

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

21. Juli 2023

Stellungnahme zum Referentenentwurf für das Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmsG

Sehr geehrter ██████████,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum Referentenentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes und insbesondere zum Mindeststeuergesetz (MinStG) Stellung nehmen zu können.

Gegenüber dem Diskussionsentwurf enthält der Referentenentwurf wichtige Verbesserungen. Mit der Einarbeitung von Leitlinien des Inclusive Framework on BEPS und weiteren Änderungen und Klarstellungen werden verschiedene Praxisfragen gelöst. Gleichwohl sind noch Fra-

gen offen, die wir im Anhang ausführlich darstellen. Außerdem gilt es weiterhin, Vereinfachungspotenzial zu nutzen. So sollten z. B. die für die Konzernrechnungslegung erstellten sog. Reporting Packages möglichst ohne aufwändige Korrekturen für Mindeststeuerzwecke nutzbar sein. Auch bedarf es praxistauglicher Lösungen für den Umgang mit latenten Steuern, um den hiermit verbundenen enormen Ermittlungsaufwand zu reduzieren. Wichtig wäre auch, dass der CbCR-Safe-Harbour als Vereinfachungslösung dauerhaft bestehen bleibt sowie nachgebessert und ergänzt wird. Letzteres könnte insbesondere durch eine White List erfolgen, die alle Hochsteuerländer erfasst, die unstrittig über dem Mindeststeuerniveau liegen. Dies würde gleichzeitig auch den Befolgungsaufwand aller Unternehmen, insbesondere der großen inländischen Gruppen verringern.

Vor Inkrafttreten der Neuregelungen muss sichergestellt werden, dass frühzeitige Rechtssicherheit für die Unternehmen geschaffen wird. Regelungen, die nicht sicher aus dem Gesetzeswortlaut ableitbar sind, sollten nicht der Begründung überlassen, sondern in das Gesetz übernommen werden.

Wichtig ist hierbei auch eine einheitliche Anwendung der OECD-Musterregelungen durch alle beteiligten Länder inklusive abgestimmter Verjährungsfristen. Es müssen effektive Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsverfahren vorhanden sein, auf die sich Unternehmen berufen können, um Konflikte mit anderen Staaten beziehungsweise deren Finanzverwaltungen schnell und effizient zu lösen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sowohl die Leitlinien der OECD als auch die Erkenntnisse der deutschen Steuerpraxis zeitnah und konsequent in die Gesetzgebung eingehen müssen.

In jedem Fall bleibt die Umsetzung der Mindeststeuer eine enorme Herausforderung für Unternehmen und Finanzverwaltung. Insofern ist es erforderlich, bestehende Regelungen des nationalen Steuerrechts im Zuge der Einführung der Mindeststeuer zu evaluieren und abzubauen. So sollten die in Deutschland bereits bestehenden Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung im Außensteuergesetz für die von der Mindeststeuer betroffenen Unternehmen wegfallen. Ebenso sind die vorgesehene Abschaffung der Lizenzschranke und vor allem die vorgesehene Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 Prozent sowie die Herausnahme der Hinzurechnungsbeträge aus der Gewerbesteuer wichtige Beiträge. Die derzeitige Niedrigsteuergrenze führt zu erheblichen Befolgungsaufwand, liegt oberhalb der Körperschaftsteuersätze vieler Industriestaaten und geht weit über das von der EU-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD) geforderte Maß hinaus. Es ist auch nicht verständlich, dass die Hinzurechnungsbesteuerung dazu führt, dass Auslandsgewinne höher besteuert werden als inländische. Um eine Konsistenz der AStG-Hinzurechnungsbesteuerung mit der Mindeststeuer herzustellen, ist die Abschaffung der Gewerbesteuerpflicht auf Hinzurechnungsbeträge notwendig.

In der beigefügten Anlage haben wir den Entwurf des Mindeststeuergesetzes eingehend kommentiert. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMER

■■■■■■■■■■

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

■■■■■■■■■■

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

■■■■■■■■■■

■■■■■■■■■■

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

■■■■■■■■■■

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

■■■■■■■■■■

BUNDESVEREINIGUNG DER
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

■■■■■■■■■■

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

■■■■■■■■■■

■■■■■■■■■■

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

■■■■■■■■■■

Zu § 1 Abs. 1 MinStG-E (Steuerpflicht)

Gem. S. 1 unterliegen alle Unternehmensgruppen, bei denen die Konzernabschlüsse der obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei von vier dem Geschäftsjahr unmittelbar vorhergehenden Geschäftsjahren jährliche Umsatzerlöse von 750 Millionen Euro oder mehr ausweisen, der Mindeststeuer, unabhängig davon, ob sie einem oder mehreren Steuerhoheitsgebieten steuerlich ansässig sind. Damit wird Art. 2 Abs.1 der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 in nationales Recht umgesetzt.

Diese Vorgabe dient der Einhaltung des europäischen Primärrechts, namentlich der Niederlassungsfreiheit und ist somit nachvollziehbar. Die Anwendung ist insbesondere bei EU-Mitgliedstaaten, in denen eine Steuerbelastung unter 15 Prozent erzielbar ist, relevant. Allerdings bedingt sie in vielen anderen EU-Mitgliedsstaaten und auch in Deutschland, wo eine Steuerbelastung unter 15 Prozent de facto ausgeschlossen ist, für große inländische Gruppen, die weder Beteiligungen noch Betriebsstätten in einem anderen Steuerhoheitsgebiet haben, einen erheblichen Befolgungsaufwand ohne Erkenntnisgewinn. Es müssen Mindeststeuerberichte vorgelegt werden, obwohl absehbar keine Ergänzungssteuern erhoben werden. Dieser reine Bürokratieaufwand sollte vermieden werden. Dies könnte z. B. mit Hilfe einer White List erfolgen, die alle Hochsteuerländer erfasst, die unstreitig über dem Mindeststeuerniveau liegen. Dies würde gleichzeitig auch den Befolgungsaufwand multinationaler Gruppen verringern.

Petitum:

Wir bitten, dass sich die Bundesregierung zur Begrenzung des Befolgungsaufwands auf EU- und ggf. auch auf OECD-Ebene für praktikable Safe-Harbour-Regelungen für große inländische Gruppen einsetzt, sofern – wie in Deutschland – aufgrund der nationalen Gesetzgebung eine Steuerbelastung unterhalb des Mindeststeuersatzes 15 Prozent de facto ausgeschlossen werden kann. Wir bitten zudem um eine zeitnahe Prüfung, da ausweislich der Gesetzesbegründung zu § 79 Abs. 1 MinStG-E Unternehmensgruppen mit untergeordneter internationaler Tätigkeit zwar von der Mindeststeuer befreit sind, nicht aber von der Pflicht zur Abgabe eines Mindeststeuer-Berichts nach § 72 MinStG-E.

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

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

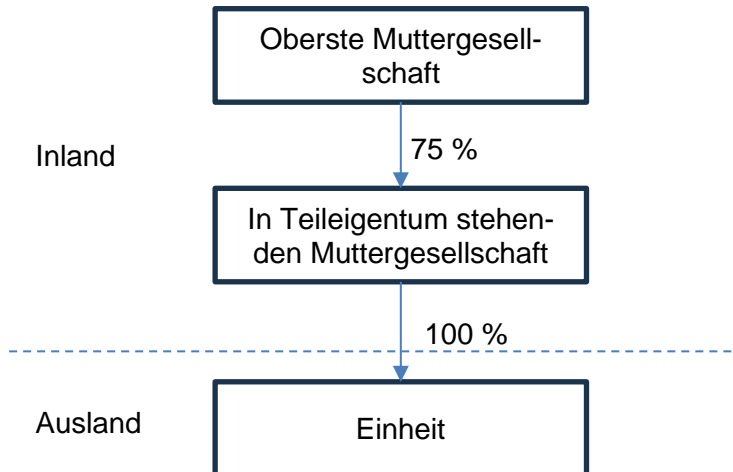
Petitum:

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 § 72 MinStG-E).

Zu § 3 Abs. 6 MinStG-E (Ausgleichszahlungen)

Nach § 3 Abs. 6 MinStG-E sind Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge dem Gruppenträger zugerechnet werden, der zahlenden Geschäftseinheit gegenüber zum Ausgleich der nach Maßgabe dieses Gesetzes auf sie entfallenden Anteile an der Mindeststeuer verpflichtet. Dabei bleibt jedoch unklar, ob der Ausgleichsanspruch voraussetzt, dass der Ergänzungssteuerbetrag von einer in Deutschland belegenen Geschäftseinheit verursacht worden sein muss.

Beispiel: Die oberste Muttergesellschaft ist zu 75 Prozent an einer in Teileigentum stehenden deutschen Muttergesellschaft beteiligt, mit der sie eine Mindeststeuergruppe bildet. Letztere ist wiederum zu 100 Prozent an einer ausländischen Geschäftseinheit beteiligt. Für die im Teileigentum stehende Muttergesellschaft entsteht gem. § 8 Abs. 3 MinStG-E ein Primärerergänzungssteuerbetrag. Verursacht wurde dieser aber durch die Niedrigbesteuerung der ausländischen Einheit. Die oberste Muttergesellschaft schuldet gem. § 3 Abs. 1 S. 3 MinStG-E die Mindeststeuer der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft.. Hier stellt sich nun die Frage, ob die oberste Muttergesellschaft einen Ausgleichsanspruch nach § 3 Abs. 6 MinStG-E gegenüber der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft hat, obwohl dieser durch die ausländische Einheit verursacht wurde. Gegenüber der eigentlich verursachenden ausländischen Einheit besteht gem. § 3 Abs. 6 mangels inländischer Belegenheit kein Ausgleichsanspruch.



Petitur:

Wir bitten um eine Klarstellung, ggf. in einem BMF-Schreiben, ob die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft zu einer Ausgleichszahlung an die oberste Muttergesellschaft verpflichtet ist.

Zu § 3 Abs. 6 MinStG-E (Ausgleichszahlungen)

In der Gesetzesbegründung zu § 3 Abs. 6 MinStG-E heißt es im letzten Satz „Die Konkretisierung auf „entstanden“ bei den Ausgleichsansprüchen soll dazu führen, dass diese Ausgleichsansprüche zunächst ergebnisneutral einzubuchen sind, ...“. Es ist unklar, auf welches „entstanden“ sich die Gesetzesbegründung bezieht? Davon unabhängig sollte sich eine ergebnisneutrale Einbuchung aus dem Gesetzestext unmittelbar ergeben. Wir verstehen es so, dass für die Rechnungslegung keine ergebnisneutrale Einbuchung angeordnet wird.

Petitur:

Wir bitten um Klarstellung in der Gesetzesbegründung.

Zu § 4 Abs. 1 MinStG-E (Stammhaus und Betriebsstätten)

Gem. § 4 Abs. 1 S. 2 MinStG-E bildet ein Stammhaus und seine Betriebsstätten, die nicht bereits Bestandteil einer Unternehmensgruppe sind, ebenfalls eine Unternehmensgruppe. Dies gilt auch dann, wenn sämtliche Betriebsstätten im selben Steuerhoheitsgebiet wie das Stammhaus ansässig sind. Diese Definition entspricht den Vorgaben von Art. 3 Nr. 5 i. V. m.

Art. 3 Nr. 1 und 2.a) der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie. Folglich ergibt sich in EU-Mitgliedstaaten, in denen de facto eine Steuerbelastung unter 15 Prozent ausgeschlossen ist auch für diese Unternehmen ein hoher Befolgungsaufwand, der allerdings absehbar zu keiner Veränderung der Steuerzahlungen führen wird.

Petition:

Wir verweisen auf unser Petition zu § 1 Abs. 1 MinStG-E und bitten wiederum, dass sich die Bundesregierung für praxismgerechte Safe-Harbour-Regelungen einsetzt.

Zu § 4 Abs. 1 und Abs. 2 S. 2 MinStG-E mit Verweis auf § 5 MinStG-E

Die folgenden Anmerkungen zielen auf eine Korrektur der Gesetzesbegründung zu § 5 MinStG, soweit diese sich auf die Abgrenzung von Ausgenommenen Einheiten zum Anwendungsbereich der Mindeststeuerregeln nach § 4 Abs. 1 MinStG-E bezieht, vgl. unten „Petition“:

Nach § 1 Abs. 1 i. V. m § 4 Abs. 1 MinStG gehören zu einer der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmensgruppe nur die Geschäftseinheiten, die im Rahmen einer sogenannten line-by-line Konsolidierung (Voll- oder Quotenkonsolidierung, vgl. Gesetzesbegründung S. 120) in den Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft einbezogen sind. Die Paragraphen des MinStG-E entsprechen hier dem Sinn und Zweck sowie grds. auch dem Wortlaut der OECD Model Rules, Art. 1.1.1 iVm Art. 1.2.2.

Von deutschen Unternehmen werden zur Sicherung des Pensionsvermögens vor Insolvenz zugunsten der Arbeitnehmer und zur Herstellung von Wettbewerbsgleichheit mit Unternehmen aus dem anglo-amerikanischen Rechtsraum in Bezug auf bestimmte kapitalmarktrelevanten Bilanzkennzahlen häufiger sogenannte Contractual Trust Arrangement-Strukturen („CTA“) eingesetzt.

Wenn bei einem CTA die Voraussetzungen des IAS 19 für die sog. Plan Assets, mithin das zur Finanzierung der Pensionslasten des Unternehmens übertragene Vermögen, erfüllt sind, sind die auf den Treuhänder übertragenen Vermögensgegenstände nicht mehr in den (Voll-)Konsolidierungskreis des Unternehmens bzw. der Konzernspitze einzubeziehen. Gemäß § 4 Abs. 1 MinStG-E bzw. Art. 1.3.3 OECD Model Rules befinden sich diese Vermögensgegenstände und ihre Erträge (ggf. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Personen, Investmentfonds etc.) dann außerhalb des Anwendungsbereichs der Mindeststeuerregeln. Denn sie sind zum einen nicht Teil der Unternehmensgruppe nach § 4 Abs. 1

MinStG-E und zum anderen werden diese Vermögensgegenstände auch nicht vom Treuhänder selbst in einen qualifizierenden Konzernabschluss konsolidiert erfasst. Soweit der Treuhänder selbst die von ihm direkt oder indirekt gehaltenen Assets nicht konsolidiert, kann er auch nicht „oberste Muttergesellschaft“ sein, er bildet keinen eigenen Konsolidierungskreis.

Sofern Strukturen oder Elemente von Strukturen sich mangels Einbezug in einen Konsolidierungskreis und mangels Bildung eines eigenen Konsolidierungskreises, wie es ggf. bei Investmentfonds oder zur Verwaltung und Sicherung von Pensionsvermögen gebildeten „Pensionsfonds“ im Einzelfall der Fall sein könnte, bereits nicht im Anwendungsbereich der Mindeststeuerregeln befinden, stellt sich die Frage der Abgrenzung zu den Regeln des MinStG-E bzw. der OECD Model Rules, sofern diese Strukturen oder Elemente von Strukturen zugleich ausgenommene Einheiten nach § 5 MinStG-E bzw. Art. 5.1 OECD Model Rules (Excluded Entities) darstellen, weil sie ggf. zugleich die in § 7 MinStG-E niedergelegten Definitionen erfüllen:

Art. 1.3.3 OECD Model Rules und dem folgend § 4 Abs. 2 S. 2 MinStG-E stellt demgegenüber nur fest, dass eine ausgeschlossene Einheit keine Geschäftseinheit i. S. d. MinStG-E ist. Ein Rangverhältnis der Regeln zum Anwendungsbereich, der sich nach der Konsolidierung richtet, und der Regeln zu den Ausgenommenen Einheiten lässt sich daraus nicht ableiten. Vielmehr ist ein Nebeneinander der Regeln in Anlehnung an eine „Idealkonkurrenz“ nicht ausgeschlossen.

Petition:

Obwohl die Regeln des MinStG-E sich sowohl in den Vorschriften zum Umfang einer der Mindeststeuer unterliegenden Unternehmensgruppe, wie auch bei den Vorschriften zu ausgenommenen Einheiten an den Wortlaut der OECD Model Rules halten (wie zuvor die EU Richtlinie zur Mindestbesteuerung), enthält der vorliegende Entwurf des MinStG in seiner Begründung auf S. 123 zu Absatz 1 des § 5 (Ausgeschlossene Einheiten) den Hinweis, dass insbesondere Organisationen ohne Gewinnerorientierung und Pensionsfonds zu den ausgeschlossenen Einheiten gehören. Dem Hinweis folgt allerdings im nächsten Satz der Zusatz, dass diese Einheiten im Allgemeinen nicht in den Konsolidierungskreis der obersten Muttergesellschaft fielen und daher auch nicht Bestandteil der Unternehmensgruppe seien.

Zunächst wäre der Zusatz besser in der Begründung zu § 4 Abs. 1 MinStG-E anzusiedeln. Keinesfalls sollte er in der Begründung zu § 5 Abs. 1 MinStG-E wie eine Rechtfertigung für

die Qualifizierung als ausgeschlossene Einheit wirken oder umgekehrt den Anschein erwecken, dass nur bei Erfüllen der Qualifikation als ausgeschlossene Einheit z. B. ein Pensionsfonds auch mangels Konsolidierung nicht als Unternehmensgruppe oder Teil einer Unternehmensgruppe gelten würde. Dies wäre ein unzulässiger Zirkelschluss.

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

Zu § 4 Abs. 6 MinStG-E (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 Rechnungslegungswerk 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 Rechnungslegungswerk in diesem Sinne führen, erscheint fraglich.

Petitur:

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

Zu § 4 Abs. 8 Nr. 2 MinStG-E (Definition Betriebsstätte)

Die Formulierung „[...] eine in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinrichtung [...]“ wirft die Frage auf, ob die Geschäftseinrichtung der Erzielung von Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA dienen muss. Die Frage stellt sich etwa für gewerblich geprägte Personengesellschaften.

Petitur:

Wünschenswert wäre eine Klarstellung, ob der Begriff Geschäftseinrichtung die Erzielung von Unternehmenseinkünften nach Art. 7 OECD-MA voraussetzt.

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.

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 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. 18 MinStG-E

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. 18 MinStG-E 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. 18 MinStG-E klargestellt werden, dass Investmentvermögen i. S. d. § 1 Abs. 2 und 3 KAGB jedenfalls unter die Definition des Investmentvehikels fallen.

Petitum:

Es sollte in der Begründung zu § 7 Abs. 18 MinStG-E klargestellt werden, dass Investmentvermögen i. S. d. § 1 Abs. 2 und 3 KAGB unter die Definition des Investmentvehikels fallen.

Zu § 7 Abs. 26 MinStG-E (Pensionsfonds)

Wir gehen davon aus, 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-E qualifizieren.

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

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 eine Konkretisierung des § 24 Satz 2 MinStG-E (Korrekturposten Pensionsaufwand) 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.

Zu § 7 Abs. 32 MinStG-E (Definition transparente Einheit)

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.

Laut der Begründung schließt eine Besteuerung der Einheit auf lokaler oder regionaler Ebene eine Behandlung als steuerlich transparent nicht aus. Dies entspricht dem OECD-GloBE-Kommentar (Kap. 10 Rn. 162 OECD-GloBE-Kommentar). Da die Gewerbesteuer zu den Gemeindesteuern zu zählen ist, sollte die Gewerbesteuerpflicht einer deutschen Personengesellschaft unschädlich für ihre Qualifizierung als transparente Einheit sein.

