

**Mindestbesteuerungsrichtlinie-  
Umsetzungsgesetz  
Referentenentwurf v. 10.07.2023**

**EY-Stellungnahme**

Stand: 21.07.2023



## 1 Inhaltsverzeichnis

---

1	Executive Summary .....	3
2	Neue Anmerkungen .....	3
2.1	Offizielle Übersetzung .....	3
2.2	Kommunale Unternehmen (BgA) .....	3
2.3	Wahlrecht gem. § 274 HGB .....	4
2.4	Stiftungen als OMG ohne Konzernabschluss (BgA) .....	5
2.5	Betriebsstätten.....	5
2.6	Belegenheit von Einheiten .....	5
2.7	Sekundärerergänzungssteuer .....	5
2.8	Behandlung von Vergütungen auf besondere Instrumente bei Banken und Versicherungen ...	6
2.9	Portfoliodividenden.....	6
2.10	Allokation bei transparenten Einheiten.....	6
2.11	Untergeordnete Internationale Tätigkeit.....	6
2.12	Penalty Relief .....	7
2.13	Oberste Muttergesellschaft als transparente Einheit.....	7
2.14	Wahlrecht für eine vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten.....	7
2.15	Qualifizierter länderbezogener Bericht gem. § 83 MinStG-E:.....	8
2.16	Administrative Guidance 17. Juli 2023 .....	8
3	Aktualisierte Anmerkungen .....	8
3.1	Ausgeschlossene Einheiten.....	8
3.2	Contractual Trust Arrangements (CTA), siehe auch 3.6.....	8
3.3	Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten .....	9
3.4	Verrechnungspreisanpassungen (§ 16).....	10
3.5	Wahlrecht des § 33 Abs. 1.....	10
3.6	Korrekturposten Pensionsaufwand, siehe auch 3.2 .....	11
3.7	Angepasste Steuern.....	11
3.8	Latente Steuern.....	11
3.9	Allokation latenter Steueraufwand.....	12
3.10	Nichtberücksichtigung von „zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten“ beim substanzbasierten Freibetrag .....	12
3.11	Steuertransparenzwahlrecht nach § 70 MinStG-E .....	12
3.12	Steuersatz nach § 71 MinStG-E .....	13
3.13	Allgemeine Verfahrensfragen.....	13
3.14	Umfang des Mindeststeuer-Berichts.....	14
3.15	Notwendigkeit von Berechnungen für Safe-Harbour-Regelungen .....	14
3.16	Besondere Gegebenheiten und Umstände .....	14
3.17	Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer .....	15
3.18	Verweis Mindeststeuer-Umsatz auf De-Minimis-Regelung.....	15
3.19	Auslegung Übergangsjahr.....	15
3.20	De-Minimis-Test CbCR-Safe Harbour.....	15
3.21	Ausschluss Anwendung CbCR Safe Harbour .....	16
3.22	Vereinfachte erfasste Steuern .....	16
3.23	Mitunternehmerschaften, Sonderbetriebsvermögen; GmbH & Co. KG.....	17
3.24	AStG-Niedrigsteuergrenze und weitere kompensierende Entlastungen .....	17
3.25	Anerkennung Wesentlichkeitsgrenzen.....	17
3.26	Redaktionelle Anmerkung.....	17

## 1 Executive Summary

Der am 10.07.2023 veröffentlichte Referentenentwurf des MinBestRL-UmsG hat in seinem Kernbereich, dem Mindeststeuergesetz, zahlreiche Anregungen der Stellungnahmen zum Diskussionsentwurf aufgenommen und weitere Regelungen aus der sog. Agreed Administrative Guidance des Inclusive Frameworks vom 02.02.2023 übernommen. Die frühzeitige Einbeziehung aller Stakeholder bereits im Stadium eines Diskussionsentwurfs kann aus unserer Sicht als Erfolg gewertet werden.

Die größten Änderungen am MinBestRL-UmsG ergeben sich aus einigen erstmals integrierten Begleitmaßnahmen, namentlich der Senkung der AStG-Niedrigsteuergrenze, der Streichung der Gewerbesteuerpflicht auf AStG-Hinzurechnungsbeträge und der Abschaffung der Lizenzschränke. Diese Begleitmaßnahmen greifen seit langem von der Wirtschaft beschriebene Probleme auf, werden in der Praxis für spürbare Erleichterungen sorgen und sind daher außerordentlich positiv zu bewerten.

Mit Blick auf die in unserer Stellungnahme zum Diskussionsentwurf formulierten übergeordneten Kriterien sehen wir den Referentenentwurf damit näher an den internationalen Vorgaben. Auch bestehende Umsetzungsspielräume werden weitgehend genutzt (z.B. durch Einführung von Safe-Harbours). Anpassungsbedarf sehen wir aber weiterhin insbesondere in Bezug auf deutsche Besonderheiten, z.B. bzgl. Mitunternehmenschaften oder der Integration in das Steuerverfahrensrecht, sowie bei diversen Detailproblemen.

Für die nächste Evolutionsstufe des MinBestRL-UmsG, den für Mitte August geplanten Regierungsentwurf, regen wir insbesondere Anpassungen an den folgenden Stellen an, die wir für besonders wichtig erachten:

- ▶ Weitere Anpassungen an deutsche Besonderheiten wie z.B. Betriebe gewerblicher Art, Steuerbefreiungen oder Mitunternehmenschaften.
- ▶ Berücksichtigung der latenten Steuern für Zwecke der MinSt unabhängig von der Ausübung des Wahlrechts gem. § 274 HGB.
- ▶ Aufnahme der am 17.07.2023 veröffentlichten erweiterten OECD Administrative Guidance, insbesondere (1) Anpassung des § 76 an den QDMTT Safe Harbour und (2) Umsetzung des Transitional UTPR Safe Harbours sowie (3) Übernahme der - höchst praxisrelevanten - OECD-Regelungsvorschläge zur Währungsumrechnung.
- ▶ Der Penalty Relief des § 92 Abs. 5 MinStG-E sollte auch für die Steuererklärung des § 90 MinStG-E gelten.

