

**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  
Alois Rainer MdB  
Vorsitzender des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

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

10. Oktober 2023

**Entwurf für ein Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz**

Stellungnahme anlässlich der Anhörung am 16. Oktober 2023

Sehr geehrter Herr Rainer,

wir möchten uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem oben genannten Gesetzentwurf bedanken.

Die Mindeststeuerregelungen sind im Wesentlichen durch Vereinbarungen auf Ebene der OECD und durch eine EU-Richtlinie vorgegeben. Insoweit bleibt dem deutschen Gesetzgeber nur ein begrenzter Handlungsspielraum. Dieser sollte allerdings im Sinne einer möglichst praktikablen Umsetzung genutzt werden. Zudem sollten weitere flankierende Maßnahmen im nationalen Steuerrecht ergriffen werden, um Auslandsaktivitäten unserer Unternehmen zu entlasten. Positiv ist in

diesem Kontext die im Regierungsentwurf vorgesehene Absenkung der Niedrigsteuergrenze im Außensteuergesetz auf 15 % hervorzuheben.

Als weitere Maßnahmen zur Erleichterung sollten folgende Punkte aufgegriffen werden:

- Berücksichtigung einer ausländischen anerkannten nationalen Ergänzungssteuer für den Niedrigsteuertest im AStG. Idealerweise sollte im Sinne eines Safe Harbour kein Nachweis der Steuerbelastung für Zwecke der 15 %-Niedrigsteuergrenze der Hinzurechnungsbesteuerung mehr erfolgen, wenn eine Zwischengesellschaft in einem Staat mit einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer ansässig ist.
- Herausnahme der AStG-Hinzurechnungsbesteuerung aus der Gewerbesteuer. Anderenfalls würden sich bei Steuerbelastungen in der Nähe der 15 %-Niedrigsteuergrenze inkonsistente Belastungssprünge ergeben. Bei einer ausländischen Zwischengesellschaft, die einer 15 %-igen Steuerbelastung unterliegt, bleibt es bei dieser Steuerbelastung. Bei einem nur geringfügigen Unterschreiten der 15 %-Niedrigsteuergrenze, steigt die Steuerbelastung durch die gewerbesteuerliche Belastung des Hinzurechnungsbetrags jedoch sprunghaft auf rund 30 %.
- Anrechenbarkeit einer ausländischen nationalen Ergänzungssteuer in Deutschland. Die explizite Regelung der Anrechenbarkeit ist geboten, um Überbesteuerungen bei Anrechnungsbetriebsstätten zu vermeiden.
- Regelungslücken sollten im Geiste der international abgestimmten Mindeststeuer-Mustervorschriften und unter Berücksichtigung des übrigen deutschen Handels- und Steuerrechts geschlossen werden. So sollte beispielsweise eine sinnvolle Regelung zum Umgang mit dem Ansatzwahlrecht für einen Überhang aktiver latenter Steuern nach § 274 Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 298 HGB bei der Ermittlung des Effektivsteuersatzes aufgenommen werden.
- Eine teilweise von den internationalen Vorgaben abweichende Umsetzung sollte auf die im Inclusive Framework on BEPS abgestimmten Regelungen zurückgeführt werden. Das gilt beispielsweise für die Anforderungen an den CbCR-Safe Harbour.

Wir möchten darauf hinweisen, dass die Verwaltungsleitlinien des Inclusive Framework on BEPS im Regierungsentwurf nicht vollständig umgesetzt sind. Dies sollte im parlamentarischen Verfahren nachgeholt werden. Zudem sollten Regelungen, die sich bisweilen nur aus der Gesetzesbegründung ergeben, noch in den Gesetzeswortlaut überführt werden.

Unbefriedigend ist zudem, dass Unternehmen, die den übergangsweisen CbCR-Safe Harbour anwenden wollen, vor dem Problem stehen, mit auslegungsbedürftigen Rechtsbegriffen umgehen zu müssen. Damit die erwünschte Erleichterungswirkung des CbCR-Safe Harbours zur Geltung kommt, muss eine frühzeitige Klärung erfolgen. Hierfür sind - sofern es nicht mehr zu gesetzlichen Anpassungen kommt - zeitnahe Verlautbarungen der Finanzverwaltung - etwa in Form eines BMF-Schreibens - erforderlich. Anderenfalls bedarf es einer expliziten Nichtbeanstandungsregelung in

einem späteren BMF-Schreiben für von der Finanzverwaltungsauffassung abweichende vertretbare Auslegungen.

Auf internationaler Ebene wurden bereits umfangreiche Detailregelungen getroffen. Dennoch finden noch weitergehende Arbeiten zu einzelnen Themengebieten statt, welche erst in der Zukunft finalisiert werden. Deutschland sollte sich in diesem Prozess intensiv für Weiterentwicklungen und Nachbesserungen der Mindeststeuerregeln einsetzen. Aus Sicht unserer Unternehmen wäre von besonderer Bedeutung, dass einfach zu administrierende permanente Safe Harbour-Regelungen für Jurisdiktionen mit geringem Mindeststeuerrisiko geschaffen werden. Sinnvoll wäre eine Vereinfachung dahingehend, dass für Hochsteuerländer dauerhaft nur länderbezogene Finanzdaten vergleichbar dem CbC-Reporting ermittelt und im Mindeststeuerbericht angegeben werden müssen. Ebenso wäre eine „White List“ eine weitere sinnvolle Erleichterung, um den Steuerpflichtigen in den Fällen, in denen es mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nie zu einer Ergänzungssteuer kommen wird, unnötige Erklärungsarbeiten abzunehmen. Perspektivisch sollten die Reportingpflichten im CbCR und im Mindeststeuerbericht zusammengeführt werden. Das BMF sollte sich im Inclusive Framework für eine international einheitliche Umsetzung nationaler Ergänzungssteuern („QDMTT“) einsetzen.

Die für die Konzernrechnungslegung erstellten sog. Reporting Packages sollten möglichst ohne aufwändige Korrekturen für Mindeststeuerzwecke nutzbar sein. Auch bedarf es praxistauglicher Lösungen für den Umgang mit latenten Steuern. Die künftig geforderte Detailtiefe der Informationen zu den Ursachen von Steuerlatenzen liegt bisher normalerweise nicht ohne weiteres vor und würde in vielen Fällen zu einem enormen Ermittlungsaufwand führen. Hinzuweisen ist ferner darauf, dass die OECD/EU-Regelungen zu Investmentfonds teilweise im Konflikt mit deutschem Recht stehen. Sie sollten daher auf internationaler Ebene nachjustiert werden.

Zudem sprechen wir uns für die Schaffung einer zentralen Anlaufstelle aus, die die Anwendung mit Finanzverwaltungen anderer Staaten koordiniert, damit die Unternehmen nicht mit einer unterschiedlichen Anwendungspraxis der Staaten konfrontiert werden.

Wir möchten abschließend nochmals betonen, dass die Anwendung der neuen Mindeststeuer ab dem Jahr 2024 äußerst ambitioniert ist. Dieses gilt sowohl vor dem Hintergrund der noch nicht finalisierten Gesetzgebung in Deutschland und den noch auf OECD-Ebene laufenden Arbeiten als auch mit Blick auf die erhebliche Komplexität der Neuregelungen, welche ein vollständig neues Besteuerungssystem schaffen. Zudem müssen Unternehmen zeit- und ressourcenaufwändige Implementierungsprozesse umsetzen, die kaum innerhalb der verbleibenden Frist erprobt werden können. Hier wäre eine spätere Inkraftsetzung der Mindeststeuer geboten gewesen. Es ist daher

erforderlich, dass für einen Übergangszeitraum etwaige Fehler bei der Umsetzung der neuen Regelungen in den Unternehmen nicht mit Sanktionen belegt und Auslegungsspielräume bei bestehenden Rechtsunsicherheiten akzeptiert werden.

Unsere Stellungnahme im Anhang ist in zwei Teile gegliedert. In Teil I stellen wir unsere Vorschläge dar, bei denen wir davon ausgehen, dass der Gesetzgeber diese autonom, das heißt ohne Änderung der internationalen Regelungen umsetzen kann. Teil II enthält unsere Vorschläge, die internationaler Abstimmung und Regelungsanpassung bedürfen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

**DEUTSCHE INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMER**

Dr. Rainer Kambeck

**BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.**

Dr. Monika Wünnemann

**ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.**

Carsten Rothbart

**BUNDESVEREINIGUNG DER  
DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.**

Renate Hornung-Draus

**BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.**

Joachim Dahm

Yokab Thomsen

**GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.**

Dr. Volker Landwehr

Jochen Bohne

**HANDELSVERBAND  
DEUTSCHLAND  
(HDE) E. V.**

Ralph Brügelmann

**BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN  
E. V.**

Michael Alber

## Inhaltsverzeichnis

I.	<a href="#">Änderungsbedarf ohne Auswirkung auf die GloBE-Mustervorschriften und die EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie</a>	4
1.	<a href="#">Kommentierung des Entwurfs des Mindeststeuergesetzes</a>	4
	<a href="#">Zu § 4 Abs. 8 Nr. 2 MinStG-E (Definition Betriebsstätte – Klarstellung betr. Erfordernis von Unternehmensgewinnen)</a>	4
	<a href="#">Zu § 7 Abs. 18 MinStG-E (Definition Investmentvehikel – Ergänzung)</a>	5
	<a href="#">Zu § 7 Abs. 10 MinStG-E (Definition „erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung - Klarstellung)</a>	5
	<a href="#">Zu § 7 Abs. 15 MinStG-E (Definition Immobilien-Investmentvehikel - Klarstellung)</a>	6
	<a href="#">Zu § 15 Abs. 1 S. 3 MinStG-E (Push-down-Accounting – Anpassung an internationale Vorgaben)</a>	6
	<a href="#">Zu § 17 MinStG-E (Korrespondierende Einstufung von Finanzinstrumenten)</a>	7
	<a href="#">Zu § 18 MinStG-E (Hinzurechnungen und Kürzungen)</a>	7
	<a href="#">Zu § 20 MinStG-E (Ausgenommene Ausschüttungen und Anteilsgewinne/-verluste)</a>	9
	<a href="#">Zu § 27 MinStG-E - Anerkannte steuerliche Zulagen</a>	9
	<a href="#">Zu § 30 Abs. 2 MinStG-E (unklare Sonderregelung für Versicherungseinheiten)</a>	9
	<a href="#">Zu § 31 MinStG-E (Nichtberücksichtigung von versicherungstechnischen Rückstellungen bei fondsgebundenen Versicherungen)</a>	10
	<a href="#">Zu § 37 MinStG-E (Nichtaufnahme qualifizierte Steuerkredite)</a>	10
	<a href="#">Zu § 40 MinStG-E (Zuordnung von Gewinnen und Verlusten zwischen Betriebsstätte und Stammhaus)</a>	11
	<a href="#">Zu § 47 Abs. 1 Nr. 5 MinStG-E (Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge)</a>	12
	<a href="#">Zu § 48 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E (Formulierungsungenauigkeit bei Umkehr passiver latenter Steuer)</a>	12
	<a href="#">Zu § 48 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E (Gesetzesbegründung passt nicht zum Gesetzestext)</a>	12
	<a href="#">Zu § 49 Abs. 4 MinStG-E (Mindeststeuer-Verlustwahlrecht – redaktioneller Fehler)</a>	13
	<a href="#">Zu § 52 Abs. 2 MinStG-E (Berechnung Steuererhöhungsbetrag – Verweisfehler)</a>	13
	<a href="#">Zu § 57 MinStG-E (Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten)</a>	13
	<a href="#">Zu § 59 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E (Substanzbasierter Freibetrag bei transparenten Einheiten)</a>	14
	<a href="#">Zu § 67 Abs. 1 bis Abs. 3 MinStG-E (Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. - Verlustes bei transparenten obersten Muttergesellschaften)</a>	15
	<a href="#">Zu § 67 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E (Mindestbesteueranforderungen bei Gesellschaftern von transparenten obersten Muttergesellschaften)</a>	16
	<a href="#">Zu § 71 MinStG-E (Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten – redaktionelle Fehler)</a>	17

