

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Herrn Dr. Nils Weith  
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, 21.04.2023  
703

**Diskussionsentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz, Gz.: IV B 5 - S 1331/21/10033 :008, DOK 2023/0213228**

Sehr geehrter Herr Dr. Weith,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum Diskussionsentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinStG-E) Stellung zu nehmen.

Vor dem Hintergrund der Komplexität der geplanten gesetzlichen Regelung, welche schon allein aus dem 242 Seiten starken Diskussionsentwurf mit 89 Paragraphen deutlich wird, und in Anbetracht der vor diesem Hintergrund recht knappen Stellungnahmefrist von nur rund einem Monat 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.

In dieser Stellungnahme adressieren wir zunächst grundlegende Anmerkungen zur internationalen Mindestbesteuerung und deren mit dem vorliegenden Diskussionsentwurf geplanter nationaler Umsetzung. Im Rahmen unserer Detailanmerkungen weisen wir zunächst auf aus unserer Sicht wesentliche materielle

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 2/21** zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Aspekte hin, um abschließend mit ergänzenden, zum Teil redaktionellen Hinweisen zu schließen.

### **Grundlegende Anmerkungen**

Das IDW unterstützt das im Diskussionsentwurf 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, die die Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung nicht wie vereinbart umsetzen, drohen. 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 werden und in vergleichbarer Art hohe administrative Kosten bei der Finanzverwaltung entstünden. Demgegenüber sei in Deutschland mit einem vergleichsweise sehr geringen zusätzlichen Steueraufkommen zu rechnen. Zudem sei fraglich, ob die Einführung der internationalen Mindestbesteuerung zu einer Eindämmung von Steuerwettbewerb oder nur zu dessen Veränderung, beispielsweise der Verlagerung des Steuerwettbewerbs auf andere Steuerarten, führe. Auch nicht-steuerliche Instrumente, wie Subventionen, könnten dazu genutzt werden, Standortbedingungen außerhalb der Reichweite der internationalen Mindestbesteuerung zu beeinflussen.

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.

**Seite 3/21** zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Durch eine „bloße Übersetzung“ europäischer Richtlinien entstehen erhebliche Rechtsunsicherheiten, welche dann häufig der zukünftigen richterlichen Klärung vorbehalten bleiben.

Insbesondere sollte im weiteren Gesetzgebungsverfahren auf eine Konsistenz der Regelungen zur Mindestbesteuerung mit bereits bestehenden nationalen Antimissbrauchsregelungen wie der Hinzurechnungsbesteuerung sowie der Lizenz- und Zinsschranke geachtet werden. Dies betrifft insbesondere die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung auf passive Einkünfte und vor allem die, gegenüber der internationalen Mindeststeuer von 15%, weitreichendere Niedrigsteuergrenze von 25%. Es ist zu erwarten, dass die Einführung der internationalen Mindestbesteuerung ohne eine Abstimmung mit den bestehenden Regelungen zu großen Rechtsunsicherheiten, Zusatzbelastungen in Form von Doppelbesteuerung und nochmals erhöhten Compliance-Aufwendungen auf Unternehmensebene führen wird. Die nationale Umsetzung der internationalen Mindestbesteuerung ist daher zumindest durch eine flankierende Absenkung der genannten Niedrigsteuergrenze im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung auf 15% zu begleiten – zu begrüßen wäre vielmehr noch die Einbettung der internationalen Mindeststeuer in ein Gesamtkonzept der Unternehmensbesteuerung, welches Unternehmen von redundanten (Missbrauchsvermeidungs-)Regelungen entlastet.

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 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 Diskussionsentwurf vorgesehenen sog. Safe-Harbour-Vereinfachungen. Wichtig für die Praxis und den Erfolg der Erleichterungen ist, dass alle temporären und permanenten 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.

Seite 4/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Vor diesem Hintergrund stellt sich auch die Frage, wie die zwar im Diskussionsentwurf und der Gesetzesbegründung vereinzelt berücksichtigten Agreed Administrative Guidance der OECD (AAG) im weiteren Gesetzgebungsverfahren behandelt werden, aber auch, wie mit künftigen weiteren Entwicklungen und Klärstellungen auf internationaler Ebene umgegangen wird.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

### **Detailanmerkungen**

#### 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 § 46 MinStG-E) oder dem „*zulässigen Ausschüttungssteuersystem*“ (§ 63 MinStG-E und die entsprechende Begründung) wären mittels BMF-Schreiben veröffentlichte Verzeichnisse hilfreich, um Auslegungsunsicherheiten für Steuerpflichtige zu verringern. Ähnliches gilt für § 67 Abs. 2 MinStG-E: Die Existenz einer „*anerkannten völkerrechtlichen Vereinbarung*“ sollte in geeigneter Form kommuniziert werden.

