

URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/mindestbesteuerungsumsetzungsgesetz-bundesregierung-verabschiedet-regierungsentwurf.html>

📅 21.08.2023

Internationales Steuerrecht

## Mindestbesteuerungsumsetzungsgesetz: Bundesregierung verabschiedet Regierungsentwurf

Am 16.08.2023 hat die Bundesregierung mit der Verabschiedung des Regierungsentwurfes 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 freigemacht. Mit dem Gesetz soll darüber hinaus die Lizenzschranke modifiziert und die Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf 15% abgesenkt werden.

### 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](#)).

Das Ziel der Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung besteht darin, eine Besteuerung der weltweiten Gewinne großer multinationaler Konzerne (mit mindestens 750 Millionen Jahresumsatz) mit einem effektiven Steuersatz von mindestens 15% sicherzustellen. Die globale Mindestbesteuerung soll schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiven Steuergestaltungen entgegenwirken.

Am 16.08.2023 hat die Bundesregierung mit der Verabschiedung des Regierungsentwurfes 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. Dem ging eine ausführliche fachliche Diskussion mit einem Diskussionsentwurf (siehe [Deloitte Tax-News](#)) sowie einem Referentenentwurf (siehe [Deloitte Tax-News](#)) voraus. Mit dem Gesetz sollen darüber hinaus die Lizenzschranke modifiziert und die Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf 15% abgesenkt werden.

### Überblick über den Regierungsentwurf

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

#### Mindeststeuergesetz

Nach dem Regierungsentwurf besteht das Mindeststeuergesetz aus 11 Teilen mit eigenen Abschnitten und 96 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-E). Erfasst werden sowohl international als auch national tätige Unternehmensgruppen.

§ 4 MinStG-E definiert den Umfang der Unternehmensgruppe und ihre Bestandteile. *Dabei wird im Regierungsentwurf nun im Einklang mit der OECD Guidance vom Februar klargestellt, dass ein Staatsfonds (wie in § 4 Abs. 3 S. 3 MinStG-E definiert) keine oberste Muttergesellschaft ist.* Nach § 5 MinStG-E 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 vom Februar, 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-E).*

Für Unternehmensgruppen mit untergeordneter internationaler Tätigkeit ist eine 5-jährige Steuerbefreiung vorgesehen (vgl. § 80 MinStG-E, siehe auch unsere Ausführung zu Teil 9).

Umfang der Besteuerung: Nach § 2 MinStG-E soll sich die Mindeststeuer aus dem Primärer ergänzungssteuerbetrag, dem Sekundärer ergänzungssteuerbetrag sowie dem nationalen Ergänzungsteuerbetrag zusammensetzen.

Mindeststeuergruppe: Die nach § 1 MinStG-E steuerpflichtigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe (also die inländischen Geschäftseinheiten) bilden eine Mindeststeuergruppe. Der Gruppenträger schuldet die Mindeststeuer (vgl. § 3 Abs. 1 MinStG-E). 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-E). Sofern es keine solche oberste Muttergesellschaft im Inland gibt, kann ein Gruppenträger auch bestimmt werden (vgl. § 3 Abs. 3 S. 3 MinStG-E). 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-E).

Steuerumlagen: Geschäftseinheiten, deren Ergänzungsteuerbeträge 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-E). 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-E.

Teil 2 (Ergänzungsteuer) beinhaltet die Primärer ergänzungssteuer und die Sekundärer ergänzungssteuer, die dazu führen sollen, dass die großen Unternehmensgruppen mit ihren inländischen und ausländischen Gewinnen gleichermaßen der Mindestbesteuerung unterliegen.

Zu Teil 2:

Primärer ergänzungssteuer (§§ 8-10 MinStG-E): Nach § 8 Abs. 1 MinStG-E entsteht ein Primärer ergänzungssteuerbetrag für eine (nach § 1 MinStG-E 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.

