

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

E-Mail

Unser Zeichen: Fi/We
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. September 2024

Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und weiterer Maßnahmen (MinStGANpG)

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum o. g. Entwurf Stellung zu nehmen, und nehmen diese gern wahr.

Die BStBK begrüßt jegliche Bestrebungen das Mindeststeuergesetz zu vereinfachen und dadurch Bürokratie abzubauen. Dies haben wir bereits durch unsere Eingabe vom 31. Mai 2024 deutlich gemacht, in der wir die aus unserer Sicht erforderlichen Nachbesserungen aufgezeigt haben. Es ist daher erfreulich, dass einzelne dieser Punkte in dem vorliegenden Diskussionsentwurf bereits aufgenommen wurden. Allerdings sind weitere Nachbesserungen erforderlich, die aktuell nicht in dem MinStGANpG enthalten sind und deren Umsetzung unverzüglich angegangen werden muss. Wir erneuern daher unsere Forderungen aus unserer Eingabe vom 31. Mai 2024, dringend erforderliche Nachbesserungen unverzüglich in dem MinStG vorzunehmen, um weitere Schlechterstellungen für die Unternehmen zu verhindern.

Dies ist auch vor dem Hintergrund wichtig, weil die Unternehmen jetzt ihre Prozesse und Systeme zur Umsetzung des MinStG aufsetzen und Entscheidungen treffen bzw. dies schon getan haben. So ist es insbesondere bedauerlich, dass bspw. einige Unternehmen von dem (fiktiven) Ansatz von Aktivüberhängen nicht mehr Gebrauch machen können. Denn die Unternehmen mussten sich aufgrund der herrschenden Rechtsunsicherheit bereits zu Beginn diesen Jahres entscheiden, ob sie das Ansatzwahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ausüben oder andernfalls diese latenten Steuern nicht im Rahmen der angepassten erfassten Steuern berücksichtigen können.

Darüber hinaus wäre für die Praxis aufgrund der zahlreichen offenen Fragen und der sich daraus ergebenden Unsicherheiten die zeitnahe Veröffentlichung eines BMF-Schreibens wünschenswert.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen entnehmen Sie bitte den nachfolgenden Ausführungen.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Diskussionsentwurf eines Gesetzes
zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes
und weiterer Maßnahmen (MinStGANpG)**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. September 2024

Vorbemerkung

Mit dem Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und weiteren Maßnahmen (MinStGANpG) sollen die neuen Verwaltungsleitlinien der OECD vom 15. Dezember 2024 umgesetzt werden. Wir begrüßen diese von uns in unserer Eingabe vom 31. Mai 2024 geforderte Anpassung des Mindeststeuergesetzes. Denn dadurch wird u. a. gewährleistet, dass der CbCR-Safe-Harbour auch zu einer tatsächlichen vorübergehenden Erleichterung führt. In diesem Zusammenhang erneuern wir auch nochmals unsere Forderung den eigentlich zeitlich befristeten CbCR-Safe-Harbour als dauerhafte Maßnahme auf Ebene der OECD zu etablieren.

Darüber hinaus bitten wir erneut, die umfassende Umsetzung der bereits veröffentlichten OECD-Verwaltungsleitlinien zu überprüfen und deren genaue Anwendung möglichst in einem BMF-Schreiben zu erläutern. Zwar ist grundsätzlich zu begrüßen, dass die im Dezember veröffentlichten Verwaltungsleitlinien der OECD mit dem vorliegenden Entwurf (teilweise) umgesetzt werden sollen. Jedoch fehlt es erstens bisher an einer vollständigen Umsetzung der bereits abgestimmten Verwaltungsleitlinien im deutschen MinStG. Zweitens fehlt es an einer ausführlichen Erläuterung, in welcher Weise mit den bereits veröffentlichten und teilweise bereits im MinStG berücksichtigten Verwaltungsleitlinien umzugehen ist und wie diese als Auslegungshilfe zu verstehen sind.