Petition:

Die Klarstellung in der Begründung sollte im Sinne der Rechtssicherheit in das Gesetz überführt werden.

Zu § 7 Abs. 34 MinStG-E (Definition „Versicherungsinvestmenteinheit“)

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.

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.

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 Klärung wäre erforderlich.

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.

Zu § 7 Abs. 35 MinStG-E (Definition „erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung“)

Nach der Gesetzesbegründung ist “das Vorliegen einer erheblichen Vergleichbarkeitseinschränkung nur zu prüfen, wenn ein anderer als ein anerkannter Rechnungslegungsstandard zur Anwendung gelangt.” Und das ist auch sachgerecht, weil es im Interesse der Rechtssicherheit einen klaren Ausgangspunkt geben muss.

Allerdings ergibt sich nach dem Gesetzeswortlaut eine erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung schon dann in Bezug auf die Anwendung eines bestimmten Grundsatzes oder Verfahrens nach einem Katalog allgemein anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze (z. B. HGB) , wenn die Anwendung des betreffenden Verfahrens (hier HGB) in einem Geschäftsjahr zu einer Gesamtabweichung von mehr als 75 Millionen Euro gegenüber dem Betrag führt, der sich bei Anwendung des entsprechenden Grundsatzes oder Verfahrens der Internationalen Rechnungslegungsstandards ergeben hätte.

Petition:

Es sollte klar im Gesetzeswortlaut geregelt werden, dass bei Verwendung des HGB keine “erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung” bestehen kann.

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

Die Absätze 1 bis 3 des § 8 MinStG-E enthalten 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 Primärer-gänzungssteuerbetrags 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.

Petition:

Es sollte angestrebt werden, eine Präzisierung und Eingrenzung der Stichtagsbetrachtung, zum Beispiel zum Ende des Wirtschaftsjahres, vorzunehmen.

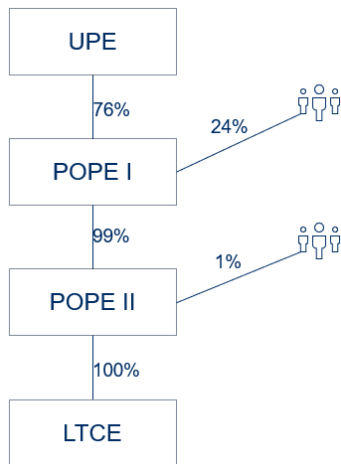
Zu § 8 Abs. 3 MinStG-E

§ 8 Abs. 3 S. 1 regelt das Entstehen eines Ergänzungssteuerbetrags für in Teileigentum stehende Muttergesellschaften. Allerdings nur für solche, die in Deutschland belegen sind. Insofern passen die in der Begründung verwendeten Beispiele nicht, da die Belegenheit der in Teileigentum stehenden Gesellschaft B Co offen gelassen wird. Es entsteht eher noch der unzutreffende Eindruck, als handele es sich dabei um eine ausländische Gesellschaft.

§ 8 Abs. 3 MinStG-E beruht auf der POPE-Regelung (POPE = Partially-Owned Parent Entity) in Art. 8 der Mindestbesteuerungsrichtlinie bzw. auf Art. 2.1.4. der OECD Model Rules. Das Konzept ist derart gestaltet, dass der Top-down-approach bei sog. in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften unterbrochen wird. Dabei handelt es sich um Gesellschaften, deren Anteile zu mehr als 20 Prozent von konzernfremden Anteilseignern gehalten werden. Nicht allein die oberste Muttergesellschaft, sondern diese in der Beteiligungskette nachgelagerten Gesellschaften sollen zusätzlich steuerpflichtig werden. Der Effekt dessen ist u. a., dass die Einbeziehungsquote durch außenstehende Anteilseigner nicht gemindert wird. Problematisch ist allerdings, dass die der POPE nachgeschalteten Gesellschaften wegen der dann mittelbaren Beteiligung außenstehender Gesellschafter ebenfalls als POPE gelten. Diese werden nur dann nicht zur POPE, wenn sie zu 100 Prozent von einer (weiter oben in der Beteiligung stehenden) POPE gehalten werden. Sofern diese allerdings nicht 100 Prozent der Anteile hält, werden die nachgelagerten Gesellschaften somit ebenfalls selbst steuerpflichtig. In anderen Worten, alle Gesellschaften unterhalb einer POPE werden

nicht erst bei 20 Prozent unmittelbarem Anteilsbesitz konzernfremder Gesellschafter selbst zu einer POPE, sondern bereits dann, wenn die konzernfremden Gesellschafter nur Kleinstanteile halten.

Dies sei beispielhaft veranschaulicht in folgendem grafisch dargestellten Sachverhalt:



Wäre POPE II oberhalb von POPE I in der Beteiligungskette, wäre sie nicht als POPE mit 100 Prozent Einbeziehungsquote selbst steuerpflichtig. Erst die UPE wäre neben POPE I steuerpflichtig. Für diese würde in Bezug auf POPE II dann die Einbeziehungsquote 99 Prozent betragen und wäre somit niedriger, als wenn POPE II selbst steuerpflichtig würde. Warum es einen Unterschied machen soll, ob POPE II oberhalb oder unterhalb von POPE I in der Beteiligungskette zwischengeschaltet ist, ist nicht einsichtig.

Zudem wäre das 100 Prozent - Beteiligungskriterium auch dann nicht erfüllt, wenn 1 Prozent an der POPE II nicht von außenstehenden Anteilseignern, sondern von der UPE gehalten wird. In diesem Fall beträgt die Einbeziehungsquote am Steuererhöhungsbetrag der LTCE 100 Prozent, so dass eigentlich kein Bedarf für die Anwendung der POPE-Regelung besteht.

Petition:

Es sollte überlegt werden, ob das POPE-Konzept und in der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie sinnvoll angepasst werden sollte, um nicht nachvollziehbare Besteuerungseffekte zu vermeiden.

Zu § 9 Abs. 1 MinStG-E (fehlender Bezug auf die Ermittlung von Steuererhöhungsbeiträgen in besonderen Fällen)

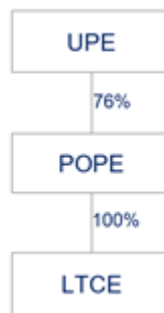
Die Regelung enthält keinen Bezug auf den Teil 7 (Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungsregimen und Investmenteinheiten). Dort ist für bestimmte Sonderfälle die Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags geregelt.

Petitur:

Der Verweis ist hinzuzufügen.

Zu § 9 Abs. 3 MinStG-E

Die Berechnung der Einbeziehungsquote und damit auch die Prüfung der Kriterien in § 9 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 MinStG-E muss auch für in Teileigentum stehende Muttergesellschaften erfolgen. Das erscheint bisweilen als übermäßiger Aufwand. Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn die UPE ausschließlich mittelbar an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit beteiligt ist.



Bei strenger Anwendung der Vorschriften müsste für die UPE im ersten Schritt der Primärergänzungssteuerbetrag für die LTCE mit der Einbeziehungsquote von 76 Prozent berechnet werden. Im zweiten Schritt müsste der Primärergänzungssteuerbetrag dann gem. § 10 wegen der Besteuerung der POPE wieder vollständig gekürzt werden. Es wäre eine Vereinfachung, wenn in diesem Fall schlicht auf die Berechnung eines Primärergänzungssteuerbetrags für die UPE verzichtet werden könnte.

Vergleichbar könnte verfahren werden, wenn wie im obigen Beispiel zu § 8 Abs. 3 mehrere POPE in einem Beteiligungsstrang vorhanden sind. Es wäre dann eine Vereinfachung,

wenn die jeweils in der Beteiligungskette übergeordnete in Teileigentum stehende Muttergesellschaft schlicht darauf verzichtet, einen Primärergänzungssteuerbetrag für nachrangige Gesellschaften zu ermitteln. Die von der jeweils nachgeordneten POPE geschuldete Primärergänzungssteuer wird ohnehin voll angerechnet, so dass keine Steuer verbliebe.

Petitur:

Wenn eine POPE selbst Primärergänzungssteuer schuldet, sollte eine Vereinfachung für die vorgelagerten Beteiligungsstufen geschaffen werden. Diese sollte dahin gehen, dass keine Primärergänzungssteuer mehr ermittelt werden muss, wenn die betreffenden Steuererhöhungsbeträge bereits bei der POPE voll der Besteuerung unterliegen.

Zu § 10 MinStG-E (Minderung des Primärergänzungssteuerbetrags)

Eine Minderung des Primärergänzungssteuerbetrags ist bei der vorgelagerten Muttergesellschaft möglich, wenn eine nachgelagerte Muttergesellschaft eine Ergänzungssteuer aufgrund einer anerkannte Primärergänzungssteuerregelung zu zahlen hat.

In redaktioneller Hinsicht möchten wir auf die Formulierung des Satzes 1 hinweisen. Es heißt dort:

„.... mindert sich der Primärergänzungssteuerbetrag nach § 8 um die von einer nachgeordneten Muttergesellschaft erhobene Steuer.“

Die Formulierung erscheint unpassend, da der Steuerpflichtige eine Steuer nicht „erhebt“. Der Wortlaut scheint zudem nicht den Fall zu erfassen, dass die in Teileigentum befindliche Muttergesellschaft selbst niedrig besteuert ist ohne dass gleichzeitig auch deren nachgeordnete Geschäftseinheit ebenfalls niedrig besteuert ist.

Petitur:

Hilfreich wäre eine Übersicht über weltweit alle anerkannten Primärergänzungssteuerregelungen, um die gleiche Behandlung gleicher Sachverhalte zu gewährleisten und Rechtssicherheit zu schaffen. Diese sollte auf OECD-Ebene erstellt werden und könnte bis zu ihrem Erscheinen in einem BMF-Schreiben dargelegt werden.

Es sollte klargestellt werden, bei welcher Einheit ein Ergänzungssteuerbetrag nach einer nicht anerkannten ausländischen Primärerergänzungssteuerregelung als erfasste Steuer berücksichtigt wird.

Satz 1 könnte beispielsweise wie folgt formuliert werden:

*„... mindert sich der Primärerergänzungssteuerbetrag nach § 8 um die **für eine** nachgeordneten Muttergesellschaft aufgrund einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung erhobene Steuer.“*

Zudem muss geregelt oder zumindest in der Begründung klargestellt werden, dass die Kürzungsvorschrift auch dann gilt, wenn in der Beteiligungskette ausschließlich die in Teiliegenschaft befindliche Muttergesellschaft niedrig besteuert ist.

Zu § 12 Abs. 3 MinStG-E (Definition materielle Vermögenswerte)

In Abs. 3 wird der Begriff materielle Vermögenswerte „im Sinne des Absatzes 2“ definiert. Der Begriff wird im Gesetz noch an anderen Stellen verwendet, z. B. in § 79 MinStG-E.

Petition:

Die Definition sollte zentral in § 7 verortet werden. Sinnvollerweise sollte in der Gesetzesbegründung auch noch eine Klarstellung erfolgen, wie die Bilanzposten nach der HGB-Bilanzgliederung in § 266 HGB in die Begrifflichkeit des Mindeststeuergesetzes einzuordnen sind.

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

Zu § 15 MinStG-E (Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag)

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts ist in § 15 Abs. 1 MinStG-E der Jahresüberschuss (bzw. -fehlbetrag) vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen. Die im Diskussionsentwurf verwendete Begrifflichkeit Jahresüberschuss II bzw. Jahresfehlbetrag II als Ergebnis der definierten Handelsbilanz II wird nicht mehr verwendet. Die Definition der Handelsbilanz II enthielt im Diskussionsentwurf aus-

drücklich noch die Anforderung, dass es sich um einen „Einzelabschluss“ nach den Rechnungslegungsstandards der jeweiligen Gesellschaft handeln muss. Es ist weiterhin unklar, ob nunmehr im Referentenentwurf auf die Qualität eines echten „Einzelabschlusses“ nach den Rechnungslegungsstandards verzichtet wird und stattdessen z. B. bei einer Konzernrechnungslegung nach IFRS das sog. IFRS-Reporting Package einer relevanten Geschäftseinheit ausreicht.

Wie bereits in der Stellungnahme zum Diskussionsentwurf ausgeführt, erstellen die Unternehmen für die ausländischen konsolidierten Einheiten häufig keine Einzelabschlüsse nach dem Konzernrechnungslegungsstandard, sondern lediglich IFRS-Reporting-Packages. Diese dienen allein der Erstellung eines konsolidierten Konzernabschlusses und enthalten häufig aus Vereinfachungsgründen bereits bestimmte Vorkonsolidierungen. Die teilweise Nichtabbildung von konzerninternen Sachverhalten zieht keine Beanstandung durch den Wirtschaftsprüfer nach sich, weil sich die Effekte im Rahmen der konsolidierten Betrachtung auf Konzernebene ohnehin ausgleichen bzw. nicht abgebildet werden dürfen. Auf eine exakte Abbildung von konzerninternen Sachverhalten wird im 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 Leasingverhältnissen nach IFRS 16 angeführt. Externe Leasingverhältnisse hingegen sind in Reporting Packages stets korrekt dargestellt.

Um als Ausgangspunkt auf einer vorhandenen Datenbasis aufzusetzen und den Verwaltungsaufwand im verhältnismäßigen Umfang zu belassen, regen wir erneut an, dass sog. IFRS-Reporting Package einer Konzerngesellschaft, welches in den durch den Wirtschaftsprüfer geprüften und testierten Konzernabschluss eingeht, als Mindeststeuer-Jahresüberschusses bzw. Mindeststeuer-Fehlbetrag i. S. v. § 15 Abs. 1 MinStG-E ausreichen zu lassen. Eine Anpassung der Reporting Packages zur Erstellung eines vollumfänglichen Einzelabschlusses würde für die deutschen Konzerne einen extremen Arbeits- und Zeitaufwand auslösen, der in keinem Verhältnis zum angestrebten Zweck steht. Die derzeitige Unsicherheit sollte im Gesetz oder zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden. Um die Anwendung der Mindeststeuer zu erleichtern, sollten Vorkonsolidierungen möglichst weitgehend von der Finanzverwaltung akzeptiert werden. Denkbar wäre etwa, eine solche Vereinfachung für Transaktionen innerhalb eines Steuerhoheitsgebietes zuzulassen. Auch unter Wesentlichkeitsaspekten sollte auf die Nacherfassung von in den Reporting-Packages vorkonsolidierten Geschäftsvorfällen verzichtet werden dürfen.

Zudem bitten wir 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. Außerdem wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass auch nicht testierte Reporting Packages unter die Regelungen des § 15 MinStG-E fallen.

Petition:

Wünschenswert wäre eine Vereinfachungslösung, wonach IFRS-Reporting Packages ohne weitere Anpassungen als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns (bzw. -Verlusts) verwendet werden dürfen. Bereits enthaltene Vorkonsolidierungen/Zwischenergebniseliminierungen sollten allgemein, zumindest aber bei unwesentlichen Geschäftseinheiten oder innerhalb einer Steuerjurisdiktion nicht beanstandet werden. Grundsätzlich müssen Wesentlichkeitsgrenzen des Konzernabschlusses auch für Mindeststeuerzwecke gelten, um die Datenabfrage auf ein administrierbares Niveau zu begrenzen. Andernfalls müsste zumindest dargelegt werden, Vorkonsolidierungen/Zwischenergebniseliminierungen zwingend korrigiert werden müssen.

Zu § 15 MinStG-E (Handelsrechtliches Ergebnis)

Die Klarstellung hinsichtlich eines nicht mehr notwendigen Einzelabschlusses nach IFRS für die Geschäftseinheit ist zu begrüßen. Allerdings spricht die Gesetzesbegründung zu Absatz 1 immer noch von einem „handelsrechtlichen“ Ergebnis: „Als Ausgangspunkt zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts dient somit eine Anknüpfung an das *handelsrechtliche Ergebnis* der Geschäftseinheit.“

Petition:

Auch in der Gesetzesbegründung sollte klargestellt werden, dass als Ausgangspunkt das Ergebnis der Geschäftseinheit dient, welches sich aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit ableiten lässt. Dies ist kein „handelsrechtliches“ Ergebnis, welches aus einer Art Einzelabschluss bestimmt werden kann.

Zu § 15 MinStG-E (Push-Down-Accounting)

Im OECD-MK zu Art. 3.1.2 der OECD Model Rules finden sich in Tz. 4 Aussagen zum Umgang mit sog. Push-Down-Accounting, die bisher weder in den Regelungswortlaut noch in die Begründung des Diskussionsentwurfs übernommen wurden. In Tz. 4 ist eine Übergangsregelung vorgesehen, nach der ein bestehendes Push-Down-Accounting bei einem vor dem 1. Dezember 2021 erfolgten Unternehmenszusammenschluss ("Business Combination") fortgeführt werden darf, falls keine ausreichenden Unterlagen zur Ermittlung der Buchwerte der erworbenen Einheit ohne Push-Down-Accounting mehr vorliegen.

Da auch Werte aus weit zurückliegenden Unternehmenstransaktionen teilweise heute noch mittels Push Down-Accounting fortgeführt werden und häufig keine ausreichenden Unterlagen aus der Vergangenheit zur Ermittlung der Werte ohne Push Down Accounting zur Verfügung stehen, ist diese Übergangsregelung für die Praxis von großer Bedeutung. Die Übergangsregelung zu dieser Vereinfachung ist bisher allerdings nur im OECD-MK enthalten.

Unternehmen mit einer langen Unternehmenshistorie von mehr als 10, 20, 30 Jahren werden die Buchwerte vor einem Push Down Accounting nicht mehr verlässlich rekonstruieren können, da diese mit den IFRS-Daten der jeweiligen Gesellschaften unwiderruflich vermischt wurden.

Petitur:

Um Rechtssicherheit für die Unternehmen zu schaffen, sollten die Aussagen der OECD zum Umgang mit "Push-Down-Accounting" im OECD-Musterkommentar zu Art. 3.1.2 der OECD Model Rules im Gesetz durch Erweiterung des § 15 im MinStG-E berücksichtigt werden. Insbesondere sollte eine Klarstellung erfolgen, dass für Unternehmenstransaktionen vor dem 1. Dezember 2021 die IFRS-Werte nach dem bereits erfolgten Push-Down-Accounting fortgeführt werden dürfen.

§ 16 MinStG-E (Betragsmäßige und fremdvergleichskonforme Anpassungen)

§ 16 Abs. 1 MinStG-E ordnet Korrekturen von grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen an, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen oder bei den beteiligten Geschäftseinheiten nicht mit dem gleichen Betrag erfasst wurden. In der Gesetzesbegründung

werden Ausnahmen von der Anwendung des Abs. 1 in bestimmten Konstellationen dargelegt, mit denen insbesondere eine doppelte Besteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung bei unilateralen Verrechnungspreisanpassungen vermieden werden sollen. Unilaterale Verrechnungspreisanpassungen kommen in der Praxis häufig im Rahmen von Betriebsprüfungen im In- und Ausland vor. Wir regen an, diese Ausnahmen in einem BMF-Schreiben aufzunehmen, um hierzu eine rechtssichere Regelung zu schaffen.

