



Anlage

Dringend erforderliche Nachbesserungen in dem Mindeststeuergesetz (MinStG)

Inhaltsverzeichnis

I.	Übersicht der größten Problembereiche in dem MinStG.....	3
1.	Notwendige und zeitnahe Einbettung sowie Erläuterung der Administrative Guidance.....	3
	Notwendige umfassende Umsetzung der bestehenden Administrative Guidance	3
	Notwendiger Prozess für zukünftige Administrative Guidance	4
	Effektive Ausgestaltung der Safe Harbour-Regelungen	4
2.	Unklarer Ausgangspunkt zur Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses/-fehlbetrags	5
3.	Zu komplexe Regelungen bei der Nachversteuerung latenter Steuern gem. § 50 Abs. 4 MinStG.....	6
4.	Erhebliche Schwierigkeiten für Bilanzierer nach HGB aufgrund des Wahlrechts aktiver latenter Steuern	7
5.	Umgang mit Steuern für Vorjahre vor Anwendung des MinStG	8
II.	Übersicht weiterer Problembereiche in dem MinStG.....	9
1.	Unklarheiten im Zusammenhang mit dem Ausgleichsanspruch (§ 3 Abs. 6 MinStG)	9
2.	Unklarheiten im Zusammenhang mit Betriebsstätten	9
	Behandlung von Betriebsstätten, insbesondere Bau- und Montagebetriebsstätten	9
	Bestimmung des Belegenheitsstaats bei Betriebsstätten gem. § 6 MinStG	10
	Qualifikationskonflikt bei Betriebsstättenstrukturen	11
3.	Unklarheiten bei Teilkonzernen mit oberster Muttergesellschaft in einem Drittland	11
4.	Unklarheiten im Zusammenhang mit Organgesellschaften	12
	Klarstellung im Zusammenhang mit dem Ergebnisausweis bei Organgesellschaften	12
	Bestimmung des Mindeststeuer-Gewinns bei Personengesellschaft als oberste Muttergesellschaft im Zusammenhang mit Organschaften	13
5.	Qualifikation latenter Steuern aus dem Vorjahr als nachträgliche Anpassung und Änderung der erfassten Steuern (§ 52 MinStG)	13



6. Unklarheiten im Zusammenhang mit der Bestimmung der obersten Muttergesellschaft und der Aufstellung des Konzernabschlusses	14
Unklarheiten im Zusammenhang mit einer GmbH & Co. KG	14
Unklarheiten im Zusammenhang mit dem „Deemed consolidation test“ (§ 7 Abs. 20 und 21 MinStG)	14
7. Auflösung von ungewissen Steuerrückstellungen.....	15

I. Übersicht der größten Problembereiche in dem MinStG

1. Notwendige und zeitnahe Einbettung sowie Erläuterung der Administrative Guidance

Notwendige umfassende Umsetzung der bestehenden Administrative Guidance

Wir bitten erneut, die umfassende Umsetzung der bereits veröffentlichten Administrative Guidance zu überprüfen und deren genaue Anwendung, zumindest in einem BMF-Schreiben, zu erläutern. Zwar ist grundsätzlich zu begrüßen, dass die im Februar und Juli veröffentlichte Administrative Guidance der OECD in den aktuell geltenden Gesetzestext bereits berücksichtigt wurden. Jedoch fehlt es erstens bislang vollständig an der Berücksichtigung der Administrative Guidance aus dem Dezember 2023 in dem MinStG. Zweitens fehlt es an einer ausführlichen Erläuterung, in welcher Weise mit den bereits veröffentlichten und teilweise bereits in dem MinStG berücksichtigten Administrative Guidance umzugehen ist und wie diese als Auslegungshilfe zu verstehen sind.

Erstens sollten die bereits veröffentlichten, allerdings noch nicht berücksichtigten Administrative Guidance zeitnah in dem MinStG Berücksichtigung finden. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund notwendig, dass die Steuerpflichtigen ihre Prozesse für die Umsetzung des MinStG bereits aufgesetzt haben bzw. aktuell aufsetzen. Zu dem aktuellen Zeitpunkt gehen wir deshalb davon aus, dass die Steuerpflichtigen sich nicht umfassend und nicht auf alle veröffentlichten Administrative Guidance berufen können. Letztlich stellt dies jedoch einen erheblichen Wettbewerbsnachteil für deutsche Unternehmen dar, da diese die international abgestimmten Vereinfachungsmöglichkeiten gegenüber ihren Konkurrenten nicht von Beginn an nutzen können. Denn die Prozesse für die Umsetzung des MinStG werden in den Unternehmen zum jetzigen Zeitpunkt aufgesetzt und damit auch der aktuelle Gesetzesstand ohne die Berücksichtigung aller Administrative Guidance, insbesondere der Administrative Guidance aus Dezember 2023. In diesem Zusammenhang bedarf es vor allem einer ausführlichen Definition der genauen Anforderungen eines qualifizierten CbCR. Dabei sollte auch darauf eingegangen werden, welche Besonderheiten bspw. bestehen, wenn in einem Steuerhoheitsgebiet sowohl eine Tochtergesellschaft als auch ein Joint Venture belegen sind und diese unterschiedliche Rechnungslegungsstandards für den qualifizierten Abschluss anwenden. Ferner sollte klargestellt werden, welche Konsequenzen Fehler im CbCR für den Safe Harbour hätten und ob es Möglichkeiten für Korrekturen gibt.

