



RSM EBNER
STOLZ

IN KOOPERATION
 **BDI**

**Globale Mindeststeuer – Herausforderung
für mittelständische Unternehmen**



Mit dem Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 21.12.2023 (BGBl. I 2023, Nr. 397) wurden die EU-Vorgaben, die wiederum auf dem BEPS 2.0-Projekt der OECD beruhen, in nationales Recht umgesetzt. Damit sind auch große mittelständische Unternehmensgruppen verpflichtet, ab dem Geschäftsjahr 2024 zu prüfen, ob die Gewinne weltweit einer effektiven Steuerbelastung von mindestens 15 % unterliegen. Wird diese Mindeststeuerbelastung nicht erreicht, ist ggf. eine entsprechende Ergänzungssteuer zu zahlen. Der sich aus den Anforderungen der Mindeststeuer ergebende Ermittlungs- und Deklarationsaufwand fordert betroffene Unternehmen enorm heraus. Umso wichtiger ist es, die Voraussetzungen für temporäre Erleichterungen frühzeitig zu prüfen.

Gerade mittelständische Unternehmen, die in Deutschland oftmals als Personengesellschaften strukturiert sind, haben dabei einige Besonderheiten zu beachten.



WER IST BETROFFEN?

Der mit dem Mindeststeuergesetz (MinStG) geregelten Mindeststeuer unterliegen im Inland belegene Geschäftseinheiten multinationaler sowie nationaler Unternehmensgruppen mit einem Gesamtjahresumsatz von 750 Mio. Euro oder mehr in mindestens zwei von vier dem Geschäftsjahr unmittelbar vorangehenden Geschäftsjahren. Zu den betroffenen Geschäftseinheiten zählen auch Personengesellschaften.

Erstmalig anzuwenden sind die Regeln über die Mindestbesteuerung grundsätzlich für Geschäftsjahre, die nach dem 30.12.2023 beginnen. Bei

kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr ist somit die Mindeststeuer erstmals für das Geschäftsjahr 2024 anzuwenden.

WIE FUNKTIONIERT DIE MINDESTBESTEUERUNG GRUNDSÄTZLICH?

Die zu entrichtende Mindeststeuer setzt sich zusammen aus dem sog. Primärer ergänzungssteuerbetrag, dem Sekundärer ergänzungssteuerbetrag und dem nationalen Ergänzungssteuerbetrag.

Unterschreitet die effektive Steuerbelastung von Geschäftseinheiten der Gruppe in einem Steuerhoheitsgebiet den Mindeststeuersatz von 15 %,

ist nach der sog. Primärerergänzungssteuerregelung grundsätzlich die oberste Muttergesellschaft verpflichtet, einen entsprechenden Steuererhöhungsbetrag abzuführen. Im Fall einer in Deutschland belegenen obersten Muttergesellschaft ist diese somit zur Steuerzahlung gegenüber dem deutschen Fiskus verpflichtet, wenn sie zu einem Zeitpunkt während des Geschäftsjahrs unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält oder ggf. sogar selbst niedrig besteuert ist.

Oberste Muttergesellschaft ist die Einheit einer Unternehmensgruppe, die unmittelbar oder mittelbar eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält, ohne dass an ihr von einer anderen Einheit eine Kontrollbeteiligung gehalten wird. Eine Kontrollbeteiligung ist gegeben, wenn eine Beteiligung besteht, die eine Konsolidierung dieser Einheit in den Konzernabschluss bewirkt. Oberste Muttergesellschaft kann auch eine transparente Einheit sein, also z. B. eine transparent besteuerte Personengesellschaft.

Eine Unternehmensgruppe umfasst nach den Vorgaben des MinStG alle Einheiten, die durch Eigentum oder Beherrschung miteinander verbunden sind und in den Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft einzubeziehen sind (Voll- oder Quotenkonsolidierung). Ferner gehören auch diejenigen Einheiten, die nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen nicht im Konzernabschluss zu konsolidieren sind, zur Mindeststeuergruppe.

Zudem wurde von der in der Mindestbesteuerungsrichtlinie der EU vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer einzuführen. Diese kommt zur Anwendung, wenn die im Inland belegenen Geschäftseinheiten eines Konzerns einer effektiven Steuer von unter 15 % unterliegen. Ein zu ermittelnder Differenzbetrag wird dann als nationale Ergänzungssteuer erhoben. Im Fall einer im Aus-

land ansässigen obersten Muttergesellschaft soll die im Inland erhobene nationale Ergänzungssteuer unter bestimmten Voraussetzungen auf die im Ausland nach einer dortigen Primärerergänzungssteuerregelung grundsätzlich zu erhebende Mindeststeuer angerechnet werden. Damit stellt Deutschland sicher, dass der Steuererhöhungsbetrag für inländische Geschäftseinheiten keinem anderen Staat zufällt. Insofern hat die nationale Ergänzungssteuer im Ergebnis Vorrang gegenüber der ausländischen Primärerergänzungssteuerregelung. Entsprechendes gilt umgekehrt für eine in Deutschland ansässige oberste Muttergesellschaft, deren Tochtergesellschaften im Ausland einer entsprechend anerkannten nationalen Ergänzungssteuer unterliegen.

Sofern die Primärerergänzungssteuerregelung nicht greift, weil im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft keine entsprechende Regelung besteht, sieht das Mindeststeuergesetz als Auffangregelung die Sekundärerergänzungssteuerregelung vor, die allerdings grundsätzlich erst für nach dem 30.12.2024 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden ist. Bei Anwendung der Sekundärerergänzungssteuerregelung ist jeder im Inland steuerpflichtigen Geschäftseinheit ein Anteil am Steuererhöhungsbetrag zuzuordnen. Relevanz bekommt die Sekundärerergänzungssteuerregelung bspw., wenn die oberste Muttergesellschaft selbst in einem Niedrigsteuerstaat ansässig ist, der die Regelungen zur globalen Mindeststeuer nicht umgesetzt hat. Der für die Sekundärerergänzungssteuer maßgebliche Anteil wird durch eine substanzbasierte Formel anhand der Anzahl der Beschäftigten im Inland und dem Wert der materiellen Vermögenswerte im Inland im Verhältnis zur Gesamtanzahl aller Beschäftigten und dem Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte in allen Steuerhoheitsgebieten mit anerkannter Sekundärerergänzungssteuerregelung ermittelt.

WARUM STEHEN MITTELSTÄNDISCHE UNTERNEHMEN VOR ZUSÄTZLICHEN HERAUSFORDERUNGEN?

Als idealtypische Blaupause für die Grundkonzeption der globalen Mindeststeuer auf OECD- und EU-Ebene dürften Kapitalgesellschaftsstrukturen gedient haben. Dabei unterliegen aber auch Unternehmensgruppen mit Personengesellschaften bei entsprechend hohem Umsatz uneingeschränkt den Regelungen der globalen Mindeststeuer. Gerade mittelständische Unternehmensgruppen sind mit ihren in Deutschland ansässigen Gesellschaften oftmals über Personengesellschaften strukturiert und sehen sich damit bei der Anwendung der Regelungen des nationalen Mindeststeuergesetzes besonders gefordert, da einige Besonderheiten zu berücksichtigen sind. Dies gilt insb. dann, wenn die oberste Muttergesellschaft in der Gruppe eine nach deutschem Steuerrecht transparente Personengesellschaft ist.

Im Mindeststeuergesetz sind entsprechend Sondervorschriften für sog. transparente Einheiten enthalten, die gerade für Personengesellschaften nach deutschem Steuerrecht bedeutsam sind.

WIE ERMITTELT SICH DER EFFEKTIVE STEUERSATZ?

Um prüfen zu können, ob die Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe, die in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, einer Steuerbelastung i. H. v. mindestens 15 % unterliegen, sind die angepassten erfassten Steuern und der für Zwecke der Mindeststeuer angepasste Gewinn (sog. Mindeststeuer-Gewinn bzw. -Verlust) heranzuziehen. Das Verhältnis hieraus ergibt den effektiven Steuersatz. Mehrere Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet sind dabei im Rahmen des sog. Jurisdictional Blending zusammenzufassen.