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

§ 11 Abs. 1 S. 1 MinStG-E sieht die Ermittlung eines eigenen Ergänzungsteuerbetrags (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-E der für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen

(Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag), korrigiert um bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen (nach § 17 MinStG-E). *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-E). *Dabei sind aber bloß unilaterale Verrechnungspreiskorrekturen unter bestimmten Bedingungen nicht nachzuvollziehen (§ 16 Abs. 1 S. 2 MinStG-E, 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-E, 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 Gesamtsteueraufwands, bestimmte Bußgelder; Beispiele für Kürzungen sind: Dividenden, bestimmte Gewinne aus Eigenkapitalbeteiligungen, Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen (vgl. § 18 MinStG-E).

In den §§ 19-27 MinStG-E finden sich Definitionen einzelner Hinzurechnungs- und Kürzungstatbestände.

Ausnahme für Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr: Nach § 28 MinStG-E 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 §§ 29-31 MinStG-E.

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 §§ 32-39 MinStG-E. Die §§ 36-39 MinStG-E (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 §§ 40-41 MinStG-E 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 § 42 MinStG-E). Dies gilt allerdings nur, soweit diese angefallenen Steuern auch erfasste Steuern im Sinne des § 43 MinStG-E sind. Erfasste Steuern sind z.B. Steuern vom Einkommen und Ertrag, Steuern auf Gewinnausschüttungen, Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben werden (vgl. § 43 MinStG-E). Nicht nach § 43 MinStG-E 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. § 46 MinStG-E) und Hinzurechnungen (vgl. § 45 MinStG-E) sowie um den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern im Sinne des § 48 MinStG-E anzupassen.

§ 44 MinStG-E 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 § 51 Abs. 1 MinStG-E 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 § 52 Abs. 2 MinStG-E wie folgt zu ermitteln:

Ergänzungssteuersatz x bereinigter Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn  
+ zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag nach §§ 44, 55 Abs. 1 MinStG-E  
- anerkannte nationale Ergänzungssteuer §§ 86-89 MinStG-E

*(Die Querverweise im Regierungsentwurf sind noch nicht an die neue Zählung (durch Ergänzung von § 17 MinStG-E) angepasst worden und verweisen noch auf die §§ des Referentenentwurfs.)*

Der Ergänzungssteuersatz entspricht der positiven Differenz aus dem Mindeststeuersatz von 15% und dem effektiven Steuersatz nach § 51 Abs. 1 MinStG-E. Der bereinigte Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn entspricht der positiven Differenz aus dem Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn für das Geschäftsjahr und dem substanzbasierten Freibetrag nach § 56 MinStG-E.

Der substanzbasierte Freibetrag nach § 56 MinStG-E 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. § 57 MinStG-E) zuzuzüglich 8% der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte (vgl. § 58 MinStG-E). 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. § 60 MinStG-E).

Ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag nach § 44 MinStG-E 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). § 55 MinStG-E 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. § 54 MinStG-E).

Teil 6 enthält Sonderregelungen für Unternehmensumstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen. Die Regelungen des sechsten Teils kommen bei einem Unternehmenszusammenschluss oder einer Teilung (vgl. § 61 MinStG-E), bei einem Austritt oder einem Beitritt von Geschäftseinheiten (vgl. § 62 MinStG-E), beim Erwerb oder Veräußerung von Anteilen, die als Übertragung oder Erwerb von Vermögenswerten und Schulden gelten (vgl. § 63 MinStG-E), bei einer Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden (vgl. § 64 MinStG-E) oder bei besonderen Beteiligungsstrukturen (wie bei einem Joint Venture (vgl. § 65 MinStG-E) oder Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften (vgl. § 66 MinStG-E)) zur Anwendung.

Teil 7 enthält noch Regelungen zu Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften (wie transparente oberste Muttergesellschaften (vgl. § 67 MinStG-E) oder oberste Muttergesellschaften, die einem Dividendenabzugsregime unterliegen (vgl. § 68 MinStG-E)), Ausschüttungsregimen (vgl. § 69 MinStG-E) und Investmenteinheiten (vgl. §§ 70-72 MinStG-E).

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 § 73 Abs. 1 MinStG-E hat jede nach § 1 MinStG-E 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. § 73 Abs. 3 MinStG-E). Der Inhalt des Mindeststeuer-Berichts ist in § 74 MinStG-E 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 bei einer anerkannten nationalen Ergänzungsteuer (vgl. § 77 MinStG-E) und eine Vereinfachung für unwesentliche Geschäftseinheiten (vgl. § 78 MinStG-E).