Zweitens fehlt es bislang an einer ausführlichen Erläuterung, in welcher Weise mit den Administrative Guidance umzugehen ist und wie diese als Auslegungshilfe zu verstehen sind. Dies ist deswegen von Bedeutung, weil bis zum jetzigen Zeitpunkt unklar geblieben ist, in welchem Umfang die bereits veröffentlichten Administrative Guidance in dem MinStG berücksichtigt wurden. Denn einerseits fanden umfassende Wahlrechte und Beispiele bislang keinen Einzug in das Gesetz (bspw. wurde in § 25 MinStG die Februar-Administrative Guidance nicht übernommen). Dies mit der Folge, dass nunmehr unklar ist, ob diese Wahlrechte bewusst nicht in der Gesetzesbegründung berücksichtigt oder ob diese aufgrund der Ausführlichkeit nicht ausgeführt wurden und stattdessen auf die umfassenden Administrative Guidance verwiesen werden soll. Andererseits wurde an einigen Stellen umfassend auf Punkte aus den Administrative

Guidance in der Gesetzesbegründung verwiesen. An weiterer Stelle wurde dagegen statt einer umfassenden Erläuterung innerhalb der Gesetzesbegründung lediglich auf einzelne Punkte und deren Ausführungen in der Administrative Guidance verwiesen (s. bspw. Gesetzesbegründung zu § 36 bzw. zu § 37 MinStG-RgE, BT-Drs. 20/8668, S. 160). Dieses Vorgehen ist nicht einheitlich und nicht ausreichend. Es führt zu erheblichen Rechtsunsicherheiten für die Steuerpflichtigen.

Notwendiger Prozess für zukünftige Administrative Guidance

Es bedarf ferner eines zusätzlichen Prozesses, der es gewährleistet, die weiteren Entwicklungen, insbesondere die weiteren von der OECD vorgesehenen und international abgestimmten Vereinfachungen, zeitnah in das MinStG einzufügen. Denn zum gegenwärtigen Zeitpunkt bleibt unklar, wie mit zukünftigen (bereits angekündigten), aber noch nicht veröffentlichten Administrative Guidance umzugehen ist.

Ein solcher Prozess ist grundsätzlich nach Erwägungsgrund 24 der MinBestRL auch im Einklang mit den Vorgaben aus dieser. Die enge Anlehnung an das OECD-Regelwerk, mithin an die Mustervorschriften, den Kommentar sowie die Administrative Guidance, erfordert auch einen zusätzlichen Prozess, da ein dynamischer Verweis nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht zulässig ist. Mithin bedarf es eines Rechtsakts zur zeitnahen Umsetzung der Administrative Guidance in das deutsche Steuerrecht. Dies ist schon allein deshalb notwendig, da das OECD-Regelwerk nicht im Zuge eines demokratisch legitimierten Akts verabschiedet wurde.

Effektive Ausgestaltung der Safe Harbour-Regelungen

Die Safe Harbour-Regelungen, insbesondere der CbCR-Safe Harbour, sollte effektiver ausgestaltet werden. Denn nach deren bisheriger Ausgestaltung kann insbesondere nicht in allen Fällen der CbCR-Safe Harbour genutzt werden, obwohl diese Fälle eindeutig zu keiner Mindestbesteuerung führen. Dies ist freilich dem geschuldet, dass die Verwendung der länderbezogenen Berichte als Erleichterung dienen und damit die vollumfängliche Berechnung der Mindeststeuer entbehrlich sein soll. Mithin sollen in dem länderbezogenen Bericht gerade nicht die Besonderheiten für die Berechnung der Mindeststeuer dargestellt werden.

Dennoch regen wir an, Überlegungen anzustellen, um die Safe Harbour-Regelungen zu erweitern. So sollte auch Steuerpflichtigen zumindest zu Beginn die vollumfängliche Berechnung der Mindeststeuer erspart bleiben, deren Besteuerung zweifelsfrei über der Mindeststeuerschwelle von 15 % liegt. Denn in diesen Fällen steht offensichtlich der enorme Aufwand nicht im Verhältnis zu dem tatsächlichen Nutzen. Stattdessen sollten Unternehmen, die nach vernünftigem Ermessen die neuen Vorgaben kostspielig und unter erheblichem Personaleinsatz und IT-Aufwand umsetzen, nicht durch weitere Wettbewerbsnachteile gegenüber Konkurrenten bestraft werden, deren Ansässigkeitsstaat die globale Mindestbesteuerung nicht umsetzt.

2. Unklarer Ausgangspunkt zur Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses/-fehlbetrags

Wir regen an, die gesetzlich festgeschriebene Definition des Mindeststeuer-Jahresüberschusses/-fehlbetrags zu konkretisieren. Es bedarf einer klareren Formulierung für die konkreten Anforderungen an den Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag, da aktuell erhebliche Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen bei der zentralsten Größe für die Ermittlung der Mindeststeuer besteht. Dies sollte auch auf Ebene der OECD abgestimmt werden, zumindest sollten EU-weit einheitliche Anforderungen zur Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses/-fehlbetrags gestellt werden. Dies würde nachhaltig Rechtssicherheit schaffen und ein OECD-einheitliches Vorgehen erzielen. Denn es ist weiterhin unklar, ob für die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses/-fehlbetrags zunächst ein fiktiver Einzelabschluss nach dem maßgeblichen Rechnungslegungsstandard des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft aufzustellen ist oder ob die benötigten Ausgangswerte aus den sog. „Reporting Packages“ entnommen werden können oder ggf. sogar Werte dazwischen zu verwenden sind.

Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag ist gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 MinStG der „[...] für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzernerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen [...]“. Diese Definition ist u. E. weiterhin unbestimmt. Es bedarf daher einer eindeutigen und klaren Formulierung zu den Anforderungen an den Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-jahresfehlbetrag. Denn dieser stellt den Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw.-Verlusts dar und ist damit die zentrale Größe für die Berechnung der Mindeststeuer. Eine klare Aussage zu den Anforderungen an diese Größe würde zu erheblicher Rechtssicherheit bei den Steuerpflichtigen führen, insbesondere auch bei späteren Betriebsprüfungen.

Überdies lassen sich auch aus den OECD-Mustervorschriften keine genauen Anforderungen an diese Größe entnehmen. Stattdessen ist auch nach Art. 3.1.2 der OECD-Mustervorschriften nicht eindeutig, welche konkreten Anforderungen an den GloBE-Jahresüberschuss/-fehlbetrag gestellt werden. Dies ist auch den Administrative Guidance vom 17. Juli 2023 zu entnehmen: „[...] neither the GloBE Rules nor the Commentary provide specific guidance in relation to how the relevant GloBE items will be presented and calculated in accordance with the accounting standard used in the preparation of Consolidated Financial Statements of the Ultimate Parent Entity [...]“. Mithin wird wohl auch in den verschiedenen Staaten nicht einheitlich vorgegangen werden, was zu weiterer Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen führt. Zwar führt der OECD-Kommentar in Tz. 3 zu Art. 3.1.2 aus, dass es sich hierbei um den Jahresüberschuss oder -fehlbetrag handelt, der auf Ebene der Geschäftseinheit ermittelt wird, indem alle Erträge und Aufwendungen der Einheit, einschließlich solcher aus Geschäftsvorfällen mit anderen Geschäftseinheiten der Gruppe sowie des Ertragsteueraufwands berücksichtigt werden. Allerdings führen die Ausführungen in der Administrative Guidance vom 17. Juli 2023 weiter aus, dass gerade nicht auf den Einzelabschluss der Geschäftseinheiten abgestellt wird. Stattdessen sind die Werte aus den Einzelabschlüssen bereits in die Konzernberichts-

währung umzurechnen. Demgegenüber werden in den Administrative Guidance für die Gewährung des CbCR-Safe Harbours als Alternativen sowohl das „Reporting Package“ als auch die „Separate Financial Statements“ anerkannt und diese als gleichwertig behandelt.

Mit Blick auf die Gesetzeshistorie gehen wir davon aus, dass die Streichung des Begriffs „Einzelabschluss“ aus dem ursprünglich im Diskussionsentwurf vom 17. März 2023 angelegten Gesetzestext dahingehend zu werten ist, dass es gerade keiner (gesonderten) Erstellung eines (fiktiven) Einzelabschlusses für die einzelnen Geschäftseinheiten bedarf. Sofern die Erstellung eines (fiktiven) Einzelabschlusses für die Geschäftseinheiten nicht erforderlich ist, sollte klargestellt werden, welche Anpassungen im Hinblick auf die „Reporting Packages“ noch für den Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag erfolgen müssen. Dabei wäre es eine Erleichterung für die Steuerpflichtigen, wenn die Vereinfachungen, die aufgrund der späteren Konsolidierung erfolgen, auch für die Berechnung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses/-fehlbetrags nicht angepasst werden müssten. Dies betrifft bspw. die Anwendung von IFRS 16 oder die Bildung von Rückstellungen in Intercompany-Sachverhalten. Diese Anpassungen sowie Anforderungen sollten insbesondere auch auf Ebene der OECD, zumindest auf Ebene der EU, vereinheitlicht werden.

3. Zu komplexe Regelungen bei der Nachversteuerung latenter Steuern gem. § 50 Abs. 4 MinStG

Die geforderte Nachversteuerung gem. § 50 Abs. 4 MinStG sollte ausdrücklich zurückgestellt werden (Penalty Relief), bis eine praktikable Ausarbeitung der Regelung erfolgt ist. Denn die nach § 50 Abs. 4 MinStG geforderte Nachversteuerung stellt die Praxis vor kaum zu bewältigende Probleme.

Aktive und passive latente Steuern werden im Unternehmen bestenfalls positionsbezogen, jedoch vor dem Hintergrund der Vielzahl der Geschäftsvorfälle niemals wirtschaftsgutsbezogen geführt. Aus den positionsbezogen geführten latenten Steuern lässt sich somit nicht ableiten, inwiefern sich einzelne Positionen innerhalb von fünf Jahren aufgelöst haben. Hierzu wäre eine wirtschaftsgutsbezogene Analyse erforderlich, die praktisch nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand bzw. fehlerfrei kaum möglich ist. Deshalb halten wir weiterhin an unserer Forderung fest und sehen Vereinfachungen an dieser Stelle als unabdinglich an. Dies sollte insbesondere auch auf Ebene der OECD weiter vorgetragen werden. In diesem Zusammenhang hat die OECD bereits angekündigt, dass für die Recapture-Regelung für passive latente Steuern eine Vereinfachung anvisiert wird. Die entsprechende Vereinfachung sollte zeitnah auch in das MinStG übernommen werden, um Rechtssicherheit zu schaffen.

Ferner sollte zumindest entweder klargestellt werden, wie die Auflösung der latenten Steuern innerhalb des 5-Jahreszeitraums vorgenommen werden kann, oder es sollte auf den entsprechenden Nachversteuerungsbetrag verzichtet werden. Alternativ kann auch darüber nachgedacht werden, abschließend aufzuzählen, unter welchen Umständen passive latente Steuern wirtschaftsgutsbezogen nachzuverfolgen sind, um diese Effekte zielgenau zu erfassen.