**Wir regen an, das Verhältnis des MinStG-E zur Abgabenordnung klarer zu regeln.**

Das Verhältnis des MinStG-E zu allen verfahrensrechtlichen Regelungen der Abgabenordnung (AO) sollte klarer geregelt werden. In einzelnen Punkten enthält der MinStG-E Spezialregelungen, ansonsten sind nur wenige klare Verweise auf die Regelungen der AO enthalten. Daher bleibt teilweise unklar, welche Vorschriften der AO auch für verfahrensrechtliche Fragestellungen des MinStG-E gelten, und wenn ja, ob es möglicherweise Anpassungen an die Besonderheiten des MinStG-E in der Anwendung gibt. Eine unmittelbare und nicht angepasste Anwendung der AO würde den Besonderheiten der Mindestbesteuerung nicht genügend Rechnung tragen. Sollte beispielsweise § 86 MinStG-E eine eigenständige Bußgeldvorschrift nur für den Mindeststeuer-Bericht darstellen, aber ansonsten die Straf- und Bußgeldvorschriften der AO (§§ 369 ff. AO) gelten, stellen sich zahlreiche ungelöste Fragen bei Abgabe einer falschen Mindeststeuererklärung i.S.d. § 84 Abs. 1 MinStG-E, bei der nur die Angaben aus dem Mindeststeuer-Bericht übernommen wurden. Das Verhältnis zwischen Grundlagen- und Folgebescheid ist ungeklärt, sodass entsprechende Verantwortlichkeiten nicht klar abgegrenzt wären.

Seite 5/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

**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 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 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.“*

Welche Konsequenzen dies für die Anwendung des MinStG-E auf Gewinne bzw. Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen konkret mit sich bringt, bleibt allerdings offen. Zu befürchten sind Verzerrungen bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes. Auch die Zurechnung erfasster Steuern nach § 41 MinStG-E zu einem gruppenzugehörigen Gesellschafter beseitigt das Problem nicht.

Zu § 3 MinStG-E – Mindeststeuergruppe

**Wir regen an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren klarzustellen, ob und ggf. wann vom Bestehen von Ausgleichsansprüchen in Folge einer Mindeststeuergruppe ausgeht und dabei auch die Auswirkungen etwaiger daneben bestehender Gewinnabführungsverträge für Zwecke der Höhe und der Verteilung derartiger Ausgleichsansprüche mit in den Blick genommen werden.**

Weder die OECD Modellregelungen noch die EU-Richtlinie enthalten eine dem § 3 MinStG-E entsprechende Regelung. Ausdrücklich zu begrüßen ist, dass mit der Regelung erreicht werden soll, etwaige materielle Steuerschulden und die Verpflichtung zur Abgabe der Mindeststeuererklärung beim in § 3 Abs. 3 MinStG-E definierten Träger der Mindeststeuergruppe zu konzentrieren.

Zugleich führen die Verlagerung der Steuerschuld auf den Gruppenträger (§ 3 Abs. 1 MinStG-E) und die Einführung einer gesamtschuldnerischen Haftung für die Steuer des Gruppenträgers (§ 3 Abs. 5 MinStG-E) zu der Frage des rechtlichen Bestehens von Ausgleichsansprüchen innerhalb der Mindeststeuergruppe und damit zu einem neuen Problemkreis, zu dem der Diskussionsentwurf sich bislang nicht äußert. Eine entsprechende Klarstellung macht für die Unternehmen rechtssicher ersichtlich, ob die Erhebung und Leistung oder eben auch die

**Seite 6/21** zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Nichterhebung von Ausgleichsansprüchen das steuerliche Risiko bergen, als gesellschaftsrechtlich veranlasst (verdeckte Einlage, verdeckte Gewinnausschüttung) betrachtet zu werden.

Durch die Regelungen in § 3 Abs. 3 Sätze 2 und 3 MinStG-E kann der Gruppenträger zudem eine nicht zu 100% im (mittelbaren) Eigentum des Konzernmutterunternehmens stehende Geschäftseinheit sein und damit wären auch konzernfremde Gesellschafter mit der von anderen Einheiten zugerechneten Ergänzungssteuern belastet. Hier stellt sich im besonderen Maße die Frage des Bestehens möglicher Ausgleichsansprüche der konzernfremden Gesellschafter.

Zu § 6 Abs. 3 Nr. 1 MinStG-E – Belegenheit einer „DBA-Betriebsstätte“

**Die Regelung zur Belegenheit von DBA-Betriebsstätten in § 6 Abs. 3 Nr. 1 MinStG-E sollte an die OECD-Vorgaben angepasst werden. Wir regen an, zu konkretisieren, welcher Staat die Betriebsstätte als solche „behandeln“ muss und dass ein Besteuerungsrecht nach DBA und die innerstaatliche Ausübung dessen relevant ist.**

Gemäß § 6 Abs. 3 Nr. 1 MinStG-E richtet sich die Belegenheit einer nach einem DBA als Betriebsstätte angesehenen Geschäftseinrichtung danach, „in“ welchem Staat die Betriebsstätte als solche „behandelt“ wird. Wir nehmen an, dass es dabei auf die Behandlung durch den Staat ankommt, in dem sich die Geschäftseinrichtung befindet. Der Wortlaut der Vorschrift ist an dieser Stelle aber nicht ganz eindeutig. Denn sowohl der Betriebsstätten- als auch der Stammhausstaat „behandeln“ die Betriebsstätte jeweils als solche. Andernfalls würde der Stammhausstaat schon nicht von einem DBA-relevanten Sachverhalt ausgehen.

Daneben ist für die Belegenheit gem. § 6 Abs. 3 Nr. 1 MinStG-E relevant, wo die Betriebsstätte nach dem DBA „steuerpflichtig“ ist. Ein DBA ordnet aber regelmäßig keine Steuerpflicht an, sondern verteilt nur nach innerstaatlichem Recht bereits bestehende Besteuerungsrechte.

Nicht geklärt ist nach dem Wortlaut somit, wo eine „Anrechnungsbetriebsstätte“ i.S. dieser Regelungen belegen ist. Diese wird einerseits von beiden DBA-Vertragsstaaten als Betriebsstätte behandelt und ist andererseits auch in beiden Staaten steuerpflichtig.

Die OECD führt im Musterkommentar (OECD-MK) in Tz. 191 zur entsprechenden Regelung in Art. 10.3.3. (a) Folgendes aus: „*Paragraph (a) determines the location of a PE when the PE meets the definition in paragraph (a) of Article 10.1. This paragraph of the PE definition refers to a PE that is subject to tax on its net income in the source jurisdiction in accordance with a Tax Treaty in force*

Seite 7/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

*between the source and residence jurisdiction. In this case, the GloBE Rules apply the outcome provided for under the Tax Treaty and the PE is treated as located in the source jurisdiction.*"

Nach den OECD-Vorgaben wäre eine „DBA-Betriebsstätte“ damit im „Quellenstaat“ belegen.

Zu § 7 MinStG-E – Fehlende Begriffsbestimmung für eine „anerkannte primäre bzw. sekundäre Ergänzungssteuerregelung“

**Wir regen an, die Definitionen aus der EU-Richtlinie ebenso in das Gesetz zu übernehmen, um Rechtssicherheit mit Blick auf die Anerkennung ausländischer Mindeststeuerregime zu schaffen.**

§ 7 Abs. 2 MinStG-E enthält die Definition für eine „anerkannte nationale Ergänzungssteuer“. In § 7 MinStG-E wird jedoch nicht definiert, was eine „anerkannte primäre bzw. sekundäre Ergänzungssteuer“ ist. In der dem Entwurf zugrunde liegenden EU-Richtlinie finden sich in Art. 3 Abs. 18 (für die primäre) und in Abs. 43 (für die sekundäre Ergänzungssteuerregelung) Vorgaben, unter welchen Voraussetzungen diese „anerkannt“ sind.

Zu § 7 Abs. 8 MinStG-E i.V.m. § 7 Abs. 19 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. 19 Nr. 4 MinStG-E maßgeblich ist.**

§ 7 Abs. 8 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. 19 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 von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit. Eine andere Konzerngesellschaft, die nicht zugleich oberste Muttergesellschaft ist, stellt daher den Konzernabschluss auf. Das Geschäftsjahr des Konzernabschlusses soll vom Kalenderjahr abweichen. Durch die Anordnung in § 7 Abs. 8 Satz 2 i.V.m. § 7 Abs. 19 Nr. 4 MinStG-E

Seite 8/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

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

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

**Wir regen an, im Gesetzeswortlaut oder in der Gesetzesbegründung zu ergänzen, dass die vollständige Festsetzung einer Sekundärerergänzungssteuer 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 Sekundärerergänzungssteuerregelung beeinflusst wird. Eine ausländische Ergänzungssteuerregelung bleibt bei der Ermittlung der Inlandsquote des betreffenden Geschäftsjahres unberücksichtigt, „bis die auf dieses Steuerhoheitsgebiet für die betreffende Unternehmensgruppe für ein vorhergehendes Geschäftsjahr entfallende Sekundärerergänzungssteuer im gesamten Umfang festgesetzt worden ist.“

Durch die Formulierung „bis“ gibt das Gesetz zu erkennen, dass sich die Inlandsquote 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 einer rückwirkenden Verringerung der Inlandsquote und damit letztlich zu einer teilweisen Erstattung des Sekundärerergänzungssteuerbetrags führen.



Seite 9/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu § 15 MinStG-E – Ermittlung des Mindeststeuergewinns

**Zumindest die Aussagen der OECD zum Umgang mit gewissen handelsrechtlichen Effekten und Wesentlichkeiten im OECD-MK zu den gleichlautenden Regelungen zu Art. 3.1.2 der OECD-Modellregelungen sollten im Gesetz berücksichtigt werden.**

Zur Berechnung der zutreffenden Ausgangsgröße für die Ermittlung des Mindeststeuergewinns existieren eine Vielzahl von Zweifelsfragen, von denen hier nur zwei herausgegriffen werden. Ausgangspunkt der Ermittlung des Mindeststeuergewinns ist der sog. Jahresüberschuss (oder -fehlbetrag) II, der auf Basis der Handelsbilanz II ermittelt wird (definiert in § 7 Abs. 10 und 17 MinStG-E).

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

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 Gesetz 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 Diskussionsentwurf finden sich Ausnahmen von der Anwendung des Abs. 1 in bestimmten Konstellationen („Dies gilt jedoch nicht ...“), die sich nicht im Gesetzeswortlaut wiederfinden. Wir regen an, diese aus Gründen der Rechtssicherheit in den Gesetzestext aufzunehmen.

Seite 10/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

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/Erhöhung der Anschaffungskosten und damit des künftigen Abschreibungspotentials würde Abs. 2 jedoch eine Doppelbesteuerung bewirken. In diesem Kontext sind auch die Auswirkungen der latenten Steuern (insb. § 42 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E) zu berücksichtigen (siehe dazu separat unter § 42 MinStG-E).

Zu § 35 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.**

§ 35 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.

Seite 11/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E – Korrektur von Ansatz- und Bewertungsanpassungen bei latenten Steueransprüchen

**Wir regen an, § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E an die OECD- und EU-Vorgaben anzupassen.**

§ 42 MinStG-E regelt den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern. § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E bezieht sich dabei nur auf die Korrektur von latenten Steueransprüchen bezogen auf Verlustvorträge. Die EU-Richtlinie (vgl. Art. 22 Abs. 5 Buchst. c)) und die Vorgaben der OECD (Art. 4.4.1 Buchst. c)) sprechen hingegen latente Steueransprüche insgesamt an und sehen keine Begrenzung nur auf latente Steueransprüche aus Verlustvorträgen vor.

Zu § 70 MinStG-E – Anspruchsberechtigung beim Safe Harbour

**Um Rechtssicherheit bei der Inanspruchnahme der Safe Harbour zu erreichen, regen wir an, die Voraussetzungen der Anspruchsberechtigung sowohl in Wortlaut als auch in Begründung klarer zu fassen. In § 70 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E sollte klargestellt werden, dass keine „Berechnung“ der effektiven Steuer notwendig ist, da andernfalls der Vereinfachungseffekt der Anwendung der Safe Harbours nicht erreicht wird.**

§ 70 MinStG-E ist mit „Überprüfung der Anspruchsberechtigung“ überschrieben und regelt, unter welchen Bedingungen sowohl der „permanente“ (§§ 71 und 72 MinStG-E) als auch der „übergangsweise“ (§§ 75 ff. MinStG-E) Safe Harbour nicht in Anspruch genommen werden kann. § 70 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E regelt als erste von drei mit „und“ verknüpften Bedingungen den Fall, dass eine „Mindeststeuer 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 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 Diskussionsentwurf 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

Seite 12/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

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 (§ 70 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E).**

§ 70 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 § 71 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. 3 MinStG-E basiert, um den Anwendungsbereich der Vorschrift nicht unnötig einzuschränken.**

§ 71 MinStG-E regelt, dass der in § 46 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.

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. 3 MinStG-E, jedoch reicht dies offenbar nicht für die Erfüllung des Safe Harbours in § 71 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.

Seite 13/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

## Ergänzende Hinweise

### Übergeordnete ergänzende Hinweise

#### **Wir regen an, den Entwurf nebst Begründung auf Lesbarkeit und Verständlichkeit zu überprüfen.**

In dem vorliegenden Diskussionsentwurf werden eine Vielzahl neuer Begriffe und Konzepte eingeführt, die dem deutschen Steuerrecht bislang fremd sind. Auch aus diesem Grund regen wir an, den gesamten Entwurf nebst Begründung auf Lesbarkeit und Verständlichkeit durchzusehen.

Folgende Aspekte fallen ins Auge:

- Die Begründung wiederholt oft nur, teilweise mit leicht unterschiedlicher Formulierung, den vorgeschlagenen Gesetzestext. Damit werden die Intention und der Normzusammenhang nicht erkennbar. Hier regen wir an, mehr Kontext zu ergänzen. Insbesondere wäre zu erwägen, dass Verweise auf die OECD Model Rules sowie die EU-Richtlinie in die Begründung aufgenommen werden. Dies wurde auch bei der Umsetzung von § 4k EStG im ATADUmsG so gehandhabt und erleichtert auch die Auslegung bei leicht abweichendem Wortlaut der deutschen Norm gegenüber Model Rules und Richtlinie. Insbesondere bei der Verwendung von Beispielen sollte klargestellt werden, wenn das Beispiel den OECD Materialien entnommen ist.
- Im Diskussionsentwurf wird häufig mit doppelten Negationen gearbeitet, was die Verständlichkeit erschwert. Beispielsweise wird diese deutlich anhand der Formulierung in § 72 Abs. 3 MinStG-E „*Absatz 1 ist nicht auf unwesentliche Geschäftseinheiten mit Umsätzen über 50 Millionen Euro anwendbar, wenn die Daten aus dem länderbezogenen Bericht nicht aus einem Einzelabschluss stammen, der auf Basis eines anerkannten Rechnungslegungsstandards (§ 7 Absatz 3) oder eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards (§ 7 Absatz 36) erstellt worden ist.*“. Die Gesetzesbegründung führt dann umgekehrt aus: „*Danach findet das vereinfachte Berechnungsverfahren auf unwesentliche Geschäftseinheiten mit jährlichen Umsätzen von über 50 Millionen Euro nur Anwendung, wenn die Daten aus dem länderbezogenen Bericht auf einem Einzelabschluss beruhen, der auf Basis eines anerkannten Rechnungslegungsstandards (§ 7 Absatz 3) oder eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards (§ 7 Absatz 36) erstellt worden ist.*“. Hier wäre die Wahl einer Formulierung ähnlich der Begründung auch im Gesetz verständlicher.

Seite 14/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu § 5 Abs. 2 MinStG-E – Die den nach § 5 Abs. 1 MinStG-E ausgeschlossenen Einheiten „nachgeschaltete“ ausgeschlossene Einheiten

**Wie auch in der Begründung zum Diskussionsentwurf zutreffend ausgeführt, sollte in den Nr. 1 und 2 des § 5 Abs. 2 MinStG-E anstelle des „über“ ein „von“ stehen. Es soll nämlich sowohl das unmittelbare als auch mittelbare Halten einer (qualifizierten) Beteiligung durch eine ausgeschlossene Einheit i.S.d. Abs. 1 zu einem Ausschluss nach Abs. 2 führen.**

§ 5 Abs. 1 MinStG-E führt katalogartig gewisse Rechtsträger auf, die von der Anwendung des Gesetzes ausgenommen sind. In § 5 Abs. 2 MinStG-E sollen daneben gewisse den in Abs. 1 genannten ausgeschlossenen Einheiten „nachgeschaltete“ Einheiten ebenso ausgeschlossen sein. § 5 Abs. 2 MinStG-E ist dabei so formuliert, dass in den dortigen Nr. 1 und 2 jeweils tatbestandliche Voraussetzung ist, dass 95% (bzw. 85%) „unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere ausgeschlossene Einheiten im Sinne des Absatzes 1 [...] gehalten [werden].“

Zu § 26 MinStG-E – Anerkannte steuerliche Zulagen

**Wir regen an, in den Wortlaut des § 26 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E ein „nicht“ einzufügen, sodass „deren [sprich der anerkannten steuerlichen Zulagen] Gewährung nicht vom Bestehen einer Steuerschuld abhängt“.**

Die Definition anerkannter steuerlicher Zulagen hängt nach dem Wortlaut der vorgesehenen Regelung davon ab, dass „deren Gewährung vom Bestehen einer Steuerschuld abhängt“. Die Entwurfsbegründung führt hingegen aus, dass die Definition „grundsätzlich losgelöst davon [ist], ob tatsächlich eine Steuerschuld besteht“. Auch die zugrundeliegenden OECD-Vorgaben (OECD-MK Tz. 136, Seite 215 zu „Qualified Refundable Tax Credits“) bekräftigen die Sicht der Begründung.

Zudem scheinen in der Begründung zu § 26 Abs. 1 MinStG-E die Worte „Zähler“ und „Nenner“ jeweils vertauscht worden zu sein.

Zu § 27 MinStG-E – Ausnahme für Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr

**Um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, regen wir an, § 27 MinStG-E an die Richtlinienvorgaben anzupassen.**

§ 27 MinStG-E regelt sektorspezifische Ermittlungsvorgaben und insbesondere eine Ausnahme von der Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -verlusts für Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr. In § 27 Abs. 2

**Seite 15/21** zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

MinStG-E sind „*Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr*“ legal definiert, Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E regelt die Beförderung im Rahmen eines „*Zeitchartervertrags*“. Die zugrundeliegende EU-Richtlinie spricht in Art. 17 Abs. 1 Buchst. a) ii) allerdings von der Beförderung im Rahmen von „*Slot-Charter-Vereinbarungen*“.

Auch in § 27 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E ist eine sprachliche Abweichung zur EU-Richtlinie zu erkennen, da der MinStG-E wiederum von „*im Rahmen eines Zeitchartervertrags*“ spricht und Art. 17 Abs. 1 Buchst. a) iii) von „... *auf Charter-Basis*“. Nr. 3 müsste damit nach der Richtlinienvorgabe eigentlich sowohl Zeit- als auch Slot-Charter erfassen.

#### Zu § 41 Abs. 3 MinStG-E – Zurechnung erfasster Steuern zu anderen Geschäftseinheiten

**Der Verweis in § 41 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E sollte überprüft und ggf. angepasst werden.**

§ 41 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.

§ 41 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E enthält dabei einen Verweisfehler, wenn dort auf § 34 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 § 34 Abs. 4 Satz 1 MinStG-E den (Grund-)Fall regelt, dass der Jahresüberschuss II einer Betriebsstätte nicht (nochmal) beim Stammhaus berücksichtigt werden darf, und § 41 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.

#### Zu § 44 MinStG-E – Nachträgliche Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern

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

§ 44 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

**Seite 16/21** zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

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 Diskussionsentwurfs stellt darauf ab, dass die Mindeststeuererklärung (nicht aber der Mindeststeuer-Bericht) bereits abgegeben sein muss, um in den Anwendungsbereich des § 44 MinStG-E zu gelangen.

#### Zu § 46 MinStG-E – Berücksichtigung zusätzlicher Steuererhöhungsbeträge

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

§ 46 Abs. 1 MinStG-E regelt die Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags für ein Steuerhoheitsgebiet unter Addition zusätzlicher Steuererhöhungsbeträge nach „§§ 39 und 49“ MinStG-E. Der erste Verweis sollte sich jedoch wohl auf § 38 MinStG-E beziehen, da dort der zusätzliche Steuererhöhungsbetrag geregelt ist.

#### Zu § 67 MinStG-E – Abgabe des Mindeststeuerberichts

**Wir regen an, in § 67 MinStG-E eine Definition zu ergänzen, wann ein für Zwecke des § 67 Abs. 2 MinStG-E „*anerkannter Mindeststeuerbericht*“ vorliegt.**

§ 67 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 (§ 68 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 ausländischen 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 § 67 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E gefordert – „*der Austausch tatsächlich durchgeführt wird*“.



Seite 17/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Zu § 68 MinStG-E – Inhalt des Mindeststeuerberichts

**Wir regen an, die in § 68 MinStG-E in den Buchstaben a) bis c) verwendeten Begrifflichkeiten („Ergänzungssteuerbeträge“) durchgängig durch den Begriff „Steuererhöhungsbeträge“ (i.S.d. § 46 MinStG-E) zu ersetzen.**

Die in § 68 Nr. 3 MinStG-E verwendeten Begrifflichkeiten scheinen auf der falschen Ebene anzusetzen, da „Ergänzungssteuerbeträge“ erst auf Ebene einer nach § 1 MinStG-E steuerpflichtigen Geschäftseinheit „entstehen“ (vgl. z.B. die Abs. 1-3 von § 8 MinStG-E). Es werden z.B. nie – wie von Nr. 3 Buchst. c) verlangt – Primärerergänzungssteuerbeträge „für ein Steuerhoheitsgebiet“ ermittelt. Vielmehr werden nach § 46 MinStG-E Steuererhöhungsbeträge für ein Steuerhoheitsgebiet ermittelt, die im Anschluss zu Ergänzungssteuerbeträgen auf Ebene der steuerpflichtigen Geschäftseinheit führen.

Zu § 69 MinStG-E – Widerruf eines Wahlrechts und (fehlerhafte) Verweise auf Wahlrechte

**Wir regen an, klarzustellen, in welcher verfahrensrechtlichen Form der Widerruf ausgestaltet ist.**

§ 69 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 substanzbasierten Freibetrags inzident als Widerruf eines nach § 50 Abs. 2 MinStG-E gewählten Nichtansatzes des Freibetrags gilt.

**Wir regen an, die in den Vorschriften des § 69 MinStG-E enthaltenen und aufzunehmenden Verweise auf Wahlrechte zu überprüfen und ggf. anzupassen. Gleiches gilt für die Nennung von Verweisen in der Gesetzesbegründung.**

Sowohl der Gesetzeswortlaut als auch die Begründung zu § 69 MinStG-E weisen unseres Erachtens fehlerhafte Gesetzesverweise auf Wahlrechte auf:

§ 69 Abs. 1 MinStG-E

- Gesetz und Begründung verweisen auf ein Wahlrecht gem. § 43 Abs. 3 MinStG-E, das tatsächlich aber in § 43 Abs. 1 MinStG-E geregelt ist.

Seite 18/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

- Im Gesetz fehlt der Verweis auf das Wahlrecht gem. § 32 Abs. 1 MinStG-E, welches nach der Begründung sowohl zu § 69 Abs. 1 als auch zu § 32 Abs. 1 MinStG-E richtigerweise dem Anwendungsbereich des § 69 Abs. 1 (und nicht dem des Abs. 2) MinStG-E zugeordnet wird.
- Abweichend von der insoweit zutreffenden Begründung verweist das Gesetz auf ein Wahlrecht gem. § 50 Abs. 1 MinStG-E, das tatsächlich aber in § 50 Abs. 2 MinStG-E geregelt ist.

§ 69 Abs. 2 MinStG-E

- Abweichend von der insoweit zutreffenden Begründung zu § 69 Abs. 1 und § 32 Abs. 1 MinStG-E verweist das Gesetz auf das Wahlrecht gem. § 32 Abs. 1 MinStG-E in § 69 Abs. 2 MinStG-E statt richtigerweise in § 69 Abs. 1 MinStG-E.
- Soweit die Begründung zu § 69 Abs. 2 MinStG-E auf Wahlrechte i.S.d. § 28 Abs. 3, § 29 Abs. 3, § 61 Abs. 2 oder § 64 Abs. 5 MinStG-E verweist, sind dies Verweise auf Vorschriften, die entweder nicht existieren oder zumindest aber kein Wahlrecht enthalten.

Zu § 72 MinStG-E – Definition „vereinfachter Mindeststeuer-Gewinn“ fehlt

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

§ 72 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.

Zu § 78 MinStG-E – Definition qualifizierter länderbezogener Bericht

**Aus Gründen der Rechtssicherheit regen wir an, dass die derzeit nur in der Begründung befindliche Definition eines qualifizierten länderbezogenen Berichts in § 78 MinStG-E aufgenommen wird.**

Die in § 78 MinStG-E verorteten Definitionen enthalten keine Bestimmung, was ein sog. qualifizierter länderbezogener Bericht ist. Die Definition findet sich nur in der Begründung zum Diskussionsentwurf.

Seite 19/21 zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

**Die Definition von Umsatzerlösen in § 78 Nr. 2 MinStG-E sollte überprüft und ggf. angepasst werden.**

Nach der Definition der Umsatzerlöse in § 78 Nr. 2 MinStG-E entsprechen diese der Summe aus den Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen. Wir regen an, den vorliegenden „Zirkelbezug“ aufzulösen.

Zu § 86 MinStG-E – Straferleichterungen

**Wir regen an, die Regelungsvorgaben der OECD in die Bußgeldvorschriften zu integrieren.**

Die Safe-Harbour-Regelungen der OECD aus Dezember 2022 enthalten in Chapter 3 einen „*transitional penalty relief*“, der immer dann greift, wenn Unternehmen „*reasonable measures*“ ergriffen haben, um ihren Verpflichtungen nachzukommen. Diese sollten in § 86 MinStG-E aufgenommen werden.

Ergänzungsbedarf aus den AAG der OECD

**Wir regen an, die bisher noch nicht in den Diskussionsentwurf integrierten AAG der OECD im weiteren Gesetzgebungsprozess in den Gesetzestext zu integrieren.**

Der Diskussionsentwurf berücksichtigt – bis auf den „*Korrekturposten Pensionsaufwand*“ (§ 24 Satz 2 MinStG-E) und zum Teil im Rahmen der nationalen Ergänzungsteuer in den §§ 79 ff. MinStG-E – noch nicht die AAG der OECD aus Februar 2023. Auch wenn dies zeitlichen Restriktionen geschuldet sein mag, wird an dieser Stelle der Vollständigkeit halber eine Auswahl von noch nicht berücksichtigten Aspekten aus der AAG kurz dargestellt und daraus Anpassungsbedarf abgeleitet.

Chapter 1.1. „Rebasing monetary thresholds“ betrifft die Währungsumrechnung der diversen auch im Gesetz befindlichen Schwellenwerte, u.a. die Umsatzgrenze von 750 Mio. EUR in § 1 Abs. 1 MinStG-E. Nicht betroffen ist aber die Währungsumrechnung als solche, die in § 22 MinStG-E (zum Teil) angesprochen wird.

Chapter 1.3. „Consolidated Deferred Tax Amounts“ stellt klar, dass latente Steuern, welche erst auf Ebene des Konzernabschlusses erfasst werden, den diese Latenzen verursachenden Geschäftseinheiten zuzuordnen sind.

In § 37 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E sind die erfassten Steuern derart definiert, dass diese in der Handelsbilanz II „*ausgewiesen*“ sind. § 41 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E spricht von den im Jahresüberschuss „*abgegrenzten*“ latenten Steuern.

**Seite 20/21** zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Nach der OECD Guidance ist es aber vielmehr entscheidend, ob diese Steuern bei einer Einzelbetrachtung auf Ebene der einzelnen Geschäftseinheiten ausgewiesen werden müssten, auch wenn diese erst auf Ebene des Konzernabschlusses gebucht wurden.

