

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Pillar 2 – Akademische Ungereimtheiten und praktische Umsetzung bei deutschen Familienunternehmen

Eine Streitschrift

RA/FAfStR Prof. Dr. Florian Haase, M.I.Tax

Alexander Bertsch

Diplom-Finanzwirt (FH) StB Diana Fischer

StB Anna Luce

Diplom-Finanzwirt (FH) Philip Nürnberg, M.I.Tax

StB Heiko Preisser

StB Thomas Stengel

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Haase et al., ifst-Schrift 549 (2023)

ISBN: 978-3-89737-213-9

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Pillar 2 – Akademische Ungereimtheiten und praktische Umsetzung bei deutschen Familienunternehmen

Eine Streitschrift

RA/FAfStR Prof. Dr. Florian Haase, M.I.Tax

Alexander Bertsch

Diplom-Finanzwirt (FH) StB Diana Fischer

StB Anna Luce

Diplom-Finanzwirt (FH) Philip Nürnberg, M.I.Tax

StB Heiko Preisser

StB Thomas Stengel

Rödl & Partner

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 549:

Pillar 2 – Akademische Ungereimtheiten und praktische Umsetzung bei deutschen Familienunternehmen

Eine Streitschrift

Die EU-Mitgliedstaaten haben am 14. Dezember 2022 eine Richtlinie zur Umsetzung des OECD-Regelungswerks über eine globale Mindestbesteuerung verabschiedet. Die Richtlinie ist bis zum 31. Dezember 2023 in nationales Recht umzusetzen, ihre Vorschriften sind sodann auf Geschäftsjahre von betroffenen Unternehmen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 und für wenige ausgewählte Vorschriften nach dem 31. Dezember 2024 beginnen. Für die Bundesrepublik Deutschland liegt nunmehr der Diskussionsentwurf eines Referentenentwurfs für ein nationales Umsetzungsgesetz vor. Die Autoren dieser Schrift, Florian Haase und seine Kolleg:innen, untersuchen den Referentenentwurf und würdigen die bisherigen Entwürfe kundig und kritisch. Sie verbinden mit ihren pointierten Ausführungen die Hoffnung, dass wesentliche Kritikpunkte im Gesetzgebungsverfahren aufgegriffen, diskutiert und berücksichtigt werden.

Dabei konzentriert sich die ifst-Schrift darauf, die politischen Ergebnisse konkret umzusetzen und für die betroffenen Unternehmen handhabbar zu machen. Darauf ist diese Schrift in zweierlei Weise ausgerichtet, nämlich einmal mit einem Fokus auf international tätige Familienunternehmen und zum anderen mit einer ganz praktischen Herangehensweise. Das Regelungswerk ist derart komplex, dass man nicht umhinkommen wird, mit Grundstrukturen und „praktischen Kniffen“ zu arbeiten, wenn man sich den teils auch akademisch schwierigen, mit der Umsetzung der Richtlinie verbundenen Rechts- und Sachfragen nähern möchte.

Vor diesem Hintergrund verbindet die vorliegende ifst-Schrift die Darstellung von Grundfragen der Mindestbesteuerung nicht nur mit der Herausarbeitung akademischer Ungereimtheiten, sondern insbesondere mit Vorschlägen für eine praxisnahe und auch prozessuale Herangehensweise, die auch die Nutzung digitaler Unterstützung miteinbezieht. Die Autoren sind Mitglieder der Arbeitsgruppe „Pillar 2“ in der internationalen und interdisziplinären Sozietät Rödl & Partner und geben auf diese Weise zugleich ihre Erfahrung in der Beratung großer multinationaler Familienunternehmen weiter.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff

Berlin, im Mai 2023

Inhaltsverzeichnis

I. Einleitung	1
1. Idee, Kontext und Bedeutung	1
2. Historie	4
a. Metamorphose des Steuerwettbewerbs.....	4
b. BEPS	6
c. Vorarbeiten für eine neue Weltsteuerordnung	7
3. Europäische Entwicklungen.....	12
a. Unionsrechtliche Umsetzung der OECD-Vorarbeiten	12
b. MinBestRL	14
c. „Haste makes waste“ oder Ignoranz?	15
4. Abkommensrechtliche Aspekte.....	16
a. Rechtsnatur der Ergänzungssteuer.....	17
b. Anwendung innerhalb der EU	20
c. Anwendung gegenüber Drittstaaten	21
d. Schlussfolgerungen	27
5. Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung	30
6. Unionsrechtlicher Rahmen.....	34
a. Beihilfenrecht	35
b. Einschlägige Grundfreiheiten.....	36
c. Diskriminierung	37
d. Vereinbarkeit mit dem Binnenmarktprinzip.....	39
e. Subsidiaritätsprinzip	40
II. Divergenzen zwischen RL und Umsetzungsgesetz	41
1. Allgemeines	41
2. Aufbau des MinBestRL-UmsG-E in Abgrenzung zur MinBestRL ..	41
a. MinBestRL	42
b. MinBestRL-UmsG-E.....	49
3. Ausgewählte Divergenzen	57
a. Allgemeines	57
b. Mindeststeuergruppe gemäß § 3 MinBestRL-UmsG-E.....	58
c. Schachtelbeteiligungen gemäß § 19 MinBestRL-UmsG-E.....	60
d. Umstrukturierungen gemäß § 58 MinBestRL-UmsG-E	61
e. Safe Harbour Regelung gemäß §§ 71 ff. MinBestRL-UmsG-E..	62
f. Nationale Ergänzungssteuer gemäß §§ 79 MinBestRL-UmsG-E...	63

III. Praxisrelevante Einzelfragen: Ungereimtheiten und Fallstricke	65
1. Verhältnis zu den Konsolidierungsvorschriften	65
a. Konsolidierungsvorschriften nach HGB	66
b. Relevanz der Konsolidierungsvorschriften für die Anwendung der globalen Mindestbesteuerung	69
c. Praxisrelevante Einzelfragen	71
aa. Aufstellung eines freiwilligen Konzernabschlusses	71
bb. Holdingstruktur bei Familienunternehmen	73
2. Verfahrensrecht	75
a. Eigenständige Steuer	75
b. Zeitlicher Anwendungsbereich	76
c. Steuerpflicht und Umfang der Besteuerung	76
d. Besteuerungsverfahren	78
e. Übertragung der Verpflichtungen nach dem MinBestRL-UmsG-E.	81
f. Mindeststeuergruppe	82
g. Folgen von Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der Steuererklärungen	84
h. Offene Fragen und Einordnung	84
3. Personengesellschaften	85
a. Relevanz von (meist inhabergeführten) Personengesellschaften für den deutschen Mittelstand	85
b. Einordnung von Personengesellschaften in die Begrifflichkeiten der globalen Mindestbesteuerung	86
aa. Der Einzelfall entscheidet: Steuertransparente, umgekehrt hybride oder hybride Einheit	86
bb. Betriebsstätte	89
cc. Ausgewählte Zweifelsfragen aus deutscher steuerlicher Sicht	90
aaa. Einkünfteermittlung	90
bbb. Gewerbesteuer	91
ccc. Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG)	91
ddd. Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)	93
eee. Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)	94
c. Personengesellschaften als Geschäftseinheit (keine oberste Muttergesellschaft)	95
aa. Belegenheit	95
bb. Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	96
cc. Kürzung bzw. Zurechnung von Steuern	98

dd.	Kürzung bzw. Zuordnung von Lohnkosten und materiellen Vermögenswerten	99
ee.	Ausgewählte Zweifelsfragen aus deutscher steuerlicher Sicht	101
aaa.	Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben .	102
bbb.	Ergänzungsbilanzen.....	116
d.	Personengesellschaften als Geschäftseinheit und oberste Muttergesellschaft	117
aa.	Belegenheit	117
bb.	Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinnen und Verlusten ...	117
cc.	Kürzung bzw. Zurechnung von Steuern	119
dd.	Kürzung bzw. Zuordnung von Lohnkosten und materiellen Vermögenswerten	120
ee.	Ausgewählte Zweifelsfragen aus deutscher steuerlicher Sicht.....	121
aaa.	Taxable Period Tests.....	121
bbb.	Minimum Tax Test	122
ccc.	Kleinstgesellschafter	124
4.	Umgang mit latenten Steuern und Verlusten.....	127
a.	Verluste und Herausforderungen bei der globalen Mindestbesteuerung	127
b.	Bestehende Verlustvorträge – Einstieg ins System der globalen Mindestbesteuerung.....	127
c.	Wirkungsweise der latenten Steuern in Verlustsituationen	131
d.	Zweifelsfragen und Kritikpunkte aus deutscher steuerlicher Sicht	133
e.	Ausgewählte Besonderheiten im System der globalen Mindestbesteuerung.....	134
aa.	Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag auf Verlustvorträge (§ 38 MindBestRL-UmsG-E)	134
bb.	Mindeststeuer-Verlustwahlrecht gem. § 43 MindBestRL-UmsG-E (GloBE Loss Election)	136
cc.	Ausgewählte Zweifelsfragen aus deutscher steuerlicher Sicht.....	139
aaa.	Erstmaliger Antrag Mindeststeuer-Verlustwahlrecht ..	139
bbb.	Wechsel vom Mindeststeuer-Verlustwahlrecht in die normale globale Mindestbesteuerung.....	140
5.	Adjusted Covered Taxes.....	140
a.	Ermittlung der erfassten Steuern	141

aa. Einzubeziehende erfasste Steuern nach § 37 MinBestRL-UmsG-E	141
bb. Nicht erfasste Steuern	146
b. Ermittlung der angepassten erfassten Steuern	147
aa. Hinzurechnungen im Sinne des § 39 MinBestRL-UmsG-E	147
bb. Kürzungen im Sinne des § 40 MinBestRL-UmsG-E	149
c. Praxisrelevante Einzelfragen und Probleme	151
aa. Datenermittlung und Datenqualität	151
bb. Qualifikationskonflikte	152
6. Umstrukturierungen und Joint Ventures	154
a. Hintergrund und Inhalt der Übergangsregelungen	154
b. Praxisbeispiel	155
aa. Veräußerung der Maschine in $t=0$	155
bb. Laufender Gewinn in t_1	157
cc. Veräußerung der Maschine in $t=2$	159
dd. Effektiver Steuersatz in Abhängigkeit des inländischen Steuersatzes	162
7. Berechnung des GloBE-Income	163
a. Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts	163
b. Ausgewählte Zweifelsfragen aus deutscher steuerlicher Sicht ..	166
aa. Anerkannte Rechnungslegungsstandards	166
bb. Korrekturposten Pensionsaufwand	168
8. Transitional Safe Harbour Rules	169
a. Zeitlich befristeter Safe Harbour	169
b. Zeitlich befristeter Safe Harbour im MinBestRL-UmsG-E	170
aa. Überblick	170
bb. Voraussetzungen	172
c. Praxisrelevante Einzelfragen	174
IV. Prozesse und Handlungsempfehlungen	178
1. Handlungsdruck	178
2. Die Rolle der Steuerabteilung	181
a. Allgemeines	181
b. Tax Analytics	181
c. Business Partnering	182
d. Tax Compliance Management System	183
e. Tax Process Management	184
f. Die Steuerabteilung als Hüter der Governance	185

3. Der Pillar-2-Prozess	186
4. Digitalisierung	189
a. Datenpunktbasierter versus berichtseinheitenbasierter Ansatz ..	189
b. ERP-Funktionalitäten	190
aa. Nutzung paralleler Hauptbücher	191
bb. Nutzung von Stammdatenfunktionen	191
cc. Anpassung des Kontenplans	191
c. Konsolidierungssoftware	192
d. Stand Alone Reporting Tool	192
5. Datenmodellierung, Berechnung und Übermittlung	193
6. Praktische Vorgehensweise	194
a. Projektansatz	194
b. Datengrundlage CbCR	195
c. Niedrige HB II-Vorsteuerergebnisse	196
d. Latente Steuern	197
7. Zusammenfassung	199

Abkürzungen

GloBE MR	GloBE Musterregelungen (OECD)
GloBE MK	GloBE Musterkommentar (OECD)
GloBE MB	GloBE Musterbeispiele (OECD)
MinBestRL	Mindestbesteuerungsrichtlinie (EU)
MinBestRL-UmsG	Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (Deutschland)

I. Einleitung

1. Idee, Kontext und Bedeutung

Die Geschichte des sog. Pillar 2, des OECD-Regelungswerks über eine globale Mindestbesteuerung von Unternehmen, ist im Kern nichts anderes als die Geschichte des internationalen Steuerwettbewerbs selbst. Ob Pillar 2 diese Geschichte zu Ende erzählen wird, bleibt zwar abzuwarten. Jedenfalls aber ist im Steuerrecht über kaum ein anderes Schlagwort in den letzten Jahrzehnten so kontrovers debattiert worden. Während sich die Diskussion über das Für und Wider des Steuerwettbewerbs über einige Dekaden weitgehend allein in der Fachwissenschaft bewegte, wurde sie in jüngerer Zeit zunächst auf politischer und sodann auch medialer Ebene¹ geführt.

Versuche, die Gefahren und Problemstellungen einer überstürzten und tiefgreifenden Neuordnung der internationalen Besteuerungsrechte indes einer breiteren Öffentlichkeit zugänglich zu machen², sind weitgehend ohne die erhoffte Empörung verhallt. Zu komplex ist die Materie, zu verschiedenartig sind die Interessenlagen von Staaten, Steuerpflichtigen, echten und selbsternannten Experten und zu geschickt agierte die OECD Seite an Seite mit führenden Finanzverwaltungen, allen voran mit dem deutschen Bundesfinanzministerium. Gute Steuergesetzgebung hat angesichts der tragischen Herausforderungen unserer Zeit ohnehin keine Lobby.

Nachstehend wird im Rahmen dieser Einleitung kurz nachgezeichnet, wie die Debatte um den Steuerwettbewerb verlaufen ist und welche Entwicklungen konkret bei der hinter Pillar 2 stehenden Leitidee Pate gestanden haben. Dies wird flankiert durch einige grundlegende Ausführungen zum Begriff des Steuerwettbewerbs, zu seinen Chancen und Risiken, zum Adressatenkreis sowie zu den damit im Zusammenhang stehenden Wertungsentscheidungen, die auch immer vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen und geopolitischen Ausgangslage eines Staates betrachtet werden müssen.

Es nimmt nicht wunder, dass das Phänomen des Steuerwettbewerbs von den Akteuren im klassischen Dualismus Industriestaaten versus Entwicklungsländer durchaus sehr unterschiedlich wahrgenommen und beurteilt wird. Umso erstaunlicher ist der breite politische internationale Konsens, der Pil-

¹ Siehe dazu etwa den (ziemlich durchsichtig inszenierten) Handelsblatt-Beitrag v. 9.7.2021: „Der eine Erfinder, der andere Architekt: Wie zwei Deutsche die globale Mindeststeuer auf den Weg brachten“.

² Siehe dazu etwa *Haase*, Der Steuerkrieg, C.H. Beck, München 2020.

lar 2 bislang getragen hat. Ob dies indes einer tieferen Sachkenntnis des internationalen Steuerrechts in Theorie und v.a. Praxis oder doch nur politischem Aktionismus geschuldet ist, wird allerdings ebenso abzuwarten bleiben wie die Frage, ob es gelingen kann, die politischen Vorgaben in eine konsistente, widerspruchsfreie, folgerichtige und vollziehbare Gesetzgebung zu fassen. An Letzterem sind doch gewichtige Zweifel anzubringen.

Abzuwarten bleiben wird auch der ganz praktische Ausgang bzw. der fiskalische Nutzen des Vorhabens insgesamt.³ Zuletzt war auch in der seriösen Wirtschaftspresse des Öfteren zu lesen, „Die Mindeststeuer bringt noch mehr Geld“.⁴ Und ebenda: „Die Industrieländerorganisation OECD schraubt ihre Erwartungen an die Neuregelungen hoch. Was bleibt von den mehr als 200 Milliarden Dollar für Deutschland hängen?“⁵ Mit solchen Schlagzeilen wird die Öffentlichkeit glauben gemacht, dass (1) das (zuletzt stark kritisierte und fast gescheiterte) Projekt schon immer eine gute Idee war und dass (2) die vielen zu Unrecht nicht besteuerten Erträge endlich besteuert werden. Beides ist zumindest in dieser pauschalen Aussage sehr fraglich, und beides blendet aus, welche ernstzunehmenden Alternativen es zur Pillar 2 gegeben hätte.⁵

Dass die Mindestbesteuerung irgendwo, und vermutlich auch in Deutschland, Steuereinnahmen generiert, ist doch nicht erstaunlich, denn es handelt sich schließlich um eine neue Steuer. In welchem Umfang diese globalen Steuermehreinnahmen unter Pillar 2 nun konkret auf Deutschland entfallen, wird im Outbound-Fall maßgeblich davon abhängen, wie viele deutsche Unternehmen nach der Hinzurechnungsbesteuerung als aktiv qualifizierte Einkünfte in Niedrigsteuerländern erzielen, wie im Inbound-Fall der Sekundärer ergänzungssteuerbetrag in Deutschland in Bezug auf ausländische Konzerne zur Anwendung kommen wird, wie die Safe-Harbour-Regeln letztlich dauerhaft ausgestaltet sein werden und ob die Schwellenwerte für die Anwendung (insbesondere die 750-Mio.-Grenze) künftig nicht doch irgend-

³ Für das Folgende bereits *Haase*, Forderungen an die künftige Steuerpolitik im deutschen internationalen Steuerrecht – „Die ich rief, die Geister werd ich nun nicht los; Internationales Steuerrecht (IStR) 2023 (im Erscheinen).

⁴ FAZ vom 18.1.2023, abrufbar unter <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/mindeststeuer-bringt-noch-mehr-geld-18611565.html>.

⁵ Die Wissenschaft hat wahrlich genug substantiierte Vorschläge gemacht, wie etwa cash flow taxes, formulary systems oder residual profit split models (siehe beispielhaft die Vorschläge von *M.F. de Wilde*, On the Future of Business Income Taxation in Europe, *World Tax Journal*, Vol. 12 (2020), Nr. 1).

wann abgesenkt werden. Eine groß angelegte *Deloitte*-Studie geht jedenfalls im Hinblick auf den fiskalischen Ertrag vorerst von „Peanuts“ aus.⁶ Auch die jüngste Untersuchung zu diesem Bereich von *Spengel et al.* kommt zu einem ähnlichen Ergebnis⁷ und warnt vor hohen Befolgungskosten für deutsche Unternehmen im dreistelligen Millionenbereich. Zudem setze ein „wirtschaftlicher Erfolg unterm Strich“ voraus, dass die Mindeststeuer global umgesetzt und die steuerliche Gewinnermittlung harmonisiert wird. Dies sei, wie zu Recht angemerkt wird, unwahrscheinlich und überdies eine Veränderung des Steuerwettbewerbs hin zur Einkommensbesteuerung der Arbeitnehmer oder weiteren, nicht steuerlichen Subventionen.

Der fiskalische Erfolg für Deutschland wird also möglicherweise überschaubar bleiben, ebenso wie er bereits beim MLI⁸ und in Teilen auch beim BEPS-Projekt⁹ bzw. DAC6¹⁰ überschaubar geblieben ist. Nur wird es medienwirksam anders kolportiert, sowohl seitens der OECD als auch seitens der EU und des BMF, und dies teilweise mit apodiktisch angelegten Behauptungen oder sehr einseitigen Begründungen. Wer etwa die Erwägungsgründe der jüngeren EU-Richtlinien und -vorhaben liest, findet wohlklingende Behauptungen, aber meist gänzlich ohne Begründung oder gar Beweise.

Die vorgenannten Institutionen und Behörden bedienen sich medial aufbereiteter Kampagnen und der Verwendung von bloßen Schlagworten, um Steuerpolitik in ihrem Sinne, nicht aber zum Wohle der Steuerzahler, der Öffentlichkeit oder des Staates zu betreiben. Und schlimmer noch: Der öffentliche Diskurs wird zunehmend im Keim erstickt. Wer deutliche Kritik äußert und

⁶ Der Spiegel v. 1.7.2021 („Globale Mindeststeuer bringt nur Peanuts“) unter Verweis auf die Deloitte-Studie.

⁷ *Spengel/Klein/Müller/Pfrang/Schulz/Winter/Gaul/Weck/Wickel*, DB Beilage 01 2023, 1 ff.

⁸ Sog. Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Multilaterales Instrument) vom 24.11.2016.

⁹ Man denke nur daran, dass der verpflichtende Streitbeilegungsmechanismus, der wirklich etwas Gutes für die Steuerpflichtigen (und die Finanzverwaltungen!) hätte bewirken können, eines der zentralen Anliegen der OECD war. Just mit diesem Vorhaben allerdings ist die OECD gescheitert.

¹⁰ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen vom 25. Mai 2018 (ABl. L 139/1 vom 5. Juni 2018).

„den Finger in die Wunde legt“, wird nicht mehr zu Podiumsdiskussionen eingeladen. Die OECD nimmt dem Vernehmen nach – belegt durch die Arbeitsergebnisse – unverhohlen nur technische Kritik an ihren Vorhaben auf, nicht aber Kritik, die die Vorhaben grundsätzlich in Frage stellt. Und die EU-Kommission nimmt sich gar heraus, Kommentare zu Konsultationen auf der Website zu löschen, wenn sie nicht ihrem eigenen Gusto entsprechen.¹¹ Ohne weitere Begründung, versteht sich.

Eine gute steuerpolitische Kultur sieht in einer Demokratie jedenfalls anders aus, was aber vorliegend – Achtung: Ironie! – vielleicht auch vernachlässigt werden kann, wenn man sich vergegenwärtigt, dass bis einschließlich der Verabschiedung der für Deutschland verbindlichen Richtlinie ohnehin kein demokratisch bestelltes Organ am Willensbildungsprozess beteiligt war.

2. Historie

a. Metamorphose des Steuerwettbewerbs

Es ist eine Binsenweisheit, dass die Staaten innerhalb der Staatengemeinschaft wirtschaftlich miteinander im Wettbewerb stehen und dass sie u.a. miteinander um finanzkräftige Steuerpflichtige und das damit einhergehende Besteuerungssubstrat ringen. Entsprechend sind sie versucht, über gesenkte Steuersätze in einen Steuerwettbewerb mit anderen Staaten einzutreten und über sonstige Maßnahmen wie besondere Steuervergünstigungen für ausländische Steuerpflichtige oder eine Informationsabschottung gegenüber dem Ausland Investitionen anzuziehen.

Erreicht die Gesamtheit dieser Maßnahmen eine Intensität, die geeignet ist, die Steuerpflichtigen gezielt an Investitionen in anderen Staaten zu hindern, kommt es zu einem sog. schädlichen Steuerwettbewerb, der aus der Sicht der Staatengemeinschaft und auch aus der Sicht der OECD nicht wünschenswert

¹¹ Siehe die Löschung des Beitrags der niederländischen Kanzlei *Loyens & Loeff N.V.* zur Konsultation in Sachen „Enabler“ (siehe https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Steuerhinterziehung-aggressive-Steuerplanung-in-der-EU-Vorgehen-gegen-Vermittler-Enabler-_de).

ist¹² (*harmful tax competition*). Nur im Extremfall handelt es sich bei den damit angesprochenen Staaten um typische Steueroasen. Auch innerhalb der EU sind im Laufe der Jahrzehnte schon schädliche Steuerpraktiken der Mitgliedstaaten identifiziert worden.¹³

Die Diskussion um den schädlichen Steuerwettbewerb hat sich innerhalb der letzten 30 Jahre inhaltlich zweidimensional geändert. Die erste Dimension betrifft die Adressaten der Regeln gegen schädlichen Steuerwettbewerb. Während früher die Staaten im Vordergrund standen, die sich in einem „race to the bottom“ gefangen sahen, hat die Diskussion zwischenzeitlich einen anderen Zungenschlag angenommen und konzentrierte sich nunmehr nicht mehr so sehr auf die Staaten, sondern eher auf die multinationalen Unternehmen, die insbesondere über Verrechnungspreise und steuerliche Präferenzregime weltweit betrachtet zu teils in der Tat nahezu „unanständigen“ Konzernsteuerquoten im niedrigen einstelligen Bereich gelangten.

Angefacht auch durch unseriöse mediale Berichterstattung gerieten so zunächst vor allem US-amerikanische Internet-Konzerne in den Fokus der Öffentlichkeit, und infolgedessen entdeckte die EU-Kommission das Rechtsinstitut der verbotenen Beihilfe für das Steuerrecht für sich ganz neu und setzte es seitdem zumindest eine Zeit lang recht erfolgreich ein. Vor allem sog. IP-Boxen, die besonders günstige Steuersätze für die Ausbeutung von geistigem Eigentum (Beispiel: Markenrechte; Patente) gewähren, aber auch andere präferenzielle Steuerregime und insbesondere damit im Zusammenhang stehende, v.a. im Ausland praktizierte sog. „advance rulings“ (verbindliche Vorabgespräche mit einer Finanzbehörde) gehörten daher unter dem Gesichtspunkt unionsrechtswidriger Beihilfen in Europa plötzlich der Vergangenheit an oder wurden jedenfalls in ihrer Wirkung deutlich zurückgedrängt.

¹² Vgl. hierzu den OECD-Report „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue“ aus 1998, den folgenden OECD-Report „Towards Global Cooperation: Progress in identifying and eliminating Harmful Tax Practices“ aus dem Jahr 2000, den folgenden OECD-Report „The 2001 Progress Report“ aus dem Jahr 2001 und den OECD-Report „The 2004 Progress Report“ aus dem Jahr 2004.

¹³ Vgl. den bereits 1997 von der EU verabschiedeten, unverbindlichen „Code of Conduct“, der im Bereich der schädlichen Steuerpraktiken Abhilfe schaffen sollte: Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1.12.1997 über einen Verhaltenskodex in der Unternehmensbesteuerung, ABl. EG Nr. C 1998, 1 ff.

Die zweite Dimension betrifft die inhaltliche Ausrichtung bzw. die Grenzen der Regeln gegen schädlichen Steuerwettbewerb. Früher stand der Kampf gegen Gewinnverlagerungen ganz oben auf der Agenda, dem beispielsweise durch die (gescheiterte) Vereinbarung über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage innerhalb der EU Rechnung getragen worden wäre. Wenn die Gewinne innerhalb einer Unternehmensgruppe nach einem bestimmten Schlüssel verteilt werden, erübrigt sich die Frage nach einer Gewinnverlagerung. Mehr noch: Seinerzeit war man sich einig, dass der dann nur noch verbleibende reine Wettbewerb nach Steuersätzen ein „gesunder Steuerwettbewerb“ zwischen den Staaten sein würde, der aufgrund der Gleichordnung und Souveränität der Staaten hinzunehmen sei. Pillar 2 ignoriert diesen Erkenntnis und greift „nur“ den Steuersatz an.

b. BEPS

Der allseits beklagte, auch in der EU vorhandene Mangel an steuerlicher Harmonisierung und das Übermaß an Wettbewerb hatten in den Augen der OECD einen allmählichen Souveränitätsverlust der Mitgliedstaaten in ihrer Steuerpolitik und somit über ihre steuerpolitischen Instrumente verursacht, was auf eine potenzielle Steuererosion und den Verlust an Steuereinnahmen durch den unkontrollierten Steuerwettbewerb zurückzuführen war.

Die o.g. Bemühungen der OECD im Kampf gegen den Steuerwettbewerb waren in jüngerer Zeit mit dem sog. BEPS-Projekt neu aufgegriffen und inhaltlich erweitert worden. 2014 hatte die OECD erste Empfehlungen vorgelegt, um mithilfe internationaler Koordination gegen legale Steuervermeidung in multinationalen Unternehmen vorzugehen. Damit entsprach sie dem Mandat der G20-Finanzminister und Notenbankgouverneure, die die OECD im November 2012 beauftragt hatte, Maßnahmen gegen die sog. Aushöhlung der Steuerbasis und die Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) zu erarbeiten. Das BEPS-Projekt sollte Regierungen dabei unterstützen, ihre Steuerbasis zu schützen und mehr Sicherheit für Steuerzahler zu schaffen, dabei aber auch Doppelbesteuerungen und Einschränkungen für grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten zu vermeiden. Es mündete in 15 Aktionspunkte, von denen aber nur ein kleiner Teil verbindlich umzusetzen war. Eine größere Breitenwirkung entfaltete das BEPS-Projekt erst im Nachgang, als es an die konkrete Umsetzung ging.

Das BEPS-Projekt schlägt eine gedankliche Brücke zwischen der oben bereits beschriebenen Herangehensweise insbesondere der vorangegan-

genen drei Jahrzehnte: Einerseits werden die Staaten in den Blick genommen, andererseits aber auch die multinationalen Unternehmen als solche. Das zentrale, übergeordnete Leitprinzip der Vorschläge war der Grundsatz, dass die Besteuerung künftig dort erfolgen sollte, wo die unternehmerische Aktivität und die daraus resultierende Wertschöpfung stattfinden, wobei hier auch besonderes Augenmerk spezifisch auf die Eindämmung des schädlichen Steuerwettbewerbs sowie auf den Bereich der konzerninternen Verrechnungspreise gelegt wurde.

Das zweite übergeordnete Leitprinzip lautete Transparenz. So sollte künftig auch ein verpflichtender spontaner Informationsaustausch von Tax Rulings erfolgen, bestimmte Finanzkonteninformationen sollten zwischen den Staaten geteilt werden und auch über eine Verpflichtung zur Offenlegung von Steuergestaltungsmodellen wurde bereits im Ansatz nachgedacht. Auch im Bereich der Verrechnungspreise sollte den Staaten durch das sog. Country-by-Country-Reporting ein Überblick über bestimmte Kennziffern im Konzern (Gewinn, Steuern, wirtschaftliche Aktivitäten) ermöglicht werden, die für die Besteuerung insgesamt relevant sind.

Nachdem sich die internationale Staatengemeinschaft auf eine dauerhafte Fortsetzung der Arbeiten verständigt hatte, hatten OECD und G20 das „Inclusive Framework on BEPS“ eingerichtet, an dem auch weitere Schwellen- und Entwicklungsländer gleichberechtigt teilnehmen konnten. Mittlerweile haben sich fast 140 Staaten und Jurisdiktionen diesem Gremium angeschlossen und sich zur Umsetzung der BEPS-Empfehlungen bekannt. Das „Inclusive Framework on BEPS“ betreut auch die derzeit laufenden Arbeiten zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung unter dem sog. Pillar 1 (dazu sogleich).

c. Vorarbeiten für eine neue Weltsteuerordnung

Die vorstehend beschriebenen, jahrzehntelangen steuerpolitischen und auch rein tatsächlichen Entwicklungen trafen nunmehr in den Jahren 2019/2020/2021 auf eine Welt, die sich ohnehin im Umbruch befand und die auch viele Steuerpflichtigen und zuvörderst die Unternehmen zutiefst verunsicherte. Die Digitalisierung im Allgemeinen, die zunehmende Bedeutung und ständige Verfügbarkeit von Daten im Speziellen sowie ständig neue Technologien und damit einhergehende regulatorische Anforderungen führten dazu, dass sich traditionelle Wirtschaftszweige neu erfinden mussten und gänzlich neue Geschäftsmodelle entstanden.

„Disruption“ war das neue Modewort dafür, auch wenn oft gar nicht klar ist, was sich genau dahinter verbirgt. Nur machte die Disruption auch vor den Staaten nicht halt, die darauf zu achten haben, einerseits für den aufgrund der Digitalisierung anstehenden wirtschaftlichen und infrastrukturellen Veränderungsprozess ausreichend Steuereinnahmen zu erzielen und andererseits grundsätzlich vom „digitalen Zug“ nicht abgehängt zu werden, denn dann würden die Unternehmen ohnehin nicht ausreichend für jährlich steigende Steuereinnahmen sorgen können. Beides bedingt sich also gegenseitig.

Manche Staaten (z.B. Großbritannien, Frankreich, Südkorea, Argentinien, etc. – und wohl auch Deutschland) sahen sich vor dem Hintergrund der Digitalisierung als Verlierer der althergebrachten steuerlichen Verteilungsregeln, weil sie als Marktstaaten mit den bestehenden steuerlichen Anknüpfungspunkten wie insbesondere der Betriebsstätte nicht die Möglichkeit hatten, die (aus ihrer Sicht) ausländischen Internetunternehmen angemessen zu besteuern. Die mutmaßlichen Profiteure der althergebrachten steuerlichen Verteilungsregeln waren hingegen insbesondere die USA und China, in denen die weltweit größten Internetkonzerne ansässig sind.

Der strukturelle Nachteil von unilateralen Alleingängen durch bestimmte Staaten in punkto Digitalsteuern führte vor diesem Hintergrund dazu, dass sich eine Gruppe von Staaten zusammengetan hatte, um in der OECD ihre Stimme dahingehend einzubringen, die Besteuerung der Digitalwirtschaft noch einmal näher in den Fokus zu rücken. Dies nahm einerseits den BEPS-Aktionspunkt 1 aus 2015 auf, der leider nicht mit einer Empfehlung bzw. einem konkreten Ergebnis aufwartete, und andererseits wurde damit der Hoffnung Ausdruck verliehen, dass eine breit angelegte, möglichst konzentrierte Aktion der OECD-Mitgliedstaaten eine größere internationale Akzeptanz (selbst bei Nicht-OECD-Mitgliedern) finden würde als zuvor.

So kam es dazu, dass die OECD in Zusammenarbeit mit dem „Inclusive Framework on BEPS“ am 31. Mai 2019 das „Arbeitsprogramm zur Entwicklung einer abgestimmten Lösung für die sich aus der Digitalisierung der Wirtschaft ergebenden Herausforderungen bei der Besteuerung“ in Form eines Arbeitspapiers herausgegeben hatte.¹⁴ Das genannte Arbeitsprogramm der

¹⁴ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris; im Internet abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

OECD skizzierte verschiedene Maßnahmen, die methodisch auf zwei unterschiedlichen Ansätzen (sog. „Säulen“) beruhten und auch unterschiedliche Zielsetzungen hatten. Einerseits sollte primär im Hinblick auf Unternehmen, die digitale Geschäftsmodelle unterhalten bzw. anbieten, die bisherige, international weitgehend akzeptierte und oben dargestellte Grundkonzeption bei der Verteilung der weltweiten Besteuerungsrechte überdacht und durch neuartige, innovative Besteuerungskonzepte ersetzt werden. Andererseits, und hier ging das Arbeitsprogramm über Unternehmen der Digitalwirtschaft hinaus, sollten die bisherigen Maßnahmen des BEPS-Projekts durch eine weltweite Mindestbesteuerung von Gewinnen flankiert werden.

Die sog. Säule 1 („Pillar 1) des Arbeitsprogramms war zwar mit der Besteuerung der Digitalwirtschaft überschrieben, löste sich aber inhaltlich vom Aktionspunkt 1 des BEPS-Projekts insoweit, als sie auf die zugrundeliegenden Ursachen von Gewinnverlagerungen nicht näher einging. Es wurden inhaltlich drei neuartige Besteuerungskonzepte für Digitalunternehmen zur Diskussion gestellt, nämlich einmal das sog. User-Participation-Konzept, das Marketing-Intangible-Konzept und schließlich das Konzept einer Significant Economic Presence. Sodann wurden diese drei Konzepte näher beschrieben und untersucht, indem jeweils drei unterschiedliche Aspekte herausgearbeitet wurden, nämlich erstens die Art der anzuwendenden Gewinnaufteilungsmethode, zweitens die neuen Anknüpfungspunkte für die Besteuerung digitaler Leistungen und drittens flankierende Maßnahmen.

Liest man die Vorschläge zu Pillar 1 unbefangen, so springen zwei Aspekte unmittelbar ins Auge: Der erste Aspekt betrifft die Tatsache, dass sich die „Besteuerung nach der Wertschöpfung“, die eine der zentralen Leitlinien des BEPS-Projekts ausmachte, in der Begründung zu Pillar 1 mit keinem Wort wiederfindet. Der zweite Aspekt betrifft die Tatsache, dass die OECD die Behauptung aufstellt, dass die Hochsteuerländer die Gewinner der bisherigen Vorschläge sein werden. Das ist prima facie zumindest erstaunlich, denn letztlich läuft Pillar 1 konzeptionell auf eine Besteuerung von Liefergewinnen hinaus, was für Exportnationen generell ein Problem darstellt.

Die sog. Säule 2 des Arbeitsprogramms („Pillar 2“) sollte – ebenfalls erstmals in der Geschichte des Steuerrechts – eine globale effektive Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen sicherstellen. Hintergrund dieser Idee, die auf einen deutsch-französischen Vorschlag zurückgeht, ist die Annahme, dass die Besonderheiten der digitalisierten Wirtschaft eine Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer ermöglichen und daher eine Begrenzung des Steuerwettbewerbs auf ein Mindestniveau rechtfertigen.

In diesem Zusammenhang wurden auf OECD-Ebene schon recht frühzeitig zwei miteinander verbundene Maßnahmen diskutiert, nämlich einerseits eine Ausweitung der nationalen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung sowie andererseits eine Begrenzung bzw. ein Verbot des Betriebsausgabenabzugs, wenn ein effektives Mindestbesteuerungsniveau unterschritten wird. Die Auswirkungen dieser Maßnahmen auf die einzelnen Staaten und die Steuerbelastung der Unternehmen freilich, das war schnell klar, würden signifikant davon abhängen, wie das effektive Steuerniveau vor der Einführung der neuen Regeln war und welches globale effektive Mindestbesteuerungsniveau angestrebt würde. Gleichzeitig sollte nämlich die volle Souveränität von Staaten, Steuersätze festlegen zu können, erhalten bleiben.

Nach einigem Hin und Her und wenig ernstzunehmenden Vorschlägen eines effektiven Mindeststeuersatzes im Bereich von 5–10 % kristallisierte sich relativ zügig die dann konsensfähige Schwelle von 15 % heraus (zu den Querverbindungen zur Niedrigbesteuerungsgrenze in der Hinzurechnungsbesteuerung, § 8 Abs. 5 AStG, siehe unten).

Der erste Baustein (d.h. die Ausweitung der nationalen Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung) sah konkret vor, die niedrigbesteuerten Gewinne von Auslandstöchtern eines Unternehmens dem Gewinn der Muttergesellschaft für deren Besteuerung wieder hinzuzurechnen und hierzu die nationale Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Vorbild der US-amerikanischen sog. „GILTI“ (*Global Intangible Low-Taxed Income*) auszuweiten.

Der zweite Baustein sah vor, dass der Betriebsausgabenabzug für Zahlungen in das niedrig besteuerte Ausland beschränkt werden sollte. Nach dem Vorbild der im Rahmen der jüngsten US-Steuerreform eingeführten sog. „BEAT“ (*Base Erosion and Anti-Abuse Tax*) sollte diese Maßnahme gewinnmindernde Zahlungen an ausländische (verbundene) Unternehmen erfassen, die es zum Ziel haben, die inländische Steuerschuld zu verringern. Dabei soll der Gewinn des Unternehmens vor dem Abzug der besagten schädlichen Zahlung der Besteuerung unterliegen. Dies geht allerdings sehr weit über den bei Lizenzen bislang üblichen Nexus-Ansatz hinaus und zeitigt, da er nicht gewinn-, sondern ausgabenorientiert ausgestaltet sein würde, ganz erhebliche negative Auswirkungen mit überschießender Tendenz.

In der Folgezeit schritten die Arbeiten an Pillar 2 deutlich zügiger voran als bei Pillar 1, auch wenn sich eine Mehrheit der internationalen Staatengemeinschaft zunächst am 8.10.2021 auf die wichtigsten Eckpunkte zum Zwei-

Säulen-Projekt insgesamt geeinigt hatte.¹⁵ In Bezug auf Pillar 2 legte das Inclusive Framework on BEPS sodann am 20.12.2021 mit der Einigung auf weitere Einzelheiten der sog. GloBE-Regelungen¹⁶ in den „Model Rules“¹⁷ nach und damit den heute im Grunde immer noch gültigen Arbeitsstand vor, auf dem auch der erste Richtlinienvorschlag der EU basieren sollte.

Am 15.12.2022 (und damit einen Tag nach der finalen Verabschiedung der MinBestRL; siehe unten) veröffentlichte die OECD ein Papier zu Safe Harbour-Regeln sowie zu Erleichterungen bei Sanktionen¹⁸, am 2.2.2023 wurde das lange erwartete „GloBE Implementation Framework“ finalisiert¹⁹. Letzteres soll in eine Überarbeitung des erst im vergangenen März 2022 veröffentlichten OECD-Kommentars zu den Model Rules eingehen und im Laufe des Jahres 2023 publik werden. Es bleibt daher zu hoffen, dass die nationalen Umsetzungsgesetze den EU-Mitgliedstaaten genügend Raum und Flexibilität geben, um auf etwaige spätere Änderungen und vor allem Erleichterungen der OECD Model Rules reagieren zu können.

In Bezug auf Pillar 1 wird bis Mitte des Jahres 2023 ein Vorschlag für ein weiteres Multilaterales Übereinkommen erwartet, welches der Umsetzung der Vorschläge für die Besteuerung der Digitalwirtschaft dient und im Jahr 2024 in Kraft treten soll. Erst dann wird sich zeigen, ob die in den letzten Jahren von manchen Staaten vorgeschobene politische Verquickung von Pillar 1 und 2 auch tatsächlich rechtlich umgesetzt werden wird.

¹⁵ Vgl. das October Statement des Inclusive Framework on BEPS, im Internet abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>; dazu einfürend *Ditz/Pinkernell* ISR 2021, 449 ff.

¹⁶ Die GloBE-Regelungen umfassen im Kern die sog. Income Inclusion Rule (IIR) sowie die sog. Untertaxed Payments Rule (UTPR).

¹⁷ Im Internet abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>; dazu *Schwarz*, IStR 2022, 37 ff.

¹⁸ Abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>.

¹⁹ Abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>.

3. Europäische Entwicklungen

a. Unionsrechtliche Umsetzung der OECD-Vorarbeiten

Die Steuerpolitik der Europäischen Kommission hat in den vergangenen 20 Jahren weitgehend auf Vorarbeiten der OECD zurückgegriffen. Hier war eine deutliche Konvergenz zu beobachten, wenn es um Maßnahmen zur Vermeidung schädlichen Steuerwettbewerbs ging. Die Steuerpolitik der Kommission ist jedoch auf das Unternehmenssteuerrecht konzentriert und orientiert sich eng am Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsprinzip.

Die Kommission erkennt damit – anders als gelegentlich der EuGH in seiner Rechtsprechung – die Steuerrechtssouveränität der Mitgliedstaaten im Grundsatz an. Etwa seit dem Jahr 1990 zeigte sie sich gegenüber einer Harmonisierung im Binnenmarkt „um jeden Preis“ zurückhaltend und verfolgte jedenfalls über einen längeren Zeitraum das Konzept eines „gesunden Steuerwettbewerbs“, bei dem Wettbewerbsverzerrungen in enger Abstimmung mit den Mitgliedstaaten punktuell abgebaut werden sollen.

Bereits in den letzten Jahren vor Pillar 2 war es zu der bemerkenswerten Entwicklung gekommen, dass sich die EU-Kommission vermehrt anschickte, die Vorarbeiten der OECD, insbesondere in Bezug auf die Ergebnisse aus dem BEPS-Projekt, in Richtliniengestalt zu gießen und inhaltlich teilweise noch deutlich darüber hinauszugehen. So war es geschehen bei der Umsetzung der Meldepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die auf dem BEPS-Aktionspunkt 12 beruhte und in eine Sechste Änderung der Amtshilferichtlinie²⁰ mündete („DAC6“). Und so war es zuvor geschehen bei einem Maßnahmenbündel gegen Gewinnverlagerungen und missbräuchliche Gestaltungen, welches u.a. auf den BEPS-Aktionspunkten 2 und 3 beruhte und in die sog. ATAD I und II²¹ mündete.

Diese Entwicklung ist – ganz abgesehen von der geradezu ungeheuren, verantwortungslosen Geschwindigkeit, mit der diese Rechtsakte erlassen wur-

²⁰ RL (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (ABl. L 139/1 vom 5.6.2018).

²¹ RL (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 (ABl. EU L 193 vom 19.7.2016, S. 1 – sog. ATAD I) mit späterer Änderung durch die RL (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 (ABl. L 144/1 vom 7.6.2017 – sog. ATAD II).

den²² – aus mindestens zwei weiteren Gründen als unglücklich zu bezeichnen. Zum einen schienen beide Institutionen, OECD und EU, nicht oder nicht ausreichend miteinander zu sprechen. Oft genug wichen die EU-Richtlinien in zentralen Punkten von den Vorarbeiten der OECD ab, was sich im Hinblick auf eine möglichst einheitliche Auslegung und Anwendung für die Praxis als äußerst problematisch erwies. Denn anders als die OECD-Regeln ist eine EU-Richtlinie, einmal in der Welt, ein vergleichsweise starres Korsett, aus dem die Mitgliedstaaten nicht ohne Weiteres ausbrechen können. Auch Änderungen von EU-Richtlinien verlangen bekanntlich Einstimmigkeit, sind also politisch ebenso schwierig zu erzielen wie der erstmalige Konsens.

Zum anderen brachte insbesondere die ATAD I ein Novum mit sich: Während die Richtlinientrias aus 1990, bestehend aus Mutter-Tochter-Richtlinie, Fusionsrichtlinie und Schiedskonvention, ebenso wie die Zins-Lizenzgebührenrichtlinie aus 2003 die Rechte der Steuerpflichtigen stärkte und letztlich primärrechtlich gebotene oder der Durchsetzung des Binnenmarktprinzips dienende Änderungen der nationalen Steuerrechte zum Schutz der Steuerpflichtigen herbeiführte, war die ATAD I die erste Richtlinie mit einem für den Steuerpflichtigen nennenswert belastenden Charakter.

Schon seit DAC6, spätestens aber mit der MinBestRL ist klar, dass diese Stoßrichtung kein Zufall, sondern gewollt ist. Eigentlich gilt im Recht der direkten Steuern innerhalb der EU: Die direkten Steuern unterliegen zwar mangels eines EU-rechtlichen Harmonisierungsgebots der Steuerhoheit der einzelnen Mitgliedstaaten, die als Kernelement staatlicher Souveränität in vollem Umfang bei diesen Staaten verbleibt. Die Mitgliedstaaten müssen jedoch ihre hoheitlichen Befugnisse „bei dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts“, so eine gängige Formulierung des EuGH, gleichwohl „unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben“.²³

Allerdings stammt diese Rechtsprechung aus einer Zeit, in der es erst keine und dann (seit 1990) nur wenige Richtlinien im Bereich der direkten Steuern gab. Heute hat sich dies gewandelt, hin zu einer zumindest nennenswerten

²² Völlig unverständlich ist jedenfalls, dass die Finanzverwaltung diese Geschwindigkeit noch explizit zu loben scheint, vgl. *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77 ff.: „Dabei war das Verhandlungstempo noch höher als bei den letzten Richtlinien im Bereich der direkten Steuern, welche ja ebenfalls in „Rekordgeschwindigkeit“ beraten und beschlossen worden waren.“.

²³ Beispielhaft EuGH v. 29.3.2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, IStR 2007, 291 ff. (wobei heute freilich das „Gemeinschaftsrecht“ durch das „Unionsrecht“ zu ersetzen wäre).

Zahl der in Kraft oder in Planung befindlichen Richtlinien, die zudem keine den Steuerpflichtigen mehr begünstigenden Vorschriften beinhalten.

Ist das Recht der direkten Steuern damit nicht „de facto“ in zentralen Bereichen harmonisiert? Bietet Art. 115 AEUV hierfür eine hinreichende Ermächtigungsgrundlage? Und was sind im Übrigen die hieraus folgenden Konsequenzen für die Auslegung und Anwendung des Unionsrechts? Diese Fragen werden sich angesichts des deutschen MinBestRL-UmsG perspektivisch sicher auch für deutsche Finanzgerichte stellen.

b. MinBestRL

Schon während der Vorarbeiten der OECD war auf europäischer Ebene steuerpolitisch ein Dissens über das Vorhaben der Mindestbesteuerung offenbar geworden – jedenfalls war klar, dass es aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips kein „Selbstgänger“ werden würde. Immer andere Staaten drohten in loser Reihenfolge dem Vorhaben die Gefolgschaft zu verweigern, wenn auch politisch zweifelhaft dadurch motiviert, für sich Vorteile in einem ganz anderen europarechtlichen Kontext zu erzwingen.

Gleichwohl hatte die EU-Kommission bereits am 22.12.2021, also sehr kurze Zeit nach der finalen Beschlussfassung auf OECD-Ebene, einen ersten Richtlinienentwurf zur MinBestRL vorgelegt.²⁴ Bei aller Kritik im Grundsätzlichen wird man konzedieren müssen, dass im Verlauf des dann folgenden Jahres sehr intensiv an einer Einigung gearbeitet wurde. Mehrfach wiederum verweigerten einzelne Mitgliedstaaten, u.a. Ungarn und Polen, der Richtlinie bei Abstimmungen die Gefolgschaft, teilweise begleitet von Zwischenrufen seitens der USA. Als der Prozess im Herbst 2022 abermals stockte, erklärten Deutschland und vier weitere EU-Mitgliedstaaten öffentlich, die nationale Umsetzung der effektiven Mindestbesteuerung in jedem Fall und notfalls unilateral vorzunehmen.²⁵ Nach weiteren politischen Vor-

²⁴ Vorschlag v. 22.12.2021 für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, COM(2021) 823 final; siehe dazu statt vieler *Rieck/Fehling*, IStR 2022, 51 ff.; *Zöller/Steffens*, ISR 2022, 118 ff.

²⁵ Gemeinsames Statement von Deutschland, Frankreich, Italien, Spanien und den Niederlanden v. 9.9.2022.

stößen und intensiven Gesprächen²⁶ wurde die Richtlinie rund ein Jahr nach dem ersten Richtlinienvorschlag einstimmig verabschiedet.²⁷

c. „Haste makes waste“ oder Ignoranz?

In Bezug auf die europäische Umsetzung von Pillar 2 sei colorandi causa noch auf Folgendes hingewiesen: Die Europäische Union leistet sich bekanntlich Heerschaaren von hochbezahlten Beamten und anderen Arbeitskräften, die im Übrigen ihre Bezüge weitgehend steuerfrei vereinnahmen²⁸. Da sollte man als Bürger und Steuerzahler eigentlich zumindest solide Verwaltungsarbeit, wenn nicht gar Akribie bei der Arbeit erwarten dürfen.

Wer sich nun bereits in den europäischen Steuerrechtsakten der letzten Jahre über Übersetzungsfehler und andere redaktionelle „Schlampereien“ des sog. Juristischen Dienstes der EU-Kommission und anderer Beteiligter gewundert bzw. geärgert hat, hat nun in Gestalt der vorgelegten MinBestRL die Begründung dafür geliefert bekommen. Offenbar nämlich wird der verabschiedete Originaltext der Richtlinie nicht durch Fachleute, sondern durch irgendein Übersetzungsprogramm übersetzt und nicht einmal mehr fachlich durchgesehen, bevor die Sprachfassungen in den Amtssprachen der Mitgliedstaaten veröffentlicht werden.

Dies wird unzweifelhaft dadurch bewiesen, dass in ganzen zehn Textstellen der Richtlinie von einem „inkluisiven Rahmen gegen BEPS“ die Rede ist, was vermutlich weder Fragen der Inklusion noch Gemälde, sondern wiederum unzweifelhaft in der englischen Sprachfassung das „Inclusive Framework on BEPS“ meinen dürfte. Neun Textstellen davon finden sich zwar „nur“ in den Erwägungsgründen, aber immerhin eine auch im Normtext (Art. 57 MinBestRL). Dies ist weit mehr als ein ärgerlicher Übersetzungsfehler, sondern es zeigt anschaulich, „wes Geistes Kind“ die Verantwortlichen auf EU-Ebene sind. Ebenso wie ohne gründliche Vorüberlegungen, ob das ganze Vorhaben überhaupt sinnvoll ist, aber offenbar auch ohne gründliche Verwaltungsarbeit wurde das Regelwerk in Windeseile erlassen.

²⁶ Zum politischen Willensbildungsprozess des Entstehens der Richtlinie im Einzelnen *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77 m.w.N.

²⁷ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates v. 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. 2022 L 328, 1.

²⁸ Siehe nur Art. 12 und 13 des Protokolls (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (ProtVB), ABl. Nr. C 306 v. 17.12.2007, 18 ff.

Weiteres Beispiel: In Art. 44 Abs. 1 lit. a) MinBestRL wird für Zwecke der Erklärungspflichten die sog. „benannte lokale Einheit“ definiert, in Abs. 2 S. 2 der Norm ist dann plötzlich von der „benannten örtlichen Einheit“ die Rede. In der englischen Sprachfassung hingegen ist selbstverständlich einheitlich von der sog. „designated local entity“ die Rede. Ein derart laxer Umgang mit Rechtsnormen steht Europa nicht gut an, weil Rechtsnormen in einem Rechtsstaat nun einmal ein ernstes Thema sind. Das o.g. Beispiel freilich ist konkret weniger tragisch, aber wenn der Übersetzungsfehler – wie schon in der Vergangenheit geschehen – materiell-rechtliche Normen betrifft²⁹, sieht die Sache schon anders aus: Wegen der immer noch geltenden „Verordnung zur Regelung der Sprachenfrage“³⁰ sind im Bereich des Sekundärrechts sämtliche Sprachfassungen der Mitgliedstaaten authentisch, was das Auffinden des korrekten Auslegungsergebnisses für Zwecke der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts mitunter unnötig kompliziert machen kann. Vorliegend verbleibt es vorerst „nur“ bei einer äußerst peinlichen Randnotiz, die im Hinblick auf die steuerpolitische Kultur und die von vielen Menschen (und Steuerzahlern) empfundene Skepsis gegenüber Europa und der Brüsseler Bürokratie tief blicken lässt.

4. Abkommensrechtliche Aspekte

Die folgenden Fragen liegen auf der Hand³¹: Wie verhält sich die Mindestbesteuerung zum Regelungswerk der DBA? Können namentlich der Primär-

²⁹ So geschehen etwa in Bezug auf die ATAD (Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts), wo in Art. 7 Abs. 2 lit. a) vi) der deutschen Sprachfassung sog. Abrechnungsunternehmen als Unternehmen definiert wurden, die „Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft werden“, während in der englischen Sprachfassung von „income from goods and services purchased from and sold to associated enterprises“ die Rede war.

³⁰ Verordnung (EG) Nr. 920/2005 des Rates vom 13.6.2005 zur Änderung der Verordnung Nr. 1 vom 15.4.1958 zur Regelung der Sprachenfrage für die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und der Verordnung Nr. 1 des Rates vom 15.4.1958 zur Regelung der Sprachenfrage für die Europäische Atomgemeinschaft sowie zur Einführung befristeter Ausnahmeregelungen zu diesen Verordnungen, ABl. der Europäischen Union L 156/3 v. 18.6.2005.

³¹ Zur (Un-)Vereinbarkeit der Mindestbesteuerung mit dem DBA-Recht bereits ausführlich (und hier teilweise wörtlich wiedergegeben) *Haase*, Ubg 2022, 393 ff.

ergänzungssteuerbetrag und der Sekundärerergänzungssteuerbetrag ohne Weiteres im DBA-Fall effektuiert werden? Bereits der „Pillar Two Blueprint“³² der OECD stellte diesbezüglich im Ausgangspunkt geradezu apodiktisch fest, dass insoweit kein Problem gesehen werde. Verwiesen wurde insbesondere auf die sog. Saving Clause im neuen Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017 sowie auf Parallelen zur Anwendung von CFC-Regeln³³. Nachstehend wird der Frage nachgegangen, welchen Einfluss die existierenden Doppelbesteuerungsabkommen auf die Mindestbesteuerung haben und ob und inwiefern abkommensrechtlicher Anpassungsbedarf besteht.

a. Rechtsnatur der Ergänzungssteuer

Die erste Fragestellung geht dahin, ob die im deutschen Sprachgebrauch sog. Ergänzungssteuer (aufgefächert in Primärerergänzungssteuer, Sekundärerergänzungssteuer und nationale Ergänzungssteuer) als „unter das Abkommen fallende Steuer“ i.S.e. Art. 2 OECD-MA 2017 entsprechenden Vorschrift anzusehen ist. Wäre dies nicht der Fall, so könnten die Staaten die Ergänzungssteuer ohne durch ein DBA vorgesehene Beschränkungen einführen.

Wäre dies hingegen der Fall und die Ergänzungssteuer mithin eine „Steuer vom Einkommen oder Vermögen“ i.S.e. Art. 2 Abs. 2 OECD-MA 2017 entsprechenden Vorschrift oder aber eine Steuer „gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben“ wird, wie es Art. 2 Abs. 4 S. 1 OECD-MA 2017 formuliert, müssten die abkommensrechtlichen Schranken (insbesondere natürlich der Zentralnorm des Art. 7, aber auch der Art. 10–13 OECD-MA 2017) bei der Implementierung der Mindestbesteuerung wie bei jeder anderen Steuerart auch beachtet werden.

Warum lässt sich überhaupt daran zweifeln, dass die Ergänzungssteuer unter die DBA fallen könnte? Zum einen, weil Pillar 1 und 2 schon immer als politisches Gesamtpaket angesehen wurden und weil es zumindest im Rahmen von Pillar 1 Überlegungen im Hinblick auf die kurzfristige Einführung einer

³² OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, (Pillar Two Blueprint), im Gliederungspunkt 10.4. ‘Treaty compatibility’.

³³ Das überrascht nun durchaus, weil CFC-Regeln jedenfalls nach herkömmlicher (deutscher) Auffassung auch nicht mit den DBA verträglich sind und daher zur Durchsetzung eines Treaty Override bedürfen (siehe etwa § 20 Abs. 1 AStG).

Digitalsteuer gab, die gerade nicht als Ertragsteuer, sondern als eine Art Verkehrssteuer ausgestaltet sein sollte.

Deutlich wurde dies bereits zeitlich vor Pillar 1 im seinerzeitigen EU-Richtlinienvorschlag³⁴, wenn es dort im 4. Erwägungsgrund hieß: „In den Schlussfolgerungen des ECOFIN-Rates vom 5. Dezember 2017 wurde die Kommission ersucht, [...] zur Kenntnis zu nehmen, dass zahlreiche Mitgliedstaaten ihr Interesse an befristeten Maßnahmen im Hinblick auf Erträge aus der Geschäftstätigkeit im digitalen Bereich in der Union zum Ausdruck gebracht haben, die außerhalb des Anwendungsbereichs von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bleiben würden.“ Mit dieser sprachlich unverdächtig daherkommenden Formulierung wurde allerdings nicht weniger versucht, als schlicht die Fesseln der bestehenden DBA abzustreifen. Und mehr noch: Es wurde unverhohlen erkannt, dass es zu Doppelbesteuerungen kommen würde, ohne dass auch nur im Ansatz eine Lösung dieses Problems präsentiert worden wäre.³⁵

Und genau deshalb erwecken die Umschreibungen der Rechtsnatur der Ergänzungssteuer im Kommentar zu den OECD Model Rules³⁶ Misstrauen, wenn dort von einer „co-ordinated tax charge“ die Rede ist, bei der die Maßgabe gelten soll: „This Top up Tax does not operate as a typical direct tax on income of an Entity.“ Und ferner: „The design of the IIR and UTPR as Top-up Taxes, however, does not restrict a jurisdiction from legislating those rules under a corporate income tax system in its domestic law.“

Das Problem mit der Formulierung „tax charge“ jedenfalls rührt daher, dass der OECD-Musterkommentar zum OECD-Musterabkommen in sei-

³⁴ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 31.3.2018, 2018/0073 (CNS).

³⁵ Bis auf den Ausdruck einer vagen Hoffnung auf eine individuelle Lösung durch die Mitgliedstaaten (siehe den 27. Erwägungsgrund des Richtlinienvorschlags) ließ man den Rechtsanwender ratlos zurück: „Zur Abmilderung der negativen Auswirkungen einer möglichen Doppelbesteuerung, bei der dieselben Erträge der Körperschaftsteuer und der Digitalsteuer unterliegen, wird erwartet, dass die Mitgliedstaaten es den Unternehmen ermöglichen werden, die entrichtete Digitalsteuer in ihrem Hoheitsgebiet als Kosten von der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage abzuziehen, und zwar unabhängig davon, ob beide Steuern im selben oder in verschiedenen Mitgliedstaaten entrichtet werden.“

³⁶ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), (2022).

ner englischen Sprachfassung eine reine „charge“ vom Anwendungsbereich des Art. 2 Abs. 2 OECD-MA 2017 ausschließen will, während „charges to taxes“ sachlich inkludiert sind. Der deutsche Solidaritätszuschlag, „im Englischen“ der deutschen Berater meist als „solidarity surcharge“ bezeichnet, wäre eine solche „charge to taxes“ und daher abkommensrechtlich erfasst, während jedenfalls die OECD in Bezug auf die Ergänzungssteuer von einer „tax charge“ spricht, die nicht tatbestandlich wäre.

U.E. handelt es sich indes hierbei lediglich um sprachliche Ungenauigkeiten, die zwar ärgerliche Verwirrung stiften, aber in der Sache nicht darüber hinwegtäuschen sollten, dass die Ergänzungssteuer unter eine Art. 2 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift fällt. U.E. kann daran kein vernünftiger Zweifel bestehen, denn die Ergänzungssteuer ist eine Steuer vom Einkommen, die zwingend zu entrichten ist, wenn der Steuertatbestand erfüllt ist.³⁷

Die Ergänzungssteuer knüpft nämlich, aus deutscher Sicht, an den bekannten Einkommensbegriff respektive handelsrechtlichen Ertragsbegriff an, wenn auch der Ertrag nach den Regeln der Mindestbesteuerung modifiziert wird (siehe Art. 14–19 MinBestRL), um zu dem gewünschten Ergebnis zu gelangen.³⁸ Jedenfalls ist die rechtlich nicht abdingbare Grundanforderung des Art. 2 Abs. 2 OECD-MA 2017 erfüllt, wonach es sich um Steuern handeln muss, „die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden“.

Die Art der Erhebung der Steuer ist abkommensrechtlich ausdrücklich irrelevant: „Dieses Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines Vertragsstaats oder seiner Gebietskörperschaften erhoben werden.“ (Art. 2

³⁷ Die Ergänzungsabgabe stützt sich auch weder auf Vermutungen über das Verhalten des Steuerpflichtigen, noch ist sie davon abhängig. Stattdessen beruht sie auf rechtlichen Fiktionen, die sie zwingend machen. Diese rechtlichen Fiktionen dienen dem Zweck der Eindämmung des Steuerwettbewerbs, und wenn ihre Voraussetzungen im Einzelfall vorliegen, folgt daraus eine Steuerzahlung, die sich klassisch am Einkommen orientiert.

³⁸ Genauer: Die sog. HB II, verstanden als das nach Konzernrechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft ermittelte Ergebnis jeder Gesellschaft vor Konsolidierungsanpassungen, stellt den Ausgangspunkt für die Steuerbemessungsgrundlage dar. Die Bemessungsgrundlage wird jedoch in Form von Hinzurechnungen/Kürzungen, z.B. für Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Schachtelbeteiligungen, modifiziert. Für Betriebsstätten und transparent besteuerte Gesellschaften gibt es weitere besondere Bestimmungen.

Abs. 1 OECD-MA 2017). Das OECD-MA 2017 besagt zwar nicht, was eine Steuer i.S.d. Abkommens sein soll, aber insoweit wird in der internationalen Literatur eine ähnliche Lesart wie zum Steuerbegriff nach Art. 3 Abs. 1 AO vertreten: Steuern sind demnach „compulsory, unrequited monetary payments to government units“³⁹, und die Einzelheiten der Erhebung bleiben den Vertragsstaaten überantwortet. Es kann also auch insoweit kein Zweifel bestehen, dass es sich bei der Ergänzungssteuer i.S.d. Abgabenordnung um eine Geldleistung handelt, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellt und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

b. Anwendung innerhalb der EU

Bislang gab es im Bereich der direkten Steuern keine EU-Richtlinien, die unmittelbar auf DBA zwischen EU-Mitgliedstaaten gerichtet gewesen wären. Das Problem, wie es um das Verhältnis des Unionsrechts zu eben diesen DBA bestellt ist, ist also neu. Bislang gab es lediglich mittelbare Einwirkungen, d.h. Einwirkungen auf das Abkommensrecht, die aus Richtlinien resultieren, die originär innerstaatliches Recht verändern, das seinerseits dem Anwendungsbereich von DBA unterfällt.