- ▶ Erweiterung der verfahrensrechtlichen Vorschriften.

## 2 Neue Anmerkungen

Dieses Kapitel enthält Aspekte, die in unserer Stellungnahme zum Diskussionsentwurf noch nicht enthalten waren.

### 2.1 Offizielle Übersetzung

*Petition: Für die Arbeit mit dem künftigen MinStG im internationalen Kontext wäre eine offizielle Übersetzung in die englische Sprache sehr hilfreich, wie sie z.B. von den französischen Behörden zur Verfügung gestellt wird.*

### 2.2 Kommunale Unternehmen (BgA)

Körperschaften des öffentlichen Rechts („KöR“) unterhalten häufig Betriebe gewerblicher Art („BgA“). KöR sind regelmäßig nicht zur Rechnungslegung verpflichtet und stellen daher typischerweise keinen Konzernabschluss auf.

BgA können nach deutschem Steuerrecht auch als Organträger fungieren, sofern sie die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 KStG erfüllen und eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Im Bereich der KöR werden regelmäßig Organschaften zwischen BgA und weiteren rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften (GmbHs) der jeweiligen KöR gebildet (z.B. Organschaft zwischen BgA Schwimmbad und städtischer Wasserwerke GmbH).

Die BgA stellen keine rechtlich selbständigen Einheiten dar, sondern sind Teil der jeweiligen KöR. Die KöR sollte insgesamt als ausgeschlossene Einheit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E gelten - unabhängig davon wie viele BgA von der jeweiligen KöR betrieben werden und welche Umsatzerlöse hiermit erzielt werden. Ein BgA dürfte damit auch nicht oberste Muttergesellschaft iSd. § 4 Abs. 3 MinStG-E sein. Der Referentenentwurf enthält diesbezüglich (noch) keine explizite Aussage.

Sofern eine Organschaft zwischen einem BgA und einer rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft der KöR besteht, ergeben sich folgende Problematiken:

Die Besteuerung etwaiger Gewinne der selbständigen Tochtergesellschaft (GmbH) erfolgt aufgrund der Organschaft bei dem BgA. Der BgA qualifiziert aber als ausgeschlossene Einheit, da er Teil der KöR ist. Im Rahmen

der Berechnung der Mindeststeuer für die Mindeststeuergruppe werden allerdings die Steuern, die auf Ebene der ausgeschlossenen Einheit erhoben werden, nicht berücksichtigt. In der Folge könnten bei der selbständigen Tochtergesellschaft wohl nur dann Steuern berücksichtigt werden, sofern eine entsprechende Steuerumlage in ihrem Jahresabschluss ausgewiesen wird. Der Referentenentwurf enthält diesbezüglich keine explizite Aussage.

- ▶ Sofern der Organträger (also der BgA) Verluste erzielt und die Organgesellschaft Gewinne, kommt es zu einer Verrechnung der Einkünfte i.R.d. Organschaft. Die Steuerumlage wird auf Basis des Einkommens nach Verrechnung ermittelt, und nicht stand alone. In der Folge kann es für Zwecke der Mindestbesteuerung zu einer Niedrigbesteuerung kommen, sofern die Verluste des BgA im Verhältnis zu den Gewinnen der selbständigen Tochtergesellschaft signifikant sind.

Als Beispiel: Der Organträger/BgA erzielt stand alone einen Verlust von ./. 100, die Organgesellschaft/selbstständige Tochtergesellschaft einen Gewinn von 150. D.h. stand alone würde die Tochtergesellschaft eine Steuer von 45 (bei einem angenommenen durchschnittlichen Steuersatz von 30%) zahlen müssen. I.R.d. Organschaft wird ein zusammengerechnetes Einkommen von 50 erzielt, worauf eine Steuer von 15 (bei einem angenommenen durchschnittlichen Steuersatz von 30%) zu zahlen ist. Dementsprechend würde die Tochtergesellschaft in ihrem Jahresabschluss eine Steuerumlage von 15 zeigen; allerdings stünde ein Gewinn lt. Jahresabschluss von 150 dieser ausgewiesenen Steuer gegenüber. Die Steuerquote für Zwecke der Mindeststeuer würde folglich nur 10% betragen, was zu einer Nachversteuerung der Einkünfte der Tochtergesellschaft führen würde. Wäre der BgA Teil der Mindeststeuergruppe (und nicht ausgeschlossene Einheit) würde sich dieser - offensichtlich nicht gewünschte - Effekt dadurch auflösen, dass auch die Verluste des BgA bei der Ermittlung des Mindeststeuergewinns für die deutsche Gruppe i.R.d. jurisdictional blendings mitberücksichtigt würden.