Chapter 1.4. „Sovereign wealth funds and the definition of Ultimate Parent Entity“ widmet sich einer nicht sachgerechten Ungleichbehandlung im Anwendungsbereich der Regelungen, je nachdem, ob Staaten ihr Vermögen in einem Staatsfonds bündeln oder nicht. Deutschland verfügt selbst zwar über keinen derartigen Staatsfonds, da jedoch etliche ausländische Staatsfonds existieren, die auch in Deutschland investiert sind, regen wir an, die entsprechende OECD-Vorgabe noch in das Gesetz aufzunehmen.

Chapter 1.5. „Clarifying the definition of ‘Excluded Entity’ (Art. 1.5.2)“ betrifft möglichen Klarstellungsbedarf im Zusammenhang mit den in § 5 Abs. 2 MinStG-E geregelten ausgeschlossenen Einheiten. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Ausführungen der OECD in Chapter 1.5 der AAG zu den Voraussetzungen der Parallelregelung zu § 5 Abs. 2 MinStG-E (Art. 1.5.2 OECD Modellregelungen) noch keinen Eingang in den geplanten Gesetzeswortlaut und die Gesetzesbegründung gefunden haben.

Chapter 2.2. „Excluded Equity Gains or Loss and hedges of investments in foreign operations“ behandelt den Umgang mit Ergebnissen aus Hedging im Zusammenhang mit den in § 20 MinStG-E geregelten Eigenkapitalgewinnen oder -verlusten.

Chapter 2.3. „Excluded Dividends – Asymmetric treatment of dividends and distributions“ behandelt den Umgang mit handelsrechtlichen Qualifikationskonflikten bei z.B. „redeemable preference shares“. Die in § 19 MinStG-E geregelte Dividendenkürzung wird danach nicht gewährt, wenn es auf einer anderen Ebene zu einem Abzug kommt.

Chapter 2.4. „Treatment of debt releases“ behandelt den Umgang mit bestimmten Forderungsverzichten im Rahmen der Mindeststeuer. Unklar ist, ob von der Definition der OECD, was einem „debt release“ unterfällt, auch z.B. die befreiende Schuldübernahme erfasst ist.

In diesem Kontext regen wir an, angesichts des aktuellen wirtschaftlichen Umfelds möglichst weitreichende Regelungen mit Blick auf „debt releases“ und artverwandte Sanierungsinstrumente zu regeln, die eine steuerneutrale Umschuldung unter Vorgaben des MinStG-E erlauben, da ansonsten steuerfreie Sanierungsgewinne nicht sachgerecht mit einer Steuerbelastung belegt werden können.

**Seite 21/21** zum Schreiben vom 21.04.2023 an das Bundesministerium der Finanzen

Chapter 2.7. „Excess Negative Tax Carry-forward guidance (Art. 4.1.5 & 5.2.1)“ mildert den Effekt eines zusätzlichen Steuererhöhungsbetrags gemäß den §§ 38 und 49 MinStG-E mittels einer Art „*negativen Steuervortrags*“ ab. Dieser führt im Kern dazu, dass die Mindeststeuerbelastung nicht sofort anfällt, sondern die effektive Steuerbelastung im nächsten Jahr senkt. Ist die effektive Steuerbelastung im nächsten Jahr nur hoch genug und liegt auch nach Abzug des negativen Steuervortrags noch oberhalb der Mindeststeuergrenze von 15%, fällt keine Mindeststeuer an.

Chapter „2.9. Equity Gain or loss inclusion election and Qualified Flow-Through tax benefits“ behandelt u.a. eine Asymmetrie in den OECD-Modellregelungen, was die Behandlung von bestimmten Gewinnen und Verlusten und damit im Zusammenhang stehender Steuern angeht und ermöglicht, dass Verluste – anders als von § 20 MinStG-E vorgesehen – in bestimmten Fallkonstellationen in die Berechnung des Mindeststeuergewinns Eingang finden können. Eine Ergänzung ist hier erforderlich.

Chapter 2.10. „Allocation of taxes arising under a Blended CFC Tax Regimes“ behandelt die Zuordnung von Steuern, insbesondere unter der US-amerikanischen GILTI. Eine entsprechende Abbildung ist in § 41 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E noch nicht enthalten.

Chapter 4.3. „Asset carrying value and deferred taxes under 9.1.3“ betrifft die Anwendung der in § 73 Abs. 3 MinStG-E verorteten Übergangsregelung des Art. 9.1.3 OECD-Modellregelungen und enthält sachgerechte Ergänzungen, welche noch in die deutsche Umsetzungsgesetzgebung aufzunehmen sind.

Insbesondere die von der OECD vorgesehene Möglichkeit der Bildung einer aktiven latenten Steuer auf Ebene des Übernehmers für Zwecke der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern in Höhe der tatsächlichen Steuerzahlung des Überträgers (begrenzt auf den Mindeststeuersatz) sollte gesetzlich geregelt werden.

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)  
Fachleiter Steuern