<a href="#">Zu § 72 MinStG-E (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten – unklare Anwendbarkeit in der Anfangsphase nach § 80, CbCR-Safe Harbour und bei Beteiligung von ausgeschlossenen Einheiten)</a> .....	17
<a href="#">Zu § 73 Abs. 1 S. 3 MinStG-E (Nachholungsmöglichkeit bei Abgabeverpflichtung)</a> .....	19
<a href="#">Zu § 74 MinStG-E (Inhalt des Mindeststeuerberichts – Anpassung an internationale Vorgaben)</a> .....	20
<a href="#">Zu § 76 MinStG-E (Anerkannte nationale Ergänzungssteuer – Erleichterung beim Rechnungslegungsstandard)</a> .....	20
<a href="#">Zu § 79 MinStG-E (Steuerattribute des Übergangsjahres – Umgang mit Ansatzwahlrecht nach HGB)</a> .....	21
<a href="#">Zu § 80 MinStG-E (Definition untergeordnete internationale Tätigkeit)</a> .....	22
<a href="#">Zu § 81 MinStG-E (Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen - CbCR-Safe-Harbour)</a> .....	23
<a href="#">Zu § 82 Abs. 2 MinStG-E (Besonderheiten bei transparenten obersten Muttergesellschaften)</a> .....	24
<a href="#">Zu § 82 Abs. 4 MinStG-E (Besonderheiten für (Versicherungs-)Investmenteinheiten bei zeitlich befristetem Safe-Harbour)</a> .....	25
<a href="#">Zu § 83 Nr. 1 MinStG-E (CbCR-Safe-Harbour - keine Berücksichtigung von Steuern bei Personengesellschaften)</a> .....	26
<a href="#">Zu § 83 Nr. 3 MinStG-E (Ungewisse Steuerrückstellungen)</a> .....	26
<a href="#">Zu § 84 MinStG-E (Qualifizierter Konzernabschluss)</a> .....	27
<a href="#">Zu § 84 Nr. 3 MinStG-E (Steueraufwand für Safe-Harbour-Berechnung bei Vorliegen von Betriebstätten)</a> .....	28
<a href="#">Zu § 91 Abs. 1 MinStG-E (Steuererklärungspflicht, Steuerentrichtungspflicht)</a> .....	29
<a href="#">Zu § 92 MinStG-E (Zuständigkeit)</a> .....	29
<a href="#">Zu § 93 MinStG-E (Bußgeldvorschriften)</a> .....	30
<b>2. Flankierende Maßnahmen</b> .....	30
<a href="#">Anrechenbarkeit ausländischer nationaler Ergänzungssteuern</a> .....	30
<a href="#">Zusammenwirken von AStG und MinStG</a> .....	31
<a href="#">Herausnahme der Hinzurechnungsbesteuerung aus der Gewerbesteuer</a> .....	31
<b>II. Änderungsbedarf, der sich auf die GloBE-Mustervorschriften und die EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie auswirkt</b> .....	33
<a href="#">Erleichterung für rein nationale Unternehmensgruppen</a> .....	33
<a href="#">Dauerhafte Beibehaltung von vorübergehenden Erleichterungen</a> .....	33
<a href="#">Zu § 4 Abs. 3 MinStG-E (Stiftungen)</a> .....	34
<a href="#">Zu § 8 Abs. 3 MinStG-E (Vereinfachung bei Beteiligungsketten)</a> .....	34
<a href="#">Zu § 15 MinStG-E (Vereinfachung bei Anforderungen an Rechnungslegungsdaten)</a> .....	36
<a href="#">Zu § 18 MinStG-E (weitere Hinzurechnungen und Kürzungen)</a> .....	37

<a href="#"><u>Zu § 37 Abs. 3 MinStG-E (Steuerpflicht von Gewinnen oder Verlusten bei Eigenkapitalbeteiligungen / gesonderte Wahlrechtsausübung für Blendingkreise)</u></a>	38
<a href="#"><u>Zu § 46 Nr. 1 MinStG-E (Kürzung von Steuern auf ausgenommene Erträge)</u></a>	39
<a href="#"><u>Zu § 47 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 MinStG-E (Zurechnung von Hinzurechnungssteuern)</u></a>	40
<a href="#"><u>Zu § 47 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 4 und 5 MinStG-E (Mismatch von Gewinnen und Steuern in Zurechnungsfällen)</u></a>	40
<a href="#"><u>Zu § 48 MinStG-E (Erleichterungen bei der Ermittlung latenter Steuern)</u></a>	41
<a href="#"><u>Zu § 48 Abs. 5 MinStG-E (Erweiterung des Katalogs der nicht nachversteuerungspflichtigen latenten Steuerschulden)</u></a>	42
<a href="#"><u>Zu § 50 MinStG-E (Erleichterung bei nachträglichen Änderungen der erfassten Steuern)</u></a>	43
<a href="#"><u>Zu § 65 MinStG-E (Erleichterung bei der Einbeziehung von Joint-Venture-Gruppen)</u></a>	43
<a href="#"><u>Zu § 71 MinStG-E (Ausweitung des Steuertransparenzwahlrechts für Investmenteinheiten)</u></a>	44
<a href="#"><u>Zu § 72 MinStG-E (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten – Ausdehnung der 4-Jahresfrist)</u></a>	46
<a href="#"><u>Zu § 74 Nr. 1 MinStG-E (Vermeidung von Doppelmeldungen in CbC-Reporting und Mindeststeuerberichten)</u></a>	47
<a href="#"><u>Zu § 78 MinStG-E (vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten)</u></a>	47
<a href="#"><u>Zu § 81 MinStG-E (Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen - CbCR-Safe-Harbour)</u></a>	48
<a href="#"><u>Zu § 82 Abs. 1 MinStG-E (Herausnahme von Dividenden von Joint Ventures)</u></a>	49
<a href="#"><u>Zu § 82 Abs. 2 MinStG-E (Korrektur der CbCR-Safe-Harbour-Sperre für transparente oberste Muttergesellschaften von Joint-Venture-Gruppen)</u></a>	49
<a href="#"><u>Zu § 92 MinStG-E (Zuständigkeit)</u></a>	50

## I. Änderungsbedarf ohne Auswirkung auf die GloBE-Mustervorschriften und die EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie

### 1. Kommentierung des Entwurfs des Mindeststeuergesetzes

#### Zu § 4 Abs. 8 Nr. 2 MinStG-E (Definition Betriebsstätte – Klarstellung betr. Erfordernis von Unternehmensgewinnen)

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.

#### **Petition:**

Wünschenswert wäre eine Änderung des Gesetzestexts wie folgt:

„bei Fehlen eines anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, eine in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinrichtung, einschließlich einer fingierten Geschäftseinrichtung, die

- *gemäß dem OECD-Musterabkommen als Betriebsstätte behandelt würde, sofern dieses Steuerhoheitsgebiet ein Besteuerungsrecht entsprechend den Grundsätzen des Artikels 7 des OECD-Musterabkommens vom 21. November 2017 für der Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte hätte und*
- die nach dem Steuerrecht dieses Steuerhoheitsgebiets auf einer Nettobasis besteuert wird, die der Besteuerung von in diesem Steuerhoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen entspricht.

Es empfiehlt sich aufgrund der Orientierung des MinStG an den internationalen Regelungen und deren Terminologie sowie kommender weiterer Ergänzungen über die OECD „Administrative Guidance“ im Sinne der Verständlichkeit und Rechtsicherheit eine offizielle Übersetzung und Aufstellung der englischsprachigen Terminologie der OECD-Reglungen in Gegenüberstellung zur deutschen Terminologie zu schaffen. Wir plädieren zu einer Anlage zum Gesetz; denkbar wäre auch eine entsprechende Veröffentlichung im Rahmen eines BMF-Schreibens.

**Zu § 7 Abs. 18 MinStG-E (Definition Investmentvehikel – Ergänzung)**

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 und 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 orientiert, 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 § 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. 10 MinStG-E (Definition „erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung - Klarstellung)**

Nach der Gesetzesbegründung ist “das Vorliegen einer erheblichen Vergleichbarkeitseinschränkung nur zu prüfen, wenn ein anderer als ein anerkannter Rechnungslegungsstandard (z.B. HGB) zur Anwendung gelangt.”

Allerdings ergibt sich nach dem Gesetzeswortlaut eine erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung schon dann, 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 (IFRS) ergeben hätte.

Zudem möchten wir darauf hinweisen, dass die Absatznummerierung der Gesetzesbegründung nicht mit der Absatznummerierung in § 7 übereinstimmt.

**Petitum:**

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

**Zu § 7 Abs. 15 MinStG-E (Definition Immobilien-Investmentvehikel - Klarstellung)**

Laut § 7 Abs. 15 MinStG-E ist ein Immobilien-Investmentvehikel eine Einheit, deren Erträge einer Ein-Ebenen-Besteuerung unterliegen. Allerdings erfolgt keine eigenständige Definition für den Begriff „Ein-Ebenen-Besteuerung“.

Tatsächlich wird die Besteuerung in verschiedenen Steuerregimen auf verschiedene Art und Weise sichergestellt, ohne ausdrücklich eine unmittelbare Ausschüttung sämtlicher Erträge zu verlangen. Hierzu zählen z. B: das Steuerregime von Irland (ICAV; Irish Collective Asset-management Vehicle: Ein-Ebenen Besteuerung bei freiwilliger Schüttung) oder Steuerregime von Frankreich (OPCI; Organisme de Placement Collectif Immobilier: 85%-Schüttvoraussetzung).

**Petitur:**

Wir regen an, eine Definition des Begriffs „Ein-Ebenen-Besteuerung“ in das Gesetz aufzunehmen. Darin sollte u. a. auch klargestellt werden, dass auch in den Fällen eine „Ein-Ebenen-Besteuerung“ vorliegt, wenn das Ziel auch ohne unmittelbare, verpflichtende Ausschüttung sämtlicher Erträge erreicht wird. Zumindest sollte eine Liste mit den Steuerregimen veröffentlicht werden, die als „Ein-Ebenen-Besteuerung“ angesehen werden.

**Zu § 15 Abs. 1 S. 3 MinStG-E (Push-down-Accounting – Anpassung an internationale Vorgaben)**

Bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns dürfen Push-Down-Accounting-Effekte aufgrund eines Beteiligungserwerbs im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses keine Berücksichtigung finden („Erwerbsmethode“). Eine Ausnahme besteht, wenn der Beteiligungserwerb vor dem 1. Dezember 2021 stattfand. Des Weiteren werden praktische Schwierigkeiten bei der Ermittlung der ursprünglichen Buchwerte vor den Wertanpassungen aufgrund des Push-Down-Accounting vorausgesetzt. Hier weicht der deutsche Wortlaut aber verschärfend vom OECD-Kommentar zu den GloBE-Musterregeln ab. § 15 Abs. 1 S. 3 MinStG-RegE setzt voraus, dass es der Unternehmensgruppe „*nicht möglich*“ ist, die nicht angepassten Buchwerte zu bestimmen. Der OECD-Kommentar lässt die Ausnahme hingegen bereits dann zu, wenn die Gesellschaft keine ausreichenden Unterlagen hat, um die zugrundeliegenden Buchwerte mit angemessener Genauigkeit („reasonable accuracy“) zu bestimmen.

**Petition:**

Der Gesetzeswortlaut sollte an Tz. 4 zu Art. 3.1.2 des OECD-Kommentars angepasst werden.

**Zu § 17 MinStG-E (Korrespondierende Einstufung von Finanzinstrumenten)**

§ 17 sieht vor, dass Finanzinstrumente (z.B. Genussrechte) beim Inhaber und Emittenten korrespondierend als Fremd- oder Eigenkapital behandelt werden. Dies erscheint im Prinzip sachgerecht. Die Regelung geht aber über die international abgestimmten Musterregelungen hinaus. Diese sehen eine solche Regelung nur für gruppeninterne Finanzinstrumente vor, während § 17 auch für Finanzinstrumente, die zwischen einem Gruppenmitglied und einem gruppenfremden Kapitalgeber oder -nehmer gewährt werden.

