

Mindestbesteuerungsrichtlinie- Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG)

Regierungsentwurf v. 16.08.2023

EY-Stellungnahme für die öffentliche Anhörung im
Finanzausschuss des Deutschen Bundestags am 16.10.2023

Stand: 12.10.2023



1. Inhaltsverzeichnis

1.	Executive Summary.....	3
1.1	Zum Gesetzgebungsverfahren insgesamt	3
1.2	Konkrete Änderungsvorschläge zum vorliegenden Entwurf	3
2.	Kurzfristiger Änderungsbedarf	4
2.1	Anerkennung Wesentlichkeitsgrenzen (Materialität)	4
2.2	Penalty Relief	4
2.3	Mitunternehmenschaften, Sonderbetriebsvermögen; GmbH & Co. KG	4
2.4	Verfahrensrechtliche Vorschriften ausbauen	4
2.5	Berücksichtigung latenter Steuern unabhängig vom HGB-Wahlrecht gem. § 274 HGB	5
2.6	Anerkennung von Gruppenbesteuerungssystemen.....	5
2.7	Substanzausnahme: Vermietung von Immobilien.....	6
2.8	Änderungen im HGB	6
2.9	Begleitmaßnahmen: AStG-Niedrigsteuergrenze und Lizenzschranke	6
3.	Weitergehende Anmerkungen	8
3.1	Informationen zu den Inhalten von Steuererklärung und Mindeststeuer-Bericht	8
3.2	Offizielle Übersetzung.....	8
3.3	Kommunale Unternehmen (BgA)	8
3.4	Stiftungen als OMG ohne Konzernabschluss (BgA)	8
3.5	Betriebsstätten	9
3.6	Sekundärerergänzungssteuer	9
3.7	Portfoliodividenden	9
3.8	Allokation bei transparenten Einheiten.....	9
3.9	Untergeordnete Internationale Tätigkeit.....	10
3.10	Oberste Muttergesellschaft als transparente Einheit	10
3.11	Wahlrecht für eine vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten	10
3.12	Qualifizierter länderbezogener Bericht gem. § 84 MinStG-E.....	10
3.13	Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten	10
3.14	Verrechnungspreisanpassungen (§ 16)	11
3.15	Angepasste Steuern	11
3.16	Latente Steuern.....	12
3.17	Allokation latenter Steueraufwand	12
3.18	Nichtberücksichtigung von „zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten“ beim substanzbasierten Freibetrag	12
3.19	Steuertransparenzwahlrecht nach § 71 MinStG-E.....	13
3.20	Steuersatz nach § 72 MinStG-E	13
3.21	Verfahrensrechtliche Fragen	13
3.22	Umfang des Mindeststeuer-Berichts	14
3.23	Besondere Gegebenheiten und Umstände.....	14
3.24	Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer.....	14
3.25	Verweis Mindeststeuer-Umsatz auf De-Minimis-Regelung	15
3.26	Übergangsregelungen bei gemischter Hinzurechnungsbesteuerung	15
3.27	Vereinfachte erfasste Steuern	15
3.28	Gewerbesteuerpflicht von AStG-Hinzurechnungsbeträgen	16

1. Executive Summary

Die Einführung der globalen Mindeststeuer stellt die größte Reform im Bereich der Unternehmensbesteuerung seit vielen Jahrzehnten dar und beschäftigt die betroffenen Unternehmen und ihre Berater seit vielen Monaten in ganz erheblichem Umfang. In der fortlaufenden Beschäftigung mit den zahlreichen Dokumenten der OECD, der EU-Richtlinie sowie den Umsetzungsentwürfen des BMF bzw. der Bundesregierung treten dabei immer wieder neue Erkenntnisse und Problemfelder dieses hochkomplexen Vorhabens hervor.

Wir danken vor diesem Hintergrund für die Einladung zur Sachverständigenanhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags und die Gelegenheit, den vorliegenden Regierungsentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinien-Umsetzungsgesetzes mit den Abgeordneten des Finanzausschusses zu diskutieren.

1.1 Zum Gesetzgebungsverfahren insgesamt

Die Einführung der globalen Mindeststeuer geht mit erheblichen Belastungen für die Wirtschaft einher. Dabei erreicht die Komplexität und damit die Zeitintensität der administrativen Umsetzung ein im Steuerrecht bisher nicht gekanntes Ausmaß. Deutsche Unternehmen sehen sich diesen Belastungen in einer ohnehin schwierigen Umbruchphase und während einer sich verfestigenden Rezession ausgesetzt.

Losgelöst von konkreten Umsetzungsvorschlägen an den Gesetzgeber sollte sich die Bundesregierung daher intensiv darum bemühen, bei den zuständigen Stellen weiter auf administrative Vereinfachungen zu drängen. Vordringlich ist der Einsatz für Vereinfachungen insbesondere auf internationaler Ebene, d.h. im Rahmen der OECD und der EU, da nur dort unmittelbar in das Regelungswerk der Mindeststeuer eingegriffen werden kann. Auf dieser Ebene sollten auch die Bemühungen für eine international einheitliche Rechtsanwendung aufrechterhalten werden (Peer-Review-Prozess).

Aber auch auf nationaler Ebene bestehen neben der gesetzgeberischen Umsetzung Spielräume für die Finanzverwaltung, den exorbitanten administrativen Aufwand für die Wirtschaft spürbar zu reduzieren. In der Hand der deutschen Finanzverwaltung liegt insbesondere eine sehr zeitnahe Erläuterung offener Fragen in einem zwischen Bund und Ländern abgestimmten BMF-Schreiben und eine Klarstellung der technischen Anforderungen für die Datenübermittlung mit einer rechtzeitigen Definition der zu übermittelnden Informationen.

Erste – begrüßenswerte – Schritte in Richtung einer pragmatischen Umsetzung der Mindeststeuer waren die frühzeitige Veröffentlichung eines
Gesetzesentwurfs,
die

mehrstufige Einbindung der Stakeholder durch das BMF und den Finanzausschuss, in deren ersten Stufen bereits zahlreiche Anregungen aufgegriffen wurden, sowie der absehbar zeitnahe und fristgemäße Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens vor Jahresende 2023. Auch dies trägt zu administrativer Planungssicherheit bei. Weitere notwendige Schritte zur Eindämmung der enormen administrativen Belastung durch die Mindeststeuer sind:

- ▶ Entschlossene **Vereinfachungen** in der nationalgesetzlichen Ertragsbesteuerung von Unternehmen, idealerweise zusammen mit der Verabschiedung des MinStG.
- ▶ Internationale Beschlüsse zur **Verstetigung** und zum Ausbau der **temporären Safe-Harbour-Regelungen (insbesondere CbCR-Safe-Harbour)**, zusammen mit der Klärung der Anforderungen und der Gewährleistung einer einheitlichen Anwendung.
- ▶ Zwecks **Minimierung** der absehbar umfangreichen **Abgabepflichten** der Unternehmen in verschiedensten Jurisdiktionen Sicherstellung des für Mindeststeuerzwecke vorgesehenen Informationsaustauschs zwischen den Steuerverwaltungen als – wo immer möglich – Ersatz für lokale Steuererklärungen.
- ▶ Im Nachgang der aktuellen Gesetzgebungsverfahren die **Berücksichtigung** der fortlaufenden Arbeiten der OECD und die Sicherstellung einer **international einheitlichen und abgestimmten Rechtsanwendung**.

1.2 Konkrete Änderungsvorschläge zum vorliegenden Entwurf

Für die abschließenden parlamentarischen Beratungen im laufenden Gesetzgebungsverfahren regen wir an, insbesondere die folgenden Punkte als kurzfristigen Handlungsbedarf zu berücksichtigen.

- ▶ Wie in den OECD-Mustervorschriften vorgesehen, sollten die verwendeten Datengrundlagen im Rahmen einer vom Konzernabschlussprüfer testierten Wesentlichkeitsgrenze (**Materialität**) für die Zwecke der Mindeststeuer anerkannt werden. Sonst besteht die Gefahr komplexer Korrektur- und Überleitungsrechnungen und letztlich einer höheren Mindeststeuer für deutsche Unternehmen.
- ▶ Da in Deutschland neben dem Mindeststeuer-Bericht zusätzlich eine Mindeststeuererklärung erforderlich sein wird, sollte der sog. **Penalty Relief**, der Verzicht auf Sanktionen in der Übergangszeit, auch für diese Steuererklärung gelten. Selbstverständlich kann dies auch für die Mindeststeuererklärung nur gelten, wenn der Nachweis erbracht wird, dass angemessene Maßnahmen ergriffen wurden, um Fehler in der Steuererklärung zu vermeiden.
- ▶ Die Behandlung von **Personengesellschaften** im deutschen Steuerrecht zeichnet sich durch einige Besonderheiten aus, insbesondere z.B. die Regelungen zum Sonderbetriebsvermögen, die im internationalen Kontext in dieser Form nicht gebräuchlich sind und für die daher auch keine Vorgaben für die Mindeststeuer seitens der OECD existieren. Um den betroffenen Unternehmen eine rechtssichere Anwendung des Mindeststeuergesetzes zu ermöglichen, sollte der deutsche Steuergesetzgeber im Mindeststeuergesetz Klarstellungen zu den deutschen steuerrechtlichen Besonderheiten von Personengesellschaften ergänzen.
- ▶ Die unter HGB-Bilanzierern weit verbreitete Praxis, von dem **Wahlrecht gem. § 274 HGB** Gebrauch zu machen, latente Steuern nicht zu aktivieren, sollte nicht zu Nachteilen in der Mindeststeuer führen. Für die Zwecke der Mindeststeuer könnte der Ansatz aktiver latenter Steuern z.B. im Rahmen einer vereinfachten Nebenrechnung ermöglicht werden,

auch wenn in der Handelsbilanz auf die Aktivierung verzichtet wurde.

- ▶ Die Vereinfachungsregelung zur Berücksichtigung von **Gruppenbesteuerungssystemen** in § 35 MinStG-E sollte OECD-konform und wie im Referententwurf vorgesehen flexibler ausgestaltet werden. Andernfalls droht unnötige Bürokratie, da häufig nicht alle Gesellschaften in einer Jurisdiktion auch Teil eines dortigen Gruppenbesteuerungssystems sind und dann die Vereinfachungsregelung nicht genutzt werden könnte.

Über den kurzfristigen Handlungsbedarf hinaus gibt es umfangreichen weiteren Nachbesserungsbedarf sowohl an der deutschen Umsetzungsgesetzgebung (ggf. in späterer „Reparaturgesetzgebung“ umzusetzen) als auch mit Blick auf zeitnah notwendige Verwaltungsvorschriften oder Nachbesserungen auf Ebene der OECD, für die sich die Bundesregierung einsetzen sollte. Diesen weitergehenden Änderungsbedarf haben wir in einem abschließenden Gliederungspunkt zusammengestellt.

2. Kurzfristiger Änderungsbedarf

Grundlage für die Einführung der globalen Mindeststeuer in Deutschland sind die zumeist engen Vorgaben der EU-Richtlinie sowie der OECD-Mustervorschriften. In dem kurz vor dem Abschluss stehenden Gesetzgebungsverfahren zum MinBestRL-UmsG sollten die gleichwohl im Detail bestehenden Umsetzungsspielräume genutzt werden, um die Mindeststeuer für die deutschen Unternehmen möglichst handhabbar auszugestalten. Als kurzfristigen Handlungsbedarf sehen wir daher diejenigen Punkte an, die (a) in der Praxis relevant sind und bei denen (b) der deutsche Gesetzgeber entsprechende Spielräume hat:

2.1 Anerkennung Wesentlichkeitsgrenzen (Materialität)

Der OECD-Kommentar zu Art. 3.1.2., Tz. 12, sieht eine Anerkennung von in testierten Konzernabschlüssen eingehaltenen Wesentlichkeitsgrenzen auch im Rahmen der Mindeststeuerberechnung vor. Geringfügige Abweichungen von der strikten Anwendung der Rechnungslegungsstandards, die aufgrund der Wesentlichkeitsgrenzen vom Konzernabschlussprüfer testiert wurden, können demnach für die Zwecke der Mindeststeuer akzeptiert werden. Entsprechende Ausführungen fehlen im MinStG-E und sollten zum Zweck der Angleichung an die internationalen Regelungen sowie der Verlässlichkeit und Vereinfachung nachgeholt werden.

