Bundesrat **Drucksache 365/23 (Beschluss)**

29.09.23

Stellungnahme
des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen

Der Bundesrat hat in seiner 1036. Sitzung am 29. September 2023 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 1 (§ 3 Absatz 4 Satz 4 - neu - MinStG),
   Artikel 3 (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5h Buchstabe b FVG)

   a) In Artikel 1 ist dem § 3 Absatz 4 folgender Satz anzufügen:

   „Das Bundeszentralamt für Steuern leitet die Information nach den Sätzen 1 und 2 den jeweils zuständigen Finanzbehörden der Länder zu.“

   b) In Artikel 3 § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5h Buchstabe b sind nach den Wörtern „des Mindeststeuergesetzes“ die Wörter „und Weiterleitung an die jeweils zuständige Länderfinanzbehörde“ einzufügen.

Vertrieb: Bundesanzeiger Verlag GmbH, Postfach 10 05 34, 50445 Köln
Telefon (02 21) 97 66 83 40, Fax (02 21) 97 66 83 44, www.bundesanzeiger-verlag.de
ISSN 0720-2946

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Zwar hat der Gruppenträger dem Bundezentralamt für Steuern Informationen zur Gruppenträgereigenschaft zur Verfügung zu stellen, diese Informationen muss das Bundeszentralamt für Steuern jedoch auch den jeweils zuständigen Länderfinanzbehörden zuleiten. Die Länderfinanzbehörden benötigen diese Information, um eine örtliche Zuständigkeit für den im weiteren Prozessablauf folgenden Eingang des Mindeststeuerberichtes und der Steueranmeldung ermitteln zu können. Eine Weiterleitung der Information ist unverzichtbar und war auf Fachebene zwischen Bund und Ländern bereits abgestimmt. Dass dies fachlich nicht in Abrede steht, verdeutlicht die Beschreibung der Datenweiterleitung an die Länderfinanzbehörden in der Entwurfsbegründung zu § 3 Absatz 4 MinStG-E.

Die Entwurfsbegründung zu § 3 Absatz 4 MinStG hätte darüber hinaus wie folgt ergänzt werden sollen, damit deutlicher geworden wäre, dass die Weiterleitung an das zuständige Finanzamt erfolgen muss:

„[…] Das Bundeszentralamt für Steuern leitet die Mitteilung des Gruppenträgers unverzüglich an das für den Gruppenträger zuständige Finanzamt weiter. […]“

Zu Buchstabe b:

Die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern, die sich aus der Änderung zu § 3 Absatz 4 MinStG-E ergibt, ist im Finanzverwaltungsgesetz korrespondierend festzuhalten.

2. Zu Artikel 1 (§ 91 Absatz 1 Satz 1, 2 MinStG)

In Artikel 1 ist § 91 Absatz 1 wie folgt zu ändern:

a) In Satz 1 ist nach dem Wort „berechnen“ das Wort „(Steueranmeldung)“ einzufügen.

b) In Satz 2 sind die Wörter „elektronisch mitzuteilen“ durch die Wörter „zu übermitteln“ zu ersetzen.

Begründung:

Die ergänzende Bezeichnung „Steueranmeldung“ als Klammerzusatz stellt klar, dass die Steuer vom Steuerpflichtigen eigenständig zu berechnen und anzumelden ist. In Anlehnung an § 150 Absatz 1 Satz 3 Abgabenordnung (AO) sollte – wie auch zum Beispiel in § 18 Absatz 3 Satz 1 Umsatzsteuergesetz – der Terminus "Steueranmeldung" als Klammerzusatz am Ende des ersten Satzes wieder hinzugefügt werden.

Die Daten sind in elektronischer Form zu übermitteln. Die doppelte Verwendung des Begriffes „elektronisch“ und die Verwendung des Terminus „Übermittlung“ statt „Mitteilung“ sind zu korrigieren. Durch die Bezeichnung „zu übermitteln“ ist eine konkrete elektronische Mitteilung bereits definiert.