**Petition:**

Die Regelung sollte entsprechend den internationalen Vorgaben auf gruppeninterne Vorgänge eingeschränkt werden.

**Zu § 18 MinStG-E (Hinzurechnungen und Kürzungen)****1. Nr. 14 - Übertragung von Vermögenswerten und Schulden**

Nach § 18 Nr. 14 soll der Mindeststeuer-Jahresüberschuss (bzw. -fehlbetrag) vermehrt werden um Gewinne beziehungsweise vermindert werden um Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten/Schulden.

Die Regelung differenziert u. E. nicht ausreichend zwischen den Fällen des § 64 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 einem steuerlichen Ansatz von niedrigeren Buch- oder Zwischenwerten gem. § 64 Abs. 2 und 3 MinStG-E zu einer Kürzung kommen.

Handelsbilanziell sind Umwandlungen beim übertragenden Rechtsträger - anders als im zuvor dargestellten Fall der Ausgliederung - in der Regel allerdings erfolgsneutral (sowohl nach HGB als auch nach IFRS), so dass in diesen Fällen ohnehin kein Übertragungsergebnis im Jahresüberschuss und damit auch im Jahresüberschuss II gezeigt wird.

Dagegen wäre eine Hinzurechnung folgerichtig im Fall des § 64 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. § 64 Abs. 4 MinStG-E sieht hier eine Anpassung des Mindeststeuer-Gewinns in Anknüpfung an das Steuerrecht vor. Hinzukommen muss dann aber noch der in § 64 Abs. 4 MinStG-E vorgesehene Antrag.

Die Regelung betrifft Gewinne „aus der Übertragung“ von Vermögen. Korrekturbeträge, die sich aus von der Rechnungslegung abweichenden Übernahmewerten nach § 64 Abs. 3 Nr. 2 bei der übernehmenden Geschäftseinheit ergeben, dürften nach dem Wortlaut nicht erfasst sein. Das erscheint inkonsistent.

## 2. Behandlung von konzerninternen Mindeststeuerumlagen offen

Durch die Mindeststeuer, die vom Gruppenträger zu zahlen ist (s. § 3 Abs. 6 MinStG-E), kann es zu konzerninternen Ausgleichspflichten kommen. Es fehlt eine Regelung dazu, wie diese sich auf den Mindeststeuer-Gewinn auswirken.

### **Petitum:**

1. Die Formulierung des § 18 Nr. 14 sollte überprüft und an die Regelung in § 64 MinStG-E angepasst werden. Sinnvoll wäre die Ergänzung um eine Regelung zur Berücksichtigung der Korrekturbeträge, die sich aus der Anknüpfung an die steuerbilanziellen Übernahmewerte gem. § 64 Abs. 3 Nr. 2 MinStG-E bei der übernehmenden Geschäftseinheit ergeben.
2. Es sollte geregelt werden, wie mit konzerninternen Ansprüchen auf Ausgleich bzw. Erstattung von Mindeststeuerzahlungen bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns umzugehen ist.

**Zu § 20 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 § 27 MinStG-E - Anerkannte steuerliche Zulagen**

§ 27 MinStG-E soll „anerkannte“ steuerliche Zulagen bei der Mindeststeuer privilegieren. Da Investitionen in vielen Ländern steuerlich gefördert werden, sind die steuerlichen Zulagen und deren Ausgestaltung sehr unterschiedlich.

**Petition:**

Um die entsprechenden Zulagen pro Steuerhoheitsgebiet einwandfrei zuordnen und entsprechend berücksichtigen zu können, wäre eine Liste von anerkannten steuerlichen Zulagen pro Steuerhoheitsgebiet wünschenswert.

**Zu § 30 Abs. 2 MinStG-E (unklare Sonderregelung für Versicherungseinheiten)**

Die Regelung in Absatz 2 hat einen anderen Inhalt als die Begründung. § 30 MinStG-E betrifft Eigenheiten der Versicherungsunternehmen in anderen Jurisdiktionen. Geregelt wird die Behandlung von Steuern, die ein Versicherungsunternehmen zahlt und an den Versicherungskunden weiterbelastet. Diese Situation trifft auf Großbritannien zu. So wie Absatz 2 formuliert ist, könnten auch deutsche Versicherer erfasst sein, was dann aber zahlreiche Anwendungsfragen nach sich zöge. Nach der Regierungsbegründung soll Absatz 2 allerdings nur die Aussage enthalten, dass Absatz 1 nicht anzuwenden ist, wenn die weiterbelastete Steuer in der GuV als Aufwandsposten im Gewinn vor Steuern. Es geht also um einen Fall, dass die Steuer nicht als Ertragsteueraufwand behandelt wird. Dies entspricht auch dem Kommentar zu den GloBE-Musterregelungen. Allerdings lässt sich das so Absatz 2 nicht entnehmen. Hier ist daher eine Gesetzeskorrektur in Übereinstimmung mit der Begründung angezeigt.

**Petition:**

Absatz 2 sollte so umformuliert werden, dass das lt. Gesetzesbegründung gewollte auch zum Ausdruck gebracht wird.

**Zu § 31 MinStG-E (Nichtberücksichtigung von versicherungstechnischen Rückstellungen bei fondsgebundenen Versicherungen)**

Die Norm regelt die Nichtberücksichtigung von Rückstellungsaufwand bei versicherungstechnischen Rückstellungen, wenn zugrunde liegende Beteiligungserträge aus dem Mindeststeuer-Gewinn herausgerechnet werden. Damit stellt die Norm eine Korrespondenz zwischen Beteiligungsertrag und zugehörigem Aufwand her.

Das muss dann aber auch für den umgekehrten Fall eines Beteiligungsverlusts gelten. In diesem Fall kommt es zu einem Rückstellungsertrag (durch teilweise Auflösung), der dann dem Korrespondenzprinzip entsprechend ebenfalls nicht zu berücksichtigen ist. Auch die Begründung will die Absatz 2 sowohl auf Gewinne und Verluste angewendet wissen. Dies entspricht aber nicht dem Gesetzeswortlaut.

**Petition:**

Der Gesetzeswortlaut des Absatzes 2 sollte in Übereinstimmung mit der Gesetzesbegründung auch die Nichtberücksichtigung von Rückstellungserträgen aufgrund von Beteiligungsverlusten regeln.

**Zu § 37 MinStG-E (Nichtaufnahme qualifizierte Steuerkredite)**

Im vorliegenden Entwurf zu § 37 MinStG-E finden sich keine Regelungen zum Umgang mit sog. „qualifizierten Steuerkrediten“. Hierzu wurden im Inclusive Framework bereits Vereinbarungen getroffen, siehe Punkt 2.9. der Administrative Guidances aus dem Februar 2023 zu sog. „Qualified Flow-Through tax benefits“.

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.

Die angesprochenen Steuerkredite werden jedoch nicht als nicht anerkannte steuerliche Zulagen behandelt. Somit würden diese Steuerkredite die erfassten Steuern mindern, s. § 46 Nr 2 MinStG-E. Die im Februar von der OECD veröffentlichten Verwaltungsleitlinien sehen allerdings im Rahmen der Qualified Flow-Through tax benefits für die oben angesprochenen Steuerkredite eine hilfreiche Sonderregelung vor, die jedoch im Gesetzentwurf nicht enthalten ist. 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.

In redaktioneller Hinsicht erscheint fraglich, ob die Terminologie „Steuerkredit“ passt. Gemeint sind eher Steuergutschriften.

**Petition:**

Das Gesetz sollte um Regelungen zum Umgang mit sog. „qualifizierten Steuerkrediten“ ergänzt werden.

**Zu § 40 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 allein für Steuerzwecke 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 Freistellungs-methode anzuwenden. Folglich liegen bereits zwei vollständig ausreichende unterschiedlich ermittelte Gewinne/Verluste vor. Eine weitere Berechnung nach anderen Regelungen stellt unnötigen, erheblichen, zusätzlichen Aufwand dar und ist final in der Aussagekraft begrenzt.

**Petitur:**

Eine eigenständige über die bestehende Betriebsstättenbuchführung hinausgehende weitere Buchführungspflicht, insbesondere eine Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sollte nicht gefordert werden. Stattdessen sollte geregelt werden, dass die steuerliche Betriebsstätteneinkünfteermittlung des Stammhausstaats verwendet werden darf.

**Zu § 47 Abs. 1 Nr. 5 MinStG-E (Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge)**

Entsprechend dem aktuellen Wortlaut des § 47 Abs. 1 Nr. 5 MinStG-E sind lediglich Steuern auf tatsächliche Ausschüttungen der ausschüttenden Geschäftseinheit zuzurechnen, nicht jedoch Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge (z. B. nach § 36 InvStG). In den Verwaltungsleitlinien OECD aus Februar 2023 wird allerdings unter Punkt 2.6 auf S.48 die internationale Vorgabe gemacht, dass auch fiktive Ausschüttungen von der Zurechnungsregel erfasst sein sollen.

**Petitur:**

§ 47 Abs. 1 Nr. 5 MinStG-E sollte entsprechend den Verwaltungsleitlinien der OECD auf fiktive Ausschüttungen ausgedehnt werden.

**Zu § 48 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E (Formulierungsungenauigkeit bei Umkehr passiver latenter Steuer)**

Der Gesetzesentwurf formuliert den Fall der Umkehr einer latenten Steuerschuld in Absatz 2 Nr. 2 als "*Steuerschuld, soweit sie im laufenden Geschäftsjahr beglichen wurde*".

**Petitur:**

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

**Zu § 48 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E (Gesetzesbegründung passt nicht zum Gesetzestext)**

Die Erläuterungen zum Gesetzesentwurf sind an manchen Stellen noch nicht an den aktuellen Gesetzestext angepasst, z .B. Erläuterungen auf S. 214 zu § 48 (1) Nr. 3. Hier wird wie bisher

nur die Wertberichtigung von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge beschrieben, obwohl sich der Gesetzestext inzwischen auf alle latenten Steuern bezieht, die von einer Wertberichtigung betroffen wären.

**Petitur:**

Wir bitten, im Bericht des Finanzausschusses die Begründung an den betreffenden Stellen an den aktuellen Gesetzeswortlaut anzupassen.

**Zu § 49 Abs. 4 MinStG-E (Mindeststeuer-Verlustwahlrecht – redaktioneller Fehler)**

Nach § 49 Abs. 4 MinStG-E wird das Wahlrecht unter anderem auch für den Fall des Fünfjahresaufschubs nach § 80 verschoben, wonach die Unternehmensgruppe von der Mindeststeuer in den ersten fünf Jahren befreit ist. Allerdings ergibt die im Gesetzestext formulierte Voraussetzung „und die Unternehmensgruppe den CbCR-Safe-Harbour tatsächlich anwendet“ für den Fall des § 80 keinen Sinn.

**Petitur:**

Die Anforderung der tatsächlichen Anwendung des CbCR-Safe Harbours sollte nicht in Bezug zu § 80 MinStG-E gesetzt werden. Entsprechendes gilt auch für § 80 Abs. 4 MinStG-E. Der Gesetzeswortlaut sollte angepasst werden.

**Zu § 52 Abs. 2 MinStG-E (Berechnung Steuererhöhungsbetrag – Verweisfehler)**

Die Vorschrift nimmt für den zusätzlichen Steuererhöhungsbetrag die Normen „§§ 43, 54 Absatz 1“ in Bezug. Gemeint sind aber §§ 44, 55 Abs. 1.

**Petitur:**

Der Gesetzeswortlaut sollte an die aktuelle Paragraphennummerierung angepasst werden.

**Zu § 57 MinStG-E (Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten)**

Bei der im Gesetzestext zu Absatz 1 gewählten Formulierung der „Weisungsgebundenheit“ ist unklar, wie weit die Weisungsgebundenheit gehen muss. Auch die Gesetzesbegründung gibt keine hinreichende Antwort. 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.

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 aus den Rechnungslegungszahlen, insbesondere hinsichtlich Nutzung der (temporären) Safe-Harbour-Regelungen, ist wünschenswert.