- ▶ Sofern eine Steuerumlage im Jahresabschluss der Organgesellschaft grundsätzlich nicht ausgewiesen wird (was durchaus der Fall sein kann), würde die Tochtergesellschaft per se als niedrig besteuert gelten, da ihren Gewinnen lt. Jahresabschluss keinerlei Steueraufwand gegenüberstünde.
- ▶ Selbst wenn eine Steuerumlage im Jahresabschluss der Tochtergesellschaft gezeigt wird, kann diese allenfalls die laufenden Steuern

betreffen. Latente Steuern können hingegen grds. nur beim Organträger gebildet werden, aber nicht bei der Organgesellschaft. Auch hierdurch können sich signifikante Verwerfungen in Bezug auf die Steuerquote ergeben, da etwaige latente Steuern auf Ebene des BgA/KöR nicht berücksichtigt werden können (s.o.).

**Petition: Anpassung der Regelungen zur Mindeststeuergruppe an die Besteuerungssituation für kommunale Unternehmen.**

## 2.3 Wahlrecht gem. § 274 HGB

Es gibt in § 274 HGB ein Wahlrecht, wonach im Fall eines sich insgesamt ergebenden Entlastungsbetrages aktive latente Steuern angesetzt werden können. Sehr vereinfacht gesprochen kann sich der Kaufmann für zukünftige sich insgesamt ergebende Steuerentlastungen aus Verlustvorträgen und temporären Differenzen aktive latenten Steuern als Bilanzierungshilfe einbuchen.

Die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern in HGB-Einzelabschlüssen ist in der Praxis eher die Ausnahme.

Wird dieses Wahlrecht nicht ausgeübt und werden somit keine latenten Steuern aktiviert, führt dies nach MinStG-E zu Auswirkungen auf die Steuerquote und die Höhe der angepassten erfassten Steuern.

Viele mittelständische Konzerne stellen Konzernabschlüsse nach HGB auf und buchen keine aktiven latenten Steuern in ihren HGB-Abschlüssen im Fall eines Aktivüberhangs.

### Beispiel mit Ansatz latenter Steuern

Jahr 1: HB/StB-Verlust von -100, Ansatz aktiver latenter Steuern, Steuerertrag 15 (bei einem Steuersatz von 15%); ETR 15%, d.h. keine Mindeststeuer

Jahr 2: HB/StB-Gewinn von 100, Nutzung des Verlustes in Höhe von 100, Steueraufwand 15 (latenter Aufwand), ETR 15%, d.h. keine Mindeststeuer

### Beispiel ohne Ansatz latenter Steuern aufgrund der Nichtausübung des HGB-Wahlrechts

Jahr 1: HB/StB-Verlust von -100, Steueraufwand 0; ETR 0, d.h. keine Mindeststeuer, da Verlust

Jahr 2: HB/StB-Gewinn von +100, Nutzung des Verlustes in Höhe von 100, Steueraufwand 0, ETR 0, d.h. Mindeststeuer 15 (15 % \* 100)

In dem Beispielfall dürften auch Korrekturvorschriften nicht greifen.

**Petition: Berücksichtigung der latenten Steuern für Zwecke der MinSt unabhängig von der Ausübung des Wahlrechts gem. § 274 HGB und eine Klarstellung hierzu in § 47 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E sowie in § 78 Abs.**

**1 MinStG-E abweichend von der momentanen Gesetzesbegründung (S. 270).**

## 2.4 Stiftungen als OMG ohne Konzernabschluss (BgA)

Ausgangspunkt soll der folgende, vereinfachte Sachverhalt sein:

- ▶ Eine Stiftung hält die Mehrheit der Anteile an zwei Konzernen und hat somit „Control“.
- ▶ Beide Konzerne sind Public Interest Entity (PIE, d.h. börsennotiert) und erstellen jeweils einen IFRS-Konzernabschluss.
- ▶ Die Stiftung erstellt selbst keinen Konzernabschluss.
- ▶ Beide Konzerne haben viele Tochtergesellschaften in vielen verschiedenen Ländern.

Es stellt sich in diesem Sachverhalt die Frage, ob es sich hierbei um einen Konzern mit der Stiftung als OMG oder um zwei getrennte Konzerne mit jeweils einer OMG als oberster Konzerngesellschaft handelt.

Eine OMG ist eine Einheit, die eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält, ohne dass an ihr von einer anderen Einheit eine Kontrollbeteiligung gehalten wird. Eine Einheit ist definiert als „Rechtsträger“. Dies dürfte nach deutschem Rechtsverständnis auch für Stiftungen zutreffen. Die Stiftung als Rechtsträger könnte damit als OMG angesehen werden und es sich um einen Konzern für Zwecke der MinSt handeln.

Auch ein Konzern „unterhalb“ der Stiftung mit unter 750 Mio. EUR Umsatz fällt in den Anwendungsbereich und es ist ein Jurisdictional Blending der Landesgesellschaften aus beiden Teilkonzernen durchzuführen, was mitunter praktisch sehr schwierig ist.

Falls einer der Konzerne ein abweichendes Wirtschaftsjahr hat und die Stiftung als OMG keinen Konzernabschluss erstellt, müsste sogar (allein für die MinSt) auf das Kalenderjahr umgestellt werden. Auch das ist praktisch sehr schwierig.

**Petition: Anpassung der Regelungen zur Mindeststeuergruppe an die Konsolidierungsverpflichtungen von Stiftungen. Stiftungen sollten nur dann als OMG gelten, wenn sie einen Konzernabschluss erstellen müssen.**

## 2.5 Betriebsstätten

§ 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG-E definiert, wann für Zwecke der Mindeststeuer eine Betriebsstätte vorliegen soll. Dies ist dann der Fall, wenn die „[...] dieser

Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte nach dem Steuerrecht dieses Steuerhoheitsgebietes und unter Berücksichtigung der Grundsätze dieses Abkommens besteuert werden.“

§ 39 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E regelt die Zuordnung von Gewinnen. Demnach wären bei einer Betriebsstätte nach § 4 Abs. 8 Nummer 1 und 2 MinStG-E nur die Erträge und Aufwendungen zu berücksichtigen, die der Betriebsstätte nach den Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder nach dem nationalen Recht des Belegenheitsstaates zuzuordnen sind. Bei dieser Regelung wird der Terminus „oder“ verwendet. Demnach kann die Gewinnermittlung sowohl nach einer im Abkommen vorgesehenen Methode erfolgen oder nach einer nationalen Methode.

