

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/Gr  
Tel.: +49 30 240087-60  
Fax: +49 30 240087-77  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

3. Februar 2025

**Zweiter Diskussionsentwurf zum Mindeststeueranpassungsgesetz (MinStAnpG)**

**GZ IV B 5 – S 1910/22/10015 :015**

**DOK 2024/0936238**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum o. g. Entwurf Stellung zu nehmen. Bevor wir jedoch auf einzelne Punkte des Entwurfs eingehen, erlauben wir uns folgenden Hinweis.

Mit der Amtsübernahme von Präsident Trump hat sich ein wesentlicher Punkt geändert. Es steht nun fest, dass sich die USA nicht an den vereinbarten Konsens halten werden. Sie werden nicht nur selbst keine GLoBE-Mindeststeuer erheben, sondern sie werden darüber hinaus auch nicht akzeptieren, dass US-amerikanische Konzerne von anderen Jurisdiktionen dieser Mindeststeuer unterworfen werden.

In Deutschland, der EU und anderen Staaten gibt es demgegenüber geltende Mindeststeuergesetze, an welche die dort ansässigen Unternehmen gebunden sind. Zumindest innerhalb der EU können sich die Mitgliedstaaten auch nicht unilateral dazu entscheiden, das Mindeststeuergesetz nicht anzuwenden oder es wieder abzuschaffen. Ganz unabhängig von der damit generierten Steuer, die soweit bekannt in Deutschland weitgehend unerheblich ist, bedeutet das GloBE-Regime für die davon betroffenen Unternehmen (und die Finanzverwaltungen) einen signifikanten Compliance-Aufwand. Dies bedeutet einen zusätzlichen Wettbewerbsnachteil gegenüber Unternehmensgruppen, die sich nicht damit auseinandersetzen müssen.

Unter diesem Aspekt werden Vereinfachungen, permanente Safe-Harbour-Lösungen und eine Umsetzung mit Augenmaß noch wichtiger, als sie es ohnehin schon waren. Dafür sollte sich Deutschland innerhalb der EU und der OECD mit Nachdruck einsetzen.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen entnehmen Sie bitte den nachfolgenden Ausführungen.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz  
Abteilungsleiter

i. A. Dr. Carola Fischer  
Referatsleiterin

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zum zweiten Diskussionsentwurf zum  
Mindeststeueranpassungsgesetz  
(MinStAnpG)**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

3. Februar 2025

## **Vorbemerkung**

Am 20. Januar 2025 veröffentlichte die neue US-amerikanische Regierung ein Memorandum, mit dem sich die USA effektiv aus der OECD-Vereinbarung zur Neuordnung von Besteuerungskompetenzen unter der Säule 1 und der Mindeststeuer der Säule 2 zurückziehen. Für den Fall, dass US-amerikanische Unternehmen steuerlich benachteiligt würden, werden Gegenmaßnahmen in Aussicht gestellt.

Noch ist nicht genau bekannt, was dies im Einzelnen bedeutet. Klar dürfte aber sein, dass es für die Mindeststeuer kein unreflektiertes „Weiter so“ geben kann. Wenn weder die USA noch China oder Indien die Mindeststeuer umsetzen, wird eine vorwiegend in Europa umgesetzte Steuer nicht nur ihr eigentliches Ziel verfehlen, sie wird vielmehr auch in Europa ansässige Unternehmen im Vergleich zu anderen Wettbewerbern mit zusätzlichem Compliance-Aufwand belasten und den Standort weiter schwächen.

Aktuell gilt in Deutschland jedoch das Mindeststeuergesetz. Die BStBK unterstützt deshalb die Bemühungen, es so praxisgerecht wie möglich auszugestalten und die international vereinbarten OECD-Leitlinien umzusetzen. Über die im Entwurf enthaltenen Klarstellungen hinaus sehen wir weiteren Anpassungsbedarf, den wir ebenfalls noch einmal aufzeigen. Darüber hinaus plädieren wir dafür, dass Deutschland sein Gewicht bei der EU einbringt, um auf Basis der neuen Situation zu evaluieren, was die Entscheidung der USA konkret für die Erhebung der Mindeststeuer bedeutet. Wenn nicht von einem „Wegfall der Geschäftsgrundlage“ und einer „Rückabwicklung“ auszugehen wäre, sollte zumindest ein Moratorium in der Anwendung der Mindeststeuer ernsthaft in Erwägung gezogen werden. Denn diese stellt nunmehr einen erheblichen Wettbewerbsnachteil für die europäischen Unternehmen dar. Eine unilaterale Aussetzung ist aufgrund der Richtlinienbasierung des Mindeststeuergesetzes keine Option.

