



Der vorgelegte Diskussionsentwurf enthält erfreulicherweise die Klarstellung, dass ein Aktivüberhang latenter Steuern auch dann im Rahmen der Regeln zur Vollberechnung („full compliance“) berücksichtigt wird, wenn er nach dem Wahlrecht in § 274 Abs. 1 S. 2 HGB nicht bilanziert wird. Damit wird ein wichtiges Praxisproblem für HGB-Konzernbilanzierer gelöst. Dennoch bleibt der Entwurf hinter den Erwartungen unserer Unternehmen zurück. Insbesondere fehlen weitere Vereinfachungsmaßnahmen, die erforderlich sind, um die administrativen Lasten bei der Umsetzung der neuen Regelungen in den Unternehmen zu verringern. Wir fordern daher, dass Deutschland sich auf OECD-Ebene für die Einführung und dauerhafte Etablierung von Safe Harbour-Regelungen einsetzt. So sollte der übergangsweise CbCR-Safe-Harbour verbessert und als dauerhafte Vereinfachungslösung ausgestaltet werden. Die notwendigen Verbesserungen sollten folgende Punkte umfassen:

1. Erforderlich ist eine Abschaffung des „once out – always-out“-Prinzips, wonach eine einmalige Nichterfüllung der vereinfachten Schwellenwerttests zu einem dauerhaften Ausschluss vom CbCR-Safe-Harbour führt.
2. Das Herausrechnen von steuerfreien Beteiligungsveräußerungen sollte ermöglicht werden, um zu verhindern, dass es wegen der Steuerfreiheit zu künstlich überhöhten Effektivsteuersätzen kommt.
3. Vergleichbares gilt für Dividenden von Joint Ventures. Auch diese sollten herausgerechnet werden, da sie in aller Regel steuerfrei sind und Joint Ventures zudem selbst der Mindeststeuer unterliegen.
4. Aktivüberhänge latenter Steuern sollten berücksichtigt werden, auch wenn sie nach dem Wahlrecht in § 274 Abs. 1 S. 2 HGB nicht bilanziert wurden.
5. Weitergehende Akzeptanz der Berichtspakete sowohl für CbCR- als auch für CbCR-Safe-Harbour-Zwecke.

Generell sei der Hinweis erlaubt, dass auch eine bessere Verständlichkeit der Gesetzesformulierungen die Gesetzesanwendung erleichtern würde,

Mit Blick auf die durch die globaler Mindeststeuer bewirkte, flächendeckende Heraufschlebung der effektiven Steuerbelastung auf 15 % sollte im Gegenzug die Hinzurechnungsbesteuerung zurückgenommen werden. Daher sollte sich die Bundesregierung nachdrücklich für eine entsprechende Änderung der Anti-Steuermissbrauchsrichtlinie der EU („ATAD“) einsetzen.

Unsere Stellungnahme enthält darüber hinaus Punkte zum aktuellen Mindeststeuergesetz, die über den aktuellen Entwurf des MinStGANpG hinausgehen. So hatten wir bereits in der Vergangenheit wiederholt Änderungen vorgeschlagen, die wir als essenziell für ein reibungsloses und bürokratiearmes Mindeststeuergesetz erachten. Diese Punkte betreffen unter anderem

die Vereinfachung der Nachweis- und Dokumentationspflichten sowie weitere Vereinfachungsregelungen, damit die internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen nicht gefährdet wird.

Hinsichtlich unserer detaillierten Anmerkungen verweisen wir auf den besonderen Teil unserer Stellungnahme. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMER

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E.V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

**Inhaltsverzeichnis**

1.	Kommentierung des Diskussionsentwurfs.....	4
	Zu § 50 Abs. 1 Nr. 3 MinStG (Aktivierungswahlrechte).....	4
	Zu §§ 66 Abs. 5 MinStG (Begriff Zusammenschluss und weitere sachgerechte Änderungen) .....	4
	Zu § 82 Abs. 1 S. 6 MinStG (Verweis auf § 50 Abs. 1 S. 2 Nr. 3) .....	6
	Zu § 87 Nr. 1 S. 1 MinStG (Grundsatz der Einheitlichkeit) .....	6
	Zu § 87 Nr. 1 S. 1 und S. 2 MinStG .....	7
	Zu § 87 Nr. 4 und 5a MinStG (korrespondierende Dividenden) .....	9
	Zu § 87a MinStG (Erwerbsmethode auf Konzernebene) .....	10
	Zu § 87b MinStG (Anpassungen bei Inkongruenzen; fehlende Ausnahme für Kernkapital von Versicherern) .....	10
2.	Weitere Anmerkungen .....	11
	Zu § 7 MinStG - Allgemein .....	11
	Zu § 7 Abs. 15 MinStG (Definition Immobilien-Investmentvehikel - Klarstellung) .....	12
	Zu § 7 Abs. 27 MinStG .....	12
	Zu § 8 Abs. 3 MinStG (Vereinfachung bei Beteiligungsketten) .....	15
	Zu § 15 Abs. 1 S. 3 MinStG (Push-down-Accounting – Anpassung an internationale Vorgaben) .....	17
	Zu § 15 MinStG (Vereinfachung bei Anforderungen an Rechnungslegungsdaten) .....	17
	Zu § 16 MinStG (Korrektur von Verrechnungspreisen im Falle außerbilanzieller Anpassungen nach Betriebsprüfungen mit Abschreibungseffekten) .....	19
	Zu §§ 16 und 66 MinStG (Korrektur von steuerneutralen Reorganisationen durch Betriebsprüfungen).....	20
	Zu § 18 MinStG (Hinzurechnungen und Kürzungen) .....	23
	Zu § 18 MinStG (weitere Hinzurechnungen und Kürzungen).....	24
	Zu § 20 MinStG (Ausgenommene Ausschüttungen und Anteilsgewinne/-verluste).....	25
	Zu § 26 MinStG (Anerkannte steuerliche Zulagen) .....	26
	Zu § 32 Abs. 2 MinStG (unklare Sonderregelung für Versicherungseinheiten) .....	27
	Zu § 33 MinStG (Nichtberücksichtigung von versicherungstechnischen Rückstellungen bei fondsgebundenen Versicherungen).....	27
	Zu § 39 Abs. 3 MinStG (Steuerpflicht von Gewinnen oder Verlusten bei Eigenkapitalbeteiligungen / gesonderte Wahlrechtsausübung für Blendingkreise) .....	28
	Zu §§ 44 und 52 MinStG .....	29
	Zu § 48 Nr. 1 MinStG (Kürzung von Steuern auf ausgenommene Erträge) .....	31
	Zu § 49 Abs. 1 Nr. 5 MinStG (Zurechnung von Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge) .....	32

Zu § 50 Abs. 2 Nr. 2 MinStG (Formulierungsungenauigkeit bei Umkehr passiver latenter Steuer) .....	32
Zu § 50 Abs. 4 MinStG .....	32
Zu § 50 Abs. 5 MinStG (Erweiterung des Katalogs der nicht nachversteuerungspflichtigen latenten Steuerschulden) .....	33
Zu § 52 MinStG (Erleichterung bei nachträglichen Änderungen der erfassten Steuern) .....	33
Zu § 59 MinStG (Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten - Vereinfachung) .....	34
Zu § 61 Abs. 2 Nr. 1 MinStG (Substanzbasierter Freibetrag bei transparenten Einheiten) .....	35
Zu § 64 MinStG (Unternehmensaustritte) .....	35
Zu § 65 MinStG (Erwerb und Veräußerung von Anteilen, die als Übertragung oder Erwerb von Vermögenswerten und Schulden gelten) .....	36
Zu § 67 MinStG (Erleichterung bei der Einbeziehung von Joint-Venture-Gruppen) .....	37
Zu § 69 Abs. 1 bis Abs. 3 MinStG (Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. - Verlustes bei transparenten obersten Muttergesellschaften - Vereinfachung) .....	38
Zu § 73 MinStG (Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten – redaktioneller Fehler).....	40
Zu § 73 MinStG (Ausweitung des Steuertransparenzwahlrechts für Investmenteinheiten) .....	40
Zu § 74 MinStG (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten – Unklarheiten und inkonsistente Ergebnisse).....	42
Zu § 74 MinStG (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten – Ausdehnung der 4-Jahresfrist geboten).....	45
Zu § 76 MinStG (Inhalt des Mindeststeuerberichts – Anpassung an internationale Vorgaben) .....	46
Zu § 82 MinStG (Steuerattribute des Übergangsjahres) .....	47
Zu § 82 Abs. 3 Satz 3 MinStG .....	47
Zu § 82 Abs. 4 MinStG (Steuerattributen des Übergangsjahrs) .....	47
Zu § 83 MinStG (Definition untergeordnete internationale Tätigkeit).....	49
Zu § 84 MinStG (Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen (CbCR-Safe-Harbour)) .....	49
Zu § 85 Abs. 2 MinStG (Besonderheiten bei transparenten obersten Muttergesellschaften) .....	49
Zu § 85 Abs. 4 MinStG (Besonderheiten für (Versicherungs-)Investmenteinheiten bei zeitlich befristetem Safe-Harbour) .....	50
Zu § 84 ff. MinStG (CbCR-Safe-Harbour – Behandlung von Personengesellschaften) ..	51
Zu § 95 ff. MinStG .....	51
Zu § 96 MinStG (Zuständigkeit).....	53

Zu § 97 MinStG und § 23 MinStG (Translationsgewinne - Berücksichtigung von Währungsumrechnungen auf Konzernebene) .....	53
3. Flankierende Maßnahmen .....	54
Anrechenbarkeit ausländischer nationaler Ergänzungssteuern .....	54
Zusammenwirken von AStG und MinStG .....	55
Herausnahme der Hinzurechnungsbesteuerung aus der Gewerbesteuer.....	55
Abkommen zum automatischen Informationsaustausch .....	56
Bürokratiearme Berichtspflichten für nationale Unternehmensgruppen .....	56

## 1. Kommentierung des Diskussionsentwurfs

### Zu § 50 Abs. 1 Nr. 3 MinStG (Aktivierungswahlrechte)

Wir begrüßen, dass nunmehr geregelt werden soll, dass auch bei einem nach § 274 Abs. 1 S. 2 HGB nicht bilanziertem Aktivüberhang latenter Steuern eine Berücksichtigung des Aktivüberhangs für Zwecke der Vollberechnung möglich ist. Wünschenswert wäre allerdings, dass dies auch für den CbCR-Safe-Harbour möglich ist.

Unklar ist, worauf der Einschub „entsprechendes gilt auch in Bezug auf die Verrechnung latenter Steueransprüche mit latenten Steuerschulden“ abzielt. Das könnte so zu verstehen sein, dass generell eine Verrechnung der Steuerlatenzen für Mindeststeuerzwecke ausgeschlossen ist. Das dürfte aber wohl nicht gemeint sein, zumal eine Auswirkung auf den Effektivsteuersatztest nicht in jedem Fall ersichtlich ist.

#### **Petition:**

Der Einschub „entsprechendes gilt auch in Bezug auf die Verrechnung latenter Steueransprüche mit latenten Steuerschulden“ sollte gestrichen werden.

Deutschland sollte sich bei der OECD dafür einsetzen, dass die Berücksichtigung nicht bilanzierter Aktivüberhänge sowohl im Übergangsweisen als auch in einem eventuell permanenten CbCR-Safe-Harbour berücksichtigt wird

### Zu §§ 66 Abs. 5 MinStG (Begriff Zusammenschluss und weitere sachgerechte Änderungen)

Die Ergänzung von § 66 Abs. 5 MinStG durch Art. 1 Nr. 8 MinStGANpG ist noch nicht umfassend genug, um insbesondere Fälle von Aufwärtsverschmelzungen angemessen zu erfassen. Zum einen sollte zumindest in der amtlichen Begründung klargestellt werden, dass unter einem „Zusammenschluss“ begrifflich auch eine Verschmelzung in jegliche Richtung (down-stream, side-stream und up-stream) zu verstehen ist und dass hierunter auch der Vorgang einer Anwachsung einer Personengesellschaft auf ihren letzten Gesellschafter fällt (§ 712a BGB).

Ferner sollte § 66 Abs. 5 Nr. 1 MinStG klarstellend ergänzt werden, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass bei einer Aufwärtsverschmelzung eine Ausgabe neuer Anteile des aufnehmenden Rechtsträgers an sich selbst rechtlich nicht zulässig ist, was ggf. als etwas

anders interpretiert werden könnte als die fehlende wirtschaftliche Bedeutungslosigkeit, die in § 66 Abs. 5 Nr. 1 MinStG erwähnt ist.

Und schließlich ist zu berücksichtigen, dass beim übernehmenden Rechtsträger in Folge der Buchwertübernahme gem. § 66 Abs. 2 Nr. 2 MinStG i.d.R. ein Übernahmegewinn anfallen wird, weil regelmäßig der Buchwert der Beteiligung geringer sein wird als die Summe der Buchwerte des übergehenden Vermögens. Das gilt auch bei einer Aufwärtsverschmelzung oder Anwachsung einer Personengesellschaft auf ihren Gesellschafter, weil unter dem MinStG die steuerbilanzielle Spiegelbildmethode nicht zur Anwendung kommt. Zur steuerlichen Behandlung dieses Übernahmeergebnisses schweigt das Gesetz. Hier bietet es sich an, den Gedanken des § 11 Abs. 2 Satz 3 UmwStG aufzugreifen und entsprechend der Regelung in 66 Abs. 1 Satz 2 und 3 MinStG den Anwendungsbereich des § 21 MinStG auch im Regelungszusammenhang des § 66 Abs. 2 Nr. 2 MinStG zu eröffnen.

Wir schlagen auch folgende Anpassung des Gesetzeswortlauts in Art. 1 Nr. 8 MinStGANpG vor:

Nr. 8 „§ 66 wird wie folgt geändert:

- a) § 66 Absatz 2 Nr. 2 wird um folgenden Satz 2 ergänzt: „§ 21 bleibt unberührt.“.
- b) In § 66 Absatz 5 werden im Eingangsteil die Wörter „oder ein ähnlicher Geschäftsvorfall“ durch die Wörter „im Rahmen eines Zusammenschlusses, einer Spaltung, einer Liquidation oder eines ähnlichen Geschäftsvorfalles“ ersetzt und die Wörter „oder dem“ gestrichen.

- a) § 66 Absatz 5 Nr. 1 wird wie folgt ergänzt:

Nr. 1 die Gegenleistung für die Übertragung der Vermögenswerte ganz oder zu einem erheblichen Teil aus der Ausgabe von Kapitalanteilen durch die erwerbende Geschäftseinheit oder einer ihr nahestehenden Person im Sinne des Artikels 5 Absatz 8 des OECD-Musterabkommens besteht oder im Fall einer Liquidation aus Kapitalanteilen der liquidierten Geschäftseinheit oder, wenn keine Gegenleistung vorliegt, die Ausgabe eines Kapitalanteils keine wirtschaftliche Bedeutung hätte „oder die erwerbende Geschäftseinheit den Kapitalanteil an sich selbst ausgeben müsste“, ...



**Zu § 82 Abs. 1 S. 6 MinStG (Verweis auf § 50 Abs. 1 S. 2 Nr. 3)**

§ 50 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 regelt unterjährige Auswirkungen auf die latenten Steuern durch Ansatz- und Bewertungsanpassungen sowie die Nichtaktivierung von Aktivüberhängen und ist damit GuV-bezogen. Hingegen geht es bei § 82 Abs. 1 um Beträge in der „Eröffnungsbilanz“ für die Mindeststeuer. Insofern erscheint fraglich, ob der Verweis auf § 50 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 passt.

**Petitum:**

Es sollte geprüft werden, ob der Verweis auf § 50 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 ausreichend rechtssicher ist. Zumindest sollte in der Begründung klargestellt werden, dass es um den Ansatz und die Bewertung von in das Übergangsjahr importierten Steuerlatenzen geht.

**Zu § 87 Nr. 1 S. 1 MinStG (Grundsatz der Einheitlichkeit)**

In einem neuen Satz soll der Grundsatz der Einheitlichkeit, der in einem Steuerhoheitsgebiet zu verwendenden Datenquellen etabliert werden. Der Satz bringt das aber nur schwer verständlich zum Ausdruck („... unter Zugrundelegung einheitlich ermittelter Rechnungslegungsdaten...auf der Grundlage von qualifizierten Rechnungslegungsinformationen ...“).

Eine Verbesserung der Verständlichkeit könnte dadurch hergestellt werden, dass definiert wird, was die geforderte Einheitlichkeit bedeutet nämlich, dass für die Anwendung der §§ 84 bis 86 für alle Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet entweder ausschließlich die Rechnungslegungsinformationen im Sinne des Satzes 2 Buchstabe a) oder ausschließlich die Rechnungslegungsinformationen im Sinne des Satzes 2 Buchstabe b) verwendet werden. Lediglich für Betriebsstätten oder Geschäftseinheiten, die allein aus Gründen der Größe oder der Wesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss der Unternehmensgruppe einbezogen wird (§ 4 Abs. 1 Nummer 2), dürfen auch abweichende Arten von Rechnungslegungsinformationen verwendet werden. Zulässig sind für Betriebsstätten geeignete Unterlagen, die auch für die Erstellung eines länderbezogenen Berichts zugelassen sind und für Geschäftseinheiten im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 die in Satz 2 Buchstabe c) genannten Rechnungslegungsinformationen.

Die weitere im Entwurf genannte Voraussetzung, dass für Betriebsstätten und unwesentliche Geschäftseinheiten keine Rechnungslegungsinformationen im Sinn von S. 2 Buchstabe a) oder b) erstellt wurden, sollte gestrichen werden, da dies nicht den Vorgaben des GloBE-Kommentars entspricht.

**Petition:**

Die Regelung zur Einheitlichkeit der Datengrundlagen sollte mit dem Ziel größerer Verständlichkeit und genauerer Umsetzung der OECD-Vorgaben überarbeitet werden.

