



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Justiz, 11015 Berlin

Bundesministerium der Finanzen

11016 Berlin

- ausschließlich per Mail -

HAUSANSCHRIFT Bundesministerium der Justiz
Mohrenstraße 37, 10117 Berlin

TEL +49 (0)30 18 580 8250

E-MAIL nkr@bmj.bund.de

WEB www.normenkontrollrat.bund.de

DATUM Berlin, 11. August 2023

Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gem. § 6 Abs. 1 NKRG

Entwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (NKR-Nr. 6689)

Der Nationale Normenkontrollrat hat den Regelungsentwurf mit folgendem Ergebnis geprüft:

I. Zusammenfassung

Bürgerinnen und Bürger	
Jährlicher Zeitaufwand (Entlastung):	- 16. 100 Stunden
Wirtschaft	
Jährlicher Erfüllungsaufwand:	rund 31,1 Mio. Euro
<i>davon aus Bürokratiekosten:</i>	<i>rund 24 Mio. Euro</i>
Einmaliger Erfüllungsaufwand:	rund 322,6 Mio. Euro
<i>davon aus Bürokratiekosten:</i>	<i>rund 2,6 Mio. Euro</i>
<i>davon aus Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe:</i>	<i>320 Mio. Euro</i>
Verwaltung	
Bund	
Jährlicher Erfüllungsaufwand:	rund 2,1 Mio. Euro
Einmaliger Erfüllungsaufwand:	rund 4,2 Mio. Euro
Länder	
Jährlicher Erfüllungsaufwand:	rund 272.000 Euro
Einmaliger Erfüllungsaufwand:	rund 1,1 Mio. Euro

‘One in one out’-Regel	Der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft durch das Mindeststeuergesetz unterliegt nicht der „One in, one out“-Regel, da hiermit ausschließlich die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 1:1 umgesetzt wird. Durch die übrigen Begleitmaßnahmen verringert sich der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft um rund 1,9 Mio. Euro im Sinne eines „Out“.
Umsetzung von EU-Recht	Dem NKR liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass mit dem Vorhaben über eine 1:1 Umsetzung von EU-Recht hinausgegangen wird.
Evaluierung	Eine Evaluierung ist nicht vorgesehen, da es sich bei dem Mindeststeuergesetz um die 1:1 Umsetzung von EU-Recht und bei den Begleitmaßnahmen im Übrigen um Entlastungen handelt.
Nutzen des Vorhabens	<p>Das Ressort hat den Nutzen des Vorhabens im Vorblatt des Regelungsentwurfs wie folgt beschrieben:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sicherstellung einer globalen, effektiven Mindestbesteuerung, • Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiver Steuergestaltungen und dadurch • Förderung der Steuergerechtigkeit und Beitrag zur Wettbewerbsgleichheit.
Digitaltauglichkeit	<p>Das Ressort hat Möglichkeiten zum digitalen Vollzug der Neuregelung (Digitaltauglichkeit) geprüft und hierzu einen Digitalcheck mit nachvollziehbarem Ergebnis durchgeführt.</p> <p>Der NKR weist hierzu darauf hin, dass angesichts der Komplexität des Vorhabens eine visuelle Darstellung der digitalen Prozesse hilfreich gewesen wäre.</p>
<p><u>Regelungsfolgen</u></p> <p>Die Darstellung der Regelungsfolgen ist größtenteils nachvollziehbar und methodengerecht.</p> <p>Dem Nationalen Normenkontrollrat liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass der laufende Erfüllungsaufwand der Länder bei der Prüfung der Mindeststeuer nicht ausreichend berücksichtigt ist.</p>	

II. Regelungsvorhaben

II.1. Mindeststeuergesetz

Das Regelungsvorhaben dient der Umsetzung von EU-Recht¹. Mit dem Vorhaben soll eine globale Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Europäischen Union eingeführt werden. Gleichzeitig soll die globale Mindestbesteuerung von 15 % der Unternehmensgewinne großer Unternehmensgruppen (Mindestumsatz 750 Mio. Euro) sichergestellt werden. Damit soll schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiven Steuergestaltungen entgegengewirkt und zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beigetragen werden. Für Deutschland sind nach derzeitiger Schätzung des BMF pro Haushaltsjahr für den Bund und die Länder Steuermehreinnahmen von rund 80 Mio. Euro bzw. 79 Mio. Euro und für die Gemeinden Steuermindereinnahmen von rund 139 Mio. Euro ausgewiesen.

