

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Steuerabteilung  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

*ausschließlich per E-Mail*

Düsseldorf, 03.02.2025

703/562

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Roßstraße 74  
40476 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDEDXXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

**Zweiter Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und zur Umsetzung weiterer Maßnahmen (Mindeststeueranpassungsgesetz – MinStAnpG)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum Zweiten Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und zur Umsetzung weiterer Maßnahmen (Mindeststeueranpassungsgesetz – MinStAnpG) Stellung zu nehmen.

Mit der Einführung der globalen Mindestbesteuerung durch das MinStG sehen Unternehmen sich mit erheblichen Herausforderungen konfrontiert. Diese resultieren nicht nur aus den äußerst komplexen gesetzlichen Regelungen, sondern auch aus der Notwendigkeit der technischen und administrativen Umsetzung und Implementierung entsprechender Prozesse. Vor diesem Hintergrund begrüßen wir, dass das BMF bereits kurz nach Einführung der Mindeststeuer durch das MinStG bestrebt ist, erkannte Probleme zu beheben und von der OECD nach Inkrafttreten des MinStG veröffentlichte Verwaltungsleitlinien umzusetzen. Dies gilt insbesondere für Klarstellungen und Konkretisierungen im Hinblick auf die Anwendung des sog. CbCR-Safe-Harbours, u.a. im Hinblick auf zu verwendende Datengrundlagen ("Berichtspakete"), und die Anpassung der Regelungen zur Berücksichtigung latenter Steuern für HGB-Bilanzierer. Es ist auch ausdrücklich zu begrüßen, dass die Verbände bereits in dem frühen Stadium eines Diskussionsentwurfs in den Gesetzgebungsprozess einbezogen werden.

Vor dem Hintergrund der Forderung nach einem "Decluttering" ist zudem ausdrücklich zu begrüßen, dass der vorliegende Diskussionsentwurf flankierende Maßnahmen vorsieht, in der Vergangenheit eingeführte Regelungen außerhalb des MinStG, die missbräuchlichen Gestaltungen im grenzüberschreitenden

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin  
des Vorstands;  
Dr. Torsten Moser, WP;  
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf  
Vereinsregister VR 3850

**Seite 2/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

Kontext entgegenwirken sollten, aufzuheben. Wir regen in diesem Zusammenhang jedoch eine kontinuierliche und systematische Überprüfung der Auswirkungen der noch bestehenden “Missbrauchsvermeidungsnormen“ an, um diese auf das notwendige Maß zu reduzieren und unternehmerische Freiheiten nicht unangemessen einzuschränken.<sup>1</sup>

Auch wenn sich unsere Stellungnahme auf konkrete Änderungsvorschläge zu einzelnen gesetzlichen Regelungen des MinStG bezieht, sollte vor dem Hintergrund der aktuellen politischen Entwicklungen in den USA darauf hingewirkt werden, dass dem Wirtschaftsstandort Deutschland und der Europäischen Union durch die Umsetzung der “globalen“ Mindeststeuer keine (weiteren) Standortnachteile drohen. Dabei geht es in erster Linie nicht um eine etwaige Besteuerung mit dem Mindeststeuersatz von 15 %, sondern vielmehr um die mit der Mindeststeuer verbundenen Bürokratie- und steuerlichen Befolgungskosten. Diese ergeben sich nicht nur aus neu zu implementierenden Prozessen für die Steuerdeklaration, sondern es wird auch bspw. die Komplexität der Jahresabschlussprüfung erheblich erhöht. Eine politische Lösung ist dringend erforderlich, um ein globales “level playing field“ in Bezug die Mindeststeuer zu gewährleisten.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir zu einzelnen – aus Sicht des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer besonders relevanten – Punkten des Entwurfs wie folgt Stellung:

**Zu Artikel 1, Nummer 6 (§ 50 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E)**

**Wir regen an, sowohl den Wortlaut als auch die Gesetzesbegründung entsprechend der tatsächlichen (technischen) Ausgestaltung des Wahlrechts des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB zu formulieren.**

Wir begrüßen, dass mit der vorgesehenen Ergänzung des § 50 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E die Regelung des Aktivierungswahlrechts nach § 274 HGB im System der Mindestbesteuerung abgebildet werden soll.