**Zu § 87 Nr. 1 S. 1 und S. 2 MinStG**

Es ist zu begrüßen, dass die Verwendung von Berichtspaketen (Reporting Packages) ausdrücklich im Gesetz als zulässige Datenquelle für die Ermittlung des CbCR-Safe-Harbours erwähnt wird. Der Begriff des „Berichtspaketes“ ist jedoch, genauso wie die Anforderungen an dessen Inhalt, unbestimmt und kann deshalb je nach Unternehmen unterschiedlich verstanden und ausgelegt werden. So können Berichtspakete einiger Konzerne sog. „Push-Down“ Accounting enthalten (eine Form sind u. a. Kaufpreisanpassungen nach der Erwerbsmethode, deren Berücksichtigung nunmehr aber gesetzlich geregelt ist), andere dagegen nicht. Ebenso können sich in den Berichtspaketen einiger Konzerne durchaus Vereinfachungsregeln hinsichtlich der Anwendung bestimmter Rechnungslegungs-Standards auf konzerninterne Transaktionen wiederfinden, während in anderen Konzernen auch ein „Berichtspaket“ nach den gleichen Grundsätzen wie ein Einzelabschluss aufgestellt wird. Auf Grund des Entfalls des Begriffs „Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten“ in der Formulierung des § 87 Nr. 1 in der Fassung des MinStGANpG und des Verweises auf die Anforderungen des länderbezogenen Berichts bezüglich der Darstellung aggregierter Rechnungslegungsdaten in der Gesetzesbegründung [vgl. Begründung zu Nr. 17 (§ 87) bbb] gehen wir davon aus, dass der Begriff des „Berichtspakets“ weit zu fassen ist, also insbesondere auch alle Formen sog. „Push-Down“ Accountings oder Vereinfachungen bei der Anwendung von Bilanzierungsstandards umfasst und somit auch solche Berichtspakete als „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“ gelten.

Insbesondere der Verweis der Gesetzesbegründung auf das CbCR, das keine spezifischen Anforderungen an den Inhalt eines Berichtspaketes definiert, lässt u.E. diesen Rückschluss zu. Darüber hinaus wird u. E. durch den Verweis der Gesetzesbegründung auf die Notwendigkeit der Darstellung aggregierter Daten herausgestellt, dass die wesentliche Anforderung an die zugrunde gelegten Berichtspakte ist, dass diese alle Leistungsbeziehungen zwischen Berichtseinheiten („Constituent Entities“) vollständig abbilden („vor Konsolidierungsanpassungen“) und das Vorhandensein etwaigen „Push-Down Accountings“ sowie Ausnahmen

von der Anwendung bestimmter Rechnungslegungsstandards für konzerninterne Sachverhalte keine Relevanz für die Beurteilung als „qualifizierte Rechnungslegungsinformation“ hat.

Gleichwohl wäre es wünschenswert, wenn dieses Verständnis auch in der Gesetzesbegründung näher konkretisiert wird, um das Entstehen weiterer Rechtsunsicherheiten im Vorfeld zu beseitigen. Unseres Erachtens sollte die Gesetzesbegründung daher ausdrücklich darauf hinweisen, dass jede Form des „Push-Down-Accounting“ (nicht nur Kaufpreisanpassungen i. R. d. Erwerbsmethode) und auch Vereinfachungen bei der Anwendung von Rechnungslegungsstandards auf konzerninterne Sachverhalte zulässig ist.

Diese Überlegung folgt dem Gedanken, dass auch in diesen Fällen – genauso wie bei den Kaufpreisanpassungen im Rahmen eines Unternehmenserwerbs – temporäre Differenzen zwischen dem Bilanzansatz im „Berichtspaket“ und der korrespondierenden Steuerbilanz entstehen, die zur Berücksichtigung latenter Steuern im „Reporting Package“ führen. Etwaige Auswirkungen auf das Vorsteuerergebnis des „Berichtspakets“ werden also durch latente Steuern in demselben kompensiert, womit negative Auswirkungen für die Ermittlung des vereinfachten effektiven Steuersatzes ausgeschlossen sind.

Daher widerspräche es dem Grundgedanken der Safe-Harbour-Regelung, nämlich den Erfüllungsaufwand bei der Anwendung der gesetzlichen Vorschriften zur Mindestbesteuerung zu reduzieren, eine Anpassung für im „Reporting Package“ berücksichtigte Sachverhalte bzw. Vereinfachungen zu verlangen, deren Auswirkungen auf das Vorsteuerergebnis durch die Berücksichtigung von latentem Steueraufwand /-ertrag – genauso wie jene ausdrücklich berücksichtigungsfähigen Effekte, die im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Kaufpreisanpassungen im „Reporting Package“ stehen – kompensiert werden. Daher müssen auch für die Ermittlung des CbCR-Safe-Harbours die gleichen inhaltlichen Anforderungen an ein „Reporting Package“ bestehen, wie für ein „Reporting Package“, das zur Erstellung des länderbezogenen Berichts nach § 138a AO verwendet wird. Es muss daher auch zulässig sein, dass das „Reporting Package“ nicht nach den gleichen Bilanzierungsgrundsätzen aufgestellt wird wie ein Einzelabschluss – Vereinfachungen, wie z. B. die Abbildung konzerninterner ‚Operate-Leasing‘-Verhältnisse als normales Mietgeschäft an Stelle der Abbildung nach IFRS 16, die Berücksichtigung sog. „Push-Down-Accountings“, usw. sind nicht zu beanstanden, solange die Integrität der Ermittlung des vereinfachten effektiven Steuersatzes durch die Berücksichtigung latenter Steuern gewahrt ist.

**Petitum:**

Wir bitten um eine Klarstellung im Rahmen der Gesetzesbegründung, dass der Begriff des „Berichtspakets“ für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours weit zu fassen ist. Insbesondere sollten alle Formen des „Push-Down Accountings“ und Vereinfachungen bei der Anwendung von Rechnungslegungsstandards auf konzerninterne Sachverhalte zulässig sein, solange die Integrität der Ermittlung des vereinfachten effektiven Steuersatzes durch die Berücksichtigung latenter Steuern gewahrt bleibt. Eine solche Klarstellung würde dazu beitragen, Rechtsunsicherheiten zu vermeiden und den Erfüllungsaufwand im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften zur Mindestbesteuerung zu reduzieren.

Hilfsweise bitten wir um Streichung folgenden Satzes in der Gesetzesbegründung zu Nummer 17 (§ 87) Doppelbuchstabe bb (Satz 2) zu Dreifachbuchstabe bbb:

„Danach dürfen – vorbehaltlich des § 87a – grundsätzlich nur aggregierte und keine konsolidierten Rechnungslegungsdaten, also vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen, dem länderbezogenen Bericht zugrunde gelegt werden (vgl. Punkt 2.3 der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung: BEPS-Aktionspunkt 13).“

**Zu § 87 Nr. 4 und 5a MinStG (korrespondierende Dividenden)**

Die Ergänzung sieht vor, dass sog. korrespondierende Dividenden zum Vorsteuergewinn hinzurechnen sind. Damit soll wohl Annex A, Kapitel 1, Rz. 82 des GloBE-Kommentars umgesetzt werden. Dort findet sich die Aussage, dass eine gruppeninterne Zahlung, die in der Rechnungslegung bei Zahlenden und Zahlungsempfänger konsistent als Fremdkapital, d.h. ertragswirksam behandelt wird, auch für den CbCR-Safe-Harbour entsprechend zu behandeln ist. Wurde das Finanzinstrument im Steuerhoheitsgebiet des Zahlenden oder des Zahlungsempfängers für Steuerzwecke abweichend als Eigenkapital behandelt und dem folgend die Zahlung im länderbezogenen Bericht für den Staat des Zahlungsempfängers als Dividende gekürzt, wird dies nicht anerkannt. In diesem Fall wäre eine Kürzung also rückgängig zu machen. Allerdings nur in diesem. Die Entwurfsregelung erfasst hingegen alle Erträge, die beim Zahlenden steuerlich als Dividende behandelt wurde, also als steuerlich neutral behandelt wurden. Es fehlt die Eingrenzung auf die Fälle, dass die Zahlung in der Rechnungslegung der zahlenden Geschäftseinheit ertragswirksam behandelt wurde, also gewinnmindernd berücksichtigt wurde.

Außerdem passt der Begriff „korrespondierende Dividende“ nicht. In der Rechnungslegung des Zahlungsempfängers ist ja gerade keine Dividende erfasst worden.

Die Regelung erscheint auch überflüssig, weil die neue Fassung des Kapitels 2.7.1. der OECD-CbCR-Leitlinien das Thema bereits aufgreift. Eine inkonsistente Behandlung der Zahlung im länderbezogenen Bericht wird dort nunmehr explizit ausgeschlossen. Die Behandlung beim Zahlungsempfänger als gruppeninterne Dividende, obwohl die Zahlung in der Rechnungslegung der zahlenden Geschäftseinheit ertragswirksam behandelt wurde, führt dazu, dass kein regelkonformes CbCR-Reporting vorliegt.

**Petitum:**

Die Änderungen in § 87 Nr. 4 und 5a sollten gestrichen oder zumindest überarbeitet werden, sodass sie verständlich sind und die OECD-Vorgaben auch tatsächlich umsetzen.

**Zu § 87a MinStG (Erwerbsmethode auf Konzernebene)**

In Bezug auf die Anwendung der Erwerbsmethode für Zwecke von § 87a möchten wir darauf hinweisen, dass diese Methode auch für Zwecke der Mindeststeuer anwendbar sein sollte, wenn sie nicht sofort im Berichtspaket der Einzelgesellschaft enthalten ist, sondern zunächst auf Konzernebene erfasst und zu einem späteren Zeitpunkt auf die Einzelgesellschaft zugeordnet wird. In Konzernen erfolgt diese Zuordnung häufig erst nach der Einführung eines einheitlichen ERP-Systems, was aus Kapazitätsgründen, insbesondere im IT-Bereich, nicht immer im selben Jahr realisierbar ist.

**Petitum:**

Wir ersuchen um eine Anpassung der Regelung, sodass die Anwendung der Erwerbsmethode für Zwecke der Mindeststeuer auch dann möglich ist, wenn die Zuordnung auf die Einzelgesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt, insbesondere unter Berücksichtigung der zeitlichen Verzögerungen durch IT-Kapazitätsengpässe.

**Zu § 87b MinStG (Anpassungen bei Inkongruenzen; fehlende Ausnahme für Kernkapital von Versicherern)**

Die Anti-Missbrauchsregelung sieht unter anderem Anpassungen bei einer inkongruenten Behandlung von Finanzinstrumenten vor. Die Definition für den Begriff Inkongruenz sieht

eine Ausnahme für aufsichtsrechtliches Kernkapital „im Sinne des § 31 Satz 1“ vor. Damit wird nur das Kernkapital von Kreditinstituten in Bezug genommen, jedoch nicht das in den Sätzen 3 und 4 des § 31 geregelte Pendant bei Versicherern (Restricted-Tiere-1-Instrument).

**Petition:**

Die Ausnahmeregelung für aufsichtsrechtliches Kernkapital sollte § 31 insgesamt in Bezug nehmen, sodass Versicherer nicht gegenüber den Banken diskriminiert werden.

**2. Weitere Anmerkungen****Zu § 7 MinStG - Allgemein**

Das Mindeststeuergesetz definiert in den Begriffsbestimmungen im Wesentlichen nur den Konzernabschluss (§ 7 Abs. 21 MinStG) und leitet diese Regelungen für die gruppenzugehörigen Einheiten entsprechend § 15 Abs. 1 Satz 1 MinStG daraus ab. Soweit ein geprüfter Konzernabschluss vorzulegen war, wurden einzelne gruppenzugehörige Einheiten nach einem vereinfachten Verfahren („legal packages“) in diesen Konzernabschluss eingebunden, ohne formal einen Einzelabschluss nach dem entsprechenden Rechnungslegungsstandard vorzulegen. Die Vereinfachungen werden in der Regel geprüft und spiegeln den Inhalt des entsprechenden Regelungsinhalts wider.

In der Regel sind die Konzerne einem zeitlich kritischen Berichtsverfahren unterworfen und müssen in dieser Zeit Abschlüsse nach unterschiedlichen Standards (Handelsrecht, Steuerrecht, internationalem Rechnungslegungsstandard) erstellen, prüfen lassen und offenlegen.

Ein Abweichen vom bisherigen Zeitplan ist kaum möglich und ein Informationsgewinn wird dadurch kaum erreicht. Sicherlich sind bestimmte Gewinnverschiebungen zwischen einzelnen Einheiten denkbar, jedoch hat dies auf den Konzernabschluss selbst keinen Einfluss. Soweit z. B. konzerninterne Sachverhalte mit temporärem Charakter (in der Regel überwiegen solche Sachverhalte im Konzern) nicht erfasst werden, ergibt sich zumindest nach IFRS aufgrund der Erfassung von latenten Steuern keine Auswirkung auf den Mindeststeuersatz der entsprechenden Gesellschaft.

**Petitur:**

Wir bitten darum, diese Vereinfachungen durch einen Zusatz in den Begriffsbestimmungen zuzulassen, zumal in § 7 Abs. 10 MinStG bereits bestimmte Abweichungen betragsmäßig als zulässig behandelt werden.

**Zu § 7 Abs. 15 MinStG (Definition Immobilien-Investmentvehikel - Klarstellung)**

Laut § 7 Abs. 15 MinStG ist ein Immobilien-Investmentvehikel eine Einheit, deren Erträge einer Ein-Ebenen-Besteuerung unterliegen. Allerdings erfolgt keine eigenständige Definition für den Begriff „Ein-Ebenen-Besteuerung“.

Tatsächlich wird die Besteuerung in verschiedenen Steuerregimen auf verschiedene Art und Weise sichergestellt, ohne ausdrücklich eine unmittelbare Ausschüttung sämtlicher Erträge zu verlangen. Hierzu zählen z. B.: das Steuerregime von Irland (ICAV; Irish Collective Asset-management Vehicle: Ein-Ebenen Besteuerung bei freiwilliger Schüttung) oder Steuerregime von Frankreich (OPCI; Organisme de Placement Collectif Immobilier: 85 Prozent-Schüttvoraussetzung).

**Petitur:**

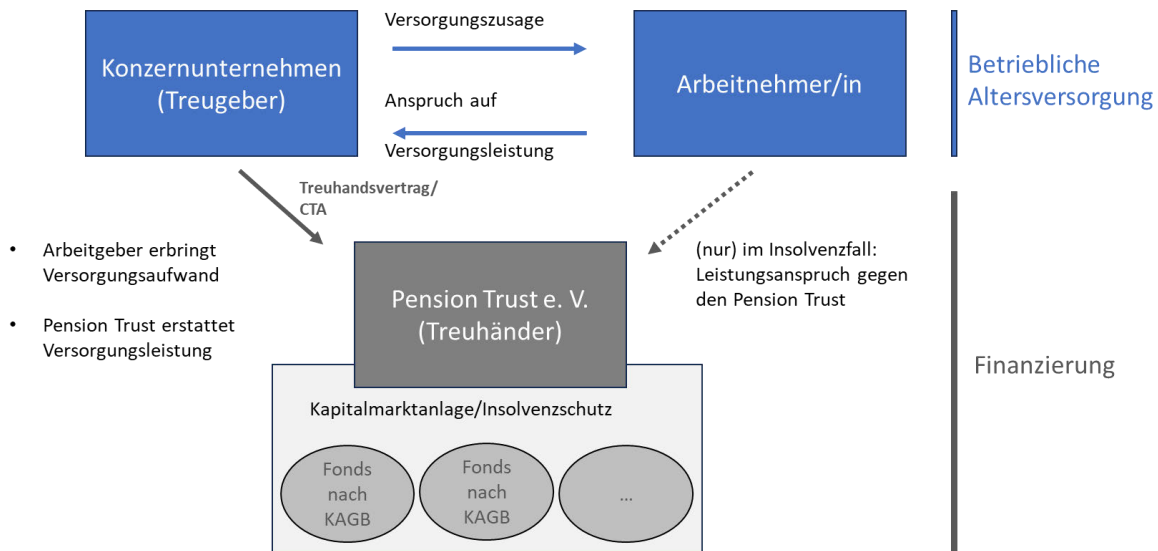
Wir regen an, eine Definition des Begriffs „Ein-Ebenen-Besteuerung“ in das Gesetz aufzunehmen. Darin sollte u. a. auch klargestellt werden, dass auch in den Fällen eine „Ein-Ebenen-Besteuerung“ vorliegt, wenn das Ziel auch ohne unmittelbare, verpflichtende Ausschüttung sämtlicher Erträge erreicht wird. Zumindest sollte eine Liste mit den Steuerregimen veröffentlicht werden, die als „Ein-Ebenen-Besteuerung“ angesehen werden.

**Zu § 7 Abs. 27 MinStG**

In der Praxis werden Altersversorgungsverpflichtungen häufig über Treuhandstrukturen (z. B. über sog. Contractual Trust Arrangements, CTA) ausfinanziert und gesichert. Typischerweise verwaltet ein rechtlich selbstständiger Treuhänder das Treuhandvermögen zwecks insolvenzfester Finanzierung und Absicherung der Altersvorsorgeverpflichtungen (vgl. Schaubild). Ein CTA kann grundsätzlich als Pensionseinheit nach § 7 Abs. 27 MinStG verstanden werden. Allerdings verbleiben Unklarheiten für den Rechtsanwender mangels

eindeutiger Klarstellung durch den Gesetzgeber. Pensionseinheiten müssen zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllen, was bei einem CTA unseres Erachtens regelmäßig der Fall ist.

Schaubild: CTA-Struktur – Versorgungszusage in Form der Direktzusage



Der Treuhänder gehört nicht zum Konsolidierungskreis.