**Petition: § 4 Abs. 8 Nr. 1 MinStG-E und § 39 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E sollten in Bezug auf die Betriebsstättendefinition vom Wortlaut einheitlich sein.**

## 2.6 Belegenheit von Einheiten

§ 6 Abs. 1 MinStG-E enthält die grundsätzliche Regelung für die Ermittlung der Belegenheit von Einheiten, die nicht transparent sind. Eine Einheit ist demnach dort belegen, wo sie aufgrund des Orts ihrer Geschäftsführung, ihres Gründungsorts oder ähnlicher Kriterien in einem Steuerhoheitsgebiet steuerpflichtig ist. Dies richtet sich nach den nationalen Vorschriften. Einige Steuerhoheitsgebiete erlauben nach ihrem nationalen Recht einem Rechtsträger, der nach einer anderen Rechtsordnung gegründet worden ist, ein Wahlrecht dahingehend auszuüben, dass sie in diesem Steuerhoheitsgebiet steuerpflichtig sind.

In den Erläuterungen zu § 6 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E i.d.F. des Diskussionsentwurfs war diesbezüglich die folgende Klarstellung enthalten: „Ein solches Wahlrecht ist für die Zwecke von Nummer 1 nicht ausreichend, um „ähnliche Kriterien“ zu erfüllen.“ Dieser Satz fehlt im Referentenentwurf. Wir vermuten, dass es sich dabei um ein administratives Versehen handelt.

**Petition: Die Klarstellung, dass das vorab beschriebene Wahlrecht nicht ausreichend ist, um „ähnliche Kriterien“ zu erfüllen, sollte im Referentenentwurf ergänzt werden.**

## 2.7 Sekundärerergänzungssteuer

§ 11 MinStG-E regelt den Umfang der Besteuerung der Geschäftseinheiten im Rahmen der Sekundärerergänzungssteuer. Aus unserer Sicht regelt die Vorschrift den folgenden Fall nicht eindeutig:

Angenommen eine oberste Muttergesellschaft, die in Deutschland ansässig ist, hält eine 60%-Beteiligung an einer im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft, die wiederum Anteile an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. Im Ansässigkeitsstaat der im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft ist keine anerkannte Primärerergänzungssteuerregelung verankert.

Nach unserem Verständnis führt § 8 Abs. 1 MinStG-E im Beispielsfall dazu, dass 60% des für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Steuererhöhungsbetrags im Rahmen der Primärerergänzungssteuerregelung im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft (Deutschland) besteuert werden, es aber darüber hinaus nach § 11 Abs. 2 MinStG-E nicht zu einer Erhebung einer Sekundärerergänzungssteuer in Höhe der restlichen 40% des für die niedrig besteuerte Geschäftseinheit berechneten Steuererhöhungsbetrags in Deutschland kommen kann, da alle die Eigenkapitalbeteiligung der obersten Muttergesellschaft an dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit vermittelten Eigenkapitalbeteiligungen durch eine oder mehrere Muttergesellschaften, nämlich die oberste Muttergesellschaft, gehalten werden.

**Petition:** Es sollte im Wortlaut des § 11 Abs. 2 klargestellt werden, dass der Begriff Muttergesellschaft in „durch eine oder mehrere Muttergesellschaften gehalten“ auch die oberste Muttergesellschaft umfasst (siehe entsprechend Art. 10.1 Model Rules „Parent Entity“ bzw. Art. 3 Abs. 24 der Pillar 2-Richtlinie). Zudem wäre eine ergänzende Klarstellung wünschenswert, dass es zu keiner Anwendung der Sekundärerergänzungssteuerregelung in Deutschland auf nicht auf die oberste Muttergesellschaft entfallende Anteile an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit kommen kann, die über eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft gehalten werden, die insoweit keiner Primärerergänzungssteuerregelung unterliegt.

## 2.8 Behandlung von Vergütungen auf besondere Instrumente bei Banken und Versicherungen

§ 28 MinStG-E regelt, dass Zahlungen auf AT-1 und RT-1 Instrumente für Zwecke der Mindeststeuer erfolgswirksam zu behandeln sind. Der Terminus „Zahlung“ indiziert, dass es auf tatsächliche Zahlungen an die Anleihegläubiger ankommt. Dieses Vorgehen würde zu einer erheblichen Erhöhung der Komplexität führen, denn die betroffenen Unternehmen erstellen regelmäßig einen Betriebsvermögensvergleich. Daher sollte u.E. auf „Aufwendungen und Erträge“ abgestellt werden.

