


Herrn
Alois Rainer
Vorsitzender des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestags
Platz der Republik 1
11011 Berlin

[ausschließlich per E-Mail an: finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
UST-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 12.10.2023
565/706

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (Bundestagsdrucksache 20/8668)

Sehr geehrter Herr Rainer,

das Bundestagsplenum hat am 11.10.2023 den o.g. Gesetzentwurf der Bundesregierung (MinBestRL-UmsG-E) zur federführenden Beratung an den Finanzausschuss überwiesen.

Zu dem Entwurf möchten wir Ihnen nachfolgend einige Anregungen übermitteln. Diese Anregungen betreffen zum einen die im Handelsgesetzbuch (HGB) und die im Einführungsgesetz zum HGB (EGHGB) vorgesehenen, auf die (Nicht-)Bilanzierung latenter Steuern bezogenen Änderungen, die u.a. auf unsere Anregung zum Referentenentwurf (RefE) des Gesetzes hin in den Regierungsentwurf (RegE) aufgenommen worden sind.

Zum anderen finden sich in unserer Stellungnahme einige ausgewählte steuerliche Erwägungen zum vorliegenden RegE. Hinsichtlich weiterer steuerlicher Er-

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Melanie Sack, WP StB,
stv. Sprecherin des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

wägungen verweisen wir auf unsere bisherigen Stellungnahmen zu diesem Gesetzgebungsverfahren gegenüber dem Bundesministerium der Finanzen, welche wir als Anlage informationshalber noch einmal beigefügt haben.

Das vorliegende Gesetzgebungsverfahren stellt eine besondere Herausforderung angesichts der Komplexität der Materie sowie der Bedeutung der internationalen Rechnungslegung dar. Daher begrüßen wir es, dass im bisherigen Prozess mit der fachlichen Diskussion über den vorliegenden Entwurf frühzeitig begonnen wurde.

Angesichts der Komplexität gehen wir davon aus, dass im weiteren Verfahrensablauf der Gesetzgebung sowie in der späteren Umsetzung weitere steuerliche Probleme identifiziert werden. Wir regen an, sich schon während des Gesetzgebungsverfahrens abzeichnende Probleme so weit wie möglich bereits im laufenden Verfahren zu berücksichtigen. Auch sollten Überlegungen angestellt werden, wie mit künftigen internationalen Entwicklungen, die sich unmittelbar auf die globale Mindestbesteuerung auswirken, im nationalen Regelwerk umzugehen ist.

Generelle Anmerkungen zu den vorgesehenen HGB-/EGHGB-Änderungen

Wir begrüßen es, dass durch die in den § 274 Abs. 1 Satz 5, § 306 Satz 5 HGB-E vorgesehene verpflichtende Nichtberücksichtigung bestimmter, durch Mindeststeuergesetze induzierter Differenzen bei der Bilanzierung latenter Steuern auch den nach handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanzierenden Unternehmen und Konzernen diejenigen Erleichterungen zuteilwerden sollen, die für IFRS-Bilanzierer in IAS 12 bereits verankert sind. Dementsprechend beschränken sich unsere diesbezüglichen Anmerkungen am Ende dieser Stellungnahme auf Details.

Künftige Bedeutung des HGB-Konzernabschlusses für die Besteuerung

Nach HGB besteht für einen Aktivüberhang latenter Steuern im Jahresabschluss ein Ansatzwahlrecht (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dieses Ansatzwahlrecht setzt sich gemäß § 300 Abs. 2 HGB auch im HGB-Konzernabschluss fort, unterliegt aber der Ansatzstetigkeit. Im Unterschied dazu besteht für aktive latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen ein Ansatzgebot (§ 306 Satz 1 HGB).

In der Begründung zu § 79 Abs. 1 MinStG-E wird Folgendes ausgeführt (BT-Drs. 20/8668, S. 226):

Seite 3/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

„Nach § 274 Absatz 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs besteht ein Wahlrecht für den Ansatz eines Überhangs an aktiven latenten Steuern in der Handelsbilanz. Wird von dem Ansatzwahlrecht in der Weise Gebrauch gemacht, dass ein Überhang an aktiven latenten Steuern in der Handelsbilanz nicht ausgewiesen wird, kann dieser für Zwecke der Mindestbesteuerung nicht in die Berechnung der effektiven Steuerlast einbezogen werden. Die Abweichung von einer bisher angewandten Ansatzmethode ist nach § 246 Absatz 3 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs in Verbindung mit § 252 Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs in begründeten Ausnahmefällen zulässig. Nach der im Schrifttum hierzu vertretenen Auffassung kann eine Abweichung bei Änderung der rechtlichen Gegebenheiten oder zur Verfolgung steuerlicher Ziele sachlich gerechtfertigt sein (siehe etwa IDW RS HFA 38 Tz. 15). Damit die Änderung der bisher angewandten Bilanzierungspraxis für Zwecke der Mindestbesteuerung berücksichtigt werden kann, muss die Änderung spätestens im Übergangsjahr erfolgen. Der im Übergangsjahr aus der Umstellung für frühere Jahre resultierende Steuerertrag wird bei der Ermittlung der effektiven Steuerlast nicht berücksichtigt.“

Die Begründung kann so verstanden werden, dass das in Rede stehende Ansatzwahlrecht aus dem Jahresabschluss konzerneinheitlich spätestens im bzw. – wegen des Stetigkeitsgebots – ab dem sog. Übergangsjahr (2024 bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr) ausgeübt werden muss, wenn die aktiven latenten Steuern für „Pillar 2“-Zwecke Berücksichtigung finden sollen. Das heißt, dass diese latenten Steuern – wenn sie nicht bereits im Jahresabschluss angesetzt sind – in den Handelsbilanzen II (§ 300 Abs. 2 Satz 2 HGB) des Mutterunternehmens und aller Tochterunternehmen angesetzt werden müssten.

Konzeptionell würde dies einen Bruch in der HGB-Konzernrechnungslegung bedeuten, weil dem HGB-Konzernabschluss bisher nach h.M. (außerhalb der Zins-schranke) ausschließlich eine Informationsfunktion, aber keine Bedeutung für die Besteuerung zukommt. Das wäre, zumindest nach derzeitigem Verständnis der Begründung, künftig möglicherweise anders. Für einen Überhang (aktiver) latenter Steuern aus den Jahresabschlüssen (§ 274 HGB) sowie aus der Überleitung zur Handelsbilanz II (§ 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB, § 300 Abs. 2 HGB und § 308 Abs. 1 HGB) würde quasi eine umgekehrte (steuerrechtliche) Maßgeblichkeit für den Konzernabschluss gelten, weil er für Zwecke der Mindestbesteuerung nur berücksichtigt würde, wenn er im Konzernabschluss angesetzt ist.

Hierbei würde es sich um einen systematischen Unterschied zu den IFRS handeln, nach denen für „Pillar 2“-Zwecke eine Schattenrechnung erfolgt bzw. maßgeblich ist. Die Lösung bzw. konzeptionelle Vorgehensweise bei der Ermittlung

Seite 4/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

etwaiger Mindeststeuern sollte auch für HGB derjenigen für IFRS entsprechen. Das heißt, dass sofern vom Ansatzwahlrecht für einen Aktivüberhang latenter Steuern in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen (zulässigerweise) kein Gebrauch gemacht wurde, die betreffenden latenten Steuern für „Pillar 2“-Zwecke in einer Schattenrechnung zu berücksichtigen sind.

Sollte hingegen an der in der Begründung dargelegten Auffassung festgehalten werden, stellt sich ein Folgeproblem: Fraglich wäre dann, ob das Ansatzwahlrecht, falls es nicht im Übergangsjahr ausgeübt wird, auch noch später ausgeübt werden darf und dann auch für „Pillar 2“-Zwecke Berücksichtigung findet. Wegen des handelsrechtlichen Stetigkeitsgebots bedarf es bei der erstmaligen (konzerneinheitlichen) Ausübung des Ansatzwahlrechts, wenn zuvor auf den Ansatz verzichtet wurde, eines wichtigen Grundes (begründeter Ausnahmefall i.S. von § 246 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 252 Abs. 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB). Die Begründung zu § 79 MinStG-E geht zutreffend davon aus, dass der Erlass des MinStG (= Rechtsänderung) einen wichtigen Grund darstellt, der zur Durchbrechung des Grundsatzes der Ansatzstetigkeit berechtigt (vgl. *IDW RS HFA 38*, Tz. 15). Möglicherweise wird deshalb die Ausübung des Ansatzwahlrechts (spätestens) *im Übergangsjahr* für erforderlich gehalten. Es entspricht aber der h.M., dass gerade in denjenigen Fällen, in denen zuvor noch nicht vom Wahlrecht für den Ansatz eines Überhangs aktiver latenter Steuern Gebrauch gemacht wurde, ein Wechsel hin zum Ansatz zulässigerweise damit begründet werden kann, dass der Konzernabschluss dadurch ein besser den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermittelt, was als wichtiger Grund anerkannt ist (vgl. *IDW RS HFA 38*, Tz. 15). Ein weiterer wichtiger Rechtfertigungsgrund zur Durchbrechung des Grundsatzes der Ansatzstetigkeit ist nach *IDW RS HFA 38*, Tz. 15, schließlich gegeben, wenn die Abweichung erforderlich ist, um steuerliche Ziele zu erreichen, was vorliegend sicher ebenfalls gegeben wäre.