3. Zu Artikel 2a - neu - (§ 39 Absatz 2 Nummer 2 AO),
Artikel 8a - neu - (§ 2a - neu -, § 10 Absatz 1 Satz 4, § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe d, § 18 Satz 1 ErbStG),
Artikel 9

a) Nach Artikel 2 ist folgender Artikel 2a einzufügen:

„Artikel 2a

Weitere Änderung der Abgabenordnung

§ 39 Absatz 2 Nummer 2 der Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. S. 3866, 2003 l S. 61), die zuletzt durch […] geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

„2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, werden den Beteiligten oder Gesellschaftern anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Ertragsbesteuerung und der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.““

b) Nach Artikel 8 ist folgender Artikel 8a einzufügen:

„Artikel 8a

Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), zuletzt geändert durch […], wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 2 folgende Angabe eingefügt:

   „§ 2a Rechtsfähige Personengesellschaft“

2. Nach § 2 wird folgender § 2a eingefügt:

   „§ 2a

   Rechtsfähige Personengesellschaft

   Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. Bei einem Erwerb nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende.“

3. In § 10 Absatz 1 Satz 4 werden die Wörter „Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft“ durch das Wort „Personenvereinigung“ ersetzt.

4. In § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe d werden die Wörter „zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft“ durch die Wörter „zum Betriebsvermögen im Sinne des § 97 Absatz 1a Nummer 1 des Bewertungsgesetzes einer Personengesellschaft “ ersetzt.

5. In § 18 Satz 1 werden nach dem Wort „Personenvereinigungen“ die Wörter „und rechtsfähige Vereine“ eingefügt.“

c) Artikel 9 ist wie folgt zu fassen:

„Artikel 9

Inkrafttreten

(1) Dieses Gesetz tritt vorbehaltlich des Absatzes 2 am Tag nach der Verkündung in Kraft.

(2) Die Artikel 2a und 8a treten am 1. Januar 2024 in Kraft.“

Begründung

Zu Buchstabe a (Weitere Änderung der Abgabenordnung):

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)) vom 10. August 2021 eintretenden Rechtsänderungen.

Für die rechtsfähige Personengesellschaft wurde durch das MoPeG klargestellt, dass die für die Personengesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten zum Vermögen der Personengesellschaft gehören (§ 713 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), womit zum Ausdruck gebracht wurde, dass Träger des Vermögens die Personengesellschaft selbst ist, nicht mehr ihre Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit. Bei der nicht rechtsfähigen Personengesellschaft wurde zugleich klargestellt, dass sie über kein Vermögen verfügt (§ 740 Absatz 1 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), was auch ein gesamthänderisch gebundenes Vermögen der Gesellschafter ausschließt. Das Gesamthandsprinzip mit seiner Aufgabe, das Gesellschaftsvermögen dauerhaft für den vereinbarten Gesellschaftszweck zu sichern und gegen den Zugriff von Privatgläubigern abzuschotten, hat damit auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts ausgedient.

Bei der Besteuerung nach dem Einkommen und bei der Grunderwerbsteuer ist das Gesamthandsprinzip weiterhin zu beachten. Nach Satz 1 der neuen Fassung von § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO werden Wirtschaftsgüter, die einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, ungeachtet der neuen Zivilrechtslage den Beteiligten oder Gesellschaftern (wie bisher) anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

Satz 2 der neuen Fassung von § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO bestimmt ergänzend, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Diese Regelung wird auf die Grunderwerbsteuer ausgedehnt. Damit wird für alle grunderwerbsteuerrechtlichen Vorschriften, die in ihrem Anwendungsbereich die „Gesamthand“ oder deren Vermögen erfassen, sichergestellt, dass die bisherige Rechtslage – ungeachtet des MoPeG – übergangslos fortgeführt wird. Dies gilt insbesondere für die in den

§§ 5, 6 und 7 des Grunderwerbsteuergesetzes genannten Grundstücksübertragungen und nachgelagerten Haltefristen. Die systemimmanenten Begünstigungen tragen wie bisher dem zivilrechtlichen Umstand Rechnung, dass die Personengesellschaft zwar rechtsfähig, aber eben kein Rechtssubjekt ist. Die vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber den Beteiligten ist im Übrigen weiterhin unvollständig ausgeprägt (Haftung), was grunderwerbsteuerrechtlich die quotale Nichterhebung auch wie bisher rechtfertigt. Zudem bestehen weiterhin Unterschiede zum Beispiel im Bereich der Geschäftsführung und Vertretung.