Erstens sollten alle bereits veröffentlichten Verwaltungsleitlinien zeitnah vollständig 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 Verwaltungsleitlinien berufen können. Beispielsweise haben wichtige Ausführungen aus den Verwaltungsleitlinien aus Dezember 2023 zur Allokation von Steuern in dem § 87 Nr. 3 MinStG noch keine Berücksichtigung gefunden. Dies sollte umgehend nachgeholt werden. Denn letztlich stellt dies einen erheblichen Wettbewerbsnachteil für deutsche Unternehmen dar, da diese die international abgestimmten Vereinfachungsmöglichkeiten gegenüber ihren Konkurrenten nicht von Beginn an nutzen können.

Es fehlen auch grundsätzliche Ausführungen dazu, in welcher Weise mit den Verwaltungsleitlinien 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 Verwaltungsleitlinien 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-Verwaltungsleitlinien 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 Verwaltungsleitlinien verwiesen werden soll. Andererseits wurde an einigen Stellen umfassend auf Punkte aus den Verwaltungsleitlinien 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 Verwaltungsleitlinien 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.

Im Übrigen bitten wir um Beachtung unserer Anmerkungen zu den folgenden Punkten des vorliegenden Entwurfs zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes sowie der beigefügten weiteren Problembereiche, zu denen wir Anpassungs- und Klarstellungsbedarf sehen.

Zu Nummer 3 Buchst. a und b (§ 7 Abs. 3 und 5 MinStGANpG-E)

Zur vollständigen Umsetzung der Richtlinie wurde in § 7 Abs. 3 und Abs. 5 MinStG folgender Satz ergänzt: *„Gewährt das Steuerhoheitsgebiet mit den Bestimmungen dieses Regelwerks im Zusammenhang stehende Vorteile, handelt es sich nicht um eine anerkannte Primär(bzw. Sekundär)ergänzungssteuerregelung.“*

Eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung wäre wünschenswert, dass die Mindeststeuergesetze anderer umsetzender Länder, die den Peer Review der OECD bestanden haben, als „anerkannt“ gelten und weder der Steuerpflichtige noch die Betriebsprüfung in eine Einzelfallprüfung für jedes einzelne Mindeststeuergesetz eines anderen Landes einsteigen müssen.

Die gleiche Fragestellung ergibt sich im Übrigen für § 78 Abs. 1 Nr. 1 MinStG, nach dem Safe Harbours, einschließlich des Safe-Harbours bei einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer (NES), *nicht in den Fällen gelten, in denen eine Mindeststeuer nach § 2 entstehen könnte, wenn der für das Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet berechnete effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz läge.*

Der Wortlaut impliziert, dass im Falle einer Nachberechnung eines Steuererhöhungsbetrags nach den Vorschriften des deutschen MinStG die Safe-Harbour Regelungen nicht in Anspruch genommen werden können, auch wenn sich nach der Berechnung auf Grundlage der Vorschriften des anderen Staates kein Steuererhöhungsbetrag ergeben würde. Um hier zu vermeiden, dass alle Unternehmen die Mindeststeuer einerseits auf Grundlage der jeweiligen NES und der deutschen Vorschriften berechnen müssen, sollte auch hier in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass auf die Peer Review-Arbeiten der OECD abgestellt werden wird und weder der Steuerpflichtige noch die Betriebsprüfung in eine Einzelfallprüfung für jedes einzelne Land einsteigen müssen. Nur so wird eine einheitliche Behandlung erreicht und eine Überforderung von Unternehmen und Verwaltung verhindert.

Redaktionell muss u. E. zudem in der Nummer zwei in § 7 Abs. 5 MinStGANpG-E parallel zu der Formulierung in § 7 Abs. 3 MinStGANpG-E die Ergänzung „gleichwertig ist“ nach den Wörtern „festgelegten Bestimmungen“ eingefügt werden.

Zu Nummer 3 Buchst. d (§ 7 Abs. 20 MinStGANpG-E)

§ 7 Abs. 20 MinStGANpG-E soll den Begriff „Eigenbeteiligung“ legal definieren. Im Rahmen des MinStG werden die Begriffe „Beteiligung“ und „Eigenkapitalbeteiligung“ uneinheitlich verwendet. Wir bitten entsprechende Folgeanpassungen zu berücksichtigen.

Darüber hinaus regen wir auch eine Anpassung in § 7 Abs. 21 MinStG an. Der Ausgangspunkt für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlustes ist gemäß § 15 MinStG die Verwendung der Reporting-Packages zur Erstellung des Konzernabschlusses. Da nach dem OECD-Kommentar (Art. 3 Rz. 12) ein testierter Konzernabschluss als maßgebliche Grundlage angesehen wird, wäre eine Klarstellung in § 7 Abs. 21 MinStG sinnvoll, dass ein testierter Konzernabschluss verbindlich als Grundlage berücksichtigt wird.