Darüber hinaus begrüßen wir nachdrücklich die ergänzend vorgesehenen Vereinfachungen im Einkommensteuer- und Außensteuergesetz. Wir plädieren nachdrücklich dafür, diese unabhängig vom weiteren Schicksal der Mindeststeuer in jedem Fall umzusetzen, um deutsche Unternehmen nicht mehr über das im europäischen Recht vorgegebene Maß hinaus zu belasten.

## **Artikel 1: Änderung des Mindeststeuergesetzes**

### Zu Nr. 3 und 4 MinStAnpG-E - §§ 27, 28 MinStG

Mit der Neufassung wird sichergestellt, dass der Begriff „Steuergutschrift“ als einheitlicher Oberbegriff für „tax credits“ jeglicher Art im Mindeststeuergesetz verwendet wird. Die BStBK begrüßt diese Klarstellung. Insbesondere die Streichung von § 27 Abs. 2 Satz 3 MinStG beseitigt vorher bestehende Unstimmigkeiten zwischen den §§ 27, 28 MinStG.

### Zu § 30 Abs. 2 Nr. 6 MinStG

Eine Änderung von § 30 MinStG ist nach dem Diskussionsentwurf bisher nicht vorgesehen. Wir halten jedoch folgende Klarstellung für wünschenswert.

Nach § 30 Abs. 2 Nr. MinStG sind Gewinne und Verluste aus Verkauf eines Seeschiffs, welches mindestens ein Jahr für die Beförderungsleistung im internationalen Seeverkehr genutzt und von der Geschäftseinheit gehalten wurde, nicht zu berücksichtigen. Die Regelung sollte – ihrem Pendant im OECD-MA (Art. 8, 13 Abs. 3) entsprechend – klarstellend auch in ihrem Wortlaut auf vergleichbare Sachverhalte ausgeweitet werden, insbesondere auf Vorgänge wie Umwandlungen, Einbringungen oder andere Übertragungen, die wirtschaftlich einem Verkauf gleichkommen. Ebenso sollte klargestellt werden, dass über § 65 MinStG auch die Veräußerung von Beteiligungen an transparenten Einheiten, in den Anwendungsbereich des § 30 MinStG fällt, sofern der Veräußerungsgewinn auf Seeschiffe entfällt, da der Verkauf einer Beteiligung wirtschaftlich zum gleichen Ergebnis wie die unmittelbare Veräußerung eines Vermögensgegenstands führt. Eine Missbrauchsvermeidung wird durch die notwendige einjährige Haltedauer eines Seeschiffes verhindert.

### Zu Nr. 6 MinStAnpG-E - § 50 MinStG

- Zu Buchst. a) Doppelbuchst. bb) Dreifachbuchst. ccc - § 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG

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 Formulierung wurde gegenüber dem ersten Diskussionsentwurf nur minimal geändert. Wir wiederholen daher unsere Bitte, die Formulierung noch einmal zu überdenken, da sich die Intention des Gesetzgebers u. E. vorwiegend aus der Gesetzesbegründung ergibt, während die Formulierung im Gesetzestext selbst schwer nachvollziehbar ist.

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 Buchst. b - § 50 Abs. 1a – neu – MinStG

Die Neuregelung setzt die OECD Leitlinien vom 24. Mai 2024 um. Neu definiert wird nunmehr der Mindeststeuer-Buchwert. Damit ist nun gesetzlich klargestellt, dass für die Zwecke der Mindeststeuer eine eigene Steuerbilanz geführt und fortentwickelt werden muss. Dies mag zwar folgerichtig sein, erhöht den administrativen Aufwand für die betroffenen Unternehmen aber weiter.

#### Zu Nr. 7 MinStAnpG-E - § 50a – neu – MinStG

Mit dem neu eingefügten § 50a MinStG wird die in den OECD Leitlinien vom 24. Mai 2024 enthaltene Regelung zur Nachversteuerung latenter Steuerschulden umgesetzt. Darin wird die Möglichkeit eröffnet, unter bestimmten Voraussetzungen mehrere latente Steuerschulden zusammenzufassen.

