

IWB

Offizielles Organ des



www.nwb.de

Ausgabe vom **12.12.2025**

23 | 2025

[Inhalt der Ausgabe](#)

[Editorial](#)

[Service und Impressum](#)

PDF-Ausgabe

Herausgeber:

Prof. Dr. Dietmar Gosch,
Dr. Mathias Hildebrandt, MBL,
Dr. Eva Oertel,
Prof. Dr. Roman Seer,
Dr. Wendelin Staats, LL.M.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Inhalt der Ausgabe

Editorial

4 [Im Jammertal](#)

Nils Henrik Feddersen | Verantw. Redakteur | iwb-redaktion@nwb.de

Nachrichten

19 [Alle Nachrichten anzeigen](#)

Lexikon des internationalen Steuerrechts

22 [Lizenzgebühren im DBA-Kontext](#)

Dr. Benjamin S. Cortez und Andreas Lang

Aktuell

25 [Buchführungspflicht in Tschechien](#)

Pavla Zavadilova

27 [Arbeitgebermeldungen in Tschechien](#)

Pavla Zavadilova

29 [Transaktionssteuer in der Slowakei](#)

Pavla Zavadilova

Nachrichten

30 [Alle Nachrichten anzeigen](#)

Steuerrecht

33 [Betriebsstätten nach dem Mindeststeuergesetz](#)

Alexander Schega und Holger Hieronymus

► [Kurzfassung Seite 9](#)

Inhalt der Ausgabe

Internationales Steuerrecht

- 43 [Der One Big Beautiful Bill Act \(OBBA\) in den USA](#)
Yannick Barbu
► [Kurzfassung Seite 15](#)
- 50 [Entwurf des französischen Finanzgesetzes für 2026](#)
Diane Auther und Emma Smart
► [Kurzfassung Seite 17](#)
- 60 [Änderungen im irischen Steuerrecht für 2026](#)
Anton Rudolf Götzenberger
► [Kurzfassung Seite 12](#)

Service und Impressum



Im Jammertal

Nils Henrik Feddersen | Verantw. Redakteur | iwb-redaktion@nwb.de

Nur ein Vorspiel

Im Effekt doch höhere Steuern im Vereinigten Königreich

Bonität Frankreichs ist bedroht - trotzdem wird die Zeit knapp

Auch in diesem Heft: Irland und die USA

Deutschland ein Niedrigsteuerland?

Dieses Heft ist abgeschlossen worden, bevor über das Rentenpaket im Bundestag abgestimmt wurde. Aber es bestehen wenig Zweifel, dass die Mehrheit dafür gereicht hat. Im Vorfeld des „Showdowns“ sollen ziemlich garstige Begriffe gefallen sein, auch von quasiinquisitorischen Methoden war die Rede. Wen angesichts dessen Zweifel beschleichen, den schaudert es beim Blick nach Großbritannien und Frankreich.

In die Haushaltsberatungen in London und Paris flossen Begriffe wie „Irreführung“, „beschämend“, ?Beleidigung des französischen Volkes? und „Ketzerei“ ein. Die Staaten stecken tief in der Klemme. Die Staatsschulden und die wieder spürbaren Zinsen fressen schlicht alles auf. Versprechen der Labour-Regierung, die Steuern nicht zu erhöhen, kann die britische Finanzministerin Reeves nur halten, indem die Steuern gleich bleiben, aber Freibeträge und Schwellenwerte auf Jahre nicht an die Inflation angepasst werden.

In Frankreich liegt das Haushaltsdefizit bei 5,8 % des BIP und die Schuldenquote bei 113 % – bei den Kennziffern also fast beim Doppelten der Maastrichtkriterien. Die Kreditwürdigkeit Frankreichs wurde jüngst herabgestuft. Trotzdem wurde die Rentenreform (Anhebung auf 64 Jahre) von der Nationalversammlung bis 2028 ausgesetzt. Der Ansatz, das Geld nur bei den Wohlhabendsten zu holen, wird nicht lange tragen. Er soll darum flankiert werden vom Versuch, die Wegzugsteuer zu verschärfen. Der Regierungsentwurf für das Finanzgesetz für 2026 wurde quasi unisono abgelehnt. Der Senat verabschiedete zwar den Einnahmanteil des Haushalts. Die Verfassung verlangt aber, dass beide Kammern die Prüfung bis zum 12. Dezember um Mitternacht abgeschlossen haben. Die zunehmend konfrontative Steuerdebatte erschwert dies. Nicht untypisch für diese Situation riefen die Gewerkschaften CGT, FSU und Solidaires am 2. Dezember zu einem nationalen Streiktag auf, um gegen den Haushaltsentwurf zu protestieren. Den Entwurf mit wichtigen Ansätzen und Zwischenständen schildern in dieser IWB *Auther/Smart* ab S. 923.

In Irland laufen die Dinge besser, wie *Götzenberger* ab S. 933 darstellt. Der Inselstaat bemüht sich vor allem, als Holdingstandort attraktiv zu bleiben und zugleich etwas gegen die Wohnungsnot in den Ballungsräumen zu tun. Ebenfalls sehr interessant aus deutscher Sicht ist der OBBBA in den USA. Dort wurden Verschärfungen bei GLTI und FDII ab 2026 abgemildert. *Barbu* bewertet die Änderungen ab S. 916. Für ihn stellen die US-Steueranreize den „Investitionsbooster“ in Deutschland deutlich in den Schatten. Aber auch sie sind schlicht schuldenfinanziert.