Sowohl der geplante Wortlaut der gesetzlichen Regelung als auch die Gesetzesbegründung entsprechen jedoch sprachlich nicht der im HGB gewählten Umsetzung des Wahlrechts. Wir regen daher – wie bereits in unserer Stellungnahme zum 1. Diskussionsentwurf eines MinStAnpG – eine Anpassung der Formulierung an, um mögliche Rechtsunsicherheiten zu vermeiden. Es besteht für Bilanzierende nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ein Wahlrecht („Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung kann als aktive latente Steuern [...] in der Bilanz angesetzt werden“), einen sich insgesamt ergebenden Aktivüberhang

<sup>1</sup> Vgl. IDW Positionspapier: Steuerpolitische Vorschläge zur Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Deutschland (Stand: 09.01.2025), S. 20 f., abrufbar unter [IDW-Positionspapier-Steuerpolitische-Vorschlaege-250109-web.pdf](https://www.idw.de/Content/Positionspapiere/IDW-Positionspapier-Steuerpolitische-Vorschlaege-250109-web.pdf).

**Seite 3/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

latenter Steuern zu aktivieren. In der Gesetzesbegründung zu § 50 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E heißt es hingegen „[...], 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“. Nach dem Wortlaut des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB und der handelsrechtlichen Aktivierungskonzeption, wonach grundsätzlich nur Vermögensgegenstände aktiviert werden dürfen, führt die Ausübung des Wahlrechts zu einem Ansatz des Aktivüberhangs. Dementsprechend sollte auch die Formulierung in der Gesetzesbegründung ausgestaltet werden.

Darüber hinaus regen wir an, in der Gesetzesbegründung zu erläutern, in welchen Fällen von einer Verrechnung von aktiven und passiven latenten Steuern auszugehen ist und ob und warum ggf. eine solche Verrechnung im Rahmen der Mindeststeuer unbeachtlich sein soll.

**zu Artikel 1, Nummer 7 (§ 50a MinStG-E)**

**Wir regen an, klarzustellen, auf welchen “Kontenplan” bei der Bildung einer Nachversteuerungsgruppe II gemäß § 50a Abs. 2 Satz 2 MinStG-E abzustellen ist, wenn die oberste Muttergesellschaft keinen Konzernabschluss aufstellt.**

Gemäß § 50a Abs. 2 Satz 2 MinStG-E ist es möglich, latente Steuerschulden auf Bilanzpostenebene zu aggregieren. Nach § 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 MinStG setzt dies voraus, dass der Kontenplan der obersten Muttergesellschaft bei Erstellung des Konzernabschlusses zugrunde gelegt wird.

Unklar ist jedoch, wie in Fällen zu verfahren ist, in denen die oberste Muttergesellschaft zulässigerweise keinen Konzernabschluss aufstellt und deshalb auch keinen Kontenplan erstellt hat, jedoch eine einheitliche Vorgehensweise gewährleistet ist.

**Wir regen zudem an, auf internationaler Ebene auf eine Abschaffung der sog. “Recapture Regel“ hinzuwirken. Dies würde den Verwaltungsaufwand der betroffenen Unternehmen signifikant reduzieren und voraussichtlich nur einen vernachlässigbar geringen Effekt auf die Mindeststeuer haben.**

Die Umsetzung der sog. “Recapture“-Regel (§ 50a Abs. 4 MinStG-E) erweist sich aus Sicht der Praxis als wenig praktikabel. Für Zwecke der Konzernrechnungslegung werden aktive und passive latente Steuern regelmäßig auf Ebene der einzelnen Bilanzposten ermittelt und, soweit zulässig, saldiert ausgewiesen. Der Zeithorizont der Auflösung der zugrunde liegenden Differenzen und damit der Steuerlatenzen ist dabei grundsätzlich unbeachtlich. Hiervon zu unterscheiden sind aktive latente Steuern auf Verlust- oder Zinsvorträge, die nur dann anzusetzen sind, wenn erwartet wird, dass diese innerhalb von fünf Jahren genutzt werden können. § 50a Abs. 1 MinStG-E fordert, entsprechend der Model Rules, hingegen eine Überwachung der Umkehr von latenten Steuern und eine

**Seite 4/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

Nachversteuerung passiver latenter Steuern als Teil des angepassten erfassten Steueraufwands, soweit eine Umkehr der zu versteuernden temporären Differenzen (d.h. Umsetzung in eine laufende Steuerverpflichtung, bzw. reduzierte Steuererstattung) nicht bis zum Ende des fünften Folgejahres erfolgt. Eine Überwachung der Entstehung und der Auflösung der latenten Steuerposition müsste also auf Sachverhaltsebene erfolgen. Diese Einzelverfolgung kann aktuell von den auf die Konzernrechnungslegung ausgelegten ERP-Systemen und subsidiären Tax-Reporting-Systemen rein technisch nicht geleistet werden.