Aufgrund der Treuhandvereinbarung wird das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögensgegenständen des Deckungsvermögens dem konzernzugehörigen Trägerunternehmen (Treugeber) zugeordnet. Rechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen also auseinander. Sowohl nach IFRS (IAS 19) als auch nach HGB (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) werden die Vermögensgegenstände und Versorgungsverbindlichkeiten verrechnet in der Bilanz ausgewiesen. Gehört zum Deckungsvermögen ein beherrschter Fonds stellt sich nun die Frage, ob dessen Erträge der Mindeststeuer zu unterwerfen sind. Voraussetzung dafür ist, dass der Fonds als Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe anzusehen ist. Zur Unternehmensgruppe gehören nach § 4 Abs. 1 MinStG nur Einheiten, die durch Eigentum oder Beherrschung miteinander verbunden sind, sodass die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieser Einheiten.

1. im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu konsolidieren sind oder
2. nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen oder weil die Einheit zum Verkauf steht, nicht im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu konsolidieren sind.



Es liegt mit Blick auf den Fonds jedoch kein konsolidierungsfähiger Sachverhalt vor. Der Anteil am Fonds wird allenfalls bei Überhang über die Pensionsverpflichtungen verrechnet ausgewiesen, bei einem HGB-Bilanzierer als „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“ (§ 266 Abs 2 E HGB). Somit ergibt sich als Folge, dass der Fonds auch keine von der Mindeststeuer erfasste Geschäftseinheit sein kann. Es ist auch keine Vorschrift ersichtlich, die für Mindeststeuerzwecke ein Bruttoausweis der Pensionsverbindlichkeiten einerseits und der Vermögensgegenstände des Deckungsvermögens andererseits fordert. Somit bleibt es bei dem Ergebnis, dass der Fonds mangels Konsolidierung keine Geschäftseinheit ist, auf die das MinStG anzuwenden ist. Dies sollte in einem BMF-Schreiben klargestellt werden

Um jegliche Risiken auszuschließen, könnte auch gesetzlich klargestellt werden, dass der Treuhänder als Pensionseinheit anzusehen ist.

Bei einem CTA wird für Zwecke des DBA USA angenommen, dass das CTA selbst das Tatbestandsmerkmal „Ruhegehälter verwalten“ erfüllt und damit als Pensionsfonds qualifiziert (vgl. Linn, in: Wassermeyer, DBA USA, Art. 10, Rz. 183; BMF-Schreiben vom 12.4.2012 IV B 5 – S 1301-USA/09/10001). Entsprechend kann für Pillar 2-Zwecke verstanden werden, dass das CTA „Altersversorgungsleistungen verwaltet“ und damit eine Pensionseinheit ist, auch wenn das CTA regelmäßig als Vehikel zur Sicherung der Direktzusage dient und der Treugeber (i. d. R. eine teilnehmende Konzerngesellschaft) weiterhin die Direktzusage durchführt (Altersversorgungsleistungen erbringt). Ähnlich wie durch das BMF-Schreiben für das DBA USA wäre eine ausdrückliche Klarstellung für das CTA für eine rechtssichere Anwendung wichtig.

Zweitens müssen die Einrichtungen einer staatlichen Regulierung unterliegen oder ihre Leistungen durch nationale Vorschriften gesichert beziehungsweise anderweitig geschützt sein. In letzterem Fall ist es erforderlich, dass die Pensionseinheit durch einen über eine Treuhandeinrichtung oder einen Treuhänder gehaltenen Pool von Vermögenswerten finanziert wird, sodass die Erfüllung der Pensionsverpflichtungen auch im Falle der Insolvenz der Unternehmensgruppe gewährleistet ist. Dies ist für ein CTA unzweifelhaft gegeben. Der gesetzliche Tatbestand zielt nach unserem Verständnis konkret auf CTA-Treuhandstrukturen ab.

Die Klassifikation eines CTA nach § 7 Abs. 27 MinStG ist grundsätzlich unabhängig von der Berechnung des Korrekturpostens für Pensionsaufwand nach § 25 MinStG vorzunehmen.

Die Gesetzesbegründung zu § 25 MinStG stellt klar, dass im Fall der Direktzusage die Aufwendungen immer voll-umfänglich in dem Jahr berücksichtigt werden, in dem die Aufwendungen im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag berücksichtigt worden sind.

**Petitur:**

In einem BMF-Schreiben sollte klargestellt werden, dass das Deckungsvermögen aufgrund des nach IAS 19 bzw. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB verrechneten Ausweises keine Geschäftseinheit darstellt.

Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit wäre zudem aber auch eine Klarstellung des § 7 Abs. 27 MinStG durch Einfügen eines Satzes 3 bzw. in der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 27 MinStG wie folgt wünschenswert:

„Die Verwaltung von Altersversorgungsleistungen und Zusatz- oder Nebenleistungen im Sinne des Satz 2 Nr. 1 umfasst die Verwaltung (und Anlage) von Vermögenswerten durch eine Treuhandinrichtung oder einen Treuhänder, um die Erfüllung der entsprechenden Pensionsverpflichtungen des Treugebers im Falle der Insolvenz der Unternehmensgruppe zu gewährleisten, sofern die Vermögenswerte ausschließlich oder fast ausschließlich für die Erbringung von Altersversorgungsleistungen/Pensionsverpflichtungen und Zusatz- oder Nebenleistungen verwendet werden dürfen (contractual trust arrangement).“

**Zu § 8 Abs. 3 MinStG (Vereinfachung bei Beteiligungsketten)**

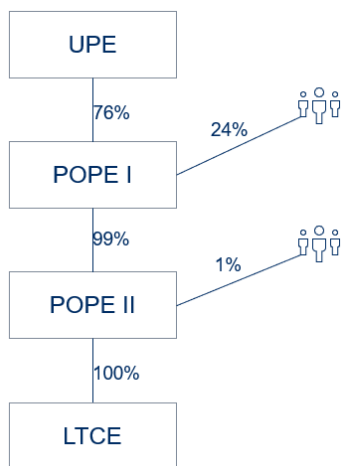
§ 8 Abs. 3 MinStG beruht auf der POPE-Regelung (POPE = Partially-Owned Parent Entity) in Art. 8 der Mindestbesteuerungsrichtlinie bzw. auf Art. 2.1.4. der OECD-Model Rules. Das Konzept ist derart gestaltet, dass der Top-down-approach bei sog. in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften unterbrochen wird. Das heißt, in diesen Fällen ist nicht nur die oberste Muttergesellschaft steuerpflichtig, sondern auch eine Konzerngesellschaft auf einer unteren Beteiligungsstufe. Dadurch steigt die Komplexität des Systems erheblich. Hier sollte sich die Bundesregierung auf OECD-Ebene um eine Vereinfachung bemühen.

Es geht um folgendes: Bei einer „in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft“ handelt es sich um eine Gesellschaft, deren Anteile zu mehr als 20 Prozent von konzernfremden Anteilseignern gehalten werden. In diesem Fall ist diese in der Beteiligungskette nachgela-

Anlage zur Stellungnahme zum Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und weiterer Maßnahmen (Mindeststeueranpassungsgesetz – MinStGANpG)

gerte Gesellschaften zusätzlich zur obersten Muttergesellschaft mit Ergänzungssteuerbeiträgen steuerpflichtig. Der Effekt dessen ist u.a., dass die Einbeziehungsquote durch außenstehende Anteilseigner nicht gemindert wird; die Steuerbelastung steigt dadurch tendenziell. Problematisch ist vor allem, dass die der „in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft“ wiederum nachgeschalteten Gesellschaften wegen der dann mittelbaren Beteiligung außenstehender Gesellschafter ebenfalls als „in Teileigentum stehender Muttergesellschaft“ gelten. Diese werden also ebenfalls steuerpflichtig. Dies wird nur bei einer 100 Prozent - Beteiligung vermieden. In anderen Worten: alle Gesellschaften unterhalb einer „in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft“ werden nicht erst bei 20 Prozent unmittelbarem Anteilsbesitz konzernfremder Gesellschafter selbst steuerpflichtig, sondern bereits dann, wenn die konzernfremden Gesellschafter nur Kleinstanteile halten.

Dies sei beispielhaft veranschaulicht in folgendem grafisch dargestelltem Sachverhalt:



Wäre POPE II oberhalb von POPE I in der Beteiligungskette, wäre sie nicht als „in Teileigentum stehender Muttergesellschaft“ mit 100 Prozent Einbeziehungsquote selbst steuerpflichtig. Erst die UPE wäre neben POPE I steuerpflichtig. Für diese würde in Bezug auf POPE II dann die Einbeziehungsquote 99 Prozent betragen und wäre somit niedriger, als wenn POPE II selbst steuerpflichtig würde. Warum es einen Unterschied machen soll, ob POPE II oberhalb oder unterhalb von POPE I in der Beteiligungskette zwischengeschaltet ist, ist nicht einsichtig.

Zudem wäre das 100 Prozent - Beteiligungskriterium auch dann nicht erfüllt, wenn 1 Prozent an der POPE II nicht von außenstehenden Anteilseignern, sondern von der UPE gehalten wird. In diesem Fall beträgt die Einbeziehungsquote am Steuererhöhungsbetrag der LTCE

100 Prozent, so dass eigentlich kein Bedarf für die Anwendung der POPE-Regelung besteht.

**Petition:**

Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPD bei der OECD dafür einsetzen, das POPE-Konzept sinnvoll anzupassen, um nicht nachvollziehbare Besteuerungseffekte zu vermeiden.

**Zu § 15 Abs. 1 S. 3 MinStG (Push-down-Accounting – Anpassung an internationale Vorgaben)**

Bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns dürfen Push-Down-Accounting-Effekte aufgrund eines Beteiligungserwerbs im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses keine Berücksichtigung finden („Erwerbsmethode“). Eine Ausnahme besteht, wenn der Beteiligungserwerb vor dem 1. Dezember 2021 stattfand. Des Weiteren werden praktische Schwierigkeiten bei der Ermittlung der ursprünglichen Buchwerte vor den Wertanpassungen aufgrund des Push-Down-Accounting vorausgesetzt. Hier weicht der deutsche Wortlaut aber verschärfend vom OECD-Kommentar zu den GloBE-Musterregeln ab. § 15 Abs. 1 S. 3 MinStG setzt voraus, dass es der Unternehmensgruppe „**nicht möglich**“ ist, die nicht angepassten Buchwerte zu bestimmen. Der OECD-Kommentar lässt die Ausnahme hingegen bereits dann zu, wenn die Gesellschaft keine ausreichenden Unterlagen hat, um die zugrundeliegenden Buchwerte mit angemessener Genauigkeit („reasonable accuracy“) zu bestimmen.

**Petition:**

Der Gesetzeswortlaut sollte an Tz. 4 zu Art. 3.1.2 des OECD-Kommentars angepasst werden.

**Zu § 15 MinStG (Vereinfachung bei Anforderungen an Rechnungslegungsdaten)**

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts ist in § 15 Abs.1 MinStG der Jahresüberschuss (bzw. -fehlbetrag) vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen.

Die Unternehmen erstellen für die ausländischen konsolidierten Einheiten häufig keine Einzelabschlüsse nach dem Konzernrechnungslegungsstandard, sondern lediglich Reporting-

Packages. Diese dienen allein als Zwischenstufe der Erstellung eines konsolidierten Konzernabschlusses und enthalten häufig aus Vereinfachungsgründen bereits bestimmte Vorkonsolidierungen. Die teilweise Nichtabbildung von konzerninternen Sachverhalten zieht keine Beanstandung durch den Wirtschaftsprüfer nach sich, weil sich die Effekte im Rahmen der konsolidierten Betrachtung auf Konzernebene ohnehin ausgleichen bzw. nicht abgebildet werden dürfen. Auf eine exakte Abbildung von konzerninternen Sachverhalten wird im Reporting Package verzichtet, sofern die Abbildung zu komplex und aufwändig ist und im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses ohnehin zu eliminieren ist. Als Beispiel sei die Abbildung von Leasingverhältnissen nach IFRS 16 angeführt. Externe Leasingverhältnisse hingegen sind in Reporting Packages stets korrekt dargestellt.

§ 15 Abs. 1 erlaubt derartige Vorkonsolidierungen allerdings nicht. Das bedeutet, dass die Unternehmen die Reporting Packages aufwändig anpassen müssen. Um die Anwendung der Mindeststeuer zu erleichtern, sollten die Reporting Packages möglichst weitgehend von der Finanzverwaltung akzeptiert werden. Denkbar wäre etwa, für Transaktionen innerhalb eines Steuerhoheitsgebietes eine Vorkonsolidierung zuzulassen. Auch unter Wesentlichkeitsaspekten sollte auf die Nacherfassung von in den Reporting-Packages vorkonsolidierten Geschäftsvorfällen verzichtet werden dürfen.

Zudem bitten wir klarzustellen, dass testierte Konzernabschlüsse im In- und Ausland, weitestmöglich ohne zusätzliche umfangreiche Überprüfung anerkannt werden, z. B. hinsichtlich der Beachtung der Wesentlichkeitsgrenze für Konzernsachverhalte.

**Petition:**

Wünschenswert wäre eine Vereinfachungslösung, wonach Reporting Packages möglichst weitgehend ohne Anpassungen als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns (bzw. -Verlusts) verwendet werden dürfen. Bereits enthaltene Vorkonsolidierungen/Zwischenergebniseliminierungen sollten allgemein, zumindest aber bei unwesentlichen Geschäftseinheiten oder innerhalb einer Steuerjurisdiktion nicht beanstandet werden. Grundsätzlich müssen Wesentlichkeitsgrenzen des Konzernabschlusses auch für Mindeststeuerzwecke gelten, um die Datenabfrage auf ein administrierbares Niveau zu begrenzen.

Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für eine international abgestimmte Vereinfachungslösung einsetzen.

**Zu § 16 MinStG (Korrektur von Verrechnungspreisen im Falle außerbilanzieller Anpassungen nach Betriebsprüfungen mit Abschreibungseffekten)**Beispiel:

Eine ausländische Tochtergesellschaft kauft Vermögensgegenstände im Jahr 2024 von einer deutschen Muttergesellschaft für 100. Die ausländische Gesellschaft schreibt die Vermögensgegenstände steuer- und handelsbilanziell über 4 Jahre ab. In der Betriebsprüfung im Jahr 2030 wird der Sachverhalt aufgegriffen und ein fremdüblicher Preis für die Vermögensgegenstände von 220 festgestellt und korrigiert. In Deutschland erfolgt eine Erhöhung des GloBE Income bei der deutschen Muttergesellschaft um 120 aufgrund § 16 Abs. 1 MinStG im Jahr 2030 i. V. m. § 52 Abs. 1 MinStG.

Im Ausland erfolgt eine korrespondierende Erhöhung des Anschaffungswerts um 120 bei der Tochtergesellschaft. In Folgejahren erhöhen sich die Abschreibungen entsprechend (Verringerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage). Für den Fall der Ergebnisreduktion aufgrund einer fremdüblichen Anpassung schreibt § 16 Abs. 1 MinStG i. V. m. § 52 Abs. 2 MinStG grundsätzlich eine Neuberechnung des Mindeststeuergewinns oder -verlusts, des erfassten Steueraufwands und des effektiven Steuersatzes. Aufgrund der Kapitalisierung der Vermögensgegenstände kann der nur anteiligen Reduktion (Abschreibung im ersten Jahr der Nutzung) des Mindeststeuergewinns oder -verlusts für das Jahr 2024 der volle Steuererstattungsanspruch gegenüberstehen. Dies gilt insbesondere, wenn auch die latenten Steueransprüche aus den Abschreibungen der Folgejahre für das Jahr 2024 zu berücksichtigen sind, denn es bleibt die Frage offen, ob Anpassungen der latenten Steuern auch in den Anwendungsbereich des § 52 MinStG fallen.

Der aufgrund der Anpassung gemäß § 16 Abs. 1 MinStG entstehende bilanzielle Unterschied kann eine latente Steuer begründen, die, sofern bereits im Jahr 2024 steuerlich zu fremdüblichen Preisen übertragen worden wäre und abweichender handelsrechtlicher Bewertung, handelsrechtlich bereits in 2024 entstanden und ausgewiesen worden wäre. Je nach Umsetzung in § 16 MinStG könnten u. E. unterschiedliche Ergebnisse resultieren. Sofern die Korrektur des Mindeststeuergewinns an die handelsrechtlichen Ergebnisse knüpft (inkl. Berücksichtigung latenter Steuern) können, aufgrund der für Zwecke der Mindeststeuer notwendigen Anpassungen der latenten Steuern (z. B. Recapture und Recast), abweichende Ergebnisse im Vergleich zu einer Korrektur des Mindeststeuergewinns in Anlehnung an die Ergebnisentwicklung von zu versteuernden Einkünften resultieren.

**Petitur:**

Wir plädieren für eine Klarstellung des Gesetzgebers, dass im Falle von Verrechnungspreiskorrekturen

1. die Erhöhung des Anschaffungswerts für Zwecke der Mindestbesteuerung ergebnisneutral erfolgt und
2. korrespondierend keine latenten Steueransprüche zu berücksichtigen sind.

Die rückwirkende Korrektur des Mindeststeuergewinns sollte korrespondierend zur rückwirkenden Korrektur der steuerlichen Ergebnisse erfolgen. Anteilige Steuererstattungsansprüche sollten korrespondierend zur steuerlichen Nutzungsdauer und den steuerlichen Abschreibungsverläufen berücksichtigt werden. Wünschenswert ist die Entwicklung von Vereinfachungsregelungen zur Minderung des administrativen Aufwands bei Korrekturen von Verrechnungspreisen mit mehrjähriger Auswirkung.