Petition:

Die in der Gesetzesbegründung genannten Ausnahmen von der Regelung in Absatz 1, mit denen eine doppelte Besteuerung oder Nichtbesteuerung im Falle von Verrechnungspreisanpassungen vermieden werden sollen, sollten in einem BMF-Schreiben festgehalten werden.

Zu § 17 MinStG-E (Hinzurechnungen und Kürzungen)

Bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts sollten weitere Sachverhalte berücksichtigt werden, da ansonsten unsachgerecht eine Mindeststeuer ausgelöst werden kann. Hierfür sollte sich Deutschland im Inclusive Framework on BEPS einsetzen.

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

Unklarheit bei Nr. 14

Nach § 17 Nr. 14 soll der Mindeststeuer-Jahresüberschuss (bzw. -fehlebertrag) vermehrt werden um Gewinne oder vermindert werden um Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten/Schulden.

Die Regelung differenziert u. E. nicht ausreichend zwischen den Fällen des § 63 MinStG-E, in denen das Übertragungsergebnis in der Rechnungslegung bereits erfasst ist und deshalb nicht mehr hinzugerechnet/gekürzt werden muss und solchen, wo dies nicht der Fall ist. Zudem zielt die Regelung wohl umgekehrt auf die Kürzung von Gewinnen (statt Hinzurechnung) und Hinzurechnung von Verlusten (statt Kürzung).

Bei einer Ausgliederung kommt es in der HGB-Bilanzierung in der Regel zu einem Übertragungsgewinn beim übertragenden Rechtsträger, wenn die für das übertragene Vermögen gewährten Anteile zu Zeitwerten angesetzt werden, vgl. IDW RS HFA 43, Tz. 21. Die in Nr. 14 angeordnete Hinzurechnung würde in diesem Fall zu einer doppelten Erfassung des Übertragungsgewinns führen. Stattdessen müsste es bei steuerlichem Ansatz von niedrigeren Buch- oder Zwischenwerten gem. § 63 Abs. 2 und 3 MinStG-E zu einer Kürzung kommen. Handelsbilanziell sind Umwandlungen beim übertragenden Rechtsträger in der Regel allerdings erfolgsneutral (sowohl HGB als auch IFRS), so dass in diesen Fällen ohnehin kein Übertragungsergebnis im Jahresüberschuss und damit auch im Jahresüberschuss II gezeigt wird.

Dagegen wäre eine Hinzurechnung konsistent im Fall des § 63 Abs. 4 MinStG-E, wenn aufgrund eines auslösenden Ereignisses – etwa einer Entstrickung – steuerlich der gemeine Wert eines Wirtschaftsguts anzusetzen ist. In diesem Fall würde der Aufstockungsgewinn nur in der Steuerbilanz, nicht aber in der Handelsbilanz gezeigt. § 63 Abs. 4 MinStG-E sieht hier eine

Anpassung des Mindeststeuer-Gewinns in Anknüpfung an das Steuerrecht vor. Hinzukommen muss dann aber noch der in § 63 Abs. 4 MinStG-E vorgesehene Antrag.

Die Regelung betrifft Gewinne „aus der Übertragung“ von Vermögen. Korrekturbeträge, die sich aus von der HB II abweichenden Übernahmewerten nach § 63 Abs. 3 Nr. 2 bei der übernehmenden Geschäftseinheit ergeben, dürften nach dem Wortlaut nicht erfasst sein.

Der Halbsatz „Nummer. 3 bleibt davon unberührt“ hat zur Konsequenz, dass auf übertragene Eigenkapitalbeteiligungen sowohl Nummer 3 als auch Nummer 14 anzuwenden wäre. Nach jetzigem Wortlaut wäre ein Übertragungsgewinn aus einer Eigenkapitalbeteiligung nach Nummer 3 zu kürzen und Nr. 14 hinzuzurechnen. Es sollten in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, welche Konsequenzen sich aus der parallelen Anwendung beider Nummern ergeben.

Petition:

Deutschland sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für weitere Korrekturen des handelsrechtlichen Jahresüberschusses für Zwecke des Mindeststeuer-Gewinns einsetzen, um Verzerrungen bei der Effektivsteuersatzberechnung zu vermeiden.

Die Formulierung des § 17 Nr. 14 sollte überprüft und sinnvoll an die Regelung in § 63 MinStG-E angepasst werden. Hinzurechnungen bzw. Kürzungen sollten nur dann angeordnet werden, wenn sich aufgrund des § 63 MinStG-E Abweichungen zur Rechnungslegung ergeben. Sinnvoll wäre überdies die Ergänzung um eine Regelung zur Berücksichtigung der Korrekturbeträge, die sich aus der Anknüpfung an die steuerbilanziellen Übernahmewerte gem. § 63 Abs. 3 Nr. 2 MinStG-E bei der übernehmenden Geschäftseinheit ergeben.

Zu Abschnitt 2: Ermittlungsgrundsätze und Anpassungen

Zu Unterabschnitt 1: Allgemeine Bestimmungen

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

Gem. § 18 MinStG-E umfasst der Gesamsteueraufwand u. a. die erfassten latenten Steuern. Nach § 274 Abs. 1 HGB dürfen passive und aktive latente Steuern wahlweise verrechnet oder unverrechnet ausgewiesen werden. Bei Verrechnung werden bis zur Höhe der aktiven latenten Steuern also keine passiven latenten Steuern ausgewiesen.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, wie mit dem verrechneten Ausweis latenter Steuern nach § 274 HGB umzugehen ist.

Zu § 19 MinStG-E (Ausgenommene Ausschüttungen und Anteilsgewinne/-verluste)

Die Kürzungsvorschrift erfasst nach dem Wortlaut keine Kapitalrückzahlungen von Kapitalgesellschaften (Rückzahlung von Nennkapital und sonstigen Einlagen). Diese sollten sinnvollerweise ebenfalls von der Kürzung erfasst werden.

Petition:

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

Zu § 24 MinStG-E (Korrekturposten Pensionsaufwand)

Die Regelung bezieht sich nur auf Korrekturen, die externe Durchführungswege betreffen, nicht aber auf den Fall von in Deutschland auch relevanten „Direktzusagen“.

Der Entwurf des MinStG wie auch bereits die „Administrative Guidance“ der OECD vom 2. Februar 2023 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, 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. Nur die die Direktzusage im Ergebnis finanzierenden Vermögensgegenstände sind auf den Treuhänder zivilrechtlich übertragen worden.

In der Gesetzesbegründung zu § 24 MinStG-E wird zum Anwendungsberich des § 24 S. 2 MinStG-E 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 Mindeststeuer-Jahresüberschuss (bzw. -fehlbetrag) berücksichtigt worden sind.“

Petitur:

Sowohl S. 2 des § 24, als auch der Hinweis in der Gesetzesbegründung, dass bei Durchführungsweg der Direktzusage § 24 S. 1 nicht gilt, ist beizubehalten. Der Hinweis sollte jedoch damit ergänzt werden, dass der Regelungsbereich des § 24 S. 1 und 2 MinStG-E die ihm vorgehende Definition eines Pensionsfonds nach § 7 Abs. 26 MinStG-E und die Qualifikation eines Pensionsfonds als ausgenommene Einheit unberührt lässt. Denn § 24 MinStG stellt im Umkehrschluss keine Einschränkung des Umfangs der Definition eines Pensionsfonds dar. Wir regen an, dass zumindest in der Gesetzesbegründung zur Vermeidung von Missverständnissen in die Aufzählung ergänzend CTA als eine der Varianten des Durchführungswegs der Direktzusage ebenfalls genannt werden.

Zu § 26 MinStG-E (Anerkannte steuerliche Zulagen)

§ 26 MinStG-E soll 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.

Petitur:

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.

Zu § 28 MinStG-E (Behandlung von Vergütungen auf besondere Instrumente bei Banken und Versicherungen)

Nach § 28 sollen Zahlungen auf AT1-Instrumente von Banken bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts erfolgswirksam behandelt werden. Es gibt jedoch auch Unternehmen, die keine Banken oder Versicherungen sind, und haben Finanzinstrumente, die, wenn sie bei einer Bank aufkommen würden, als AT1-Instrumente bezeichnet werden würden.

Petition:

Die Regelungen des § 28 sollte auch für Unternehmen gelten, die Zahlungen auf entsprechende AT1-Instrumente, wie zum Beispiel Hybridkapital, verbuchen und damit erfolgswirksam zu berücksichtigen sein.

Zu § 30 MinStG-E (Ausschluss von Aufwendungen bei fondsgebundenen Versicherungen)

Gem. § 30 MinStG-E sind Zuführungen einer Versicherungseinheit zu versicherungstechnischen Rückstellungen für fondsgebundene Versicherungen nicht abziehbar, soweit die Zuführungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Erträgen stehen, die nach § 17 Nr. 3 in Verbindung mit § 20 MinStG-E zu kürzen sind.

Richtigerweise wird hiermit verhindert, dass Erträge steuerfrei, zugehörige Aufwendungen aber abziehbar sind. Andererseits sieht das Gesetz keine Regelung für die Fälle vor, wenn aufgrund entsprechender (Veräußerungs- oder Bewertungs-)Verluste eine Reduzierung der versicherungstechnischen Rückstellungen bei fondsgebundenen Versicherungen eintritt. Ohne eine solche Regelung wären die Veräußerungs-/Bewertungsverluste dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss hinzuzurechnen, obwohl dieser bereits aufgrund der Reduzierung der versicherungstechnischen Rückstellungen in gleicher Höhe erhöht wurde.

Petition:

Die ungleichmäßige Behandlung von Beteiligungserträgen und -verlusten sollte beseitigt werden. Dies kann dadurch erreicht werden, dass das Abzugsverbot dann nicht gilt, wenn die Wahlrechte nach § 35 und § 36 ausgeübt werden.

Alternativ ist eine korrespondierende Regelung zu § 30 Abs. 2 MinStG-E des Inhaltes erforderlich, dass in Verlustfällen i.S.v. § 20 MinStG-E die Kürzungen von versicherungstechnischen Rückstellungen für fondsgebundene Versicherungen abziehbar sind.

: Es könnte in § 30 wie folgt geregelt werden: "Auflösungen von versicherungstechnischen Rückstellungen für fondsgebundene Versicherungen gehören nicht zum Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag, soweit die Auflösungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verlusten stehen, die nach § 17 Nummer 3 MinStG-E in Verbindung mit § 20 MinStG-E hinzuzurechnen sind."

Zu § 32 MinStG-E (Anwendung der Realisationsmethode bei HGB-Bilanzierern)

Die Gesetzesbegründung zu § 32 MinStG-E 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 § 32 bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns ausgenommen werden können.

Zu § 34 MinStG-E (Anwendung von Konsolidierungsgrundsätze)

Im Vergleich zur Gesetzesbegründung des Diskussionsentwurfs wurde in der Begründung zu § 34 MinStG-E der Satz gestrichen, wonach in Deutschland die Körperschaftsteuerliche Organschaft als Anwendungsbereich für das Gruppenbesteuerungssystem zu sehen ist. Fraglich ist, was die Streichung impliziert und wie der Gesetzgeber die steuerliche Organschaft vor dem Hintergrund der Steuertransparenz bewertet.

Petitum:

Es sollte klargestellt werden, ob auf sie die Grundsätze des § 34 MinStG-E Anwendung finden und ob die Körperschaftsteuerliche Organgesellschaft als steuertransparente Einheit gesehen wird.

Zu § 36 MinBestRL-UmsG-RefE - Nichtaufnahme qualifizierte Steuerkredite

Im vorliegenden Entwurf zu § 36 MinStG-E finden sich keine Regelungen zum Umgang mit sog. „qualifizierten Steuerkrediten“ zu welchen unter Punkt 2.9. Administrative Guidances aus Februar 2023 als sog. „Qualified Flow-Through tax benefits“ bereits erste Erläuterungen veröffentlicht worden sind.

Die Aufnahme entsprechender Regelungen in das neue Gesetz ist von hoher Bedeutung, da viele Investoren, darunter Versicherungsunternehmen, Banken etc. im Rahmen sog. tax equity investments („steuerliches Beteiligungskapital“) Investitionen tätigen, deren Rendite maßgeblich von sog. tax credits („Steuerkrediten“) abhängig ist. D.h., im Umkehrschluss würde sich ohne die Gewährung von Steuerkrediten keine Rendite erzielen lassen. Solche Investments werden zum Beispiel für die Finanzierung von Projekten im Bereich erneuerbare Energien und Gebäuden für einkommensschwache Haushalte getätigt. Typische Steuerkredite sind sog. Renewable Energy Tax Credits, Tax Investment Credit und Low-Income Housing Tax Credits.

Tax Equity Investments werden ausschließlich in den USA getätigt und häufig durch Personengesellschaften strukturiert und daher in der Regel nach der At-Equity-Methode bilanziert. Nach den GloBE Musterregelungen und dem Diskussionsentwurf sind Gewinne und Verluste aus At-Equity Beteiligungen vom GloBE-Einkommen zu eliminieren. Korrespondierend sind bei den adjusted-covered taxes jedoch nur Steueraufwendungen in Bezug auf At-Equity-Gewinn zu eliminieren, nicht jedoch in Bezug auf Verluste. Die Möglichkeit, At-Equity Gewinne und Verluste inkl. der korrespondierenden Steuern hierauf zu berücksichtigen, ist auf Basis der Februar von der OECD veröffentlichten Verwaltungsleitlinien nun in § 36 des Referentenentwurfs im Rahmen eines einheitlich für das betreffende Steuerhoheitsgebietes auszuübenden Wahlrechts enthalten. Diese Regelung ist sehr zu begrüßen.

Die oben angesprochenen Steuerkredite werden laut den GloBE Musterregelungen und dem Referentenentwurf jedoch nicht als qualified refundable tax credits behandelt. Somit würden -

ohne Sonderregelung - diese tax credits als non-qualified refundable tax credits die adjusted covered taxes vermindern. Die im Februar von der OECD veröffentlichten Verwaltungsleitlinien sehen jedoch im Rahmen der Qualified Flow-Through tax benefits für die oben angesprochenen Steuerkredite eine hilfreiche Sonderregelung vor, die jedoch im Referentenentwurf nicht enthalten ist. Dies geht auch ausdrücklich aus der Gesetzesbegründung hervor. Vor dem Hintergrund, dass die Regelungen zu den Qualified Flow-Through tax benefits in den Verwaltungsleitlinien vom Februar teilweise noch Unklarheiten enthielten und in den am 17. Juli 2023 veröffentlichten Verwaltungsleitlinien nochmals adressiert werden, wird davon ausgegangen, dass diese Regelungen sich im finalen Gesetzesentwurf wiederfinden.

Petition:

Aufnahme von Regelungen zum Umgang mit sog. „qualifizierten Steuerkrediten“.

Zu § 39 MinStG-E (Zuordnung von Gewinnen und Verlusten zwischen Betriebsstätte und Stammhaus)

In der betrieblichen 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 zumeist 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-E 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.

Zwar wurde in der Gesetzesbegründung des MinStG-E der Möglichkeit ergänzt „auf bereits vorhandene Unterlagen“ zurückzugreifen. Die Erläuterungen zu Abs. 1 sind jedoch unverändert und verlangen auch weiterhin einen eigenen fiktiven Jahresabschluss und der Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag muss anhand von entsprechenden "Unterlagen und Berichten" berechnet werden.

Petition:

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.

Zu § 41 Abs. 1 MinStG-E (Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit)

§ 41 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.

Petition:

Eine Erläuterung des Begriffes „laufende Steuern“ in der Gesetzesbegründung ist wünschenswert.

Zu § 42 MinStG-E (Erfasste Steuern)

Es sind verschiedene Klarstellungen zu den erfassten Steuern notwendig.

Nach § 42 Abs. 1 Nr. 1 sind Steuern im Sinne dieses Gesetzes „Steuern vom Einkommen oder Ertrag der Geschäftseinheit, die im Jahresabschluss der Geschäftseinheit in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne oder ihren Anteil an den Erträgen oder Gewinnen einer anderen Geschäftseinheit, an der die Geschäftseinheit eine Eigenkapitalbeteiligung hält, ausgewiesen sind“. Es bleibt bei dieser Regelung jedoch auch in der Gesetzesbegründung unklar, ob zu den erfassten Steuern auch Steuern auf die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG subsumiert werden. In der Gesetzesbegründung sollte auch klargestellt werden, dass zu den erfassten Steuern auch die in- und ausländischen Quellensteuern (z. B. auf Kapitalerträge) gehören. Insbesondere ist aufzunehmen, dass eine ausländische Quellensteuer z. B. in Zusammenhang mit einer ausländischen Dividende auf jeden Fall dann als eine inländische Steuer gilt, wenn eine Anrechnung auf eine deutsche Körperschaftsteuer erfolgt ist und diese somit im Gesamtbetrag der erfassten Steuern für Deutschland zu berücksichtigen ist.

Petitum:

Wir bitten um Klarstellung in der Gesetzesbegründung oder einem BMF-Schreiben, dass auch die Steuerzahlungen, die sich aufgrund der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben des § 8b Abs. 5 S. 1 KStG ergeben, zu den erfassten Steuern nach § 42 MinStG-E zählen. Klargestellt werden sollte auch die Erfassung der in- und ausländischen Quellensteuern.

Zu § 43 MinStG-E (Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag bei fehlendem Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn)

§ 43 Abs. 3 und 4 MinStG-E enthalten nunmehr Regelungen für den Vortrag eines sogenannten zusätzlichen Steuererhöhungsbetrages. U. E. sollte wie bisher angemerkt in einer Verlustsituation keine top-up tax entstehen. Nichtsdestotrotz sollte die schwierig formulierte Regelung anhand von Beispielen besser dargestellt werden. Mit Absatz 4 wurde der „Excess Negative Tax Carry-Forward“ in Gewinnjahren mit negativen Adjusted Covered Taxes eingeführt. Laut Besonderem Teil handelt es sich hierbei um ein Wahlrecht, das sicherstellen soll, dass der Mindeststeuersatz in solchen Konstellationen in einem Geschäftsjahr 15 Prozent nicht übersteigt. Die Anwendungsvoraussetzungen (ggfs. fehlerhafte Verweisführung auf vorherige Absätze) und Bewertungstechnik ergeben sich u. E. noch nicht eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut.

Ferner sieht § 43 Abs. 4 vor, dass das Wahlrecht in Abs. 1 verpflichtend anzuwenden ist, wenn zwar ein Gesamt-Mindeststeuergewinn resultiert, aber in demselben Geschäftsjahr der Betrag der angepassten erfassten Steuern für das Steuerhoheitsgebiet negativ ist. In solchen Fällen entspricht der Vortrag betragsmäßig diesen negativen angepassten erfassten Steuern. Dadurch soll gewährleistet werden, dass der Mindeststeuersatz in solchen Konstellationen in einem Geschäftsjahr 15 Prozent nicht übersteigt. Nach unserem Verständnis führt Abs. 4 in seiner begründeten Intention zu einer Belastung in Höhe von nur 15 Prozent des Mindeststeuer-Gewinns führt und der überschießende erfasste Steuerertrag wird nicht vorgetragen.