Es kann allerdings keinem Zweifel unterliegen und wurde zumindest verwaltungsseitig auch bereits bekräftigt⁴⁰, dass die Richtlinie innerhalb der bekannten Normenhierarchie Anwendungsvorrang gegenüber dem nationalen Recht der Mitgliedstaaten genießt. Nachdem die DBA aus deutscher Perspektive den Rang des nationalen Umsetzungsgesetzes einnehmen (Art. 59 Abs. 2 GG) und Art. 25 GG nicht einschlägig ist, gilt der Anwendungsvorrang des EU-Rechts folglich auch gegenüber dem Transformationsgesetz und folglich auch gegenüber den Abkommen. Sofern also die Richtlinie einem EU-Mitgliedstaat ein Besteuerungsrecht zuspricht, das ihm nach dem mit einem anderen Mitgliedstaat abgeschlossenen DBA nicht zustehen würde, verbleibt es bei der Besteuerung nach der Richtlinie.

Der dadurch faktisch entstehende Treaty Override ist unionsrechtlich zulässig, zumal er in casu durch die Richtlinie selbst inhaltlich vorgezeichnet ist.

³⁹ *Ismer/Blank* in Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 5. Aufl., 165–166 (No. 24).

⁴⁰ *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 86.

Er ist aber auch primärrechtlich nicht zu beanstanden, denn nach bisher h.M. ist der Gerichtshof nicht befugt zu überprüfen, ob ein Mitgliedstaat seine Verpflichtungen aus einem DBA verletzt hat.⁴¹

Dies muss natürlich erst recht gelten, wenn der Treaty Override durch einen Sekundärrechtsakt bewirkt wird. Dass die Richtlinie den Treaty Override nicht als solchen adressiert oder implizit darauf hinweist, ist vorliegend aus zweierlei Gründen unerheblich. Zum einen ist auch ein verdeckter Treaty Override als ein echter Treaty Override mit den nämlichen Rechtsfolgen wie bei einem offenen Treaty Override zu qualifizieren⁴², zum anderen folgt der Treaty Override vorliegend aus dem Anwendungsvorrang des Unionsrecht und nicht wie herkömmlich aus dem Lex-specialis-Grundsatz.

Auch wenn es deshalb innerhalb der EU aus den genannten Gründen keiner ausdrücklichen Abkommensüberschreibung oder einer EU-weiten Änderung bestehender DBA bedarf, so ist die dadurch entstehende Durchbrechung der Grundregeln der DBA aus systematischen Gründen gleichwohl zu kritisieren (siehe dazu ausführlicher unten Buchst. d)).

Hinzu tritt das Problem der Auslegung im Überschneidungsbereich zwischen Abkommensrecht und richtlinienbedingt geschaffenem bzw. modifiziertem innerstaatlichem Recht, und zwar zum einen, weil die Richtlinien oft eigenständige Definitionen der ihnen unterfallenden Einkünfte enthalten, zum anderen aber auch in Fällen, in denen Richtlinien an Abkommensdefinitionen anknüpfen. Denn zuständig für die Auslegung der Richtlinie ist für die EU in letzter Instanz der Gerichtshof, der aber nicht an die für DBA geltenden Auslegungsgrundsätze gebunden ist.⁴³

c. Anwendung gegenüber Drittstaaten

In Bezug auf die Anwendung der Mindestbesteuerung in Bezug auf Drittstaaten steht u.E. außer Frage, dass sich der Gesetzgeber nicht hinter dem

⁴¹ Ständige Rechtsprechung, siehe EuGH v. 6.12.2007, C-298/05 (*Columbus Container Services*), ECLI:EU:C:2007:754, Rdn. 46 f.; BFH v. 10.1.2012, I R 66/09, FR 2012, 819 m. Anm. *Hagena/Wagner*; EuGH v. 16.7.2009, C-128/08 (*Damseaux*), ECLI:EU:C:2009:471, Rdn. 22.

⁴² Siehe BFH v. 11.12.2013, I R 4/13, BStBl. II 2014, 791 ff. (Rdn. 38 m.w.N.); ebenso *Frotscher*, IStR 2009, 593, 595 und 597 f., und *ders.*, IStR 2009, 866.

⁴³ *Lehner/Reichhold/Faber/Schwenk* in Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 3. Auflage, München 2018, § 6 Rdn. 75.

Primat des Unionsrechts verstecken kann.⁴⁴ Für ältere DBA gilt hier Art. 351 AEUV, und auch im Übrigen vermag der Gesetzgeber ein etwa zwischen Deutschland und einem Nicht-EU-Mitgliedstaat geschlossenes DBA nach herkömmlicher Lehre nicht ohne Weiteres unter Hinweis auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts zu suspendieren.

Die MinBestRL gibt an verschiedenen Stellen ausdrücklich zu erkennen, dass sie die durch ein DBA getroffenen Besteuerungsrechte und Zuordnungsentscheidungen achtet.⁴⁵ Auch über einen Aufruf zur flächendeckenden Verwendung von Treaty Overrides ist in der Richtlinie oder deren Erwägungsgründen nichts zu lesen.⁴⁶ Wie also kommt der OECD „Pillar Two Blueprint“ zu der Aussage, dass die GloBE-Regeln mit den DBA vereinbar seien? Zunächst heißt es dort allgemein zur IIR bzw. UTPR und ihrem Verhältnis zu den DBA: „As a general matter, then, tax treaties should not present any obstacle to jurisdictions implementing an IIR and UTPR along the lines envisaged under the GloBE.”⁴⁷

Schon die Verwendung von “should” klingt u.E. nicht überzeugend, und auch im Übrigen lässt die OECD eine Begründung vermissen. Denn in der folgenden Rdn. 682 des Blueprints wird auf eine angeblich bestehende Parallele der IIR zu CFC-Regeln und die in Rdn. 81 des OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA 2017 angesprochene Abkommenskonformität dieser Regeln verwiesen. Wer aber eben diese Rdn. 81 genau liest, wird feststellen, dass die Abkommenskonformität von CFC-Regeln mit den dort genannten Art. 7 Abs. 1 und Art. 10 Abs. 5 OECD-MA 2017 nicht begründet, sondern lediglich behauptet, ja geradezu beschworen wird.

Ein Gleiches gilt für die bloße Behauptung, dass die Vereinbarkeit von CFC-Regeln mit dem bestehenden Abkommensnetz aus Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017 folge. Hierzu ist Folgendes zu bemerken: Erstens hat Pillar 2 in Gestalt der IIR systematisch mit CFC-Regeln ersichtlich nichts gemein. Dort geht es

⁴⁴ *Oellerich* in Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2. Aufl. 2020, Rdn. 8.185 ff

⁴⁵ Siehe etwa Art. 3 Nr. 13 lit. a), Art. 4 Abs. 3-6, Art. 18 Abs. 2 MinBestRL.

⁴⁶ Ausnahme: Anwendung der fakultativen STTR, die überdies in der EU-Richtlinie nicht enthalten ist.

⁴⁷ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalization – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, (Pillar Two Blueprint), im Gliederungspunkt 10.4. ‘Treaty compatibility’, Rdn. 680.

lediglich um die Einhaltung eines effektiven Mindeststeuersatzes im Wesentlichen ohne weitere Voraussetzungen, hier geht es um Kontrolle sowie passive Einkünfte, die zudem niedrig besteuert sein müssen und bei denen Missbrauchsgesichtspunkte in einzelnen Tatbeständen eine Rolle spielen.

Zweitens ist die Rdn. 81 des OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA 2017 ein Beispiel dafür, wie der Wunsch als Vater eines Gedankens mit aneinandergereihten, fachlich klingenden und verschachtelten Nebensätzen in eine angeblich schlüssige Begründung transformiert wird. Drittens entsprechen die Behauptungen der OECD in diesem Punkt nicht der Besteuerungswirklichkeit. Für Deutschland jedenfalls zeigt sich dies anschaulich anhand des § 20 Abs. 1 AStG, ohne den die §§ 7 ff. AStG ohne Weiteres ins Leere laufen würden. In vielen Staaten wird dies ähnlich gesehen.

Hinsichtlich der Vereinbarkeit der UTPR mit den DBA verwendet der Blueprint zwar einige Rdn. mehr, aber überzeugender wird die Behauptung dadurch auch nicht. Im Kern wird behauptet, die Vereinbarkeit sei gegeben, “because the UTPR is a deduction-limitation-mechanism and not a pricing adjustment according to the at arm’s length standard”.⁴⁸ Auch Konflikte mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 24 OECD-MA 2017 werden beiseite gewischt und als nicht existent erklärt, “because from a tax legal point of view no distinction is made on the basis of taxpayer residence: the additional levy hinges on an ETR test”⁴⁹.

Schöne neue Steuerwelt. Grenzenlose Freiheit. Wenn richtig ist, was die OECD behauptet, dann werden DBA in ihrem herkömmlichen Verständnis nicht mehr benötigt. Abgesehen von den auch für Fachleute kaum verständlichen und teils in sich widersprüchlichen Detailregelungen basiert Pillar 2 nur auf einem festgelegten Mindeststeuersatz als sachlicher Voraussetzung. Weitere sachliche Anknüpfungspunkte zum In- oder Ausland gibt es nicht. Wenn die DBA davor nicht schützen, dann schützen sie auch generell nicht davor, dass ein Staat anfangen könnte, die Gewinne ausländischer Tochter- oder Schwestergesellschaften oder vielleicht sogar Muttergesellschaften bei

⁴⁸ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalization – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, (Pillar Two Blueprint), im Gliederungspunkt 10.4. ‘Treaty compatibility’, Rdn. 684 ff.

⁴⁹ OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalization – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, (Pillar Two Blueprint), im Gliederungspunkt 10.4. ‘Treaty compatibility’, Rdn. 690 ff.

der jeweils heimischen Konzerneinheit zu besteuern. Dann wäre einer willkürlichen Besteuerung extraterritorialer Gewinne Tür und Tor geöffnet. Dass dies nicht der Weisheit letzter Schluss sein kann, zeigt sich schon daran, dass jeder Staat, der eine Konzerneinheit auf seinem Territorium hat, ein solches Ansinnen haben könnte. Doppel- und Mehrfachbesteuerungen würden die Folge sein, und genau davor haben die DBA – jedenfalls in der Mehrzahl der Fälle – recht zuverlässig geschützt.

In rechtlicher Hinsicht ist zu konstatieren, dass die o.g. Überlegungen der OECD in Bezug auf die Analogie zu CFC-Regeln und Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen fehl gehen. Anders als bei den CFC-Regeln oder Abzugsbeschränkungen geht es bei den GloBE-Regeln nicht um die Sicherung des heimischen Besteuerungsanspruchs oder -substrats aufgrund eines latenten Missbrauchsvorwurfs, sondern in Wahrheit um eine nahezu voraussetzungslose extraterritoriale Besteuerung. Anders als bei den CFC-Regeln oder Abzugsbeschränkungen geht es bei den GloBE-Regeln nicht um die Füllung von Lücken, die die Verrechnungspreisgrundsätze aufgrund einer künstlichen Gestaltung nicht haben füllen können, sondern um die Besteuerung ausländischer Gewinne nach einem Mindeststeuersatz ohne Rücksicht auf Motive, Substanz oder die Art der Einkunftsquelle.

Etwas pathetischer formuliert: Die CFC-Regeln oder Abzugsbeschränkungen sollen eine systemische Anomalie in dem klassischen Verständnis der abkommensrechtlichen Verteilung von Besteuerungsrechten zwischen Staaten heilen, die GloBE-Regeln stellen diese Anomalie erst her. Vorbei ist es anscheinend auch mit „dem“ Schlagwort des gesamten BEPS-Projekts: value creation, Besteuerung nach der Wertschöpfung. Diese liegt auch dem Fremdvergleichsgrundsatz zugrunde, wie er sowohl in Art. 7 Abs. 2 als auch Art. 9 OECD-MA 2017 angelegt ist, aber bei den GloBE-Regeln spielt er offensichtlich konzeptionell keine Rolle mehr.

Auch keine Rolle mehr spielt anscheinend die Grundregel des Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA 2017: „Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebstätte nach Absatz 2 zuzurechnen sind, im anderen Staat besteuert werden.“ Verbunden mit der Steuerfreistellungsmethode nach Art. 23A OECD-MA 2017 führt dies in praxi nach den meisten DBA dazu, dass der Ansässigkeitsstaat sich seines Besteuerungsrechts begibt. So war die „alte Steuerwelt“ austariert, so hat es über Jahrzehnte passabel funktioniert. Pillar 2 bricht mit diesen Regeln.

Abschließend noch ein Wort zur „saving clause“ des Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017 (vergleichbar Art. 11 MLI) und dem u.E. etwas verqueren Verständnis dieser Vorschrift bei der OECD: Die Vorschrift ist nach ihrem Sinn und Zweck nicht anwendbar, denn die Ergänzungssteuer entfällt auf Einkünfte von Personen „im anderen Vertragsstaat“, nämlich auf die von den ausländischen Konzerneinheiten erzielten Einkünfte.⁵⁰ Man wird für eine verständige Interpretation in die Vorschrift hineinlesen müssen, dass die durch Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017 abgesicherte Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nur das Einkommen betreffen kann, das von der in diesem Vertragsstaat ansässigen Person auch tatsächlich erzielt worden ist.

Die gesamte innere und herkömmliche DBA-Systematik ist darauf ausgelegt, dass die Doppelbesteuerung vermieden werden soll für Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person erzielt. Es ist mit dieser Systematik unvereinbar, über CFC-Regeln wie über GloBE-Regeln lediglich fiktiv zugerechnete Einkünfte ebenfalls zu erfassen. Dass das OECD-MA 2017 gegenüber der Absicherung lediglich zugerechneter Einkünfte grundsätzlich zurückhaltend ist, zeigt sich nicht zuletzt an dem zeitgleich mit Abs. 3 neu eingeführten Abs. 2 der Norm des Art. 1 OECD-MA 2017 zu den hybriden Rechtsträgern und ihrer abkommensrechtlichen Qualifikation.

Hinzu kommt, dass mit der Vorschrift lediglich festgeschrieben werden soll, dass das Abkommen die Rechte eines Vertragsstaats, die dort ansässigen Personen zu besteuern, nicht beschränkt, sofern das Abkommen nicht ausdrücklich etwas anderes anordnet. Konkreter ausgedrückt: Verhindert werden soll, dass eine Abkommensvorschrift, die einem Quellenstaat das Recht einräumt, die Einkünfte einer in dem anderen Staat ansässigen Person zu besteuern, in einer Weise interpretiert wird, dass das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats ausgeschlossen ist.⁵¹ Hier geht es aber nicht darum, dass der Quellenstaat Einkünfte einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person besteuert, sondern der Quellenstaat besteuert Einkünfte einer im Quellenstaat ansässigen Person.

In der Literatur wurde versucht, der hier vertretenen Auffassung entgegenzutreten.⁵² Die dort angestellte Analogie zu den CFC-Regeln geht zumindest

⁵⁰ Wie hier *Dourado*, Intertax 2022, 388, 395.

⁵¹ Zutreffend *Dremel* in Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Art. 1 Rdn. 102; ebenso *Frenzel* in Haase (Hrsg.), Multilaterales Instrument, 2017, Art. 11 Rdn. 1 zu Art. 11 MLI.

⁵² Vgl. insbesondere *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 86 f.

aus deutscher Sicht aus den o.g. Gründen fehl, zudem ist auch der Hinweis⁵³ darauf, dass die OECD schon prinzipiell keine Regelungen erlassen würde, die mit den Grundsätzen des Abkommensrechts nicht im Einklang stünden, kaum tragfähig. Immerhin hat sich die OECD auch nicht gescheut, im Zuge der angestrebten Neuordnung der weltweiten Besteuerungsrechte mit einem Konsens zu brechen, der rund 100 Jahre überdauert hat.

Auch die Aussage, dass die UTPR dem Bereich der nationalen Abwehrmaßnahmen zuzuordnen sei, „der von vornherein nicht gegen die Verteilungsregelungen von DBA verstößt“⁵⁴, verwundert doch. Immerhin bedienen sich sämtliche nationalen deutschen Abwehrregelungen eines Treaty Overrides,⁵⁵ und auch der sich anschließende Hinweis auf die Neufassung der Präambel zum OECD-MA 2017, wonach auch die doppelte Nichtbesteuerung zum Abkommensziel erklärt wird, verfährt nicht. Die Präambel dient schließlich insoweit nur der Auslegung von Abkommensbestimmungen, nicht aber der Auslegung nationaler Normen im Verhältnis zum Abkommensrecht.

Schon gar nicht aber ersetzt die Präambel die Notwendigkeit eines Treaty Overrides, wenn ohne einen solchen nach den Verteilungsnormen kein Besteuerungsrecht besteht.⁵⁶ Vor diesem Hintergrund ist es auch nicht nachvollziehbar, zu behaupten, die GloBE-Nachversteuerungsregeln änderten nichts an der grundsätzlichen Zuordnung des Gewinnbesteuerungsrechts z.B. zu einem Betriebsstättenstaat, sondern es würde lediglich sichergestellt, dass bei der Besteuerung im Ergebnis ein bestimmtes Mindestniveau nicht unterschritten wird⁵⁷ – denn nach der MinbestRL wird die Aufholung des Steuerniveaus gerade in jenem Staat vorgenommen, der nach den DBA nach Lage der Dinge nicht besteuern darf.

⁵³ *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 86.

⁵⁴ *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 87.

⁵⁵ Man denke nur an § 50d EStG in seinen verschiedenen Ausprägungen.

⁵⁶ Auch die von *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 87 ins Feld geführten Hinweise auf das Beispiel einer der IIR unterliegenden Freistellungsbetriebsstätte überzeugen nicht. Die Tatsache, dass die OECD die Entwicklung einer Switch-over-Regelung als Teil der Model Rules nicht für erforderlich gehalten hat, deutet u.E. ersten auf ein verfehltes Abkommensverständnis und zweitens darauf hin, dass man der Erreichung des abstrakten Ziels der Neuordnung der Besteuerungsrechte eine solche Bedeutung beigemessen hat, dass jeder Zweck die Mittel heiligt.

⁵⁷ *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 87.

Offenbar hat der deutsche Gesetzgeber die o.g. Kritik ernst genommen und hat im Diskussionsentwurf für ein MinBestRL-UmsG in § 1 Abs. 1 sowie § 88 für Inbound- und Outbound-Fälle einen Treaty override zur Umsetzung der Mindestbesteuerung vorgesehen. Dies beseitigt zwar formalrechtlich die o.g. abkommensrechtlichen Probleme, nicht aber etwaige Auslegungsschwierigkeiten mit Blick auf die Ratio steuerlicher Normen.

d. Schlussfolgerungen

Hinsichtlich der Anwendung der Mindestbesteuerung in Bezug auf Drittstaaten gilt sonach: Nach der hier vertretenen Auffassung lassen sich weder das OECD-Regelungswerk noch die EU-Richtlinie zu Pillar 2 mit dem bestehenden Abkommensnetz in Einklang bringen.

Eine Umsetzung in nationales deutsches Recht würde ohne den genannten Treaty Override leerlaufen, weil die mit den GloBE-Regeln zugesprochenen Besteuerungsrechte nicht abkommensrechtlich abgesichert wären. In Deutschland als Ansässigkeitsstaat der Konzernmuttergesellschaft würde die Anwendung der Primärer ergänzungssteuerregelung gegen die bestehenden DBA und im Übrigen gegen Art. 31 WVRÜ verstoßen.⁵⁸ Auch die von der OECD herangezogene Rechtfertigung der Vereinbarkeit der GloBE-Regeln mit den DBA überzeugt jedenfalls für Deutschland nicht: Weder würde die Hinzurechnungsbesteuerung ohne einen Treaty Override funktionieren, noch akzeptiert Deutschland (bisher abgesehen von dem DBA USA und DBA Japan) im Grundsatz die saving clause des Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017.

Auch in Bezug auf den gesamten Art. 11 MLI und damit auch dessen Abs. 1 hat Deutschland erklärt, dass dieser Artikel nicht für die von Deutschland geschlossenen DBA Geltung erhalten soll (Vorbehalt nach Art. 11 Abs. 3 Buchst. a) MLI). Da eine Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017 entsprechende Regelung auch nicht in der deutschen Verhandlungsgrundlage enthalten ist, erscheint es nicht denkbar, dass Deutschland sich die fragwürdige Argumentation der OECD zu Eigen machen könnte und sollte.

Wenn man deshalb einmal davon ausgeht, dass die DBA auf das System der GloBE-Regeln angepasst werden müssen, stellt sich – ungeachtet der im MinBestRL-UmsG getroffenen Wahl zum unilateralen Treaty Override – die konzeptionelle Frage, ob dies bilateral oder multilateral erfolgen sollte.

⁵⁸ Zutreffend *Haslehner*, Introduction, in Reimer/Rust (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 5. Aufl., 45–50 (Nos. 95–102).

Bilateral vergeht in den Augen der OECD bzw. EU vermutlich zu viel Zeit, und eine multilaterale Vorgehensweise hat ihre eigenen Probleme, wie wir beim MLI⁵⁹, beobachtet haben. Ein Erfolg war das MLI 1.0 jedenfalls nicht, auch wenn die OECD gerne anderes behauptet. Nur ein vergleichsweise kleiner Teil der DBA ist darüber geändert worden, und auch ein MLI 2.0⁶⁰ würde vermutlich nicht dazu führen, dass sich auch nur die Hälfte der Staaten des Inclusive Frameworks dem ohne Weiteres anschließen würde. Ein DBA ist eben „unterm Strich“ und idealerweise eine Balance, ein Geben und Nehmen der Vertragsstaaten im Verhandlungswege, und wie man weiß, dauern solche Verhandlungen aus guten Gründen mitunter viele Jahre. Ein allzu punktuelles Eingreifen „nur“ für Pillar 2 würde diese Balance aus dem Gleichgewicht bringen.

Wenn also in Bezug zu Drittstaaten die „große Lösung“ her und ein flächendeckender Treaty Override (wie ihn das MinBestRL-UmsG nunmehr vorsieht) kommen muss, ebenso wie zu konstatieren ist, dass in Bezug zu EU-Mitgliedstaaten durch die Richtlinie gleichsam faktisch ohnehin ein Treaty Override aufgrund des Primats des Unionsrechts vor dem Abkommensrecht gegeben wäre, stellt sich die Frage, welche Auswirkungen dies im bestehenden System des deutschen IStR hat. Bisher wird man davon ausgehen können, dass ein DBA jedenfalls im Grundsatz die Basis für die Verteilung von Besteuerungsrechten zwischen zwei Vertragsstaaten war. Hiervon gab es schon immer abkommensrechtliche Ausnahmen, über die Jahrzehnte zunehmend unilaterale Ausnahmen und neuerdings punktuell Überschreibungen durch das MLI.

Wenn jetzt der flächendeckende Treaty Override für Unternehmensgewinne kommt, dann wird die Grundregel, das Grundgerüst des jeweiligen Abkommens, die neue Ausnahme sein. Dann hätten wir in der Tat eine ganz neue Weltsteuerordnung. Aber diese Weltsteuerordnung wird mit genau den gleichen großen und kleinen Ungerechtigkeiten, Auslegungsschwierigkeiten und der Kollision mit nationalstaatlichen Interessen zu kämpfen haben wie die alte Weltsteuerordnung.

⁵⁹ OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2017; Text online abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

⁶⁰ Für eine international abgestimmte Umsetzung etwa *Kaeser/Wünnemann*, DStR 2022, 1, 4.

Man hätte ein altes System mit Schwächen durch ein neues System mit Schwächen ersetzt, weil die Unfähigkeit, klare und widerspruchsfreie Steuernormen zu formulieren, der Hang zum Vertragsbruch und die Begehrlichkeit nach Mehrsteuern gleichermaßen fortbestehen würden. Das ändert das gesamte althergebrachte internationale System, an dem sich auch nicht zuletzt Auslegungsregeln und insbesondere ungeschriebene Grundsätze orientiert haben. Man muss kein Prophet sein, um zu erkennen, dass die widerspruchsfreie, maßvolle Anwendung des IStR dadurch auch perspektivisch nicht einfacher werden wird.

Man denke in Bezug auf die Mindestbesteuerung nur an den ungeschriebenen Grundsatz des Völkerrechts, dass „im Grundsatz“ der sog. Ansässigkeitsstaat dazu berufen ist, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. So ist es strukturell auch im OECD-MA 2017 niedergelegt, und so sieht es auch die OECD. Allerdings gibt es gar keine „harte völkerrechtliche“ Verpflichtung für den Ansässigkeitsstaat, dass ausschließlich dieser gehalten wäre, eine eintretende Doppelbesteuerung zu vermeiden⁶¹.

Auch unionsrechtlich gibt es einen solchen einklagbaren Grundsatz nicht. Sinnvoll und praktikabel ist die Aufteilung im Art. 23A/B OECD-MA 2017 dennoch. Grund hierfür ist letztlich, dass der Steuerpflichtige zum Ansässigkeitsstaat eine engere Verbindung hat, so dass diesem auch die Vermeidung der Doppelbesteuerung überantwortet wird. Aus dem gleichen Grund kann der Ansässigkeitsstaat allerdings diese Vermeidung der Doppelbesteuerung auch von bestimmten Bedingungen wie einer Subject-to-tax-Klausel abhängig machen. Wenn jetzt aber über Pillar 2 in Gestalt der UTPR im Ergebnis eine Art Subject-to-tax-Regel auch aus der Sicht von Quellenstaaten eingeführt wird, obwohl dies eindeutig gegen das bisherige Verständnis verstößt, muss man sich vor Augen führen, dass die Ratio der vorstehenden Überlegungen dann auch umgekehrt werden könnte. Wenn es offensichtlich eine so enge Verbindung zu einem Quellenstaat gibt, die eine UTPR rechtfertigt, dann könnten perspektivisch auch manche Ansässigkeitsstaaten auf die Idee kommen, dem Quellenstaat unilateral auch die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu überlassen.

⁶¹ In diesem Sinne *Englisch*, Intertax 2010, 197, 216; kritischer *Schön* in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 109 ff., 151 ff.

5. Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung

Während in früherer Zeit, insbesondere vor der Verabschiedung der ATAD und des korrespondierenden nationalen Umsetzungsgesetzes⁶², von Vertretern der Finanzverwaltung kolportiert worden war, dass insbesondere die fachlichen Diskussionen um die Grenze der Niedrigbesteuerung das Vorhaben ins Stocken geraten ließen, war nach der Verabschiedung verlautbart worden, man wolle die in § 8 Abs. 5 AStG normierte Niedrigbesteuerung nach einer möglichen Verabschiedung von Pillar 2 auf 15 % angleichen. Heute allerdings ist davon nichts mehr zu hören.

Wenngleich die Herabsetzung der Grenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf 15 % historisch-konzeptionell seit der Körperschaftsteuerreform 2008 zwingend ist, weil die Gesetzesmaterialien zum AStG zweifelsfrei belegen, dass der Niedrigsteuersatz ursprünglich am Körperschaftsteuersatz orientiert war⁶³, wird man bei aller Kritik an der Komplexität zweier paralleler Regime zur Kenntnis nehmen müssen, dass die Hinzurechnungsbesteuerung und die Mindestbesteuerung unterschiedliche Stoßrichtungen haben.

Die Mindestbesteuerung orientiert sich allein am Steuersatz, bei der Hinzurechnungsbesteuerung sind die Passivität der Tätigkeiten bzw. die daraus folgenden passiven Einkünfte entscheidend. Auch die Rechtsfolge ist entsprechend unterschiedlich: Die Mindestbesteuerung sorgt für die Einhaltung eines Mindeststeuersatzes, die Hinzurechnungsbesteuerung dafür, dass die in der Zwischengesellschaft erzielten Einkünfte überhaupt und jedenfalls mit dem inländischen Steuersatz des Gesellschafters besteuert werden. Beides hat sachlich wenig miteinander zu tun, und dem Gesetzgeber steht es frei, der präsumtiven Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer auf systematisch unterschiedlichen Ebenen zu begegnen.

Die Suche nach der systematischen Rechtfertigung beider Konzepte, und insbesondere in Abgrenzung zueinander, kann nur als Sisyphusarbeit bezeichnet werden, weil es nach dem heutigen Stand der wissenschaftlichen Überlegungen jedenfalls in weiten Teilen nicht seriös möglich ist, die dafür von unterschiedlichen Seiten und Akteuren ins Feld geführten Begriffe der

⁶² Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vom 25.6.2021, BGBl. I 2035 ff.

⁶³ Siehe dazu sowie zum Ganzen ausführlich *Haase*, ifst-Schrift 521, Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, 2017.

„aggressiven Steuerplanung“⁶⁴, des „Steuerbetrugs“, der „Steuerhinterziehung“, der „Steuervermeidung“⁶⁵, des „steuerlichen Missbrauchs“⁶⁶ oder der „Steuerungsumgehung“⁶⁷ rechtssicher und trennscharf abzugrenzen.

Begrifflich/systematisch ist v.a. die sog. aggressive Steuerplanung ein Problem. Es handelt sich nach wie vor nicht um einen auslegungsfähigen Rechtsbegriff, sondern eher um einen plakativen Programmsatz mit beschreibendem Charakter, auf dessen Basis verschiedene Gesetzgebungsinitiativen der jüngeren Zeit unter Verweis auf behauptete, aber nicht bewiesene Faktenlagen gerechtfertigt wurden, vom BEPS-Projekt insgesamt über die ATAD bis hin zur Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen.

Auch die jüngste Initiative „SAFE“ („Securing the Activity Framework of Enablers“) der EU-Kommission, die sich der Bekämpfung der Rolle von Vermittlern aggressiver Steuerplanung und Steuerhinterziehung verschrieben hat, zählt hierzu⁶⁸. Auf die Abgrenzung des „Vermittlers“ zum „Intermediär“ darf man sprachlich ebenso gespannt sein wie auf die Beantwortung der Frage, ob und inwiefern sich der in der (inzwischen abgeschlossenen)

⁶⁴ „Aggressive tax planning“ kann durchaus als Modewort, eher aber als Unwort der jüngeren Zeit angesehen werden, zumal sich der Begriffsinhalt nicht präzise erschließt und vermutlich auch bewusst im Ungefähren belassen wurde. Es hat seinen Ursprung in Papieren der EU-Kommission, die bereits in 2012 zwei Empfehlungen zu den Bereichen aggressive Steuerplanung (Empf. 2012/772/EU v. 6.12.2012, ABl. Nr. L 338 S. 41) und zu Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln von Drittstaaten im Steuerbereich (Empf. 2012/771/EU v. 6.12.2012, ABl. Nr. L 338 S. 37) publiziert hatte.

⁶⁵ Im nationalen wie im internationalen Kontext gilt aus deutscher Sicht nach wie vor das Postulat des BFH: „Kein Steuerpflichtiger ist verpflichtet, den Sachverhalt so zu gestalten, dass ein Steueranspruch entsteht. Vielmehr steht es ihm frei, die Steuer zu vermeiden und eine Gestaltung zu wählen, die eine geringere Steuerbelastung nach sich zieht. Eine sog. Steuervermeidung bleibt folgenlos.“ (siehe den Beschluss v. 20.5.1997, VIII B 108/96, BFHE 183, 174 ff. im Gliederungspunkt II.2.c) der Gründe).

⁶⁶ Aus deutscher Sicht zu verstehen entweder i.S.d. Generalnorm des § 42 AO oder i.S.v. spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften, die fallweise auszulegen und anzuwenden sind.

⁶⁷ Dazu wiederum der BFH im Leitsatz des Beschlusses v. 20.5.1997, VIII B 108/96, BFHE 183, 174 ff.: „Steuerungsumgehung ist die durch den Missbrauch qualifizierte Steuervermeidung.“

⁶⁸ Die Initiative ist online abrufbar unter https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13488-Tax-evasion-aggressive-tax-planning-in-the-EU-tackling-the-role-of-enablers_en.

Konsultation verwendete Begriff der „aggressiven Steuerberatung“ inhaltlich von der o.g. „aggressiven Steuerplanung“ oder von der sog. strukturierten Gestaltung nach § 4k Abs. S. 2 EStG unterscheidet.

Gerade in der Abgrenzung zwischen Mindestbesteuerung und Hinzurechnungsbesteuerung zeigt sich das begriffliche Dilemma in besonderer Weise. Das BEPS-Projekt und auch die Konzeption der ATAD haben erkennen lassen, dass die OECD und die EU-Kommission – bei aller begrifflicher Unschärfe – die aggressive Steuerplanung als Oberbegriff für zwei Szenarien verstanden wissen wollten, nämlich einerseits die aktive Steuervermeidung durch den Steuerpflichtigen im Wege der Ausnutzung internationalsteuerlicher Ausweichmechanismen und andererseits die Tatsache, dass die mangelnde Harmonisierung der Steuerrechte der Staaten dieser Welt in einigen Fällen fast zwangsläufig zur doppelten Nichtbesteuerung führen muss.

Bewertet man allerdings die solchermaßen verstandene aggressive Steuerplanung unter dem Label „fair taxation“⁶⁹, dann hat die Mindestbesteuerung mit beiden Ausprägungen der aggressiven Steuerplanung inhaltlich nichts gemein. Es überrascht daher, dass die aggressive Steuerplanung prominent im 1. Erwägungsgrund der MinBestRL Erwähnung findet. Im Schrifttum ist daher zu Recht gefordert worden, den Hinweis auf die aggressive Steuerplanung nicht als Kriterium bei der Auslegung der Richtlinie heranzuziehen.⁷⁰

Ebenso überrascht, dass die Hinzurechnungsbesteuerung als paralleles Konzept zur Vermeidung der Verlagerung von Besteuerungssubstrat in Niedrigsteuerländer nicht wenigstens in den Erwägungsgründen der Richtlinie zumindest Erwähnung findet. Vielleicht erschien es auch als zu selbstverständlich, dass beide Besteuerungsregime inhaltlich vollständig nebeneinander stehen und auch nebeneinander anwendbar sind bzw. man hat die Feststellungen der EU-Kommission als ausreichend angesehen, die unter dem

⁶⁹ Treffend wurde bereits in der Literatur im Hinblick auf die *Fair Tax Agenda* der EU auf die Unbestimmtheit des Begriffs „Tax Fairness“ selbst hingewiesen, vgl. *Pirlot*, *The Vagueness of Tax Fairness: A Discursive Analysis of the Commission’s ‘Fair Tax Agenda, Intertax*, Volume 48, Issue 4. Auch hier wurde als *Conclusio* festgehalten: “[...] this article then concludes that the commission’s ‘fair tax’ agenda will, at best, achieve objectives in terms of procedural fairness.”

⁷⁰ So bereits *Dourado*, *Pillar Two from the Perspective of the European Union*, *British Tax Review*, Issue 5, 2022, 573, 589.

Gliederungspunkt „1. Kontext des Vorschlags“ in der Beschlussvorlage der Kommission vom 22.12.2021⁷¹ vorgenommen worden waren.

Dort heißt es wörtlich: „Die Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften in der EU könnte sich auf die geltenden Vorschriften der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung (ATAD) und insbesondere auf die Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (CFC) auswirken, da diese in Wechselwirkung mit der vorrangigen Regel von Säule 2, der Ertragseinbeziehungsregelung, stehen könnten. Die Kommission hat untersucht, wie dieser Wechselwirkung zwischen den CFC der ATAD und der EER am besten Rechnung getragen werden kann, und ist zu dem Schluss gelangt, dass es nicht erforderlich ist, die ATAD in dieser Hinsicht zu ändern.

Darüber hinaus steht die Richtlinie im Einklang mit den OECD-Mustervorschriften, wonach die Anwendung der ATAD-CFC-Vorschriften parallel zu den GloBE-Mustervorschriften fortzusetzen ist. In der Praxis sind zunächst die ATAD-CFC-Vorschriften anwendbar, und jegliche zusätzlichen Steuern, die von einer Muttergesellschaft im Rahmen einer CFC-Regelung in einem bestimmten Geschäftsjahr entrichtet werden, werden in den GloBE-Mustervorschriften berücksichtigt, indem diese dem jeweiligen niedrig besteuerten Rechtsträger für die Berechnung seines effektiven Steuersatzes in seinem Steuerhoheitsgebiet zugeordnet werden.“

Für die Praxis heißt dies konkret dreierlei: Fallen die Einkünfte einer ausländischen Tochtergesellschaft nicht unter die Regeln über die Mindestbesteuerung, weil der effektive Steuersatz über 15 % liegt, sperrt dies nicht die Anwendung der §§ 7 ff. AStG. Umgekehrt gilt: Sofern durch die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung das effektive Mindeststeuerniveau von 15 % bei einer niedrig besteuerten Tochtergesellschaft erreicht wird, kommt es nicht mehr zu einer Anwendung der Primärer ergänzungssteuerregelung.

Finden hingegen beide Regime parallel Anwendung, so werden die Steuern, die aufgrund des angesetzten Hinzurechnungsbetrags bei der inländischen Muttergesellschaft anfallen, für Zwecke der Berechnung der Steuerquote der betreffenden ausländischen Konzerngesellschaft berücksichtigt (Art. 24 Abs. 3 MinBestRL)⁷². Die steuerliche Belastung der betreffenden

⁷¹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, COM (2021) 823 final, 2021/0433 (CNS).

⁷² Siehe den Kommentar zu den Model Rules, Kap. 4 Rdn. 62 f.

Einkünfte durch die Hinzurechnungsbesteuerung geht also in die länderbezogene Prüfung der effektiven Niedrigbesteuerung bei den jeweiligen Tochtergesellschaften ein.⁷³ Eine Doppelbesteuerung mit Hinzurechnungsbesteuerung und Mindestbesteuerung sollte auf diese Weise i.E. vermieden werden.

6. Unionsrechtlicher Rahmen

Allein die Tatsache, dass die Mindestbesteuerung für Zwecke der Anwendung innerhalb der EU durch eine Richtlinie geregelt wurde, lässt noch nicht gänzlich die Frage obsolet werden, ob die Mindestbesteuerung mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Dies gilt sowohl im Verhältnis der Richtlinie zum (primären) Unionsrecht als auch im Verhältnis des nationalen Umsetzungsgesetzes zum (primären und sekundären) Unionsrecht, wobei sich in Bezug auf letztgenanntes Spannungsfeld die wohl h.M. dahingehend herausgebildet hat, dass in einer harmonisierten Regelungslage der nationale Umsetzungsakt ausschließlich am Sekundärrechtsakt zu messen sei. Jedenfalls entspricht dies der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs.⁷⁴ Es liegt aber auf der Hand, dass sich die Frage der Unionrechtskonformität im Fall eines unilateralen Alleingangs Deutschlands ungleich vehementer gestellt hätte.⁷⁵

Drei Bereiche können vorliegend relevant werden. Zum einen kann die Mindestbesteuerung gegen allgemeine unionsrechtliche Prinzipien (wie z.B. das Beihilfenrecht) verstoßen, zum zweiten gilt es inzwischen als gesichert, dass es in bestimmten Fällen auch unionsrechtswidriges Sekundärrecht geben kann⁷⁶ und zum dritten wirkt jedenfalls die Kapitalverkehrsfreiheit unstreitig auch gegenüber Drittstaaten. Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass der unionale Regelungsgeber selbst von einer Primärrechtskonformität der erlasse-

⁷³ *Rieck/Fehling*, IStR 2023, 77, 83; *Linn/Maywald*, IStR 2022, 265.

⁷⁴ Siehe Rdn. 19 ff. des EuGH-Urteils v. 8.3.2017, C-14/16 (*Euro Park Service*), ECLI:EU:C:2017:177.

⁷⁵ Zur Untersuchung der Unionsrechtswidrigkeit für diesen Fall einer nicht harmonisierten Maßnahme siehe nur *De Broe/Massant*, EC Tax Review 2021, 86, 89 ff.; *Englisch*, EC Tax Review 2021, 136 ff.

⁷⁶ Dazu *Musil* in Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2. Auflage, München 2022, 1. Teil, Einführung, Rdn. 70 ff.; instruktiv auch *Wacker*, Zur praktischen Konkordanz von Grundfreiheiten und EU-Richtlinienrecht auf dem Gebiet der direkten Steuern, in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018*, Köln 2018, 781 ff.

nen Regelungen auszugehen scheint⁷⁷, was allerdings rechtlich gesprochen nicht mehr als eine Behauptung ist. Nachstehend werden aus diesem Kontext die praktisch wichtigsten Einzelaspekte angesprochen.

a. Beihilfenrecht

Ein möglicher Konflikt der Mindestbesteuerung mit dem europäischen Beihilfenrecht liegt näher, als es prima facie aufgrund der normativen Anknüpfung der Mindestbesteuerung in einem europäischen Sekundärrechtsakt erscheinen mag. Denn Art. 107 Abs. 1 AEUV untersagt „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen [...] soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“. Nachdem sich die Mindestbesteuerung in der Hauptsache an MNE⁷⁸ und damit in Größe und Struktur an „bestimmte Unternehmen“ richtet, ließe sich argumentieren, dass zumindest die de facto nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Unternehmen von einer unerlaubten Beihilfe profitieren könnten.

Hierzu ist zu bemerken, dass sich die Mindestbesteuerung hinsichtlich Ausgestaltung und Ertrag wie jede andere Steuer auch in die Kategorie des § 3 Abs. 1 AO einordnet. Der Hauptzweck ist die Erzielung von staatlichen Einnahmen⁷⁹, und es steht diesem keine spezifische Gegenleistung gegenüber. Insbesondere wird der Ertrag aus der Mindestbesteuerung weder direkt noch indirekt dazu verwendet, den o.g. „bestimmten Unternehmen“ einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen.

⁷⁷ Für eine solche stillschweigende Sichtweise sprechen jedenfalls der 4., der 6. und indirekt auch der 24. Erwägungsgrund der Richtlinie.

⁷⁸ Trotz der Erstreckung der Richtlinie auch auf rein nationale Unternehmensgruppen oberhalb der Schwellenwerte wird gegenwärtig auf Basis des verfügbaren Datenmaterials davon ausgegangen, dass die Mehrzahl der Unternehmen, auf die die Richtlinie anwendbar ist, zur Gruppe der MNE gehören wird, vgl. die Erhebung von *Baraké u.a.*, Revenue Effects of the Global Minimum Tax Under Pillar Two, Issue 50 (1) Intertax 2022, 689, 695 f.

⁷⁹ Der letzte Satz des 2. Erwägungsgrunds der Richtlinie macht dies noch einmal sehr deutlich, wenn dort in Bezug auf das unionale Richtlinienziel darauf abgestellt wird, dass die Mitgliedstaaten durch die Richtlinie in die Lage versetzt werden sollen, „ihre Steuereinnahmen besser zu sichern.“

Es entspricht allerdings seit vielen Jahren der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass „eine Abgabe nur dann als Bestandteil einer Beihilfemaßnahme angesehen werden kann, wenn nach der einschlägigen nationalen Regelung zwischen ihr und der Beihilfe ein zwingender Verwendungszusammenhang in dem Sinne besteht, dass das Aufkommen aus der Abgabe notwendig für die Finanzierung der Beihilfe verwendet wird und deren Umfang unmittelbar beeinflusst“.⁸⁰ Die Qualifizierung der Mindestbesteuerung (ganz gleich, ob als Primärerergänzungssteuer, Sekundärerergänzungssteuer oder nationale Ergänzungssteuer erhoben) als (verbotene) unionsrechtliche Beihilfe scheidet daher nach richtiger Auffassung bereits tatbestandlich aus, so dass sich Fragen der Rechtsfertigungsebene a priori nicht stellen.

b. Einschlägige Grundfreiheiten

Die MinBestRL orientiert sich zwar im Grundsatz eng an den GloBE Model Rules der OECD, weicht aber in einem entscheidenden Punkt davon ab, um aus der Sicht des Richtliniengebers die Primärrechtskonformität des Regelungswerks sicherzustellen. Zum einen wird die Anwendbarkeit der Mindeststeuer neben den im Fokus der Arbeiten der OECD stehenden MNE auch auf nationale Unternehmensgruppen oberhalb der Schwellenwerte erstreckt, zum anderen wird sichergestellt, dass die im Duktus der OECD so bezeichnete UTPR nur im Hinblick auf Drittstaaten zur Anwendung gelangt. Es soll damit eine Ungleichbehandlung zwischen grenzüberschreitenden und rein nationalen Sachverhalten und jede Form der Diskriminierung insbesondere mit Blick auf die Niederlassungsfreiheit verhindert werden, wie der 6. Erwägungsgrund der MinBestRL verrät.

Keinem Zweifel unterliegt es, dass in der Tat zuvörderst die Niederlassungsfreiheit von der Richtlinie berührt wird. Denn die Richtlinie findet nach ihrem Art. 2 Abs. 1 auf „in einem Mitgliedstaat gelegene Geschäftseinheiten Anwendung, die einer multinationalen Unternehmensgruppe oder einer großen inländischen Gruppe angehören, welche in den Konzernabschlüssen ihrer obersten Muttergesellschaft [...] einen jährlichen Umsatzerlös von mindestens 750 000 000 EUR aufweist“, und mit der Bezugnahme auf den Kon-

⁸⁰ Rdn. 27 des EuGH-Urteils v. 3.3.2020, C-75/18 (*Vodafone*), EU:C:2020:139; ebenso schon aus früherer Zeit Rdn. 46 des Urteils v. 15.6.2006, C-393/04 und C-41/05 (*Air Liquide Industries Belgium*), EU:C:2006:403; Rdn. 44 des Urteils vom 7.9.2006, C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), EU:C:2006:528.

zernabschluss⁸¹ wird deutlich, dass insbesondere die nach einem Rechnungslegungsstandard erfassten Beherrschungssituationen angesprochen sind.

Nationale Rechtsvorschriften aber, die nur auf Beteiligungen anwendbar sind, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, fallen in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV).⁸² Ebenso klar ist hingegen, dass in Bezug auf Drittstaatsituationen und damit v.a. aus deutscher Perspektive die Anwendung der Sekundärerfüllungssteuer nur die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) als beeinträchtigte Grundfreiheit in Betracht kommen kann.

c. Diskriminierung

Die Richtlinie und auch das nationale Umsetzungsgesetz zielen nach dem oben Gesagten nicht auf eine offene Diskriminierung ab, weil aus der Sicht Deutschlands ausländische (d.h. multinationale) und inländische Unternehmensgruppen in Outbound- wie Inboundfällen gleichermaßen von der Mindestbesteuerung betroffen sind. Allerdings könnte eine indirekte, versteckte Diskriminierung von multinationalen Unternehmensgruppen mit einem jährlichen Umsatzerlös von mindestens 750 000 000 EUR vorliegen, wenn die diesbezüglichen Studien zutreffend sind, die eine Anwendung der Mindestbesteuerung vornehmlich auf diese Gruppe für wahrscheinlich erachten.⁸³

Was nun das genannte Differenzierungskriterium des Schwellenwerts angeht, so muss gesehen werden, dass die Definition eines Schwellenwertes jedenfalls bei einem (wie bei der Mindestbesteuerung gegebenen) proportionalen Steuersatz im Grundsatz nicht diskriminierend wirkt und im Gegenteil dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht.

Überzeugend hat die GA in *Kokott* in den Schlussanträgen zur o.g. Rs. *Tesco-Global* ausgeführt, dass eine Ungleichbehandlung nicht bereits darin

⁸¹ Zu verstehen i.S.d. Art. 3 Nr. 6 der Richtlinie. Buchst. a) dieser Norm bezieht sich explizit auf Einheiten (gemeint ist die oberste Mutter-/Konzerngesellschaft), die an anderen Einheiten eine „die Kontrolle begründende Beteiligung hält“.

⁸² Siehe dazu die Rdn. 52 des EuGH-Urteils v. 3.3.2020, C-323/18 (*Tesco-Global*), ECLI:EU:C:2020:140.

⁸³ Etwa *Baraké u.a.*, Revenue Effects of the Global Minimum Tax Under Pillar Two, Issue 50 (1) *Intertax* 2022, 689, 695 f.

liege, „dass umsatzstärkere Unternehmen in absoluten Zahlen mehr Sondersteuer zahlen müssen als umsatzschwächere. Hierin allein liegt noch keine Ungleichbehandlung, sondern diese Besteuerung entspricht dem allgemein anerkannten Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Solange Bemessungsgrundlage und Steuerschuld im selben Verhältnis zueinanderstehen, wie dies etwa bei einem proportionalen Steuersatz („flat tax“) der Fall ist, kann bereits eine Ungleichbehandlung abgelehnt werden.“⁸⁴

Umgekehrt muss auch gesehen werden, dass es gerade der subjektiven Intention von Pillar 2 entspricht, Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer zu verhindern und insbesondere Gewinnverlagerungen von Unternehmen zu verhindern, die oberhalb der definierten Schwellenwerte rangieren. Vor diesem Hintergrund wurde in der Literatur versucht, die Erwägungen der GA in *Kokott* in den Schlussanträgen zur o.g. Rs. *Tesco-Global*, die allerdings den Fall einer progressiven Nettoumsatzsteuer in Ungarn betraf, auf den vorliegenden Fall der Mindestbesteuerung anzuwenden.⁸⁵

In diesem Zusammenhang muss zum einen geklärt werden, welche Anforderungen an die Korrelation zwischen dem gewählten Unterscheidungskriterium – hier dem Umsatz bzw. Schwellenwert – und dem Sitz der Unternehmen zu stellen sind. Zum anderen ist zu untersuchen, ob eine mittelbare Diskriminierung jedenfalls dann anzunehmen ist, wenn das Unterscheidungskriterium bewusst mit diskriminierender Zielsetzung gewählt wurde.⁸⁶

Vor diesem Hintergrund muss zwischen der Anwendung der Mindestbesteuerung auf multinationale und auf inländische Unternehmensgruppen differenziert werden. Richtigerweise endet die Prüfung bereits bei der Korrelation, denn es ist nicht ersichtlich, warum ausländische multinationale Unternehmensgruppen, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat der Mindeststeuer unterliegen, zwingend einen höheren Ertrag erwirtschaften als inländische Unternehmensgruppen, die ebenfalls grundsätzlich über dem Schwellenwert liegen. Ein Gleiches gilt für die Anwendung der nationalen Ergänzungssteuerregelung auf eine multinationale Unternehmensgruppe in einem niedrig besteuerten Mitgliedstaat.

⁸⁴ Vgl. Rdn. 51 der Schlussanträge v. 4.7.2019 zur Rs. C-323/18 (*Tesco-Global*), ECLI:EU:C:2019:567.

⁸⁵ *Dourado*, Pillar Two from the Perspective of the European Union, *British Tax Review*, Issue 5, 2022, 573 ff.

⁸⁶ Vgl. Rdn. 57 ff. der Schlussanträge v. 4.7.2019 zur Rs. C-323/18 (*Tesco-Global*), ECLI:EU:C:2019:567.

Zudem kann, wie GAin *Kokott* ausgeführt hat, in quantitativer Hinsicht ein bloßes Übergewicht – im Sinne einer Betroffenheit von mehr als 50 % der Unternehmen – nicht ausreichen; vielmehr müsse die Korrelation zwischen dem angewandten Unterscheidungsmerkmal und dem Sitz eines Unternehmens in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle festzustellen sein.⁸⁷ Letzteres ist vorliegend nicht sehr wahrscheinlich.

Insofern lässt sich durchaus die Schlussfolgerung aufstellen, dass die Mindestbesteuerung, sofern sie auf multinationale und inländische Unternehmensgruppen gleichermaßen Anwendung findet, formaljuristisch keine Diskriminierung darstellt. Etwaige verbleibende faktische Benachteiligungen, die daraus resultieren können, dass nicht zwingend alle EU-Mitgliedstaaten ihren Steuersatz auf 15 % anheben, sind unionsrechtlich allerdings hinzunehmen,⁸⁸ weil sie auf einer mangelnden Harmonisierung der Steuersätze beruhen. Die Festlegung des Steuersatzes allerdings ist im Bereich der direkten Steuern nach wie vor den Mitgliedstaaten überantwortet.

d. Vereinbarkeit mit dem Binnenmarktprinzip

Nach Art. 26 Abs. 1 AEUV erlässt die Union alle erforderlichen Maßnahmen, um nach Maßgabe der einschlägigen Bestimmungen der europäischen Verträge den Binnenmarkt zu verwirklichen beziehungsweise dessen Funktionalisieren zu gewährleisten. In der jüngeren Literatur ist überzeugend dargetan worden, dass nur eine unionsweite, rechtlich verpflichtende Einführung der Mindestbesteuerung (wie durch den Rechtsakt der Richtlinie vorgegeben) zur flächendeckenden Anwendung des effektiven Mindeststeuersatzes von 15 % führen würde.⁸⁹ Weder ein nationaler Alleingang, noch ein koordiniertes Vorgehen einer kleinen Gruppe von Mitgliedstaaten würden denselben Effekt erzielen, sondern vielmehr der Verwirklichung des Binnenmarktpinzips diametral entgegenstehen.

⁸⁷ Vgl. Rdn. 59 der Schlussanträge v. 4.7.2019 zur Rs. C-323/18 (*Tesco-Global*), ECLI:EU:C:2019:567.

⁸⁸ So zutreffend *Dourado*, Pillar Two from the Perspective of the European Union, *British Tax Review*, Issue 5, 2022, 573, 581 m.w.N.

⁸⁹ So zutreffend *Dourado*, Pillar Two from the Perspective of the European Union, *British Tax Review*, Issue 5, 2022, 573, 583 m.w.N.

e. Subsidiaritätsprinzip

Eine von dem Vorstehenden abzusetzende Frage geht dahin, ob das Instrument der Richtlinie für die Verwirklichung des Binnenmarktprinzips notwendig war oder ob auch ein Einschreiten auf der Ebene der (d.h. aller) Mitgliedstaaten ausreichend gewesen wäre. Ausweislich des Einleitungssatzes zur Richtlinie wurde diese insbesondere auf Art. 115 AEUV gestützt.

Im Schrifttum ist insoweit bereits herausgearbeitet worden, dass ein Tätigwerden der EU, insbesondere auf der Grundlage des Art. 115 AEUV, vor dem Hintergrund des Subsidiaritätsprinzips nicht unbedingt notwendig gewesen wäre, um einen EU-weiten Mindeststeuersatz sicherzustellen.⁹⁰ Ein unilaterales, aber einheitliches Vorgehen des Gesamtheit der EU-Mitgliedstaaten wäre sicherlich ausreichend und vor dem Hintergrund der Europäischen Verträge auch möglich gewesen, allerdings haben die Diskussionen und auch die Entwicklungen der letzten Jahre gezeigt, dass auf diese Weise kaum Einigkeit herzustellen gewesen wäre.

⁹⁰ So bereits *Dourado*, Is There A Need for A Directive on Pillar Two?, Issue 50 (6) Intertax 2022, 521, 523 f.; *Haslehner*, Is There A Need for A Directive on Pillar 2? A Few Normative Comments, Issue 50 (6) Intertax 2022, 527 ff.; ebenso *De Broe/Massant*, Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE Rules Compliant with the Fundamental Freedoms?, Issue 30 (3), EC Tax Rev. 2021, 86, 95; kritisch auch *Schnitger*, IStR 2022, 741, 743.

II. Divergenzen zwischen RL und Umsetzungsgesetz

1. Allgemeines

Da sich Pillar 2 als globales Projekt versteht, ist es von entscheidender Bedeutung für die reibungslose Anwendung, dass die Regelungen in allen Anwenderstaaten möglichst deckungsgleich sind. Zielsetzung muss es daher sein, die potenziellen Friktionen zu minimieren und dort wo unerlässlich, durch bewusstes gesetzgeberisches Handeln einzugreifen. Aus diesem Grund hat es sich die EU zur Aufgabe gemacht, die OECD-Mustervorschriften so umzusetzen, dass dieser der globalen Einigung der OECD-Staaten möglichst weitgehend entsprechen. Damit soll sichergestellt werden, dass auch die von den EU-Mitgliedstaaten aufgrund der Richtlinie umgesetzten Vorschriften möglichst nah an den OECD-Vorgaben sind. Bereits mit dem Entwurf der MinBestRL wurde sich insoweit eng an dem Inhalt und der Struktur der OECD-Mustervorschriften orientiert.

Anders als bei anderen Richtlinien der EU – wie bspw. der ATAD – hat der nationale Gesetzgeber sich dieser (sinnvollen) Überlegungen bei der Konzipierung des MinBestRL-UmsG-E angenommen. Es fällt insoweit auf, dass sowohl in der systematischen Umsetzung als auch hinsichtlich der möglichen Options- und Wahlrechte eine größtmögliche Nähe zu den Regelungen der MinBestRL gesucht wurde. Indes ist dies bei der Verwendung der relevanten Begrifflichkeiten nicht gelungen. Während aus den Vorgaben der OECD die Begrifflichkeiten wie Income-Inclusion-Rule (IIR), Undertaxed-Payment-Rule (UTPR) und Qualified domestic Top-up Tax (QDMTT) bereits in den allgemeinen Sprachgebrauch Eingang gefunden hatten, wird es erforderlich sein, im nationalen Recht neue Begrifflichkeiten zu erlernen. Diesbezüglich handelt es sich insbesondere um die Begrifflichkeiten der Primärerergänzungssteuerregelung (PES) nach §§ 8 bis 10, die Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES) nach §§ 11 bis 14 und die nationale Ergänzungssteuerregelung (NES) nach §§ 79 bis 82 MinBestRL-UmsG-E.

2. Aufbau des MinBestRL-UmsG-E in Abgrenzung zur MinBestRL

Zur strukturellen Annäherung an die MinBestRL und das MinBestRL-UmsG-E ist es geboten, den Aufbau der Regelungen in den Blick zu nehmen.

a. **MinBestRL**

— Kapitel 1 – Allgemeine Bestimmungen (Art. 1–4 MinBestRL)

Die Mindestbesteuerung erfolgt durch Anwendung der IIR, welche bereits in der deutschen Fassung der MinBestRL als PES bezeichnet wird, und der UTPR, welche entsprechend als SES betitelt ist. Mit der MinBestRL wird zudem eine Option eröffnet, über welche die Mitgliedstaaten für ansässige einbezogene und niedrig besteuerte Gesellschaften selbst eine QDMTT bzw. NES erheben dürfen. Dabei definiert Art. 2 MinBestRL den Anwendungsbereich auf in der EU ansässige Gesellschaften, welche i.R.d. Konzernabschlusses in eine multinationale Unternehmensgruppe („MNE Group“) oder eine große inländische Gruppe („domestic Group“) mit mindestens 750 Mio. Euro Konzernumsatz in mindestens zwei der vier vorangegangenen Wirtschaftsjahre einbezogen sind („constituent entities“).

Nach der MinBestRL ist eine „MNE-Group“ eine Unternehmensgruppe, zu der mindestens eine i.R.d. Konzernabschlusses einbezogene Gesellschaft gehört, welche explizit nicht im Hoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft ansässig ist. Alternativ kann es sich um eine Gesellschaft handeln, welche in einem anderen Staat eine Betriebsstätte unterhält. Regierungsorganisationen, internationale Organisationen, Non-Profit-Organisationen und Investmentfonds⁹¹ sowie Immobilien-Investmentgesellschaften⁹² sind vom Anwendungsbereich ausgeschlossen.⁹³

Art. 3 MinBestRL enthält zudem einen umfangreichen Katalog maßgeblicher Begriffsbestimmungen. Diese Begriffsbestimmungen werden im Verlauf der MinBestRL immer wieder durch weitere Begriffsbestimmungen ergänzt.

— Kapitel 2 – Anwendung der PES und SES (Art. 5–14 MinBestRL)

Zunächst wird durch die RL der Regelungsbereich der vorrangig anzuwendenden PES bestimmt. Darauf aufbauend wird die nachrangige SES eingeführt. Die MinBestRL sieht zudem eine Option für Mitgliedstaaten vor, für in ihrem Hoheitsgebiet ansässige einbezogene, niedrig besteuerte

⁹¹ Nur sofern diese als oberste Muttergesellschaft qualifiziert.

⁹² Nur sofern diese als oberste Muttergesellschaft qualifiziert.

⁹³ Art. 2 Abs. 3 MinBestRL.

Gesellschaften selbst eine anerkannte inländische QDMTT zu erheben.⁹⁴ Die QDMTT ist vorrangig vor einer auf Ebene der obersten Muttergesellschaft anfallenden PES. Sofern ein Staat diese Option wählt, gilt sie unwiderruflich für drei Jahre. Nach Ablauf eines jeden Dreijahreszeitraums kommt es zu einer automatischen Erneuerung der Option, sofern kein Widerruf erfolgt.

— Primärergänzungssteuerregelung (PES) (Art. 5–10 MinBestRL)

Sofern die oberste Muttergesellschaft in der EU ansässig ist, ist die PES-Ergänzungssteuer, die aufgrund in der EU oder Drittstaaten ansässiger niedrig besteuerteter Tochtergesellschaften anfällt, auf Ebene der in der EU ansässigen obersten Muttergesellschaft festzusetzen.⁹⁵ Ist die oberste Muttergesellschaft in einem Drittstaat ansässig, der keine PES anwendet, wird die PES-Ergänzungssteuer auf Ebene einer in der EU ansässigen zwischengeschalteten Muttergesellschaft festgesetzt.⁹⁶

Als Abweichung zu den OECD Model Rules sieht die MinBestRL eine Erweiterung der PES auf in einem Mitgliedstaat ansässige oberste Muttergesellschaften oder zwischengeschaltete Muttergesellschaften vor, sofern diese selbst einer niedrigen Besteuerung unterliegen.⁹⁷ Damit einher geht auch eine Erfassung niedrig besteuerteter einbezogener Gesellschaften, die in dem Staat ansässig sind, in dem die PES anwendende Gesellschaft ansässig ist.

Für Zwecke der Zurechnung ist hinsichtlich der PES-Ergänzungssteuer auf den Anteil der Muttergesellschaft am maßgeblichen Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit abzustellen. Mit anderen Worten ist der maßgebliche Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr, abzüglich des Betrags der Gewinne, die Beteiligungen anderer Gesellschafter betreffen im Verhältnis zu den maßgeblichen Gewinnen der niedrig besteuerten Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr, zu ermitteln.⁹⁸

⁹⁴ Art. 11 MinBestRL.

⁹⁵ Art. 5 Abs. 1 MinBestRL.

⁹⁶ Art. 6 MinBestRL.

⁹⁷ Art. 5 Abs. 2 MinBestRL.

⁹⁸ Art. 9 Abs. 2 MinBestRL.

— Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES) (Art. 12–14 der RL)

Sofern die oberste Muttergesellschaft in einem Drittstaat ansässig ist, welcher keine PES anwendet, unterliegen einbezogene und in der EU ansässige Gesellschaften einer SES-Ergänzungssteuer. Voraussetzung dessen ist, dass es keine in der EU ansässigen zwischengeschalteten Muttergesellschaften gibt und vorrangig die PES auf Ebene dieser zwischengeschalteten Muttergesellschaften zur Anwendung kommt. Dies gilt auch für niedrig besteuerte und in einem Drittstaat ansässige oberste Muttergesellschaften.

Für die Anwendung der SES sieht Art. 13 Abs. 1 MinBestRL entweder eine Ergänzungssteuer oder die Verweigerung der Verrechnung mit den steuerpflichtigen Erträgen der niedrig besteuerten Gesellschaften vor. Sofern mehrere Staaten die SES anwenden, wird der Gesamtbetrag der Steuern nach der Anzahl der Arbeitnehmer und Summe der Buchwerte materieller Vermögensgegenstände auf diese Staaten verteilt.⁹⁹

— Kapitel 3 – Berechnung des qualifizierten Einkommens oder Verlusts (Art. 15–19 MinBestRL)

Ausgangspunkt der Ermittlung der qualifizierten Steuerbemessungsgrundlage soll das nach Konzernrechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft ermittelte Ergebnis jeder Gesellschaft vor etwaigen Konsolidierungsanpassungen¹⁰⁰ darstellen. Dieser Betrag ist um verschiedene Anpassungen zu korrigieren, die sich als Hinzurechnungen und Kürzungen darstellen. Wesentlich sind insoweit insbesondere die Kürzungen von Schachteldividenden, Veräußerungsgewinnen aus Schachtelbeteiligungen und Ausnahmeregelungen für die internationale Schifffahrt. Ein großer Teil widmet sich zudem den Implikationen für Betriebsstätten.¹⁰¹ Gleiches gilt auch für transparente Gesellschaften.¹⁰²

— Kapitel 4 – Berechnung der relevanten Steuern auf das qualifizierte Einkommen (Art. 20–25 der RL)

Die Berechnung der Steuern für die Ermittlung der Einschlägigkeit der Mindeststeuer ist im Ausgangspunkt anhand des im Jahresabschluss der

⁹⁹ Art. 14 MinBestRL.

¹⁰⁰ Vgl. Handelsbilanz II.

¹⁰¹ Art. 18 MinBestRL.

¹⁰² Art. 19 MinBestRL.

