Diskussionsentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz („Pillar Two")

Umsetzung der EU-Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union

Liebe Leserin, lieber Leser,

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat am 20.03.2023 einen **Diskussionsentwurf** zur Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (sog. **Pillar Two**) in nationales Recht veröffentlicht – das Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG). Zunächst erhalten nun die Verbände Gelegenheit zur Stellungnahme bis zum 21.04.2023. Erst im nächsten Schritt würde das BMF den eigentlichen Referentenentwurf ausarbeiten. Der Start des eigentlichen Gesetzgebungsverfahrens mit Beschluss des Regierungsentwurfs im Bundeskabinett ist dem Vernehmen nach im August 2023 geplant.

Der im Gesetzentwurf enthaltene Entwurf eines neuen **Mindeststeuergesetzes (MinStG-E**) wird zukünftig die Besteuerungswelt über das Konzernsteuerrecht hinaus nachhaltig prägen. Das Gesetz stimmt im Wesentlichen mit der Richtlinie der Europäischen Union vom 15.12.2022 überein, enthält jedoch punktuell auch Abweichungen, die in der Rechtsanwendung zu beachten sein werden. Die zentralen Aspekte des Diskussionsentwurfs und einige Besonderheiten haben wir Ihnen im Folgenden zusammengefasst.

Sollten Ihrerseits weiterführende Fragen aufkommen oder sollten Sie Fragen zu spezifischen Sachverhalten haben, stehen wir gerne zu Ihrer Verfügung.

WTS Pillar Two Expert Group
Pillar2@wts.de

1 Zielsetzung und Rechtscharakter des MinStG-E

Der Gesetzentwurf enthält eine ausführliche **Gesetzesbegründung**, welche nicht nur Hintergründe, sondern auch einzelne Vorschriften erläutert. Inhaltlich orientiert sich der Entwurf eng an der Mindestbesteuerungsrichtlinie der EU bzw. an den OECD-Model Rules und berücksichtigt die Äußerungen der OECD im Kommentar vom März 2022 sowie die weiteren internationalen Arbeiten im Rahmen des GloBE Implementation Framework, insbesondere die Regelungen zu den sog. Safe Harbours.

Ziel soll entsprechend der Mindestbesteuerungsrichtlinie die Sicherstellung der globalen **effektiven Mindestbesteuerung** und die **Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb** sowie der **aggressiven Steuergestaltung** sein. Bei den Vorschriften soll es sich damit um eine Form von Anti-Missbrauchsregelung handeln; eine Widerlegung durch außersteuerliche Gründe ist laut Gesetzesbegründung nicht möglich. Es ist anzunehmen, dass dem Gesetz eine typisierende **Präventionswirkung** zukommen soll.

2 Aufbau des MinStG-E

Das MinStG-E besteht aus **elf Teilen** mit insgesamt **89 Einzelvorschriften**. Der Aufbau ist weitgehend systematisch und gliedert sich wie folgt:

- **Anwendungsbereich** sowie allgemeine **Begriffsbestimmungen (Teil 1)**
- **Primär- und Sekundärergänzungssteuerregelung (Teil 2)** und **nationale Ergänzungssteuer (Teil 10)**
- **Ermittlung** des Mindeststeuergewinns bzw. -verlusts **(Teil 3)**
- **Ermittlung der angepassten erfassten Steuern (Teil 4)**
- **Ermittlung** des **effektiven Steuersatzes** und des **Steuererhöhungsbetrags (Teil 5)**
- **Sondervorschriften** (u.a. Umstrukturierungen, Administration, Safe-Harbour-Regelungen, Übergangsregelungen) **(Teile 6 bis 9)**
- **Besteuerungsverfahren (Teil 11)**

Es bleibt abzuwarten, inwieweit der Diskussionsentwurf auf Basis der folgenden Anhörungen im Rahmen des anstehenden Gesetzgebungsverfahrens noch grundlegende Überarbeitungen erfahren wird.

3 Steuerpflicht und Steuergegenstand

Steuersubjekte sind – unabhängig von ihrer Rechtsform – im Inland belegene „Geschäftseinheiten", die zu einer Unternehmensgruppe gehören, welche in den Konzernabschlüssen der obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei von vier dem Geschäftsjahr unmittelbar vorhergehenden Geschäftsjahren jährliche Umsatzerlöse von € 750 Mio. oder mehr ausweist (Umsatzgrenze). Als Geschäftseinheiten gelten auch Betriebsstätten, welche im MinStG-E eigenständig definiert werden.