Petition:

Erläuternde Beispiele zu den Regelungen für den Vortrag eines sogenannten zusätzlichen Steuererhöhungsbetrages im Besonderen Teil wären hilfreich für eine rechtssichere Anwendung. Überdies sollte die Gesetzesbegründung die Höhe der zu belastenden Steuer mit 15 Prozent klarstellen.

Zu § 45 Nr. 1 MinStG-E (Kürzung von Steuern auf ausgenommene Erträge)

Nach § 45 Nr. 1 MinStG-E werden Steuern auf ausgenommene Erträge durch Kürzung nicht berücksichtigt. Wenn die Geschäftseinheit Aufwendungen im Zusammenhang mit den Erträgen hatte, stellt sich die Frage, ob dadurch der Betrag der ausgenommenen Erträge gemindert wird. Nach der Gesetzesbegründung ist das nicht der Fall. Es sollen Aufwendungen bei der Berechnung des Steuerkürzungsbetrages nicht zu berücksichtigen sein. Wenn die Bruttoerträge herangezogen werden, der Netto-Ertrag aber aufgrund von Aufwendungen niedriger ist, kommt es zu falschen Ergebnissen. Es käme dann zur Kürzung von Steuerbeträgen, die durch andere Ertragsquellen verursacht worden sind und die im Zweifel nicht vom Mindeststeuer-Gewinne ausgenommen sind. Steueraufwand wird dann für Zwecke der Effektivsteuersatzberechnung zweckwidrig „vernichtet“

Petition:

Es sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass die Kürzung auf Basis von Netto-Erträgen zu erfolgen hat. Die Netto-Erträge sind zu ermitteln, indem von den mindeststeuerfreien Erträgen Aufwendungen in Abzug zu bringen sind, die mit den Erträgen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Zu § 45 Nr. 5 MinStG-E (Kürzungen)

Nach § 45 Nr. 5 MinStG-E 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 Be-

lastung auf Ebene des Steuerzahlers zu vermeiden. In diesen Fällen sollten die gestundeten bzw. ausgesetzten Steuern entweder im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung oder bei Zahlung in die angepassten erfassten Steuern einbezogen werden.

Zu § 46 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E (Zurechnung erfasster Steuern zu anderen Geschäftseinheiten)

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 im Jahresabschluss einer steuertransparenten Gesellschaft enthaltene Betrag der erfassten Steuern auf den Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust, der nach § 40 Absatz 2 Nummer 2 einem gruppenzugehörigen Gesellschafter zugerechnet wird, wird diesem zugerechnet; [...].“

§ 40 Absatz 2 Nummer 2 hat folgenden Wortlaut:

„(2) Der nach Anwendung von Absatz 1 verbleibende Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag 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. Nach § 40 Absatz 2 Nr. 2 MinStG-E wird nicht der Mindeststeuer-Gewinn (bzw. -Fehlbetrag) zugerechnet, sondern der Mindeststeuer-Jahresüberschuss (bzw. -Fehlbetrag).

Petition:

Der Wortlaut des § 46 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E muss angepasst werden.

Zu § 46 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 MinStG-E (Zurechnung von Hinzurechnungssteuern)

Gemäß § 46 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E sind Hinzurechnungssteuern der niedrig besteuerten Gesellschaft entsprechend dem Anteil am hinzugerechneten Einkommen zuzurechnen.

Gemäß § 46 Abs. 2 MinStG-E 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 kann der Fall eintreten, dass in Bezug auf die passiven Einkünfte keine Steuern gezahlt wurden. Mithin führt § 46 Abs. 2 MinStG-E dazu, dass der Geschäftseinheit im Niedrigsteuerland keine erfassten Steuern zuzurechnen sind, wohingegen das hinzugerechnete Einkommen die laufenden steuerlichen Verluste bzw. Verlustvorträge des gruppenzugehörigen Gesellschafters mindert.

Petition:

Es sollte ermöglicht werden, dass auch im Falle eines Verlustes bzw. Verlustvortrages beim gruppenzugehörigen Gesellschafter als Betrag der erfassten Steuern in Bezug auf die passiven Einkünfte gem. § 46 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E ein fiktiver Hinzurechnungsbesteuerungsbetrag berücksichtigt wird, der ohne Vorliegen eines Verlustes erhoben worden wäre. 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 § 46 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 4 und 5 MinStG-E

Obige Ausführungen bzgl. der Hinzurechnungsbesteuerung lassen sich grundsätzlich auch auf die erfassten Steuern einer Geschäftseinheit im Zusammenhang mit Betriebsstätten (§ 46 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E), steuertransparente Einheiten (§ 46 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E), hybriden Einheiten (§ 46 Abs. 1 Nr. 4 MinStG-E) sowie Steuern auf Ausschüttungen (§ 46 Abs. 1 Nr. 5 MinStG-E) 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.

Bei Steuern auf Ausschüttungen (§ 46 Abs. 1 Nr. 5 MinStG-E) kommt es auch ohne Verluste beim Gesellschafter zu Verwerfungen. Dies ist der Fall, wenn beim Gesellschafter abzugsfähige Betriebsausgaben die Bemessungsgrundlage für die Steuern auf die Ausschüttungen 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 Abs. 8 KStG zwar einerseits steuerpflichtig sind, aber durch gegenläufige Rückstellungszuführungen weitestgehend aus dem steuerpflichtigen Gewinn eliminiert werden.

Petition:

Es sollten Lösungen dafür gefunden werden, dass die zu einer anderen Geschäftseinheit allokierten Steuern durch Verluste oder Aufwendungen gemindert sein können, so dass bei der Effektivsteuersatzrechnung der Steuerbetrag dann nicht mehr zum Mindeststeuergewinn passt.

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.

Eine ähnliche Lösung kommt in Bezug auf die Allokation von Ausschüttungssteuern zur ausschüttenden Geschäftseinheit nach § 46 Abs. 1 Nr. 6 MinStG-E in Betracht. Es könnten die im Zusammenhang mit einer Ausschüttung stehenden Betriebsausgaben fiktiv auf Ebene der Gesellschaft von deren Mindeststeuergewinn abgezogen werden.

Gegebenenfalls sollte sich Deutschland für entsprechende Regelungen im Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework) einsetzen.

Zu § 46 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Abs. 2 MinStG-E (nochmals Zurechnung von Hinzurechnungssteuern, hier Friktionen mit AStG-Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG)

Gemäß § 46 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Abs. 2 MinStG-E 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-E sind diese deutlich eingeschränkter definiert als nach den §§ 7 ff. AStG. -E Die unterschiedlichen Begrifflichkeiten in § 7 Abs. 25 MinStG-E (passive Erträge) und in § 46 Abs. 2 MinStG-E (passive Einkünfte) sollten aufeinander abgestimmt werden.

Petition:

Die Begrifflichkeiten (Erträge / Einkünfte) sollten zwischen § 7 Abs. 25 MinStG-E und § 46 Abs. 2 MinStG-E abgestimmt werden.

Zu § 46 Abs. 1 Nr. 5 MinStGE – Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge

Entsprechend dem aktuellen Wortlaut des § 46 Abs. 1 Nr. 5 MinStG-E sind lediglich erfasste Steuern auf vorgenommene Ausschüttungen ist der ausschüttenden Geschäftseinheit zuzurechnen, nicht jedoch Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge (z.B. nach § 36 InvStG).

In der Administrative Guidance der OECD aus Februar 2023 wird allerdings unter Punkt 2.6 auf S. 48 ausdrücklich bestätigt, dass auch vom gruppenzugehörigen Gesellschafter einer Geschäftseinheit gezahlte Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge von der anderen Geschäftseinheit erfasst werden sollen. Hierzu erfolgte unter Tz. 60.2 auf S. 48 eine ausdrückliche Klarstellung dahingehend, dass auch Steuern auf nicht ausgeschüttete Erträge erfasst werden, die aber nach inländischem Steuerrecht als auf der Ebene gruppenzugehörigen unmittelbaren Gesellschafter realisiert gelten und bei diesem der Besteuerung unterliegen.

Diese ausdrückliche Klarstellung ist auch in den deutschen Gesetzestext zu übernehmen.

Petition:

Ergänzung von § 46 Abs. 1 Nr. 5 MinStG-E um einen Satz mit dem folgenden Wortlaut: „Hierzu zählt auch der Betrag erfasster Steuern auf nicht ausgeschüttete Erträge, die nach inländischem Steuerrecht als auf der Ebene gruppenzugehörigen unmittelbaren Gesellschafters realisiert gelten und bei diesem der Besteuerung unterliegen.“

Zu § 47 MinStG-E (Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern)

Die Regelungen zur Anpassung der latenten Steuern in §§ 47 ff. MinStG-E *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“ zu einer Steuerquote von unter 15 Prozent kommen. Allein die Berücksichtigung des jeweiligen nationalen Steuersatzes führt zu systemgerechten Ergebnissen.

Latente Steuern werden pro Einheit und dort pro Bilanzposition beurteilt. Diese Beurteilung müsste nun für alle betroffenen Einheiten erneut und pro Vermögensgegenstand vorgenommen und nachgehalten werden. Ein Nebenbuch nur für immaterielle Vermögensgegenstände 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 Nebenbuchebene. Dieses Nebenbuch müsste auch um Anpassungen aus steuerlichen Außenprüfungen, die häufig auf Bilanzposten und nicht auf Wirtschaftsgutebene vorgenommen werden, erweitert werden. Dies erscheint vor dem Hintergrund des kurzen Zeitraums als sehr anspruchsvoll.

Auch das Wahlrecht in Abs. 7 hilft nur begrenzt, da hierfür die Laufzeit einer latenten passiven Steuer ebenfalls pro Vermögensgegenstand zu beurteilen ist.

Petition:

Die Praxis benötigt Erleichterungen, damit latente Steuern nicht auf (Einzel-)Vermögensgegenstandsebene nachvollzogen werden müssen. Insbesondere für Hochsteuerländer sollten Erleichterungen geschaffen werden. Hier dürfte sich in der Regel durch die zeitliche Begrenzung der Berücksichtigungsfähigkeit passiver latenter Steuern keine Mindeststeuer ergeben. Insofern würde die Entscheidung, gewerbliche Schutz- und Urheberrechte in einem Hochsteuerland wie Deutschland zu bündeln, nicht auch noch bestraft durch erhebliche und unnötige Mehrarbeit.

Zu § 47 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E (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 MinStG-E) besteht und deshalb u. U. auszunehmen sind.

Zu § 47 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E

In der Gesetzesbegründung zu § 47 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E heißt es: "*Absatz 7 gestattet im Rahmen eines Wahlrechts der erklärungspflichtigen Einheit passive latente Steueraufwendungen auszunehmen, wenn nicht davon ausgegangen werden kann, dass sich die der passiven latenten Steuer zugrundeliegenden temporären Differenzen nicht innerhalb der nächsten fünf Jahre ausgleichen.*"

Petition:

Das Wort "nicht" vor "*innerhalb der nächsten 5 Jahre ausgleichen*" muss gestrichen werden. Nach § 47 Abs. 7 MinStG-E 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 § 47 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E:

Wir begrüßen die Streichung des Bezugs auf den steuerlichen Verlustvortrag bei der Berücksichtigung von Auswirkungen aufgrund von Ansatz- und Bewertungsanpassungen bei der Ermittlung der angepassten latenten Steuern. Allerdings ist es dringend erforderlich auch die Gesetzesbegründung entsprechend anzupassen, um klarzustellen, dass Ansatz- und Bewertungsanpassungen nicht in Bezug auf aktiv latente Steuern auf Verlustvorträge, sondern auch in Bezug auf bilanzielle Bewertungsunterschiede bei der Ermittlung der angepassten latenten Steuern nicht berücksichtigt werden. Aktive latente Steuern auf bilanzielle temporäre Bewertungsunterschiede unterliegen denselben Ansatz- und Bewertungsvorschriften wie latente Steuern auf Verlustvorträge und müssen daher ebenso von einer Anpassung ausgeschlossen werden. Da die Erläuterungen zur Interpretation der Gesetzesnorm dienen, ist eine Anpassung unbedingt erforderlich.

Petition:

Wir bitten aus Gründen der Rechtssicherheit um eine Anpassung der Gesetzesbegründung mit der Streichung des Bezugs auf Ansatz- und Bewertungsanpassungen.

Zu § 47 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E

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 § 47 Abs. 4 MinStG-E

Nach § 47 Abs. 4 MinStG-E 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-Vermögensgegenstands getätigt werden könnte.

Petition:

Der Nachvollzug der 5-Jahresfrist auf Einzel-Vermögensgegenstands-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 § 47 Abs. 5 MinStG-E (Katalog der nicht nachversteuerungspflichtigen latenten Steuerschulden)

§ 47 Abs. 5 MinStG-E nimmt bestimmte latente Steuerschulden von der Nachversteuerung aus. In der Finanzindustrie existieren branchennotwendige latente Steuerverbindlichkeiten mit langen Laufzeiten wie beispielsweise Finanzanlagen, Agio/Disagio und (Kurs-) Sicherungsgeschäfte. Diese sollten ebenfalls unter die Ausnahmeregelung fallen, um unbillige Härten aus der Erfüllung gesetzlicher und aufsichtsrechtlicher Verpflichtungen zu vermeiden.

Des Weiteren sollte auch klargestellt werden, dass von der Nachversteuerungsausnahme in Absatz 5 Nr. 1 auch passive latente Steuern auf Ebene des Anteilseigners in Bezug auf Abschreibungen von Gebäuden (die sich z. B. in einem passiven Ausgleichsposten beim Anleger widerspiegeln) auf Ebene eines Immobilien-Spezialfonds, der keine Geschäftseinheit ist, erfasst sind.

Petition:

Wünschenswert wäre, wenn sich Deutschland im Inclusive Framework on BEPS für punktuelle Erweiterungen des Katalogs der nicht nachversteuerungspflichtigen latenten Steuerschulden einsetzt. Das betrifft etwa notwendige langfristige latente Steuerverbindlichkeiten der Finanzindustrie. Ferner ist klarzustellen, dass die Nachversteuerungsausnahme in Absatz 5 Nr. 1 auch passive latente Steuern auf Ebene des Anteilseigners in Bezug auf Abschreibungen von Gebäuden (die sich z. B. in einem passiven Ausgleichsposten beim Anleger widerspiegeln) auf Ebene eines Immobilien-Spezialfonds, der keine Geschäftseinheit ist, erfassen.

Zu § 47 Abs. 7 MinStG-E (Wahlrecht, auf langlaufende passive latente Steuern zu verzichten)

Nach § 47 Abs. 7 MinStG-E besteht ein Wahlrecht, auf die Berücksichtigung langlaufender passiver latenter Steuern zu verzichten.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass der Antrag auch bestimmte Kategorien von Wirtschaftsgütern umfassen darf.

Zu § 48 Abs. 4 MinStG-E

Nach § 48 Abs. 4 MinStG-E wird das Wahlrecht im Falle der Anwendung einer Safe-Harbour-Regelung verschoben. Anders als noch im Diskussionsentwurf gilt die Verschiebung auch für den Fall von § 79 MinStG-E, wonach die Unternehmensgruppe von der Mindeststeuer in den ersten fünf Jahren befreit ist. Allerdings darf die Voraussetzung „und die Unternehmensgruppe den CbCR-Safe-Harbour tatsächlich anwendet“ nicht für § 79 gefordert werden.

Petition:

Die Anforderung der tatsächlichen Anwendung des CbCR-Safe Harbours sollte nicht in Bezug zu § 79 MinStG-E gesetzt werden. Entsprechendes gilt auch für § 79 Abs. 4.

Zu § 49 MinStG-E (Falscher Mindeststeuer-Gewinn ohne Bilanzierungsfehler)

Nicht ausdrücklich geregelt ist, wie zu verfahren ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass der Mindeststeuer-Gewinn für ein vorangegangenes Jahr zu niedrig ermittelt wurde, dies aber nicht auf einem Bilanzierungsfehler beruht. Ein Beispiel dafür ist der Fall, dass eine steuerliche Entstrickung bislang nicht erkannt und deshalb auch nicht gemäß § 63 Abs. 4 im Mindeststeuergewinn berücksichtigt wurde. Die sich – etwa aufgrund einer BP – ergebende Steuernachzahlung führt gemäß § 49 Abs. 1 zu einer Änderung der erfassten Steuern im laufenden Jahr. Eine Neuberechnung des Mindeststeuer-Gewinns ist hingegen nicht vorgesehen. Auch ein Bilanzierungsfehler im Sinne von § 23 Abs. 1 Nr. 1, der gemäß § 17 Nr. 8 im laufenden Jahr zu einer Hinzurechnung führt, liegt nicht vor.

Petitum:

Es sollte klargestellt werden, dass keine Korrektur des Mindeststeuergewinns erfolgt, wenn eine Steuernachzahlung für ein vorangegangenes Jahr nicht auf einem Bilanzierungsfehler im Sinne von § 23 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E beruht.

Zu § 49 MinStG-E (Nachträgliche Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern)

Die Grundvorschrift für nachträgliche Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern bildet § 49 Abs. 1 bis 3 MinStG-E, wonach eine Erhöhung der Steuerschuld eines vorangegangenen Jahres als Erhöhung der erfassten Steuern für das laufende Geschäftsjahr zu erfassen ist. Im Fall einer nachträglichen Minderung ist grundsätzlich eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für das vorangegangene Geschäftsjahr vorzunehmen, da hierdurch ein höherer zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag in Bezug auf dieses Geschäftsjahr resultieren kann, der zu einer Erhöhung der Mindeststeuer führt.

Dieses systematische Ungleichgewicht zwischen begünstigenden und belastenden Anpassungen führt zu Doppelbesteuerung und verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Denn Änderungen, die dazu führen könnten, bereits gezahlte Mindeststeuern zurückzubekommen, dürfen für das betreffende vergangene Jahr nicht berücksichtigt werden. Diese unausgewogene Systematik wird unter anderem auf nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen (vgl. Gesetzesbegründung zu §16 Abs. 1 MinStG-E, S. 163) und auf die Korrektur von Bilanzierung und Bewertungsfehlern (vgl. Gesetzesbegründung zu § 23 Abs. 2 MinStG-E, S. 174) angewendet.

Petitum:

Auch nachträgliche Anpassungen, die zu einer Erhöhung des effektiven Steuersatzes für Mindeststeuerzwecke für ein bestimmtes Jahr führen, sollten für das jeweilige Jahr berücksichtigt werden können, so dass eine Erstattung der zu viel gezahlten Mindeststeuern möglich ist. Hierfür sollte sich Deutschland im Inclusive Framework on BEPS einsetzen.

Zu § 54 Abs. 1 MinStG-E (Retrospektive Korrektur – Verweisfehler)

Absatz 1 nennt als Ursache für eine „Änderung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für ein vorangegangenes Geschäftsjahr“ u. a. auch § 49 Abs. 1. § 49 Abs. 1 sieht eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes für das vorangegangene Jahr nicht vor.

Es wird dort stattdessen geregelt, dass eine Steuernachzahlung als Änderung in dem Geschäftsjahr behandelt werden soll, in dem die Änderung vorgenommen wird.

