismus auf internationaler Ebene

Wir sehen die Gefahr, dass es zu Streitigkeiten mit Staaten kommt, mit denen ein DBA geschlossen worden ist, weil die Mindeststeuer für solche Einheiten erhoben wird, für die ein Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates im DBA vereinbart worden ist. Ebenso sehen wir die Gefahr, dass es zu internationalen Streitigkeiten kommt, wenn etwa die Frage im Raum steht, ob eine nationale Ergänzungssteuer in einem Drittstaat den Kriterien der OECD und schließlich des deutschen Fiskus genügt.

Es ist unklar, wer eine solche Entscheidung über solche Fragen trifft. Da wir vermeiden wollen, dass nationale Wirtschaftsteilnehmer in diesem Fall doppelt zur Steuer herangezogen werden (nämlich eine von Deutschland nicht als nationale Ergänzungssteuer anerkannte Steuer im Ausland und zusätzlich eine deutsche Hinzurechnungssteuer), fordern wir, einen Streitbeilegungsmechanismus zu etablieren, der solche Fälle aufgreift und ausgleichend zum Wohle aller Beteiligten löst.

Außerdem sollte in den nächsten Monaten geprüft werden, ob und inwieweit nationale Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen abgeschafft werden können, um ein Nebeneinander mit der globalen Mindeststeuer auszu-schließen und einen Bürokratieabbau zu ermöglichen, d. h. Doppelarbeit für Finanzverwaltung und Unternehmen zu vermeiden.