Eine der wesentlichen praktischen Herausforderungen für betroffene Unternehmensgruppen liegt in der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns und der angepassten erfassten Steuern.

Hinweis: Regelmäßig werden nicht alle erforderlichen Daten für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts und der angepassten erfassten Steuern bereits im Rahmen des Konzernabschlusses vorliegen. Vielmehr sind je nach Einzelfall eine ggf. umfangreiche steuerliche Würdigung sowie die Erhebung weiterer Daten und damit einhergehend eine Verknüpfung der Datenquellen erforderlich.

Ausgangsgröße für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts ist der für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen (sog. Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag). Vereinfacht gesagt, handelt es sich um das Ergebnis, das in der sog. Handelsbilanz II der jeweiligen Gesellschaft in Vorbereitung auf den nach anerkannten Rechnungslegungsstandards aufgestellten Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft ausgewiesen ist.

Anschließend sind an dem "HB II-Ergebnis" (Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag) Anpassungen zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts vorzunehmen.

So wird bspw. der Dividendenkürzungsbetrag, unter den Dividenden aus Schachtelbeteiligungen von mindestens 10 % und aus Langzeitbeteiligungen (Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft von mindestens 12 Monaten) fallen, aus dem Mindeststeuer-Ergebnis ausgenommen. Ferner sind

u. a. gruppeninterne Finanzierungsvereinbarungen unter bestimmten Umständen nicht zu berücksichtigen. Daneben sind zahlreiche weitere Korrekturen vorzunehmen.

Die für den effektiven Steuersatz maßgeblichen Steuern werden als „angepasste erfasste Steuern“ bezeichnet. Diese setzen sich aus den im „HB II-Ergebnis“ erfassten laufenden Steuern der jeweiligen Geschäftseinheit zusammen, die um zahlreiche Hinzurechnungen und Kürzungen anzupassen sind, sowie aus den sog. angepassten latenten Steuern.

Unter die erfassten Steuern fallen insb. Steuern vom Einkommen oder Ertrag der Geschäftseinheit, die in der Handelsbilanz II der Geschäftseinheit in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne ausgewiesen sind. In Deutschland fallen vor allem die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer darunter.

Diese Ausgangsgrößen sind um Hinzurechnungen und Kürzungen anzupassen, u. a. um die Hinzurechnung von Steuern, die bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -Jahresfehlbetrags als Aufwendungen im Ergebnis vor Steuern berücksichtigt wurden, sowie die Kürzung um den Steueraufwand für ungewisse Steuerrückstellungen.

Neben dem laufenden Steueraufwand sind die in dem „HB II-Ergebnis“ erfassten latenten Steuern zu berücksichtigen. Zu beachten ist hierbei u. a., dass der in der Konzernrechnungslegung ausgewiesene Betrag der latenten Steuern für Zwecke der globalen Mindeststeuer mit dem Mindeststeuersatz von 15 % neu zu berechnen ist, wenn der für die Berechnung der latenten Steuern herangezogene Steuersatz den Mindeststeuersatz überschreitet. Die Berücksichtigung latenter Steuern ist zudem in bestimmten Fällen ausgeschlossen, z. B. wenn die latente Steuer auf einen Posten gebildet wurde, der bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts auszunehmen ist. Ferner ist ein Nachversteuerungsmechanismus für bestimmte passive latente Steuern

vorgesehen, soweit die zugrundeliegende Differenz nicht nach fünf Jahren aufgelöst worden ist (sog. Recapture-Regelung).

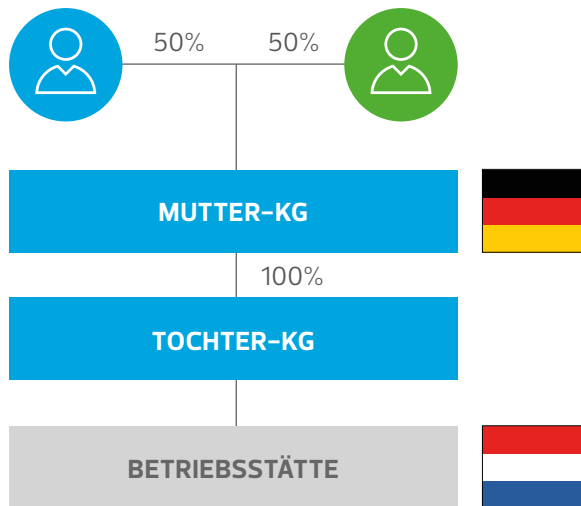
Hinweis: Zahlreiche Unternehmen verzichten unter Nutzung des Wahlrechts nach § 274 HGB auf den Ausweis latenter Steuern, wenn die aktiven latenten Steuern die passiven latenten Steuern übersteigen. Die fehlende Berücksichtigung eines entsprechenden (späteren) latenten Steuer-aufwands kann jedoch für die Berechnung des effektiven Steuersatzes nachteilig sein. Vor dem Hintergrund der globalen Mindeststeuer sollte die bisherige Bilanzpolitik daher überdacht werden.

Der effektive Steuersatz ergibt sich aus dem Verhältnis des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern zum Mindeststeuer-Gewinn.

WIE IST NUN BEI PERSONENGESELLSCHAFTEN INNERHALB DER UNTERNEHMENSGRUPPE VORZUGEHEN?

Anhand einer beispielhaften Struktur soll in Grundzügen dargestellt werden, wie Mindeststeuer-Vorgaben in einer Unternehmensgruppe mit Personengesellschaftsstrukturen zur Anwendung kommen:

Beispiel: Die in Deutschland gegründete Mutter-KG, an deren Kommanditkapital zwei natürliche Personen zu je 50 % beteiligt sind, ist oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe und erzielt einen Mindeststeuer-Jahresüberschuss von 500.000 Euro. Die Mutter-KG ist zu 100 % an der ebenfalls in Deutschland gegründeten Tochter-KG beteiligt, deren hauptsächliche Geschäftstätigkeit in Deutschland stattfindet und die in den Niederlanden eine Betriebsstätte unterhält. Die Tochter-KG erzielt einen Mindeststeuer-Jahresüberschuss von 1.000.000 Euro, wovon 300.000 Euro auf die Betriebsstätte entfallen.

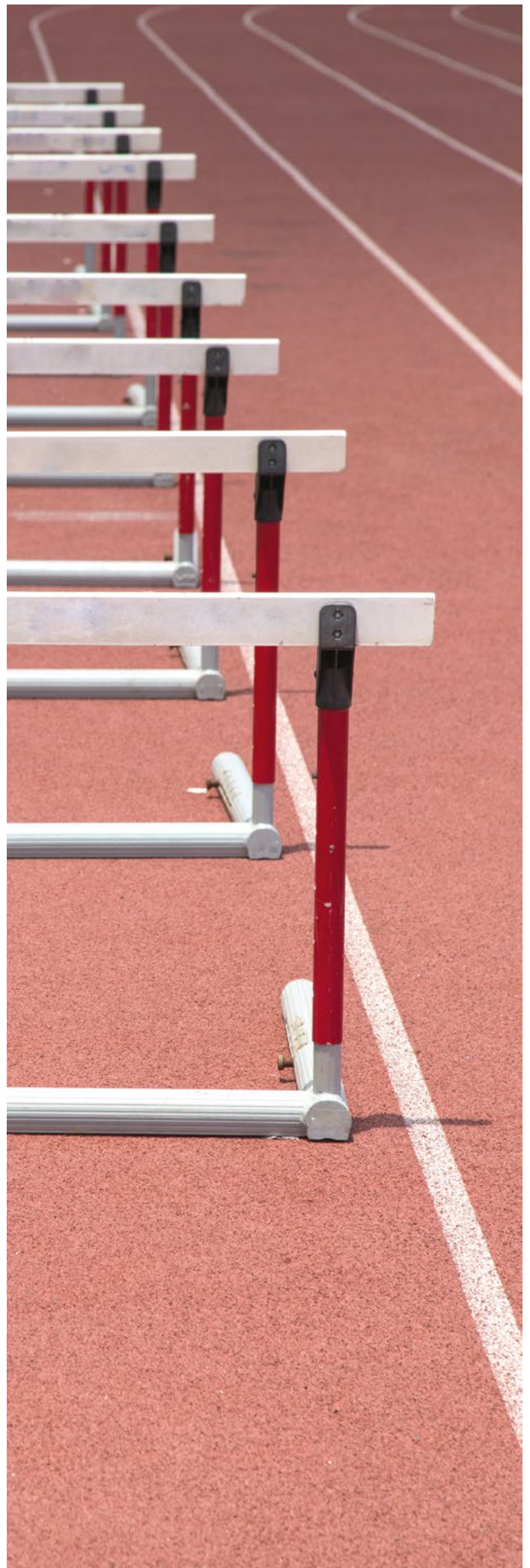


Gewinne und Verluste sowie erfasste Steuern sind bei Personengesellschaften, die als transparente Einheiten behandelt werden, für Zwecke der Mindeststeuer um Anteile zu kürzen, die nicht gruppenzugehörigen Gesellschaftern oder einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind.

Auf Ebene der Tochter-KG ist deshalb zunächst der der Betriebsstätte zuzurechnende Anteil am Mindeststeuer-Jahresüberschuss i. H. v. 300.000 Euro in Abzug zu bringen und der Betriebsstätte zuzuordnen.

Der danach verbleibende Anteil des Mindeststeuer-Jahresüberschusses von 700.000 Euro ist der Mutter-KG als gruppenzugehörige Gesellschafterin entsprechend ihrer Eigenkapitalbeteiligung von 100 % in voller Höhe zuzuordnen.

Hinweis: Die Zurechnung laufender und latenter erfasster Steuern im Jahresabschluss einer transparenten Einheit erfolgt im Einklang mit der Zurechnung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -Jahresfehlbetrags zu dem gruppenzugehörigen Gesellschafter der transparenten Einheit. Sollten also auf Ebene der Tochter-KG Steuern auf deren Ertrag angefallen sein, werden diese als erfasste Steuern dementsprechend der Mutter-KG bzw. der Betriebsstätte zugerechnet.



Damit ergibt sich für die Mutter-KG ein Mindeststeuer-Jahresüberschuss von 1.200.000 Euro (500.000 Euro als eigener erwirtschafteter Mindeststeuer-Jahresüberschuss und 700.000 Euro, die aufgrund der Beteiligung an der Tochter-KG zugeordnet werden).

Bei einer Personengesellschaft als oberste Muttergesellschaft in Deutschland ist zu beachten, dass auf deren Ebene lediglich die Gewerbesteuer ausgewiesen wird, die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer infolge des Transparenzprinzips hingegen auf Ebene ihrer Gesellschafter anfällt.

Für eine inländische gewerbliche Personengesellschaft als oberste Muttergesellschaft kommen grundsätzlich die Sondervorschriften für transparente Einheiten i. S. d. Mindeststeuergesetzes in Betracht. Der nach Hinzurechnungen und Kürzungen vom Mindeststeuer-Jahresüberschuss ermittelte Mindeststeuer-Gewinn der Muttergesellschaft wird um den auf einen qualifizierten Gesellschafter entfallenden Anteil am Mindeststeuer-Gewinn gekürzt.

Ein qualifizierter Gesellschafter liegt insb. vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

In zeitlicher Hinsicht muss der Gesellschafter für einen Veranlagungszeitraum, der spätestens innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres der Unternehmensgruppe endet, in seinem Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig sein. Dies ist bei einem in Deutschland steuerpflichtigen Mitunternehmer regelmäßig der Fall, da der Gewinn aus der obersten Muttergesellschaft in dem Kalenderjahr bezogen wird, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Weitere Voraussetzung ist, dass der Gesellschafter im Hinblick auf den vollen ihm zugewiesenen betragsmäßigen Anteil am Mindeststeuer-Gewinn einem nominalen Steuersatz von mindestens 15 % unterliegt.

Hinweis: Davon ist ausweislich der Gesetzesbegründung bei im Inland steuerpflichtigen natürlichen Personen regelmäßig aufgrund der progressiven Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs auszugehen, denn für die Berechnung einer für die Mindeststeuer zu berücksichtigenden Belastung mit Einkommensteuer sei fiktiv ein zu versteuerndes Einkommen des betreffenden Gesellschafters von 100.000 Euro anzunehmen. Eine gesetzliche Verankerung dieser Annahme findet sich im MinStG allerdings nicht. Ferner lässt sich der Gesetzesbegründung entnehmen, dass die geforderte Besteuerung des vollen zugewiesenen Anteils auch vorliegen soll, wenn ein Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen erfolgt. Insofern soll auf den nominalen Steuersatz vor Verlustberücksichtigung abzustellen sein.

Die Mindestanforderungen an die Besteuerungshöhe werden alternativ auch dann erfüllt, wenn nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass die Summe aus den angepassten erfassten Steuern der transparenten Muttergesellschaft und den Steuern des Gesellschafters in Bezug auf seinen betragsmäßigen Anteil am Mindeststeuer-Gewinn mindestens dem Betrag entspricht, der sich ergibt, wenn man den Gewinnanteil mit 15 % multipliziert.

Erfüllen die beiden Gesellschafter der Mutter-KG die dargestellten Voraussetzungen, erfolgt eine vollständige Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns der Mutter-KG.

Hinweis: Die Voraussetzungen, dass nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen eine entsprechend hohe Besteuerung vorliegt, können laut Gesetzesbegründung von der Unternehmensgruppe zum Beispiel durch Vorlage des Einkommensteuerbescheids nachgewiesen werden. In die Betrachtung der effektiven Besteuerung ist damit die Steuerbelastung des Gesellschafters auf seinen Gewinnanteil und die anteilige Gewerbesteuerbelastung der obersten Mutterpersonengesellschaft selbst sowie aus nachgelagerten Tochterpersonengesellschaften einzubeziehen.

WIE IST DIE ZUSÄTZLICHE STEUERBELASTUNG DURCH DIE MINDESTBESTEUERUNG ZU ERMITTELN?

Der zu entrichtende Steuererhöhungsbetrag ermittelt sich wie folgt:

**Ergänzungssteuersatz × bereinigter
Mindeststeuer-Gesamtgewinn**

+ zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag

- anerkannte nationale Ergänzungssteuer.

Der Ergänzungssteuersatz entspricht der Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz von 15 % und dem ermittelten effektiven Steuersatz.

Der Mindeststeuer-Gesamtgewinn ist der positive Unterschiedsbetrag zwischen den Mindeststeuer-Gewinnen und Mindeststeuer-Verlusten aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten. Der bereinigte Mindeststeuer-Gesamtgewinn ergibt sich unter Berücksichtigung des sog. substanzbasierten Freibetrags. Die Höhe des substanzbasierten Freibetrags ist abhängig von den Lohnkosten und den materiellen Vermögenswerten der Geschäftseinheiten.

Hinweis: Bei transparenten Einheiten erfolgt die Zuordnung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte, die keiner ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind, grundsätzlich zu dem gruppenzugehörigen Gesellschafter der transparenten Einheit, es sei denn, die transparente Einheit ist selbst oberste Muttergesellschaft ihrer Gruppe.

Führen bestimmte Tatbestände, wie etwa die nachträgliche Anpassungen der erfassten Steuern oder eine Nachversteuerungspflicht für passive latente Steuern zu einer Änderung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für ein vorangegangenes Geschäftsjahr, werden diese Größen neu berechnet. Ergibt sich aus dieser Neuberechnung eine Erhöhung des Steuererhöhungsbetrags für die Vergangenheit, wird dieser Betrag als zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag für das laufende Geschäftsjahr behandelt.

Wird in einem Staat eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer erhoben, kann diese unter bestimmten Voraussetzungen auf den Steuererhöhungsbetrag angerechnet werden und mindert den Steuererhöhungsbetrag für diesen Staat entsprechend.

Der insgesamt für ein Steuerhoheitsgebiet bzw. für einen Staat ermittelte Steuererhöhungsbetrag wird den in diesem Gebiet belegenen Geschäftseinheiten zugeordnet. Die Zuordnung erfolgt grundsätzlich im Verhältnis des Mindeststeuer-Gewinns der einzelnen Geschäftseinheit zur Summe der Mindeststeuer-Gewinne aller in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten.

GIBT ES ERLEICHTERUNGEN VON DEN REGELUNGEN ZUR MINDESTSTEUER?

Zu den komplexen Mindeststeuer-Regelungen bestehen einige Vereinfachungs- und Ausnahmeregelungen, die teilweise zeitlich unbegrenzt und teilweise nur für einen Übergangszeitraum gelten.

Permanente Erleichterungen:

Safe-Harbour-Regelung für vereinfachte Berechnungen

Auf Antrag wird der Steuererhöhungsbetrag bei unwesentlichen Geschäftseinheiten auf der Grundlage bestimmter zugelassener vereinfachter Berechnungen für eine Unternehmensgruppe auf null Euro reduziert. Unwesentliche Geschäftseinheiten sind Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, die aufgrund von Wesentlichkeitserwägungen für das Geschäftsjahr nicht in einen durch einen externen Prüfer testierten Konzernabschluss einbezogen worden sind. Voraussetzung für die Reduktion des Steuererhöhungsbetrags auf null Euro ist u. a., dass einer der drei folgenden Tests erfüllt wird:

- > Routinegewinn-Test: Der nach vereinfachten Berechnungen ermittelte Mindeststeuer-Gewinn in einem Steuerhoheitsgebiet beläuft sich höchstens auf die Höhe des substanzbasierten Freibetrags.
- > Wesentlichkeitsgrenze-Test: Der vereinfacht ermittelte durchschnittliche Mindeststeuer-Gesamtumsatz beträgt weniger als 10 Mio. Euro und der vereinfacht ermittelte durchschnittliche Mindeststeuer-Gesamtgewinn weniger als 1 Mio. Euro oder es liegt ein Mindeststeuer-Gesamtverlust vor.
- > Effektivsteuersatz-Test: Der für ein Steuerhoheitsgebiet vereinfacht ermittelte effektive Steuersatz entspricht mindestens dem Mindeststeuersatz von 15 %.

Safe-Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer

Die Safe-Harbour-Regelung sieht auf Antrag vor, dass der Steuererhöhungsbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet auf null Euro reduziert wird, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer erhoben wird, die im Einklang mit den Vorschriften der OECD steht und weitere Voraussetzungen erfüllt sind.

Hintergrund dieser Safe-Harbour-Regelung ist, dass bereits durch die Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer sichergestellt ist, dass in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet die Steuer-schuld auf den Mindeststeuersatz angehoben wird.

Wesentlichkeitsgrenze für kleine Geschäftseinheiten

Der Steuererhöhungsbetrag kann für einen Staat mit null Euro angesetzt werden, wenn die in dem Staat belegenen Geschäftseinheiten einen durchschnittlichen Gesamt-Mindeststeuer-Umsatz von weniger als 10 Mio. Euro und einen durchschnittlichen Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn von weniger als 1 Mio. Euro aufweisen. Allerdings sind nach dem Gesetzeswortlaut trotzdem eine Mindeststeuer-Erklärung und ein Mindeststeuer-Bericht abzugeben.

Befristete Erleichterungen

Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit

Im Rahmen einer Übergangsregelung werden Unternehmensgruppen bei untergeordneter internationaler Tätigkeit in den ersten fünf Jahren von der Mindeststeuer befreit. Dies gilt jedoch nicht für einen Primärergänzungssteuerbetrag, soweit dieser auf einem von einer ausländischen niedrig besteuerten Geschäftseinheit zuzurechnenden Steuererhöhungsbetrag beruht.

Eine untergeordnete internationale Tätigkeit ist gegeben, wenn die Unternehmensgruppe (mit unterstellter oberster Muttergesellschaft und dem höchsten Gesamtwert an materiellen Vermögenswerten in Deutschland) über Geschäftseinheiten in höchstens sechs Steuerhoheitsgebieten (inkl. Deutschland) verfügt und der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten, die in allen Steuerhoheitsgebieten außerhalb Deutschlands belegen sind, 50 Mio. Euro nicht übersteigt. Zu beachten ist, dass sich die Steuerbefreiung nur auf einen etwaigen Steuererhöhungsbetrag bezieht, der auf die inländische oberste Muttergesellschaft selbst und ihre inländischen Geschäftseinheiten entfällt.

Hinweis: Auch wenn eine teilweise Befreiung von der Mindeststeuer aufgrund einer untergeordneten internationalen Tätigkeit gegeben ist, sind gleichwohl ein Mindeststeuer-Bericht und eine Mindeststeuer-Erklärung abzugeben. Erleichterung hinsichtlich der Deklarationsstiefe könnten gleichwohl noch im Wege einer Rechtsverordnung erlassen werden.

CbCR-Safe-Harbour-Regelung

Die CbCR-Safe-Harbour-Regelung ermöglicht eine Reduktion des Steuererhöhungsbetrags auf null Euro, wenn ein entsprechender Antrag gestellt wird und auf Basis der Daten aus dem länderbezogenen Bericht nach § 138a AO (Country-by-Country-Reporting, CbCR) einer Unternehmensgruppe bestimmte Voraussetzungen insb. an das CbCR selbst erfüllt und mindestens einer der nachfolgend beschriebenen drei Tests für ein betrachtetes Steuerhoheitsgebiet bestanden werden:

> De-Minimis-Test: Die Unternehmensgruppe weist in ihrem CbCR für das Steuerhoheitsgebiet weniger als 10 Mio. Euro Umsatzerlöse und weniger als 1 Mio. Euro Gewinn vor Steuern aus.

> Vereinfachter Effektivsteuersatz-Test: Der u. a. auf Basis der CbCR-Daten vereinfacht berechnete effektive Steuersatz übersteigt für das Steuerhoheitsgebiet einen sog. Übergangsteuersatz. Der Übergangsteuersatz beträgt 15 % in 2024, 16 % in 2025 bzw. 17 % in 2026.

> Routinegewinntest bzw. Substanztest: Der im CbCR ausgewiesene Gewinn oder Verlust vor Steuern für das Steuerhoheitsgebiet überschreitet den substanzbasierten Freibetrag nicht. Bei dem substanzbasierten Freibetrag handelt es sich um einen formelbasierten Freibetrag, der sich anhand des Werts der materiellen Wirtschaftsgüter und der Lohnkosten ermittelt.

Diese Vereinfachungsregelung gilt nur für Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31.12.2026 beginnen und vor dem 01.07.2028 enden, und ist damit zeitlich begrenzt. Bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr kommt somit die Anwendung der CbCR-Safe-Harbour-Regelung bis einschließlich dem Geschäftsjahr 2026 in Betracht.

Hinweis: Bei einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft gilt der CbCR-Safe-Harbour für den Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft nur, wenn alle an der obersten Muttergesellschaft gehaltenen Eigenkapitalbeteiligungen von sog. qualifizierten Gesellschaftern, die bestimmte Mindestanforderungen im Hinblick auf die Besteuerung auf Gesellschafterebene erfüllen, gehalten werden: In zeitlicher Hinsicht muss der Gesellschafter für einen Veranlagungszeitraum, der spätestens innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres der Unternehmensgruppe endet, in seinem Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig sein. Um einen qualifizierten Gesellschafter handelt es sich insb. dann, wenn er im Hinblick auf den ihm zugewiesenen vollen betragsmäßigen Anteil am Mindeststeuer-Gewinn einem „nominalen Steuersatz“ von mindestens 15 % unterliegt.

Zu beachten ist, dass die CbCR-Safe-Harbour-Regelung für eine Steuerjurisdiktion nicht in Betracht kommt, wenn die Voraussetzungen für die CbCR-Safe-Harbour-Regelung bereits im Vorjahr nicht erfüllt wurden. Fällt eine Unternehmensgruppe mit kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr z. B. im Staat A für 2024 unter den CbCR-Safe-Harbour, nicht aber für 2025, so ist die Anwendung der Vereinfachungsregelung für 2026 im Staat A von vornherein ausgeschlossen.

Auch bei Inanspruchnahme der CbCR-Safe-Harbour-Regelung besteht die Pflicht zur Abgabe der Mindeststeuer-Erklärung und des Mindeststeuer-Berichts. Erleichterungen hinsichtlich der Deklarationstiefe könnten gleichwohl noch im Wege einer Rechtsverordnung erlassen werden.

Sekundärerergänzungssteuerbetrag-Safe-Harbour-Regelung

Im Rahmen des Sekundärerergänzungssteuerbetrag-Safe-Harbours wird auf Antrag für die Berechnung der Sekundärerergänzungssteuer der Steuererhöhungsbetrag für den Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft auf null Euro reduziert, wenn der kombinierte nominelle Körperschaftsteuersatz in diesem Steuerhoheitsgebiet im jeweiligen Geschäftsjahr mindestens 20 % beträgt.

Diese Regelung gilt für Geschäftsjahre, die nicht mehr als zwölf Monate umfassen und am oder vor dem 31.12.2025 beginnen und vor dem 31.12.2026 enden.

Hinweis: Beantragt eine Unternehmensgruppe die Nutzung der Sekundärerergänzungssteuerbetrag-Safe-Harbour-Regelung für ein Steuerhoheitsgebiet, ist eine Inanspruchnahme des CbCR-Safe-Harbours für dieses Steuerhoheitsgebiet für alle folgenden Geschäftsjahre nicht möglich.

WER IST STEUERPFLICHTIG?

Der sog. Gruppenträger schuldet die (im Inland anfallende) Mindeststeuer und ist verpflichtet, dem BZSt seine Stellung als Gruppenträger mitzuteilen. Die Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge dem Gruppenträger zugerechnet werden, haften jedoch gesamtschuldnerisch für die Mindeststeuer des Gruppenträgers. Gruppenträger ist grundsätzlich die oberste Muttergesellschaft, wenn sie im Inland belegen ist.

Hinweis: Für die Zahlung der in Deutschland anfallenden Mindeststeuer ist ein Ausgleichsanspruch vorgesehen. Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge dem Gruppenträger zugerechnet werden, sind diesem gegenüber zum Ausgleich der auf sie entfallenden Anteile an der Mindeststeuer verpflichtet. Ein umgekehrter Mechanismus gilt für Steuererstattungen.

Diese Ausgleichsansprüche erhöhen oder mindern das Einkommen nach dem Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz nicht.

WELCHE ERKLÄRUNGS- UND BERICHTS-PFLICHTEN BESTEHEN?

Mindeststeuererklärung

Die nach dem MinStG im Inland steuerpflichtigen Geschäftseinheiten haben für jedes Kalenderjahr in Deutschland eine Steuererklärung abzugeben und darin die Steuer selbst zu berechnen (Steueranmeldung). Diese Verpflichtung gilt ebenfalls für Jahre, in denen sich keine Mindeststeuer ergibt (Nullanmeldung). Liegt eine Mindeststeuergruppe vor, hat nur der Gruppenträger eine Steuererklärung abzugeben. Eine solche Mindeststeuergruppe entsteht kraft Gesetz, wenn innerhalb einer Unternehmensgruppe mehrere im Inland steuerpflichtige Geschäftseinheiten vorhanden sind.



Die Steuererklärung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln.

Die Abgabe der Steuererklärungen hat spätestens 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erfolgen. Handelt es sich um das erste Geschäftsjahr, für das eine Steuererklärung abgegeben werden muss, hat die Übermittlung bis spätestens 18 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erfolgen.

Die Steuer ist einen Monat nach Abgabe der Steuererklärung fällig und bis dahin zu entrichten. Wird die Mindeststeuer abweichend von der Steueranmeldung höher festgesetzt, ist der Unterschiedsbetrag einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig und bis dahin zu entrichten.

Mindeststeuer-Bericht

Zusätzlich zu der Steuererklärung muss ein sog. Mindeststeuer-Bericht abgegeben werden.

In dem Bericht sind u. a. umfassende Informationen zur Struktur der Mindeststeuergruppe anzugeben sowie die notwendigen Angaben zur Berechnung des effektiven Steuersatzes, der Ergänzungssteuerbeträge für jede Geschäftseinheit und die Primär- bzw. ggf. Sekundärerergänzungssteuerbeträge für jedes Steuerhoheitsgebiet.

Dieser Bericht muss grundsätzlich von jeder steuerpflichtigen Geschäftseinheit abgegeben werden. Bei mehreren steuerpflichtigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe im Inland kann eine dieser Geschäftseinheiten im Auftrag der übrigen Geschäftseinheiten den Mindeststeuer-Bericht übermitteln.

Ferner kann die Abgabeverpflichtung entfallen, wenn der Mindeststeuer-Bericht von der obersten Muttergesellschaft oder einer von ihr zur Übermittlung beauftragten Geschäftseinheit in ihrem jeweiligen Belegenheitsstaat abgegeben wird.

Hinweis: Diese Befreiung von der Abgabeverpflichtung setzt allerdings das Bestehen einer wirksamen völkerrechtlichen Vereinbarung voraus, die für das Geschäftsjahr einen automatischen Austausch von Mindeststeuer-Berichten durch den jeweiligen Belegenheitsstaat mit der zuständigen deutschen Behörde vorsieht. Bisher sind solche Informationsaustauschabkommen noch nicht abgeschlossen worden.

Die elektronische Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts an das BZSt hat spätestens 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs zu erfolgen. Abweichend hiervon hat die Übermittlung spätestens 18 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs zu erfolgen, für das erstmals für die Unternehmensgruppe ein Mindeststeuer-Bericht zu erstellen ist.

Die vorsätzliche oder leichtfertige Nichtabgabe, nicht vollständige Abgabe oder nicht rechtzeitige Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts stellen Ordnungswidrigkeiten dar, die mit einem Bußgeld von bis zu 30.000 Euro geahndet werden können.

Hinweis: Für eine Übergangszeit (d. h. für Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31.12.2026 beginnen und vor dem 01.07.2028 enden) findet diese Sanktion keine Anwendung, wenn nachgewiesen wird, dass angemessene Maßnahmen ergriffen wurden, die eine nicht rechtzeitige oder nicht in vorgeschriebener Weise oder eine nicht richtige oder vollständige Übermittlung rechtfertigen. Hierunter fallen etwa entsprechende Compliance-Systeme.

BESTEHT BEREITS JETZT HANDLUNGS- BEDARF BEI DER JAHRES- UND KONZERN- ABSCHLUSSERSTELLUNG?

Durch die Einführung der Mindeststeuer ergeben sich Änderungen in den handelsrechtlichen Vorgaben zu Jahres- und Konzernabschlüssen für nach dem 30.12.2023 endende Geschäftsjahre. So sind insb. im Anhang Angaben zum Steueraufwand infolge des MinStG oder eines ausländischen Mindeststeuergesetzes für das Geschäftsjahr zu machen bzw. zu erläutern, welche Auswirkungen zu erwarten sind, sofern anzuwendende Mindeststeuervorgaben im Ausland noch nicht in Kraft getreten sind. Diskutiert wird allerdings, ob und in welcher Weise auch bereits in Jahres- und Konzernabschlüssen für das Geschäftsjahr 2023 auf die globale Mindeststeuer einzugehen ist, da zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung die gesetzlichen Vorgaben zur Mindeststeuer bereits in Kraft waren.



BEWERTUNG DER GLOBALEN MINDESTSTEUER AUS SICHT DES BUNDESVERBANDES DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E.V.