Zu Buchstabe b (Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes):

Zu § 2a – neu –:

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen.

An den bisherigen Grundsätzen der Besteuerung von Erwerben von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden wird festgehalten. Durch Einführung dieser Vorschrift wird im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht für die rechtsfähigen Personengesellschaften die Fortführung des Transparenzprinzips und des Gesamthandsprinzips klargestellt.

Diese Klarstellung ergibt sich bereits folgerichtig aus den Änderungen im steuerlichen Verfahrensrecht. Im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht knüpfen die §§ 13a, 13b ErbStG an die Ertragsbesteuerung an. § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO – neu – normiert, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung weiterhin als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Aufgrund der Verknüpfung mit der Ertragsbesteuerung erfolgt auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht eine entsprechende Normierung der bisherigen Grundsätze.

Für die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen haben sich durch das MoPeG keine Änderungen ergeben.

Im Fall eines Erwerbs nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 ErbStG durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende. Damit soll die bisherige Betrachtungsweise im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht, wonach es einer eigenständigen Prüfung bedarf, wer zum Beispiel als Bedachter (Erwerber) durch eine freigebige Zuwendung auf Kosten des Zuwendenden bereichert wurde, fortgeführt werden. Ist künftig eine rechtsfähige Personengesellschaft zivilrechtlich als Bedachte an einem Schenkungsvorgang beteiligt, soll die eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung weiterhin ergeben, dass nicht die Gesellschaft, sondern die beteiligten Gesellschafter durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als vermögensmäßig bereichert anzusehen sind.

Zu § 10 Absatz 1 Satz 4:

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen. Der Begriff „Personenvereinigung“ umfasst sowohl rechtsfähige als auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen. Im Fall einer nicht rechtsfähigen Personengesellschaft ist die Vorschrift sinngemäß anzuwenden.

Zu § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe d:

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen.

Für die rechtsfähige Personengesellschaft wurde durch das MoPeG klargestellt, dass die für die Personengesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten zum Vermögen der Personengesellschaft gehören (§ 713 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), womit zum Ausdruck gebracht wurde, dass Träger des Vermögens die Personengesellschaft selbst ist, nicht mehr ihre Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit. Klarstellend wird hier der Wortlaut „gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen“ durch einen Verweis auf Betriebsvermögen im Sinne des § 97 Absatz 1a Nummer 1 des Bewertungsgesetzes einer Personengesellschaft ersetzt. Der bisherige Anwendungsbereich der Norm bleibt dadurch unberührt. Die Klarstellung dient der Fortführung der bisherigen Rechtslage.

Zu § 18 Satz 1:

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen.

4. Zu Artikel 1 (Mindeststeuergesetz)

a) Der Bundesrat begrüßt, dass mit dem vorliegenden Gesetzentwurf die Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union aus dem Jahr 2022 umgesetzt wird. Mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen kommt die Bundesregierung ihrer europarechtlichen Verpflichtung nach. Die globale effektive Mindestbesteuerung als Säule 2 des Zwei-Säulen-Modells der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) fußt auf der Einigung der Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS („Base Erosion and Profit Shifting“) vom 8. Oktober 2021. Dem Grundkonzept haben bislang 138 Staaten und Gebiete zugestimmt, allerdings ohne zur Umsetzung verpflichtet zu sein. Die in den internationalen Vereinbarungen zur Säule 2 enthaltenen Nachversteuerungsregelungen haben das Ziel, eine effektive

Mindestbesteuerung in Höhe von 15 Prozent sicherzustellen, schädlichem Steuerwettbewerb sowie aggressiven Steuergestaltungen entgegenzuwirken und damit zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beizutragen.

b) Der Bundesrat weist darauf hin, dass die bereits ab 2024 geplante Umsetzung der Säule 2 (Mindeststeuer) Unternehmen, Beraterschaft und Verwaltung vor Herausforderungen stellen wird. Aufgrund der zu erwartenden Anpassungsreaktionen anderer Staaten und der vielfach geplanten Einführung nationaler Ergänzungssteuern ist die Aufkommenswirkung in Deutschland mittelfristig schwer abschätzbar. Der Bundesrat betont, dass das Konzept der Mindestbesteuerung gleichwohl einen wichtigen Beitrag leisten kann, steuerliche Wettbewerbsgleichheit herzustellen und aggressive Steuervermeidung zu vermeiden.