Dies ist auch aus gleichheitsrechtlichen Gründen zwingend erforderlich, da sich die deutsche Finanzverwaltung im Fall von Konzernabschlüssen, die nach einem ausländischen lokalen Rechnungslegungsstandard (z.B. chinesische Rechnungslegung, die nach § 7 Abs. 3 MinStG-E als anerkannter Rechnungslegungsstandard gilt) aufgestellt wurden, praktisch auch nur auf die testierten Konzernabschlüsse verlassen können. Entsprechendes muss dann auch für Konzernabschlüsse gelten, die nach den Vorschriften des HGB oder der IFRS aufgestellt werden.

***Petition:** In das MinStG-E sollte aus Gründen der Praktikabilität und der Rechtssicherheit eine dem OECD-Kommentar entsprechende Formulierung zur Anerkennung von Wesentlichkeitsgrenzen in testierten Abschlüssen aufgenommen werden. Dies könnte z.B. in § 15 MinStG-E (Mindeststeuer-Gewinn/-Verlust) erfolgen, in dem (wie auch in Kapitel 3.1 OECD-Model-Rules) der handelsrechtliche Startpunkt der Mindeststeuer-Gewinnermittlung definiert wird.*

2.2 Penalty Relief

Wir begrüßen die Umsetzung des sog. „Penalty Relief“ in § 96 Abs. 3 MinStG-E, durch in der Übergangszeit auf die Anwendung der Bußgeldvorschriften verzichtet wird, wenn nachgewiesen wird, dass angemessene Maßnahmen ergriffen wurden, die eine nicht rechtzeitige oder nicht in vorgeschriebener Weise (§ 93 Absatz 1) oder fehlerhafte Übermittlung rechtfertigen. Der deutsche „Penalty Relief“ bezieht sich durch den Verweis auf § 93 Abs. 1 MinStG-E allerdings nur auf die Abgabe des Mindeststeuer-Berichts.

Dies entspricht zwar den Vorgaben des Inclusive Framework (siehe S. 29 „Safe Harbour and Penalty Relief“). Da in Deutschland aber neben der Abgabe des Mindeststeuer-Berichts noch *zusätzlich* eine Pflicht zur Abgabe einer *Steuererklärung* eingefügt werden soll (§ 91 MinStG-E), muss der Penalty Relief sich auch auf die Steuererklärung erstrecken. Denn andernfalls wären Bußgelder entgegen der Intention des Penalty Relief nicht ausgeschlossen, wenn der mögliche Fehler sich auch auf die Steuererklärung auswirkt.

***Petition:** Der Penalty Relief des § 96 Abs. 3 MinStG-E sollte auch für die Steuererklärung nach § 91 MinStG-E gelten und wäre insofern auch in der Abgabenordnung zu ergänzen.*

2.3 Mitunternehmerschaften, Sonderbetriebsvermögen; GmbH & Co. KG

Die Ausführungen zu transparenten Einheiten (z.B. in den §§ 6, 7 Abs. 32, 13, 41, 47, 59, 67 MinStG-E) gehen nur rudimentär auf Besonderheiten der deutschen Mitunternehmerbesteuerung und insbesondere die Behandlung von Sonderbetriebsvermögen oder auch Ergänzungsbilanzen ein. Auch die Allokation der Einkünfte auf den Gesellschafter einer GmbH & Co. KG, bei der die Gewerbesteuer von der KG und die Körperschaftsteuer vom Gesellschafter gezahlt wird, ist im MinStG-E nicht weiter beschrieben.

***Petition:** Die Ausführungen in Bezug auf die deutschen Besonderheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung von Mitunternehmerschaften, insbesondere das Sonderbetriebsvermögen und das Auseinanderfallen der Steuerschuldnerschaft, sollten zeitnah klargestellt und gesetzlich geregelt werden.*

2.4 Verfahrensrechtliche Vorschriften ausbauen

Die verfahrensrechtlichen Vorschriften im MinStG-E und in der Abgabenordnung sind im Regierungsentwurf im Vergleich zu den Vorentwürfen kaum erweitert worden. Zwar sollte sich die Anwendbarkeit der Vorschriften der Abgabenordnung grundsätzlich aus § 1 Abs. 1 AO ergeben, da die Mindeststeuer eine Steuer ist. Es fehlen im MinStG-E aber mit wenigen Ausnahme die sonst in Steuergesetzen üblichen Verweise auf die jeweils einschlägigen §§ der Abgabenordnung. Auch in der Abgabenordnung gibt es u.E. Ergänzungsbedarf, um den absehbaren Besonderheiten der Mindeststeuer-Administration gerecht zu werden.

Petition: Die Verfahrensvorschriften des MinStG-E sollten überarbeitet und deutlich detaillierter ausgeführt werden. Explizite Verweise auf die jeweils einschlägigen Vorschriften der Abgabenordnung sind wünschenswert. Auch in der Abgabenordnung könnten zusätzliche Ergänzungen angedacht werden.¹

2.5 Berücksichtigung latenter Steuern unabhängig vom HGB-Wahlrecht gem. § 274 HGB

Als ein zentraler Problempunkt, von dem in der Praxis nach unserem Eindruck ca. 80% der nach HGB bilanzierenden Unternehmen betroffen sind, stellt sich die mangelnde Abstimmung des Mindeststeuergesetzes mit dem HGB-Wahlrecht gem. § 274 Abs. 1 HGB zum (Nicht-)Ansatz aktiver latenter Steuern heraus. In der aktuellen Fassung bestraft die Mindeststeuer die große Zahl von Unternehmen, die aus guten, in der Praxis fast selbstverständlichen Gründen (z.B. konservativer Bilanzausweis i.S.d. Vorsichtsprinzips, Vermeidung komplexer Ermittlungsrechnungen) auf den Ansatz aktiver latenter Steuern verzichtet haben. Als naheliegende Lösung bietet es sich an, aktive latente Steuern unabhängig von der Nutzung des HGB-Wahlrechts für die Zwecke der Mindeststeuer zu berücksichtigen.

§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB sieht ein Wahlrecht vor, wonach im Fall eines sich insgesamt ergebenden Steuerentlastungsbetrages aktive latente Steuern angesetzt werden können. Sehr vereinfacht gesprochen, kann sich der Kaufmann für zukünftige, sich insgesamt ergebende Steuerentlastungen und temporäre Differenzen aktive latente Steuern als Bilanzierungshilfe einbuchen. Gemäß § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB sind latente Steuern auf Verlustvorträge dem Grunde nach, allerdings unter der Erfüllung der Werthaltigkeitsvoraussetzung (Berücksichtigung bei der Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre) anzusetzen.

Die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern in HGB-Einzelabschlüssen ist in der Praxis weithin die Ausnahme. Wird dieses Wahlrecht nicht ausgeübt bzw. liegt das Werthaltigkeitserfordernis nicht vor und werden somit keine latenten Steuern aktiviert, führt dies nach MinStG-E zu Auswirkungen auf die Steuerquote und die Höhe der angepassten erfassten Steuern.

Gerade mittelständische Unternehmensgruppen und Konzerne stellen Konzernabschlüsse nur nach HGB auf und buchen keine aktiven latenten Steuern in ihren HGB-Abschlüssen im Fall eines Aktivüberhangs.

Beispiel mit Ansatz latenter Steuern

Jahr 1: HB/StB-Verlust von -100, Ansatz aktiver latenter Steuern, Steuerertrag 15 (bei einem Steuersatz von 15%); ETR 15%, d.h. keine Mindeststeuer

Jahr 2: HB/StB-Gewinn von 100, Nutzung des Verlustvortrags i.H.v. 100, Steueraufwand 15 (latenter Aufwand), ETR 15%, d.h. keine Mindeststeuer

Beispiel ohne Ansatz latenter Steuern aufgrund der Nichtausübung des HGB-Wahlrechts

Jahr 1: HB/StB-Verlust von -100, Steueraufwand 0; ETR 0, d.h. keine Mindeststeuer, da Verlust

Jahr 2: HB/StB-Gewinn von +100, Nutzung des Verlustvortrags i.H.v. 100, Steueraufwand 0, ETR 0, d.h. Mindeststeuer 15 (15 % * 100)

In dem Beispielsfall dürften auch Korrekturvorschriften nicht greifen.

Petition: Für die Zwecke der Mindeststeuer sollte der Ansatz aktiver latenter Steuern im Rahmen einer vereinfachten Nebenrechnung ermöglicht werden, auch wenn in der Handelsbilanz auf die Aktivierung verzichtet wurde.

Die Bundesregierung sollte sich auf Ebene des Inclusive Frameworks dafür einsetzen, dass aktive latente Steuern für die Zwecke der Mindeststeuer unabhängig von der Ausübung eines handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechts oder der Werthaltigkeit ermöglicht wird.

2.6 Anerkennung von Gruppenbesteuerungssystemen

Die Regelung des § 35 MinStG-E zur Berücksichtigung von Gruppenbesteuerungssystemen ist gegenüber dem Referentenentwurf strenger geworden und inhaltlich wieder auf dem Stand des Diskussionsentwurfs. Das in § 35 Abs. 1 MinStG-E eingeräumte Wahlrecht, auf Geschäftsvorfälle zwischen diesen Gesellschaften die Konsolidierungsgrundsätze der obersten Muttergesellschaft anzuwenden, muss nicht mehr nur einheitlich für die tatsächlich dem Gruppenbesteuerungsregime unterliegenden Geschäftseinheiten (in Deutschland die Mitglieder des Organkreises), sondern auch darüber hinaus für sämtliche in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten einheitlich ausgeübt werden (§ 35 Abs. 2 MinStG-E).

In der Praxis kommt es aber regelmäßig vor, dass nicht sämtliche in einer Jurisdiktion ansässige Gesellschaften Teil einer lokalen Gruppenbesteuerung sind. Nach der aktuellen Fassung könnte in so einem Fall die Vereinfachungsregelung des § 35 MinStG-E nicht angewendet werden, die es erlaubt, in der Mindeststeuer-Gewinnermittlung die Zahlen aus dem (nationalen) Gruppenbesteuerungssystem, z.B. einer deutschen ertragsteuerlichen Organschaft, zu verwenden. Wären z.B. von 15 Gesellschaften in einem Land nur 14 Teil eines Gruppenbesteuerungssystems, wäre die Vereinfachungsregelung nach § 35 MinStG-E für sämtliche 15 Gesellschaften nicht anwendbar. Für die 14 im Beispiel betroffenen Gesellschaften müssten zumindest weitere Zahlen aufbereitet und bereitgestellt werden, je nach Ausgestaltung des lokalen Gruppenbesteuerungssystems könnten für die Zwecke der Mindeststeuer umfangreiche Neuberechnungen erforderlich sein. Eine entsprechende Einschränkung ist weder in der Richtlinie 2022/2523 noch in den Model Rules des Inclusive Frameworks enthalten.

Im Regierungsentwurf ist zudem die im Referentenentwurf vorhandene explizite Regelung weggefallen, dass ein vorzeitiges Ausscheiden einzelner Mitglieder aus wichtigem Grund aus dem Organkreis für das Wahlrecht unschädlich ist.

Petition: § 35 Abs. 2 MinStG-E sollte an die internationalen Regelungen angepasst und somit die Einschränkung gestrichen werden, dass das Wahlrecht für alle Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet einheitlich auszuüben ist. Zudem sollte klargestellt werden, dass es im Falle des Bestehens mehrerer Organschaften unschädlich ist, wenn eine der Organschaften aus wichtigem Grund während der fünf Jahre gekündigt wird.

¹ Detailliertere Ausführungen sind im 3. Kapitel enthalten.

2.7 Substanzausnahme: Vermietung von Immobilien

Für die Zwecke des substanzbasierten Freibetrags werden nach § 58 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E u.a. materielle Vermögenswerte ausgenommen, die zu Leasing- oder Investitionszwecken gehalten werden, einschließlich Grund und Boden und Gebäuden. Dies steht in Übereinstimmung mit dem Wortlaut von Art. 28 Abs. 4 der EU-Richtlinie.

Übliche Wohnraum- und auch Gewerberaummietverträge fallen nicht unter den Leasingbegriff, da sie z.B. unbefristet abgeschlossen werden und die Sach- und Preisgefahr nicht auf den Mieter übertragen. Entsprechend vermietete Immobilien sollten daher als Vermögenswerte nicht von der Substanzausnahme ausgeschlossen sein.

Die Gesetzesbegründung (S. 230) scheint dagegen vermietete Wohn- oder Gewerbeimmobilien für die Anwendung des substanzbasierten Freibetrags auszuschließen. Eine Ausnahme ist lediglich für „selbst genutzte Immobilien, die unmittelbar oder mittelbar der Produktion oder der Lieferung von Waren und Dienstleistungen dienen“, vorgesehen.

Damit verbleiben für Unternehmen im Immobiliensektor, die insbesondere Wohnimmobilien über klassische Mietverträge vermieten (kein Leasing), Unklarheiten, ob ihre Immobilien als berücksichtigungsfähige Vermögenswerte gelten.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass vermietete Immobilien (kein Leasing) für die Zwecke der Substanzausnahme als berücksichtigungsfähige Vermögenswerte gelten.

2.8 Änderungen im HGB

Verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern

Der Regierungsentwurf schlägt – einer Anregung des DRSC folgend – die Einfügung einer verpflichtenden Ausnahme in den §§ 274, 306 HGB vor, nach der beim Ansatz latenter Steuern Differenzen aus der Anwendung des deutschen Mindeststeuergesetzes oder von ausländischen Mindeststeuergesetzen (die den Vorgaben der EU oder OECD entsprechen), nicht zu berücksichtigen sind.

Nach seinem Wortlaut klammert der Regierungsentwurf nur den *Ansatz* latenter Steuern aufgrund von Mindeststeuergesetzen aus dem Anwendungsbereich der §§ 274, 306 HGB aus. Hierfür könnte gesetzsystematisch auch die Verortung der Ausnahme in § 274 Abs. 1 HGB sprechen, der die Bilanzierung latenter Steuern dem Grunde nach regelt. § 274 Abs. 2 HGB, welcher die *Bewertung* und den *Ausweis* latenter Steuern betrifft, soll hingegen unberührt bleiben.

Nach dem Sinn und Zweck der vorgesehenen Ausnahmeregelung ist eine solch enge Auslegung aber nicht sachgerecht. Der Regierungsentwurf rekurriert in seiner Begründung explizit auf die entsprechende Ausnahme in den internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS 12.4A), für dessen Begründung das IASB ausführt, dass die Ausnahmeregelung auch einer Neubewertung der latenten Steuern entgegensteht (IAS 12.BC104).

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass sich die Ausnahmeregel nicht nur auf den Ansatz, sondern auch auf die Bewertung latenter Steuern bezieht.²

Anwendungsregelungen

Die Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern soll am Tag nach der Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt in Kraft treten. Konkrete Anwendungsregelungen im EGHGB sind lediglich für die vorgenommenen Änderungen bzgl. der Anhangangaben vorgesehen, nicht aber für die Neuregelung zur Bilanzierung der latenten Steuern. Fraglich ist deshalb, welche Konsequenzen sich für HGB-Bilanzierende ergeben, deren Geschäftsjahr vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens endet, wenn die Gesellschaft bzw. der Konzern in einem Steuerhoheitsgebiet tätig ist, für welches der dortige Gesetzgeber bereits vor dem Ende des Geschäftsjahres ein Säule-2-Mindeststeuergesetz oder ein daran anknüpfendes Regelwerk verabschiedet hat.

In enger Auslegung der zum Abschlussstichtag geltenden §§ 274, 306 HGB müssten betroffene HGB-Bilanzierende beurteilen, ob sich aus der Anwendung der ausländischen Mindeststeuergesetze Auswirkungen auf die Bilanzierung latenter Steuern ergeben könnten. Sofern latente Steuern angesetzt werden, weil die verpflichtende Ausnahme zu diesem Zeitpunkt noch nicht in Kraft getreten ist, wären diese zum nächsten Abschlussstichtag aufgrund der dann geltenden zwingenden Ausnahme wieder aufzulösen.

Petition: Auch für Abschlussstichtage vor dem Inkrafttreten des Min-BestRL-UmsG sollte die Anwendbarkeit der verpflichtenden Ausnahme vom Ansatz latenter Steuern aus der Mindeststeuer klargestellt werden.

2.9 Begleitmaßnahmen: AStG-Niedrigsteuergrenze und Lizenzschranke

Die Einführung und Umsetzung der Mindestbesteuerung ist für die betroffenen Unternehmen mit einem nicht unbeträchtlichen administrativen Aufwand verbunden. Durch die nunmehr vorgesehenen Entlastungen durch Absenkung der Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent auf 15 Prozent sowohl bei der Hinzurechnungsbesteuerung als auch in § 4j Abs. 2 EStG und die damit avisierte Reduzierung des Anwendungsbereichs der Lizenzschranke soll nunmehr ein signifikanter Ausgleich geschaffen werden. Diese Ergänzungen begrüßen wir sehr.

Vor dem Hintergrund der Unsicherheiten in der praktischen Rechtsanwendung der Lizenzschranke möchten wir jedoch eine weitergehende Rücknahme des § 4j EStG anregen. Dafür sprechen aus unserer Sicht gewichtige Gründe: allen voran sind bereits im Hinblick auf den Anwendungsbereich der Lizenzschranke wichtige Anwendungsfragen weiterhin ungeklärt. Dies resultiert vor allem daraus, dass der Wortlaut des § 4j EStG zu weit gefasst ist. Insbesondere ist streitig, ob der Anwendungsbereich des § 4j EStG nur auf sog. „Intellectual Property“ (IP)-Regime wie z. B. Lizenzboxen, IP-Boxen oder Patentboxen begrenzt ist, oder ob dieser darüber hinausgeht und jegliche begünstigende Abweichung von der Regelbesteuerung als tatbestandliche Präferenzbesteuerung erfasst. Auch der Anknüpfungspunkt der Präferenzbesteuerung ist unklar, denn neben den Einnahmen aus Rechteüberlassungen werden von der Finanzverwaltung als weitere Anknüpfungspunkte u.a. das Erzielen einer bestimmten Einkunftsart, die Rechtsform oder der Ort der Geschäftsleitung angesehen.

Problematisch ist auch, dass die in § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG vorgesehene Ausnahme von der Lizenzschranke, d.h. Nexus-Konformität der angewandten Präferenzregelung, keine Möglichkeit eines entlastenden Gegenbeweises durch den Steuerpflichtigen vorsieht. Die An-

² Dieses wie auch das folgende Petition gilt aus Gründen der Rechtsklarheit unabhängig von den bestehenden methodischen Zweifeln, ob in Zusammenhang mit der Mindeststeuer die Entstehung temporärer Differenzen in der Systematik des sog. temporary-Konzepts möglich ist, vgl. Scholz, StuB 2023, S. 788f.

knüpfung der Abzugsbeschränkung nicht an einen tatsächlich missbräuchlichen Sachverhalt, sondern an das generelle Steuerregime im Ausland - ohne die Möglichkeit eines Gegenbeweises der substantiellen Geschäftstätigkeit durch den Steuerpflichtigen - führt zu einer u.E. nicht gerechtfertigten Schlechterstellung von Nexus-konform agierenden Steuerpflichtigen, die allein aufgrund des Sitzes des Lizenzgebers im schädlichen Steuerregime im Ausland vom Anwendungsbereich des § 4j EStG erfasst sind. Diese Argumentation wird auch durch die herrschende Literaturlauffassung bestärkt (vgl. für viele: Moritz/Baumgartner, DB 2018, S. 2135 (2139)).

Zudem führt die Rechtsfolge der Regelung zu einer teilweise bzw. vollständigen Beschränkung des Abzugs der Betriebsausgaben aus Sicht des inländischen Steuerpflichtigen für die Überlassung von Rechten. Dies geht einher mit einem möglichen Verstoß gegen das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem daraus abgeleiteten objektiven Nettoprinzip. Daher und aufgrund ihrer ungenauen Ausgestaltung als Missbrauchsvermeidungsnorm bestehen erhebliche Zweifel an der Vereinbarkeit der Lizenzschranke mit dem Verfassungsrecht (vgl. u.a. Gosch in Kirchhof, § 4j EStG, Rn. 2 m.w.N.). Im Hinblick auf eine ungerechtfertigte Beschränkung der Grundfreiheiten wird die Lizenzschranke auch als unionsrechtlich bedenklich eingestuft. Dies entspricht zugleich der herrschenden Literaturlauffassung (vgl. u.a. Loschelder in Schmidt, EStG, § 4j, Rn. 4 m.w.N.).

Darüber hinaus möchten wir darauf hinweisen, dass aus unserer Sicht keine Notwendigkeit der Lizenzschranke bezüglich der Missbrauchsbekämpfung (mehr) besteht, da die Vermeidung einer unversetzten Gewinnverschiebung mittels Lizenzzahlungen bereits durch das MinBestRL-UmsG, das Steueroasenabwehrgesetz und die in deutsches Recht umgesetzten Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung aus Artikel 7 und 8 der ATAD-Richtlinie sichergestellt wird.

Auch ist in Reaktion auf das BEPS-Projekt und die o.g. gesetzlichen Maßnahmen der größte Teil der bei Einführung anvisierten ausländischen Präferenzregelungen mittlerweile abgeschafft oder angepasst worden. Die Präferenzregelungen, deren Nutzung die Lizenzschranke verhindern sollte, existieren weitestgehend nicht mehr. Daher würde die Beibehaltung der sehr aufwändigen Regelung voraussichtlich insgesamt nur zu sehr wenig Steuermehraufkommen führen. Für die Gegenwart und Zukunft besteht vor diesem Hintergrund kein relevantes Regelungsbedürfnis für die Lizenzschranke mehr.

Darüber hinaus geben wir zu bedenken, dass diese Vorschrift ohnehin erst seit wenigen Jahren für Aufwendungen anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2017 entstehen (§ 52 Abs. 8b EStG) und sie sich ausdrücklich nicht an die auf OECD-Ebene vereinbarte ‚Grandfathering Clause‘ zum 30. Juni 2021 hält. Im Ergebnis verbleibt für die Lizenzschranke ein zeitlicher Anwendungsbereich von nur wenigen Jahren (bei Anwendung der genannten ‚Grandfathering Clause‘ gar nur von wenigen Monaten). Befolgungsaufwand (für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung) und Steueraufkommen stehen daher in keinem sinnvollen Verhältnis und eine Abschaffung von § 4j EStG wäre konsequent, u.E. aufgrund der unklaren Rechtslage und der vielen offenen Fälle auch mit rückwirkender Geltung. Dieser Schritt würde auch substantiell zur Vereinfachung des deutschen Unternehmenssteuerrechts sowie zur Reduzierung des steuerlichen Compliance-Aufwands für die Unternehmen führen. Denn – wie auch der Referentenentwurf zum MinBestRL-UmsG ausführt – die Lizenzschranke entspricht auch keinem international vereinbarten Standard bzw. wurde in ihrer Ausgestaltung in keinem weiteren Staat als Regelung übernommen.

Petition: Es sollte nicht nur eine Absenkung der Niedrigsteuergrenze in § 4j Abs. 2 EStG auf 15 Prozent für künftige Aufwendungen erfolgen, sondern vielmehr sollte die Lizenzschranke, wie noch im Referentenentwurf vorgesehen, (für die Zukunft) aufgehoben werden. Zusätzlich sollte die Möglichkeit eines Gegenbeweises durch den Steuerpflichtigen in § 4j EStG rückwirkend aufgenommen werden.

3. Weitergehende Anmerkungen

Über den prioritären Handlungsbedarf hinaus gibt es umfangreichen weiteren Nachbesserungsbedarf sowohl an der deutschen Umsetzungsgesetzgebung (ggf. In späterer „Reparaturgesetzgebung“ umzusetzen) als auch mit Blick auf zeitnah notwendige Verwaltungsanweisungen oder Nachbesserungen auf Ebene der OECD, für die sich die Bundesregierung einsetzen sollte.

3.1 Informationen zu den Inhalten von Steuererklärung und Mindeststeuer-Bericht

Die administrativen und technischen Vorbereitungen, die die Bereitstellung und Aufbereitung großer Datenmengen umfassen, erfordern Kenntnisse über die genaue Struktur der in den kommenden Steuererklärungen und dem Mindeststeuer-Bericht abgefragten Informationen.

Petition: Die Finanzverwaltung möge aufgefordert werden, möglichst frühzeitig Hinweise oder z.B. erste Formularentwürfe zur Verfügung stellen.

3.2 Offizielle Übersetzung

Petition: Für die Arbeit mit dem künftigen MinStG im internationalen Kontext wäre eine offizielle Übersetzung in die englische Sprache sehr hilfreich.

3.3 Kommunale Unternehmen (BgA)

Körperschaften des öffentlichen Rechts („KöR“) unterhalten häufig Betriebe gewerblicher Art („BgA“). KöR sind regelmäßig nicht zur Rechnungslegung verpflichtet und stellen daher typischerweise keinen Konzernabschluss auf.

BgA können nach deutschem Steuerrecht auch als Organträger fungieren, sofern sie die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 KStG erfüllen und eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Im Bereich der KöR werden regelmäßig Organschaften zwischen BgA und weiteren rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften (GmbHs) der jeweiligen KöR gebildet (z.B. Organschaft zwischen BgA Schwimmbad und städtischer Wasserwerke GmbH).

Die BgA stellen keine rechtlich selbständigen Einheiten dar, sondern sind Teil der jeweiligen KöR. Die KöR sollte insgesamt als ausgeschlossene Einheit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E gelten – unabhängig davon wie viele BgA von der jeweiligen KöR betrieben werden und welche Umsatzerlöse hiermit erzielt werden. Ein BgA dürfte damit auch nicht oberste Muttergesellschaft i.S.d. § 4 Abs. 3 MinStG-E sein. Der Regierungsentwurf enthält diesbezüglich keine explizite Aussage.

Sofern eine Organschaft zwischen einem BgA und einer rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft der KöR besteht, ergeben sich folgende Problematiken:

Die Besteuerung etwaiger Gewinne der selbständigen Tochtergesellschaft (GmbH) erfolgt aufgrund der Organschaft bei dem BgA. Der BgA qualifiziert aber als ausgeschlossene Einheit, da er Teil der KöR ist. Im Rahmen der Berechnung der Mindeststeuer für die Mindeststeuergruppe werden allerdings die Steuern, die auf Ebene der ausgeschlossenen Einheit erhoben werden, nicht berücksichtigt. In der Folge könnten bei der selbständigen Tochtergesellschaft wohl nur

dann Steuern berücksichtigt werden, sofern eine entsprechende Steuerumlage in ihrem Jahresabschluss ausgewiesen wird. Der Regierungsentwurf enthält diesbezüglich keine explizite Aussage.

Sofern der Organträger (also der BgA) Verluste erzielt und die Organgesellschaft Gewinne, kommt es zu einer Verrechnung der Einkünfte i.R.d. Organschaft. Die Steuerumlage wird auf Basis des Einkommens nach Verrechnung ermittelt, und nicht stand alone. In der Folge kann es für Zwecke der Mindestbesteuerung zu einer Niedrigbesteuerung kommen, sofern die Verluste des BgA im Verhältnis zu den Gewinnen der selbständigen Tochtergesellschaft signifikant sind.

Beispiel: Der Organträger/BgA erzielt stand alone einen Verlust von $\cdot 100$, die Organgesellschaft/selbstständige Tochtergesellschaft einen Gewinn von 150. D.h., stand alone würde die Tochtergesellschaft eine Steuer von 45 (bei einem angenommenen durchschnittlichen Steuersatz von 30%) zahlen müssen. I.R.d. Organschaft wird ein zusammengerechnetes Einkommen von 50 erzielt, worauf eine Steuer von 15 (bei einem angenommenen durchschnittlichen Steuersatz von 30%) zu zahlen ist. Dementsprechend würde die Tochtergesellschaft in ihrem Jahresabschluss eine Steuerumlage von 15 zeigen; allerdings stünde ein Gewinn lt. Jahresabschluss von 150 dieser ausgewiesenen Steuer gegenüber. Die Steuerquote für Zwecke der Mindeststeuer würde folglich nur 10% betragen, was zu einer Nachversteuerung der Einkünfte der Tochtergesellschaft führen würde. Wäre der BgA Teil der Mindeststeuergruppe (und nicht ausgeschlossene Einheit) würde sich dieser - offensichtlich nicht gewünschte - Effekt dadurch auflösen, dass auch die Verluste des BgA bei der Ermittlung des Mindeststeuergewinns für die deutsche Gruppe i.R.d. jurisdictional blendings mitberücksichtigt würden.

Sofern eine Steuerumlage im Jahresabschluss der Organgesellschaft grundsätzlich nicht ausgewiesen wird (was durchaus der Fall sein kann), würde die Tochtergesellschaft per se als niedrig besteuert gelten, da ihren Gewinnen lt. Jahresabschluss keinerlei Steueraufwand gegenüberstünde.

Selbst wenn eine Steuerumlage im Jahresabschluss der Tochtergesellschaft gezeigt wird, kann diese allenfalls die laufenden Steuern betreffen. Latente Steuern können hingegen grds. nur beim Organträger gebildet werden, aber nicht bei der Organgesellschaft. Auch hierdurch können sich signifikante Verwerfungen in Bezug auf die Steuerquote ergeben, da etwaige latente Steuern auf Ebene des BgA/KöR nicht berücksichtigt werden können (s.o.).

Petition: Anpassung der Regelungen zur Mindeststeuergruppe an die Besteuerungssituation für kommunale Unternehmen.

3.4 Stiftungen als OMG ohne Konzernabschluss (BgA)

Ausgangspunkt soll der folgende, vereinfachte Sachverhalt sein:

- ▶ Eine Stiftung hält die Mehrheit der Anteile an zwei Konzernen und hat somit „Control“.
- ▶ Beide Konzerne sind Public Interest Entity (PIE, d.h. börsennotiert) und erstellen jeweils einen IFRS-Konzernabschluss.
- ▶ Die Stiftung erstellt selbst keinen Konzernabschluss.
- ▶ Beide Konzerne haben viele Tochtergesellschaften in vielen verschiedenen Ländern.

Es stellt sich in diesem Sachverhalt die Frage, ob es sich um einen einzelnen Konzern mit der Stiftung als OMG oder um zwei getrennte

Konzerne mit jeweils einer OMG als oberster Konzerngesellschaft handelt.

Eine OMG ist eine Einheit, die eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält, ohne dass an ihr von einer anderen Einheit eine Kontrollbeteiligung gehalten wird. Eine Einheit ist definiert als „Rechtsträger“. Dies dürfte nach deutschem Rechtsverständnis auch für Stiftungen zutreffen. Die Stiftung als Rechtsträger könnte damit als OMG angesehen werden und es sich um einen einzelnen Konzern für Zwecke der MinSt handeln.

Auch ein Konzern „unterhalb“ der Stiftung mit unter 750 Mio. EUR Umsatz fällt in den Anwendungsbereich und es ist ein Jurisdictional Blending der Landesgesellschaften aus beiden Teilkonzernen durchzuführen, was mitunter praktisch sehr schwierig ist.

Falls einer der Konzerne ein abweichendes Wirtschaftsjahr hat und die Stiftung als OMG keinen Konzernabschluss erstellt, müsste sogar (allein für die MinSt) auf das Kalenderjahr umgestellt werden. Auch das ist praktisch sehr schwierig.

Petition: Anpassung der Regelungen zur Mindeststeuergruppe an die Konsolidierungsverpflichtungen von Stiftungen. Stiftungen sollten nur dann als OMG gelten, wenn sie einen Konzernabschluss erstellen müssen.

3.5 Betriebsstätten

§ 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG-E definiert, wann für Zwecke der Mindeststeuer eine Betriebsstätte vorliegen soll. Dies ist dann der Fall, wenn die „[...] dieser Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte nach dem Steuerrecht dieses Steuerhoheitsgebietes und unter Berücksichtigung der Grundsätze dieses Abkommens besteuert werden.“

§ 40 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E regelt die Zuordnung von Gewinnen. Demnach wären bei einer Betriebsstätte nach § 4 Abs. 8 Nummer 1 und 2 MinStG-E nur die Erträge und Aufwendungen zu berücksichtigen, die der Betriebsstätte nach den Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder nach dem nationalen Recht des Belegenheitsstaates zuzuordnen sind. Bei dieser Regelung wird der Terminus „oder“ verwandt. Demnach kann die Gewinnermittlung sowohl nach einer im Abkommen vorgesehenen Methode erfolgen oder nach einer nationalen Methode.

Petition: § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG-E und § 39 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E sollten in Bezug auf die Betriebsstättendefinition vom Wortlaut einheitlich sein.

3.6 Sekundärerergänzungssteuer

§ 11 MinStG-E regelt den Umfang der Besteuerung der Geschäftseinheiten im Rahmen der Sekundärerergänzungssteuer. Aus unserer Sicht regelt die Vorschrift den folgenden Fall nicht eindeutig:

Angenommen, eine oberste Muttergesellschaft, die in Deutschland ansässig ist, hält eine 60%-Beteiligung an einer im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft, die wiederum Anteile an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. Im Ansässigkeitsstaat der im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft ist keine anerkannte Primärerergänzungssteuerregelung verankert.

Nach unserem Verständnis führt § 8 Abs. 1 MinStG-E im Beispielsfall dazu, dass 60% des für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Steuererhöhungsbetrags im Rahmen der Primärerergän-

zungssteuerregelung im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft (Deutschland) besteuert werden, es aber darüber hinaus nach § 11 Abs. 2 MinStG-E nicht zu einer Erhebung einer Sekundärerergänzungssteuer in Höhe der restlichen 40% des für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Steuererhöhungsbetrags in Deutschland kommen kann, da alle die Eigenkapitalbeteiligung der obersten Muttergesellschaft an dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit vermittelten Eigenkapitalbeteiligungen durch eine oder mehrere Muttergesellschaften, nämlich die oberste Muttergesellschaft, gehalten werden.

Petition: Es sollte im Wortlaut des § 11 Abs. 2 klargestellt werden, dass der Begriff Muttergesellschaft in „durch eine oder mehrere Muttergesellschaften gehalten“ auch die oberste Muttergesellschaft umfasst (siehe entsprechend Art. 10.1 Model Rules „Parent Entity“ bzw. Art. 3 Abs. 24 der Pillar 2-Richtlinie).

Zudem wäre eine ergänzende Klarstellung wünschenswert, dass es zu keiner Anwendung der Sekundärerergänzungssteuerregelung in Deutschland auf nicht auf die oberste Muttergesellschaft entfallende Anteile an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit kommen kann, die über eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft gehalten werden, die insoweit keiner Primärerergänzungssteuerregelung unterliegt.

3.7 Portfoliodividenden

§ 36 MinStG-E räumt ein Wahlrecht ein, Dividenden aus Langzeitbeteiligungen nicht zu kürzen. Im KStG gibt es für „Banken“, Lebensversicherungen und Krankenversicherungen mit § 8b Abs. 7 und § 8b Abs. 8 KStG separate Vorschriften die u.a. die Behandlung von Dividenden abweichend regeln. In der Praxis kann es vorkommen, dass z.B. eine Bank sowohl die Regelung nach § 8b Abs. 4 KStG als auch für einzelne Portfoliobeteiligungen die abweichende Regelung nach § 8b Abs. 7 KStG anwendet. Das Wahlrecht nach § 36 MinStG-E ist dagegen einheitlich für eine Geschäftseinheit auszuüben. Vor dem Hintergrund der Regelungen von § 8b Abs. 7 und § 8b Abs. 8 KStG sollte erwogen werden, Banken und Versicherungen eine flexible Handhabung des Wahlrechts zu ermöglichen

Petition: § 36 MinStG-E sollte durch ein separates Wahlrecht für Schachtelbeteiligungen ergänzt werden und bei Ausübung des Wahlrechtes Tatbestände unterscheiden, die unter § 8b Abs. 7 bzw. § 8b Abs. 8 KStG fallen würden.

3.8 Allokation bei transparenten Einheiten

§ 41 MinStG-E regelt die Allokation des Mindeststeuer-Jahresüberschuss und Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags von transparenten Einheiten. Nicht explizit geregelt wird, ob auch die einzelnen Hinzurechnungen und Kürzungen des Mindeststeuer-Jahresüberschusses und des Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags (§ 18 MinStG-E) entsprechend § 41 MinStG-E zu allokiert sind. Hat eine transparente Einheit, deren Mindeststeuer-Jahresüberschuss und Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag nach § 41 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E den gruppenzugehörigen Gesellschaftern zuzuordnen sind, z.B. Aufwendungen für Geldbußen, sind die entsprechenden Aufwendungen u.E. systematisch ebenfalls bei den Gesellschaftern zu berücksichtigen und ist bei diesen die Kürzung des § 18 Nr. 7 MinStG-E zu prüfen. Entsprechendes gilt für die weiteren Hinzurechnungen und Kürzungen des § 18 MinStG-E.

Petition: Es sollte klargestellt werden, ob § 41 MinStG-E auch für Allokation von Einkommensbestandteilen und die Anwendung des § 18 MinStG-E gilt.

3.9 Untergeordnete Internationale Tätigkeit

In der Gesetzesbegründung zu § 80 Abs. 1 MinStG-E (S. 270 des Regierungsentwurfs) wird klargestellt, dass eine Anwendung des § 80 Abs. 1 MinStG-E die Unternehmensgruppe nicht von der Pflicht zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts befreit. Nicht geklärt wird, welche Angaben im Mindeststeuer-Bericht in diesem Fall konkret zu machen sind. Insbesondere würde der Vereinfachungseffekt des § 80 MinStG-E konterkariert, wenn umfangreiche Angaben zur Ermittlung der effektiven Steuerquoten für das Inland zu machen wären (nach dem Muster des GloBE Information Return des Inclusive Framework soll in diesem Fall nur der allgemeine Teil („Chapter 1“) sowie die Angaben zur § 80 MinStG-E entsprechenden Regelung gemacht werden). Zudem sollte klargestellt werden, ob Unternehmen, die ausschließlich im Inland über Geschäftseinheiten verfügen, nach § 3 Abs. 4 MinStG-E ebenfalls verpflichtet sind, dem Bundeszentralamt für Steuern den Gruppenträger mitzuteilen.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass Unternehmen, die nach § 80 Abs. 1 MinStG-E im Inland von der Mindeststeuer befreit sind, nur die Angaben für das Inland im Mindeststeuer-Bericht machen müssen, die zur Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen des § 80 MinStG-E durch die Finanzverwaltung erforderlich sind. Zudem sollte klargestellt werden, ob Unternehmen, die ausschließlich im Inland über Geschäftseinheiten verfügen und insofern nach § 80 MinStG-E für den Übergangszeitraum vollständig von der Mindeststeuer befreit werden, nach § 3 Abs. 4 MinStG-E verpflichtet sind, dem Bundeszentralamt für Steuern den Gruppenträger mitzuteilen.

3.10 Oberste Muttergesellschaft als transparente Einheit

§ 67 Abs. 1 MinStG-E regelt, dass der für das Geschäftsjahr ermittelte Mindeststeuer-Gewinn einer transparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, um den betragsmäßigen Anteil am Mindeststeuer-Gewinn gekürzt wird, der auf Gesellschafter entfällt, die bestimmte Kriterien (wie u.a. eine nominale Besteuerung von mindestens 15%) erfüllen. Da § 67 Abs. 1 MinStG-E in Satz 1 von einer Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns spricht und in Satz 2 von einer entsprechenden Kürzung der erfassten Steuern gesprochen wird, gehen wir davon aus, dass grundsätzlich für jede oberste Muttergesellschaft als transparente Einheit sämtliche Daten zur Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns und der erfassten Steuern zu erheben sind. Dies könnte nach dem Wortlaut auch dann gelten, wenn sämtliche Gesellschafter der transparenten obersten Muttergesellschaft die Kriterien des § 67 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-3 MinStG-E erfüllen, wenngleich in einem solchen Fall keine Ergänzungssteuer anfallen kann. Aus unserer Sicht besteht keinerlei Notwendigkeit oder Sinnhaftigkeit einer Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns und der erfassten Steuern für eine transparente oberste Muttergesellschaft in den Fällen, in denen sämtliche Gesellschafter mindestens eines der Kriterien des § 66 Abs. 1 S. 1 MinStG-E erfüllen.

Petition: Es sollte klargestellt bzw. ergänzt werden, dass für eine oberste Muttergesellschaft als transparente Einheit kein Mindeststeuer-Gewinn und keine erfassten Steuern zu ermitteln sind (und die entsprechenden Daten für die Ermittlung dieser Größen auch nicht in

den Mindeststeuerbericht aufzunehmen sind), sofern alle Gesellschafter dieser obersten Muttergesellschaft als transparente Einheit mindestens eines der Kriterien des § 67 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-3 MinStG-E erfüllen.

§ 67 Abs. 3 MinStG-E definiert, dass die Kürzungsvorschriften des § 67 Abs. 1 und 2 MinStG-E für oberste Muttergesellschaften als transparente Einheiten auch für bestimmte Betriebsstätten gilt. Während § 67 Abs. 3 Nr. 1 MinStG-E eindeutig auf Betriebsstätten der transparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft ist, abstellt, wird aus dem Wortlaut des § 67 Abs. 3 Nr. 2 MinStG-E nicht ganz deutlich, welche Arten von Betriebsstätten hierunter zu fassen sind. Nach unserem Verständnis und entsprechend der Gesetzesbegründung sowie der Kommentierung in den OECD-Model-Rules sollen von § 67 Abs. 3 Nr. 2 MinStG-E wohl Betriebsstätten steuertransparenter Einheiten, die direkt oder über eine steuertransparente Struktur gehaltene Tochtergesellschaften der transparenten Einheit sind, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, umfasst werden.

Petition: Es sollte im Wortlaut des § 67 Abs. 3 Nr. 2 klargestellt werden, dass nur Betriebsstätten von steuertransparenten Einheiten umfasst sind, die Tochtergesellschaften einer steuertransparenten obersten Muttergesellschaft (und nicht irgendeiner - also auch nicht steuertransparenten - Muttergesellschaft) sind.

3.11 Wahlrecht für eine vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten

§ 78 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E regelt u.a., dass die angepassten erfassten Steuern um Aufwendungen aus der Bildung von ungewissen Steuerrückstellungen anzupassen sind. U.E. müssten Erträge aus der Auflösung aus der vorgenannten Rückstellung ebenfalls bei der Ermittlung der angepassten Steuern ausgeschlossen werden. Dies auch vor dem Hintergrund, dass die Norm bei Anpassungen i.Z.m. latenten Steuern und bei sonstigen periodenfremden Steuerpositionen jeweils sowohl die Aufwands- als auch die Ertragsseite einheitlich einbezieht.

Petition: Die Regelung des § 78 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E sollte dahingehend angepasst werden, dass einheitlich Aufwands- und Ertragspositionen im Hinblick auf latente Steuern, ungewissen Steuerrückstellungen sowie periodenfremde Steuern nicht zu berücksichtigen sind.

3.12 Qualifizierter länderbezogener Bericht gem. § 84 MinStG-E:

Es ist unklar, ob eine fehlerhafte Berechnung/Ausweis von Daten in einer Jurisdiktion innerhalb eines im Übrigen qualifizierten CbCRs zur Nichtigkeit des gesamten länderbezogenen Berichts in Bezug auch auf andere Jurisdiktionen führt und somit schlussendlich die temporären Safe-Harbour Regelungen für alle Jurisdiktionen keine Anwendung finden.

Petition: Eine Klarstellung in § 84 MinStG-E wäre wünschenswert.

3.13 Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten

Nach nationalem Handelsrecht besteht für Konzerne mit Sitz und Geschäftsleitung der Konzernspitze in Deutschland keine Verpflichtung

der nachgeordneten Gesellschaften, einen Einzelabschluss nach IFRS aufzustellen.

In der Konzernpraxis werden lediglich sogenannte Reporting Packages für diese Gesellschaften erstellt, die inhaltlich abhängig von der jeweiligen Konzernpraxis völlig unterschiedlichen Inhalt ausweisen können. Diese entsprechen häufig nicht einem Jahresüberschuss, weil teilweise Konsolidierungsmaßnahmen bereits auf die Ebene dieser Gesellschaften nach „unten“ verlagert werden bzw. bestimmte Wertanpassungen, die noch dem Jahresüberschuss zuzurechnen wären, erst konzernweit erfolgen. Daher sind zum Teil erhebliche Anpassungen in den Prozessabläufen und dem im Reporting Package ausgewiesenen Gewinn notwendig. Darüber hinaus werden derartige Reporting Packages in aller Regel nicht durch den Abschlussprüfer separat getestet, sondern es wird nur für den Gesamtkonzernabschluss ein Testat erteilt.

Die ähnlich gelagerte Problematik ergibt sich für Fälle, in denen Gesellschaften mangels Materialität nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden und auch keiner eigenständigen Jahresabschlussprüfung unterliegen – unabhängig davon, ob sie den Jahresüberschuss nach dem Rechnungslegungsstandard der Mutter oder zulässigerweise nach einem anderen Rechnungslegungsstandard ermitteln.

In Konzernen mit mehreren hundert Geschäftseinheiten wird davon in der Zukunft ganz wesentlich der Umfang der prüferischen Handlungen abhängen. Wir verweisen auch auf die OECD-Kommentierung zu Art. 3.1.3.

Chapter 1.3. der OECD Agreed Administrative Guidelines sieht vor, dass Steuern, die nicht im Jahresüberschuss erfasst sind, aber im Rahmen des Konzernabschlusses berücksichtigt werden, zu der entsprechenden Geschäftseinheit zugeordnet werden dürfen, sofern eine zuverlässige Zuordnung zu der Geschäftseinheit möglich ist. Eine entsprechende Regelung sieht Tz. 3 des OECD-Kommentar zu Art. 3.1.2 für die Zuordnung des Mindeststeuer-Gewinns/Verlusts vor. Dadurch werden entsprechende „top side adjustments“, die bei Erstellung eines Konzernabschlusses anfallen, entsprechend berücksichtigt.

Petition: Es sollte klargestellt werden, welche Nachweisverpflichtungen an die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung in den o.g. Fällen bestehen. Ferner sollte eine Regelung in Anlehnung an Kapitel 1.3. der OECD Agreed Administrative Guidelines bzw. Tz. 3 des Kommentars zu Art. 3.1.2 aufgenommen werden, dass Steuerbuchungen, die auf Konzernebene erfolgen und in direktem Bezug zum Jahresüberschuss stehen, bzw. Mindeststeuer-Gewinne und Mindeststeuer-Verluste, entsprechend bei der jeweiligen Geschäftseinheit zuzuordnen sind.

3.14 Verrechnungspreisanpassungen (§ 16)

§ 16 MinStG-E und die zugehörige Gesetzesbegründung bestehen im Regierungsentwurf teilweise unverändert in der Fassung des Diskussionsentwurfs fort. Die bereits vorgetragenen Änderungsvorschläge sind daher teilweise weiterhin aktuell.

Bilaterale Uneinigkeit der Finanzverwaltungen

In der Gesetzesbegründung zu § 16 MinStG-E wird davon ausgegangen, dass sich alle zuständigen Behörden über Verrechnungspreisanpassungen einig sind bzw. dass auch bei unilateraler Anpassung

der für Zwecke der Besteuerung verwendete (geänderte) Verrechnungspreis der richtige ist. Es erfolgt jedoch keine Klarstellung, welcher Preis gilt, wenn sich die Steuerbehörden der beteiligten Staaten nicht einig sind, d. h. wenn im anderen Staat für Ertragssteuerzwecke keine oder eine wertmäßig unterschiedliche Anpassung erfolgt, die in der Folge ggf. im Rahmen eines langwährenden Verständigungs- bzw. EU-Schiedsverfahrens zwischen den beteiligten Staaten zu klären ist.

Petition: Es wäre eine Klarstellung wünschenswert, welcher Verrechnungspreis zugrunde zu legen ist, wenn sich die beteiligten Steuerbehörden über Verrechnungspreiskorrekturen uneins sind.

Klarstellung zur Grundlage zeitlicher Anpassungen gem. § 50 MinStG-E

In § 16 Abs. 3 MinStG-E wird analog der OECD-Model-Rules auch auf den Zeitpunkt der nachträglichen Anpassung gem. § 50 MinStG-E Bezug genommen. Es entspricht unseres Erachtens jedoch nicht in allen Fällen dem Ziel der Vorschrift, hierfür auf die Minderung bzw. Erhöhung des „Verrechnungspreises“ abzustellen (siehe Begründung zu § 16 Abs. 3 MinStG-E), da die Folgewirkung der Verrechnungspreiskorrektur für das zu versteuernde Einkommen der an einer Transaktion beteiligten Parteien (und in der Folge für die „Steuer-schuld“) davon abhängt, wer leistende bzw. empfangende Partei ist. Der Verweis in der Begründung zu § 16 Abs. 3 MinStG-E auf den „Verrechnungspreis“ ist in den zugrundeliegenden OECD-Model-Rules ebenfalls nicht enthalten.

Petition: In der Formulierung sollte in Einklang mit den OECD-Model-Rules der Verweis auf die Minderung bzw. Erhöhung des „Verrechnungspreises“ gestrichen werden, um Missverständnisse zu vermeiden.

3.15 Angepasste Steuern

„Push down“ deutscher Hinzurechnungssteuerbeträge

Die Mindeststeuer ist eine neue Steuer eigener Art und steht neben den nationalen Hinzurechnungssteuervorschriften (in Deutschland neben dem AstG). Anders als das deutsche AstG enthalten die Regelungen in § 7 Abs. 25 MinStG-E lediglich eine abschließende Aufzählung passiver Erträge, die jedoch ausweislich der Gesetzesbegründung nicht an die Frage geknüpft sind, ob eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Durch die unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen und Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung passiver Einkünfte/Erträge können sich Fälle einer effektiven Doppelbesteuerung nach AstG und MinStG-E ergeben, und zwar aufgrund der Beschränkung des Zurechnungsbetrages einer nationalen Hinzurechnungssteuer zur ausländischen Einheit nach § 47 Abs. 2 MinStG-E.

Petition: Die Mindeststeuer sollte insbesondere im Hinblick auf Begrifflichkeiten/Definitionen und Bemessungs-/Berechnungsgrundlagen (Erträge vs. Einkünfte) mit der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AstG abgestimmt werden. Darüber hinaus bitten wir um Klarstellung (zumindest in der Gesetzesbegründung), dass die Begrenzung der Zurechnung einer nationalen Hinzurechnungssteuer zur ausländischen Einheit nur im Falle von passiven Erträgen nach § 41 Abs. 2 MinStG-E gelten soll, d. h. eine etwaige höhere nationale Hinzurechnungssteuer aufgrund breiterer Bemessungsgrundlage (z. B. aufgrund breiterem nationalen Passivkatalog) wäre uneingeschränkt zurechenbar bei der ausländischen Einheit.

3.16 Latente Steuern

In § 48 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E wurde die Anregung übernommen, umfassend auf Ansatz- und Bewertungsanpassungen in Bezug auf latente Steueransprüche aus temporären Differenzen und Verlustvorträgen abzustellen; Hingegen enthält § 48 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E weiterhin nur die Bezugnahme auf latente Steueransprüche im Zusammenhang mit einem Verlustvortrag. Aufgrund der umfassenden Formulierung (Ansatz- und Bewertung) von § 48 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E erscheint § 48 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E ohnehin redundant.

Petition: Die Formulierungen sollten auf Konsistenz geprüft werden

§ 79 Abs. 2 regelt, dass bestimmte aktive latente Steueransprüche ausgenommen sind, wenn diese durch einen *Geschäftsvorfall* entstehen, der nach dem 30.11.2021 stattfindet.

Die zugrundeliegenden Regelungen in Art. 9.1.2 der OECD-Model-Rules (englische Fassung) sowie Art. 47 Abs. 3 der EU-Richtlinie (englische und deutsche Fassung) begrenzen die Ausnahme von aktiven latenten Steueransprüchen dagegen auf solche, die durch *Transaktionen* entstehen, die nach dem 30.11.2021 stattfinden. Als zusätzliches Ausschlusskriterium für die Nutzung der Verluste aus einer Transaktion wird verlangt, dass es sich um Verluste handeln muss, die sich auf maßgebende Gewinne und Verluste (qualifying income or loss) ergeben.

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

§ 79 Abs. 2 MinStG-E verwendet stattdessen den umfassenderen Begriff „Geschäftsvorfall“. Darüber hinaus verlangt die Gesetzesbegründung als Voraussetzung für die Nutzung eines latenten Steueranspruchs im Zusammenhang mit Verlusten, dass es sich um einen Verlust handeln muss, der sich auch in der Minderung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Erhöhung des Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags ausgewirkt hat. Zusätzlich wird erläutert, dass dieser Verlust z.B. durch Buchverluste entstanden sein kann, was die durch den Wechsel der Begrifflichkeit bewirkte Ausweitung unterstreicht. Denn Buchverluste stellen sicher einen Geschäftsvorfall, aber eben keine Transaktion dar. Dies kollidiert maßgeblich mit der ursprünglichen Idee, Steuerattribute, die vor dem GloBE-Übergangsjahr entstanden sind und die nicht aus Transaktionen herrühren, unangetastet zu lassen.

Wirkungsweise/Beispiel:

A Co ist im Land B (Hochsteuerland) tätig. Der Konzernabschluss wird in IFRS aufgestellt. Die Steuerbilanz basiert auf dem Abschluss nach lokalen (anerkannten) Rechnungslegungsstandards, z.B. HGB. Für GloBE-Zwecke wird auf den nach IFRS ermittelten Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag abgestellt. In einem Jahr vor GloBE wird ein Wirtschaftsgut nur in der Handels- und Steuerbilanz abgeschrieben, was in voller Höhe zu einem steuerlichen Verlust und somit nach IFRS für Land B zum Ansatz aktiver latenter Steuern auf den Verlustvortrag führt (sonst kein positives Ergebnis). Im IFRS Abschluss – und somit Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag – wird

keine Abschreibung vorgenommen, hier wurde die Abschreibung aufgrund abweichender Bewertungsregeln schon im letzten, vor dem 30.11.2021 endenden Wirtschaftsjahr vorgenommen.

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

Petition: § 79 Abs. 2 MinStG-E sollte im Wortlaut an die OEC-Model-Rules (englische Fassung) und die EU-Richtlinie (englische und deutsche Fassung) angeglichen werden und die Ausnahme für bestimmte latente Steueransprüche auf solche Ansprüche beschränken, die durch Transaktionen entstehen. In der Gesetzesbegründung sollte keine Erstreckung auf Buchverluste erfolgen.

3.17 Allokation latenter Steueraufwand

Ein Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG kann mit laufenden Verlusten bzw. Verlustvorträgen der hinzurechnungssteuerpflichtigen Muttergesellschaft nach den allgemeinen Regelungen grundsätzlich verrechnet werden (§ 47 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E).

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass bei Nutzung eines bestehenden Verlustvortrags sich die aktive latente Steuer mindert und insofern ein latenter Steueraufwand entsteht, der nach § 47 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E allokiert werden kann. Sofern sich durch den Ansatz eines Hinzurechnungsbetrages ein laufender Verlust gemindert hat, sollte klargestellt werden, dass in der Minderung der aktiven latenten Steuer aus wirtschaftlicher Betrachtung ein latenter Steueraufwand entsteht, der nach § 47 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E allokiert werden kann. Ansonsten kann es zu einer Doppelbesteuerung von Mindeststeuer und Hinzurechnungsbesteuerung führen (vgl. Polatzky/Michelberger, IStR 2023, 89 (91 f.)).

3.18 Nichtberücksichtigung von „zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten“ beim substanzbasierten Freibetrag

Die Gesetzesbegründung zu § 58 Abs. 2 MinStG-E stellt klar, dass die zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerte (IFRS 5) beim substanzbasierten Freibetrag nicht berücksichtigt werden. Hintergrund der Regelung ist, dass nur solche Vermögensgegenstände Berücksichtigung finden sollen, die auf den aktiven Wertewandlungsprozess des Unternehmens dauerhaft Einfluss haben.

Daraus ergibt sich korrespondierend die Frage, ob das Ergebnis aus nicht fortgeführten Aktivitäten (in IFRS GuV separat und nach Steuern ausgewiesen) aus dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag herauskorrigiert werden sollte. Dieses könnte sich aus einer Bewertungsänderung gem. § 18 Nr. 8 MinStG-E ergeben; eine entsprechende Ergänzung in der Gesetzesbegründung wird angeregt.

Petition: § 18 MinStG-E sollte um die Korrektur des Ergebnisses aus nicht fortgeführten Aktivitäten ergänzt werden.

3.19 Steuertransparenzwahlrecht nach § 71 MinStG-E

Nach § 71 MinStG-E kann auf Antrag der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit eine Investmenteinheit als steuertransparente Gesellschaft behandelt werden, wenn der gruppenzugehörige Gesellschafter in seinem Belegenheitsstaat zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung, die auf den jährlichen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Eigenkapitalbeteiligung an dieser Gesellschaft beruht, besteuert wird und der für den gruppenzugehörigen Gesellschafter in Bezug auf solche Erträge geltende Steuersatz dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt.

Für einen in Deutschland ansässigen Gesellschafter hätte diese Regelung unseres Erachtens nur dann praktische Relevanz, wenn die in Deutschland geltenden Regelungen (Vorabpauschalen bei Anteilen an Investmentfonds nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 18 InvStG in Abhängigkeit vom Basiszins und Entwicklung des Rücknahmepreises des Investmentanteils; ausschüttungsgleiche Erträge bei Anteilen an Spezial-Investmentfonds nach § 34 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 36 InvStG) obenstehende Voraussetzung erfüllen.

Petition: *Es sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass die Mechanismen, die das deutsche Investmentsteuerrecht kennt (Vorabpauschale bei Anteilen an Investmentfonds; ausschüttungsgleiche Erträge bei Anteilen an Spezial-Investmentfonds), als „Besteuerung zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung, die auf den jährlichen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Eigenkapitalbeteiligung an dieser Gesellschaft beruht“ gelten. Darüber hinaus sollte klargestellt werden, dass auch dann eine „Besteuerung zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung, die auf den jährlichen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Eigenkapitalbeteiligung an dieser Gesellschaft beruht“ vorliegt, wenn die Vorabpauschalen nach § 16 Abs. 2 InvStG nicht anzusetzen sind.*

3.20 Steuersatz nach § 72 MinStG-E

Es ist unklar, ob in Bezug auf Anlagen in Investmentvehikel die Option zur Ausschüttung nach § 72 MinStG-E anwendbar ist. Diese setzt voraus, dass der Investor einem Steuersatz unterliegt, der (mindestens) dem Mindeststeuersatz entspricht. Insbesondere fraglich ist hierbei, ob der nominale Steuersatz oder der effektive Steuersatz, der ggf. durch Teilfreistellungen reduziert werden kann, zu berücksichtigen ist.

Petition: *Es sollte daher klargestellt werden, dass § 72 MinStG-E auf den nominalen Steuersatz abstellt und nicht auf den effektiven Steuersatz.*

3.21 Verfahrensrechtliche Fragen

Die verfahrensrechtlichen Vorschriften im MinStG-E und in der Abgabenordnung sind im Regierungsentwurf im Vergleich zu den Vorentwürfen kaum erweitert worden. Auch die Gesetzesbegründung gibt weiterhin nur wenige weiterführende Hinweise. Zwar sollte sich die Anwendbarkeit der Vorschriften der Abgabenordnung grundsätzlich aus § 1 Abs. 1 AO ergeben, da die Mindeststeuer eine Steuer ist. Es fehlen im MinStG-E aber (mit Ausnahme von § 73 Abs. 2, § 84 und 93 Abs. 4 MinStG-E) die sonst in Steuergesetzen üblichen Verweise auf die jeweils einschlägigen §§ der Abgabenordnung.

Wir wiederholen daher an dieser Stelle die aus unserer Sicht noch nicht mit hinreichender Sicherheit geklärten verfahrensrechtlichen Fragen:

- ▶ Gelten die Regelungen der Abgabenordnung nur für die Steuererklärung oder auch für den Mindeststeuer-Bericht?
- ▶ Wie ist der Mindeststeuerbericht verfahrensrechtlich einzuordnen? Als Feststellungsbescheid, der Grundlagenbescheid für die Steuererklärung ist?
- ▶ Wie ist § 50 MinStG-E abgabenrechtlich einzuordnen? Was geschieht, wenn § 50 Abs. 2 MinStG-E die Änderung eines Altjahres erforderlich macht, dieses aber abgabenrechtlich nicht mehr änderbar ist? Kann dann trotzdem eine Korrektur erfolgen?
- ▶ Welche verfahrensrechtlichen Folgen ergeben sich bei Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, die im Ausland erfolgen, z.B. erst zeitverzögert nach einer Betriebsprüfung, die aber die in Deutschland festgesetzten Steuerbeträge beeinflussen, ggf. erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung (materielle bzw. formelle Korrespondenz)?
- ▶ Für die Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit nach § 80 MinStG-E (Befreiung von der Mindeststeuer) ist kein Antragserfordernis vorgesehen. Insbesondere in Grenzfällen könnten ein Antrag und ein Bescheid über die Inanspruchnahme Rechtssicherheit schaffen.
- ▶ Das MinStG-E enthält an verschiedenen Stellen zahlreiche Antragsmöglichkeiten, die teilweise auch über die Vorgaben aus Art. 45 der EU-Richtlinie hinausgehen. Wann sollen diese Anträge gestellt werden? Mit Abgabe der Steuererklärung? Welche Rückwirkung ergibt sich ggf. für den Mindeststeuer-Bericht, wenn ein Wahlrecht, welches ggf. im Rahmen der Steuererklärung ausübt/beantragt wird, vom Finanzamt nicht anerkannt wird. Ist dann eine Korrektur des Mindeststeuer-Berichts notwendig und wenn ja, nach welchen Verfahrensvorschriften und innerhalb welcher Fristen?
- ▶ Laut Gesetzesbegründung finden auf die Steuererklärung die allgemeinen Bestimmungen nach § 149 AO Anwendung. Während die Anwendbarkeit von § 149 Abs. 1 und 2 AO noch damit begründet werden, dass das MinStG-E zur Abgabe einer Steuererklärung (Steueranmeldung) verpflichtet, fehlt in der abschließenden Auflistung des § 149 Abs. 3 AO (beratene Fälle) ein Verweis auf die Steuererklärung nach § 90 MinStG-E. Welche Frist gilt in beratenen Fällen?
- ▶ Durch den fehlenden Verweis in § 149 Abs. 3 AO stellt sich auch die Frage, ob Fristverlängerungen nach § 109 Abs. 2 AO in beratenen Fällen möglich sind. In Anbetracht der komplexen Einführung der Mindeststeuer sollten Fristverlängerungen gerade in den ersten Jahren möglich sein – und zwar sowohl für die Steuererklärung als auch für den Mindeststeuer-Bericht und über die strengen Vorgaben des § 109 Abs. 2 AO hinaus.
- ▶ Es fehlt an einer Regelung, wie verfahrensrechtlich und bezüglich der Sanktionen damit umgegangen werden soll, wenn der Mindeststeuer-Bericht deshalb nicht vollständig oder nicht rechtzeitig abgegeben werden kann, weil übergeordnete Konzerngesellschaften aus dem Ausland die notwendigen Daten nicht zuliefern (vgl. §§ 342d Abs. 2 und

342e Abs. 2 HGB aus dem Gesetz zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen, wo entsprechende Regelungen für den vergleichbaren Fall vorgesehen sind). Regelmäßig dürfte eine deutsche Tochtergesellschaft dagegen keine Handhabe haben. Dies kann auch Auswirkungen auf die Steueranmeldung durch deutsche Gesellschaften haben, sofern eine ausländische Muttergesellschaft den Mindeststeuer-Bericht abgibt, die deutschen Einheiten von dem Inhalt dieses Mindeststeuerberichts aber keine Kenntnis erlangen. Sie haben dann ggf. keine Möglichkeit, die Mindeststeuererklärung zu erstellen und einzureichen. Die in § 96 Abs. 3 MinStG-E eingeführte Nachweismöglichkeit, dass angemessene Maßnahmen in Zusammenhang mit der Erstellung und der Abgabe des Mindeststeuer-Berichts ergriffen wurden, hilft nur bedingt, da sie lediglich für die Übergangszeit gilt.

Petition: Die Verfahrensvorschriften des MinStG-E sollten überarbeitet und deutlich detaillierter ausgeführt werden. Explizite Verweise auf die jeweils einschlägigen Vorschriften der Abgabenordnung sind wünschenswert. Auch in der Abgabenordnung könnten zusätzliche Ergänzungen angedacht werden.

Ergänzend kann geprüft werden, die Mindeststeuer explizit in Artikel 106 GG aufzunehmen und dort eine eindeutige Klassifizierung des Steuertypus innerhalb der Finanzverfassung vorzunehmen.

Zumindest sollten im Rahmen des parlamentarischen Verfahrens klarstellende Aussagen zu den o.g. Verfahrensfragen getroffen werden, z.B. im Bericht des Finanzausschusses.

3.22 Umfang des Mindeststeuer-Berichts

In § 74 wird die gefordert, die „notwendigen“ Angaben u.a. für die Berechnung des effektiven Steuersatzes für jedes Steuerhoheitsgebiet und der Ergänzungssteuerbeträge für jede Geschäftseinheit zu machen. Wir gehen davon aus, dass diese sehr umfangreiche Berichtspflicht die im Anhang des „GloBE Information Return“-Musters des Inclusive Framework dargestellten Datenpunkte umfassen soll. Das Gleiche sollte für den hierfür nach § 73 Abs. 3 MinStG-E geplanten, amtlich vorgegebenen Datensatz gelten.

Petition: Die in § 74 MinStG-E anzugebenden Daten bzw. der nach § 73 Abs. 3 MinStG-E geplante, amtlich vorgegebene Datensatz sollten frühzeitig gesetzlich definiert und als auf das deutsche MinStG-E abgestimmtes Muster vorgelegt werden.

3.23 Besondere Gegebenheiten und Umstände

Gem. § 76 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E kann die Finanzbehörde die steuerpflichtige Geschäftseinheit innerhalb von 36 Monaten nach Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts unter Angabe von besonderen Gründen zum Nachweis der Anspruchsberechtigung auffordern. Laut Gesetzesbegründung ist hierfür erforderlich, dass die Finanzbehörde besondere Gegebenheiten und Umstände darlegt, die wesentliche Auswirkungen auf die Anspruchsberechtigung haben. Offen bleibt jedoch, welche besonderen Gegebenheiten und Umstände hiervon erfasst sind.

Petition: Es sollte konkretisiert werden, welche besonderen Gegebenheiten und Umstände gem. § 76 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E dazu führen können, dass die Geschäftseinheit zum Nachweis einer Anspruchsberechtigung aufgefordert wird. Darüber hinaus sollte aus

Gründen der Rechtssicherheit erläutert werden, wie der Nachweis zu erbringen ist.

3.24 Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer

Gemäß § 77 MinStG-E soll der Steuererhöhungsbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert werden, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der Internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben wird. Die Norm des § 77 MinStG-E basiert auf Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie.

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

Somit stellt § 77 MinStG-E im Gegensatz zu Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie für die Inanspruchnahme des Safe-Harbours darauf ab, dass im Ausland eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer erhoben wurde. Der Safe-Harbour soll somit abweichend zur EU-Richtlinie nicht bereits bei der Berechnung einer ausländischen anerkannten nationalen Ergänzungssteuer gewährt werden, sondern erst bei Erhebung der ausländischen Steuer. Diese Abweichung zur EU-Richtlinie ist vor dem Hintergrund einer möglichst einheitlichen Umsetzung der EU-Richtlinie in sämtlichen Mitgliedsstaaten abzulehnen.

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

Auch die Vorgabe, dass eine anerkannte NES „in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der IFRS erhoben“ wird, ist in § 77 MinStG-E strenger als von der OECD vorgegeben. So wird in der Administrative Guidance der OCED bzgl. des erforderlichen Accounting Standards für Zwecke des QDMTT Safe Harbours ausgeführt, dass Basis der Berechnung entweder der anerkannte Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder – unter weiteren Bedingungen (mithin: (i) Verpflichtung ein local financial accounting gem. nationalem (Steuer-)Recht zu erstellen/zu nutzen und (ii) tatsächliche Prüfung dieses local financial accountings im Rahmen einer externen Jahresabschlussprüfung) – das „local financial accounting“ sein kann (siehe S. 80 der AG; Kapitel 5.1. nach Rz. 13). Das „local financial accounting“ kann ein Acceptable Financial

Accounting Standard (anerkannter Rechnungslegungsstandard, § 7 Abs. 4 MinStG) oder ein Authorised Financial Accounting Standard (zugelassener Rechnungslegungsstandard, § 7 Abs. 37 MinStG) sein.

Petition: § 77 MinStG-E sollte ebenso wie Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie auf die Berechnung einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer abstellen. Eine ausländische NES sollte auch anerkannt werden, sofern sie auf einem „local financial accounting“ beruht.

3.25 Verweis Mindeststeuer-Umsatz auf De-Minimis-Regelung

§ 78 führt ein Wahlrecht bzw. einen Safe-Harbour für eine vereinfachte Berechnung der ETR bei unwesentlichen Geschäftseinheiten ein. Hierfür kann das Zahlenwerk der länderbezogenen Berichterstattung zurückgegriffen werden. Um einen „Sicherheitsabstand“ zu schaffen, wird im Nenner allerdings nicht der Mindeststeuer-Gewinn, sondern die größere Kennzahl des Mindeststeuer-Umsatzes verwendet und dadurch eine tendenziell niedrigere ETR errechnet. Der in § 78 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E definierte Begriff des Mindeststeuer-Umsatzes findet darüber hinaus auch in der De-Minimis-Regelung des § 54 MinStG-E Verwendung. Bislang fehlt in § 78 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E jedoch ein Verweis auf § 54 MinStG-E. Dies sollte nachgeholt werden, um die Vereinfachung auch für den De-Minimis-Test des § 54 MinStG-E anwenden zu können.

Petition: § 78 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E sollte auch auf § 54 MinStG-E verweisen.

Werden in einem Geschäftsjahr nicht die Voraussetzungen des § 81 Abs. 1 erfüllt, soll gem. § 81 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E ggf. insgesamt die Anwendung des CbCR Safe-Harbours zukünftig ausgeschlossen werden. Nach den Regelungen des Inclusive Frameworks erfolgt der Ausschluss aber nur für die Jurisdiktion, die den CbCR Safe-Harbour nicht erfüllt (siehe S. 14, Tz. 10 (d) „Safe Harbours and Penalty Relief“).

Petition: Die Regelung des § 81 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E ist zu weit formuliert und sollte entsprechend der OECD-Regelung auf die entsprechende Jurisdiktion begrenzt werden.

3.26 Übergangsregelungen bei gemischter Hinzurechnungsbesteuerung

Nach § 85 Abs. 2 MinStG-E wird der Zurechnungsschlüssel i.S.d. Abs. 1 unter anderem aus dem effektiven Steuersatz i.S.d. § 51 Abs. 1 MinStG-E ermittelt. Nach dem Wortlaut könnte dies bedeuten, dass eine Ermittlung des effektiven Steuersatzes des § 51 Abs. 1 MinStG-E nach den Teilen 3 und 4 selbst dann erforderlich sein könnte, wenn die Steuerjurisdiktion die Kriterien für den CbCR-Safe-Harbour des § 81 MinStG-E erfüllt. Dies würde jedoch die administrative Erleichterungsfunktion des CbCR-Safe-Harbour konterkarieren.

Petition: Die Bundesregierung sollte sich auf Ebene des Inclusive Framework dafür einsetzen, dass für Zwecke des Zurechnungsschlüssels für eine Steuerjurisdiktion, welche die Kriterien des CbCR-Safe-Harbours erfüllt, nicht der effektive Steuersatz des § 51 Abs. 1 MinStG-E berechnet werden muss, sondern stattdessen z.B. der vereinfacht berechnete effektive Steuersatz des § 84 Nr. 6 MinStG-E verwendet werden kann.

3.27 Vereinfachte erfasste Steuern

Nach § 84 Nr. 3 MinStG-E umfassen die erfassten Steuern für Zwecke des CbCR Safe Harbours jene, die im qualifizierten Konzernabschluss der Unternehmensgruppe als Steueraufwand ausgewiesen wurden, bereinigt um nicht erfasste Steuern und ungewisse Steuerrückstellungen. In diesem Zusammenhang bedarf es mehrerer Klarstellungen.

Der Begriff „ungewisse Steuerrückstellungen“ ist nicht verständlich. Rückstellungen ist das Element der Unsicherheit hinsichtlich des Grundes und/oder Höhe nach immanent. Gemeint sein sollten hier die sog. „uncertain tax position“, wie sie bspw. nach IFRIC 23 zu bilden sind. Das umfasst Steueraufwand für potenzielle Steuerrisiken, und zwar sowohl für laufende als auch für latente Steuerpositionen, die bspw. aufgrund von Unsicherheiten von Positionen in einer eingereichten Steuererklärung entstehen. Der Begriff ungewisse Steuerrückstellung könnte hingegen auch eine Rückstellung für den laufenden Steueraufwand umfassen. Diese Position soll aber gerade nicht korrigiert werden, sondern nur Steueraufwendungen im Zusammenhang mit sog. „uncertain tax positions“.

Petition: § 84 Nr. 3 MinStG-E sollte dahingehend klargestellt werden, dass er nur für Steueraufwendungen in Zusammenhang mit sog. „uncertain tax positions“ gilt.

Ist eine Rückstellung aufgrund einer Feststellung einer Betriebsprüfung bereits konkretisiert und hat der Steuerpflichtige diese bereits akzeptiert, handelt es sich nicht mehr um eine „uncertain tax position“. Diese wäre dann auch für Zwecke von § 84 Nr. 8 MinStG-E nicht mehr zu korrigieren. Auch das sollte klargestellt werden. Die Rechtsprechung des BFH geht in die gleiche Richtung und lässt derartige (Verbindlichkeits-) Rückstellungen dann auch in der Steuerbilanz zu, wenn sich der Steuerpflichtige der Verbindlichkeit nicht mehr entziehen kann.

Petition: Sobald sich steuerliche Verpflichtungen konkretisiert haben und der Steuerpflichtige sich dieser nicht mehr entziehen kann, sind sie für Zwecke der erfassten Steuern sowie im Rahmen der Ermittlung des effektiven Steuersatzes bei der Safe Harbour Berechnung nicht mehr zu korrigieren.

„Uncertain tax position“ wie bspw. solche nach IFRIC 23 umfassen nicht nur unsichere Steuerverbindlichkeiten, sondern auch Forderungen. Wird eine derartige Forderung aktiviert, ist der Steuerertrag nach § 78 Nr. 3 MinStG-E nicht zu korrigieren, da es sich um eine Forderung und nicht um eine Rückstellung handelt. Der Systematik halber sollte klargestellt werden, dass entsprechende Steuerforderungen, die nach IFRIC 23 zu aktivieren sind, ebenfalls als Steuerertrag nicht berücksichtigt werden sollen.

Petition: Soweit Steuerforderungen nach IFRIC 23 anzusetzen sind, wäre ein entsprechender Steuerertrag für Zwecke der Safe Harbour Regelung zu korrigieren.

Vor dem Hintergrund, dass gerade deutsche Unternehmen durch die Mindestbesteuerung einem verlängerten Verlustnutzungszeitraum unterliegen, kommt es in einer Vielzahl von Fällen nicht zu einem Vollansatz latenter Steueransprüche, was dazu führt, dass der effektive Steuersatz solcher Unternehmen unter der Annahme von gleichbleibenden zukünftigen Gewinnerwartungen und im Übrigen unveränderten steuerlichen Verhältnissen regelmäßig bei ca. 12% liegt und sie damit generell von der Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen ausgeschlossen sind. Uns ist kein sachlicher Grund ersichtlich, der

in solchen Fällen eine Mindestbesteuerung rechtfertigt (deswegen ist auch die Korrektur in § 48 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E sachgerecht, Effekte aus der Veränderung von Wertberichtigungen auf aktive latente Steuern zu eliminieren) aber genauso wenig, dass deswegen Unternehmen von der Anwendung der Safe Harbour Regelungen per se auszuschließen wären.

Erläuterung: Bei gleichbleibenden Gewinnerwartungen bleibt der Bestand angesetzter latenter Steueransprüche jährlich konstant, bis ein Überhang nicht aktivierter latenter Steueransprüche (z.B. aus ungenutzten Verlustvorträgen) aufgebraucht ist, da sich der maximal ansetzbare latente Steueranspruch nach IFRS/HGB nach dem zur Nutzung zur Verfügung stehenden (gleichbleibenden) erwarteten Gewinn bemisst. Entsprechend wird **faktisch** der laufende Gewinn gegen Verlustvorträge verrechnet, für die bislang keine latenten Steueransprüche angesetzt wurden und es entsteht kein latenter Steueraufwand in Höhe von 60% der verbrauchten Verlustvorträge, sondern lediglich laufender Steueraufwand auf 40% des Gewinns und mithin eine Steuerquote von ca. 12%. Bei steigenden Gewinnerwartungen verstärkt sich dieser Effekt sogar, da zusätzliche latente Steueransprüche aktiviert werden können und zusätzlich latenter Steuerertrag entsteht.

Beispiel (ohne Berücksichtigung des jährlichen Sockelbetrags bei der Verlustnutzung von 1m und latenter Steuern auf temporäre Differenzen):

Ein Unternehmen verfügt über einen Verlustvortrag von 2 Mrd. und erzielt einen durchschnittlichen jährlichen Jahresgewinn von 100m; Für Zwecke der Dokumentation der Werthaltigkeit latenter Steuern im Jahresabschluss wird ein Planungshorizont von 5 Jahren zugrunde gelegt und ein erwarteter Gesamtgewinn von 500m. Entsprechend wurden nur auf Verlustvorträge von 300m (60% aus 500m) aktive latente Steuern von 90m aktiviert. Es wird unterstellt, dass das Planergebnis von 500m über 5 Jahre von Jahr zu Jahr unverändert stabil bleibt.

	Jahr 1	Jahr 2
Gewinn	100	100
Verlustverrechnung	(60)	(60)
Verbleibender Gewinn	40	40
Laufende Steuer (30%)	(12)	(12)
Latente Steuer (Auflösung wg. Verlustverbrauch, verbleibender Bestand aktive latente Steuern 72m)	(18)	(18)
Latente Steuer (Zuführung aufgrund unveränderter Werthaltigkeit auf 300mx30%=90m)	18	18
Gesamter Steueraufwand	(12)	(12)
Effektive Steuerquote	12%	12%

Dieses Bild setzt sich so lange unverändert fort, bis der verbleibende Verlustvortrag unter 60% des Planergebnisses von unverändert 300m absinkt oder verstärkt sich sogar (im Sinne eines noch stärkeren Absinkens der effektiven Steuerquote), wenn das erwartete Planergebnis steigt, da es dann zu zusätzlichen Nachaktivierungen latenter Steuern kommt.

Petition: Konkret sollte eine Korrektur der vereinfachten erfassten Steuern analog § 48 Abs. 1 MinStG-E erfolgen.

3.28 Gewerbesteuerpflicht von AStG-Hinzurechnungsbeträgen

Ab dem EZ 2017 sind Hinzurechnungsbeträge i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG Einkünfte, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen (§ 7 Satz 7 GewStG). Sie sind nicht nach § 9 Nr. 3 GewStG zu kürzen. Im Ergebnis wird ein AStG-Hinzurechnungsbetrag der Gewerbesteuer unterworfen (§ 7 Satz 1 und 7 bis 9 GewStG). Aus unserer Sicht ist die Gewerbesteuerpflicht von AStG-Hinzurechnungsbeträgen jedoch nicht sachgerecht. Die im Referentenentwurf vorgesehene Abschaffung der Gewerbesteuerpflicht auf AStG-Hinzurechnungsbeträge durch Aufhebung von § 7 Satz 7 bis 9 GewStG war daher zu begrüßen und sollte in das weitere Gesetzgebungsverfahren aufgenommen werden.

Für die Streichung spricht zudem der strukturelle Inlandsbezug der Gewerbesteuer (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1, 3 GewStG). Beim Hinzurechnungsbetrag handelt es sich um ausländische Einkünfte. Dies belegt der Verweis in § 12 Abs. 2 AStG auf die Vorschriften zur Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c EStG und § 26 KStG). Folglich kann es sich nicht um „inländische“ Einkünfte handeln, die der Gewerbesteuer unterliegen können.

Petition: Die Gewerbesteuerpflicht von AStG-Hinzurechnungsbeträgen sollte – wie noch im Referentenentwurf vorgesehen – im weiteren Gesetzgebungsverfahren gestrichen werden.

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.