

Rödl & Partner

PILLAR 2 – IFST-SCHRIFT NR. 549

AKADEMISCHE UNGEREIMTHEITEN
UND PRAKTISCHE UMSETZUNG BEI
DEUTSCHEN FAMILIEN-
UNTERNEHMEN

Prof. Dr. Florian Haase, Diana Fischer, Anna Luce
Online, 2. August 2023



AGENDA

1 Einleitung

2 **Schwerpunktthema: Personengesellschaften**

- 2.1 **Bedeutung** von Personengesellschaften für den **deutschen Mittelstand**
- 2.2 Personengesellschaften in der **globalen Mindestbesteuerung**
- 2.3 Personengesellschaften als Geschäftseinheit und **oberste Muttergesellschaft**
- 2.4 Personengesellschaften als **Geschäftseinheit** (keine oberste Muttergesellschaft)

3 Berichts- und Erklärungspflichten

4 Ausgleichszahlungen



AGENDA

1 Einleitung

2 **Schwerpunktthema: Personengesellschaften**

- 2.1 **Bedeutung** von Personengesellschaften für den **deutschen Mittelstand**
- 2.2 Personengesellschaften in der **globalen Mindestbesteuerung**
- 2.3 Personengesellschaften als Geschäftseinheit und **oberste Muttergesellschaft**
- 2.4 Personengesellschaften als **Geschäftseinheit** (keine oberste Muttergesellschaft)

3 Berichts- und Erklärungspflichten

4 Ausgleichszahlungen



1 EINLEITUNG

- Abkommensrechtliche Aspekte
- Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung
- Unionsrechtliche Aspekte
- Steuerpolitische Aspekte
 - Vorgehen und Kommunikation
 - Demokratiedefizit
 - EU-Richtlinie als „Korsett“
 - Neue Weltsteuerordnung – besser oder nur anders?
 - Komplexität und Belastungsfolgen

AGENDA

1 Einleitung

2 **Schwerpunktthema: Personengesellschaften**

- 2.1 **Bedeutung** von Personengesellschaften für den **deutschen Mittelstand**
- 2.2 Personengesellschaften in der **globalen Mindestbesteuerung**
- 2.3 Personengesellschaften als Geschäftseinheit und **oberste Muttergesellschaft**
- 2.4 Personengesellschaften als **Geschäftseinheit** (keine oberste Muttergesellschaft)

3 Berichts- und Erklärungspflichten

4 Ausgleichszahlungen



2 PERSONENGESELLSCHAFTEN

2.1 BEDEUTUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN FÜR DEN DEUTSCHEN MITTELSTAND



Laufende Besteuerung

- ✓ Berücksichtigung der **individuellen Verhältnisse** der einzelnen Gesellschafter
- ✓ **Gewinnfall**: Gesamtsteuerbelastung niedriger im Vergleich zu Kapitalgesellschaften bei Vollentnahme bzw. Vollausschüttung
- ✓ **Verlustfall**: Verlustverrechnungsmöglichkeit auf Gesellschafterebene



Aperiodische Vorgänge:

- ✓ Umstrukturierung mittels Übertragung von **Einzelwirtschaftsgütern** möglich § 6 Abs. 5 EStG
- ✓ Steuervergünstigungen bei der **Grunderwerbsteuer** §§ 5, 6 GrEStG
- ✓ Abschirmung vor **Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung** bei originär gewerblicher Tätigkeit § 6 AStG; §§ 4 Abs. 1 Satz 3, 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
- ✓ **Erbschaft-/Schenkungssteuerliche** Begünstigungen für das Betriebsvermögen §§ 13a ff. ErbStG