**Petitur:**

Der Gesetzgeber sollte die geschilderten Fragen im laufenden Verfahren beantworten, da sie insbesondere für die Anwendung der CbCR-Safe-Harbour-Regelungen von höchster Relevanz sind. Eine Vereinfachung im Sinne einer Herleitung der zu berücksichtigenden Lohnkosten aus den Rechnungslegungszahlen der Geschäftseinheiten ist insbesondere hinsichtlich Nutzung der (temporären) Safe-Harbour-Regelungen wünschenswert.

Falls eine Klarstellung unbestimmter Rechtsbegriffe, die für den CbCR-Safe-Harbour relevant sind, nicht mehr rechtzeitig (bis Ende 2025) erreicht werden kann, darf die Ungewissheit nicht zu Lasten der Unternehmen gehen. Daher darf eine spätere Betriebsprüfung, die aufgrund einer anderen Auslegung als das anwendende Unternehmen dazu kommt, dass der CbCR-Safe-Harbour nicht genutzt werden durfte, nicht nachträglich die Berechtigung zur Nutzung des CbCR-Safe-Harbours aberkennen, wenn die Auslegung des Unternehmens ebenfalls vertretbar war.

**Zu § 59 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E (Substanzbasierter Freibetrag bei transparenten Einheiten)**

§ 59 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E sieht 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 steuertransparente und umgekehrt hybride Einheiten erfasst, weil beide Fälle vom Begriff der transparenten Einheit erfasst werden, siehe § 7 Abs. 32 MinStG-E. 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, nicht aber für umgekehrt hybride Einheiten.

**Petition:**

In § 59 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E muss ein Verweis auf § 41 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E aufgenommen werden.

**Zu § 67 Abs. 1 bis Abs. 3 MinStG-E (Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlustes bei transparenten obersten Muttergesellschaften)**

§ 67 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E sieht die Kürzung des für ein Geschäftsjahr ermittelten Mindeststeuer-Gewinns einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft um die betragsmäßigen Anteile der Gesellschafter vor, sofern sie dort einer 15 % -Mindestbesteuerung unterliegen und weitere Voraussetzungen erfüllt werden, siehe § 67 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 MinStG-E erfüllen. Gleiches gilt nach § 67 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E für die hierauf entfallenden erfassten Steuern. Die Regelung betrifft Personengesellschaften als Konzernspitze.

Werden die Voraussetzungen erfüllt, werden im Ergebnis der Mindeststeuer-Gewinn und die erfassten Steuern der Personengesellschaft auf 0 EUR gekürzt. Dies gilt nach § 67 Abs. 3 MinStG-E gleichermaßen für etwaige nachgelagerte Personengesellschaften. 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. Für diese Fälle sollte eine Freistellung von der Effektivsteuersatzberechnung und detaillierte Angaben im Mindeststeuerbericht erfolgen.

Entsprechendes gilt für den Verlustfall, den § 67 Abs. 2 MinStG-E regelt. Hier erfolgt die Kürzung, wenn die Gesellschafter den jeweiligen Verlust bei der steuerlichen Gewinnermittlung nutzen können. Auch im Rahmen des § 67 Abs. 2 MinStG-E ist eine Ermittlung des Mindeststeuer-Verlustes und erfassten Steuern erforderlich (auch für die Frage, ob überhaupt ein Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust vorliegt). Auch insoweit ist eine Vereinfachung angezeigt.

Außerdem ist u. E. im Rahmen des § 66 MinStG-E unklar, wie mit Organgesellschaften von Organträger-Personengesellschaften umzugehen ist. Das von der Organgesellschaft der Konzernspitzen-Personengesellschaft zugerechnete Einkommen wird dann bei ihren Gesellschaftern erfasst. Dem Telos der Vorschrift folgend wäre § 67 MinStG-E auch auf diese

Organgesellschaften anwendbar. Unseres Erachtens handelt es sich bei Organgesellschaften jedoch nicht um steuertransparente Einheiten i. S. d. § 7 Abs. 32 MinStG-E, so dass die Vorschrift keine Anwendung findet.

**Petition:**

Für den Fall, dass die Voraussetzungen für die Mindeststeuer-Gewinnkürzung nach § 67 MinStG-E vorliegen, sollte gänzlich auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlustes und der erfassten Steuern verzichtet werden können. Gleiches sollte für nachgelagerte steuertransparente Strukturen (Personengesellschaften) gelten. Bei Organgesellschaften von Organträger-Personengesellschaften, die selbst oberste Muttergesellschaft sind oder die Voraussetzungen des § 67 Abs. 3 Nr. 2 MinStG-E 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. Dies sollte gesetzlich niedergelegt werden.

**Zu § 67 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E (Mindestbesteueranforderungen 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.

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:**

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. Die Behandlung von temporären Differenzen sollte im Gesetzestext verankert werden.

### **Zu § 71 MinStG-E (Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten – redaktionelle Fehler)**

Die aktuelle Wortwahl weist einen Formulierungsfehler auf. Nach § 71 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E kann „auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ... eine Investmenteinheit als steuertransparente Gesellschaft behandelt werden, wenn es sich bei der Geschäftseinheit um eine regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit handelt“. Für die Inanspruchnahme des Wahlrechts muss nicht die „Geschäftseinheit“ eine regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit sein, sondern der gruppenzugehörige Anleger der Investmenteinheit.

Des Weiteren werden deutsche Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit nach dem Gesetzeswortlaut von der Regelung ausgeschlossen. Nach der Definition in § 71 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“.*

Eine Einheit, die dem deutschen Versicherungsaufsichtsgesetz selbst unterliegt, wäre nach der Definition ausgeschlossen. Es dürfte sich dabei allerdings um einen redaktionellen Fehler handeln, da eine derartige Einschränkung den dieser Definition zugrunde liegenden Verwaltungsleitlinien der OECD vom Februar 2023 nicht zu entnehmen ist.

### **Petitum:**

Die dargestellten redaktionellen Fehler im Gesetzestext sollten beseitigt werden.

### **Zu § 72 MinStG-E (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten – unklare Anwendbarkeit in der Anfangsphase nach § 80, CbCR-Safe Harbour und bei Beteiligung von ausgeschlossenen Einheiten)**

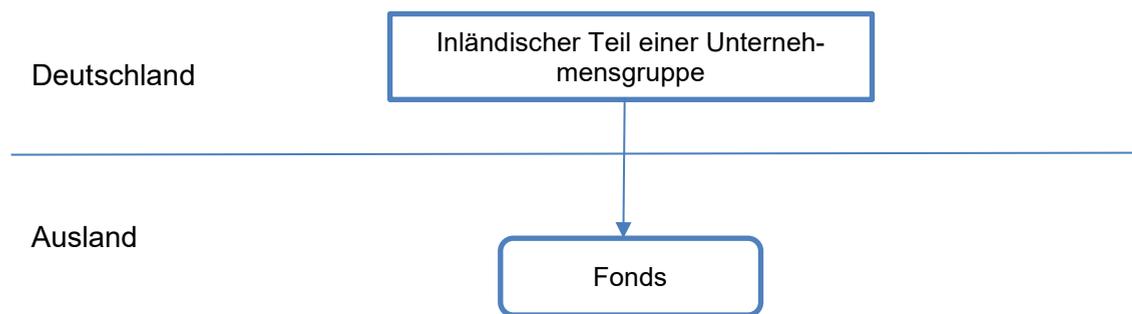
#### 1. Bislang keine vollständige Umsetzung der OECD-Verwaltungsleitlinien

Die Regelung setzt die OECD-Verwaltungsleitlinien von Februar 2023 nicht vollständig um. Es fehlt die dortige Regelung, dass für den Mindeststeuertest nach Abs. 1 auch Steuern der Investmenteinheit einbezogen werden können.

## 2. Anwendbarkeit in der Anfangsphase nach § 80 und bei Anwendung des CbCR-Safe-Harbours fraglich

Das Wahlrecht „für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten“ gem. § 72 MinStG-E ist essenziell. Dadurch können vom Mindeststeuerkonzept nicht gewollte Überbesteuerungen von Fondserträgen vermieden werden. Allerdings ist fraglich, ob das Wahlrecht angewendet werden kann, wenn die inländischen Konzernteile einer Unternehmensgruppe in den ersten fünf Jahren gem. § 80 MinStG-E von der Mindeststeuer befreit ist.

### Beispiel:



Das Wahlrecht bewirkt, dass auf Fondsebene kein Effektivsteuersatztest erfolgt. Stattdessen werden Fondsausschüttungen beim Anleger in den Effektivsteuersatztest einbezogen. Dadurch wird dem Umstand Rechnung getragen, dass ein Fonds wie eine Direktanlage besteuert wird. Das Wahlrecht setzt aber gem. § 72 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E voraus, dass die Fondsausschüttungen in den Mindeststeuer-Gewinn des inländischen Gesellschafters einbezogen werden. Während der fünfjährigen Anfangsphase nach § 80 MinStG-E ermittelt aber der gesamte inländische Teil der Unternehmensgruppe keinen Mindeststeuer-Gewinn, weil er von der Mindeststeuer befreit ist.

Der jetzige Gesetzeswortlaut würde folgerichtig dazu führen, dass das Wahlrecht nach § 72 MinStG-E nicht ausgeübt werden kann. Die Mindeststeuerbefreiung in § 80 MinStG-E für den inländischen Konzernteil würde für den Fonds nun zum Nachteil gereichen.

Eine ganz ähnliche Problematik stellt sich, wenn im Beispiel für Deutschland der CbCR-Safe-Harbour genutzt wird oder der Anleger eine ausgeschlossene Einheit, z. B. ein Pensionseinheit ist und die Investmenteinheit die Anforderungen des § 5 Abs 2 MinStG-E nicht erfüllt. Auch dann würde für den gruppenzugehörigen Anleger kein Mindeststeuer-Gewinn ermittelt. Ist die ausgeschlossene Einheit steuerfrei, darf zudem der 15 % - Mindeststeuertest nicht angewendet werden, da anderenfalls z. B. steuerfreie Pensionskassen nachteilig betroffen wären.

**Petitum:**

1. Es sollte geregelt werden, dass die Vorbelastung der Einheit in den 15 Prozent - Mindeststeuertest beim Gesellschafter nach Abs. 1 letzter Satz einbezogen wird.
2. Es sollte ferner geregelt werden, dass das Wahlrecht nach § 72 MinStG-E auch in folgenden Fällen Anwendung finden kann:
  - a. in der Jurisdiktion des Anlegers findet § 80 MinStG-E (oder eine entsprechende ausländische Vorschrift) Anwendung,
  - b. in der Anleger-Jurisdiktion findet die CbCR-Safe-Harbour Anwendung,
  - c. sich beim Anleger handelt es um eine ausgeschlossene (und ggf. steuerbefreite) Einheit.

**Zu § 73 Abs. 1 S. 3 MinStG-E (Nachholungsmöglichkeit bei Abgabeverpflichtung)**1. Zu kurze Frist

Die Frist zur Nachholung von lediglich einem Monat ist 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:**

Die Frist für die Nachholung in § 73 Abs. 1 S. 3 MinStG-E sollte auf mindestens 6 Monate verlängert werden.

2. Liste für Mindeststeuer-Bericht austauschende Staaten

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.

**Petitur:**

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. Dies entspricht der Empfehlung des Inclusive Framework on BEPS, s. Kommentar zu den GloBE – Musterregelungen, Abschnitt 8, T. 11.

**Zu § 74 MinStG-E (Inhalt des Mindeststeuerberichts – Anpassung an internationale Vorgaben)**

Die Regelung erfordert in Nr. 3 a) eine geschäftseinheitgenaue Berichterstattung. Bei Nutzung eines CbCR oder bei Herausnahme der inländischen Konzernteile in den ersten 5 Jahren nach § 80 MinStG-E wäre das überflüssiger Aufwand. Zudem sind die Vorgaben der OECD aus Juli 2023 nicht berücksichtigt. Danach werden in der Übergangsphase jurisdiktionale Angaben zugelassen, s. OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

**Petitur:**

Die in § 74 MinStG-E geforderte Granularität des Mindeststeuerberichts sollte entschärft werden. Der Gesetzestext sollte an das international Vereinbarte angepasst werden.