Vorangestellt ist der Aufsatz von *Schega/Hieronymus*. Die Autoren stellen ab S. 907 die Betriebsstättendefinition des *Mindeststeuergesetzes* den Begriffen in DBA und *Abgabenordnung* gegenüber und fragen, wo Deutschland ein Niedrigsteuerland werden könnte.

Ich wünsche Ihnen viel Spaß mit dieser Ausgabe

Nils Henrik Feddersen



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Betriebsstätten nach dem Mindeststeuergesetz

Praxisrisiken bei der Auslegung des Gesetzes

Alexander Schega und Holger Hieronymus

Kurzfassung anzeigen

Die steuerliche Bewertung von Betriebsstätten gehört aufgrund der komplexen Definitionen und des Zusammenspiels von Gesetzgebung und Rechtsprechung zu den anspruchsvollsten Bereichen im Internationalen Steuerrecht – und das nicht erst seit gestern. Mit der Einführung der globalen Mindestbesteuerung hat diese Thematik jedoch eine neue Dimension erreicht. Unternehmen sehen sich zunehmend mit der Frage konfrontiert, ob bestehende Strukturen unter den neuen Vorgaben weiterhin Bestand haben oder ob Anpassungen erforderlich sind, oft unter erheblichem Zeitdruck. Besonders relevant wird diese Diskussion dort, wo nationale Besonderheiten auf internationale Standards treffen. Ein Beispiel dafür ist die erweiterte Grundstückskürzung im deutschen Gewerbesteuerrecht. Diese muss im Licht der globalen Mindeststeuer neu bewertet werden. Die zentrale Frage lautet: Wann liegt eine Betriebsstätte vor – und welche steuerlichen Folgen ergeben sich daraus? Die Brisanz ergibt sich nicht zuletzt aus der Tatsache, dass die effektive Steuerquote in bestimmten Konstellationen bereits nahe an der Mindestgrenze von 15 % liegt. Mit dem am 26.6.2025 verabschiedeten Gesetz zum steuerlichen Investitionssofortprogramm¹ könnte diese Quote sogar weiter sinken, mit potenziellen Auswirkungen auf die Einstufung Deutschlands als Niedrigsteuerland im Sinn der Säule 2 und für die nationalen ausländischen Hinzurechnungsbesteuerungsregime.

KERNAUSSAGEN

- ▶ Im **Mindeststeuergesetz** bestehen zahlreiche neue Begriffsdefinitionen, deren Auslegung im Zusammenspiel mit bestehender Rechtsprechung erst noch entwickelt werden muss.
- ▶ **Selbst ein vermeintliches Hochsteuerland wie Deutschland kann durch nationale Besonderheiten** (hier: die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung) in den Anwendungsbereich der **Mindeststeuer** fallen.
- ▶ Die geplante Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 15 % auf 10 % im Rahmen des Investitionssofortprogramms macht deutlich: Bestehende Strukturen müssen unter den Vorgaben der globalen Mindestbesteuerung neu bewertet und sorgfältig verifiziert werden, um zusätzliche Steuerbelastungen sowie administrativen Mehraufwand zu vermeiden.

.....
S. 908 ↓

I. Kann Deutschland ein Niedrigsteuerland sein?

Diese Thematik stellt Unternehmen, die von der deutschen Mindeststeuer seit dem 1.1.2024 betroffen sind,² vor Herausforderungen. Es wird daher zunächst punktuell aufgezeigt, in welchen Situationen Deutschland zu einem Niedrigsteuerland werden kann, bevor die Begrifflichkeiten der Betriebsstätte im deutschen Steuerrecht, bei der OECD und im Rahmen der globalen Min-



deststeuer dargestellt werden. Im Folgenden werden die Auswirkungen skizziert für die anwendbaren Übergangsregeln der globalen Mindeststeuer (u. a. CbCR Safe Harbour-Regeln) sowie im Rahmen einer Vollberechnung vor und nach dem Eintreten der Körperschaftsteuersenkung durch das steuerliche Investitionssofortprogramm.

Gewerbesteuerliche Kürzung
gem. § 9 GewStG als Anwendungsfall

Ein Beispiel für die Reduzierung der Steuerlast in Deutschland ist die gewerbesteuerliche Kürzung gem. § 9 GewStG, die im Folgenden erläutert wird. Die Gewerbesteuer knüpft an den Gewerbeertrag an (§ 6 GewStG), der auf Basis des steuerlichen Gewinns nach Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerrecht ermittelt wird. Dieser Gewinn wird durch Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG) modifiziert. Für Grundbesitzunternehmen besteht die Gefahr einer Doppelbelastung durch Grundsteuer und Gewerbesteuer.³ Um diese zu vermeiden, sieht § 9 Nr. 1 GewStG zwei zentrale Kürzungsmechanismen vor: Die **einfache Kürzung** und die **erweiterte Kürzung**. Zweck der erweiterten Kürzung ist die Gleichstellung mit vermögensverwaltenden Personengesellschaften.⁴

Aktuelle Regelung führt oft nur zu einer Teilentlastung

1. Einfache Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG)

Die einfache Kürzung reduziert den Gewerbeertrag um 1,2 % des Einheitswertes des nicht grundsteuerbefreiten Grundbesitzes (bis 2024). Ab 2025 knüpft die Kürzung an den Grundsteuerwert und die als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer an.⁵ In der Praxis führt diese Regelung häufig nur zu einer teilweisen Entlastung, insbesondere bei hohen Hebesätzen.