Gesellschaft ausgewiesenen laufenden Steueraufwands vorzunehmen. Auch diesbezüglich sind Hinzurechnungen und Kürzungen zu berücksichtigen. Auswirkungen aufgrund temporärer Differenzen werden durch Berücksichtigung latenter Steuern eliminiert.¹⁰³ Als Wahlrecht ist die Bildung staatenbezogener aktiver latenter Steuern¹⁰⁴ konzipiert. Dieses Wahlrecht ist anwendbar, wenn ein verbleibender Verlust innerhalb eines Staates¹⁰⁵ gegeben ist.¹⁰⁶

Hinsichtlich der Lokalisierung werden die erfassten Steuern dem Staat zugeordnet, in dem die zugrundeliegenden Gewinne erzielt wurden. Besondere Komplexität besteht insoweit z.B. bei der Hinzurechnungsbesteuerung, bei hybriden Gesellschaften, bei transparenten Gesellschaften, Betriebsstätten und der Kapitalertragsteuer. Diesbezüglich enthält Art. 24 MinBestRL Verteilungsmechanismen für die erfassten Steuern.

— Kapitel 5 – Berechnung der effektiven Steuerbelastung und der Top-Up Tax (Art. 26–31 der RL)

Die effektive Steuerbelastung und die Ermittlung der Ergänzungssteuer hat staatenbezogen zu erfolgen. Hierbei entspricht der effektive Steuersatz der Summe der erfassten Steuern der in dem Staat ansässigen einbezogenen Gesellschaften, im Verhältnis zur Summe der Nettogewinne der einbezogenen Gesellschaften des Staates für das jeweilige Wirtschaftsjahr.¹⁰⁷ Für die Ermittlung der Ergänzungssteuer ist indes zunächst die Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz von 15 % und dem effektiven Steuersatz des jeweiligen Staates zu ermitteln.¹⁰⁸ Der entsprechende Steuersatz muss sodann mit dem staatenbezogenen Gewinnüberschuss multipliziert werden, welcher sich aus der Summe der Nettogewinne der in dem Staat ansässigen einbezogenen Gesellschaften abzüglich eines einer substanzbasierten Freistellung von Gewinnen ergibt. Mithin ist das nach Kapitel 3 ermittelte Einkommen um die Substanzausnahmen zu reduzieren.

¹⁰³ Art. 22 MinBestRL.

¹⁰⁴ Vgl. GloBE Loss Election.

¹⁰⁵ Vgl. Qualifying Loss Election.

¹⁰⁶ Art. 23 MinBestRL.

¹⁰⁷ Art. 26 Abs. 1 MinBestRL.

¹⁰⁸ Art. 27 Abs. 2 MinBestRL.

Substanzausnahmen wirken dahingehend, dass diese Konzerne mit echter wirtschaftlicher Tätigkeit begünstigen. Dazu wird die Steuerbemessungsgrundlage der Ergänzungssteuer gemindert. Die entsprechenden Ausnahmen gemäß Art. 28 MinBestRL schmelzen in der Anfangszeit der Mindeststeuer ab. Eine ermittelte Ergänzungssteuer wird gemäß Art. 27 MinBestRL auf die einbezogenen Gesellschaften eines Staates verteilt und über die PES von der obersten Muttergesellschaft erhoben.

Entsprechend den OECD Model Rules sieht Art. 30 MinBestRL eine De Minimis Regelung vor. Demnach wird eine Ergänzungssteuer fiktiv mit Null berücksichtigt werden, sofern der durchschnittliche Umsatz in dem maßgeblichen Staat weniger als 10 Millionen Euro und das durchschnittliche Einkommen weniger als 1 Million Euro beträgt. Es ist als Basis der Dreijahresdurchschnitts relevant.

Daneben sieht Art. 32 MinBestRL eine spezielle Safe-Harbour-Regelung vor, nach welcher die Ergänzungssteuer für ein Geschäftsjahr auf null festgesetzt wird, sofern der effektive Steuersatz die Bedingungen eines maßgeblichen internationalen Abkommens über Safe-Harbour erfüllt und die Option in Anspruch genommen wird. Diesbezüglich ist als Unterschied zu den OECD-Regelungen hervorzuheben, dass die Einleitung der MinBestRL darauf verweist, dass die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Richtlinie die OECD-Mustervorschriften, Erläuterungen, Beispiele sowie die Safe-Harbour-Regelungen des OECD-Umsetzungsrahmens heranziehen sollen. Eine Umsetzung der am 20.12.2022 von der OECD veröffentlichten Leitlinien zu Safe-Harbour-Regelungen erfolgt dabei nicht über die Richtlinie. Vielmehr sind diese aufgrund der zeitlichen Überschneidung in den verschiedenen Rechtssetzungsverfahren in Abweichung zur MinBestRL in das MinBestRL-UmsG-E eingeflossen.

- Kapitel 6 – Sonderregelungen für Unternehmensumstrukturierungen und Holdingstrukturen (Art. 33–37 MinBestRL)

Entsprechend Kapitel 6 der OECD Model Rules enthält die MinBestRL ergänzende Ausführungen zum Anwendungsbereich für bestimmte Fälle wie bspw. Verschmelzungen oder und Spaltungen im vorangegangenen Vierjahreszeitraum. Diese sollten gelten, wenn die einzubeziehenden Gesellschaften im Wirtschaftsjahr erworben oder veräußert wurden oder Vermögensgegenstände und Schulden im Rahmen einer Reorganisation übertragen wurden. Zudem werden Besonderheiten bei Joint-Ven-

tures und im Fall von MNE-Groups geregelt. Relevanz kann sich insoweit beispielsweise hinsichtlich der Ermittlung des Schwellenwerts bei Verschmelzungen und Spaltungen ergeben. Weiterhin können sich auch Reorganisationsmaßnahmen oder Sitzverlegungen auswirken.

– Kapitel 7 – Sonderregelungen für bestimmte Besteuerungssysteme (Art. 38–43 MinBestRL)

Sonderregelungen für bestimmte Besteuerungssysteme sind u.a. dann erforderlich, wenn die oberste Muttergesellschaft in ihrem Sitzstaat steuerlich als transparent behandelt wird. Zudem können sich Implikationen ergeben, wenn Ausschüttungen steuerlich abzugsfähig sind oder eine Körperschaftsbesteuerung nur erfolgt, wenn Gewinne ausgeschüttet werden. Um solchen Ausnahmerecheinungen hinreichend Rechnung zu tragen, formuliert die Richtlinie in Übereinstimmung mit den OECD-Vorgaben entsprechende Rahmenbedingungen.

Weiterhin widmet sich ein Teil der Sonderregelungen den Investmentgesellschaften, die unter bestimmten Voraussetzungen für Zwecke der MinBestRL steuerlich transparent sein können¹⁰⁹ oder die Möglichkeit haben, zu einem Besteuerungssystem für Gewinnausschüttungen auf Gesellschafterebene zu optieren.¹¹⁰

– Kapitel 8 – Steuererklärungs- und Anzeigepflichten (Art. 44–46 MinBestRL)

Die verfahrensrechtlichen Vorgaben nach der Richtlinie können nur abstrakter Natur sein, da die entsprechende Ausgestaltung auch von den nationalen verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen abhängt. Dennoch werden einige Grundsätze durch die Richtlinie definiert. So ist jede einbezogene EU-ansässige Gesellschaft nach Art. 44 MinBestRL verpflichtet, eine sog. Ergänzungssteuer-Erklärung innerhalb von 15 Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres abzugeben. Die Verpflichtung kann durch die oberste Muttergesellschaft oder eine andere Gesellschaft erfüllt werden. Erforderlich ist insoweit, dass mit dem Staat der obersten Muttergesellschaft oder dem Staat einer zur Abgabe der Steuererklärung

¹⁰⁹ Art. 42 MinBestRL.

¹¹⁰ Art. 43 MinBestRL.

beauftragten Gesellschaft eine Vereinbarung zum Austausch der jährlichen Steuererklärungen¹¹¹ abgeschlossen wurde.

Zudem sieht die MinBestRL Anzeigepflichten der einbezogenen Gesellschaft oder der beauftragten Gesellschaft dahingehend vor, welche oberste Muttergesellschaft oder beauftragte Gesellschaft die Steuererklärung für die Gesellschaft abgibt und in welchem Staat diese erklärende Gesellschaft ansässig ist.

Zur Durchsetzung der Erklärungspflichten legt Art. 46 Abs. 1 MinBestRL fest, dass die Mitgliedstaaten Sanktionen bei Nichteinhaltung zu bestimmen haben. Während ein erster Richtlinien-Entwurf eine Geldbuße von 5 % des Jahresumsatzes der jeweiligen Gesellschaft bei fehlender oder nicht fristgerechter Abgabe der Steuererklärung oder der Abgabe einer falschen Erklärung vorgesehen hat, macht die MinBestRL in der finalen Fassung keine Vorgaben bezüglich der Sanktionen. Die entsprechende Ausgestaltung ist folglich durch den nationalen Gesetzgeber vorzunehmen.

— Kapitel 9 – Übergangsbestimmungen (Art. 47–51 MinBestRL)

Mit Kapitel 9 werden Übergangsregelungen für u.a. MNE Groups, die erstmalig in den Anwendungsbereich der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung fallen, oder auch für große inländische Gruppen definiert. Zudem sehen die Normen eine schrittweise Verringerung der substanzbasierten Freistellung von Gewinnen nach Kapitel 5 in den ersten zehn Jahren der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung vor.

Ebenfalls als Übergangsbestimmung ist die Verlängerung der Fristen zur Einreichung der Steuererklärungen und Erfüllung der Anzeigepflichten von 15 auf 18 Monate nach Art. 51 MinBestRL zu verstehen. Zudem können gemäß Art. 50 Abs. 1 MinBestRL Mitgliedstaaten, in denen höchstens zwölf oberste Muttergesellschaften ansässig sind, PES und SES ab dem 31.12.2023 für sechs aufeinanderfolgende Geschäftsjahre nicht anwenden. Eine entsprechende Information an die Kommission hat bis zum 31.12.2023 zu erfolgen.

¹¹¹ Vgl. Qualifying Competent Authority Agreement.

– Kapitel 10 – Schlussbestimmungen (Art. 52–59 MinBestRL)

Nach den Schlussbestimmungen hat die Kommission die Befugnis, Rechtsakte zu erlassen, um die Liste der Drittstaaten festzulegen, die eine gleichwertige PES-Regelung umgesetzt haben. Eine Umsetzung der vorstehenden Regelungen der MinBestRL hat nach Art. 56 MinBestRL bis zum 31.12.2023 in nationales Recht zu erfolgen. Sodann sind die Vorschriften grundsätzlich auf Geschäftsjahre, die ab dem 31.12.2023 beginnen, anzuwenden. Anderes gilt für die SES, die erst auf Geschäftsjahre anzuwenden ist, die ab dem 31.12.2024 beginnen.

b. MinBestRL-UmsG-E

In Abweichung zur MinBestRL ist der Gesetzesentwurf des MinBestRL-UmsG in elf Teile gegliedert. Auch hierbei ist hervorzuheben, dass die Regelungen sich am Aufbau der OECD MR orientieren und in großen Teilen auch (fast) wörtlich den Richtlinienwortlaut der MinBestRL übernehmen. Im Einzelnen stellt sich der Aufbau des MinBestRL-UmsG-E wie folgt dar:

– Teil 1 – Allgemeine Vorschriften (§§ 1–7 MinBestRL-UmsG-E)

Der Teil 1 des MinBestRL-UmsG-E regelt insbesondere den Anwendungsbereich und definiert wesentliche Begriffe in Anlehnung an Abschnitt 1 der OECD Model Rules sowie die Definitionen am Ende in Art. 10.1. Zudem wird der für die Besteuerung relevante Begriff der Mindeststeuergruppe eingeführt sowie Bezug auf die Einschränkungen der Besteuerung genommen. Die allgemeinen Vorschriften stehen inhaltlich im Einklang mit den allgemeinen Bestimmungen der MinBestRL.

Abweichungen ergeben sich insbesondere in Bezug auf die Begriffsbestimmungen. Während die MinBestRL einen umfassenden Katalog von 44 Begriffsbestimmungen aufgreift, kommt der MinBestRL-UmsG-E mit einer etwas geringeren Anzahl von Definitionen aus. Auffällig ist jedoch, dass teilweise nicht die Begrifflichkeiten aus der Richtlinie verwendet werden. So wird bspw. der in der MinBestRL definierte Begriff der „Gruppe“ bzw. auch jener der „multinationalen Unternehmensgruppe“ nicht definiert und entweder in den einzelnen gesetzlichen Vorschriften aufgegriffen oder unter anderen Begrifflichkeiten – wie bspw. bei der Kontrollbeteiligung anstelle der Gruppe – fortgeführt. Die Logik und Sinnhaftigkeit dieses begrifflichen Durcheinanders erschließt sich teilweise nicht, besteht doch zumindest zumeist nicht das Risiko, dass

es zu Verwechslungen aufgrund der Übernahme der Richtlinienbegriffe kommt. Vielmehr würde eine konsequente Fortführung der Richtlinienbegriffe aufgrund der amtlichen Übersetzung (!) der Richtlinie dem Rechtsanwender den Umgang erleichtern.

Daneben greift umgekehrt der MinBestRL-UmsG-E vereinzelt Begrifflichkeiten auf, welche nicht Gegenstand der Richtlinie sind. U.a. fällt dies bei der „Hinzurechnungsbesteuerung“¹¹² und dem Begriff der „passiven Erträge“¹¹³ auf. Das entsprechende Vorgehen ist deutlich nachvollziehbarer als im umgekehrten Fall, geht doch zumindest durch den nationalen Ergänzungssteuerbetrag der Anwendungsbereich des MinBestRL-UmsG-E über die Richtlinie hinaus.

— Teil 2 – Ergänzungssteuerregelung (§ 8–14 MinBestRL-UmsG-E)

Die Vorschriften verstehen sich als Umsetzung der Regelungen zur PES und SES in Kapitel 2 der MinBestRL und erhalten die nationale Umsetzung der PES und SES. Diesbezüglich findet im Übrigen auch eine Umsetzung des Abschnitt 2¹¹⁴ der OECD Model Rules statt. Der Teil enthält somit Vorschriften über die Besteuerung einer inländischen Muttergesellschaft nach der PES sowie einzelner inländischer Geschäftseinheiten nach der SES. Der PES unterliegen die Muttergesellschaften einer Unternehmensgruppe. Unter den Begriff der Muttergesellschaften sind neben der obersten Muttergesellschaft nach § 4 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E auch die zwischengeschaltete und die im Teileigentum stehende Muttergesellschaft nach § 4 Abs. 4 und 5 MinBestRL-UmsG-E zu fassen. Für die Anwendung der PES ist entscheidend, welche Geschäftseinheit in der Beteiligungshierarchie am höchsten steht („Top-Down-Ansatz“). Die SES ist subsidiär zur PES anzuwenden und dient als Auffangtatbestand für Sachverhaltskonstellationen, in denen die Niedrigbesteuerung nicht bereits durch die Anwendung der PES ausgeglichen wird.

In inhaltlicher Hinsicht wird erfreulicherweise eine größtmögliche Nähe zur MinBestRL gehalten. In weiten Teilen ist auch hier eine wörtliche Übernahme der Regelungssystematik gegeben. Wie bereits skizziert, ist dies aufgrund der idealerweise weitgehend einheitlichen Umsetzung der Regelungen auch zwingend geboten. Abweichend davon fächern Art. 5

¹¹² § 7 Abs. 11 MinBestRL-UmsG-E-E.

¹¹³ § 7 Abs. 23 MinBestRL-UmsG-E-E.

¹¹⁴ Vgl. Charging Provisions.

bis 8 MinBestRL jedoch den Umfang der Besteuerung der Muttergesellschaft deutlich detaillierter auf, während § 8 MinBestRL-UmsG-E dies weitgehend über einen (relativ kurzen) Paragraphen regelt. In materieller Hinsicht ergeben sich daraus jedoch keine wesentlichen Unterschiede.

Darüber hinaus behandeln die Richtlinienregelungen in Divergenz zur Bezeichnung des Kapitals 2 der MinBestRL in Art. 11 die optionale Anwendung einer nationalen Ergänzungssteuer, während dies in der nationalen Umsetzung in einem eigenen Teil 10 erfasst ist. Während die Einordnung in der Richtlinie insoweit nachvollziehbar ist, deckt sich dies doch zumindest nicht mit dem systematischen Aufbau. Auch daraus erwachsen jedoch keine materiellen Auswirkungen, da es sich lediglich um die Eröffnung des Wahlrechts handelt.

- Teil 3 – Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts (§§ 15–29 MinBestRL-UmsG-E)

Die umfassenden Ermittlungsvorschriften des Teils 3 enthalten insbesondere detaillierte Regelungen zur Ermittlung des Gewinns oder Verlustes¹¹⁵ in Anlehnung an Abschnitt 3 der OECD-Model Rules. Sie finden ihren Gegenpart in der MinBestRL in Kapitel III zur Berechnung der maßgeblichen Gewinne und Verluste. Die Regelungen werden durch Teil 6 und 7 ergänzt, die Sonderregelungen enthalten, die auch die Mindeststeuer-Gewinnermittlung betreffen. Ausgangspunkt ist der Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II einer Geschäftseinheit nach § 15 MinBestRL-UmsG-E. Dieser Betrag wird um übliche Abweichungen zwischen dem im Jahresabschluss ausgewiesenen Ergebnis und dem steuerpflichtigen Gewinn angepasst, um steuerpolitischen Zielen Rechnung zu tragen (z.B. Kürzung um i.d.R. steuerbefreite Dividendeneinnahmen oder Hinzurechnung rechtswidriger Zahlungen, Anpassungen an den Fremdvergleich).

Im Teil 2 sind zudem die Vorschriften für die Verteilung des Gewinns zwischen einem Stammhaus und einer Betriebsstätte nach § 34 MinBestRL-UmsG-E sowie für die Verteilung des über eine transparente Gesellschaft erzielten Gewinns auf andere Geschäftseinheiten gemäß § 35 MinBestRL-UmsG-E dargelegt.

¹¹⁵ Vgl. Computation of GloBE Income or Loss.

Wesentliche Aufgabe ist es nach Auffassung des Gesetzgebers, dass der Teil 3 den Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II zum Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust fortentwickelt, damit im Teil 5 dieser für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des bereinigten Gesamt-Mindeststeuer-Gewinns für ein Steuerhoheitsgebiet zugrunde gelegt werden kann. Auf dieser Basis werden dann die jeweiligen Ergänzungssteuerbeträge und die sich daraus insgesamt ergebende Mindeststeuer ermittelt.

Unterschiede zur MinBestRL ergeben sich auch hier eher im Aufbau der Bestimmungen als in den materiellen Wirkungen. Auffällig ist bspw., dass der nationale Gesetzgeber den Hinzurechnungen und Kürzungen in den §§ 18 ff. MinBestRL-UmsG-E-E teilweise im Einzelnen umfassend Platz einräumt, während die MinBestRL hier lediglich beschreibende Absätze vorsieht. Dies führt zumindest dazu, dass der Anwendungsbereich der nationalen Regelungen deutlich klarer definiert ist, während die MinBestRL größere Auslegungsspielräume lässt.

— Teil 4 – Ermittlung der angepassten erfassten Steuern
(§§ 36–44 MinBestRL-UmsG-E-E)

Die Regelungen des Teil 4 entsprechen inhaltlich dem Abschnitt 4 der OECD-Model Rules¹¹⁶ und finden sich in der MinBestRL in Kapitel IV zur Berechnung der angepassten erfassten Steuern. Während die Mindeststeuer-Gewinnermittlung für eine Geschäftseinheit sich bereits aus den Vorschriften des Teil 3 ergibt, beinhaltet dieser Teil 4 Vorschriften, die gemeinsam mit dem Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes sowie der Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags im Teil 5 herangezogen werden.

Der Betrag der angepassten erfassten Steuern ergibt sich aus den erfassten Steuern nach § 37 MinBestRL-UmsG-E, die nach den in § 36 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E katalogartig aufgeführten Beträgen angepasst werden. Diese Anpassungen ergeben sich aus den übrigen Vorschriften des Teil 4 sowie aus § 32 Abs. 5 MinBestRL-UmsG-E und den §§ 61 und 62 MinBestRL-UmsG-E.

Auffällig ist, dass die in Art. 25 MinBestRL besprochenen Aspekte der Anpassung und Steuersatzänderung nach Einreichung der Ergänzungssteuer-Erklärung durch den MinBestRL-UmsG-E nicht als solche aufgegriffen werden. Erst mit der Sichtung der Gesetzesbegründung zu

¹¹⁶ Vgl. Computation of Adjusted Covered Taxes.

§ 44 MinBestRL-UmsG-E¹¹⁷ wird deutlich, dass der Gesetzgeber die Vorschrift insbesondere zur Abbildung von Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern

- Teil 5 – Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags (§§ 45–54 MinBestRL-UmsG-E-E)

Der Teil 5 setzt die Regelungen aus Abschnitt 5 der OECD Model Rules¹¹⁸ um und versteht sich auch als weitgehend wortgleiche Umsetzung des Kapital V der MinBestRL. Dieser Teil des Gesetzes regelt die Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags. Als erster Ermittlungsschritt ist in § 45 MinBestRL-UmsG-E zunächst die Ermittlung des effektiven Steuersatzes der Unternehmensgruppe geregelt.

§ 47 MinBestRL-UmsG-E enthält sodann Sonderregelungen zur ermittlungssystematischen Erfassung von im Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten. Dabei ist ähnlich den Investment- und Versicherungsinvestmenteinheiten für in einem Steuerhoheitsgebiet belegene, im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten aus systematischen Gründen ebenfalls eine separate Ermittlung im Rahmen eines eigenständigen sog. „blending circles“ erforderlich. Auch die wichtigen De-Minimis-Regelungen des Art. 30 MinBestRL werden durch § 48 MinBestRL-UmsG-E-E inhaltlich unverändert umgesetzt.

Lediglich die ebenfalls in Kapital V der MinBestRL¹¹⁹ als Abweichung zu den entsprechenden Bestimmungen aufgenommenen Safe Harbour Regelungen finden im identischen Abschnitt des MinBestRL-UmsG-E-E keine Entsprechung. Dies kann jedoch insoweit vernachlässigt werden, als diese über §§ 70 ff. MinBestRL-UmsG-E aufgegriffen werden.

- Teil 6 – Unternehmensumstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen (§§ 55–60 MinBestRL-UmsG-E)

Mit diesem Teil werden u.a. Sonderregelungen bei Veränderungen der Unternehmensgruppe und zu besonderen Beteiligungsstrukturen nach

¹¹⁷ Diskussionsentwurf des BMF zum Entwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG) vom 17.3.2023, S. 185.

¹¹⁸ Vgl. Computation of Effective Tax Rate and Top-up Tax.

¹¹⁹ § 32 MinBestRL.

Abschnitt 6 der OECD Model Rules umgesetzt.¹²⁰ Erfreulicherweise hat der Gesetzgeber auch hier Abstand von wesentlichen materiell-rechtlichen Eingriffen genommen und ist nicht nur Systematik, sondern auch dem Wortlaut der Richtlinie zumeist gefolgt.

Im Einzelnen greift der Abschnitt 1 die Anwendung der in § 1 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E normierten Umsatzgrenze bei Zusammenschlüssen oder Teilungen gemäß § 55 MinBestRL-UmsG-E auf. Abschnitt 2 regelt Veränderungen der Unternehmensgruppe, namentlich den Austritt und Beitritt von Geschäftseinheiten mit § 56 MinBestRL-UmsG-E sowie die Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden nach § 58 MinBestRL-UmsG-E. Abschnitt 3 enthält sodann Vorschriften für besondere Beteiligungsstrukturen wie bspw. Joint Ventures und Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften.

- Teil 7 – Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungsregimen und Investmenteinheiten (§§ 61–66 MinBestRL-UmsG-E)

Dieser Teil entspricht wiederum den in Abschnitt 7 der OECD Model Rules¹²¹ geregelten Sonderfällen und folgt auch im Hinblick auf die MinBestRL dem Kapitel VII zu Regelungen für Steuerneutralität und Ausschüttungssteuersystemen. Auch hier blieb der Gesetzgeber in der Umsetzung nah an den Regelungen der MinBestRL.

Mit Teil 7 werden im Übrigen die Vorschriften betreffend die Mindeststeuer-Gewinnermittlung und die Ermittlung der angepassten erfassten Steuern ergänzt. Dies umfasst neben Sonderregelungen für oberste Muttergesellschaften, die steuerlich transparent sind, oder einem Dividendenabzugsregime auch Geschäftseinheiten, die einem zulässigen Ausschüttungssystem unterworfen werden, sowie Investmenteinheiten.

- Teil 8 – Administration (§§ 67–72 MinBestRL-UmsG-E)

Der Mindeststeuer-Bericht und die Ausführungen zu den Wahlrechten sowie zu permanenten Safe-Harbour-Regelungen werden im Teil 8 geregelt. Damit werden die Regelungen aus Abschnitt 8 der OECD Model Rules¹²² umgesetzt, die dort teilweise nur angekündigt und erst später

¹²⁰ Vgl. Corporate Restructurings and Holding Structures.

¹²¹ Vgl. Tax neutrality and distribution regimes.

¹²² Vgl. Administration.

veröffentlicht wurden.¹²³ Eine wichtige Divergenz zu diesen Regelungen ist, dass der Safe Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer gemäß § 71 MinBestRL-UmsG-E teilweise über die vorgesehenen Safe Harbour Regelungen der OECD hinausgeht.

Diese Ausführungen im Vergleich zu den OECD-Vorgaben gelten auch im Hinblick auf die MinBestRL, welche die entsprechende Thematik in Kapitel 8 mit den Verwaltungsvorschriften adressiert. Auch hier fällt auf, dass die entsprechenden Safe Harbour Regelungen für nationale Ergänzungssteuern der nationalen Umsetzung keine Entsprechung in der MinBestRL haben. Im Übrigen kann selbstverständlich durch die Verwaltungsvorschriften der Richtlinie nur ein abstrakter Rahmen dessen gesteckt werden, was durch das MinBestRL-UmsG-E im Einklang mit den nationalen verfahrensrechtlichen Vorschriften umgesetzt wird.

Im Einzelnen enthält dieser Teil Vorschriften zur Administration der Mindeststeuer auf Grundlage des Mindeststeuer-Bericht, welcher von den in § 67 MinBestRL-UmsG-E Verpflichteten abzugeben ist. Der Inhalt des Berichts ist in § 68 MinBestRL-UmsG-E geregelt.

Ergänzend dazu enthält der Abschnitt 2 allgemeine Bestimmungen für die Ausübung der im MinBestRL-UmsG-E vorgesehenen Wahlrechte und Abschnitt 3 verschiedentliche Erleichterungen für bestimmte Konstellationen.

- Teil 9 – Sondervorschriften für das Übergangsjahr, den Übergangszeitraum sowie die Anfangsphase (§§ 73–78 MinBestRL-UmsG-E)

Abschnitt 9 der OECD Model Rules¹²⁴ findet seine nationale Umsetzung im vorstehenden Teil 9. Dieser enthält u.a. Vorschriften zur Berechnung der Steuerattribute des Übergangsjahres sowie die Regelungen zum zeitlich befristeten Safe Harbour entsprechend der OECD Safe Harbours vom Dezember 2022. Zudem wird ein bis zum 30.6.2028 zeitlich befristeter CbCR-Safe-Harbour in §§ 75 bis 78 MinBestRL-UmsG-E begründet.

Divergenzen im Vergleich zur MinBestRL ergeben sich insbesondere dadurch, dass der nationale Gesetzgeber Art. 50 MinBestRL nicht in die nationale Umsetzung aufgenommen hat. Danach können sich Mitglied-

¹²³ Vgl. Safe Harbours und Administrative Guidance.

¹²⁴ Vgl. Transition Rules.

staaten, in denen höchstens zwölf oberste Muttergesellschaften von unter die MinBestRL fallenden Gruppen gelegen sind, dafür entscheiden, die PES und die SES ab dem 31.12.2023 für sechs aufeinanderfolgende Geschäftsjahre nicht anzuwenden. Mitgliedstaaten, die diese Option in Anspruch nehmen, müssen ihre Entscheidung der Kommission bis 31.12.2023 mitteilen. Die Nichtimplementierung begründet sich bereits dadurch, dass Deutschland recht unzweifelhaft deutlich mehr oberste Muttergesellschaften identifizieren wird und folglich davon ausgegangen werden kann, dass die Regelung bereits aus rechtlichen Erwägungen nicht einschlägig sein kann. Im Übrigen wird in Anbetracht des politischen Willens in der Sache davon auszugehen sein, dass auch dies einer weiteren Verschiebung der Anwendung im Zweifel entgegenstünde.

— Teil 10 – Nationale Ergänzungssteuer (§§ 79–82 MinBestRL-UmsG-E)

Eine Besonderheit, da ohne eine Entsprechung in den OECD Model Rules, stellt Teil 10 dar. Dieser enthält Regelungen zur Erhebung einer deutschen nationalen Ergänzungssteuer.¹²⁵ Diese Vorschrift findet auch in der MinBestRL keine wirkliche Entsprechung, da diese in Art. 11 MinBestRL lediglich die Möglichkeit eröffnet, dass die Mitgliedstaaten entsprechende nationale Regelungen implementieren können, ohne jedoch diese im Detail zu beschreiben.

Nach Ansicht des Gesetzgebers¹²⁶ wird mit der nationalen Ergänzungssteuer gewährleistet, dass die Vorgaben zur globalen effektiven Mindestbesteuerung ergänzend zur MinBestRL bezogen auf sämtliche in Deutschland belegene Geschäftseinheiten umgesetzt werden. Um dies zu erreichen, wurden die Regelungen eng an die international vereinbarten Regelungen angelegt. Dadurch möchte der Gesetzgeber sicherstellen, dass die deutsche Version einer nationalen Mindeststeuer die Safe-Harbour-Regelungen betreffend die nationale Mindeststeuer erfüllt.

¹²⁵ Vgl. Domestic Minimum Top-up Tax oder auch NES.

¹²⁶ Diskussionsentwurf des BMF zum Entwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG-E) vom 17.3.2023, S. 237.

– Teil 11 – Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen (§§ 83–89)

Auch Teil 11 hat keinen entsprechenden Abschnitt in den OECD Model Rules. Dieser Teil enthält verfahrensrechtliche Regelungen zur Entstehung der Steuer, zur Steuererklärungspflicht und Zuständigkeit sowie zu Bußgeldern und ein ergänzendes Treaty Override. Insoweit ist auch nur teilweise eine Übereinstimmung mit der MinBestRL gegeben, da diese – selbstverständlich – nur einen abstrakten Rahmen für die verfahrensrechtlichen Fragestellungen zum Besteuerungsverfahren vorgeben kann.

Differenziert nach den einzelnen Abschnitten fällt auf, dass der Abschnitt 1 Vorschriften für das Besteuerungsverfahren, insbesondere zum Zeitpunkt der Steuerentstehung¹²⁷ und der Steuererklärungspflicht normiert.¹²⁸ Grundsätzlich ist die Steuererklärung dabei als Steueranmeldung ausgestaltet, bei der der Steuerpflichtige die Mindeststeuer selbst zu berechnen und an das zuständige Finanzamt gemäß § 85 MinBestRL-UmsG-E zu übersenden hat.

Der folgende Abschnitt enthält indes u.a. Bußgeldvorschriften bei nicht oder nicht fristgerechter Übermittlung des Mindeststeuer-Bericht und regelt den zeitlichen Anwendungsbereich des Mindeststeuergesetzes. Die Regelungen des MinBestRL-UmsG-E sollen demnach grundsätzlich auf alle Geschäftsjahre, die nach dem 30.12.2023 beginnen, Anwendung finden. Abweichend davon ist die SES nach § 11 MinBestRL-UmsG-E grundsätzlich erst auf Geschäftsjahre, die nach dem 30.12.2024 beginnen, anwendbar.

3. Ausgewählte Divergenzen

a. Allgemeines

Wie erläutert ist der Entwurf des MinBestRL-UmsG-E stark an den OECD Model Rules sowie der an diesen angelehnten MinBestRL orientiert. Dennoch ergeben sich vereinzelt Änderungen oder Ergänzungen der Regelungen für deutsche Zwecke. Besonders auffallend ist insoweit, dass der MinBestRL-UmsG-E in Übereinstimmung mit den Model Rules und ergänzend zur MinBestRL eine nationale Ergänzungssteuer für den Fall einer auf Deutschland entfallenden Ergänzungssteuer vorsieht. Wird den Rahmenbedingun-

¹²⁷ § 83 MinBestRL-UmsG-E-E.

¹²⁸ § 84 MinBestRL-UmsG-E-E.

gen dieser Regelung gefolgt, so soll sichergestellt werden, dass auch im – nahezu auszuschließenden – Fall einer Niedrigbesteuerung in Deutschland die Ergänzungsbesteuerung an den deutschen Fiskus erfolgt. Wäre eine solche Regelung nicht gegeben, könnte es zumindest rein theoretisch dazu kommen, dass ein anderer Staat die Ergänzungssteuer erheben darf.

Zudem enthält der Entwurf des MinBestRL-UmsG-E nationale Regelungen zum Besteuerungsverfahren, bspw. Regelungen zur Begründung einer Mindeststeuergruppe nach § 3 MinBestRL-UmsG-E, die Pflicht zur elektronischen Übermittlung eines Mindeststeuer-Berichts an das BZSt nach § 67 MinBestRL-UmsG-E, Steuererklärungs- und entrichtungspflichten nach § 84 MinBestRL-UmsG-E sowie Anwendungsvorschriften für DBA nach § 88 MinBestRL-UmsG-E. Insbesondere die Verfahrensvorschriften sollen in III.2. beleuchtet werden, während hier nachfolgend die relevanten übrigen Divergenzen eingeordnet werden.

Zudem darf bei der Herausarbeitung der Divergenzen nicht unbeachtet bleiben, dass im MinBestRL-UmsG-E die in der MinBestRL fehlenden Transitional Safe Harbour Regelungen und Vereinfachungen der OECD übernommen wurden. Hier soll aufgrund der Beleuchtung der Transitional Safe Harbour Regelungen unter III.8. insbesondere die Safe Harbour Regelung für nationale Ergänzungssteuern in den Blick genommen werden.

b. Mindeststeuergruppe gemäß § 3 MinBestRL-UmsG-E

§ 3 MinBestRL-UmsG-E ist ein verfahrensrechtliches Geflecht, das für die MinBestRL offensichtlich nicht erforderlich, nach Auffassung des nationalen Gesetzgebers jedoch geboten ist. Die Regelungen greifen insoweit eher verfahrensrechtliche Fragestellungen auf und adressieren Aspekte hinsichtlich der Anwendung der Regelungen Mindestbesteuerung, welche in praktischer Hinsicht u.E. letztlich deklaratorischer Natur sind.

Kernaufgabe des § 3 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E ist die Bildung einer Mindeststeuergruppe, welche stets dann kraft Gesetzes entsteht, wenn innerhalb einer Unternehmensgruppe mehrere nach § 1 MinBestRL-UmsG-E steuerpflichtige Geschäftseinheiten vorhanden sind. Nach der Konzeption der Mindeststeuergruppe gehören dieser sämtliche nach § 1 MinBestRL-UmsG-E steuerpflichtige Geschäftseinheiten der erfassten Unternehmensgruppe an. Folglich können von einer Mindeststeuergruppe auch Geschäftseinheiten, auf die keine Ergänzungssteuerbeträge entfallen, erfasst sein. Eine entsprechende Gruppe benötigt einen Gruppenträger und weitere Mitglieder. Ins-

besondere der Gruppenträger ist für die deutsche verfahrensrechtliche Systematik von Bedeutung, da die Steuerschuld der Mindeststeuergruppe bei diesem Gruppenträger konsolidiert wird.

Die Konsolidierung stellt sich dergestalt dar, dass dem Gruppenträger sämtliche auf die Mitglieder der Mindeststeuergruppe nach der PES, SES und NES entfallenden Ergänzungssteuerbeträge zugerechnet werden. Idee hinter diesem Konzept soll wohl sein, dass die nationale Steuerschuld in Bezug auf die Mindeststeuer bei einer Entity vereint wird, während die weiteren Mitglieder nicht Steuerschuldner werden. In logischer Folge dieser Überlegungen kann auch nur der Gruppenträger der Mindeststeuergruppe zur Abgabe einer Steuererklärung bzw. Steueranmeldung nach § 84 Abs. 1 Satz 6 MinBestRL-UmsG-E verpflichtet sein. Die sich ergebenden Steuerbescheide werden daher nach den allgemeinen verfahrensrechtlichen Vorschriften an diesen Gruppenträger adressiert.

Die Bestimmung des Gruppenträgers der Mindeststeuergruppe ist in § 3 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E geregelt. In Bezug auf die steuerpflichtigen Einheiten nach § 1 MinBestRL-UmsG-E gilt insoweit grundsätzlich ein sog. top-down-Ansatz. Dies bedeutet, dass sofern die oberste Muttergesellschaft im Inland belegen ist, diese nach stets Gruppenträger sein soll. Sofern die oberste Muttergesellschaft indes nicht im Inland belegen ist, ist eine im Inland belegene Muttergesellschaft Gruppenträger. Dafür ist es jedoch erforderlich, dass diese Gesellschaft gemeinsame Muttergesellschaft aller im Inland belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe ist. Letztlich ist es daher für die Praxis erforderlich, das Organigramm der Unternehmensgruppe bis zur obersten deutschen Einheit zu verfolgen und diese i.d.R. als Träger der Mindeststeuergruppe zu definieren.

Die definierte Gesellschaft unterliegt sodann einer Mitteilungspflicht, da diese ihre Stellung als Gruppenträger bis spätestens zum Ablauf des ersten Geschäftsjahres, für das die Steuerpflicht nach dem MinBestRL-UmsG-E besteht, an das BZSt und das zuständige Finanzamt mitzuteilen hat. Die Mitteilung erfolgt elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle. Da es auch möglich ist, dass der Gruppenträger sich im Laufe der Zeit ändert, trägt das Gesetz diesem Umstand Rechnung. Ein etwaiger neuer Gruppenträger hat dies unverzüglich dem BZSt und dem für ihn zuständigen Finanzamt mitzuteilen.

Relevant für die Wirkung der Mindeststeuergruppe ist, dass die Haftungsregelung nach § 3 Abs. 5 MinBestRL-UmsG-E die Haftung der weite-

ren Mitglieder der Mindeststeuergruppe bestimmt. Dies sind nur jene Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge nach § 3 Abs. 1 Satz 4 MinBestRL-UmsG-E dem Gruppenträger zugerechnet wird. Die Haftung wirkt sodann gesamtschuldnerisch zwischen den Einheiten und für die gesamte Mindeststeuer des Gruppenträgers. Diese Vorgehensweise ist insoweit sinnvoll, als verhindert wird, dass eine unzureichende Finanzausstattung des Gruppenträgers die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet. Zudem beabsichtigt der Gesetzgeber damit, dass die mit der Mindeststeuergruppe bezweckte Verfahrensvereinfachung auch im Haftungsfalle gewahrt bleibt, da Geschäftseinheiten, auf die keine dem Gruppenträger zugerechneten Ergänzungssteuerbeträge entfallen, auch keine Haftungsschuldner sind.

c. Schachtelbeteiligungen gemäß § 19 MinBestRL-UmsG-E

Im Hinblick auf Schachtelbeteiligungen ist zu konstatieren, dass Dividenden, die einer Konzerneinheit zufließen, gemäß Art. 16 Abs. 1 Buchst. b MinBestRL von der Bemessungsgrundlage auszunehmen sind, sofern die Beteiligungsquote seit mindestens einem Jahr mindestens 10 % beträgt. Unter Beachtung der Vorgaben der OECD führt eine Übertragung der fraglichen Beteiligungen innerhalb der Konzerngruppe führt zwar zur Unterbrechung der Haltedauer. Jedoch sind Umstrukturierungen der Gruppe unter Änderung des Anteilseigners der Beteiligung unschädlich für die Haltedauer, weswegen diese dem Rechtsnachfolger angerechnet wird.

Fraglich ist jedoch, ob diese Systematik mit dem Schachtelprivileg des § 8b Abs. 1 und 4 KStG vereinbar ist. Diesbezüglich ist nämlich zu konstatieren, dass § 8b Abs. 4 KStG eine Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres erfordert, während die MinBestRL die Mindesthaltedauer zum Zeitpunkt der Ausschüttung voraussetzt. Systematische Folge dieser Überlegungen ist, dass eine Zahlung von Dividenden nach nationalem Recht einer Steuerbefreiung unterliegt, während die entsprechende Dividende bei der Ermittlung der Ergänzungssteuer einzubeziehen ist.¹²⁹ Mit der Darstellung des § 19 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E wurde dieses Manko auch durch die Regelungen des MinBestRL-UmsG-E nicht behoben, weswegen dies dazu führen könnte, dass eine Niedrigbesteuerung eintritt, wenn der effektive Steuersatz der betrachteten Geschäftseinheit aufgrund einer Steuerfreistellung im Inland herabgesetzt wird. Abhilfe könnte insoweit jedoch § 19 Abs. 1 Nr. 2

¹²⁹ *Eiser* NWB 2023 184.

MinBestRL-UmsG-E schaffen, welcher in den Fällen einer Eigenkapitalbeteiligung von mindestens zwölf Monaten ebenfalls die Kürzung gestattet.

Eine Eigenkapitalbeteiligung ist nach § 7 Abs. 5 MinBestRL-UmsG-E eine Kapitalbeteiligung, die mit Rechten an den Gewinnen, dem Kapital oder den Rücklagen eines Unternehmens, einschließlich der Gewinne, des Kapitals oder der Rücklagen der Betriebsstätte eines Stammhauses verbunden ist. Problematisch bleibt folglich noch die Beteiligung in Bezug auf die Stimmrechte, die auch in Ergänzung der Regelungen durch den MinBestRL-UmsG-E nicht einbezogen werden kann.

Ergänzend kann darauf hingewiesen werden, dass die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG i.H.v. 5 % der freigestellten Beteiligungserträge in der Umsetzung durch den MinBestRL-UmsG-E keine Berücksichtigung finden werden. Hintergrund dessen ist, dass diese außerbilanziell berücksichtigt werden. Folglich kommt es auch dadurch zu Verzerrungen, welche nur insoweit geheilt werden, als sich anteilig in Bezug auf Aufwendungen der erfasste Steueraufwand erhöht.

d. Umstrukturierungen gemäß § 58 MinBestRL-UmsG-E

Die Übertragungen von Vermögensgegenständen innerhalb einer Konzerngruppe sind in § 58 MinBestRL-UmsG-E und Art. 35 MinBestRL geregelt. Nach der MinBestRL sind im Grundfall die übertragenen Vermögenswerte gewinnwirksam in die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns einzubeziehen. Damit soll erreicht werden, dass die Transaktionen zwischen den Konzerngesellschaften wie unter Dritten dargestellt werden. Abweichend davon sind die Gewinne oder Verluste bei Neuorganisationen nach Art. 35 Abs. 1 MinBestRL vollständig oder teilweise von der Bemessungsgrundlage ausgenommen. Neuorganisation ist demnach die Übertragung gegen Gewährung von Anteilen, sofern die Bewertung der Wirtschaftsgüter bei der erwerbenden Einheit zum Buchwert- oder Zwischenwertansatz erfolgt und deshalb die stillen Reserven nicht besteuert werden.

Diesbezüglich ist auffällig, dass keine sonstige Gegenleistung als unschädliches Ereignis vorgesehen ist. Vielmehr muss die Gegenleistung zu einem wesentlichen Teil aus ausgegebenen Anteilen an der erwerbenden Gesellschaft bestehen. Was ein wesentlicher Teil i.S.d. Regelung ist, bestimmt weder die MinBestRL noch § 58 MinBestRL-UmsG-E. Folglich verbleibt u.E. Unsicherheit hinsichtlich der Höhe der sonstigen Gegenleistung. Dies insbesondere deshalb, da der Entwurf der MinBestRL noch eine 10-%-Schwelle

vorgesehen hatte. Folge dessen ist, dass Einbringungsvorgänge i.S.d. § 20 und § 24 UmwStG sich damit von jenen nach der Mindeststeuer unterscheiden können, weil das UmwStG für die erfolgsneutrale Einbringung die Ausgabe von neuen Anteilen weiter fasst und die unschädliche Gegenleistung nicht eindeutig bestimmt wird.¹³⁰

Wird dieser Gedankengang weitergeführt, schränkt der Begriff der Neuorganisation die Einbringung nach UmwStG dem Wortlaut der MinBestRL nach ein. Mithin führt unter Beachtung der 10-%-Grenze die Überschreitung zum vollständigen Ausschluss einer begünstigten Neuorganisation und der Übertragungsgewinn ist beim Mindeststeuer-Gewinn zu berücksichtigen. Aufgrund dieser Berücksichtigung kann der Gewinn somit ohne Einschränkung durch das MinBestRL-UmsG-E auch eine Ergänzungssteuer auslösen.

e. Safe Harbour Regelung gemäß §§ 71 ff. MinBestRL-UmsG-E

Als Erleichterung für deutsche Unternehmen wurden in das MinBestRL-UmsG-E bereits Safe Harbour-Regelungen aufgenommen, welche in der MinBestRL bisher nicht enthalten gewesen sind. So werden u.a. Unternehmensgruppen bei einer untergeordneten internationalen Tätigkeit in den ersten fünf Jahren von der Mindeststeuer gemäß § 74 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E befreit. Eine solche untergeordnete internationale Tätigkeit ist gegeben, sofern die inländische Muttergesellschaft über Geschäftseinheiten in höchstens sechs Steuerhoheitsgebieten verfügt und der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten, die in allen Steuerhoheitsgebieten außer in Deutschland belegen sind, 50 Millionen Euro nicht übersteigt.¹³¹

Zudem sind Erleichterungen nach den sogenannten CbCR-Safe-Harbours gegeben, welche auf Antrag den Ergänzungssteuerbetrag in den ersten drei Geschäftsjahren ab 2023 auf null setzen. Die Erleichterungen können jedoch nur angewandt werden, wenn die Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet weniger als 10 Millionen Euro Umsatzerlöse und weniger als 1 Million Euro Gewinn oder Verlust vor Steuern in ihrem CbCR-Report ausweist. Alternativ ist es möglich, dass die Gesellschaft einen vereinfacht berechneten effektiven Steuersatz von mindestens 15 % im ersten Anwendungsjahr unterliegt oder einen Gewinn oder Verlust vor Steuern im CbCR-Report ausweist, der gleich oder geringer als der substanzbasierte Freibetrag ist.

¹³⁰ Eiser NWB 2023 184.

¹³¹ § 74 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E-E.

Wichtig ist zudem, dass in Abweichung von der MinBestRL für Geschäftseinheiten, die in ihrem Steuerhoheitsgebiet ebenfalls einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer unterliegen, die Ergänzungssteuer auf null festgesetzt wird. Diesbezüglich sieht § 71 MinBestRL-UmsG-E vor, dass auf Antrag des Steuererklärungspflichtigen – mithin des Trägers der Mindeststeuergruppe – der Steuererhöhungsbetrag i.S.d. § 46 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert wird, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer i.S.d. § 7 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E erhoben wird. Diese Steuer muss jedoch in Übereinstimmung mit dem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben werden.

Mit dieser divergierenden Safe-Harbour-Regelung stellt der nationale Gesetzgeber sicher, dass durch die Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer die Steuerschuld in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet im Hinblick auf den dortigen bereinigten Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn auf den Mindeststeuersatz angehoben wird. Folglich ist es nicht mehr erforderlich eine weitere Ergänzungsbesteuerung durchzuführen, womit der Anwendungsbereich für einen Safe Harbour gegeben ist.

f. Nationale Ergänzungssteuer gemäß §§ 79 MinBestRL-UmsG-E

Damit die Ergänzungssteuereinnahmen, die von in einem Mitgliedstaat belegenen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten eingezogen wurden, auch diesem Mitgliedstaat zugutekommen, haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, jedoch nicht Pflicht, eine anerkannte nationale Ergänzungsbesteuerung zu implementieren. Diesbezüglich sind die Mitgliedstaaten verpflichtet der Kommission die Anwendung einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer mitzuteilen. Dies dient der Idee, dass den Finanzbehörden der anderen Mitgliedstaaten und Drittstaaten hinreichend Sicherheit in Bezug auf die Anwendbarkeit der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer auf niedrig besteuerte Geschäftseinheiten in diesem Mitgliedstaat gegeben wird. Mit der Regelung wird sichergestellt, dass die effektive Mindestbesteuerung der maßgeblichen Gewinne oder Verluste der Geschäftseinheiten nach dem gleichen Verfahren berechnet wird wie bei der Berechnung der Ergänzungssteuer gemäß der Richtlinie.¹³²

¹³² Vgl. MinBestRL, Erwägungsgrund (13).

Eine entsprechende Umsetzung aufgrund der Option nach Art. 1 Abs. 2 MinBestRL und Art. 11 MinBestRL hat Deutschland mit den Regelungen des §§ 79 ff. MinBestRL-UmsG-E in Anspruch genommen. Folglich wird die Ergänzungssteuer auf den Gewinnüberschuss aller niedrig besteuerten Geschäftseinheiten in Deutschlands Steuerhoheitsgebiet berechnet und entrichtet. Die Umsetzung des nationalen Ergänzungssteuerbetrags nach §§ 79 bis 82 MinBestRL-UmsG-E ist somit insoweit beachtlich, als dies durch die MinBestRL eröffnet wird, jedoch im Konkreten nicht ausformuliert wurde.

Hervorzuheben ist jedoch, dass angesichts der derzeitigen Steuerbelastung von Unternehmensgewinnen in Deutschland die Vorschriften der nationalen Ergänzungssteuer nur in Ausnahmefällen zur Anwendung kommen können. Dies ist darauf zurückzuführen, dass in Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz die Steuerbelastung oft bei über 30 % liegt. Dennoch können auch ausländische anerkannte nationale Ergänzungssteuern¹³³ im Rahmen einer Safe-Harbour-Regelung zu Erleichterungen bei der Ermittlung auf Gruppenebene führen.

Nach § 79 MinBestRL-UmsG-E ist in Abs. 1 zunächst der Besteuerungsumfang der nationalen Ergänzungssteuer geregelt. Diese entspricht dem für Deutschland ermittelten und auf die jeweilige Geschäftseinheit entfallenden nationalen Ergänzungssteuerbetrag. Die danach auf die Geschäftseinheit entfallende Mindeststeuer ist zugleich eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer im Sinne des MinBestRL-UmsG-E. Sofern sodann in den §§ 80 ff. MinBestRL-UmsG-E nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Besteuerung die Teile 3 bis 9 des MinBestRL-UmsG-E entsprechend. Dies betrifft neben der Ermittlung der maßgeblichen Steuererhöhungsbeträge u.a. die Anwendung der Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit gemäß § 74 des CbCR-Safe-Harbours nach §§ 75 bis 78.

¹³³ Vgl. Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT.

III. Praxisrelevante Einzelfragen: Ungereimtheiten und Fallstricke

1. Verhältnis zu den Konsolidierungsvorschriften

Ausgangspunkt jeglicher Implementierungsüberlegungen ist die Frage nach der Einbeziehung der Konzerngesellschaften in die Unternehmensgruppe i.S.d. § 4 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E, d.h. den Beurteilungskreis von Gesellschaften nach der MinBestRL. Der Steuerpflichtige steht hier vor der Herausforderung der Überleitung des Konzernorganigramms hin zur Bildung der Unternehmensgruppe i.S.d. globalen Mindestbesteuerung. Basis dieser Überleitung ist der Konzernabschluss¹³⁴ der Unternehmensgruppe nach einem für die Mindestbesteuerung anerkannten Rechnungslegungsstandard.¹³⁵ Diese Einordnung (sog. Scoping) erfolgt nach folgendem Schema:

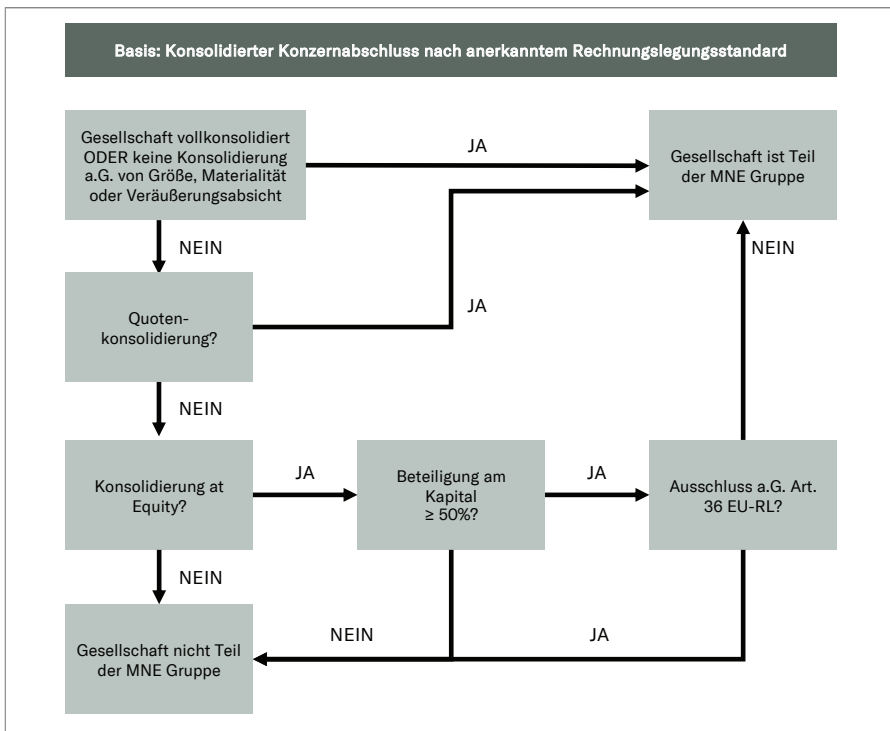


Abb. 1: Vorgehensweise Scoping für die globale Mindestbesteuerung

¹³⁴ Vgl. § 7 Abs. 19 MinBestRL-UmsG-E.

¹³⁵ Vgl. § 7 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E.

Dieser Zusammenhang verdeutlicht die zentrale Rolle des Konzernabschlusses der Unternehmensgruppe für die korrekte Anwendung der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung. Ein tiefgreifendes Verständnis der angewandten Konsolidierungsvorschriften ist daher Grundvoraussetzung für eine korrekte Umsetzung des MinBestRL-UmsG.

a. Konsolidierungsvorschriften nach HGB

Neben den Regelungen der International Financial Accounting Standards (IFRS) dürften für deutsche, familiengeführte Unternehmensgruppen vor allem die Konsolidierungsvorschriften des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB) von vorherrschender Bedeutung sein, weshalb im Folgenden eine Konsolidierung nach HGB unterstellt werden soll.

Gemäß § 290 HGB besteht eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses für alle Unternehmensgruppen, vorausgesetzt es wird durch ein Mutterunternehmen auf eines oder mehrere Tochterunternehmen mittel- oder unmittelbar ein beherrschender Einfluss ausgeübt.¹³⁶ Ein beherrschender Einfluss kann dabei (alternativ) auf Grund mehrerer Faktoren bestehen:

1. Mehrheit der Stimmrechte der Mutter bei einer Tochter (§ 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB);
2. Recht zur Bestimmung der Mehrheit der Mitglieder des die Finanz- und Geschäftspolitik bestimmenden Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans und gleichzeitige Gesellschafterstellung der Mutter bei der Tochter (§ 290 Abs. 2 Nr. 2 HGB);
3. Vorliegen eines Beherrschungsvertrages (§ 290 Abs. 2 Nr. 3 HGB);
4. Wirtschaftliche Betrachtung der Zurechnung von Chancen und Risiken (§ 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB).

Bei Erfüllung eines dieser Kriterien wird grundsätzlich eine beherrschende Stellung der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft angenommen und es kommt zur Einbeziehung der Tochtergesellschaft in den durch die Muttergesellschaft aufzustellenden Konzernabschluss. Diese Einbeziehung

¹³⁶ Für größenabhängige Befreiungen von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses vgl. § 293 HGB; von der Aufstellungspflicht befreite Konzerne sind grundsätzlich aufgrund der Größenkriterien für die MinBestRL nicht relevant.

umfasst alle angesetzten Aktiva und Passiva des Tochterunternehmens auf Line-by-line-Basis, man spricht in diesem Zusammenhang von der sog. Vollkonsolidierung, §§ 300 ff. HGB.

Ausnahmen von der Pflicht zur Einbeziehung aller nach § 290 i.V.m. § 294 HGB beherrschten Unternehmen bestehen nach § 296 HGB für Tochterunternehmen nur dann, wenn:

- Auf Grund erheblicher und andauernder Einschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens auf das Vermögen bzw. die Geschäftsführung des Tochterunternehmens beeinträchtigt sind (§ 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB),
- Angaben zur Konsolidierung nur unter unverhältnismäßig hohen Kosten ermittelt werden können (§ 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB), oder
- Anteile an einem Tochterunternehmen nur zum Zweck der Weiterveräußerung gehalten werden (§ 296 Abs. 1 Nr. 3 HGB), oder
- nur eine untergeordnete Bedeutung des Tochterunternehmens für das Gesamtbild der Vermögens-, Finanz und Ertragslage des gesamten Konzerns vorliegt (§ 296 Abs. 2 HGB).

In allen genannten Fällen handelt es sich um Wahlrechte, die im Falle ihrer Ausübung im Konzernanhang zu begründen sind.¹³⁷

Neben der Erfassung mittels Vollkonsolidierung bei wesentlich beherrschten Gesellschaften kann auch auf andere Weise eine Erfassung von Beteiligungen im Konzernabschluss erfolgen. Führen etwa zwei oder mehr Unternehmen ein anderes Unternehmen gemeinsam, und ist mindestens eines dieser führenden Unternehmen nicht in den Konzernabschluss eingegliedert, so kann eine Konsolidierung gem. Beteiligungsquote am Kapital erfolgen, die sog. anteilmäßige Konsolidierung oder Quotenkonsolidierung nach § 310 HGB. Synonym hat sich für diese Art an Unternehmen der Begriff des Joint Ventures in der Literatur etabliert,¹³⁸ auch wenn dies streng genommen kein festgelegter rechtlicher Begriff ist und immer in seinem konkret verwendeten Zusammenhang ausgelegt werden sollte.

Anders als im Fall der Vollkonsolidierung kommt es bei (in dem genannten Sinne) Joint Venture Gesellschaften nicht darauf an, dass ein beherrschender Einfluss i.S.d. § 290 Abs. 2 Nr. 1–4 HGB durch das Mutterunternehmen aus-

¹³⁷ Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 296 HGB, 13. Aufl., Rdn. 50.

¹³⁸ Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 310 HGB, 13. Aufl., Rdn. 20.

geübt wird. Vielmehr ist entscheidend, dass eine tatsächliche gemeinsame Führung des Joint Venture Unternehmens durch die jeweiligen Joint Venture Partner erfolgt. Diese gemeinsame Führung ist geprägt durch eine einvernehmliche Ausübung der Stimmrechte, entweder aufgrund von gleichlautenden Beteiligungsverhältnissen oder vertraglicher Abrede.¹³⁹ Eine Begrenzung möglicher Gesellschafter eines Joint Ventures existiert nicht, ergibt sich jedoch aus der praktischen Bedeutung eines Joint Ventures.

Jedes der führenden Unternehmen, das selbst in einen Konzernabschluss einbezogen wird, kann entscheiden, ob das Joint Venture in seinen Konzernabschluss quotaal oder nach der Equity-Methode einbezogen wird. Letztlich kann damit die Erfassung von Beteiligungen an Unternehmen, auf die zwar kein beherrschender, jedoch ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt wird, wahlweise mittels Bilanzierung at Equity oder mittels Erfassung als Beteiligung erfolgen. Maßgeblicher Einfluss eines Mutterunternehmens auf ein Tochterunternehmen wird dabei immer dann angenommen, wenn eine Beteiligung an den Stimmrechten von nicht weniger als 20 % vorliegt, § 311 Abs. 1 HGB. Man spricht handelsrechtlich in diesem Zusammenhang auch von sog. assoziierten Unternehmen.

Für diese assoziierten Unternehmen gilt grundsätzlich, gem. § 312 HGB die Bilanzierung mittels Equity-Methode (At-Equity Bilanzierung). Alternativ kann, im Fall einer untergeordneten Bedeutung, analog zu § 296 HGB, die Erfassung dieser Beteiligung als reine Beteiligung unter den Finanzanlagen erfolgen, § 311 Abs. 2 HGB.

In Summe ergibt sich für die Bilanzierung nach HGB somit, in Abhängigkeit von der Beteiligung des den Konzernabschluss aufstellenden Mutterunternehmens an den Stimmrechten seiner Tochterunternehmen, folgendes Bild:

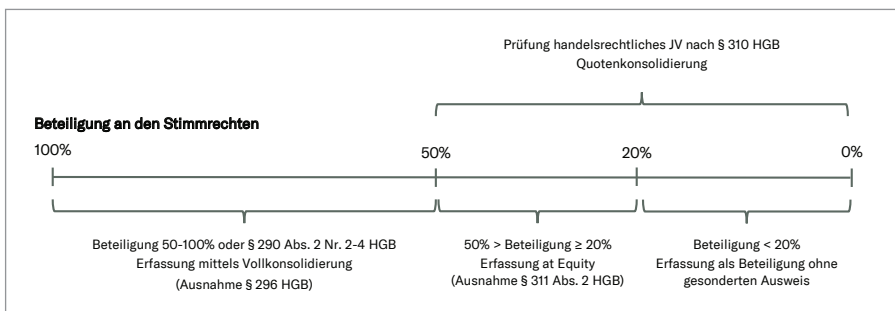


Abb. 2: Zusammenfassung handelsrechtlicher Konsolidierung

¹³⁹ Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 310 HGB, 13. Aufl., Rdn. 45 ff.

b. Relevanz der Konsolidierungsvorschriften für die Anwendung der globalen Mindestbesteuerung

Fällt eine Konzerngruppe aufgrund des Überschreitens der Umsatzschwelle von 750 Mio. EUR in zwei der letzten vier Wirtschaftsjahre in den Anwendungsbereich des MinBestRL-UmsG¹⁴⁰, so ist im ersten Schritt im Rahmen des Scopings zu klären, für welche Konzerngesellschaften eine Einbeziehung in den Beurteilungskreis zu erfolgen hat. Es hat mithin die Abgrenzung der Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E zu erfolgen. Hier zeigt sich durch die Definition der Unternehmensgruppe die Relevanz der handelsrechtlichen Konsolidierung für die Anwendung der globalen Mindestbesteuerung, wird doch eine Gruppe definiert als eine Gruppe von Einheiten, „die durch Eigentum oder Beherrschung miteinander verbunden sind, sodass [...] im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu berücksichtigen sind ...“.

Die Beurteilung welche Gesellschaften in diese Gruppe einzubeziehen sind, erfolgt dabei „top-down“ ausgehend von der sog. obersten Muttergesellschaft. Hierbei handelt es sich um die Konzernobergesellschaft, die Anteile an konsolidierten Töchtern hält, selbst jedoch nicht wieder von einer anderen Gesellschaft in deren konsolidierten Abschluss einbezogen wird¹⁴¹. Gesellschaften, die von der Konzernobergesellschaft in deren Konzernabschluss voll oder quotal konsolidiert werden, werden grundsätzlich als sog. Geschäftseinheiten in die Unternehmensgruppe aufgenommen. Dies gilt analog für eventuelle Betriebsstätten dieser Gesellschaften.¹⁴²

Ausnahmsweise hat keine Einbeziehung von voll bzw. quotal konsolidierten Gesellschaften zu erfolgen, insoweit es sich dabei um sog. ausgeschlossene Einheiten im Sinne des § 5 MinBestRL-UmsG-E handelt. Gemeint sind hier Gesellschaften, die zwar grundsätzlich den Konsolidierungstest erfüllen, jedoch aufgrund ihrer Eigenschaften unter § 5 MinBestRL-UmsG-E fallen, also etwa staatliche Einheiten, Pensionsfonds oder bestimmte Tochtergesellschaften von ausgeschlossenen Gesellschaften¹⁴³.

Erfolgt dagegen im Rahmen der Ausübung des Wahlrechtes nach § 296 HGB keine Vollkonsolidierung eines Tochterunternehmens aufgrund von Größe,

¹⁴⁰ Vgl. § 1 MinBestRL-UmsG-E.

¹⁴¹ § 4 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E.

¹⁴² § 4 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E.

¹⁴³ Für eine vollständige Aufzählung vgl. § 5 Abs. 1, 2 MinBestRL-UmsG-E.

Materialität oder weil dieses Tochterunternehmen lediglich zur Veräußerung gehalten wird, so hat trotzdem eine Einbeziehung in die Unternehmensgruppe zu erfolgen.¹⁴⁴ In diesen Fällen ist allein das Beherrschungskriterium nach § 290 HGB ausschlaggebend.