2 PERSONENGESELLSCHAFTEN

2.2 PERSONENGESELLSCHAFTEN IN DER GLOBALEN MINDESTBESTEUERUNG

BEGRIFF		SYMBOL	STEUERLICHE BEHANDLUNG	
Transparente Einheit	Steuertransparente Einheit		Steuerlich transparent im Gründungsstaat der Gesellschaft § 7 Abs. 32 MinStG-RefE <u>Ausnahme:</u> siehe unten	Steuerlich transparent im Belegenheitsstaat des Gesellschafters § 7 Abs. 32 Nr. 1 MinStG-RefE
	Umgekehrt hybride Einheit		Steuerlich transparent im Gründungsstaat der Gesellschaft § 7 Abs. 32 MinStG-RefE <u>Ausnahme:</u> siehe unten	Steuerlich intransparent im Belegenheitsstaat des Gesellschafters § 7 Abs. 32 Nr. 2 MinStG-RefE
	Hybride Einheit		Steuerlich intransparent im Gründungsstaat der Gesellschaft § 7 Abs. 32 MinStG-RefE	Steuerlich transparent im Belegenheitsstaat des Gesellschafters § 7 Abs. 32 MinStG-RefE

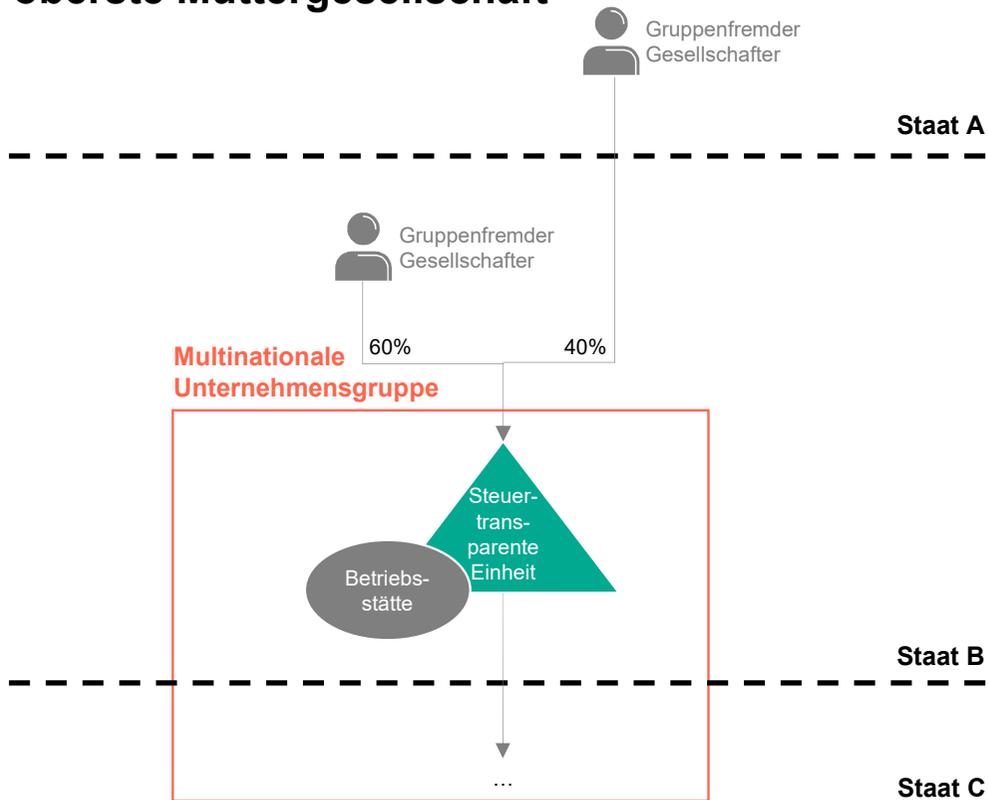
Ausnahme: keine transparente Einheit, wenn die Einheit in einem anderen Staat steuerlich **ansässig** ist und dort einer erfassten Steuer unterliegt