Der Begriff „Grundbesitz im Betriebsvermögen“ ist rechtsformneutral – auch ausländische Kapitalgesellschaften können die Kürzung beanspruchen, sofern das Grundstück nicht von der Grundsteuer befreit ist und ab 2025 die Grundsteuer als Betriebsausgabe erfasst ist.

Ausschließlichkeitsgrundsatz
als maßgebliches Ausschlusskriterium

2. Erweiterte Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG)

Die erweiterte Kürzung ermöglicht eine nahezu vollständige Gewerbesteueralterung, setzt aber voraus, dass die Gesellschaft ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt. Bestimmte Tätigkeiten gelten als unschädlich, etwa die Verwaltung eigenen Kapitalvermögens oder die Betreuung von Wohnungsbauten.⁶

Schädliche Nebentätigkeiten – wie die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, sofern nicht zwingend erforderlich – führen hingegen zum vollständigen Verlust der Kürzung. Eine Geringfügigkeitsgrenze existiert nicht, was die Norm in der Anwendung besonders streng sein lässt.⁷ Kann die erweiterte Grundstückskürzung in Anspruch genommen werden, führt dies bei Kapitalgesellschaften im ersten Schritt zu einer Steuerbelastung von 15 % (Veranlagungszeitraum 2025) zuzüglich Solidaritätszuschlag.

.....
S. 909 ↓

Daher ist die erweiterte Kürzung streitanfällig

3. Besonderheit: Ausländische Kapitalgesellschaft mit deutschem Grundstück

Eine ausländische Kapitalgesellschaft mit inländischem Grundbesitz unterliegt in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Abs. 1 GewStG i. V. mit § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG). Die einfache Kürzung ist ab dem Erhebungszeitraum möglich, sofern die Grundsteuer als Betriebsausgabe erfasst wird und keine weiteren Tätigkeitsbeschränkungen kennt. Die erweiterte Grundstückskürzung ist ebenfalls möglich, sofern die Gesellschaft ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt.

Problematisch sind auch in diesen Fällen zusätzliche schädliche (Neben-)Tätigkeiten (z. B. der Betrieb einer Betriebsstätte, die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen), die zum Ausschluss führen (s. oben). Bei ausländischen Gesellschaften ist die erweiterte Kürzung oft streitanfällig, insbesondere bei Konzernstrukturen und Serviceleistungen.



(Zwischen-)Fazit: Die einfache Kürzung ist ein pauschaler Entlastungsmechanismus, während die erweiterte Kürzung eine (fast) vollständige Gewerbesteuerfreistellung ermöglicht, aber strengen Voraussetzungen unterliegt. Für ausländische Kapitalgesellschaften ist die erweiterte Kürzung nur realistisch, wenn sie in Deutschland **ausschließlich** grundstücksverwaltend tätig sind.

II. Betriebsstättenbegriff

1. Ertragsteuerliche Betriebsstätte

Einrichtung muss der Tätigkeit des Unternehmens dienen

Eine Betriebsstätte ist nach nationalem Recht § 12 AO jede Geschäftseinrichtung oder Anlage, die dazu bestimmt ist, der Tätigkeit des Unternehmens zu dienen. Als Geschäftseinrichtung ist hierbei jeder körperliche Gegenstand oder jede Sache und Zusammenfassung von Sachen (Sachgesamtheit) zu sehen, die geeignet ist, Grundlage einer Unternehmensaktivität zu sein.⁸ Anlagen sind insbesondere Fabriken, Werkstätten, Bergwerke, Maschinen, Automaten, Plakatsäulen sowie Transportleistungen.

Eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage hat eine räumliche und eine zeitliche Komponente. Ob eine Betriebsstätte vorliegt, entscheidet sich stets nach den Umständen des Einzelfalls und hängt insbesondere von der Ausprägung der räumlichen und zeitlichen Komponente ab.⁹ Geschäftseinrichtung sind insbesondere Gebäude, ein Raum oder eine Wohnung in einem Gebäude. Eine feste Verbindung mit der Erdoberfläche muss nicht zwingend gegeben sein.¹⁰ Für das Merkmal des auf Dauer angelegten Bezugs wird von der Rechtsprechung gefordert, dass der Unternehmer zusätzlich über die Einrichtung nicht nur die vorübergehende Verfügungsmacht innehat.¹¹

Für dieses Merkmal muss er an der Einrichtung oder Anlage eine Rechtsposition innehaben, die dem Unternehmer ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres entzogen oder geändert werden kann.¹² Die Betriebsstätte muss dem Unternehmen unmittelbar dienen.¹³ Der Beginn einer Betriebsstätte liegt vor, sobald das Unternehmen beginnt, seine Tätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung auszuüben, und sie endet mit der Aufgabe der Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung oder mit der Einstellung jeder durch sie ausgeübten Tätigkeit.¹⁴

2. DBA-Betriebsstätte

Ausübung der Tätigkeit aus den Räumlichkeiten
.....
S. 910 ↓

Auch die DBA-Definition knüpft an eine feste Geschäftseinrichtung an, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2017). Während Artikel 5 Absatz 1 nur den Ausdruck „feste Geschäftseinrichtung“ verwendet, spricht § 12 AO von „fester Geschäftseinrichtung oder Anlage“. Es besteht dennoch zwischen den Begriffen kein sachlicher Unterschied.¹⁵ Analog der Regelung des § 12 AO muss die Geschäftseinrichtung eine feste sein, mit anderen Worten: Sie muss örtlich fixiert sein. Sie ist fest, wenn sie einen dauerhaften Bezug zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche hat.¹⁶ Es muss jedoch keine feste Verankerung zur Erdoberfläche bestehen.