Im Wesentlichen sind folgende Regelungen vorgesehen:

Erstmalig wird jeweils auf den Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn aller Konzerneinheiten eines Steuerhoheitsgebiets und nicht auf die isolierte Steuerbelastung jeder Einzeleinheit abgestellt (sog. jurisdictional blending). Dabei tritt der sog. Gruppenträger gesammelt für die Mindeststeuergruppe gegenüber den Steuerbehörden in Erscheinung. Aus der Mindeststeuergruppe ausgeschlossene Einheiten sind u. a. staatliche Einheiten, wie Landesbanken oder Einheiten, die als Teil der öffentlichen Hand ihren Hauptzweck in der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben haben und die keine gewerbliche Tätigkeit ausüben, Organisationen ohne Erwerbszweck und Pensionsfonds.

Das Regelungsvorhaben sieht drei verschiedene Mechanismen vor, die sich teilweise gegenseitig bedingen:

1. Primärerergänzungssteuerregelung (PES):

Die sog. Primäre Ergänzungssteuer (Income Inclusion Rule, IIR) ist der Primärmechanismus und nimmt die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften in die Pflicht. Muttergesellschaften, die selbst zu niedrig versteuern, oder die Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerrändern (effektiver Steuersatz < 15 %) besitzen, müssen das Delta zum Mindeststeuersatz selbst auf der eigenen Ebene entrichten (sog. Top-up-Tax). Wenn also z. B. eine in Deutschland ansässige Muttergesellschaft eine Tochtergesellschaft in Irland (effektiver Steuersatz 12,5 %) hat, fällt für die in Irland erwirtschafteten Gewinne eine Ergänzungssteuer i. H. v. 2,5 % auf Ebene der Muttergesellschaft in Deutschland an.

¹ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1, berichtet in ABl. L 13 vom 16.1.2023, S. 9 (Mindestbesteuerungsrichtlinie – MinBestRL).

2. **Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES):**

Die sog. Sekundäre Ergänzungssteuer (Undertaxed Payments Rule, UTPR) ist der Primären Ergänzungssteuer nachrangig. Sitzt die Muttergesellschaft in einem Niedrigsteuerland, hat die in Deutschland ansässige Tochtergesellschaft ihrerseits selbst eine Ergänzungssteuer zu entrichten. Dazu ist der im Inland steuerpflichtigen Geschäftseinheit ein anteiliger Steuererhöhungsbetrag für die gesamte Gruppe zuzurechnen.

3. **Anerkannte nationale Ergänzungssteuer:**

Die sog. Anerkannte nationale Ergänzungssteuer (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT) ist ein flankierender Mechanismus, der die Besteuerung auf den höheren Ebenen der Unternehmensgruppe verdrängt. Hat sich ein ausländischer Staat dafür entschieden, die Niedrigbesteuerung selbst durch eine Anerkannte nationale Ergänzungssteuer zu erheben, wird diese auf Ebene der deutschen obersten Muttergesellschaft grundsätzlich angerechnet, so dass dort keine Primäre Ergänzungssteuer anfällt.

II.2. **Begleitmaßnahmen**

Flankierend sollen über die Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie hinaus nationale, entlastende Begleitmaßnahmen erlassen werden:

- Anpassung der sog. **Lizenzschranke** des Einkommensteuergesetzes (EStG): Die sog. Lizenzschranke diene der Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken, indem sie den Betriebsausgabenabzug für Lizenzzahlungen an Konzerngesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen untersagte. Da eine Vielzahl an neueren, international abgestimmten Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen, u. a. das o. g. Mindeststeuergesetz oder das Steueroasenabwehrgesetz, allesamt auch auf Gewinnverlagerungen mittels Lizenzzahlungen Anwendung finden, wird die Lizenzschranke angepasst.
- Herabsetzung der Niedrigsteuergrenze des Außensteuergesetzes (AStG): Die **Niedrigsteuergrenze** im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung wird von derzeit 25 % auf 15 % abgesenkt, wodurch ein gleiches Steuersatzniveau bei Hinzurechnungsbesteuerung und globaler effektiver Mindestbesteuerung erreicht werden soll. Ferner werden Möglichkeiten der elektronischen Übermittlung von Mitteilungen bei Stundungen oder Jahresratenzahlungen im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung und Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach dem AStG neu geschaffen.

