

Mindestbesteuerungsumsetzungsgesetz: Bundestag verabschiedet Gesetz

Am 10.11.2023 hat der Bundestag das Gesetz zur nationalen Umsetzung der Mindestbesteuerung verabschiedet. Gegenüber dem Regierungsentwurf gab es einige Ergänzungen, die sich aus den OECD Verwaltungsvorschriften zur Administration der globalen Mindestbesteuerung ergeben. Dabei geht es insbesondere um die Safe-Harbour-Regelungen und die Regelungen zu den steuerlichen Zulagen.

Hintergrund

Nach der Ende 2022 in Kraft getretenen EU-Richtlinie zur globalen Mindestbesteuerung („Pillar 2“) ist Deutschland (wie alle EU Länder) verpflichtet, die Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung spätestens bis zum 31.12.2023 ins nationale Recht umzusetzen (siehe [Deloitte Tax News](#)).

Am 16.08.2023 hat die Bundesregierung mit der Verabschiedung des Regierungsentwurfes (siehe [Deloitte Tax-News](#)) eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen den Weg für das parlamentarische Verfahren zur nationalen Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung eingeleitet. Der Bundesrat hat am 29.09.2023 zum Regierungsentwurf Stellung genommen (siehe [Deloitte Tax-News](#)). Die in der Stellungnahme vorgeschlagene Anpassung an die bereits auf OECD-Ebene veröffentlichten Verwaltungsvorschriften, wurde in dem vom Bundestag verabschiedeten Gesetz im Wesentlichen berücksichtigt.

Überblick über den Gesetzesbeschluss des Bundestages

Im Folgenden wird ein grober Überblick über die Regelungen im Gesetz geben. Wesentliche Abweichungen gegenüber dem Regierungsentwurf sind kursiv dargestellt. Daneben enthält der Gesetzesbeschluss zahlreiche kleinere Änderungen im Detail.

Mindeststeuergesetz

Nach dem Umsetzungsgesetz besteht das Mindeststeuergesetz aus 11 Teilen mit eigenen Abschnitten und 101 Paragraphen.

Teil 1 (Allgemeine Vorschriften) regelt den Anwendungsbereich und definiert wesentliche Begriffe.

Zu Teil 1:

Anwendungsbereich: 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 Millionen Euro oder mehr ausweist, sollen der Mindeststeuer unterliegen (vgl. § 1 Abs. 1 MinStG). Erfasst werden sowohl international als auch national tätige Unternehmensgruppen.

§ 4 MinStG definiert den Umfang der Unternehmensgruppe und ihre Bestandteile. Staatsfonds (wie in § 4 Abs. 3 S. 3 MinStG definiert) sind keine oberste Muttergesellschaft. Nach § 5 MinStG ausgeschlossene Einheiten (z.B. staatliche Einheiten, internationale Organisationen, Organisationen ohne Erwerbszweck, Pensionsfonds) unterliegen nicht der Mindeststeuer. Ihre Umsatzerlöse sind jedoch bei der Prüfung der Umsatzgrenze zu berücksichtigen. Zu den ausgeschlossenen Einheiten zählen auch, entsprechend der OECD Guidance sog. qualifizierte Tochtergesellschaften, d.h. Gesellschaften, die zu 100% direkt oder indirekt von einer Organisation ohne Erwerbszweck gehalten werden, sofern die Unternehmensgruppe (ohne die ausgeschlossenen Einheiten) weniger als 750 Millionen Euro beträgt (§ 5 Abs. 2 S. 2 ff. MinStG).

Für Unternehmensgruppen mit untergeordneter internationaler Tätigkeit ist eine 5-jährige Steuerbefreiung vorgesehen (vgl. § 83 MinStG, siehe auch unsere Ausführung zu Teil 9).

Umfang der Besteuerung: Nach § 2 MinStG soll sich die Mindeststeuer aus dem Primärerergänzungssteuerbetrag, dem Sekundärerergänzungssteuerbetrag sowie dem nationalen Ergänzungssteuerbetrag zusammensetzen.