**Zu §§ 16 und 66 MinStG (Korrektur von steuerneutralen Reorganisationen durch Betriebsprüfungen)**

Beispiel:

Eine inländische Kapitalgesellschaft (übertragende Geschäftseinheit) gliedert Vermögensgegenstände im Jahr 2024 auf eine Tochtergesellschaft (übernehmende Geschäftseinheit) aus. Die Vermögensgegenstände haben steuer- und handelsbilanziell einen Buchwert von 100. Der Marktwert beläuft sich auf 220 im Zeitpunkt der Ausgliederung. Die Ausgliederung erfolgt im Zeitpunkt der Restrukturierung steuerneutral für lokale Zwecke (Buchwerteinbringung nach § 20 UmwStG). Handelsbilanziell wurden die erhaltenen Anteile zum Zeitwert eingebucht. Die übernehmende Geschäftseinheit übernimmt die übertragenen Vermögensgegenstände zum Zeitwert (keine Buchwertfortführung nach § 125 Satz 1 i. V. m. § 24 UmwG).

Die Ausgliederung qualifiziert zudem im Jahr 2024 als Mindeststeuerreorganisation, denn

1. die Gegenleistung für die Übertragung der Vermögenswerte besteht ganz oder zu einem erheblichen Teil aus der Ausgabe von Kapitalanteilen;

2. der gesamte oder ein Teil des Gewinns oder Verlusts der übertragenden Geschäftseinheit aus diesen Vermögenswerten ist nicht besteuert worden und
3. es liegt eine tatsächliche steuerliche Buchwertfortführung bei der übernehmenden Geschäftseinheit vor.

Bei der übertragenden Geschäftseinheit bleibt jegliches (handelsrechtliche) Ergebnis aus der Übertragung der Vermögenswerte und Schulden außer Ansatz bei der Gewinnermittlung für Zwecke der Mindeststeuer. Bei der übernehmenden Geschäftseinheit sind bei Gewinnermittlung für Zwecke der Mindeststeuer die Buchwerte der übertragenden Geschäftseinheit, die zum Zeitpunkt der Übertragung zugrunde gelegt werden, fortzuführen, § 66 Abs. 3 Nr. 2.

In der Betriebsprüfung im Jahr 2030 wird der Sachverhalt aufgegriffen und die steuerneutrale Einbringung nach § 20 Abs. 2 UmwStG negiert (z. B. Teilbetriebserfordernis im Sinne von § 20 Abs. 1 UmwStG war nicht erfüllt). Die Betriebsprüfung stellt den fremdüblichen Marktpreis (gemeiner Wert) für die Übertragung der Vermögensgegenstände von 220 fest. Die übertragende Geschäftseinheit hat einen steuerlichen Mehraufwand für 2024 im Jahr der Feststellung (2030). Für Zwecke der Mindeststeuer ist dieser Mehraufwand im Jahr der Feststellung zu berücksichtigen (§ 52 Abs. 1 MinStG). Nach unserem Verständnis liegt keine Mindeststeuerreorganisation mehr vor, da die Ausgliederung (nachgelagert) besteuert worden ist (Kriterium 2 ist nicht mehr erfüllt).

Bei der übernehmenden Geschäftseinheit gilt dann nicht mehr die mindeststeuerliche Buchwertfortführung nach § 66 Abs. 3 Nr. 2. Für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns sind daher - wie sonst auch - die in der Rechnungslegung der übernehmenden Geschäftseinheit angesetzten Anschaffungskosten zu Zeitwerten maßgeblich.

Sollte die übernehmende Geschäftseinheit die übertragenen Vermögensgegenstände allerdings – anders als im Beispiel – nicht zu Zeitwerten, sondern zu Buchwerten übernommen haben, stellt sich die Frage, wie dann zu verfahren ist. Steuerlich kann die übernehmende Geschäftseinheit den steuerlichen Buchwert der übernommenen Vermögensgegenstände zuschreiben und erhöht entsprechend für steuerliche Zwecke die Abschreibungen über die Nutzungsdauer. In der Rechnungslegung ist hingegen eine Buchwertfortführung erfolgt. Die Minderung des tatsächlichen Steueraufwands bei der übernehmenden Geschäftseinheit durch die in den Jahren zwischen Übertragung und Betriebsprüfung höhere Abschreibung bedingt aufgrund § 52 Abs. 2 MinStG grundsätzlich eine Neuberechnung des erfassten Steueraufwandes und des Steuererhöhungsbetrags (des effektiven Steuersatzes) für die Geschäftsjahre für die, die Minderung der Steuerschuld ausgewiesen wird (die Jahre der Abschreibung).



In Ermangelung verfahrensrechtlicher Möglichkeiten die Mindeststeuererklärungen für Vorjahre zu korrigieren, erscheint nur eine Anwendung des § 52 Abs. 2 MinStG möglich. § 52 Abs. 2 MinStG regelt primär die Neuberechnung des erfassten Steueraufwandes und des effektiven Steuersatzes. Fraglich sind u. E. allerdings, ob die Modifikationen des Mindeststeuergewinns im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 3 MinStG nur zu einer Reduktion des gemäß § 19 MinStG hinzugerechneten Gesamtsteueraufwands führt oder, ob eine weitergehende Anpassung des Mindeststeuergewinns, hier insb. unter Berücksichtigung korrigierter steuerlicher Anschaffungskosten der übernommenen Vermögensgegenstände bezweckt ist. Bei gescheiterten Umwandlungsvorgängen und einer rückwirkenden Nichterfüllung der Kriterien einer Mindeststeuerreorganisation fehlt es unseres Erachtens an einer eindeutigen Korrekturvorschrift zur Anpassung des Mindeststeuergewinns oder -verlusts. Es stellt sich zudem die Frage, mit welchem Wert die übernommenen Vermögensgegenstände zu berücksichtigen sind. Es fehlt an einer sinnvollen Bewertungsvorschrift für die übernommenen Vermögensgegenstände, insb. wenn diese für Rechnungslegungszwecke zu Buchwerten übernommen wurden. § 16 kann kaum nutzbar gemacht werden, da fremdvergleichskonforme Anpassungen bei Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten im gleichen Blending-Kreis nur eingeschränkt vorzunehmen sind (§ 16 Abs. 2 MinStG).

Sofern – entgegen unserem aktuellen Verständnis – § 16 MinStG Anwendung fände, könnten auch für Zwecke der Mindeststeuerberechnung die höheren Abschreibungen aufgrund des steuerlichen „Step-Ups“ bei der übernehmenden Geschäftseinheit zu berücksichtigen sein, selbst wenn in der Rechnungslegung Buchwerte fortgeführt wurden. Der Mindeststeuergewinn oder -verlust wäre dann in den Jahren zwischen Übertragung und Betriebsprüfung dementsprechend zu mindern (korrespondierend zu Minderung des Steueraufwands aufgrund von § 52 MinStG).

**Petitum:**

Wir plädieren für eine Klarstellung, dass eine zu § 16 MinStG vergleichbare Regelung auch im Falle gescheiterter Mindeststeuerreorganisation anwendbar ist. Wünschenswert ist zudem die Entwicklung von Vereinfachungsregelungen zur Minderung des administrativen Aufwands bei Korrekturen durch Betriebsprüfungen mit mehrjähriger Auswirkung.

## Zu § 18 MinStG (Hinzurechnungen und Kürzungen)

### 1. Nr. 14 - Übertragung von Vermögenswerten und Schulden

Nach § 18 Nr. 14 soll der Mindeststeuer-Jahresüberschuss (bzw. -fehlbetrag) vermehrt werden um Gewinne beziehungsweise vermindert werden um Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten/Schulden.

Die Regelung differenziert u. E. nicht ausreichend zwischen den Fällen des § 66 MinStG, in denen das Übertragungsergebnis in der Rechnungslegung bereits erfasst ist und deshalb nicht mehr hinzugerechnet/gekürzt werden muss, und solchen, wo dies nicht der Fall ist. Zudem zielt die Regelung wohl umgekehrt auf die Kürzung von Gewinnen (statt Hinzurechnung) und Hinzurechnung von Verlusten (statt Kürzung).

Bei einer Ausgliederung kommt es in der HGB-Bilanzierung in der Regel zu einem Übertragungsgewinn beim übertragenden Rechtsträger, wenn die für das übertragene Vermögen gewährten Anteile zu Zeitwerten angesetzt werden, vgl. IDW RS HFA 43, Tz. 21. Die in Nr. 14 angeordnete Hinzurechnung würde in diesem Fall zu einer doppelten Erfassung des Übertragungsgewinns führen. Stattdessen müsste es bei einem steuerlichen Ansatz von niedrigeren Buch- oder Zwischenwerten gem. § 66 Abs. 2 und 3 MinStG zu einer Kürzung kommen.

Handelsbilanziell sind Umwandlungen beim übertragenden Rechtsträger - anders als im zuvor dargestellten Fall der Ausgliederung - in der Regel allerdings erfolgsneutral (sowohl nach HGB als auch nach IFRS), so dass in diesen Fällen ohnehin kein Übertragungsergebnis im Jahresüberschuss und damit auch im Jahresüberschuss II gezeigt wird.

Dagegen wäre eine Hinzurechnung folgerichtig im Fall des § 66 Abs. 4 MinStG, wenn aufgrund eines auslösenden Ereignisses – etwa einer Entstrickung – steuerlich der gemeine Wert eines Wirtschaftsguts anzusetzen ist. In diesem Fall würde der Aufstockungsgewinn nur in der Steuerbilanz, nicht aber in der Handelsbilanz gezeigt. § 66 Abs. 4 MinStG sieht hier eine Anpassung des Mindeststeuer-Gewinns in Anknüpfung an das Steuerrecht vor. Hinzukommen muss dann aber noch der in § 66 Abs. 4 MinStG-E vorgesehene Antrag.

Die Regelung betrifft Gewinne „aus der Übertragung“ von Vermögen. Korrekturbeträge, die sich aus von der Rechnungslegung abweichenden Übernahmewerten nach § 66 Abs. 3 Nr. 2 bei der übernehmenden Geschäftseinheit ergeben, dürften nach dem Wortlaut nicht erfasst sein. Das erscheint inkonsistent.

2. Behandlung von konzerninternen Mindeststeuerumlagen offen

Durch die Mindeststeuer, die vom Gruppenträger zu zahlen ist (s. § 3 Abs. 6 MinStG), kann es zu konzerninternen Ausgleichspflichten kommen. Es fehlt eine Regelung dazu, wie sich diese auf den Mindeststeuer-Gewinn auswirken.

**Petition:**

1. Die Formulierung des § 18 Nr. 14 sollte überprüft und an die Regelung in § 66 MinStG angepasst werden.
2. Es sollte geregelt werden, wie mit konzerninternen Ansprüchen auf Ausgleich bzw. Erstattung von Mindeststeuerzahlungen bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns umzugehen ist.

**Zu § 18 MinStG (weitere Hinzurechnungen und Kürzungen)**

Bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts sollten weitere Sachverhalte berücksichtigt werden, da ansonsten unsachgerecht eine Mindeststeuer ausgelöst werden kann. Hierfür sollte sich die Bundesregierung im Inclusive Framework on BEPS einsetzen.

1. Steuerlich abziehbare Beträge

Nach einigen lokalen Steuergesetzen sind bestimmte Beträge nur für steuerliche Zwecke abziehbar, beispielsweise fiktive Zinsen auf das Eigenkapital. Diese steuerlich abziehbaren Beträge reduzieren das zu versteuernde Einkommen und somit den Steueraufwand und können dadurch zu einer Niedrigbesteuerung für Mindeststeuerzwecke führen.

## 2. Steuerfreie Beträge

Es besteht die Notwendigkeit, zu berücksichtigen, dass in einigen Ländern bestimmte Beträge steuerfrei sind, wie beispielsweise Zinserträge auf Steuererstattungen. Diese steuerfreien Beträge führen zu einer Verringerung des zu versteuernden Einkommens und somit zu einer Reduzierung des Steueraufwands. Dies kann potenziell zu einer Niedrigbesteuerung für Mindeststeuerzwecke führen.

## 3. Inflationsanpassungen

Weiterhin ist zu beachten, dass in einigen Ländern mit hoher Inflation, jedoch ohne "Inflation Accounting" (z. B. Chile, Argentinien), steuerfreie Inflationsanpassungen in der Steuerbilanz (nicht in der Handelsbilanz II) vorgenommen werden können. Dabei wird der Buchwert von Vermögensgegenständen entsprechend der Inflation erhöht und der resultierende Ertrag ist steuerfrei. Dies führt zu niedrigeren Steueraufwendungen, da der Abschreibungsaufwand für steuerliche Zwecke höher ist als in der Handelsbilanz II. Als Folge kann es zu einer Niedrigbesteuerung für Mindeststeuerzwecke kommen. Es ist daher erforderlich, eine korrespondierende Mechanik in der Mindeststeuersystematik zu erfassen.

### **Petitur:**

Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für weitere Korrekturen des handelsrechtlichen Jahresüberschusses für Zwecke des Mindeststeuer-Gewinns einsetzen, um Verzerrungen bei der Effektivsteuersatzberechnung zu vermeiden.

### **Zu § 20 MinStG (Ausgenommene Ausschüttungen und Anteilsgewinne/-verluste)**

Die Kürzungsvorschrift erfasst nach dem Wortlaut keine Kapitalrückzahlungen von Kapitalgesellschaften (Rückzahlung von Nennkapital und sonstigen Einlagen). Diese sollten sinnvollerweise ebenfalls von der Kürzung erfasst werden.

### **Petitur:**

Es sollte geregelt werden, dass Kapitalrückzahlungen ebenfalls zu kürzen sind.

**Zu § 26 MinStG (Anerkannte steuerliche Zulagen)**

§ 26 MinStG soll eine Gleichstellung von steuerlichen Investitionsförderungen mit staatlichen Investitionsförderungen bringen. Dem wird dergestalt Rechnung getragen, dass bestimmte steuerliche Zulagen als „anerkannt“ gelten, was dazu führt, dass diese Zulagen als Ertrag in der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns ausgewiesen werden und nicht (als Steuerertrag) den Steueraufwand mindern. Da solche Zulagen üblicherweise bei der Steuerberechnung berücksichtigt werden, finden sich die Effekte daraus zumeist im laufenden oder latenten Steueraufwand als entsprechender Ertrag. Als anerkannte steuerliche Zulagen klassifizierte Zulagen wären demnach bei der Ermittlung der Mindeststeuer-Gewinns bzw. -verlusts zu korrigieren. Da Investitionen in vielen Ländern steuerlich gefördert werden, sind die steuerlichen Zulagen divers und die Ausgestaltung sehr unterschiedlich. Hierbei sind ebenfalls Steuergutschriften („Tax Credits“) zu nennen, insbesondere solche, die politisch gewollte Ziele unterstützen sollen, wie die Forschung, die nachhaltige Transformation der Wirtschaft oder die Erfüllung von staatlichen Aufgaben.

Dies lässt sich u. a. auch begründen durch Regelungen in deutschen Steuergesetzen wie der Abgabenordnung, des Einkommenssteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes. Hier werden u. a. verschiedenste gemeinnützige Zwecke aufgeführt, die der Förderung von Kunst und Kultur oder der Erziehung, Volks- und Berufsbildung oder der Wissenschaft und Forschung (vgl. § 52 Abs. 2 AO) und diese unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei stellen bzw. als Spende abzugsfähig stellen. Daraus lässt sich schließen, dass der deutsche Staat ebenso ein Interesse an der Förderung solcher Zwecke hat. Aus der volkswirtschaftlichen Perspektive ist dabei essenziell, dass solche Investitionsförderungen nicht zu einer Nachversteuerung führen.

**Petitum:**

Um die entsprechenden Zulagen pro Steuerhoheitsgebiet einwandfrei zuordnen zu können und entsprechend zu berücksichtigen, wäre eine entsprechende Vorgabe, beispielsweise mittels einer Liste von anerkannten steuerlichen Zulagen pro Steuerhoheitsgebiet, wünschenswert. Politisch gewollte Steuergutschriften sind ebenfalls als anerkannte steuerliche Zulagen anzuerkennen.

**Zu § 32 Abs. 2 MinStG (unklare Sonderregelung für Versicherungseinheiten)**

Die Regelung in Absatz 2 hat einen anderen Inhalt als die Begründung. § 32 MinStG betrifft Eigenheiten der Versicherungsunternehmen in anderen Jurisdiktionen. Geregelt wird die Behandlung von Steuern, die ein Versicherungsunternehmen zahlt und an den Versicherungskunden weiterbelastet. Diese Situation trifft auf Großbritannien zu. So wie Absatz 2 formuliert ist, könnten auch deutsche Versicherer erfasst sein, was dann aber zahlreiche Anwendungsfragen nach sich zöge. Nach der Regierungsbegründung soll Absatz 2 allerdings nur die Aussage enthalten, dass Absatz 1 nicht anzuwenden ist, wenn die weiterbelastete Steuer in der GuV als Aufwandsposten im Gewinn vor Steuern. Es geht also um einen Fall, dass die Steuer nicht als Ertragsteueraufwand behandelt wird. Dies entspricht auch dem Kommentar zu den GloBE-Musterregelungen. Allerdings lässt sich das so Absatz 2 nicht entnehmen. Hier ist daher eine Gesetzeskorrektur in Übereinstimmung mit der Begründung angezeigt.

**Petitum:**

Absatz 2 sollte so umformuliert werden, dass das lt. Gesetzesbegründung gewollte auch zum Ausdruck gebracht wird.

**Zu § 33 MinStG (Nichtberücksichtigung von versicherungstechnischen Rückstellungen bei fondsgebundenen Versicherungen)**

Die Norm regelt die Nichtberücksichtigung von Rückstellungsaufwand bei versicherungstechnischen Rückstellungen, wenn zugrunde liegende Beteiligungserträge aus dem Mindeststeuer-Gewinn herausgerechnet werden. Damit stellt die Norm eine Korrespondenz zwischen Beteiligungsertrag und zugehörigem Aufwand her.

Das muss dann aber auch für den umgekehrten Fall eines Beteiligungsverlusts gelten. In diesem Fall kommt es zu einem Rückstellungsertrag (durch teilweise Auflösung), der dann dem Korrespondenzprinzip entsprechend ebenfalls nicht zu berücksichtigen ist.