III Bewertung

III.1 Erfüllungsaufwand

Bürgerinnen und Bürger

Durch die Möglichkeit, die Mitteilung bei Stundungen oder Jahresratenzahlungen im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung, sowie die Möglichkeit Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach dem AStG zukünftig elektronisch abgeben zu können, werden die **Bürgerinnen und Bürger** jährlich um **1. 100 Stunden entlastet**.

Die Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % entlastet jährlich um weitere **15. 000 Stunden**, da weniger Steuerpflichtige in den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung kommen werden.

Insgesamt führt das Regelungsvorhaben so zu einer jährlichen Entlastung der Bürgerinnen und Bürger von **16. 100 Stunden**.

Wirtschaft

Für die Anforderungen der Mindeststeuer müssen die Gruppenträger und alle anderen Konzerneinheiten ihre IT-Systeme umstellen, um steuerliche Daten neu aufzubereiten und auszutauschen. Durch die Umstellung der IT-Systeme und sonstige in diesem Zusammenhang stehende IT-Kosten entsteht der **Wirtschaft** ein Umstellungsaufwand von rund **320 Mio. Euro**. Bei einer Fallzahl von **450 Mindeststeuergruppen**, wird davon ausgegangen, dass die größten **50 Mindeststeuergruppen** eine eigenständige IT-Lösung erarbeiten und dafür Kosten von jeweils rund **1, 6 Mio. Euro** anfallen. Für die mittleren **200 Mindeststeuergruppen** wird davon ausgegangen, dass diese Aufwendungen für eine Mischung aus einer eigenständigen IT-Lösung und dem Zukauf von IT-Lösungen in Höhe von jeweils rund **800. 000 Euro** haben werden. Für die übrigen **200 kleineren Mindeststeuergruppen** wird davon ausgegangen, dass diese die IT-Lösung komplett einkaufen werden und dafür Kosten in Höhe von **400. 000 Euro** haben werden.

Jeder der Gruppenträger hat seine Stellung beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) und gegenüber den übrigen Konzerngesellschaften mitzuteilen. Für diese Tätigkeit sind **zehn Stunden** vorgesehen, die sich aus der Ermittlung aller inländischen Geschäftseinheiten durch den Gruppenträger sowie die Information an das BZSt und die betroffenen Geschäftseinheiten ergeben. Betroffen sind von dieser Regelung ca. **4. 450 inländisch tätige Konzerngesellschaften**, was bei einem Lohnsatz von 58,40 Euro zu **einmaligen Personalaufwand** von rund **2,6 Mio. Euro** führt.

4.000 Konzerngesellschaften müssen überprüfen, ob sie ggf. die Sekundärerergänzungssteuerregelung anwenden müssen, wobei ein Zeitaufwand von **zehn Stunden** zugrunde gelegt wird, der zu einem **jährlichen Personalaufwand** von rund **2,3 Mio. Euro** führt. Die Anwendung der anerkannten Nationalen Ergänzungssteuer müssen rund **4.450 Konzerngesellschaften** überprüfen, wobei ein Zeitaufwand von **zehn Stunden** zugrunde gelegt wird. Dies führt zu jährlichem Personalaufwand von rund **2,6 Mio. Euro**.