Der Gesetzgeber hat zwar in § 50a Abs. 7 MinStG-E die Nachversteuerung für einige wesentliche Wirtschaftsgüter und Schulden ausgeschlossen. Andere wesentliche Kategorien sind jedoch weiterhin von der Nachversteuerung betroffen (insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter, Finanzinstrumente, Kundenverträge, Forderungen und Verbindlichkeiten). Temporäre Differenzen aus dem Umlaufvermögen sind grundsätzlich ebenfalls von der Nachversteuerung betroffen. Da hier aber regelmäßig eine Umkehrung vor Ablauf von fünf Jahren erfolgen sollte, dürften die zu erwartenden Auswirkungen gering sein. In jedem Fall wäre auch hier aufgrund der Granularität und der Vielzahl der Einzeltransaktionen eine Nachvollziehbarkeit kaum oder nur mit erheblichem (zusätzlichen) technischen und/oder zeitlichem Aufwand möglich.

§ 50a Abs. 2 bis 6 MinStG-E setzt die am 17.06.2024 veröffentlichten "Vereinfachungsregelungen" der OECD ( sog. "Agreed Administrative Guidance", AAG 4) um und führt ein "vereinfachtes Verfahren" ein, aufgrund dessen ein Tracking nicht transaktional, sondern auf Kontenebene oder gar Ebene von Bilanzkonten/Bilanzkategorien und damit in "DTL-Kategorien" (DTL: passive latente Steuerverbindlichkeiten) zulässig ist. Allerdings soll diese Erleichterung nur für passive latente Steuern gelten, sodass Konten, welche ausschließlich aktive latente Steuern (DTA) abbilden, nicht zur Verrechnung in der DTL-Kategorie enthalten sein dürfen. Die gleiche Einschränkung gilt für sog. Wechselkonten, für die je nach Entwicklung der temporären Differenz über die Nutzungsdauer eine Umkehr von einer DTL in ein DTA möglich ist. Letzteres erfordert vor allem eine Identifikation solcher Konten. Diese sind aber in der Rechnungslegung zumeist nicht als solche gekennzeichnet; daher werden sie auch bisher in dieser Granularität nicht verfolgt bzw. ihre Identifikation dürfte mit erheblichem Ermittlungsaufwand verbunden sein.

§ 50a Abs. 2 bis 6 MinStG-E in Umsetzung der AAG 4 schlägt folgende weitere Erleichterungen vor:

- Für Konten bzw. Bilanzkonten, für die nachgewiesen werden kann, dass eine Umkehr von DTL innerhalb von fünf Jahren erfolgt (z.B. bei Vermögensgegenständen mit einer Nutzungsdauer von unter 5 Jahren), kann eine Nachverfolgung vollständig unterbleiben.

**Seite 5/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

- Für die anderen Fälle, in denen Vermögensgegenstände mit divergierender, aber ähnlicher Nutzungsdauer zusammengefasst werden, soll die Nachversteuerung mittels eines neu eingeführten LiFo- oder auch FiFo-Verfahrens gewährleistet werden. Das LiFo-Verfahren (Differenzmethode) stellt dabei die Regel dar. Die FiFo-Methode (Summenmethode) ist optional und an weitere einengende Bedingungen geknüpft. Die Konzeption dieser Verfahren wird in der Praxis zu keinerlei Vereinfachung führen, da für die Anwendung komplexe Vorermittlungen von neu eingeführten Zwischengrößen (z.B. Outstanding DTL Balance (Nachversteuerungssaldo), Maximum Justifiable Amount (Maximal gerechtfertigter Betrag), Unjustified Balance Amount (Nachversteuerungsdifferenz)) eingeführt werden, welche auf Unternehmensseite zwingend neue Schattenrechnungen nur für Zwecke der Mindestbesteuerung erfordern. Der Verwaltungsaufwand dürfte aufgrund der Komplexität der Ausgestaltung sehr erheblich und kaum zu handhaben sein.