c) Vor diesem Hintergrund begrüßt der Bundesrat, dass der Gesetzentwurf über die Richtlinie hinaus bereits die von der OECD im Dezember 2022 vereinbarten vorübergehenden Vereinfachungsregelungen (sogenannte Safe Harbours) enthält. Es fehlen jedoch dringend notwendige, dauerhafte Vereinfachungsregelungen. Der Bundesrat bittet deshalb die Bundesregierung, die Ergänzung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen zu prüfen.

d) Insbesondere folgende Maßnahmen kommen dabei in Betracht:

aa) Die Diskussionen zur konkreten Umsetzung der Mindeststeuer laufen auch auf internationaler Ebene noch und werden bis zum Ende des Gesetzgebungsverfahrens nicht abgeschlossen sein. Der Bundesrat geht daher davon aus, dass es die Bundesregierung sicherstellt, dass die weiteren Entwicklungen auf OECD-Ebene zeitnah in die EU-Richtlinie und in das deutsche Steuerrecht eingefügt werden.

bb) Die OECD hat mit dem sogenannten July 2023-Package weitere Verwaltungsleitlinien veröffentlicht, die zusätzliche Möglichkeiten zur Vereinfachung vorsehen, und teilweise noch nicht im Gesetzentwurf enthalten sind. Dabei geht es um die im Entwurf bereits vorgesehene Safe-Harbour-Regelung bei Vorliegen nationaler Ergänzungssteuern (QDMTT) und eine noch aufzunehmende Ausnahme von der Sekundärergänzungssteuer.

cc) Eine internationale Einigung auf dauerhafte Safe-Harbour-Regelungen steht weiterhin aus. Sie müssen zu einer verlässlichen und nennenswerten Entlastung der Betroffenen führen, ohne die Wirksamkeit der Mindestbesteuerung in Frage zu stellen. Der Bundesrat regt deshalb die dauerhafte Verwendung der länderbezogenen Berichte als Grundlage zur Prüfung der Mindeststeuer an (CbCR-Safe-Harbour).

dd) Von der Mindeststeuer betroffene Konzerne müssen umfangreiche Berichtspflichten erfüllen, dazu gehört insbesondere der Mindeststeuer-Bericht (sogenannter Globe-Information-Return - GIR), mit Angaben zu jeder Konzerneinheit. Von der OECD kürzlich beschlossene Erleichterungen, die eine Berichtspflicht auf Jurisdiktionsebene zulassen, sind zu begrüßen und sollten Eingang in die nationale Umsetzung finden. Insbesondere für Staaten mit Steuersätzen deutlich über dem Mindeststeuerniveau und Staaten mit nationaler Ergänzungssteuer sollte darüber hinaus auf europäischer Ebene ein weitgehender Verzicht oder zumindest eine deutliche Vereinfachung der Berichtspflichten geprüft werden.

e) Von der Mindeststeuer betroffene Unternehmen unterliegen vielfach auch den Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Der Bundesrat bittet die Bundesregierung, sich auf EU- und internationaler Ebene dafür einzusetzen, beide Besteuerungssysteme mittelfristig aufeinander abzustimmen und zusammenzuführen und damit zur weiteren Vereinfachung beizutragen. Dabei muss sichergestellt werden, dass dies nicht zu Lasten der Haushalte von Ländern und Kommunen geht.

f) Der Bundesrat stellt ferner fest, dass hinsichtlich der Zielrichtung der Mindeststeuer zwar eine internationale Einigung erzielt worden ist, in der Frage der konkreten Umsetzung jedoch weltweit teils Meinungsverschiedenheiten bestehen. Allerdings ist unklar, ob und inwieweit einige der wirtschaftsstärksten Nationen die Mindeststeuer in nationales Recht umsetzen. Der Bundesrat ist überzeugt, dass die Mindeststeuer vor allem in einer globalen Dimension erfolgsversprechend sein wird. Er erwartet von der Bundesregierung daher, sich auf internationaler Ebene noch stärker für eine einheitliche Umsetzung einzusetzen.