Mindeststeuergruppe: Die nach § 1 MinStG steuerpflichtigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe (also die inländischen Geschäftseinheiten) bilden eine Mindeststeuergruppe. Der Gruppenträger schuldet die Mindeststeuer (vgl. § 3 Abs. 1 MinStG). Sog. Top-Down-Ansatz kommt zur Anwendung: Ist die oberste Muttergesellschaft im Inland belegen, ist diese auch der Gruppenträger. Ist die oberste Muttergesellschaft nicht im Inland belegen, ist die im Inland belegene Muttergesellschaft Gruppenträger, wenn sie die gemeinsame Muttergesellschaft aller im Inland belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe ist (vgl. § 3 Abs. 3 S. 1 und 2 MinStG). Sofern es keine solche oberste Muttergesellschaft im Inland gibt, kann ein Gruppenträger auch bestimmt werden (vgl. § 3 Abs. 3 S. 3 MinStG). Der Gruppenträger hat seine Stellung als Gruppenträger bis spätestens zwei Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, für das die Steuerpflicht nach dem Mindeststeuergesetz besteht, mitzuteilen (erstmalig bis zum 28.02.2026 für den Besteuerungszeitraum 2024) (vgl. § 3 Abs. 4 MinStG).

Steuerumlagen: Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge dem Gruppenträger zugerechnet werden, sind gegenüber der zahlenden Geschäftseinheit zivilrechtlich zum Ausgleich der auf sie entfallenden und tatsächlich gezahlten Anteile an der Mindeststeuer verpflichtet (vgl. § 3 Abs. 6 MinStG). Die Ausgleichsansprüche erhöhen oder mindern das Einkommen nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz nicht.

Steuerart: Die Mindeststeuer ist eine eigenständige Steuer vom Einkommen und unabhängig von der Rechtsform. Als solche soll sie neben die Einkommen- und Körperschaftsteuer treten.

Begriffsbestimmungen finden sich in § 7 MinStG.

Teil 2 (Ergänzungssteuer) beinhaltet die Primärerergänzungssteuer und die Sekundärerergänzungssteuer, die dazu führen sollen, dass die großen Unternehmensgruppen mit ihren inländischen und ausländischen Gewinnen gleichermaßen der Mindestbesteuerung unterliegen.

Zu Teil 2:

Primärerergänzungssteuer (§§ 8-10 MinStG): Nach § 8 Abs. 1 MinStG entsteht ein Primärerergänzungssteuerbetrag für eine (nach § 1 MinStG steuerpflichtige) oberste Muttergesellschaft, die selbst niedrig besteuert ist oder die zu einem Zeitpunkt während des Geschäftsjahrs unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält.

Sekundärerergänzungssteuer (§§ 11-14 MinStG): Die Sekundärerergänzungssteuer ist subsidiär zu der Primärerergänzungssteuer anzuwenden und dient als Auffangtatbestand für Sachverhaltskonstellationen, in denen die Niedrigbesteuerung nicht bereits durch die Anwendung einer anerkannten Primärerergänzungssteuer ausgeglichen wird. Dahingegen ist die nationale Ergänzungssteuer vorrangig gegenüber der Primärerergänzungssteuer anzuwenden.

§ 11 Abs. 1 S. 1 MinStG sieht die Ermittlung eines eigenen Ergänzungssteuerbetrags (in Höhe des der jeweiligen Geschäftseinheit zuzurechnenden Teil des Anteils der Bundesrepublik Deutschland am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge) vor.

Teil 3 enthält ausführliche Regelungen zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Verlusts.

Zu Teil 3:

Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust: Der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust ist nach § 15 Abs. 1 MinStG der für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen (Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag), korrigiert um bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen (nach § 17 MinStG). Dabei dürfen Auswirkungen aus der Anpassung des Buchwerts aufgrund der Anwendung der Erwerbsmethode bei Beteiligungserwerb (push-down accounting) nicht berücksichtigt werden, außer der Erwerb erfolgte vor dem 01.12.2021 und eine Anpassung ist nicht möglich.

Für grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle innerhalb der Gruppe sind Anpassungen an den Fremdvergleichsgrundsatz vorgesehen (§ 16 MinStG). Dabei sind aber bloß unilaterale Verrechnungspreiskorrekturen unter bestimmten Bedingungen nicht nachzuvollziehen (§ 16 Abs. 1 S. 2 MinStG, bislang nur in der Begründung enthalten gewesen). Auch rein nationale Geschäftsvorfälle können unter die Anpassung fallen, wenn die beteiligten Geschäftseinheiten getrennt zu betrachten sind.