Petition: Wir regen an, gesetzlich eindeutig zu regeln, dass im Abschluss nicht angesetzte aktive latente Steuern für „Pillar 2“-Zwecke im Rahmen einer Schattenrechnung zu berücksichtigen sind. Sollte ungeachtet dessen daran festgehalten werden, dass ein faktischer Zwang zur Aktivierung latenter Steuern im Abschluss besteht, um diese für Mindeststeuerzwecke zu nutzen, sollte klargestellt werden, dass das Ansatzwahlrecht auch noch nach dem Übergangsjahr jederzeit ausgeübt werden kann. Die Begründung zu § 79 Abs. 1 MinStG-E müsste dann auch auf § 48 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E erstreckt werden.

Seite 5/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Zu Artikel 1: Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust (§ 15 MinStG-E)

Der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust ist auf Grundlage der Konzernrechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit zu ermitteln. Dabei ist auf den an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen abzustellen (§ 15 Abs. 1 MinStG-E). Diese Anordnung gilt unabhängig davon, wie eine etwaige Ergänzungssteuer erhoben wird, und damit sowohl in Fällen inländischer oberster Muttergesellschaften mit ausländischen Tochterunternehmen als auch ausländischer oberster Muttergesellschaften mit deutschen Tochterunternehmen.

Nach § 15 Abs. 2 MinStG-E darf die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Verlustes in Ausnahmefällen auf Antrag auf Grundlage anderer anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze ermittelt werden als diejenigen, die im Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens angewandt werden. Dabei muss es sich u.a. um die Rechnungslegungsgrundsätze handeln, nach denen auch der Jahresabschluss der jeweiligen Geschäftseinheit aufgestellt wurde (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E). Die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen müssen zudem ordnungsgemäß sein (§ 15 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E). In der Gesetzesbegründung zu § 15 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E wird ausgeführt, dass dafür „das interne Kontrollsystem der Geschäftseinheit durch einen Wirtschaftsprüfer überprüft worden“ sein muss und „nach Maßgabe der im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft vorgesehenen Prüfungsstandards als ordnungsgemäß und verlässlich eingestuft worden ist“ (BT-Drs. 20/8668, S. 138).

Unseres Erachtens sollte der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 MinStG nicht nur auf „wenige Ausnahmen“ eingeschränkt werden, so wie es zumindest in der Gesetzesbegründung dargestellt wird. Vielmehr sollte die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags auf Grundlage eines Jahresabschlusses, der nach anderen anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurde, immer dann möglich sein, wenn die jeweilige Geschäftseinheit zulässigerweise keine Rechnungslegungsdaten i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E vorhält. Dies gilt insb. für den Fall, dass eine ausländische oberste Muttergesellschaft besteht, da ansonsten die deutsche nationale Ergänzungssteuer nach dem ausländischen Rechnungslegungsstandard zu ermitteln und von der Finanzverwaltung zu prüfen wäre.

Ferner weisen wir darauf hin, dass eine Prüfung des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems zwar üblich, aber in bestimmten Fällen nicht zwin-

Seite 6/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

gend erforderlich ist, um die Ordnungsmäßigkeit der Jahresabschlussinformationen bestätigen zu können. Darüber hinaus sollte der Jahresabschluss – abweichend von den Ausführungen in der Gesetzesbegründung – auch nicht nach denjenigen Prüfungsstandards geprüft worden sein müssen, die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft, sondern nach den Prüfungsstandards, die im Hoheitsgebiet der jeweils betroffenen Geschäftseinheit angewandt werden, sofern diese gleichwertig zu den internationalen Prüfungsstandards sind. Andernfalls kann der Fall eintreten, dass für Zwecke der Mindestbesteuerung ein Jahresabschluss eines deutschen Unternehmens z.B. nach französischen Standards und nicht nach den üblicherweise in Deutschland angewandten vom IDW festgestellten deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (ggf. erneut) geprüft werden müsste.

Petition: Wir regen an, in den Gesetzesmaterialien klarzustellen, dass der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag auf Grundlage eines nach anderen anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Jahresabschlusses ermittelt werden darf, wenn die jeweilige Geschäftseinheit zulässigerweise keine Rechnungslegungsdaten i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E vorhält. Ferner regen wir an klarzustellen, dass die in dem Jahresabschluss enthaltenen Informationen als ordnungsgemäß anzusehen sind, wenn sie nach Maßgabe der im Steuerhoheitsgebiet der jeweiligen Geschäftseinheit üblicherweise zur Anwendung kommenden Prüfungsstandards durch einen Wirtschaftsprüfer bestätigt worden sind.

Zu Artikel 1: Unzureichende Berücksichtigung nationaler Besonderheiten bei Personengesellschaften (§ 41 und § 47 MinStG-E)

Im RegE werden Personengesellschaften in Übereinstimmung mit den Vorgaben der OECD als transparente Einheiten behandelt, deren Gewinne und Verluste sowie die damit zusammenhängenden Steuern ihren Gesellschaftern zugerechnet werden (§ 41 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 47 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E). Durch diese Regelungssystematik erhöhen bzw. vermindern Gewinne bzw. Verluste, die im Jahresabschluss der Personengesellschaft erfasst werden, den Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag sowie die damit zusammenhängenden erfassten Steuern des Gesellschafters.

Eine Verzerrung dieser Regelungssystematik tritt jedoch in den Fällen auf, in denen eine ausländische Kapitalgesellschaft Anteile an einer Personengesellschaft veräußert. Dies ist auf die deutsche Besonderheit der Gewerbesteuer zurückzuführen, nach der die Personengesellschaft selbst zur Gewerbesteuer herangezogen wird (Objektsteuercharakter). Der aus dem Verkauf resultierende Gewinn bzw. Verlust entsteht jedoch für Zwecke der Rechnungslegung

Seite 7/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

(HGB/IFRS) nur auf Ebene des Gesellschafters; auf Ebene der Personengesellschaft entsteht für Zwecke der Rechnungslegung kein Gewinn bzw. Verlust.

Dem Gesetzentwurf mangelt es daher in seiner derzeitigen Fassung an einer Vorschrift, auf Basis derer die auf Ebene der Personengesellschaft entstehende Gewerbesteuer entsprechend den Vorgaben der OECD zum Gesellschafter allokieren kann. Diese Regelungslücke führt dazu, dass die Zuordnung der Gewerbesteuer zum Gesellschafter gemäß § 47 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E scheitert, da der Gewinn bereits originär beim Gesellschafter entsteht und diesem nicht zugeordnet wird.

Das hier geschilderte Problem tritt nur im grenzüberschreitenden Fall auf, da die beschriebene Verzerrung der Regelungssystematik im rein nationalen Fall im Rahmen des „jurisdictional blending“ beseitigt wird.

Um ein unsystematisches Auseinanderfallen von Gewinnen bzw. Verlusten und der Zurechnung der damit zusammenhängenden Steuer i.S. der OECD Richtlinie zu lösen, wäre die Einführung einer Zurechnungsnorm in den § 47 Abs. 1 MinStG-E notwendig, um eine Zurechnung der bei der Personengesellschaft entstandenen Gewerbesteuer zu erreichen.

Dies wäre insb. notwendig, da die aktuelle Fassung des § 47 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E auf den Fall einer Veräußerung von Anteilen an einer Personengesellschaft nicht anwendbar und der Gewinn aus der Veräußerung im Jahresabschluss der Personengesellschaft nicht enthalten ist, die Zurechnungsnorm jedoch genau diese Erfassung fordert.

Petition: Wir regen an, in das MinStG konkrete Regelungen zum Umgang mit den Besonderheiten deutscher Personengesellschaften aufzunehmen.

Zu Artikel 1: Anpassungen in Bezug auf die nationale Ergänzungssteuer (§ 77 MinStG-E)

Der RegE sieht derzeit vor, dass eine gemäß § 7 Abs. 2 MinStG-E anerkannte nationale Ergänzungssteuer nur dann für die Safe Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer des § 77 MinStG-E qualifiziert, wenn diese auf Basis der IFRS oder Rechnungslegungsgrundsätzen berechnet wird, die auch die oberste Muttergesellschaft im Rahmen der Aufstellung ihres Konzernabschlusses anwendet. Dies bedeutet bei einer nach HGB oder IFRS bilanzierenden obersten Muttergesellschaft, dass etwaige ausländische Tochtergesellschaften die lokale nationale Ergänzungssteuer ebenfalls auf Grundlage der Vorschriften des HGB oder der IFRS berechnen müssten, damit in Deutschland die Safe Harbour-Regelung in Anspruch genommen werden kann. Dies gilt

Seite 8/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

selbst dann, wenn die Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie in das nationale Steuerrecht die Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer nach lokalen Rechnungslegungsgrundsätzen erlaubt, sofern diese ein anerkannter Rechnungslegungsstandard i.S. von § 7 Abs. 4 MinStG-E sind. Infolgedessen wären zwei separate Berechnungen notwendig, einmal nach ausländischem und einmal nach deutschem Recht, was einen erheblichen und unverhältnismäßigen administrativen Aufwand für die betroffenen Unternehmen und auch für die Finanzverwaltung bedeuten würde und schließlich dem Zweck der Vereinfachung zuwiderliefe.

Die OECD hat in den im Juli 2023 veröffentlichten Leitlinien dieses Problem adressiert und ausgeführt, dass die Erhebung der nationalen Ergänzungssteuer auf Basis des lokalen Rechnungslegungsstandards ausreichend für den Safe Harbour ist, sofern diese nationale Ergänzungssteuer weiteren Bedingungen (im Detail dazu S. 77 der Juli Leitlinien der OECD) und einem Reviewprozess unterliegt.

Petition: Wir regen an, die Leitlinien der OECD aus Juli 2023 hinsichtlich des sog. QDMTT Safe-Harbours derart umzusetzen, dass die Verwendung nationaler Rechnungslegungsgrundsätze ausreichend ist. Hierdurch können sowohl die Unternehmen als auch die Finanzverwaltung vor unverhältnismäßigem administrativem Aufwand bewahrt werden.