Über das Kriterium der Verfügungsmacht der Betriebsstätte lässt sich abkommensrechtlich streiten. Die Verfügungsmacht lässt sich direkt weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn und Zweck des Artikels ableiten. Die Vorschrift verlangt nur, dass die Tätigkeit eines Unternehmens mit einer gewissen Stetigkeit teilweise in einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübt wird. Hieraus lässt sich nicht ableiten, dass der Unternehmer oder das Unternehmen Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung haben muss.¹⁷



Der grundsätzliche Unterschied der abkommensrechtlichen Betriebsstätte im Sinne des Artikel 5 Absatz 1 ist, dass das Unternehmen seine Tätigkeit durch die Betriebsstätte ganz oder teilweise **ausübt**. Nach nationalem Recht lässt es die Definition in § 12 AO dagegen ausreichen, dass die Betriebsstätte der Tätigkeit des Unternehmens lediglich „dient“. Die Rechtsprechung hat hieraus geschlussgefolgert, dass der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff voraussetzt, dass die Tätigkeit des Unternehmens in der Betriebsstätte ganz oder teilweise ausgeübt wird.¹⁸

3. Mindeststeuer-Betriebsstätte

Deutsche Umsetzung bleibt eng am englischen Text der OECD

Vier Varianten führen zur MinStG-Betriebsstätte

Es soll vorangestellt werden, dass die Formulierungen im Rahmen der deutschen Version der OECD GloBE Model Rules und im deutschen *Mindeststeuergesetz (MinStG)* nahezu wortgleich sind und deshalb im Folgenden zusammen erläutert werden.

Im Rahmen der Regelungen wird eine Betriebsstätte begründet, wenn eine von vier Szenarien eintritt.

1. Es handelt sich um eine Betriebsstätte gem. § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG, wenn „eine in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinrichtung, einschließlich einer fingierten Geschäftseinrichtung, die nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den betreffenden Steuerhoheitsgebieten als Betriebsstätte [...] anzusehen ist, sofern die dieser Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte nach dem Steuerrecht dieses Steuerhoheitsgebiets im Einklang mit den Grundsätzen dieses Abkommens besteuert werden“.
2. Der zweite Fall gem. § 4 Abs. 8 Nr. 2 MinStG sieht eine Betriebsstätte „bei Fehlen eines anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, [als] eine in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinrichtung, einschließlich einer fingierten Geschäftseinrichtung, die nach dem Steuerrecht dieses Steuerhoheitsgebiets auf einer Nettobasis besteuert wird, die der Besteuerung von in diesem Steuerhoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen entspricht“.
3. Der dritte Fall gem. § 4 Abs. 8 Nr. 3 MinStG tritt ein, „bei Fehlen eines Körperschaftsteuersystems in einem Steuerhoheitsgebiet [als] eine in diesem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinrichtung, einschließlich einer fingierten Geschäftseinrichtung, die gemäß dem *OECD-Musterabkommen* als Betriebsstätte [...] behandelt würde, sofern dieses Steuerhoheitsgebiet ein Besteuerungsrecht entsprechend den Grundsätzen des Artikels 7 des *OECD-Musterabkommens* vom 21. November 2017 für der Betriebsstätte zuzuordnende Einkünfte hätte“.
4. Die vierte Variante gem. § 4 Abs. 8 Nr. 4 MinStG wird wie folgt definiert und tritt ein, wenn „eine Geschäftseinrichtung, einschließlich einer fingierten Geschäftseinrichtung, die nicht bereits von den Nummern 1 bis 3 erfasst ist, über die eine Einheit Tätigkeiten außerhalb ihres Belegenheitsstaats ausübt und die dieser Geschäftseinrichtung zurechenbare Einkünfte im Belegenheitsstaat der Einheit nicht besteuert werden.“

.....
S. 911 ↓

Letzte Alternative hat Auffangfunktion

Entgegen den ersten drei Ziffern des § 4 Abs. 8 MinStG wirkt die Formulierung des letzten Tatbestands bewusst offen. Das wirft die Frage auf, ob hier eine Art Auffangklausel geschaffen wurde oder ob die Anwendung tatsächlich nur auf ausgewählte Sonderfälle beschränkt sein soll. Interessant ist dabei, dass das Gesetz selbst keine Definition des Begriffs „Geschäftseinrichtung“ bzw. „fiktive Geschäftseinrichtung“ liefert.



Hilfreich kann hier die Gesetzesbegründung zum Diskussionsentwurf v. 17.3.2023 herangezogen werden.¹⁹ Hierin wurde der Begriff der Geschäftseinrichtung synonym zur „Betriebsstätte“ verwendet; ein Hinweis darauf, dass Ziffer 4 nur solche Fälle erfassen soll, die zum einen die Definition einer Betriebsstätte erfüllen und zum anderen nicht bereits durch die ersten drei Fälle des § 4 Abs. 8 MinStG abgedeckt sind.