4. Erhebliche Schwierigkeiten für Bilanzierer nach HGB aufgrund des Wahlrechts aktiver latenter Steuern

Wir regen an, die Bildung eines fiktiven Ansatzes der aktiven latenten Steuern lediglich für Zwecke des MinStG gesetzlich zu regeln. Dies stellt die praktikabelste und rechtsicherste Maßnahme dar, um Auswirkungen des Aktivierungswahlrechts des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB auf den effektiven Steuersatz zu verhindern. Denn das in § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB verankerte Aktivierungswahlrecht für einen Überhang an aktiven latenten Steuern wird in der Praxis insbesondere von mittelständischen Konzernen regelmäßig nicht in Anspruch genommen.

Dies hat nunmehr einerseits die Folge, dass die Unternehmen aufgrund der Übergangsregelung des § 82 Abs. 1 Satz 1 MinStG bereits letztes Jahr aktive latente Steuern hätten berücksichtigen müssen. Denn die Übergangsregelung des § 82 Abs. 1 Satz 1 MinStG stellt ab auf „[...] alle zu Beginn des Übergangsjahres in den Abschlüssen aller Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet für das Übergangsjahr erfassten oder ausgewiesenen aktiven und passiven latenten Steuern“. Mithin sind für Steuerpflichtige, deren Übergangsjahr bereits das Geschäftsjahr 2024 ist, die ausgewiesenen Werte zum 1. Januar 2024 maßgeblich. Demnach hätten diese Steuerpflichtigen bereits im Geschäftsjahr 2023 das Wahlrecht gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ausüben müssen. Sofern diese das Wahlrecht nicht ausgeübt haben, können nun keine aktiven latenten Steuern berücksichtigt werden. Infolgedessen könnte unrechtmäßig Ergänzungssteuer entstehen aufgrund der Nichtausübung eines Aktivierungswahlrechts in einem Geschäftsjahr, in dem der Gesetzgebungsprozess des MinStG noch nicht abgeschlossen war. Zwar führt die Gesetzesbegründung zu dem Regierungsentwurf vom 6. Oktober 2023 (s. BT-Drs. 20/8668, S. 226) hierzu aus, dass eine Änderung der bisher angewandten Bilanzierungspraxis spätestens im Übergangsjahr erfolgen muss und damit auf die Steuerpflichtigen zugegangen wird. Da diese Ansicht letztlich jedoch ausdrücklich dem Gesetzeswortlaut des § 82 Abs. 1 Satz 2 MinStG widerspricht, wird dies de facto aufgrund von Rechtsunsicherheitsgesichtspunkten wohl kaum von Unternehmen in der Praxis so gehandhabt werden.

Andererseits würde durch eine gesetzliche Regelung zur Bildung eines fiktiven Ansatzes auch der Zweck der Handelsbilanz gewahrt bleiben, mithin der Gläubigerschutz. Ansonsten würde das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht aufgrund eines indirekten Zwangs für Zwecke des MinStG de facto leerlaufen. Der Wahlrechtsausübung nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB wäre nunmehr eine Besteuerungsfunktion inhärent. Dies würde letztlich ein konzeptionellen Bruch mit dem Grundprinzip des HGB darstellen. Darüber hinaus sind aufgrund der Einführung des MinStG Anpassungen bei der unternehmensinternen Bilanzierungsrichtlinie notwendig, die mit verschiedenen Stellen abgestimmt werden muss. Eine zeitnahe Umsetzung des Ansatzes war demnach für viele Konzerne für das Geschäftsjahr 2023 kaum realisierbar. Diese Konzerne benötigen daher eine rechtssichere und zeitnahe Vereinfachungsregelung, aktive latente Steuern dennoch berücksichtigen zu können.

Zudem regen wir als Erleichterung an, das Wahlrecht in § 51 MinStG auszuweiten. Mithin sollte § 51 MinStG auf bereits bei erstmaliger Anwendung des MinStG bestehende Verlustvorträge ausgeweitet werden. Dies würde für HGB-Bilanzierer eine Änderung des Wahlrechts nach § 274 HGB obsolet machen.

5. Umgang mit Steuern für Vorjahre vor Anwendung des MinStG

Wir regen an, ein Wahlrecht zur Ausnahme von Steuern für Vorjahre vor erstmaliger Anwendung des MinStG in § 44 Abs. 2 MinStG gesetzlich festzuschreiben. Denn insbesondere Steuererstattungen für Vorjahre vor erstmaliger Anwendung des MinStG könnten zu einer ungerechtfertigten Ergänzungssteuer führen.

Nach dem Wortlaut des § 44 Abs. 1 MinStG entspricht der Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit den „im Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern“. In dem Geschäftsjahr angefallene laufende Steuern sind regelmäßig auch Steuererstattungen bzw. Steuerrückzahlungen aus den Vorjahren. Dies ist auch aus dem geänderten Wortlaut in dem Regierungsentwurf zu folgern. Der Referentenentwurf vom 7. Juli 2023 hat dagegen in dem § 41 Abs. 1 MinStG-RefE noch abgestellt auf die „für das Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern“. Wir gehen daher davon aus, dass bewusst auch Steuern aus Vorjahren in den angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigen sind. Diese Ansicht steht allerdings im Widerspruch zu den OECD-Mustervorschriften. Denn nach Art. 4.1.1 der OECD-Mustervorschriften entsprechen „[d]ie angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr [...] dem im Jahresüberschuss oder -fehlbetrag berücksichtigten laufenden Steueraufwand für erfasste Steuern für das Geschäftsjahr [...]“.