**Beispiel:**

Der Anlagestock für fondsgebundene Verträge eines Lebensversicherers besteht aus einem Fondsanteil. In einem Krisenjahr sinkt der Fondsanteilswert, an dem der Lebensversicherer mit 10 % beteiligt ist, um 100 €. Die im Hinblick auf die Verpflichtungen

gegenüber den Versicherungskunden gebildete Deckungsrückstellung sinkt ebenfalls um 100 €.

Nach der Gesetzesbegründung ist Absatz 2 sowohl auf Gewinne und Verluste anzuwenden. In anderen Staaten werden die zugrunde liegenden OECD-Regelungen ebenfalls dahingehend, dass beide Fälle erfasst sein sollen.

**Petitum:**

Der Gesetzeswortlaut des Absatzes 2 sollte geändert werden. Er sollte in Übereinstimmung mit der Gesetzesbegründung auch die Nichtberücksichtigung von Rückstellungserträgen aufgrund von Beteiligungsverlusten regeln.

Außerdem sollte geregelt werden, dass der nach § 33 Abs. 2 auszunehmende Auflösungsertrag aus der Rückstellung kein ausgenommener Posten darstellt, der zur Anwendung von § 48 Nr. 1 führt. Müsste der Steuereffekt nach dieser Vorschrift gekürzt werden, käme es zu einer Verzerrung des Effektivsteuersatztests, da der gegenläufige Aufwand aus der Wertminderung des Aktivpostens (im Beispiel Fondsanteil) nach der Gesetzesbegründung nicht zu berücksichtigen ist

**Zu § 39 Abs. 3 MinStG (Steuerpflicht von Gewinnen oder Verlusten bei Eigenkapitalbeteiligungen / gesonderte Wahlrechtsausübung für Blendingkreise)**

Gem. § 39 Abs. 3 MinStG ist das Wahlrecht nach Absatz 1 für alle von Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets gehaltenen Schachtelbeteiligungen einheitlich auszuüben. Damit wird, entsprechend der Gesetzesbegründung, Punkt 2.9. der ersten Administrative Guidance OECD umgesetzt. Allerdings weist die OECD in dieser Administrative Guidance auf S.63 in Tz. 2.9.2 darauf hin, dass diese Regeln gegebenenfalls noch weiter angepasst werden, um u. a. die Interaktion dieses Wahlrechts mit anderen GloBE-Regeln sicherzustellen.

Aufgrund der aktuellen Formulierung kann das Wahlrecht für den Investment-Blendingkreis und für die übrigen Geschäftseinheiten in einer Jurisdiktion nicht gesondert, sondern nur einheitlich ausgeübt werden. Die Voraussetzungen, die eine Ausübung des Wahlrechts sinnvoll machen, unterscheiden sich jedoch in den einzelnen Blendingkreisen. Z. B. unter-

scheiden sich die Ermittlungsregelungen für Investmenteinheiten erheblich von denen „normaler“ Geschäftseinheiten. Daher sollte das Wahlrecht nach § 39 Abs. 3 MinStG für jeden Blendingkreis separat ausgeübt werden können.

**Petitum:**

Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS dafür einsetzen, dass das Wahlrecht zur Steuerpflicht von Gewinnen und Verlusten bei Eigenkapitalbeteiligungen für verschiedene Blendingkreise innerhalb einer Jurisdiktion unterschiedlich ausgeübt werden kann.

**Zu §§ 44 und 52 MinStG**

§ 44 Abs. 1 MinStG legt fest, dass der Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit den im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag angefallenen laufenden Steuern im Geschäftsjahr entspricht. Dies steht im Gegensatz zu den OECD- und EU-Vorgaben, die nur Steuern des jeweiligen Geschäftsjahres für die Berechnung der effektiven Steuerlast berücksichtigen.

Der abweichende Wortlaut des MinStG könnte erhebliche Auswirkungen auf Steuererstattungen aus Vorjahren haben, insbesondere für Zeiträume vor der Anwendung von Pillar 2. Zum Beispiel könnten Erstattungen im Jahr 2024 für das Jahr 2020 unter diesen Regelungen fallen. Dies könnte dazu führen, dass Steuererstattungen aus Vorjahren den effektiven Steuersatz einer Unternehmensgruppe senken, was potenziell zu einer Niedrigbesteuerung führt.

Es sollte gesetzlich präzisiert werden, dass bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für ein Geschäftsjahr grundsätzlich nur die Steuern berücksichtigt werden, die für dieses Jahr angefallen sind. Steuererstattungen für Vorjahre sollten dabei nicht in die Berechnung einfließen, es sei denn, es handelt sich um nachträgliche Änderungen gemäß § 52 MinStG.

Ertragsteuererstattungen aus völkerrechtlichen Verständigungsverfahren (z. B. Mutual Agreement Procedures - MAP) für Vorjahre, in denen Pillar 2 noch nicht galt und die in einem späteren Jahr vereinnahmt werden, könnten den laufenden Steueraufwand des aktuellen Jahres mindern. Dies ist gemäß dem MinStG relevant, da es den Betrag der angepassten



erfassten Steuern einer Geschäftseinheit definiert. Gleiches gilt auch bei nationalen Verständigungen, insb. bei Rechtsbehelfs- und Klageverfahren.

Ein Beispiel verdeutlicht dies: Bei einer Doppelbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich für das Jahr 2016, vor Inkrafttreten von Pillar 2, wurden in Deutschland und Frankreich die entsprechenden Steuern entrichtet. Im Jahr 2028 wird eine Verständigung zwischen den Ländern erreicht, die zu einer Erstattung der doppelt gezahlten Steuern führt. Diese Erstattungen im Jahr 2028 könnten die im Jahr 2028 erfassten Steuern für das Jahr 2016 reduzieren, was potenziell die Effective Tax Rate (ETR) für Deutschland in diesem Jahr unter 15 Prozent senken könnte.

Der ursprüngliche Referentenentwurf des MinStG verwies auf "für das Geschäftsjahr angefallene laufende Steuern". Das finale MinStG jedoch spricht von "im Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern". Diese Änderung könnte erhebliche Auswirkungen haben, da die Definition der erfassten Steuern im Einklang mit internationalen Standards (wie den GloBE Mustervorschriften und EU-Richtlinien) stehen sollte.

Fraglich ist, ob § 52 MinStG nur auf nachträgliche Anpassungen von Steuern während der Pillar-2-Zeit anwendbar sein sollte. Steuererstattungen aus Zeiten vor der erstmaligen Anwendung von Pillar 2 sollten demnach nicht unter diese Regelung fallen, es sei denn, sie werden explizit durch andere Bestimmungen des Gesetzes abgedeckt.

Wenn § 44 Abs. 1 MinStG nicht geändert werden sollte in „für das Geschäftsjahr angefallene Steuern“, bitten wir um Klarstellung, wie prozessual mit Vorjahressteueränderungen zu verfahren ist, solange eine geänderte Steuerfestsetzung für einen spezifischen Veranlagungszeitraum der Vergangenheit nicht vorliegt, dennoch in den laufenden Jahresabschlüssen Steuerrückstellungen oder -forderungen für Vorjahre auszuweisen sind. Beispielsweise werden zu erwartende Steuerzahlungen im Rahmen einer über mehrere Kalenderjahre laufenden Betriebsprüfung sukzessive gebildet oder (teilweise) aufgelöst, um jeweils zum Jahresende die aktuell bekannte Steuerschuld/-forderung zu zeigen. Es kommt somit über verschiedene Jahre hinweg zu Steueraufwand oder -ertrag für ein Vorjahr. Im Jahr der geänderten Steuerfestsetzung wird die Rückstellung/Forderung in Anspruch genommen; es kommt zu keiner gewinnwirksamen Erhöhung/Minderung der Ertragsteuern.

**Petitum:**

Um Rechtsklarheit zu schaffen und potenzielle Missverständnisse zu vermeiden, ist eine Klarstellung des Zusammenspiels von § 44 Abs. 1 und § 52 MinStG erforderlich. Das BMF sollte ein Schreiben herausgeben, das die genaue Behandlung von Steuererstattungen und -anpassungen aus Vor-Pillar 2-Zeiten erklärt. Möglicherweise könnte auch ein Wahlrecht für Steuerpflichtige eingeführt werden, um eine konsistente Einbeziehung von Steuern aus Vor-Pillar 2 Zeiten zu ermöglichen.

Daher sollte u. E. gesetzlich klargestellt werden, dass bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für ein Geschäftsjahr grundsätzlich nur die für dieses Jahr angefallenen Steuern zu berücksichtigen sind (d. h. vorbehaltlich der Regelung des § 52 MinStG für nachträgliche Änderungen der erfassten Steuern). Steuererstattungen für Vorjahre sollten dabei unberücksichtigt bleiben.

**Zu § 48 Nr. 1 MinStG (Kürzung von Steuern auf ausgenommene Erträge)**

Nach § 48 Nr. 1 MinStG werden Steuern auf Erträge, die aus dem Mindeststeuer-Gewinn herauszurechnen sind, nicht berücksichtigt. Die Kürzung soll wohl brutto erfolgen. Darauf deutet die Gesetzesbegründung hin. Danach sollen Aufwendungen bei der Berechnung des Steuerkürzungsbetrages nicht zu berücksichtigen sein.

In der Juni-Guidance der OECD u. a. auf Seite 58 unter der Überschrift „Cross-crediting between permanent establishments and taxable distributions“ sind auch Aussagen zur Kürzung von Ausschüttungssteuern enthalten. Angesprochen ist dort in erster Linie der Fall der Zuordnung von Stammhaussteuern bei Anrechnungsbetriebsstätten und Steuern auf Ausschüttungen für den Fall, dass eine einkunftsquellenübergreifende Anrechnung von ausländischen Quellensteuern möglich ist („cross-crediting“). Für diesen Fall regelt die Guidance, dass eine Nettobetrachtung zu erfolgen hat (Rz. 39 „adjusted for any deductions ....“). Die Frage stellt sich, ob diese Aussage nun generell gilt, d. h. z. B. auch auf inländische Dividenden zu übertragen ist.

**Petitum:**

Es sollte geregelt werden, wie die Kürzung von Steuern zu erfolgen hat.

**Zu § 49 Abs. 1 Nr. 5 MinStG (Zurechnung von Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge)**

Entsprechend dem aktuellen Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 5 MinStG sind lediglich Steuern auf tatsächliche Ausschüttungen der ausschüttenden Geschäftseinheit zuzurechnen, nicht jedoch Steuern auf ausschüttungsgleiche Erträge (z. B. nach § 36 InvStG). In den Verwaltungsleitlinien OECD aus Februar 2023 wird allerdings unter Punkt 2.6 auf S.48 die internationale Vorgabe gemacht, dass auch fiktive Ausschüttungen von der Zurechnungsregel erfasst sein sollen.

**Petition:**

§ 49 Abs. 1 Nr. 5 MinStG sollte entsprechend den Verwaltungsleitlinien der OECD auf fiktive Ausschüttungen ausgedehnt werden.

**Zu § 50 Abs. 2 Nr. 2 MinStG (Formulierungsungenauigkeit bei Umkehr passiver latenter Steuer)**

Der Gesetzesentwurf formuliert den Fall der Umkehr einer latenten Steuerschuld in Absatz 2 Nr. 2 als *“Steuerschuld, soweit sie im laufenden Geschäftsjahr beglichen wurde”*.

**Petition:**

Wir bitten um Klarstellung im Gesetz, dass es nicht auf eine Zahlung ankommt, sondern so wie es in der Gesetzesbegründung aufgeführt wird auf die Auflösung/Umkehr der passiven latenten Steuer, um auch solche Fälle abzudecken, in denen keine Zahllast resultiert, weil ein Verlustvortrag reduziert wird.

**Zu § 50 Abs. 4 MinStG**

Gemäß § 50 Abs. 4 MinStG sind latente Steueraufwendungen rückwirkend zu korrigieren, sofern sich diese nicht binnen fünf Jahren umkehren. Latente Steuern werden in der Praxis auf Bilanzpositionsebene ermittelt (z. B. immaterielle Vermögensgegenstände), für ein Monitoring der Umkehr einer passiven latenten Steuer wäre eine Analyse auf Transaktionsebene notwendig, was die Unternehmen im Rahmen der Jahresabschlusserstellung vor erhebliche Herausforderungen stellen würde.

**Petitum:**

Der Nachvollzug der Fünf-Jahresfrist auf Einzel-Vermögensgegenstands-Ebene ist sehr aufwändig. Es sollten Vereinfachungen für den Nachvollzug der Fünf-Jahresfrist zugelassen werden. Zudem sollten Bewertungseinheiten beachtet werden, so dass eine Nachversteuerung nur nachzuhalten ist, wenn sich netto eine passive latente Steuer ergibt.

**Zu § 50 Abs. 5 MinStG (Erweiterung des Katalogs der nicht nachversteuerungspflichtigen latenten Steuerschulden)**

§ 50 Abs. 5 MinStG nimmt bestimmte latente Steuerschulden von der Nachversteuerung aus. In der Finanzindustrie existieren branchennotwendige latente Steuerverbindlichkeiten mit langen Laufzeiten wie beispielsweise Finanzanlagen, Agio/Disagio und (Kurs-) Sicherungsgeschäfte. Diese sollten ebenfalls unter die Ausnahmeregelung fallen, um unbillige Härten aus der Erfüllung gesetzlicher und aufsichtsrechtlicher Verpflichtungen zu vermeiden. Das gleiche gilt für passive latente Steuern im Zusammenhang mit abschreibbaren immateriellen Wirtschaftsgütern sowie mit CTA-Vermögen und Aktivwert der Rückdeckungsversicherungen sowie der nach § 246 Abs. 2 HGB zu verrechnenden Pensionsrückstellungen.

**Petitum:**

Die Ausnahmen sollten um notwendige langfristige latente Steuerverbindlichkeiten der Finanzindustrie und um die weiteren oben aufgeführten Sachverhalte ergänzt werden. Wünschenswert wäre, wenn sich Deutschland im Inclusive Framework on BEPS dementsprechend um punktuelle Erweiterungen des Katalogs der nicht nachversteuerungspflichtigen latenten Steuerschulden einsetzt.

**Zu § 52 MinStG (Erleichterung bei nachträglichen Änderungen der erfassten Steuern)**

Bei Minderungen der erfassten Steuern in einem vorangegangenen Jahr (z. B. nach einer Betriebsprüfung im Ausland kommt es zu einer Steuererstattung für eine ausländische Konzerngesellschaft) ist der Effektivsteuersatz für die betreffende Jurisdiktion nach § 52 Abs.2 MinStG neu zu berechnen. Bei großen weltweiten Konzernen führt das zu permanenten Neuberechnungen der effektiven Steuerrate für Zwecke der Mindeststeuer. Hier sollten Erleichterungen geschaffen werden. Diese könnten bspw. dahin gehen, dass keine neu berechneten Effektivsteuerraten an die Finanzverwaltung berichtet werden müssen, wenn sich

durch die Steuererstattung ohnehin keine Mindeststeuer ergibt. Ebenfalls sollten großzügige Fristen für die Berücksichtigung von Steuererstattungen in den Effektivsteuersatzberechnungen der Mindeststeuer gewährt werden.

**Petitur:**

Für notwendige Neuberechnungen aufgrund von Änderungen der erfassten Steuern der Konzerneinheiten (z. B. nach einer Betriebsprüfung) sollten Erleichterungen geschaffen werden. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für international abgestimmte Erleichterungen einsetzen, soweit Deutschland hier nicht autonom agieren kann.

**Zu § 59 MinStG (Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten - Vereinfachung)**

Bei der im Gesetzestext zu Absatz 1 gewählten Formulierung der "Weisungsgebundenheit" ist unklar, wie weit die Weisungsgebundenheit gehen muss. Auch die Gesetzesbegründung gibt keine hinreichende Antwort. Daneben stellt sich aufgrund der gewählten Formulierung in der Gesetzesbegründung die Frage, ob bei natürlichen Personen, die bei einem Personaldienstleister angestellt sind, nur die an den Dienstleister entrichteten Entgelte angesetzt werden.

Die berücksichtigungsfähigen Werte lassen sich nicht ohne weiteres aus dem Abschluss ableiten und erfordern zum Teil umfangreiche Länderabfragen. Eine Vereinfachung im Sinne einer einfachen Ableitung aus den Rechnungslegungszahlen, insbesondere hinsichtlich Nutzung der (temporären) Safe-Harbour-Regelungen, ist wünschenswert.

**Petitur:**

Der Gesetzgeber sollte die geschilderten Fragen im laufenden Verfahren beantworten, da sie insbesondere für die Anwendung der CbCR-Safe-Harbour-Regelungen von höchster Relevanz sind. Eine Vereinfachung im Sinne einer Herleitung der zu berücksichtigenden Lohnkosten aus den Rechnungslegungszahlen der Geschäftseinheiten ist insbesondere hinsichtlich Nutzung der (temporären) Safe-Harbour-Regelungen wünschenswert.

Falls eine Klarstellung unbestimmter Rechtsbegriffe, die für den CbCR-Safe-Harbour relevant sind, nicht mehr rechtzeitig (bis Ende 2025) erreicht werden kann, darf die Ungewissheit nicht zu Lasten der Unternehmen gehen. Daher darf eine spätere Betriebsprüfung, die aufgrund

einer anderen Auslegung als das anwendende Unternehmen dazu kommt, dass der CbCR-Safe-Harbour nicht genutzt werden durfte, nicht nachträglich die Berechtigung zur Nutzung des CbCR-Safe-Harbours aberkennen, wenn die Auslegung des Unternehmens ebenfalls vertretbar war.