In der Praxis ergibt sich die Frage, ob die Einführung eines FiFo- und LiFo-Verfahrens tatsächlich eine Vereinfachung darstellt oder zusätzlichen erheblichen Compliance-Aufwand auslösen wird. Zudem ist grundsätzlich zu hinterfragen, ob der von der "Recapture"-Regel abgedeckte Problembereich überhaupt geeignet ist, eine (aus Sicht des Gesetzgebers ungewollte) Reduktion der Mindeststeuer, z.B. durch Gestaltungen des Steuerpflichtigen, zu erreichen.

Zu Artikel 1, Nummer 11 (§ 66 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b MinStG-E)

**Wir regen an, dass § 66 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b) Sätze 1 und 2 MinStG-E einheitlich sowohl Übernahmегewinne als auch Übernahmeverluste umfassen und in § 66 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b) Satz 2 auch der „Übernahmeverlust“ genannt wird.**

Nach § 66 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b) Satz 1 MinStG-E in seiner derzeit geplanten Fassung soll ein Übernahmегewinn oder -verlust für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -fehlbetrags außer Ansatz bleiben.

Diese Ergänzung ist zunächst zu begrüßen, beseitigt sie die Rechtsunsicherheit, wie mit etwaigen Übernahmegergebnissen umzugehen ist. § 66 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b) Satz 2 MinStG-E regelt dann eine Ausnahme, dass dies nicht für einen Übernahmегewinn gelte, „*soweit dieser dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht, wenn ein Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der übertragenden Körperschaft nicht nach § 21 ausgenommen wäre*“.

Die Ausnahme der Nichtberücksichtigung des § 66 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b) Satz 2 MinStG-E soll jedoch nur für Fälle eines Übernahmегewinns und nicht auch für einen Übernahmeverlust gelten. Übernahmeverluste blieben damit nach der Regelung des § 66 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b) Satz 1 MinStG-E außer Ansatz, auch wenn § 21 MinStG im Fall der Veräußerung der Anteile des

**Seite 6/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

Übernehmers am Überträger nicht anwendbar wäre und ein Verlust aus der Veräußerung damit eigentlich den Mindeststeuer-Gewinn reduzieren würde. Zur Erreichung einer konsistent symmetrischen Behandlung von Übernahmегewinnen und -verlusten sowie von Übernahmegergebnissen gemäß § 66 MinStG-E und Gewinnen oder Verlusten aus Eigenkapitalbeteiligungen gemäß § 21 MinStG regen wir daher an, Übernahmегewinne und -verluste einheitlich in den Sätzen 1 und 2 zu erfassen.

Zu Artikel 1, Nummer 20 (§ 87 MinStG-E)

**Wir regen an, § 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E zu streichen oder zumindest umzuformulieren.**

§ 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E regelt einen generellen Ausschluss von der Anwendung des CbCR-Safe-Harbours für ein getestetes Steuerhoheitsgebiet. Die in § 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E genannten Ausschlusskriterien sind jedoch überschießend: § 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E regelt, dass, sofern die Anforderungen für den CbCR-Safe-Harbour für ein getestetes Steuerhoheitsgebiet nicht erfüllt sind oder nach dem MinStG erforderliche Anpassungen unterbleiben, die Anwendung des § 84 MinStG für das gesamte getestete Steuerhoheitsgebiet ausscheidet. Zu dieser Folge solle es auch dann kommen, wenn – unabhängig von der Umsetzung der notwendigen Anpassungen – einer der in § 84 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 MinStG genannten Tests bestanden werde. Das Gesetz enthält keine de-minimis-Regelung, wonach die fehlende Anpassung nur kleiner Abweichungen unschädlich ist.

Die derzeit geplante Neuregelung würde dazu führen, dass Steuerhoheitsgebiete, für die bspw. der vereinfachte Effektivsteuersatztest eigentlich sicher erfüllt werden würde, die Nichtbeachtung auch nur minimaler Anpassungen zur Nichtanwendbarkeit des CbCR-Safe-Harbour im getesteten Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr (und zudem gemäß § 84 Abs. 3 MinStG für die folgenden Geschäftsjahre) führen würde.

Der geplante Vereinfachungseffekt des CbCR-Safe-Harbours würde durch die Einführung des § 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E in seiner derzeit geplanten Fassung konterkariert werden. Daher sollte § 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E ersatzlos gestrichen werden.

Alternativ könnte geprüft werden, eine Regelung einzuführen, die vorsieht, dass es für den Erhalt des CbCR-Safe-Harbour unschädlich ist, wenn trotz unterbliebener Anpassungen einer der Tests in § 84 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 MinStG bestanden wird.