**Petition:** In § 28 MinStG-E sollte der Begriff Aufwendungen und Erträge anstelle von Zahlungen verwandt werden.

## 2.9 Portfoliodividenden

§ 35 MinStG-E räumt ein Wahlrecht ein, Dividenden aus Langzeitbeteiligungen nicht zu kürzen. Im KStG gibt es für „Banken“, Lebensversicherungen und Krankenversicherungen mit § 8b Abs. 7 und § 8b Abs. 8 KStG separate Vorschriften die u.a. die Behandlung von Dividenden abweichend regeln. In der Praxis kann es vorkommen, dass z.B. eine Bank sowohl die Regelung nach § 8b Abs. 4 KStG als auch für einzelne Portfoliobeteiligungen die abweichende Regelung nach § 8b Abs. 7 KStG anwendet. Das Wahlrecht nach § 35 MinStG-E ist dagegen einheitlich für eine Geschäftseinheit auszuüben. Vor dem Hintergrund der Regelungen von § 8b Abs. 7 und § 8b Abs. 8 KStG sollte erwogen werden, Banken und Versicherungen eine flexible Handhabung des Wahlrechts zu ermöglichen

**Petition:** § 35 MinStG-E sollte durch ein separates Wahlrecht für Schachtelbeteiligungen ergänzt werden und bei Ausübung des Wahlrechtes Tatbestände unterscheiden, die unter § 8b Abs. 7 bzw. § 8b Abs. 8 KStG fallen würden.

## 2.10 Allokation bei transparenten Einheiten

§ 40 MinStG-E regelt die Allokation des Mindeststeuer-Jahresüberschuss und Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags von transparenten Einheiten. Nicht explizit geregelt wird, ob auch die einzelnen Hinzurechnungen und Kürzungen des Mindeststeuer-Jahresüberschusses und des Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags (§ 17 MinStG-E) entsprechend § 40 MinStG-E zu allokatieren sind. Hat eine transparente Einheit, deren Mindeststeuer-Jahresüberschuss und Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag nach § 40 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E den gruppenzugehörigen Gesellschaftern zuzuordnen sind, z.B. Aufwendungen für Geldbußen, sind die entsprechenden Aufwendungen u.E. systematisch ebenfalls bei den Gesellschaftern zu berücksichtigen und ist bei diesen die Kürzung des § 17 Nr. 7 MinStG-E zu prüfen. Entsprechendes gilt für die weiteren Hinzurechnungen und Kürzungen des § 17 MinStG-E.

**Petition:** Es sollte klargestellt werden, ob § 40 MinStG-E auch für Allokation von Einkommensbestandteilen und die Anwendung des § 17 MinStG-E gilt.

## 2.11 Untergeordnete Internationale Tätigkeit

In der Gesetzesbegründung zu § 79 Abs. 1 MinStG-E (S. 271 des Referentenentwurfs) wird klargestellt, dass eine Anwendung des § 79 Abs. 1 MinStG-E die Unternehmensgruppe nicht von der Pflicht zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts befreit. Nicht geklärt wird,

welche Angaben im Mindeststeuer-Bericht in diesem Fall konkret zu machen sind. Insbesondere würde der Vereinfachungseffekt des § 79 MinStG-E konterkariert, wenn umfangreiche Angaben zur Ermittlung der landesbezogenen effektiven Steuerquoten zu machen wären.

**Petition: Es sollte klargestellt werden, dass Unternehmen, die nach § 79 Abs. 1 MinStG-E von der Mindeststeuer befreit sind, nur die Angaben im Mindeststeuer-Bericht machen müssen, die zur Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen des § 79 MinStG-E durch die Finanzverwaltung erforderlich sind.**

## 2.12 Penalty Relief

Wir begrüßen die Umsetzung des sog. „Penalty Relief“ in § 92 Abs. 5 MinStG-E. Dieser bezieht sich jedoch nur auf die nicht rechtzeitige, nicht richtige oder nicht vollständige Abgabe des Mindeststeuer-Berichts. Dies entspricht zwar den Vorgaben des Inclusive Framework (siehe S. 29 „Safe Harbour and Penalty Relief“). Soll in Deutschland aber neben der Abgabe des Mindeststeuer-Berichts noch eine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung eingefügt werden (§ 90 MinStG-E), muss der Penalty Relief sich auch auf die Steuererklärung erstrecken. Denn andernfalls wären Bußgelder entgegen der Intention des Penalty Relief nicht ausgeschlossen, wenn der mögliche Fehler sich auch auf die Steuererklärung auswirkt.

**Petition: Der Penalty Relief des § 92 Abs. 5 MinStG-E sollte auch für die Steuererklärung des § 90 MinStG-E gelten und wäre insofern auch in der Abgabenordnung zu ergänzen.**

## 2.13 Oberste Muttergesellschaft als transparente Einheit

§ 66 Abs. 1 MinStG-E regelt, dass der für das Geschäftsjahr ermittelte Mindeststeuer-Gewinn einer transparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, um den betragsmäßigen Anteil am Mindeststeuer-Gewinn gekürzt wird, der auf Gesellschafter entfällt, die bestimmte Kriterien (wie u.a. eine nominale Besteuerung von mindestens 15%) erfüllen. Da § 66 Abs. 1 MinStG-E in Satz 1 von einer Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns spricht und in Satz 2 von einer entsprechenden Kürzung der erfassten Steuern gesprochen wird, gehen wir davon aus, dass grundsätzlich für jede oberste Muttergesellschaft als transparente Einheit sämtliche Daten zur Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns und der erfassten Steuern zu erheben sind. Dies könnte nach dem Wortlaut auch dann gelten, wenn sämtliche Gesellschafter der transparenten obersten Muttergesellschaft die Kriterien des § 66 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-3 MinStG-E erfüllen, wenngleich in einem

solchen Fall keine Ergänzungssteuer anfallen kann. Aus unserer Sicht besteht keinerlei Notwendigkeit oder Sinnhaftigkeit einer Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns und der erfassten Steuern für eine transparente oberste Muttergesellschaft in den Fällen, in denen sämtliche Gesellschafter mindestens eines der Kriterien des § 66 Abs. 1 S. 1 MinStG-E erfüllen.