Die BStBK begrüßt nachdrücklich die Bemühungen, bei der Nachversteuerung latenter Steuerschulden zu Vereinfachungen zu kommen. Die gefundenen Regelungen gehen jedoch u. E. nicht weit genug und bieten den Unternehmen nicht die erforderlichen Erleichterungen. Sie sind teilweise unverständlich und noch immer zu kompliziert. Dies ist zwar nicht dem deutschen Gesetzgeber anzulasten; wir plädieren aber nachdrücklich dafür, das Thema auf der Ebene der OECD weiter zu diskutieren und weitergehende Vereinfachungen zuzulassen.

#### Zu Nr. 11 MinStAnpG-E - § 66 Abs. 2 MinStG

Wir begrüßen, dass nun ausdrücklich klargestellt wird, dass eine Aufwärtsverschmelzung eine Mindeststeuer-Reorganisation darstellt. Mit der vorgenommenen Anpassung in Absatz 2 der Norm wird die steuerliche Behandlung des Übernahmeergebnisses bei einer Buchwertfortführung geregelt. Eine Änderung in § 66 Abs. 3 MinStG ist aber unterblieben. Damit ist unklar, was im Fall eines Zwischenwertansatzes gilt. Dies sorgt für eine vermeidbare Rechtsunsicherheit.

Die BStBK bittet um Klarstellung im weiteren Gesetzgebungsverfahren. Dabei sollte auch auf die Frage eingegangen werden, warum § 21 MinStG nicht für einen Übernahmegewinn greift, bzw. warum eine Regelung in § 66 MinStG für einen Übernahmegewinn überhaupt erforderlich ist.

#### Zu Nr. 20 MinStAnpG-E - § 87 MinStG

- Zu § 87 Abs. 1 MinStG

In dem neuen Satz 2 in § 87 Abs. 1 MinStG findet sich nach Auffassung der BStBK eine Verschärfung, die abzulehnen ist. Nach der vorgesehenen Regelung scheidet die Anwendung

des CbCR-Safe-Harbours gem. § 84 MinStG für ein Steuerhoheitsgebiet aus, wenn erforderliche Anpassungen unterblieben sind, selbst wenn dies im Ergebnis keinen Einfluss auf die Erfüllung der CbCR-Safe-Harbour-Tests hatte. Dem Wortlaut nach würde dies sogar dann gelten, wenn bei der Durchführung der unterlassenen Anpassungen der effektive Steuersatz höher gewesen wäre als ohne die Anpassungen.

Dies geht u. E. im Ergebnis zu weit und findet sich in dieser Härte wohl auch nicht in den OECD Leitlinien vom 15. Dezember 2023. In Zusammenhang mit den hochgradig komplexen Regelungen zu Anpassungen bei Inkongruenzen gem. § 87b – neu – MinStG, die für die Praxis kaum zu handhaben sind, würde die Anwendbarkeit des CbCR-Safe-Harbours stark eingeschränkt werden. Dies widerspräche dem erforderlichen Vereinfachungsbedarf. Die BStBK spricht sich daher dafür aus, zu der Formulierung aus dem ersten Diskussionsentwurf zurückzukehren.

- Zu § 87 Abs. 2 MinStG

Wie bereits in der Stellungnahme zum ersten Diskussionsentwurf eines Mindeststeueranpassungsgesetzes ausgeführt, begrüßt die BStBK ausdrücklich die Anpassungen in § 87 MinStG, mit denen die Wörter „qualifizierter Konzernabschluss“ durch die Wörter „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“ ersetzt und die Verwendung von Berichtspaketen zugelassen werden.

Es ist ebenfalls positiv hervorzuheben, dass nach § 87 Abs. 2 Nr. 4 MinStG für Betriebsstätten für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours auf Unterlagen für die Erstellung des CbCR zurückgegriffen werden kann. Eine deutliche Erleichterung für die Praxis wäre, wenn diese Vereinfachung auch für Zwecke der Ermittlung nach § 15 MinStG greifen würde, da für Betriebsstätten oftmals keine qualifizierten Rechnungslegungsinformationen erstellt werden. Hinsichtlich der Anforderungen an die Ausgangsgröße für die Vollberechnung bestehen außerdem weiterhin Unsicherheiten für die Konzerne, die dringend klargestellt werden müssen. Nach Fertigstellung der Abschlüsse müssen sich die Konzerne bereits mit der Steuererklärung für 2024 beschäftigen und es ist weiterhin unklar, was der Ausgangspunkt nach § 15 MinStG ist.