2 PERSONENGESELLSCHAFTEN

2.2 PERSONENGESELLSCHAFTEN IN DER GLOBALEN MINDESTBESTEUERUNG

UPE-Fall

Personengesellschaften als Geschäftseinheit und oberste Muttergesellschaft

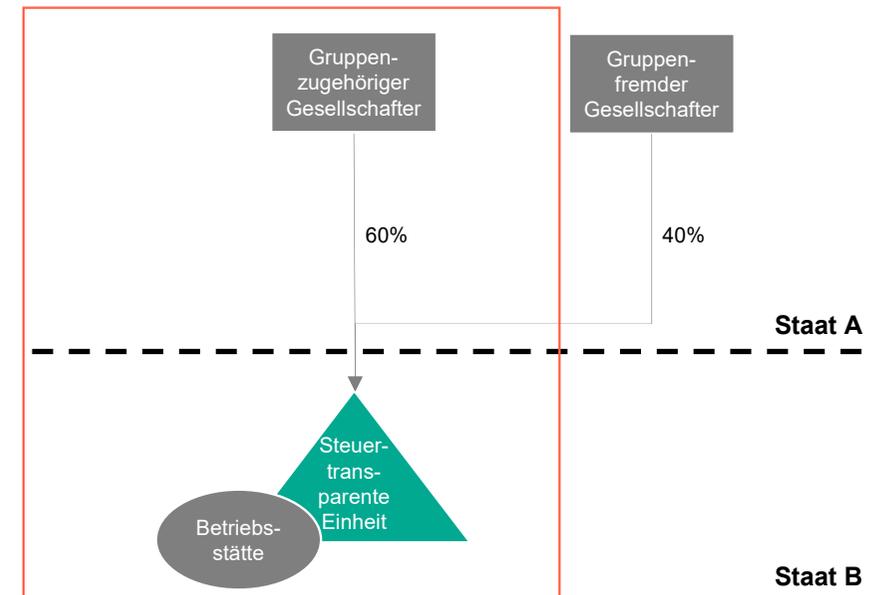


UPE = Ultimate Parent Entity

CE-Fall

Personengesellschaften als **Geschäftseinheit** (keine oberste Muttergesellschaft)