Austauschbarkeit der Kernbegriffe

Auch der OECD-Kommentar zur Betriebsstättendefinition verwendet den Begriff „permanent establishment“ nahezu stellvertretend für „place of business or deemed place of business“. Diese Auslegung legt nahe, dass die Auffangnorm nur dann greift, wenn eine Betriebsstätte im weiteren Sinne vorliegt. Dies ist ein Ansatz, der sich mit der Systematik des [Mindeststeuergesetzes](#) deckt.²⁰

Also oft keine Betriebsstätte bei Immobilien-Deals in Deutschland

Um den Fall 4 sachgerecht anwenden zu können, ist es daher erforderlich, auf einen Hilfsbegriff zurückzugreifen, der sich aus den vorangegangenen Fällen bzw. Ziffern ableiten lässt. Der Gesetzgeber verweist hier indirekt auf die DBA-Definitionen und, im erweiterten Sinn, auf das nationale Ertragsteuerrecht. Daraus lässt sich ableiten, dass der Gesetzgeber nur die Betriebsstätten unter die Auffangnorm subsumieren wollte, die auch allgemein als Betriebsstätten zu sehen sind. Sollte deshalb keine Betriebsstätte vorliegen, wie es in vielen Fällen im Zusammenhang mit ausländischen Investitionen in deutsche Immobilien der Fall ist, dürfte dies auch nicht unter Ziffer 4 fallen.

Begriff „operations“ zielt eher nicht auf klassische Immobilientransaktionen

Im Hinblick auf den OECD-Kommentar zu den Model Rules im Abschnitt 10 „Definitions“ werden weitere Ausführungen zur vierten Betriebsstättendefinition (vgl. § 4 Abs. 8 Nr. 4 MinStG) geliefert. Grundsätzlich wird die Voraussetzung, dass eine Betriebsstätte vorliegen muss, bekräftigt.²¹ Es soll aber gleichzeitig festgehalten werden, dass die Formulierungen im OECD-Kommentar sehr weit gefasst sind. So verweist der Kommentar in Randziffer 113 darauf, dass im Grunde nur eine Freistellung der Einkünfte notwendig ist. Erst die Verbindung mit Randziffer 111 führt dazu, dass die Freistellung auf Basis einer Betriebsstätte zu verstehen ist. Ein weiteres Argument, dass das weite Verständnis des Kommentars auf den hier vorliegenden Fall nicht anzuwenden ist, ist, dass der Begriff „operations“ als Geschäftsaktivitäten zu verstehen ist, wobei es sich gerade im vorliegenden Fall nicht um originär gewerbliche Aktivitäten bei der Vermietung und Verpachtung eines Bürogebäudes handelt.

S. 912 ↓
EuGH-Rechtssache „McDonald's“ dürfte Hintergrund sein

Welche konkreten Fallkonstellationen hier gemeint sind, bleibt offen. Es liegt jedoch nahe, dass die Regelung im Zusammenhang mit der Entscheidung der EU-Kommission v. 19.9.2018 steht,²² die sich mit den sog. McDonald's Tax Rulings in Luxemburg befasst hat. In diesem Fall wurde eine Nichtbesteuerung von Einkünften dadurch erreicht, dass Gewinne auf Basis des DBA USA-Luxemburg aus der luxemburgischen Besteuerung herausgenommen und den USA zugewiesen wurden. Während Luxemburg eine Betriebsstätte annahm, sahen die USA keine solche vor, mit der Folge, dass die Einkünfte letztlich gar nicht besteuert wurden. Die Allokation beruhte auf dem Betriebsstättenprinzip, das hier zu einem steuerlichen Blindspot führte.

III. Analyse der Mindestbesteuerung

Zur Veranschaulichung der Wechselwirkungen zwischen nationalen Kürzungsregelungen und der globalen Mindestbesteuerung dient folgendes Praxisbeispiel.



► **Beispiel:**

Die Lux SARL, eine in Luxemburg ansässige Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg, hält indirekt über die Lux HoldCo SARL ein vermietetes Bürogebäude in Hamburg. Es bestehen keine weiteren Investments bzw. Betriebsstätten in Deutschland. Sowohl die Lux SARL als auch die Lux HoldCo SARL sind Teil eines internationalen Immobilienkonzerns und erfüllen sämtliche Voraussetzungen für die Erfassung im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung

Durch die inländischen Mieteinkünfte unterliegt die Lux HoldCo SARL der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland gem. § 1 Abs. 4 EStG i. V. mit § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Eine Betriebsstätte im Sinne des deutschen Steuerrechts wird dabei nicht begründet, da der Gesellschaft keine Verfügungsmacht²³ über die Immobilie zukommt. In der Folge entsteht keine Gewerbesteuerpflicht, da kein inländischer Gewerbebetrieb vorliegt. Die Steuerbelastung beschränkt sich somit auf die Körperschaftsteuer i. H. von 15 % (im Veranlagungszeitraum 2025) zuzüglich Solidaritätszuschlag gem. § 4 Satz 1 SolZG, was einer Gesamtbela stung von 15,825 % entspricht (§ 23 KStG).

Auch nach Maßgabe des DBA Luxemburg ist das Besteuerungsrecht Deutschland zuzuweisen (Art. 6 DBA Luxemburg). Eine Betriebsstätte im Sinne des Abkommens liegt ebenfalls nicht vor, so dass die Einkünfte ausschließlich in Deutschland besteuert werden.