Zu Nummer 4 (§ 27 Abs. 2 Satz 3 MinStGANpG-E)

In § 27 Abs. 2 Satz 3 MinStG werden das Komma und die Wörter „aber ganz oder teilweise auszahlbar sind“ gestrichen. Hiermit soll sichergestellt werden, dass die in §§ 28, 29 MinStG geregelten Zulagen auch als anerkannte steuerliche Zulage qualifizieren können.

Grundsätzlich ist anzumerken, dass die Umsetzung der anerkannten steuerlichen Zulagen (qualified refundable tax credits) nicht in Übereinstimmung mit den GloBE Regelungen erfolgt. Insbesondere ist in § 27 Abs. 1 Satz 2 MinStG nur die Umsetzung von Investitionszulagen nach der Nettomethode vorgesehen, also unter Berücksichtigung einer Minderung der Anschaffungskosten. Dies wirkt sich jedoch wiederum nachteilig bei der Berechnung des substanzbasierten Freibetrags aus, bei dem materielle Vermögenswerte mit ihrem Buchwert berücksichtigt werden. Wir regen an, den Wortlaut wie folgt anzupassen:

(1) Anerkannte steuerliche Zulagen sind ~~im Geschäftsjahr der Erfüllung der Anspruchs Voraussetzung für deren Gewährung~~ als Erträge zu behandeln; eine Erfassung im Betrag der angepassten Steuern ist nicht zulässig. Steht eine solche Zulage im Zusammenhang mit der Investition in einen Vermögenswert ~~und mindert die Zulage die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten für Zwecke der Rechnungslegung~~, kann die Erfassung als Ertrag auf die Nutzungsdauer des Vermögenswerts in Übereinstimmung mit der bilanziellen Behandlung bei der Geschäftseinheit verteilt werden; ungeachtet der bilanziellen Behandlung ist für Zwecke des § 60 Abs. 3 vom Bruttowert des Vermögenswerts auszugehen. Nicht anerkannte steuerliche Zulagen dürfen vorbehaltlich der §§ 28 und 29 nicht als Erträge behandelt werden, sie sind im Betrag der angepassten Steuern zu erfassen.

Zu Nummer 6 (§ 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3)

Wir begrüßen grundsätzlich die Ergänzung in § 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG-E, wonach ein Überhang an aktiven Latenzen bei dem Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern berücksichtigt wird, selbst wenn das Wahlrecht nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB in Anspruch genommen wurde und der Aktivüberhang entsprechend nicht in der Bilanz angesetzt wurde. Die

Intention des Gesetzgebers ergibt sich u. E. jedoch vorwiegend aus der Gesetzesbegründung, während die Formulierung im Gesetzestext selbst schwer nachvollziehbar ist. Wir regen daher an, diese Formulierung noch einmal zu überdenken.

In diesem Zusammenhang regen wir ebenfalls an, den § 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG-E, entsprechend dem in § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB verankerten Aktivierungswahlrecht, auch als Wahlrecht auszugestalten. Ansonsten müssten jegliche HGB-Bilanzierer den Aktivüberhang berücksichtigen, selbst wenn diese bewusst die aktiven latenten Steuern in der HGB-Bilanz gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht berücksichtigt haben und auch den Aktivüberhang gerade nicht im Rahmen der Mindeststeuer berücksichtigen wollen.

Darüber hinaus wäre es wünschenswert, wenn die Gesetzesbegründung dahingehend ergänzt werden würde, wie ein Nachweis geführt werden kann. Denn ausweislich der Gesetzesbegründung müssen die in dem ausgewiesenen Aktivüberhang enthaltenen Positionen „[...] anhand geeigneter Daten nachvollziehbar sein.“

Zu Nummer 7 (§ 55 MinStGAnpG-E)

In § 55 Abs. 2 wird folgender Satz angefügt: „Dies gilt nicht, wenn es sich bei der Geschäftseinheit um eine Investmenteinheit handelt.“