Multinationale Unternehmensgruppe

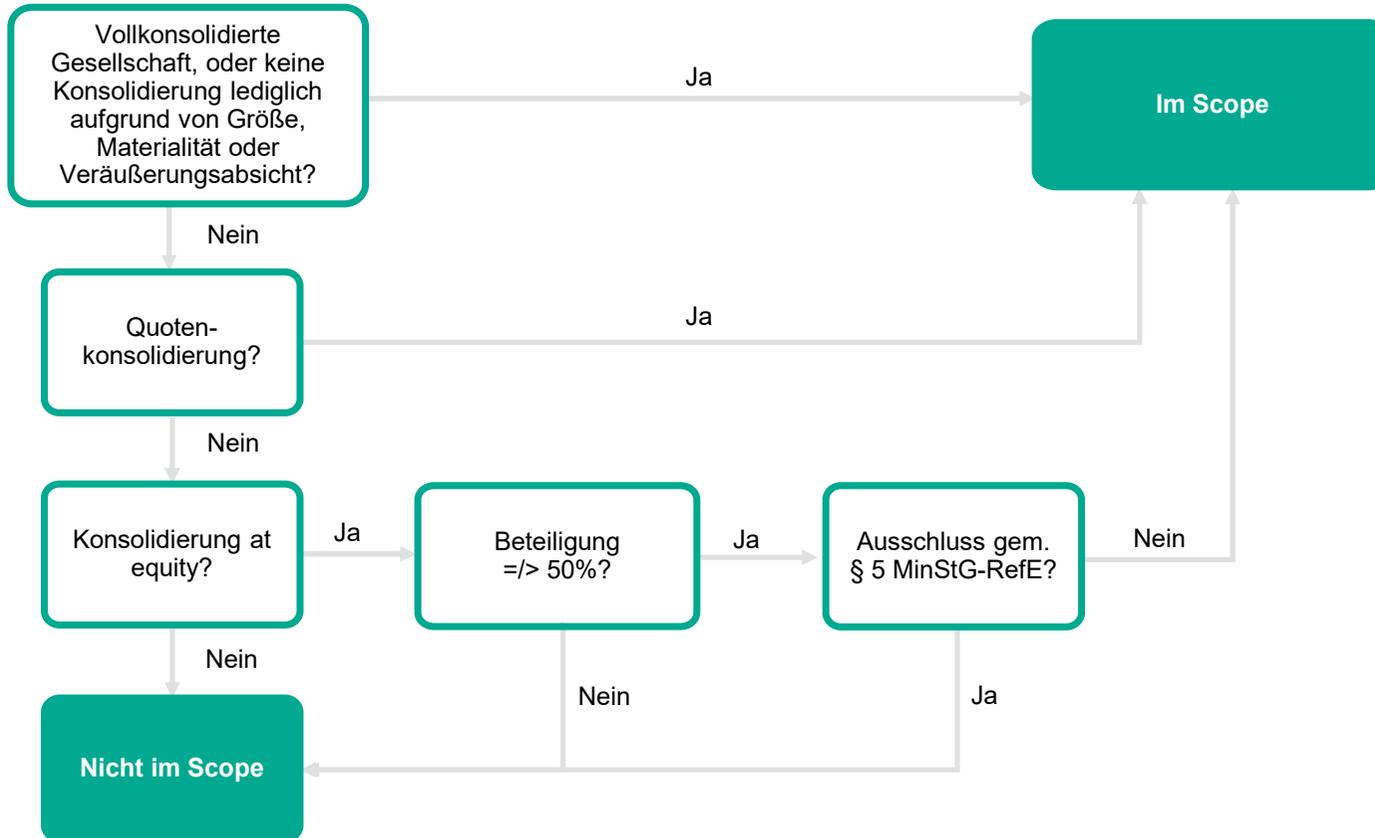


CE = Constituent Entity

2 PERSONENGESELLSCHAFTEN

2.3 PERSONENGESELLSCHAFTEN ALS OBERSTE MUTTERGESELLSCHAFT

Voraussetzung: Verpflichtender Konzernabschluss über 750 Mio. EUR (z.B. gem. § 290 HGB)



Typische Praxisfragen:

- (Teilweise) freiwilliger Konzernabschluss im Verhältnis zu § 1 MinStG-RefE und Veröffentlichungspflichten?
- Verhältnis § 290 HGB/§ 11 PubiG zu § 7 Abs. 19 MinStG-RefE (Kontrollbeteiligungen)
- Personengesellschaft als oberste Konzernmutter: UPE-Eigenschaft bei Konsolidierung auf den Komplementär?
- Stammesgesellschaften bei Familienunternehmen

2 PERSONENGESELLSCHAFTEN

2.3 PERSONENGESELLSCHAFTEN ALS GESCHÄFTSEINHEIT UND OBERSTE MUTTERGESELLSCHAFT

Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns:

– **Taxable Period Test** § 66 Abs. 1 Nr. 1 MinSt-RefE

→ Besteuerungs- bzw. Veranlagungszeitraum (nicht: Zahlungsabfluss) maßgeblich

und

Minimum Tax Test § 66 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) oder b) MinSt-RefE

→ in der Variante des nominalen Steuersatzes: - Steuerbefreiungen schädlich
- proportionaler vs. progressiver Steuersatz

Konkretisierung durch Begründung zum Referentenentwurf:
für die Berechnung des nominellen Steuersatzes wird ein zu versteuerndes Einkommen von 100.000 EUR angenommen

oder

→ in der Variante des vernünftigen Ermessens: keine Berechnung des effektiven Steuersatzes gefordert, aber Beweislast bei der Unternehmensgruppe

Konkretisierung durch Begründung zum Referentenentwurf:
zum Beispiel kann der Nachweis durch Vorlage des Einkommensteuerbescheids erbracht werden