Hier besteht bereits eine deutlich reduzierte Steuerquote

Dieses Beispiel zeigt exemplarisch, wie nationale Kürzungsregelungen – hier die gewerbesteuerliche Nichterfassung mangels Betriebsstätte – im Zusammenspiel mit der globalen Mindestbesteuerung zu einer deutlich reduzierten Steuerquote führen können, die nahe an der Mindestgrenze von 15 % liegt. Vor dem Hintergrund des Investitionssofortprogramms und einer möglichen weiteren Senkung der effektiven Steuerbelastung gewinnt die Frage nach der Betriebsstättenbegründung und deren steuerlichen Folgen zunehmend an Bedeutung.

Hier besteht keine Betriebsstätte

.....

S. 913 ↓

Im Folgenden wird analysiert, ob im dargestellten Fall eine Betriebsstätte i. S. des § 4 Abs. 8 MinStG vorliegt. Grundlage der Prüfung sind die vier im Gesetz genannten Alternativen, die jeweils unterschiedliche Anknüpfungspunkte für die Betriebsstättenbegründung bieten.

- **§ 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG:** Eine Betriebsstätte im Sinne eines anwendbaren DBA liegt nach den vorliegenden Annahmen nicht vor. Die reine Vermietung des Bürogebäudes sollte vorbehaltlich der weiteren Annahmen nicht zu einer Betriebsstätte gem. Art. 5 DBA Luxemburg führen.
- **§ 4 Abs. 8 Nr. 2 MinStG:** Auch diese Variante ist auszuschließen, da ein wirksames DBA zwischen Deutschland und Luxemburg besteht. Die Anwendungsvoraussetzung – das Fehlen eines DBA – ist somit nicht erfüllt.
- **§ 4 Abs. 8 Nr. 3 MinStG:** Eine Betriebsstätte nach dieser Vorschrift setzt voraus, dass in einem der beteiligten Staaten kein Körperschaftsteuersystem existiert. Da sowohl Deutschland als auch Luxemburg über ein solches System verfügen, ist auch diese Alternative nicht einschlägig.
- **§ 4 Abs. 8 Nr. 4 MinStG:** Vor dem Hintergrund der bisherigen Ausführungen und unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung sowie der OECD-Kommentierung ist davon auszugehen, dass auch diese Auffangregel keine Betriebsstätte begründet. Es liegt weder eine Verfügungsmacht über die Immobilie vor noch eine Geschäftseinrichtung im Sinne des deutschen Ertragsteuerrechts oder des DBA Luxemburg. Damit ist auch aus Sicht der globalen Mindestbesteuerung keine Betriebsstätte anzunehmen.



Im Prinzip schafft dies einen Anwendungsfall

1. Bedeutung für die Anwendung der globalen Mindeststeuer

Sofern eine effektive Besteuerung mit einer Steuerbelastung von Gewinnen mit weniger als 15 % vorliegt, könnte die Mindeststeuer greifen. Im Kern sieht die Regelung die Verpflichtung zur Festsetzung durch Erhebung einer Ergänzungssteuer (Top-up Tax) vor.²⁴ Damit soll erreicht werden, dass eine Steuerbelastung von Gewinnen mit einem effektiven Mindeststeuersatz von 15 %²⁵ in jeder Steuerjurisdiktion, in der eine große Unternehmensgruppe gemäß der vorgegebenen Definition aktiv ist, erzielt wird.²⁶

Die Mindeststeuer erfasst alle großen Unternehmensgruppen, die die in § 1 MinStG definierte Umsatzgrenze von 750 Mio. € in mindestens zwei der vier vorangehenden Geschäftsjahre erreicht oder überschritten haben. Dabei werden sowohl internationale als auch nationale Unternehmensgruppen erfasst.²⁷ Im Rahmen der Mindeststeuer ist das Einkommen der jeweiligen Gesellschaft eines Staates zu betrachten (sog. Jurisdictional Blending). Dabei ist das Ergebnis einer Gesellschaft grds. für die Steuerquote des Staates relevant für das es steuerlich registriert ist.

Mieteinkünfte bleiben hier solche der SARL

Eine Ausnahme für die Allokation ist auch dem Ertragsteuerrecht folgend, sofern eine Betriebsstätte des Stammhauses in einem anderen Staat vorliegt. Das der Betriebsstätte zuzuordnende Ergebnis wird gem. § 42 MinStG dann auch bei der anderen Jurisdiktion berücksichtigt.

Die fehlende Betriebsstätte im Sinne des **Mindeststeuergesetzes** führt im dargestellten Fall zu keiner abweichenden steuerlichen Allokation der Mieteinkünfte. Die Einkünfte sowie die darauf entfallenden deutschen Steuern werden dem Stammhaus in Luxemburg, der Lux HoldCo SARL, zugeordnet. Diese Zuordnung ist nicht nur systematisch konsistent, sondern auch aus praktischer Sicht von Vorteil.

Eine Verpflichtung zur Abgabe einer Mindeststeuererklärung entsteht nur dann, wenn eine Steuerpflicht nach § 1 MinStG vorliegt (§ 95 Abs. 1 MinStG). Da im vorliegenden Fall keine Betriebsstätte begründet wird, entfällt die Erklärungspflicht in Deutschland – vorausgesetzt, die Immobilie in Hamburg stellt das einzige Investment der Lux HoldCo SARL dar. Für die Praxis bedeutet dies eine spürbare Entlastung, insbesondere im Hinblick auf die administrativen Anforderungen der Mindestbesteuerung.