**Wir regen an, zu konkretisieren, was der Begriff der “Kompensationsmaßnahmen” in der Entwurfsbegründung zu § 87 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E bedeutet.**

**Seite 7/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

Wir begrüßen es, dass in der Begründung zum “Berichtspaket” als eine der Ausgangsgrößen für den CbCR-Safe-Harbour die Formulierung “vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen“ gestrichen wurde.

Allerdings ergeben sich durch die überarbeitete Fassung neue Fragen. Demnach soll das Unterbleiben von “Kompensationsmaßnahmen“ bei konzerninternen Geschäftsvorfällen nicht zu beanstanden sein.

Wir regen an, in den Gesetzesmaterialien näher zu erläutern, welche Kompensationsmaßnahmen hier genau gemeint sind, und die Begründung ggf. durch Beispiele zu ergänzen.

**Wir regen darüber hinaus an, klarzustellen, dass Nachbuchungen im Konzern für die Annahme einer zutreffenden Datengrundlage unschädlich sind, sofern es sich nicht um Konsolidierungsbuchungen handelt.**

In der Unternehmensspraxis gibt es kein einheitliches Vorgehen bei der Erstellung sowie keine einheitliche Definition von “Berichtspaketen“ als eine Ausgangsbasis sowohl für die Vollberechnung als auch für den CbCR-Safe-Harbour. Die Anpassungen an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln werden von manchen Unternehmen prozessual auf Ebene der Konzerngesellschaft durchgeführt, andere Unternehmen führen “Nachbuchungen“ zur Anpassung hingegen erst auf Konzernebene durch. Diese Buchungen lassen sich als sog. Handelsbilanz-II-Anpassungen zuordnen. Von den Konsolidierungsbuchungen sind diese inhaltlich zu unterscheiden.

Der Begriff des “Berichtspakets“ sollte sämtliche Buchungen umfassen, die der jeweiligen Geschäftseinheit zuzuordnen sind und keine Konsolidierungsbuchungen darstellen. Daher regen wir im Zuge der Anpassung an, die Datengrundlage für den CbCR-Safe-Harbour entsprechend klarzustellen.

**Wir regen an, in § 87 Abs. 2 MinStG-E sowie darüber hinaus in § 15 MinStG klarzustellen, dass “Berichtspakete“ für die Ermittlung des Mindeststeuer-gewinns bzw. -verlusts herangezogen werden können.**

Für die Berechnung des CbCR-Safe-Harbours wird die Zulässigkeit der Verwendung von “Berichtspaketen“ gesetzlich geregelt. Unklar bleibt jedoch, ob auch der Mindeststeuergewinn bzw. -verlust für die vollumfängliche Berechnung aus “Berichtspaketen“ abgeleitet werden kann. Zudem ist nicht gesetzlich geregelt, ob auf einen Einzelabschluss für eine Geschäftseinheit zurückgegriffen werden muss.

**Wir regen an, klarzustellen, dass – entsprechend der Korrektur eines Ver-lusts – auch ein von der Betriebsstätte ausgewiesener Gewinn nicht zu-sätzlich beim Stammhaus zu berücksichtigen ist.**

Entsprechend § 87 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 MinStG-E ist vorgesehen, dass ein von der Betriebsstätte ausgewiesener Verlust nicht zusätzlich beim Stammhaus

**Seite 8/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

berücksichtigt werden darf und die qualifizierten Rechnungslegungsinformationen des Stammhauses entsprechend anzupassen sind. Auch im Fall eines von der Betriebsstätte ausgewiesenen Gewinns ist eine solche Korrektur geboten, um eine doppelte Berücksichtigung zu vermeiden.

Zu Artikel 1, Nummer 21 (§ 87b Abs. 3 Satz 2 MinStG-E)

**Wir regen an, klarzustellen, ob § 87b Abs. 3 Satz 2 MinStG-E eine weitere Rechtsfolge oder eine Ausnahme vom Tatbestand regeln soll.**

§ 87b Abs. 1 Satz 1 MinStG-E regelt, dass Aufwendungen, Verluste und Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn eine in § 87b Abs. 2 MinStG-E definierte Inkongruenz vorliegt. § 87b Abs. 3 Satz 2 MinStG-E verwendet den Begriff "unberücksichtigt" erneut im Zusammenhang mit Aufwendungen einer steuertransparenten Einheit. Es bleibt unklar, ob mit dem Begriff "unberücksichtigt" in § 87b Abs. 3 Satz 2 MinStG-E eine weitere Rechtsfolge erreicht oder eine Ausnahme vom Tatbestand geschaffen werden soll.