Die Berücksichtigung der „im Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern“ führt insbesondere dann zu Problemen, wenn Steuern aus Vorjahren vor erstmaliger Anwendung des MinStG einbezogen werden müssen. Denn in diesen Fällen ist eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes gem. § 52 Abs. 2 MinStG nicht möglich, da zuvor kein effektiver Steuersatz berechnet wurde. Jedoch ist eine Allokation dieser Steuern notwendig. Denn ansonsten kommt es im Fall von Steuererstattungen zu einer ungerechtfertigten Ergänzungssteuer in den Übergangsjahren. Eine gesetzliche Klarstellung sowie Festschreibung zum Umgang mit Steuern für Vorjahre vor erstmaliger Anwendung sind umgehend geboten.

II. Übersicht weiterer Problembereiche in dem MinStG

1. Unklarheiten im Zusammenhang mit dem Ausgleichsanspruch (§ 3 Abs. 6 MinStG)

Der Ausgleichsanspruch gem. § 3 Abs. 6 MinStG sollte weiter klargestellt werden. Denn einerseits ist der Ansatz und die Bewertung des Ausgleichsanspruchs bzw. der Rückstellungen bei dem Gruppenträger und der nachgelagerten im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft jeweils im Jahr der Entstehung der Steuer und im Jahr der Entstehung des Ausgleichsanspruchs unklar. Andererseits ist der Zeitpunkt unklar, in dem der Ausgleichsanspruch sowie die Rückstellungen zu erfassen sind. Eine Rückstellung ist beim Gruppenträger ggf. um künftige Ausgleichsansprüche zu mindern.

Darüber hinaus wirft der Ausgleichsanspruch weiterhin einige praktische Fragestellungen auf und bedarf daher der Klarstellung. Insbesondere sind Fragen zur Interessenkollision und zu Schadensersatzausgleichsansprüchen im Falle von „ungünstigen“ Wahlrechtsausübungen bislang unberücksichtigt geblieben. Dies gilt vor dem Hintergrund, dass verfahrensrechtlich ausschließlich der Gruppenträger Verfahrensbeteiligter für das Besteuerungsverfahren (Einspruchsbefugnis etc.) ist. Demgegenüber haben die anderen inländischen Geschäftseinheiten der Mindeststeuergruppe in der Regel (mit Ausnahme der Haftung) keine unmittelbaren Handlungsmöglichkeiten gegenüber den Finanzbehörden, um sich gegen die Steuerfestsetzung zu wenden.

Ferner ist fraglich, wie und wie schnell Ausgleichsansprüche durchgesetzt werden können. Denn der ausweislich der Gesetzesbegründung zivilrechtliche Ausgleichsanspruch kann kaum sachgerecht von Amts- oder Landgerichten beurteilt werden. Dies gilt deswegen, weil der Ausgleichsanspruch auf einer Steuer beruht, die außerordentlich kompliziert ist. Der Weg der Finanzgerichtsbarkeit ist dagegen nicht eröffnet, wäre jedoch grundsätzlich zielführender.

2. Unklarheiten im Zusammenhang mit Betriebsstätten

Behandlung von Betriebsstätten, insbesondere Bau- und Montagebetriebsstätten

Wir bitten um nähere Erläuterungen zur Behandlung von Bau- und Montagebetriebsstätten im Rahmen eines BMF-Schreibens. Denn aktuell ergeben sich verschiedene Anwendungs- und Auslegungsfragen.

Erstens besteht grundsätzlich das Risiko einer Doppelbesteuerung aufgrund des deutschen Sonderwegs der (widerlegbaren) Grundregel einer Einordnung der Bau- und Montagebetriebsstätte als Routinefunktion. Mithin enthält das deutsche Steuerrecht konkrete Regelungen zur Gewinnabgrenzung im Fall von Bau- und Montagebetriebsstätten. Allerdings sind diese Regelungen international nicht abgestimmt und es kommt dadurch regelmäßig zu einer Doppelbesteuerung, da die ausländischen Finanzbehörden in der Regel nicht der Auffassung der deutschen Finanzbehörde folgen. Dieses Problem wird nunmehr auch in den Regelungskreis des MinStG übertragen. Dem sollte u. E. dringend entgegengewirkt werden.

Zweitens gibt es für Bau- und Montagebetriebsstätten kaum Datengrundlagen, da diese in der Regel nur für eine bestimmte Dauer angelegt sind. Aufgrund dessen wird bspw. für die Aufstellung des CbCR bislang das steuerliche Ergebnis verwendet. Wir regen daher an festzuschreiben, dass auch für die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses/-fehlbetrags einer Betriebsstätte auf das steuerliche Ergebnis zurückgegriffen werden kann. Denn ansonsten bedarf es einer aufwendigen Datenbeschaffung zur Erstellung einer gesonderten Buchführung für ein steuerliches Konstrukt, für welches sonst lediglich zur Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ein gesonderter Gewinn bzw. Verlust zu ermitteln ist. Dies obwohl auch nach dem einschlägigen BMF-Schreiben in der Regel eine Ermittlung nach dem Cost-plus-Prinzip erfolgt.

Bestimmung des Belegenheitsstaats bei Betriebsstätten gem. § 6 MinStG

Wir bitten um weitere Ausführungen und Erläuterungen in der Gesetzesbegründung zur Bestimmung des Belegenheitsstaates der Betriebsstätte gem. § 6 Abs. 3 MinStG. Insbesondere sollte im Fall einer Betriebsstätte, die nach einem in Kraft befindlichen DBA im Quellenstaat steuerpflichtig ist, klargestellt werden, dass diese entsprechend Art. 10.3.3 lit. a der OECD-Mustervorschriften bzw. entsprechend Tz. 191 des OECD-Musterkommentars als im Quellenstaat belegen gilt.