Zu Artikel 1: Anpassung an die Anforderung für den länderbezogenen Bericht (§ 84 Nr. 1 Buchst. a MinStG-E)

§ 84 Nr. 1 Buchst. a MinStG-E fordert für das Vorliegen eines qualifizierten länderbezogenen Berichts (CbCR-Report), dass dieselben Anpassungen vorgenommen werden, wie bei der Berechnung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses gemäß § 15 MinStG-E.

Durch diese Anforderung würde der gewünschte Vereinfachungseffekt des „CbCR-Safe Harbours“ konterkariert, weil in der Praxis vielfältige Anpassungen am CbCR-Report erforderlich wären. Überdies scheint sich international eine Entwicklung abzuzeichnen, wonach für Zwecke des CbCR-Safe Harbours aus Vereinfachungsgründen Daten aus den sog. „Reporting-Packages“ verwendet werden dürfen, auch wenn diese eine Konsolidierung bzw. Zwischenergebniseliminierung enthalten.

Petition: Der internationalen Entwicklung folgend sollte der CbCR-Safe Harbour in § 84 Nr. 1 Buchst. a MinStG-E aus Vereinfachungsgründen die Verwendung

Seite 9/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

von Daten aus den sog. „Reporting-Packages“ erlauben, auch wenn diese Konsolidierungsmaßnahmen oder Zwischenergebniseliminierungen berücksichtigen.

Zu Artikel 7 Nr. 2 und 5: Anhangangaben zu bilanziell nicht berücksichtigten latenten Steuern im Kontext der Mindestbesteuerungsvorgaben (§ 285 Nr. 30a, § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E)

Die verpflichtende Nichtberücksichtigung bestimmter Differenzen bei der Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 Abs. 1 Satz 5 ggf. i.V.m. § 306 Satz 5 HGB-E sowie die stattdessen zu machenden Anhangangaben sollen ausweislich der Begründung des RegE insgesamt in Anlehnung an die internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS erfolgen bzw. diesen nachgebildet werden (vgl. BT-Drs. 20/8668, S. 239). Die Angaben nach IAS 12.88B (tatsächlicher Steueraufwand/-ertrag) und .88C (Erläuterung der Auswirkungen) sind – bezogen auf eine Steuerjurisdiktion – durch **oder** miteinander verknüpft. Ist ein Mindeststeuergesetz bis zum Abschlussstichtag von der oder den maßgeblichen gesetzgebenden Körperschaft(en) verabschiedet worden („enacted“), aber noch nicht in Kraft getreten, sind die (künftigen) Auswirkungen zu erläutern (.88C). Ist das Gesetz am Abschlussstichtag in Kraft getreten, entfällt die Pflicht zur Angabe der Auswirkungen und es ist der tatsächliche Steueraufwand/-ertrag anzugeben (.88B). Sind mehrere Jurisdiktionen betroffen, kann es dazu kommen, dass beide Angaben zu machen sind; bezogen auf eine einzige Jurisdiktion bleibt es aber bei der einen oder der anderen Angabe.

Problematisch ist, dass abweichend von IAS 12 im HGB-E zwischen beiden Angabepflichten eine **und**-Verknüpfung vorgesehen ist („sowie“). Ist nur *eine* Jurisdiktion betroffen, dürfte der Gesetzentwurf so zu lesen sein, dass auch in diesem Fall *beide* Angaben zu machen sind. Es dürfte schwer zu argumentieren sein, dass der Gesetzgeber wohl nur den Fall vor Augen hatte, dass stets mehrere Jurisdiktionen betroffen sind. Zu einer Auslegung des Gesetz(entwurf)es entgegen seinem Wortlaut als alternative Angabepflichten („**oder**“) – wie nach IAS 12 – gelangt man allenfalls dann, wenn man die Formulierung in der Gesetzesbegründung „in Anlehnung an IAS 12.88B bis D“ i.S. von „in Einklang/Übereinstimmung mit“ interpretiert. Es bleibt aber festzustellen: Wenn der Gesetzgeber die Angabepflichten wie nach IAS 12 ausgestalten will, dann sollten der vorgesehene Wortlaut des Gesetzes und die Gesetzesbegründung im o.g. Sinne geändert werden, denn eine Regelung (nur) in „Anlehnung an“ bedeutet nicht oder jedenfalls nicht zwingend „exakt gleich“.

Seite 10/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Zusätzlich ergeben sich Fragen zur Ausgestaltung der Pflicht zur Angabe der Auswirkungen. Wenn IAS 12 es genügen lässt, dass im Falle eines „Pillar 2-Gesetzes“, das bis zum Abschlussstichtag in Kraft getreten ist, nur der tatsächliche Steueraufwand/-ertrag angegeben wird, dann sollte für den Fall, dass ein solches Gesetz, das bis zum Abschlussstichtag zwar noch nicht in Kraft getreten ist und daher die tatsächliche Be- oder Entlastung (in einem Geschäftsjahr) noch nicht bekannt ist, aber das Gesetzgebungsverfahren bis zum Ende des Geschäftsjahres materiell abgeschlossen (d.h. von der oder den maßgeblichen gesetzgebenden Körperschaft(en) verabschiedet worden) ist, die Angabe der potenziellen Auswirkungen inhaltlich hinter der Angabe nach .88B bleiben. Die besten Erkenntnisse dürften dann vorliegen, wenn das Gesetz in Kraft ist und daher tatsächliche Steuerbelastungen auch schon bekannt sind. Tatsächlich erscheinen die Illustrative Examples zu IAS 12.88C und .88D u.U. inhaltlich sehr weitgehend zu sein und im Vergleich zur Angabe eines tatsächlichen Steueraufwands mit einem größeren Berichterstellungsaufwand einherzugehen. Als Beispiele werden genannt: indication of the proportion of an entity's profits that might be subject to Pillar Two; average effective tax rate applicable to those profits; qualitative information of exposures to Pillar Two. Auch wenn es vordergründig weniger informativ erscheint, dass diese Angaben nicht mehr gemacht werden müssen, sobald ein „Pillar 2-Gesetz“ in Kraft getreten ist, ist nach IAS 12 die Angabe der tatsächlichen Steuern aus Pillar 2 ausreichend. Derzeit ist unklar, welche Angaben der deutsche Gesetzgeber erwartet, insb. wenn man sich für handelsbilanzrechtliche Zwecke einer Auslegung wie nach IAS 12 anschließt.

Zusätzlich können sich Friktionen und Abgrenzungsprobleme mit anderen Angabepflichten ergeben. Zum Beispiel sind für den Fall, dass ein „Pillar 2-Gesetzgebungsverfahren“ erst während des Aufhellungszeitraums materiell abgeschlossen wird, im Nachtragsbericht (§ 285 Nr. 33, § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB) grundsätzlich die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu erläutern. Nach Sinn und Zweck dürfte inhaltlich nicht verlangt werden, dass die Berichterstattung im Nachtragsbericht über die Erläuterung der Auswirkungen gemäß § 285 Nr. 30a, § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E hinausgeht. Es wäre auch möglich, die Angabepflichten durch Einfügen von zwei (alternativ einschlägigen) Nummern (z.B. § 285 Nr. 30a und Nr. 30b bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 22a und Nr. 22b HGB(-E)) zu trennen.

Petition: Zur Sicherstellung einer Regelung in Übereinstimmung mit den internationalen Rechnungslegungsstandards regen wir an, auch in den § 285 Nr. 30a, § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E die Angabepflichten mit einer **oder**-Konjunktion zu verknüpfen. Darüber hinaus sollte überlegt werden, im Rahmen des

Seite 11/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Gesetzgebungsverfahren Hinweise zu geben, welche Angaben hinsichtlich der Erläuterung etwaiger Auswirkungen erwartet werden (z.B. ob auch handelsbilanzrechtlich insoweit den Illustrative Examples des IAS 12 gefolgt werden soll).

Zu Artikel 8: Übergangsvorschrift im EGHGB zum MinBestRL-UmsG (Artikel XX EGHGB-E)

Anders als bezüglich der neuen Anhangangabevorschriften (§ 285 Nr. 30a, § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E), die erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für ein nach dem 30.12.2023 endendes Geschäftsjahr anzuwenden sein sollen (bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr also erstmals für Abschlüsse für 2023), sieht der RegE für die Änderungen in § 274 Abs. 1, § 306 HGB (d.h. die Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern für Differenzen infolge von Mindeststeuergesetzen) keine ausdrückliche Übergangsvorschrift im EGHGB vor, sodass diese Änderungen ab dem Inkrafttreten des MinBestRL-UmsG (= Tag nach seiner Verkündung) anwendbar wären. Fraglich ist, was eine derartige Erstanwendung für solche Abschlüsse bedeutet, die zwar auf einen Stichtag vor der Verkündung des MinBestRL-UmsG aufzustellen sind, die aber am Tag nach der Verkündung noch „offen“ (d.h. noch nicht festgestellt bzw. gebilligt) sind.