Die OECD geht in ihren Leitlinien von einer Ausnahme vom Tatbestand aus. Wir regen daher eine Klarstellung an, dass es sich um eine Ausnahme vom Tatbestand handelt. Sollte entgegen der Auffassung der OECD von einer weiteren Rechtsfolge ausgegangen werden, sollte auch dies klarstellend offengelegt werden.

Zu Artikel 4, Nummer 2 und 3 (§§ 4i und 4j EStG)

**Wir regen an, eine Anwendungsregelung für die Streichung von § 4i EStG einzuführen. § 4k EStG ist seit dem 01.01.2020 anwendbar. Dementsprechend sollte die Streichung rückwirkend zum 01.01.2020 erfolgen.**

Wir begrüßen, dass § 4i EStG gestrichen werden soll. Nach Einführung des in Umsetzung von unionsrechtlichen Vorgaben geschaffenen § 4k EStG verbleibt für die unilaterale Vorschrift des § 4i EStG kein Anwendungsbereich mehr.

Anders als im Kontext der Abschaffung der Lizenzschranke (§ 4j EStG) besteht derzeit (noch) keine Anwendungsvorschrift, die regelt, ab wann die Norm nicht mehr zur Anwendung kommen soll. Die Begründung spricht zwar davon, dass die Vorschrift ab dem Veranlagungszeitraum 2025 nicht mehr zur Anwendung kommen soll, eine gesetzliche Grundlage für diese Aussage fehlt allerdings.

Zu Artikel 5, Nummer 4 (§ 13 AStG)

**Wir regen an, auch § 7 Satz 8 GewStG aufgrund des dortigen Verweises auf § 13 AStG anzupassen.**

§ 7 Satz 8 GewStG verweist auf die §§ 7 bis 13 AStG. Demnach gelten Einkünfte, die in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen und nach den §§ 7 bis 13 AStG steuerpflichtig wären, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft im Sinne dieser Vorschriften wäre, als in einer inländischen

**Seite 9/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

Betriebsstätte erzielt. Durch die geplante Streichung von § 13 AStG wird der Verweis in Teilen obsolet. Die Norm sollte daher angepasst werden.

#### Ergänzende Hinweise

Der vorliegende 2. Diskussionsentwurf eines MinStAnpG berücksichtigt gegenüber dem 1. Diskussionsentwurf insbesondere die zwischenzeitlich veröffentlichten AAG 4 vom 17.06.2024. Wir regen an, die mittlerweile veröffentlichte AAG 5 vom 15.01.2025 möglichst (kurzfristig) in einer nächsten Entwurfsfassung eines MinStAnpG zu berücksichtigen.

Gleiches gilt für die nachfolgend aufgeführten Anregungen für Klarstellungen und Ergänzungen.

#### Zu den §§ 16 und 66 MinStG (Umstrukturierung unter Beteiligung von Personengesellschaften, die als staatenlose Einheiten qualifizieren)

**Wir regen an, die Anwendung der §§ 16 und 66 MinStG bei Umstrukturierungen insbesondere unter Beteiligung von Personengesellschaften klarzustellen, die gemäß § 6 Abs. 2 Satz 2 MinStG als staatenlose Einheiten anzusehen sind.**

Nach § 6 Abs. 2 Satz 2 MinStG gelten Personengesellschaften als staatenlose Einheiten, wenn diese weder die oberste Muttergesellschaft sind noch eine Primärergänzungssteuerregelung anwenden müssen.

Bei Umstrukturierungen oder Übertragungen unter Beteiligung solcher Personengesellschaften stellt sich die Frage, ob in diesen Fällen immer eine Umstrukturierung unter Beteiligung verschiedener Steuerhoheitsgebiete anzunehmen ist, die eine Anwendung von § 16 Abs. 1 Satz 1 MinStG und damit den Ansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter zum Fremdvergleichsgrundsatz erfordert. Dies könnte sich aus der Sichtweise ergeben, dass ein Geschäftsvorfall zwischen zwei verschiedenen Steuerhoheitsgebieten vorliegt. Klärungsbedürftig ist damit die Reichweite der Anordnung in § 6 Abs. 2 Satz 2 MinStG.