Petition:

Der Verweis auf § 49 Abs. 1 MinStG-E sollte gestrichen werden.

Zu § 54 Abs. 3 MinStG-E (fiktiver Mindeststeuer-Gewinn – Formulierungsfehler)

Nach Abs. 3 S. 1 soll für Zwecke der Einbeziehungsquote nach § 9 MinStG-E ein fiktiver Mindeststeuer-Gewinn ermittelt werden.

Es heißt dort:

*„Wenn aufgrund von § 43 ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag für das laufende Geschäftsjahr entstanden ist, entspricht der Mindeststeuer-Gewinn jeder in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit für Zwecke der Anwendung von § 9 Absatz 2 dem Ergebnis des dieser Geschäftseinheit **danach zuzurechnenden Ergänzungsteuerbetrags** geteilt durch den Mindeststeuersatz.“*

Der Satz ist unglücklich formuliert. Gewollt sein dürfte eine Regelung analog Abs. 2.

Petition:

Abs. 3 Satz 1 sollte beispielsweise wie folgt formuliert werden:

*„Wenn aufgrund von § 43 ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag für das laufende Geschäftsjahr entstanden ist, entspricht der Mindeststeuer-Gewinn jeder in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit für Zwecke der Anwendung von § 9 Absatz 2 dem Ergebnis des **für diese Geschäftseinheit ermittelten Steuererhöhungsbetrag** geteilt durch den Mindeststeuersatz.“*

Zu § 56 MinStG-E (Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten)

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.

Nach § 56 Abs. 1 und 2 MinStG-E 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.

Zu § 57 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E (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.

Petition:

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

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.

Petition:

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

Zu § 57 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E

Nach § 57 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E werden selbst genutzte Immobilien, die der Produktion oder der Lieferung von Waren und Dienstleistungen dienen, nicht von der Befreiung ausgenommen.

Petition:

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.

In der Gesetzesbegründung zu § 57 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E (erster Absatz, letzter Satz) wird klargestellt, dass bei der Ermittlung berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte die Berücksichtigung von Grund und Boden und Gebäuden zulässig sein soll, soweit es sich um selbst genutzte Immobilien handelt, die unmittelbar oder mittelbar der Produktion oder der Lieferung von Waren und Dienstleistungen dienen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass diese Immobilien im Eigentum der sie nutzenden von der Geschäftseinheit stehen oder von einer anderen Geschäftseinheit derselben Gruppe genutzt werden. Um dies ausreichend deutlich klarzustellen, sollte der Wortlaut der Begründung ergänzt werden.

Petition:

Ergänzung des Wortlauts der Begründung zu § 57 Abs. 2 Nr.1 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-RefE um einen weiteren Satz: „Dies gilt jedoch nicht für von Geschäftseinheiten innerhalb der Unternehmensgruppe selbst genutzte Immobilien, die unmittelbar oder mittelbar der Produktion oder der Lieferung von Waren und Dienstleistungen dienen.“

Zu § 58 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E (Substanzbasierter Freibetrag bei transparenten Einheiten)

§ 58 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E sieht nach der vorrangigen Zuweisung zu Betriebsstätten (Abs. 1) die Zuweisung von berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerten zu gruppenzugehörigen Gesellschaftern vor, und zwar für eine „transparente“ Einheit, die keine oberste Muttergesellschaft ist. Dem Wortlaut nach wären also steuer-

transparente und umgekehrt hybride Einheiten erfasst. Das entspricht nicht der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie. Nach Art. 28 Abs. 7 Satz 1 Buchst. a) der Richtlinie gilt die Zuweisungsregel über den Verweis auf Art. 19 Abs. 4 nur für steuertransparente Einheiten.

Petition:

In § 58 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E muss ein Verweis auf § 40 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E aufgenommen werden.

Zu § 59 MinStG-E (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 beginnen 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.

Zu § 60 Abs. 5 MinStG-E (Begrifflichkeit gemeinsame Kontrolle)

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.“

Wir gehen davon aus, dass die „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-E vorliegt.

Petition:

Wünschenswert wäre eine Klarstellung, dass das Merkmal der "gemeinsamen Kontrolle" keine zusätzliche Anforderung neben den ohnehin bestehenden Voraussetzungen für das

Vorliegen einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 des MinStG-E darstellt.

Zu § 61 Abs. 2 MinStG-E

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 (§ 61 Abs. 2 Nr. 2). 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 (§ 61 Abs. 2 Nr. 5 MinStG). Beides erfordert in Einzelfällen eine detaillierte Schattenrechnung pro beigetretener Geschäftseinheit, die über einen entsprechend langen Zeitraum fortgeführt und angepasst werden muss. Dies ist in diesen Fällen ein enormer Zusatzaufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen.

Zu § 62 MinStG-E (Erwerb und Veräußerung von Anteilen, die als Übertragung oder Erwerb von Vermögenswerten und Schulden gelten)

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 § 61 MinStG-E behandelt, sondern § 53 Abs. 1 MinStG-E 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 unterlegen.

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 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.

Petition:

Eine Klarstellung hinsichtlich der Dokumentationsanforderungen ist dringend geboten.

Zudem entsteht durch die Erwähnung von zwei Alternativen im Wortlaut der Norm (kenntlich gemacht 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.

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 § 63 MinStG-E (Übertragung von Vermögensgegenständen oder Schulden)

Abs. 1 Satz 1 regelt, dass ein Übertragungsgewinn des übertragenden Rechtsträgers in den Mindeststeuer-Gewinn einzubeziehen ist. Die Regelung erscheint redundant. Wenn ein Übertragungsgewinn (in der Rechnungslegung) ausgewiesen wird, dann ist er automatisch Bestandteil des Mindeststeuer-Gewinns, da dieser ja auf der Rechnungslegung aufsetzt. Insofern ist die Regelung ein Nullum oder es ist etwas anderes gemeint. Es bedarf daher einer sinnvollen Änderung des Gesetzestexts oder einer Erläuterung in der Gesetzesbegründung.

In § 63 Abs. 2 Nr. 2 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.

Definition Mindeststeuer-Reorganisation in Absatz 5

Nach der Definition in Abs. 5 soll sich die Mindeststeuer-Reorganisation dadurch auszeichnen, dass der gesamte oder ein Teil des Gewinns der übertragenden Geschäftseinheit aus diesen Vermögenswerten nicht besteuert worden ist (Nr. 2). Die Definition scheint also davon auszugehen, dass handelsrechtlich ein Übertragungsergebnis unter Aufdeckung stiller Reserven bilanziert wird. Das ist jedoch häufig nicht der Fall.

Bei einer Ausgliederung kann sich durch die Einbuchung der erhaltenen Anteile zu Zeitwerten ein Übertragungsergebnis ergeben. Denkbar ist dies auch bei einer Abwärtsabspaltung ohne Kapitalerhöhung.

Dagegen sind andere Umwandlungsarten beim übertragenden Rechtsträger in der Rechnungslegung erfolgsneutral.

§ 17 UmwG sieht für HGB-Bilanzierer vor, dass bei einer Verschmelzung für die Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers die Vorschriften über die Jahresbilanz gelten. Über Verweisnormen im UmwG gilt dies auch für andere Umwandlungsarten, gem. § 125 UmwG insb. für die 3 Spaltungsarten. Das hat zur Konsequenz, dass stille Reserven beim übertragenden Rechtsträger in der Handelsbilanz nicht aufgedeckt werden.

Vergleichbares gilt unter IFRS. Für die Schlussbilanz gilt das Stetigkeitsgebot nach IAS 8.13. Bei einer Abspaltung dürfte es sich um einen nach IFRS 5.5A gleichgestellten Veräußerungsvorgang handeln, mit der Folge, dass die abzusplattend Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerte grundsätzlich mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und Zeitwert abzüglich Ausschüttungskosten im Abschluss des übertragenden Rechtsträgers anzusetzen sind (IFRS 5.15A).

Wenn aber handelsrechtlich kein Übertragungsgewinn ausgewiesen wird, kann dieser auch nicht steuerlich begünstigt werden. Dies scheint aber Abs. 5 Nr. 2 vorauszusetzen. Die Definition sollte das Gemeinte klarer zum Ausdruck bringen.

Absatz 3 - „nicht begünstigter Gewinn“ bei Ansatz gemeiner Werte oder Zwischenwerten in der Steuerbilanz

Auch bei Abs. 3 erscheint fraglich, ob das Gewollte erreicht wird. Geregelt werden soll wohl, wie zu verfahren ist, wenn die Umwandlung steuerbilanziell nicht unter Buchwertfortführung, sondern zu Zwischenwerten oder zum gemeinen Wert erfolgt. Es wäre zu erwarten, dass die

Mindeststeuerregelungen an die Aufdeckung der stillen Reserven in der Steuerbilanz anknüpfen. Stattdessen verwendet die Regelung den Begriff des nicht begünstigten Gewinns. Bei der übertragenden Geschäftseinheit soll nach Nr. 1 ein „nicht begünstigter Gewinn“ im Mindeststeuer-Gewinn berücksichtigt werden. Damit ist aber wohl nicht zwingend der steuerbilanzielle Übertragungsgewinn gemeint. Nach der Definition in Abs. 6 wird nicht maßgeblich auf die Steuerbilanz abgestellt. Entscheidend soll *entweder* die Steuerbilanz *oder* die Rechnungslegung sein – je nachdem, woraus sich der niedrigere Übertragungsgewinn ergibt. Wie oben bereits ausgeführt, ergibt sich bei vielen Umwandlungen in der Handelsbilanz kein Übertragungsgewinn. Man könnte daher zum Schluss kommen, dass es in diesen Fällen an einem „nicht begünstigten Gewinn“ fehlt. Das heißt, selbst wenn steuerlich stille Reserven/Lasten aufgedeckt würden, ergäbe sich keine Auswirkung auf den Mindeststeuergewinn der übertragenden Geschäftseinheit nach Abs. 3 Nr. 1. Es besteht Klarstellungsbedarf.

Entsprechendes gilt für die Regelung zur Bewertung des übergegangenen Vermögens bei der übernehmenden Geschäftseinheit in Abs. 3 Nr. 2. Danach sollen die Buchwerte der übernommenen Vermögenswerte und Schulden nach den lokalen Steuervorschriften für die übernehmende Geschäftseinheit angepasst werden, um die nicht begünstigten Gewinne oder Verluste abzubilden. Auch hier stellt sich die Frage, wie zu verfahren ist, wenn wegen handelsbilanzieller Erfolgsneutralität bei der übertragenden Geschäftseinheit kein Übertragungsgewinn und somit wohl auch kein „nicht begünstigter Gewinn“ angefallen ist.

Auch ist fraglich, wie sich die Korrektur der Bilanzansätze aus der HB II der übernehmenden Geschäftseinheit auf latente Steuern auswirkt. Eine steuerliche Umwandlung zu Buchwerten bei handelsbilanzieller Übernahme des Vermögens zu höheren Zeitwerten begründet die Bildung passiver latenter Steuern. Wenn für Mindeststeuerzwecke das übernommene Vermögen übereinstimmend mit der steuerlichen Behandlung zu Buchwerten angesetzt werden soll, dürfte die passive latente Steuer konsequenterweise nicht als erfasste Steuer behandelt werden. Fraglich ist, nach welcher Norm die passive latente Steuer herauszurechnen wäre. Die Frage stellt sich insbesondere, weil § 63 Abs. 2, 3 und 4 im Gegensatz zu der einen ähnlichen Fall regelnden Vorschrift des § 78 Abs. 3 keine Regelung zu den latenten Steuern enthält (§ 78 Abs. 3 Satz 2: *„Die aktiven und passiven latenten Steuern sind auf dieser Grundlage ... zu ermitteln.“*).

Behandlung des Falls der Buchwertfortführung in der Handelsbilanz, aber Aufdeckung stiller Reserven in der Steuerbilanz

Unklar ist u. E. auch, was für den umgekehrten Fall gilt, in dem das Vermögen steuerbilanziell unter Aufdeckung der stillen Reserven zu gemeinen Werten und handelsbilanziell zu Buchwerten übergeht. Für HGB-Bilanzierer lässt § 24 UmwG die Buchwertfortführung zu. Nach IFRS wird eine Buchwertfortführung bei einem Zusammenschluss unter einheitlicher Beherrschung mangels klarer Regeln ebenfalls für zulässig gehalten.

Ob dieser Fall unter einer der Absätze des § 63 fällt, ist u. E. unsicher. Absatz 1 ist nicht einschlägig, weil handelsbilanziell kein Übertragungsgewinn ausgewiesen wird. Die Absätze 2 und 3 sind nicht einschlägig, weil die stillen Reserven besteuert werden und deshalb keine steuerliche Begünstigung gegeben ist. Letzteres setzt die Definition der Mindeststeuer-Reorganisation voraus. Allenfalls Absatz 4 könnte diesen Fall erfassen. Absatz 4 regelt die Anknüpfung der Mindeststeuer-Gewinn-Bilanz an eine „Steueranpassung“ auf den beizulegenden Zeitwert aufgrund eines auslösenden Ereignisses. Prototypischer Fall dürfte die Entstrickung beispielsweise durch Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte sein. Fraglich ist, ob auch der Ansatz gemeiner Werte in einer Schlussbilanz als „auslösendes Ereignis“ angesehen werden kann. Dagegen spricht, dass von dem Gewinn aufgrund des auslösenden Ereignisses wiederum ein etwaiger nicht begünstigter Gewinn abzuziehen ist (Abs. 4 Nr. 1 b). Das auslösende Ereignis kann also wohl nicht zusammenfallen mit dem Ereignis, das zu dem nicht begünstigten Gewinn geführt hat. Der Begriff „nicht begünstigter Gewinn“ dürfte mit dem Übertragungsgewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven in der steuerlichen Schlussbilanz gleichzusetzen sein. Somit müsste der Gewinn aus dem auslösenden Ereignis dann zwangsläufig etwas anderes sein. Ansonsten wäre die Aussage der Regelung, dass der Übertragungsgewinn von sich selbst abgezogen werden muss.

Rein redaktionell sollte die Definition für das „auslösende Ereignis“ überarbeitet werden. Derzeit wird dort in Nr. 2 der in dessen Wortlaut aufgeführte Begriff auslösendes Ereignis durch den Klammerzusatz (auslösendes Ereignis) definiert.

Auswirkungen von nachträglichen Korrekturen der steuerlichen Behandlung

Wird die steuerbilanzielle Buchwertfortführung beim übertragenden Rechtsträger etwa aufgrund einer BP nachträglich korrigiert, dann entsteht für ein vorangegangenes Jahr ein steuerbilanzieller Übertragungsgewinn und eine Steuernachzahlung. Die Steuernachzahlung ist nach unserer Auffassung in laufender Rechnung nach § 49 Abs 1 zu berücksichtigen. Der Mindeststeuergewinn des vorangegangenen Jahres ist nicht zu korrigieren, weil kein Bilanzierungsfehler im Sinne von § 23 vorliegt, wenn zwar die steuerbilanzielle, nicht aber die Behandlung in der Rechnungslegung falsch war.

Petition:

Es sollte geregelt werden, wie die Absätze 2 und 3 in Fällen angewendet werden, in denen es zu keinem handelsbilanziellen Übertragungsgewinn/-verlust des übertragenden Rechtsträgers im Rahmen einer Umwandlung kommt. In diesem Zusammenhang sollten die Definitionen der Mindeststeuer-Reorganisation nach Abs. 5 und des nicht begünstigten Gewinns nach Abs. 6 verständlich geregelt werden. Außerdem sollte die Anwendung des Absatzes 4 klargestellt werden.

Es sollte außerdem klargestellt werden, welche Auswirkungen die nachträgliche Korrektur (aufgrund einer BP oder einer rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns I oder II) der steuerlichen Behandlung einer Umstrukturierung für die Mindeststeuer hat. Etwaige neu zu ermittelnde Mindeststeuer-Gewinne sollten mit der zeitlichen Zuordnung von Mehrsteuern zusammenfallen, damit Steueraufwand und Gewinne nicht zeitlich unterschiedlich erfasst werden.

Zu § 63 Abs. 4 MinStG-E

§ 63 Abs. 4 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 Wahlrecht bei (grenzüberschreitenden) Umwandlungen von der übertragenden oder übernehmenden Geschäftseinheit ausgeübt werden muss. Unklar ist ferner, ob § 63 Abs. 4 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 Klarstellung in der Gesetzesbegründung wünschenswert, wie mit solchen Fällen umzugehen ist. Andernfalls wäre eine Klarstellung in einem BMF-Schreiben wünschenswert.

Zu § 63 Abs. 5 Nr. 1 MinStG-E

Für eine Mindeststeuer-Reorganisation verlangt § 63 Abs. 5 Nr. 1 MinStG-E, 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 § 63 Abs. 5 Nr. 1 letzter HS MinStG-E 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.

Petitum:

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. Daher regen wir an, Klarheit darüber zu schaffen, wann ein „erheblicher Anteil“ nach § 63 Abs. 5 Nr. 1 MinStG-E vorliegt. Eine Abhängigkeit von unbestimmten Rechtsbegriffen – wie zum Beispiel der „wirtschaftlichen Bedeutung“ in § 63 Abs. 5 Nr. 1 letzter HS MinStG-E – sollte vermieden werden.

Zu § 64 MinStG-E (Joint Venture)

Gemäß § 1 Abs. 2 MinStG-E unterliegen Joint Venture, Joint Venture-Tochtergesellschaften sowie jede Betriebsstätte eines Joint Venture, die die Voraussetzung des § 85 Abs. 2 MinStG-E erfüllen, der Mindeststeuer.

Wir weisen darauf hin, dass die Anforderungen des MinStG-E 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-E erfordern detaillierte Informationen auf Kontenebene, die den Gesellschaftern zur Verfügung gestellten

(nach lokalem Recht aufgestellten) Jahresabschlüssen oder einfachen Gewinnermittlungen 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-E ist (vgl. § 64 Abs. 4 MinStG-E). 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.

In Ermangelung der Einbeziehung dieser Einheiten in einen länderbezogenen Bericht liegen entsprechende Daten nicht vor, so dass eine vereinfachte Berechnung in Anlehnung an § 81 Abs. 1 MinStG-E ausscheidet.

Petition:

Für Joint Venture, Joint-Venture-Tochtergesellschaften sowie Joint-Venture-Betriebsstätten sind Erleichterungen vorzusehen. 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.

Zu § 66 Abs. 1 bis Abs. 3 MinStG-E (Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlustes)

Systematisch sieht § 66 Abs. 1 Satz 1 die Kürzung des für ein Geschäftsjahr ermittelten Mindeststeuer-Gewinns einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft um die betragsmäßigen Anteile der Gesellschafter vor, die eine der Voraussetzungen der § 66 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 erfüllen. Gleiches gilt nach § 66 Abs. 1 Satz 2 für die hierauf entfallenden erfassten Steuern.