In § 55 Abs. 2 MinStG wird geregelt, dass der effektive Steuersatz einer in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheit, die nicht Teil einer in Minderheitseigentum stehenden Gruppe ist, separat von der Unternehmensgruppe zu ermitteln ist, zu der die Geschäftseinheit gehört. Der effektive Steuersatz einer Investmenteinheit ist nach § 72 Abs. 1 MinStG ebenfalls separat von der übrigen Unternehmensgruppe zu ermitteln, insofern ist das Verhältnis zu § 72 MinStG unklar. Entweder sollte der Zusatz gestrichen werden, so dass § 72 MinStG regulär als *lex specialis* vorrangig zur Anwendung kommt, oder ein expliziter Verweis auf § 72 MinStG aufgenommen werden.

Zu Nummer 13 (§ 80 MinStGAnpG-E)

Es ist zu begrüßen, dass der CbCR-Safe-Harbour auch angewendet kann, wenn tatsächlich keine länderbezogenen Berichte von einer Unternehmensgruppe abgegeben werden.

Zu Nummer 15 (§ 84 MinStGAnpG-E)

Wir begrüßen die Einführung der Begrifflichkeiten „CbCR-Wesentlichkeitstest“, „CbCR-Effektivsteuersatz-Test“ sowie „CbCR-Routinegewinn-Test“ im Rahmen des MinStGAnpG-E, da hierdurch Abgrenzung zu den Begriffen im Rahmen der vereinfachten Berechnung (§ 79 MinStG) möglich ist. Hierdurch kommt es jedoch zu einer Abweichung gegenüber den von der OECD verwendeten Begrifflichkeiten, welche sowohl bei den *Simplified Calculation Safe Harbours* als auch bei den *Transitional CbCR Safe Harbours* zumindest bei dem *Routine Profits Test* als auch dem *De Minimis Tests* einen identischen Wortlaut verwendet.

Zu Nummer 17 Buchst. c (§ 87 Nr. 1 MinStGANpG-E)

Wir begrüßen die Anpassungen an § 87 Satz 1 und 2 MinStG, welche die Wörter „qualifizierter Konzernabschluss“ durch die Wörter „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“ ersetzen. Insbesondere die Streichung der Wörter „Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten“ und stattdessen die Aufnahme des Begriffs der „qualifizierten Rechnungslegungsinformationen“, welche – nach Auffassung in der Gesetzesbegründung – sowohl reguläre Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten, aber auch die für Zwecke der Konzernrechnungslegung verwendeten Berichtspakete umfasst, trägt zu einer erheblichen Verbesserung der Rechtssicherheit bei.

Hierdurch wird auch eine Korrespondenz mit den Vorschriften in § 15 Abs. 1 Satz 1 MinStG für welche – nach überwiegender Meinung im Schrifttum – ebenfalls Berichtspakete bzw. Reporting Packages zulässig sind, geschaffen. Die Anforderung in § 87 MinStG können u. E. – aufgrund der Zielsetzung zur Schaffung von administrativem Vereinfachungspotential – ohnehin nicht über die Vorgaben in § 15 MinStG hinausgehen. Ebenfalls wird – nach unseren Erfahrungen – in der Erstellungspraxis der länderbezogenen Berichterstattung nach § 138a AO gleichfalls im Regelfall auf Reporting Packages zurückgegriffen. Die Wortlautanpassung stellt insofern auch hier sicher, dass keine zusätzlichen Anpassungen an dem ohnehin erstellten länderbezogenen Bericht notwendig sind. Auch dies begrüßen wir explizit.

Da u. E. das Wort „qualifizierter Konzernabschluss“ gänzlich durch „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“ ersetzt werden soll, ist u. E. auch in § 87 Nr. 3 MinStG eine entsprechende – redaktionelle – Anpassung des Wortlautes erforderlich. Auf Basis des MinStGANpG-E ergibt sich dies jedoch bisher nicht. Falls dies jedoch nicht intendiert ist, wäre eine Begründung hierfür wünschenswert.