- Zu § 87 Abs. 4 MinStG

Für die Berechnung des CbCR-Safe-Harbours wird in § 87 Abs. 4 MinStG definiert, dass die vereinfacht erfassten Steuern dem in der qualifizierten Rechnungslegungsinformation ausgewiesenen Ertragsteueraufwand nach Bereinigung aller nicht erfassten Steuern und ungewissen Steuerrückstellungen entsprechen. Ist daher kein Aktivüberhang von latenten Steuern in den Berechnungsgrundlagen enthalten, kann der korrespondierende Steueraufwand oder -ertrag auch nicht in die Berechnung der vereinfacht erfassten Steuern einbezogen werden. Auswirkungen auf den effektiven Steuersatz können sich dabei in beide Richtungen ergeben. Die sich ergebenden Verzerrungen können auch dazu führen, dass eine Unternehmensgruppe aus den CbCR-Safe-Harbours herausfällt.

Die BStBK regt daher an, auch in § 87 Abs. 4 MinStG für die Berechnung des vereinfachten effektiven Steuersatzes wie in § 82 Abs. 1 Satz 6 MinStG einen ergänzenden Verweis auf § 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG aufzunehmen.

- Zu § 87 Abs. 7 MinStG

Ebenfalls zu begrüßen ist die Klarstellung in Abs. 7, mit der die Formulierung „korrespondierende Dividenden“ aus dem ersten Diskussionsentwurf in „inkongruente Dividenden“ geändert und definiert wird, wann diese vorliegen. Dies sorgt für eine verbesserte Rechtsklarheit, nachdem die Formulierung im ersten Diskussionsentwurf für erhebliche Irritation gesorgt hatte.

#### Zu Nr. 21 MinStAnpG-E - § 87b – neu – MinStG

Mit dem neuen § 87b EStG werden die Vorgaben aus den OECD Leitlinien vom 15. Dezember 2023 umgesetzt. Aus Sicht der Praxis sind die darin enthaltenen Anforderungen jedoch viel zu komplex und nicht administrierbar. Die BStBK plädiert daher nachdrücklich dafür, auf der Ebene der OECD weitere Diskussionen zu führen, um eine verbesserte Praktikabilität der Regelungen zu erreichen.

### **Weitere erforderliche Klarstellungen im Mindeststeuergesetz**

#### 1. Umgang mit Steuern für Vorjahre vor Anwendung des MinStG

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. 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 dringend geboten. Wir regen daher an, ein Wahlrecht zur Ausnahme von Steuern für Vorjahre vor erstmaliger Anwendung des MinStG in § 44 Abs. 2 MinStG gesetzlich festzuschreiben.

## 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 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.

- 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 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 einer Personengesellschaft als oberster 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.

#### 4. 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, mit- hin ob die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode gewählt werden kann. Zweitens sollte klargestellt werden, ob der „Deemed consolidation Test“ trotz eines freiwillig aufgestell- ten Konzernabschlusses zu prüfen ist.

Nach dem sog. „Deemed consolidation Test“ hat eine oberste Muttergesellschaft, die keinen Konzernabschluss erstellt, einen Konzernabschluss aufzustellen, der nach einem zugelasse- nen Rechnungslegungsstandard aufgestellt worden wäre, wenn die oberste Muttergesell- schaft 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 Ven- tures 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 Muttergesell- schaft das Wahlrecht nach dem „Deemed consolidation Test“ auszuüben hat.

Darüber hinaus ist unklar, wie mit Fällen umzugehen ist, in denen ein freiwilliger Konzernab- schluss 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 wer- den.

#### 5. Zu § 69 MinStG – Klarstellung bzgl. des Gesellschafterverhältnisses

Nach § 69 Abs. 1 Nr. 1 MinStG ist der Mindeststeuer-Gewinn einer transparenten OMG be- tragsmäßig um den Anteil zu kürzen, der auf die Gesellschafter der Eigenkapitalbeteiligung entfällt, vorausgesetzt, der Gesellschafter der jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung unterliegt ei- nem 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 Gesellschaf- ter einer transparenten OMG abzustellen ist oder auf denjenigen Gesellschafter, der steuerlich als Mitunternehmer anzusehen ist (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 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 Steuer- last dieser transparenten Einheit abzustellen wäre, würde das Regelungsziel der Vorschrift oftmals verfehlt werden und eine Kürzung würde ausscheiden mit der Folge, dass diese trans-

parenten OMG Gegenstand einer Ergänzungsteuer wären. Es sollte daher dringend eine Klärung erfolgen, dass im Falle einer Beteiligung über weitere transparente Einheiten auf die dahinterstehenden Gesellschafter abzustellen ist.