Geht man davon aus, dass das MinBestRL-UmsG – wie geplant – noch im Kalenderjahr 2023 in Kraft tritt, sind im Moment insb. Konzernabschlüsse mit einem Abschlussstichtag 30.09.2023 betroffen, weil das (insoweit erleichternde) Umsetzungsgesetz noch nicht in Kraft getreten ist und wegen des handelsrechtlichen Stichtagsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB) auch nicht vorzeitig angewandt werden darf (vgl. DRS 18.46 ff.). Mangels einer Ausnahmenvorschrift wären Effekte aus ausländischen Mindeststeuergesetzen bei der Bilanzierung latenter Steuern gemäß § 306 HGB zu berücksichtigen. Es gibt bereits einige Nicht-EU-Staaten (z.B. Großbritannien, Japan, Südkorea), die das OECD-Regelwerk zur globalen Mindestbesteuerung schon teilweise umgesetzt haben; ob und wie sich dieser Umstand konkret auf die Bilanzierung latenter Steuern nach den §§ 274, 306 HGB auswirken würde, kann derzeit noch nicht abgeschätzt werden. Die Ermittlung solcher Effekte und die Einschätzung ihrer Auswirkungen auf die latenten Steuern wären somit für die Bilanzierenden mit großen Unsicherheiten verbunden und würden auch die Abschlussprüfer vor erhebliche Herausforderungen stellen. Dies gilt insb. vor dem Hintergrund, dass es ab dem nächsten (Geschäfts-)Jahr eine Ausnahmeregelung geben soll.

Die gleiche Problematik würde sich für Unternehmen und Konzerne mit einem kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr ergeben, wenn das deutsche MinBestRL-UmsG nicht mehr vor dem 01.01.2024 in Kraft träte.

Seite 12/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Der Gesetzgeber sollte vor diesem Hintergrund in den Übergangsvorschriften des EGHGB ausdrücklich eine vorzeitige Anwendung der geänderten (bzw. der zu ändernden) §§ 274, 285, 306, 314 HGB für alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Umsetzungsgesetzes noch „offenen“ Jahres- und insb. Konzernabschlüsse gestatten (d.h. optional).

Wir würden uns freuen, wenn der Finanzausschuss unsere Anregungen in seiner Beschlussempfehlung und seinem Bericht zu dem Gesetzentwurf berücksichtigt. Für etwaige Rückfragen zu unseren Anmerkungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax

An das
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 27.07.2023
703/706

**Referentenentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz,
Gz.: IV B 5 - S 1919/22/10015 :004, DOK 2023/0661932**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum Referentenentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG-E) Stellung zu nehmen.

Vor dem Hintergrund der Komplexität der geplanten gesetzlichen Regelung, welche schon allein aus dem 286 Seiten starken Referentenentwurf (RefE) mit dem 95 Paragraphen umfassenden Mindeststeuergesetzesentwurf (MinStG-E) und weiteren begleitenden Änderungen in anderen Steuergesetzen deutlich wird, und in Anbetracht der vor diesem Hintergrund und der begleitenden saisonalen Rahmenbedingungen recht knappen Stellungnahmefrist von nur 11 Tagen möchten wir zunächst darauf hinweisen, dass die im Rahmen der Stellungnahme vorgebrachten Anmerkungen nicht als abschließend zu betrachten sind. Gerne bringen wir uns im weiteren Gesetzgebungsverfahren weiterhin konstruktiv ein.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Melanie Sack, WP StB,
stv. Sprecherin des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

In dieser Stellungnahme adressieren wir – analog zu unserer Stellungnahme zum Diskussionsentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 21.04.2023 – zunächst grundlegende Anmerkungen zur internationalen Mindestbesteuerung und deren mit dem vorliegenden Referentenentwurf geplanter nationaler Umsetzung.

Im Rahmen unserer Detailanmerkungen möchten wir zunächst Anregungen geben, welche noch nicht Gegenstand unserer o.g. Stellungnahme zum Diskussionsentwurf waren (Teil 1). Entweder beruhen diese auf zwischenzeitlichen Erkenntnissen oder betreffen neu in den RefE aufgenommene Formulierungen.

Daraufhin erlauben wir uns, Hinweise zu geben, welche der von uns mit o.g. Stellungnahme zum Diskussionsentwurf adressierten Anregungen noch nicht berücksichtigt wurden, und nutzen die Gelegenheit, diese erneut vorzubringen (Teil 2).

Grundlegende Anmerkungen

Das IDW unterstützt das im Referentenentwurf des MinBestRL-UmsG-E angeführte Ziel, eine globale effektive Mindestbesteuerung sicherzustellen und damit schädlichen Formen des Steuerwettbewerbs und aggressiven Steuergestaltungen entgegenzuwirken und auf diesem Weg zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beizutragen. Dies wird nicht zuletzt durch die Empfehlung an den Berufsstand verdeutlicht, die im IDW Wertekodex kodifizierten Regelungen zu verantwortungsvoller Steuerberatung umzusetzen. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass den deutschen Unternehmen mit der nationalen Umsetzung dieses weltweit vereinbarten Projekts ein erheblicher Zusatzaufwand zugemutet wird und Nachteile gegenüber anderen Staaten außerhalb der Europäischen Union drohen, die die Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung nicht wie vereinbart umsetzen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass Staaten, insbesondere die USA, mit welchen sich Deutschland in einem Standortwettbewerb – auch hinsichtlich steuerlicher Rahmenbedingungen – befindet, die entsprechenden Regelungen voraussichtlich nicht umsetzen werden.

Diese grundlegenden Bedenken werden gestützt durch die steuerwissenschaftliche Literatur (u.a. Spengel et al., in: Der Betrieb, Beilage 01 zu Heft Nr. 01-02 vom 09.01.2023), welche zu Bedenken gibt, dass die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung aufgrund der äußerst komplexen Regelungen in Deutschland geschätzt zu rund 100 Mio. EUR laufenden jährlichen Kosten sowie Einmalkosten von rund 320 Mio. EUR führen und in vergleichbarer Art hohe administrative Kosten bei der Finanzverwaltung entstehen würden. Demgegenüber

Seite 3/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

sei in Deutschland mit einem vergleichsweise sehr geringen zusätzlichen Steueraufkommen zu rechnen.

Ferner möchten wir die sich abzeichnende Tendenz, europäische Richtlinienvorgaben lediglich in das nationale Normengefüge zu „übernehmen“, kritisch adressieren. Dem Grundgedanken des § 288 Abs. 3 AEUV entsprechend, hat der nationale Gesetzgeber die Aufgabe, eine europäische Richtlinie in das vorhandene nationale Recht „einzubetten“ und dabei insbesondere nationale Konkretisierungen und Abgrenzungen der unbestimmten Rechtsbegriffe vorzunehmen. Durch eine „bloße Übersetzung“ europäischer Richtlinien entstehen erhebliche Rechtsunsicherheiten, welche dann häufig der zukünftigen richterlichen Klärung vorbehalten bleiben.

Insbesondere sollte bei der Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie auf eine Konsistenz der Regelungen zur Mindestbesteuerung mit bereits bestehenden nationalen Antimissbrauchsregelungen wie der Hinzurechnungsbesteuerung sowie der Lizenz- und Zinsschranke geachtet werden. Wir begrüßen, dass mit dem RefE zum MinBestRL-UmsG-E Begleitmaßnahmen zur Einführung der Mindestbesteuerung mit dem MinStG vorgesehen sind. Dies betrifft insbesondere die mit unserer o.g. Stellungnahme zum Diskussionsentwurf angeregte Absenkung der Niedrigsteuergrenze in § 8 Abs. 5 AStG von 25% auf 15% sowie die Abschaffung der Lizenzschranke i.S.d. § 4j EStG.

Nach der Einigung über die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung in der EU mit der Annahme der „Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union“ und der daraus resultierenden Umsetzungsverpflichtung für die Bundesrepublik Deutschland sollte im Rahmen dieser das Ziel verfolgt werden, denkbare Vereinfachungen in größtmöglichem Umfang zu nutzen. Wir begrüßen daher den vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) verfolgten Ansatz, den mit der Umsetzung der Mindestbesteuerung verbundenen Bürokratieaufwand möglichst gering zu halten. Sämtliche Spielräume für weitergehende Vereinfachungen sollten daher ausgeschöpft werden. Dies betrifft beispielweise Maßnahmen wie die Einführung von Wahlrechten mit fünfjähriger Bindungswirkung (§ 69 Abs. 2 MinStG-E) und die Frage, ob eine Verlängerung ebenfalls in 5-Jahresblöcken erfolgen bzw. bei Widerruf eine 5-jährige Sperre eintreten müsse. Zu begrüßen sind die im RefE vorgesehenen sog. Safe-Harbour-Vereinfachungen. Wichtig für die Praxis und den Erfolg der Erleichterungen ist, dass alle temporären und per-

Seite 4/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

manenten Safe Harbours in der nationalen Umsetzung so umfassend wie möglich umgesetzt werden und international darauf hingewirkt wird, eine Verständigung über (weitere) dauerhafte Erleichterungen zu erreichen.

Vor diesem Hintergrund stellt sich auch die Frage, wie mit künftigen weiteren Entwicklungen und Klarstellungen auf internationaler Ebene umgegangen wird.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

Detailanmerkungen (Teil 1)

Übergeordnete bzw. nicht einzelnen Vorschriften zuordenbare Anmerkungen

Wir regen an, eine temporäre und partielle Ausnahme der Anwendung der §§ 274, 306 HGB zu kodifizieren.

Wird das Gesetzgebungsverfahren zum MinBestRL-UmsG (sowie korrespondierende Gesetzgebungsverfahren in anderen Steuerjurisdiktionen) wie geplant bis Ende des Jahres 2023 materiell abgeschlossen, müssten nach handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanzierende, von der Mindestbesteuerung unmittelbar oder mittelbar betroffene Unternehmen

- a) bereits für ihre auf den 31.12.2023 aufzustellenden Jahres-, (Teil-)Konzern- und Zwischenabschlüsse (oder Reporting Packages) analysieren, welche Auswirkungen die Umsetzungsgesetzgebung auf die Bewertung (d.h. den maßgeblichen Steuersatz nach § 274 Abs. 2 Satz 1 ggf. i.V.m. § 306 Satz 5 HGB; DRS 18.46-48) von zu diesem Zeitpunkt bestehenden temporären Differenzen i.S. der §§ 274, 306 HGB und steuerlichen Verlustvorträgen (in den Grenzen des § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB) hat, und
- b) für ihre auf einen späteren Stichtag aufzustellenden (Zwischen-)Abschlüsse (oder Reporting Packages) die sehr zeitaufwendige und komplexe Analyse durchführen, ob und ggf. welche temporären Differenzen und steuerlichen Verlustvorträge i.S. der §§ 274, 306 HGB infolge der Mindestbesteuerungsumsetzungsgesetzgebung entstanden sind, die grundsätzlich mit latenten Steuern zu belegen wären.