Die Mindeststeuer entsteht nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr endet und kann nach § 2 MinStG-E in folgenden Formen erhoben werden:

- **Primärergänzungssteuerbetrag (PES):** Entsteht bei der obersten im Inland belegenen Muttergesellschaft, wenn diese selbst niedrig besteuert ist oder zu irgendeinem Zeitpunkt während des Geschäftsjahres eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält.
- **Sekundärergänzungssteuerbetrag (SES):** Hinzurechnungsregelung für jede im Inland belegene Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe, der als Auffangmechanismus („backstop") dienen soll, um Umgehungen der PES zu verhindern.
- **Nationaler Ergänzungssteuerbetrag (NES):** Für die Bundesrepublik Deutschland ermittelter und auf die jeweilige Geschäftseinheit entfallender Steuererhöhungsbetrag.

Für Zwecke der Sicherstellung der Steuererhebung neu eingeführt wird der Begriff der sog. **Mindeststeuergruppe**, welche vorliegt, wenn innerhalb einer Unternehmensgruppe mehrere nach § 1 MinStG-E steuerpflichtige Geschäftseinheiten vorhanden sind. Dem Gruppenträger der Mindeststeuergruppe werden die Ergänzungssteuerbeträge **zugerechnet**, sodass dieser alleiniger **Steuerschuldner** sein wird; allerdings haften alle Geschäftseinheiten gesamtschuldnerisch für die Mindeststeuer des Gruppenträgers. In der Konstellation einer ebenfalls in Deutschland ansässigen sog. „Zwischengeschalteten Muttergesellschaft" („Intermediate Parent Entity") oder in „Teileigentum stehenden Muttergesellschaft" („Partially-owned Parent Entity") – § 8 Abs. 4 und 5 MinStG-E – dürften sich für diese mithin keine eigenen effektiven Zahlungsverpflichtungen ergeben. Insoweit unterscheidet sich der Gesetzentwurf von den zugrunde liegenden OECD-Regelungen bzw. dem Richtlinienentwurf der EU.

4 Ermittlung der Besteuerungsgrundlage

Dreh- und Angelpunkt der Regelungen bildet die Ermittlung des effektiven Steuersatzes für die Geschäftseinheiten innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets, da dieser über eine bestehende Niedrigbesteuerung entscheidet (§§ 45 ff. MinStG-E). Der effektive Steuersatz ermittelt sich aus dem Verhältnis der „angepassten erfassten Steuern" (§§ 36 ff. MinStG-E) zum „Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust" (§§ 15 ff. MinStG-E).

Der je Geschäftseinheit zu ermittelnde „**Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust“** – als Nennergröße des effektiven Steuersatzes – setzt auf dem sog. Jahresüberschuss II bzw. Jahresfehlbetrag II gem. Handelsbilanz II auf. Diese wird als konsolidierungsfähiger und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichener Einzelabschluss vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen definiert. Offen bleibt, wie mit Sachverhalten umzugehen ist, die auch auf Handelsbilanz II-Sicht aus Vereinfachungsgründen nicht gebucht werden, da diese aus Konzernsicht wieder heraus konsolidiert würden (z. B. Leasing nach IFRS 16). Der Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust ist anschließend um zahlreiche Positionen, z.T. in Abhängigkeit von diversen Wahlrechten, z.T. aufgrund von Allokationsregeln zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten, zu korrigieren.

Die „**angepassten erfassten Steuern**“ – als Zählergröße des effektiven Steuersatzes – ermitteln sich im Ausgangspunkt nach den je Geschäftseinheit im Jahresüberschuss II bzw. Jahresfehlbetrag II angefallenen laufenden Steuern. Auch hier sehen die Regelungen zahlreiche Hinzurechnungen und Kürzungen bzw. spezielle Allokationsmechanismen vor. Dem Richtlinienentwurf entsprechend werden auch die sog. „angepassten latenten Steuern“ zur Ermittlung der „angepassten erfassten Steuern“ berücksichtigt.