Zu Nummer 17 Buchst. d und e (§ 87 Nr. 4 und 5a MinStGANpG-E)

§ 87 Nr. 4 soll um den Zusatz „...sowie um korrespondierende Dividenden“ erweitert werden. Was „korrespondierende Dividenden“ sind, soll in § 87 Nr. 5a legal definiert werden. Die Anpassung setzt Art. 2.3.3. Tz. 17 der OECD-Verwaltungsanweisungen vom 16. Dezember 2023 um. Die Begründung des vorliegenden Diskussionsentwurfs ist an dieser Stelle relativ knapp gehalten und verweist lediglich auf Punkt 2.7.1 der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung (BEPS-Aktionspunkt 13). Unserem Verständnis nach kann es sich bei einer solchen „korrespondierenden Dividende“ nur um den bereits in der OECD-Verwaltungsanweisung dargestellten Fall einer Dividende handeln, die beim empfangenden Unternehmen handelsrechtlich als Ertrag und bei dem leistenden Unternehmen handelsrechtlich als Aufwand erfasst, steuerlich jedoch als Eigenkapital behandelt wurde.

Wir bitten um explizite Klarstellung, dass es sich um die Umsetzung der OECD-Verwaltungsanweisungen vom 16. Dezember 2023 handelt, da andernfalls der in § 87 Nr. 5a MinStGANpG-E leicht überschießend beurteilt werden kann, dass alle – im Rahmen der länderbezogenen Berichterstattung (§ 138a AO) gekürzten Dividenden – für Zwecke der Anwendung der CbCR-Safe-Harbours erneut hinzuzurechnen sind.

Wir regen des Weiteren an, dass im Rahmen der Gesetzesbegründung eine Klarstellung dahingehend erfolgt, dass – wie bereits im Rahmen des § 50 Abs. 1 Nr. 3 MinStGAnpG-E sowie des § 82 Abs. 1 Satz 6 MinStGAnpG-DE – dass auch hier latente Steuern in die vereinfacht erfassten Steuern (§ 87 Nr. 3 MinStG) einbezogen werden können, die aufgrund der Ausübung des Wahlrechts nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht angesetzt wurden.

Zu Nummer 18 (§§ 87a und 87b – neu – MinStGAnpG-E)

Zu § 87a MinStG-E:

Der Wortlaut des § 87a Abs. 1 Satz 1 MinStGAnpG-E sollte an den Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 2 MinStG angepasst werden. Denn die Formulierung „Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode“ ist nicht eindeutig sowie nicht im Einklang mit dem bisherigen Gesetzeswortlaut des MinStG. Stattdessen sollte auf die „Anwendung der Erwerbsmethode bei einem Beteiligungserwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses“ und auf die „Auswirkungen aus der Anpassung des Buchwerts von Vermögenswerten und Schulden bei einer Geschäftseinheit“ abgestellt werden. Dies dient der Verständlichkeit und Bestimmbarkeit, mit hin letztlich der Reduktion von Unsicherheiten, insbesondere aufgrund der uneinheitlichen Verwendung einheitlicher Begriffe innerhalb des MinStG.

Insbesondere möchten wir darauf hinweisen, dass – weder im Gesetzeswortlaut noch in der Gesetzesbegründung – Ausführungen zur Berücksichtigung von sog. *late-entry adjustments* im Rahmen des § 87 MinStG enthalten sind. Hierbei handelt es sich um solche Sachverhalte, die ausschließlich auf Konsolidierungsebene (sog. Handelsbilanz III) und damit gerade nicht im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag einer Geschäftseinheit erfasst werden, obwohl sie ökonomisch durch diese verursacht wurden. Derartige Buchungen werden in der Gesetzesbegründung zu § 15 MinStG explizit aufgegriffen (siehe hierzu auch weiter unten in dieser Stellungnahme). Im Rahmen der Berücksichtigung bei der Datengrundlage der CbCR-Safe-Harbours, können diese jedoch ebenfalls eine Rolle spielen und können hier sowohl den Gewinn oder Verlust vor Steuern (§ 87 Nr. 4 MinStG) wie auch die vereinfachten erfassten Steuern (§ 87 Nr. 3 MinStG) beeinflussen. Auch eine Auswirkung auf die Umsatzerlöse (§ 87 Nr. 2 MinStG) ist keinesfalls ausgeschlossen. Es wäre wünschenswert, dass – analog zu § 15 MinStG – eine entsprechende Klarstellung im Rahmen der Gesetzesbegründung des MinStGAnpG zum Umgang mit derartigen Sachverhalten für Zwecke der CbCR-Safe-Harbours erfolgt.