Dies dürfte in den Unternehmen besonders in den ersten Jahren der Geltung der Mindestbesteuerungsregeln, in denen noch kein Erfahrungswissen zur Wirkungsweise der neuen Regeln aufgebaut werden konnte, zu einer kaum zu bewältigenden Herausforderung führen. Die Kosten der Analyse dürften in keinem angemessenen Verhältnis zu dem Informationsnutzen der Abschlussadressaten einer solchen Latenzierung stehen.

Seite 5/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Wir sprechen uns dafür aus, dem Vorbild des IASB in IAS 12.4A folgend im Dritten Buch des HGB eine bis auf Weiteres oder bereits von Beginn an zeitlich begrenzt geltende Regelung zu prüfen, nach der im Rahmen der Anwendung der §§ 274, 306 HGB Effekte unberücksichtigt bleiben können, die aus der jeweiligen nationalen Umsetzungsgesetzgebung der teilnehmenden Steuerrechtsgebiete zu den Säule-2-Regeln der OECD bzw. der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie resultieren (in Deutschland: nur soweit sie auf das MinStG-E zurückgehen). Es wäre zu klären, ob die Kodifizierung einer derartigen Ausnahmegesetzgebung im deutschen Bilanzrecht auf Grundlage der geltenden Fassung der EU-Bilanzrichtlinie erfolgen könnte oder ob sie die vorherige Schaffung einer entsprechenden Öffnungsklausel in Form eines Mitgliedstaatenwahlrechts in der EU-Bilanzrichtlinie voraussetzt.

Zu § 3 Abs. 6 MinStG-E – Ausgleichsansprüche in der Mindeststeuergruppe

Wir regen an, eine konkrete Definition der „zahlenden Geschäftseinheit“ aufzunehmen und klarzustellen, ob sich diese vom Gruppenträger unterscheiden kann. Wenn Letzteres bejaht wird, müsste zusätzlich die Frage adressiert werden, ob auch Ausgleichsansprüche zwischen zahlender Geschäftseinheit und Gruppenträger (als dem eigentlichen Steuerschuldner) bestehen.

Wir begrüßen, dass der RefE in § 3 Abs. 6 MinStG-E die Anregung aus der IDW Stellungnahme zum Diskussionsentwurf zum Thema Ausgleichsansprüche bzw. -verpflichtungen in der Mindeststeuergruppe aufnimmt. In diesem Zusammenhang stellen sich allerdings eine Reihe von Folgefragen: Der Wortlaut des § 3 Abs. 6 Satz 1 MinStG-E regelt, dass die Geschäftseinheiten, deren Ergänzungsteuerbeträge dem Gruppenträger zugerechnet werden, der *„zahlenden Geschäftseinheit“* zum Ausgleich der *„gezählten Anteile an der Mindeststeuer verpflichtet“* sind, ohne die *„zahlende Geschäftseinheit“* zu definieren. In § 3 Abs. 6 Satz 2 MinStG-E ist geregelt, dass der Gruppenträger den Geschäftseinheiten zum Ausgleich von Steuererstattungen verpflichtet ist.

Wir regen an, die steuerbilanziellen Folgen und die Berücksichtigung des Entstehens von Ausgleichsansprüchen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung konkret zu beschreiben.

Nach § 3 Abs. 6 Satz 3 MinStG-E soll geregelt werden, dass die Ausgleichsansprüche nach Satz 1 das Einkommen nach EStG oder KStG weder erhöhen noch vermindern. In der Gesetzesbegründung heißt es unter anderem, dass Ansprüche *„ergebnisneutral einzubuchen sind“*. Es bleibt unklar, ob nach Satz 3 nicht vielmehr der resultierende Aufwand oder Ertrag aus der Einbuchung von Verpflichtung bzw. Forderung außerbilanziell zu korrigieren sind.

Seite 6/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Wäre diese Sichtweise zutreffend, würde wiederum unklar bleiben, warum dann der Gesetzesbegründung folgend keine Auswirkung auf die Gewerbesteuer entstehen sollte. Es ist zu berücksichtigen, dass in § 7 Satz 1 GewStG auf den nach den Vorschriften des EStG und KStG ermittelten Gewinn abgestellt wird und nicht auf eine mögliche außerbilanzielle Einkommenskorrektur nach dem MinStG.

Zu § 7 MinStG-E – Fehlende Begriffsbestimmung für die Handelsbilanz II und den Jahresabschluss

Wir regen an, die Definition des Begriffes der Handelsbilanz II wieder in den MinStG-E aufzunehmen.

Im Diskussionsentwurf war in § 7 Abs. 10 MinStG-E eine Legaldefinition für die Handelsbilanz II für steuerliche Zwecke enthalten. Im vorliegenden Referentenentwurf ist eine entsprechende Definition u.E. nicht mehr enthalten, obwohl der Begriff weiterhin in § 83 Nr. 1 Buchst. a MinStG-E verwendet wird.

Zu § 7 Abs. 24 MinStG-E – Organisationen ohne Gewinnerorientierung mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Wir regen an, die Reichweite der Rückausnahme nach § 7 Abs. 24 MinStG-E – auch vor dem Hintergrund der in der in der Gesetzesbegründung genannten „wertenden Gesamtbetrachtung“ – im Hinblick auf das Bestehen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S.d. § 64 AO i.V.m. § 14 AO zu konkretisieren.

Eine der in § 7 Abs. 24 Satz 2 MinStG-E genannten Voraussetzungen für eine Organisation ohne Gewinnerorientierung ist, dass ihre Einkünfte „vollständig oder nahezu vollständig steuerbefreit“ sind. § 7 Abs. 24 Satz 3 MinStG-E sieht daraufhin eine Rückausnahme vor. Für Zwecke des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ist das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unschädlich für die Steuerbefreiung des gemeinnützigen Bereichs. Denn § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG sieht einen Ausschluss der Steuerbefreiung nur „insoweit“ vor, wie ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb besteht. Wir regen an, klarzustellen, dass das Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auch für Zwecke des § 7 Abs. 24 MinStG-E unschädlich ist bzw. die Steuerbefreiung nur teilweise ausschließt.

Zu § 15 MinStG-E – Ermittlung des Mindeststeuergewinns

Wir regen an, klarzustellen, dass Ausgangspunkt der Ermittlung des Mindeststeuergewinns das Ergebnis der Geschäftseinheit nach den im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft angewandten Rechnungslegungsvorschriften und nicht das Ergebnis des nach handelsrechtlichen

Seite 7/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Jahresabschlusses der Geschäftseinheit ist.

In der Gesetzesbegründung zu § 15 Abs. 1 MinStG-E wird ausgeführt, dass *“Als Ausgangspunkt zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts [...] somit eine Anknüpfung an das handelsrechtliche Ergebnis der Geschäftseinheit [dient].”* Fraglich ist dabei, was als *“das handelsrechtliche Ergebnis”* qualifiziert. Damit könnte einerseits der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag aus dem handelsrechtlichen Jahresabschluss (sog. „Einzelabschluss“), andererseits jedoch auch das (angepasste) Ergebnis aus dem sog. „Reporting Package“ der jeweiligen Geschäftseinheit für Konzernrechnungslegungszwecke gemeint sein.

Da nach § 15 Abs. 2 MinStG-E nur ausnahmsweise zugelassen wird, dass der *“Jahresabschluss”* verwendet wird, kann folglich nicht gemeint sein, dass schon nach § 15 Abs. 1 MinStG-E das Ergebnis des handelsrechtlichen Jahresabschlusses zu verwenden ist. Gleichermäßen wird in verschiedenen Vorschriften (z.B. §§ 16, 42, 46, 47 MinStG-E) nunmehr der Begriff *„Jahresabschluss“* verwendet, der aber aus vorgenannten Gründen nicht gemeint sein kann.

Zu § 15 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E – permanente Differenzen

Wir regen an, zu konkretisieren, ob der Begriff *“permanent”* auch sog. *“quasi permanente”* Differenzen i.S.d. temporary Konzepts nach IFRS und HGB beinhaltet.

§ 15 Abs. 2 MinStG-E lässt es unter gewissen Umständen zu, als Basis für den Mindeststeuerjahresüberschuss nicht auf die Rechnungslegungsgrundsätze abzustellen, nach denen der Konzernabschluss aufgestellt wurde. Eine Voraussetzung ist, dass bestimmte *“permanente”* Differenzen, sofern diese mehr als EUR 1 Million betragen, so angepasst werden, dass diese den Rechnungslegungsvorschriften der obersten Muttergesellschaft entsprechen. Die Reichweite des Begriffs *„permanent“* bleibt dabei unklar.

Zu § 32 Abs. 1 MinStG-E – Vornahme von Wertminderungstests

Wir regen an, eine Konkretisierung vorzunehmen, was genau unter *„Anpassungen aufgrund von Wertminderungstests”* zu verstehen ist.