**Petition: Es sollte klargestellt bzw. ergänzt werden, dass für eine oberste Muttergesellschaft als transparente Einheit kein Mindeststeuer-Gewinn und keine erfassten Steuern zu ermitteln sind (und die entsprechenden Daten für die Ermittlung dieser Größen auch nicht in den Mindeststeuerbericht aufzunehmen sind), sofern alle Gesellschafter dieser obersten Muttergesellschaft als transparente Einheit mindestens eines der Kriterien des § 66 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-3 MinStG-E erfüllen.**

§ 66 Abs. 3 MinStG-E definiert, dass die Kürzungsvorschriften des § 66 Abs. 1 und 2 MinStG-E für oberste Muttergesellschaften als transparente Einheiten auch für bestimmte Betriebsstätten gilt. Während § 66 Abs. 3 Nr. 1 MinStG-E eindeutig auf Betriebsstätten der transparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft ist, abstellt, wird aus dem Wortlaut des § 66 Abs. 3 Nr. 2 MinStG-E nicht ganz deutlich, welche Arten von Betriebsstätten hierunter zu fassen sind. Nach unserem Verständnis und entsprechend der Gesetzesbegründung und der Kommentierung in den OECD Model Rules sollen von § 66 Abs. 3 Nr. 2 MinStG-E wohl Betriebsstätten steuertransparenter Einheiten, die direkt oder über eine steuertransparente Struktur gehaltene Tochtergesellschaften der transparenten Einheit sind, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, umfasst werden.

**Petition: Es sollte im Wortlaut des § 66 Abs. 3 Nr. 2 klargestellt werden, dass nur Betriebsstätten von steuertransparenten Einheiten umfasst sind, die Tochtergesellschaften einer steuertransparenten obersten Muttergesellschaft (und nicht irgendeiner - also auch nicht steuertransparenten - Muttergesellschaft) sind.**

## 2.14 Wahlrecht für eine vereinfachte Berechnung bei unwesentlichen Geschäftseinheiten

§ 77 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E regelt u.a., dass die angepassten erfassten Steuern um Aufwendungen aus der Bildung von ungewissen Steuerrückstellungen anzupassen sind. U.E. müssten Erträge aus der Auflösung aus der vorgenannten Rückstellung ebenfalls bei der Ermittlung der angepassten Steuern ausgeschlossen werden. Dies auch vor dem Hintergrund, dass die Norm bei Anpassungen i.Z.m. latenten Steuern und bei sonstigen periodenfremden Steuerpositionen jeweils sowohl die

Aufwands- als auch die Ertragsseite einheitlich einbezieht.

**Petition: Die Regelung des § 77 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E sollte dahingehend angepasst werden, dass einheitlich Aufwands- und Ertragspositionen im Hinblick auf latente Steuern, ungewissen Steuerrückstellungen sowie periodenfremde Steuern nicht zu berücksichtigen sind.**

## 2.15 Qualifizierter länderbezogener Bericht gem. § 83 MinStG-E:

Es ist unklar, ob eine fehlerhafte Berechnung/Ausweis von Daten in einer Jurisdiktion innerhalb eines im Übrigen qualifizierten CbCRs zur Nichtigkeit des gesamten länderbezogenen Berichts in Bezug auch auf andere Jurisdiktionen führt und somit schlussendlich die temporären Safe-Harbour Regelungen für alle Jurisdiktionen keine Anwendung finden.

**Petition: Eine Klarstellung in § 83 MinStG-E wäre wünschenswert**

## 2.16 Administrative Guidance 17. Juli 2023

*Vom Inclusive Framework wurde am 17. Juli 2023 weitere Administrative Guidance veröffentlicht. Diese sollte zur Vereinheitlichung mit den internationalen Vorgaben zukünftig noch in den Gesetzentwurf eingearbeitet werden, insbesondere (1) Anpassung des § 76 an den QDMTT Safe Harbour und (2) Umsetzung des Transitional UTPR Safe Harbours sowie (3) die neu gefassten OECD-Ausarbeitungen zur Währungsumrechnung. **Petition: Die Administrative Guidance vom 17. Juli 2023 sollte im weiteren Gesetzgebungsverfahren in das MinStG-E eingearbeitet werden.***

## 3 Aktualisierte Anmerkungen

In dieses Kapitel haben wir die Punkte aufgenommen, die wir bereits am Diskussionsentwurf kritisiert hatten und die aus unserer Sicht weiterhin in ggf. aktualisierter Form aktuell sind.

### 3.1 Ausgeschlossene Einheiten

§ 5 Abs. 1 und 2 MinStG-E listen verschiedene Formen ausgeschlossener Einheiten auf. § 7 Abs. 30 MinStG-E definiert die nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E als ausgeschlossene Einheiten geltenden **staatlichen Einheiten** unter Verweis auf die Steuerbefreiungsnorm des § 5 Abs. 1 Nr. 2 KStG sowie mit vier weiteren alternativen Kriterien. Auch mit dem an dieser Stelle inhaltlich

unveränderten Referentenentwurf droht die Gefahr einer Mindeststeuer auf nach nationalem Recht steuerbefreite Einkünfte von Einheiten, die nach nationalem Recht steuerbefreit sind, aber nicht von den o.g. Normen des MinStG-E erfasst werden. Die politische Entscheidung, bestimmte Einkünfte vorteilhaft zu besteuern, wird damit konterkariert.