Es zeigt sich, dass die Einbeziehung von voll bzw. quotal konsolidierten Gesellschaften in die Unternehmensgruppe maßgeblich von der Eigenschaft der Beherrschung als Voraussetzung für eine „echte“ handelsrechtliche Konsolidierung abhängig ist. Wird eine Gesellschaft entsprechend voll bzw. quotal konsolidiert, so kommt es grundsätzlich auch zur Berücksichtigung bei Anwendung der globalen Mindestbesteuerung.¹⁴⁵

Liegt dagegen nur eine Erfassung von Beteiligungen im Konzernabschluss nach der Equity-Methode vor, so ist bereits handelsrechtlich keine „echte“ Konsolidierung auf line-by-line Basis gegeben. Entsprechend kommt es auch nicht automatisch zur Einbeziehung dieser Gesellschaften in den Anwendungsbereich des MinBestRL-UmsG-E. Vielmehr ist zu unterscheiden, ob ein „Joint Venture“ nach Definition des MinBestRL-UmsG-E vorliegt. Zu beachten ist, dass diese Definition im Sinne des § 1 Abs. 2 i.V.m. § 59 Abs. 4, 5 MinBestRL-UmsG-E nicht mit der handelsrechtlichen Definition des Joint Ventures übereinstimmt und keinesfalls mit ihr verwechselt werden darf.

Gem. § 59 Abs. 4 MinBestRL-UmsG-E liegt ein Joint Ventures im Sinne der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung immer dann vor, wenn:

- das Finanzergebnis der Gesellschaft im Konzernabschluss mittels Equity-Methode erfasst wird und
- die Beteiligung der obersten Muttergesellschaft am Kapital dieser Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar mindestens 50 % beträgt.

Diese Joint Venture Regelung ist nötig, um auch Unternehmen in die Anwendung der globalen Mindestbesteuerung einbeziehen zu können, die von zwei Gesellschaften geführt werden, jedoch von keiner der beiden Gesellschaften mehrheitlich gehalten werden. Anderenfalls wäre eine Einbeziehung nicht möglich. Die Joint Venture Regelung ist mithin als Missbrauchsvermeidungsvorschrift zu sehen.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Vgl. § 4 Abs. 1 Nr. 2 MinBestRL-UmsG-E.

¹⁴⁵ Keine Ausnahme des § 5 MinBestRL-UmsG-E vorausgesetzt.

¹⁴⁶ Vgl. OECD-MK 6.4. Rdn. 83.

Nicht einzubeziehen sind Joint Venture Gesellschaften dagegen immer dann, wenn es sich dabei um ausgeschlossene Gesellschaften handelt oder eine Joint Venture Gesellschaft selbst oberste Muttergesellschaft einer separaten Unternehmensgruppe ist.¹⁴⁷ In letzterem Fall erfolgt eine Berücksichtigung der Gesellschaft für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung im Rahmen einer anderen Unternehmensgruppe und eine Anwendung der Missbrauchsvermeidungsvorschrift ist nicht notwendig.

Ist eine Gesellschaft nicht im Rahmen der Konsolidierung in den Konzernabschluss einzubeziehen bzw. qualifiziert eine Gesellschaft nicht als Joint Venture und erfolgt dies nicht nur auf Basis der Ausübung eines Wahlrechtes in Ermangelung an Größe, Materialität oder da die Gesellschaft nur zum Zweck der Veräußerung gehalten wird, ist die Gesellschaft nicht als Geschäftseinheit zu qualifizieren und damit auch nicht in die Unternehmensgruppe aufzunehmen. Zum Zweck der Anwendung der globalen Mindestbesteuerung ist die Gesellschaft somit nicht von Relevanz.

c. Praxisrelevante Einzelfragen

Nach der oben vorgenommenen theoretischen Darstellung der handelsrechtlichen Konsolidierungsgrundsätze und der Erläuterung der Relevanz dieser Grundsätze für die Anwendung der globalen Mindestbesteuerung im Rahmen des Scopings soll nunmehr die Anwendung vorstehender Grundsätze in ausgewählten Einzelfällen dargestellt werden.

aa. Aufstellung eines freiwilligen Konzernabschlusses

Beispiel: Der X Konzern ist nach handelsrechtlichen Grundsätzen nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses auf Ebene der X GmbH verpflichtet. Lediglich auf Ebene der Y KG und Z KG erfolgt die verpflichtende Erstellung eines Konzernabschlusses.

Die X GmbH selbst ist als Komplementär zu 0 % an der Y KG sowie der Z KG beteiligt. Nichtsdestotrotz stellt die X GmbH einen freiwilligen Konzernabschluss über die Y KG sowie die Z KG auf. Es erfolgt dabei der Ausweis von 100 % Fremdanteilen über die Beteiligung an der Y KG und der Z KG. Die X GmbH ist nicht an den Stimmrechten der Y KG oder der Z KG beteiligt. Sie ist nicht zur alleinigen Geschäftsführung befugt.

¹⁴⁷ Vgl. § 59 Abs. 5 MinBestRL-UmsG-E.

Die Konzernabschlüsse der Y KG sowie der Z KG, für sich genommen, erfüllen nicht die Größenkriterien nach § 1 MinBestRL-UmsG-E. Der Konzernabschluss der X GmbH erfüllt dagegen die Größenkriterien. Anteilseigner der X GmbH, Y KG und Z KG sind, in abweichenden Beteiligungsverhältnissen, die identischen natürlichen Personen.

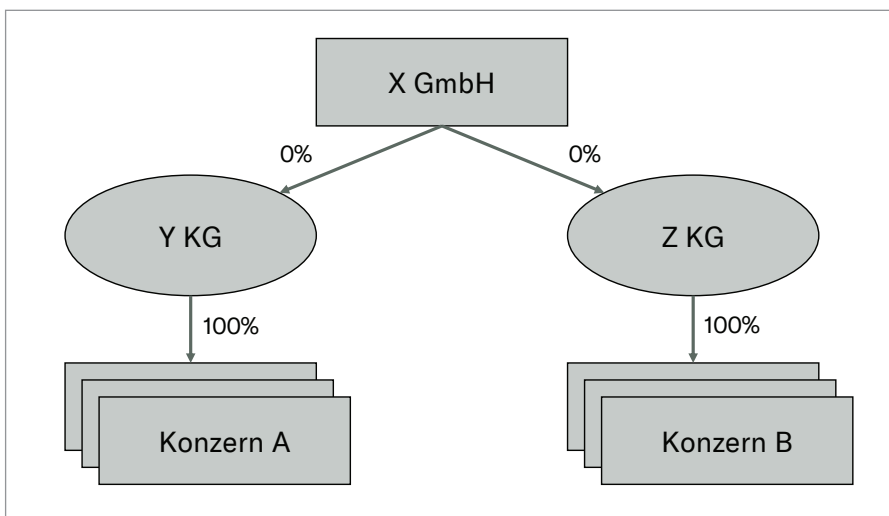


Abb. 3: Beispielfall 1 – Freiwilliger Konzernabschluss

Fraglich ist, ob hier ein Anwendungsfall des § 1 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E aufgrund des freiwillig erstellten Konzernabschlusses der X GmbH vorliegt. Festzuhalten ist zunächst, dass allein die Teilkonzerne Y und Z, jeweils im Eigentum der Y KG bzw. Z KG, für sich keine Anwendung der globalen Mindestbesteuerung rechtfertigen. Beide Teilkonzerne überschreiten für sich genommen nicht die Größenmerkmale des § 1 MinBestRL-UmsG-E. Eine Anwendung der Mindestbesteuerung könnte daher nur auf Ebene der X GmbH als oberste Muttergesellschaft erfolgen. Als Konsequenz wären dann alle Geschäftseinheiten, die im Konzernabschluss auf Ebene der X GmbH voll konsolidiert werden, in die Unternehmensgruppe einzubeziehen und die Regelungen des MinBestRL-UmsG-E würden zur Anwendung kommen.

Betrachtet man den Wortlaut des § 1 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E, so ist die Unternehmensgruppe definiert als „alle Einheiten, die durch Eigentum oder Beherrschung miteinander verbunden sind, so dass [...] im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu berücksichtigen sind [...]“. § 7 Abs. 18 MinBestRL-UmsG-E definiert als Konzernabschluss als den von einer Einheit nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard aufgestellten, konsolidierten Abschluss. Der Gesetzesentwurf stellt somit nicht nur

auf die Berücksichtigung von Gesellschaften im Rahmen eines, unter Umständen auch freiwilligen, Konzernabschlusses ab. Vielmehr muss die Gesellschaft in diesen Konzernabschluss aufgrund von „Eigentum oder Beherrschung“ aufgenommen worden sein. Darüber hinaus lassen weder die OECD Model Rules noch die MinBestRL Spielraum für Wahlrechte.

Demnach sind für eine Unternehmensgruppe Gesellschaften nur dann zu berücksichtigen, wenn eine Beherrschung i.S. des § 290 Abs. 2 HGB vorliegt (dazu bereits oben). Mithin ist zu prüfen, inwieweit eine Beherrschung abseits der Beteiligung über Stimmrechte i.S. von § 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB vorliegt. Liegt eine solche nicht vor, und handelt es sich tatsächlich um einen rein freiwillig erstellten Konzernabschluss, so kann nach dem Gesetzeswortlaut der Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung nicht eröffnet sein.

bb. Holdingstruktur bei Familienunternehmen

Die zwei Familienstränge A und B sind mittels eigener Holdinggesellschaften an dem operativ tätigen C Konzern beteiligt. Der C Konzern erfüllt bereits für sich genommen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E (Umsatz größer 750 Mio. EUR, internationale Beteiligungen). Die beiden Holdinggesellschaften A GmbH und B GmbH sind zu 50,001 % bzw. 49,999 % an der operativen C GmbH beteiligt. Es erfolgt die Aufstellung eines Konzernabschlusses auf Ebene der C GmbH unter Einbeziehung aller Tochterunternehmen, sowie auf Ebene der A GmbH unter Einbeziehung der C GmbH. Die B GmbH erstellt keinen Konzernabschluss.

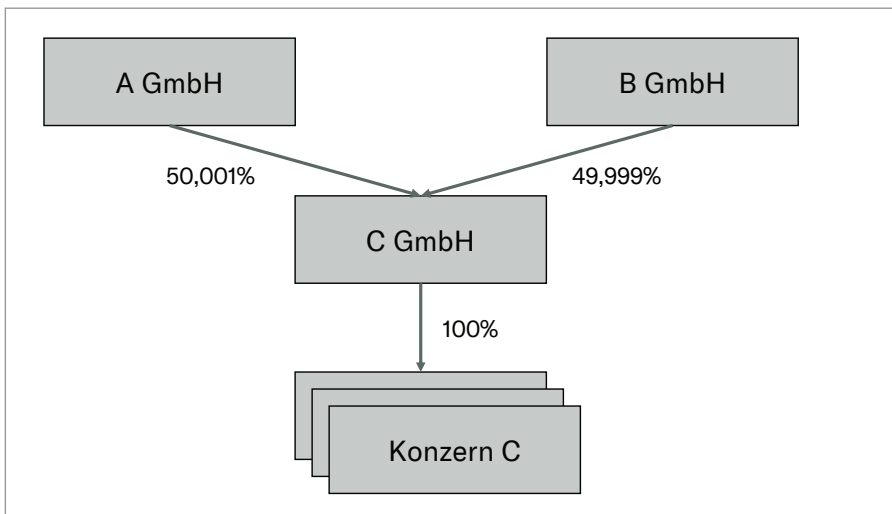


Abb. 4: Beispielsfall 2 – Holdingstruktur bei Familienunternehmen

Entscheidend für die Festlegung einer Unternehmensgruppe i.S.d. § 4 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E ist in diesem Fall die Identifizierung der obersten Muttergesellschaft. Gem. § 4 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E ist diejenige Konzerngesellschaft oberste Muttergesellschaft, welche unmittelbar oder mittelbar eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält und an der wiederum keine andere Einheit unmittelbar oder mittelbar eine sog. Kontrollbeteiligung hält. Oberste Muttergesellschaft bezeichnet daher die Einheit, die selbst zwar mittelbar oder unmittelbar eine die Kontrolle begründende Beteiligung an den Konzerngesellschaften hält, selbst jedoch nicht im Eigentum einer anderen Konzerngesellschaft steht.

Im obigen Beispiel stehen sowohl A GmbH als auch B GmbH nicht im beherrschenden Eigentum einer anderen Gesellschaft. Jedoch hält nur die A GmbH eine die Kontrolle begründende Beteiligung an anderen Konzerngesellschaften. Die B GmbH dagegen ist nur zu einem Minderheitsanteil beteiligt. Erster Anhaltspunkt für diese Feststellung war bereits die Pflicht zur Aufstellung eines die C GmbH einbeziehenden konsolidierten Konzernabschlusses durch die A GmbH, nicht jedoch durch die B GmbH.

Nicht nur kann die B GmbH daher nicht oberste Muttergesellschaft sein, vielmehr fällt die B GmbH in obigem Beispiel nicht in den Anwendungsbereich des MinBestRL-UmsG-E, solange sie nicht selbst oberste Muttergesellschaft oder Geschäftseinheit einer weiteren Unternehmensgruppe i.S.d. MinBestRL-UmsG-E ist. Scheint dieser Ausschluss der B GmbH, und somit auch der natürlichen Personen hinter der B GmbH, von der Anwendung der Mindestbesteuerung und folgelogisch auch von der Verpflichtung zur Zahlung einer eventuellen Mindeststeuer i.S.d. § 2 MinBestRL-UmsG-E zu einer steuerlichen Ungerechtigkeit zu führen, ist an dieser Stelle ein näherer Blick auf die Erklärungs- und Zahlungspflichten der Gesellschaften zu werfen.

Vereinfacht sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die C GmbH als sog. im Teileigentum stehende Muttergesellschaft selbst nicht nur erklärungspflichtig, sondern mit ihrem operativen Einkommen, wie auch mit dem Einkommen der von ihr gehaltenen Geschäftseinheiten, der Mindeststeuer unterliegt. Auf Ebene der A GmbH selbst entsteht nur noch eine Mindeststeuer für die originäre Tätigkeit der A GmbH. Somit ist zwar die B GmbH selbst nicht zahlungspflichtig, dem Großteil der Zahlungsverpflichtungen wurde jedoch bereits eine Ebene unterhalb der B GmbH nachgekommen.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Vereinfachte Darstellung, Sonderfälle nicht berücksichtigt.

Setzt man in einer Abwandlung von Beispielsfall 2 strukturell eine weitere Familienholding neben die A GmbH und B GmbH, so dass für die Beteiligung an der C GmbH im Verhältnis der Gesellschafter gilt

- A GmbH an C GmbH: 33,3 %
- B GmbH an C GmbH: 33,3 %
- Neu GmbH an C GmbH: 33,3 %

so ergibt sich folgendes Bild: In diesem Fall übt keine der Familienholding-Gesellschaften einen Einfluss i.S. des § 290 HGB i.V.m. § 4 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E auf die C GmbH aus. Die C GmbH ist oberste Konzerngesellschaft und hat einen Konzernabschluss über ihre Tochtergesellschaften aufzustellen. Gleichzeitig ist sie oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe. Für den Fall eines freiwilligen Konzernabschlusses durch eine der Familienholding Gesellschaften vgl. bereits oben den Beispielsfall 1.

2. Verfahrensrecht

Zwar mag die erstmalige Abgabefrist der Erklärungen zur Mindeststeuer für die Anwendungspraxis noch in weiter Ferne scheinen. Dennoch ist es wichtig, die verfahrensrechtlichen Fragen rund um die Implementierung der entsprechenden Ergänzungssteuer schon heute zu beleuchten. Dabei fällt aus praktischer Sicht insbesondere auf, dass die Ermittlung der zu deklarierenden Kennzahlen mit erheblichem Aufwand für die Steuerpflichtigen und ihre steuerlichen Berater verbunden sein wird. Wie sich in den vielfältigen Anforderungen an die Mindeststeuer zeigt, beginnt dies bereits beim Beschaffen verwertbarer Daten und zieht sich auch durch die Geltendmachung etwaiger Vereinfachungs- oder Befreiungsregelungen. Daher kann auch bereits vor einem vertieften Blick auf die verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen darauf hingewiesen werden, dass erfasste Unternehmen bereits jetzt aufgrund des MinBestRL-UmsG-E handeln sollten, da die maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen mittlerweile hinreichend konkretisiert sind und – vermutlich und bedauerlicherweise – lediglich noch mit kosmetischen Anpassungen des Entwurfs im Gesetzgebungsverfahren zu rechnen ist.

a. Eigenständige Steuer

Fraglich war, ob es sich bei der Mindeststeuer um eine neue Steuerart oder einen Teil der Körperschaftsteuer bzw. einen Zuschlag zu dieser handelt. Diese Frage wird nun durch das vorliegende MinBestRL-UmsG-E beantwort-

tet. Demnach ist die Mindeststeuer eine eigenständige Steuer vom Einkommen. Sie wird dabei unabhängig von der Rechtsform der erfassten Gesellschaft erhoben und tritt neben die Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Dennoch sollte die Mindeststeuer u.E. finanzverfassungsrechtlich dem Typus einer Körperschaftsteuer i.S.e. Ertragsteuer unterfallen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass diese an die Einkommenserzielung anknüpft und gezielt auf den unternehmerischen Gewinn zugreift. Dabei erfolgt die Besteuerung unabhängig von der Besteuerung des Anteilseigners beziehungsweise Mitunternehmers der erfassten Gesellschaft. Aus diesem Grund können auch Personengesellschaften Steuersubjekt der Mindeststeuer sein. Dieser Aspekt sollte insoweit strukturell dem Vergleich mit einer Körperschaftsteuer auch nicht entgegenstehen.

Sodann entsteht die Mindeststeuer für ein Geschäftsjahr mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr der obersten Muttergesellschaft endet. Für die Abgabe der Steuererklärung sind nach dem MinBest-UmsG-E grundsätzlich die allgemeinen Vorschriften der AO – auch bezüglich der Abgabe nach § 149 AO – anwendbar.

b. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Primärer ergänzungssteuer (PES) soll nach dem MinBestRL-UmsG-E für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30.12.2023 beginnen, Anwendung finden. Die Sekundärer ergänzungssteuer (SES) soll indes erst ein Jahr später für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30.12.2024 beginnen, Anwendung finden. In Übereinstimmung mit der MinBestRL gelten zudem für den bereits ab dem 30.11.2021 beginnenden Übergangszeitraum Besonderheiten bei der Ermittlung von latenten Steuern und insbesondere der konzerninternen Übertragung von Vermögenswerten (dazu noch unten III.6.).

c. Steuerpflicht und Umfang der Besteuerung

Von den Regelungen der Mindeststeuer sind große Unternehmensgruppen, die die Umsatzgrenze von 750 Millionen Euro in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre erreichen, nach § 1 MinBestRL-UmsG-E erfasst. Diesbezüglich werden sowohl internationale als auch national tätige Unternehmensgruppen ohne Differenzierung erfasst. Eine Ausnahme ist indes für Unternehmensgruppen mit untergeordneter internationaler Tätigkeit vorgesehen, welche eine fünfjährige Steuerbefreiung nach § 74 MinBestRL-UmsG-E in Anspruch nehmen können. Eine solche Befreiung ist

einschlägig, wenn die Unternehmensgruppe in nicht mehr als sechs Steuerhoheitsgebieten über Geschäftseinheiten verfügt und der Gesamtwert aller materiellen Vermögenswerte aller nicht im Referenzsteuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten nicht mehr als 50 Millionen Euro beträgt.

Eine Steuerpflicht der im Inland belegenen Geschäftseinheiten ergibt sich unabhängig von der Rechtsform und tritt gemäß den vorstehenden Ausführungen zur Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht hinzu. Hinsichtlich der Mindeststeuer ist zumindest in Bezug auf die Systematisierung zu betonen, dass diese das Ergebnis dreier Steuerbeträge ist:

– Primärerergänzungssteuerbetrag (Primärerergänzungssteuerregelung – PES)

Der PES unterliegen alle Muttergesellschaften einer Unternehmensgruppe. Nach dem MinBestRL-UmsG-E sind unter den Begriff der Muttergesellschaften neben der obersten Muttergesellschaft auch zwischengeschaltete und im Teileigentum stehende Muttergesellschaften zu fassen.¹⁴⁹ Für die Anwendung der PES ist dabei entsprechend der Mindeststeuergruppe¹⁵⁰ entscheidend, welche Geschäftseinheit in der Beteiligungshierarchie am höchsten steht. Das entsprechende Vorgehen ist als sog. Top-Down-Ansatz zu bezeichnen.

– Sekundärerergänzungssteuerbetrag (Sekundärerergänzungssteuerregelung – SES)

Die SES nach §§ 11 ff. MinBestRL-UmsG-E ist subsidiär zur PES anzuwenden. Sie dient lediglich als Auffangtatbestand für Sachverhaltskonstellationen, in denen die Niedrigbesteuerung nicht bereits durch die Anwendung der PES ausgeglichen wird. Verfahrensrechtlich ist relevant, dass der auf Deutschland entfallende Teil am Steuererhöhungsbetrag gemäß § 12 MinBestRL-UmsG-E anhand einer substanzbasierten Formel ermittelt und zugeteilt wird.

– Nationaler Ergänzungssteuerbetrag (Nationale Ergänzungssteuerregelung – NES)

Die NES entspricht dem für Deutschland ermittelten und der Geschäftseinheit zugeordneten Steuererhöhungsbetrag. Insofern unterliegen die großen Unternehmensgruppen mit ihren inländischen und ausländischen Gewinnen gleichermaßen der Mindestbesteuerung. Dass der dafür erforderliche

¹⁴⁹ § 4 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E i. V.m. § 4 Abs. 4 und 5 MinBestRL-UmsG-E.

¹⁵⁰ Dazu noch unten unter III.2.e.

Fall einer Niedrigbesteuerung in Deutschland auftritt, ist aus heutiger Perspektive allerdings eher unwahrscheinlich. Insoweit ist die Regelung eher theoretischer Natur und wohl ohne praktische Relevanz.

d. Besteuerungsverfahren

Im Mittelpunkt des Besteuerungssystems des MinBestRL-UmsG-E steht die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe oder einer großen inländischen Gruppe, in der diese Muttergesellschaft direkt oder indirekt eine die Kontrolle begründende Beteiligung an allen anderen Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe oder der großen inländischen Gruppe hält. Da die oberste Muttergesellschaft in der Regel verpflichtet ist, die Abschlüsse aller Einheiten der multinationalen Unternehmensgruppe oder der großen inländischen Gruppe zu konsolidieren, oder – falls dies nicht der Fall ist – nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard dazu verpflichtet wäre, verfügt sie nach Auffassung des Gesetzgebers über die erforderlichen Informationen und ist am besten in der Lage, dafür zu sorgen, dass die Besteuerungshöhe je Steuerhoheitsgebiet für die Gruppe dem vereinbarten Mindeststeuersatz entspricht.

Ist die oberste Muttergesellschaft in der EU belegen, soll sie daher vorrangig dazu verpflichtet sein, die PES auf ihren zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer für alle niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe anzuwenden, unabhängig davon, ob diese Geschäftseinheiten innerhalb oder außerhalb der EU belegen sind.¹⁵¹ Die oberste Muttergesellschaft einer großen inländischen Gruppe soll nach der Richtlinie die PES auf den gesamten Betrag der Ergänzungssteuer für ihre niedrig besteuerten Geschäftseinheiten anwenden.

Diesen Gedanken weiterführend ist die sog. Mindeststeuergruppe der zentrale Akteur im Besteuerungsverfahren nach dem MinBestRL-UmsG-E. Hierdurch wird das Besteuerungsverfahren beim Finanzamt des Gruppenträgers gebündelt. Eine Mindeststeuergruppe entsteht, wenn innerhalb einer Unternehmensgruppe mehrere nach § 1 MinBestRL-UmsG-E steuerpflichtige Geschäftseinheiten vorhanden sind.¹⁵²

Für Zwecke der effizienten Anwendung der Mindestbesteuerung ist es erforderlich, die Verfahren auf Gruppenebene zu koordinieren. Daher wird ein

¹⁵¹ Erwägungsgrund (8) MinBestRL-UmsG-E.

¹⁵² Dazu noch unten unter III.2.e.

System implementiert, das den ungehinderten Informationsfluss innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe und zu den Steuerverwaltungen der Steuerhoheitsgebiete, in denen die Geschäftseinheiten belegen sind, gewährleistet. Zwar soll die Hauptverantwortung für die Abgabe der Ergänzungssteuer-Erklärung bei der jeweiligen Geschäftseinheit selbst liegen. Jedoch ist es möglich, dass die multinationale Unternehmensgruppe eine andere Einheit für die Abgabe der Ergänzungssteuer-Erklärung benennt. Ist dies der Fall, erwächst daraus unter bestimmten Umständen eine Befreiung von der Verantwortung zur Abgabe einer entsprechenden Erklärung.

Hinsichtlich der die Erklärung abgebenden Einheit kann es sich entweder um eine örtliche Einheit oder um eine Einheit aus einem anderen Steuerhoheitsgebiet handeln, welche über eine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden mit dem Mitgliedstaat der Geschäftseinheit verfügt. Die Informationen, die im Rahmen der Ergänzungssteuer-Erklärung eingereicht werden, sollen es der zuständigen Finanzverwaltung, mithin in Deutschland dem BZSt und dem Finanzamt der örtlichen Zuständigkeit, ermöglichen, die Richtigkeit der Ergänzungssteuerschuld einer Geschäftseinheit oder gegebenenfalls der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer unter Anwendung innerstaatlicher Verfahren zu beurteilen.

Sind die Mindeststeuerregelungen anzuwenden, resultiert daraus sodann eine zweifache Steuererklärungspflicht:

- Einerseits ist eine Erklärungspflicht gegenüber dem BZSt gegeben, an welches der sog. Mindeststeuerbericht übermittelt werden muss. Dieser Bericht nach § 67 MinBestRL-UmsG-E muss nicht nur eine speziell gegliederte, detaillierte Übersicht über die Konzernstruktur in den einzelnen Steuerhoheitsgebieten enthalten. Vielmehr müssen darin auch zahlreiche Angaben für die Steuerberechnung vorgenommen werden.
- Ergänzend ist beim örtlich zuständigen Finanzamt eine Mindeststeuererklärung in Form einer Steueranmeldung einzureichen. Dies bedeutet, dass die Steuer selbst berechnet und grundsätzlich einen Monat nach Abgabe der Steuererklärung bereits entrichtet werden muss. Hintergrund dessen ist, dass mangels entsprechender spezieller Vorschriften u.E. die allgemeinen verfahrensrechtlichen Regelungen Anwendung finden.

Sowohl der Mindeststeuerbericht als auch die Mindeststeuererklärung haben bei erstmaliger Abgabe 18 Monate nach Ablauf eines Geschäftsjahres zu erfolgen. In den darauffolgenden Jahren hat die Abgabe sodann jeweils 15 Monate nach Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahres zu erfolgen.

Dabei ist grundsätzlich jede deutsche steuerpflichtige Geschäftseinheit zur Abgabe verpflichtet, wobei eine befreiende Abgabe durch die Muttergesellschaft oder eine einzelne Einheit unter bestimmten Voraussetzungen (u.a. ein Informationsaustausch nach einer anerkannten völkerrechtlichen Vereinbarung mit dem Belegenheitsstaat der Geschäftseinheit) zulässig ist. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob insbesondere im Fall unterschiedlicher Umsetzungszeitpunkte rechtzeitig anerkannte völkerrechtliche Vereinbarungen mit anderen Staaten abgeschlossen werden. Sollte dies nicht der Fall sein, ist für deutsche Gesellschaften von einer zusätzlichen Abgabeverpflichtung jedenfalls während der ersten Jahre auszugehen. Aus praktischen Erwägungen sollten sich Unternehmen kurzfristig darauf vorbereiten.

Für Zwecke der Übermittlung ist eine elektronische, nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über eine amtlich bestimmte Schnittstelle eingereichte Erklärung geboten. Die entsprechenden Systeme zur Übermittlung der Erklärungen liegen derzeit noch nicht vor. Erfahrungsgemäß (siehe etwa DAC6) gelingt es nicht immer, dass diese rechtzeitig mit der erforderlichen erstmaligen Abgabe der Unterlagen zur Verfügung stehen. Dies bleibt im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum MinBestRL-UmsG-E zu beachten.

Eine relevante Frage wird sein, ob für die Steuererklärung gegebenenfalls auch entsprechende „Nullanmeldungen“ erforderlich werden. Hier ergeben sich keine konkreten Angaben aus der geplanten nationalen Umsetzung. Es ist jedoch – wie auch bei der Hinzurechnungsbesteuerung – davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung entsprechende Nullerklärungen fordern wird. Beachtlich ist, dass der Charakter einer Nullerklärung ein anderer ist als das Absehen von einer Erklärung. Gleiches gilt u.E. im Fall der Inanspruchnahme von Safe-Harbour-Regelungen.

Da das MinBestRL-UmsG-E grundsätzlich für Geschäftsjahre, die nach dem 30.12.2023 beginnen, in Kraft treten soll, sind der Mindeststeuerbericht und die Steuererklärung erstmalig bis zum Ablauf des 30.6.2026 abzugeben.

Sofern nicht gesondert geregelt, gelten u.E. für das Besteuerungsverfahren im Übrigen die allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung. Dies betrifft u.a. die Festsetzungsverjährung und Bestandskraft sowie auch die Festsetzung der Mindeststeuer und die Änderung der Steuerfestsetzung. Sofern indes Steuerbescheide zu anderen Steuerarten ergehen, die die Berechnung der Mindeststeuer beeinflussen, ergibt sich die Verfahrensweise aus den Vorgaben zur Änderung der Mindeststeuer nach § 44 MinBestRL-UmsG-E.

e. Übertragung der Verpflichtungen nach dem MinBestRL-UmsG-E

In bestimmten Fällen kann die Verpflichtung, die PES anzuwenden, auf andere in der EU belegene untergeordnete Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe übertragen werden. Damit sollen in Fällen, in denen die oberste Muttergesellschaft eine ausgenommene Einheit ist oder in einem Drittstaat oder -gebiet belegen ist, der bzw. das die OECD-Mustervorschriften oder gleichwertige Vorschriften nicht umgesetzt hat und somit keiner anerkannten PES unterliegt, zwischengeschaltete Muttergesellschaften, die sich in der Beteiligungskette unterhalb der obersten Muttergesellschaft befinden und in der EU belegen sind, nach der vorliegenden Richtlinie verpflichtet sein, die PES bis zu ihrem zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer anzuwenden. Wenn jedoch eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft, die zur Anwendung der PES verpflichtet ist, eine die Kontrolle begründende Beteiligung an einer anderen zwischengeschalteten Muttergesellschaft hält, sollte die PES von der erstgenannten zwischengeschalteten Muttergesellschaft angewandt werden.¹⁵³

Zudem sollen unabhängig davon, ob die oberste Muttergesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet gelegen ist, das über eine anerkannte PES verfügt, im Teileigentum stehende und in der EU belegene Muttergesellschaften, die zu mehr als 20 % im Eigentum von Anteilseignern außerhalb der Gruppe stehen, verpflichtet sein, die PES bis zu ihrem zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer anzuwenden. Solche im Teileigentum stehenden Muttergesellschaften sollten die PES hingegen nicht anwenden, wenn sie sich vollständig im Eigentum einer anderen in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft befinden, die zur Anwendung der PES verpflichtet ist.

Weiterhin sollen in Fällen, in denen die oberste Muttergesellschaft eine ausgenommene Einheit ist oder in einem Steuerhoheitsgebiet belegen ist, welches über keine anerkannte PES verfügt, die Geschäftseinheiten der Gruppe die SES auf jeden Restbetrag der Ergänzungssteuer anwenden, der nicht der PES unterzogen wurde, und zwar entsprechend einer Zurechnungsformel, die auf der Beschäftigtenzahl und den materiellen Vermögenswerten der Geschäftseinheiten basiert. Viertens sollten in Fällen, in denen die oberste Muttergesellschaft in einem Drittstaat oder -gebiet mit einer anerkannten PES belegen ist, die Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe die SES auf in diesem Drittstaat oder -gebiet belegene Geschäftseinheiten anwenden, wenn dieser bzw. dieses aufgrund des effektiven Steuer-

¹⁵³ Erwägungsgrund (9) MinBestRL.

satzes aller Geschäftseinheiten in diesem Steuerhoheitsgebiet, einschließlich desjenigen der obersten Muttergesellschaft, als niedrig besteuert gilt.¹⁵⁴

f. Mindeststeuergruppe

§ 3 MinBestRL-UmsG-E ist ein verfahrensrechtliches Geflecht, das für die MinBestRL offensichtlich nicht erforderlich, nach Auffassung des nationalen Gesetzgebers jedoch geboten ist. Die Regelungen greifen primär verfahrensrechtliche Fragestellungen auf und adressieren u.E. Aspekte hinsichtlich der Anwendung der Regelungen zur Mindestbesteuerung, die letztlich im praktischen Ergebnis deklaratorischer Natur sein werden.

Kernaufgabe des § 3 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E ist die Bildung einer Mindeststeuergruppe, welche stets dann kraft Gesetzes entsteht, wenn innerhalb einer Unternehmensgruppe mehrere nach § 1 MinBestRL-UmsG-E steuerpflichtige Geschäftseinheiten vorhanden sind. Nach der Konzeption der Mindeststeuergruppe gehören dieser sämtliche nach § 1 MinBestRL-UmsG-E steuerpflichtige Geschäftseinheiten der erfassten Unternehmensgruppe an. Folglich können von einer Mindeststeuergruppe auch Geschäftseinheiten, auf die keine Ergänzungssteuerbeträge entfallen, erfasst sein. Eine entsprechende Gruppe benötigt einen Gruppenträger und weitere Mitglieder. Insbesondere der Gruppenträger ist für die deutsche verfahrensrechtliche Systematik von Bedeutung, da die Steuerschuld der Mindeststeuergruppe bei diesem Gruppenträger konsolidiert wird.

Die Konsolidierung stellt sich dergestalt dar, dass dem Gruppenträger sämtliche auf die Mitglieder der Mindeststeuergruppe nach der PES, SES und NES entfallenden Ergänzungssteuerbeträge zugerechnet werden. Idee hinter diesem Konzept soll wohl sein, dass die nationale Steuerschuld in Bezug auf die Mindeststeuer bei einer Entity vereint wird, während die weiteren Mitglieder nicht Steuerschuldner werden. In logischer Folge dieser Überlegungen kann auch nur der Gruppenträger der Mindeststeuergruppe zur Abgabe einer Steuererklärung bzw. Steueranmeldung nach § 84 Abs. 1 Satz 6 MinBestRL-UmsG-E verpflichtet sein. Die sich ergebenden Steuerbescheide werden daher nach den allgemeinen verfahrensrechtlichen Vorschriften an diesen Gruppenträger adressiert.

Fraglich ist, warum die Mindeststeuergruppe erst durch den deutschen Gesetzgeber als Ergänzung implementiert werden muss und nicht bereits durch den Richtliniengeber vorgegeben ist. Letztlich führt ein solches Vorgehen u.E. nämlich zu einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und

¹⁵⁴ Erwägungsgrund (10) MinBestRL.

dient somit auch der Entlastung der Steuerpflichtigen sowie der Finanzverwaltung. Unionsrechtlich dürfte dieses Vorgehen zulässig sein, solange der materielle Kerngehalt der Richtlinie nicht in seiner Umsetzung gefährdet ist.

Die Bestimmung des Gruppenträgers der Mindeststeuergruppe ist in § 3 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E geregelt. In Bezug auf die steuerpflichtigen Einheiten nach § 1 MinBestRL-UmsG-E gilt insoweit grundsätzlich ein sog. Top-down-Ansatz. Dies bedeutet, dass sofern die oberste Muttergesellschaft im Inland belegen ist, diese stets der Gruppenträger sein soll. Sofern die oberste Muttergesellschaft indes nicht im Inland belegen ist, ist eine im Inland belegene Muttergesellschaft Gruppenträger. Dafür ist es jedoch erforderlich, dass diese Gesellschaft gemeinsame Muttergesellschaft aller im Inland belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe ist. Letztlich ist es daher für die Praxis erforderlich, das Organigramm der Unternehmensgruppe bis zur obersten deutschen Einheit zu verfolgen und diese i.d.R. als Träger der Mindeststeuergruppe zu definieren.

Die definierte Gesellschaft unterliegt sodann einer Mitteilungspflicht, da diese ihre Stellung als Gruppenträger bis spätestens zum Ablauf des ersten Geschäftsjahres, für das die Steuerpflicht nach dem MinBestRL-UmsG-E besteht, an das BZSt und das zuständige Finanzamt mitzuteilen hat. Die Mitteilung erfolgt elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle. Da es auch möglich ist, dass der Gruppenträger sich im Laufe der Zeit ändert, trägt das Gesetz diesem Umstand Rechnung. Ein etwaiger neuer Gruppenträger hat dies unverzüglich dem BZSt und dem für ihn zuständigen Finanzamt mitzuteilen.

Relevant für die Wirkung der Mindeststeuergruppe ist, dass Haftungsregelung nach § 3 Abs. 5 MinBestRL-UmsG-E die Haftung der weiteren Mitglieder der Mindeststeuergruppe bestimmt. Dies sind nur jene Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge nach § 3 Abs. 1 Satz 4 MinBestRL-UmsG-E dem Gruppenträger zugerechnet werden. Die Haftung wirkt sodann gesamtschuldnerisch zwischen diesen Geschäftseinheiten für die gesamte Mindeststeuer des Gruppenträgers. Diese Vorgehensweise ist insoweit sinnvoll, als verhindert wird, dass eine unzureichende Finanzausstattung des Gruppenträgers die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet. Zudem beabsichtigt der Gesetzgeber damit, dass die mit der Mindeststeuergruppe bezweckte Verfahrensvereinfachung auch im Haftungsfalle gewahrt bleibt, da Geschäftseinheiten, auf die keine dem Gruppenträger zugerechneten Ergänzungssteuerbeträge entfallen, auch keine Haftungsschuldner sind.

g. Folgen von Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der Steuererklärungen

Die Sanktionsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei der Nichtabgabe oder nicht hinreichender Erfüllung der Erklärungspflichten sind im Wesentlichen vergleichbar jenen, die bei anderen Steuererklärungen gelten. Dies ist insoweit folgerichtig, als es sich bei dem Mindeststeuerbericht und der Mindeststeuererklärung technisch um übliche Steuererklärungen handelt.

In der Folge gelten u.E. hinsichtlich der Verspätungs- und Säumniszuschläge, Schätzungen sowie Ordnungswidrigkeits- und auch Steuerstrafverfahren die allgemeinen Grundsätze ohne Besonderheiten weiter. Auffällig ist jedoch, dass hinsichtlich des Mindeststeuerberichts eine gesonderte Geldbuße bei fehlender, unvollständiger und verspäteter Übermittlung erhoben werden kann. Hinsichtlich der Höhe des Bußgeldes sind derzeit noch keine Informationen bekannt.

h. Offene Fragen und Einordnung

Trotz verschiedener verfahrensrechtlicher Vorgaben bleiben zahlreiche Aspekte offen. Dies betrifft insbesondere die genaue Umsetzung nachträglicher Anpassungen durch Betriebsprüfungen im In- und Ausland oder die Umsetzung von Abkommen zur Streitbeilegung etwa i.S.d. neuen OECD-Konsultationspapiers zur sog. Tax Certainty.

Weiterhin fällt unter Beachtung des MinBestRL-UmsG-E auf, dass die Vorschläge der OECD vom 20.12.2023 zu sog. „Penalty Reliefs“ keinen Einfluss gefunden haben. Diese Regeln sehen vor, dass betroffene Unternehmen von Straf- oder Bußgeldern befreit werden, sofern der Konzern beziehungsweise die Gesellschaft die Regelungen bestmöglich umgesetzt hat. Ein solcher Umstand ist immer dann erfüllt, wenn die Gruppe belegen kann, dass die Regelungen in gutem Glauben umgesetzt wurden.

Weiterhin fehlen auch Angaben zu potenziellen Rechtsbehelfsverfahren. Während im nationalen Kontext insoweit die allgemeinen Regelungen nach der AO einschlägig sein sollten, ergeben sich Verwerfungen im grenzüberschreitenden Kontext. Insbesondere ist unklar, wer das Verfahren im Fall der Erklärung durch ausländische Muttergesellschaften und Steuerfestsetzungen gegen inländische Konzerngesellschaften führt und wie die jeweilige Rechtsposition geschützt werden kann.

In der Gesamtschau fällt auf, dass das deutsche Steuerverfahrensrecht bislang noch auf die Steuerpflicht einzelner Konzerngesellschaften für deren eigene Einkünfte zugeschnitten ist. Diese Besteuerung der wirtschaftlichen Einheit im Vergleich zur rechtlichen Vielheit eines Konzerns ist nach den neuen Regelungen des MinBestRL-UmsG-E nicht mehr zeitgemäß. Die Regelungen der Mindestbesteuerung als konzernsteuerähnliches System fügen sich u.E. nämlich nicht ohne Weiteres in das deutsche Verfahrensrecht ein.

Die vorstehende Problematik zeigt sich insbesondere darin, dass die Mindestbesteuerung Informationen erfordert, die deutsche Konzerngesellschaften als erklärungsspflichtige Steuerschuldner nicht ohne Weiteres haben bzw. beschaffen können. Folglich sollte zwingend in die vorgesehenen Regelungen aufgenommen werden, dass eine Maßgeblichkeit auswärtiger Steuererklärungen für Zwecke der Mindestbesteuerung für deutsche Steuerpflichtige gegeben ist. Systematisch könnte dies u.E. wie ein Grundlagenbescheid mit Verbindlichkeit für alle Gruppeneinheiten aufgebaut werden. Jedoch bedarf es dafür eines noch nicht vorgesehenen Konzepts einer internationalen Bindungswirkung für eine kohärente und konsistente Umsetzung der globalen Mindeststeuer. Zudem sollten im Übrigen die Rechtsschutzmöglichkeiten allen durch die Mindeststeuer belasteten Einheiten zugänglich sein.

3. Personengesellschaften

a. Relevanz von (meist inhabergeführten) Personengesellschaften für den deutschen Mittelstand

Personengesellschaften erfreuen sich insbesondere bei deutschen Familienunternehmern großer Beliebtheit. Aus steuerlicher Sicht bieten Personengesellschaften den Vorteil der individuellen Berücksichtigung der persönlichen Situation der einzelnen Gesellschafter bei der laufenden Besteuerung. Zudem ist im Gewinnfall die Gesamtsteuerbelastung bei Vollentnahme bzw. Ausschüttung der Gewinne niedriger im Vergleich zu Kapitalgesellschaften. Im Verlustfall ist in gewissem Umfang eine Verrechnung mit anderen Einkünften auf Gesellschafterebene möglich.

Auch bei aperiodischen Vorgängen bieten Personengesellschaften steuerliche Vorteile: So ist bei Personengesellschaften eine Umstrukturierung mittels Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern möglich (§ 6 Abs. 5 EStG) und es bestehen Steuervergünstigungen bei der Grunderwerbsteuer (§§ 5, 6 GrEStG). Zudem schirmt eine originär gewerbliche Personengesellschaft, die auch abkommensrechtlich eine Betriebsstätte darstellt, u.U. vor der Weg-

zugs- und Entstrickungsbesteuerung ab (§§ 4 Abs. 1 Satz 3, 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, § 6 AStG). Und nicht zuletzt können im Nachfolgebereich auch mit einer Personengesellschaften Begünstigungen für das Betriebsvermögen erreicht werden (§§ 13a ff. ErbStG). Aus diesem Grund sind mit besonderem Augenmerk die Auswirkungen der globalen Mindestbesteuerung auf Personengesellschaftsstrukturen und ihre Gesellschafter zu untersuchen.

b. Einordnung von Personengesellschaften in die Begrifflichkeiten der globalen Mindestbesteuerung

aa. Der Einzelfall entscheidet: Steuertransparente, umgekehrt hybride oder hybride Einheit

Für die Behandlung einer Personengesellschaft im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung ist danach zu unterscheiden, (1.) ob und inwieweit sie im Gründungs- bzw. Belegenheitsstaat¹⁵⁵ der Gesellschaft steuerlich transparent behandelt wird und (2.) inwieweit sie im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter steuerlich transparent behandelt wird.¹⁵⁶

Steuerlich transparent bedeutet hierbei, dass nach den Rechtsvorschriften des betreffenden Staats die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste der Gesellschaft so behandelt werden, als hätten die Gesellschafter sie in Höhe ihres jeweiligen Anteils an der Gesellschaft selbst erzielt.¹⁵⁷ Die Behandlung derselben Personengesellschaft kann sich dabei in Bezug auf bestimmte Einkünfte¹⁵⁸ oder Gesellschafter¹⁵⁹ unterscheiden.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Bezeichnung von Personengesellschaften im Kontext der globalen Mindestbesteuerung in Abhängigkeit von der steuerlichen Behandlung im Gründungsstaat der Gesellschaft sowie im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter:

¹⁵⁵ Im Folgenden ist aus Vereinfachungsgründen immer von einem Staat die Rede. Gemeint ist aber ein Steuerhoheitsgebiet, d.h. ein Gebiet, das über fiskalische Autonomie verfügt, ungeachtet des Umstands, ob es völkerrechtlich als Staat anerkannt ist. Vgl. Kap. 10 Rdn. 177 GloBE MK.

¹⁵⁶ Art. 10.2.1. und 10.2.4. GloBE MR, Art. 3 Nr. 12 MinBestRL, § 7 Abs. 30 MinBestRL-UmsG.

¹⁵⁷ Art. 10.2.2. GloBE MR, Art. 3 Nr. 12 MinBestRL, § 7 Abs. 30 MinBestRL-UmsG.

¹⁵⁸ Vgl. Kap. 10 Rdn. 158 GloBE MK.

¹⁵⁹ Vgl. Kap. 10 Rdn. 159 GloBE MK.




	Begriff	Symbol	Steuerliche Behandlung	
Transparente Einheit	Steuertransparente Einheit		Steuerlich transparent im Gründungsstaat der Gesellschaft ¹⁶⁰	Steuerlich transparent im Belegenheitsstaat des Gesellschafters ¹⁶¹
	Umgekehrt hybride Einheit		Steuerlich transparent im Gründungsstaat der Gesellschaft ¹⁶²	Steuerlich intransparent im Belegenheitsstaat des Gesellschafters ¹⁶³
	Hybride Einheit		Steuerlich intransparent im Gründungsstaat der Gesellschaft ¹⁶⁴	Steuerlich transparent im Belegenheitsstaat des Gesellschafters ¹⁶⁵

Abb. 5: Bezeichnung von Personengesellschaften

Abweichend von den in der Tabelle dargestellten Grundsätzen liegt eine transparente Einheit ausnahmsweise nicht vor, wenn die (in ihrem Gründungsstaat steuerlich transparent behandelte) Personengesellschaft in einem anderen Staat nach dessen Rechtsvorschriften ansässig¹⁶⁶ ist und dort einer erfassten Steuer unterliegt,¹⁶⁷ d.h. wenn sie in ihrem (vom Gründungsstaat abweichenden) Ansässigkeitsstaat als steuerlich intransparent behandelt wird. Es handelt sich dann in Abhängigkeit von der steuerlichen Behandlung

¹⁶⁰ Art. 10.2.1 GloBE MR, Art. 3 Nr. 12 MinBestRL, § 7 Abs. 30 MinBestRL-UmsG.

¹⁶¹ Art. 10.2.1.(a) GloBE MR, Art. 3 Nr. 12(a) MinBestRL, § 7 Abs. 30 Nr. 1 MinBestRL-UmsG.

¹⁶² Art. 10.2.1 GloBE MR, Art. 3 Nr. 12 MinBestRL, § 7 Abs. 30 MinBestRL-UmsG.

¹⁶³ Art. 10.2.1.(b) GloBE MR, Art. 3 Nr. 12(b) MinBestRL, § 7 Abs. 30 Nr. 2 MinBestRL-UmsG.

¹⁶⁴ Art. 10.2.5. GloBE MR, Art. 24 Abs. 34 MinBestRL, § 7 Abs. 30 MinBestRL-UmsG.

¹⁶⁵ Art. 10.2.5. GloBE MR, Art. 24 Abs. 34 MinBestRL, § 7 Abs. 30 MinBestRL-UmsG.

¹⁶⁶ Die Ansässigkeit nach dem lokalen Steuerrecht ist von der Belegenheit nach der globalen Mindestbesteuerung zu unterscheiden.

¹⁶⁷ Art. 10.2.1. GloBE MR, Art. 3 Nr. 12 MinBestRL, § 7 Abs. 30 MinBestRL-UmsG.

im Belegenheitsstaat des Gesellschafters vielmehr um eine „normale“ oder eine hybride Einheit.¹⁶⁸

Die folgenden Beispiele veranschaulichen die Einordnung von deutschen Personengesellschaften im Kontext der globalen Mindestbesteuerung:

Beispiel 1 (steuertransparente Einheit)

An der AB GmbH & Co. KG ist A als Kommanditist zu 100 % und die B GmbH als Komplementärin zu 0 % beteiligt. Die AB GmbH & Co. KG ist in Deutschland gegründet und in keinem anderen Staat steuerlich ansässig. A und die B GmbH sind in Deutschland steuerlich ansässig.

Die AB GmbH & Co. KG ist eine steuertransparente Einheit.

Beispiel 2 (steuertransparente Einheit)

An der ABC OHG sind A und B zu jeweils 40 % und C zu 20 % beteiligt. Die ABC OHG ist in Deutschland gegründet und in keinem anderen Staat steuerlich ansässig. A und B sind in Deutschland steuerlich ansässig. C ist in Staat X steuerlich ansässig, wo Personengesellschaften transparent behandelt werden.

Die ABC OHG ist eine steuertransparente Einheit.

Beispiel 3 (steuertransparente und umgekehrt hybride Einheit – gesellschaftlicherbezogene Einordnung)

An der ABC OHG sind A und B zu jeweils 40 % und C zu 20 % beteiligt. Die ABC OHG ist in Deutschland gegründet und in keinem anderen Staat steuerlich ansässig. A und B sind in Deutschland steuerlich ansässig. C ist in Staat X steuerlich ansässig, wo Personengesellschaften intransparent behandelt werden.

¹⁶⁸ Daneben liegt abweichend von der Tabelle ausnahmsweise eine steuertransparente Einheit vor, soweit eine Geschäftseinheit in keinem Staat ansässig ist, keiner erfassten Steuer oder anerkannten nationalen Ergänzungssteuer unterliegt und im Ansässigkeitsstaat ihrer Gesellschafter als steuerlich transparent behandelt wird (Art. 10.2.4. GloBE MR, Art. 3 Nr. 12 MinBestRL, § 7 Abs. 30 MinBestRL-UmsG). Mit diesem Auffangtatbestand sollen insbesondere Fälle erfasst werden, in denen eine Geschäftseinheit in einem Staat gegründet wird, in dem es keine Unternehmenssteuer gibt, diese Gesellschaft selbst jedoch in keinem Staat ansässig ist und in dem Ansässigkeitsstaat ihrer Gesellschafter steuerlich transparent behandelt wird, vgl. Kap. 10 Rdn. 165 GloBE MK.

Die ABC OHG ist in Bezug auf A und B (jeweils 40 %) eine steuertransparente Einheit und in Bezug auf C (20 %) eine umgekehrt hybride Einheit.

Beispiel 4 („normale“ und hybride Einheit – gesellschafterbezügliche Einordnung)

An der ABC SNC sind A und B zu jeweils 40 % und C zu 20 % beteiligt. Die ABC SNC ist in Staat X gegründet und dort steuerlich ansässig. A und B sind in Staat X steuerlich ansässig. C ist in Deutschland steuerlich ansässig. Staat X behandelt die ABC SNC intransparent. Deutschland behandelt die ABC SNC transparent.

Die ABC SNC ist in Bezug auf A und B (jeweils 40 %) eine „normale“ Einheit und in Bezug auf C (20 %) eine hybride Einheit.

Beispiel 5 (hybride Einheit)

An der ABC OHG sind A und B zu jeweils 40 % und C zu 20 % beteiligt. Die ABC OHG ist in Deutschland gegründet, aber in Staat X steuerlich ansässig, wo Personengesellschaften intransparent behandelt werden. A, B und C sind in Deutschland steuerlich ansässig.

Die ABC OHG ist eine hybride Einheit.

bb. Betriebsstätte

Eine Betriebsstätte stellt eine eigene Geschäftseinheit im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung dar. Erforderlich ist laut dem Musterkommentar hierfür aber stets ein grenzüberschreitendes Element: Eine feste Geschäftseinrichtung¹⁶⁹ einer transparenten Einheit in ihrem Gründungsstaat begründet für in demselben Staat ansässige Gesellschafter keine Betriebsstätte in diesem Sinne, sondern nur für in anderen Staaten ansässige Gesellschafter.¹⁷⁰ Entsprechend begründet eine feste Geschäftseinrichtung einer transparenten Einheit in einem Drittstaat nur für im Gründungsstaat oder einem anderen

¹⁶⁹ Neben der festen Geschäftseinrichtung müssen natürlich auch die übrigen Voraussetzungen so erfüllt sein, dass nach nationalem Recht und – wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist – auch abkommensrechtlich eine Betriebsstätte vorliegt (z.B. nicht nur Hilfs- oder Nebentätigkeiten, keine bloße Vermögensverwaltung bei gewerblicher Prägung) (Art. 10.1.1. GloBE MR, Art. 3 Abs. 13 MinBestRL, § 4 Abs. 8 MinBestRL-UmsG).

¹⁷⁰ Vgl. Kap. 3 Rdn. 211 und 216 GloBE MK.

Staat ansässige Gesellschafter eine Betriebsstätte, aber nicht für in diesem Drittstaat ansässige Gesellschafter.¹⁷¹

cc. Ausgewählte Zweifelsfragen aus deutscher steuerlicher Sicht

Personengesellschaften werden in Deutschland gemeinhin als für Ertragsteuerzwecke steuerlich transparent bezeichnet, da zum einen die Gewinne der Gesellschaft ihren Gesellschaftern zurechnet werden und dort der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer nach ihren persönlichen Verhältnissen unterliegen und zum anderen schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern steuerlich nicht anerkannt werden. Steuerpflichtige der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sind die Gesellschafter als natürliche oder juristische Personen.

Personengesellschaften sind aber tatsächlich nicht vollständig transparent für Ertragsteuerzwecke. Zum einen sind sie Steuerrechtssubjekt bei der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünfteermittlung im Wege der gesonderten und einheitlichen Feststellung. Zum anderen ist die Gesellschaft selbst Steuerpflichtiger für Zwecke der Gewerbesteuer, wenn ihre Tätigkeit ein Gewerbebetrieb ist oder als solcher gilt.

Des Weiteren gibt es mit § 34a EStG und § 1a KStG Vorschriften, die die Besteuerung von Personengesellschaften der Besteuerung von Kapitalgesellschaften annähern. Und schließlich gibt es mit der Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) eine Rechtsform, die letztlich eine Mischform aus Personen- und Kapitalgesellschaft ist. Es drängt sich somit die Frage auf, wie diese Besonderheiten des deutschen Steuerrechts im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung zu würdigen sind und wann insbesondere nicht mehr von einer steuerlichen Transparenz im Sinne der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung ausgegangen werden kann.

aaa. Einkünfteermittlung

Am wenigsten problematisch ist hierbei die Tatsache, dass die Personengesellschaft selbst Steuerrechtssubjekt der Einkünfteermittlung ist. Dies steht der steuerlichen Transparenz nicht entgegen, sondern ist gewissermaßen Voraussetzung dafür, dass die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste der Gesellschaft anteilig den Gesellschaftern in einer Weise zugerechnet werden können, als hätten sie diese selbst erzielt. Würde die Einkünfteer-

¹⁷¹ Vgl. Kap. 3 Rdn. 212 GloBE MK.

mittlung nicht auf Ebene der Personengesellschaft selbst erfolgen, sondern auf Ebene der Gesellschafter, würde dies aufgrund der eigenständigen Ermittlung je Gesellschafter zu einem erhöhten administrativen Aufwand und aufgrund der Komplexität des Steuerrechts möglicherweise zu Inkonsistenzen führen. Dem wird durch die gesonderte und einheitliche Festsetzung von Besteuerungsgrundlagen (§§ 179 ff. AO) besonders Rechnung getragen.

bbb. Gewerbesteuer

Dass die Personengesellschaft selbst Steuerpflichtiger der Gewerbesteuer ist, steht eindeutig dem Wortlaut der Definition der steuerlichen Transparenz im Sinne der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung entgegen. Wenn jegliche eigene Steuern einer Personengesellschaft jedoch schädlich für deren steuerliche Transparenz wären, wären die Vorschriften zur besonderen Zurechnung von erfassten Steuern der Personengesellschaft obsolet.

Es erscheint daher sachgerecht, auf die systematische/dogmatische steuerliche Behandlung der Personengesellschaften in Deutschland abzustellen, so dass eine abweichende Behandlung für gewerbesteuerliche Zwecke für die steuerliche Transparenz unschädlich sein sollte. Diese Auffassung – die zudem auch der Versagung der Einordnung der Personengesellschaft als ansässige Person i.S.d. DBA entspricht – wird auch durch den Musterkommentar bestätigt, laut dem es darauf ankommt, dass die Gesellschaft nach nationalem Recht oder Bundesrecht („national or federal law“) steuerlich transparent behandelt wird.¹⁷² Dass die Gesellschaft auf lokaler Ebene, Landesebene oder regionaler Ebene („local, state or regional level“) gegebenenfalls einer erfassten Steuer unterliegt, steht der steuerlichen Transparenz nicht entgegen.¹⁷³ Da die Gewerbesteuer zu den Gemeindesteuern zählt, sollte sie hierunter zu subsumieren sein.

ccc. Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG)

Personengesellschaften (und Einzelunternehmen) sind bei der Thesaurierung der Gewinne trotz der Gewerbesteueranrechnung bei deren Gesellschaftern (soweit es sich um natürliche Personen handelt) ertragsteuerlich regelmäßig gegenüber Kapitalgesellschaften benachteiligt. Mit der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) wird daher die Zielsetzung verfolgt, im Falle

¹⁷² Vgl. Kap. 10 Rdn. 162 GloBE MK.

¹⁷³ Vgl. Kap. 10 Rdn. 162 GloBE MK.

der Thesaurierung von Gewinnen die Rechtsformneutralität der Besteuerung von Personengesellschaften (und Einzelunternehmen) im Verhältnis zu Kapitalgesellschaften zu verbessern.

Wählt ein Gesellschafter einer gewerblichen Personengesellschaft, bei dem es sich um eine natürliche Person handelt,¹⁷⁴ die Thesaurierungsbegünstigung, unterliegen die nicht entnommenen, sondern thesaurierten Gewinne statt dem persönlichen progressiven Einkommensteuersatz einem proportionalen Einkommensteuersatz, der ungefähr der üblichen Thesaurierungsbelastung von Kapitalgesellschaften entspricht.¹⁷⁵ Die hinzukommende Gewerbesteuer bleibt nach den allgemeinen Regelungen auf die Einkommensteuer anrechenbar. Bei späterer Entnahme unterliegen die begünstigt besteuerten Gewinne nach Abzug der darauf entrichteten Einkommensteuer einem besonderen Einkommensteuersatz in Höhe der Abgeltungsteuer.

Durch die Thesaurierungsbegünstigung wird zwar eine Annäherung der Besteuerung von Personengesellschaften an die Besteuerung von Kapitalgesellschaften erreicht. Ein entscheidender Unterscheid ist jedoch, dass weiterhin der Gesellschafter der Personengesellschaft der Steuerpflichtige und -schuldner der Einkommensteuer ist (und den Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung stellen muss). Ihm werden also weiterhin die anteiligen Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste der Gesellschaft zugerechnet, als hätte er sie selbst (in der Form eines Einzelunternehmens) erzielt. Es kommt lediglich zu einer Änderung der Steuersätze und der Zeitpunkte der Besteuerung. Auch wenn einzelne oder alle Gesellschafter einer Personengesellschaft die Thesaurierungsbegünstigung wählen, sollte die Gesellschaft in Deutschland u.E. in vollem Umfang als transparente Einheit im Sinne der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung angesehen werden.

Beispiel 6 (steuertransparente Einheit)

An der AB OHG sind A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Die ABC OHG ist in Deutschland gegründet und in keinem anderen Staat steuerlich ansässig. A und B sind in Deutschland steuerlich ansässig. A wählt für einen Teil seines Gewinnanteils die Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG).

¹⁷⁴ Handelt es sich bei dem Gesellschafter der Personengesellschaft um eine Kapitalgesellschaft, kommt ohnehin der proportionale Körperschaftsteuersatz zur Anwendung.

¹⁷⁵ Die genaue Thesaurierungsbelastung einer Kapitalgesellschaft hängt vom Einzelfall und insbesondere vom Gewerbesteuerhebesatz ab.

Die AB OHG ist eine steuertransparente Einheit.

ddd. Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG)

Mit der Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG) wird dasselbe Ziel wie mit der Thesaurierungsbegünstigung verfolgt. Die Option zur Körperschaftbesteuerung geht dabei noch einen Schritt weiter als die Thesaurierungsbegünstigung, indem bei Ausübung der Option die Personen(handels)gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft behandelt wird. Es kommt somit zu einem steuerlich fiktiven Formwechsel und einer entsprechenden Änderung des Besteuerungsregimes. Die Personengesellschaft wird selbst Steuerpflichtiger und Steuerschuldner der Körperschaftsteuer (und muss den Antrag auf Ausübung der Option stellen).

Da in der Folge die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste der Gesellschaft selbst zugerechnet werden, kann eine nach § 1a KStG optierende Gesellschaft in Deutschland u.E. nicht als transparente Einheit im Sinne der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung angesehen werden. Es gelten vielmehr die allgemeinen Grundsätze für die Behandlung von Kapitalgesellschaften im Kontext der globalen Mindestbesteuerung. Behandelt der Staat eines ausländischen Gesellschafters die optierende Gesellschaft aber trotz Optionsausübung transparent, kommt es insoweit zu einer hybriden Einheit.

Beispiel 7 („normale“ Einheit)

An der AB OHG sind A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Die ABC OHG ist in Deutschland gegründet und in keinem anderen Staat steuerlich ansässig. Die AB OHG optiert zur Körperschaftsteuerpflicht (§ 1a KStG). A und B sind in Deutschland steuerlich ansässig.

Die AB OHG ist eine „normale“ Einheit.

Beispiel 8 („normale“ und hybride Einheit – gesellschaftlicherbezogene Einordnung)

An der ABC OHG sind A und B zu jeweils 40 % und C zu 20 % beteiligt. Die ABC OHG ist in Deutschland gegründet und in keinem anderen Staat steuerlich ansässig. Die ABC OHG optiert zur Körperschaftsteuerpflicht (§ 1a KStG). A und B sind in Deutschland steuerlich ansässig. C ist in Staat X steuerlich ansässig, wo die Personengesellschaft trotz Optionsausübung transparent behandelt wird.

Die ABC OHG ist in Bezug auf A und B (jeweils 40 %) eine „normale“ Einheit und in Bezug auf C (20 %) eine hybride Einheit.

Beispiel 9 („normale“ Einheit)

An der ABC SNC sind A und B zu jeweils 40 % und C zu 20 % beteiligt. Die ABC SNC ist in Staat X gegründet und dort steuerlich ansässig. Die ABC SNC optiert in Deutschland zur Körperschaftsteuerpflicht (§ 1a KStG). A sowie B sind in Staat X steuerlich ansässig. C ist in Deutschland steuerlich ansässig. Staat X behandelt die ABC SNC intransparent. Deutschland behandelt die ABC SNC aufgrund der Optionsausübung ebenfalls intransparent.

Die ABC SNC ist eine „normale“ Einheit.

eee. Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)

Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) ist steuerlich eine Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Jedoch stellen die Gewinnanteile und Vergütungen für Dienstleistungen sowie Nutzungsüberlassungen des persönlich haftenden Gesellschafters Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG). Vor diesem Hintergrund ist der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA wie ein Mitunternehmer zu behandeln, obwohl keine Personengesellschaft i.S.e. Mitunternehmerschaft vorliegt.¹⁷⁶

Im Rahmen der Gewinnermittlung wird zwischen der kapitalistischen Sphäre der Kommanditaktionäre bzw. KGaA und der transparenten Sphäre des persönlich haftenden Gesellschafters unterschieden, indem der Gewinn der KGaA außerbilanziell in einen der Körperschaftsteuer unterliegenden Teil sowie einen der Einkommensteuer unterliegenden Teil aufgespalten wird.¹⁷⁷ Während die Besteuerung der Kommanditaktionäre bzw. KGaA durch das für Kapitalgesellschaften geltende Trennungsprinzip gekennzeichnet ist, gilt für die Besteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters das für die Besteuerung von Personengesellschaften maßgebliche Transparenzprinzip.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Vgl. BFH-Urteil vom 1.6.2022 (I R 44/18), BFH/NV 2022, 1365, hier Rdn. II.2.b).