Denn es besteht in Fällen des § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG weiterhin Unsicherheit, in welchem Staat die Betriebsstätte als ansässig behandelt wird, wenn ihre Einkünfte im Rahmen der Anrechnungsmethode nach dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen im Stammhausstaat und im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Dies deswegen, weil eine Betriebsstätte i. S. d. § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG nach § 6 Abs. 3 Nr. 1 MinStG „[...] in dem Steuerhoheitsgebiet belegen [ist], in dem sie als dortige Betriebsstätte behandelt wird und unter Beachtung des anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit den ihr zuzuordnenden Einkünften der Besteuerung unterliegt.“ Im Fall einer Anrechnungsbetriebsstätte unterliegt diese sowohl in dem Quellenstaat als auch in dem Ansässigkeitsstaat der Besteuerung.

Diese Unsicherheit besteht auch insbesondere deswegen, weil es an einer Erläuterung in der Gesetzesbegründung fehlt. Stattdessen wird in der Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 3 MinStG lediglich ausgeführt, dass die Vorschrift die grundsätzliche Regelung für die Ermittlung der Belegenheit von Betriebsstätten enthält. Demgegenüber gilt eine Betriebsstätte nach Art. 10.3.3 lit. a der OECD-Mustervorschriften „[...] als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie als Betriebsstätte behandelt wird und nach dem anwendbaren in Kraft befindlichen Doppelbesteuerungsabkommen steuerpflichtig ist.“ In dem OECD-Musterkommentar wird in Tz. 191 hierzu ausdrücklich klargestellt, dass in diesem Fall dem Doppelbesteuerungsabkommen zu folgen ist „[...] und die Betriebsstätte [...] so behandelt [wird], als sei sie im Quellenstaat belegen“.

Qualifikationskonflikt bei Betriebsstättenstrukturen

Es bedarf ferner der Klarstellung, auf welche Sichtweise für die Bestimmung einer Betriebsstätte bei Vorliegen eines Qualifikationskonflikts abzustellen ist. Ein Qualifikationskonflikt – konkret im Fall von § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG – liegt vor, wenn aus Sicht des Quellenstaats die in seinem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinrichtung als Betriebsstätte nach dem zugrundeliegenden DBA gilt, während nach dem Ansässigkeitsstaat die Geschäftseinrichtung nicht als Betriebsstätte gilt.

Dies kann insbesondere im Zusammenhang mit Sachverhalten zu Problemen führen, in denen die Betriebsstätte zwischen zwei ausländischen Staaten besteht und in Deutschland lediglich die oberste Muttergesellschaft belegen ist. Es bedarf daher einer Klarstellung, welcher Rechtsauffassung vorrangig zu folgen ist. Da § 4 Abs. 3 Nr. 1 MinStG regelmäßig auf den Quellenstaat abstellt, sollte (im Falle eines Qualifikationskonflikts) stets auf die Rechtsauffassung des Quellenstaates abgestellt werden. In diesem Fall wird grundsätzlich auch gewährleistet, dass den international anerkannten Grundsätzen gefolgt wird. Denn eine Betriebsstätte gem. § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG liegt lediglich vor, wenn die Einkünfte nach dem Steuerrecht des Quellenstaats im Einklang mit den Grundsätzen des zugrundeliegenden DBA besteuert werden. Die Klarstellung wie mit Qualifikationskonflikten bei Betriebsstättenstrukturen umzugehen ist, sollte insbesondere auf Ebene der OECD abgestimmt werden, zumindest auf Ebene der EU.

3. Unklarheiten bei Teilkonzernen mit oberster Muttergesellschaft in einem Drittland

Wir regen an, für deutsche (Tochter-)Gesellschaften ein Wahlrecht zu schaffen, die Erklärung und das Blending nur für den deutschen Teilkonzern durchzuführen. Denn es ist fraglich, ob die deutsche Gesellschaft von den ausländischen Geschäftseinheiten, insbesondere von der ausländischen Muttergesellschaft, die Informationen für die Bestimmung der Sekundärerfüllungssteuer erhält. Mithin sind für die Bestimmung des Anteils der Bundesrepublik Deutschland am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge Informationen über die Anzahl der Beschäftigten und den Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte im Konzern und über die Ansässigkeit von Konzerngesellschaften in bestimmten Jurisdiktionen erforderlich. In der Praxis haben sich in den Vorbereitungen auf die Mindeststeuer bereits Probleme in diesem Zusammenhang gezeigt.

Einige deutsche Teilkonzerne sind beispielsweise Teil eines chinesischen Konzerns (oberste Muttergesellschaft in China). In diesen Fällen ist dem deutschen Teilkonzern überhaupt nicht bekannt, welche weiteren Gesellschaften des chinesischen Konzerns noch in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind und damit in das jeweilige „Jurisdictional Blending“ einbezogen werden müssten. Entsprechende Informationen werden durch die chinesische oberste Muttergesellschaft auch nicht bereitgestellt. Für die steuerpflichtigen deutschen Gesellschaften besteht folglich eine Unmöglichkeit, die gesetzliche Vorgabe zu erfüllen. Auch die in § 91 Abs. 1 Satz 7 MinStG mit dem Regierungsentwurf neu eingefügte Auskunftspflicht behebt diese Unmöglichkeit nicht. Denn es ist fraglich, ob dieser rein national normierte

Anspruch gegenüber ausländischen Geschäftseinheiten, insbesondere ausländischen Muttergesellschaften, durchsetzbar ist. Aufgrund dessen sollten in diesen Fällen Vereinfachungsregelungen für die deutschen (Tochter-)Gesellschaften vorgesehen werden. Gleiches gilt für Konzerne mit Spartenorganisation. In diesem Fall haben die Unternehmen in der Regel nur Informationen über ihre eigene Sparte.