### **Zu § 61 Abs. 2 Nr. 1 MinStG (Substanzbasierter Freibetrag bei transparenten Einheiten)**

§ 61 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E sieht die Zuweisung von berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und materiellen Vermögenswerten zu gruppenzugehörigen Gesellschaftern vor und zwar für eine „transparente“ Einheit, die keine oberste Muttergesellschaft ist. Dem Wortlaut nach wären also steuertransparente und umgekehrt hybride Einheiten erfasst, weil beide Fälle vom Begriff der transparenten Einheit erfasst werden, siehe § 7 Abs. 32 MinStG. Das entspricht nicht der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie. Nach Art. 28 Abs. 7 Satz 1 Buchst. a) der Richtlinie gilt die Zuweisungsregel über den Verweis auf Art. 19 Abs. 4 nur für steuertransparente Einheiten, nicht aber für umgekehrt hybride Einheiten.

#### **Petition:**

In § 61 Abs. 2 Nr. 1 MinStG muss ein Verweis auf § 43 Abs. 2 Nr. 2 MinStG aufgenommen werden.

### **Zu § 64 MinStG (Unternehmensaustritte)**

Gem. § 64 Abs. 1 MinStG gelten austretende Geschäftseinheiten (vgl. § 64 Abs. 3 Satz 3 MinStG) im Geschäftsjahr des Austritts als zu der Unternehmensgruppe zugehörig, welche diese Geschäftseinheiten in ihrem Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst. D. h. austretende Gesellschaften gehören zumindest bis zu deren Entkonsolidierung zur abgebenden Unternehmensgruppe und stellen daher für diesen Zeitraum noch Geschäftseinheiten der abgebenden Unternehmensgruppe dar (§ 4 Abs. 1 MinStG). Bei einem unterstellten unterjährigen Verkauf, z. B. exemplarisch zum 31.03. (Closing-Date und Entkonsolidierungsdatum), sind daher die Besteuerungsgrundlagen der veräußerten Geschäftseinheiten aus Sicht der abgebenden Unternehmensgruppe anteilig vom 01.01. bis 31.03. des entsprechenden Jahres für Zwecke der Ermittlung einer Top-up Tax Belastung zu berücksichtigen, vgl. § 64 Abs. 2 MinStG. Problematisch ist dies besonders dann, wenn der Zeitraum bis zur Deinvestition ein hochprofitables war (z. B. bei saisonalen Geschäften), der Zeitraum nach der Deinvestition aber (erwartungsgemäß) nicht profitabel ist bzw. ein

negatives Ergebnis verursacht. Hierbei ist fraglich, ob eine fiktive Ertragsteuerberechnung für das erste Halbjahr zu erfolgen hat, die aber bei Gesamtbetrachtung als Jahressteuer, zu einem falschen Ergebnis führt.

In der Praxis stellt eine derartige Verpflichtung eine erhebliche Herausforderung dar. Die austretenden Geschäftseinheiten sind zwar grundsätzlich verpflichtet, Daten an die abgebende Unternehmensgruppe zu übergeben. Dies kann allerdings erst nach dem Entkonsolidierungs-Zeitpunkt erfolgen, da vorher die Daten nicht vollumfänglich bekannt sind. Ab dem Entkonsolidierungs-Zeitpunkt besteht kein Durchgriff mehr der abgebenden Unternehmensgruppe auf die austretenden Gesellschaften. Außerdem besteht für die abgebende Unternehmensgruppe keine Möglichkeit mehr die erhaltenen Daten auf deren Richtigkeit zu prüfen. Insbesondere in den ersten Anwendungsjahren von Pillar 2, d. h. ab 2024, sehen wir hier ein erhöhtes Risiko bzgl. der Datenqualität. Die Gesellschaften haben noch keine Erfahrungen bzgl. der Datenmeldung. Daneben sind lokale Gesetze insbesondere zu nationalen Ergänzungssteuern in vielen Ländern noch nicht veröffentlicht. Hierdurch ist der Umfang bzw. die Art der benötigten Daten z. B. Gruppen-Rechnungslegungsstandard oder lokaler Rechnungsstandard in weiten Teilen noch nicht bekannt. Darüber hinaus stellen die Erstanwendungsjahre für Unternehmensgruppen ohnehin eine erhöhte Komplexität dar, da Prozesse erst etabliert werden müssen, die Auswirkungen auf sämtliche Einheiten (§ 4 MinStG) der Unternehmensgruppe haben.

**Petitum:**

Wir bitten darum, Geschäftseinheiten, die in den ersten drei Jahren, d. h. 2024-2026, aus einer Unternehmensgruppe austreten (Austritte) im Jahr des Austritts nicht als Teil der abgebenden Unternehmensgruppe anzusehen. Entsprechend müssen diese Einheiten im Austrittsjahr nicht in die Unternehmensgruppe gem. § 4 MinStG und zugehörige Ergänzungssteuer-Kalkulationen einbezogen werden.

**Zu § 65 MinStG (Erwerb und Veräußerung von Anteilen, die als Übertragung oder Erwerb von Vermögenswerten und Schulden gelten)**

Gemäß § 65 MinStG wird diese Vorschrift nur bei einem Verkauf oder Erwerb einer Kontrollbeteiligung relevant. Eine Kontrollbeteiligung im Sinne des § 7 Abs. 20 MinStG liegt vor,

wenn eine Beteiligung an einer Einheit besteht, die den Inhaber zur Konsolidierung der Einheit verpflichtet oder verpflichten würde.

Folglich wäre der Verkauf einer Mehrheitsbeteiligung an einer Personengesellschaft für Zwecke der Mindeststeuer mit der Besteuerung aus nationaler Ertragsteuersicht im Kern gleichbehandelt. Verkauft ein Mitunternehmer lediglich einen Anteil, welcher für Zwecke der Mindeststeuer nicht als Kontrollbeteiligung qualifiziert, fallen die steuerlichen Behandlungen auseinander. Für Zwecke der Mindeststeuer käme es zu keiner Aufbuchung der Assets, wohingegen - über die Ergänzungsbilanz - im nationalen Steuerrecht - eine solche Aufbuchung erfolgen würde. Auf Grund der Systematik der Mindeststeuer besteht in diesen Fällen in den Folgejahren das Risiko einer Niedrigbesteuerung, denn die steuerliche Mehrabschreibung nach nationalem Recht reflektiert sich nicht in den Mindeststeuer-Ergebnissen. Unklar ist, ob eine eventuell auf diese Differenz (StB/HB) gebildete latente Steuer in den Folgezeit neutralisierend einbezogen werden kann, da es die Ursache dieser Latenz für Zwecke der MinStG nicht gab.

Die Regelung des § 65 MinStG entspricht den Regelungen der Model Rules, es sollte aber darauf hingewirkt werden, dass insoweit eine Anpassung erfolgt, dass es nicht auf die Veräußerung einer Kontrollbeteiligung ankommt bzw. dass eventuell gebildete latente Steuern berücksichtigt werden können.

**Petition:**

Wir bitten um Klarstellung, ob der Verkauf einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die nicht als Kontrollbeteiligung im Sinne des § 7 Abs. 20 MinStG qualifiziert, unter die Regelungen des § 65 MinStG fällt. Falls dies nicht der Fall ist, bitten wir um Klarstellung, ob § 64 Abs. 2 MinStG anzuwenden ist und welche steuerlichen Konsequenzen sich daraus insbesondere in Bezug auf die Bildung latenter Steuern und das Risiko der Niedrigbesteuerung ergeben.

**Zu § 67 MinStG (Erleichterung bei der Einbeziehung von Joint-Venture-Gruppen)**

Auch Joint-Venture-Gesellschaften sowie deren nachgeordnete Einheiten unterliegen quotal der Mindeststeuer.

Wir weisen darauf hin, dass die Anforderungen des MinStG-E im Hinblick auf die notwendigen Ermittlungsschritte sowie die Erstellung des Mindeststeuer-Berichts in einer Vielzahl der Fälle nicht erfüllt werden können. Grund hierfür sind die fehlenden Informationen aus



der Rechnungslegung einer Joint Venture-Gruppe. Die Anwendung der Regelungen des MinStG erfordern detaillierte Informationen auf Kontenebene. Diese sind den Jahresabschlüssen oder einfachen Gewinnermittlungen der Joint Venture-Gesellschaft, die diese den Gesellschaftern zur Verfügung stellt, nicht enthalten. Ein gesellschaftsrechtlicher Herausgabeanspruch weiterer Unterlagen erfordert eine entsprechende Vereinbarung zwischen dem Joint Venture-Unternehmen und dem Gesellschafter. Ist ein solcher umfassender Herausgabeanspruch nicht vereinbart, kann ein Gesellschafter einen solchen Herausgabeanspruch nicht einseitig durchsetzen. Die gilt bei Vorliegen einer gemeinschaftlichen Führung an einem Joint Venture, aber erst recht bei Nichtvorliegen einer gemeinschaftlichen Führung, die gerade nicht Tatbestandsvoraussetzung der Joint-Venture-Definition im MinStG-E ist (vgl. § 67 Abs. 4 MinStG). Zwar wurde in § 95 Abs. 1 S. 7 MinStG ein Informationsanspruch gegenüber der Joint Venture – Gruppe geregelt. Dies löst das Problem immerhin für inländische Fälle. Die Informationspflicht kann aber keine ausländischen Joint Venture-Gruppen treffen.

**Petitum:**

Für ausländische Joint Venture, Joint-Venture-Tochtergesellschaften sowie Joint-Venture-Betriebsstätten sollten Erleichterungen vorgesehen werden. Sollten das Joint Venture, die Joint-Venture-Tochtergesellschaften sowie die Joint-Venture-Betriebsstätten für den Konzern oder zumindest in einer Jurisdiktion von untergeordneter Bedeutung sein, könnten sie vom Anwendungsbereich ganz ausgenommen werden. Alternativ könnte auch in Erwägung gezogen werden, die Ermittlung einer Steuerquote unter Verwendung aller in einem Einzelabschluss (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nach lokalem Recht) entnehmbarer Informationen durchführen zu können. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für entsprechende international abgestimmte Regelungen einsetzen.

**Zu § 69 Abs. 1 bis Abs. 3 MinStG (Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlustes bei transparenten obersten Muttergesellschaften - Vereinfachung)**

§ 69 Abs. 1 Satz 1 MinStG sieht die Kürzung des für ein Geschäftsjahr ermittelten Mindeststeuer-Gewinns einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft um die betragsmäßigen Anteile der Gesellschafter vor, sofern sie dort einer 15 % -Mindestbesteuerung unterliegen und weitere Voraussetzungen erfüllt werden. Gleiches gilt nach § 69 Abs. 1 Satz 2 MinStG für die hierauf entfallenden erfassten Steuern. Die Regelung betrifft Personengesellschaften als Konzernspitze.

Werden die Voraussetzungen erfüllt, werden im Ergebnis der Mindeststeuer-Gewinn und die erfassten Steuern der Personengesellschaft auf 0 EUR gekürzt. Dies gilt nach § 69 Abs. 3 MinStG gleichermaßen für etwaige nachgelagerte Personengesellschaften. Wenn im Ergebnis feststeht, dass die Mindeststeuer-Gewinne und erfassten Steuern auf 0 EUR gekürzt werden, wäre eine vorherige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht notwendig und eine unnötige bürokratische Aufgabe. Für diese Fälle sollte eine Freistellung von der Effektivsteuersatzberechnung und von detaillierten Angaben im Mindeststeuerbericht erfolgen.

Entsprechendes gilt für den Verlustfall, den § 69 Abs. 2 MinStG regelt. Hier erfolgt die Kürzung, wenn die Gesellschafter den jeweiligen Verlust bei der steuerlichen Gewinnermittlung nutzen können. Auch insoweit ist eine Vereinfachung angezeigt.

Außerdem ist unklar, wie mit Organgesellschaften von Organträger-Personengesellschaften umzugehen ist. Das von der Organgesellschaft der Konzernspitzen-Personengesellschaft zugerechnete Einkommen wird dann bei ihren Gesellschaftern erfasst. Dem Telos der Vorschrift folgend wäre § 69 MinStG auch auf diese Organgesellschaften anwendbar. Allerdings handelt es sich bei Organgesellschaften nicht um steuertransparente Einheiten, so dass die Vorschrift dem Wortlaut nach keine Anwendung findet.

**Petitum:**

Für den Fall, dass die Voraussetzungen für die Mindeststeuer-Gewinnkürzung nach § 69 MinStG vorliegen, sollte gänzlich auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns/-Verlustes und der erfassten Steuern verzichtet werden können. Gleiches sollte für nachgelagerte steuertransparente Strukturen (Personengesellschaften) gelten. Bei Organgesellschaften von Organträger-Personengesellschaften, die selbst oberste Muttergesellschaft sind oder die Voraussetzungen des § 69 Abs. 3 Nr. 2 MinStG erfüllen, sollte ebenfalls auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gänzlich verzichtet werden können. Für die zuvor genannten Fälle wäre einzig eine „Null-Meldung“ im Rahmen des Mindeststeuer-Berichtes und der Steueranmeldung erforderlich. Dies sollte gesetzlich niedergelegt werden.

### **Zu § 73 MinStG (Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten – redaktioneller Fehler)**

Das Wahlrecht gilt für u. a. für regulierte Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit, § 73 Abs. 1 Nr. 2 MinStG.

Deutsche Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit werden nach dem Gesetzeswortlaut von dem Wahlrecht ausgeschlossen. Nach der Definition in § 73 Abs. 2 Satz 2 MinStG ist eine regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit

„eine Einheit, die einer mit den Vorgaben des Versicherungsaufsichtsgesetzes **vergleichbaren** Versicherungsaufsicht unterliegt und die Versicherungsgeschäfte ausschließlich mit ihren Gesellschaftern betreibt“.

Eine Einheit, die dem deutschen Versicherungsaufsichtsgesetz selbst unterliegt, wäre nach der Definition eigentlich ausgeschlossen. Es dürfte sich dabei allerdings um eine redaktionelle Ungenauigkeit handeln, da eine derartige Einschränkung den dieser Definition zugrunde liegenden Verwaltungsleitlinien der OECD vom Februar 2023 nicht zu entnehmen ist.

#### **Petitum:**

Die Ungenauigkeit in der Definition des Begriffs regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit sollte beseitigt werden.

### **Zu § 73 MinStG (Ausweitung des Steuertransparenzwahlrechts für Investmenteinheiten)**

Gemäß § 73 MinStG können bestimmte Geschäftseinheiten als steuertransparente Gesellschaft behandelt werden. Diese Option ist unter anderem sog. regulierte Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit vorbehalten. Diese Versicherungseinheiten einzubeziehen, andere Versicherungseinheiten aber auszuschließen, ist inkonsistent.

Hintergrund der Einbeziehung der regulierten Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit ist der Umstand, dass diese häufig verpflichtet sind, ihren gesamten Gewinn an ihre Versicherungsnehmer auszukehren. Den Investorerträgen steht in diesen Fällen eine gleich hohe Verbindlichkeit gegenüber, so dass der Gewinn 0 beträgt. Investiert eine solche Versicherungseinheit nun in einen Fonds, käme es zu nicht gewollten Mindeststeuerbelastungen aufgrund der oft bestehenden Steuerbefreiung von Fonds. Obwohl bei der Versicherungseinheit kein Gewinn verbleibt, würden die Fondserträge durch die Zwischenschaltung

des Fonds und damit einer zusätzlichen Besteuerungsebene in voller Höhe dem Effektivsteuersatztest unterworfen. Dies soll durch das Wahlrecht verhindert werden. Das Wahlrecht erlaubt es, den Fonds steuertransparent zu behandeln, so dass die Besteuerungsebene der Investmenteinheit aufgehoben wird. Die Investorerträge gelten als der Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit direkt zugeflossen.

Die Situation der Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit besteht im Prinzip aber auch bei anderen Lebensversicherungsgesellschaften. Diese sind gem. § 6 Abs. 1 und 2 Mindestzuführungsverordnung verpflichtet, 90 Prozent ihrer Kapitalerträge ihren Versicherungsnehmern gutzuschreiben. Krankenversicherungen müssen gem. § 22 Krankenversicherungsaufsichtsverordnung 80 Prozent ihrer Kapitalerträge ihren Versicherungsnehmern gutzuschreiben. Der Unterschied besteht zu den Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit besteht also darin, dass die Fondserträge nicht zu 100 % durch gegenläufige Verbindlichkeiten neutralisiert werden, sondern nur nahezu 100%. Dieser geringfügige Unterschied rechtfertigt kaum eine unterschiedliche Behandlung.

Nicht nachvollziehbar ist zudem die Definition für regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit in Abs. 2 letzter Satz. Dass nur solche Einheiten erfasst werden sollen, die Versicherungsgeschäfte ausschließlich mit Gesellschaftern betreiben, erscheint nicht verständlich.

**Petition:**

Aufgrund der Vergleichbarkeit mit den regulierten Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit plädieren wir dafür, das Wahlrecht auch auf Lebensversicherungs- und Krankenversicherungsunternehmen auszuweiten, die den Mindestgutschriften zugunsten der Kunden nach der Mindestzuführungsverordnung bzw. Krankenversicherungsaufsichtsverordnung unterliegen. Außerdem sollten auch solche regulierte Versicherungseinheiten auf Gegenseitigkeit in das Wahlrecht einbezogen werden, die Versicherungsgeschäfte auch mit Nichtgesellschaftern betreiben. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS für entsprechende Regelungen einsetzen.

## **Zu § 74 MinStG (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten – Unklarheiten und inkonsistente Ergebnisse)**

### 1. Bislang keine vollständige Umsetzung der OECD-Verwaltungsleitlinien

Die Regelung setzt die OECD-Verwaltungsleitlinien von Februar 2023 nicht vollständig um. Es fehlt die dortige Regelung, dass für den Mindeststeuertest nach Abs. 1 auch Steuern der Investmenteinheit einbezogen werden können.