¹⁷⁷ Vgl. BFH-Urteil vom 1.6.2022 (I R 44/18), BFH/NV 2022, 1365, hier Rdn. II.2.f) und II.2.g)aa).

¹⁷⁸ Vgl. BFH-Urteil vom 1.6.2022 (I R 44/18), BFH/NV 2022, 1365, hier Rdn. II.2.f).

Die KGaA sollte daher in Deutschland u.E. teilweise als steuerlich intransparent und teilweise als steuerlich transparent im Sinne der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung angesehen werden. Soweit die Gewinne der KGaA auf die Kommanditaktionäre entfallen, gelten die allgemeinen Grundsätze für die Behandlung von Kapitalgesellschaften im Kontext der globalen Mindestbesteuerung. Soweit die Gewinne der KGaA auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallen, gelten die im Folgenden dargestellten Grundsätze für die Behandlung von Personengesellschaften im Kontext der globalen Mindestbesteuerung.

Beispiel 10 („normale“ und steuertransparente Einheit – einkunfts-/gesellschafterbezogene Einordnung)

An der AB KGaA ist A als Kommanditist zu 50 % und B als persönlich haftender Gesellschafter zu 50 % beteiligt. Die AB KGaA ist in Deutschland gegründet steuerlich ansässig. A und B sind in Deutschland steuerlich ansässig.

Die AB KGaA ist in Bezug auf A (50 %) eine „normale“ Einheit und in Bezug auf B (50 %) eine steuertransparente Einheit.

c. Personengesellschaften als Geschäftseinheit (keine oberste Muttergesellschaft)

aa. Belegenheit

Sowohl steuertransparente als auch umgekehrt hybride Einheiten, die eine Geschäftseinheit sind, ohne zugleich die oberste Muttergesellschaft zu sein, gelten im Kontext der globalen Mindestbesteuerung als staatenlos.^{179,180} Der Standort hybrider Einheiten bestimmt sich dagegen gemäß den allgemeinen

¹⁷⁹ Weitere Voraussetzung ist, dass die Gesellschaft auch nicht zur Anwendung der Primärerergänzungssteuerregelung verpflichtet ist, ohne die oberste Muttergesellschaft zu sein (Art. 10.3.2. (b) GloBE MR, Art. 4 Abs. 2 MinBestRL, § 6 Abs. 2 Nr. 2 MinBestRL-UmsG).

¹⁸⁰ Da nach der Zuordnung von Gewinnen und Verlusten einer steuertransparenten Einheit kein Gewinn oder Verlust, hat die Einordnung als staatenlos nur für eine umgekehrt hybride Einheit Bedeutung.

Vorschriften für die Standortbestimmung „normaler“ Einheiten im Kontext der globalen Mindestbesteuerung.¹⁸¹

bb. Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinnen und Verlusten

Die Notwendigkeit der Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinn und Verlusten einer Personengesellschaft zu anderen Einheiten ergibt sich daraus, dass eine Personengesellschaft regelmäßig in ihrem handelsrechtlichen Jahresabschluss ein Ergebnis ausweist, obwohl sie nach nationalem Steuerrecht grundsätzlich¹⁸² kein steuerpflichtiges Einkommen hat, da dieses den Gesellschaftern zugewiesen wurde.¹⁸³ Soweit es sich bei einer Personengesellschaft, die eine Geschäftseinheit ist, ohne zugleich die oberste Muttergesellschaft zu sein, um eine steuertransparente oder umgekehrt hybride Einheit handelt, ist ihr Jahresüberschuss oder -fehlbetrag II in drei Schritten zu kürzen bzw. zuzuordnen.

Der erste und zweite Schritt ist dabei für steuertransparente und umgekehrt hybride Einheiten gleich; erst bei dem dritten Schritt ergeben sich Unterschiede:

¹⁸¹ Demnach ist der Standort einer hybriden Einheit in dem Staat gelegen, in dem sie aufgrund des Ortes ihrer Geschäftsleitung, ihres Gründungsortes oder ähnlicher Kriterien als steuerlich ansässig gilt. Kann auf dieser Grundlage kein Standort bestimmt werden, gilt sie als in dem Staat gelegen, in dem sie gegründet wurde (Art. 10.3.1. GloBE MR, Art. 4 Abs. 1 MinBestRL, § 6 Abs. 1 MinBestRL-UmsG). Ergibt sich auf dieser Grundlage eine doppelte Belegenheit, wird die Belegenheit grundsätzlich einem der beiden Staaten auf Grundlage der Regelungen des Doppelbesteuerungsankommens zwischen diesen Staaten hinsichtlich der steuerlichen Ansässigkeit zugeteilt. Ohne Doppelbesteuerungsankommen (und auch in Ausnahmefällen mit Doppelbesteuerungsankommen) zwischen den Staaten wird der Standort einem der beiden Staaten auf Grundlage eigener Regelungen der globalen Mindestbesteuerung zugeteilt (Art. 10.3.4. GloBE MR, Art. 4 Abs. 4 und Abs. 5 MinBestRL, § 6 Abs. 4 MinBestRL-UmsG).

¹⁸² Eine Ausnahme stellt in Deutschland beispielsweise die Gewerbesteuer dar, siehe dazu bereits oben.

¹⁸³ Vgl. Kap. 3 Rdn. 204 GloBE MK.

1. Kürzung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II der transparenten Einheit entsprechend der Beteiligung von gruppenfremden Gesellschaftern¹⁸⁴
2. Zuordnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II der transparenten Einheit zu Betriebsstätten entsprechend dem Betriebsstätteneinkommen i.S.d. Art. 3.4. GloBE MR, Art. 18 MinBestRL, § 34 MinBestRL-UmsG-E¹⁸⁵
3. — soweit es sich um eine steuertransparente Einheit handelt: Zuordnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II der steuertransparenten Einheit zu den gruppenzugehörigen Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung¹⁸⁶
 - soweit es sich um eine umgekehrt hybride Einheit handelt: Zuordnung des verbleibenden Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II zu der halbtransparenten Gesellschaft selbst¹⁸⁷

Soweit eine Personengesellschaft eine hybride Einheit ist, erfolgt keine besondere Zuordnung ihres Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II. Er ist vielmehr wie bei einer „normalen“ Einheit der Einheit selbst bzw. ihren ausländischen Betriebsstätten¹⁸⁸ zuzuordnen.

¹⁸⁴ Art. 3.5.3. und Art. 3.5.4. GloBE MR, Art. 19 Abs. 1 MinBestRL, § 35 Abs. 1 MinBestRL-UmsG. Hierdurch wird sichergestellt, dass später der effektive Steuersatz korrekt berechnet wird, da die von außenstehenden Gesellschaftern gezahlten Steuern bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes ebenfalls nicht berücksichtigt werden. Vgl. Kap. 3 Rdn. 226 GloBE MK.

¹⁸⁵ Art. 3.5.1.(a) i.V.m. Art. 3.4. GloBEMR, Art. 19 Abs. 3 i.V.m. Art. 18 MinBestRL, § 35 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 MinBestRL-UmsG.

¹⁸⁶ Art. 3.5.1.(b) GloBE MR, Art. 19 Abs. 4 MinBestRL, § 35 Abs. 2 Nr. 2 MinBestRL-UmsG.

¹⁸⁷ Art. 3.5.1.(c) GloBE MR, Art. 19 Abs. 5 MinBestRL, § 35 Abs. 2 Nr. 3 MinBestRL-UmsG. An dieser Stelle sei der Vollständigkeit halber auf einen redaktionellen Fehler im MinBestRL-UmsG hingewiesen. Dort heißt es in § 35 Abs. 2 Nr. 3 MinBestRL-UmsG: „im Fall einer steuertransparenten Einheit, die eine oberste Muttergesellschaft oder eine umgekehrte hybride Einheit ist, [...]“. Eine steuertransparente Einheit kann jedoch nicht gleichzeitig eine umgekehrte hybride Einheit sein (in Bezug auf denselben Gesellschafter). Die richtige Formulierung müsste wie folgt lauten: „im Fall einer steuertransparenten Einheit, die eine oberste Muttergesellschaft ist, oder einer umgekehrten hybriden Einheit ist, [...]“. In der deutschen Übersetzung der MinBestRL findet sich in Art. 19 Abs. 5 MinBestRL der gleiche Fehler.

¹⁸⁸ Art. 3.4. GloBE MR, Art. 18 MinBestRL, § 34 MinBestRL-UmsG.

cc. Kürzung bzw. Zurechnung von Steuern

Die Kürzung bzw. Zurechnung von Steuern folgt der Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinnen oder Verlusten. Soweit es sich bei einer Personengesellschaft, die eine Geschäftseinheit ist, ohne zugleich die oberste Muttergesellschaft zu sein, um eine steuertransparente oder umgekehrt hybride Einheit handelt und diese in ihrem Jahresabschluss erfasste Steuern ausweist,¹⁸⁹ sind diese somit ebenfalls in drei Schritten zu kürzen bzw. zuzurechnen. Der erste und zweite Schritt ist dabei wieder für steuertransparente und umgekehrt hybride Einheiten gleich; erst wiederum bei dem dritten Schritt ergeben sich Unterschiede:

1. Kürzung der erfassten Steuern der transparenten Einheit entsprechend der Beteiligung von gruppenfremden Gesellschaftern¹⁹⁰
2. Zurechnung der erfassten Steuern der transparenten Einheit zu Betriebsstätten entsprechend dem Betriebsstätteneinkommen i.S.d. Art. 3.4. GloBE MR, Art. 18 MinBestRL, § 34 MinBestRL-UmsG-E^{191, 192}
3. — soweit es sich um eine steuertransparente Einheit handelt: Zurechnung der erfassten Steuern zu den gruppenzugehörigen Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungshöhe¹⁹³

¹⁸⁹ Hierbei ist in Deutschland insbesondere an die Gewerbesteuer zu denken.

¹⁹⁰ Art. 4.1.3.(a) GloBE MR, Art. 21 Abs. 3 Buchst. (a) MinBestRL, § 40 Nr. 1 MinBestRL-UmsG.

¹⁹¹ Art. 4.3.2.(a) GloBE MR, Art. 24 Abs. 1 MinBestRL, § 41 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG.

¹⁹² Zusätzlich sind der Betriebsstätte auch die in den Jahresabschlüssen der gruppenzugehörigen Gesellschafter ausgewiesenen und auf diese Betriebsstätte entfallenden erfassten Steuern zuzurechnen (Art. 4.3.2.(a) GloBE MR, Art. 24 Abs. 1 MinBestRL, § 41 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG; vgl. auch Kap. 4 Rdn. 46 GloBE MK). Hierbei ist in Deutschland insbesondere an die Körperschaftsteuer zu denken.

¹⁹³ Art. 4.3.2.(b) GloBE MR, Art. 24 Abs. 2 MinBestRL, § 41 Abs. 1 Nr. 2 MinBestRL-UmsG.

- soweit es sich um eine umgekehrt hybride Einheit handelt: Zurechnung der verbleibenden erfassten Steuern zu der umgekehrt hybriden Einheit selbst^{194, 195}

Soweit eine Personengesellschaft eine hybride Einheit ist, erfolgt keine besondere Zurechnung ihrer eigenen erfassten Steuern. Sie sind vielmehr wie bei einer „normalen“ Einheit der Einheit selbst bzw. ihren ausländischen Betriebsstätten¹⁹⁶ zuzurechnen.¹⁹⁷

dd. Kürzung bzw. Zuordnung von Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte

Auch die Kürzung bzw. Zuordnung von Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte im Rahmen des substanzbasierten Freibetrags¹⁹⁸ folgt der Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinnen oder Verlusten. Soweit es sich bei einer

¹⁹⁴ Vgl. Kap. 4 Rdn. 57 GloBE MK.

¹⁹⁵ Zusätzlich sind der umgekehrt hybriden Einheit selbst auch die in den Jahresabschlüssen der gruppenzugehörigen Gesellschafter ausgewiesenen und auf die umgekehrt hybride Einheit entfallenden erfassten Steuern auf „Ausschüttungen“ zuzurechnen (Art. 4.3.2.(e) GloBE MR, Art. 24 Abs. 5 MinBestRL, § 41 Abs. 1 Nr. 5 MinBestRL-UmsG). „Ausschüttungen“ in diesem Sinne sollten vorliegen, da die umgekehrt hybride Einheit im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters schließlich intransparent behandelt wird.

¹⁹⁶ Art. 4.3.2.(a) GloBE MR, Art. 24 Abs. 1 MinBestRL, § 41 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG.

¹⁹⁷ Zusätzlich sind der hybriden Einheit jedoch auch die in den Jahresabschlüssen der gruppenzugehörigen Gesellschafter ausgewiesenen und auf die hybride Einheit entfallenden erfassten Steuern zuzurechnen (sog. Tax Push Down, Art. 4.3.2.(d) GloBE MR, Art. 24 Abs. 4 MinBestRL, § 41 Abs. 1 Nr. 4). Bei passiven Erträgen ist die Zurechnung jedoch auf den Betrag beschränkt, der sich aus der Multiplikation des Ergänzungssteuer-Prozentsatzes für den Staat mit dem Betrag der passiven Erträge ergibt, sofern dieser niedriger als der Betrag der für die passiven Erträge bei den gruppenzugehörigen Gesellschafter tatsächlich erfassten Steuern ist. Für diese Berechnung wird der Ergänzungssteuer-Prozentsatz für den Staat ohne Berücksichtigung der erfassten Steuern bestimmt, die auf solche passiven Erträge des konzernzugehörigen Eigentümers der Geschäftseinheit anfallen (Art. 4.3.3. GloBE MR, Art. 24 Abs. 6 MinBestRL, § 41 Abs. 2 MinBestRL-UmsG).

¹⁹⁸ Der substanzbasierte Freibetrag reduziert den Mindeststeuer-Gewinn, auf den der Ergänzungssteuersatz für einen Staat anzuwenden ist (Art. 5.2.2. und 5.2.3., Art. 5.3. GloBE MR, Art. 27 Abs. 3 und 4, Art. 28 MinBestRL, § 46 Abs. 1 und 2, § 50 MinBestRL-UmsG).

Personengesellschaft, die eine Geschäftseinheit ist, ohne zugleich die oberste Muttergesellschaft zu sein, um eine steuertransparente oder umgekehrt hybride Einheit handelt und diese in ihrem Jahresabschluss berücksichtigungsfähige Lohnkosten oder materielle Vermögenswerte ausweist, sind diese somit ebenfalls in drei Schritten zu kürzen bzw. zuzuordnen. Der erste und zweite Schritt ist dabei wieder für steuertransparente und umgekehrt hybride Einheiten gleich; erst bei dem dritten Schritt ergeben sich Unterschiede:

1. Kürzung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte der transparenten Einheit entsprechend der Beteiligung von gruppenfremden Gesellschaftern¹⁹⁹
2. Zuordnung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte der transparenten Einheit zu Betriebsstätten entsprechend der Betriebsstätteneinkommensermittlung i.S.d. Art. 3.4. GloBE MR, Art. 18 MinBestRL, § 34 MinBestRL-UmsG-E, vorausgesetzt, sie sind im gleichen Staat belegen²⁰⁰
3. — soweit es sich um eine steuertransparente Einheit handelt:
Zuordnung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte zu den gruppenzugehörigen Gesellschaftern entspre-

¹⁹⁹ Art. 5.3.6. und Art. 5.3.7.(c) GloBE MR, Art. 28 Abs. 6 und 7 MinBestRL, § 53 Abs. 1 und 2 MinBestRL-UmsG. Vgl auch Kap. 5 Rdn. 64 GloBE MK. Diese Vorweg-Kürzung ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut, laut dem im Fall einer transparenten Einheit erst eine Zuordnung zu Betriebsstätten von gruppenzugehörigen Gesellschaftern (hier dargestellt als Schritt 2) und dann zu den gruppenzugehörigen Gesellschaftern selbst (hier dargestellt als Schritt 3, erster Tiert) vorzunehmen ist und schließlich der Restbetrag unberücksichtigt bleibt (hier dargestellt als Schritt 1 und Schritt 3, zweiter Tiert). Die Ermittlung der Werte erfolgt jedoch entsprechend den Grundsätzen zur Kürzung bzw. Zurechnung von Gewinnen und Verlusten (vgl. Gesetzesbegründung zu § 53 MinBestRL-UmsG). Zur Veranschaulichung wurde daher die hier dargestellte Reihenfolge der Schritte gewählt, die in der Regel zum selben Ergebnis führen sollte.

²⁰⁰ Art. 5.3.6. GloBE MR, Art. 28 Abs. 6 MinBestRL, § 53 Abs. 1 i.V.m. §§ 51 und 52 MinBestRL-UmsG.

chend ihrer Beteiligungshöhe, vorausgesetzt sie sind im gleichen Staat belegen^{201, 202},

- soweit es sich um eine umgekehrt hybride Einheit handelt:
keine Berücksichtigung der verbleibenden berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte²⁰³

Soweit eine Personengesellschaft eine hybride Einheit ist, erfolgt keine besondere Zuordnung ihrer berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte. Sie sind vielmehr wie bei einer „normalen“ Einheit der Einheit selbst bzw. ihren ausländischen Betriebsstätten²⁰⁴ zuzuordnen.

ee. Ausgewählte Zweifelsfragen aus deutscher steuerlicher Sicht

Im Falle einer Personengesellschaft, die eine Geschäftseinheit ist, ohne zugleich die oberste Muttergesellschaft zu sein, ergeben sich Zweifelsfragen insbesondere bei Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sowie Ergänzungsbilanzen, da es sich hierbei um Besonderheiten des deutschen Steuerrechts handelt. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sowie Ergänzungsbilanzen können Auswirkungen auf die Höhe des effektiven Steuersatzes im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung haben, da bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes im Zähler auf eine steuerliche Größe (angepasste erfasste Steuern) und im Nenner auf eine handelsrechtliche Größe (aus dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag II abgeleiteter Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust) abgestellt wird.

²⁰¹ Art. 5.3.7.(a) GloBE MR, Art. 28 Abs. 7 Buchst. (a) MinBestRL, § 53 Abs. 2 Nr. 1 MinBestRL-UmsG. Sind sie nicht im gleichen Staat belegen, erfolgt keine Berücksichtigung dieser berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte (Art. 5.3.7.(c) GloBE MR, Art. 28 Abs. 7 MinBestRL, § 53 Abs. 2 MinBestRL-UmsG).

²⁰² Sind sie nicht im gleichen Staat belegen, erfolgt keine Berücksichtigung dieser berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte (Art. 5.3.7.(c) GloBE MR, Art. 28 Abs. 7 MinBestRL, § 53 Abs. 2 MinBestRL-UmsG).

²⁰³ Art. 5.3.7.(c) GloBE MR, Art. 28 Abs. 7 MinBestRL, § 53 Abs. 2 MinBestRL-UmsG MinBestRL. Vgl. auch Kap. 5 Rdn. 64 GloBE MK.

²⁰⁴ Art. 5.3.6. GloBE MR, Art. 28 Abs. 6 MinBestRL, § 53 Abs. 1 i.V.m. §§ 51 und 52 MinBestRL-UmsG

aaa. Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben

Vergütungen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft (in Form einer Mitunternehmerschaft) für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, führen nach deutschem Steuerrecht zu Sonderbetriebseinnahmen und damit zusammenhänge Aufwendungen zu Sonderbetriebsausgaben; daneben führen auch Aufwendungen zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zu Sonderbetriebsausgaben (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Es kommt folglich in der steuerlichen Gewinnermittlung zu einer vom handelsrechtlichen Jahresabschluss abweichenden Zurechnung von Aufwendungen und Erträgen, was beispielsweise Auswirkungen auf die Höhe der Gewerbesteuer hat.

Ausgangspunkt für die Ermittlung und Zuordnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts ist jedoch der handelsrechtliche Jahresabschluss,²⁰⁵ der keine Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben kennt. Zudem kommt es für die Kürzung bzw. Zuordnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II in Bezug auf gruppenfremde und gruppenzugehörige Gesellschafter auf die Eigenkapitalbeteiligung an,²⁰⁶ so dass sich durch Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben infolge schuldrechtlicher Vertragsbeziehungen keine anderweite Zuordnung ergibt.

Zwar heißt es im Musterkommentar, dass die Zuordnung von Erträgen, Aufwendungen, Gewinnen oder Verlusten zu gruppenzugehörigen Gesellschaftern nach den Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung mit dem Ergebnis in Einklang gebracht wird, welches das nationale Steuerrecht des Gesellschafters und der transparenten Einheit vorsieht.²⁰⁷ In dem folgenden Beispiel des Musterkommentars mit einer vertraglich vereinbarten, zeitlich befristet von der Kapitalbeteiligung abweichenden Gewinnverteilung (d.h. an die Eigenkapitalanteile sind insoweit zusätzliche Gewinnrechte geknüpft) kommt es hingegen zu einer unterschiedlichen Zuordnung von Gewinnen und Verlusten nach nationalem Steuerrecht und nach den Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung.²⁰⁸

²⁰⁵ Art. 3.1.1. GloBE MR, Art. 3 Nr. 36 MinBestRL, § 15 Abs. 1 MinBestRL-UmsG.

²⁰⁶ Art. 3.5.3. und Art. 3.5.1.(b) GloBE MR, Art. 19 Abs. 1 & Abs. 4 MinBestRL, § 35 Abs. 1 und 2 Nr. 2 MinBestRL-UmsG.

²⁰⁷ Vgl. Kap. 3 Rdn. 218 GloBE MK.

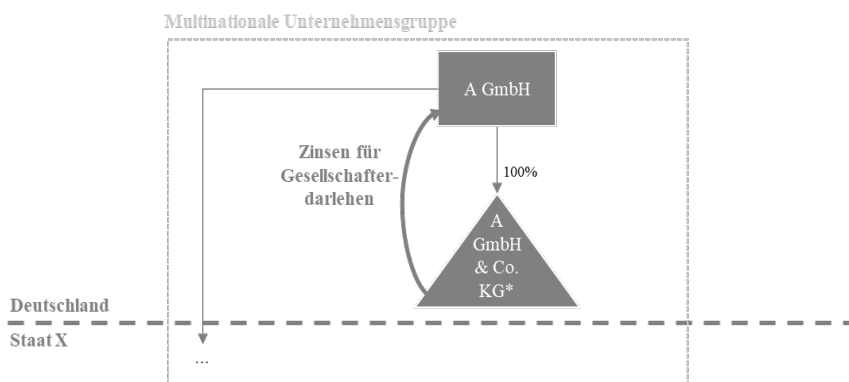
²⁰⁸ Vgl. Kap. 3 Rdn. 219 und 220 GloBE MK.

Im Ergebnis folgt die Gewinnverteilung für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung der durch die zusätzlichen Gewinnrechte modifizierten Eigenkapitalbeteiligung, unabhängig davon, ob der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters diese Gewinnverteilungsabrede auch anerkennt. Hierbei handelt es sich allerdings um ein Beispiel im Gesamthandsbereich, so dass es insofern ungeeignet ist, Rückschlüsse zu der Behandlung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu ziehen. Wenn es aber in einem solchen Fall zu einer unterschiedlichen Zuordnung nach nationalem Steuerrecht und nach den Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung kommen kann, scheint u.E. grundsätzlich auch im Fall von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben eine unterschiedliche Zuordnung denkbar.

Die (potenzielle) Wirkungsweise von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben soll anhand der nachfolgenden Beispiele veranschaulicht werden:

Fallgruppe 1: Inland, ohne gruppenfremde Gesellschafter

a) Sonderbetriebseinnahmen

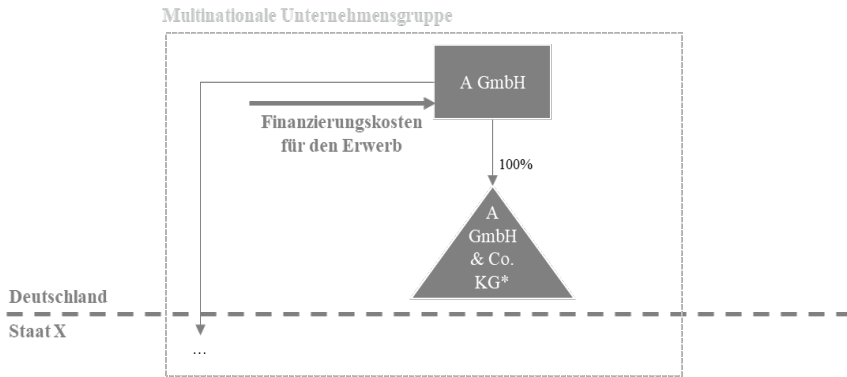


* Die Komplementär GmbH ist aus Vereinfachungsgründen nicht eingezeichnet.

in Mio. EUR

A GmbH & Co. KG	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	80,00	
		darin als Aufwand enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	-20,00	
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	100,00	
		darin als Sonderbetriebseinnahmen enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	20,00	
		Gewerbesteuer (14%)	14,00	
Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	80,00		
	Erfasste Steuern	14,00		
Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	(1) Gruppenfremde Gesellschafter	0,00		
	(2) Betriebsstätte	-		
	(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	80,00		
Kürzung/Zurechnung von Steuern	(1) Gruppenfremde Gesellschafter	0,00		
	(2) Betriebsstätte	-		
	(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	14,00		
A GmbH	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	20,00	
		darin als Ertrag enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	20,00	
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	100,00	
		darin als Sonderbetriebseinnahmen enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	20,00	
		Körperschaftsteuer (15%), Solidaritätszuschlag (15% 5,5%)	15,83	
		Gewerbesteuer (14%) – beachte gewerbesteuerliche Kürzung für Gewinne aus Mitunternehmerschaft (§ 9 Nr. 2 GewStG)	0,00	
		Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	100,00
			davon eigener Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	20,00
			davon zugeordneter Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	80,00
			Erfasste Steuern	29,83
davon eigene erfasste Steuern	15,83			
davon zugerechnete erfasste Steuern	14,00			
Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	Betriebsstätte	-		
	Betriebsstätte	-		
Kürzung/Zurechnung von Steuern	Betriebsstätte	-		
	Betriebsstätte	-		
Deutschland (hier: nur A GmbH)	Berechnung des effektiven Steuersatzes	Erfasste Steuern	29,83	
		Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	100,00	
		Effektiver Steuersatz	29,83%	

b) Sonderbetriebsausgaben



* Die Komplementär GmbH ist aus Vereinfachungsgründen nicht eingezeichnet.

in Mio. EUR

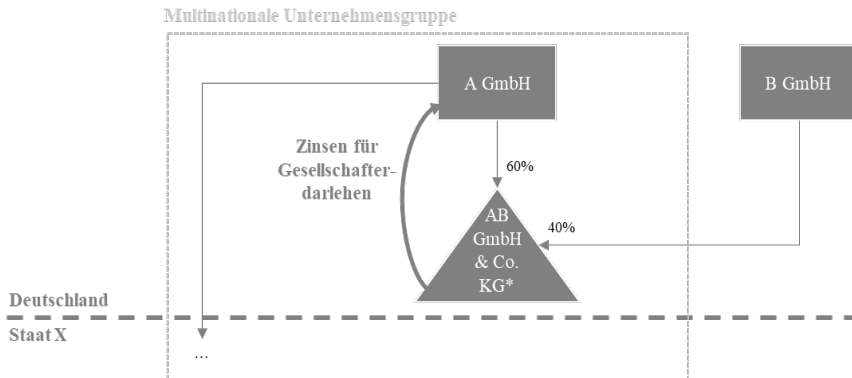
A GmbH & Co. KG	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	120,00
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	100,00
		darin als Sonderbetriebsausgaben enthaltene Zinsen für Beteiligungsfinanzierung	-20,00
		Gewerbesteuer (14%)	14,00
	Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	120,00
	Erfasste Steuern	14,00	
Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten		(1) Gruppenfremde Gesellschafter	0,00
		(2) Betriebsstätte	-
		(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	120,00
Kürzung/Zurechnung von Steuern		(1) Gruppenfremde Gesellschafter	0,00
		(2) Betriebsstätte	-
		(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	14,00
A GmbH	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	-20,00
		darin als Aufwand enthaltene Zinsen für Beteiligungsfinanzierung	-20,00
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	100,00
		darin als Sonderbetriebsausgaben enthaltene Zinsen für Beteiligungsfinanzierung	-20,00
		Körperschaftsteuer (15%), Solidaritätszuschlag (15% 5,5%)	15,83
		Gewerbesteuer (14%) – beachte gewerbesteuerliche Kürzung für Gewinne aus Mitunternehmerschaft (§ 9 Nr. 2 GewStG)	0,00
	Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	100,00
		davon eigener Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	-20,00
		davon zugeordneter Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	120,00
		Erfasste Steuern	29,83
	davon eigene erfasste Steuern	15,83	
	davon zugerechnete erfasste Steuern	14,00	
Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten		Betriebsstätte	-
	Kürzung/Zurechnung von Steuern	Betriebsstätte	-
Deutschland (hier: nur A GmbH)	Berechnung des effektiven Steuersatzes	Erfasste Steuern	29,83
		Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	100,00
		Effektiver Steuersatz	29,83%

Fazit zu Fallgruppe 1:

Aufgrund der Zuordnungs-/Zurechnungsregeln kommt es zu einer Kombination des Mindeststeuer-Gewinns oder -verlusts und der erfassten Steuern der Personengesellschaft einerseits und des Gesellschafters andererseits, so dass sich trotz der abweichenden Erfassung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben nach Handelsrecht (und damit nach den Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung) und nach (nationalem) Steuerrecht keine Auswirkungen auf die Berechnung des effektiven Steuersatzes ergeben: Der effektive Steuersatz entspricht jeweils dem nominalen Steuersatz ($15\% \cdot + 15\% \cdot 5,5\% + 14\% = 29,83\%$).

Fallgruppe 2: Inland, mit gruppenfremden Gesellschaftern

a) Sonderbetriebseinnahmen

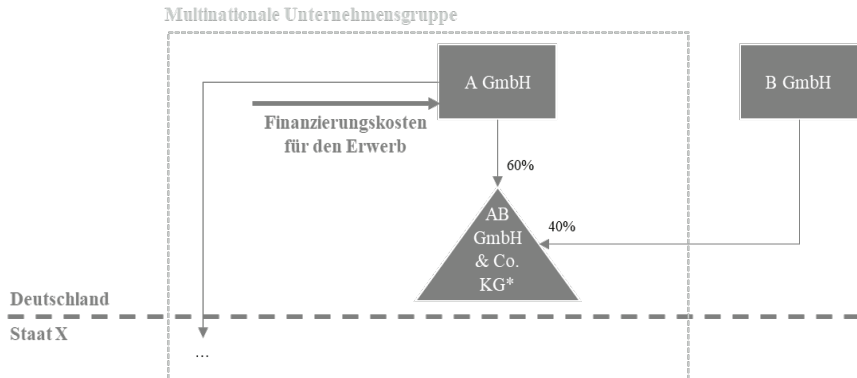


* Die Komplementär GmbH ist aus Vereinfachungsgründen nicht eingezeichnet.

in Mio. EUR

AB GmbH & Co. KG	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	80,00
		darin als Aufwand enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	-20,00
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	100,00
		darin als Sonderbetriebseinnahmen enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	20,00
		Gewerbesteuer (14%)	14,00
Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	80,00
		Erfasste Steuern	14,00
		(1) Gruppenfremde Gesellschafter	32,00
Kürzung/Zurechnung von Steuern	Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	(2) Betriebsstätte	-
		(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	48,00
		(1) Gruppenfremde Gesellschafter	5,60
Kürzung/Zurechnung von Steuern	Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	(2) Betriebsstätte	-
		(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	8,40
		(1) Gruppenfremde Gesellschafter	20,00
A GmbH	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	20,00
		darin als Ertrag enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	20,00
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	68,00
		darin als Sonderbetriebseinnahmen enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	20,00
		Körperschaftsteuer (15%), Solidaritätszuschlag (15% 5,5%)	10,76
Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	Gewerbesteuer (14%) – beachte gewerbesteuerliche Kürzung für Gewinne aus Mitunternehmerschaft (§ 9 Nr. 2 GewStG)	0,00
		Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	68,00
		davon eigener Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	20,00
Kürzung/Zurechnung von Steuern	Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	davon zugeordneter Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	48,00
		Erfasste Steuern	19,16
		davon eigene erfasste Steuern	10,76
Kürzung/Zurechnung von Steuern	Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	davon zugerechnete erfasste Steuern	8,40
		Betriebsstätte	-
Deutschland (hier: nur A GmbH)	Berechnung des effektiven Steuersatzes	Betriebsstätte	-
		Erfasste Steuern	19,16
		Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	68,00
		Effektiver Steuersatz	28,18%

b) Sonderbetriebsausgaben



* Die Komplementär GmbH ist aus Vereinfachungsgründen nicht eingezeichnet.

in Mio. EUR

AB GmbH & Co. KG	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	120,00
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	100,00
		darin als Sonderbetriebsausgaben enthaltene Zinsen für Beteiligungsfinanzierung	-20,00
		Gewerbesteuer (14%)	14,00
	Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	120,00
Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	Erfasste Steuern	(1) Gruppenfremde Gesellschafter	48,00
		(2) Betriebsstätte	-
		(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	72,00
		Kürzung/Zurechnung von Steuern	(1) Gruppenfremde Gesellschafter
	(2) Betriebsstätte	-	
	(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	8,40	
A GmbH	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	-20,00
		darin als Aufwand enthaltene Zinsen für Beteiligungsfinanzierung	-20,00
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	52,00
		darin als Sonderbetriebsausgaben enthaltene Zinsen für Beteiligungsfinanzierung	-20,00
		Körperschaftsteuer (15%), Solidaritätszuschlag (15% 5,5%)	8,23
		Gewerbesteuer (14%) – beachte gewerbesteuerliche Kürzung für Gewinne aus Mitunternehmerschaft (§ 9 Nr. 2 GewStG)	0,00
	Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	52,00
		davon eigener Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	-20,00
		davon zugeordneter Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	72,00
		Erfasste Steuern	16,63
	davon eigene erfasste Steuern	8,23	
	davon zugerechnete erfasste Steuern	8,40	
Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	Betriebsstätte	-	
Kürzung/Zurechnung von Steuern	Betriebsstätte	-	
Deutschland (hier: nur A GmbH)	Berechnung des effektiven Steuersatzes	Erfasste Steuern	16,63
		Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	52,00
		Effektiver Steuersatz	31,98%

Fazit zu Fallgruppe 2:

Der innerhalb der Unternehmensgruppe berücksichtigte Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust und die erfassten Steuern ändern sich aufgrund der Ermittlungs-, Kürzungs- und Zuordnungs-/Zurechnungsregeln bei Vorliegen von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben nicht in gleich starkem Maße, so dass es zu einer Auswirkung auf die Berechnung des effektiven Steuersatzes kommt: Im Fall der Sonderbetriebseinnahmen führt die unterproportionale Erhöhung des Zählers (nur anteilige Gewerbesteuer wegen Kürzung in Bezug auf gruppenfremde Gesellschafter) im Vergleich zur Erhöhung des Nenners (Ertragsposten in voller Höhe) zu einem niedrigeren effektiven Steuersatz als dem nominalen Steuersatz. Im Fall der Sonderbetriebsausgaben führt die unterproportionale Senkung des Zählers (nur anteilige Gewerbesteuer wegen Kürzung in Bezug auf außenstehende Gesellschafter) im Vergleich zur Senkung des Nenners (Aufwandsposten in voller Höhe) zu einem höheren effektiven Steuersatz als dem nominalen Steuersatz.

Diese Wirkungsweise ist u.E. jedoch sachgerecht, da die gruppenfremden Gesellschafter die – infolge der Sonderbetriebseinnahmen bzw. -ausgaben der gruppenzugehörigen Gesellschafter erhöhte bzw. gesenkte – Gewerbesteuer wirtschaftlich mittragen. Parallelen kann man hier auch zum deutschen nationalen Steuerrecht hinsichtlich der Anrechnung der Gewerbesteuer (auf die Einkommensteuer von natürlichen Personen als Gesellschafter, § 35 EStG) ziehen, die allein auf die Gewinnverteilung unabhängig von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben abstellt.

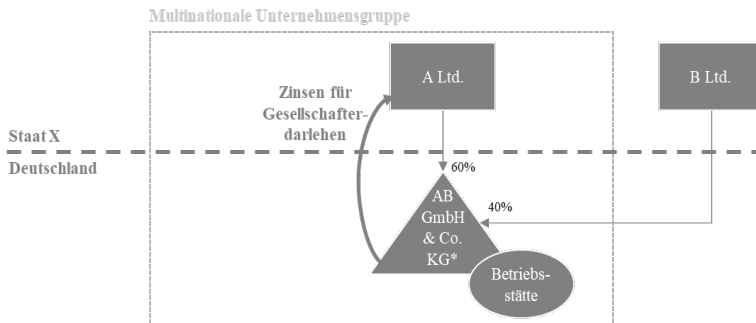
Fallgruppe 3: Grenzüberschreitend, mit gruppenfremden Gesellschaftern

In grenzüberschreitenden Fällen (d.h. wenn die Personengesellschaft eine Betriebsstätte für einen in einem anderen Staat gelegenen Gesellschafter darstellt) sind zusätzlich die Vorschriften zur Zuordnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II zu einer Betriebsstätte zu beachten. Dort bedarf die Regelung, dass der auf Grundlage des handelsrechtlichen Jahresabschlusses ermittelte Jahresüberschusses oder -fehlbetrag II dahin gehend anzupassen ist, dass nur die Ertrags- und Aufwandsposten verzeichnet werden, die ihr gemäß dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen oder gemäß den Rechtsvorschriften ihres Belegenheitsstaates zuzuordnen sind (Art. 3.4.2.(a) GloBE MR, Art. 18 Abs. 2 MinBestRL, § 34 Abs. 2 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E), besonderer Aufmerksamkeit:

- Diese Regelung ließe sich in einem engen Sinne so auslegen, dass sie nur die Zuordnung der in dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag II der Betriebsstätte bereits enthaltenen Ertrags- und Aufwandsposten betrifft und nicht die Hinzurechnung/Abrechnung weiterer Ertrags- und Aufwandsposten²⁰⁹ (durch Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben).
- Diese Regelung ließe sich aber auch in einem weiten Sinne so auslegen, dass sie eine vollkommene Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II der Betriebsstätte an das gemäß nationalem Steuerrecht oder gemäß DBA ermittelte Betriebsstätteneinkommen vorsieht.

²⁰⁹ Vgl. Kap. 3 Rdn. 192 bis 195 GloBE MK.

a) Sonderbetriebseinnahmen



* Die Komplementär GmbH ist aus Vereinfachungsgründen nicht eingezeichnet.

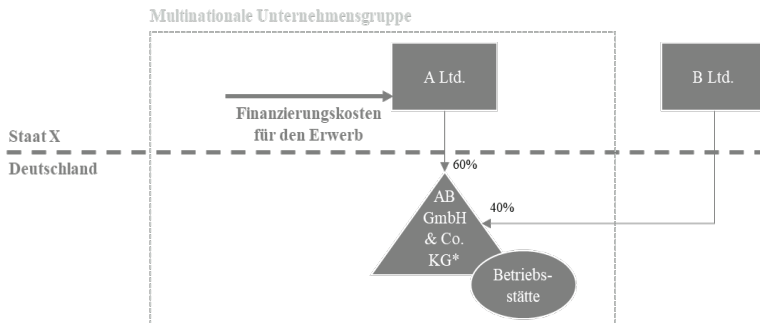
in Mio. EUR

enge Auslegung weite Auslegung

AB GmbH & Co. KG	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	80,00	
		darin als Aufwand enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	-20,00	
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	100,00	
		darin als Sonderbetriebseinnahmen enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	20,00	
		Gewerbesteuer (14%)	14,00	
	Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	80,00	
		Erfasste Steuern	14,00	
	Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	(1) Gruppenfremde Gesellschafter	32,00	
		(2) Betriebsstätte	48,00	
		(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	-	
	Kürzung/Zurechnung von Steuern	(1) Gruppenfremde Gesellschafter	5,60	
		(2) Betriebsstätte	8,40	
		(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	-	
A Ltd.	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	20,00	
		darin als Ertrag enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	20,00	
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	68,00	
		darin als Sonderbetriebseinnahmen enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	20,00	
		Körperschaftsteuer (15%), Solidaritätszuschlag (15% 5,5%)	10,76	
		Gewerbesteuer (14%) – beachte gewerbesteuerliche Kürzung für Gewinne aus Mitunternehmerschaft (§ 9 Nr. 2 GewStG)	0,00	
		Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	20,00
		davon eigener Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	20,00	
		davon zugeordneter Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	-	
		Erfasste Steuern	10,76	
		davon eigene erfasste Steuern	10,76	
		davon zugerechnete erfasste Steuern	-	
	Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	Betriebsstätte ^a	0,00	20,00
	Kürzung/Zurechnung von Steuern	Betriebsstätte ^b	7,60	10,76
Deutschland (hier: nur Betriebsstätte)	Berechnung des effektiven Steuersatzes	Erfasste Steuern	16,00	19,16
		Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	48,00	68,00
		Effektiver Steuersatz	33,33%	28,18%

- ^a Art. 3.4.2.(a) GloBE MR, Art. 18 Abs. 2 MinBestRL, § 34 Abs. 2 Nr. 1 MinBestRL-UmsG:
Der Jahresüberschuss II (und damit der Mindeststeuer-Gewinn) ist so anzupassen, dass bei einer Betriebsstätte nur die Erträge und Aufwendungen berücksichtigt werden, die der Betriebsstätte nach den Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder nach dem nationalen Recht des Belegenheitsstaats zuzuordnen sind (enge Auslegung: Betriebsstättengewinn $48 + 0 = 48$; weite Auslegung: Betriebsstättengewinn $48 + 20$).
- ^b Art. 4.3.2.(a) GloBE MR, Art. 24 Abs. 1 MinBestRL, § 41 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG:
Der in der Handelsbilanz II einer Geschäftseinheit enthaltene Betrag der erfassten Steuern auf den Mindeststeuer-Gewinn einer Betriebsstätte wird dieser zugerechnet. Wird der berücksichtigte Betriebsstättengewinn (enge Auslegung: Betriebsstättengewinn $48 + 0 = 48$; weite Auslegung: Betriebsstättengewinn $48 + 20 = 68$) mit dem sonstigen Gewinn des Stammhauses (enge Auslegung: sonstiger Stammhausgewinn $20 - 0 = 20$; weite Auslegung: sonstiger Stammhausgewinn $20 - 20 = 0$) zusammengerechnet, muss die auf den gesamten Gewinn (enge und weite Auslegung: gesamter Gewinn 68) zu entrichtende Steuerschuld (enge und weite Auslegung: Steuerschuld 10,76) des Stammhauses ermittelt werden und auf den berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte und den sonstigen steuerpflichtigen Gewinn des Stammhauses aufgeteilt werden. Im vorliegenden Fall ist u.E. sowohl bei der engen Auslegung als auch bei der weiten Auslegung eine anteilige Aufteilung angemessen (enge Auslegung: Betriebsstättenanteil 48/68 und Stammhausanteil 20/68; weite Auslegung: Betriebsstättenanteil 68/68 und Stammhausanteil 0/68). Vgl. auch Kap. 4 Rdn. 48 GloBE MK und Gesetzesbegründung zu § 41 MinBestRL-UmsG.

b) Sonderbetriebsausgaben



* Die Komplementär GmbH ist aus Vereinfachungsgründen nicht eingezeichnet.

in Mio. EUR

enge Auslegung weite Auslegung

AB GmbH & Co. KG	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	120,00	
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern) darin als Sonderbetriebsausgaben enthaltene Zinsen für Beteiligungsfinanzierung	100,00 -20,00	
	Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Gewerbesteuer (14%)	14,00	
		Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust Erfasste Steuern	120,00 14,00	
	Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	(1) Gruppenfremde Gesellschafter	48,00	
(2) Betriebsstätte		72,00		
(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter		-		
Kürzung/Zurechnung von Steuern	(1) Gruppenfremde Gesellschafter	5,60		
	(2) Betriebsstätte	8,40		
	(3) Gruppenzugehörige Gesellschafter	-		
A Ltd.	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	-20,00	
		darin als Aufwand enthaltene Zinsen für Beteiligungsfinanzierung	-20,00	
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	52,00	
		darin als Sonderbetriebsausgaben enthaltene Zinsen für Beteiligungsfinanzierung	-20,00	
		Körperschaftsteuer (15%), Solidaritätszuschlag (15% 5,5%)	8,23	
		Gewerbesteuer (14%) – beachte gewerbesteuerliche Kürzung für Gewinne aus Mitunternehmerschaft (§ 9 Nr. 2 GewStG)	0,00	
	Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	-20,00	
		davon eigener Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	-20,00	
		davon zugeordneter Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	-	
		Erfasste Steuern	8,23	
Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	davon eigene erfasste Steuern	8,23		
	davon zugerechnete erfasste Steuern	-		
	Betriebsstätte ^a	0,00	-20,00	
Kürzung/Zurechnung von Steuern	Betriebsstätte ^b	8,23	8,23	
Deutschland (hier: nur Betriebsstätte)	Berechnung des effektiven Steuersatzes	Erfasste Steuern	16,63	16,63
		Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	72,00	52,00
		Effektiver Steuersatz	23,10%	31,98%

- ^a Art. 3.4.2.(a) GloBE MR, Art. 18 Abs. 2 MinBestRL, § 34 Abs. 2 Nr. 1 MinBestRL-UmsG:
Der Jahresüberschuss II (und damit der Mindeststeuer-Gewinn) ist so anzupassen, dass bei einer Betriebsstätte nur die Erträge und Aufwendungen berücksichtigt werden, die der Betriebsstätte nach den Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder nach dem nationalen Recht des Belegenheitsstaats zuzuordnen sind (enge Auslegung: Betriebsstättengewinn $72 - 0 = 72$; weite Auslegung: Betriebsstättengewinn $72 - 20 = 52$).
- ^b Art. 4.3.2.(a) GloBE MR, Art. 24 Abs. 1 MinBestRL, § 41 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG:
Der in der Handelsbilanz II einer Geschäftseinheit enthaltene Betrag der erfassten Steuern auf den Mindeststeuer-Gewinn einer Betriebsstätte wird dieser zugerechnet. Wird der berücksichtigte Betriebsstättengewinn (enge Auslegung: Betriebsstättengewinn $72 - 0 = 72$; weite Auslegung: Betriebsstättengewinn $72 - 20 = 52$) mit dem sonstigen Gewinn des Stammhauses (enge Auslegung: sonstiger Stammhausgewinn $-20 + 0 = -20$; weite Auslegung: sonstiger Stammhausgewinn $-20 + 20 = 0$) zusammengerechnet, muss die auf den gesamten Gewinn (enge und weite Auslegung: gesamter Gewinn 52) zu entrichtende Steuerschuld (enge und weite Auslegung: Steuerschuld 8,23) des Stammhauses ermittelt werden und auf den berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte und den sonstigen steuerpflichtigen Gewinn des Stammhauses aufgeteilt werden. Im vorliegenden Fall ist u.E. bei der engen Auslegung, da der gesamte steuerpflichtige Gewinn des Stammhauses niedriger ist als der berücksichtigte Gewinn der Betriebsstätte, die gesamte Steuerschuld dem berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte zuzuordnen (enge Auslegung: Zuordnung der gesamten Steuerschuld des Stammhauses zu Betriebsstätte). Bei der weiten Auslegung ist u.E., da der gesamte steuerpflichtige Gewinn des Stammhauses nicht niedriger ist als der berücksichtigte Gewinn der Betriebsstätte, eine anteilige Aufteilung angemessen (weite Auslegung: Betriebsstättenanteil 52/52 und Stammhausanteil 0/52). Vgl. auch Kap. 4 Rdn. 48 GloBE MK und Gesetzesbegründung zu § 41 MinBestRL-UmsG.

Fazit zu Fallgruppe 3:

Für die enge Auslegung und damit gegen die weite Auslegung spricht, dass die Verfasser der GloBE Musterregelungen u.E. kaum die Besonderheiten des deutschen Steuerrechts im Blick gehabt haben dürften. Die Nichtberücksichtigung lässt sich auch mit der Konzeption der globalen Mindestbesteuerung vereinbaren, da mittels eigenständiger und einheitlicher Regelungen zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes gerade festgestellt werden soll, ob eine niedrige Besteuerung vorliegt. Würde Deutschland eine Anpassung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II wegen des besonderen steuerlichen Konzepts der Sonderbetriebseinnahme und -ausgaben vornehmen und von den anderen Staaten die Anerkennung dieser Anpassung im Rahmen einer international harmonisierten Anwendung fordern, könnten dies auch andere Staaten im Hinblick auf Besonderheiten in ihrem Steuerrecht tun und so den nach den Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung ermittelten effektiven Steuersatz beeinflussen.

Wie die Berechnungsbeispiele zeigen, kommt es in grenzüberschreitenden Fällen allerdings zu einer Verzerrung bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes, wenn man der engen Auslegung folgt: Im Fall von Sonderbetriebseinnahmen führt die Senkung des Nenners (kein Ertragsposten im Staat der Betriebsstätte) zu einem höheren effektiven Steuersatz als dem nominalen Steuersatz. Im Fall von Sonderbetriebsausgaben führt die Erhöhung des Nenners (kein Aufwandsposten im Staat der Betriebsstätte) zu einem niedrigeren effektiven Steuersatz. Bei der weiten Auslegung liegt eine solche Verzerrung bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes nicht vor; es ergibt sich jeweils das gleiche Ergebnis wie im Inlandsfall.

Die weite Auslegung ist u.E. daher systematisch korrekt. Demgegenüber liefert die enge Auslegung unzutreffende Ergebnisse. Zudem ist u.E. die weite Auslegung von dem Wortlaut des Art. 3.4.2.(a) GloBE MR, Art. 18 Abs. 2 MinBestRL, § 34 Abs. 2 Nr. 1 MinBestRL-UmsG gedeckt: Zwar wird im Grundsatz an den handelsrechtlichen Jahresabschluss angeknüpft, so dass eine Gewinnabgrenzung zur Betriebsstätte zunächst nicht stattfindet. Aufgrund der Öffnungsklausel in Art. 3.4.2.(a) GloBE MR, Art. 18 Abs. 2 MinBestRL, § 34 Abs. 2 Nr. 1 MinBestRL-UmsG gilt es jedoch die uni- und bilateralen Regelungen für die steuerliche Aufteilung von Erträgen und Aufwendungen zu beachten, um für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung eine angemessene Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus zu gewährleisten.²¹⁰

Im Ergebnis sollte u.E. somit der weiten Auslegung gefolgt werden, da das systematische Argument für die weite Auslegung gewichtiger ist als die oben dargelegten Einzelargumente für die enge Auslegung und die im Wortlaut enthaltene Öffnungsklausel die weite Auslegung geradezu indiziert. Es bleibt abzuwarten, welche Auffassung die Finanzverwaltung in Bezug auf Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben vertreten wird. Klarheit wird wohl erst ein entsprechendes Schreiben des Bundesfinanzministeriums bringen, nachdem das deutsche Umsetzungsgesetz verabschiedet wurde.

Abwandlung zu Fallgruppe 3:

Soweit im Fall der Sonderbetriebseinnahmen der ausländische Staat dem Konzept der Sonderbetriebseinnahmen nicht folgt und die Erträge dort besteuert, besteuert Deutschland sie grundsätzlich gleichwohl als Sonderbetriebseinnahmen unter „umgekehrter Anrechnung“ der ausländischen Steuer auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (aber nicht auf die Gewerbesteuer) (§ 50d Abs. 10 EStG). In solch einem Fall ist die Zuordnung dieser Erträge bei weite Auslegung fraglich, da die Vorschrift in Art. 3.4.2.(a) GloBE MR, Art. 18 Abs. 2 MinBestRL, § 34 Abs. 2 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E auf das gem. nationale Steuerrecht oder (!) gemäß DBA ermittelte Betriebsstätten-einkommen abstellt und offenlässt, wie mit einem nationalen Treaty Override, der zu unterschiedlichen Betriebsstätteneinkommen führt, umzugehen ist. Zudem ist sowohl bei enger Auslegung als auch bei weite Auslegung die Zurechnung der ausländischen erfassten Steuer fraglich, da sie nach ausländischem Steuerrecht auf das ausländische Stammhaus, aber nach deutschem Steuerrecht auf die deutsche Betriebsstätte entfallen.

²¹⁰ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 34 MinBestRL-UmsG.

Soweit im Fall der Sonderbetriebsausgaben der ausländische Staat dem Konzept der Sonderbetriebsausgaben nicht folgt und die Aufwendungen dort die Steuerbemessungsgrundlage mindern, dürfen sie in Deutschland grundsätzlich nicht zusätzlich als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden (§ 4i EStG). In solch einem Fall würden die enge Auslegung und weite Auslegung zum selben Ergebnis führen, da der Aufwand im Rahmen der weiten Auslegung nicht der deutschen Betriebsstätten zuzuordnen ist, sondern dem ausländischen Stammhaus (analog zur engen Auslegung), und die Gewerbesteuer nicht durch die Sonderbetriebsausgaben gemindert ist.

bbb. Ergänzungsbilanzen

Ergänzungsbilanzen sind gesellschafterbezogen zu bilden. Für den einzelnen Gesellschafter einer Personengesellschaft können abweichende Wertansätze, die nur ihn allein betreffen, positive oder negative Ergänzungsbilanzen veranlassen. In ihnen werden Korrekturen (= Wertberichtigungen) in Form von Mehr- oder Minderwerten zu den Wertansätzen in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft ausgewiesen. Ergänzungsbilanzen entstehen am häufigsten beim Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft durch einen neuen Gesellschafter. Daneben können auch Überführungen bzw. Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern sowie Einbringungen von Sachgesamtheiten beim Gesellschafter einer Personengesellschaft zum Entstehen von Ergänzungsbilanzen führen. Auch eine personenbezogene Sonderabschreibung, die nur von einem Gesellschafter, nicht aber von allen Gesellschaftern in Anspruch genommen werden kann, oder eine Rücklage, die nur einen Gesellschafter betrifft, sind in Ergänzungsbilanzen zu erfassen.

Wie bei Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben ergeben sich auch durch Ergänzungsbilanzen beispielsweise Auswirkungen auf die Höhe der Gewerbesteuer. Im Unterschied zu Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben kommt es in der steuerlichen Gewinnermittlung jedoch nicht „nur“ zu einer vom handelsrechtlichen Jahresabschluss abweichenden Zurechnung der Aufwendungen oder Erträge aus den Mehr- oder Minderwerten einer Ergänzungsbilanz. Die Aufwendungen oder Erträgen werden vielmehr in keinem handelsrechtlichen Jahresabschluss erfasst, wenn die Beteiligung an der Personengesellschaft mangels Wertberichtigung handelsrechtlich mit den Anschaffungskosten bilanziert wird bzw. die Sonderabschreibung oder Rücklage handelsrechtlich nicht zulässig ist. Im Vergleich zu Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben kann sich der Effekt durch Ergänzungsbilanzen auf den effektiven Steuersatz somit sogar noch verstärken.

d. Personengesellschaften als Geschäftseinheit und oberste Muttergesellschaft

aa. Belegenheit

Sowohl steuertransparente als auch umgekehrt hybride Einheiten, die eine Geschäftseinheit und zugleich die oberste Muttergesellschaft sind, gelten im Kontext der globalen Mindestbesteuerung als in deren Gründungsstaat belegen.²¹¹ Der Standort hybrider Einheiten bestimmt sich wiederum gemäß den oben bereits dargestellten allgemeinen Vorschriften für die Standortbestimmung „normaler“ Einheiten im Kontext der globalen Mindestbesteuerung.

bb. Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinnen und Verlusten

Die Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinnen und Verlusten einer Personengesellschaft, die eine Geschäftseinheit und die oberste Muttergesellschaft ist, unterscheidet sich von der Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinnen und Verlusten einer Personengesellschaft, die lediglich eine Geschäftseinheit und keine oberste Muttergesellschaft ist. Bei einer obersten Muttergesellschaft sind nämlich definitionsgemäß alle Gesellschafter gruppenfremd.²¹²

Soweit es sich bei einer Personengesellschaft, die eine Geschäftseinheit und zugleich die oberste Muttergesellschaft ist, um eine steuertransparente oder umgekehrt hybride Einheit handelt, ist ihr Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust bzw. Jahresüberschuss oder -fehlbetrag II in drei Schritten zu kürzen bzw. zuzuordnen. Die drei Schritte sind dabei für steuertransparente und umgekehrt hybride Einheiten gleich:

1. Im Gewinnfall: Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns der transparenten Einheit entsprechend der Beteiligung von (gruppenfremden) Gesellschaftern, die eine der folgenden Voraussetzungen erfüllen:

a) Gesellschafter unterliegt mit seinem Anteil für einen Steuerzeitraum, der innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres der transparenten Einheit endet, der Besteuerung (sog. Taxable Period Test)

und

²¹¹ Art. 10.3.2.(a)GloBEMR, Art. 4 Abs. 2 MinBestRL, § 6 Abs. 2 Nr. 1 MinBestRL-UmsG.

²¹² Vgl. Kap. 3 Rdn. 232 GloBE MK.

sein Anteil wird in voller Höhe zu einem nominalen Steuersatz versteuert, der mindestens dem Mindeststeuersatz entspricht, oder es kann nach vernünftigen Ermessen davon ausgegangen werden, dass die Gesamtsteuern der transparenten Einheit selbst und der Gesellschafter auf seinen Anteil mindestens der Mindeststeuer entsprechen (sog. Minimum Tax Test);²¹³ oder

b) Gesellschafter ist eine natürliche Person, die in dem Belegenheitsstaat der transparenten Einheit ansässig und zu maximal 5 % am Gewinn oder Verlust und Vermögen der transparenten Einheit beteiligt ist;²¹⁴ oder

c) Gesellschafter ist eine ausgenommene Einheit, die in dem Belegenheitsstaat der transparenten Einheit ansässig und zu maximal 5 % am Gewinn oder Verlust und Vermögen der transparenten Einheit beteiligt ist.²¹⁵

Im Verlustfall: Kürzung des Mindeststeuer-Verlusts der transparenten Einheit entsprechend der Beteiligung von Gesellschaftern, die ihn zur Verlustverrechnung nutzen können.²¹⁶

2. Zuordnung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II der transparenten Einheit zu Betriebsstätten entsprechend dem Betriebsstätteneinkommen i.S.d. Art. 3.4. GloBE MR, Art. 18 MinBestRL, § 34 MinBestRL-UmsG-E.²¹⁷
3. Zuordnung des verbleibenden Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II zu der steuertransparenten oder umgekehrt hybriden Einheit selbst.²¹⁸

²¹³ Art. 7.1.1 (a) (i) oder (ii) GloBE MR, Art. 38 Abs. 1 Buchst. a) oder b) MinBestRL, § 61 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) oder b) MinBestRL-UmsG (bei Betriebsstätten i.V.m. Art. 7.1.4 GloBE MR, Art. 38 Abs. 5 MinBestRL, § 61 Abs. 3 MinBestRL-UmsG). Vgl. auch Kap. 7 Rdn. 9 GloBE MK.

²¹⁴ Art. 7.1.1 (b) (i) und (ii) GloBE MR, Art. 38 Abs. 2 Buchst. a) MinBestRL, § 61 Abs. 1 Nr. 2 MinBestRL-UmsG (bei Betriebsstätten i.V.m. Art. 7.1.4 GloBE MR, Art. 38 Abs. 5 MinBestRL, § 61 Abs. 3 MinBestRL-UmsG).

²¹⁵ Art. 7.1.1 (c) (i) und (ii) GloBE MR, Art. 38 Abs. 2 Buchst. b) MinBestRL, § 61 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG (bei Betriebsstätten i.V.m. Art. 7.1.4 GloBE MR, Art. 38 Abs. 5 MinBestRL, § 61 Abs. 3 MinBestRL-UmsG).

²¹⁶ Art. 7.1.2. GloBE MR, Art. 38 Abs. 3 MinBestRL, § 61 Abs. 2 MinBestRL-UmsG (bei Betriebsstätten i.V.m. Art. 7.1.4 GloBE MR, Art. 38 Abs. 5 MinBestRL, § 61 Abs. 3 MinBestRL-UmsG).

²¹⁷ Art. 3.5.1.(a) i.V.m. Art. 3.4. GloBE MR, Art. 19 Abs. 3 i.V.m. Art. 18 MinBestRL, § 35 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 MinBestRL-UmsG.

²¹⁸ Art. 3.5.1.(c) GloBE MR, Art. 19 Abs. 5 MinBestRL, § 35 Abs. 2 Nr. 3 MinBestRL-UmsG.

Soweit eine Personengesellschaft eine hybride Einheit ist, erfolgt keine besondere Zuordnung ihres Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II. Er ist vielmehr wie bei einer „normalen“ Einheit der Einheit selbst bzw. ihren ausländischen Betriebsstätten²¹⁹ zuzuordnen.

cc. Kürzung bzw. Zurechnung von Steuern

Die Kürzung bzw. Zurechnung von Steuern folgt auch hier der Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinnen und Verlusten. Soweit es sich bei einer Personengesellschaft, die eine Geschäftseinheit und zugleich die oberste Muttergesellschaft zu sein, um eine steuertransparente oder umgekehrt hybride Einheit handelt, und diese in ihrem Jahresabschluss erfasste Steuern ausweist,²²⁰ sind diese somit ebenfalls in drei Schritten zu kürzen bzw. zuzurechnen. Die drei Schritte sind dabei für steuertransparente und umgekehrt hybride Einheit gleich:

1. Kürzung der erfassten Steuern der transparenten Einheit proportional zur Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns für (gruppenfremde) Gesellschafter, die die obigen Voraussetzungen erfüllen²²¹
2. Zurechnung der erfassten Steuern der transparenten Einheit zu Betriebsstätten entsprechend dem Betriebsstätteneinkommen i.S.d. Art. 3.4. GloBE MR, Art. 18 MinBestRL, § 34 MinBestRL-UmsG-E^{222, 223}

²¹⁹ Art. 3.4. GloBE MR, Art. 18 MinBestRL, § 34 MinBestRL-UmsG.

²²⁰ Hierbei ist in Deutschland insbesondere an die Gewerbesteuer zu denken.

²²¹ Art. 7.1.3. GloBE MR, Art. 38 Abs. 4 MinBestRL, § 61 Abs. 1 MinBestRL-UmsG.

²²² Art. 4.3.2.(a) GloBE MR, Art. 24 Abs. 1 MinBestRL, § 41 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG.

²²³ Zusätzlich müssten der Betriebsstätte auch die auf sie entfallenden erfassten Steuern der (gruppenfremden) Gesellschafter, deren Mindeststeuer-Gewinn nicht gekürzt wurde, zugerechnet werden, um zu einer schlüssigen Berechnung des effektiven Steuersatzes zu gelangen. Laut dem GloBE Musterkommentar würde jedoch eine solche Zurechnung der Steuern (gruppenfremder) Gesellschafter der politischen Zielsetzung der globalen Mindestbesteuerung zuwiderlaufen, nach der sichergestellt werden soll, dass von multinationalen Unternehmensgruppen selbst eine Mindeststeuer gezahlt wird, und auch administrativ schwierig sein, da die notwendigen Informationen nicht leicht zu beschaffen sind. Vgl. auch Kap. 7 Rdn. 4 GloBE MK.

3. Zurechnung der verbleibenden erfassten Steuern zu der steuertransparenten oder umgekehrt hybriden Einheit selbst^{224, 225}

Soweit eine Personengesellschaft eine hybride Einheit ist, erfolgt keine besondere Zurechnung ihrer eigenen erfassten Steuern. Sie sind vielmehr wie bei einer „normalen“ Einheit der Einheit selbst bzw. ihren ausländischen Betriebsstätten²²⁶ zuzurechnen.²²⁷

dd. Kürzung bzw. Zuordnung von Lohnkosten und materiellen Vermögenswerten

Auch die Kürzung bzw. Zuordnung von Lohnkosten und materiellen Vermögenswerten im Rahmen des substanzbasierten Freibetrags folgt der Kürzung bzw. Zuordnung von Gewinnen oder Verlusten. Soweit es sich bei einer Personengesellschaft, die eine Geschäftseinheit und zugleich die oberste Muttergesellschaft zu sein, um eine steuertransparente oder umgekehrt hybride Einheit handelt, und diese in ihrem Jahresabschluss berücksichtigungsfähige Lohnkosten oder materielle Vermögenswerte ausweist, sind diese somit ebenfalls in drei Schritten zu kürzen bzw. zuzuordnen. Die drei Schritte sind dabei für steuertransparente und umgekehrt hybride Einheiten gleich:

1. Kürzung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte der transparenten Einheit proportional zur Kürzung des Jahresüberschusses oder -fehlbetrags II für Gesellschafter, die die obigen Voraussetzungen erfüllen²²⁸
2. Zuordnung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte der transparenten Einheit zu Betriebsstätten entspre-

²²⁴ Vgl. Kap. 4 Rdn. 55 und 57 GloBE MK.