Bei grammatikalischer Auslegung der Vorschrift sind jedoch zuvor der Mindeststeuer-Gewinn und die erfassten Steuern zu ermitteln. Wenn jedoch alle Gesellschafter eine der Voraussetzungen des § 66 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 erfüllen, werden im Ergebnis der Mindeststeuer-Gewinn und die erfassten Steuern auf 0 EUR gekürzt. Dies gilt nach § 66 Abs. 3 gleichermaßen für Betriebsstätten von transparenten Einheiten als oberste Muttergesellschaften und nachgelagerte Betriebsstätten transparenter Einheiten, sofern die steuertransparente Struktur gewährleistet ist. Wenn im Ergebnis feststeht, dass die Mindeststeuer-Gewinne und erfassten Steuern auf 0 EUR gekürzt werden, wäre eine vorherige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht notwendig und eine unnötige bürokratische Aufgabe.

§ 66 Abs. 2 stellt hingegen nicht auf die Voraussetzungen der § 66 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 für den Fall eines Mindeststeuer-Verlustes ab – hier erfolgt die Kürzung, wenn die Gesellschafter den jeweiligen Verlust bei der steuerlichen Gewinnermittlung nutzen können. Auch im Rahmen des § 66 Abs. 2 ist bei grammatikalischer Auslegung der Vorschrift eine Ermittlung des Mindeststeuer-Verlustes und erfassten Steuern erforderlich (auch für die Frage, ob überhaupt ein Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust vorliegt).

Außerdem ist u. E. im Rahmen des § 66 unklar, wie mit Organgesellschaften von Organträger-Personengesellschaften umzugehen ist. Bei einer steuertransparenten Struktur, wie sie bei inländischen Konzerngruppen oftmals anzutreffen sein wird, wird das von der Organgesellschaft zugerechnete Einkommen bei den Gesellschaftern der obersten Muttergesellschaft erfasst. Dem Telos der Vorschrift folgend, wäre § 66 Abs. 3 Nr. 2 auch auf diese Organgesellschaften anwendbar. Unseres Erachtens handelt es sich bei Organgesellschaften jedoch nicht um steuertransparente Einheiten i. S. d. § 7 Abs. 32, so dass die Vorschrift keine Anwendung findet.

Petition:

Für den Fall, dass alle Gesellschafter die Voraussetzungen des § 66 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 erfüllen, sollte gänzlich auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlustes und der erfassten Steuern verzichtet werden können. Gleiches sollte für eigene Betriebsstätten bzw. nachgelagerte Betriebsstätten i. S. d. § 66 Abs. 3 gelten. Bei Organgesellschaften von Organträger-Personengesellschaften, die selbst oberste Muttergesellschaft sind oder die Voraussetzungen des § 66 Abs. 3 Nr. 2 erfüllen, sollte ebenfalls auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gänzlich verzichtet werden können. Für die

zuvor genannten Fälle wäre einzig eine „Null-Meldung“ im Rahmen des Mindeststeuer-Berichtes und der Steueranmeldung erforderlich.

Zu § 66 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E (Mindeststeueranforderungen bei Gesellschaftern von transparenten obersten Muttergesellschaften)

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 oder einem BMF-Schreiben wären sehr hilfreich. Die Behandlung von temporären Differenzen sollte in den Text des deutschen Umsetzungsgesetzes verankert werden

In der Gesetzesbegründung zu § 66 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a 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."* Wir verstehen die Variante a) so, dass sie gleichermaßen auf in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige anwendbar ist wie auch 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.

Fraglich ist auch, ob der Freibetrag nach § 24 KStG für kleine Kapitalgesellschaften schädlich ist. 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:

Die Regelung im OECD-GLoBE-Kommentar zu Sonderabschreibungen sollte in der Begründung verankert werden. Wir bitten zudem um Klarstellung, dass die 15-prozentige Besteuerung auf Gesellschafterebene nicht nur für unbeschränkt steuerpflichtige, sondern auch für mit Betriebsstätteneinkünften beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter gilt.

Außerdem wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass aus Vereinfachungsgründen der Freibetrag für kleine Körperschaften (§ 24 KStG) nicht berücksichtigt werden muss.

Zu Abschnitt 3: Besonderheiten bei Investmenteinheiten

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.

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.

Zu § 69 MinStG-E (Berechnung des effektiven Steuersatzes für Investmenteinheiten)

In § 69 Abs. 2 MinStG-E wird klargestellt, dass es sich bei der Investmenteinheit um eine Geschäftseinheit handelt. Eine entsprechende Klarstellung sollte auch in dem vorgelagerten § 69 Abs. 1 MinStG-E vorgenommen werden.

Petition:

In § 69 Abs. 1 MinStG-E wird klargestellt, dass es sich bei der Investmenteinheit um eine Geschäftseinheit handelt.

Zu § 70 MinStG-E (Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten)

Gemäß § 70 MinStG-E können bestimmte Geschäftseinheiten 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 oder wenn es sich bei der Geschäftseinheit um eine regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit handelt.

Hintergrund der Erstreckung des Wahlrechts auf regulierte Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit ist, dass diese verpflichtet sind, ihren gesamten Gewinn an ihre Versicherungsnehmer auszukehren.

Das gilt im Prinzip auch für andere Lebensversicherungsgesellschaften. Diese sind gem. § 6 Abs. 1 und 2 Mindestzuführungsverordnung verpflichtet, 90 Prozent Ihrer Kapitalerträge ihren Versicherungsnehmern gutzuschreiben. Krankenversicherungen müssen gem. § 22 Krankenversicherungsaufsichtsverordnung 80 Prozent Ihrer Kapitalerträge ihren Versicherungsnehmern gutzuschreiben. Diese Unternehmen sind daher den Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit vergleichbar. In beiden Fällen stehen den Investmenterträgen gegenläufige Verbindlichkeiten gegenüber. Da Verbindlichkeiten 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.

Ferner weist die aktuelle Wortwahl einen Bezugsfehler auf. Der Beginn in § 70 Abs. 1 Nr. 2 MinBestRL-UmsG-RefE „es sich bei der Geschäftseinheit handelt“ bezieht sich auf die Investmenteinheit selbst. Richtigerweise müsste allerdings der gruppenzugehörige Gesellschafter in Bezug genommen werden.

Petition:

Aufgrund der Vergleichbarkeit mit den regulierten Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit plädieren wir dafür, das Wahlrecht auch auf Lebensversicherungs- und Krankenversicherungsunternehmen auszuweiten, die den Mindestgutschriften zugunsten der Kunden nach der Mindestzuführungsverordnung bzw. Krankenversicherungsaufsichtsverordnung unterliegen. Deutschland sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für eine solche Regelung einsetzen.

§ 70 MinStG-E (Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten)

Nach § 70 Abs. 2 Satz 2 MinStG-E ist eine regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit „eine Einheit, die einer mit den Vorgaben des Versicherungsaufsichtsgesetzes vergleichbaren Versicherungsaufsicht unterliegt und die Versicherungsgeschäfte ausschließlich mit ihren Gesellschaftern betreibt“. Weder ist das Definitionsmerkmal “den Vorgaben des Versicherungsaufsichtsgesetzes vergleichbaren Versicherungsaufsicht” nachvollziehbar noch ist die Einschränkung auf “Versicherungsgeschäfte ausschließlich mit Gesellschaftern” nachvollziehbar.“

Petition

Die Definition einer regulierten Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit sollte so erweitert werden, dass auch Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit davon erfasst sind, die einer Versicherungsaufsicht nach den Vorgaben des Versicherungsaufsichtsgesetzes unterliegen und die auch Verträge abschließen, bei denen der Versicherungsnehmer nicht Mitglied wird.

Zu § 71 MinStG-E (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten – Mindeststeuertest und Begriff fiktive Ausschüttungen)

Die Regelung setzt die OECD „Administrative Guidance“ vom 2. Februar 2023 nicht vollständig um. Darüber hinaus bestehen Unklarheiten in der Anwendung, wenn Fonds von

Organgesellschaften oder ausgeschlossenen Einheiten gehalten werden. Es fehlt die Klarstellung, dass für den Mindeststeuertest nach Abs. 1 auch Steuern der Investmenteinheit einbezogen werden kann. Des weiteren fehlt eine Klarstellung, dass ausschüttungsgleiche Erträge nach § 36 InvStG als fiktive Ausschüttungen im Sinne von Abs. 2 Nr. 1 anzusehen sind.

Unklar ist, ob das Wahlrecht angewendet werden darf, wenn gruppenzugehörige Anteilseigner eine ausgeschlossene Einheit ist, die zudem nach lokalen Steuervorschriften steuerbefreit ist. Praxisrelevant ist der Fall, dass 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.

Petition:

Wir halten es für sinnvoll, wenn klargestellt würde, dass die Vorbelastung der Einheit in den 15 Prozent - Mindeststeuertest beim Gesellschafter nach Abs. 1 letzter Satz einbezogen wird. Beispielsweise könnte § 71 Abs. 1 MinStG-E 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.“

In der Begründung sollte klargestellt werden, dass zu den fiktiven Ausschüttungen auch ausschüttungsgleiche Erträge nach § 36 InvStG gehören. Ferner sollte klargestellt werden, dass die Berücksichtigung von 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 gruppenzugehörigen Anteilseigner (Anleger) 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.

Zu § 71 MinStG-E (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten – 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. § 71 MinStG-E 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 Kapitalanlagenergebnisses nutzen lässt.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass lange Laufzeiten als spezifisches Merkmal des Versicherungsgeschäfts grundsätzlich für die globale Mindestbesteuerung berücksichtigt werden. Gemäß § 47 Abs. 5 Nr. 7 MinStG-E werden u. a. Versicherungsrückstellungen wegen der typischerweise langlaufenden temporären Differenzen von einer möglichen Nachversteuerung i. S. d. § 47 Abs. 4 MinStG-E ausgenommen. Diese Ausnahme könnte als Vorbild für eine Anpassung der Frist nach § 71 MinStG-E dienen.

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

Petitur:

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 im Fall des Fünfjahresaufschubs nach § 79 MinStG-E beginnt.

Zu § 71 Abs. 1 MinStG-E - erforderliche Klarstellungen

Hinsichtlich des § 71 Abs. 1 MinStG-E sind auch Klarstellungen zur Ausübung des Wahlrechts für Investmenteinheiten, an denen der gruppenzugehörige Gesellschafter über eine direkt gehaltene Investmenteinheit mittelbar beteiligt ist noch wichtig.

Entsprechend der Ratio des § 71 MinBestRL-UmsG-RefE bestehen keine Gründe dagegen, dass der gruppenzugehörige Gesellschafter - bei dem es sich nicht um eine Investmenteinheit handelt - das Wahlrecht auch für solche Investmenteinheiten ausüben kann, an denen er über eine direkt gehaltene Investmenteinheit mittelbar beteiligt ist, sofern sichergestellt ist, dass die Ausschüttung auf Ebene des Gesellschafters einem Steuersatz unterliegt, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesem übersteigt. Dies gilt in jedem Fall, soweit das Wahlrecht einheitlich für alle unmittelbar und mittelbar gehaltenen Investmenteinheiten ausgeübt wird. In diesem Fall führt die Ausübung des Wahlrechtes innerhalb von Investmenteinheiten durch die Kette zum gleichen Ergebnis, als wenn der gruppenzugehörige Gesellschafter unmittelbar an der Investmenteinheit beteiligt ist. Die mittelbar gehaltene Investmenteinheit schüttet ihr Ergebnis als Dividende an die unmittelbar gehaltene Investmenteinheit, diese schüttet wiederum das Ergebnis an den gruppenzugehörigen Gesellschafter, auf dessen Ebene die Ausschüttung einem Steuersatz unterliegt, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder übersteigt. Entsprechend ist die Voraussetzung der Besteuerung auf Ebene des Gruppenzugehörigen Gesellschafters gemäß § 71 Abs. 1 MinStG-E erfüllt.

Petitur:

Klarstellende Ergänzung am Ende von § 71 Abs. 1 MinStG-E wie folgt:

„Soweit der gruppenzugehörige Gesellschafter an Investmenteinheiten über eine direkt gehaltene Investmenteinheit mittelbar beteiligt ist, kann der Antrag unter den Voraussetzungen des Satzes 1 einheitlich für alle Investmenteinheiten ausgeübt werden.“

In jedem Fall sollte eine entsprechende Klarstellung in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden.

Zu § 72 Abs. 1 S. 3 MinStG-E (Nachholungsmöglichkeit bei Abgabeverpflichtung):

Die Nachholungsmöglichkeit im Sinne dieser Regelung muss auch dann Anwendung finden, wenn ein unvollständiger Mindeststeuer-Bericht abgegeben wurde. Dies könnte einerseits aufgrund einer tatsächlich unvollständigen Abgabe in Deutschland erfolgen, andererseits aber beispielsweise auch dann der Fall sein, wenn die Anforderungen an den Mindeststeuer-Bericht in anderen Jurisdiktionen von den Anforderungen in Deutschland abweichen, der Mindeststeuerbericht im Ausland nach den dortigen Anforderungen abgegeben wurde und der Bericht somit in Deutschland als unvollständig gilt. Andernfalls hätten Steuerpflichtige keine Heilungsmöglichkeit und begingen sofort eine Ordnungswidrigkeit i. S. v. § 92 Abs. 1 MinStG-E.

Außerdem erachten wir die Frist zur Nachholung von lediglich einem Monat als zu kurz. Nur für Fälle, in denen eine Nichtübermittlung lediglich auf technische Gründe zurückzuführen ist (Übermittlungsprobleme), wäre eine Nachholung innerhalb eines Monats denkbar. Sollte dagegen für die Nachholung die Notwendigkeit zur Sammlung von Daten auf Aufbereitung für den Mindeststeuer-Bericht notwendig sein, ist dies innerhalb eines Monats nicht zu bewerkstelligen.

Petitum:

§ 72 Abs. 1 S. 3 MinStG-RefE sollte dahingehend ergänzt werden, dass die Nachholungsmöglichkeit für Fälle der Abgabe eines unvollständigen Mindeststeuer-Berichts geschaffen werden. Ferner sollte die Frist für die Nachholung auf mindestens 6 Monate verlängert werden.

Zu § 72 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E (Abgabe des Mindeststeuerberichts)

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“ zum Austausch von Mindeststeuer-Berichten besteht und „der Austausch tatsächlich durchgeführt wird“. Für Steuerpflichtige ist es daher entscheidend, dass

- möglichst viele solcher Vereinbarungen geschlossen werden und
- Kenntnis über die Existenz solcher völkerrechtlichen Vereinbarungen besteht.

Petition:

Steuerpflichtige benötigen eine verbindliche Auflistung solcher 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 jedenfalls der Passus „und der Austausch tatsächlich durchgeführt wird“ gestrichen werden, da die tatsächliche Durchführung nicht im Ermessen und Kenntnisstand des Steuerpflichtigen liegt.

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. Das Bundeszentralamt für Steuern muss den Gruppenträger informieren, in welche Länder der Mindeststeuer-Bericht auf Basis der abgeschlossenen völkerrechtlichen Vereinbarungen, bei denen der Austausch tatsächlich durchgeführt wird, übermittelt wurde. Ferner muss die Nachholungsmöglichkeit i. S. v. § 72 Abs. 1 S. 3 MinStG-RefE auch für die Fälle gelten, in denen der Austausch nicht tatsächlich durchgeführt wurde und der Steuerpflichtige durch eine Mitteilung der Finanzverwaltung davon Kenntnis erlangt hat. Die Frist zur Nachholung i. S. v. Abs. 1 S. 3 darf auch erst zu diesem Zeitpunkt beginnen.

§ 72 Abs. 3 MinStG-E

Die Übermittlung des Mindeststeuer-Berichtes an das Bundeszentralamt für Steuern hat spätestens 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erfolgen.

Die Abgabe des Mindeststeuerberichts setzt aber voraus, dass alle Steuererklärungen aller Konzerngesellschaften vorher abgegeben worden sind, die entsprechenden Steuerbescheide vorliegen und entsprechend verbucht worden sind. Anderenfalls würden sich sofort Anpassungspflichten beim Mindeststeuerbericht ergeben, falls sich der laufende (und ggf. latente Steueraufwand) von Konzerngesellschaften ändert. Es ist in Konzernen unrealistisch, dass alle Steuererklärungen aller Konzerngesellschaften innerhalb von 15 Monaten abgegeben sind und die Bescheide erlassen und verbucht werden.

Petition:

Die Frist zur Übermittlung des Mindeststeuer-Berichtes sollte deutlich verlängert werden.

Zu § 73 Nr. 1 MinStG-E (Inhalt des Mindeststeuer-Berichts)

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).

Die Klarstellung aus der Gesetzesbegründung, dass eine Steuernummer nur angegeben werden muss, wenn sie vorhanden ist, sollte in den Gesetzeswortlaut übernommen werden.

Petition:

Nr. 1 sollte wie folgt formuliert werden:

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

Zu § 73 Nr. 3 und § 90 MinStG-E (Inhalt des Mindeststeuer-Berichtes und Steueranmeldung)

Bei Inanspruchnahme des CbCR-Safe-Harbours (§ 80 MinStG-E) sollte von den Mindeststeuer-Berichtsangaben suspendiert werden. Vergleichbares sollte für den Fall gelten, dass

eine Unternehmensgruppe nach § 79 MinStG-E für eine Übergangszeit von der Mindeststeuer befreit ist.

Petition:

Die Angaben im Mindeststeuer-Bericht nach § 73 Nr. 3 sowie die Berechnung der Mindeststeuer in der Steueranmeldung nach § 90 sollten entfallen, wenn z. B. für das betreffende Geschäftsjahr § 79 oder § 80 angewendet wird.

Zu § 73 Nr. 3 MinStG-E

Nach § 73 Nr. 3 sind detaillierte Angaben für jede Geschäftseinheit vorgesehen. Dies kann aus wettbewerbsrechtlicher Sicht zu unlösbaren Schwierigkeiten führen, insbesondere wenn eigene Teilkonzerne in einem Land tätig sind und somit andere Konzerngesellschaften über Detailinformationen Kenntnis erlangen, über die sie aus Wettbewerbsgründen keine Kenntnis haben dürfen.

Petition:

Bei Anwendung der regulären Mindeststeuerregeln sollten die Angaben pro Steuerjurisdiktion genügen und keine Angaben pro Geschäftseinheit gefordert werden. Für die Erhebungssteuer sollten die Angaben pro Steuerhoheitsgebiet ausreichend sein (keine Angaben pro Geschäftseinheit). Der Gruppenträger muss erst im Rahmen einer Betriebsprüfung der Finanzverwaltung auf Anfrage entsprechende Detailinformationen zur Verfügung stellen.

Zu § 75 MinStG-E (Überprüfung der Anspruchsberechtigung)

Die Safe-Harbour-Regelungen gelten gem. § 75 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E 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. Für den Anwender ist es von höchster Relevanz, zu wissen, in welcher Weise er einen potenziellen von der Finanzbehörde geforderten Nachweis zu erbringen hat. Zudem verursacht die unilaterale Prüfung von Anspruchsvoraussetzungen des § 75 einen enormen administrativen Mehraufwand sowie erhebliche Rechtsunsicherheit für den

Steuerpflichtigen und steht dem Sinn und Zweck einer vereinfachten Berechnung durch die Safe Harbour entgegen.