Bei fehlenden Vereinfachungsregeln dürfen andererseits die betroffenen deutschen Tochtergesellschaften nicht für die mangelnde Kooperationsbereitschaft der obersten Muttergesellschaft haftbar gemacht werden, wenn Informationen faktisch unmöglich zu beschaffen sind. Die Praxis benötigt an dieser Stelle dringend Rechtssicherheit und belastbare Aussagen, wie die Finanzverwaltung mit der geschilderten Situation umgehen wird. Dies sollte neben dem MinStG auch im Gesellschaftsrecht normiert werden, um eine Normenkollision zu verhindern. Denn bspw. enthält § 93 Abs. 1 Satz 3 AktG keine Regelung dahingehend, dass steuerliche Mitwirkungspflichten vorrangig sind. Wir weisen vor diesem Hintergrund auch darauf hin, dass fehlende klare und verhältnismäßige Regelungen zur Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen dazu führen, dass die Normen weder von dem Steuerpflichtigen befolgt noch von der Finanzverwaltung vollzogen werden können und damit letztlich (wohl) ein strukturelles Vollzugsdefizit in Betracht kommt (vgl. in diesem Kontext auch das Urteil des Verwaltungsgerichtshofs Baden-Württemberg hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der Tübinger Verpackungssteuerersatzung, VGH Baden-Württemberg v. 29. März 2022, Az.: 2 S 3814/20). Denn die Tatsache, dass die Sachverhalte in wesentlichen Teilen außerhalb der Verantwortungs- und Machtsphäre des Steuerpflichtigen liegen und dieser teilweise keine Informationen und Unterlagen zu den Sachverhalten erlangt, führt wiederum dazu, dass es zu keiner Kontrolle eben dieser Sachverhalte kommt. Ferner sollte auch überprüft werden, ob keine Normenkollision gegenüber ausländischem Gesellschaftsrecht vorliegt.

4. Unklarheiten im Zusammenhang mit Organgesellschaften

Klarstellung im Zusammenhang mit dem Ergebnisausweis bei Organgesellschaften

Es bedarf einer Klarstellung im Zusammenhang mit dem Ergebnisausweis bei Organgesellschaften, ob der Jahresüberschuss/-fehlbetrag der Organgesellschaft vor oder nach Ergebnisabführungen zu verwenden ist. Dies ist insbesondere deshalb von Relevanz, weil es Unterschiede zwischen den Rechnungslegungsstandards im Umgang mit den Jahresüberschüssen/-fehlbeträgen von Organgesellschaften gibt. Demnach müssen Tochtergesellschaften nach dem HGB regelmäßig ein ausgeglichenes Ergebnis ausweisen, mithin ist der Jahresüberschuss/-fehlbetrag der Organgesellschaft null. Demgegenüber wird bei IFRS-Konzernen das Ergebnis in der Regel bei der Organgesellschaft ausgewiesen.

Der Umgang mit dem Ergebnisausweis der Organgesellschaft ist insbesondere für die Erklärungspflichten von Relevanz. Mithin sollte klargestellt werden, ob das Ergebnis vor oder nach Ergebnisabführung zu verwenden ist. Dies ist notwendig, um Fehler bei Abgabe der Mindeststeuererklärung bzw. des Mindeststeuerberichts zu vermeiden. In diesem Zusammenhang

sollte insbesondere Berücksichtigung finden, dass die handelsbilanzielle Behandlung der Gewinnabführung nach wie vor prägend für die ertragsteuerliche Anerkennung der Organschaft ist.

Bestimmung des Mindeststeuer-Gewinns bei Personengesellschaft als oberste Muttergesellschaft im Zusammenhang mit Organschaften

Ferner sollte klargestellt werden, ob gem. § 7 Abs. 32 MinStG eine Organgesellschaft als transparente Einheit zu behandeln ist und demnach das Ergebnis über § 69 Abs. 1 MinStG bei einer transparenten obersten Muttergesellschaft zu kürzen ist.

Eine Einheit gilt nach § 7 Abs. 32 Satz 1 MinStG „[...] als transparente Einheit, soweit sie in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung steuerlich transparent ist [...]“. Eine Einheit wird wiederum gem. § 7 Abs. 32 Satz 3 MinStG „[...] steuerlich transparent behandelt, wenn die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste dieser Einheit nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets so behandelt werden, als seien sie dem unmittelbaren Gesellschafter der Einheit im Verhältnis zu dessen Kapitalbeteiligung an dieser Einheit entstanden.“ Bei einer körperschaftsteuerlichen Organschaft wird das Ergebnis der Organgesellschaft aufgrund des Gewinnabführungsvertrags vollständig bei dem Organträger ausgewiesen. Demnach kann eine Organgesellschaft grundsätzlich als steuerlich transparent behandelt werden. Dies würde u. E. letztlich dazu führen, dass das Ergebnis der Organgesellschaft der transparenten obersten Muttergesellschaft zuzurechnen ist und dort entsprechend den Voraussetzungen des § 69 MinStG zu kürzen ist (§ 69 Abs. 3 MinStG). Um Rechtssicherheit zu schaffen, wäre eine Klarstellung zu dem Umgang mit derartigen Konstellationen wünschenswert.

5. Qualifikation latenter Steuern aus dem Vorjahr als nachträgliche Anpassung und Änderung der erfassten Steuern (§ 52 MinStG)

Wir regen eine Klarstellung an, dass latente Steuern nicht unter den § 52 Abs. 2 MinStG fallen. Denn aktuell ist nicht klar, ob die Regelung auch latente Steuern erfasst.