²²⁵ Zusätzlich müssten der transparenten Einheit auch die auf sie entfallenden erfassten Steuern der (gruppenfremden) Gesellschafter, deren Mindeststeuer-Gewinn nicht gekürzt wurde, zugerechnet werden, um zu einer schlüssigen Berechnung des effektiven Steuersatzes zu gelangen.

²²⁶ Art. 4.3.2.(a) GloBE MR, Art. 24 Abs. 1 MinBestRL, § 41 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG.

²²⁷ Zusätzlich müssten der hybriden Einheit auch die auf sie entfallenden erfassten Steuern der (gruppenfremden) Gesellschafter zugerechnet werden, um zu einer schlüssigen Berechnung des effektiven Steuersatzes zu gelangen.

²²⁸ Art. 5.3.6. und Art. 5.3.7.(b) GloBE MR, Art. 28 Abs. 6 und 7 Buchst. b) MinBestRL, § 53 Abs. 1 und 2 Nr. 2 MinBestRL-UmsG.

chend der Betriebsstätteneinkommensermittlung i.S.d. Art. 3.4. GloBE MR, Art. 18 MinBestRL, § 34 MinBestRL-UmsG-E, vorausgesetzt sie sind im gleichen Staat belegen²²⁹

3. Zuordnung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte zu der steuertransparenten oder umgekehrt hybriden Einheit selbst, vorausgesetzt sie sind im gleichen Staat belegen²³⁰

Soweit eine Personengesellschaft eine hybride Einheit ist, erfolgt keine besondere Zuordnung ihrer berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte. Sie sind vielmehr wie bei einer „normalen“ Einheit der Einheit selbst bzw. ihren ausländischen Betriebsstätten²³¹ zuzuordnen.

ee. Ausgewählte Zweifelsfragen aus deutscher steuerlicher Sicht

Im Falle einer Personengesellschaft, die eine Geschäftseinheit und zugleich die oberste Muttergesellschaft ist, sind die Zweifelsfragen anders gelagert als bei einer Personengesellschaft, die lediglich eine Geschäftseinheit ist. Bei der obersten Muttergesellschaft kommt der Frage der Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns oder -verlusts und der erfassten Steuern nämlich besondere Bedeutung zu: Soweit eine Kürzung erfolgt, erübrigt sich die Berechnung eines effektiven Steuersatzes. Insoweit können sich grundsätzlich auch keine Probleme bei Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben oder Ergänzungsbilanzen ergeben.

aaa. Taxable Period Tests

Bei den Kürzungsvorschriften im Fall eines Mindeststeuer-Gewinns ist hinsichtlich des Taxable Period Tests festzuhalten, dass es ausweislich des Musterkommentars nicht auf den Zahlungsabfluss der Steuern ankommt, sondern auf den Besteuerungs- bzw. Veranlagungszeitraum, der innerhalb von

²²⁹ Art. 5.3.6. GloBE MR, Art. 28 Abs. 6 MinBestRL, § 53 Abs. 1 i.V.m. §§ 51 und 52 MinBestRL-UmsG.

²³⁰ Art. 5.3.7.(b) GloBE MR, Art. 28 Abs. 7 Buchst. b) MinBestRL, § 53 Abs. 2 Nr. 2 MinBestRL-UmsG. Sind sie nicht im gleichen Staat belegen, erfolgt keine Berücksichtigung dieser berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte (Art. 5.3.7.(c) GloBE MR, Art. 28 Abs. 7 MinBestRL, § 53 Abs. 2 MinBestRL-UmsG).

²³¹ Art. 5.3.6. GloBE MR, Art. 28 Abs. 6 MinBestRL, § 53 Abs. 1 i.V.m. §§ 51 und 52 MinBestRL-UmsG.

zwölf Monaten nach dem Geschäftsjahr der Personengesellschaft enden muss.²³² Der Veranlagungszeitraum der deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuer der Gesellschafter entspricht dem Kalenderjahr (§§ 2 Abs. 7, 25 Abs. 1 EStG, §§ 7 Abs. 3 KStG, 31 Abs. 1 KStG); die Steuer entsteht jeweils mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG, § 30 Nr. 3 KStG).

Die Einkünfte einer Personengesellschaft sind den Gesellschaftern grundsätzlich im selben Veranlagungszeitraum zuzurechnen, in dem die Personengesellschaft sie erzielt hat (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Geschäftsjahr der Personengesellschaft endet der Veranlagungszeitraum, in dem die Einkünfte bei den Gesellschaftern der Besteuerung unterliegen, somit zeitgleich mit dem Geschäftsjahr der Personengesellschaft (und nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Geschäftsjahr der Personengesellschaft). U.E. sollte dies einer Anwendung der Kürzungsvorschrift jedoch nicht entgegenstehen, da der Sinn und Zweck der Zwölf-Monats-Regel in einer zeitnahen Veranlagung zu sehen ist und dies bei phasengleicher Einkünftezurechnung zweifelsohne erreicht wird.

bbb. Minimum Tax Test

Hinsichtlich des Minimum Tax Tests in der Variante des nominalen Steuersatzes ist zunächst festzuhalten, dass ein alleiniges Abstellen auf den nominalen Steuersatz zu kurz greift. Ausweislich der GloBE Musterregelungen und des Musterkommentars sind Steuerbefreiungen schädlich, da der Gesellschafter mit dem vollen Betrag seines Anteils am Mindeststeuer-Gewinn steuerpflichtig („subject to tax on the full amount of such income“) sein muss.²³³ Zwar fehlt in der MinBestRL sowohl in der englischen als auch in der deutschen Fassung das Erfordernis des vollen Betrages („full amount“), so dass man bei wortlautgetreuer Auslegung tatsächlich rein auf den nominalen Steuersatz abstellen könnte.²³⁴

Im deutschen Umsetzungsgesetzentwurf ist das Erfordernis des „vollen“ Betrags dagegen wieder enthalten.²³⁵ Auch der Sinn und Zweck gebietet eine

²³² Vgl. Kap. 7 Rdn. 9 GloBE MK.

²³³ Art. 7.1.1 (a) (i) GloBE MR. Unschädlich sind dagegen temporäre Differenzen (z.B. durch eine Sonderabschreibung) oder eine Verrechnung mit Aufwendungen bzw. Verlusten aus anderen Steuertatbeständen. Vgl. Kap. 7 Rdn. 12 GloBE MK.

²³⁴ Art. 38 Abs. 1 Buchst. a) MinBestRL.

²³⁵ § 61 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) MinBestRL-UmsG.

solche Auslegung, da anderenfalls Staaten über einen hohen nominalen Steuersatz und eine entsprechend hohe Steuerbefreiung eine Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns oder -verlusts in Bezug auf dort steuerpflichtige Gesellschafter herbeiführen könnten. In Bezug auf in Deutschland steuerpflichtige Gesellschafter sollten Steuerbefreiungen des Mindeststeuer-Gewinns in der Regel jedoch kaum eine Rolle spielen, da insbesondere Dividenden, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen (§§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d) und Satz 2, 20 Abs. 8 EStG), bei Schachtel- oder Langzeitbeteiligungen im Zuge der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns gekürzt werden und somit nicht mehr enthalten sind.²³⁶

Zusätzlich stellt sich die Frage, ob in Deutschland stets ein nominaler Steuersatz von mindestens 15 % greift: Während dies bei dem proportionalem Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15 % der Fall ist (§ 23 Abs. 1 KStG), beginnt der progressive Einkommensteuersatz nämlich bei 0 % (innerhalb des Grundfreibetrag) und steigt erst anschließend nach und nach bis zu 45 % an (§ 32a Abs. 1 EStG). Der nominale Einkommensteuersatz entspricht oder übersteigt somit nicht in jedem Fall den Mindeststeuersatz von 15 %. Unterliegt ein Gesellschafter gestaffelten Steuersätzen, entspricht jedoch laut dem Musterkommentar der nominale Steuersatz dem höchsten Steuersatz, der auf den Anteilseigner anwendbar wäre, wenn sein Anteil am Mindeststeuer-Gewinn der transparenten obersten Muttergesellschaft sein gesamtes steuerpflichtiges Einkommen wäre, was u.E. auch sachgerecht ist.²³⁷

Angesichts der Größe der von der globalen Mindeststeuer betroffenen Unternehmensgruppen sollte somit auch bei der Einkommensteuer der nominale Steuersatz in der Regel über 15 % liegen. Im Ergebnis sollte daher in den meisten Fällen der Test in dieser Variante bereits erfüllt sein, soweit ein Gesellschafter in Deutschland der unbeschränkten oder – mittels einer Betriebsstätte – der beschränkten²³⁸ Steuerpflicht unterliegt, so dass es auf die folgende Variante gar nicht mehr ankommt.

Hinsichtlich des Minimum Tax Tests in der Variante der nach vernünftigem Ermessen zu erwartenden Gesamtsteuern ist festzuhalten, dass keine Berechnung des effektiven Steuersatzes gefordert wird.²³⁹ Wie der unbestimmte

²³⁶ Art. 3.2.1.(b) und Art. 10.1.1. GloBE MR, Art. 16 Abs. 1 Buchst. (b) und Abs. 2 Buchst. (b) MinBestRL, § 17 Nr. 3 und § 19 MinBestRL-UmsG.

²³⁷ Vgl. Kap. 7 Rdn. 12 GloBE MK.

²³⁸ Vgl. Kap. 7 Rdn. 13 GloBE MK.

²³⁹ Vgl. Kap. 7 Rdn. 15 GloBE MK.

Rechtsbegriff „nach vernünftigem Ermessen“ in der Praxis auszulegen ist, bleibt aber unklar. In dem Musterkommentar heißt es lediglich, dass alle Fakten und Umstände („all the facts and circumstances“) des Einzelfalls einzubeziehen sind.²⁴⁰ Die Beweislast liegt jedenfalls bei der Unternehmensgruppe.²⁴¹

ccc. Kleinstgesellschafter

Bei den Kürzungsvorschriften im Fall eines Mindeststeuer-Gewinns in Bezug auf natürliche Personen oder ausgenommene Einheiten, die Kleinstgesellschafter mit einer Beteiligung von Höhe von maximal 5 % sind, ist zu beachten, dass die sie in demselben Staat ansässig sein müssen, wie die transparente oberste Muttergesellschaft belegen ist. Der Umfang der Beteiligung ist ausweislich des Musterkommentars zum Ende des Geschäftsjahres zu ermitteln.²⁴² Die Anwendung dieser Vorschriften sollten bei in Deutschland belegenen Personengesellschaften mit in Deutschland ansässigen Gesellschaftern aber ohnehin von geringer Bedeutung sein, da – wie dargestellt – der Taxable Period Tests und Minimum Tax Test in der Regel erfüllt ist.

Die folgenden Beispiele veranschaulichen die Anwendung der Kürzungsvorschriften unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben²⁴³:

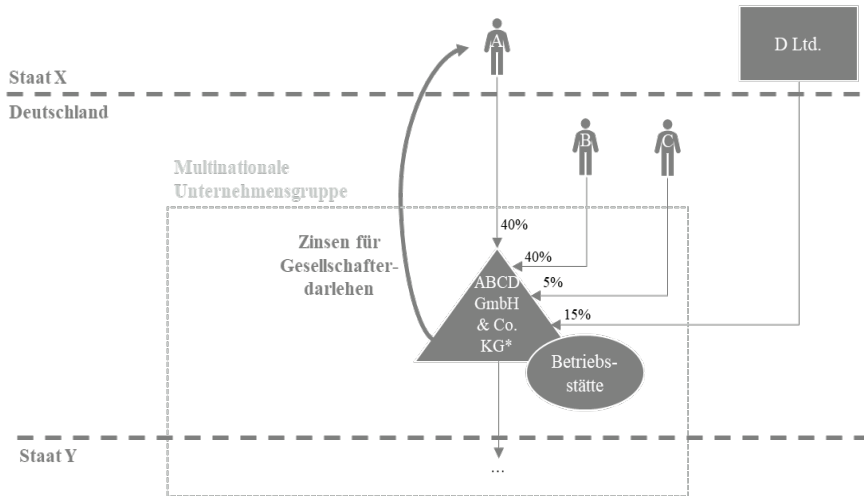
²⁴⁰ Vgl. Kap. 7 Rdn. 14 GloBE MK. Nach vernünftigem Ermessen kann jedenfalls dann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass die Gesamtsteuern der transparenten Einheit selbst und der Gesellschafter auf diese Erträge mindestens der Mindeststeuer entsprechen, wenn die nominalen Steuersätze von Gesellschaft und Gesellschafter zwar insgesamt mindestens 15 %, aber wegen der Anrechnung der Steuern der Gesellschaft beim Gesellschafter tatsächlich weniger als 15 % betragen (Kap. 7 Bsp. 7.1.1(a) – 2 GloBE MB).

²⁴¹ Vgl. Kap. 7 Rdn. 14 GloBE MK.

²⁴² Vgl. Kap. 7 Rdn. 18 GloBE MK.

²⁴³ Entsprechendes gilt im Fall von Ergänzungsbilanzen.

a) Sonderbetriebseinnahmen



* Die Komplementär GmbH ist aus Vereinfachungsgründen nicht eingezeichnet.

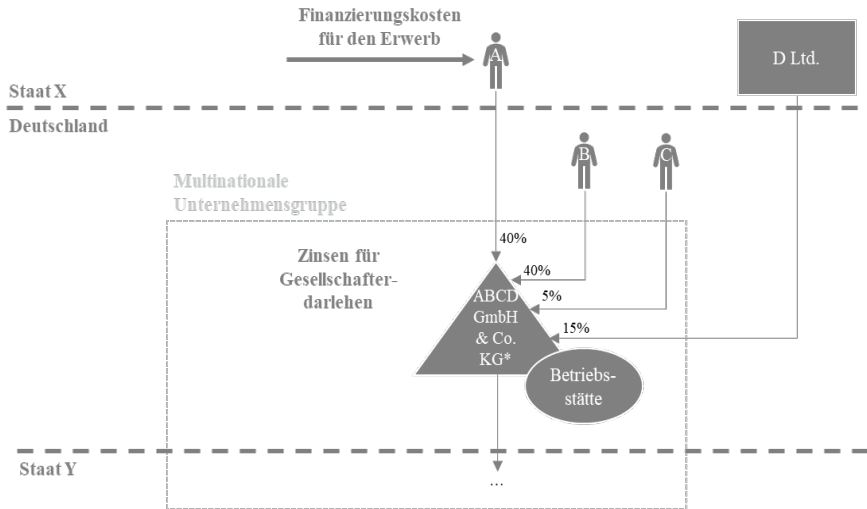
in Mio. EUR

ABCD GmbH & Co. KG	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	80,00
		darin als Aufwand enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	-20,00
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	100,00
		darin als Sonderbetriebseinnahmen enthaltene Zinsen für Gesellschafterdarlehen	20,00
		Gewerbesteuer (14%)	14,00
	Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	80,00
		Erfasste Steuern	14,00
	Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	(1) Gesellschafter, die die Kürzungsvoraussetzungen erfüllen*	80,00
		(2) Betriebsstätte	-
		(3) Gesellschaft	-
	Kürzung/Zurechnung von Steuern	(1) Gesellschafter, die die Kürzungsvoraussetzungen erfüllen*	14,00
		(2) Betriebsstätte	-
		(3) Gesellschaft	-

* trifft wegen unbeschränkter bzw. beschränkter Steuerpflicht in Deutschland auf alle Gesellschafter zu

Deutschland (hier: nur ABCD GmbH & Co. KG)	Berechnung des effektiven Steuersatzes	Erfasste Steuern	-
		Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	-
		Effektiver Steuersatz	-

b) Sonderbetriebsausgaben



* Die Komplementär GmbH ist aus Vereinfachungsgründen nicht eingezeichnet.

in Mio. EUR

ABC D GmbH & Co. KG	Annahmen	Handelsrechtlicher Gewinn = Jahresüberschuss II (vor Steuern)	120,00
		Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	100,00
		darin als Sonderbetriebsausgaben enthaltene Zinsen für Beteiligungsfinanzierung	-20,00
		Gewerbesteuer (14%)	14,00
	Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts und der erfassten Steuern	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	120,00
	Erfasste Steuern	14,00	
Kürzung/Zuordnung von Gewinnen und Verlusten	(1) Gesellschafter, die die Kürzungsvoraussetzungen erfüllen*	120,00	
	(2) Betriebsstätte	-	
	(3) Gesellschaft	-	
Kürzung/Zurechnung von Steuern	(1) Gesellschafter, die die Kürzungsvoraussetzungen erfüllen*	14,00	
	(2) Betriebsstätte	-	
	(3) Gesellschaft	-	

* trifft wegen unbeschränkter bzw. beschränkter Steuerpflicht in Deutschland auf alle Gesellschafter zu

Deutschland (hier: nur ABC D GmbH & Co. KG)	Berechnung des effektiven Steuersatzes	Erfasste Steuern	-
		Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust	-
		Effektiver Steuersatz	-

4. Umgang mit latenten Steuern und Verlusten

a. Verluste und Herausforderungen bei der globalen Mindestbesteuerung

Aufgrund der Einbeziehung von latenten Steuern in die Mindeststeuerbelastung kommt aus zweierlei Hinsicht der Betrachtung von Verlusten eine besondere Bedeutung zu. Zum einen werden die latenten Steuern im System der globalen Mindestbesteuerung nur mit max. 15 % berücksichtigt. Dies führt aus deutscher Sicht zu dem Ergebnis, dass regelmäßig nur die Hälfte²⁴⁴ der betroffenen Steuern zum Ansatz kommen. „Wenn im Zeitraum der Verlustnutzung zusätzlich Tax Credits in einzelnen Ländern oder eine Investitionsprämie hinzukommen, fällt der effektive Steuersatz rechnerisch aufgrund der Vorschriften zur globalen Mindestbesteuerung unter den Mindeststeuersatz und löst eine Ergänzungssteuer aus, obwohl die tatsächliche Steuerlast weit über dem Mindeststeuersatz liegt. Das führt nicht nur zu einer faktischen Doppelbesteuerung, sondern steht bei steuerpolitisch gewollten Investitionsanreizen den wirtschaftlichen Effekten entgegen²⁴⁵.“ Zum anderen ist die Wirkung der Veränderungen latenter Steuern im Verlustfall per se erheblich und kann durch bestehende Wahlrechte gestaltet werden, wie im Einzelnen nachfolgend dargestellt wird.

b. Bestehende Verlustvorträge – Einstieg ins System der globalen Mindestbesteuerung

Die globale Mindestbesteuerung ist erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2023 beginnen, anzuwenden²⁴⁶. Das Übergangsjahr verschiebt sich entsprechend, wenn der CbCR-Safe-Harbour²⁴⁷ tatsächlich angewendet wird²⁴⁸ (siehe hierzu unten III.8.).

²⁴⁴ Kombiniertes Steuersatz einer Körperschaft beträgt ca. 29,825 % (15 % KSt zuzüglich SolZ 5,5 % zuzüglich GewSt in Abhängigkeit von Hebesatz ca. 14 %).

²⁴⁵ BDI, Positionspapier Mai 2022, #Pillar 2: Technische Mängel bei der Mindestbesteuerung beseitigen

²⁴⁶ § 89 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁴⁷ §§ 75 bis 78 MinBestRL-UmsG-E.

²⁴⁸ § 89 Abs. 4 MinBestRL-UmsG-E.

Die Steuerattribute²⁴⁹ (u.a. latente Steueransprüche und -verbindlichkeiten) sind hierbei zu Beginn des Übergangsjahrs anhand der erfassten oder ausgewiesenen aktiven und passiven latenten Steuern in den Abschlüssen aller Geschäftseinheiten in den relevanten Steuerhoheitsgebieten zu ermitteln. Soweit der zugrunde gelegte Steuersatz für die latente Steuerberechnung maximal 15 % beträgt, können die Steuerattribute unverändert übernommen werden, in allen anderen Fällen ist eine Neubewertung mit maximal 15 % vorzunehmen.

Für aktive latente Steuern (u.a. latente Steuern auf Verlustvorträge) sind darüber hinaus Sonderregelungen zu beachten:

- Es besteht ein Wahlrecht auf eine Umbewertung mit 15 %, wenn der bisher angewandte Steuersatz unter 15 % war und der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass der betreffende latente Steueranspruch einem Mindeststeuer-Verlust zuzuschreiben ist und
- Es besteht ein Ansatzverbot für Ansprüche aus aktiven latenten Steuern, wenn sie auf einem Geschäftsvorfall nach dem 30. November 2021 beruhen und der Posten bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts nicht zu berücksichtigen gewesen wäre²⁵⁰.

Für Steuerhoheitsgebiete mit Steuersätzen unter 15 % empfiehlt sich im praktischen Anwendungsfall u.E. immer eine Umbewertung auf 15 %, auch wenn dies mit Nachweispflichten verbunden ist, da die Auflösung der aktiven Steuerlatenzen im Zeitraum der Verlustnutzung eine Ergänzungssteuer insoweit verhindert.

²⁴⁹ § 73 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁵⁰ § 73 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E.

Folgendes Beispiel illustriert die Wirkungsweise der Bildung eines latenten Steueranspruchs im Übergangsjahr:

Annahme: Kein Ansatz von aktiven latenten Steuern für Verluste im Übergangsjahr	FY 2023 (Übergangsjahr)	FY 2024 (Erstjahr)
Zu versteuerndes Einkommen vor Verlustvortrag = Mindeststeuer-Verlust	-100	200
Steuerlicher Verlustvortrag	100	0
Nutzbarer steuerlicher Verlustvortrag	0	-100
Zu versteuerndes Einkommen nach Verlustnutzung	0	100
Steuersatz 20%		
Erfasste Steuern (20%)	0	20
Aktive latente Steuern gem. GloBE Musterregelungen (15%)	-15	15
Angepasste erfasste Steuern	-15	(20+15) 35
Steuerertrag (-) / -aufwand (+) gem. GloBE Musterregelungen	-15	35/200 = 17,5% Keine Ergänzungssteuer
Ohne Bildung eines latenten Steueranspruchs wäre für 2024 eine Ergänzungssteuer iHv 10 entstanden.		

Der Steueranspruch ist zu bilden, wenn die Voraussetzungen vorliegen, unabhängig von vorgenommenen Wertberichtigungen oder buchhalterischen Anpassungen²⁵¹. Ansatz- und Bewertungsanpassungen sollen unberücksichtigt bleiben, ausgenommen der Anspruch ist steuerlich grundsätzlich nicht mehr nutzbar (z.B. aufgrund einer zeitlich begrenzten Verlustvortragsmöglichkeit)²⁵². Wenn aber Wahlrechte ausgeübt werden und in Folge eine aktive latente Steuerforderung nicht bilanziert wird, kann diese gem. Gesetzeswortlaut auch für Zwecke der Mindestbesteuerung im Erstjahr nicht berücksichtigt werden. Dies betrifft im deutschen Anwendungsfall den HGB-Konzern und hier das Bilanzierungswahlrecht von latenten Steuern im Fall des Aktivüberhangs²⁵³.

²⁵¹ Art. 9.1, Rdn. 5 OECD-MK.

²⁵² Gesetzesbegründung zu § 73 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁵³ § 274 Abs. 1 i.V.m. § 306 HGB – Ansatzwahlrecht für den Überhang an aktiven latenten Steuern.

Soweit das Mindeststeuer-Verlustwahlrecht²⁵⁴ für eine Jurisdiktion in Frage kommt, muss dieses im Erstjahr ausgeübt werden. Der dort geregelte pauschale Ansatz verdrängt die hier dargestellte Einzelermittlung. Grundsätzlich war die gesetzgeberische Zielsetzung, die latenten Steuern bei Erstanwendung des Gesetzes durch eine möglichst vereinfachte Berechnung zu ermitteln²⁵⁵. Dies wird insbesondere bei den aktiven latenten Steuern nicht erreicht. Für diese muss eine Einzelbetrachtung von Geschäftsvorfällen nach dem 30. November 2021 erfolgen, um die aktiven latenten Steuern zum Ansatz bringen zu dürfen.

Soweit bei Steuersätzen unter 15 % eine Umbewertung des latenten Steueranspruchs auf 15 % angestrebt wird, muss für die gesamte Verlusthistorie nachgewiesen werden, dass die Verluste auch unter Mindestbesteuerungsgesichtspunkten entstanden wären. Es bleibt daher abzuwarten, in welchem Umfang die Steuerpflichtigen Dokumentationen vorlegen müssen und Nachweise anerkannt werden.

Für den deutschen HGB-Konzernabschluss muss darüber hinaus darauf geachtet werden, dass entgegen der bisherigen Bilanzierungspraxis, bei der ein Überhang der aktiven latenten Steuern in der Regel nicht aktiviert und damit nicht ausgewiesen wird²⁵⁶, u.E. nun ein Ausweis im Übergangsjahr zwingend erfolgen muss, um das Steuerattribut für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung ansetzen zu können. Diese Einschätzung resultiert aus der wortlautgetreuen Auslegung des MinBestRL-UmsG-E²⁵⁷ (dieses bezieht sich auf die „... erfassten und ausgewiesenen aktiven und passiven latenten Steuern“ und dass „... Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsanpassungen auf einen latenten Steueranspruch nicht berücksichtigt“ werden). Dies setzt zunächst einen Ansatz von latenten Steuern voraus, um im nächsten Schritt zu einer Ansatz- und Bewertungsanpassung zu gelangen. Wenn aber vom Wahlrecht des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB Gebrauch gemacht und

²⁵⁴ § 43 MinBestRL-UmsG-E.

²⁵⁵ Art. 9.1.1 Rdn. 5. OECD-MK.

²⁵⁶ Zu den Bilanzierungswahlrechten i.Z.m. latenten Steuern siehe § 274 Abs. 1 HGB i.V.m. § 306 HGB.

²⁵⁷ Diese Formulierung entspricht auch der OECD-MR unter 9.1.1., in der EU-RL wird unter Art. 47 Abs. 2 hingegen von „erfassten oder offengelegten“ latenten Steuern gesprochen. „Die Auswirkungen einer Bewertungsanpassung oder einer Anpassung der bilanziellen Erfassung in Bezug auf einen latenten Steueranspruch dürfen nicht berücksichtigt werden.“ Ob offengelegt auch eine Anhangsangabe sein könnte, bleibt zumindest fraglich.

ein Aktivüberhang nicht bilanziert würde, stände die Berücksichtigung im Übergangsjahr in Frage. Auch aus der Gesetzesbegründung ergibt sich keine Klarstellung. Dies führt u.E. zum Ergebnis, dass aktive latente Steuern nur dann erfasst werden dürfen, wenn sie im HGB-Konzernabschluss tatsächlich ausgewiesen werden.

In jedem Fall ist dem Übergangsjahr und generell der Ermittlung der latenten Steuern im Konzern eine erhöhte Aufmerksamkeit zu widmen, um bestehende Potenziale zu nutzen und Chancen nicht zu verschenken.

c. Wirkungsweise der latenten Steuern in Verlustsituationen

Im Verlustfall sind auf Verlustvorträge ertragswirksam aktive latente Steuern zu bilden²⁵⁸. Bei Verlustnutzung erfolgt eine entsprechende aufwandswirksame Auflösung der aktiven latenten Steuerposition. Der zu berücksichtigende Steuersatz beträgt maximal 15 %, bei einem niedrigeren Steuersatz kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Umbewertung auf 15 % erfolgen²⁵⁹.

Die laufenden aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge sind hierbei voraussetzungslos, d.h. ohne Berücksichtigung von Ansatz- Bewertungswahlrechten zu bilden²⁶⁰. Dies setzt aber u.E. bei enger Auslegung voraus, dass diese zunächst gebildet werden. Denn Anknüpfungspunkt ist immer der im Jahresabschluss abgegrenzte latente Steueraufwand oder Ertrag. Fehlt es daran, z.B. weil man im deutschen HGB-Konzernabschluss von dem Wahlrecht der Nichtbilanzierung eines Aktivüberhangs Gebrauch gemacht hat, könnte auch hier eine Berücksichtigung für GloBE-Zwecke in Frage stehen.

Dass die pauschalierte Niedrigbewertung mit 15 % zu negativen Wechselwirkungen führen kann, z.B. im Fall von zeitgleich anfallenden steuerfreien Erträgen im Verlustnutzungszeitraum, zeigt das nachfolgende Beispiel:

²⁵⁸ § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E.

²⁵⁹ § 42 Abs. 1 Satz 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁶⁰ § 42 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E und Gesetzesbegründung zu § 42 Nr. 3.

Beispiel: Hochsteuerland und negative Wechselwirkungen mit steuerfreien Erträgen:

	FY 01	FY 02
zvE (vor Verlustverrechnung) = Mindeststeuer-Verlust	-100	120
Davon steuerfreier Ertrag	0	-20
zvE (nach Verlustverrechnung)	-100	0
Tatsächliche Steuern	0	0
Erfasste Steuern (30%)	-30	+30
Steuerertrag (-) / -aufwand (+) Konzern	-30	+30
		30/120 = 25%
Aktive latente Steuern gem. GloBE Musterregelungen(15%)	-15	+15
Anpassung	+15	-15
Angepasste erfasste Steuern	-15	+15
		15/120 = 12,5%
Ergänzungssteuer	0	3

Soweit im Verlustnutzungsjahr steuerfreie Erträge realisiert werden, die für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung nicht zu korrigieren sind, kann eine Ergänzungssteuer anfallen, obwohl im Beispielsfall eine nominale Steuer von 30 % gezahlt würde. Es kommt im Ergebnis zu einer Doppelbesteuerung, die gem. Gesetzssystematik in Kauf genommen wird und nur Hochsteuerländer wie z.B. Deutschland betrifft.

Abwandlung: Beispiel und Nutzung der Umbewertung (Niedrigsteuerland):

In der nachfolgenden Abwandlung zum Beispielsfall wird aufgezeigt, dass die Umbewertung von aktiven latenten Steueransprüchen in niedrig besteuerten Jurisdiktionen genutzt werden kann, um die Ergänzungssteuer zu mindern.

	FY 01	FY 02
zvE (vor Verlustverrechnung)	-100	120
Davon steuerfreier Ertrag	0	-20
zvE (nach Verlustverrechnung)	-100	0
Tatsächliche Steuern	0	0
Erfasste Steuern (10%)	-10	+10
Steuerertrag (-)/ -aufwand (+) Konzern	-10	+10
		10/120 = 8,3%
Aktive latente Steuern gem. GloBE Musterregelungen (15%)	-15	+15
Anpassung	-5	+5
Angepasste erfasste Steuern	-15	+15
		15/120 = 12,5%
Mindeststeuer 15%		+18
Ergänzungssteuer	0	3 (statt 8!) Einsparung 5

d. Zweifelsfragen und Kritikpunkte aus deutscher steuerlicher Sicht

Sinn und Zweck der Umbewertung der latenten Steuern auf 15 % ist, dass ein GloBE-Verlust i.H.v. 1 EUR immer mit einem GloBE-Gewinn von 1 EUR verrechnet werden soll, ohne dass eine zusätzliche Ergänzungssteuer anfällt²⁶¹. Dies schützt im Ergebnis die Niedrigsteuerländer, führt aber bei Hochsteuerstandorten in bestimmten Fällen zu einer Doppelbesteuerung.

Deutschland bewegt sich mit einer Besteuerung von ca. 30 % deutlich über dem Steuersatz, der für die globale Mindestbesteuerung zum Ansatz kommt. Wie im Beispielfall aufgezeigt, kann dies im Zeitraum der Verlustnutzung trotz hohem Steuersatz im Einzelfall zu einer Ergänzungssteuer selbst für die deutsche Jurisdiktion führen.

Der Fehler in der Gesetzessystematik wurde umfassend kritisiert²⁶², aber letztendlich nicht korrigiert. Leidtragende sind die Unternehmen in Hochsteuerländern, die im Zweifel eine Ergänzungssteuer tragen müssen und damit quasi einer Doppelbesteuerung unterliegen.

²⁶¹ Siehe Art. 4 Rdn. 87 GloBE-MK.

²⁶² U.a. BDI, Positionspapier Mai 2022, #Pillar 2: Technische Mängel bei der Mindestbesteuerung beseitigen.

Für den deutschen HGB-Konzernabschluss ist darüber hinaus darauf zu achten, dass von dem Wahlrecht der Nichtbilanzierung von aktiven latenten Steuern im Fall des Aktivüberhangs nicht Gebrauch gemacht wird, da dies bei enger Auslegung zur Nichtberücksichtigung von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge führen kann.

e. Ausgewählte Besonderheiten im System der globalen Mindestbesteuerung

aa. Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag auf Verlustvorträge (§ 38 MindBestRL-UmsG-E)

Die Regelung hat aufgrund der nur sehr schweren Verständlichkeit des Gesetzestextes der OECD-MR²⁶³ und der EU-RL²⁶⁴ zu vielen Diskussionen geführt und erschließt sich nur durch den OECD-MC²⁶⁵ und die zwischenzeitlich vorliegende deutsche Gesetzesbegründung²⁶⁶.

Sinn und Zweck der Regelung ist es, die aktiven latenten Steuern auf einen Mindeststeuer-Verlust ohne Anpassungen in Bezug auf nicht abzugsfähige Beträge zu übernehmen. Gesetzgeberisch hat man die Anpassung durch einen zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag gelöst, anstatt die Verlustvorträge anzupassen. Beispiele für solche nicht berücksichtigungsfähigen Beträge sind z.B. fiktive Zinsabzüge, Superabschreibungen oder auch Steuerbefreiungen, die sich aufgrund der permanenten Differenz nicht ausgleichen.

²⁶³ Art. 4.1.5. i.V.m. 5.4. OECD-MR.

²⁶⁴ Art. 21 Abs. 5 i.V.m. Art. 29 Abs. 3 MinBestRL.

²⁶⁵ Art. 4.1.5 Rdn. 19-21 OECD-MK.

²⁶⁶ Gesetzesbegründung zu § 38 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

Beispiel:

Mindeststeuer-Verlust	Tatsächliche Verlustvorträge nach Steuerrecht	Erwarteter Mindeststeuer-Verlust
Veräußerungsgewinn Beteiligung (< 10%)	50	50
Aufwand	-150	-150
Verlust	-100	-100
§ 8b KStG (= permanente Differenz, ohne Umkehreffekt)	-47,5	0
Verlustvortrag	-147,5	-100
Aktive latente Steuer 15%	-22,12	-15
Nachversteuerung Differenz (Ergänzungssteuer)	7,12	

Bürger (i.Ü. auch Steuerberater) wollen verständliche Rechtsvorschriften. Berufen können sie sich dabei auf den deutschen Gesetzgeber.²⁶⁷ Er fordert in der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien, dass „Gesetzesentwürfe sprachlich richtig und möglichst für jedermann verständlich gefasst sein [müssen]“²⁶⁸. Wenn sich eine Norm nur unter der Hilfenahme von Kommentaren und Gesetzesbegründungen erklärt, was im Übrigen in weiten Teilen für das gesamte Regelungswerk der globalen Mindestbesteuerung gilt, ist diese Verständlichkeit in Frage gestellt.

Darüber hinaus soll diese Regelung eine „Vereinfachung“ darstellen. Der deutschen Gesetzesbegründung kann entnommen werden, dass es „eine Option gewesen wäre, die Geschäftseinheit zu verpflichten, in diesen Fällen eine Anpassung der Höhe der latenten Steueransprüche vorzunehmen, um sie an die Ergebnisse der Mindeststeuervorschriften anzupassen. Dies hätte jedoch die Entwicklung einer alternativen Methode zur Bilanzierung von latenten Steuern für diese speziellen Fälle sowie zur Bilanzierung von Mechanismen zur Nachverfolgung solcher Differenzen im Laufe der Zeit erforderlich gemacht. Dies hätte die Vorteile im Hinblick auf Compliance- und Administrationsvorschriften infolge des bilanziellen Abstellens auf latente Steuern untergraben.“²⁶⁹

²⁶⁷ Luttermann, Busch in Sprache und Recht: Konstitutions- und Transferprozesse in nationaler und europäischer Dimension, IV. 2. Rechtsgrundlage für verständliche Gesetze.

²⁶⁸ § 42 Absatz 5 Satz 1 GGO.

²⁶⁹ Gesetzesbegründung zu § 38 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

Insbesondere vor dem Hintergrund der Komplexität des Gesetzes und der so oder so notwendigen Nebenrechnung im Bereich der latenten Steuern aufgrund der Berücksichtigung selbiger mit maximal 15 % ist diese Umsetzung für den Steuerpflichtigen eine Zumutung. Statt dass der Gesetzgeber eine Variante favorisieren, die die aktiven latenten Steuern in Bezug auf für GloBE-Zwecke nicht-abzugsfähige Beträge anpasst und die Ergänzungssteuer in die Zukunft verschiebt, werden die Konzerne profiskalisch zur Kasse gebeten.

bb. Mindeststeuer-Verlustwahlrecht gem. § 43 MindBestRL-UmsG-E
(GloBE Loss Election)

Soweit in einem Steuerhoheitsgebiet in Summe ein maßgeblicher Verlust aller Geschäftseinheiten entsteht, sehen die Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung als Vereinfachungsregelung ein Wahlrecht vor²⁷⁰. Auf Antrag kann statt einer komplexen Ermittlung und Anpassung der latenten Steuern auf Ebene der Einzel-Geschäftseinheiten pauschal die aktive latente Steuer auf den insgesamt erwirtschafteten Verlust (Gesamt-Mindeststeuer-Verlust) wie folgt berechnet werden:

$$\text{Latenter Steueranspruch} = \text{Gesamt-Mindeststeuer-Verlust} \times \text{Mindeststeuersatz}$$

Die so ermittelte aktive latente Steuer ist in die Folgejahre vorzutragen und in jedem Geschäftsjahr, in dem sich ein Gesamt-Mindeststeuergewinn ergibt, wie folgt aufzulösen:

$$\text{Auflösungsbetrag} = \text{Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn} \times \text{Mindeststeuersatz},$$

wobei eine Begrenzung des Auflösungsbetrages auf den Betrag des latenten Steueranspruchs erfolgt.

Das Mindeststeuer-Verlustwahlrecht endet in dem Geschäftsjahr, in dem das Wahlrecht mit Wirkung zum Ende des Geschäftsjahres widerrufen wird. Eine Anwendung der normalen Regeln zur Ermittlung der latenten Steuern im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung gilt als Widerruf²⁷¹.

Bei einer obersten Muttergesellschaft als transparente Einheit kann das Mindeststeuer-Verlustwahlrecht ebenfalls angewendet werden, wenn Ver-

²⁷⁰ Art. 4.5. OECD-MR, Art. 23 EU-RL, § 43 MinBestRL-UmsG-E.

²⁷¹ § 43 Abs. 3 i.V.m. § 69 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

luste auf Ebene der Personengesellschaft verbleiben²⁷². Der Mindeststeuerverlust einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft kann aber nur mit zukünftigen Erträgen der obersten Muttergesellschaft selbst verrechnet werden, insbesondere kann keine Zusammenrechnung mit anderen Geschäftseinheiten in der betroffenen Jurisdiktion erfolgt²⁷³. Somit müssten bei Ausübung des Mindeststeuer-Verlustwahlrechtes für den Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft zwei Verlustverrechnungskreise gebildet werden, einer für die oberste Muttergesellschaft und einer für die übrigen Geschäftseinheiten.

In folgenden Fällen kann das Mindeststeuer-Verlustwahlrecht nicht in Anspruch genommen werden:

- Es besteht in einem Steuerhoheitsgebiet kein Gesamt-Mindeststeuer-Verlust.
- Der Antrag wird nicht rechtzeitig gestellt.
- Keine Anwendung für Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet mit einem anerkannten Ausschüttungssteuersystem²⁷⁴
- Anwendung CbCR-Safe-Harbour gem. §§ 75 bis 78 MinBestRL-UmsG-E, in diesem Fall wird die Anwendung des Wahlrechts verschoben.

Vorteilhaft stellt sich das Wahlrecht insbesondere für solche Jurisdiktionen dar, die keine oder nur eine sehr niedrige Steuer erheben, bei denen der Verlustabzug zeitlich beschränkt oder an hohe Voraussetzungen geknüpft ist²⁷⁵. Hier kann im Vergleich zur Einzelermittlung auf Ebene der Geschäftseinheit eine Mindeststeuer auf den Betrag vermieden werden, der zukünftig mit Verlustvorträgen verrechnet werden könnte.

Aber auch für Jurisdiktionen mit einem höheren Steuersatz sollte das Wahlrecht aus folgenden Gründen geprüft werden:

²⁷² Art. 4.5.6. OECD-MR, Art. 23 Abs. 6 EU-RL, § 43 Abs. 4 Satz 2 MinBestRL-UmsG-E.

²⁷³ Art. 4.5.6. Rdn. 118 OECD-MC und Gesetzesbegründung zu § 43 Abs. 4 MinBestRL-UmsG-E (Die Sonderregelung nach Satz 2 gilt unabhängig davon, ob für das Steuerhoheitsgebiet das Wahlrecht nach Absatz 1 ausgeübt worden ist.).

²⁷⁴ Art. 7.3. OECD-MR, Art. 40 EU-RL, § 63 MinBestRL-UmsG-E.

²⁷⁵ Art. 4.5. Rdn. 113, 114 OECD-MC.

- Eine komplexe Ermittlung der latenten Steuern nach den Regeln der globalen Mindestbesteuerung kann vermieden werden. Dies gilt auch für Gewinn-Geschäftseinheiten, die mit Verlust-Geschäftseinheiten saldiert betrachtet werden können.
- Im Ergebnis werden komplizierte Ansatz- und Bewertungsprobleme bei latenten Steuern, die in der Konzernrechnungslegung entstehen können, ausgeschaltet. Dies ist dem pauschalen Ansatz der Regelung geschuldet.²⁷⁶
- Verlustvorträge werden pauschal und ohne weitere Anpassungen übernommen. Insbesondere führt die Anwendung des Mindeststeuer-Verlustwahlrechts zu keinem zusätzlichen Steuererhöhungsbetrag nach § 38 MinBestRL-UmsG.²⁷⁷
- Der so ermittelte latente Steueranspruch kann unbegrenzt vorgetragen werden, bis er genutzt wurde, widerrufen wird oder als widerrufen gilt.

Das Wahlrecht vereinfacht die Ermittlung der latenten Steuern erheblich. Es führt aber auch dazu, dass keine Berücksichtigung anderweitiger aktiver oder passiver latenter Steuern auf temporäre Differenzen (z.B. Ansatz- und/oder Bewertungsunterschiede) erfolgt. Und es handelt sich um eine Gruppenermittlung bzw. Ermittlung auf Landesebene, d.h. der latente Steueranspruch kann auch nur auf Gruppen- bzw. Landesebene genutzt werden. In die Betrachtung, ob eine solche pauschale Vorgehensweise für die erklärungs-pflichtigen Geschäftseinheiten in Bezug auf die betroffene Jurisdiktion günstiger ist, sollte auch der ersparte administrative Aufwand durch die vereinfachte Ermittlung einbezogen werden.

Ergänzend ist in Verkaufsfällen darauf hinzuweisen, dass der latente Steueranspruch nicht auf den Käufer übergeht, sondern bei der multinationalen Gruppe und hier in der jeweiligen Jurisdiktion verbleibt. Der Käufer der Geschäftseinheit kann bei Vorliegen aller Voraussetzung ein eigenständiges Mindeststeuer-Verlustwahlrecht neu ausüben²⁷⁸.

²⁷⁶ Art. 4.5.1 to 4.5.3. Rdn. 114 OECD-MC spricht hier von einem deemed deferred tax asset; die Gesetzesbegründung zu § 43 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E von einem (fiktiven) latenten Steueranspruch.

²⁷⁷ Gesetzesbegründung zu § 38 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁷⁸ Art. 4.5.5. Rdn. 117 OECD-MC.

cc. Ausgewählte Zweifelsfragen aus deutscher steuerlicher Sicht

aaa. Erstmaliger Antrag Mindeststeuer-Verlustwahlrecht

Die Antragstellung hat durch die erklärungspflichtige Geschäftseinheit zu erfolgen²⁷⁹. In dem abzugebenden Mindeststeuer-Bericht sind die ausgeübten Wahlrechte nach § 69 MinBestRL-UmsG-E anzugeben²⁸⁰. Zeitlich muss der Antrag mit Abgabe des ersten Mindeststeuer-Berichts für das betroffene Steuerhoheitsgebiet gestellt werden²⁸¹.

Unklar bleibt, welcher Zeitpunkt für die erstmalige Antragstellung gemeint ist. Denn unabhängig von der Tatsache, ob ein Gesamt-Mindeststeuer-Verlust entsteht, sind mit jedem Mindeststeuer-Bericht Angaben für die betreffenden Steuerhoheitsgebiete zu machen²⁸², also entsprechende Länderberichte abzugeben. Angenommen für eine Jurisdiktion ergeben sich nachträglich (zulässige) Änderungen, die in Summe zu einem Gesamt-Mindeststeuer-Verlust führen und das Mindeststeuer-Verlust-Wahlrecht wurde im erstmaligen Mindeststeuer-Bericht nicht gestellt, stellt sich in einem solchen Fall die Frage, ob das Antragsrecht verwirkt wäre. U.E. ist die Regelung zu dem Wahlrecht so auszulegen, dass ein Antrag erstmalig dann gestellt werden kann, wenn für die betroffene Jurisdiktion ein Gesamt-Mindeststeuer-Verlust entsteht.

Aufgrund der unscharfen Formulierung empfiehlt sich aber eine vorsorgliche Antragstellung auch in Gewinnfällen, sie wäre zumindest unschädlich und könnte im Übrigen auch immer widerrufen werden.

Anwendung bei transparenten Einheiten:

UPE-Fall

Im Gesetz ist ausschließlich das Wahlrecht für eine oberste Muttergesellschaft als transparente Einheit geregelt²⁸³. In Deutschland ist die Personengesellschaft für die Gewerbesteuer Steuerschuldnerin und gewerbesteuerliche Verlustvorträge können nur auf Ebene der Personengesellschaft genutzt werden. Es könnte nun fraglich sein, ob die Verlustnutzung für einkommensteuerliche bzw. körperschaftsteuerliche Zwecke auch für die Gewerbesteuer

²⁷⁹ § 67 MinBestRL-UmsG-E.

²⁸⁰ § 68 Satz 1 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E.

²⁸¹ § 43 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁸² § 68 Satz 1 Nr. 3 a) MinBestRL-UmsG-E.

²⁸³ § 43 Abs. 4 Satz 2 MinBestRL-UmsG-E.

gilt und soweit man dies verneint, dann die oberste Muttergesellschaft das Mindeststeuer-Verlustwahlrecht ausüben kann. U.E. sind diese Fragen für den deutschen Anwendungsfall nicht praxisrelevant, da im Hochsteuerland Deutschland das GloBE-Einkommen und damit auch die GloBE-Steuern i.d.R. gekürzt werden, wenn der Gesellschafter der UPE eine Mindeststeuer von 15 % nachweisen kann.

CE-Fall

Eine Regelung für transparente Einheiten in allen anderen Fällen fehlt, was auch folgerichtig ist, da das GloBE-Einkommen einer transparenten Gesellschaft inklusive der damit zusammenhängenden Steuern immer dem Gesellschafter zuzurechnen ist. Die Zurechnung beinhaltet auch die Gewerbesteuer bzw. die aktiven latenten Steuern auf gewerbesteuerliche Verlustvorträge.

bbb. Wechsel vom Mindeststeuer-Verlustwahlrecht in die normale globale Mindestbesteuerung

Das Wahlrecht kann nur durch Widerruf enden und wird damit endgültig²⁸⁴. Der latente Steueranspruch ist in diesem Geschäftsjahr aufzulösen. Für die dann neu zu ermittelnden Steuern sind die latenten Steuern mit dem historischen Wert aus den vorangegangenen Geschäftsjahren zu berücksichtigen. Dadurch soll insbesondere die doppelte Berücksichtigung von Verlusten vermieden werden²⁸⁵. Ein Verbrauch führt u.E. hingegen nicht zu einer Beendigung des Mindeststeuer-Verlustwahlrechts. Dieses gilt fort und führt zur Nichtanwendung der Regelungen in § 42 MinBestRL-UmsG-E. Dies ergibt sich sachlogisch aus dem Gesetz und auch ohne explizite Regelung, da das Wahlrecht nur einmal für jede Jurisdiktion ausgeübt werden kann. Ein Widerruf ist somit unumkehrbar.

5. Adjusted Covered Taxes

Für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes im Rahmen der Globalen Mindestbesteuerung müssen betroffene Unternehmensgruppen die sog. angepassten erfassten Steuern ermitteln. Grundlage der angepassten erfassten Steuern sind die sog. erfassten Steuern, welche nach dem in § 36 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E aufgeführten Katalog anzupassen sind.

²⁸⁴ § 43 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E.

²⁸⁵ Gesetzesbegründung zu § 43 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E.

Einen tabellarischen Überblick zur Berechnung der angepassten erfassten Steuern bietet Abbildung 6.

	Erfasste Steuern
+	Hinzurechnungen gem. Art. 39 MinBestRL-UmsG-E
-	Kürzungen gem. Art. 40 MinBestRL-UmsG-E
+/-	Gesamtbetrag der Anpassung der Latenten Steuern gem. Art. 42 MinBestRL-UmsG-E
+/-	Zu- und Abnahmen der erfassten Steuern aufgrund von im Eigenkapital oder sonstigen Ergebnis verbuchten Beträge gem. Art. 36 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E
+	Steuern i.S. Art. 32 Abs. 5 MinBestRL-UmsG-E
+/-	Anpassungen nach Art. 61 und 62 MinBestRL-UmsG-E
=	Angepasste erfasste Steuern

Abb. 6: Berechnung der angepassten erfassten Steuern

Es ist zu beachten, dass Steueraufwand bei Berechnung der angepassten erfassten Steuern stets nur einmal zu berücksichtigen ist (§ 36 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E).

a. Ermittlung der erfassten Steuern

Die Ermittlung der erfassten Steuern einer Geschäftseinheit erfolgt nach § 37 MinBestRL-UmsG-E. Erfasste Steuern bilden dabei die Summe aller einzubeziehenden Steuern, jedoch vor Anpassungen nach §§ 39 ff. MinBestRL-UmsG-E. Grundsätzlich kommt es bei der Frage, ob eine bestimmte Steuer als erfasste Steuer zu qualifizieren ist, nicht auf die Bezeichnung, die Steuererhebungsart oder den Erhebungszeitpunkt, sondern einzig auf den Charakter der Steuer als Ertragsteuer an.²⁸⁶ Hierfür gelten die aus dem IStR bekannten allgemeinen Regeln.

aa. Einzubeziehende erfasste Steuern nach § 37 MinBestRL-UmsG-E

Ausgangspunkt für die Ermittlung sind die in der Handelsbilanz II angefallenen laufenden Steuern.²⁸⁷ Sind im laufenden Steueraufwand auch andere

²⁸⁶ Vgl. OECD-MK 4.2 Rdn. 23.

²⁸⁷ Vgl. OECD-MK 4.1 Rdn. 4.

Steuern enthalten, müssen diese bei der Berechnung ausgeschlossen werden.²⁸⁸

Die Definition der erfassten Steuern ist dabei isoliert zu sehen. Insbesondere ist für eine Auslegung ausweislich der Gesetzesbegründung nicht Art. 2 OECD-MA heranzuziehen.²⁸⁹ Die Einordnung soll anhand der zugrundeliegenden Eigenschaften erfolgen; die Bezeichnung, Erhebungsweise oder Regelungsart soll grundsätzlich nicht entscheidungserheblich sein. Für eine Definition des Steuerbegriffs i.S.d. MinBestRL-UmsG-E verweist die Gesetzesbegründung auf § 3 AO. Soweit eine Steuer i.S.d. § 3 AO die weiteren Merkmale der § 37 Abs. 1 Nr. 1–4 MinBestRL-UmsG-E erfüllt, handelt es sich um eine sog. erfasste Steuer.²⁹⁰

Die erfassten Steuern bestimmen sich nach folgendem Schema:

Ertragsteueraufwand gem. HB II	
+	Steuern auf Gewinnausschüttungen / als solche geltende Zahlungen / betriebsfremde Zahlungen, die im Rahmen eines anerkannten Ausschüttungssteuersystem erhoben wurden
+	Steuern, welche anstelle einer allgemein geltenden KSt erhoben wurden
+	Steuern auf Einkommens- oder Eigenkapitalbestandteile
-	Gezahlte Ergänzungssteuern
-	Unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern
-	Steuern einer Versicherungseinheit, die nach Art. 29 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E auszunehmenden Erträgen entsprechen
=	Erfasste Steuern i.S. Art. 37 MinBestRL-UmsG-E

Abb. 7: Ermittlung der erfassten Steuern

Ausgeschlossen sind grundsätzlich indirekte Steuern, Lohnsummensteuern oder Grundsteuern, welche nicht auf erwirtschaftetem Ertrag beruhen. Darüber hinaus werden nur laufenden Steuern berücksichtigt. Einmalige Steuerzahlungen beeinflussen den effektiven Steuersatz nicht.²⁹¹

²⁸⁸ Vgl. für die folgenden Ausführungen OECD-MK 4 Rdn. 1, 2.

²⁸⁹ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁹⁰ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁹¹ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 36 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

Somit sind Steuern auf Einkünfte oder Gewinne, die in der Finanzbuchhaltung erfasst wurden grundsätzlich als erfasste Steuern anzusehen.²⁹² Neben Steuern auf eigene Erträge erfasst die Definition auch Steuern, welche auf die zuzurechnende anteiligen Erträge oder Gewinne einer anderen Geschäftseinheit entfallen, an der die Geschäftseinheit eine Eigenkapitalbeteiligung hält.²⁹³ Dabei sind nicht nur Steuern, die auf Einkünfte zum Zeitpunkt der Entstehung der Einkünfte erhoben werden einzubeziehen, sondern auch Steuern, die auf spätere Gewinnausschüttungen erhoben werden.²⁹⁴ Dies bedeutet, dass auch Steuern auf Gewinne transparent besteufter Einheiten, Steuern aus Hinzurechnungsbesteuerungssystemen oder Steuern auf Ausschüttungen anderer Geschäftseinheiten als Steuer i.S.d. § 37 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E anzusehen sind.²⁹⁵

Weiterhin sind auch Steuern als erfasste Steuern zu erfassen, die auf Einkünfte ausschließlich aus bestimmten Tätigkeiten erhoben werden.²⁹⁶ Hierbei kann es sich beispielsweise um zusätzliche Steuern aus dem Bereich des Bankwesens oder der Exploration und Förderung von Öl und Gas handeln. Sie sind unabhängig davon zu berücksichtigen, ob bereits eine allgemein geltende Einkommensteuer darauf gezahlt werden musste. Soweit diese Steuern jedoch für die Gewinnung natürlicher Ressourcen erhoben wird, gilt dies nur, soweit sie anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer i.S.d. § 37 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E erhoben werden.²⁹⁷

Im Fall der Verabschiedung und Implementierung der Richtlinie zu Pillar I und deren Umsetzung in nationales Recht wären ebenfalls Steuern nach Pillar I an dieser Stelle als erfasste Steuern grundsätzlich zu berücksichtigen.²⁹⁸

Neben den Steuern auf Einkommen und Ertrag sind nach § 37 Abs. 1 Nr. 2 MinBestRL-UmsG-E auch Steuern auf ausgeschüttete Gewinne, fiktive Gewinnausschüttungen und nicht geschäftsbezogene Aufwendungen bei der Ermittlung der erfassten Steuern zu berücksichtigen. Voraussetzung ist

²⁹² Vgl. für folgende Ausführungen OECD-MK 4.2 Rdn. 25, 26.

²⁹³ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁹⁴ Vgl. OECD-MK 5.2 Rdn. 26.

²⁹⁵ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁹⁶ Vgl. für folgende Ausführungen OECD-MK 4.2 Rdn. 28.

²⁹⁷ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E.

²⁹⁸ Vgl. OECD-MK Rdn. 29.

jedoch, dass diese Steuern im Rahmen eines zulässigen Ausschüttungssteuersystems i.S.d. § 7 Abs. 35 MinBestRL-UmsG-E erhoben werden.

Unter einem grundsätzlich zulässigen Ausschüttungssteuersystem sind Körperschaftsteuersysteme zu fassen,

- die erst im Zeitpunkt der Zurechnung von Erträgen durch eine Gesellschaft an ihre Anteilseigner eine Besteuerung dieser Erträge mittels Ertragsteuer vornehmen, und
- eine Steuer von mindestens dem Mindeststeuersatz vorsehen, und
- am oder vor dem 1. Juli 2021 in Kraft getreten sind.

Als Beispiele werden hier die Körperschaftsteuersysteme in Estland oder Lettland genannt. Auch Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben werden, sollen bei der Berechnung der erfassten Steuern unter bestimmten Voraussetzungen berücksichtigt werden (§ 37 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E). Gem. OECD ist eine allgemein geltende Körperschaftssteuer u. a. definiert als eine Steuer, die für alle gebietsansässigen Körperschaften gilt oder eine Steuer, die typischerweise für die gebietsansässigen Körperschaften gilt, die Teil einer multinationalen Gruppe sind. Auch Einkommensteuern, die nicht nur natürliche Personen, sondern auch Körperschaften betreffen, entsprechen der Definition einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer.²⁹⁹

Da Steuern nach § 37 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E anstelle einer Steuer nach § 37 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E erhoben werden, müssen sie vergleichbar einer Steuer vom Einkommen oder Ertrag sein. Allerdings müssen sie nicht auch anhand eines Nettoertrags bemessen werden.³⁰⁰ Ausdrücklich erfasst sind so etwa Quellensteuern auf Zinsen, Mieten und Lizenzgebühren, Steuern auf Bruttozahlungen wie Versicherungsprämien und Steuern welche sich aus einer sog. „subject to tax rule“ ergeben, sofern diese Steuern jeweils als Ersatz der allgemein geltenden Ertragsteuer erhoben werden.³⁰¹

²⁹⁹ Vgl. OECD-MK 4.2.1 Rdn. 31.

³⁰⁰ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E.

³⁰¹ Vgl. für die folgenden Ausführungen OECD-MK 4.2.1 Rdn. 31.

In diesem Zusammenhang können auch Steuern zu berücksichtigen sein, die Basis einer alternativen Bemessungsgrundlage erhoben werden.³⁰² Alternative Bemessungsgrundlagen können dabei sein

- Anzahl von produzierten Einheiten
- genutzte Fläche,

solange die Steuer als Ersatz einer Ertragsteuer erhoben wird. Steuern für digitale Dienstleistungen werden zwar oftmals anhand von Bruttoerträgen bemessen, werden jedoch in der Regel nicht anstelle einer allgemeinen Körperschaftsteuer, sondern zusätzlich zu dieser erhoben. Insoweit fallen diese nicht unter § 37 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E. Ebenso wenig fallen Verbrauch- und Umsatzsteuern, Stempelsteuern oder andere Wertsteuern, Vermögensteuern oder Lohnsteuern und Sozialabgaben hierunter.³⁰³

Voraussetzung für die Berücksichtigung nach § 37 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E ist, dass diese Steuern nach den gesetzlichen Vorschriften des jeweiligen Landes als Ersatz für eine allgemein anwendbare Ertragsteuer erhoben werden. Werden diese Steuern zusätzlich zu einer allgemein gültigen Ertragsteuer erhoben, fallen sie nicht unter die Definition der erfassten Steuern.³⁰⁴ Sind sie allerdings auf eine allgemeint gültige Ertragsteuer anrechenbar, so fallen sie unter § 37 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E. Hierunter können daher auch lokal erhobene Steuern (mit alternativen Bemessungsgrundlagen) fallen, die auf nationaler Ebene auf eine allgemein gültige Körperschaftsteuer angerechnet werden können.³⁰⁵

§ 37 Abs. 1 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E stellt sicher, dass auch Steuern, die auf einbehaltene Gewinne bzw. auf Eigenkapital erhoben werden, als erfasste Steuer i.S.d. §§ 36 ff. MinBestRL-UmsG-E berücksichtigt werden können. Somit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass einige Steuerhoheitsgebiete zusätzlich zu oder anstelle einer allgemein gültigen Ertragsteuer auch Steuern auf Eigenkapitalpositionen erheben.³⁰⁶ Als Eigenkapital gelten dabei sowohl Gewinnrücklagen als auch vom Gesellschafter geleistete Einlagen.³⁰⁷

³⁰² Vgl. für die folgenden Ausführungen OECD-MK 4.2.1 Rdn. 32.

³⁰³ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E.

³⁰⁴ Vgl. OECD-MK 4.2.1 Rdn. 32.

³⁰⁵ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E.

³⁰⁶ Vgl. OECD-MK 4.2.1 Rdn. 33.

³⁰⁷ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 1 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E.

Ebenfalls können auch Steuern berücksichtigt werden, deren Bemessungsgrundlage sich aus mehreren Komponenten (bspw. auf Einkommen und Eigenkapital) zusammensetzt.³⁰⁸ Fallen alle Komponenten unter die Definition von erfassten Steuern sind sie als Ganzes zu berücksichtigen. Erfolgt die Besteuerung sowohl durch eine Einkommenskomponente als auch durch eine Nicht-Einkommenskomponente, so können grundsätzlich beide Bestandteile als erfasste Steuern berücksichtigt werden, wenn eine Aufteilung verwaltungstechnisch zu aufwändig ist.³⁰⁹

So erhebt bspw. Saudi-Arabien die Körperschaftsteuer Zakat. Die Zakat kann als Einkommensteuer, als Kapitalsteuer oder als Einkommens- und Kapitalsteuer erhoben werden. Sie kann bei der Berechnung der erfassten Steuern voll berücksichtigt werden, unabhängig von ihrer Zusammensetzung.³¹⁰

bb. Nicht erfasste Steuern

§ 37 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E enthält eine Aufzählung der Steuern, die nicht als erfasste Steuern im Sinne des Gesetzes gelten. Dies sind Steuererhöhungsbeträge (Nr. 1) und erstattungsfähige Steuern (Nr. 2, 3). Ausgeschlossen sind nach § 37 Abs. 2 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E Steuererhöhungsbeträge von Geschäftseinheiten, die im Rahmen einer anerkannten

- Primärerergänzungssteuerregelung,
- Sekundärerergänzungssteuerregelung, oder
- nationalen Ergänzungssteuerregelungen

erhoben werden. Der Ausschluss solcher Steuern ist elementar, um die Regelungen der globalen Mindestbesteuerung nicht zu verfälschen. Würden die Steuererhöhungsbeträge in dem Jahr, in dem sie anfallen, als erfasste Steuern behandelt werden, würde sich in diesem Jahr ein Zirkelschluss in der Ermittlung der Mindeststeuersatzes von 15 % ergeben und der effektive Steuersatz höher ausfallen. Wird eine nationale Ergänzungsteuer jedoch nicht als anerkannt qualifiziert, kann sie unter den weiteren Voraussetzungen des § 37 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E als erfasste Steuer gelten.³¹¹

³⁰⁸ Vgl. für die folgenden Ausführungen OECD-MK 4.2.1 Rdn. 34.

³⁰⁹ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 1 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E.

³¹⁰ Vgl. OECD-MK 4.2.1 Rdn. 35.

³¹¹ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E.

Ebenfalls nicht zu berücksichtigen sind unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern nach § 7 Abs. 31 MinBestRL-UmsG-E (§ 37 Abs. 2 Nr. 2 MinBestRL-UmsG-E). Gem. Gesetzesbegründung sind dies Ertragsteuern, die zwar im Zeitpunkt der Ergebniserzielung durch die Gesellschaft zu entrichten sind, bei späterer Ausschüttung dieser Erträge an den Gesellschafter jedoch bei diesem oder der Gesellschaft selbst zu einer Erstattung der gezahlten Steuern führt. Im Gegensatz zu zulässigen Anrechnungsteuern zielen unzulässige Anrechnungsteuersysteme nicht nur auf die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden, sondern auf die vollständige wirtschaftliche Entlastung der Gewinne bei der Gesellschaft und/oder dem Gesellschafter.³¹²

Damit handelt es sich für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung nicht um echte Ertragsteuern, sondern sie haben eher den Charakter von Vorauszahlungen³¹³, deren Anfall und Ausgleich der Steuerpflichtige durch Steuerplanung selbst beeinflussen kann.