450 Konzerngesellschaften werden einen Mindeststeuerbericht erstellen und die gesammelten Daten der Mindeststeuergruppe ans BZSt weiterleiten. Für die Erstellung und Abgabe des Mindeststeuerberichts sind jeweils **49.200 Minuten** vorgesehen, sodass ein **jährlicher Personalaufwand** von rund **21,5 Mio. Euro** anfällt. Für die Zulieferung von Informationen durch die anderen Konzernmitglieder fällt bei **13.500 Konzerngesellschaften** und **fünf Stunden** ein **jährlicher Personalaufwand** von rund **3,9 Mio. Euro** an. Neben dem Mindeststeuerbericht ist von den **4.450 Gruppenträgern** eine Mindeststeuererklärung bei den Finanzämtern abzugeben. Die Informationen sollen sich überwiegend aus dem Mindeststeuerbericht zusammensetzen, weshalb von einem zeitlichen Aufwand in Höhe von **zehn Stunden** ausgegangen wird, woraus sich ein jährlicher Personalaufwand von rund **2,6 Mio. Euro** ergibt.

Im Folgenden wird der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aufgrund der Vielzahl der Vorgaben und zur besseren Übersicht tabellarisch dargestellt:

Regelungsbereich	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
Umstellung der IT-Systeme + sonstige Kosten der Unternehmensgruppen	320.000	-
Mitteilungen von Änderungen des Gruppenträgers	-	26
Erstmalige Meldung Gruppenträger an BZSt und Konzerngesellschaften	2.599	-
Mitteilungen von Neumeldungen von neu in Anwendungsbereich fallenden Unternehmensgruppen	26	-
Anwendung der Sekundärerergänzungssteuerregelung	-	2.336

Erstellung und Abgabe des Mindeststeuerberichts an das BZSt	-	21.550
Zulieferung von Informationen durch deutsche Geschäftseinheiten an Unternehmen, die zur Erstellung des Mindeststeuer-Berichts dort genutzt werden	-	3.942
Anwendung der nationalen Ergänzungssteuer	-	2.599
Abgabe der Mindeststeuererklärung	-	2.599
Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % im AStG	-	-1.752
Elektronische Abgabe der Feststellungs-erklärungen und Anzeigen	-	-87,6
Absetzung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % im EStG	-	-59
Summe	322.625	31.153

Verwaltung

Bund

Für den **Bund** entstehen durch die Aufbereitung und Weiterleitung der beim BZSt eingehenden Informationen aus den Mindeststeuerberichten Aufwendungen für die Einrichtung eines neuen IT-Verfahrens. Um die Übersendung der empfangenen Daten an die Länder zu gewährleisten, wird das IT-Verfahren voraussichtlich an die derzeit in der Entwicklung befindliche Plattformkomponente PlatTIne angebunden. Bei **700 Personentagen** des **gehobenen Dienstes** für die Entwicklung ergibt sich ein **einmaliger Personenaufwand** von rund **261.000 Euro** zuzüglich eines **Sachaufwands** von rund **3,9 Mio. Euro**, mithin **einmaliger Erfüllungsaufwand** von rund **4,2 Mio. Euro**.

Der für die Wartung, Pflege (Weiterentwicklung) und den Betrieb notwendige **Personalbedarf** beträgt in Anlehnung an die Planstellenforderung für das Fachverfahren CbCR (Country-by-Country Reporting) rund **521.000 Euro**. Auch hier kommen **Sachaufwände** von rund **1,2 Mio. Euro** hinzu, so dass der **laufende Erfüllungsaufwand** rund **1,7 Mio. Euro** beträgt.

Im Folgenden wird der Erfüllungsaufwand für den Bund zur besseren Übersicht tabellarisch dargestellt:

Regelungsbereich	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
Anpassung des bestehenden IT-Verfahrens, Pflege und Wartung des IT-Verfahrens	4.220	1.791
Sammlung, Sortierung, Zuordnung und Auswertung von Mitteilungen (inkl. BZSt)		352
Bußgeld		37
Summe	4.220	2.180

Länder

Für die Länder sieht das Regelungsvorhaben einen **einmaligen IT-Aufwand** von **1 Mio. Euro** vor, um den Empfang und Bearbeitung der Mitteilung des Gruppenträgers, des Mindestbesteuerberichts sowie der Steueranmeldung zu programmieren.