Nach § 17 MinStG, der eine Regelung aus der OECD Guidance vom Februar 2023 aufgreift, sind Finanzinstrumente für Zwecke der Mindestbesteuerung für Emittenten und Inhaber einheitlich zu beurteilen, wobei im Zweifel die Behandlung nach den Rechnungslegungsstandards des Emittenten für den Inhaber bindend sind.

Hinzurechnungen und Kürzungen: Die Hinzurechnungen und Kürzungen sollen nicht nur der Angleichung an das deutsche Körperschaftsteuersystem dienen, sondern sollen auch eine Annäherung für alle beteiligten Steuerhoheitsgebiete gleichermaßen darstellen. Beispiele für Hinzurechnungen sind: ein (positiver Saldo) des Gesamtaufwands, bestimmte Bußgelder; Beispiele für Kürzungen sind: Dividenden, bestimmte Gewinne aus Eigenkapitalbeteiligungen, Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen (vgl. § 18 MinStG).

In den §§ 19-26 MinStG finden sich Definitionen einzelner Hinzurechnungs- und Kürzungstatbestände.

In den §§ 27-29 werden ausführlich die Berücksichtigung von steuerlichen Zulagen geregelt. *Dabei wurden im Rahmen der Änderungen gegenüber dem Regierungsentwurf die Regelungen aus den OECD-Verwaltungsrichtlinien vom 13.07.2023 in Bezug auf die zeitliche Erfassung anerkannter steuerlicher Zulagen als Einnahmen für Zwecke der Mindeststeuer-Gewinnermittlung umgesetzt. Ebenfalls aus den Verwaltungsrichtlinien werden die Regelungen zu marktfähigen und übertragbaren steuerlichen Zulagen übernommen. Für diese sollen die gleichen Grundsätze gelten, wie für die anerkannten steuerlichen Zulagen.*

Ausnahme für Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr: Nach § 30 MinStG sind Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr vom Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Gewinn einer Geschäftseinheit auszunehmen.

Weitere sektorspezifische Ermittlungsvorgaben (z.B. für Banken, Versicherungen) finden sich in den §§ 31-33 MinStG.

Wahlrechte bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts (z.B. für aktienbasierte Vergütungen, die Anwendung der Realisationsmethode, die Verteilung von Gewinnen aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen sowie die Anwendung von Konsolidierungsgrundsätzen) finden sich in den §§ 34-41 MinStG. Die §§ 38-41 MinStG (Steuerpflicht von Portfoliodividenden und von Gewinnen oder Verlusten bei Eigenkapitalbeteiligungen, Behandlung von Währungsgewinnen/-verlusten und Qualifizierte Sanierungserträgen) setzen die vom Inclusive Framework am 02.02.2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE Musterregelungen (siehe [Deloitte Tax News](#)) um.

Die §§ 42-43 MinStG beschäftigen sich mit der Aufteilung von Gewinnen und Verlusten bei Betriebsstätten und transparenten Einheiten.

Teil 4 enthält Regelungen zur Ermittlung der angepassten erfassten Steuern.

Zu Teil 4:

Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit: Ausgangspunkt für die Ermittlung der angepassten erfassten Steuern sind die nach der handelsrechtlichen Rechnungslegung angefallenen laufenden Steuern (vgl. auch § 44 MinStG). Dies gilt allerdings nur, soweit diese angefallenen Steuern auch erfasste Steuern im Sinne des § 45 MinStG sind. Erfasste Steuern sind z.B. Steuern vom Einkommen und Ertrag, Steuern auf Gewinnausschüttungen, Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben werden (vgl. § 45 MinStG). Nicht nach § 45 MinStG erfasste Steuern sind beispielsweise Verbrauchs- und Lohnsteuern. Der Betrag der laufenden, erfassten Steuern ist u.a. noch um bestimmte Kürzungen (z.B. Steueraufwand für ungewisse Steuerrückstellungen, vgl. § 48 MinStG) und Hinzurechnungen (vgl. § 47 MinStG) sowie um den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern im Sinne des § 50 MinStG anzupassen. Für die Kürzungen nach § 48 MinStG besteht unter gewissen Voraussetzungen ein Mindeststeuer-Verlustwahlrecht nach § 51 MinStG. Dieses ist mit der Abgabe des ersten Mindeststeuer-Berichts und abzugeben ist.