Weiterhin müssen Steuern, die ein Versicherungsunternehmen für an Versicherungsnehmer gezahlte Erträge zahlt, nach § 37 Abs. 2 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E von der Berechnung der erfassten Steuern ausgeschlossen werden. Der Ausschluss ist notwendig, wenn im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns Anpassungen nach § 29 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E vorgenommen werden.

b. Ermittlung der angepassten erfassten Steuern

Die im ersten Schritt ermittelten erfassten Steuern bilden die Basis zur Berechnung der angepassten erfassten Steuern. Analog zum Aufbau der Norm der Ermittlung der erfassten Steuern gliedert sich auch die Ermittlung der Anpassungen in Hinzurechnungen und Kürzungen.

aa. Hinzurechnungen im Sinne des § 39 MinBestRL-UmsG-E

Nach § 39 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E sind alle erfassten Steuern, welche bei Ermittlung des Jahresüberschusses II oder Jahresfehlbetrags II als Aufwand berücksichtigt wurden, den erfassten Steuern hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung ist notwendig, soweit erfasste Steuern i.S.d. § 37 MinBestRL-

³¹² Vgl. Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 31 MinBestRL-UmsG-E.

³¹³ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 37 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E.

UmsG-E nicht im Steueraufwand berücksichtigt wurden, sondern als Aufwand das Ergebnis vor Steuern gemindert haben.³¹⁴ Diese werden daher hinzugerechnet. Eine Anpassung des Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II im Rahmen der Ermittlung Mindeststeuer-Gewinns erfolgt gem. § 17 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E.

Nach § 39 Nr. 2 MinBestRL-UmsG-E werden latente Steueransprüche, die aufgrund der Inanspruchnahme des Mindeststeuer-Verlustwahlrechts gem. § 43 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E als Aufwand im Ergebnis vor Steuern berücksichtigt wurden, sind ebenfalls hinzuzurechnen.

Beträge im Zusammenhang mit unsicheren Steuerpositionen können im Rahmen der angepassten erfassten Steuern nur dann berücksichtigt werden, wenn diese tatsächlich gezahlt worden sind.³¹⁵ Soweit in vorangegangenen Geschäftsjahren Beträge gem. § 40 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E gekürzt wurden, nun aber tatsächlich entrichtet wurden, werden nach § 39 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E den erfassten Steuern hinzugerechnet. Strafzahlungen oder Zinsaufwendungen in Bezug auf unsichere Steuerpositionen gehören jedoch nicht zu den hinzurechenbaren Steuern.³¹⁶

Anerkannte steuerliche Zulagen, welche die angefallenen laufenden, erfassten Steuern gemindert haben, sind gem. § 39 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E hinzuzurechnen. Nach § 26 Abs. 1 S. 2 MinBestRL-UmsG-E sind dies durch das Steuersystem gewährt Zulagen, soweit die jeweilige Zulage so ausgestaltet ist, dass sie innerhalb von vier Jahren ab Erfüllung der Anspruchsvoraussetzung für die Gewährung auf die Steuer angerechnet oder ausgezahlt wird und deren Gewährung vom Bestehen einer Steuerschuld abhängt. Die Vorschrift umfasst damit grundsätzlich steuerliche Investitionsförderungen, welche über das Steuersystem abgebildet werden. Soweit sog. anerkannte steuerliche Zulagen steuermindernd erfasst wurden, sind diese nach § 39 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E Steueraufwand erhöhend hinzuzurechnen. Korrespondierend hierzu ist nach § 26 Abs. 1 S. 1 MinBestRL-UmsG-E der Mindeststeuer-Gewinn zu erhöhen, bzw. ein Mindeststeuer-Verlust zu mindern.

Eine tabellarische Übersicht zur Berechnung der Summe der Hinzurechnungen zeigt die folgende Abbildung:

³¹⁴ Vgl. OECD-MK 4.1.2 Rdn. 5a.

³¹⁵ Vgl. OECD-MK 4.1.2 Rdn. 5c.

³¹⁶ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 39 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E.

+	Erfasste Steuern, die im Ergebnis vor Steuern berücksichtigt wurden
+	Als aufgelöst geltende Beträge aus Inanspruchnahme des Mindeststeuer-Verlustwahlrechtes
+	Erfasste Steuern, die im GJ für ungewissen Steuerposten entrichtet wurden (vorherige Kürzung nach Art. 40 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E vorausgesetzt)
+	Anerkannte steuerliche Zulagen, die die angefallenen laufenden Steuern, soweit es sich um erfasste Steuern handelt, gemindert haben
=	Hinzurechnungen i.S. Art. 39 MinBestRL-UmsG-E

Abb. 8: Summe der Hinzurechnungen

bb. Kürzungen im Sinne des § 40 MinBestRL-UmsG-E

Nach § 40 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E sind Steuern, welche Erträge betreffen, die im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns- oder -Verlustes ausgenommen werden, sind auch bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern nicht zu berücksichtigen. Die Regelung soll sicherstellen, dass nur solche Steuern Teil der angepassten erfassten Steuern sind, die auch in Zusammenhang mit den für Zwecke der Mindestbesteuerung berücksichtigten Erträge stehen. Unterliegen die ausgenommenen Erträge keiner Besteuerung, ist kein korrespondierender Betrag an Steuern zu kürzen. Wird der Mindeststeuer-Gewinn um eine Ertragsposition gekürzt, ist die zu kürzende Steuer nach § 40 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E ohne Berücksichtigung der damit verbundenen Aufwendungen zu ermitteln.³¹⁷

Nicht anerkannte steuerliche Zulagen können den Jahresüberschuss II erhöht haben, d.h. als Ertrag behandelt werden. In diesem Fall haben sie den Steueraufwand nicht gemindert. Gem. § 26 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E sind nicht anerkannte steuerliche Zulagen jedoch nicht als Ertrag zu erfassen. In Konsequenz sind sie daher Steueraufwand mindernd zu behandeln (§ 40 Nr. 2 MinBestRL-UmsG-E).

Andere Steuergutschriften und -erstattungen, welche in der Rechnungslegung nicht den Steueraufwand gemindert haben, müssen nach § 40 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E spätestens bei der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern gekürzt werden, d.h. mit dem Steueraufwand verrechnet werden. Dies gilt nicht, soweit es sich um eine Gutschrift/Erstattung aufgrund einer

³¹⁷ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 40 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E.

anerkannten steuerlichen Zulage handelt Die Regelung gilt für Erstattungen und Gutschriften des laufenden Steuerjahr. Für die Behandlung von Erstattungen und Gutschriften für Steuern, die in einem früheren Geschäftsjahr gezahlt wurden, gilt vorrangig § 44 MinBestRL-UmsG-E.³¹⁸

Gem. § 40 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E sind Steueraufwendungen, die sich auf unsichere Steuerpositionen beziehen, für Zwecke der angepassten erfassten Steuern zu eliminieren. Unsichere Für unsichere Steuerpositionen müssen nach den Rechnungslegungsgrundsätzen regelmäßig Rückstellungen gebildet werden.³¹⁹ Aufgrund des Charakters der Position ist jedoch im Zeitpunkt der Bildung nicht sicher, dass die Steuer tatsächlich zu zahlen ist. Im Zeitpunkt der Bildung der Rückstellung ist die Aufwandsposition daher nicht als erfasste Steuer zu behandeln. Erst im Zeitpunkt der Zahlung ist der Betrag an erfassten Steuern gem. § 39 Nr. 3 zu erhöhen, in der Vergangenheit eine Kürzung nach § 40 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E vorgenommen wurde.

Nach § 40 Nr. 5 MinBestRL-UmsG-E sind Positionen des laufenden Steueraufwands, welche voraussichtlich nicht innerhalb von drei Jahren nach Ende des laufenden Geschäftsjahres beglichen werden, bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern ebenfalls nicht zu berücksichtigen und somit zu kürzen. Diese Regelung bezieht sich nur auf den laufenden Steueraufwand, nachträgliche Anpassungen fallen somit nicht in den Anwendungsbereich dieser Regelung.³²⁰ Ausschlaggebend ist die Erwartungshaltung im Zeitpunkt der Bildung. Da dem Steuerpflichtigen eine gewisse Kontrolle und ggf. Gestaltungsspielraum für die Zahlung der Beträge zugerechnet wird, gibt es keine Hinzurechnungsvorschrift, analog § 39 Nr. 3 MinBestRL-UmsG.³²¹

Eine tabellarische Übersicht zur Berechnung der Summe der Kürzungen zeigt die folgende Abbildung:

³¹⁸ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 40 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E.

³¹⁹ Vgl. OECD-MK 4.1.3 Rdn. 16.

³²⁰ Vgl. OECD-MK 4.1.3 Rdn. 17.

³²¹ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 40 Nr. 5 MinBestRL-UmsG-E.

+	Steuern i.Z.m. Erträgen die bei Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns/ Verlusts ausgenommen werden
+	Nicht anerkannte steuerliche Zulagen, soweit sie nicht die angefallenen laufenden Steuern, soweit es sich um erfasste Steuern handelt, gemindert haben
+	Erstattete erfasste Steuern, ausgenommen für anerkannte steuerliche Zulagen, die im JÜ nicht als Minderung des Steueraufwands behandelt worden sind
+	Steueraufwand für ungewisse Steuerposten
+	Steueraufwand, der voraussichtlich nicht binnen drei Jahren nach Ablauf des Geschäftsjahrs entrichtet wird
=	Kürzungen i.S. Art. 40 MinBestRL-UmsG-E

Abb. 9: Summe der Kürzungen

c. Praxisrelevante Einzelfragen und Probleme

aa. Datenermittlung und Datenqualität

Eine wesentliche Herausforderung in der Praxis, gerade für mittelständisch geprägte Familienunternehmen, ist die Datenerhebung für Ermittlung der angepassten erfassten Steuern. Eine Vielzahl der Unternehmen verfügt nicht über ein ausgereiftes Tax Accounting. Auch eine Steuerabteilung ist in vielen Unternehmen in dieser Form nicht vorhanden. Vor einer ähnlichen Herausforderung standen diese Unternehmen schon bei Implementierung eines Country-by-Country Reportings, das nun in Umfang und Konsequenz durch die globale Mindestbesteuerung noch übertroffen wird (siehe dazu noch ausführlicher unten unter IV.).

Die angepassten erfassten Steuern werden zwar grundsätzlich auf Grundlage des Konzernabschlusses berechnet, dieser ist jedoch nicht darauf ausgelegt als Basis für die Ermittlung der angepassten erfassten Steuern zu dienen. Nur ein geringer Teil der Informationen, welche für die Ermittlung der angepassten erfassten Steuern notwendig sind, kann überhaupt dem Konzernabschluss entnommen werden. In der Regel können die Daten daher nicht im Rahmen von bestehenden, standardisierten Prozessen ermittelt werden. Ein Beispiel hierfür ist etwa die Qualifikation von steuerlichen Zulagen als anerkannte steuerliche Zulagen nach § 26 MinBestRL-UmsG-E.

Um eine korrekte Einordnung treffen zu können, sind fachliches Knowhow sowohl im Inland – für Erarbeitung des Datenerhebungsprozesses – als auch

im Ausland für Bereitstellung der korrekten Informationen erforderlich. Vermutlich werden viele der Daten per heute auch nicht verfügbar sein, etwa die Information über den voraussichtlichen Zahlungshorizont für Steuerzahlungen (§ 40 Nr. 5 MinBestRL-UmsG-E), da sie in der Vergangenheit keine Relevanz hatten. An dieser Stelle ist zum einen Awareness im Gesamtkonzern zu schaffen und zum anderen ein verlässlicher Datenerhebungsprozess zu implementieren.

Darüber hinaus ist damit zu rechnen, dass es in der Implementierung der globalen Mindestbesteuerung trotz OECD Model Rules und EU-Richtlinie Unterschiede in den einzelnen Staaten geben wird. Um den jeweiligen Reporting- und Erklärungspflichten in den jeweiligen Staaten nachkommen zu können, müssen daher – in den ohnehin schon komplexen Prozess – auch länderspezifische Besonderheiten berücksichtigt werden.

bb. Qualifikationskonflikte

Neben der Datenerhebung und -qualität spielt auch die Eindeutigkeit von Daten eine entscheidende Rolle bei der Ermittlung der korrekten angepassten erfassten Steuern einer Konzerngesellschaft. Diese Einheitlichkeit scheitert jedoch oft bereits an der Art der Steuererhebung und der Steuersysteme verschiedener Länder. Grundsätzlich ist jeder Staat frei in der Entscheidung mittels welcher Steuern eine Steuererhebung stattfindet.

Nicht nur weltweit, sondern auch europaweit weichen die Steuersysteme der verschiedenen Länder voneinander ab. Dabei kann jedes Land ihr Steuersystem festlegen und somit auch zusätzliche Steuern erheben, die in anderen Ländern nicht erhoben werden. Für jedes Land, in dem die Unternehmensgruppe tätig ist, muss aber festgestellt werden, welcher Teil des Steueraufwands in die angepassten erfassten Steuern, und somit auch in den effektiven Steuersatz einfließt.

Bis zur ersten Anwendung der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung müssen die Konzernunternehmen daher analysieren, welche Steuern jeweils erhoben werden, welche Steuern das Unternehmen selbst zahlt und auf welche Bemessungsgrundlagen diese verschiedenen Steuern basieren. Die Bemessungsgrundlage muss im Anschluss dahingehend beurteilt werden, ob eine Steuer im Sinne einer Ertragsteuer vorliegt. Nur diese Ertragsteuern können im Rahmen der erfassten Steuern Ermittlung berücksichtigt werden. Neben dem reinen Aufwand zu Klassifizierung kommt erschwerend hinzu, dass es bezüglich einzelner Steuerarten zu abweichenden Auffassungen über

die Qualifikation als erfasste Steuer kommen kann – national wie international. So kann es aus innerstaatlicher Sicht zur Qualifikation einer Steuer als Ertragsteuer kommen, die beispielsweise aus Sicht des MinBestRL-UmsG-E nicht als solche zu qualifizieren ist.

Betrachtet man beispielsweise die ungarische Gewerbesteuer, ist eine abweichende Qualifikation als Ertragsteuer aus nationaler, ungarischer und aus deutscher Sicht grundsätzlich denkbar. Zwar handelt es sich bei dieser Steuer um eine Art der „Gewerbesteuer“, sie unterscheidet sich jedoch in ihrer Erhebung deutlich von der deutschen Gewerbesteuer. Bemessungsgrundlage der ungarischen Gewerbesteuer sind die Umsätze abzüglich der Anschaffungskosten der verkauften Waren, der Kosten für vermittelte Dienstleistungen, der Kosten für Unteraufträge und der Materialkosten, sowie der direkten Kosten für Grundlagenforschung, angewandte Forschung und experimentelle Entwicklung erhoben.³²² Aus ungarischer Sicht handelt es sich dabei voraussichtlich unstrittig um eine Ertragsteuer und somit eine bei der Ermittlung der erfassten Steuern zu berücksichtigende Steuer. Aus Sicht des MinBestRL-UmsG-E hingegen ist eine solche Qualifizierung als Steuer i.S.d. § 37 MinBestRL-UmsG-E aufgrund der Steuerbemessung aus Basis der Umsätze u.E. nicht eindeutig.

In Bezug auf deutsche Steuern ist davon auszugehen, dass Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag als Steuern i.S.d. § 37 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E gelten.³²³ Ob dies jedoch von allen Staaten ebenso gesehen wird, wird durch die Regelungen nicht sichergestellt.

Sowohl an den Model Rules der OECD, dem Musterkommentar der OECD als auch an der EU-Richtlinie waren zahlreiche Länder beteiligt. Um sicherzustellen, dass die Unternehmen die Steuern des jeweiligen Steuerhoheitsgebiets richtig klassifizieren und auch alle notwendigen Steuern in ihre Berechnungen einbeziehen, wäre an dieser Stelle eine Liste von als erfasste Steuern zu qualifizierenden Steuern hilfreich gewesen. Somit hätte sichergestellt werden können, dass bei der Klassifizierung der Steuern keine Unklarheiten auftreten und eine fehlerfreie Berechnung des effektiven Steuersatzes sichergestellt ist.

³²² Vgl. Global corporate tax handbook, Kapitel 3 Ungarn.

³²³ Vgl. DrS 20/720 v. 15.2.2022, Frage 20.

6. Umstrukturierungen und Joint Ventures

a. Hintergrund und Inhalt der Übergangsregelungen

Bereits mit Veröffentlichung der OECD Model Rules zur globalen Mindestbesteuerung im November 2021 wurden dem aufmerksamen Steuerpflichtigen erste Anhaltspunkte gegeben, wie die Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung aussehen könnten und welche Konsequenzen sich aus ihnen ergeben werden. Spätestens mit Veröffentlichung des MinBestRL-UmsG-E wurde aus deutscher Sicht für betroffene Konzerne ein erster Entwurf zukünftiger Folgen aus der globalen Mindestbesteuerung greifbar.

Mit Veröffentlichung dieses Entwurfs beginnt jedoch auch die Frist für betroffene Unternehmen, eventuelle Änderungen ihrer Rechnungslegung und Geschäftstätigkeit vorzunehmen, um den Rechtsfolgen aus dem MinBestRL-UmsG-E entgegenzuwirken und Steuerzahlungen in größerem Ausmaß ab Inkrafttreten der Regelung zum 1.1.2024 zu vermeiden.

Gerade Gestaltungen wirkt jedoch die Richtlinie mit Art. 73 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E selbst entgegen. Demnach beruht bei Übertragungen zwischen Geschäftseinheiten, welche nach dem 30. November 2021 und vor Beginn eines Übergangsjahrs durchgeführt werden, der Bilanzansatz der erworbenen Vermögenswerte der ausgewiesene Buchwert in der Bilanz der veräußernden Geschäftseinheit im Zeitpunkt der Veräußerung.³²⁴ Ausgenommen hiervon ist die Übertragung von Lagerbeständen. Es erfolgt somit im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung keine Realisierung von stillen Reserven im Rahmen eines konzerninternen Verkaufs von Vermögensgegenständen. Aktive bzw. passive latente Steuern der Geschäftseinheit werden jedoch auf Basis dieser Buchwertfortführung ermittelt.

Übergangsjahr ist nach § 73 Abs. 4 S. 1 MinBestRL-UmsG-E ist das erste Geschäftsjahr, in dem die Unternehmensgruppe in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet in den Anwendungsbereich des § 1 MinBestRL-UmsG-E oder einer vergleichbaren ausländischen Vorschrift fällt.³²⁵ Der Beginn des Übergangsjahrs verschiebt sich nach § 73 Abs. 4 S. 2 MinBestRL-UmsG-E jedoch für den Zeitpunkt der Inanspruchnahme der temporären Safe Harbour Regelungen nach § 75ff. MinBestRL-UmsG-E. Für Unternehmensgruppen, die daher zum 1. Januar 2024 die Voraussetzungen des § 1 MinBestRL-UmsG-E

³²⁴ Vgl. § 73 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E.

³²⁵ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 73 Abs. 4 MinBestRL-UmsG-E.

erfüllen, endet der Zeitraum für Anwendung der Übergangsvorschrift daher am 1. Januar 2024, es sei denn, das Antragswahlrecht für Anwendung zeitlich befristeten Safe Harbour Regelungen wird ausgeübt. In diesem Falle beginnt das Übergangsjahr spätestens zum 1. Januar 2027. Weder der Gesetzesentwurf noch die Gesetzesbegründung geben Hinweise darauf, wie zu verfahren ist, wenn nur für einen Teil der Jurisdiktionen ein Antrag nach § 75 MinBestRL-UmsG-E gestellt wird. Konsequenterweise dürfte das Übergangsjahr aber auch nur für die Jurisdiktionen zeitlich nach hinten verschoben beginnen, für die ein entsprechender Antrag gestellt wurde. Die praktischen Folgen sollen im Folgenden anhand eines Beispiels dargestellt werden.

b. Praxisbeispiel

Die A GmbH ist ein in Deutschland ansässiges Unternehmen und selbst Geschäftseinheit einer von der globalen Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmensgruppe. Die A GmbH hält eine Beteiligung an der ausländischen B Ltd. In $t=0$ erwirbt die A GmbH eine Maschine für 100 von ihrem ausländischen Tochterunternehmen. Der Buchwert der Maschine beträgt im Zeitpunkt der Veräußerung in der Bilanz der ausländischen Gesellschaft 10. In $t=1$ hält die A GmbH die Maschine in ihrem Bestand, bevor die Maschine in $t=2$ für 150 an ein konzernfremdes Unternehmen veräußert wird.

Die Abschreibung der Maschine erfolgt über 10 Jahre. Der Steuersatz in beiden Ländern beträgt 15 %. Im Jahr $t=1$ erzielt die A GmbH einen laufenden Gewinn in Höhe von 500. Zum einfacheren Verständnis wird für Zwecke dieses Beispiels eine fiktive Mindeststeuerbilanz geführt, welche die Entwicklung der Bilanzansätze für die globale Mindestbesteuerung dokumentiert. Im Folgenden soll die Behandlung des Vorgangs in der Handelsbilanz/Steuerbilanz und unter Berücksichtigung der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung dargestellt werden.

aa. Veräußerung der Maschine in $t=0$

Die Behandlung des Erwerbs der Maschine durch die A GmbH stimmt in der Steuerbilanz mit der Behandlung in der Handelsbilanz überein. B Ltd. besteuert somit als Veräußerin den Veräußerungsgewinn i.H.v. 90 mit ihrem inländischen Steuersatz von 15 %. Der Steueraufwand in $t=0$ beträgt somit 13,5. Die A GmbH bilanziert die erworbene Maschine mit ihren Anschaffungskosten i.H.v. 100.

		Steueraufwand HB/StB t=0
	Veräußerungspreis t=0	100,00
-	Buchwert	10,00
=	Veräußerungsgewinn	90,00
x	Steuersatz	15%
=	Steueraufwand B Ltd. t=0	13,50

Abb. 10: Veräußerung der Maschine in der HB

Gemäß § 73 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E darf die erworbene Maschine im Rahmen der fiktiven Mindestbesteuerungsbilanz jedoch nur mit dem Buchwert in der Bilanz der B Ltd. im Zeitpunkt der Veräußerung angesetzt werden. Der Buchwert für Zwecke der Berechnung der globalen Mindestbesteuerung beträgt somit 10. Auch die für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung zu berücksichtigende Abschreibung darf nur auf Basis des Buchwerts von 10 vorgenommen werden

Der Buchwert i.H.v. 10 stellt gem. Art. 73 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E auch die Bemessungsgrundlage für die Bestimmung der latenten Steuern dar. Für die Berechnung der latenten Steuern wird gem. MinBestRL-UmsG-E auf den lokalen Steuersatz der Jurisdiktion, in dem eine Geschäftseinheit ansässig ist, höchstens jedoch auf den Mindeststeuersatz, abgestellt. Zu nutzen ist hier der niedrigere Steuersatz. Somit darf der für die Berechnung der latenten Steuern genutzte Steuersatz 15 % nicht übersteigen. Aufgrund der Differenz zwischen dem Ansatz in der Handelsbilanz und dem Ansatz in der fiktiven Mindestbesteuerungsbilanz kann die A GmbH aktive latente Steuern in Höhe von 13,5 bilden.

		MindBest latente Steuern
	Bilanzansatz HB/StB A GmbH	100,00
-	Bilanzansatz MinBest A GmbH	10,00
=	BMG aktive latente Steuern	90,00
x	Steuersatz latente Steuern	15%
=	Aktive latente Steuern t=0	13,50

Abb. 11: Ansatz aktiver latenter Steuern für Zwecke der fiktiven Mindestbesteuerungsbilanz

bb. Laufender Gewinn in t1

Die Besteuerung des laufenden Gewinns der A GmbH erfolgt in der Handelsbilanz/Steuerbilanz mit dem inländischen Steuersatz von 15 %. Vom laufenden Gewinn ist die bisher noch nicht berücksichtigte Abschreibung auf die erworbene Maschine abzuziehen. Die Abschreibung beträgt 10 % der Anschaffungskosten von 100 (AfA über 10 Jahre) Es entsteht für die A GmbH in t=1 somit ein Steueraufwand i.H.v. 73,5.

		Lfd. Besteuerung HB/StB t=1
	Laufender Gewinn t=1	500,00
-	Abschreibung HB/StB	10,00
=	Zu versteuerndes Einkommen	490,00
x	Steuersatz	15%
=	Steueraufwand A GmbH t=1	73,50

Abb. 12: Besteuerung des laufenden Gewinns in t1 HB/StB

Ausgangspunkt für Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns ist der Jahresüberschuss II. Dieser beträgt 490 (laufender Gewinn abzgl. Abschreibung). Im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung darf die Abschreibung jedoch nicht auf den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Buchwert der Maschine von 100 vorgenommen werden, sondern lediglich auf den nach Art. 73 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E anzusetzenden Buchwert in der Bilanz der übertragenden B Ltd. im Zeitpunkt der Veräußerung. Dieser betrug statt 100 lediglich 10. Die Abschreibung über 10 Jahre muss nun auf diesen Buchwert vorgenommen werden. Somit beträgt die Abschreibung für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung lediglich $10 \% \times 10 = 1$.

Analog zur Abschreibung der Maschine hat die Auflösung der gebildeten aktiven latenten Steuern durch die A GmbH zu erfolgen. Es kommt zu einem Steueraufwand aus Auflösung aktiver latenter Steuern in Höhe von 1,35. Insgesamt ergibt sich für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung somit ein Mindeststeuer-Gewinn i.S.d. § 15 MinBestRL-UmsG-E von 499,00 und angepasste erfasste Steuern i.S.d. § 36 MinBestRL-UmsG-E von 74,85. Der effektive Steuersatz beträgt somit 15 %.

		Mindeststeuer- Gewinn
	Laufender Gewinn t=1	500,00
-	Abschreibung MinBest	1,00
=	Einkünfte vor Hinzurechnungen/ Kürzungen	499,00
-	Aufwand Auflösung aktiver latenter Steuern	1,35
+	Korrektur nach Art. 18 MinBestRL-UmsG-E	1,35
=	Mindeststeuer-Gewinn	499,00
		Angepasste erfasste Steuern
	Laufender Steueraufwand	73,50
-	Auflösung aktive latente Steuern	1,35
=	Angepasste erfasste Steuern	74,85
$\text{ETR} = \frac{74,85}{499,00} = 15,00\%$		

Abb. 13: Berechnung der effektiven Steuerquote für Deutschland in t1

cc. Veräußerung der Maschine in t=2

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes, sowohl im Rahmen der Handelsbilanz/Steuerbilanz, als auch der globalen Mindestbesteuerung, ist im ersten Schritt der jeweilige Bilanzansatz der Maschine zu ermitteln. Dieser ergibt sich als Differenz zwischen Anschaffungskosten und bis zum Zeitpunkt der Veräußerung in t=2 vorgenommenen laufenden Abschreibung.

Der Bilanzansatz beträgt somit für die Handelsbilanz/Steuerbilanz 70 (Abschreibung in den Jahren t=0, t=1 und t=2). Als Veräußerungsgewinn hat die A GmbH die Differenz zwischen Anschaffungskosten in t=0 abzüglich der kumulierten Abschreibung und dem Veräußerungspreis der laufen-

den Besteuerung zu unterwerfen. Der inländische Steuersatz beträgt 15 %, es kommt zu einem Steueraufwand in der Handelsbilanz/Steuerbilanz in Höhe von 12.

		Buchwert Maschine t=2
	Buchwert Maschine HB/StB t=0	100,00
-	Kumulierte Abschreibung	30,00
=	Buchwert Maschine HB/StB t=2	70,00
		Steueraufwand HB/StB t=2
	Veräußerungspreis t=2	150,00
-	Buchwert HB/StB t=2	70,00
=	Veräußerungsgewinn HB/StB	80,00
+	Steuersatz	15%
=	Steueraufwand A GmbH HB/StB t=2	12,00

Abb. 14: Wiederveräußerung der Maschine in der HB

Der Buchwert für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung beträgt dagegen nicht 70, sondern lediglich 7 (Ansatz von 10 abzüglich einer jährlichen Abschreibung von 3×1). Die Auflösung der aktiven latenten Steuern von in $t=0$ 13,5 erfolgte jährlich ebenfalls mit $1/10 = 1,35$, so dass Wert der in der fiktiven Mindestbesteuerungsbilanz ausgewiesenen aktiven latenten Steuern in $t=2$ noch 9,45 beträgt.

Mit Wegfall der Bilanzierung der Maschine auf Grund der Veräußerung sind auch die auf Grund der unterschiedlichen Bilanzansätze gebildeten aktiven latenten Steuern aufwandswirksam aufzulösen.

Im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung kommt es daher zu einem Mindeststeuergewinn von 143 und angepassten erfassten Steuern von 21,45. Auch hier beträgt der effektive Steuersatz damit 15 %.

		Buchwert MinBest t=2
	Buchwert Maschine MinBest t=0	10,00
-	Kumulierte Abschreibung	3,00
=	Buchwert Maschine MinBest t=2	7,00
		Aktive latente Steuern MinBest t=2
	Buchwert aktive latente Steuern t=0	13,50
-	Kumulierte Auflösung	4,05
=	Buchwert aktive latente Steuern t=2	9,45
		Mindeststeuer-Gewinn
	Veräußerungspreis t=2	150,00
-	Buchwert MinBest t=2	7,00
=	Veräußerungsgewinn MinBest	143,00
-	Aufwand Auflösung aktiver latenter Steuern	9,45
+	Korrektur nach Art. 18 MinBestRL-UmsG-E	9,45
=	Mindeststeuer-Gewinn	143,00
		Angepasste erfasste Steuern
	Steueraufwand HB/StB t=2	12,00
-	Auflösung aktiver latenter Steuern	9,45
=	Angepasste erfasste Steuern t=2	21,45

$$ETR = \frac{21,45}{143,00} = 15,00\%$$

Abb. 15: Berechnung der effektiven Steuerquote für Deutschland in t2

dd. Effektiver Steuersatz in Abhängigkeit des inländischen Steuersatzes

Beträgt der inländische Steuersatz 15 %, so ergibt sich stets auch ein effektiver Steuersatz von 15 %. In diesem Fall hat die Übergangsregelung nach Art. 73 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E keine materiellen Auswirkungen und führt für die beteiligten Unternehmen auch nicht zu einem steuerlichen Nachteil bzw. zu Effekten aus der globalen Mindestbesteuerung. Sie führt lediglich zu Mehraufwand in der Ermittlung und Deklaration.

Liegt der inländische Steuersatz dagegen unter 15 %, darf in $t=0$ für die Ermittlung der aktiven latenten Steuern gem. Art. 73 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E nur dieser niedrigere Steuersatz zur Berechnung der latenten Steuern genutzt werden. In den Folgejahren kommt es aufgrund der jährlich betragsmäßig geringeren Auflösung der aktiven latenten Steuern zu, im Vergleich zum Ausgangsbeispiel, niedrigeren angepassten erfassten Steuern. Der Mindeststeuergewinn ändert sich dagegen nicht. Der effektive Steuersatz liegt damit unter 15 %, es kommt zu einer Belastung durch einen Steuererhöhungsbetrag.

Liegt der inländische Steuersatz dagegen über dem Mindeststeuersatz von 15 %, ergibt sich der genau gegenläufige Effekt. Zu beachten ist in diesem Fall lediglich, dass der Steuersatz zur Berechnung der latenten Steuern nach Art. 73 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E dennoch dem Mindeststeuersatz von 15 % entspricht. Die angepassten erfassten Steuern unterscheiden sich zum Ausgangsfall damit nur aufgrund des höheren Steueraufwandes in der Handelsbilanz. Der Mindeststeuergewinn ändert sich dagegen nicht. Der effektive Steuersatz liegt über 15 % und es kommt nicht zu einem Steuererhöhungsbetrag.

Die folgende Abbildung 16 zeigt jedoch, dass aufgrund der Begrenzung des Steuersatzes auf 15 % für die Bildung von latenten Steuern, der effektive Steuersatz auch unter dem länderspezifischen Steuersatz des Ansässigkeitsstaates der A GmbH liegt. Da die globale Mindestbesteuerung nur einen quantitativen Vergleich zwischen effektivem Steuersatz und Mindeststeuersatz und keine qualitative Beurteilung des effektiven Steuersatzes vornimmt, hat diese Reduktion des effektiven Steuersatzes im Vergleich zur länderspezifischen Steuerquote für sich genommen keine Auswirkungen. Sie führt nicht zu einem etwaigen Steuererhöhungsbetrag.

		10%	15%	20%
Steueraufwand HB/StB t=0 B Ltd.		9,00	13,50	18,00
Aktive latente Steuern MinBest A GmbH t=0		9,00	13,50	13,50
		10%	15%	20%
Steueraufwand HB/StB t=0 A GmbH		49,00	73,50	98,00
Mindeststeuergewinn t=1		499,00	499,00	499,00
Angepasste erfasste Steuern t=1		49,90	74,85	99,35
Effektiver Steuersatz t=1		10,00%	15,00%	19,91%
		10%	15%	20%
Steueraufwand HB/StB t=2 A GmbH		8,00	12,00	16,00
BW aktive latente Steuern MinBest t=2		6,30	9,45	9,45
Mindeststeuergewinn t=2		143,00	143,00	143,00
Angepasste erfasste Steuern t=2		14,30	21,45	25,45
Effektiver Steuersatz t=2		10,00%	15,00%	17,80%

Abb. 16: Ergebnisse in Abhängigkeit vom inländischen Steuersatz

7. Berechnung des GloBE-Income

a. Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts ist der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag II,³²⁶ d.h. das Ergebnis der Handelsbilanz II.³²⁷ Die Handelsbilanz II ist der nach dem Konzernrechnungslegungsstandard aufgestellte und konzerneinheitlich angepasste Einzelabschluss vor Konsolidierung und Zwischenergebniseliminierung.³²⁸ Hierbei muss der Konzernrechnungslegungsstandard ein anerkannter Rechnungslegungsstandard im Sinne der Regeln zur globalen Mindestbe-

³²⁶ § 15 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

³²⁷ § 7 Abs. 17 MinBestRL-UmsG-E.

³²⁸ § 7 Abs. 10 MinBestRL-UmsG-E.

steuerung sein, worunter insbesondere die International Financial Reporting Standards (IFRS) und das deutsche Handelsgesetzbuch (HGB) fallen.^{329,330}

Um zum Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust zu gelangen, sind verschiedene Anpassungen des Jahresüberschusses oder -fehlbetrages II vorzunehmen.³³¹ Das nachfolgende Berechnungsschema gibt einen Überblick über die erforderlichen Hinzurechnungen und Kürzungen:³³²

	Jahresüberschuss oder -fehlbetrag II
+/-	Gesamtsteueraufwand oder -ertrag
-	Dividendenkürzungsbetrag
-/+	Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen
+/-	Gewinne oder Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen
+/- bzw. -/+	Asymmetrische Fremdwährungsgewinne oder -verluste
+	Bestechungs-, Schmier- und Bußgelder
+/-	Korrekturbeträge aus Bilanzierungs- und Bewertungsfehlern sowie Änderungen der Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsmethoden
+/-	Korrekturposten Pensionsaufwand
+/-	Anpassungsbeträge aufgrund von allgemeinen Ermittlungsgrundsätzen
+/-	Anpassungsbeträge aufgrund von sektorspezifischen Ermittlungsgrundsätzen
+/-	Anpassungsbeträge aufgrund der Ausübung von Wahlrechten
+/-	Zuordnung von Gewinnen oder Verlusten bei transparenten Einheiten und Betriebsstätten
+/-	Gewinne oder Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden
+/-	sonstige Anpassungen
=	Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust

³²⁹ Weitere anerkannte Rechnungslegungsstandards sind die allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze von Australien, Brasilien, den anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, den anderen Vertragsstaaten des Europäischen Wirtschaftsraums, von Hongkong (Volksrepublik China), Japan, Kanada, Mexiko, Neuseeland, der Republik Indien, der Republik Korea, Russland, der Schweiz, Singapur, dem Vereinigten Königreich, den Vereinigten Staaten von Amerika und der Volksrepublik China (§ 7 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E).

³³⁰ In Einzelfällen kann unter bestimmten Voraussetzungen statt des anerkannten Konzernrechnungslegungsstandards ein anderer anerkannter oder zugelassener Rechnungslegungsstandards angewendet werden (§ 15 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E).

³³¹ § 15 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E.

³³² § 17 Nr. 1 bis 15 MinBestRL-UmsG-E.

Der Gesamtsteueraufwand oder -ertrag setzt sich insbesondere aus den erfassten Steuern (einschließlich erfasster latenter Steuern) sowie aus den Steuern einer anerkannten nationalen Mindeststeuer, einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung und einer anerkannten Sekundärerergänzungssteuerregelung zusammen.³³³ Der Dividendenkürzungsbetrag kommt insbesondere bei Schachtelbeteiligungen (mindestens 10 %) oder Langzeitbeteiligungen (mindestens 12 Monate) zur Anwendung.³³⁴ Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen meinen sowohl Gewinne oder Verluste aus der Änderung des beizulegenden Zeitwerts und aus der Veräußerung von Schachtelbeteiligungen (mindestens 10 %) als auch Gewinne oder Verluste aus der Bilanzierung von Beteiligungen nach der Equity-Methode.³³⁵ Gewinne oder Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen sind anzupassen, soweit die Neubewertung im sonstigen Ergebnis (nicht erfolgswirksam) abgebildet wurde.³³⁶ Korrekturen wegen asymmetrischer Fremdwährungsgewinne oder -verluste können sich bei Schwankungen zwischen dem Wechselkurs der für handelsrechtliche und steuerrechtliche Zwecke funktionalen Währungen sowie bei Schwankungen zwischen dem Wechselkurs der für handelsrechtliche oder steuerrechtliche Zwecke funktionalen Währung und einer dritten Währung ergeben.³³⁷

Neben Bestechungs- und Schmiergeldern dürfen auch andere illegale Zahlungen nicht abgezogen werden; Bußgelder sind nur nicht abziehbar, wenn sie mindestens 50.000 EUR betragen.³³⁸ Korrekturbeträge aus Bilanzierungs- und Bewertungsfehlern sowie Änderungen der Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsmethoden sind vorzunehmen, soweit die Korrektur bzw. Änderung sich auf die die Höhe der im Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust ausgewiesenen Erträge oder Aufwendungen des betreffenden Geschäftsjahrs ausgewirkt hat.³³⁹ Der Korrekturposten Pensionsaufwand entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Betrag der im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag II als Aufwand berücksichtigten Pensionsverpflichtungen und den für das Geschäftsjahr an einen Pensionsfonds geleisteten Beiträgen.³⁴⁰

³³³ § 18 MinBestRL-UmsG-E.

³³⁴ § 19 MinBestRL-UmsG-E.

³³⁵ § 20 MinBestRL-UmsG-E.

³³⁶ § 21 MinBestRL-UmsG-E.

³³⁷ § 22 MinBestRL-UmsG-E.

³³⁸ § 17 Nr. 6 und 7 MinBestRL-UmsG-E.

³³⁹ § 23 MinBestRL-UmsG-E.

³⁴⁰ § 24 MinBestRL-UmsG-E.

Anpassungsbeträge aufgrund von allgemeinen Ermittlungsgrundsätzen ergeben sich bei gruppeninternen Finanzierungsvereinbarungen und anerkannten steuerliche Zulagen.³⁴¹ Anpassungsbeträge aufgrund von sektorspezifischen Ermittlungsgrundsätzen betreffen den internationalen Seeverkehr, Banken und Versicherungen.³⁴² Anpassungsbeträge aufgrund der Ausübung von Wahlrechten beziehen sich auf aktienbasierte Vergütungen, die Realisationsmethode, die Veräußerung von unbeweglichem Vermögen und die Konsolidierung von Geschäftsvorfällen zwischen Geschäftseinheiten, die in demselben Staat belegen sind und einem gemeinsamen Gruppenbesteuerungssystem unterliegen.³⁴³ Eine Zuordnung von Gewinnen oder Verlusten ist im Zusammenhang mit transparenten Einheiten und Betriebsstätten vorzunehmen.³⁴⁴ Anpassungen für Gewinne oder Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden sind insbesondere bei Reorganisationen von Relevanz.³⁴⁵ Sonstige Anpassungen können bei Joint Ventures, bestimmten obersten Muttergesellschaften und bestimmten Ausschüttungssystemen/-methoden erforderlich sein.³⁴⁶

b. Ausgewählte Zweifelsfragen aus deutscher steuerlicher Sicht

aa. Anerkannte Rechnungslegungsstandards

In Ermangelung einer international harmonisierten steuerlichen Bemessungsgrundlage³⁴⁷ scheint der Rückgriff auf handelsrechtliche Rechnungslegungsstandards derzeit die einzige praktikable Lösung für eine globale Mindeststeuer zu sein, auch wenn er mit mehreren Nachteilen verbunden ist. So könnte die Verwendung von Rechnungslegungsstandards wie den IFRS, die von einer privaten Organisation entwickelt (und vom Gesetzgeber lediglich angenommen) werden, für steuerliche Zwecke verfassungsrechtliche Fragen aufwerfen und Interessengruppen dazu veranlassen, Druck auf den Standardsetzer zugunsten langsamerer Gewinnrealisierungsregeln auszuüben, was sich nachteilig auf den Informationsgehalt der Regeln für den

³⁴¹ §§ 25–26 MinBestRL-UmsG-E.

³⁴² §§ 27–29 MinBestRL-UmsG-E.

³⁴³ §§ 30–33 MinBestRL-UmsG-E.

³⁴⁴ §§ 34–35 MinBestRL-UmsG-E.

³⁴⁵ § 58 MinBestRL-UmsG-E.

³⁴⁶ §§ 59, 61–63, 66 MinBestRL-UmsG-E.

³⁴⁷ Bisher konnte sich nicht einmal die EU auf eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage einigen.

(Kapital-)Markt auswirken würde.³⁴⁸ Bisher ist der IFRS-Gewinn im Vergleich zum steuerlichen Gewinn in Deutschland nämlich in der Regel höher, was beispielsweise auf die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten, den Impairment-only-Ansatz beim Geschäfts- oder Firmenwert und längere Nutzungsdauern bei Abschreibungen zurückzuführen ist. Selbst in Hochsteuerländern könnte somit allein die Breite des IFRS-Gewinns dazu führen, dass die dazu ins Verhältnis gesetzten angepassten erfassten Steuern prozentual unter dem globalen Mindeststeuersatz liegen.³⁴⁹

Daneben wäre aus Gründen der Einheitlichkeit, Fairness und Vergleichbarkeit zumindest die Verwendung nur eines einzigen Rechnungslegungsstandards wünschenswert gewesen. Dies ist jedoch nicht möglich, ohne einen übermäßigen administrativen Aufwand zu verursachen, da keiner der anerkannten Rechnungslegungsstandards in der gesamten Welt angewendet wird. Auch wenn die Einzelabschlüsse der Geschäftseinheiten für die Erstellung des Konzernabschlusses einer multinationalen Unternehmensgruppe ohnehin in die IFRS oder den lokalen Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft konvertiert werden müssen, stellen bereits die – ausgehend vom Jahresüberschuss oder -fehlbetrag II vorzunehmenden – Anpassungen für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts einen erheblichen Compliance-Aufwand dar.

Wenn nur ein Rechnungslegungsstandard (z.B. die IFRS) anerkannt worden wäre, hätte die erforderliche Konvertierung in diesen Rechnungslegungsstandard für eine Vielzahl von Unternehmen – insbesondere für deutsche Familienunternehmen, die einen HGB-Konzernabschluss aufstellen (d.h. nicht kapitalmarktorientiert sind und auch keinen freiwilligen IFRS-Konzernabschluss aufstellen) – zu einem noch weiter gesteigerten Compliance-Aufwand geführt. Die Einordnung der Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB als anerkannter Rechnungslegungsstandard ist aus deren bzw. inländischer Sicht somit zu begrüßen.

³⁴⁸ Vgl. Devereux et al.: „The OECD Global Anti-Base Erosion Proposal“, Oxford University Centre for Business Taxation, Discussion Paper (January 2020), abrufbar unter https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2020-02/OECD_GloBE_proposal_report_2020.pdf, S. 16–17.

³⁴⁹ Vgl. Schanz: „An den Details kann die weltweite Neuordnung des Steuersystems noch scheitern“, ifo Schnelldienst 73 (3), 2020, S. 16.

bb. Korrekturposten Pensionsaufwand

Große Bedeutung für den deutschen, meist inhabergeführten Mittelstand hat unter anderem auch die Berücksichtigungsfähigkeit von Pensionsaufwendungen für Zwecke der globalen Mindestbesteuerung. Für rund 47 % der Erwerbstätigen in Deutschland besteht eine betriebliche Altersversorgung. Die Direktzusage ist hierbei die häufigste Form der Pensionszusage (ca. 50 % der Pensionsverpflichtungen).³⁵⁰

Hinsichtlich des Korrekturpostens Pensionsaufwand ist in den GloBE Musterregelungen³⁵¹ und auch in der EU-Richtlinie³⁵² lediglich die Aussage enthalten, dass der Unterschiedsbetrag zwischen dem Pensionsaufwand und den an einen Pensionsfonds geleisteten Beiträgen für ein Geschäftsjahr dem Jahresüberschuss oder -fehlbetrag II wieder hinzuzurechnen ist. Insoweit war unklar, ob Unternehmen, die an ihre Arbeitnehmer beispielsweise Direktzusagen vergeben haben, ohne sie auf einen Pensionsfonds auszulagern, den vollen Aufwand aus der jährlichen Zuführung zu den Pensionsrückstellungen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts wieder hinzurechnen müssen.³⁵³ Aufgrund der teils nicht unerheblichen Beträge hätte eine solche Hinzurechnung zu einem deutlich erhöhten Mindeststeuergewinn bzw. verringerten -Verlust geführt und damit den effektiven Steuersatz gesenkt.

Die GloBE Verwaltungsleitlinien zur Administration³⁵⁴ und auch das deutsche Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz³⁵⁵ enthalten nunmehr die Klarstellung, dass der Korrekturposten Pensionsaufwand nur für Pensionsverpflichtungen gilt, die auf einen Pensionsfonds ausgelagert sind. In anderen Fällen (Direktzusage, Direktversicherung, Pensionskasse, Unterstützungskasse) wird der Pensionsaufwand somit immer in vollem Umfang

³⁵⁰ LBBW, Corporate Finance Fokus vom 27.11.2020, Teil 1: Pensionsverpflichtungen in einem Jahrzehnt der Niedrigzinsen.

³⁵¹ Art. 3.2.1(i) und Art. 10.1.1. GloBE MR.

³⁵² Art. 16 Abs. 1 Buchst. h) und Abs. 2 Buchst. i) MinBestRL-UmsG-E.

³⁵³ Vgl. Kap. 2.5 Rdn. 7 GloBE Verwaltungsleitlinien zur Administration (OECD Administrative Guidance).

³⁵⁴ Vgl. Kap. 2.5 Rdn. 9 GloBE Verwaltungsleitlinien zur Administration. Diese Klarstellung wird auch in den GloBE MK aufgenommen werden, vgl. Kap. 2.5 Rdn. 10 GloBE Verwaltungsleitlinien zur Administration.

³⁵⁵ § 24 Satz 2 MinBestRL-UmsG; vgl. auch die Gesetzesbegründung zu § 24 MinBestRL-UmsG-E.

in dem Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust des Jahres berücksichtigt, in dem er auch im Jahresüberschuss II oder -fehlbetrag II berücksichtigt worden ist. Prozentual betrifft diese Korrektur aber in der Praxis nur einen relativ geringen Teil der betrieblichen Altersversorgung.

Als Gründe für den Korrekturposten werden in der Gesetzesbegründung genannt der Gleichklang mit den steuerlichen Abzugsmöglichkeiten von an einen Pensionsfonds ausgelagerte Pensionsverpflichtungen im internationalen Vergleich sowie die Vermeidung von Komplikationen und Wettbewerbsverzerrungen zu anerkannten Rechnungslegungsstandards, bei denen sich die Auswirkungen der Pensionsbilanzierung ausschließlich erfolgsneutral im OCI widerspiegeln³⁵⁶.

Aus deutscher Sicht ist zu begrüßen, dass sich die Korrekturen ausschließlich auf an einen Pensionsfonds ausgelagerte Pensionsverpflichtungen beziehen und damit der Anwenderkreis der Korrekturregelung begrenzt sein dürfte.

8. Transitional Safe Harbour Rules

a. Zeitlich befristeter Safe Harbour

Im Dezember 2022 veröffentlichte die OECD die sog. Transitional Safe Harbour Rules. Der Begriff „Safe Harbour“ verdeutlicht die Intention der Regelung. Ziel war die Schaffung von reduzierten Anforderungen an die Steuerpflichtigen zur Erfüllung der Verpflichtungen aus den OECD Model Rules in einer Übergangszeit vor vollständiger Anwendung Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung.

Mit Veröffentlichung des MinBestRL-UmsG-E fand dieser Regelungsvorschlag der OECD auch Einzug in den Entwurf des deutschen Umsetzungsgesetzes. Der Gesetzgeber kommt damit dem Anliegen sowohl von Unternehmen, Beraterpraxis als auch der Finanzverwaltung nach, den sich aus der neuen Mindestbesteuerung ergebenden Aufwand in den ersten Jahren deutlich zu reduzieren. Grundlage der Mindestbesteuerung sind daher im Übergangszeitpunkt nicht ausschließlich die Handelsbilanz II i.S.d. § 7 Abs. 10 MinBestRL-UmsG-E, sondern u.a. die Daten des sog. Country by Country Reporting (CbCR).

³⁵⁶ Gemäß der Definition des IAS 1.7 umfasst das Other Comprehensive Income (OCI – sonstiger Gesamterfolg) Ertrags- und Aufwandsposten, die nach anderen IFRS nicht im Gewinn oder Verlust erfasst werden dürfen oder müssen.

Im Rahmen des Paketes gegen Gewinnverkürzung und -verlagerung (BEPS-Projekt) veröffentlichte die OECD im Jahr 2015 einen 15 Punkte umfassenden Plan. Dieser umfasste als einen Aktionspunkt auch einen länderbezogenen Konzernbericht – das sog. CbC-Reporting. Nach Beschluss einer entsprechenden EU-Richtlinie wurde diese Regelung durch die Aufnahme des § 138a AO auch in nationales Recht umgesetzt.

Nach § 138a Abs. 1 AO haben Unternehmen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in Deutschland unterhalten und zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, diesen länderbezogenen Bericht zu erstellen, falls der Konzernabschluss mindestens ein Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland oder mindestens eine ausländische Betriebsstätte umfasst und die im Konzernabschluss ausgewiesenen, konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Millionen Euro betragen.

Das CbCR umfasst nach § 138a Abs. 2 AO eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Übersicht, welche die Verteilung der Gesamttätigkeit des Konzerns über die Steuerhoheitsgebiete zeigt, in denen der Konzern tätig ist. Auszuweisen sind beispielsweise Umsatzerlöse, gezahlte Ertragsteuern, das Jahresergebnis vor Steuern und einbehaltene Gewinne. Darüber hinaus hat das aufstellende Unternehmen eine Liste aller einbezogenen Unternehmen und Betriebsstätten, gegliedert nach Steuerhoheitsgebieten, aufzustellen.

b. Zeitlich befristeter Safe Harbour im MinBestRL-UmsG-E

aa. Überblick

Ziel der Vorschrift ist die Befreiung bestimmter, risikoärmerer Länder von der Anwendung der vollständigen Regelungen zur Mindestbesteuerung in allen Fällen, in denen das Entstehen eines Steuererhöhungsbetrags unwahrscheinlich ist.³⁵⁷ Unter bestimmten Voraussetzungen wird die Steuererhöhungsbetrag daher in diesen Jurisdiktionen auf 0 Euro festgesetzt. Der Übergangszeitraum, in dem die Regelung zum befristeten Safe Harbour Anwendung findet, umfasst dabei einheitlich für alle Staaten – unabhängig von der tatsächlichen Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung – alle Wirtschaftsjahre, die bis einschließlich 31. Dezember 2026 beginnen und spätestens zum 30. Juni 2028 enden.

³⁵⁷ Vgl. OECD Safe Harbours and Penalty Relief Rdn. 3.

Das bedeutet, dass in Deutschland regelmäßig in den ersten drei Wirtschaftsjahren für Zwecke der Primärerergänzungssteuerregelung (anwendbar ab 2024), bzw. in den ersten zwei Wirtschaftsjahre für Zwecke der Sekundärerergänzungssteuerregelung (anwendbar ab 2025) die Vereinfachungsregelungen in Anspruch genommen werden können.

Zu beachten ist, dass der befristete Safe Harbour ein Wahlrecht darstellt. Sofern jedoch eine Unternehmensgruppe in Bezug auf eine Jurisdiktion in einem Wirtschaftsjahr ihn nicht anwendet oder die Voraussetzungen der Anwendung in einem Jahr nicht erfüllt, kann der temporäre Safe Harbour für diese Jurisdiktion in einem späteren Wirtschaftsjahr nicht mehr in Anspruch genommen werden („once out, always out“-Ansatz).³⁵⁸

Voraussetzung zur Anwendung des zeitlich befristeten Safe Harbour ist neben Ausübung des Wahlrechtes auch die Erstellung eines qualifizierten CbCR.³⁵⁹ Ziel ist die Sicherstellung der Verlässlichkeit der Angaben des CbCR, etwa in Hinblick auf die erwirtschafteten Umsätze und Gewinne der Konzerngesellschaften. Ein CbCR ist qualifiziert, wenn er mit einem qualifizierten Konzernabschluss erstellt wurde. Demnach müssen einem qualifizierten Konzernabschluss einer der folgenden Abschlüsse zugrunde liegen:

- Handelsbilanz II
- Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten entweder nach einem anerkannten oder zugelassenen Rechnungslegungsstandard, die Verlässlichkeit der enthaltenen Informationen vorausgesetzt
- Bei Geschäftseinheiten, die allein auf Grund von Größe oder Wesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss einbezogen wurden: Jahresabschluss, der zur Erstellung des CbCR verwendet wurde

Liefert das CbCR dagegen kein verlässliches Bild der Unternehmensgruppe, da kein qualifiziertes CbCR vorliegt, kann keine Anwendung der befristeten Safe Harbour Regelungen erfolgen.³⁶⁰ In der Praxis erfolgt die Erstellung des CbCR – auf Grund deren konzernweiten Verfügbarkeit – in der Regel auf Basis der Konzernabschlussdaten. Für deutsche, familiengeführte Unternehmen des Mittelstandes sollte somit regelmäßig ein qualifiziertes CbCR vorliegen.

³⁵⁸ Vgl. § 75 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E.

³⁵⁹ Vgl. § 78 MinBestRL-UmsG-E.

³⁶⁰ Folge aus § 75 Abs, 1 MinBestRL-UmsG-E.

Abschließend muss einer der folgenden länderbezogenen Tests erfüllt werden, um in der Rechtsfolge der befristeten Safe Harbour Regelung den Steuererhöhungsbetrag für eine Jurisdiktion auf 0 Euro begrenzen zu können:

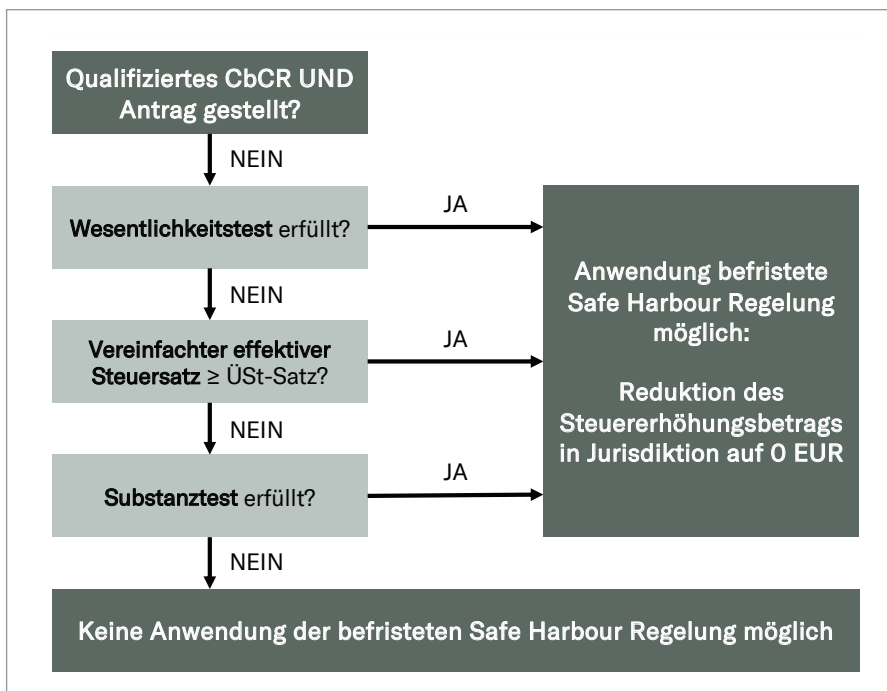


Abb. 17: Anwendungsschema befristeter Safe Harbour

bb. Voraussetzungen

Die Anwendung des befristeten Safe Harbour setzt voraus, dass es unter Anwendung der vollumfänglichen Regelungen zur Mindestbesteuerung mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht zu einem Steuererhöhungsbetrag in einer Jurisdiktion kommen würde. Mittels drei unabhängig voneinander durchzuführenden Tests wird für eine Unternehmensgruppe je Jurisdiktion geprüft, ob eben solch ein Steuererhöhungsbetrag mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht vorliegt. Bereits die Erfüllung der Voraussetzung eines dieser vereinfachten Tests führt zu einem Steuererhöhungsbetrag von 0 Euro in der entsprechenden Jurisdiktion innerhalb der Übergangsphase.

Mittels Wesentlichkeitstest prüft das MinBestRL-UmsG-E, ob eine Jurisdiktion auf Grund von Größenkriterien keine wesentliche Rolle bei Erzielung

einer globalen Mindestbesteuerung von 15 % spielt.³⁶¹ Der Wesentlichkeitstest ist dabei erfüllt, wenn die Umsatzerlöse einer Jurisdiktion lt. qualifiziertem CbCR weniger als 10 Mio. Euro und gleichzeitig der Gewinn der Jurisdiktion laut qualifiziertem CbCR weniger als 1 Mio. Euro beträgt. Der Wesentlichkeitstest im Rahmen des befristeten Safe Harbour ähnelt dem Wesentlichkeitstest nach § 48 MinBestRL-UmsG-E. Im Gegensatz zum Wesentlichkeitstest nach § 48 MinBestRL-UmsG-E sind jedoch ausschließlich die bereits im Rahmen der Erfüllung des § 138a AO ermittelten Zahlen des CbCR relevant. Es erfolgt keine individuelle Berechnung von Gesamt-Mindeststeuer-Umsatz oder Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn.

Befinden sich in einer Jurisdiktion Gesellschaften, die zum Verkauf gehalten werden, konnte für dieses Land der De Minimis Test i.S. der OECD-Safe Harbour Rules bisher nicht angewendet werden. Nach MinBestRL-UmsG-E dagegen kann auch in diesen Jurisdiktionen eine Anwendung des Wesentlichkeitstests erfolgen, jedoch sind Umsätze und Gewinn dieser Gesellschaften den Umsätzen und Gewinnen der Jurisdiktion nach CbCR hinzuzurechnen.³⁶² Wird für eine Jurisdiktion der Wesentlichkeitstest erfüllt, d.h. keine der beiden Grenzwerte überschritten, kann an dieser Stelle die Prüfung der zeitlich befristeten Safe Harbour Regelungen für dieses Land bereits abgebrochen werden. Weitere Berechnungen sind nicht nötig.

Liegen Umsatz und Gewinn einer Jurisdiktion jedoch über den Wesentlichkeitsgrenzen, kann im nächsten Schritt der Vergleich eines vereinfachten effektiven Steuersatzes mit dem jeweiligen Übergangsteuersatz zur Erfüllung der Voraussetzungen des § 75 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 75 Nr. 6 MinBestRL-UmsG-E erfolgen.

Der Übergangsteuersatz beträgt für die Geschäftsjahre beginnend 2023 und 2024 15 %, für Geschäftsjahre beginnend 2025 16 % und für Geschäftsjahre beginnend 2026 17 %.³⁶³ Der vereinfachte effektive Steuersatz einer Jurisdiktion ergibt sich als Quotient der Summe der vereinfachten erfassten Steuern und der Summe des Gewinns vor Steuern der Jurisdiktion gem. CbCR. Die vereinfachten erfassten Steuern ermitteln sich aus dem Ertragsteueraufwand, einschließlich dem enthaltenen latenten Steueraufwand, gem. qualifiziertem

³⁶¹ Vgl. § 75 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E.

³⁶² Vgl. Gesetzesbegründung zu § 75 Abs. 1 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-E.

³⁶³ Vgl. § 78 Nr. 7 MinBestRL-UmsG-E.

Abschluss jeder Gesellschaft einer Jurisdiktion.³⁶⁴ Nicht zu berücksichtigen sind dabei Aufwendungen für nicht erfasste und für unsichere Steuerpositionen. Anpassungen hin zu den angepassten erfassten Steuern i.S.d. § 36 MinBestRL-UmsG-E müssten für den befristeten Safe Harbour nicht vorgenommen werden.³⁶⁵

Für den sog. Substanztest nach § 75 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E wird der substanzbasierte Freibetrag nach §§ 50 bis 54 MinBestRL-UmsG-E mit dem Gewinn vor Steuern je Jurisdiktion nach CbCR verglichen.³⁶⁶ Der Test ist erfüllt, wenn der substanzbasierte Freibetrag der Jurisdiktion größer ist als der Gewinn vor Steuern der Jurisdiktion nach CbCR.

Der substanzbasierte Freibetrag bei Anwendung des befristeten Safe Harbour berechnet sich dabei analog zu den Vorgaben des substanzbasierten Freibetrages bei Anwendung der vollumfänglichen Regelungen zur Mindestbesteuerung. Er ermittelt sich als Summe aus einem jahresabhängigen Prozentsatz (10 % fallend) der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten für berücksichtigungsfähige Beschäftigte und einem jahresabhängigen Prozentsatz (10 % fallend) der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte.³⁶⁷

Gesellschaften, die zum Verkauf gehalten werden und ausgeschlossene Einheiten werden nicht in den Routinegewinntest mit einbezogen.³⁶⁸ Weist ein Land nach CbCR einen Verlust aus, ist der Test automatisch bestanden und der substanzbasierte Freibetrag muss nicht weiter berechnet werden.

c. Praxisrelevante Einzelfragen

Die M GmbH hat im Geschäftsjahr 2023 einen Verlust in Höhe von 100 Tsd. Euro. Die M GmbH erwartet, ihre gesamten Verlustvorträge innerhalb der nächsten 5 Jahre verrechnen zu können. Die M GmbH ist ab dem Geschäftsjahr 2024 verpflichtet die Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung. Sie möchte das Wahlrecht zur Anwendung der zeitlich befristeten Safe Harbour Regelungen nach § 75 MinBestRL-UmsG-E ausüben.

³⁶⁴ Vgl. § 78 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E.

³⁶⁵ Vgl. Gesetzesbegründung zu § 78 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E.

³⁶⁶ Vgl. für die folgenden Ausführungen OECD SH Rdn. 29–31.

³⁶⁷ Für Qualifikation von Lohnkosten und Vermögenswerten als berücksichtigungsfähig vgl. § 51 MinBestRL-UmsG-E ff.

³⁶⁸ Vgl. § 5 MinBestRL-UmsG-E.

Sie macht deshalb ihre Entscheidung, das Aktivierungswahlrecht von aktiven latenten Steuern auszuüben, davon abhängig wie sich die Ausübung des Wahlrechts auf den effektiven Steuersatz im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung auswirken würde. Es wird angenommen, dass die M GmbH im Geschäftsjahr 2024 einen Gewinn in Höhe von 100 Tsd. Euro erwirtschaften wird. Da der Gewinn dem Verlustvortrag entspricht, entsteht im Jahr 2024 kein Ertragsteueraufwand.

Im Rahmen der Berechnung der angepassten erfassten Steuern nach dem MinBestRL-UmsG-E gelten erstmals auch im steuerlichen Kontext die Veränderungen der latenten Steuern als Steueraufwand, der bei Ermittlung der angepassten erfassten Steuern nach § 36 Abs. 1 Nr. 2 MinBestRL-UmsG-E zu berücksichtigen ist. Analog zu den erfassten Steuern sind in diesem Zusammenhang auch die latenten Steuern gem. Handelsbilanz II nach § 42 MinBestRL-UmsG-E anzupassen. So gelten etwa für aktive latente Steuern bestimmte Ansatzpflichten abweichend von der Erfassung nach angewandtem Rechnungslegungsstandard.³⁶⁹

Im Rahmen des befristeten Safe Harbour spielen die latenten Steuern ebenfalls bei Berechnung des vereinfacht berechneten Steuersatzes eine wesentliche Rolle. Sie sind als Steueraufwand/-ertrag bei Ermittlung des zur Berechnung des vereinfacht berechneten Steuersatzes benötigten Steueraufwandes den erfassten Steuern hinzuzurechnen und – anders als nach § 42 MinBestRL-UmsG-E – lediglich um latente Steuern aufgrund unsicherer Steuerpositionen anzupassen (§ 78 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E). Weitere Anpassungen haben nicht zu erfolgen.