Nach § 32 Abs. 1 MinStG-E soll unter gewissen Umständen zugelassen werden, dass die Realisationsmethode nach Abs. 2 angewandt wird. Voraussetzung ist, dass die Vermögenswerte bzw. Schulden im Konzernabschluss zum beizulegenden Zeitwert erfasst oder bei diesen aufgrund von Wertminderungs-

Seite 8/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

tests Anpassungen vorgenommen worden sind. Es bleibt unklar, ob mit Wertminderungstests "Impairments" i.S. einer Abwertung des beizulegenden Zeitwerts gemeint sind oder ob hierunter Abwertungen bei zu (fortgeführten) Anschaffungs-/Herstellungskosten bilanzierten Vermögenswerten fallen.

Zu § 34 MinStG-E – Anwendung von Konsolidierungsgrundsätzen

Wir regen an, in der Gesetzesbegründung die Klarstellung beizubehalten, dass es sich bei der deutschen Organschaft um einen Anwendungsfall des § 34 MinStG-E handelt.

In der Begründung zum Diskussionsentwurf wurde die deutsche Organschaft explizit als ein Anwendungsfall des § 34 MinStG-E genannt. Eine entsprechende Klarstellung ist in der Gesetzesbegründung des RefE nicht mehr vorhanden.

Zu § 84 MinStG-E – Gemischte Hinzurechnungsbesteuerungsregime und Safe Harbours

Wir regen an, das Verhältnis von § 84 MinStG-E zu den Safe Harbours klarzustellen.

Für Zwecke der Anwendung des § 84 MinStG-E muss u.a. der effektive Steuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet berechnet werden. Wird der CbCR Safe Harbour angewendet, erfolgt hingegen keine Berechnung eines effektiven Steuersatzes nach § 50 Abs. 1 MinStG-E. Es ist somit unklar, wie das Verhältnis von § 84 MinStG-E zu den Safe Harbours ist, da diese regelmäßig nur dazu führen, dass Steuererhöhungsbeträge für ein Steuerhoheitsgebiet mit null anzusetzen sind. Zum effektiven Steuersatz treffen diese jedoch keine Aussage. Im Kontext des Verbots der grenzüberschreitenden Zurechnung von Steuern im Rahmen der nationalen Ergänzungssteuer (vgl. § 88 MinStG-E) wird nur auf § 46 MinStG-E, nicht aber auf § 84 MinStG-E verwiesen.

Zu § 89 Satz 2 MinStG-E – Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr

Wir regen an, eine Regelung analog den Vorschriften der §§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG, 7 Abs. 4 Satz 2 KStG und 10 Abs. 2 GewStG in das MinStG-E aufzunehmen, um eine Vereinfachung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu erreichen.

Gemäß § 89 Satz 2 MinStG-E ist der Besteuerungszeitraum das Kalenderjahr. Bei kalenderjahrgleichen Geschäftsjahren ist es nur folgerichtig, dass diese zugleich den Besteuerungszeitraum darstellen. Praktische Schwierigkeiten ergeben sich hingegen, wenn das Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht. Denn

Seite 9/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

dann sind Konzerne gezwungen, die Ergebnisse aus zwei Geschäftsjahren aufzuteilen. In den §§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG, 7 Abs. 4 Satz 2 KStG und 10 Abs. 2 GewStG wird das Problem derart gelöst, dass der Gewinn bzw. Gewerbeertrag als in dem Kalenderjahr bzw. Erhebungszeitraum bezogen gilt, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Eine vergleichbare Regelung fehlt im MinStG-E, welches die Anwendung der Regelungen des MinStG bei vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahren erschwert.

Zudem regen wir an, zu prüfen, ob der in § 71 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E enthaltene Bezug auf das Geschäftsjahr für die Fälle der abweichenden Wirtschaftsjahre zu ergänzen ist.

Nach § 71 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E soll der Mindeststeuerbericht „für das Geschäftsjahr“ zu übermitteln sein. Ein Bezug auf das Kalenderjahr ist hier hingegen nicht vorgesehen. Bei vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr würde die aktuelle Regelungslage dazu führen, dass die Angaben im Mindeststeuerbericht das abweichende Geschäftsjahr abdecken, die Besteuerung aber dem Kalenderjahr folgt.

Detailanmerkungen (Teil 2)

Übergeordnete bzw. nicht einzelnen Vorschriften zuordenbare Anmerkungen

Hinsichtlich zahlreicher Begriffe und internationaler Bezüge wären (konkrete) Übersichten des BMF hilfreich, um Auslegungsschwierigkeiten zu verringern.

Bei zahlreichen Begriffen, wie z.B. der „*anerkannten nationalen Ergänzungssteuer*“ (Begründung zu § 51 MinStG-E) oder dem „*zulässigen Ausschüttungssteuersystem*“ (§ 68 MinStG-E und die entsprechende Begründung) wären mittels BMF-Schreiben veröffentlichte Verzeichnisse hilfreich, um Auslegungsunsicherheiten für Steuerpflichtige zu verringern. Ähnliches gilt für § 72

Abs. 2 MinStG-E: Die Existenz einer „*wirksamen völkerrechtlichen Vereinbarung*“ sollte in geeigneter Form kommuniziert werden.

Wir regen an, konkrete Regelungen zum Umgang mit Gewinnen und Verlusten aus dem Sonderbetriebsvermögen und dem darauf anfallenden Gewerbesteueraufwand in den Gesetzesentwurf aufzunehmen.

Bei der Behandlung von Sonderbetriebsvermögen (SBV) handelt es sich – zumindest aus nationaler Sicht – um einen hochrelevanten Themenkreis. Dies gilt unabhängig davon, dass Sonderbetriebsvermögen ein international wenig gebräuchliches steuerliches Instrument zur Konsolidierung der Sphären einer Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter darstellt. Soweit ersichtlich, findet

Seite 10/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

sich zur Behandlung des Sonderbetriebsvermögens in der Begründung zu § 61 MinStG-E lediglich folgender Satz: *„In Analogie zu § 15a EStG sind [...] Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögensbereich der Mitunternehmerschaft als von den gesamthänderischen Einkünften der Mitunternehmerschaft gesonderte Einkunftsquelle zu behandeln.“*

Nach der sog. zweistufigen Gewinnermittlung bilden der Gesamthands- und der Sonderbetriebsbereich eine steuerliche Einheit, sodass Gesamthands- und Sonderbetriebsergebnis insgesamt die Höhe der Gewerbesteuerschuld auf Ebene der Personengesellschaft beeinflussen. In der Handelsbilanz der Personengesellschaft findet sich hingegen nur das Ergebnis des Gesamthandsbereichs wieder. Der handelsrechtliche Gewerbesteueraufwand wird hingegen regelmäßig auch unter Einbezug des SBV ermittelt.

Die Ergebnisse aus dem SBV sind also in der Handelsbilanz des Gesellschafters der Personengesellschaft (soweit vorhanden) abgebildet. Die gewerbesteuerlichen Effekte werden jedoch handelsrechtlich weiterhin auf Ebene der Personengesellschaft gezeigt.

Dieses Auseinanderfallen zwischen Bemessungsgrundlage und Steuerbelastung auf Ebene der Personengesellschaft bildet der RefE bisher nicht ab. Es drohen daher Verzerrungseffekte, denen auch nach den Ausführungen der Gesetzesbegründung nicht ausreichend Vorsorge geleistet wird.

Wir begrüßen, dass der RefE nunmehr einen großen Teil der Agreed Administrative Guidance der OECD (AAG) berücksichtigt. Wir regen an, die bisher noch nicht in den RefE integrierten AAG der OECD im weiteren Gesetzgebungsprozess in den Gesetzestext zu integrieren.

Dies betrifft die nachfolgend aufgeführten Punkte:

- Chapter 1.1. “Rebasing monetary thresholds”
- Chapter 1.3. “Consolidated Deferred Tax Amounts”
- Chapter 1.4. “Sovereign wealth funds and the definition of Ultimate Parent Entity”
- Chapter 1.5. “Clarifying the definition of “Excluded Entity”
- Chapter 1.6. “Meaning of “ancillary” for Non-Profit Organisations
- Chapter 2.3. “Excluded Dividends – Asymmetric treatment of dividends and distributions”

Chapter 2.4. “Treatment of debt releases” behandelt den Umgang mit bestimmten Forderungsverzichten im Rahmen der Mindeststeuer. § 38 MinStG-E setzt

Seite 11/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

dies nunmehr grundsätzlich um. Angesichts des aktuellen wirtschaftlichen Umfelds regen wir an, in § 38 MinStG-E möglichst weitreichende Regelungen zu schaffen, um auch dem “Schuldenerlass” artverwandte Sanierungsinstrumente zu erfassen.

Zu § 7 Abs. 11 MinStG-E i.V.m. § 7 Abs. 20 MinStG-E – Geschäftsjahr bei hypothetischem Konzernabschluss

Wir regen an, zuzulassen, dass, wenn das Geschäftsjahr des tatsächlich erstellten Konzernabschlusses vom Kalenderjahr abweicht, dieses abweichende Geschäftsjahr für den Fall des § 7 Abs. 20 Nr. 4 MinStG-E maßgeblich ist.

§ 7 Abs. 11 MinStG-E trifft Regelungen für das Geschäftsjahr. In Satz 1 wird das Geschäftsjahr derart definiert, dass dieses dem Rechnungslegungszeitraum folgt, für den die oberste Muttergesellschaft den Konzernabschluss aufstellt. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr ist dieses folglich maßgeblich. Satz 2 regelt für die Fälle des § 7 Abs. 20 Nr. 4 MinStG-E (oberste Muttergesellschaft stellt keinen Konzernabschluss auf), dass das Geschäftsjahr zwingend dem Kalenderjahr entspricht. Diese Vorgabe kann in der Praxis zu erheblichen Problemen führen.