Petition:

Um eine praktikable und effiziente Anwendung der Safe Harbour Regelungen zu gewährleisten und dadurch den Unternehmen zu ermöglichen, die globale Mindeststeuer compliant umzusetzen, sollten die aktuellen Regelungen in § 75 gestrichen werden. Andernfalls sollten die "besonderen Gründe", die einen Nachweis erfordern, genau definiert werden. Zudem benötigen Steuerpflichtige klare Vorgaben, wie ein Nachweis i. S. v. Abs. 1 Nr. 3 zu führen ist und wie in solchen Fällen eine länderbezogene Steuerquote vereinfacht zu berechnen ist, da die für eine Detailberechnung notwendigen Informationen im Nachhinein in der Regel nur sehr aufwendig zu beschaffen sind. Zudem ist klarzustellen, dass die Inanspruchnahme der Safe-Harbour-Regelung in diesem Fall final geprüft ist und im Rahmen einer BP nicht mehr beanstandet wird.

Zu § 76 MinStG-E (Anerkannte nationale Ergänzungssteuer)

Diese Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen. Hiernach wird der Steuererhöhungsbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert, wenn dort eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer existiert. Allerdings muss die Ergänzungssteuer auf Basis der Internationalen Rechnungslegungsstandards oder auf Basis eines anerkannten Rechnungslegungsstandards der obersten Muttergesellschaft berechnet werden. Das erscheint unnötig streng. In Abschnitt 5.1.3 erlaubt die OECD „Administrative Guidance“ vom 2. Februar 2023 die Verwendung eines „Authorised Financial Accounting Standard“ (vgl. Tz. 118.14). Dem sollte auch die Ausgestaltung des Safe-Harbour entsprechen.

Darüber hinaus benötigen die Steuerpflichtigen Rechtssicherheit, ob die in einer ausländischen Steuerjurisdiktion eingeführte nationale Ergänzungssteuer als „anerkannt“ i. S. v. § 76 MinStG-E gilt.

Die Regelung befreit die oberste Muttergesellschaft nicht von der Verpflichtung, auch für diese Steuerhoheitsgebiete im Rahmen des Mindeststeuerberichtes nach §§ 72 f. MinStG-E zu berichten. Hierfür besteht aber kein Bedarf, weil keine Steuerpflichten entstehen können. Außerdem dürfte in vielen Fällen die ausländische Jurisdiktion – ebenso wie Deutschland in § 85 Abs. 3 für die eigene nationale Ergänzungssteuer – Berichtspflichten vorsehen.

Petition:

Der Safe-Harbour sollte auch dann eröffnet sein, wenn die nationale Ergänzungssteuer auf Basis eines sonstigen lokalen Rechnungslegungsstandards ermittelt wird.

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

Um unnötigen Bürokratieaufwand zu vermeiden, sollte die oberste Muttergesellschaft von Berichtspflichten für Geschäftseinheiten in Jurisdiktionen mit einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer befreit werden. Die allgemeine Anwendung einer nationalen Ergänzungssteuer im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet vollkommen ausreichend, um dem Sinn und Zweck der globalen Mindeststeuer zu genügen.

Zu § 77 MinStG-E (Wahlrecht für eine vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten)

§ 77 MinStG-E 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 für Mindeststeuerzwecke gelten kann.

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. Vor allem die Gleichsetzung des Mindeststeuer-Umsatzes mit dem Gewinn mindert die Nutzbarkeit stark, insb. für Unternehmen mit hohen Umsätzen und geringen Gewinnmargen. Dies führt in vielen Ländern dazu, dass aufgrund des extrem überzeichneten (pauschalisierten) Gewinns eine Mindeststeuer entsteht, wenn von dem vereinfachten Berech-

nungsschema Gebrauch gemacht würde. Es stellt sich hier die Frage, warum hier keine vereinfachte Berechnung auf Basis der im länderbezogenen Bericht vorliegenden Daten erfolgen kann, dabei unwesentlichen Gesellschaften Prozesse zur Datenbeschaffung nicht vorhanden sind. Es wird dringend gefordert, die permanenten Safe-Harbour-Regelungen vor diesem Hintergrund anzupassen. Eine Möglichkeit wäre z. B. die Perpetuierung der CbCR-Safe-Harbours.

Petitur:

Für unwesentliche Geschäftseinheiten werden sinnvolle Vereinfachungen benötigt. Es sollte ermöglicht werden, Gewinne und Umsätze direkt dem länderbezogenen Bericht nach gemäß § 50 MinStG-E zu entnehmen (somit ohne notwendige Überleitungsrechnungen oder besondere Kriterien für einzelne Geschäftseinheiten). Das Problem der Datenbeschaffung für unwesentliche Geschäftseinheiten würde abgemildert, wenn der CbCR-Safe-Harbour dauerhaft eingeführt würde. Deutschland sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für entsprechende Lösungen einsetzen. Sollte diesem Vorschlag nicht gefolgt werden, sollte zumindest durch Hinweis die Anwendbarkeit von § 7 Abs. 21 MinStG-E sichergestellt werden, dass bei Anpassung der entsprechenden Vereinfachungsregeln auf OECD-Ebene, diese auch für Deutschland anwendbar sind.

Zu § 78 MinStG-E (Steuerattribute des Übergangsjahr)

§ 78 MinStG-E enthält keine Regelung dazu, ob und ggf. wann für passive latente Steuern die Fünfjahresfrist für die Nachversteuerung nach § 47 Abs. 4 MinStG-E zu laufen beginnt (sog. „recapture“).

Die Ausnahme von lediglich aktiven latenten Steuern im Übergangszeitraum ist unsymmetrisch. Passive latente Steuern, die bei zukünftiger Auflösung zu latentem Steuerertrag führen, werden nicht ausgenommen. Im Gegensatz dazu werden ab Anwendungszeitraum der Mindeststeuerregelungen in § 47 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E alle latenten Steuern in Bezug auf ausgenommene Posten, ausgeschlossen. Die einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen wirkende Übergangsregel erscheint nicht sachgerecht.

Petitur:

Es sollte klargestellt werden, dass die Regelungen des § 47 Abs. 1 MinStG-E und des § 47 Abs. 4 MinStG-E nicht im Rahmen des § 78 Abs. 1 MinStG-E anzuwenden sind, das heißt

passive latente Steuern aus Jahren vor dem Übergangsjahr unterliegen nicht dem Recapture. Wünschenswert wäre, wenn in einer weiteren Administrative Guidance klargestellt würde, dass zumindest optional passive latente Steuern in Bezug auf ausgenommene Posten ebenfalls nicht berücksichtigt werden müssen, wenn sie durch Geschäftsvorfälle nach dem 30. November 2021 verursacht worden sind.

Zu § 78 Abs. 2 MinStG-E (Begrifflichkeit der Transaktion)

Zudem ist die Ausnahme von lediglich aktiven latenten Steuern im Übergangszeitraum unsymmetrisch, da im Gegensatz dazu ab Anwendungszeitraum der Mindeststeuerregelungen in § 47 Abs. 1 Nr. 1 aktive und passive latenten Steuern ausgeschlossen werden.

Petitur:

Außerdem sollte sich Deutschland im Inclusive Framework on BEPS für eine symmetrische Behandlung von aktiven und passiven latenten Steuern einsetzen.

Zu § 78 Abs. 3 MinStG-E

In Anlehnung an die OECD „Administrative Guidance“ sollte eine Klarstellung im Gesetzestext und/oder -begründung aufgenommen werden, dass für die Zwecke dieses Absatzes auf den gesetzlichen Steuersatz im Land der veräußernden Geschäftseinheit abzustellen ist. Weitergehende Dokumentationsanforderungen an einen (potentiellen) Besteuerungsnachweis einzelner Übertragung von Vermögenswerten sind administrativ nicht handhabbar. Wünschenswert wäre zudem ein Beispiel zur Veranschaulichung, um Diskussionen in Betriebsprüfungen zu vermeiden.

Petitur:

Es sollte eine Klarstellung im Gesetzestext und/oder -begründung aufgenommen werden, dass für die Zwecke dieses Absatzes auf den gesetzlichen Steuersatz im Land der veräußernden Geschäftseinheit abzustellen ist. Wünschenswert wäre zudem ein Beispiel zur Veranschaulichung in der Gesetzesbegründung oder in einem BMF-Schreiben, um Diskussionen in Betriebsprüfungen zu vermeiden.

Zu § 79 MinStG-E (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.

In der Gesetzesbegründung wird auch ausgeführt, dass bei der Ermittlung der Anzahl der Steuerhoheitsgebiete staatenlose Geschäftseinheiten, Joint Ventures, Joint Venture-Tochtergesellschaften und Investmenteinheiten unberücksichtigt bleiben und dies auch für die Ermittlung des Gesamtwerts der materiellen Vermögenswerte gilt. Dies lässt sich nicht direkt aus dem Gesetzeswortlaut und sollte in den Gesetzeswortlaut aufgenommen werden.

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. § 89 MinStG-E die Mindeststeuer zum Jahresende entsteht, könnte die Frage auftreten, inwieweit die Jahre 2028 und 2029 von der Mindeststeuer-Befreiung umfasst sind.

Petition:

Die Ausnahme für Investmenteinheiten bei der 6-Jurisdiktionen-Regel sollte im Gesetzeswortlaut niedergelegt werden. Im Gesetz selber sollte auch festgelegt werden, dass bei der Ermittlung der Anzahl der Steuerhoheitsgebiete staatenlose Geschäftseinheiten, Joint Ventures, Joint Venture-Tochtergesellschaften und Investmenteinheiten unberücksichtigt bleiben und dies auch für die Ermittlung des Gesamtwerts der materiellen Vermögenswerte gilt.

Der Fristlauf des Fünfjahresaufschubs sollte klarer und sinnvoll geregelt werden.

Zu § 80 MinStG-E (Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen (CbCR-Safe-Harbour))

Für die Anwendung des äußerst praxisrelevanten CbCR-Safe-Harbours ist ein sog. qualifizierter länderbezogener Bericht erforderlich, der in § 83 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E definiert wird. Dieser muss auf einem sog. qualifizierten Konzernabschluss beruhen. § 83 Abs. 1 Nr. 1 a) bis c) MinStG-E fordert hierfür entweder die Qualität einer Handelsbilanz II oder für bestimmte Einheiten auch Jahresabschlüsse nach sonstigen Rechnungslegungswerken, die für die Erstellung der länderbezogenen Berichte verwendet werden.

Bei einer Konzernrechnungslegung nach IFRS wird die Erstellung des länderbezogenen Berichts nach § 138a AO regelmäßig anhand der IFRS-Reporting Packages der Gesellschaften erstellt. Wie bereits in unseren Ausführungen zu § 15 MinStG dargestellt, erfüllen die Reporting Packages nicht die Qualität eines „sauberen“ IFRS-Einzelabschlusses, da es für die Erstellung eines konsolidierten Konzernabschlusses nicht erforderlich ist.

Unklar ist nun, ob für einen qualifizierten länderbezogenen Bericht i.S.v. § 83 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E ebenfalls die IFRS-Reporting Packages ausreichen oder echte IFRS-Einzelabschlüsse der Geschäftseinheiten vorliegen müssen. In § 83 Abs. 1 Nr. 1 a) MinStG-E wird auf die Handelsbilanz II verwiesen, welche im Referentenentwurf nicht mehr definiert ist. Die allgemeine Definition von Handelsbilanz II erfordert keinen nach anerkannten Rechnungslegungsstandards erstellten und testierten Jahresabschluss auf Ebene jeder Geschäftseinheit. Vielmehr entspricht Handelsbilanz II eher dem Reporting-Package auf Ebene der Geschäftseinheit als Vermögensrechnung (Bilanz), die für Zwecke der Aufstellung des Konzernabschlusses an konzerneinheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angepasst ist. Handelsbilanz II ist ein technischer Bestandteil des Konzernabschlusses und gerade keine ordnungsgemäß durch die Geschäftsführung aufgestellte und durch Gesellschafter festgestellte Handelsbilanz. Es bedarf einer dringenden Klarstellung durch den Gesetzgeber (z. B. in der Gesetzesbegründung), dass für den qualifizierten länderbezogenen Bericht i. S. v. § 83 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E die Reporting Packages der Geschäftseinheiten ausreichen.

Petition:

Es ist für die Praxis unerlässlich, dass für den qualifizierten länderbezogenen Bericht i. S. v. § 83 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E die Datengrundlage des regulären CbCR-Reportings i. S. d. § 138a AO ausreichend ist. Dies erfordert, dass die IFRS-Reporting Packages als ausreichend erachtet werden. Eine Umstellung des gesamten Konzernreportings auf eine IFRS-Einzelabschluss-Qualität würde einen immensen Aufwand für die Unternehmen hervorrufen, der dem Zweck der Safe-Harbour-Erleichterungen und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht gerecht wird.

Unabhängig davon ist die Einführung einer Safe-Harbour-Regelung zur Reduzierung administrativer Aufwände zu begrüßen. Einmaliger Umstellungsaufwand kann dadurch allerdings nicht vermieden werden. Es müssen dadurch zwei Prozesse eingerichtet werden. Zum einen für den CbCR-Safe-Harbour und zum anderen zur Anwendung der regulären Mindeststeuervorschriften, da die CbCR-Safe-Harbour-Regelung gegebenenfalls nicht für die gesamte Konzerngruppe zu einer Verschonung von der Mindeststeuerregelung führen

kann, sondern in einzelnen Steuerjurisdiktionen die vereinfachten Schwellenwerttests nach dem CbCR-Safe-Harbour verfehlt werden.

Gleichwohl halten wir es für sinnvoll, den CbCR-Safe-Harbour dauerhaft zuzulassen und eine White List zu erarbeiten, die alle Hochsteuerländer erfasst, die unstreitig über dem Mindeststeuerniveau liegen.

Da die CbCR-Safe-Harbour-Regelungen auf Elemente aus der Mindeststeuerregelung verweisen (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). D.h. Klarheit bei den regulären Mindeststeuervorschriften wird auch für die Anwendung des CbCR-Safe-Harbours benötigt.

Problem Nichtaktivierung einer aktiven latenten Steuer

In Einzelfällen ist der CbCR-Safe Harbour trotz Hochbesteuerung nicht nutzbar. So zum Beispiel, wenn Verlustvorträge vorhanden sind und hierfür keine aktive latente Steuer gebildet wurde. 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.

Geschäftseinheiten in mehreren Steuerhoheitsgebieten im CbCR-Reporting

Absatz 2 spricht den Fall an, dass eine Geschäftseinheit im länderbezogenen Bericht zwei Steuerhoheitsgebieten zuzuordnen ist. Es ist unklar in welchen Fällen eine Geschäftseinheit in zwei verschiedenen Steuerhoheitsgebieten für den länderbezogenen Bericht und für dieses Gesetz belegen sein kann.

Problem Once out, always out

Nach § 80 Abs. 3 MinStG-E ist die Anwendung der zeitlich befristeten Safe-Harbour-Regelungen hinsichtlich eines Steuerhoheitsgebiets für alle Folgejahre ausgeschlossen, sofern die Voraussetzungen 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 Erklärungspflichten wieder in Anspruch genommen werden können.

Problem der Auswahl und Verfügbarkeit der CbCR-Reports

Gemäß § 80 MinStG-E ist für die Anwendung der temporären Safe Harbour Regelungen der qualifizierte länderbezogene Bericht relevant („CbCR-Report“). Derzeit ist aus dem Gesetzesentwurf nicht zu entnehmen, ob für die Anwendung der Safe Harbour Regelungen stets auch der jahresgleiche CbCR-Report relevant ist (z. B. für das Steuerjahr 2024 der jahresgleiche CbCR-Report 2024). Sollte jeweils der jahresgleiche Report verlangt werden, ergeben sich dadurch erhebliche praktische Probleme. Der CbCR-Report eines Jahres kann nämlich erst im Nachgang zum Jahresabschluss erstellt werden. Zum Beispiel ist bei einem Abschlussstichtag 31.12.2024 mit einer Fertigstellung des CbCR-Reports 2024 frühestens zwischen März und April 2025 zu rechnen. Erst dann könnte rückblickend beurteilt werden, welche Jurisdiktionen für 2024 unter die Safe Harbour Regelungen fallen. Insbesondere durch Einmaleffekte können Jurisdiktionen auch unerwartet aus den Safe Harbour Regelungen herausfallen und eine umfangreiche Ermittlung nach den „allgemeinen Regelungen“ erforderlich machen. Ohne entsprechende Vorbereitung der Gesellschaften und Gewissheit vor Beginn des Steuerjahres, würde die Zusammenstellung der detaillierten Berechnungsgrundlagen etc. eine besondere Härte darstellen.

Im Sinne einer tatsächlichen Vereinfachung und Rechtssicherheit bei Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen wäre es sinnvoll, die Prüfung jeweils auf Basis des Vorjahres CbCR-Reports vornehmen zu können. Eine Erfüllung der Safe-Harbour-Regelungen im Vorjahr hätte somit befreiende Wirkung für das Folgejahr. Den Unternehmen sollte es daneben jedoch offenstehen, die erstmalige Erfüllung der Safe Harbour Regelungen auch mit dem jahresgleichen CbCR-Report nachzuweisen.

Problem Quartalsberichterstattung 2024

Für das erste Quartalsreporting 1Q24 liegen für 2024 noch keine CbCR-Daten für 2024 vor. Für die Frage, ob ggf. Rückstellungen für eine etwaige Primärerergänzungssteuer zu bilden sind, stellt sich die praktische Frage, wie dann zu verfahren ist. Wünschenswert wäre, dass insoweit erlaubt würde, auf die CbCR-Daten für 2023 zurückzugreifen. Ggf. sollte sich das BMF mit dem BMJ ins Benehmen setzen.

Problem Offenlegungsdaten von Kreditinstituten

Kreditinstitute, die dem CbCR gemäß § 26a KWG (öffentliches „CRD IV“ CbCR) unterliegen, wäre es eine Erleichterung, diese Daten für die Ermittlung der Safe-Harbour-Regeln heranzuziehen.

Ausschluss von zum Verkauf stehenden Einheiten beim substanzbasierten Freibetrag

Bei der substanzbasierten temporären Safe-Harbour-Regelung werden zum Verkauf stehende Einheiten sowohl bei Lohnkosten und materiellen Vermögenswerten ausgeschlossen, § 80 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E. Die allgemeine Regelung zur Ermittlung der Mindeststeuer in § 57 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E schließt zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte nur vom Buchwert des Sachanlagevermögens aus. Es sollte überlegt werden, hier konsistente Regelungen zu schaffen (ggf. im Rahmen des Inclusive Framework on BEPS).

Petitum:

Der CbCR-Safe-Harbour sollte dauerhaft zur Verfügung stehen.

Um systemgerechte Ergebnisse bei den äußerst relevanten Safe-Harbour-Regelungen zu erreichen, müssen nicht gebildete aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge und temporäre Differenzen – wie bei § 47 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E – so berücksichtigt werden, als seien sie gebildet worden. Eine Auflösung dieser (fiktiven) aktiven latenten Steuer bei Verlustnutzung führt dann zu einem entsprechenden latenten Steueraufwand.

Wir bitten um Klarstellung zu Abs. 2 und Beispiele für eine Mehrfacherfassung von Geschäftseinheiten in mehreren Steuerhoheitsgebieten im CbC Reporting.