– **Kleinstgesellschafter** § 66 Abs. 1 Nr. 2 und 3 MinSt-RefE

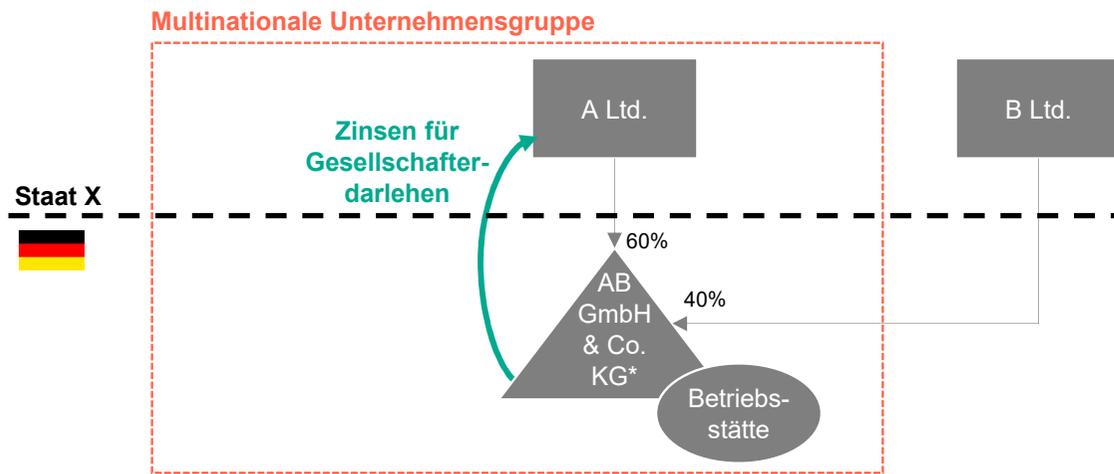
→ Beteiligungshöhe zum Ende des Geschäftsjahres maßgeblich

Änderung durch Referentenentwurf:
bei einer natürlichen Person spielt die Ansässigkeit keine Rolle mehr

2 PERSONENGESELLSCHAFTEN

2.4 PERSONENGESELLSCHAFTEN ALS GESCHÄFTSEINHEIT (KEINE OBERSTE MUTTERGESELLSCHAFT)

Fall: Sonderbetriebseinnahmen – mit gruppenfremdem Gesellschafter – grenzüberschreitend



* Die Komplementär GmbH ist aus Vereinfachungsgründen nicht eingezeichnet.

AB GmbH & Co. KG	Handelsrechtlicher Gewinn = Mindeststeuer-Jahresüberschuss (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
	Gewerbsteuer (14%)	14,00

A Ltd.	Handelsrechtlicher Gewinn = Mindeststeuer-Jahresüberschuss (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
Gewerbsteuer (14%) – beachte gewerbsteuerliche Kürzung für Gewinne aus Mitunternehmerschaft (§ 9 Nr. 2 GewStG)	0,00	

Staat X (hier: nur Betriebsstätte)	Erfasste Steuern	$14 \cdot 0,6 + 10,76 \cdot (48/68) =$	16,00	("enge" Auslegung)
	Mindeststeuer-Gewinn	$80 \cdot 0,6 =$	48,00	
	Effektiver Steuersatz		33,33%	

Staat X (hier: nur Betriebsstätte)	Erfasste Steuern	$14 \cdot 0,6 + 10,76 \cdot (68/68) =$	19,16	("weite" Auslegung)
	Mindeststeuer-Gewinn	$80 \cdot 0,6 + 20 =$	68,00	
	Effektiver Steuersatz		28,18%	

➔ **Fazit:**

bei „weiter“ Auslegung: effektiver Steuersatz < nominaler Steuersatz

(u.E. systematisch korrekt und vom Wortlaut des § 39 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-RefE gedeckt)