Nach § 77 MinStG-E wird auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit der Steuererhöhungsbetrag (im Sinne des § 52 Abs. 1 MinStG-E) für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der Internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben wird.

Eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer ist in § 7 Abs. 2 MinStG-E definiert und muss auf eine Weise ermittelt, umgesetzt und verwaltet werden, die mit den Vorschriften der OECD GloBE-Mustervorschriften in Einklang stehen (*der im Referentenentwurf enthaltene Verweis auf die EU-Richtlinie ist damit entfallen*). Eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer hebt die Steuerschuld für das Steuerhoheitsgebiet und die Geschäftseinheiten so an, dass die Steuerschuld dem Mindeststeuersatz entspricht.

Für unwesentliche Geschäftseinheiten kann 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. § 78 MinStG-E). Unwesentliche Geschäftseinheiten sind Geschäftseinheiten, die aufgrund von Wesentlichkeitserwägungen für das Geschäftsjahr nicht in einen durch einen externen Prüfer testierten Konzernabschluss einbezogen worden sind.

Teil 9 enthält Übergangsvorschriften.

Zu Teil 9:

Steuerattribute des Übergangsjahres sind nach § 79 MinStG-E zu ermitteln.

Steuerbefreiung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit: Nach § 80 MinStG-E 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 ergänzungssteuerbetrag, 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 Übergangsteuersatz (15% bis 17%; vgl. § 84 Nr. 7 MinStG-E) entspricht – oder – einen Gewinn oder Verlust vor Steuern im qualifizierten länderbezogenen Bericht ausweist, der gleich oder geringer als der substanzbasierte Freibetrag (vgl. §§ 56 ff. MinStG-E) ist (vgl. § 81 MinStG-E) (siehe hierzu auch unsere Darstellung zu den Leitlinien der OECD zu den Safe Harbour-Regelungen in

den [Deloitte Tax News](#)).

Übergangsregelungen bei gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen: § 85 MinStG-E 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.

Teil 10 enthält Regelungen zur Erhebung einer deutschen nationalen Ergänzungssteuer (vgl. §§ 86-89 MinStG-E). Die nationale Ergänzungssteuer einer Geschäftseinheit entspricht dem für die Bundesrepublik Deutschland ermittelten und auf die jeweilige Geschäftseinheit entfallenden Steuererhöhungsbetrag (nationaler Ergänzungssteuerbetrag) (vgl. § 86 MinStG-E).

Teil 11 enthält Regelungen zum Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen.

Zu Teil 11:

Steuererklärungspflicht, Steuerentrichtungspflicht (vgl. § 91 MinStG-E): Jede nach § 1 MinStG-E 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 § 73 Abs. 3 MinStG-E (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.

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. § 93 Abs. 2 MinStG-E).

Anwendungsvorschriften: Das MinStG-E soll erstmals für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 30.12.2023 beginnen (vgl. § 96 Abs. 1 MinStG-E). § 11 MinStG-E (Sekundärerergänzungssteuer) soll erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 30.12.2024 beginnen.

### **Änderungen des Einkommensteuergesetzes**

*Änderungen der Lizenzschränke: Die Regelungen der Lizenzschränke (§ 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-E).*

### **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-E).

Der noch im Referentenentwurf enthaltene Entfall der Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags ist im Regierungsentwurf nicht mehr enthalten.

### **Änderungen des Handelsgesetzbuchs**

*Nach § 274 Abs. 1 HGB-E sollen bei der Ermittlung latenter Steuern Differenzen aus der Anwendung des MinStG-E sowie vergleichbarer ausländischer Gesetze nicht zu berücksichtigen sein.*

*Nach § 285 Nr. 30a bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E 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 voraussichtlich in seiner ersten Sitzung nach der Sommerpause am 29.09.2023 mit dem Gesetzentwurf befassen und seine Stellungnahme beschließen. Der Bundestag wird im Anschluss daran über den Gesetzentwurf beraten. Mitte November könnte der Bundestag das Gesetz verabschieden, damit es noch rechtzeitig bis zum Ende des Jahres mit der Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten kann.

## Fundstelle

Bundesregierung, [Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie \(EU\) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen](#)

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

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.