5 Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen / Safe-Harbour-Regelungen

§ 1 Abs. 1 und § 88 MinStG-E enthalten Ausführungen zum Verhältnis des MinStG-E zu bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen. Demnach begründet die Besteuerung nach dem MinStG-E oder nach einer entsprechenden ausländischen Vorschrift **keine Berechtigung zur Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens**, sodass die Mindeststeuer offenbar bereits sachlich nicht vom Anwendungsbereich bestehender Doppelbesteuerungsabkommen erfasst werden soll.

Im Hinblick auf die von der OECD Ende 2022 veröffentlichen **Safe-Harbour-Regelungen** werden einerseits die als permanenter Safe Harbour ausgestaltete vereinfachte Berechnung bei den sog. aus Wesentlichkeitsgründen nicht konsolidierten („unwesentlichen“) Geschäftseinheiten (§ 72 MinStG-E) sowie andererseits die Regelungen zu den zeitlich befristeten Safe-Harbour-Regelungen unter Nutzung von CbCR-Daten (§§ 75 ff. MinStG-E) übernommen. Wird eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer im Sinne des § 7 Abs. 2 MinStG-E in Übereinstimmung mit dem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben, kann auf Antrag die Safe-Harbour-Regelung des § 71 MinStG-E in Anspruch genommen werden (sog. QDMTT Safe Harbour). Infolgedessen wird der Steuerhöhungsbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet insoweit auf Null reduziert. Ergänzend hierzu enthält der Gesetzesentwurf Konkretisierungen zur (nachträglichen) Versagung der Anspruchsberechtigung (§ 70 MinStG-E).

6 Besteuerungsverfahren

Das Besteuerungsverfahren (§§ 83 ff. MinStG-E) sieht vor, dass **jede nach § 1 MinStG-E steuerpflichtige Geschäftseinheit** grundsätzlich zur elektronischen Abgabe einer Steuererklärung bei dem Finanzamt verpflichtet ist, welches für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständig ist, sodass ggf. auch eine sog. „**Nullanmeldung**" abzugeben ist. Verfahrensrechtlich handelt sich um eine Steueranmeldung im Sinne der §§ 167, 168 AO. Liegt allerdings eine **Mindeststeuergruppe** vor, trifft die Erklärungspflicht nur den Gruppenträger, der zugleich (alleiniger) Steuerschuldner ist (§ 84 MinStG-E).

Daneben ist jede o.g. Geschäftseinheit zur Übermittlung eines **Mindeststeuer-Berichts** verpflichtet (§ 67 MinStG-E). Diese Verpflichtung kann auf die oberste Muttergesellschaft bzw. eine hierzu beauftrage andere Geschäftseinheit innerhalb des gleichen Staates übertragen werden. Eine Übertragung auf Geschäftseinheiten außerhalb desselben Staates ist nur unter weiteren Voraussetzungen möglich. Der Mindeststeuer-Bericht ist elektronisch an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu übermitteln. Verstöße gegen die ordnungsgemäße Erstellung und Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts können eine **Ordnungswidrigkeit** darstellen. Zur Höhe des Bußgelds enthält der aktuelle Diskussionsentwurf noch keine Angaben.

7 Anwendung

Das künftige MinStG soll grundsätzlich erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem **30.12.2023** beginnen. Die Regelungen zur SES sind demgegenüber erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 30.12.2024 beginnen, um Drittstaaten und -gebiete Zeit zu geben, die Anwendung der SES durch Einführung einer der PES entsprechenden Regelung zu verhindern.

Das BMF rechnet nach eigenen Angaben im Rahmen einer ersten groben Schätzung mit jährlichen Steuermehreinnahmen im niedrigen einstelligen Milliardenbereich (in Euro).

Herausgeber

WTS Group
wts.com/de | info@wts.de

Ansprechpartner/Redaktion

Dr. Gabriele Rautenstrauch | T +49 89 28646-1344| gabriele.rautenstrauch@wts.de
Lars Behrendt | T +49 40 3208666-220 | lars.behrendt@wts.de
Dr. Ernst-August Baldamus | T +49 89 28646-2401 | ea.baldamus@wts.de

Informationen zu unseren weiteren Standorten und Ansprechpartnern finden Sie hier:
https://wts.com/de-de/wts-in-deutschland/standorte

Disclaimer

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen.

Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.