Einerseits könnte überlegt werden, die Zuordnung von Gewinnen und Verlusten gemäß § 43 MinStG zu berücksichtigen, sodass bei Umstrukturierungen unter Beteiligung von Personengesellschaften der Fremdvergleichsgrundsatz so lange nicht anzusetzen ist, wie Gesellschafter eine über die inländische Personengesellschaft vermittelte inländische Betriebsstätte unterhalten.

Andererseits könnte die Vorschrift auch so ausgelegt werden, dass die Personengesellschaft in einem eigenen Steuerhoheitsgebiet belegen ist. Als Folge ist offen, ob eine Anpassung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 MinStG auf den Fremdvergleichsgrundsatz wiederum nach § 66 Abs. 2 MinStG korrigiert werden kann, da § 66 Abs. 2 MinStG eine Abweichung vom "Gewinn" nach § 66 Abs. 1 MinStG vorsieht und es unklar ist, ob in diesem Gewinn die Korrektur nach § 16 Abs. 1 Satz 1 MinStG bereits enthalten ist.

**Seite 10/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

**Zu § 18 Nr. 14 MinStG (Vermeidung der doppelten Erfassung eines Gewinns im Rahmen einer Reorganisation)**

**Wir regen an, § 18 Nr. 14 MinStG klarstellend dahingehend anzupassen, dass der Mindeststeuerjahresüberschuss oder -fehlbetrag um enthaltene Gewinne zu kürzen ist, die nach § 66 MinStG außer Ansatz bleiben.**

Nach § 18 Nr. 14 MinStG wird der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag „vermehrt um Gewinne oder vermindert um Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden (§ 66)“. In Art. 3.2.1 e OECD-MR ist hingegen von einer Anpassung um gemäß Art. 6.3 ausgenommene Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten die Rede. Entsprechendes gilt für Art. 16 Abs. 2 EU-RL.

Art. 3.2.1 e OECD-MR – und damit korrespondierend § 18 Nr. 14 MinStG – zielt darauf ab, dass im Mindeststeuerjahresüberschuss bzw. Mindeststeuerjahresfehlbetrag enthaltene Gewinne/Verluste aus der Übertragung von Vermögensgegenständen und Schulden im Rahmen einer Mindeststeuerreorganisation vom Mindeststeuergewinn bzw. -verlust gekürzt werden. Der derzeitige Wortlaut des § 18 Nr. 14 MinStG verlangt jedoch eine Hinzurechnung von Gewinnen und eine Minderung von Verlusten aus der Übertragung von Vermögensgegenständen und Schulden (§ 66 MinStG) zum Mindeststeuerjahresüberschuss/-fehlbetrag. Bei Anwendung des Wortlauts könnte dies ggf. dazu führen, dass der Gewinn aus der Übertragung von Vermögenswerten und Schulden im Rahmen einer Mindestbesteuerungsumstrukturierung doppelt erfasst wird, anstatt eine Kürzung des einmal erfassten Gewinns zu erreichen. Es scheint sich hierbei um eine redaktionelle Ungenauigkeit zu handeln bzw. § 18 Nr. 14 MinStG scheint zumindest nicht vollständig alle relevanten Anpassungssachverhalte zu regeln.

**Zu § 44 MinStG (Ertragsteuern aus Zeiträumen vor Anwendung des MinStG)**

**Wir regen an, den Wortlaut des § 44 Abs. 1 MinStG an Art. 4.1.1. OECD MR anzunähern und die angepassten erfassten Steuern auf die laufenden, gebuchten Steuern “für“ das laufende Geschäftsjahr zu begrenzen.**

Nach der gesetzlichen Regelung des § 44 Abs. 1 MinStG bilden die im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -fehlbetrag enthaltenden laufenden Steuern den Ausgangspunkt für den Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit. Diese Position kann auch laufende Ertragsteuern aus früheren Jahren enthalten, bspw. aufgrund von Betriebsprüfungsanpassungen. Dem Wortlaut nach steht die Regelung damit im Widerspruch zu Art. 4.1.1. der OECD MR, da der Betrag der angepassten erfassten Steuern nach dieser Regelung ausschließlich die laufende Steuer “für“ das Geschäftsjahr enthält.