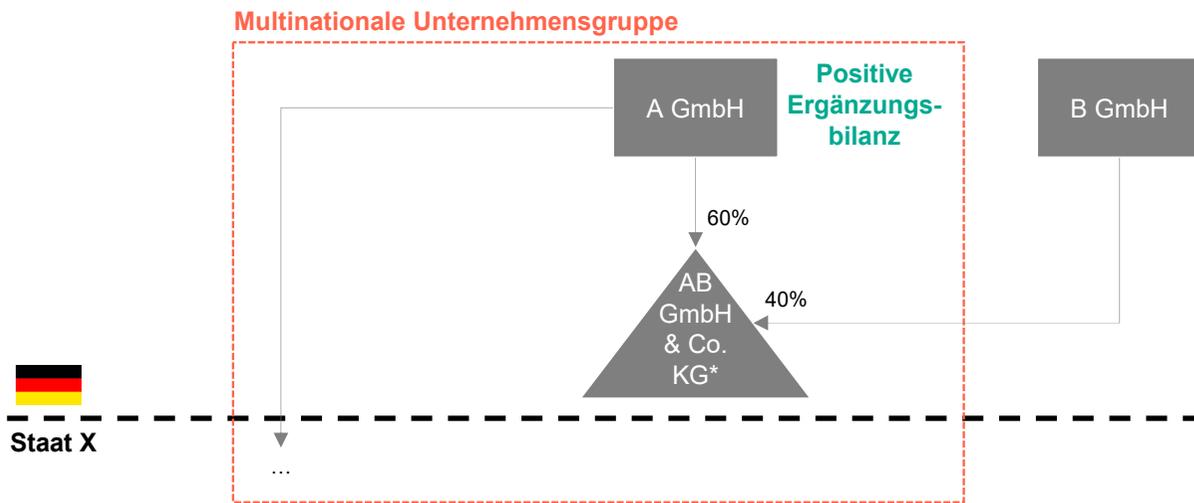
– „enge“ Auslegung von § 39 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-RefE: Zuordnung der Sonderbetriebseinnahmen zum ausländischen Staat (analog zum Handelsrecht)

– „weite“ Auslegung von § 39 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-RefE: Zuordnung der Sonderbetriebseinnahmen zu Deutschland (analog zum Steuerrecht) (jeweils entsprechende Zurechnung der Körperschaftsteuer)

2 PERSONENGESELLSCHAFTEN

2.4 PERSONENGESELLSCHAFTEN ALS GESCHÄFTSEINHEIT (KEINE OBERSTE MUTTERGESELLSCHAFT)

Fall: positive Ergänzungsbilanz – mit gruppenfremdem Gesellschafter – Inland



* Die Komplementär GmbH ist aus Vereinfachungsgründen nicht eingezeichnet.

AB GmbH & Co. KG	Handelsrechtlicher Gewinn = Mindeststeuer-Jahresüberschuss (vor Steuern)	120,00
	Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	100,00
	darin enthaltene Mehr-Abschreibung aus positiver Ergänzungsbilanz	-20,00
	Gewerbesteuer (14%)	14,00

A GmbH	Handelsrechtlicher Gewinn = Mindeststeuer-Jahresüberschuss (vor Steuern)	0,00
	darin enthaltene Abschreibung des Beteiligungsbuchwerts	0,00
	Steuerrechtlicher Gewinn (vor Steuern)	52,00
	darin enthaltene Mehr-Abschreibung aus positiver Ergänzungsbilanz	-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

(hier: nur A GmbH)	Erfasste Steuern	$14 \cdot 0,6 + 8,23 =$	16,63
	Mindeststeuer-Gewinn	$120 \cdot 0,6 =$	72,00
	Effektiver Steuersatz		23,10%

➔ **Fazit:**

effektiver Steuersatz << nominaler Steuersatz
(Effekt stärker als bei Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben)

➔ **Hinweis:**

U.E. gleiches Ergebnis im grenzüberschreitenden Fall, weite Auslegung hier nicht möglich! Die Behandlung der Ergänzungsbilanzen muss u.E. noch weiterführend geregelt werden (zumindest Lösungshinweise in Gesetzesbegründung, ggf. BMF-Schreiben)

AGENDA

1 Einleitung

2 **Schwerpunktthema: Personengesellschaften**

- 2.1 **Bedeutung** von Personengesellschaften für den **deutschen Mittelstand**
- 2.2 Personengesellschaften in der **globalen Mindestbesteuerung**
- 2.3 Personengesellschaften als Geschäftseinheit und **oberste Muttergesellschaft**
- 2.4 Personengesellschaften als **Geschäftseinheit** (keine oberste Muttergesellschaft)

3 **Berichts- und Erklärungspflichten**

4 **Ausgleichszahlungen**



3 BERICHTS- UND ERKLÄRUNGSPFLICHTEN

Mindeststeuer-Bericht: §§ 72, 73 MinStG-RefE

Grundsatz:

eine steuerpflichtige **Geschäftseinheit** hat den Mindeststeuer-Bericht für das Geschäftsjahr nach Ablauf des Geschäftsjahrs dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln

– **Frist:**

spätestens **15 Monate** nach Ablauf des Geschäftsjahres (18 Monate bei erstmaliger Pflicht zur Erstellung eines Mindeststeuer-Berichts)

Ausnahme 1:

Berichtspflicht entfällt bei Übermittlung durch andere **(inländische) beauftragte Geschäftseinheit**

Ausnahme 2:

Berichtspflicht entfällt bei Übermittlung durch andere **(ausländische) beauftragte Geschäftseinheit** und wirksamer völkerrechtlicher **Vereinbarung** für einen **automatischen Austausch** von Mindeststeuer-Berichten

zum jetzigen Zeitpunkt hat die Bundesrepublik Deutschland noch keine Vereinbarungen in diesem Sinne geschlossen

3 BERICHTS- UND ERKLÄRUNGSPFLICHTEN

Steuererklärung: §§ 90, 91 MinStG-RefE

Grundsatz:

eine steuerpflichtige **Geschäftseinheit** hat für das Kalenderjahr bei dem für sie zuständigen Finanzamt eine Steuererklärung abzugeben und darin die Steuer selbst zu berechnen (Steueranmeldung*)

*auch Nullmeldungen sind abzugeben

- **Frist:**
Frist zur Abgabe der Steuererklärung endet **nicht vor Ablauf** der Frist zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts
- **Fälligkeit:**
Steuer ist **einen Monat** nach Abgabe der Steueranmeldung bzw. abweichender Steuerfestsetzung fällig und bis dahin zu entrichten

Ausnahme:

Erklärungspflicht entfällt bei Übermittlung durch **Gruppenträger**

AGENDA

1 Einleitung

2 **Schwerpunktthema: Personengesellschaften**

- 2.1 **Bedeutung** von Personengesellschaften für den **deutschen Mittelstand**
- 2.2 Personengesellschaften in der **globalen Mindestbesteuerung**
- 2.3 Personengesellschaften als Geschäftseinheit und **oberste Muttergesellschaft**
- 2.4 Personengesellschaften als **Geschäftseinheit** (keine oberste Muttergesellschaft)

3 Berichts- und Erklärungspflichten

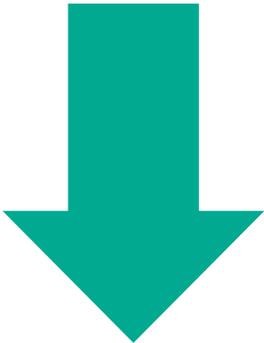
4 Ausgleichszahlungen



4 AUSGLEICHSAUFLÖSUNGEN

Steuerschuldner: § 3 Abs. 1 MinStG-RefE

- **Ergänzungssteuerbeträge** der Geschäftseinheiten einer Mindeststeuergruppe werden dem Gruppenträger **zugerechnet**
- Gruppenträger **schuldet** die **Mindeststeuer**



Neu im Referentenentwurf

Ausgleichsansprüche: § 3 Abs. 6 MinStG-RefE

- Geschäftseinheiten sind dem Gruppenträger gegenüber zivilrechtlich zum **Ausgleich** der auf sie entfallenden und vom Gruppenträger gezahlten Anteile an der **Mindeststeuer verpflichtet**
- Gruppenträger ist den Geschäftseinheiten gegenüber zivilrechtlich zum **Ausgleich** der auf sie entfallenden **Steuererstattung verpflichtet**
 - Ausgleichsansprüche **erhöhen oder mindern** das **Einkommen** nach dem EStG, KStG und GewStG nicht

ANSPRECHPARTNER



PROF. DR. FLORIAN HAASE

Partner
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

T +49 40 229297 520
M +49 151 11940147
florian.haase@roedl.com



DIANA FISCHER

Partner
Steuerberaterin

T +49 711 781914 493
M +49 170 8709590
d.fischer@roedl.com



ANNA LUCE

Partner
Steuerberaterin

T +49 911 9193 1042
M +49 151 61301505
anna.luce@roedl.com