Ein Beispiel sind die berufsständischen Versorgungswerke, die nach § 5 Nr. 8 KStG von der KStG befreit sind und deren jährliche Beitragseinnahmen (Umsatz) in vielen Fällen oberhalb von 750 Mio. Euro liegt, und für die keine der Befreiungsvorschriften des § 5 MinStG-E einschlägig scheint.

**Petition: Die Definition der ausgeschlossenen Einheiten in § 5 MinStG-E sollten erweitert werden, insbesondere damit nach nationalem Recht steuerbefreite Einheiten nicht der Mindeststeuer unterliegen. Zumindest sollte der Regierungsentwurf oder ein zügig zu veröffentlichendes BMF-Schreiben klar zu erkennen geben, ob und ggf. an welcher Stelle Unterschiede zwischen § 5 MinStG-E und insbesondere den Befreiungen nach § 5 KStG bestehen.**

### 3.2 Contractual Trust Arrangements (CTA), siehe auch 3.6

In der Praxis werden Versorgungsverpflichtungen häufig über Treuhandstrukturen (z.B. über sog. Contractual Trust Arrangements) ausfinanziert und gesichert. Unklar ist, ob oder ggf. unter welchen Umständen ein CTA unter die Definition des Pensionsfonds nach § 7 Abs. 26 MinStG-E fällt. Dies hat insbesondere Auswirkungen auf die Berechnung des Korrekturposten Pensionsaufwand nach § 24 MinStG-E (vgl. 3.5).

In diesem Zusammenhang fällt auf, dass es im Detail Abweichungen der Definition des „Pensionsfonds“ zwischen den OECD Model Rules, Art. 3 Nr. 33 der EU-Richtlinie und § 7 Abs. 26 Nr. 1 MinStG-E gibt. Laut der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 26 Nr.1 MinStG-E müssen Pensionsfonds zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllen, was bei CTA i.d.R. nicht der Fall ist:

Erstens müsste es sich bei dem CTA um eine Einrichtung handeln, „die ausschließlich oder fast ausschließlich dazu errichtet und betrieben wird, Altersversorgungsleistungen und Zusatz- oder Nebenleistungen für Einzelpersonen zu verwalten oder zu erbringen.“ Diese erste Voraussetzung sollte nicht erfüllt sein, da der CTA lediglich ein Vehikel zur Sicherung der Direktzusage darstellt und der Treugeber (hier Muttergesellschaft) weiterhin die Direktzusage durchführt (Altersversorgungsleistungen erbringt). Der CTA verwaltet auch nicht die Altersversorgungsleistungen im Sinne des Gesetzeswortlauts und erbringt insbesondere Altersversorgungsleistungen nicht direkt an Einzelpersonen.



Zweitens müssten ein CTA „einer staatlichen Regulierung unterliegen oder ihre Leistungen durch nationale Vorschriften gesichert beziehungsweise anderweitig gesichert oder geschützt („sein)“. In letzterem Fall ist es erforderlich, dass der Pensionsfonds durch einen über eine Treuhandinrichtung oder einen Treuhänder gehaltenen Pool von Vermögenswerten finanziert wird, sodass die Erfüllung der Pensionsverpflichtungen auch im Falle der Insolvenz der Unternehmensgruppe gewährleistet ist. Diese Beschreibung in der Gesetzesbegründung könnte ggf. so verstanden werden, dass Pensionsfonds und vom Treuhänder gehaltene Pools von Vermögenswerten keine Einheit darstellen können, der vom Treuhänder gehaltene Pool eben nur Finanzierungsvehikel des Pensionsfonds ist. Letzteres könnte bei einem CTA der Fall sein. Allerdings ist der CTA i.d.R. nicht insolvenzgesichert, sondern das hinter der Direktzusage stehende Unternehmen.

Vom Wortlaut von Art. 3 Nr. 33 der EU-Richtlinie könnte ein CTA dagegen insoweit erfasst sein, als es hier auf das Bereitstellen der Altersversorgungsleistungen ankommt. Dagegen spricht allerdings die „und“-Verknüpfung mit dem Kriterium der Verwaltung.

In den OECD GloBE Mustervorschriften (deutschsprachige Version) ist zunächst auch eine „oder“-Verknüpfung zwischen „verwalten“ oder „erbringen“ enthalten. Im englischen Wortlaut der OECD Model Rules heißt es „provide“, was man auch mit „bereitstellen“ übersetzen könnte. Aus den Mustervorschriften lässt sich u.E. nicht eindeutig die kumulative Verknüpfung von zwei Voraussetzungen für die Einordnung als Pensionsfonds ableiten. Auch aus dem Kommentar der OECD Model Rules ergibt sich nicht zwingend die Kombination von zwei Voraussetzungen.

Da laut Gesetzesentwurf beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, sollte ein CTA nicht als Pensionsfonds i.S.v. § 7 Abs. 26 MinStG-E gelten. Insbesondere die erste Voraussetzung („Einrichtung, die errichtet und betrieben wird, um ausschließlich Altersversorgungsleistungen und Zusatz- oder Nebenleistungen für Einzelpersonen zu verwalten oder zu erbringen“) ist im Regelfall eines CTA nicht erfüllt. Im Fall des CTA liegt die Verpflichtung gegenüber den anspruchsberechtigten Planteilnehmern beim Unternehmen und ist auch von diesem zu erfüllen. Der CTA ist kein eigenständiger Durchführungsweg im Betriebsrentengesetz (BetrAVG). Die Altersversorgungsleistungen selbst werden durch den CTA nicht verwaltet oder erbracht.