### 2. Anwendbarkeit in der Anfangsphase nach § 83 und bei Anwendung des CbCR-Safe-Harbours fraglich

Das Wahlrecht „für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten“ gem. § 74 MinStG ist essenziell. Dadurch können vom Mindeststeuerkonzept nicht gewollte Überbesteuerungen von Fondserträgen vermieden werden. Allerdings ist fraglich, ob das Wahlrecht angewendet werden kann, wenn die inländischen Konzernteile einer Unternehmensgruppe in den ersten fünf Jahren gem. § 83 MinStG von der Mindeststeuer befreit ist.

Das Wahlrecht bewirkt, dass auf Fondsebene kein Effektivsteuersatztest erfolgt. Stattdessen werden Fondsausschüttungen beim Anleger in den Effektivsteuersatztest einbezogen. Dadurch wird dem Umstand Rechnung getragen, dass ein Fonds wie eine Direktanlage besteuert wird. Das Wahlrecht setzt aber gem. § 74 Abs. 2 Nr. 1 MinStG voraus, dass die Fondsausschüttungen in den Mindeststeuer-Gewinn des inländischen Gesellschafters einbezogen werden. Während der fünfjährigen Anfangsphase nach § 83 MinStG ermittelt aber der gesamte inländische Teil der Unternehmensgruppe keinen Mindeststeuer-Gewinn, weil er von der Mindeststeuer befreit ist.

Der jetzige Gesetzeswortlaut würde folgerichtig dazu führen, dass das Wahlrecht nach § 74 MinStG nicht ausgeübt werden kann. Die Mindeststeuerbefreiung in § 83 MinStG für den inländischen Konzernteil würde für den Fonds nun zum Nachteil gereichen.

Eine ganz ähnliche Problematik stellt sich, wenn im Beispiel für Deutschland der CbCR-Safe-Harbour genutzt wird oder der Anleger eine ausgeschlossene Einheit, z. B. ein Pensionseinheit ist und die Investmenteinheit die Anforderungen des § 5 Abs 2 MinStG nicht erfüllt. Auch dann würde für den gruppenzugehörigen Anleger kein Mindeststeuer-Gewinn ermittelt. Ist die ausgeschlossene Einheit steuerfrei, darf zudem der 15 % - Mindeststeuertest nicht angewendet werden, da anderenfalls z. B. steuerfreie Pensionskassen nachteilig betroffen wären.

### 3. Mindeststeueranforderung unterminiert deutsches Steuersystem

Das Wahlrecht darf nur ausgeübt werden, wenn „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung davon auszugehen ist, dass der Gesellschafter für diese [Anm. d. Verfasser: Ausschüttungen der Investmenteinheit] einem Steuersatz unterliegt, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt.“

In bestimmten Fällen kann die Anforderung nicht eingehalten werden, obwohl eine Niedrigbesteuerung nicht vorliegt. So kann die vom Spezial-Investmentfonds gem. § 42 Abs. 2 InvStG durchgereichte § 8b Abs. 2 KStG-Befreiung für Aktienveräußerungsgewinne des Fonds zur Unterschreitung der 15 %- Mindestbesteuerung führen. Die Folge wäre dann die Versagung des § 74 – Wahlrechts. Dies würde bei Aktienfonds Mindeststeuern im Investment-Blendingkreis auslösen und die steuerlich eigentlich gewollte Fondstransparenz aushebeln. Verantwortlich dafür ist letztlich die Beteiligungsbefreiung des § 8b KStG, die in Körperschaftsstrukturen eine Einmalbesteuerung sicherstellen soll. Weil eine Besteuerung bereits auf Ebene der Aktiengesellschaft erfolgt, soll die Veräußerung der Aktie durch eine Körperschaft (hier Fondsanleger als mittelbar Beteiligter) nicht besteuert werden. Eine Niedrigbesteuerung, auf die die Mindestbesteuerungsanforderung in § 74 Abs. 1 MinStG abzielt, liegt jedoch nicht vor.

### 4. Nachweis der Mindeststeueranforderung bei Betriebsausgaben oder Verlusten

Unklar ist, was gilt, wenn die Steuer-Bemessungsgrundlage des Anlegers durch Betriebsausgaben so weit gemindert ist, dass die 15 % - Mindeststeuergrenze auf die Fondsausschüttung unterschritten würde. Das ist insb. bei Versicherern aufgrund gegenläufiger Zuführungen zur Rückstellung für Beitragsrückerstattung relevant. Auch im Verlustfall kann die 15 % - Steuersatzquote nicht eingehalten werden.

### 5. Doppelerfassung von Investmenterträgen

Das Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten nach § 74 MinStG hat zur Konsequenz, dass die Ausschüttungen eines Fonds in den Mindeststeuer-Gewinn des Anlegers einzubeziehen sind. Geht es um einen Spezial-Investmentfonds, besteht die Besonderheit, dass nach deutschem Investmentsteuerrecht beim Anleger u.U. auch nicht ausgeschüttete Fondsgewinne als ausschüttungsgleiche Erträge besteuert werden, § 34 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 36 Abs. 1 InvStG. Diese rein steuerlich dem Anleger zugerechneten Beträge sind ebenfalls im Mindeststeuer-Gewinn des Anlegers zu berücksichtigen.

gen, da es sich hier um sog. „fiktive Ausschüttungen“ gem. § 74 Abs. 2 Nr. 1 MinStG handelt. Entsprechendes gilt bei Ausübung der Transparenzoption gem. § 30 Abs. 1 InvStG insbesondere für inländische Beteiligungseinnahmen.

Werden dieselben Fondsgewinne, die bereits als fiktive Ausschüttungen nach § 74 Abs. 2 Nr. 1 MinStG in den Mindeststeuergewinn des Anlegers eingegangen sind, später tatsächlich ausgeschüttet, stellt sich die Frage, ob dann eine nochmalige Berücksichtigung im Mindeststeuergewinn des Anlegers zu erfolgen hat. Zu diesem Schluss könnte man auf Basis des Gesetzeswortlauts kommen. Der Wortlaut des § 74 Abs. 2 Nr. 1 MinStG sieht vor, dass sowohl tatsächliche als auch fiktive Ausschüttungen einbezogen werden. Wie zu verfahren ist, wenn die nämlichen Fondsgewinne, die bereits fiktiv ausgeschüttet wurden, später tatsächlich ausgeschüttet werden – wird nicht explizit angesprochen.

Richtigerweise sollte es in diesem Fall bei tatsächlicher Ausschüttung zu einer Kürzung kommen, soweit Beträge bereits als fiktive Ausschüttung beim Anleger erfasst wurden. Eine dahingehende Regelung fehlt derzeit.

Diese Regelung ist auch deshalb sinnvoll, da dann eine damit zusammenhängende Ungeheimtheit bei der Berücksichtigung latenter Steuern zugleich mitgelöst werden könnte.

Dieses besteht darin, dass im Jahr der beim Anleger erfassten ausschüttungsreichen Erträge eines Fonds (= fiktive Ausschüttung) gebildete aktive latente Steuern den Effektivsteuersatz verzerren. Die Verzerrung ergibt sich, weil die aktive latente Steuer die gebuchte Ertragsteuer auf die ausschüttungsgleichen Erträge reduziert. Im Ergebnis fehlt die zur fiktiven Ausschüttung gehörende Ertragsteuer im Effektivsteuersatztest. Zu einem korrekten Ergebnis kommt es nur, wenn diese herausgerechnet werden. § 50 Abs. 1 Nr. 1 MinStG lässt ein Herausrechnen für latente Steuern im Zusammenhang mit ausgenommenen Posten zu. Die Norm wäre wohl anwendbar, wenn die künftige tatsächliche Ausschüttung der fiktiv ausgeschütteten Investmenterträge aus dem Mindeststeuer-Gewinn/-Verlust zu kürzen sind.

**Petition:**

1. Es sollte geregelt werden, dass die Vorbelastung der Einheit in den 15 Prozent - Mindeststeuertest beim Gesellschafter nach Abs. 1 letzter Satz einbezogen wird.
2. Es sollte ferner geregelt werden, dass das Wahlrecht nach § 74 MinStG auch in folgenden Fällen Anwendung finden kann:

- a. in der Jurisdiktion des Anlegers findet § 83 MinStG (oder eine entsprechende ausländische Vorschrift) Anwendung,
  - b. in der Anleger-Jurisdiktion findet die CbCR-Safe-Harbour Anwendung,
  - c. sich beim Anleger handelt es um eine ausgeschlossene (und ggf. steuerbefreite) Einheit.
3. Es sollte sichergestellt werden, dass die Beteiligungsbefreiung des § 8b KStG im System des Investmentsteuerrechts nicht durch die Mindeststeueranforderung von Fondsausschüttungen konterkariert wird. Ggf. sind hier Änderungen der GloBE-Mustervorschriften der OECD erforderlich, für die sich Deutschland einsetzen sollte.
  4. Es sollte klargestellt werden, dass Betriebsausgaben und Verluste nicht zu einem Unterschreiten der 15 % - Steuersatzgrenze führen, idealerweise durch Anpassung des Gesetzestexts.
  5. Es sollte geregelt werden, dass die tatsächliche Ausschüttung von Investmenterträgen, die bereits zuvor fiktiv ausgeschüttet und beim Gesellschafter erfasst wurden, aus dem Mindeststeuer-Gewinn/-Verlust des Gesellschafters zu kürzen sind.

**Zu § 74 MinStG (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten – Ausdehnung der 4-Jahresfrist geboten)**

Thesauriert ein Fonds Investmenterträge, können diese nach vier Jahren Ergänzungssteuerbeträge auslösen (Abs. 2 Nr. 3). Die Maximalfrist für mindeststeuerfrei thesaurierbare Investmenterträge (Abs. 5 Nr. 1) ist für die Gegebenheiten in der deutschen Versicherungspraxis zu kurz. Sie steht zudem im Widerspruch zum deutschen Investmentsteuerrecht (§ 36 Abs. 5 InvStG), welches erst nach Ablauf von 15 Jahren eine zwingende Besteuerung vorsieht. Mit dieser Regelung wird im deutschen Investmentsteuerrecht u. a. dem Umstand Rechnung getragen, dass eine kurzfristige Ausschüttung aller Erträge die Möglichkeiten des notwendigen aktiven Portfoliomanagements der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen unpraktikabel einschränken würde. Versicherungsunternehmen nutzen die in den Fonds angesammelten Kapitalerträge zur Stabilisierung der Kapitalerträge, um ihren langfristigen Verpflichtungen gegenüber den Versicherungsnehmern nachkommen zu können und um beispielsweise lebenslange Renten im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung auszahlen zu können. Angesichts der obligatorischen finalen zusätzlichen Besteuerung von 15 Prozent, die gem. § 74 MinStG nach vier Jahren erfolgen würde, wäre es kaum noch möglich, die Verwendung der Fondserträge langfristig sinnvoll zugunsten der Versicherungsnehmer zu steuern. De facto müssten die Fondserträge stets spätestens nach vier



Jahren ausgeschüttet werden. Der Spezialfonds würde damit aus der Sicht der Versicherungsunternehmen wesentlich unattraktiver, da er sich nur noch eingeschränkt zum Aufbau von Risikopuffern und zur Steuerung des Kapitalanlageergebnisses nutzen lässt.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass lange Laufzeiten als spezifisches Merkmal des Versicherungsgeschäfts grundsätzlich für die globale Mindestbesteuerung berücksichtigt werden. Gemäß § 50 Abs. 5 Nr. 7 MinStG werden u. a. Versicherungsrückstellungen wegen der typischerweise langlaufenden temporären Differenzen von einer möglichen Nachversteuerung i. S. d. § 50 Abs. 4 MinStG ausgenommen.

**Petitum:**

Die 4-Jahresfrist für die ergänzungssteuerfreie Thesaurierung sollte zumindest für Versicherungsunternehmen verlängert werden. Idealerweise sollte eine Übereinstimmung mit § 36 Abs. 5 InvStG hergestellt werden. Die Bundesregierung sollte sich im Inclusive Framework on BEPS dafür einsetzen, dass eine entsprechende Klarstellung in den Verwaltungsleitlinien aufgenommen wird.

**Zu § 76 MinStG (Inhalt des Mindeststeuerberichts – Anpassung an internationale Vorgaben)**

Die Regelung erfordert in Nr. 3 a) eine geschäftseinheitgenaue Berichterstattung. Dies passt nicht auf den Fall, dass der CbCR-Safe-Harbour genutzt wird oder dass der inländische Konzernteil in den ersten 5 Jahren nach § 83 MinStG von der Mindeststeuer befreit ist. Zudem sind die Vorgaben der OECD aus Juli 2023 nicht berücksichtigt. Danach werden in der Übergangsphase jurisdiktionale Angaben zugelassen, s. OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

**Petitum:**

Die in § 76 MinStG geforderte Granularität des Mindeststeuerberichts sollte an das international Vereinbarte angepasst werden.

## **Zu § 82 MinStG (Steuerattribute des Übergangsjahres)**

### **Zu § 82 Abs. 1 Satz 1 MinStG**

Es besteht Unklarheit darüber, welche Ansprüche an den Ausweis der aktiven und passiven latenten Steuern in den Abschlüssen gestellt werden, damit sie für Zwecke des Mindeststeuergesetzes Berücksichtigung finden können.

#### **Petition:**

Eine Klarstellung wäre hilfreich, die besagt, dass ein Ausweis in den Reporting Packages sowohl nach IFRS als auch nach HGB ausreichend ist. Hilfsweise sollten die Angaben im Anhang zum Konzernabschluss ausreichend sein.

### **Zu § 82 Abs. 3 Satz 3 MinStG**

§ 82 Abs. 3 Satz 3 MinStG regelt, dass ein latenter Steueranspruch für konzerninterne Verkäufe von Vermögenswerten gebildet werden kann, basierend auf den gezahlten erfassten Steuern. Es ist unklar, wie in diesem Fall mit der Nutzung von Verlusten umgegangen werden soll, wenn ein Verkauf grundsätzlich steuerpflichtig ist, aber aufgrund der Nutzung von Verlusten keine Steuer gezahlt wird.

#### **Petition:**

Es sollte eine Klarstellung erfolgen, dass die Verlustnutzung in diesem Fall einer zu zahlenden Steuer gleichkommt und dieselben Grundsätze auch hier angewendet werden können.

### **Zu § 82 Abs. 4 MinStG (Steuerattributen des Übergangsjahrs)**

Der erstmalige Ansatz von Steuerattributen zu Beginn des ersten Jahres der Anwendung des MinStG (Übergangsjahr) richtet sich nach § 82 MinStG. Übergangsjahr i. S. d. § 82 MinStG bedeutet für ein Steuerhoheitsgebiet das erste Geschäftsjahr, in dem die Unternehmensgruppe in Bezug zu diesem Steuerhoheitsgebiet in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes oder einer ausländischen Vorschrift, die den Vorschriften der EU-Richtlinie entspricht, fällt.

Für den Fall der Inanspruchnahme der befristeten CbCR-Safe-Harbour-Regelungen oder die Unternehmensgruppe einer lediglich untergeordneten internationalen Tätigkeit nachgeht, verschiebt sich das Übergangsjahr entsprechend für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet. Diese Verschiebung des Übergangsjahrs berührt gemäß Gesetzesbegründung nicht die Steuerpflicht oder die sonstigen Verpflichtungen nach dem MinStG (bspw. Abgabeverpflichtung des Mindeststeuer-Berichts oder Mindeststeuererklärung).

Eine Regelung hinsichtlich der Verschiebung des Übergangsjahrs im Fall der Anwendung eines permanenten Safe-Harbours (Safe-Harbour für vereinfachte Berechnungen nach § 79 MinStG) oder des Safe-Harbours bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer nach § 81 MinStG fehlt bislang.

Unseres Erachtens ist insbesondere für den Fall der Inanspruchnahme des Safe-Harbours für vereinfachte Berechnungen sowie bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer eine Bestimmung des Übergangsjahres zwingend erforderlich. Denn anders als die CbCR-Safe-Harbour-Regelung folgt der permanente Safe-Harbour nach § 79 MinStG sowie der Safe-Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer nach § 81 MinStG nicht dem sog. „Once-out-Always-out“-Ansatz. Vielmehr können die o. g. Safe-Harbours in einem Geschäftsjahr zu Anwendung kommen und in einem anderen nicht. Auf Basis der derzeitigen Regelungen würde das Übergangsjahr beginnen, wenn ein Safe-Harbour nicht zur Anwendung kommt. Unklar ist, ob das Übergangsjahr endet, wenn bspw. im Folgejahr wiederum ein Safe-Harbour zur Anwendung kommt.

Für die Berechnung der Mindeststeuer ist es entscheidend, ob, wann und für welchen Zeitraum ein Übergangsjahr vorliegt.

**Petition:**

Es sollten in § 82 MinStG die Safe-Harbours nach §§ 79 und 81 MinStG ergänzt werden.

Ferner sollte in § 82 MinStG nicht nur erläutert werden, wann ein Übergangsjahr vorliegt, sondern viel mehr der Zeitraum des Übergangsjahres, wann dieses bei bestimmten Ereignissen „durchbrochen“ wird und die Rechtsfolgen hieraus. Wir gehen davon aus, dass keine zeitliche Verschiebung bei Anwendung der Safe-Harbours eintritt. Daher sollte klargestellt werden, dass eine Anwendung des permanenten Safe Harbours (§§ 79f. MinStG) und QDMTT Safe Harbours (§ 81 MinStG) nicht zu einer Verschiebung des Übergangsjahres führen.

### **Zu § 83 MinStG (Definition untergeordnete internationale Tätigkeit)**

In Absatz 2 wird definiert, wann von einer untergeordneten internationalen Tätigkeit auszugehen ist. In der Gesetzesbegründung zum MinBestRLUmsG (BT-DrS 20/8668, S. 228) wird der Gesetzeswortlaut wie folgt ergänzt:

„Bei der Ermittlung der Anzahl der Steuerhoheitsgebiete bleiben staatenlose Geschäftseinheiten, Joint Ventures, Joint-Venture-Tochtergesellschaften und Investmenteinheiten unberücksichtigt. Entsprechendes gilt für die Ermittlung des Gesamtwerts der materiellen Vermögenswerte.“

Dies ergibt sich so nicht aus dem Gesetzeswortlaut.