Beispiel: Die oberste Muttergesellschaft ist annahmegemäß nach nationalen Vorschriften von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit. Eine andere Konzerngesellschaft, die nicht zugleich oberste Muttergesellschaft ist, stellt indes einen Konzernabschluss auf. Das Geschäftsjahr dieses aufgestellten Konzernabschlusses weicht vom Kalenderjahr ab. Durch die Anordnung in § 7 Abs. 11 Satz 2 i.V.m. § 7 Abs. 20 Nr. 4 MinStG-E wird jedoch festgelegt, dass der “fiktive” Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft trotzdem auf dem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr basiert.

Zu § 10 MinStG-E – Minderung des Primärerergänzungssteuerbetrags

Wir regen an, dass in § 10 MinStG-E neben der „mittelbaren“ auch die „unmittelbare“ Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit von dessen entlastender Wirkung erfasst sein sollte.

§ 10 MinStG-E soll eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung durch gleichzeitige Anwendung der Primärerergänzungssteuerregelungen in den Abs. 1 bis 3 des § 8 MinStG-E bzw. daneben ggf. noch ausländischer anerkannter Primärerergänzungssteuerregelungen verhindern. Tatbestandlich erforderlich ist für die Eröffnung des Anwendungsbereichs, dass eine „mittelbare“ Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit besteht. Dies entspricht auch den Vorgaben der OECD und der EU, übersieht aber, dass eine Doppelbesteuerung auch

Seite 12/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

dann eintreten kann, wenn eine unmittelbare Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit besteht.

Zu § 14 MinStG-E – (Nicht-)Berücksichtigung einer ausländischen Sekundärer-gänzungssteuerregelung bei Ermittlung der Inlandsquote

Wir regen an, im Gesetzeswortlaut oder in der Gesetzesbegründung zu er-gänzen, dass die vollständige Festsetzung einer Sekundärer-gänzungs-steuer im Ausland ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellt.

§ 14 MinStG-E regelt, dass unter gewissen Umständen die in § 12 MinStG-E näher definierte Inlandsquote nicht durch eine ausländische Sekundärer-gänzungssteuerregelung beeinflusst wird. Eine ausländische Ergänzungssteuerregelung bleibt bei der Ermittlung der Inlandsquote des betreffenden Geschäfts-jahres unberücksichtigt, „*bis die auf dieses Steuerhoheitsgebiet für die betref-fende Unternehmensgruppe für ein vorhergehendes Geschäftsjahr entfallende Sekundärer-gänzungssteuer im gesamten Umfang festgesetzt worden ist.*“ Durch die Formulierung „bis“ gibt das Gesetz zu erkennen, dass sich die In-landsquote auch noch rückwirkend verändern kann, wenn es im Ausland erst später zu einer Festsetzung im gesamten Umfang kommt.

Auch verfahrensrechtlich müsste die nachträgliche vollständige Festsetzung im Ausland eigentlich als rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ei-ner rückwirkenden Verringerung der Inlandsquote und damit letztlich zu einer teilweisen Erstattung des Sekundärer-gänzungssteuerbetrags führen.

Zu § 15 MinStG-E – Ermittlung des Mindeststeuergewinns

Zumindest die Aussagen der OECD zum Umgang mit gewissen handels-rechtlichen Effekten und Wesentlichkeiten im OECD-MK zu den gleichlau-tenden Regelungen zu Art. 3.1.2 der OECD-Modellregelungen sollten im Gesetz berücksichtigt werden.

Zur Berechnung der zutreffenden Ausgangsgröße für die Ermittlung des Min-deststeuergewinns existieren eine Vielzahl von Zweifelsfragen, von denen hier nur zwei herausgegriffen werden. Ausgangspunkt der Ermittlung des Mindest-steuergewinns ist der sog. Mindeststeuer-Jahresüberschuss (oder -fehlbetrag).

Im OECD-MK zur gleichlautenden Regelung in Art. 3.1.2 der OECD-Modellrege-lungen finden sich in Tz. 4 Aussagen zum Umgang mit sog. Push-Down-Ac-counting, die bisher weder in den Regelungswortlaut noch in die Begründung des Diskussionsentwurfs übernommen wurden.

Seite 13/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Tz. 12 des OECD-MK zu Art. 3.1.2 enthält zudem Aussagen zu Fragen der Wesentlichkeit und dass gewisse Wesentlichkeitsgrenzen auch für die Berechnung der Mindeststeuer angewendet werden können. Auch diese Aussagen finden sich nicht im Gesetzentwurf oder der Begründung wieder.

Zu § 16 Abs. 1 MinStG-E – Fremdvergleichskonforme Anpassungen

Wir regen an, die Konstellationen, welche von § 16 Abs. 1 MinStG-E erfasst sind, nicht nur in der Begründung, sondern auch im Gesetzeswortlaut festzuhalten. Daneben sollten die genannten Aussagen zu Ausnahmen von Abs. 1, die sich nur in der Begründung finden, in den Gesetzeswortlaut aufgenommen werden.

§ 16 Abs. 1 MinStG-E ordnet Korrekturen von grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen an, um diese in Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bringen und eine korrespondierende Behandlung bei den beteiligten Geschäftseinheiten zu gewährleisten bzw. herzustellen. In der Begründung zum RefE finden sich Ausnahmen von der Anwendung des Abs. 1 in bestimmten Konstellationen („Dies gilt jedoch nicht ...“), die sich nicht im vorgeschlagenen Gesetzeswortlaut wiederfinden.

Zu § 16 Abs. 2 MinStG-E – Betragsmäßige Anpassungen

Um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, sollte in § 16 Abs. 2 MinStG-E ausdrücklich geregelt werden, dass die nach Abs. 2 vorzunehmende Korrektur sich bei beiden an dem Vorgang beteiligten Geschäftseinheiten auswirkt.

Die Vorschrift ordnet die Korrektur von Verlusten aus der Veräußerung, Übertragung oder Überführung von Vermögenswerten zwischen in demselben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten an. Während § 16 Abs. 1 MinStG-E auf die Korrektur von Geschäftsvorfällen abstellt und eine korrespondierende Behandlung bei beiden Geschäftseinheiten zu einem Maßstab für die Korrektur erhebt, beschränkt sich Abs. 2 nach seinem Wortlaut auf die Korrektur des Veräußerungsverlusts. Unklar bleibt damit jedenfalls, ob sich der Korrekturbefehl auf die erwerbende Geschäftseinheit und deren Anschaffungskosten erstreckt. Ohne eine derartige Korrektur und damit verbundene Erhöhung der Anschaffungskosten sowie des künftigen Abschreibungspotentials würde Abs. 2 jedoch eine Doppelbesteuerung bewirken.

Seite 14/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu § 40 Abs. 2 MinStG-E – Zuordnung zu Betriebsstätten transparenter Einheiten

Es sollte im Gesetzeswortlaut klargestellt werden, ob es unabhängig davon, wo die Gesellschafter ansässig sind, zu einer Betriebsstättenzurechnung kommt oder ob die Zurechnung von der Ansässigkeit der Gesellschafter abhängt.

§ 40 Abs. 2 MinStG-E regelt die Zuordnung von Gewinnen und Verlusten bei transparenten Einheiten. In Nr. 1 wird eine Zuordnung zur Betriebsstätte angeordnet, ohne dass danach unterschieden wird, wo der Gesellschafter der transparenten Einheit ansässig ist (In- oder Ausland). Die Beispiele in der Begründung und auch im OECD-MK (Tz. 216 zu Art. 3.5.1 OECD Modellregelungen) könnten hingegen dahin deuten, dass die Zuordnung zur Betriebsstätte nur bei im Ausland ansässigen Gesellschaftern der transparenten Einheit zum Tragen und es bei im Inland ansässigen Gesellschaftern nicht zu einer Zurechnung zur Betriebsstätte der transparenten Einheit kommt, sondern stets eine unmittelbare Zurechnung zum Gesellschafter erfolgt.

Zu § 46 Abs. 3 MinStG-E – Zurechnung erfasster Steuern zu anderen Geschäftseinheiten

Der Verweis in § 46 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E sollte überprüft und ggf. angepasst werden.

§ 46 MinStG-E regelt die Zurechnung erfasster Steuern von einer Geschäftseinheit zu einer anderen Geschäftseinheit in diversen Konstellationen. Abs. 3 betrifft den Fall der Zurechnung von Steuern zu Stammhaus und Betriebsstätte. § 46 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E enthält dabei einen Verweisfehler, wenn dort auf § 39 Abs. 4 Satz 1 MinStG-E verwiesen wird; der Verweis müsste sich auf Satz 2 (und ggf. auch auf Satz 3) beziehen.

Hintergrund ist, dass § 39 Abs. 4 Satz 1 MinStG-E den (Grund-)Fall regelt, dass der Mindeststeuer-Jahresüberschuss einer Betriebsstätte nicht (nochmal) beim Stammhaus berücksichtigt werden darf, und § 46 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E jedoch (genau umgekehrt) regelt, dass Steuern des Betriebsstättenstaats im Stammhausstaat zu berücksichtigen sind. Somit kann sich der Verweis nur auf Satz 2 beziehen, da dort der Fall geregelt ist, dass die Einkünfte der Betriebsstätte im Stammhausstaat berücksichtigt werden, wodurch auch die Berücksichtigung der entsprechenden Betriebsstättensteuer im Stammhausstaat folgerichtig ist.

Seite 15/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

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

Wir regen an, klarzustellen, welche Anpassungen aus zeitlicher Sicht als „nachträglich“ einzuordnen sind.