Besonders relevant ist in diesem Zusammenhang die Einordnung einer Betriebsstätte nach § 4 Abs. 8 Nr. 4 i. V. mit § 6 Abs. 3 Nr. 4 MinStG als sog. staatenlose Betriebsstätte. Diese Betriebsstätten sind gem. § 86 MinStG von den temporären Vereinfachungsregelungen des CbCR-Safe Harbour ausgeschlossen und unterliegen einer vollständigen Mindeststeuerberechnung. Darüber hinaus ist ein sog. Jurisdictional Blending gem. § 52 Abs. 2 MinStG nicht zulässig. Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass die Begründung einer Betriebsstätte für Zwecke der Mindestbesteuerung mit einem erheblichen zusätzlichen Verwaltungsaufwand verbunden wäre. Es scheint daher fraglich, ob der Gesetzgeber diese Konsequenzen in Fällen wie dem vorliegenden tatsächlich intendiert hat. Die systematische und praxisnahe Auslegung spricht vielmehr für eine restriktive Anwendung der Auffangregelung, um unnötige Belastungen zu vermeiden.

2. Investitionsbooster

Ein weiterer relevanter Aspekt im Kontext der globalen Mindestbesteuerung ist die Möglichkeit, dass die in Deutschland erhobene Steuer, die bereits nahe am Mindestniveau von 15 % liegt, mit weiteren Einkünften und Steuerzahlungen im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft, hier Luxemburg, verrechnet werden kann. Diese sog. Jurisdiktionsbetrachtung (Jurisdictional Blending) ist grds. zulässig, sofern keine staatenlose Betriebsstätte vorliegt und die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 MinStG erfüllt sind.

.....
S. 914 ↓

Folgen für staatenlose Betriebsstätten erscheinen ungewöhnlich

Weitere Senkung der Körperschaftsteuersätze ab 2028



Somit gewinnt die jüngste Gesetzesinitiative zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland zusätzliche Bedeutung. Das Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm trat zum 19.7.2025 in Kraft bzw. wird zum 1.1.2026 in Kraft treten.²⁸ Von besonderer Relevanz für die globale Mindestbesteuerung ist die darin vorgesehene stufenweise Absenkung des Körperschaftsteuersatzes nach § 23 Abs. 1 KStG.²⁹ Die geplante Entwicklung sieht wie folgt aus:

- 2026–2027: 15 %,
- 2028: 14 %,
- 2029: 13 %,
- 2030: 12 %,
- 2031: 11 %,
- ab 2032: 10 %.

Auslösung der Top-up Tax

Diese Entwicklung dürfte von Unternehmen grds. positiv aufgenommen werden. Gleichwohl ist zu beachten, dass eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes unter die Mindestgrenze von 15 % bei gleichzeitiger Begründung einer Betriebsstätte oder keiner Betriebsstätte bei beschränkt steuerpflichtigen Vermietungseinkünften für Zwecke der Mindestbesteuerung zwangsläufig zur Erhebung einer Ergänzungssteuer führen würde.

Darüber hinaus wäre eine vollständige Mindeststeuerberechnung erforderlich, da staatenlose Betriebsstätten gem. § 86 MinStG von den temporären Safe Harbour-Vereinfachungen ausgeschlossen sind. Auch ein Blending innerhalb der Jurisdiktion wäre in diesem Fall nicht möglich.

.....
S. 915 ↓

Vor diesem Hintergrund ist eine präzise und dokumentierte Abgrenzung der Betriebsstätteneigenschaft unerlässlich. Insbesondere im Rahmen der Country-by-Country Reporting (CbCR) müssen die zugrunde liegenden Betriebsstättendefinitionen konsistent und nachvollziehbar angewendet werden, um Abweichungen in der Allokation von Einkünften und Steuerzahlungen zu vermeiden. Eine fehlerhafte oder uneinheitliche Betriebsstättenuordnung kann nicht nur zu steuerlichen Mehrbelastungen führen, sondern auch zu erheblichen Compliance-Risiken im Rahmen der Mindestbesteuerung.

FAZIT

Die Analyse zeigt, dass die Schnittstellen zwischen nationalem Steuerrecht, Doppelbesteuерungsabkommen und den Regelungen des **Mindeststeuergesetzes** erhebliche praktische Herausforderungen bergen. Insbesondere die Abgrenzung der Betriebsstätte ist ein Kernproblem: Sie beeinflusst nicht nur die Allokation von Einkünften, sondern auch die Frage, ob eine Ergänzungssteuer erhoben wird. Die Auffangregel des § 4 Abs. 8 Nr. 4 MinStG ist dabei ein Unsicherheitsfaktor, der in der Praxis restriktiv ausgelegt werden sollte, um unnötige Compliance-Belastungen zu vermeiden. Mit Blick auf die erwartete stufenweise Absenkung des Körperschaftsteuersatzes im Rahmen des Investitionssofortprogramms wird die Mindestbesteuerung künftig häufiger relevant. Unternehmen müssen sich darauf einstellen, dass die Berechnung der Ergänzungssteuer komplexer wird, insbesondere bei internationalen Strukturen. Für die Praxis bedeutet dies: Eine präzise Dokumentation der Betriebsstätteneigenschaft und eine konsistente Umsetzung im Country-by-Country Reporting sind unerlässlich, um steuerliche Fehlallokationen und Compliance-Risiken zu vermeiden. Außerdem bleibt die internationale Abstimmung zur Harmonisierung der Auslegung abzuwarten – ebenso wie mögliche Anpassungen des **Mindeststeuergesetzes**, um die Anwendung zu vereinfachen. Unternehmen sollten diese Entwicklungen eng verfolgen und ihre Prozesse frühzeitig darauf ausrichten.