#### **Artikel 4: Änderung des Einkommensteuergesetzes**

##### Zu Nr. 2 und 3 – Aufhebung von §§ 4i, 4j EStG

Die BSStBK unterstützt ausdrücklich das Vorhaben, die genannten Normen aufzuheben. Beide haben nur einen geringen Anwendungsbereich, sind aber kompliziert in der Anwendung und teilweise durch gesetzliche Weiterentwicklungen wie etwa die Einführung von § 4k EStG obsolet. Gerade bei Normen, die ähnliche oder überschneidende Anwendungsbereiche haben, bestehen oft schwierige Abgrenzungs- und Auslegungsfragen und Normenkonkurrenzen. Dies macht deutlich, dass eine mögliche „Entrümpelung“ von Gesetzen regelmäßig geprüft werden sollte.

Die Aufhebung der §§ 4i, 4j EStG ist daher ein wichtiger erster Schritt. Es sollte u. E. ebenfalls geprüft werden, den Anwendungsbereich des § 4k EStG auf ein handhabbares Maß zurückzuführen, das insbesondere bei § 4k Abs. 5 EStG in der Praxis kaum noch gegeben sein dürfte.

Während für § 4j EStG klargestellt wird, dass die Norm ab dem Veranlagungszeitraum 2025 nicht mehr gilt, fehlt eine entsprechende Regelung für § 4i EStG. Wir regen eine entsprechende Ergänzung an, damit sich keine Fragen nach einer ggf. möglichen unterjährigen Anwendbarkeit stellen können.

#### **Artikel 5: Änderung des Außensteuergesetzes**

##### Zu Nr. 2 – Anhebung der Freigrenze bei gemischten Einkünften in § 9 AStG-E

Die BSStBK begrüßt nachdrücklich die Anhebung der prozentualen Freigrenze auf ein Drittel, mit dem die Anforderungen auf das europarechtlich vorgegebene Maß zurückgenommen werden. Dies stellt eine wichtige Erleichterung für deutsche Unternehmen dar.

Gleichzeitig soll die bisher auf 80.000 € lautende absolute Grenze auf 250.000 € angehoben werden. Auch die Anhebung der absoluten Grenze unterstützt die BSStBK. Da eine absolute Grenze durch die ATAD jedoch nicht vorgegeben ist, könnte sie u. E. entfallen, um auch diese Ungleichbehandlung deutscher Unternehmen im Vergleich zu anderen EU-Staaten zu beseitigen.

Zu Nr. 3 – Berücksichtigung von pauschal nicht abziehbaren Betriebsausgaben bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 11 AStG-E

Die geplanten Änderungen führen zu einer Abschaffung der Doppelbesteuerung von nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG pauschal nicht abziehbaren Betriebsausgaben bei Gewinnausschüttungen oder Veräußerungen und einer einheitlichen Behandlung in Organschafts- und Nicht-Organschaftsfällen. Zudem macht es künftig rechnerisch keinen Unterschied mehr, ob der Kürzungsbetrag auf der Ebene der Organgesellschaft oder des Organträgers zum Ansatz kommt. Die Änderungen haben daher neben der Rückführung der Steuerbelastung auch einen spürbaren Vereinfachungseffekt. Die BStBK begrüßt diese Änderungen ausdrücklich.

Zu Nr. 4 – Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften nach § 13 AStG

Die Sonderregelung für eine Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften soll aufgehoben werden. Damit erfolgt eine weitere Anpassung an das von der ATAD vorgegebene Mindestniveau und eine Erleichterung für deutsche Unternehmen. Die administrative Vereinfachung für Unternehmen und Finanzverwaltung macht deutlich, dass es durch Steuervereinfachungen zu einer Win-Win-Situation kommen kann. Auf diesem Weg sollte möglichst zügig weiter vorangegangen werden.