§ 46 MinStG enthält spezifische Regelungen zu einem zusätzlichen Steuererhöhungsbetrags

in Fällen, in denen für ein Geschäftsjahr für ein Steuerhoheitsgebiet ein Mindeststeuer-Gesamtverlust vorliegt (siehe ausführlich unter Teil 5).

Teil 5 enthält Regelungen zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags.

Zu Teil 5:

Effektiver Steuersatz: Nach § 53 Abs. 1 MinStG soll der effektive Steuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet für die Unternehmensgruppe durch Division des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern durch den Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn ermittelt werden.

Steuererhöhungsbetrag: Für ein Steuerhoheitsgebiet ist der Steuererhöhungsbetrag nach § 54 Abs. 2 MinStG wie folgt zu ermitteln:

Ergänzungssteuersatz x bereinigter Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn
+ zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag nach §§ 46, 57 Abs. 1 MinStG
- anerkannte nationale Ergänzungssteuer §§ 90-93 MinStG

Der Ergänzungssteuersatz entspricht der positiven Differenz aus dem Mindeststeuersatz von 15% und dem effektiven Steuersatz nach § 53 Abs. 1 MinStG. Der bereinigte Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn entspricht der positiven Differenz aus dem Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn für das Geschäftsjahr und dem substanzbasierten Freibetrag nach § 58 MinStG.

Der substanzbasierte Freibetrag nach § 58 MinStG soll Unternehmen mit echter wirtschaftlicher Tätigkeit begünstigen und beträgt für alle in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, ausgenommen von Investmenteinheiten, für im Kalenderjahr 2023 beginnende Geschäftsjahre 10% der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten für berücksichtigungsfähige Beschäftigte (vgl. § 59 MinStG) zuzuzüglich 8% der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte (vgl. § 60 MinStG). Es sollen für den Zeitraum 2023 bis 2032 absteigende Prozentsätze von 10% bis 5,8% bei den Lohnkosten und von 8% bis 5,4% bei den materiellen Vermögenswerten zur Anwendung kommen. Ab 2033 soll dann der Prozentsatz von 5% gelten (vgl. § 62 MinStG).

Ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag nach § 46 MinStG ist zu erheben, soweit der nationalstaatlich berechnete steuerliche Verlust größer ist als der Verlust, der für Zwecke des Mindeststeuergesetzes verbucht wurde (Anwendungsbeispiele: fiktive Zinsabzüge oder eine Abschreibung, die die wirtschaftlichen Kosten übersteigt). § 59 MinStG regelt einen zusätzlichen Steuererhöhungsbetrag, wenn der effektive Steuersatz für ein vorangegangenes Geschäftsjahr neu zu berechnen ist. Dies kann u.a. Anpassungen aufgrund von (Gegen-)Korrekturen bei Verrechnungspreisen betreffen.

Wesentlichkeitsgrenze: Auf Antrag kann der Steuererhöhungsbetrag für in demselben Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten mit null angesetzt werden, wenn der durchschnittliche Gesamt-Mindeststeuer-Umsatz des Geschäftsjahrs und der zwei vorangegangenen Geschäftsjahre aller in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten weniger als 10 Millionen Euro beträgt und der durchschnittliche Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn oder Gesamt-Mindeststeuer-Verlust für das Geschäftsjahr und der zwei vorangegangenen Geschäftsjahre weniger als 1 Million Euro beträgt (vgl. § 56 MinStG).

Teil 6 enthält Sonderregelungen für Unternehmensumstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen. Die Regelungen des sechsten Teils kommen bei einem Unternehmenszusammenschluss oder einer Teilung (vgl. § 63 MinStG), bei einem Austritt oder einem Beitritt von Geschäftseinheiten (vgl. § 65 MinStG), beim Erwerb oder Veräußerung von Anteilen, die als Übertragung oder Erwerb von Vermögenswerten und Schulden gelten (vgl. § 65 MinStG), bei einer Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden (vgl. § 66 MinStG) oder bei besonderen Beteiligungsstrukturen (wie bei einem Joint Venture (vgl. § 67 MinStG) oder Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften (vgl. § 68 MinStG) zur Anwendung.