Deutschland sollte sich im Inclusive Framework on BEPS dafür einsetzen, dass das Prinzip „once out, always out“ aus den Regelungen zum CbCR-Safe-Harbour gestrichen wird und eine „Whitelist“ für Hochsteuerländer erarbeitet wird.

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.

Es sollte überlegt werden, zum Verkauf stehende Einheiten von der Berücksichtigung für den substanzbasierten Freibetrag nur hinsichtlich der materiellen Vermögenswerte auszuschließen. Ggf. ist hierfür eine Vereinbarung im Rahmen des Inclusive Framework on BEPS erforderlich.

Zu § 81 Abs. 1 MinStG-E (Besonderheiten bei JV-Gruppen)

Die Inanspruchnahme des CbCR-Safe-Harbours soll auch für JV-Gruppen möglich sein. Das Problem ist hier allerdings, dass die (Haupt-)Unternehmensgruppe diese Geschäftseinheiten nicht in ihrem CbCR abbildet. Die Joint Venture-Tochtergesellschaft wird definitionsgemäß at equity bilanziert und nicht konsolidiert (§ 64 Abs. 4). Insofern stellt sich die Frage, welchen Inhalt der 2. Satz hat. Dort heißt es:

„Der Gewinn oder Verlust vor Steuern, die Umsatzerlöse sowie die vereinfachten erfassten Steuern sind die, die im qualifizierten Konzernabschluss ausgewiesen sind.“

Die Finanzdaten der JV-Gruppe sind nicht im Konzernabschluss ausgewiesen, jedenfalls nicht im Konzernabschluss der (Haupt-)Unternehmensgruppe.

Schüttet eine Joint-Venture-Gesellschaft eine Dividende aus, ist diese im CbCR der (Haupt-)Unternehmensgruppe enthalten. Wegen bestehender Schachtelprivilegien (§ 8b Abs. 1 KStG, MTR und DBA) werden diese aber oft nicht oder wenig besteuert, so dass die Einbeziehung der Dividende den Effekt hat, den effektiven Steuersatz der Ansässigkeitsjurisdiktion des Gruppengeschafters zu mindern. Im Gegenzug wären aber auch ausländische Quellensteuern auf die Dividende für das Land des gruppenzugehörigen Geschafters zu berücksichtigen. Die Erfassung der Dividenden ist allerdings wenig sachgerecht, da die Joint-Venture-Gewinne schon im Rahmen der separaten Schwellenwert-Tests der JV-Gruppe in den CbCR-Safe Harbour einbezogen werden. Vergleichbare Doppelerfassungen ergeben sich bei Beteiligungsgewinnen der at equity-bilanzierten Beteiligung an der Joint Venture - Gesellschaft.

Ebenfalls führt die Berücksichtigung steuerfreier Dividenden von Joint Ventures bei dem Vergleich mit dem substanzbasierten Freibetrag (§ 80 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E) zu einem geringeren Schutz durch diesen Freibetrag für Safe-Harbour-Zwecke.

Petition:

Satz 2 sollte umformuliert werden, um das eigentlich Gewollte zum Ausdruck zu bringen. Wünschenswert wäre zudem, wenn sich Deutschland im Inclusive Framework on BEPS dafür einsetzt, dass Dividenden von Joint Venture-Tochtergesellschaften unberücksichtigt bleiben dürfen.

Zu § 81 Abs. 2 MinStG-E (Besonderheiten bei transparenten Joint-Venture Personengesellschaften)

Wenn die Gesellschafter der obersten transparenten Einheit (Personalgesellschaft) einer Unternehmensgruppe nicht ausreichend besteuert werden, ist der Zugang zum Safe Harbour für den betreffenden Belegenheitsstaat nach § 71 Abs. 2 MinStG-E gesperrt. Der Gewinn der Personengesellschaft muss als Konsequenz nach den normalen Mindeststeuerregeln berechnet werden.

Die Regelung gilt in erster Linie für die Konzernspitze der Haupt-Unternehmensgruppe. Sie würde, weil JV-Gruppen aber wie eine eigene Unternehmensgruppe behandelt werden, auch für die Spitze einer JV-Gruppe bzw. für die stand-alone Joint Venture-Gesellschaft ohne Konsolidierungskreis gelten.

Die Übertragung der Regelung auf eine Joint Venture-Gesellschaft ist allerdings wenig sinnvoll. Hintergrund für den in § 81 Abs. 2 MinStG-E geregelten Ausschluss vom CbCR Safe Harbour ist, dass bei einer betriebsstättenlosen transparenten Einheit (vermögensverwaltende Personengesellschaft) die Gewinne im CbCR-Reporting als staatenlose Einkünfte behandelt werden und dann nicht als Gewinn in den Länderdaten der Unternehmensgruppe erfasst werden. Es käme im Fall einer Personengesellschaft an der Spitze einer Unternehmensgruppe zu Fehlleistungen des CbCR-Safe Harbours. Diese Besonderheit spielt allerdings bei Joint Venture – Gesellschaften keine Rolle, da hier ohnehin keine CbCR-Daten herangezogen werden. Insofern besteht eigentlich kein Grund, den CbCR Safe Harbour auszuschließen und die Anwendung der normalen Mindeststeuerregeln vorzuschreiben. Der Ausschluss des CbCR Safe Harbours wegen unzureichender Besteuerung der Gesellschafter sollte daher nicht auf Joint

Venture – Gesellschaften angewendet werden. Es sollte zugelassen werden, den Vorsteuer-gewinn vereinfacht zu ermitteln, d.h. direkt der HB II zu entnehmen und die vereinfachten Schwellenwerttests des CbCR Safe Harbours anzuwenden.

Der Ausschluss des CbCR-Safe Harbour soll nach der Gesetzesbegründung ohnehin nur zur Anwendung kommen, wenn die Konzernspitzen-Personengesellschaft keine Betriebsstätte hat. Bei Vorhandensein einer Betriebsstätte bleibt der CbCR Safe Harbour möglich. Virulent würde die Frage, ob Joint Venture-Gesellschaften vom CbCR Safe Harbour ausgeschlossen werden, daher ohnehin dann nicht, wenn sie unternehmerisch tätig sind.

In der Gesetzesbegründung findet sich der Satz:

*„Sofern diese Muttergesellschaft in einem **anderen** Staat über eine Betriebsstätte ver-fügt, erfolgt hingegen auch ein Ausweis der Einkünfte im Belegenheitsstaat der Be-triebsstätte für Zwecke der länderbezogenen Berichte, so dass es für den Betriebsstät-tenstaat keine Notwendigkeit für einen solchen Ausschlusses besteht.“*

Es geht darum, dass im Fall des Vorhandenseins einer Betriebsstätte die Finanzdaten im CbCR erfasst sind und somit Konsistenz mit der Mindeststeuer besteht. Das trifft aber auch zu, wenn die Betriebsstätte im gleichen Staat wie die Muttergesellschaft belegen ist.

Petition:

Der Ausschluss des CbCR-Safe-Harbours wegen unzureichender Besteuerung der Gesell-schafter sollte daher nicht auf Joint Venture – Gesellschaften angewendet werden.

Die Gesetzesbegründung sollte angepasst werden, um den Betriebsstättenfall zutreffend dar-zustellen. Der Betriebsstättenfall sollte auch in den Gesetzestext übernommen werden.

Zu § 81 Abs. 3 MinStG-E (Besonderheiten für (Versicherungs-)Investmenteinheiten bei zeitlich befristetem Safe-Harbour)

(Versicherungs-)Investmenteinheiten, die das Wahlrecht nach § 71 MinStG-E („Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten“) ausgeübt haben, werden nicht in den Safe-Harbour nach § 80 MinStG-E einbezogen. Es gilt für die Berechnung des Effektivsteuersatzes das reguläre Spezialregime für (Versicherungs-)Investmenteinheiten in den §§ 69 ff. ohne jegliche Vereinfachungen.

Das heißt allerdings auch, dass ein Fonds das Wahlrecht nach § 71 MinStG-E ausüben kann, was wiederum zur Folge hat, dass für den Fonds kein Effektivsteuersatz berechnet zu werden braucht. Stattdessen werden nach § 71 Abs. 2 Nr. 1 und 2 MinStG-E die (fiktiven) Ausschüttungen des Fonds beim Anleger in dessen Effektivsteuersatzberechnung einbezogen. Hier stellt sich nun die Frage, wie das Einbeziehen von Ausschüttungen eines ausländischen Fonds (z. B. Lux SICAR SA), insbesondere von sog. ausschüttungsgleichen Erträgen nach § 36 Abs. 1 InvStG in den Gewinn des deutschansässigen Anlegers vonstattengeht, wenn bei ihm der CbCR Safe Harbour in Anspruch genommen wird. Dieser bewirkt, dass die Finanzdaten des ausländischen Fonds Deutschland zugeordnet werden. Ausschüttungen werden nach den Regeln des CbC-Reporting nicht berücksichtigt, um Doppelzahlungen zu vermeiden. Fiktive Ausschüttungen für rein steuerliche Zwecke werden ohnehin nicht in der Rechnungslegung erfasst. Sachgerecht dürfte es sein, auf das Einbeziehen tatsächlicher und fiktiver Ausschüttungen beim Anleger zu verzichten und schlicht zu unterstellen, dass diese keine Mindeststeuer auslösen, wenn im Übrigen der CbCR Safe Harbour für die Anlegerjurisdiktion greift. Wird der Übergangsteuersatz nicht unterschritten, dann sollte es auch für das ausgeübte Wahlrecht nach § 71 MinStG-E damit sein Bewenden haben.

Offen ist dann aber auch noch, ob ausschüttungsgleiche Erträge auch dann als sog. fiktive Ausschüttungen den Betrag der thesaurierten Investmenterträge für Zwecke der Anwendung von § 71 mindern, wenn beim Anleger der CbCR-Safe-Harbour in Anspruch genommen wurde.

Etwas missverständlich ist die Formulierung des Satzes 6:

*„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**.“*

Im Kontext der vorangegangenen Sätze wird der Eindruck vermittelt, die Regelung gelte nur für den Fall, dass die Wahlrechte nach §§ 70 und 71 MinStG-E 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“.

Dies dürfte keinen Regelungsbefehl für die Anwendung des CbC-Reporting darstellen, sondern die Konsequenzen der CbCR-Daten für Zwecke des Safe-Harbours überschreiben.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, wie sich die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach §§ 70 und 71 MinStG-E 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.

Außerdem sollte geregelt werden, dass die Fondsausschüttungen keinem Mindeststeuer-test nach § 71 Abs. 1 MinStG-E unterworfen werden müssen, wenn der Anleger die vereinfachten Schwellenwerttests nach dem CbCR-Safe Harbour besteht.

Zu § 83 MinStG-E (Qualifizierter Konzernabschluss)

Unglücklich erscheint die gewählte Wortwahl „qualifizierte Konzernabschluss“, da dazu nach der folgenden Aufzählung auch HB I und HB II gehören, also (modifizierte) Einzelabschlüsse.

Fragen wirft auch die Verwendung des Begriffs Handelsbilanz II auf. Gegenüber dem Diskussionsentwurf wurde dieser Begriff aus den Gesetzesformulierungen im Übrigen Text gestrichen. Dass er hier noch verwendet wird, könnte darauf hindeuten, dass Vorkonsolidierungen – anders als für die regulären Vorschriften – akzeptiert werden. Das bedarf dann aber einer Klarstellung.

Ferner wird neben der Handelsbilanz II auch der Jahresabschluss der Geschäftseinheit 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 Dunkeln gelassen wird.

Der Verweis auf die Handelsbilanz II in § 83 Nr. 1 lit. a) MinStG-E ist zudem nunmehr problematisch, da dieser Begriff jedoch seit Streichung des § 7 Abs. 10 MinStG-E nicht definiert ist.

Es ist darauf hinzuweisen, dass nicht gewährleistet ist, dass die aktuellen CbCR-Berichte der Unternehmen bereits den in § 73 MinStG-E definierten qualifizierten Länderberichten entsprechen. Insofern sind kurzfristige Prozessanpassungen notwendig, die zusätzlich zu der Umsetzung der Mindeststeuerregelungen erfolgen müssen. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, welche Konsequenzen zu erwarten sind, sollte ein CbCR-Bericht (beispielsweise durch eine Betriebsprüfung) nicht als qualifizierter CbCR-Bericht eingestuft werden.

Petition:

Um potenziellen Missverständnissen entgegenzuwirken, sollte der bislang herangezogene Begriff „qualifizierter Konzernabschluss“ durch einen anderen Begriff, beispielsweise „qualifizierter Abschluss“, ersetzt werden. Zudem sollte der Begriff Handelsbilanz II definiert werden und Hinweise auf die Anforderungen an den „zugelassenen Rechnungslegungsstandard“ in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden. Alternativ sollte der Begriff Handelsbilanz II gestrichen werden und – in Anlehnung an § 15 MinStG-E – für Konsolidierungszwecke verwendet und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheiten vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen qualifiziert werden (Reporting-Packages).

Wünschenswert wäre, wenn zumindest in einer Übergangsphase die Finanzverwaltung großzügige Maßstäbe an das Kriterium „qualifiziert“ in Bezug auf den länderbezogenen Bericht bzw. den Abschluss anlegt.

Zu § 83 Nr. 3 MinStG-E (Ungewisse Steuerrückstellungen)

Ungewisse Steuerrückstellungen

Gemäß § 81 Nr. 3 MinStG-E 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. 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.

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 (wie auch in den OECD-Safe Harbours and Penalty Relief). Somit könnte entsprechender Ertragsteueraufwand komplett unberücksichtigt bleiben.

Petition:

In der Gesetzesbegründung zu § 81 Nr. 3 oder zu § 45 Nr. 4 sollten ausreichende Erläuterungen des Begriffs ungewisse Steuerrückstellungen aufgenommen werden. Außerdem sollte geregelt werden, dass der Steueraufwand im Jahr zu berücksichtigen ist, in dem das Steuerrisiko eingetreten ist.

Periodenfremde Steuern

Die vereinfacht erfassten Steuern nach § 81 Nr. 3 MinStG-E 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 „Safe Harbours 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 § 77 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E und OECD Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13, Updated October 2022, Ziffer 4.1).

Es sollte klar sein, ob periodenfremde Steuern hier zu berücksichtigen sind.

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 § 83 Nr. 4 und 5 MinStG-E (Korrektur des Jahresergebnisses um nicht realisierten Nettoverlust)

Der Gewinn oder Verlust vor Steuern soll um den nicht realisierten Nettoverlust, nicht aber auch um einen nicht realisierten Nettogewinn aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert korrigiert werden. Bei den allgemeinen Regelungen zur Ermittlung der Mindeststeuer ist eine Anpassung in beide Richtungen vorzunehmen. Das erscheint ungereimt.

Petition:

Es 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.

§ 84 MinStG-E (Übergangsregelungen bei gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen)

Das Zusammenspiel der Übergangsregelungen bei gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen (GILTI-Allokation) und die CbCR-Safe-Harbour-Regelungen sind nicht klar geregelt. Im Beispielsfall ist GILTI auf Geschäftseinheiten in fünf Ländern anzuwenden. Sofern GILTI allokiert werden muss, da ggf. Geschäftseinheiten in nur einem betroffenen Land nicht unter die CbCR-Safe-Harbour-Regelungen fallen, ist es fraglich, nach welchem Schlüssel GILTI auf diese Gesellschaften allokiert werden muss. In einem solchen Falle könnten die administrativen Erleichterungen durch die CbCR-Safe-Harbour-Regelungen für die verbleibenden vier Ländern nicht mehr einschlägig sein, da bereits für die GILTI-Allokation die Berechnung der GloBE ETR notwendig ist.

Petition:

Es sollte durch weitergehende Beispiele und Anwendungshinweise klargestellt werden, wie das Zusammenspiel zwischen CbCR-Safe-Harbour und GILTI-Allokation funktioniert.

Zu § 87 MinStG-E 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.

Zu § 88 MinStG-E (Nichtberücksichtigung der nationalen Ergänzungssteuer)

Wir verstehen die Vorschrift so, dass die Formel in § 51 MinStG-E dahingehend zu ändern ist, dass die "anerkannte nationale Ergänzungssteuer" nicht subtrahiert wird.

Petition:

In der Gesetzesbegründung sollte deutlicher werden, was mit der Regelung gewollt ist.

Zu § 90 Abs. 1 MinStG-E (Steuererklärungspflicht, Steuerentrichtungspflicht)

Der Mindeststeuer-Bericht enthält gem. § 68 MinStG-E 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. § 72 Abs. 4 MinStG-E bereits alle ihm zugegangenen Mindeststeuer-Berichte an das jeweils zuständige Finanzamt.

Petition:

Redundanzen in den Daten des Mindeststeuer-Berichts und der Steueranmeldung sollten vermieden werden. Nachträgliche Korrekturen durch den Steuerpflichtigen sollten nur einmal 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.

Wir bitten um Klarstellung, welcher Gruppenträger zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet ist, wenn der Gruppenträger zwischen Entstehung der Mindeststeuer und Abgabe der Steuererklärung wechselt.

Zu § 91 MinStG-E (Zuständigkeit)

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

Im Zusammenspiel von BZSt und örtlichem Finanzamt sind klare Zuständigkeiten 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.

Petition:

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.

Zu § 92 MinStG-E (Bußgeldvorschriften)

Positiv ist, dass in Abs. 5 eine Sanktionserleichterung für die Übergangszeit vorgesehen ist und in der Gesetzesbegründung klargestellt wird, dass angemessene Maßnahmen im Sinne

des Abs. 5 gegeben sind, wenn ein Compliance-System etabliert wurde. Ebenfalls ist zu begrüßen, dass in der Gesetzesbegründung klargestellt wird, dass dies auch für die Abgabe der Mindeststeueranmeldung gilt.

Angemessene Maßnahmen, wie das Vorhandensein eines internen Kontrollsystems oder die Zertifizierung durch ausländische Wirtschaftsprüfer, sollten jedoch nicht nur eine übergangsweise, sondern vielmehr eine dauerhafte Sanktionsbefreiung gewährleisten. Für die Mindeststeuer geht eine Vielzahl von ausländischen Daten in die Steuererklärung ein, die aus Sicht des erklärungsspflichtigen Unternehmens nur eingeschränkt überprüfbar sind. Zudem besteht Rechtsunsicherheit bzgl. der Definition bzw. Auslegung von Rechtsnormen, bei denen der Steuerpflichtige unter Beachtung seiner Sorgfaltspflichten eine Entscheidung zu treffen hat. Rechtsunsicherheit wird insbesondere am Anfang herrschen und sich erst sukzessive im Zeitverlauf minimieren. Ebenso sollte davon abgesehen werden, dass die deutschen Nachweis- und Dokumentationsfristen weltweit Anwendung finden. Dies ist weder leistbar, verhältnismäßig noch prüfbar für die Unternehmen und die deutsche Finanzverwaltung.

Petition:

Stellt ein Unternehmen angemessene Maßnahmen dauerhaft bereit, die eine nicht rechtzeitige oder nicht in vorgeschriebener Weise oder eine nicht richtige oder nicht vollständige Übermittlung rechtfertigen, so sollte auch dauerhaft auf Sanktionen für diese Unternehmen verzichtet werden.