**Zu § 76 MinStG-E (Anerkannte nationale Ergänzungssteuer – Erleichterung beim Rechnungslegungsstandard)**

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. Die OECD-Verwaltungsleitlinien vom Februar und Juli 2023 erlauben auch die Verwendung eines lokalen Rechnungslegungsstandard. 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. § 77 MinStG-E gilt.

**Petition:**

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

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

**Zu § 79 MinStG-E (Steuerattribute des Übergangsjahres – Umgang mit Ansatzwahlrecht nach HGB)**

Um ein Unterschreiten der 15 %-Grenze durch Verlustvorträge und temporäre Differenzen aus der Zeit vor Mindeststeueranwendung zu vermeiden, dürfen „alte“ aktive und passive latente Steuern in die Erstanwendung der Mindeststeuer „mitgenommen“ werden.

**1. Keine Pflicht zur Aktivierung des Überhangs aktiver latenter Steuern für HGB-Bilanzierer.**

Für einige HGB-Bilanzierer stellt sich dabei das Problem, das sie von dem Wahlrecht nach § 274 Abs. 1 S. 3 HGB Gebrauch gemacht haben, einen Überhang aktiver latenter Steuern nicht zu aktivieren. Von der Mindeststeuer geht nun der Druck aus, diese aktiven Steuerlatenzen zu bilanzieren, um in Folgejahren keine Mindeststeuer auszulösen. Die Relevanz der aktiven latenten Steuern liegt darin, dass diese bei Verbrauch als erfasste Steuern in den Zähler des Effektivsteuersatzes eingehen. Wird etwa ein Verlustvortrag aus der Zeit vor Anwendung der Mindeststeuer in einem Folgejahr vom Jahresüberschuss abgezogen, kann der Abbau einer aktiven latenten Steuer auf den Verlustvortrag im Jahr des Verlustabzugs vor einer rein technischen Niedrigbesteuerung schützen.

Die Aktivierung latenter Steuerüberhänge würde in den HGB-Bilanzen aber u. U. unerwünschte Einmaleffekte im Konzernabschluss erzeugen. Der Konzernabschluss ist in der Regel das zentrale Dokument für die Beurteilung eines Unternehmens in der Außenwahrnehmung (z.B. Anteilseigner, Banken).

Die Nutzung aktiver latenter Steuern sollte daher nicht davon abhängig gemacht werden, dass eine Aktivierung der HGB-Rechnungslegung erfolgt. Dies dürfte sich zwar schon aus dem Gesetzestext ergeben. Nach dem letzten Satz des Absatzes 1 brauchen in der Rechnungslegung erfolgte Ansatz- und Bewertungsanpassungen für Mindeststeuerzwecke nicht berücksichtigt werden. Das Nichtaktivierung latenter Steuern nach § 274 Abs 1 S. 2 HGB kann als solche Ansatzanpassung angesehen werden, die für Mindeststeuerzwecke nicht zu berücksichtigen, d.h. nicht zu übernehmen ist.

## 2. Keine Pflicht zur Aktivierung spätestens im Übergangsjahr

Nach der Gesetzesbegründung müssen HGB-Bilanzierer den Überhang aktiver latenter Steuern spätestens im Übergangsjahr bilanzieren. Bei globalen Unternehmen kann es aber vorkommen, dass die Erstanwendung der Mindeststeuer nicht in allen Jurisdiktionen in das gleiche Geschäftsjahr fallen, so dass mehrere Übergangsjahre denkbar sind. Da aber die Aktivierung des Überhangs latenter Steuern in den Handelsbilanzen II aller Geschäftseinheiten konzerneinheitlich erfolgen muss, lässt sich die Gesetzesbegründung in diesen Fällen nicht umsetzen.

### **Petitum:**

Es sollte geregelt werden, dass das Aktivierungswahlrecht nach § 274 Abs. 1 S. 2 HGB (i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB für den Konzernabschluss) nur für Zwecke der Mindeststeuer ohne Auswirkung auf die HGB-Bilanzen ausgeübt werden darf. Hilfsweise sollte eine Regelung dahingehend aufgenommen werden, dass eine erstmalige Aktivierung des Überhangs latenter Steuern in der HGB-Rechnungslegung im Übergangsjahr oder Geschäftsjahren danach möglich ist und bei der Ermittlung des Betrags der erfassten Steuern zu keinem Steuerertrag führt.

### **Zu § 80 MinStG-E (Definition untergeordnete internationale Tätigkeit)**

In Absatz 2 wird definiert, wann von einer untergeordneten internationalen Tätigkeit auszugehen ist. In der Gesetzesbegründung wird der Gesetzeswortlaut wie folgt ergänzt:

*„Bei der Ermittlung der Anzahl der Steuerhoheitsgebiete bleiben staatenlose Geschäftseinheiten, Joint Ventures, Joint-Venture-Tochtergesellschaften und Investmenteinheiten unberücksichtigt. Entsprechendes gilt für die Ermittlung des Gesamtwerts der materiellen Vermögenswerte.“*

Dies ergibt sich so nicht aus dem Gesetzeswortlaut.

**Petitur:**

Die oben aufgeführte Gesetzesbegründung zu Absatz 2 sollte in den Gesetzeswortlaut überführt werden.

**Zu § 81 MinStG-E (Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen - CbCR-Safe-Harbour)****1. Rechtsunsicherheiten aufgrund unbestimmter Rechtsbegriffe**

Die Regeln zum CbCR-Safe-Harbour beinhalten teilweise unbestimmte Rechtsbegriffe. Hierdurch entstehen für die Unternehmen Unwägbarkeiten, die darüber entscheiden können, ob der CbCR-Safe-Harbour überhaupt genutzt werden kann. Falls die Klarstellung unbestimmter Rechtsbegriffe, die für den CbCR-Safe-Harbour relevant sind, nicht mehr rechtzeitig (bis Ende 2025) durch ein BMF-Schreiben erreicht werden kann, darf die Ungewissheit nicht zu Lasten der Unternehmen gehen. Daher darf eine spätere Betriebsprüfung, die aufgrund einer anderen Auslegung dazu kommt, dass der CbCR-Safe-Harbour nicht hätte genutzt werden dürfen, nicht nachträglich die Berechtigung zur Nutzung des CbCR-Safe-Harbours aberkennen. Anderenfalls müssten nachträglich die regulären Mindeststeuervorschriften angewendet werden. Müssen Unternehmen dieses Szenario befürchten, relativiert sich der Nutzen des übergangsweisen CbCR-Safe-Harbours. Dieser soll den Unternehmen den Übergang in die Mindeststeuerregeln erleichtert. Müssen Unternehmen aus Vorsichtsgründen ihre Systeme für eine Vollanwendung der Vorschriften bereits ab Anfang 2024 umstellen, stehen sie vor dem Problem, das der CbCR-Safe-Harbour gerade vermeiden will.

**2. Problem Offenlegungsdaten von Kreditinstituten**

Für 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.

**Petitur:**

Die Finanzverwaltung sollte bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe der CbCR-Safe-Harbour-Regelungen großzügig verfahren und vertretbare Auffassungen zulassen, falls ein BMF-Schreiben mit der Klärung unbestimmter Rechtsbegriffe nicht rechtzeitig vorliegt.

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.

**Zu § 82 Abs. 2 MinStG-E (Besonderheiten bei transparenten obersten Muttergesellschaften)**

Ist die oberste Muttergesellschaft eine transparente Einheit, wird die Nutzbarkeit des CbCR-Safe-Harbours nach § 82 Abs. 2 MinStG-E eingeschränkt. Der CbCR-Safe-Harbour ist danach nur anwendbar, wenn die Anteile an der transparenten obersten Muttergesellschaft von sog. qualifizierten Gesellschaftern gehalten werden. Das sind solche, die die Voraussetzungen nach § 67 Abs. 1 Nr. 1-3 MinStG-E erfüllen. Dort wird unter anderem vorausgesetzt, dass die Gesellschafter der transparenten Einheit einer Besteuerung mit mindestens 15 % unterliegen. Werden die Gesellschafter danach nicht ausreichend besteuert, ist für die gesamte Jurisdiktion der obersten Muttergesellschaft der CbCR-Safe-Harbour gesperrt.

Diese kategorische Einschränkung wird in der Gesetzesbegründung aber zum großen Teil wieder zurückgenommen. Danach soll der CbCR-Safe Harbour-Ausschluss nicht gelten, wenn die oberste Muttergesellschaft eine Betriebsstätte hat. Das kommt aber im Gesetz selbst nicht zum Ausdruck. Es bedarf daher einer Änderung des Gesetzestexts.

Hinzu kommt, dass die Gesetzesbegründung zwar auf einer im Inclusive Framework on BEPS abgestimmten Regelung beruht. Diese Regelung wird durch die Gesetzesbegründung aber wiederum ungenau umgesetzt. Nach der auf OECD-Ebene abgestimmten Regelung kommt es nämlich auf die Belegenheit der Betriebsstätte nicht an. Der CbCR-Safe-Harbour bleibt für die Jurisdiktion der Muttergesellschaft anwendbar, wenn deren Gewinne einer Betriebsstätte zuzuordnen ist, unabhängig davon, wo diese belegen ist, vgl. *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris S. 17. Nach der Gesetzesbegründung muss sich die Betriebsstätte hingegen in einer anderen Jurisdiktion als dem Belegenheitsstaat der obersten transparenten Muttergesellschaft befinden. Dies sollte bei der Übernahme der Regelung in den Gesetzestext entsprechend korrigiert werden.

**Petitur:**

Die CbCR-Safe-Harbour-Sperre in § 82 Abs. 2 MinStG-E sollte entsprechend den im Inclusive Framework on BEPS abgestimmten Regelungen auf solche obersten transparenten Muttergesellschaften beschränkt werden, die keine Betriebsstätte haben (vermögensverwaltende Personengesellschaften).

**Zu § 82 Abs. 4 MinStG-E (Besonderheiten für (Versicherungs-)Investmenteinheiten bei zeitlich befristetem Safe-Harbour)**1. Leerlaufen des Wahlrechts nach § 72 MinStG-E

Wenn beim Anleger einer Investmenteinheit der CbCR-Safe-Harbour angewendet wird, besteht nach jetzigem Gesetzeswortlaut die Gefahr, dass das Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen nach § 72 MinStG-E nicht angewendet werden kann. Hierzu wurde bereits oben zu § 72 MinStG-E ausgeführt. Auf diese Ausführungen soll hier nur verwiesen werden.

2. Zu weitgehender Anwendungsbereich der Sonderregel in Bezug auf steuertransparente Investmenteinheiten

Der Wortlaut des § 82 Abs. 4 MinStG-E enthält für den CbCR-Safe-Harbour eine Sonderregel für Investmenteinheiten. Die Vorschrift unterscheidet nicht zwischen intransparenten und steuertransparenten Einheiten. Die regulären Mindeststeuerregeln für Investmenteinheiten machen allerdings diese Unterscheidung. Sie sind explizit nicht auf steuertransparente Investmenteinheiten anwendbar, s. § 70 Abs. 1 S. 1 MinStG-E. Dies sollte so auch für die Sonderregel im CbCR-Safe-Harbour gelten, um einen zu weiten Anwendungsbereich der einschränkenden Sonderregel zu vermeiden. Auch die der Vorschrift zugrunde liegenden Regelungen auf OECD-Ebene lassen deutlich werden, dass die Sonderregel nur für intransparente Einheiten gelten soll, vgl. OECD (2020), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, Abschnitt 1, Rz. 67.

**Petitur:**

Es sollte geregelt werden, dass die Sonderregel des § 82 Abs. 4 MinStG-E nicht für steuertransparente Investmenteinheiten gilt.

**Zu § 83 Nr. 1 MinStG-E (CbCR-Safe-Harbour - keine Berücksichtigung von Steuern bei Personengesellschaften)**

Im CbCR-Safe Harbour sind staatenlose Einheiten nach § 83 Nr. 1 MinStG-E ausgeschlossen. Als staatenlos gelten v. a. transparente Einheiten, s. § 6 Abs. 2 S. 2 MinStG-E.