Teil 7 enthält noch Regelungen zu Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften (wie transparente oberste Muttergesellschaften (vgl. § 69 MinStG) oder oberste Muttergesellschaften, die einem Dividendenabzugsregime unterliegen (vgl. § 70 MinStG)), Ausschüttungsregimen (vgl. § 71 MinStG) und Investmenteinheiten (vgl. §§ 72-74 MinStG).

Teil 8 trägt den Titel „Administration“ und enthält Regelungen zum Mindeststeuer-Bericht, zu Safe-Harbour-Regelungen und zur nationalen Ergänzungssteuer.

Zu Teil 8:

Mindeststeuer-Bericht: Nach § 75 Abs. 1 MinStG hat jede nach § 1 MinStG steuerpflichtige

Geschäftseinheit den Mindeststeuer-Bericht für das Geschäftsjahr dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Die Übermittlung hat spätestens 18 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erfolgen, für das erstmals für die Unternehmensgruppe ein Mindeststeuer-Bericht zu erstellen ist. In den Folgejahren verkürzt sich die Frist auf 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres. Die Übermittlung hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch zu erfolgen. Das Bundesministerium der Finanzen gibt den amtlich vorgeschriebenen Datensatz im Bundessteuerblatt bekannt (vgl. § 75 Abs. 3 MinStG). Der Inhalt des Mindeststeuer-Berichts ist in § 76 MinStG definiert.

Bei dem Mindeststeuer-Bericht handelt es sich um eine Mitwirkungspflicht im Sinne des § 93 AO. Der Mindeststeuer-Bericht ist also weder Steuererklärung noch Grundlagenbescheid.

Safe-Harbour-Regelungen: Der achte Teil enthält zwei Safe-Harbour-Regelungen: *die Safe-Harbour-Regelung für vereinfachte Berechnungen (vgl. § 79 MinStG)* und die Safe-Harbour-Regelung bei einer anerkannten nationalen Ergänzungsteuer (vgl. § 81 MinStG).

Nach § 79 MinStG wird auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit der Steuererhöhungsbetrag für Zwecke des § 54 MinStG auf der Grundlage zugelassener vereinfachter Berechnungen bei Erfüllung eines Tests für eine Unternehmensgruppe auf null reduziert. Dabei werden folgende Tests vorgegeben:

1. Routinegewinn-Test: der für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet nach den vereinfachten Berechnungen ermittelte Mindeststeuer-Gewinn ist gleich oder geringer als der substanzbasierte Freibetrag

2. Wesentlichkeitsgrenze-Test: Im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet liegt nach den vereinfachten Berechnungen der durchschnittliche Mindeststeuer-Gesamtumsatz unter der Wesentlichkeitsgrenze oder es liegt ein Mindeststeuer-Gesamtverlust vor

3. Effektivsteuersatz-Test: Der für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet nach den vereinfachten Berechnungen ermittelte effektive Steuersatz entspricht mindestens dem Mindeststeuersatz.

Für unwesentliche Geschäftseinheiten kann für die Anwendung des Safe-Harbour „vereinfachte Berechnung“ auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit eine vereinfachte Berechnung des Mindeststeuer-Umsatzes, des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts und der angepassten erfassten Steuern auf Basis des länderbezogenen Berichts der Unternehmensgruppe erfolgen (vgl. § 80 MinStG). Unwesentliche Geschäftseinheiten sind Geschäftseinheiten, die aufgrund von Wesentlichkeitserwägungen für das Geschäftsjahr nicht in einen durch einen externen Prüfer testierten Konzernabschluss einbezogen worden sind.

Nach § 81 MinStG wird auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit der Steuererhöhungsbetrag (im Sinne des § 52 Abs. 1 MinStG) bezogen auf einen Teil der Unternehmensgruppe auf null reduziert, wenn *in dem Steuerhoheitsgebiet unter gewissen Voraussetzungen* für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungsteuer in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der Internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben wird.