Dies ist insbesondere in Fällen problematisch, in denen es erstmals zu einer latenten Steuerwirkung kommt und von den Unternehmen als latente Steuern des Vorjahres behandelt werden, bspw. aufgrund einer Korrektur der steuerlichen Bemessungsgrundlage aus Vorjahren durch eine Betriebsprüfung. Nach § 52 Abs. 2 Satz 1 MinStG führt eine Minderung der Steuerschuld zu einer „[...] Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für dieses Geschäftsjahr nach § 57 Absatz 1.“ Nach § 52 Abs. 2 Satz 2 MinStG wird weiter ausgeführt, dass „[b]ei der Neuberechnung [...] von den angepassten erfassten Steuern [...] die Minderung der erfassten Steuern abgezogen [wird].“ Der Begriff „erfasste Steuern“ wird definiert in § 45 Abs. 1 MinStG. Die Gesetzesbegründung stellt ausdrücklich klar, dass eine Steuer im Einklang mit § 3 AO zu bestimmen ist. Mithin sind Steuern „[...] Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“ Hieraus könnte

gefolgert werden, dass es sich bei latenten Steuern gerade nicht um erfasste Steuern handelt. Dies lässt sich auch aus der Ermittlung des Betrags der angepassten erfassten Steuern nach § 44 Abs. 1 MinStG folgern. Denn der Betrag der angepassten erfassten Steuern entspricht gem. § 44 Abs. 1 Satz 1 MinStG den im Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag im Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern, soweit es sich um erfasste Steuern handelt, angepasst um die § 44 Abs. 1 Nrn. 1 bis 5 MinStG. Konkret sind die angefallenen laufenden (erfassten) Steuern anzupassen um den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern (§ 44 Nr. 2 MinStG).

Wir gehen aufgrund dessen davon aus, dass latente Steuern aus den Vorjahren nicht unter den § 52 Abs. 2 MinStG fallen. Eine Klarstellung im Rahmen eines BMF-Schreibens wäre dennoch wünschenswert.

6. Unklarheiten im Zusammenhang mit der Bestimmung der obersten Muttergesellschaft und der Aufstellung des Konzernabschlusses

Unklarheiten im Zusammenhang mit einer GmbH & Co. KG

In Konstellationen in denen eine Komplementär-GmbH 0 % der Anteile an der GmbH & Co. KG hält, sollte klargestellt werden, ob es sich bei der KG oder bei der Komplementär-GmbH um die oberste Muttergesellschaft gem. § 4 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 MinStG i. V. m. § 7 Abs. 21 MinStG handelt. Denn aktuell besteht Rechtsunsicherheit in der Praxis, da in solchen Konstellationen der Konzernabschluss je nach Einzelfall entweder bei der KG oder bei der Komplementär-GmbH aufgestellt und damit die oberste Muttergesellschaft nicht eindeutig bestimmt werden kann. Dies ist abhängig von der vertraglichen Ausgestaltung der GmbH & Co. KG. Es bedarf daher einer Klarstellung, wie in diesen Fällen vorzugehen ist, insbesondere auch, ob und wie die jeweils andere Einheit mit einzubeziehen ist.

Unklarheiten im Zusammenhang mit dem „Deemed consolidation test“ (§ 7 Abs. 20 und 21 MinStG)

Im Zusammenhang mit dem sog. „Deemed consolidation Test“ sollte erstens erläutert werden, wie das Wahlrecht hinsichtlich der Berücksichtigung von Joint Ventures anzuwenden ist, mithin ob die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode gewählt werden kann. Zweitens sollte klargestellt werden, ob der „Deemed consolidation Test“ trotz eines freiwillig aufgestellten Konzernabschlusses zu prüfen ist.

Nach dem sog. „Deemed consolidation Test“ hat eine oberste Muttergesellschaft, die keinen Konzernabschluss erstellt, einen Konzernabschluss aufzustellen, der nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard aufgestellt worden wäre, wenn die oberste Muttergesellschaft hierzu verpflichtet gewesen wäre (§ 7 Abs. 21 Nr. 4 MinStG). Damit ist ein (fiktiver) Konzernabschluss bspw. nach HGB aufzustellen. Allerdings existiert nach dem HGB ein Wahlrecht für die Einbeziehung von Joint Ventures. Nach diesem Wahlrecht sind Joint Ventures entweder anteilig nach der Quotenkonsolidierung einzubeziehen oder nach der sog. Equity-Methode zu erfassen. Die Einbeziehung nach der Equity-Methode hat zur Folge, dass

keine Konsolidierung des Joint Venture vorliegt. Es ist unklar, wie die oberste Muttergesellschaft das Wahlrecht nach dem „Deemed consolidation Test“ auszuüben hat.

Darüber hinaus ist unklar, wie mit Fällen umzugehen ist, in denen ein freiwilliger Konzernabschluss aufgestellt wird. Demnach sollte klargestellt werden, ob die Aufstellung eines solchen zu einer Einordnung in § 7 Abs. 21 Nr. 1 MinStG führt oder ob dieser für die Zwecke des MinStG unbeachtlich ist. Dies sollte im Rahmen eines BMF-Schreibens noch klargestellt werden.

7. Auflösung von ungewissen Steuerrückstellungen

Letztlich sollte eine klarstellende Regelung aufgenommen werden, wonach bei einer Auflösung einer ungewissen Steuerrückstellung auch der Ertrag entsprechend zu korrigieren ist. Bereits die Systematik gebietet, bei einer Kürzung des Steueraufwands für ungewisse Steuerrückstellungen nach § 48 Nr. 4 MinStG auch die Korrektur eines Steuerertrags zuzulassen.