§ 52 MinStG enthält eine Regelung, die die Berücksichtigung einer Steuererstattung und einer damit verbundenen Minderung des effektiven Steuersatzes für

**Seite 11/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

den Zeitraum ab Geltung des MinStG regelt. Entsprechend dem Wortlaut des § 44 Abs. 1 MinStG wären jedoch derzeit auch Steuererstattungen für Jahre vor Anwendung des MinStG zu berücksichtigen. Dies könnte den effektiven Steuersatz im Erstattungsjahr unter den Mindeststeuersatz senken und eine ungewollte Doppelbesteuerung zur Folge haben.

**Zu §§ 64 bis 66 MinStG (Klarstellungen im Hinblick auf unterjährige Veränderungen)**

**Wir regen an, im MinStG oder über BMF-Schreiben klarzustellen, wie mit bisher nicht geregelten unterjährigen Veränderungen umzugehen ist.**

Die §§ 64 bis 66 sehen Regelungen für unterjährige Veränderungen, bspw. im Hinblick auf unterjährige Zu- und Abgänge von Geschäftseinheiten (§ 64 MinStG) oder unterjährige Übertragungen von Vermögenswerten (§ 66 MinStG), vor.

Die Behandlung anderer unterjähriger Veränderungen ist jedoch weder durch den Gesetzeswortlaut des MinStG noch durch Dokumente des Inclusive Frameworks geklärt. Dazu zählen u.a. unterjährige Veränderungen im Hinblick auf die Einbeziehungsquote für die Primärergänzungsteuer bei unterjähriger Auf- oder Abstockung von Beteiligungsquoten, unterjährige Veränderungen des Konsolidierungsstatus (bspw. Wechsel von der Vollkonsolidierung zur Equity-Methode und umgekehrt), das durch unterjährige Veränderungen von Beteiligungsquoten ausgelöste Über-/Unterschreiten der 20%-Grenze für die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft oder der 50%-Grenze für Joint Ventures sowie der unterjährige Wechsel von einer transparenten in eine intransparente Besteuerung (oder umgekehrt).

**Zu § 66 Abs. 5 Nr. 1 MinStG (Definition einer Mindeststeuerreorganisation)**

**Wir regen an, die Definition einer Mindeststeuerreorganisation in § 66 Abs. 5 Nr. 1 MinStG zu präzisieren.**

In § 66 Abs. 5 Nr. 1 MinStG findet sich ein Teil der Definition einer Mindeststeuerreorganisation. Unter der derzeitigen Gesetzesformulierung ist die Nichtgewährung einer Gegenleistung in Form von Kapitalanteilen nur dann unschädlich, wenn deren Ausgabe „*keine wirtschaftliche Bedeutung*“ hat.

Es sollten aber auch solche Fälle die Voraussetzungen des § 66 Abs. 5 Nr. 1 MinStG erfüllen, in denen es rechtlich keine Möglichkeit gibt, Anteile neu auszugeben (z.B. Aufwärtsverschmelzung, § 54 UmwG), bzw. eine solche Ausgabe rechtlich möglich ist, auf eine Anteilsgewährung jedoch verzichtet wird (z.B. im Fall der Seitwärtsverschmelzung unter den Voraussetzungen des § 53 UmwG). In solchen Fällen sollte die Anteilsausgabe (erst recht) keine „*wirtschaftliche Bedeutung*“ haben, sodass im Sinne der Rechtssicherheit für die Anwender eine

**Seite 12/12** zum Schreiben vom 03.02.2025 an das Bundesministerium der Finanzen

Klarstellung erfolgen sollte, dass auch die zuvor genannten Fälle unschädlich sind.

**Zu § 89 Abs. 2 AO (Verbindliche Auskünfte i.Z.m. Fragestellungen zum MinStG)**

**Wir regen an, eine Ausnahmeregelung für die Beantragung von verbindlichen Auskünften nach § 89 Abs. 2 AO i.Z.m. Rechtsfragen zum MinStG vorzusehen.**

Die Möglichkeit zum Antrag auf eine verbindliche Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO setzt unter anderem einen genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalt voraus. Im Zusammenhang mit dem äußerst komplexen Regelwerk des MinStG sind zahlreiche Rechtsfragen bislang ungeklärt – unter Umständen beziehen sich diese jedoch auf Sachverhalte, die bereits verwirklicht sind (bspw. welche Gesellschaft als oberste Muttergesellschaft einzuordnen ist). Wir regen an, in Ausnahmefällen zumindest übergangsweise auch Anträge auf verbindliche Auskunft zuzulassen, die sich auf unveränderte (und damit bereits verwirklichte) Sachverhalte beziehen.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),  
RA (Syndikus-RA)  
Technical Director Tax