Eine anerkannte nationale Ergänzungsteuer ist in § 7 Abs. 2 MinStG definiert und muss auf eine Weise ermittelt, umgesetzt und verwaltet werden, die mit den Vorschriften der OECD GloBE-Mustervorschriften in Einklang stehen. Eine anerkannte nationale Ergänzungsteuer hebt die Steuerschuld für das Steuerhoheitsgebiet und die Geschäftseinheiten so an, dass die Steuerschuld dem Mindeststeuersatz entspricht.

Teil 9 enthält Übergangsvorschriften.

Zu Teil 9:

Steuerattribute des Übergangsjahres sind nach § 82 MinStG zu ermitteln.

Steuerbefreiung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit: Nach § 83 MinStG werden Unternehmensgruppen in den ersten fünf Jahren bei untergeordneter Tätigkeit von der Mindeststeuer befreit. Eine untergeordnete internationale Tätigkeit einer Unternehmensgruppe liegt für ein Geschäftsjahr vor, wenn sie über Geschäftseinheiten in höchstens sechs Steuerhoheitsgebieten verfügt und der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten, die in allen Steuerhoheitsgebieten außer dem Referenzsteuerhoheitsgebiet belegen sind, 50 Millionen Euro nicht übersteigt. Auch wenn die Steuerbefreiung zur Anwendung kommt, ist dennoch ein Mindeststeuer-Bericht abzugeben. Überdies gilt die Steuerbefreiung nicht für einen Primärer ergänzungsteuerbetrag, soweit dieser auf einem von einer ausländischen niedrig

besteuerten Geschäftseinheit zuzurechnenden Steuererhöhungsbetrag beruht.

Zeitlich befristeter Safe-Harbour: Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit wird der Steuererhöhungsbetrag in einer Übergangszeit (Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31.12.2026 beginnen, aber vor dem 01.07.2028 enden) für ein Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr mit null angesetzt, wenn die Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet weniger als 10 Millionen Euro Umsatzerlöse und weniger als 1 Million Euro Gewinn oder Verlust vor Steuern in ihrem qualifizierten länderbezogenen Bericht ausweist – oder – einem vereinfacht berechneten effektiven Steuersatz für dieses Steuerhoheitsgebiet unterliegt, wenn dieser mindestens dem Übergangssteuersatz (15% bis 17%; vgl. § 87 Nr. 7 MinStG) entspricht – oder- einen Gewinn oder Verlust vor Steuern im qualifizierten länderbezogenen Bericht ausweist, der gleich oder geringer als der substanzbasierte Freibetrag (vgl. §§ 58 ff. MinStG) ist (vgl. § 84 MinStG).

Übergangsregelungen bei gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen: § 88 MinStG regelt übergangsweise (d.h. für Wirtschaftsjahre, die am oder vor dem 31.12.2025 beginnen, aber keine Wirtschaftsjahre mehr umfassen, die nach dem 30.06.2027 enden) die Zurechnung von Steuern zu ausländischen Geschäftseinheiten, die auf Gesellschafterebene einem sog. gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregime unterliegen. Die US-amerikanische Regelung zur Besteuerung des sog. GILTI („Global Intangible Low-taxed Income“) ist ein Beispiel für ein gemischtes Hinzurechnungsbesteuerungsregime.

Sekundärergänzungssteuerbetrag-Safe-Harbour: Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit wird für Geschäftsjahr, die vor oder am 31.12.2025 beginnen und vor dem 31.12.2026 enden, für die Berechnung der Sekundärergänzungssteuer der Steuererhöhungsbetrag für Zwecke des § 54 für den Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft auf null reduziert, wenn der kombinierte nominelle Körperschaftsteuersatz in diesem Steuerhoheitsgebiet im jeweiligen Geschäftsjahr mindestens 20 Prozent beträgt.

Teil 10 enthält Regelungen zur Erhebung einer deutschen nationalen Ergänzungssteuer (vgl. §§ 90-93 MinStG). Die nationale Ergänzungssteuer einer Geschäftseinheit entspricht dem für die Bundesrepublik Deutschland ermittelten und auf die jeweilige Geschäftseinheit entfallenden Steuererhöhungsbetrag (nationaler Ergänzungssteuerbetrag) (vgl. § 90 MinStG).