§ 49 MinStG-E ist überschrieben mit „nachträgliche Anpassungen“, ohne dass im Wortlaut spezifiziert wird, welcher der Zeitpunkt ist, auf den für die späteren Korrekturen Bezug genommen wird. Die zugrundeliegenden OECD-Regelungen sprechen in Art. 4.6.1 von „Post Filing Adjustments“, wodurch klar zum Ausdruck kommt, dass der sog. „Globe Information Return“ bereits abgegeben sein muss. Auch die Begründung des RefE stellt darauf ab, dass die Mindeststeuererklärung (nicht aber der Mindeststeuer-Bericht) bereits abgegeben sein muss, um in den Anwendungsbereich des § 49 MinStG-E zu gelangen.

Zu § 72 MinStG-E – Abgabe des Mindeststeuerberichts

Wir regen an, in § 72 MinStG-E eine Definition zu ergänzen, wann ein für Zwecke des § 72 Abs. 2 MinStG-E „anerkannter Mindeststeuerbericht“ vorliegt.

§ 72 MinStG-E regelt die Verpflichtung zur Abgabe des Mindeststeuerberichts. Abs. 1 regelt dabei den Grundsatz, dass alle nach § 1 MinStG-E steuerpflichtigen Geschäftseinheiten einen Bericht abgeben müssen, wobei diese Verpflichtung auch bei einer inländischen Geschäftseinheit zentralisiert werden kann. Abs. 2 regelt, dass die Verpflichtung nach Abs. 1 unter gewissen Voraussetzungen entfällt. Eine der zentralen Voraussetzungen ist, dass entweder die oberste Muttergesellschaft oder eine andere durch diese beauftragte Geschäftseinheit den Mindeststeuerbericht „in ihrem jeweiligen Belegenheitsstaat“ abgibt.

Da Abs. 2 laut Begründung nur Fälle ausländischer oberster Muttergesellschaften und ausländischer beauftragter Geschäftseinheiten regelt, ist fraglich, ob diese in ihrem jeweiligen Belegenheitsstaat den Mindeststeuerbericht nach deutschem Gesetz (§ 73 MinStG-E) abgeben können. Die Abgabe sollte im Regelfall nur nach der jeweils gültigen lokalen Gesetzeslage möglich sein. Begrifflich kann es sich somit nur um den Mindeststeuerbericht nach ausländischem und nicht nach deutschem Recht handeln.

Ebenso regen wir an, zu überdenken, ob es für Steuerpflichtige nicht eines zu hohen Aufwands bedarf, zu prüfen, ob – wie von § 72 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E gefordert – „der Austausch tatsächlich durchgeführt wird“.

Seite 16/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu § 73 MinStG-E – Inhalt des Mindeststeuerberichts

Wir regen an, die in § 73 MinStG-E verwendete Begrifflichkeit („Primärer-gänzungssteuerbeträge“) durch den Begriff „Steuererhöhungsbeträge“ (i.S.d. § 46 MinStG-E) zu ersetzen.

§ 73 Nr. 3 Buchst. c) MinStG verwendet weiterhin den Begriff „Primärer-gänzungssteuerbeträge“ anstelle „Steuererhöhungsbeträge“.

Zu § 74 MinStG-E – Widerruf eines Wahlrechts und (fehlerhafte) Verweise auf Wahlrechte

Wir regen an, klarzustellen, in welcher verfahrensrechtlichen Form der Wi-derruf ausgestaltet ist.

§ 74 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E regelt, dass bestimmte Wahlrechte jeweils für ein Geschäftsjahr gelten. Satz 2 regelt, dass das Wahlrecht automatisch erneuert wird, sofern die erklärungspflichtige Geschäftseinheit das Wahlrecht nicht mit Wirkung zum Ende des Geschäftsjahres widerruft. Der folgende Abs. 2 regelt im Grunde dasselbe für einige andere Wahlrechte mit dem Unterschied, dass die dort genannten Wahlrechte für fünf Jahre statt für ein Jahr gelten.

Offen ist, wie der Widerruf verfahrensrechtlich ausgestaltet ist. Die Begründung zu Abs. 1 spricht beispielsweise davon, dass das Wahlrecht gilt, „bis es **aktiv widerrufen wird**“. Ferner bleibt offen, ob z.B. der Ansatz eines substanzbasier-ten Freibetrags inzident als Widerruf eines nach § 55 Abs. 2 MinStG-E gewähl-ten Nichtansatzes des Freibetrags gilt.

Zu § 75 MinStG-E – Anspruchsberechtigung beim Safe Harbour

Um Rechtssicherheit bei der Inanspruchnahme der Safe Harbour zu errei-chen, regen wir an, die Voraussetzungen der Anspruchsberechtigung so-wohl in Wortlaut als auch in Begründung klarer zu fassen. In § 75 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E sollte klargestellt werden, dass keine „Berechnung“ der ef-fektiven Steuer notwendig ist, da andernfalls der Vereinfachungseffekt der Anwendung der Safe Harbours nicht erreicht wird.

§ 75 MinStG-E ist mit „Überprüfung der Anspruchsberechtigung“ überschrieben und regelt, unter welchen Bedingungen sowohl der „permanente“ (§§ 76 und 77 MinStG-E) als auch der „übergangsweise“ (§§ 80 ff. MinStG-E) Safe Harbour nicht in Anspruch genommen werden kann. § 75 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E regelt als erste von drei mit „und“ verknüpften Bedingungen den Fall, dass eine „Min-deststeuer entstehen könnte“, ohne im Gesetzeswortlaut zu spezifizieren, woran dieses „entstehen können“ festzumachen ist. Auch der dortige Nachsatz „wenn der für das Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet berechnete effektive Steuersatz

Seite 17/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

unter dem Mindeststeuersatz liegt“ hilft nicht bei der Bestimmung des Anwendungsfalls, da ohnehin nur dann eine Mindeststeuer „*entstehen könnte*“ (bzw. eigentlich sogar entstehen sollte). Nach der Begründung zum RefE scheint wohl der Fall gemeint zu sein, dass in Deutschland schon kein Ergänzungssteuerbetrag (und damit keine Mindeststeuer) entstehen kann, weil die Anwendung der deutschen Primärerergänzungssteuerregelung (PES) durch eine ausländische PES „*geblockt*“ ist.

Wortlaut und Begründung scheinen nicht übereinzustimmen, da der Wortlaut vorsieht, dass der effektive Steuersatz tatsächlich „*berechnet*“ werden muss und es darauf ankommt, ob dieser unter dem Mindeststeuersatz „*liegt*“. Gemeint sein dürfte aber, ob eine Mindeststeuer „*entstehen könnte*“, wenn der effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz „*läge*“. Der Wortlaut spiegelt diese insgesamt hypothetische Herangehensweise jedoch nicht wider.

Zudem regen wir an, zu konkretisieren, welche Anlässe die Verwaltung dazu ermächtigen, die Anspruchsberechtigung zur Inanspruchnahme der Safe Harbours zu überprüfen (§ 75 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E).

§ 75 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E regelt zudem, dass die zuständige Finanzbehörde innerhalb von 36 Monaten nach Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts unter Angabe von besonderen Gründen zum Nachweis der Anspruchsberechtigung auffordern kann. Die Begründung hierzu ist sehr knapp und wenig aussagekräftig: „*Erforderlich ist insoweit, dass die Finanzbehörde besondere Gegebenheiten und Umstände darlegt, die wesentliche Auswirkungen auf die Anspruchsberechtigung haben können.*“ Unklar bleibt damit, welche Umstände nach Nr. 2 eintreten müssen, damit die Finanzverwaltung zum Nachweis der Anspruchsberechtigung auffordern kann, und wie der Nachweis dann konkret geführt werden soll.

Zu § 76 MinStG-E – Safe Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer

Wir regen an, dass es gesetzlich als ausreichend erachtet werden sollte, wenn eine nationale Ergänzungssteuer auf (irgend)einem anerkannten Rechnungslegungsstandard i.S.v. § 7 Abs. 4 MinStG-E basiert, um den Anwendungsbereich der Vorschrift nicht unnötig einzuschränken.

§ 76 MinStG-E regelt, dass der in § 51 MinStG-E definierte Steuererhöhungsbeitrag für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert wird, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer (§ 7 Abs. 2 MinStG-E) in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der Internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben wird.

Seite 18/18 zum Schreiben vom 27.07.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Wir regen an, zu überdenken, ob das Erfordernis des anzuwendenden Rechnungslegungsstandards den Anwendungsbereich des Safe Harbours unsachgerecht stark einschränkt. Denn wenn ein Land – wie z.B. Japan – eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer einführt und diese auf japanischen Rechnungslegungsvorschriften basiert, handelt es sich hierbei zwar um einen anerkannten Rechnungslegungsstandard i.S.v. § 7 Abs. 4 MinStG-E, jedoch reicht dies offenbar nicht für die Erfüllung des Safe Harbours in § 76 MinStG-E aus, da dies weder der Standard der obersten Muttergesellschaft noch IFRS ist. Zudem wäre nach der Definition einer „*Qualified Domestic Top up Tax*“ in Art. 10.1 der OECD Modellregelungen im vorstehend genannten Beispiel der Safe Harbour erfüllt.

Zu § 77 MinStG-E – Definition „vereinfachter Mindeststeuer-Gewinn“ fehlt

Aus Gründen der Rechtssicherheit regen wir an, den Begriff des „Mindeststeuer-Gewinns“ noch zu definieren.

§ 77 MinStG-E enthält Vereinfachungen für unwesentliche Geschäftseinheiten und ordnet dazu eine vereinfachte Berechnung von Mindeststeuer-Gewinn, Mindeststeuer-Umsatz und angepasster erfasster Steuern an. In Abs. 2 werden aber nur der „*vereinfachte Mindeststeuer-Umsatz*“ und „*die vereinfachten, angepassten Steuern*“ legal definiert, der Begriff des „*Mindeststeuer-Gewinns*“ wird hingegen nicht definiert.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax