

Risiken relevant, sollte über diese vielmehr dadurch aufgeklärt werden, indem die Primärunterlagen (in Abgrenzung zu sekundär auf Basis von anderen Informationen angefertigten Unterlagen wie zB VDD-Reports) zur Verfügung gestellt werden,⁵⁴ so dass sich der Kaufinteressent selbst ein Bild von den Risiken machen kann und dies auch tun muss, um sich nicht der Wissenszurechnung aufgrund grob fahrlässiger Unkenntnis auszusetzen. Allerdings gilt es zu berücksichtigen, dass die Offenlegung der Primärunterlagen selbst den Anforderungen von Treu und Glauben iSv § 242 BGB entsprechen muss und daher insbesondere rechtzeitig, vollständig und nicht irreführend sowie zur Expertise des Kaufinteressenten passend und unter Umständen folglich auch mit besonderem Hinweis zu erfolgen hat – stets entscheidend abhängig davon, ob der Verkäufer erwarten darf, dass der Kaufinteressent eine Information wahrnehmen und würdigen wird.⁵⁵

IV. Fazit

[24] In den meisten Fällen wird der Verkäufer eines Unternehmens die von ihm beauftragten VDD-Reports auch gegenüber den Kaufinteressenten offenlegen, da er sich hiervon

Vorteile für den Verkaufsprozess verspricht. Gleichwohl ist für die käuferseitige Beratung zu erwägen, in den standardmäßigen Due Diligence-Fragenkatalog auch eine Frage aufzunehmen, die um Zurverfügungstellung sämtlicher etwaiger VDD-Reports oder ähnlicher verkäuferseitigen Untersuchungen bezogen auf das verkaufsgegenständliche Unternehmen bittet. Sollte der Verkäufer entsprechende Fragen bewusst unbeantwortet lassen, ist besondere Vorsicht und Sorgfalt im Rahmen der käuferseitigen Due Diligence geboten.

[25] Wer auf Verkäuferseite berät, sollte das Spektrum der Offenlegungspflichten stets an der Wesentlichkeit der Informationen und letztlich an ihrer Kaufpreisrelevanz ausrichten. Besonders wesentliche Informationen bedürfen unter Umständen eines besonderen Hinweises, ohne aber den Käufer gänzlich von seiner Obliegenheit zu entlassen, Risiken auf Basis der erhaltenen Informationen selbst zu würdigen. Der Offenlegung eines Vendor Due Diligence-Reports bedarf es daher grundsätzlich nicht. ■

54 Henssler, FS Hopt, 2010, 113 (136).

55 Möller NZG 2012, 841 (846); BGH 15.9.2023 – V ZR 77/22, BeckRS 2023, 24630 Rn. 33.

Bericht

Rechtsanwalt Dr. Gero Burwitz*

Das neue Mindeststeuergesetz

Das neue Mindeststeuergesetz soll eine globale effektive Mindestbesteuerung mit einem Satz von 15 % gewährleisten. Insbesondere auf deutsche Konzernobergesellschaften kommen dadurch erhebliche zusätzliche Compliance-Aufgaben zu.

I. Einleitung

[1] Zum 1.1.2024 ist das Mindeststeuergesetz (MinStG) in Kraft getreten.¹ Soweit bei internationalen Konzernen in einem Land eine effektive Gewinnsteuer von weniger als 15 % erhoben wird, erfolgt danach in Deutschland eine ergänzende Besteuerung. Deutschland setzt damit fristgerecht die EU-Richtlinie vom 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung um.² Die Mindeststeuer tritt als eigenständige Steuer neben die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Sie findet unabhängig von der Rechtsform Anwendung, kann also auch Personengesellschaften treffen.

[2] Die Bestrebungen, den Steuerplanungsstrategien multinationaler Unternehmen entgegenzuwirken, reichen zurück bis in das Jahr 2013. Damals begannen auf Ebene der OECD die Vorarbeiten, aus denen sich das Base Erosion and Profit Shifting-Projekt (BEPS-Projekt) entwickelte; es wurde durch die OECD im Jahr 2019 weiter strukturiert und auf zwei Säulen gestützt, wobei Pillar Two die Einführung einer globalen Mindeststeuer für multinationale Konzerne vorsieht. In der Folge wurden diese Grundsätze durch die OECD und das Inclusive Framework on BEPS der OECD/G20 zu einem komplexen Regelwerk fortentwickelt. Der auf den OECD Model Rules³ basierende Richtlinienentwurf der EU-Kommission aus dem Dezember 2021⁴ mündete in der Richtlinie vom 14.12.2022, nachdem Änderungen vorgenommen wor-

den waren, insbesondere um den Widerstand Polens und Ungarns zu überwinden.

[3] Durch das von Pillar 2 vorgesehene globale Mindestbesteuerungssystem (Global Anti-Base Erosion Rules, GloBE) soll ein Steuerwettbewerb zwischen den Staaten um einen möglichst niedrigen Steuersatz vermieden werden. Ziel ist es, in jedem Teilnehmerland eine effektive lokale Ertragsbesteuerung von mindestens 15 % sicherzustellen. Es soll multinationalen Konzernen erschwert werden, ihre Aufwendungen in Hochsteuerländern abziehen und Gewinne in Niedrigsteuerländern anfallen lassen. Der effektive Mindest-

* Der Autor ist Fachanwalt für Steuerrecht und Partner bei McDermott Will & Emery in München.

- 1 Das Mindeststeuergesetz ist die zentrale Neuregelung durch das Gesetz zur Umsetzung der RL (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen; es ist in dessen Art. 1 geregelt; darüber hinaus sind unter anderem Änderungen des AStG, des EStG und des HGB vorgesehen; der BRat stimmt dem Gesetz am 15.12.2023 zu. Bei Abschluss des Manuskripts stand die Veröffentlichung im BGBl. noch aus. Die Ausf. im Beitrag beziehen sich daher auf den GE der BReg. (BR-Drs. 365/23 v. 18.8.2023) und den Gesetzesbeschluss des BT v. 10.11.2023 (BR-Drs. 595/23 v. 24.11.2023).
- 2 RL (EU) 2022/2523 v. 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. 2022 L 328, 1, berichtigt in ABl. 2023 L 13, 9 (sog. Mindestbesteuerungsrichtlinie).
- 3 Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) v. 20.12.2021, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 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>.
- 4 Vorschlag für eine RL des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, COM(2021) 823 final; zum Planungsstand aufgrund des RL-Entwurfs vgl. Burwitz NZG 2022, 1099.

steuersatz soll 15 % betragen. Der Erfolg von Pillar 2 hängt wesentlich davon ab, dass möglichst viele Staaten sich daran beteiligen, vorrangig die großen Industrienationen, deren Konzerne insbesondere mit digitalen Geschäftsmodellen Besteuerungssubstrat relativ einfach in Niedrigsteuerländer verlagern können. 138 Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS haben sich der internationalen Einigung zur globalen Mindeststeuer nach Pillar 2 angeschlossen. Gleichwohl ist vor allem in den USA noch keine Umsetzung der 2. Säule in nationales Recht erfolgt, da die republikanische Mehrheit im Repräsentantenhaus sich dem bisher verweigert und mit einer Umsetzung zumindest vor der US-Wahl 2024 nicht zu rechnen ist. Auch China hat bisher die Regelungen nicht implementiert.

[4] Das Gesetz zur Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie sieht neben dem Mindeststeuergesetz weitere gesetzliche Änderungen vor. Der für das Eingreifen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung auf passive niedrig besteuerte Einkünfte ausländischer Zwischengesellschaften relevante Niedrigsteuersatz wird folgerichtig von 25 % auf 15 % gesenkt (§ 8 V AStG). Auch der Niedrigsteuersatz der Lizenzschranke, ab dem bei Vorliegen einer Präferenzregelung zugunsten des ausländischen Lizenzgläubigers dem inländischen Lizenzschuldner der Betriebsausgabenabzug teilweise versagt wird, wird von 25 % auf 15 % reduziert (§ 4j EStG). Zudem werden die HGB-Regelungen in § 274 HGB zum Ansatz und der Bewertung latenter Steuern an das Mindeststeuergesetz angepasst.

[5] Die Bundesregierung schätzt den Vollzugsaufwand alleine auf Bundesebene auf etwa 26,5 Mio. EUR für die Jahre 2023–2027; der einmalige Umstellungsaufwand soll sich auf 8,7 Mio. EUR belaufen. Der jährliche Erfüllungsaufwand der Wirtschaft soll 31,1 Mio. EUR betragen, der zusätzliche einmalige Erfüllungsaufwand 322 Mio. EUR; der Aufwand spiegelt die enorme – und vielfach sicherlich überfordernde – Komplexität des Regelungswerks wider. Dem stehen geschätzte steuerliche jährliche Mehreinnahmen aus dem MinStG bei Bund, Ländern und Gemeinden von 200 Mio. EUR entgegen, ein Betrag, der sich unter Berücksichtigung der gegenläufigen Änderungen vor allem bei der Hinzurechnungsbesteuerung und der Lizenzschranke auf 20 EUR reduziert.⁵ Die Steuernehmereinnahmen stehen also in keinem Verhältnis zum Erfüllungsaufwand beim Fiskus und bei den betroffenen Unternehmen. Die Werte dürften sich etwas weniger desaströs darstellen, wenn sich die Erwartung erfüllt, dass die weltweiten GloBE-Regelungen zu Verhaltensänderungen bei den steuerpflichtigen Unternehmen und zu Mehreinnahmen bei Staaten führen, die sich das Aufkommen aus der Mindeststeuer durch Erhebung einer nationalen Ergänzungssgabe sichern wollen.⁶

II. Grundkonzept des Mindeststeuergesetzes

[6] Das MinStG besteht aus 101 Paragraphen. Für deutsche Gesetze ungewöhnlich ist ein eigener Paragraph, der lediglich Begriffsbestimmungen enthält (§ 7 MinStG). Die Regelungen sind äußerst komplex, so dass deren Anwendung in der Praxis sehr schwierig werden und zwangsläufig viele Zweifelsfragen aufwerfen wird. Die Darstellung kann daher nur auf die wesentlichen Grundzüge eingehen.

[7] Die Mindeststeuer setzt sich aus drei Komponenten zusammen: der Primärergänzungssteuer, der Sekundärergänzungssteuer und der nationalen Ergänzungssteuer.

[8] Das Mindestbesteuerungsregime findet Anwendung auf Unternehmensgruppen, bei denen in den Konzernabschlüs-

sen ihrer obersten Muttergesellschaften in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre ein weltweiter Umsatz von mindestens 750 Mio. EUR ausgewiesen ist.⁷ Ist dies der Fall, unterliegen die im Inland belegenen Geschäftseinheiten⁸ dieser Unternehmensgruppe grundsätzlich den Regelungen des Mindeststeuergesetzes (§ 1 I MinStG). Sowohl international als auch national tätige Unternehmensgruppen sind erfasst.⁹ Nicht erfasst sind staatliche Einheiten, internationale Organisationen, Organisationen ohne Erwerbszweck, Pensionseinheiten sowie Investment- und Immobilieninvestmentvehikel, die oberste Muttergesellschaften sind (§ 5 I MinStG).

[9] Ausgangspunkt der Prüfung ist die Ermittlung des effektiven Steuersatzes für die Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe gesondert für jedes Land (Steuerhoheitsgebiet). Dazu wird die Summe aller angepassten erfassten Steuern¹⁰ der Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet durch den Gesamtbetrag der Mindeststeuergewinne und -verluste¹¹ dieser Geschäftseinheiten dividiert (§ 53 MinStG). Im nächsten Schritt wird die Differenz zwischen dem Mindeststeuersatz von 15 % und dem effektiven Steuersatz errechnet. Dieser Ergänzungssteuersatz wird auf den (bereinigten) Gesamtbetrag der Mindeststeuergewinne und -verluste angewandt; daraus ergibt sich der Steuererhöhungsbetrag in einem Land (§ 54 MinStG). Hat ein Land selbst eine Mindeststeuer entsprechend dem GloBE-Regelwerk umgesetzt, wird für diese Jurisdiktion damit auch kein Steuererhöhungsbetrag errechnet. Vom Steuererhöhungsbetrag kann eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer abgezogen werden. Der Steuererhöhungsbetrag wird zum einen auf die einzelnen Geschäftseinheiten dieses Landes im Verhältnis ihrer Mindeststeuergewinne aufgeteilt, zum anderen werden die Steuererhöhungsbeträge der Länder zu einem weltweiten Steuererhöhungsbetrag zusammengerechnet.

[10] Diesen weltweiten Steuererhöhungsbetrag hat eine in Deutschland ansässige oberste Muttergesellschaft zu versteuern (Income Inclusion Rule). Gegen sie wird eine entsprechende Mindeststeuer festgesetzt (sog. Primärergänzungssteuer, §§ 8–10 MinStG). In aller Regel wird dies der volle Steuererhöhungsbetrag sein; verfolgt wird damit ein Top-Down Approach. Der Primärergänzungssteuerbetrag mindert sich, soweit bei einer im Ausland ansässigen Zwischenholding für die ihr nachgeordneten Geschäftseinheiten eine Steuer aufgrund einer anerkannten Primärergänzungssteuerregelung erhoben wurde. Der Primärergänzungssteuer unterliegen auch in Deutschland ansässige Muttergesellschaften (Zwischenholding) und in Teileigentum stehende Muttergesellschaften; ihnen wird der Steuererhöhungsbetrag der ih-

5 Vgl. GE der BRG., BR-Drs. 365/23, 93 ff.

6 Vgl. zu den fiskalischen Auswirkungen dieser Szenarien ifo-Bericht, Fiskalische Auswirkungen der Säule 1 und der Säule 2, Kurzexpertise im Auftrag des BMF Juni 2023, S. 15.

7 Geschätzt wird, dass etwa 600–800 deutsche Konzerne davon betroffen sind; vgl. SZ v. 14.10.2021, Was die Mindeststeuer für Unternehmen bedeutet, Online-Ausgabe.

8 Der Begriff der Geschäftseinheit umfasst auch Betriebsstätten (§ 4 II MinStG), die grundsätzlich wie Tochtergesellschaften behandelt werden.

9 Zur vorübergehenden Befreiung von Unternehmensgruppen mit einer untergeordneten internationalen Tätigkeit vgl. unten IV.

10 Dies sind vor allem die Steuern vom Einkommen der Geschäftseinheiten, die Steuern auf Gewinnausschüttungen und Steuern auf das Eigenkapital, korrigiert um Hinzurechnungen und Kürzungen und angepasst um latente Steuern (§§ 44–52 MinStG).

11 Die Mindeststeuergewinne und -verluste der Geschäftseinheiten leiten sich ab aus den für Konsolidierungszwecke ermittelten Jahresüberschüssen und Fehlbeträgen vor Konsolidierungsanpassungen. Auch hier sind umfangreiche und komplexe Hinzurechnungen und Kürzungen vorzunehmen (§§ 15–43 MinStG).

nen nachgeschalteten Geschäftseinheiten zugerechnet. Die Primärerergänzungssteuer ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 30.12.2023 beginnen.

[11] Für den Fall, dass die Niedrigbesteuerung nicht oder nicht vollständig durch die Primärerergänzungssteuer ausgeglichen wird, greift die Sekundärerergänzungssteuerregelung nach den §§ 11–14 MinStG ein (Undertaxed Payment Rule). Dazu wird zunächst der Anteil Deutschlands am Gesamtbetrag der weltweiten Steuererhöhungsbeträge errechnet. Dies geschieht dadurch, dass die Mitarbeiterzahl in Deutschland durch die Beschäftigtenanzahl in den Ländern mit anerkannten Sekundärsteuerergänzungssteuerregelungen dividiert wird; dasselbe erfolgt mit den Werten der materiellen Vermögenswerte. Beide Werte werden mit jeweils 50 % gewichtet. Dieser deutsche Anteil am weltweiten Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge wird im nächsten Schritt auf die in Deutschland steuerpflichtigen Geschäftseinheiten verteilt, wiederum indem Mitarbeiterzahl und Vermögenswerte dieser Geschäftseinheit, jeweils mit 50 % gewichtet, ins Verhältnis zur Beschäftigtenzahl in Deutschland und der Summe der deutschen Vermögenswerte gesetzt werden. Die Sekundärerergänzungssteuer kann damit jeder deutschen Geschäftseinheit auferlegt werden; es handelt sich nicht mehr um einen Top-Down Approach. Die Sekundärerergänzungssteuer ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 30.12.2024 beginnen.

[12] Ferner gibt es eine nationale Ergänzungssteuer für in Deutschland belegene Geschäftseinheiten (§§ 90–93 MinStG). Der Ergänzungssteuerbetrag entsteht dabei in Höhe des der Geschäftseinheit zugeordneten Steuererhöhungsbetrags. Da der Eintritt einer Niedrigbesteuerung in Deutschland in der Praxis auszuschließen ist, ist die Erhebung einer deutschen Ergänzungssteuer sehr unwahrscheinlich.

III. Besteuerungsverfahren

[13] Die steuerlichen Pflichten müssen nicht von jeder in Deutschland belegenen Geschäftseinheit gesondert erfüllt werden. Die deutschen Geschäftseinheiten bilden eine Mindeststeuergruppe. Primärerergänzungssteuer, Sekundärerergänzungssteuer und nationale Ergänzungssteuer dieser Geschäftseinheiten werden dem Gruppenträger dieser Mindeststeuergruppe zugerechnet. Dieser schuldet die Mindeststeuer; die Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge dem Gruppenträger zugerechnet wurden, sind aber dem Gruppenträger zum Ausgleich verpflichtet. Gruppenträger ist – sofern in Deutschland ansässig – die oberste Muttergesellschaft, andernfalls eine in Deutschland ansässige Muttergesellschaft (Zwischenholding). Der Gruppenträger hat innerhalb von zwei Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) seine Stellung als Gruppenträger elektronisch anzuzeigen (§ 3 MinStG).

[14] Jede Geschäftseinheit hat beim BZSt einen Mindeststeuerbericht einzureichen. Der Bericht hat insbesondere nach Ländern gegliedert alle Geschäftseinheiten einschließlich der steuerlichen Identifikationsnummern aufzulisten, die Konzernstruktur der Unternehmensgruppe darzustellen und die notwendigen Angaben zur Berechnung des effektiven Steuersatzes für jedes Steuerhoheitsgebiet, die Steuererhöhungsbeträge für jede Geschäftseinheit, die Primärerergänzungssteuerbeträge für jedes Land sowie für Zwecke der Sekundärerergänzungssteuer die den einzelnen Ländern zuzurechnenden Anteile am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge zu machen. Bei mehreren deutschen Geschäftseinheiten kann

dies eine Einheit im Auftrag der übrigen vornehmen, regelmäßig wird dies der Gruppenträger sein. Die Pflicht entfällt, wenn eine oberste Muttergesellschaft einen entsprechenden Bericht in ihrem Belegenheitsstaat abgegeben hat und der Belegenheitsstaat den Bericht im automatischen Informationsaustausch Deutschland zur Verfügung stellt (§§ 75, 76 MinStG). Der Bericht ist spätestens 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres einzureichen; ist erstmals für eine Unternehmensgruppe ein Bericht einzureichen, verlängert sich die Frist auf 18 Monate. Das Zusammenstellen der notwendigen Informationen dürfte sich für eine Geschäftseinheit, sofern sie nicht weisungsbefugt ist, in der Praxis oftmals als schwierig herausstellen.

[15] Ferner ist von den Steuerpflichtigen beim örtlich zuständigen Finanzamt eine Mindeststeuererklärung einzureichen. Es handelt sich um eine Steueranmeldung, bei der – wie auch bei anderen Steueranmeldungen – die Steuer selbst zu berechnen und innerhalb eines Monats nach Abgabe der Anmeldung zu entrichten ist. Gibt es einen Gruppenträger, hat dieser die Erklärung für die Mindeststeuergruppe bei seinem Finanzamt einzureichen. Das Besteuerungsverfahren wird damit bei Vorliegen einer Mindeststeuergruppe zentralisiert. Für das Besteuerungsverfahren gelten die allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung. Die Frist für die Abgabe der Anmeldung endet allerdings nicht vor der Frist für die Einreichung des Mindeststeuerberichts (§§ 94–97 MinStG).

[16] Beim Rechtsschutz sind noch viele Fragen offen, insbesondere da das MinStG keine gesonderten Regelungen dazu enthält. Dies betrifft die fehlende Regelung zu Verständigungsverfahren, die fehlende Abkommensberechtigung allein aufgrund der Mindeststeuer (§ 100 MinStG), die ungeklärte Frage einer Verbindlichkeit ausländischer Steuerdaten und die Frage, ob jede Geschäftseinheit auch gesondert klageberechtigt ist.

IV. Vereinfachungsregelungen

[17] Der enorme Verwaltungsaufwand für die betroffenen Unternehmen und die kurzen Zeiträume, die Unternehmen zur Vorbereitung auf das Mindeststeuerregime verblieben, führten zu einigen wenigen Erleichterungen, die zum Teil auch nur temporär sind. Unternehmensgruppen mit einer untergeordneten internationalen Tätigkeit sind für einen Übergangszeitraum von fünf Jahren von der Mindeststeuer ausgenommen (§ 83 MinStG); für die Primärerergänzungssteuer beginnt dieser Zeitraum am 31.12.2023, für die Sekundärerergänzungssteuer am 31.12.2024. Eine Unternehmensgruppe mit einer untergeordneten internationalen Tätigkeit liegt vor, wenn die Gruppe über Geschäftseinheiten in höchstens sechs anderen Steuerhoheitsgebieten verfügt und der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten, die in allen Steuerhoheitsgebieten mit Ausnahme des Referenzsteuerhoheitsgebiets – das Land mit dem höchsten Gesamtwert an materiellen Vermögenswerten – belegt sind, 50 Mio. EUR nicht übersteigt.¹²

[18] Ebenfalls temporär ist die Country by Country Reporting Safe-Habour-Regelung. Danach wird für Geschäftsjahre, die vor dem 31.12.2026 beginnen und vor dem 1.7.2028 enden, auf Antrag der Steuererhöhungsbetrag mit Null angesetzt, wenn eines von drei Testkriterien (De-Minimis Ausnahme, vereinfachte Berechnung des effektiven Steuersatzes oder der Substanztest) erfüllt ist. Dafür können die ohnehin

12 Zu einer möglichen Diskriminierungswirkung der Regelung vgl. Kofler/Schnittger IStR 2023, 405.

vorhandenen Daten aus den länderbezogenen Berichten (Country by Country Reporting) herangezogen werden (§§ 84–87 MinStG). Auch die Verschiebung des Anwendungszeitpunkts der Sekundärer ergänzungssteuer um ein Jahr auf den 31.12.2024 zählt zu den temporären Safe-Harbour-Regelungen (§ 101 II MinStG).

[19] Die dauerhaften Safe-Harbour-Regelungen sind dagegen weniger weitreichend. Es gibt eine dauerhafte De-Minimis-Ausnahme, die dann eingreift, wenn der durchschnittliche Mindeststeuergesamtumsatz des Geschäftsjahrs und der zwei vorangegangenen Geschäftsjahre aller Geschäftseinheiten in einem Land weniger als 10 Mio. EUR beträgt, und der durchschnittliche Mindeststeuergewinn oder -verlust weniger als 1 Mio. EUR beträgt. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann der Steuererhöhungsbetrag für die in demselben Land belegenen Geschäftseinheiten mit Null angesetzt werden (§ 56 MinStG). Zudem wurde eine dauerhafte De-Minimis-Ausnahme bei unwesentlichen Geschäftseinheiten eingeführt. Hier können die Daten aus den länderbezogenen Berichten für eine vereinfachte Berechnung des Mindeststeuerausatzes, des Gewinns und der angepassten erfassten Steuern herangezogen werden. Ferner gibt es einen substanzbasierten Freibetrag für alle in einem Land belegenen Geschäftseinheiten. Hier wird ein Routinegewinn freigestellt, weil bei signifikantem Personal und Vermögenswerten nur von einem geringen BEPS-Risiko ausgegangen wird. Der Freibetrag beläuft sich auf 5 % der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und 5 % der materiellen Vermögenswerte (§ 58 MinStG). In einer 10-jährigen Übergangszeit können gestaffelt höhere Prozentsätze geltend gemacht werden (§ 62 MinStG).¹³

V. Zu berücksichtigende Besonderheiten

1. Nebeneinander von Hinzurechnungsbesteuerung und Mindeststeuer

[20] Niedrig besteuerte passive Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft werden beim beherrschenden Steuerinländer der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen, ohne dass deren Gewinn an den Steuerinländer ausgeschüttet wurde.¹⁴ Bisher lag der Niedrigsteuersatz bei 25 %; ab dem 1.1.2024 beträgt er in Anlehnung an den Mindeststeuersatz nurmehr 15 %. Die steuerliche Abschirmwirkung der Zwischengesellschaft wird damit in Fällen durchbrochen, in denen – so die Ausgangskonzeption der §§ 8 ff. AStG – Steuersubstrat künstlich in Niedrigsteuerrländer verlagert wurde; dies wird durch die Annahme passiver Einkünfte abgebildet, dh bei allen Einkünften, die nicht ausdrücklich in den Katalog aktiver Einkünfte fallen.¹⁵ Die Besteuerung der passiven Einkünfte wird somit auf das Besteuerungsniveau inländischer Einkünfte hochgeschleust, abhängig vom jeweiligen Gewerbesteuerhebesatz also auf eine durchschnittliche Belastung mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer von 30 %. Die Mindestbesteuerung will dagegen sämtliche Einkünfte unabhängig davon, ob sie aktiv oder passiv sind, auf ein Niveau von 15 % hochschleusen. Folgerichtig ist die Hinzurechnungsbesteuerung vorrangig anzuwenden, es wird al-

so beim deutschen Hinzurechnungsempfänger der Hinzurechnungsbetrag angesetzt. Soweit sich bei der Berechnung der effektiven Steuerbelastung für Mindeststeuerzwecke ebenfalls eine Belastung von unter 15 % in diesem Steuerhoheitsgebiet ergibt, greift zusätzlich die Mindeststeuer ein. Dieser können auch aktive und damit von der Hinzurechnungsbesteuerung nicht erfasste Einkünfte zugrundeliegen. Bei der Zurechnung der erfassten Steuern einer Geschäftseinheit wird der auf diese Einheit entfallende Hinzurechnungsbesteuerungsbetrag berücksichtigt, allerdings gedeckelt auf 15 % (§ 49 I, II MinStG). Denn bei der Berechnung der effektiven Steuer der Zwischengesellschaft ist dieser die Hinzurechnungssteuer zuzuordnen, so dass im Ergebnis die Mindeststeuer geringer ausfällt. Nicht auszuschließen ist jedoch eine Doppelbelastung, wenn auf Ebene der obersten Konzerngesellschaft eine Primärer ergänzungssteuer erhoben wird und diese nicht identisch ist mit dem Hinzurechnungsempfänger.¹⁶

2. Fehlende Implementierung in den USA

[21] Die bislang nicht erfolgte Umsetzung von Pillar 2 in den USA müsste im Grundsatz dazu führen, dass in Fällen, in denen die oberste Muttergesellschaft in den USA ansässig ist, in den teilnehmenden Staaten die Sekundärer ergänzungssteuer für die US-Geschäftseinheiten zur Anwendung kommt. Unabhängig davon würde zusätzlich die Primärer ergänzungssteuer zur Anwendung kommen auf Einheiten, die der deutschen Muttergesellschaft nachgeordnet sind. Die USA kennen jedoch mit der Global Intangible Low-Taxed Income-Regelung (GILTI) eine eigene US-Mindestbesteuerung, ebenso gibt es die Corporate Alternative Minimum Tax. Die Überlegungen, die GILTI im Inclusive Framework als Primärer ergänzungssteuer anzuerkennen, wurden jedoch wegen der strukturellen Unterschiede zu den GloBE-Regelungen verworfen. Gemäß § 88 MinStG gibt es aber eine Übergangsregelung, wonach global berechnete Hinzurechnungssteuern den betroffenen lokalen Geschäftseinheiten zugerechnet werden können. Dies sollte auch für die GILTI gelten. Durch die Zurechnung des US-Steueraufwands sollte dann die Mindeststeuerschwelle von 15 % erreicht sein, so dass es nicht zur Anwendung der Sekundärer ergänzungssteuer kommt. Diese Übergangsregelung gilt jedoch nur für die Jahre 2025 und 2026.¹⁷ Offen ist, wie nach der Übergangszeit verfahren werden könnte. ■

13 Zu den Safe-Harbour-Regelungen vgl. auch Kußmaul/Linster/Nikolaus BB 2023, 2592.

14 Eine Beherrschung liegt vor, wenn dem Steuerinländer allein oder zusammen mit nahestehenden Personen mehr als 50 % der Stimmrechte oder mehr als 50 % des Nennkapitals zuzurechnen sind (§ 7 II AStG). Eine Besonderheit gilt für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter; hier gibt es keine Mindestbeteiligungsquote für eine Hinzurechnung (§ 13 I AStG).

15 Für Einkünfte ausländischer Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in der EU/EWR gibt es die Gegenbeweismöglichkeit einer eigenen wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit (§ 8 II, III AStG). In der Praxis trägt diese Möglichkeit allerdings kaum.

16 Vgl. Richter/Lentes IStR 2023, 409.

17 Da die Sekundärer ergänzungssteuer erst ab 2024 anzuwenden ist, stellt sich nicht die Frage nach einer Anwendung der Übergangsregelung in 2023.