#### **Petitur:**

Die oben aufgeführte Gesetzesbegründung zu Absatz 2 sollte in den Gesetzeswortlaut überführt werden.

### **Zu § 84 MinStG (Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen (CbCR-Safe-Harbour))**

Die Übergangsregelung bei CbCR-Safe-Harbour (§ 84 MinStG) sollte entfristet werden.

### **Zu § 85 Abs. 2 MinStG (Besonderheiten bei transparenten obersten Muttergesellschaften)**

Ist die oberste Muttergesellschaft eine transparente Einheit, wird die Nutzbarkeit des CbCR-Safe-Harbours nach § 85 Abs. 2 MinStG eingeschränkt. Der CbCR-Safe-Harbour ist danach nur anwendbar, wenn die Anteile an der transparenten obersten Muttergesellschaft von sog. qualifizierten Gesellschaftern gehalten werden. Das sind solche, die die Voraussetzungen nach § 69 Abs. 1 Nr. 1-3 MinStG erfüllen. Dort wird unter anderem vorausgesetzt, dass die Gesellschafter der transparenten Einheit einer Besteuerung mit mindestens 15 % unterliegen. Werden die Gesellschafter danach nicht ausreichend besteuert, ist für die gesamte Jurisdiktion der obersten Muttergesellschaft der CbCR-Safe-Harbour gesperrt.

Diese kategorische Einschränkung wird in der Gesetzesbegründung aber zum großen Teil wieder zurückgenommen. Danach soll der CbCR-Safe Harbour-Ausschluss nicht gelten, wenn die oberste Muttergesellschaft eine Betriebsstätte hat. Das kommt aber im Gesetz selbst nicht zum Ausdruck. Es bedarf daher einer Änderung des Gesetzestexts.

Hinzu kommt, dass die Gesetzesbegründung zwar auf einer im Inclusive Framework on BEPS abgestimmten Regelung beruht. Diese Regelung wird durch die Gesetzesbegründung aber wiederum ungenau umgesetzt. Nach der auf OECD-Ebene abgestimmten Regelung kommt es nämlich auf die Belegenheit der Betriebsstätte nicht an. Der CbCR-Safe-Harbour bleibt für die Jurisdiktion der Muttergesellschaft anwendbar, wenn deren Gewinne einer Betriebsstätte zuzuordnen ist, unabhängig davon, wo diese belegen ist, vgl. *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris S. 17. Nach der Gesetzesbegründung muss sich die Betriebsstätte hingegen in einer anderen Jurisdiktion als dem Belegenheitsstaat der obersten transparenten Muttergesellschaft befinden. Dies sollte bei der Übernahme der Regelung in den Gesetzestext entsprechend korrigiert werden.

**Petitum:**

Die CbCR-Safe-Harbour-Sperre in § 85 Abs. 2 MinStG sollte entsprechend den im Inclusive Framework on BEPS abgestimmten Regelungen auf solche obersten transparenten Muttergesellschaften beschränkt werden, die keine Betriebsstätte haben (vermögensverwaltende Personengesellschaften).

**Zu § 85 Abs. 4 MinStG (Besonderheiten für (Versicherungs-)Investmenteinheiten bei zeitlich befristetem Safe-Harbour)**

Der Wortlaut des § 85 Abs. 4 MinStG enthält für den CbCR-Safe-Harbour eine Sonderregel für Investmenteinheiten. Die Vorschrift unterscheidet nicht zwischen intransparenten und steuertransparenten Einheiten. Die regulären Mindeststeuerregeln für Investmenteinheiten machen allerdings diese Unterscheidung. Sie sind explizit nicht auf steuertransparente Investmenteinheiten anwendbar, s. § 72 Abs. 1 S. 1 MinStG. Dies sollte so auch für die Sonderregel im CbCR-Safe-Harbour gelten, um einen zu weiten Anwendungsbereich der einschränkenden Sonderregel zu vermeiden. Auch die der Vorschrift zugrunde liegenden Regelungen auf OECD-Ebene lassen deutlich werden, dass die Sonderregel nur für intransparente Einheiten

gelten soll, vgl. OECD (2020), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, Abschnitt 1, Rz. 67.

**Petition:**

Es sollte geregelt werden, dass die Sonderregel des § 85 Abs. 4 MinStG nicht für steuertransparente Investmenteinheiten gilt.

**Zu § 84 ff. MinStG (CbCR-Safe-Harbour – Behandlung von Personengesellschaften)**

Die Praxis benötigt Klarheit hinsichtlich der Behandlung von Personengesellschaften im übergangsweisen CbCR-Safe-Harbour. Dies betrifft insbesondere die Frage, ob Betriebsstätten auch dann für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours anerkannt werden, wenn der Gesellschafter als Stammhaus entgegen § 4 Abs. 2 S. 1 im gleichen Steuerhoheitsgebiet wie die Betriebsstätte belegen ist. Außerdem sollte geregelt werden, inwieweit Gewinne und Umsatzerlöse, die in der Rechnungslegung der Personengesellschaft bzw. des Gesellschafters erfasst werden, einer Betriebsstätte der Personengesellschaft zugeordnet werden. Auch stellt sich die Frage, inwieweit die Regelungen für die Zuordnung von Steuern auf Stammhaus und Betriebsstätte in der OECD-Guidance von Dezember 2023 Anwendung finden.

**Petition:**

Es sollte in diesem Gesetzgebungsverfahren geregelt werden, wie Personengesellschaften im CbCR-Safe-Harbour behandelt werden.

**Zu § 95 ff. MinStG**

Penalty Relief

Die OECD hat in ihrer Guidance angekündigt, dass Steuerpflichtigen für einen Übergangszeitraum von grundsätzlich drei Jahren keine Sanktionen oder Strafen auferlegt werden sollen für falsche Pillar 2-Erklärungen („Transitional Penalty Relief“). Dies soll zumindest für Steuerpflichtige gelten, die angemessene Maßnahmen ergriffen haben, um eine Pillar 2-Compliance zu erreichen („...reasonable measures to ensure the correct application of the GloBE Rules“).

Gemäß § 98 MinStG gilt eine Geldbuße von bis zu 30.000 Euro für ordnungswidrig eingereichte Mindeststeuerberichte i. S. d. § 75 MinStG. Für diese Geldbuße findet sich in § 101 Abs. 3 MinStG ein vorübergehender Penalty Relief im Sinne der OECD-Vorgaben. Demnach soll für einen Übergangszeitraum (§ 84 Abs. 1 MinStG) § 98 Abs. 1 MinStG keine Anwendung finden, wenn nachgewiesen wird, dass angemessene Maßnahmen ergriffen wurden, die eine nicht rechtzeitige oder nicht in vorgeschriebener Weise oder eine nicht richtige oder nicht vollständige Übermittlung rechtfertigen.

Für die Mindeststeuererklärung (Steueranmeldung) i. S. d. § 95 MinStG findet § 101 Abs. 3 MinStG allerdings offenbar keine Anwendung. Hier wird gemäß der deutschen Gesetzesbegründung auf die allgemein geltenden Regelungen für Steueranmeldungen verwiesen, sodass insoweit die Gefahr besteht, dass in Fällen von falschen Steuererklärungen der Achte Teil der Abgabenordnung (Straf- und Bußgeldvorschriften) zur Anwendung kommt. Dies gilt umso mehr, als die Mindeststeuerberichte nach der deutschen Gesetzesbegründung keine Grundlagenbescheide darstellen.

Innerhalb des MinStG wird ausdrücklich zwischen den beiden Abgabeverpflichtungen differenziert: Gemäß Gesetzesbegründung steht die Verpflichtung zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts (§ 75 MinStG) selbstständig neben der Steuerklärungspflicht nach § 95 MinStG. Dem Grundgedanken folgend soll der Penalty Relief nur für den Mindeststeuer-Bericht gelten.

Das MinStG ist ein überaus komplexes Gesetz mit einer enormen Zahl an Zweifelsfragen, die zum jetzigen Zeitpunkt nach wie vor ungeklärt sind und folglich die Gefahr bergen, dass Steuererklärungen abgegeben werden, die zu einem späteren Zeitpunkt (z. B. in einer Betriebsprüfung) als falsch beurteilt werden könnten.

**Petitum:**

Der übergangsweise Penalty Relief i. S. d. § 101 MinStG sollte daher nicht nur für die Mindeststeuerberichte gelten, sondern insbesondere auch für die Steuererklärungen i. S. d. § 95 MinStG Anwendung finden. Dies gilt umso mehr, da die OECD die Ausgestaltung der Steuerklärungspflicht – insbesondere hinsichtlich Form und Frist – als Aufgabe der einzelnen Steuerhoheitsgebiete ansieht („The operation of tax filing and payment obligation

rules [...] is left to the determination of each implementing jurisdiction based on the design of that jurisdiction's existing tax filing and payment procedures<sup>1</sup>).

### **Zu § 96 MinStG (Zuständigkeit)**

Weltweit werden Prüfungen der Mindestbesteuerung stattfinden. Unsicherheiten bestehen für die Unternehmen, bis der letzte Staat der Unternehmensgruppe seine Prüfung abgeschlossen hat.

Zudem kann es zu zwischenstaatlichen Interdependenzen bei der globalen Mindeststeuer kommen. Eine zentrale Anlaufstelle im Sinne eines „one-stop shop“ mit Weisungsbefugnis und oberster Entscheidungskompetenz bei Anfragen ausländischer Finanzverwaltungen, bei Auslegungs- und Qualifikationskonflikten und hinsichtlich der Sicherstellung einer effizienten Streitbeilegung wäre wünschenswert.

### **Petitum:**

Eine zentrale Anlaufstelle mit Weisungsbefugnissen und Entscheidungskompetenz sollte für schnellere und verbindlichere Streitbeilegungsverfahren geschaffen werden - eine Art „one stop shop“ für die Mindeststeuer.

### **Zu § 97 MinStG und § 23 MinStG (Translationsgewinne - Berücksichtigung von Währungsumrechnungen auf Konzernebene)**

IAS 21.48 stellt dar, dass beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs die kumulativen Umrechnungsdifferenzen, die bis zu diesem Zeitpunkt als separater Bestandteil des Eigenkapitals abgegrenzt wurden und die sich auf diesen ausländischen Geschäftsbetrieb beziehen, im Ergebnis der gleichen Periode zu erfassen sind, in der auch der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang erfasst wird.

Über die P&L „recycelte“ OCI-Elemente, wie dieser Vorgang zu verstehen ist, werden grundsätzlich beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs nur als Gruppenbu-

---

<sup>1</sup> Article 8.1, OECD Consolidated Commentary on Model Rules – Pillar 2.



chung erfolgswirksam erfasst. Sie werden nicht im HB2 Reporting Package erfasst und werden daher auch nicht automatisch in der Pillar 2 Berechnung erfasst. Als Konzernbuchung beeinflussen sie auch nicht die CbCR-Daten, die auf Meldedaten basieren.

Die OECD spricht in ihrem Kommentar das „Recycling“ von OCI-Buchungen durch die P&L grundsätzlich an – ohne allerdings detailliert auf die Währungsumrechnung einzugehen (siehe OECD-Kommentar zu 3.1.2 Abs. 9 ff.). Grundsätzlich sind erfolgswirksame Buchungen von Umrechnungsdifferenzen in der Sphäre des Konzerns zu verorten. Translationsergebnisse des Konzerns, ohne Auswirkungen auf die lokale Besteuerung sollten nicht in der länderspezifischen Betrachtung von Pillar 2 zu berücksichtigen sein. In potenziellen IFRS-Einzelabschlüssen der lokalen Gesellschaften sind Translations-Konzernbuchungen auch nicht auszuweisen.

**Petitur:**

Wir plädieren für eine Klarstellung des Gesetzgebers, dass Währungsgewinne oder -verluste, die nur in der Sphäre des Konzerns entstehen – im Einklang mit den Vorschriften in §15 MinStG, dass die Basis für den Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust grundsätzlich vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen ist – nicht zu berücksichtigen sind.

**3. Flankierende Maßnahmen**

**Anrechenbarkeit ausländischer nationaler Ergänzungssteuern**

Ausländische Steuern einer Anrechnungsbetriebsstätte können in Deutschland gem. § 34c EStG i. V. m. § 26 KStG auf die Körperschaftsteuer, die auf die Betriebsstätteneinkünfte erhoben wird, angerechnet werden. Für eine ausländische nationale Ergänzungssteuer erscheint dies fraglich, da diese möglicherweise nicht als eine „der deutschen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer“ im Sinne des § 26 Abs. 1 S. 1 KStG angesehen werden kann. Auch für die Anrechnung ausländischer Steuer im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung stellt sich die Frage, ob nach dem aktuellen Wortlaut des § 12 AStG eine Anrechnung möglich ist.

**Petitur:**

Es sollte geregelt werden, dass ausländische nationale Ergänzungssteuern als anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer im Sinne von § 26 KStG und § 34c EStG angesehen

werden. Entsprechendes sollte für die Anrechnung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 12 AStG geregelt werden.

### **Zusammenwirken von AStG und MinStG**

Im Ausland erhobene Steuern aufgrund einer nationalen Ergänzungssteuer können nach den Regelungen des Inclusive Framework on BEPS bei einer CFC-Besteuerung eines Gesellschafters berücksichtigt werden. Das heißt für Deutschland, dass sie für den Niedrigsteuertest bei der AStG-Hinzurechnungsbesteuerung als Ertragsteuer herangezogen werden können.

Dies sollte für eine sinnvolle Vereinfachung genutzt werden. Diese könnte dahin gehen, dass bei Vorhandensein einer anerkannten nationalen 15 % Ergänzungssteuer die 15 %-Niedrigsteuergrenze gem. § 8 Abs. 5 AStG als eingehalten angenommen wird. Ein solcher Safe Harbour müsste allerdings gesetzlich geregelt werden.

#### **Petition:**

Es sollte geregelt werden, dass bei Vorhandensein einer anerkannten ausländischen nationalen Ergänzungssteuer davon auszugehen ist, dass keine Niedrigbesteuerung nach § 8 Abs. 5 AStG besteht.

### **Herausnahme der Hinzurechnungsbesteuerung aus der Gewerbesteuer**

Unterliegen Hinzurechnungsbeträge der Gewerbesteuer, entstehen bei ausländischen Effektivbesteuerungen in der Nähe der 15 % - Grenze Belastungssprünge. Außerdem ist es konsistenter, bei einer 15 %-Niedrigsteuergrenze, Auslandsgewinne auch nur bis 15 % inländische Steuerbelastung „hochzuschleusen“.

#### **Petition:**

Die Hinzurechnungsbesteuerung sollte – wie im Referentenentwurf des MinBestRLUMsG vorgesehen - aus der Gewerbesteuer herausgenommen werden.

### **Abkommen zum automatischen Informationsaustausch**

Im Grundsatz ist zunächst jede Geschäftseinheit bzw. mindestens eine Geschäftseinheit pro Land verpflichtet, einen Mindeststeuer-Bericht (sog. „GloBE Information Return“) an die Steuerbehörden, in Deutschland an das Bundeszentralamt für Steuern, zu übermitteln. Diese Grundregel findet sich in § 75 Abs. 1 MinStG wieder.

§ 75 Abs. 2 MinStG sieht vor, dass die o.g. Verpflichtung entfällt, wenn zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem Belegenheitsstaat eine „anerkannte völkerrechtliche Vereinbarung“ zum Austausch von Mindeststeuer-Berichten besteht und „der Austausch tatsächlich durchgeführt wird“. Die jeweiligen lokalen Mindeststeuer-Umsetzungsgesetze der einzelnen Länder enthalten eine vergleichbare Regelung, die auf Art. 8.1.2 der GloBE Model Rules basiert.

Für Steuerpflichtige ist es daher entscheidend, dass

- möglichst viele solcher Vereinbarungen geschlossen werden und
- Kenntnis über die Existenz solcher völkerrechtlichen Vereinbarungen besteht.

### **Petitum:**

Es besteht dringende Notwendigkeit, zur Vereinfachung der Administration sowohl auf Unternehmens- als auch auf Verwaltungsseite möglichst viele solcher Vereinbarungen abzuschließen.

Steuerpflichtige benötigen zudem eine verbindliche Auflistung solcher völkerrechtlichen Vereinbarungen. Wir schlagen daher vor, dass das BZSt eine entsprechende Liste an für Steuerpflichtige gut zugänglicher Stelle (z. B. Webseite des BZSt) zur Verfügung stellt.

### **Bürokratiearme Berichtspflichten für nationale Unternehmensgruppen**

„§ 75 Abs. 1 Satz 1 MinStG sieht vor, dass jede nach § 1 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 steuerpflichtige Geschäftseinheit einen Mindeststeuerbericht übermitteln muss. Gem. § 76 Nr. 3a MinStG müssen die Angaben zur Berechnung des effektiven Steuersatzes für jedes Steuererhebungsgebiet und der Steuererhöhungsbeträge für jede Geschäftseinheit im Mindeststeuerbericht enthalten sein. Damit müssen auch große nationale Gruppen ohne Ansässigkeit

im Ausland sehr umfassende Berichtspflichten erfüllen, obwohl aufgrund der Unternehmensstruktur keine Möglichkeit zur Verlagerung von Gewinnen ins niedriger besteuerte Ausland bestehen. Ausnahmen sehen weder das bestehende Gesetz noch der vorliegende Entwurf eines Mindeststeueranpassungsgesetzes vor. Dabei ist Deutschland ein Hochsteuerland und die effektive Steuerbelastung der Unternehmenserträge liegt typischerweise deutlich über dem geforderten Mindestniveau von 15 Prozent. Wir fordern daher den Gesetzgeber auf, für eine bürokratiearme Lösung hinsichtlich der Berichts- und Erklärungs-pflichten großer nationaler Gruppen zu sorgen.“