Der Ausschluss staatenloser Einheiten benachteiligt Personengesellschaften. Bei diesen bleibt der Ausschluss zwar hinsichtlich der Vorsteuergewinne und Umsätze ohne Auswirkung, da diese im CbC-Reporting ohnehin einer anderen Einheit zugeordnet werden, nämlich einer etwaigen Betriebsstätte oder in Ermangelung einer solchen dem Gesellschafter. Hingegen bleiben Steuern (z. B. deutsche GewSt einer gewerblich geprägten Personengesellschaft) unberücksichtigt. Grund ist, dass diese nicht den CbC-Zahlen, sondern der Rechnungslegung entnommen werden sollen (§ 84 Nr. 3). Etwaige Abschlüsse oder eine Handelsbilanz II dürfen aber nicht herangezogen werden, da nach dem Gesetzeswortlaut staatenlose Einheiten und folgerichtig dann auch deren Rechnungslegung ausgeschlossen sind.

**Petitum:**

Es sollte geregelt werden, dass und wie Steuern einer staatenlosen Einheit im CbCR-Safe-Harbour in die Effektivsteuersatzberechnung einbezogen werden.

**Zu § 83 Nr. 3 MinStG-E (Ungewisse Steuerrückstellungen)****1. 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.

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.

## 2. Periodenfremde Steuern

Die vereinfacht erfassten Steuern nach § 82 Nr. 3 MinStG-E sollen sich aus dem im qualifizierten Konzernabschluss ausgewiesenen Ertragsteueraufwand (inkl. latenter Steuern) ergeben. Damit weicht der Entwurf 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 § 78 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).

### **Petitum:**

Es sollte geregelt werden, dass der Steueraufwand, der sich aus zunächst ungewissen Steuerrückstellungen ergibt, im Jahr zu berücksichtigen ist, in dem sich das Steuerrisiko realisiert hat.

Es sollte zudem kargestellt werden, dass periodenfremde laufende und latente Steuern in den vereinfacht erfassten Steuern nicht zu berücksichtigen sind.

### **Zu § 84 MinStG-E (Qualifizierter Konzernabschluss)**

Der CbCR-Safe-Harbour stellt an die hierfür verwendeten Rechnungslegungsdaten besondere Anforderungen. Diese müssen „qualifiziert“ sein. Was damit gemeint ist, geht aus § 83 Nr. 1 hervor. Die dort niedergelegten Anforderungen gehen über diejenigen hinaus, die für das eigentliche CbC-Reporting erforderlich sind. So können für das CbC-Reporting Daten einer Gesellschaft verwendet werden, die bereits bestimmte Vorkonsolidierungen und Zwischeneliminierungen enthalten. Für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours hingegen müssen Daten der Gesellschaften vorliegen, in denen derartige Vorkonsolidierungen und Zwischeneliminierungen nicht enthalten sind.

Die Unternehmen müssten daher ihre CbCR-Datenqualität anpassen, was kurzfristige Prozessanpassungen erfordern würde.

Zudem findet sich diese Anforderung so nicht in den Vorgaben des Inclusive Framework on BEPS, s. Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, S. 8. Deshalb lassen andere Staaten, wie Kanada und Großbritannien Vorkonsolidierungen in den Rechnungslegungsdaten zu. Deutschland sollte hier nicht übermäßig strenge Anforderungen stellen und an die Rechnungslegungsdaten anknüpfen, die für CbCR-Zwecke zugelassen sind.

**Petition:**

Deutschland sollte die im MinStG-E enthaltenen Maßstäbe für die Qualifiziertheit der Rechnungslegungsdaten absenken In Nr. 1 Buchst. a) sollten die Worte:

*„vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen und ohne Anpassungen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 2, sofern diese nach § 15 Absatz 1 Satz 3 nicht zulässig sind“*

gestrichen werden.

**Zu § 84 Nr. 3 MinStG-E (Steueraufwand für Safe-Harbour-Berechnung bei Vorliegen von Betriebsstätten)**

Gemäß § 84 Nr. 3 wird für die Ermittlung des ETR Safe-Harbour ausschließlich auf den Steueraufwand laut Jahresabschluss abgestellt.

Betriebsstätten haben in aller Regel aber keine handelsrechtliche Betriebsstättenbuchführung. Richtigerweise muss der in der Rechnungslegung des Stammhauses ausgewiesene Ertragsteueraufwand entsprechend der Gewinnzuordnung zur Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat erfasst werden. Hierzu fehlt aber bislang eine Regelung.

Anderenfalls wäre im Falle eines reinen Betriebsstätten-Konzerns (ohne separate Jahresabschlüsse für Betriebsstätten) der ETR Safe-Harbour nicht anwendbar, da den Betriebsstättenländern kein Steueraufwand zugewiesen würde.

**Petition:**

Es sollte geregelt werden, dass Ertragsteueraufwand lt. Rechnungslegung des Stammhauses, der auf die Gewinne entfällt, die im länderbezogenen Bericht einer Betriebsstätte zugeordnet werden, ebenfalls im Staat dieser Betriebsstätte berücksichtigt werden. Dies würde eine konsistente Umsetzung der OECD-Regelungen sicherstellen

**Zu § 91 Abs. 1 MinStG-E (Steuererklärungspflicht, Steuerentrichtungspflicht)**

Der Mindeststeuer-Bericht enthält 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. § 73 Abs. 4 MinStG-E bereits alle ihm zugegangenen Mindeststeuer-Berichte an das jeweils zuständige Finanzamt.

**Petitum:**

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.

**Zu § 92 MinStG-E (Zuständigkeit)**

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

Zudem kann es zu zwischenstaatlichen Interdependenzen bei der globalen Mindeststeuer kommen. 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 wäre wünschenswert.

**Petitum:**

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

**Zu § 93 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 rechtfertigen. 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.

**Petitur:**

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.

**2. Flankierende Maßnahmen****Anrechenbarkeit ausländischer nationaler Ergänzungssteuern**

Ausländische Steuern einer Anrechnungsbetriebsstätte können in Deutschland gem. § 34c EStG i. V. m. § 26 KStG auf die Körperschaftsteuer, die auf die Betriebsätteneinkünfte erhoben wird, angerechnet werden. Für eine ausländische nationale Ergänzungssteuer erscheint dies fraglich, da diese möglicherweise nicht als eine „der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer“ im Sinne des § 26 Abs. 1 S. 1 KStG angesehen werden kann.

Auch für die Anrechnung ausländischer Steuer im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung stellt sich die Frage, ob nach dem aktuellen Wortlaut des § 12 AStG eine Anrechnung möglich ist.

**Petition:**

Es sollte geregelt werden, dass ausländische nationale Ergänzungssteuern als anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer im Sinne von § 26 KStG und § 34c EStG angesehen werden. Entsprechendes sollte für die Anrechnung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 12 AStG geregelt werden.

**Zusammenwirken von AStG und MinStG**

Im Ausland erhobene Steuern aufgrund einer nationalen Ergänzungssteuer können nach den Regelungen des Inclusive Framework on BEPS bei einer CFC-Besteuerung eines Gesellschafters berücksichtigt werden. Das heißt für Deutschland, dass sie für den Niedrigsteuertest bei der AStG-Hinzurechnungsbesteuerung als Ertragsteuer herangezogen werden können.

Dies sollte für eine sinnvolle Vereinfachung genutzt werden. Diese könnte dahin gehen, dass bei Vorhandensein einer anerkannten nationalen 15 % Ergänzungssteuer die 15 %-Niedrigsteuergrenze gem. § 8 Abs. 5 AStG als eingehalten angenommen wird. Ein solcher Safe Harbour müsste allerdings gesetzlich geregelt werden.

**Petition:**

Es sollte geregelt werden, dass bei Vorhandensein einer anerkannten ausländischen nationalen Ergänzungssteuer davon auszugehen ist, dass keine Niedrigbesteuerung nach § 8 Abs. 5 AStG besteht.

**Herausnahme der Hinzurechnungsbesteuerung aus der Gewerbesteuer**

Unterliegen Hinzurechnungsbeträge der Gewerbesteuer, entstehen bei ausländischen Effektivbesteuerungen in der Nähe der 15 % - Grenze Belastungssprünge. Außerdem ist es konsistenter, bei einer 15 %-Niedrigsteuergrenze, Auslandsgewinne auch nur bis 15 % inländische Steuerbelastung „hochzuschleusen“.

**Petition**

Die Hinzurechnungsbesteuerung sollte – wie im Referentenentwurf vorgesehen - aus der GewSt herausgenommen werden.

## **II. Änderungsbedarf, der sich auf die GloBE-Mustervorschriften und die EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie auswirkt**

### **Erleichterung für rein nationale Unternehmensgruppen**

Bei Unternehmensgruppen, die ausschließlich in Deutschland ansässige Geschäftseinheiten haben, besteht kein Bedarf, eine Mindestbesteuerung nach dem MinStG abzusichern. Gleichwohl müssen auch diese Unternehmensgruppen nach Ablauf des Fünfjahresaufschubs des § 80 MinStG die Regeln des MinStG anwenden. Selbst während des Fünfjahresaufschubs müssen sie Mindeststeuerberichte – wenn auch lediglich auf jurisdiktionaler Basis - einreichen, obwohl klar ist, dass keine Mindeststeuer entsteht.

#### **Petition:**

Diese Unternehmen müssen von den Befolgungslasten des MinStG weitestgehend verschont bleiben, da keine Rechtfertigung dafür besteht, diese den gleichen Regeln zu unterwerfen, wie Unternehmensgruppen, die in ausländischen Niedrigsteuerjurisdiktionen ansässig sind. Dies könnte z. B. über einen dauerhaften Safe-Harbour geschehen. Dabei wäre auch zu berücksichtigen, dass rein national tätige Unternehmensgruppen keine CbC-Reports erstellen müssen. Dies muss bei einer Überführung des übergangsweisen Aufschubs in einen dauerhaften CbCR-Safe-Harbour berücksichtigt werden.

### **Dauerhafte Beibehaltung von vorübergehenden Erleichterungen**

Wir begrüßen die Einführung der vorübergehenden Regelungen im Bereich Safe Harbor, Penalty Relief und GloBE Information Return. Diese nutzen vorhandene Country-by-Country- und Finanzdaten und sehen eine Übermittlung von *länderbezogenen* Daten vor (im Gegensatz zu einer Übermittlung von Daten auf Geschäftseinheitsebene).

#### **Petition:**

Wir plädieren für eine zeitnahe Validierung dieser Maßnahmen durch das Inclusive Framework, um sie dauerhaft beibehalten zu können.

**Zu § 4 Abs. 3 MinStG-E (Stiftungen)**

Nach derzeitigem Gesetzentwurf kann es sein, dass rein vermögensverwaltende Stiftungen, welche die Anteile voneinander unabhängiger Konzerne halten, für die globale Mindeststeuer als UPE qualifizieren und die Daten der voneinander unabhängigen Konzerne entsprechend vereinheitlichen und gemeinsam zur Mindeststeuer erklären müssen, was mit hohem administrativem Aufwand für die Steuerpflichtigen verbunden wäre.

Falls z. B. eine Stiftung jeweils 100% an den Konzernen der A AG und der B AG hält, könnte die Stiftung als oberste Muttergesellschaft im Sinne des § 4 Abs. 3 Nr. 1 zu qualifizieren sein. Die Stiftung stellt jedoch keinen Konzernabschluss auf und muss dies auch nicht tun. Die Zusammenfassung der beiden Konzerne zu einer einheitlichen Gruppe würde die Erstellung eines zusätzlichen Konzernabschlusses erfordern. Hintergrund ist, dass für den CbCR-Safe-Harbour die Abgabe eines länderbezogenen Berichts nach § 138a AO erfordert, was wiederum einen Konzernabschluss voraussetzt. Es müssten unter anderem einheitliche Rechnungslegungsgrundsätze und aufwändige Prozesse auf Stiftungs-Ebene implementiert werden. Dies wäre rein künstlich und wäre mit unverhältnismäßig hohem administrativem Aufwand, sowohl der Steuerpflichtigen als auch der Steuerbehörden, verbunden.