AUTOREN**Alexander Schega**

ist Syndikus-Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht beim Werkzeugmaschinenhersteller DMG MORI. Seine Karriere startete er 2017 bei EY, wo er bis 2025 als Senior Manager Mandanten im Bereich Corporate Tax, International Tax und Tax Compliance beriet. Zudem ist er aktives Mitglied im internationalen Steuernetzwerk IFA.

**Holger Hieronymus**

ist Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht und Partner der Mittelstandskanzlei Wedding & Partner in Frankfurt/M. Er berät Mandanten aus verschiedenen Branchen. Neben der klassischen Compliance-Tätigkeit liegt sein Schwerpunkt in der Beratung des Internationalen Steuerrechts und hier insbesondere bei Fragestellungen zu Betriebsstätten, der Wegzugsbesteuerung von Privatpersonen und Unternehmen sowie zur Hinzurechnungsbesteuerung.

- 1 Vgl. BMF, Monatsbericht August 2025 unter <https://go.nwb.de/fxqs0> und nun BGBl 2025 I Nr. 161.
- 2 Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (BGBl 2023 I Nr. 397).
- 3 [BFH, Urteil v. 11.2.1966 - VI 269/64 NWB MAAAB-48799](#).
- 4 Güroff in Glanegger/Güroff, [GewStG](#), 11. Aufl. 2023, § 9 Nr. 1 Rz. 17.
- 5 Jahndorf in Jahndorf/Oellerich/Weiss, BeckOK [GewStG](#), 15. Edition (Online-Stand September 2025), § 9 Rz. 54.
- 6 Güroff in Glanegger/Güroff, [GewStG](#), a. a. O., § 9 Nr. 1 Rz. 132.
- 7 Güroff in Glanegger/Güroff, [GewStG](#), a. a. O., § 9 Nr. 1 Rz. 24b.
- 8 [BFH, Urteil v. 3.2.1993 - I R 80-81/91 NWB EAAAB-04835](#).
- 9 Gersch in Klein, [AO](#), 18 Aufl. 2024, § 12 Rz. 8.
- 10 [BFH, Urteil v. 9.10.1974 - I R 128/73 NWB YAAAB-00216](#).
- 11 [BFH, Urteil v. 11.10.1989 - I R 77/88 NWB CAAAA-93101](#).
- 12 Koenig in Koenig, [Abgabenordnung](#), 5. Aufl. 2024, § 12 AO Rz. 11.
- 13 [BFH, Urteil v. 23.3.2022 - III R 35/20 NWB TAAAJ-19594](#).
- 14 Gersch in Klein, [AO](#), a. a. O., § 12 Rz. 19
- 15 Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer, DBA (137. Erg.-Lfg 2017), [Art. 5 OECD-MA](#) Rz. 31.
- 16 [BFH, Urteil v. 8.3.1988 - VIII R 270/81 NWB DAAAB-30242](#).
- 17 Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer, DBA, a. a. O., [Art. 5 OECD-MA](#) Rz. 42.
- 18 Kaeser in Wassermeyer, DBA, a. a. O., [Art. 5 OECD-MA](#) Rz. 10.
- 19 Vgl. Diskussionsentwurf zum [Mindeststeuergesetz](#) v. 17.3.2023.
- 20 Vgl. OECD, Inclusive Framework, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025) v. 9.5.2025 S. 289 Rz. 111. unter <https://doi.org/10.1787/a551b351-en>.
- 21 Vgl. OECD-Kommentar zu den MR (2025) S. 289 Rz. 111.
- 22 Vgl. EU-Kommission, Stellungnahme v. 19.9.2018 zum Verfahren McDonald's in Luxemburg unter <https://go.nwb.de/70l0d>.
- 23 Vgl. zur weiteren Diskussion in der Rechtsprechung zur Begründung einer Betriebsstätte in Deutschland bei Vermietung und Verpachtung von Grundstücken [BFH, Urteil v. 28.5.1998 - V R 19/96 NWB VAAAA-96949](#) sowie [EuGH, Urteil v. 4.5.2023 - Rs. C-516/21 „Finanzamt X“ NWB TAAAJ-39742](#) sowie die Folgeentscheidung BFH, Urteil v. 17.8.2023 - V R 7/23 NWB GAAAJ-47860.



- 24 Schnitger/Gebhardt, IStR 2023 S. 113.
- 25 Siehe ausführlich Benecke/Rieck, IStR 2021 S. 692; Fehling/Koch, IStR 2021 S. 561. Das Statement der OECD v. 8.10.2021 ist mit dem Statement v. 1.7.2021 grds. inhaltsgleich, allerdings wird hier der Mindeststeuersatz auf 15 % festgelegt und nicht auf mindestens 15 % beziffert.
- 26 Zöller/Steffens, ISR 2022 S. 118.
- 27 Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (BGBl 2023 I Nr. 397).
- 28 Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland (BGBl 2025 I Nr. 161).
- 29 Für die weiteren Themen im Rahmen des Investitionssofortprogramms wird beispielhaft auf Bergan/Lätsch, DStR 2025 S. 1601 verwiesen.