Laufende Erfüllungsaufwände sind für die Bearbeitung der **4. 450 Mindeststeuererklärungen** in Höhe von **jährlichen 502. 000 Euro** vorgesehen. Dabei geht das BMF davon aus, dass die Bearbeitung der Erklärung (vergleichbar mit der Bearbeitung einer Umsatzsteuerjahreserklärung durch schlichte Erfassung) **30 Minuten** in Anspruch nehmen wird. Weitere **30 Minuten** sind für die Meldung der Unternehmensgruppen zur Betriebsprüfung und weitere **110 Minuten** für die Auswertung der Betriebsprüfungsberichte vorgesehen. Die eigentliche Sachverhaltsermittlung und Auswertung der Mindeststeuererklärungen und -berichte wird von den Betriebsprüfungsstellen vorgenommen. Dafür ist kein laufender Erfüllungsaufwand mit dem Argument ausgewiesen, dass Betriebsprüfungsstellen ihre Aufgaben durch eigene Schwerpunktsetzungen steuern. Der NKR bemängelt diese Darstellung, weil es nicht darauf ankommt, ob und durch wen Tätigkeiten im Tatsächlichen ausgeführt werden, sondern dass die zusätzlichen Tätigkeiten grundsätzlich anfallen.

Im Folgenden wird der Erfüllungsaufwand für die Länder aufgrund der Vielzahl der Vorgaben und zur besseren Übersicht tabellarisch dargestellt:

Regelungsbereich	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
Mitteilung des Gruppenträgers	132,9	
Empfang und Bearbeitung der Mitteilung des Gruppenträgers, des Mindestbesteuerberichts sowie der Steueranmeldung	1.000	
Bearbeitung der Steuererklärung		502
Elektronische Mitteilung der verwirklichten Tatbestände nach § 6 AStG		-0,132
Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % im AStG		-223
Elektronische Abgabe der Feststellungen und der Anzeigen nach § 18 Absatz 3 AStG		-3,3
Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % im EStG		-6,4
Summe	1.132,9	269

III.2 Umsetzung von EU-Recht

Dem NKR liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass mit dem Vorhaben über eine 1:1 Umsetzung von EU-Recht hinausgegangen wird.

Durch die Umsetzung der EU-Maßnahme werden bisherige nationale Maßnahmen zur Förderung der Steuergerechtigkeit, wie die Lizenzschranke oder Hinzurechnungsbesteuerungen nach dem AStG, weniger erforderlich, weshalb die Herabsetzung dieser Maßnahmen zu Entlastungen führt.

III.3 Evaluierung

Eine Evaluierung ist nicht vorgesehen, da es sich bei dem Mindeststeuergesetz um die 1:1 Umsetzung von EU-Recht, das von der EU evaluiert wird, und bei den Begleitmaßnahmen im Übrigen um Entlastungen handelt.

Auch ohne förmliche Evaluierung sollte eine laufende Untersuchung der Gesetzesfolgen des Vorhabens stattfinden, um weiteres Bürokratieentlastungspotenzial – wie z. B. White-listing von Staaten deren Besteuerung zweifelsfrei über der Mindeststeuerschwelle von 15 % liegen oder Vereinfachungen für rein national tätige Unternehmen - zu identifizieren.

III.4 Digitaltauglichkeit

Das Ressort hat die Möglichkeiten zum digitalen Vollzug der Neuregelung (Digitaltauglichkeit) geprüft und hierzu einen Digitalcheck mit nachvollziehbarem Ergebnis durchgeführt.

Der NKR weist hierzu darauf hin, dass angesichts der Komplexität des Vorhabens eine visuelle Darstellung der digitalen Prozesse hilfreich gewesen wäre.

IV. Ergebnis

Die Darstellung der Regelungsfolgen ist größtenteils nachvollziehbar und methodengerecht.

Dem Nationalen Normenkontrollrat liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass der laufende Erfüllungsaufwand der Länder bei der Prüfung der Mindeststeuer nicht ausreichend berücksichtigt ist.



Lutz Goebel
Vorsitzender



Ulla Ihnen
Berichterstatterin