**Petitur:**

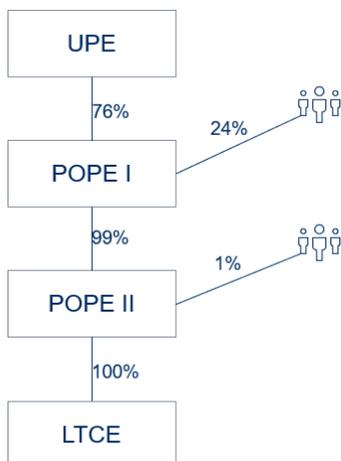
Um dieses Problem zu beheben, schlagen wir vor, dass vermögensverwaltende Stiftungen, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, einen Konzernabschluss aufzustellen, und die auch keinen Konzernabschluss aufstellen, nicht als oberste Muttergesellschaft qualifizieren, sofern die Stiftung die Voraussetzungen des § 7 Abs. 24 Nr. 4 und 5 MinStG-E erfüllen. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für die Änderung der internationalen Regelungen einsetzen.

**Zu § 8 Abs. 3 MinStG-E (Vereinfachung bei Beteiligungsketten)**

§ 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. Das heißt, in diesen Fällen ist nicht nur die oberste Muttergesellschaft steuerpflichtig, sondern auch eine Konzerngesellschaft auf einer unteren Beteiligungsstufe. Dadurch steigt die Komplexität des Systems erheblich. Hier sollte sich die Bundesregierung auf OECD-Ebene um eine Vereinfachung bemühen.

Es geht um folgendes: Bei einer „in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft“ handelt es sich um eine Gesellschaft, deren Anteile zu mehr als 20 Prozent von konzernfremden Anteilseignern gehalten werden. In diesem Fall ist diese in der Beteiligungskette nachgelagerte Gesellschaften zusätzlich zur obersten Muttergesellschaft mit Ergänzungssteuerbeiträgen steuerpflichtig. Der Effekt dessen ist u. a., dass die Einbeziehungsquote durch außenstehende Anteilseigner nicht gemindert wird; die Steuerbelastung steigt dadurch tendenziell. Problematisch ist vor allem, dass die der „in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft“ wiederum nachgeschalteten Gesellschaften wegen der dann mittelbaren Beteiligung außenstehender Gesellschafter ebenfalls als „in Teileigentum stehender Muttergesellschaft“ gelten. Diese werden also ebenfalls steuerpflichtig. Dies wird nur bei einer 100 % - Beteiligung vermieden. In anderen Worten: alle Gesellschaften unterhalb einer „in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft“ werden nicht erst bei 20 Prozent unmittelbarem Anteilsbesitz konzernfremder Gesellschafter selbst steuerpflichtig, sondern bereits dann, wenn die konzernfremden Gesellschafter nur Kleinstanteile halten.

Dies sei beispielhaft veranschaulicht in folgendem grafisch dargestelltem Sachverhalt:



Wäre POPE II oberhalb von POPE I in der Beteiligungskette, wäre sie nicht als „in Teileigentum stehender Muttergesellschaft“ 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:**

Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPD bei der OECD dafür einsetzen, das POPE-Konzept sinnvoll anzupassen, um nicht nachvollziehbare Besteuerungseffekte zu vermeiden.

**Zu § 15 MinStG-E (Vereinfachung bei Anforderungen an Rechnungslegungsdaten)**

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 Unternehmen erstellen für die ausländischen konsolidierten Einheiten häufig keine Einzelabschlüsse nach dem Konzernrechnungslegungsstandard, sondern lediglich Reporting Packages. Diese dienen allein als Zwischenstufe 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.

§ 15 Abs. 1 erlaubt derartige Vorkonsolidierungen allerdings nicht. Das bedeutet, dass die Unternehmen die Reporting Packages aufwändig anpassen müssen. Um die Anwendung der Mindeststeuer zu erleichtern, sollten die Reporting Packages möglichst weitgehend von der Finanzverwaltung akzeptiert werden. Denkbar wäre etwa, für Transaktionen innerhalb

eines Steuerhoheitsgebietes eine Vorkonsolidierung zuzulassen. Auch unter Wesentlichkeitsaspekten sollte auf die Nacherfassung von in den Reporting-Packages vorkonsolidierten Geschäftsvorfällen verzichtet werden dürfen.

Zudem bitten wir klarzustellen, dass testierte Konzernabschlüsse im In- und Ausland, weitestmöglich anerkannt werden, z. B. hinsichtlich der Beachtung der Wesentlichkeitsgrenze für Konzernsachverhalte.

**Petitum:**

Wünschenswert wäre eine Vereinfachungslösung, wonach Reporting Packages möglichst weitgehend ohne 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.

Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für eine international abgestimmte Vereinfachungslösung einsetzen.

**Zu § 18 MinStG-E (weitere 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 die Bundesregierung 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.

### **Petitum:**

Die Bundesregierung 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.

### **Zu § 37 Abs. 3 MinStG-E (Steuerpflicht von Gewinnen oder Verlusten bei Eigenkapitalbeteiligungen / gesonderte Wahlrechtsausübung für Blendingkreise)**

Gem. § 37 Abs. 3 MinStG-E ist das Wahlrecht nach Absatz 1 für alle von Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets gehaltenen Schachtelbeteiligungen einheitlich auszuüben. Damit wird, entsprechend der Gesetzesbegründung, Punkt 2.9. der ersten Administrative Guidance OECD umgesetzt. Allerdings weist die OECD in dieser Administrative Guidance auf S.63 in Tz. 2.9.2 darauf hin, dass diese Regeln gegebenenfalls noch weiter angepasst werden, um u.a. die Interaktion dieses Wahlrechts mit anderen GloBE-Regeln sicherzustellen.

Aufgrund der aktuellen Formulierung kann das Wahlrecht für den Investment-Blendingkreis und für die übrigen Geschäftseinheiten in einer Jurisdiktion nicht gesondert, sondern nur einheitlich ausgeübt werden. Die Voraussetzungen, die eine Ausübung des Wahlrechts

sinnvoll machen, unterscheiden sich jedoch in den einzelnen Blendingkreisen. Z.B. unterscheiden sich die Ermittlungsregelungen für Investmenteinheiten erheblich von denen „normaler“ Geschäftseinheiten. Daher sollte das Wahlrecht nach § 37 Abs. 3 MinStG-E für jeden Blendingkreis separat ausgeübt werden können.

**Petitur:**

Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS dafür einsetzen, dass das Wahlrecht zur Steuerpflicht von Gewinnen und Verlusten bei Eigenkapitalbeteiligungen für verschiedene Blendingkreise innerhalb einer Jurisdiktion unterschiedlich ausgeübt werden kann.

**Zu § 46 Nr. 1 MinStG-E (Kürzung von Steuern auf ausgenommene Erträge)**

Nach § 46 Nr. 1 MinStG-E werden Steuern auf Erträge, die aus dem Mindeststeuer-Gewinn herauszurechnen sind, nicht berücksichtigt. Dies folgt einem logischen Prinzip und ist daher grundsätzlich sachgerecht. Nicht sachgerecht ist es aber, wenn die Steuern zu einem höheren Betrag herauszurechnen sind, als sie überhaupt angefallen sind. Darauf deutet aber die Gesetzesbegründung hin. Danach sollen Aufwendungen bei der Berechnung des Steuerkürzungsbetrages nicht zu berücksichtigen sein. Das heißt, wenn eine Konzerngesellschaft in einem Geschäftsjahr steuerpflichtige Dividenden bezieht, zahlt sie keine Steuern auf den Bruttobetrag der Dividenden, wenn ihr der Gewinn durch mit den Dividenden zusammenhängende Betriebsausgaben gemindert ist. Wenn gleichwohl eine Kürzung in Höhe der Bruttoerträge multipliziert mit dem Steuersatz erfolgen soll, kommt es zu falschen Ergebnissen. Es käme dann u. U. zu negativem Steueraufwand, also zu fiktiven Steuererstattungen, weil mehr Steuern gekürzt werden als überhaupt gezahlt wurden.

**Petitur:**

Es sollte geregelt werden, dass die Kürzung auf Basis von Netto-Erträgen zu erfolgen hat. Ggf. sollte sich die Bundesregierung im Inclusive Framework on BEPS bei der OECD um eine international abgestimmte Regelung bemühen.

**Zu § 47 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 MinStG-E (Zurechnung von Hinzurechnungssteuern)**

Gemäß § 47 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E sind Hinzurechnungssteuern, die der gruppenzugehörige Gesellschafter auf Einkünfte aus einer niedrig besteuerten Gesellschaft zahlt, dieser Gesellschaft zuzurechnen.

Im Falle von Verlusten und Verlustvorträgen beim gruppenzugehörigen Gesellschafter kann der Fall eintreten, dass in Bezug auf die passiven Einkünfte keine Steuern gezahlt wurden. Der Geschäftseinheit im Niedrigsteuerland kann dann keine Steuer zugerechnet werden mit der Folge einer eventuellen Mindeststeuer.

**Petitum:**

Es sollte ermöglicht werden, dass auch im Falle eines Verlustes fiktive Hinzurechnungssteuern gem. § 47 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E zugerechnet werden dürfen. Ggf. sollte sich die Bundesregierung im Inclusive Framework on BEPS für eine entsprechende international abgestimmte Regelung einsetzen.

**Zu § 47 Abs. 1 Nrn. 1, 2, 4 und 5 MinStG-E (Mismatch von Gewinnen und Steuern in Zurechnungsfällen)**

Obige Ausführungen bzgl. der Hinzurechnungsbesteuerung lassen sich grundsätzlich auch auf die erfassten Steuern einer Geschäftseinheit im Zusammenhang mit Betriebsstätten (§ 47 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E), steuertransparente Einheiten (§ 47 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E), hybriden Einheiten (§ 47 Abs. 1 Nr. 4 MinStG-E) sowie Steuern auf Ausschüttungen (§ 47 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.

Bei Steuern auf Ausschüttungen (§ 47 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.

Gegebenenfalls sollte sich Deutschland für entsprechende Regelungen im Inclusive Framework on BEPS bei der OECD einsetzen.

**Zu § 48 MinStG-E (Erleichterungen bei der Ermittlung latenter Steuern)**

Die Regelungen zur Anpassung der latenten Steuern in §§ 48 ff. MinStG-E sind sehr komplex.

Dies ist unter anderem der geforderten Neuberechnung latenter Steuern mit 15 % („Recast“) geschuldet. Dies führt zu administrativem Aufwand und kann durch die Aberkennung latenter Steuern auch Mindeststeuerlasten auslösen.

Ein wesentlicher Komplexitätstreiber ist dem Umstand geschuldet, dass die latenten Steuern pro Vermögensgegenstand untersucht werden müssen, um die vorgesehenen Anpassungen für Zwecke der Mindeststeuer vornehmen zu können (z. B. die Nachversteuerung von passiven latenten Steuern nach § 48 Abs. 4, die länger als 5 Jahre laufen).

Latente Steuern werden in der Rechnungslegung allerdings 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 Nebenbuchebeine. Dieses Nebenbuch müsste auch um Anpassungen aus steuerlichen

Außenprüfungen, die häufig auf Bilanzposten und nicht auf Wirtschaftsgutebene vorgenommen werden, erweitert werden.

**Petition:**

Die Praxis benötigt Erleichterungen zum Umgang mit latenten Steuern. Steuern sollten 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 ohnehin keine Mindeststeuer ergeben. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS um entsprechende international abgestimmte Regelungen bemühen.

**Zu § 48 Abs. 5 MinStG-E (Erweiterung des Katalogs der nicht nachversteuerungspflichtigen latenten Steuerschulden)**

§ 48 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. Das gleiche gilt für passive latente Steuern im Zusammenhang mit abschreibbaren immateriellen Wirtschaftsgütern sowie mit CTA-Vermögen und Aktivwert der Rückdeckungsversicherungen sowie der nach § 246 Abs. 2 HGB zu verrechnenden Pensionsrückstellungen.