In diesem Zusammenhang sollte nochmals geprüft werden, ob der Begriff „CbCR-Substanztest“ in § 87a Abs. 2 Satz 1 MinStG-E richtig verwendet wurde. Wir gehen davon aus, dass es sich hier um ein redaktionelles Versehen handelt und abgestellt werden soll auf den „CbCR-Routinegewinn-Test“. Sollte dies nicht der Fall sein, sollte zumindest eine Definition des Begriffs „CbCR-Substanztest“ ergänzt werden. Um eindeutig und unmissverständlich klarzustellen, wie die deutsche Bezeichnung für einen aus dem Englischen übersetzten Begriff lautet, könnte sich anbieten, bei der erstmaligen Verwendung des deutschen Begriffs den englischen Ausdruck als Klammerzusatz anzufügen.

Daneben sollte im Rahmen der Gesetzesbegründung zu § 87a MinStGANpG-E noch klargestellt werden, ob eine Anwendung der Erwerbsmethode gesamthaft und einheitlich im länderbezogenen Bericht nach § 138a AO erfolgen muss, oder ob diese auch für jedes getestete Steuerhoheitsgebiet gesondert angewendet werden kann.

Zu § 87b MinStGANpG-E:

Die enge Anlehnung an das OECD Regelwerk ist grundsätzlich zu begrüßen. Dies dient der einheitlichen Umsetzung und gewährleistet eine international abgestimmte Sichtweise. Jedoch sollte darauf geachtet werden, dass die neuen Regelungen sowohl den steuerrechtlichen Terminologien entsprechen und auch in das deutsche Steuersystem integriert werden. Mithin verlangt das Gebot der Einheit der Rechtsordnung eine Widerspruchsfreiheit zwischen einzelnen Teilrechtsordnungen sowie die Widerspruchsfreiheit in der Gesamtrechtsordnung. In diesem Zusammenhang verweisen wir nochmals auf das Bestimmtheitsgebot im Steuerrecht und auf das Gebot der Normenklarheit, mithin sind Normen widerspruchsfrei, nicht fehleranfällig und redaktionell genau zu fassen (vgl. auch BFH, Beschluss v. 6. September 2006, Az.: XI R 26/04).

Vor diesem Hintergrund sollte der § 87b MinStG-E nochmals sprachlich geprüft werden. Beispielsweise sollten § 87b Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 3 sowie Abs. 4 Satz 2 MinStG-E angepasst werden. Denn eine Vereinbarung gilt grundsätzlich nicht als Inkongruenz. Stattdessen sollte darauf abgestellt werden, entsprechend § 87b Abs. 1 Satz 2 MinStG-E, dass eine Vereinbarung nicht zu einer Inkongruenz führt. Ferner ist aktuell die Formulierung in dem § 87b Abs. 3 Satz 2 MinStG-E nicht eindeutig. Demnach ist unklar, an welcher Stelle die „Aufwendungen und Verluste im Abschluss einer steuertransparenten Einheit [...] insoweit unberücksichtigt [...]“ bleiben. Mithin könnte sich dieser Satz auf den vorherigen Satz 1 beziehen oder auch auf § 87b Abs. 1 Satz 1 MinStG-E. Eine Ergänzung in dem Wortlaut des § 87b Abs. 3 Satz 2 MinStG-E wäre wünschenswert. In diesem Zusammenhang sollte grundsätzlich auch nochmals die Gesetzesbegründung um weitere Klarstellungen ergänzt werden. Bislang geht diese nicht vollständig auf den neuen § 87b MinStG-E ein, konkret auch nicht auf § 87b Abs. 3 Satz 2 MinStG-E. Dies obwohl sich die Regelung mit der Umsetzung zur Behandlung hybrider Arbitrage-Vereinbarungen beschäftigt, mithin um eine komplexe Thematik in einem sehr komplexen neuen Regelwerk.