Die Vorgaben der Mindestbesteuerungsrichtlinie, die wiederum auf den OECD-Vorgaben beruhen, sind in nationales Recht umgesetzt und kommen im Geschäftsjahr 2024 erstmals zur Anwendung. Doch können durch die Regelungen die Ziele der OECD erreicht werden? Werden Unternehmen in Deutschland durch die Mindeststeuer-Vorgaben überlastet? Zu diesen und weiteren Fragen gibt der Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. eine Bewertung aus Sicht der Wirtschaft ab.

Wird durch die Mindeststeuer tatsächlich mehr Wettbewerbsgleichheit zwischen den Staaten geschaffen?

Die globale Mindeststeuer zielt darauf ab, den internationalen Steuersatzwettbewerb („race to the bottom“) zwischen den Staaten einzudämmen sowie (aggressive) Gewinnverlagerungen und Steuer-
vermeidung zu verhindern, indem sie sicherstellt, dass multinationale Unternehmen überall dort, wo

sie Geschäfte betreiben, einen angemessenen Steuerbetrag zahlen. Damit soll ein „Level Playing Field“ bei der Besteuerung von Unternehmensgewinnen geschaffen und das Steueraufkommen hieraus angemessener zwischen den Staaten verteilt werden.

Dies bedeutet, dass Gewinne multinationaler Unternehmen unabhängig vom Land, in dem sie erzielt werden, mit einem effektiven Mindeststeuersatz von 15 % besteuert werden.

Der Steuerwettbewerb wird damit aber nicht beendet, sondern vom Steuersatz auf andere Gebiete verlagert, insb. auf die Förderung durch direkte Subventionen oder Steueranreize für Arbeitnehmer, die dem Arbeitgeber im Wettbewerb um Fachkräfte einen Vorteil verschaffen sollen. Hierbei müssen Deutschland und die EU aufpassen, nicht ins Hintertreffen zu geraten, insb. hinsichtlich des strengen europäischen Beihilferechts, um stets konkurrenzfähig zu bleiben. Das gilt besonders vor dem Hintergrund, dass weltweit nur wenige OECD-Staaten die Mindeststeuer umsetzen, wodurch zunächst nur die „Early-Adopter“ durch den neuen Bürokratieaufwand belastet sind.

Die EU nimmt dabei eine Vorreiterrolle bei der Umsetzung der globalen Mindeststeuer ein. Im internationalen Vergleich setzen nur wenige Länder außerhalb der EU das Gesetz bereits 2024 um, darunter u. a. das Vereinigte Königreich, Japan und Kanada. Andere Staaten gewähren den Unternehmen eine längere Vorbereitungszeit und planen die Anwendung der Regelungen voraussichtlich erst für Geschäftsjahre ab 2025. Obwohl das Inclusive Framework on BEPS aus rund 140 Mitgliedern besteht, haben bisher nur etwa 50 Staaten, darunter die 27 EU-Mitgliedsstaaten, konkrete Pläne zur Umsetzung der Mindeststeuer bekannt gegeben. Große Volkswirtschaften wie die USA zeigen bisher keine klaren Absichten zur Umsetzung, während China und Indien ohne erkennbare Initiative zurückhaltend reagieren und frühestens nach 2024 aktiv werden könnten.

In Deutschland und anderen EU-Mitgliedsländern wird jedoch eine verpflichtende Umsetzung durch die EU-Mindeststeuerrichtlinie vorgenommen. Dies führt nicht nur zur festen Verankerung der Mindeststeuer in den EU-Staaten aufgrund des EU-Einstimmigkeitsprinzips bei direkten Steuern, sondern erschwert auch Anpassungen der Steuergesetzgebung an neue Gegebenheiten.

Ist das europäische Vorgehen ausreichend mit den USA abgestimmt?

Die USA haben mit US-GILTI („Global Intangible Low-Taxed Income“) ein eigenes Mindeststeuerregime, mit dem ebenfalls verhindert werden soll, dass multinationale Unternehmen Gewinne in Niedrigsteuerländer verlagern, und das eine Mindestbesteuerung von mindestens 10,5 bis 13,125 % sicherstellt. Durch das „global blending“ werden Steuersätze aus Hochsteuerländern mit denen aus Niedrigsteuerländern verrechnet. Mit der OECD/EU-Vorschrift besteht durch das „jurisdictional blending“ diese Möglichkeit nicht. Hierbei wird für jedes Land einzeln der effektive Steuersatz ermittelt und anhand dessen eine Mindeststeuer erhoben.

Diese beiden Berechnungsweisen weichen fundamental voneinander ab. Damit stellt US-GILTI zunächst kein unter Pillar 2 anerkanntes Mindeststeuerregime dar. Die globale Mindeststeuer erlaubt zwar die Koexistenz und Berücksichtigung vergleichbarer Mindestbesteuerungssysteme. Damit ein Mindeststeuersystem als Äquivalent gelten kann, muss es gleichwohl dem Hauptinstrument, der Primärerergänzungssteuerregelung, entsprechen. Zentral ist dabei, dass die Berechnungsgrundlagen vergleichbar sind, insb. die Ermittlung des Effektivsteuersatzes. Eine Anerkennung als qualifiziertes Mindeststeuerregime sollte nur dann erfolgen, falls die USA die Vorschriften denen von GloBE angleichen. Andernfalls entsteht eine Ungleichbehandlung, die in Wettbewerbsnachteilen für die Mindeststeuer-Staaten mündet.

Zwischenzeitlich haben die USA ein weiteres Mindeststeuerregime eingeführt. Mit dem „Inflation Reduction Act of 2022“ wurde die Book Minimum Tax bzw. Alternative Minimum Tax (AMT) eingeführt. Die AMT basiert ähnlich wie die Mindeststeuer auf dem handelsrechtlichen US-Jahresabschluss der Unternehmen, erlaubt aber ebenfalls das „global blending“. Damit sollte auch die AMT kein Äquivalent zur Primärerergänzungssteuer darstellen.

Gesellschaften aus Staaten, die keine vergleichbare Primärerergänzungssteuer eingeführt haben, unterliegen der Sekundärerergänzungssteuer, um eine effektive Besteuerung von mindestens 15 % sicherzustellen. Da weder US-GILTI noch die AMT mit der Primärerergänzungssteuer vereinbar sind, unterlägen US-Tochtergesellschaften und Betriebsstätten, deren effektiver Steuersatz unter 15 % liegt, in Staaten, die die Mindeststeuer anwenden, einer Zusatzsteuer im betroffenen Land. In der Zwischenzeit hat das US-House Committee on Ways and Means als Reaktion angedroht, in den USA tätige Anleger und Unternehmen aus Staaten, die die Sekundärerergänzungssteuer auf US-amerikanische (Tochter-)Unternehmen anwenden, mit einer (Straf-)Zusatzabgabe von bis zu 20 Prozentpunkten zu belegen.

Aus Sicht der Wirtschaft ist es konsequent, dass US-GILTI mangels Vergleichbarkeit nicht als Pillar 2 Äquivalent anerkannt wird. Dies befördert das Erreichen eines einheitlichen „Level Playing Field“ in der Besteuerung. Problematisch ist jedoch, dass eine effektive Umsetzung Steuerdaten in Bezug auf die Sekundärerergänzungssteuer der Konzernmuttergesellschaft benötigt, die die USA vermutlich nicht aushändigen werden. Außerdem verbleiben Bedenken, dass das US-Mindeststeuerregime wider Erwarten doch noch als der Mindeststeuer äquivalentes System eingestuft wird und so dann zu einem erheblichen Wettbewerbsnachteil für die europäische und deutsche Wirtschaft führt.

Was ist sonst noch kritisch zu würdigen?

In den Anwendungsbereich der Mindeststeuer fallen alle Unternehmen, die einen jährlichen konsolidierten Gesamtumsatz von wenigstens 750 Mio. Euro in mindestens zwei der vier unmittelbar vorgehenden Geschäftsjahre aufweisen, analog zu dem Schwellenwert für das Country-by-Country Reporting. Es ist wichtig, dass der Schwellenwert von 750 Mio. Euro regelmäßig an die Inflati-

onsrate angepasst wird, um zu verhindern, dass durch die Inflation mehr Unternehmen als ursprünglich beabsichtigt in den Anwendungsbereich der Mindeststeuer fallen. Unternehmen, die sich knapp unter der aktuellen Umsatzschwelle bewegen und lediglich inflationsbedingt in den Anwendungsbereich der globalen Mindeststeuer „hineinwachsen“ würden, wären durch die enorme Anzahl an hochkomplexen Regelungen besonders belastet; eine Erweiterung des Aufwands durch die Hintertür sollte vermieden werden.

Als Bemessungsgrundlage für die Zwecke von GloBE wird auf der Handelsbilanz II (HB II) nach IFRS oder einem anderen von den OECD-Modellregeln anerkannten Konzernrechnungslegungsstandard mit einigen GloBE-spezifischen Überleitungsrechnungen abgestellt. Die Modifikation des HB II-Ergebnisses wird benötigt, um eine weltweit möglichst einheitliche, für die Besteuerung geeignete Bemessungsgrundlage zu schaffen. Die Ermittlung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage ist das Kernstück der Regelungen und verursacht den höchsten Anteil an den Befolgungskosten sowie schiere Rechtsunsicherheiten.

Damit ist auch der effektive Steuersatz länderbezogen aus der modifizierten HB II abzuleiten. Bereits hier stellen sich für die Unternehmen aufwändige Probleme, denn nicht immer gibt es für die betroffenen Konzerngesellschaften einen „HB II-Abschluss“. Dieser ist dann unter großen Mühen zu erstellen und für die Mindeststeuerzwecke anzugleichen. Dazu werden sowohl neue Verknüpfungen und Prozesse in den IT-Systemen als auch neues Personal benötigt, welches mit den Abläufen betraut werden muss.

Personenunternehmen werden ebenfalls stark von der Mindeststeuer betroffen sein. Sie treffen aufgrund der Vielzahl an Sonder- und Einzelbestimmungen für Personengesellschaften besondere Härten in Sachen Administration und Rechtsunsicherheiten.

cherheit. Viele der aktuellen Vorschriften von OECD und EU lassen Interpretationsspielraum bei der Gewinnermittlung für Mindeststeuerzwecke. Die deutschen Besonderheiten im zivil- und steuerlichen Personengesellschaftsrecht sind vielzählig. So kann in der üblichen Mittelstandskonstellation GmbH & Co. KG unklar sein, wer die Konzernobergesellschaft darstellt und die Mindeststeuerberechnungen durchzuführen hat. Weitere offene Fragen betreffen die transparente Besteuerung erst auf Ebene der Gesellschafter. Die mögliche Einbeziehung von Informationen über Gesellschafter, insb. bei natürlichen Personen, in den Mindeststeuer-Bericht führt zu zusätzlicher Komplexität und erhöhtem Compliance-Aufwand. Es besteht Bedarf an klaren Richtlinien zum Schutz sensibler Daten und zur Wahrung des Steuergeheimnisses, insb. im Kontext des internationalen Informationsaustausches.

Eine der größten und aufwändigsten der Modifikationen an den aus der HB II abzuleitenden Steuer aufwandspositionen ist bei der Berücksichtigung von latenten Steuern vorzunehmen. Der Berücksichtigungszeitraum von bestimmten passiven latenten Steuern wird auf fünf Jahre beschränkt und vernachlässigt damit langjährige Abweichungen. Dies zwingt Unternehmen in die Schattenrechnung für alle betroffenen Wirtschaftsgüter, aus denen sich entsprechende passive latente Steuern ergeben können (z. B. im Falle angeschaffter Software bei steuerlicher Sofortabschreibung). Übermäßig erschwerend kommt hinzu, dass latente Steuern für Mindeststeuerzwecke höchstens mit dem Mindeststeuersatz von 15 % bewertet werden dürfen. Damit verkennt die Regelung zum einen die tatsächlichen künftigen Steuerverbindlichkeiten aus den passiven Latenzen, sofern Steuersätze anzuwenden sind, die höher als der Mindeststeuersatz sind. Das wird in den überwiegenden Fällen dazu führen, dass Unternehmen die latenten Steuern neu berechnen werden müssen, da diese regelmäßig in den Staaten über dem Mindeststeuersatz

liegen werden. Durch den kurzen Betrachtungszeitraum und die abwegig niedrige Bewertung zu 15 % wird nicht die gesamte Steuerlast antizipiert, sondern lediglich ein Bruchteil betrachtet. Es entsteht durch die nachträgliche Berücksichtigung und Korrektur von längeren temporären Differenzen sowie den Neubewertungen ein erheblicher administrativer Zusatzaufwand. Latente Steuern können in jedem Wirtschaftsgut entstehen, weshalb eine Vielzahl an Einzelposten zu betrachten ist.

Das Steuersystem, mithin auch die Mindeststeuer, hat einen signifikanten Einfluss auf Investitionsentscheidungen von Unternehmen. Die Mindeststeuer beeinflusst maßgeblich die steuerlichen Rahmenbedingungen und Verwaltungsaufwände, was die Rentabilität von (Direkt-)Investitionen beeinträchtigen kann. Unterschiedliche Ansätze in der Steuerförderung, wie Steuergutschriften oder Abschreibungen, wirken sich auf die steuerliche Bemessungsgrundlage aus, jedoch nicht unbedingt auf den handelsrechtlichen Gewinn, was zu Diskrepanzen im effektiven Steuersatz führen kann. Wenn politisch gewollte und initiierte Steueranreize, wie „Tax Credits“ für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten oder Klimainvestitionen in einzelnen Ländern anfallen, könnte der effektive Steuersatz rechnerisch unter den Mindeststeuersatz fallen, obwohl die tatsächliche Steuerlast weit über dem Mindeststeuersatz liegt. Insb. klimapolitisch gewollte Investitionen werden vielerorts über „Tax Credits“ gefördert. Das führt nicht nur zu einer faktischen Doppelbesteuerung, sondern steht bei steuerpolitisch gewollten Investitionsanreizen den wirtschaftlichen Effekten entgegen.



Forderungen des BDI an den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung

Der BDI unterstützt das Vorhaben der OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS über diese globale Lösung (Pillar 1 und Pillar 2) grundsätzlich. Im Ergebnis kann hierdurch unter gewissen Voraussetzungen ein „Level Playing Field“ bei der Besteuerung von Unternehmensgewinnen geschaffen werden. Für die deutsche Wirtschaft ist bei der anstehenden Umsetzung entscheidend, dass kein unverhältnismäßiger Aufwand und keine Doppelbesteuerung der Unternehmen entstehen.

Zudem muss die globale Einigung dazu führen, Sondersteuern wie nationale Digitalsteuern zu vermeiden bzw. bereits eingeführte Digitalsteuern rückwirkend abzuschaffen. Es braucht daher ein schlüssiges Gesamtkonzept, da die Detailregelungen nach wie vor hohe Doppelbesteuerungsrisiken

der Unternehmen begründen. Es bedarf verbindlicher Kollisionsregeln zwischen den Staaten, um eine Mehrfachbesteuerung zu verhindern.

Ebenso müssen internationale Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsmechanismen verbessert und verbindlich ausgestaltet werden. Ziel muss ein praxistaugliches Regelwerk für die Umsetzung der Vorschläge sowohl durch die Unternehmen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung sein, so dass eine Umsetzung ohne unverhältnismäßigen Aufwand möglich ist.

Die Mindeststeuerregelungen basieren auf OECD-Vereinbarungen und einer EU-Richtlinie, wodurch der deutsche Gesetzgeber nur begrenzten Spielraum hat. Ein Nachbessern im Sinne einer praktikablen Umsetzung ist dennoch anzustreben, begleitet von nationalen Maßnahmen zur Entlastung von Auslandsaktivitäten deutscher Unternehmen.

Weitere Erleichterungen könnten sein:

1. Anerkennung ausländischer nationaler Ergänzungssteuern im Niedrigsteuertest, idealerweise ohne Nachweis der Steuerbelastung bei einer Zwischengesellschaft in einem Staat mit anerkannter Ergänzungssteuer.
2. Ausschluss der Hinzurechnungsbesteuerung aus der Gewerbesteuer, um Belastungssprünge zu vermeiden.
3. Anrechnung ausländischer nationaler Ergänzungssteuern in Deutschland zur Verhinderung von Überbesteuerungen.
4. Schließung von Regelungslücken im Einklang mit internationalen Mindeststeuer-Mustervorschriften und deutschem Recht, z. B. im Umgang mit latenten Steuern.

Die Bundesregierung sollte die Leitlinien der OECD künftig vollständig umsetzen und bestenfalls in ordentliche Gesetze überführen. Das Mindeststeuergesetz bedarf nun schnellstmöglich klarer Richtlinien der Finanzverwaltung zur Klärung von Problemen oder Anwendungsfragen, ggf. durch BMF-Schreiben oder Nichtbeanstandungsregelungen.

International sollten Safe-Harbour-Regelungen für Staaten mit geringem Mindeststeuerrisiko und eine „White List“ zur Vereinfachung entwickelt werden. Reportingpflichten könnten hierbei ebenfalls zusammengeführt werden. Eine zentrale Anlaufstelle („One-Stop-Shop“) mit Einigungszwang und Bindung für die Koordination mit ausländischen Finanzverwaltungen ist unerlässlich, ansonsten droht ein Flickenteppich bei der Anwendung der Vorschriften.

Die Unternehmen mussten sich bereits vor der erstmaligen Anwendung im Jahr 2024 mit den Mindeststeuervorschriften befassen, obwohl weder international noch national eine endgültige Fassung vorlag. Angesichts der anhaltenden Komplexität und der zögerlichen weltweiten Umsetzung wäre eine spätere Einführung angemessen gewesen und hätte der Wirtschaft Entlastung verschafft.

Rückblickend auf den Ausgangspunkt der globalen Mindestbesteuerung und die Zielsetzung des OECD/G20-Projekts ergibt sich ein nüchternes Bild. Das OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS wurde mandatiert, ein Besteuerungsregime zu erarbeiten, das insb. die aggressiven Steuerplanungen und Gewinnverlagerungen von US-amerikanischen Digitalkonzernen unterbindet und ein weltweites steuerliches „Level Playing Field“ herstellt. Die aktuelle Lage zeichnet jedoch ein von der Zielsetzung divergierendes Bild: Die Umsetzung von Pillar 1 verzögert sich und droht zu scheitern. Bei Pillar 2 zeichnet sich weiterhin ein Alleingang der EU und weniger weiterer Staaten ab, so dass deutsche und europäische Unternehmen gegenüber US-amerikanischen Unternehmen benachteiligt werden.

Bekräftigt wird dieses Bild durch das sehr geringe zu erwartende Steueraufkommen. Die Prognosen aus der ifo Studie 4/2022 legen nahe, dass das Steueraufkommen für Deutschland zwischen 1,6 und 6,2 Mrd. Euro liegen könnte, während eine Studie aus 2023 im Auftrag des BMF ein „wahrscheinlichstes Szenario“ von lediglich 2,4 bis 3,4 Mrd. Euro veranschlagt. Die Initial- und laufenden Aufwendungen stehen in keinem Verhältnis zum Steueraufkommen. Auch rechnet das BMF damit, dass sich das Steueraufkommen durch die nationale Ergänzungssteuer und Verhaltensanpassungen langfristig auf einen niedrigen Betrag einpendelt. Die deutsche Wirtschaft rechnet mit einem sehr geringen bis keinem Steueraufkommen aus der Mindeststeuer. So ist in der Schweiz ein

regelrechter Kampf um die möglichen Steuermehreinnahmen aus der nationalen Ergänzungssteuer entbrannt. Es ist daher davon auszugehen, dass die meisten, wenn nicht gar alle betroffenen Staaten, von der Option zur Einführung einer nationalen Ergänzungssteuer Gebrauch machen werden.

Bei betroffenen Unternehmen ist mit einem zusätzlichen sehr hohen Anstieg der Kosten, u. a. durch Beraterhonorare, neue IT-Systeme und Personal, zu rechnen. Neben dem sehr hohen finanziellen Aufwand stellt die praktische Umsetzung der Mindeststeuer die Unternehmen vor erhebliche strukturelle und personelle Herausforderungen. Die notwendigen Vorbereitungen in Form von Umsetzungs- und IT-Prozessen sind zeit- und ressourcenraubend und binden anderweitig dringend benötigtes Personal, das in Zeiten des Fachkräftemangels eine hohe Belastung darstellt.

Als deutsche Wirtschaft begrüßen wir einige innovative Vorschläge, die Einzug mit der Mindeststeuer finden. Die Sachanlagen- und Lohnkostenanteile im substanzbasierten Carve-out unter Pillar 2, die berechtigen, den Mindeststeuersatz zu unterschreiten, sind grundsätzlich begrüßenswert. Dies gilt insb. für die verlängerte Übergangsfrist von zehn Jahren, allerdings könnten die Anteile für Sachanlagen und Personalaufwendungen dennoch insgesamt höher ausfallen. Wichtig wäre, die Substanzausnahmen nicht nur auf Sachanlagen und Lohnkosten zu beschränken, sondern auch innovative Forschungs- und Entwicklungsarbeiten einzubeziehen, insb. im Bereich zur nachhaltigen Transformation. Die USA gewähren mit dem Inflation Reduction Act bereits eine Vielzahl an „Tax Credits“ für klimafreundliche Investitionen. Die EU muss hier nachfolgen, nicht nur, um den europäischen Wirtschaftsstandort zu schützen, sondern auch, um die Transformation zu einer klimafreundlichen Wirtschaft zu unterstützen.

Die globale Einigung zeigt jedoch eines klar auf: Die Dringlichkeit einer umfassenden Unternehmenssteuerreform in Deutschland. Attraktive Unternehmenssteuern sind eine wesentliche Voraussetzung zur Stärkung des Wirtschaftsstandortes Deutschland. Dies wird durch einen globalen Mindeststeuersatz von 15 % noch verdeutlicht. Entscheidend ist ein schlüssiges Gesamtkonzept, so dass eine Doppelbesteuerung der Unternehmen und überschießende Bürokratie vermieden werden.

ANSPRECHPARTNER RSM EBNER STOLZ



Dr. Sebastian Hölscher

Steuerberater und Partner
bei RSM Ebner Stolz in Köln
T +49 (0) 211 20643-237
sebastian.hoelscher@ebnerstolz.de



Dr. Daniel Zöller

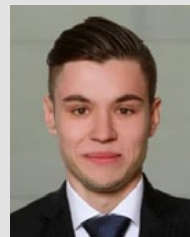
Steuerberater und Partner
bei RSM Ebner Stolz
in Stuttgart
T +49 (0) 711 2049-1736
daniel.zoeller@ebnerstolz.de

ANSPRECHPARTNER BDI



Dr. Monika Wünnemann

Rechtsanwältin,
Abteilungsleiterin Steuern
und Finanzpolitik, BDI e.V.
T +49 (0)30 2028-1507
m.wuennemann@bdi.eu



David Gajda

Steuerberater,
Referent Steuern und
Finanzpolitik, BDI e.V.
T +49 (0)30 2028-1413
d.gajda@bdi.eu

Herausgeber

RSM Ebner Stolz
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft mbB

Rechtsstand: 14.03.2024

Redaktion

Dr. Ulrike Höreth, T +49 (0)711 2049-1371
Brigitte Stelzer, T +49 (0)711 2049-1535

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

The RSM Ebner Stolz group companies are members of RSM network and trade as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ. The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2024

THE POWER OF UNDERSTANDING
ASSURANCE | TAX | CONSULTING | LEGAL