**Petition:**

Die Ausnahmen sollten um notwendige langfristige latente Steuerverbindlichkeiten der Finanzindustrie und um die weiteren oben aufgeführten Sachverhalte ergänzt werden. Wünschenswert wäre, wenn sich Deutschland im Inclusive Framework on BEPS dementsprechend um punktuelle Erweiterungen des Katalogs der nicht nachversteuerungspflichtigen latenten Steuerschulden einsetzt.

**Zu § 50 MinStG-E (Erleichterung bei nachträglichen Änderungen der erfassten Steuern)**

Bei Minderungen der erfassten Steuern in einem vorangegangenen Jahr (z. B. nach einer Betriebsprüfung im Ausland kommt es zu einer Steuererstattung für eine ausländische Konzerngesellschaft) ist der Effektivsteuersatz für die betreffende Jurisdiktion nach § 50 Abs.2 MinStG-E neu zu berechnen. Bei großen weltweiten Konzernen führt das zu permanenten Neuberechnungen der effektiven Steuerrate für Zwecke der Mindeststeuer. Hier sollten Erleichterungen geschaffen werden. Diese könnten bspw. dahin gehen, dass keine neu berechneten Effektivsteuerraten an die Finanzverwaltung berichtet werden müssen, wenn sich durch die Steuererstattung ohnehin keine Mindeststeuer ergibt. Ebenfalls sollten großzügige Fristen für die Berücksichtigung von Steuererstattungen in den Effektivsteuersatzberechnungen der Mindeststeuer gewährt werden.

**Petition:**

Für notwendige Neuberechnungen aufgrund von Änderungen der erfassten Steuern der Konzerneinheiten (z. B. nach einer Betriebsprüfung) sollten Erleichterungen geschaffen werden. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für international abgestimmte Erleichterungen einsetzen, soweit Deutschland hier nicht autonom agieren kann.

**Zu § 65 MinStG-E (Erleichterung bei der Einbeziehung von Joint-Venture-Gruppen)**

Auch Joint-Venture-Gesellschaften sowie deren nachgeordnete Einheiten unterliegen quotale 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 Informationen aus der Rechnungslegung einer Joint Venture-Gruppe. Die Anwendung der Regelungen des MinStG erfordern detaillierte Informationen auf Kontenebene. Diese sind den Jahresabschlüssen oder einfachen Gewinnermittlungen der Joint Venture-Gesellschaft, die diese den Gesellschaftern zur Verfügung stellt, nicht enthalten. Ein gesellschaftsrechtlicher Herausgabeanspruch weiterer Unterlagen 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. Dies 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. § 65 Abs. 4 MinStG-E). Zwar wurde in § 91 Abs. 1 S. 7 ein Informationsanspruch gegenüber der Joint Venture – Gruppe geregelt. Dies löst das Problem immerhin für inländische Fälle. Die Informationspflicht kann aber keine ausländischen Joint Venture-Gruppen treffen.

**Petition:**

Für ausländische Joint Venture, Joint-Venture-Tochtergesellschaften sowie Joint-Venture-Betriebsstätten sollten Erleichterungen vorgesehen werden. 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 ausgenommen werden. 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. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für entsprechende international abgestimmte Regelungen einsetzen.

**Zu § 71 MinStG-E (Ausweitung des Steuertransparenzwahlrechts für Investmenteinheiten)**

Gemäß § 71 MinStG-E können bestimmte Geschäftseinheiten als steuertransparente Gesellschaft behandelt werden. Diese Option ist unter anderem sog. regulierte Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit vorbehalten. Diese Versicherungseinheiten einzubeziehen, andere Versicherungseinheiten aber auszuschließen, ist inkonsistent.

Hintergrund der Einbeziehung der regulierten Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit ist der Umstand, dass diese häufig verpflichtet sind, ihren gesamten Gewinn an ihre Versicherungsnehmer auszukehren. Den Investmenterträgen steht in diesen Fällen eine gleich hohe Verbindlichkeit gegenüber, so dass der Gewinn 0 beträgt. Investiert eine solche Versicherungseinheit nun in einen Fonds, käme es zu nicht gewollten Mindeststeuerbelastungen aufgrund der oft bestehenden Steuerbefreiung von Fonds. Obwohl bei der Versicherungseinheit kein Gewinn verbleibt, würden die Fondserträge durch die Zwischenschaltung des Fonds und damit einer zusätzlichen Besteuerungsebene in voller Höhe dem Effektivsteuersatztest unterworfen. Dies soll durch das Wahlrecht verhindert werden. Das Wahlrecht erlaubt es, den Fonds steuertransparent zu behandeln, so dass die Besteuerungsebene der

Investmenteinheit aufgehoben wird. Die Investorerträge gelten als der Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit direkt zugeflossen.

Die Situation der Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit besteht im Prinzip aber auch bei anderen 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. Der Unterschied besteht zu den Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit besteht also darin, dass die Fondserträge nicht zu 100 % durch gegenläufige Verbindlichkeiten neutralisiert werden, sondern nur nahezu 100%. Dieser geringfügige Unterschied rechtfertigt kaum eine unterschiedliche Behandlung.

Nicht nachvollziehbar ist zudem die Definition für regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit in Abs. 2 letzter Satz. Dass nur solche Einheiten erfasst werden sollen, die Versicherungsgeschäfte ausschließlich mit Gesellschaftern betreiben, erscheint nicht verständlich.

**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. Außerdem sollten auch solche regulierte Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit in das Wahlrecht einbezogen werden, die Versicherungsgeschäfte auch mit Nichtgesellschaftern betreiben. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für entsprechende Regelungen einsetzen.

**Zu § 72 MinStG-E (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten – Ausdehnung der 4-Jahresfrist)**

Thesauriert ein Fonds Investmenterträge, können diese nach vier Jahren Ergänzungssteuerbeträge auslösen (Abs. 2 Nr. 3). Die Maximalfrist für mindeststeuerfrei thesaurierbare Investmenterträge (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. §72 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 Kapitalanlageergebnisses nutzen lässt.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass lange Laufzeiten als spezifisches Merkmal des Versicherungsgeschäfts grundsätzlich für die globale Mindestbesteuerung berücksichtigt werden. Gemäß § 48 Abs. 5 Nr. 7 MinStG-E werden u. a. Versicherungsrückstellungen wegen der typischerweise langlaufenden temporären Differenzen von einer möglichen Nachversteuerung i. S. d. § 48 Abs. 4 MinStG-E ausgenommen.

**Petitum:**

Die 4-Jahresfrist für die ergänzungssteuerfreie Thesaurierung sollte zumindest für Versicherungsunternehmen verlängert werden. Idealerweise sollte eine Übereinstimmung mit § 36 Abs. 5 InvStG hergestellt werden. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS dafür einsetzen, dass eine entsprechende Klarstellung in den Verwaltungsleitlinien aufgenommen wird.

**Zu § 74 Nr. 1 MinStG-E (Vermeidung von Doppelmeldungen in CbC-Reporting und Mindeststeuerberichten)**

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).

**Petition:**

Die Bundesregierung sollte sich auf OECD-Ebene dafür einsetzen, dass Doppelmeldungen durch das CbC-Reporting und die Mindeststeuer-Berichte vermieden werden.

**Zu § 78 MinStG-E (vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten)**

§ 78 MinStG-E beschäftigt sich mit Vereinfachungen für „unwesentliche“ Geschäftseinheiten. Dabei handelt es sich um Gesellschaften, die aus Wesentlichkeitsgründen in Abstimmung mit dem Wirtschaftsprüfer nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden. Diese Geschäftseinheiten müssen aber gleichwohl in die Mindeststeuer einbezogen werden. Dies führt in vielen Konzernen zu erheblichen Datenbeschaffungsproblemen. Für dieses Problem wurde zwar das Wahlrecht für eine vereinfachte Berechnung nach § 78 MinStG-E auf Basis von CbCR-Daten zur Verfügung gestellt.

Aber auch der vereinfachte Ansatz bedingt Anpassungen der CbCR-Daten. Vor allem die Anforderung, dass der Gewinn mit dem Umsatz gleichgesetzt werden muss, mindert die Nutzbarkeit stark. Dies gilt insb. für Unternehmen mit hohen Umsätzen und geringen Gewinnmargen. Dies führt in vielen Ländern dazu, dass aufgrund des wegen der Gleichsetzung mit dem Umsatz extrem überzeichneten Gewinns eine Mindeststeuer entsteht. Es stellt sich hier die Frage, warum hier keine vereinfachte Berechnung auf Basis der im länderbezogenen Bericht vorliegenden Daten erfolgen kann. Es wird dringend gefordert, übergangsweisen CbCR-Safe-Harbours dauerhaft zu belassen.

**Petition:**

Für unwesentliche Geschäftseinheiten werden sinnvolle Vereinfachungen benötigt. Es sollte ermöglicht werden, Gewinne und Umsätze direkt dem länderbezogenen Bericht 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. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für entsprechende Lösungen einsetzen.

### **Zu § 81 MinStG-E (Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen - CbCR-Safe-Harbour)**

#### 1. Schaffung eines dauerhaften CbCR-Safe-Harbours

Derzeit gilt der CbCR-Safe-Harbour gem. § 81 MinStG-E nur für eine Übergangszeit. Die Regelungen führen zu Vereinfachungen bei der Administration und sollten daher in permanente Regelungen überführt werden.

#### 2. 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.

#### **Petitum:**

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

Die Bundesregierung 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.

**Zu § 82 Abs. 1 MinStG-E (Herausnahme von Dividenden von Joint Ventures)**

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 Gruppengesellschafters zu mindern. Im Gegenzug wären aber auch ausländische Quellensteuern auf die Dividende für das Land des gruppenzugehörigen Gesellschafters 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.

**Petitum**

Wünschenswert wäre zudem, wenn sich die Bundesregierung im Inclusive Framework on BEPS dafür einsetzt, dass Dividenden von Joint Venture-Tochtergesellschaften unberücksichtigt bleiben dürfen.

**Zu § 82 Abs. 2 MinStG-E (Korrektur der CbCR-Safe-Harbour-Sperre für transparente oberste Muttergesellschaften von Joint-Venture-Gruppen)**

Ist die oberste Muttergesellschaft eine transparente Einheit, ist der CbCR-Safe-Harbour für den Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft gesperrt, wenn die Gesellschafter nicht „qualifiziert“ im Sinne von § 84 Nr. 8 MinStG-E sind. Qualifiziert sind die Gesellschafter, wenn sie mit mindestens 15 % besteuert werden. Die Regelung ist relevant für Personengesellschaften an der Spitze der Haupt-Unternehmensgruppe. Sie ist aber auch anzuwenden, wenn die Spitze einer Joint Venture-Gruppe eine Personengesellschaft ist, weil Joint Venture-Gruppen wie eigene Unternehmensgruppen behandelt werden sollen. Auch hier wäre also der CbCR-Safe-Harbour für die Steuerjurisdiktion der obersten Einheit einer Joint Venture-Gruppe nicht anwendbar. Der Ausschluss ist in diesem Fall – anders als bei einer Personengesellschaft an der Spitze der Haupt-Unternehmensgruppe – nicht gerechtfertigt.

Hintergrund für den in § 82 Abs. 2 MinStG 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.

**Petitur:**

Der Ausschluss des CbCR-Safe-Harbours wegen unzureichender Besteuerung der Gesellschafter sollte daher nicht auf Joint Venture-Gesellschaften angewendet werden. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für eine entsprechende international abgestimmte Regelung einsetzen.

**Zu § 92 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.

Zudem kann es zu zwischenstaatlichen Interdependenzen bei der globalen Mindeststeuer kommen. 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 wäre wünschenswert.

**Petitur:**

Eine zentrale Anlaufstelle mit Weisungsbefugnissen und Entscheidungskompetenz sollte für schnellere und verbindlichere Streitbeilegungsverfahren geschaffen werden - eine Art „one stop shop“ für die Mindeststeuer. Hierfür sollte sich die Bundesregierung im Inclusive Framework on BEPS einsetzen.