Weitere dringend erforderliche Nachbesserungen in dem Mindeststeuergesetz (MinStG)

Inhaltsverzeichnis

I.	Übersicht der größten Problembereiche in dem MinStG.....	3
1.	Notwendiger Prozess für zukünftige Verwaltungsleitlinien	3
2.	Unklarer Ausgangspunkt zur Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses/ -fehlbetrags	3
3.	Zu komplexe Regelungen bei der Nachversteuerung latenter Steuern gem. § 50 Abs. 4 MinStG.....	4
4.	Umgang mit Steuern für Vorjahre vor Anwendung des MinStG	5
II.	Übersicht weiterer Problembereiche in dem MinStG.....	6
1.	Unklarheiten im Zusammenhang mit dem Ausgleichsanspruch (§ 3 Abs. 6 MinStG)	6
2.	Unklarheiten im Zusammenhang mit Betriebsstätten	6
	Behandlung von Betriebsstätten, insbesondere Bau- und Montagebetriebsstätten	6
	Bestimmung des Belegenheitsstaats bei Betriebsstätten gem. § 6 MinStG	7
	Qualifikationskonflikt bei Betriebsstättenstrukturen	7
3.	Unklarheiten bei Teilkonzernen mit oberster Muttergesellschaft in einem Drittland	8
4.	Unklarheiten im Zusammenhang mit Organgesellschaften.....	9
	Klarstellung im Zusammenhang mit dem Ergebnisausweis bei Organgesellschaften	9
	Bestimmung des Mindeststeuer-Gewinns bei Personengesellschaft als oberste Muttergesellschaft im Zusammenhang mit Organschaften	9
5.	Qualifikation latenter Steuern aus dem Vorjahr als nachträgliche Anpassung und Änderung der erfassten Steuern (§ 52 MinStG)	10
6.	Unklarheiten im Zusammenhang mit der Bestimmung der obersten Muttergesellschaft und der Aufstellung des Konzernabschlusses.....	11
	Unklarheiten im Zusammenhang mit einer GmbH & Co. KG	11
	Unklarheiten im Zusammenhang mit dem „Deemed consolidation test“ (§ 7 Abs. 20 und 21 MinStG)	11
7.	Auflösung von ungewissen Steuerrückstellungen.....	12
8.	Zu § 15 MinStG – Klarstellung bzgl. <i>late-entry adjustments</i>	12
9.	Zu § 50 MinStG	12



10. Zu § 69 MinStG – Klarstellung bzgl. des Gesellschafterverhältnisses	13
11. Weitere Klarstellung zu Wahlrechten bei Unternehmenskäufen	13
12. Zu § 48 Nr. 5 MinStG	13

I. Übersicht der größten Problembereiche in dem MinStG

1. Notwendiger Prozess für zukünftige Verwaltungsleitlinien

Es bedarf 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 Verwaltungsleitlinien 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 Verwaltungsleitlinien, erfordert auch einen zusätzlichen Prozess, da ein dynamischer Verweis nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht zulässig ist. Mithin bedarf es eines Rechtsakts zur zeitnahen Umsetzung der Verwaltungsleitlinien in das deutsche Steuerrecht. Dies ist schon allein deshalb notwendig, da das OECD-Regelwerk nicht im Zuge eines demokratisch legitimierten Akts verabschiedet wurde.

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 konzerneinheitliche 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 Verwaltungsleitlinien 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 Verwaltungsleitlinien 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 Konzernberichtswährung umzurechnen. Demgegenüber werden in den Verwaltungsleitlinien 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. 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.

Insbesondere besteht 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 Regeln-

gen 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.

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 Verpackungssteuersatzung, 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

Es 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.

8. Zu § 15 MinStG – Klarstellung bzgl. *late-entry adjustments*

In Bezug auf sog. *late-entry adjustments* (siehe hierzu ausführlich Benzinger/Hachmeister/Simlacher, DStR 2024, 831 (833)), könnte der Wortlaut in der Regierungsbegründung „können nur insoweit [...] berücksichtigt werden“ (vgl. Begründung zum MinStG-RegE, BT-Drs. 20/8668, 138) sowie der Wortlaut der OECD „may be taken into account“ auf ein Wahlrecht zum Einbezug derartiger Buchungen hindeuten.

Eine Ausgestaltung als Wahlrecht mag aus konzeptioneller Sicht zunächst verwundern, da die entsprechenden Buchungen i. d. R. den einzelnen Geschäftseinheiten wirtschaftlich zugeordnet werden können und daher aus einer stand-alone Perspektive auch bei diesen im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag berücksichtigt werden sollten. Andererseits kann jedoch argumentiert werden, dass es bei einem Einbezug von latenten Steuern zu einer Nivellierung der Effekte auf den effektiven Steuersatz kommt und damit der sich hieraus ergebende Effekt – bei Einbezug oder bei Nicht-Einbezug – identisch ist.

Da die OECD im Rahmen von Pillar 2 eine grundsätzliche Anknüpfung an bestehende Rechnungslegungsprozesse vorsieht und somit umfangreiche prozessuale Umstellungen vermieden werden sollen, **regen wir an im Rahmen der Gesetzesbegründung eine Klarstellung aufzunehmen, dass es sich dabei tatsächlich um ein Wahlrecht handelt und die Berücksichtigung solcher *late-entry adjustments* möglich ist.**

9. Zu § 50 MinStG

Der Gesetzeswortlaut des § 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG bezieht sich auf sämtliche aktiven latenten Steuern, d. h., solche auf Verlustvorträge wie auch solche, die aufgrund von sonstigen temporären Differenzen gebildet wurden. Dies wurde durch die Anpassung des Wortlauts im MinStG-RefE klargestellt und stellt eine Übereinstimmung mit den OECD-MR sowie der MinBestRL sicher.

Aufgrund des engen Zusammenspiels der Norm in § 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG mit der Norm in § 50 Abs. 2 Nr. 3 MinStG sowie dem Sinn und Zweck der Vorschrift, **müsste u. E. auch hier eine Streichung des Wortlauts „für einen steuerlichen Verlustvortrag“ erfolgen**, um einer Korrespondenz der beiden Vorschriften sicherzustellen. Andernfalls würde

diese im Falle von Wertberichtigung auf aktiven latenten Steuern i. Z. m. sonstigen temporären Differenzen ins Leere laufen.

10. Zu § 69 MinStG – Klarstellung bzgl. des Gesellschafterverhältnisses

Nach § 69 Abs. 1 Nr. 1 MinStG ist der Mindeststeuer-Gewinn einer transparenten OMG betragsmäßig um den Anteil zu kürzen, der auf die Gesellschafter der Eigenkapitalbeteiligung entfällt, vorausgesetzt, der Gesellschafter der jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung unterliegt einem Steuersatz i. H. v mind. 15 % bzw. die Steuerbelastung der Gesellschaft selbst und des Gesellschafters beträgt voraussichtlich mind. 15 %.

Es ist unklar, ob bei der Beurteilung stets ausschließlich auf den zivilrechtlichen Gesellschafter einer transparenten OMG abzustellen ist oder auf denjenigen Gesellschafter, der steuerlich als Mitunternehmer anzusehen ist (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG – Gleichstellung des mittelbaren Mitunternehmers mit dem unmittelbaren Mitunternehmer).

Oftmals sind an einer transparenten OMG verschiedene Familienstränge über sog. Familien-KGs, also weitere transparente Einheiten, beteiligt. Sofern nach dem Wortlaut auf die Steuerlast dieser transparenten Einheit abzustellen wäre, würde das Regelungsziel der Vorschrift oftmals verfehlt werden und eine Kürzung würde ausscheiden mit der Folge, dass diese transparenten OMG Gegenstand einer Ergänzungsteuer wären. **Es sollte daher dringend eine Klarstellung erfolgen, dass im Falle einer Beteiligung über weitere transparente Einheiten auf die dahinterstehenden Gesellschafter abzustellen ist.**

11. Weitere Klarstellung zu Wahlrechten bei Unternehmenskäufen

Es ist momentan unklar, wie Wahlrechte fortzuführen sind, wenn eine Geschäftseinheit von einer Unternehmensgruppe an eine andere Unternehmensgruppe verkauft wird bzw. Teilgruppen veräußert werden. Kann die erwerbende Unternehmensgruppe die Ausübung der Wahlrechte neu bestimmen oder ist sie an die Wahlrechtsausübung des Veräußerers gebunden? Eine Klarstellung wäre wünschenswert.

12. Zu § 48 Nr. 5 MinStG

Es sollte klargestellt werden, **dass § 48 Nr. 5 MinStG nicht für die Inanspruchnahme von AdV greift**, sondern nur in Fällen, in denen die Steuer aus anderen Gründen tatsächlich nicht entrichtet wird.