Teil 11 enthält Regelungen zum Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen.

Zu Teil 11:

Steuererklärungspflicht, Steuerentrichtungspflicht (vgl. § 95 MinStG): Jede nach § 1 MinStG steuerpflichtige Geschäftseinheit ist verpflichtet für das Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben und darin die Steuer selbst zu berechnen (Steueranmeldung). Dies gilt auch, wenn sich für das jeweilige Kalenderjahr keine Mindeststeuer ergibt. Die Frist zu Abgabe der Steuererklärung endet nicht vor Ablauf der Frist zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts für das im Kalenderjahr endende Geschäftsjahr nach § 75 Abs. 3 MinStG (d.h. spätestens 18 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres im ersten Anwendungsjahr; und spätestens 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres in den Folgejahren).

Die Mindeststeuer ist (grundsätzlich) einen Monat nach Abgabe der Steuererklärung fällig.

Währungsumrechnung: Wird der Konzernabschluss nicht in Euro aufgestellt, sind die auf Euro lautenden Beträge zum Devisenkurs der Europäischen Zentralbank des letzten Monats des Kalenderjahres umzurechnen, das dem Beginn des Geschäftsjahres vorangeht (vgl. § 97 MinStG).

Bußgeldvorschriften: Bei einer nicht rechtzeitigen Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts oder wenn die Übermittlung nicht in der vorgeschriebenen Weise erfolgt ist, liegt eine Ordnungswidrigkeit vor, die mit einer Geldbuße von bis zu 30.000 Euro geahndet werden kann (vgl. § 98 Abs. 2 MinStG).

Anwendungsvorschriften: Das MinStG soll erstmals für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 30.12.2023 beginnen (vgl. § 101 Abs. 1 MinStG). § 11 MinStG (Sekundärergänzungssteuer) soll erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 30.12.2024 beginnen.

Änderungen des Einkommensteuergesetzes

Änderungen der Lizenzschranke: Die Regelungen der Lizenzschranke (§ 4j EStG) sollen künftig nur bei einer unter 15% liegenden Niedrigbesteuerung gelten; dies soll Aufwendungen betreffen, die nach dem 31.12.2023 entstehen (vgl. § 52 Abs. 8b EStG).

Änderung des Außensteuergesetzes

Absenkung der Niedrigsteuergrenze für die Hinzurechnungsbesteuerung: Die Niedrigsteuergrenze (vgl. § 8 Abs. 5 S. 1 und 3 AStG) soll ab dem Veranlagungszeitraum

2024 von derzeit 25% auf 15% abgesenkt werden (vgl. § 21 Abs. 6 i.V.m. § 8 Abs. 5 AStG).

Änderungen des Handelsgesetzbuchs

Nach § 274 Abs. 3 HGB sollen bei der Ermittlung latenter Steuern Differenzen aus der Anwendung des MinStG sowie vergleichbarer ausländischer Gesetze nicht zu berücksichtigen sein.

Nach § 285 Nr. 30a bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB sind der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag, der sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen für das Geschäftsjahr ergibt, sowie eine Erläuterung etwaiger Auswirkungen der Anwendung des Mindeststeuergesetzes und ausländischer Mindeststeuergesetze als Anhangsangaben auszuweisen.

Ausblick

Der Bundesrat wird sich am 15.12.2023 mit dem Gesetz befassen. Es ist davon auszugehen, dass er dem Gesetz auch zustimmen wird. Somit erscheint eine Verkündung im Bundesgesetzblatt und damit das in Kraft treten bis Ende 2023 als sehr wahrscheinlich.

Fundstelle

Bundestag, Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen, Vergleich des am Ende verabschiedeten Gesetzes in Form der Beschlussvorlage des Finanzausschusses mit dem Regierungsentwurf, [BT-Drs. 20/9190](#)

Ihre Ansprechpartner

Alexander Linn

Partner

allinn@deloitte.de

Tel.: +49 89 290 36 8558

Dietmar Gegusch

dgegusch@deloitte.de

Tel.: +4921187723826

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.