Im Fall einer Konzernbilanzierung nach HGB gilt auch für die latenten Steuern in Zusammenhang mit Ermittlung des vereinfachten berechneten Steuersatzes das Ansatzwahlrecht nach § 274 Abs. 1 HGB (dazu bereits oben unter III.4.). Die Auswirkung der Ausübung des Wahlrechts zur Bildung aktiver latenter Steuern nach § 274 Abs. 1 HGB soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

Die M GmbH ist die einzige, in der Jurisdiktion A ansässige Konzerngesellschaft und erwirtschaftet im Jahr 01 einen Verlust i.H.v. 100. Die Voraussetzungen zur Bildung aktiver latenter Steuern nach § 274 HGB liegen vor. Im Jahr 02 wendet die M GmbH die Regelungen des befristeten Safe Harbour

³⁶⁹ Vgl. § 42 MinBestRL-UmsG-E.

an. Der Gewinn im Jahr 02 beträgt 100. Der Steuersatz im Ansässigkeitsstaat der M GmbH beträgt 20 %.

Abhängig von der Entscheidung zur oder gegen die Aktivierung der latenten Steuern im Jahr 01 ergibt sich bei Berechnung des vereinfachten berechneten Steuersatzes folgendes Ergebnis:

	Bildung aktiver latenter Steuern	Keine Bildung aktiver latenter Steuern
Jahr 01:		
Steueraufwand	- 100 x 20% = - 20	0
JÜ v. St.	- 100	- 100
Jahr 02:		
Steueraufwand	20	0
JÜ v. St.	100	100
Vereinfachter berechneter Steuersatz	15 / 100 = 20%	0 / 100 = 0%
Befristeter Safe Harbour	ERFÜLLT	NICHT ERFÜLLT*

*ohne Berücksichtigung Wesentlichkeitstest und Routinegewinntest

Abb. 18: Vergleich Steuersatz abhängig von Bildung latenter Steuern

Im Fall des Ausweises von aktiven latenten Steuern im Jahr 01 kommt es aufgrund der gewinnbedingten Auflösung der aktiven latenten Steuern im Jahr 02 trotz Verlustverrechnung zu einem Steueraufwand in Höhe der aufgelösten latenten Steuern. Damit ergibt sich auch ein vereinfachter berechneter Steuersatz von 20 % und somit bereits an dieser Stelle eine Möglichkeit zur Vereinfachung nach dem befristeten Safe Harbours i.S.d. § 75 Abs. 1 Nr. 2 MinBestRL-UmsG-E für den Ansässigkeitsstaat der M GmbH.³⁷⁰

Werden im Jahr 01 dagegen keine aktiven latenten Steuern gebildet, so ergibt sich im Jahr 02 ein Steuersatz von 0 %. Eine Verrechnung laufender Gewinne mit vorgetragenen Verlusten ist nach den Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung nicht vorgesehen. Einzig die Erhöhung des Steueraufwandes durch latente Steuern kann daher im Fall der steuerlichen Verlustverrechnung zu einem vereinfachten berechneten Steuersatz von mehr als 0 % führen.

³⁷⁰ Voraussetzung: Die M GmbH ist die einzige in diesem Staat ansässige Gesellschaft. Anderenfalls müssen die anderen an diesem Staat ansässigen Gesellschaften in die Prüfung des befristeten Safe Harbour mit einbezogen werden.

Somit zeigt sich, dass im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung das handelsrechtliche Wahlrecht nach § 274 HGB direkten Einfluss auf die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelungen des § 75 MinBestRL-UmsG-E hat. In der Praxis dürften zahlreiche Unternehmensgruppen jedoch in den vergangenen Jahren Gebrauch vom Wahlrecht nach § 274 HGB gemacht haben und im Falle eines Aktivüberhangs keine aktiven latenten Steuern in ihren Bilanzen ausgewiesen haben. In diesem Fall kommt es nun bei Anwendung des befristeten Safe Harbour zu einem entscheidenden Nachteil dieser Unternehmensgruppen.

Erfolgt dagegen die Bilanzierung der Unternehmensgruppe nach IFRS, ergibt sich dargestelltes Problem nicht. Die Regelungen der IFRS sehen kein Wahlrecht analog dem § 274 HGB vor. Somit kommt es auch im Fall der steuerlichen Nutzung von Verlustvorträgen, das Vorliegen aktiver latenter Steuern vorausgesetzt, zu einem Steuersatz von über 0 %.

Unternehmen, die bisher keine aktiven latenten Steuern gebildet haben, werden zukünftig wohl gezwungen sein ihre Bilanzierungspraxis zu überdenken. Zu groß ist das Risiko, dass nicht gebildete aktive latente Steuern zu einer Versagung der Anwendung der Regelungen des befristeten Safe Harbours führen. Um bereits unter dem befristeten Safe Harbour Steueraufwand aus der Auflösung aktiver latenter Steuern nutzen zu können, muss die Unternehmensgruppe einheitlich zum 31.12.2023, bzw. im letzten Jahr vor Anwendung der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung, entsprechend § 73 MinBestRL-UmsG-E, alle latenten Steuern in den Einzelbilanzen der Konzerngesellschaften ansetzen. Das Wahlrecht des § 274 HGB wird somit für alle von der globalen Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmensgruppen faktisch bedeutungslos.

IV. Prozesse und Handlungsempfehlungen³⁷¹

1. Handlungsdruck

“Business goes global, taxes stay local”³⁷² – dieser Leitsatz prägte die Steuerwelt über viele Jahrzehnte. Entsprechend national und heterogen sind die Steuerprozesse insbesondere in multinationalen Unternehmen ausgestaltet. Gemeinsamkeiten in den Steuerprozessen sind grenzüberschreitend nicht herausgearbeitet worden, die Softwarelösungen zur Erfüllung der Compliance-Pflichten sind von Land zu Land unterschiedlich. Die großen ERP-System-Anbieter behandelten Ertragsteuern bisher eher stiefmütterlich und boten lediglich Schnittstellen an. Zu verschieden waren und sind die nationalstaatlichen Bemessungsgrundlagen und Steuerberechnungen.³⁷³

Die Rolle der Steuerabteilungen auch großer deutscher Familienunternehmen beschränkte sich lange Zeit meist auf die inländische Compliance und die Verrechnungspreisdokumentation als einzige wirklich global zu koordinierende Aufgabe. Erste Anzeichen einer Veränderung an diesem Befund zeigten sich im Jahr 2016, nachdem sich die OECD-Mitglieder auf die Einführung des Country-by-Country-Reportings („CbCR“) verständigten.³⁷⁴

§ 138a AO verpflichtet Konzerne aus Deutschland fortan, in einem länderbezogenen Bericht die Funktionen und bestimmte Kennzahlen über ihre Gesellschaften in einem einheitlichen Format zu berichten – ein Meilenstein, wengleich ohne direkte Besteuerungswirkung,³⁷⁵ zumal die Finanzverwaltungen angesichts der Flut an Daten nicht in der Lage waren und sind, diese zeitnah und sinnvoll auszuwerten. Im Ergebnis aber benötigen die Steuerabteilungen seither einen Datenerhebungsprozess, der wesentlich aus der Kon-

³⁷¹ Die Autoren danken den Herren Kollegen Dr. Kai Czupalla, Dr. Matthias Eckerle sowie Maximilian Lupberger, M.Sc. für wertvolle Anregungen.

³⁷² Prägnant *Herzig*, 1998, Globalisierung und Besteuerung, WPg, S. 280.

³⁷³ Hierfür beispielhaft sind die Jahrzehnte währenden Fortentwicklungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die Handelsbilanz in Deutschland.

³⁷⁴ Vgl. OECD/G20, 2015, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, BEPS Action Point 13, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

³⁷⁵ Gebetsmühlenartig wurde seitens der OECD darauf hingewiesen, dass das CbCR nicht als Grundlage für eine Gewinnanpassung zum Zwecke einer Besteuerung genutzt werden solle. Zumindest in der deutschen Betriebsprüfungspraxis spielt das CbCR auch bislang kaum eine Rolle.

solidierung bedient wird und für ebenfalls separat zu berichtende Betriebsstätten um zusätzliche Abfragen zu erweitern ist. Als grenzüberschreitende Koordinationsaufgabe für die Steuerfunktion sind unlängst ferner die sog. „CbCR Notifications“ hinzugekommen.³⁷⁶

Am 1.7.2020 folgte sodann die „Richtlinie bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen“, kurz „DAC6“ genannt³⁷⁷. Diese Richtlinie begründete eine EU-weite Meldepflicht, die gesellschaftsübergreifend zu koordinieren war: Was wird wann wie gemeldet und, vor allem, von wem? Die Steuerabteilung musste dem steuerlichen Laien in Buchhaltung, Rechtsabteilung, Beteiligungscontrolling und Management europaweit erklären, was nach dem Willen des Gesetzgebers ein „Hallmark“³⁷⁸ (d.h. ein meldepflichtiges Kennzeichen) ist und woran eine potenzielle Meldepflicht erkannt werden kann. Spätestens jetzt war klar, dass der Steuerabteilung eine globale Koordinationsfunktion zur Sicherstellung von Tax Compliance obliegt.³⁷⁹ Diese Koordinationsfunktion zu institutionalisieren war die wichtigste Aufgabe bei der Einführung von DAC6.

Den vorläufigen Schlusspunkt internationaler Steuerinitiativen markiert die am 14.12.2022 einstimmig verabschiedete MinBestRL, die der Einführung der globalen Mindeststeuer – Pillar 2 – in der EU den Weg ebnete. Anders als beim CbCR bewirken die Regelungen zur Mindestbesteuerung konkrete Steuerfolgen. Abweichend von DAC6 ist darüber hinaus eine jährliche Steuererklärung vorgesehen. Prozessual ist Pillar 2 ein zusätzlicher Ertragssteuerprozess mit eigener, global gültiger, Datengrundlage, die zu den bestehenden nationalen Compliance-Pflichten hinzutritt. Der Aufschrei der Wirtschaft ließ nicht lange auf sich warten – zu kurzfristig, zu unpräzise, zu bürokra-

³⁷⁶ Einen Überblick gibt die OECD auf ihrer Website: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>.

³⁷⁷ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, Abl. L 139 vom 5.6.2018, S. 1 (DAC6).

³⁷⁸ Unter sog. Hallmarks werden Kennzeichen als äußere Merkmale einer Gestaltung verstanden; siehe § 138d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO i.V.m. § 138e Abs. 1 AO.

³⁷⁹ Darüber hinaus freilich auch zuvörderst den involvierten Intermediären.

tisch³⁸⁰ seien die Regelungen. Relativ zeitnah – vermutlich die Kritik vernehmend – veröffentlichte die OECD ein Papier mit dem Namen “Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)”³⁸¹. Darin ist eine Prozessvereinfachung dergestalt vorgesehen, dass für eine Übergangszeit der sog. “Transitional CbCR Safe Harbour” zur Anwendung kommen kann (siehe oben III.8.). Anhand dreier Prüfungsschritte auf Grundlage des CbCR soll es erlaubt sein, die Ergänzungssteuer mit Null anzusetzen. Die Befürchtung, der deutsche Gesetzgeber könnte die Vereinfachungsregelungen ignorieren, hat sich bislang nicht bewahrheitet. Im Entwurf des MinBestRL-UmsG haben die Transitional Safe Harbours unter §§ 75 ff. als CbCR-Safe-Harbour Berücksichtigung gefunden. Jedoch ist der CbCR-Safe-Harbour zum einen zeitlich begrenzt und zum anderen kein sicherer Weg an der Full Scope Pillar 2-Berechnung vorbei. Der CbCR-Safe-Harbour schuf daher lediglich einen weiteren „Prozess im Prozess“.

Welche organisatorischen Rahmenbedingungen in der Steuerabteilung für eine erfolgreiche Implementierung von Pillar 2 geschaffen werden müssen, welche grundsätzlichen Implementierungsansätze existieren und wie eine vorhandene IT-Infrastruktur im Unternehmen für eine Digitalisierung genutzt werden kann, wird im Folgenden in Grundzügen aufgezeigt.

Den Überlegungen werden dabei folgende Prämissen zu Grunde gelegt: mittelständisch geprägtes, deutsches Familienunternehmen mit gewachsenen Strukturen; dezentral organisiert; über Jahre gewachsene, heterogene ERP-Systemlandschaft mit ersten Integrationsschritten und tendenziell kleinen rechtlichen Einheiten im Ausland. Der einzige global harmonisierte Berichtsprozess ist der Konzernabschluss nach HGB mit teils automatisierten, teils manuellen Prozess- und Konsolidierungsschritten. Die Steuerabteilung in Deutschland stellt die nationale Compliance sicher, globale Verantwortung besteht lediglich in der Richtlinienkompetenz für die steuerlichen Verrechnungspreise. Ein globales, prozessual geregeltes und mit klaren Verantwortlichkeiten versehenes Tax Accounting Management ist nicht vorhanden.

³⁸⁰ Vgl. bspw. BDI, 2022, Pillar 2: Technische Mängel bei der Mindeststeuer beseitigen, <https://bdi.eu/publikation/news/pillar-2-technische-maengel-bei-der-mindeststeuer-beseitigen>.

³⁸¹ OECD, 2022, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf.

2. Die Rolle der Steuerabteilung

a. Allgemeines

Die Steuerabteilung in mittelständischen Unternehmen ist zumeist nach fachlichen Disziplinen aufgestellt, mit Verantwortlichkeiten jedenfalls für nationale Ertragsteuern, Umsatzsteuern und Verrechnungspreise. Die übergreifende Koordination obliegt meist dem Steuerabteilungsleiter. Im Rahmen des Jahresabschlussprozesses übernimmt die Steuerabteilung die Steuerberechnung für die deutschen Einheiten, das CbCR wird aus Konzernabschlusszahlen typischerweise von einem Referenten für Verrechnungspreise erstellt. Die zugrundeliegenden Strukturen führen zu einer Herausforderung der organisatorischen Verankerung von Pillar 2. Dies lässt sich damit begründen, dass Pillar 2 Elemente aus verschiedenen Bereichen vereint und prozessual sowohl bei den Verrechnungspreisen als auch im Rechnungswesen bzw. fachlich bei der Ertragsteuer verortet werden kann.

Die konzernweite Erhebung der notwendigen Daten erfordert eine disziplinenübergreifende und weltweite Prozessorganisation. Diese neue Rolle der Steuerabteilung spiegelt sich in folgenden Querschnittsfunktionen wider:³⁸²

- Tax Analytics,
- Business Partnering,
- Tax Compliance Management und
- Tax Process Management.

b. Tax Analytics

Unter Tax Analytics wird die Nutzung von steuerlich relevanten Unternehmensdaten zur Informationsgewinnung und Entscheidungsfindung verstanden.³⁸³ Eine dafür notwendige zentrale Datenquelle für alle Steuerinformationen suchte man in multinationalen Unternehmen in der Vergangenheit jedoch vergeblich. Dort weisen regelmäßig unterschiedliche Datenquellen für die

³⁸² Zur Aufzählung und den nachfolgenden Erläuterungen, vgl. *Bömelburg*, 2017, Herausforderung und Entwicklung der Steuerabteilung 4.0, <https://page.fachmedien.de/wordpress/steuerboard/2017/11/22/herausforderung-und-entwicklung-der-steuerabteilung-4-0/>.

³⁸³ Vgl. *Curle*, 2020, Beyond Regulatory Compliance, Tax Executive, S. 62.

Besteuerung relevante Informationen aus, was eine Analyse erschwerte oder gar vollends unmöglich machte.

Um einen größtmöglichen Bestand an Daten zu erhalten, die für weitere Auswertungen zur Verfügung stehen, sollte darauf in Unternehmen hingearbeitet werden, eine Verknüpfung der Datenquellen zu vollziehen. Leistungsfähige Datenbank- sowie Cloud-Technologien ermöglichen sodann eine globale bzw. Echtzeitverfügbarkeit der Daten. Die immer anwenderfreundlichere Bedienung beschränkt dabei die notwendige Einbindung der IT-Experten zunehmend auf technische Fragen.

Derartige Entwicklungen eröffnen einer Steuerabteilung eine deutlich schnellere und detailliertere Sicht auf die steuerrelevanten Unternehmensprozesse.³⁸⁴ Gleichzeitig werden durch die Digitalisierung Kapazitäten frei, welche für wertschöpfende Aufgaben genutzt werden können.³⁸⁵ Ein manuelles Eingreifen könnte aufgrund automatisierter Analysen bei gleichzeitiger Sicherstellung der Konsistenz und Geschwindigkeit der Bereitstellung nicht mehr nötig sein. Künstliche Intelligenz wird die Effizienz noch steigern und die Analyseerstellung weiter vereinfachen, der Mitarbeiter der Steuerabteilung kann sich auf die fachliche Interpretation der Ergebnisse und deren praktische Umsetzung konzentrieren.³⁸⁶

Die zuvor genannten Digitalisierungsentwicklungen führen dazu, dass auch für Pillar 2 ein Prozess geschaffen werden muss, der das Datenmodell sowie die Berechnungslogik abbildet, wodurch Fehler im Prozess schnell erkannt und korrigiert werden können. Für eine sachgerechte Implementierung einer zutreffenden Lösung muss die Steuerabteilung eine Make-or-Buy-Entscheidung (Eigenlösung vs. Standardsoftware) treffen, wobei sich eine Tax-Analytics-Kompetenz unterstützend auswirken wird.

c. Business Partnering

Während in der Vergangenheit weniger tiefe Kenntnisse der Steuerabteilung über Unternehmensprozesse für die steuerlichen Anforderungen unschädlich

³⁸⁴ Vgl. *Krawczyk/Chen/Dirienzo*, 2021, A Survey of Tax Analytics and Automation Technologies, *The CPA Journal*, S. 34.

³⁸⁵ Vgl. *Chen*, 2020, Technology Diffusion in Tax: An Examination of Tax Analytics and Automation Routinization, *AMCIS 2020 Proceedings*, S. 1.

³⁸⁶ Vgl. *Huang*, 2018, Discussion on the Development of Artificial Intelligence in Taxation, *AJIBM*, S. 1817.

waren, wird sich diesbezüglich aufgrund der globalen steuerlichen Anforderungen ein Wandel vollziehen. Denn Pillar 2 erfordert:

- einen weltweiten, abteilungsübergreifenden Kommunikationskanal für die Definition und Erhebung der notwendigen Daten,
- eine effektive Prozesssteuerung zur Sicherstellung einer rechtzeitigen Bereitstellung und ausreichenden Datenqualität,
- die Koordination der Fachgebiete innerhalb der Steuerabteilung und der weltweiten Steuerberater zur Sicherstellung der materiellen Richtigkeit.

Neben den fachlichen Kompetenzen sind für die erfolgreiche Umsetzung von Pillar 2 Soft Skills vonnöten. Diese umfassen insbesondere Kommunikations-, Führungs- und Projektmanagementfähigkeiten.³⁸⁷

d. Tax Compliance Management System

Um finanziellen Nachteile und strafrechtlichen Sanktionen für das Unternehmen, seine Organe und Mitarbeiter vorzubeugen, rückt die Implementierung eines Tax CMS zunehmend in den Mittelpunkt des Interesses.³⁸⁸ Das Betreiben eines Tax CMS erfordert ein detailliertes Verständnis der Kernprozesse des Konzerns sowie der Schnittstellen zu den Steuerprozessen. Damit entsprechende Umsetzungen neuer oder Anpassungen bestehender Prozesse durch die IT vorgenommen werden können, müssen die Prozessaufnahme und -darstellung u.E. in einer eigenen „Prozesssprache“ erfolgen. Weitere Aufgaben des Tax Compliance Management bestehen darüber hinaus erfah-

³⁸⁷ Vgl. *Setnicka*, 2020, Strategisches Management mit Advanced Analytics, GRC aktuell, S. 29.

³⁸⁸ Neben dem BMF-Schreiben vom 23.5.2016 (BStBl. 2016 I S. 490) zum Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit verspricht neuerdings die Einführung des § 38 EGAO (eingeführt mit: „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts“ oder auch DAC7) vom 28.12.2022 dem Steuerpflichtigen mehr Rechtssicherheit i.R.v. Außenprüfungen, sofern das steuerliche Kontrollsystem bestimmte Voraussetzungen erfüllt.

rungsgemäß in der Gewichtung potenzieller Risiken und der Einordnung in die Risikokontrollmatrix.³⁸⁹

e. Tax Process Management

Die Harmonisierung und Standardisierung von Unternehmensprozessen eröffnen der Steuerabteilung zahlreiche Chancen, die steuerlichen Prozesse zu verbessern. Steuerprozesse lassen sich zunehmend in den ERP-Systemen abbilden und laufen automatisiert ab. Automatische Kontrollen und fallbezogene Berechtigungskonzepte gewährleisten Konsistenz und Sicherheit. Für Pillar 2 besteht die grundsätzliche Hoffnung, dass sich die notwendigen Daten mittelfristig (durch technischen Fortschritt oder Vernunft des Gesetzgebers) IT-gestützt und damit weitgehend automatisiert erheben lassen. Dort, wo Automatisierung nicht möglich ist, lassen sich einzelne Prozessschritte und ganze Prozessketten gezielt optimieren.

Der Pillar 2-Prozess ist für Konzerne ein organisatorisch komplexes Unterfangen. Zahlreiche Prozesse und damit Verantwortlichkeiten im Unternehmen sind gesellschaftsübergreifend involviert. Entsprechend allgemeinverständlich hat die Prozessdokumentation zu erfolgen. Schließlich basiert auf der Prozessbeschreibung die gesamte IT-technische Umsetzung. Ein kritischer Erfolgsfaktor ist daher die Prozessdarstellung. Hierfür kommen moderne Prozesstools in Frage, wobei BPMN 2.0 die am weitesten verbreitete Prozesssprache ist.³⁹⁰ Neben einer guten Umsetzung kann so auch sichergestellt werden, dass die steuerlichen Kontrollen entsprechend etabliert werden. Erfolgskritisch bei der Prozessmodellierung sind u.E. insbesondere die Berücksichtigung von:

- Schnittstellen,
- Ausnahmen,
- Abhängigkeiten,
- Prozesskosten und
- Verantwortlichkeiten.

³⁸⁹ Vgl. *Kromer/Henschel*, in Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg.), *Konzernsteuerrecht* 2018, § 1 Rdn. 184; *Pull*, *Tax Compliance Management Systeme in der Praxis*, DStR 2022, S. 2133.

³⁹⁰ Vgl. *OMG*, 2013, *Business Process Model and Notation (BPMN)*, <https://www.omg.org/spec/BPMN/2.0.2/PDF>.

Tax Process Management geht inzwischen in der Praxis so weit, dass im Steuer- und Finanzbereich mit sog. Low-Code und No-Code-Plattformen Steuerprozesse in Eigenregie umgesetzt werden.³⁹¹

f. Die Steuerabteilung als Hüter der Governance

Das Implementierungsprojekt für Pillar 2 ist eine Aufgabe, die – selbst wenn sie abgeschlossen scheint – verwaltet und betrieben werden muss. Es ist (aufgrund des unionsrechtlichen Korsetts) nicht davon auszugehen, dass Pillar 2 zeitnah wieder abgeschafft wird. Insofern erscheinen die Definition einer dezidierten Verantwortung sowie die Zuordnung zu o.g. Querschnittsfunktionen unabdingbar. Die dazugehörigen Bestandteile einer sinnvollen Compliance-Struktur für Pillar 2 sind in der folgenden Abbildung dargestellt.

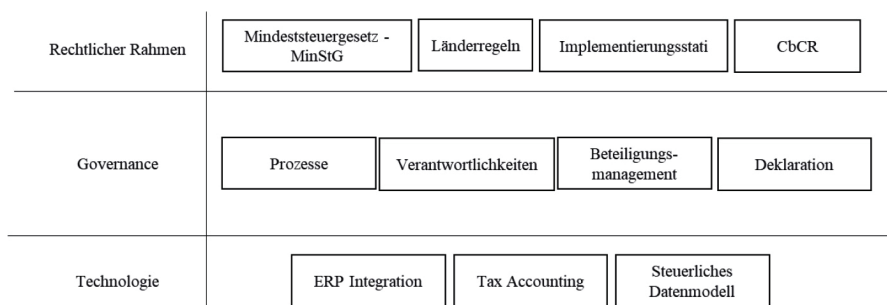


Abb. 19: Compliance-Struktur für Pillar 2. Quelle: eigene Darstellung.

Für die Analyse der Ist-Prozesse, die Bestimmung der Geeignetheit vorhandener Daten und die Anpassungsmöglichkeiten bestehender Prozesse sollte ausreichend Zeit vorgesehen werden. Der Nutzungsgrad vorhandener Strukturen bestimmt den Zusatzaufwand für die Implementierung neuer Prozesse. Idealerweise werden sämtliche Daten aus bestehenden Prozessen generiert und, falls heute noch nicht möglich, eine Roadmap entwickelt, die in die Digitalisierungsstrategie des Finanzbereichs integriert wird.

³⁹¹ Vgl. *Hüsing/Liekenbrock/Weber*, Low-Code-Plattform-Anwendungen zur Transformation des Finanz- und Steuerbereichs, DB 2022, S. 2441–2444.

3. Der Pillar-2-Prozess

Der Prozess für Pillar 2, wie er derzeit anhand der deutschen Richtlinien-Umsetzung vorgegeben wird, ist in sechs Hauptschritte zu unterteilen:³⁹²

1. Anwendungsbereich (Teil 1 Abschnitt 1)
2. Währung, Bewertung, Vorkonsolidierung, Ausnahmen (Teil 3 Abschnitt 1)
3. Mindeststeuer-Gewinnermittlung (Teil 3 Abschnitt 2)
4. Ermittlung der angepassten erfassten Steuern (Teil 4)
5. Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags (Teil 5)
6. Mindeststeuer-Bericht (Teil 8 Abschnitt 1)

Der so beschriebene Ablauf muss allerdings in praktischer Hinsicht in einen globaleren Pillar-2-Prozess eingebettet werden. Denn das MinBestRL-UmsG-E beschreibt lediglich den Umfang der geforderten Datenpunkte und deren Verarbeitung, aber nicht deren Erhebungsweise. Gerade diese Erhebung ist jedoch der wesentliche Aufwandstreiber, da nahezu kein Datenpunkt direkt aus dem Rechnungswesen ausgelesen werden kann.

Die nötigen Einzelschritte des Pillar-2-Prozesses sind in der folgenden Abbildung vereinheitlicht dargestellt.

³⁹² Die Referenzen in Klammern beziehen sich auf die einzelnen Teile bzw. Abschnitte des MinBestRL-UmsG-E.

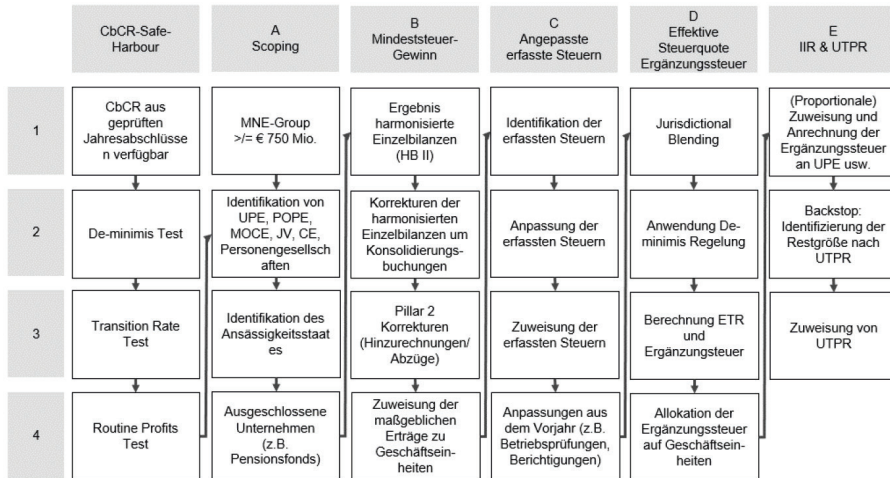


Abb. 20: Darstellung des vereinheitlichten Pillar 2-Prozesses. Quelle: eigene Darstellung.

Die Säule CbCR-Safe-Harbour steht dem eigentlichen Pillar-2-Prozess vor. Für die Prüfung der Safe-Harbour-Regelungen ist der Datenerhebungsaufwand überschaubar, da dort lediglich Daten des länderbezogenen Berichts und dessen zugrundeliegenden Konzernabschlusses benötigt werden.

Die Schritte der Säule A zum Scoping beschreiben die Identifikation und Definition der Konzerngesellschaften nach den Pillar-2-Regelungen. Diese Säule muss zu Beginn des Pillar-2-Projekts einmalig bearbeitet werden. In der Folge sind dann lediglich Änderungen in der Konzernstruktur (bspw. Neugründungen oder Umwandlungen) zu berücksichtigen.

Die folgenden zwei Säulen B und C zur Erhebung der Daten zum Mindeststeuer-Gewinn und den angepassten erfassten Steuern sind der aufwendigste Teil des Pillar-2-Prozesses. Hier müssen die Daten aller relevanten Konzerngesellschaften in allen Steuerhoheitsgebieten erhoben werden. Dies ist für mittelständische familiengeführte Unternehmen meist eine erhebliche Herausforderung, da in der Regel nicht alle Konzerngesellschaften in eine gemeinsame Rechnungswesen-Softwareumgebung integriert sind.

Die folgende Abbildung verdeutlicht die schematischen Berechnungsabhängigkeiten innerhalb von Pillar 2.

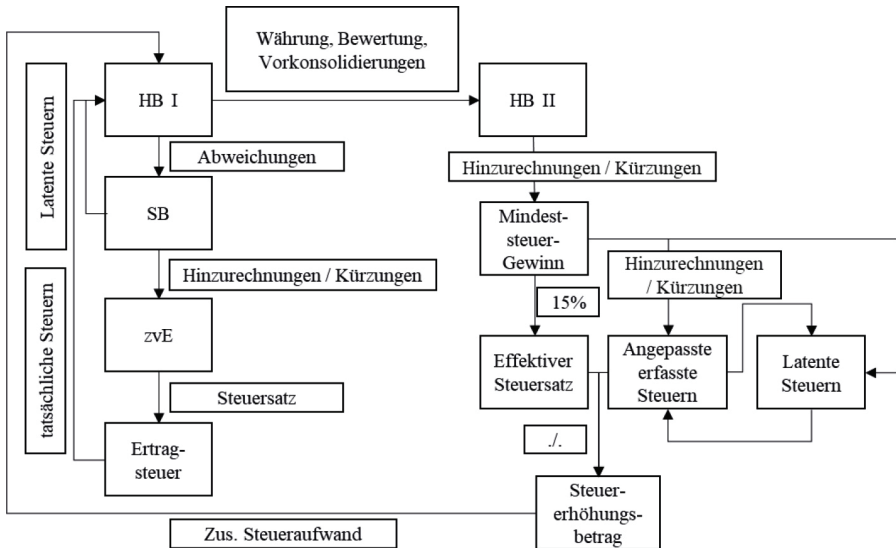


Abb. 21: Zusammenhänge zwischen Datenquellen und Berechnungsgrößen.
Quelle: eigene Darstellung.

Die letzten beiden o.g. Säulen D und E umfassen im Gegensatz zur Datenerhebung keine aufwendigen Schritte mehr. Hier sind die im MinBestRL-UmsG-E beschriebenen Rechenregeln anzuwenden. Rechenregeln sind verhältnismäßig einfach in Software umzusetzen und zu einem hohen Grad automatisierbar. Es ist daher davon auszugehen, dass nach der Erhebung der notwendigen Daten die Weiterverarbeitung bis hin zur Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts an das BZSt von einer eingekauften oder vom Steuerberater genutzten Lösung übernommen werden können.

Die Umsetzung des Pillar 2-Prozesses ist idealerweise so zu gestalten, dass der Prozess mehrmals für ein Geschäftsjahr durchlaufen werden kann, nämlich erstens im Rahmen der Steuerberechnung für den Jahresabschluss, zweitens im Rahmen der Steuererklärung und drittens nach Betriebsprüfungen. Dabei sind neben der Handelsbilanz auch die Steuerbilanz und die Berechnung des zu versteuernden Einkommens (zVE) im Prozess zu berücksichtigen, um Auswirkungen dieser Elemente im Rahmen der Mindeststeuer erkennen und ggfs. gestalten zu können. Hierfür ist eine Digitalisierung der Datenerhebung vonnöten. Möglichkeiten der Digitalisierung dieses Prozessschrittes werden im Folgenden beschrieben.

4. Digitalisierung

a. Datenpunktbasierter versus berichtseinheitenbasierter Ansatz

Ziel der Digitalisierung der Datenerhebung ist eine möglichst medienbruchfreie Erhebung der Daten aus bestehenden Datenquellen und eine softwaregestützte Erhebung nicht bereits vorhandener Datenpunkte. Die passende Infrastruktur ist im Einzelfall zu erarbeiten. Im Grundsatz gilt: Je heterogener die Systeme in der aktuellen Konzernstruktur sind und je weniger globale Standardprozesse existieren, desto aufwendiger wird die Integration von Pillar 2 in die bestehende Struktur. Hinsichtlich einer Integration sind verschiedene Ansätze denkbar, die zwischen datenpunkt- und berichtseinheitenbasiertem Ansatz als Extrempunkte liegen.

Der datenpunktbasierte Ansatz beschreibt die Erhebung von Daten aus bestehenden Systemen und strebt an, die benötigten Informationen aus einer gesellschaftsübergreifenden zentralen Quelle zu ermitteln. Die bestehenden Informationssysteme werden dahingehend überprüft, ob die Daten zuverlässig für Pillar 2 zur Verfügung stehen und welche Anpassungen ggfs. notwendig sind. Ausgangspunkt einer jeden Berechnung der Mindeststeuer im Rahmen von Pillar 2 ist der unkonsolidierte Konzernabschluss, so dass grundsätzlich die Rückverfolgung bis zum Buchungsbeleg im lokalen ERP-System möglich sein sollte. Dieser Logik folgend sollte sodann auch eine Datenbereitstellung auf Belegebene möglich sein.

Multinationale Unternehmensgruppen weisen regelmäßig unterschiedlichste Datenquellen vor. Um einen größtmöglichen Bestand und auch eine Konsistenz an Daten zu erhalten, die für weitere Auswertungen zur Verfügung stehen, sollte hier eine Verknüpfung und/oder Vereinheitlichung der Datenquellen angestrebt werden. Leistungsfähige Datenbanktechnologien sowie Cloud-Technologien ermöglichen sodann eine Echtzeitverfügbarkeit bzw. globale Verfügbarkeit der Daten. Nichtsdestotrotz bleibt die Integration neuer Prozesse bei Optimierung der erwähnten Prämissen regelmäßig ein aufwendiges Projekt. Die Steuerabteilung muss sich frühzeitig um notwendige personelle und sachliche Ressourcen der internen IT bemühen und gegen Projekte anderer Unternehmensbereiche um Ressourcen konkurrieren.

Müssen bestehende System-Landschaften erst harmonisiert werden, sind dem Unternehmen der datenpunktbasierte Ansatz und dessen Umsetzung in die bestehende Infrastruktur (vorerst) verwehrt. Es bleibt sodann (nur) die Anwendungsmöglichkeit des berichtseinheitenbasierten Ansatzes.

Der berichtseinheitenbasierte Ansatz kommt zur Anwendung, wenn keine zentralen Datenquellen vorhanden sind bzw. diese nicht zuverlässig genutzt werden können, nur mit übermäßigem Aufwand angepasst werden können oder gar neu aufgesetzt werden müssten. Im Gegensatz zum datenpunktbasierten Modell strebt die berichtseinheitenbasierte Umsetzung eine Erhebung der notwendigen Daten bei den Einzelgesellschaften an. Mittels Abfragen der jeweiligen Gesellschaft werden die notwendigen Informationen im Unternehmen zusammengetragen.

Nachteil des berichtseinheitenbasierten Ansatzes ist, dass die Verantwortlichkeiten für jedes Berichtsobjekt neu definiert und nachgehalten werden müssen, was bei einer jährlichen Abfrage zusätzlichen Administrationsaufwand bedeutet. Eine Nutzung bestehender Berichtswege kann hier zwar eine Erleichterung bringen. Die Datenqualität ist aber vom Erfahrungs- und Wissensstand des jeweiligen Sachbearbeiters abhängig. Eine qualitative Revision der Datenentstehung ist nur in Stichproben möglich.

In der Praxis ist zu beobachten, dass es bei der Einführung von Pillar 2 in der Regel auf eine Mischung aus beiden Ansätzen hinausläuft. Dies ist notwendig, da benötigte Informationen oft nicht mit Hilfe der bestehenden Strukturen ausgelesen werden können. Damit einher geht dementsprechend der Implementierungs- und Pflegeaufwand im IT-System für den datenpunktbasierten Teil sowie der Zusatzaufwand der Erhebung über ein eigenes (bereits vorhandenes) Berichtswesen für den berichtseinheitenbasierten Anteil.

Im Folgenden werden daher Möglichkeiten aufgezeigt, mit deren Hilfe die Digitalisierung der Datenerhebung im Pillar-2-Prozess vorangetrieben werden können. Im Speziellen wird dabei ERP-Systeme, Konsolidierungssoftware und Stand Alone Reporting Tools eingegangen.

b. ERP-Funktionalitäten

ERP-Systeme stellen für die Umsetzung von Pillar 2 hilfreiche Werkzeuge dar. Mit ihrer Hilfe sollte der Pillar-2-Prozess idealerweise medienbruchfrei und datenpunktbasiert umgesetzt werden können. Für mittelständische familiengeführte Konzerne wird eine solch ideale Umsetzung jedoch meist nicht (kurzfristig) möglich sein.

Nichtsdestotrotz schafft auch eine Teilintegration des Pillar-2-Prozesses in die bestehenden ERP-Systeme schon eine deutliche Prozessverbesserung. Grundsätzlich gilt: Je besser die Pillar-2-Anforderungen in den ERP-Pro-

zessen berücksichtigt sind, desto geringer ist der Datenerhebungsaufwand und desto weniger Fehler entstehen bei der Aufbereitung und der praktischen Anwendung. Im Folgenden werden mögliche Funktionen von ERP-Systemen zur Erleichterung des Pillar-2-Prozesses beschrieben.

aa. Nutzung paralleler Hauptbücher

Die Anforderung, parallele Rechnungslegungsvorschriften abzubilden, hat in praxi zu diversen Möglichkeiten geführt, mehrere Hauptbücher gleichzeitig zu führen. Damit einheitliche Bewertungen und Ansätze nicht mehrmals in jedem Hauptbuch gebucht werden müssen, lässt sich ein führendes Hauptbuch definieren. Hieraus übernehmen die anderen Hauptbücher automatisiert, so dass lediglich im Fall von Abweichungen eingegriffen werden muss.

Für die Einführung von Pillar 2 wäre es denkbar, ein neues „Pillar-2-Hauptbuch“ aufzusetzen. Das Konzernhauptbuch wird als führendes Konto definiert und die Pillar-2-Anforderungen werden in eigenen Wertansätzen abgebildet.

bb. Nutzung von Stammdatenfunktionen

Im ERP-System bildet der sog. Buchungskreis in der Regel die rechtlichen Unternehmen eines Konzerns ab. Hier findet die lokale Buchführung statt. Jede Legaleinheit eines Konzerns ist in der Regel in einem eigenen Buchungskreis abgebildet. Für Pillar 2 sind jedoch auch Betriebsstätten eigene Berichtseinheiten. Sollten diese bisher nicht in eigenen Buchungskreisen abgebildet sein, kann eine Integration im Rahmen des Pillar-2-Projekts unter Berücksichtigung der künftigen Vereinfachung im Erhebungsprozess in Betracht gezogen werden.

cc. Anpassung des Kontenplans

Eine ganze Reihe an Anpassungen im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns und der angepassten erfassten Steuern sind nicht ohne Weiteres aus dem Konzernkontenplan abzulesen. Hierfür kann eine Unterteilung bestehender Konten oder die Erstellung weiterer Konten in Erwägung gezo-

gen werden. Z.B können Beteiligungserlöse und Dividenden über weitere Unterkonten für Pillar-2-Zwecke strukturiert werden.³⁹³

c. Konsolidierungssoftware

Eigenständige Konsolidierungssoftware als Ergänzung der Finanzbuchhaltung kommt oft bei heterogenen ERP-Landschaften zum Einsatz.³⁹⁴ Die Konsolidierungssoftware sorgt für die Datenzusammenführung der zu berücksichtigenden Einzelabschlüsse. Im sog. Reporting Package werden sodann die notwendigen Inhalte übermittelt.

Der Konsolidierungsprozess ist häufig der einzige global verfügbare Reporting-Prozess im Finanzbereich. Es liegt somit nahe, die Pillar-2-Informationen im Rahmen dieses Prozesses integriert zu erheben. Hierbei stehen grundsätzlich die folgenden Optionen zur Verfügung:³⁹⁵

- Anpassung des Kontenplans;
- Erweiterung des Hauptbuchs;
- Abfrage von Zusatzinformationen.

d. Stand Alone Reporting Tool

Neben den bereits genannten Softwarelösungen können auch Stand Alone Reporting Tools in den Pillar 2-Prozess integriert werden. Zu unterscheiden sind hierbei steuerspezifische Tools und sonstige im Unternehmen vorhandene Workflow-Tools. Steuerspezifische Tools bilden zusätzliche Features ab, z.B. für die Berechnung der latenten Steuern. Workflow-Tools hingegen basieren auf im Unternehmen vorhandener, global verfügbarer Standardsoftware zur Abwicklung von standardisierten Abläufen.

Stand Alone Reporting Tools erheben die notwendigen Datenpunkte, die manuell berichtet werden. Upload-Funktionen erleichtern die Beladung, wobei eine Integration in bestehende Systeme in der Regel nicht erfolgt. Wei-

³⁹³ Um Sachverhalte korrekt zuzuweisen, genügt teilweise auch die Konkretisierung von Buchungsanweisungen.

³⁹⁴ Auch ERP-Hersteller bieten Konsolidierungssoftware als integralen Bestandteil der Finanzbuchhaltung an, nicht angebundene ERP-Systeme werden dann z.B. über Excel-Reporting-Packages in die Software geladen.

³⁹⁵ Zur Funktionsweise siehe bereits oben.

terhin besitzen die Tools ein Berechtigungskonzept auf Ebene der Legaleinheiten und verlangen von den Sachbearbeitern eine berichtseinheitenbasierte Eingabe. Zu Dokumentationszwecken sind meist Kommentarfunktionen oder Datei-Uploads mit Referenzierungsmöglichkeiten vorhanden.

Der Nachteil der Nutzung von Stand Alone Reporting Tools besteht in der benötigten Definition von Verantwortlichkeiten eines jeden Berichtobjekts. Darüber hinaus verlangen sie meist einen hohen Grad an manueller Arbeit und gehen mit der entsprechenden Unsicherheit bzgl. der Datenqualität einher. Vorteilhaft ist hingegen die relativ einfache Umsetzung in der Konzern-IT, da vor allem Workflow-Tools meist bereits im Einsatz sind und deshalb in der Regel auch auf eine breite Akzeptanz treffen.

5. Datenmodellierung, Berechnung und Übermittlung

Die Datenzusammenführung und die Berechnung der Mindeststeuer können sehr komplexe Angelegenheiten werden. Die Datenquellen sind zusammenzuführen und mit zentralen Stammdaten zu verknüpfen. Der Datenbestand muss revisionssicher verwaltet und durch ein Berechtigungskonzept geschützt werden. Mit dem klassischen Excel-Prozess eines Fachexperten in der Steuerabteilung wird man dieser Aufgabe nicht mehr gerecht. Für solche Aufgaben wurden sog. Business Intelligence-Lösungen (BI-Systeme) geschaffen.³⁹⁶ BI-Systeme bestehen aus:

- **Data Warehouse und Data Mart:** „Ein Data Warehouse ist ein physisches Informationssystem, das eine integrierte Sicht auf beliebige Daten zu Auswertungszwecken ermöglicht.“³⁹⁷ Data Warehouses sind dabei regelmäßig als relationale Datenbanken konzipiert.³⁹⁸ Ein Data Mart ist ein abgegrenzter Teil eines Data Warehouses, der einem bestimmtes Thema oder einen Geschäftsbereich vorbehalten ist.³⁹⁹

³⁹⁶ Vgl. *Bauer/Günzel*, 2018, *Data-Warehouse-Systeme*, S. 5 f.

³⁹⁷ *Bauer/Günzel*, 2018, *Data-Warehouse-Systeme*, S. 8.

³⁹⁸ ERP-Systeme verfügen über Business Warehouse-Funktionalitäten, die eine einfache Auswertung im ERP-System vorhandener Daten ermöglichen. Mit Modellierungstools lassen sich schnell Data-Marts erzeugen. Darauf aufbauend lassen sich Analysen machen oder Exportformate generieren. Limitiert sind diese Funktionen i.d.R. bei zusätzlichen Datenquellen von außerhalb des ERP-Systems.

³⁹⁹ Vgl. *Bauer/Günzel*, 2018, *Data-Warehouse-Systeme*, S. 68.

- **Datenaufbereitung – Extract, Transform, Load (ETL):** Die Abkürzung „ETL“ beschreibt die notwendigen Schritte der Datenaufbereitung in einem BI-System. Mithilfe von sog. ETL-Komponenten greift das Data Warehouse auf die Quellsysteme der Daten zu und entnimmt diese. Anschließend werden die Daten dergestalt transformiert, dass sie vom Zielsystem gelesen werden können. Sodann werden die transformierten Daten im Data Warehouse bereitgestellt.⁴⁰⁰
- **Frontend:** Mit Zugriffs-Tools greift der Anwender auf die Daten im Data Warehouse zu, um Analysen, Berechnungen und Auswertungen zu erstellen.

§ 84 Abs. 1 Satz 2 MinBestRL-UmsG-E legt fest, dass der Steuerpflichtige die Mindeststeuer selbst berechnen muss und diese via Steueranmeldung ggü. dem zuständigen Finanzamt zu erklären hat. Dies soll durch einen amtlich vorgeschriebenen Datensatz elektronisch übermittelt werden. Auch sog. Nullanmeldungen sind zu übermitteln. Die Schnittstelle ist amtlich zu bestimmen. Der Gruppenträger hat die relevanten Daten zudem dem BZSt zu übermitteln. Sobald die technischen Spezifikationen feststehen, kann in das passende Frontend die Schnittstelle integriert werden oder ein Exportformat für eine Übermittlungssoftware erzeugt werden.

6. Praktische Vorgehensweise

a. Projektansatz

Die Einführung und Umsetzung der Pillar-2-Regelungen stellen eine große Herausforderung für alle betroffenen Konzerne dar. Zur Erhebung aller relevanten Daten ist eine umfassende Prozesserhebung, -analyse und ggfs. -anpassung notwendig. Weil die Prozesse den gesamten Finanzbereich einschließlich Auslandsgesellschaften umfassen, bedarf es eines strukturierten Vorgehens i.R.e. Projektes über mehrere Veranlagungszeiträume.

Der CbCR-Safe-Harbour soll dem Steuerpflichtigen nach gegenwärtigem Stand mehr Zeit für die vollständige Implementierung eines Full Scope Pillar 2 verschaffen.⁴⁰¹ Es liegt also nahe, mit dem CbCR-Safe-Harbour in das

⁴⁰⁰ Vgl. *Bauer/Günzel*, 2018, Data-Warehouse-Systeme, S. 56–58.

⁴⁰¹ Vgl. OECD, 2020, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf.

Pillar-2-Projekt zu starten, wenngleich die Einschlägigkeit der Safe-Harbour-Befreiungen Voraussetzung für die Erleichterung ist.⁴⁰² Jedoch birgt auch der CbCR-Safe-Harbour zahlreiche Herausforderungen, die im Folgenden skizziert werden.

b. Datengrundlage CbCR

Als derzeit einzige weltweit einheitliche Datengrundlage ist das Berichtsvehikel des CbCR unstrittig als geeignete und primäre Datenquelle für Pillar 2 in Betracht zu ziehen.⁴⁰³ Größter Schwachpunkt ist allerdings immer noch die Qualität der Daten. Immerhin hat das BZSt, die zentrale Sammelstelle für das CbCR, nach ersten Auswertungen grundsätzliche Probleme in den übermittelten Berichten herausgearbeitet und Klarstellungen zur Datengrundlage veröffentlicht.⁴⁰⁴ Insbesondere die Vorzeichenlogik sowie ein fehlender Sanktionsmechanismus für ein fehlerhaftes CbCR wirken sich auf Pillar 2 insofern aus, als auf dieselbe Datengrundlage zurückgegriffen werden soll, die unter Umständen nicht immer konsistent ist.

Hinsichtlich der Vorzeichen im Rahmen des CbCR erwartet das BZSt die folgende Logik:

– Bezahlte Ertragsteuern und Ertragsteueraufwand (+) / Ertragsteuererstattungen (-)

Die Unternehmen bildeten die Vorzeichen jedoch oft gegensätzlich dar, d.h.:

– Bezahlte Ertragsteuern und Ertragsteueraufwand (-) / Ertragsteuererstattungen (+)

Das BZSt beanstandet dies mit dem Verweis, dass es sich um unplausible Werte handle. Aufgrund näherer Konkretisierungen zur Vorzeichenlogik können jedoch auch Interpretationsspielräume angenommen werden. Denn sicherlich muss die Sinnhaftigkeit der Vorzeichenregelungen diskreditiert werden, wenn „Bezahlte Ertragsteuern und Ertragsteueraufwand“ positiv

⁴⁰² Zu den Erklärungs- und Antragspflichten im Rahmen der Safe-Harbour-Regel, siehe oben unter III.8.

⁴⁰³ Zur Kritik am CbCR in diesem Zusammenhang siehe *Ditz/Bärsch/Engelen*, Das neue Country-by-Country Reporting nach dem Regierungsentwurf des Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes v. 13.7.2016, IStR 2016, S. 850.

⁴⁰⁴ Vgl. BZSt, https://www.bzst.de/SharedDocs/Newsletter/CbCR/CbCR_newsletter_01_erweiterung.html.

dargestellt werden sollen. Denn es könnte auch die Ansicht vertreten werden, „Aufwände“ mit einem negativen Vorzeichen zu versehen, gerade vor dem Hintergrund, dass innerhalb der Tabelle 1 der CbCR-Daten etwa die Umsatzerlöse und sonstige Erträge aus Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen (+), die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge aus Geschäftsvorfällen mit fremden Unternehmen (+) oder das Jahresergebnis vor Ertragsteuern – Gewinn (+) positiv deklariert werden. Aus Gründen der Konsistenz müssten Aufwendungen deshalb negativ dargestellt werden, andernfalls ergibt sich keine konsistente Vorzeichenlogik.⁴⁰⁵

Neben unklaren Vorgaben wirkt der fehlende Sanktionsmechanismus für ein fehlerhaftes CbCR ebenfalls nicht fördernd für eine korrekte und konsistente Datengrundlage. § 379 Abs. 2 Nr. 1c AO sieht Sanktionen lediglich für „nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig“ vorgenommene Mitteilungen vor. Fehlerhafte Berichte befinden sich scheinbar nicht im Dunstkreis der Sanktionssystematik.⁴⁰⁶ Es erscheint somit möglich, dass zwar auf Fehler im Bericht und somit der Datengrundlage hingewiesen wird. Aufgrund fehlender Sanktionen kann der Berichtende jedoch nicht gezwungen werden, diese Fehler der Datengrundlage zu beheben, so dass ggf. eine nicht vollumfängliche und korrekte Datengrundlage des CbCR zu Grunde liegt. Pillar 2 wird nun zum Game-Changer, weil eine inkonsistente Datengrundlage nun unter Umständen Besteuerungsfolgen hat. Nur eine einheitlich sinnlogische Datengrundlage gewährleistet eine zuverlässige Berechnung der Mindeststeuer.

c. Niedrige HB II-Vorsteuerergebnisse

Von der Festsetzung einer Mindeststeuer können neben Gesellschaften in den typischen Niedrigsteuerjurisdiktionen auch Gesellschaften mit relativ

⁴⁰⁵ Vgl. in diesem Sinne etwa *Gosch/Riedl/Groß/Massó*, DStR 2021, Country-by-Country-Report: Aktuelle Zweifelsfragen aus der Praxis beim länderbezogenen Bericht nach § 138 AO, S. 2610.

⁴⁰⁶ Vgl. *Ditz/Bärsch/Engelen*, IStR 2016, Das neue Country-by-Country Reporting nach dem Regierungsentwurf des Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes v. 13.7.2016, S. 849; *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, S. 284; *Cordes/Kluge* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld* (Hrsg.), AStG 2019, § 138a AO, Rdn. 119, 122; *Lutz/Seebeck*, IStR 2020, OECD veröffentlicht aktualisierte Guidance zum Country-by-Country Reporting, S. 57; *Hauer* in *BeckOK AO 2021*, § 379 AO, Rdn. 69; *Grotherr* in *Gosch* (Hrsg.), AO, § 138a Rdn. 12.1ff.

niedrigem HB II-Ergebnis mit höherer Wahrscheinlichkeit betroffen. Grund hierfür ist die zunehmende Einflussnahme von permanenten Differenzen, v.a. nicht aktivierten latenten Steuern, die zu einer stärkeren Abweichung von zu versteuerndem Einkommen und HB II-Ergebnis führt. Die die auf die HB II bezogene effektive Steuerquote weicht so stärker vom nominalen Steuersatz ab und führt im schlechtesten Fall zu einer Mindeststeuer, wenn der Mindeststeuer-Gewinn/-Verlust nicht entsprechend angepasst wird.⁴⁰⁷

Folgendes Beispiel soll den Wirkmechanismus verdeutlichen:

Bei der A GmbH (Deutschland) wurden im Rahmen der Betriebsprüfung Verrechnungspreisanpassungen festgestellt und eine Korrektur nach § 1 AStG i.H.v. 1 Mio. EUR festgesetzt. Nach Bekanntgabe des korrigierten Steuerbescheides führte die A GmbH unter Beachtung der übrigen Voraussetzungen über eine sog. „Ausgleichszahlung“ eine Beseitigung der Doppelbesteuerung herbei und korrigierte im Rahmen der laufenden Steuererklärung außerbilanziell. Durch diese Maßnahme sinkt das zu versteuernde Einkommen um 1 Mio. EUR. Bei einem angenommenen HB-II Vorsteuerergebnis von 1 Mio. EUR und keinen sonstigen außerbilanziellen Abweichungen, sinkt die Steuerquote auf 0 %, so dass die Mindeststeuer zur Anwendung käme. Beträgt das HB II-Vorsteuerergebnis hingegen 10 Mio. EUR und läge das zvE bei 9 Mio. EUR, würde dies bei einem unterstellten Steuersatz von 30 % zu einer Zahllast von 2,7 Mio. EUR führen. Der effektive Steuersatz läge bei 27 %, die Mindeststeuer käme nicht zur Anwendung.

d. Latente Steuern

Latente Steuern haben zwar seit dem BilMoG 2009 einen stärkeren Fokus im Abschlusserstellungsprozess bekommen, jedoch wurde ein im Gesetzentwurf vorgesehenes Aktivierungsgebot für einen Überhang aktiver latenter Steuern letztendlich zugunsten eines Wahlrechts in § 274 Abs. 1 HGB, dem Stetigkeitsgebot folgend, nicht umgesetzt.⁴⁰⁸ Der Wegfall der Umkehrmaßgeblichkeit hat zwar die Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz erhöht und die Einführung eines Tax Accounting für Einzel- und Konzernabschluss erforderlich und sinnvoll gemacht, um die notwendigen Informationen zu laufenden und

⁴⁰⁷ Umgekehrt gilt: Je höher der Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn, desto stärker tendiert die Steuerquote in Richtung nominaler Steuersatz, der Einfluss von Hinzurechnungen, Kürzungen und latenten Steuereffekten nimmt zunehmend ab.

⁴⁰⁸ Vgl. *Grottel/Larenz* in Beck BilKomm. 2022, § 274 HGB, Rdn. 1.

latentem Steuern auch zentral im Zugriff zu haben.⁴⁰⁹ In vielen Familienunternehmen sind hier immer noch nicht harmonisierte, manuelle Informationsprozesse vorherrschend, die Einführung eines Tax Accountings ist häufig diskutiert, Implementierungsschritte sind aber noch nicht gegangen worden. Pillar 2 fügt diesen Überlegungen nun einen weiteren Aspekt hinzu, der zu berücksichtigen ist.

Ausgangspunkt der Überlegungen ist, dass zentral verfügbare Informationen über latente Steuern nur beschränkt auf den Betrag aktiver und passiver temporärer Differenzen vorliegen. Weil der Nachweis, dass sich steuerliche Verlustvorträge gem. § 274 Abs. 1 S. 3 HGB nicht innerhalb der nächsten fünf Jahre abbauen lassen, nicht geführt wird, bleiben aktive latente Steuern auf Verlustvorträge unberücksichtigt.

Bei Anwendung des CbCR-Safe-Harbours hat dies für Gesellschaften, die steuerliche Verlustvorträge abbauen, unter Umständen zur Folge, dass die Mindeststeuer anfällt. Wenn der Werthaltigkeitsnachweis nach HGB nicht gelingt, bleibt in praxi nur die Anwendung der latenten Steuerregeln nach dem Full Scope Pillar 2-Ansatz, um die Mindeststeuer zu vermeiden. Pillar 2 ermöglicht insoweit die voraussetzungslose Aktivierung latenter Steuern auf Verluste (§ 42 Abs. 1 Nr. 3 MinBestRL-UmsG-E).

Um latente Steuern für Pillar 2 abzugrenzen, ist die folgende Rechensystematik anzuwenden:

- Betrag aktiver temporärer Differenzen nach
 - zulässigen und
 - unzulässigen Differenzen;
- Betrag passiver temporärer Differenzen nach Jahr aufgeteilt in:
 - zulässig,
 - unzulässig und
 - nicht geltend gemachte Differenzen;
- Steuerliche Verlustvorträge

⁴⁰⁹ Vgl. *Herzig*, DStR 2010, Tax Accounting zwischen BilMoG und E-Bilanz, S. 1900 ff. Pillar 2 fügt dieser Notwendigkeit ein weiteres Argument hinzu.

Diese Differenzen sind gewissermaßen Definitionen sui generis für die Anwendung von Pillar 2, die für die Anpassungsberechnungen notwendig sind. Die Fünfjahreszeitraumsbegrenzung in § 42 Abs. 4 und 5 MinBestRL-UmsG-E erfordert die Abbildung in Jahresscheiben.

Pillar 2 nimmt zahlreiche Anpassungen bei latenten Steuern vor:

- Nominalsteuersatzanpassung
(§ 42 Abs. 1 MinBestRL-UmsG-E)
- Begrenzung passiver latenter Steuern
(§ 42 Abs. 1 Nr. 2 MinBestRL-UmsG-E)
- Änderung des geltenden Steuersatzes
(§ 42 Abs. 1 Nr. 4 MinBestRL-UmsG-E)
- Anrechnungsvortragseliminierung
(§ 42 Abs. 1 Nr. 5 MinBestRL-UmsG-E)
- Vermeidung systematischer Verwerfungen
(§ 42 Abs. 2 MinBestRL-UmsG-E)
- Unter-Mindeststeuersatz Neuberechnung
(§ 42 Abs. 3 MinBestRL-UmsG-E)

Daneben gibt es noch Wahlrechte, die zu berücksichtigen sind:

- Mindeststeuer-Verlustwahlrecht pro Steuerhoheitsgebiet
(§ 43 MinBestRL-UmsG-E)
- Optierung zu § 42 MinBestRL-UmsG-E

Für eine Einzelgesellschaft mag die Berechnung latenter Steuern für Pillar 2 in der Transitional Safe Harbour-Übergangszeit per Excel noch eine adäquate Option sein, die mittelfristige Notwendigkeit der Einführung eines konzernweit einheitlichen Prozesses liegt allerdings aufgrund der Komplexität der Regelungen auf der Hand und ist u.E. dringend geboten.

7. Zusammenfassung

Die Einführung von Pillar 2 stellt eine Mammutaufgabe für die Steuer- und angrenzenden Abteilungen von betroffenen Konzernen dar. Es kann vermutet werden, dass der Aufwand durch die gelebte und gewachsene Unternehmenskultur in Familienunternehmen hiervon keine Ausnahme ist.

Für die Bewältigung der Einführung von Pillar 2 ist es vonnöten, sämtliche relevante Prozesse zu identifizieren. Hierfür müssen in einem ersten Schritt alle relevanten Prozesse analysiert und ihr Einfluss auf den Konzern verstanden werden. In einem zweiten Schritt muss dann geprüft werden, welches Optimierungspotential in den Prozessen gehoben werden kann und wie diese optimierten Prozesse über den gesamten Konzern hinweg automatisiert werden können. Hierbei empfiehlt es sich, diesen Vorgang nicht „top down“ vorzugeben, sondern alle relevanten Stakeholder bereits in den Optimierungsvorgang mit einzubeziehen, um so Verständnis und Akzeptanz zu schaffen.

Neben der grundlegenden Prozessoptimierung ist es empfehlenswert, auch im Speziellen bisher gelebte Prozesse oder Abläufe erneut auf den Prüfstand zu stellen. So ist es bspw. empfehlenswert, eine Strategie zum Umgang mit latenten Steuern zu entwickeln oder die bestehende erneut zu evaluieren.

Erfahrungsgemäß reduziert in den Anfangsjahren der CbCR-Safe-Harbour die Anzahl an Ländern, die in vollem Umfang die Pillar-2-Rechenregeln anzuwenden haben, auf eine Handvoll. Diese übrigbleibende Handvoll soll nicht als mühselige und notwendige Aufgabe, sondern als Chance gesehen werden. Die Konzerne haben nämlich so die Möglichkeit, sich auf ein stark reduziertes Set an Ländern zu konzentrieren und mit diesen Pillar 2 zu „erproben“. So können die Abläufe in den bisherigen Prozessen analysiert und optimiert, Fallkonstellationen aus dem Einzelfall auf den Gesamtkonzern standardisiert und idealerweise automatisiert sowie die Datenerhebung im Kleinen vorbereitet und dann global ausgerollt werden.

Neben den Transitional Safe Harbour Rules wurde von der OECD auch vorgeschlagen, permanente Erleichterungsvorschriften in die Pillar-2-Gesetzgebung zu integrieren, sogenannte Permanent Safe Harbour Rules.⁴¹⁰ Diese sind bisher nicht ausgearbeitet worden, könnten aber in Anlehnung an die Transitional Safe Harbour Rules konzipiert werden. Dies könnte aber unionsrechtlich problematisch werden, insoweit die MinBestRL keine Permanenz von Ausnahmevorschriften vorsieht.

Abschließend lässt sich sagen, dass bei der Einführung von Pillar 2 nicht das gerade sehr nachgefragte „Tool“ die Lösung darstellt, sondern der „Prozess“. Hierfür bedarf es der notwendigen personellen und sachlichen Ressourcen sowie neuer Kompetenzen und eines Umdenkens in der Steuerabteilung.

⁴¹⁰ Vgl. OECD, 2020, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf, S. 5.

ifst-Schriften 2023 / 2022 / 2021

2023

- Nr. 549 *Haase et al.*, Pillar 2 – Akademische Ungereimtheiten und praktische Umsetzung bei deutschen Familienunternehmen – Eine Streitschrift
- Nr. 548 *Steuermoral und Steuervollzug*, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung 2022

2022

- Nr. 543 *Bohne/Gebhardt*, Einlagenrückgewähr
- Nr. 544 *Schildgen/Hey*, Das Sondersteuerrecht verbundener Unternehmen
- Nr. 545 *Gstrein/Herold/Neumeier*, Ansätze zur Messung der Unternehmenssteuerlücke (Corporate Income Tax Gap) in Deutschland
- Nr. 546 *Kockrow/Kraft/Schnitger*, Steuerliche Transparenz und Nachhaltigkeitsberichterstattung
- Nr. 547 *Greil/Hechtner (Hrsg.)*, Steuern und Nachhaltigkeit – Diskussion einer thematischen Verbindung

2021

- Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt
- Nr. 539 *Valta/Geberth/Fehling*, Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen
- Nr. 540 *Schnitger/Holst*, Deutsche Abkommenspolitik – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –
- Nr. 541 *Dürschmidt*, Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches Bestimmungslandprinzip und defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce)
- Nr. 542 *Scheffler/Feldner*, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern – Auswirkungen und verfassungsrechtliche Beurteilung –