Auch passt die Regelung des § 24 MinStG-E nicht zum CTA, da häufig keine regelmäßige Zuführung in den CTA erfolgt. Ertragsteuerlich wird das Vermögen dem Treugeber, also dem Unternehmen, weiter zugerechnet, ebenso sämtliche Verluste und Erträge aus den Pension-Assets beim Treugeber erfasst. Demnach ist der CTA nur eine Variante des direkten

Durchführungsweges, für die grundsätzlich die Ausnahme des § 24 Satz 2 bzw. der Administrative Guidance gelten sollte.

Die Gesetzesbegründung auf S. 175 sieht zudem keine abschließende Aufzählung, der nicht von § 24 erfassten Fälle vor, wie das „z.B.“ im Klammerzusatz verdeutlicht („z.B. Direktzusage, ...“).

***Petition: Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten wäre eine eindeutige Bestimmung der Voraussetzungen, unter denen ein CTA ggf. als Pensionsfonds qualifizieren könnte, wünschenswert.***

### 3.3 Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten

---

Nach nationalem Handelsrecht besteht für Konzerne mit Sitz und Geschäftsleitung der Konzernspitze in Deutschland keine Verpflichtung der nachgeordneten Gesellschaften, einen Einzelabschluss nach IFRS aufzustellen.

In der Konzernpraxis werden lediglich sogenannte Reporting Packages für diese Gesellschaften erstellt, die inhaltlich abhängig von der jeweiligen Konzernpraxis völlig unterschiedlichen Inhalt ausweisen können. Diese entsprechen häufig nicht einem Jahresüberschuss, weil teilweise Konsolidierungsmaßnahmen bereits auf die Ebene dieser Gesellschaften nach „unten“ verlagert werden bzw. bestimmte Wertanpassungen, die noch dem Jahresüberschuss zuzurechnen wären, erst konzern einheitlich erfolgen. Daher sind zum Teil erhebliche Anpassungen in den Prozessabläufen und dem im Reporting Package ausgewiesenen Gewinn notwendig. Darüber hinaus werden derartige Reporting Packages in aller Regel nicht durch den Abschlussprüfer separat testiert, sondern es wird nur für den Gesamtkonzernabschluss ein Testat erteilt.

Die ähnlich gelagerte Problematik ergibt sich für Fälle, in denen Gesellschaften mangels Materialität nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden und auch keiner eigenständigen Jahresabschlussprüfung unterliegen - unabhängig davon, ob sie den Jahresüberschuss nach dem Rechnungslegungsstandard der Mutter oder zulässigerweise nach einem anderen Rechnungslegungsstandard ermitteln.

In Konzernen mit mehreren hundert Geschäftseinheiten wird davon in der Zukunft ganz wesentlich der Umfang der prüferischen Handlungen abhängen. Wir verweisen auch auf die OECD-Kommentierung zu Art. 3.1.3.

Chapter 1.3. der OECD Agreed Administrative Guidelines sieht vor, dass Steuern, die nicht im Jahresüberschuss erfasst sind, aber im Rahmen des Konzernabschlusses berücksichtigt werden, zu der entsprechenden Geschäftseinheit zugeordnet werden dürfen, sofern

eine zuverlässige Zuordnung zu der Geschäftseinheit möglich ist. Eine entsprechende Regelung sieht Tz. 3 des OECD-Kommentar zu Art. 3.1.2 für die Zuordnung des Mindeststeuer-Gewinns/Verlusts vor. Dadurch werden entsprechende „top side adjustments“, die bei Erstellung eines Konzernabschlusses anfallen, entsprechend berücksichtigt.

**Petition:** Es sollte klargestellt werden, welche Nachweisverpflichtungen an die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung in den o.g. Fällen bestehen. Ferner sollte eine Regelung in Anlehnung an Kapitel 1.3. der OECD Agreed Administrative Guidelines bzw. Tz. 3 des Kommentars zu Art. 3.1.2 aufgenommen werden, dass Steuerbuchungen, die auf Konzernebene erfolgen und in direktem Bezug zum Jahresüberschuss stehen, bzw. Mindeststeuer-Gewinne und Mindeststeuer-Verluste, entsprechend bei der jeweiligen Geschäftseinheit zuzuordnen sind.

### 3.4 Verrechnungspreisanpassungen (§ 16)

§ 16 MinStG-E und die zugehörige Gesetzesbegründung bestehen im Referentenentwurf teilweise unverändert in der Fassung des Diskussionsentwurfs fort. Die bereits vorgetragenen Änderungsvorschläge sind daher teilweise weiterhin aktuell.

#### **Bilaterale Uneinigkeit der Finanzverwaltungen**

In der Gesetzesbegründung zu § 16 MinStG-E wird davon ausgegangen, dass sich alle zuständigen Behörden über Verrechnungspreisanpassungen einig sind bzw. dass auch bei unilateraler Anpassung der für Zwecke der Besteuerung verwendete (geänderte) Verrechnungspreis der richtige ist. Es erfolgt jedoch keine Klarstellung, welcher Preis gilt, wenn sich die Steuerbehörden der beteiligten Staaten nicht einig sind, d.h. wenn im anderen Staat für Ertragssteuerzwecke keine oder eine wertmäßig unterschiedliche Anpassung erfolgt, die in der Folge ggf. im Rahmen eines langwährenden Verständigungs- bzw. EU-Schiedsverfahrens zwischen den beteiligten Staaten zu klären ist.

**Petition:** Es wäre eine Klarstellung wünschenswert, welcher Verrechnungspreis zugrunde zu legen ist, wenn sich die beteiligten Steuerbehörden über Verrechnungspreiskorrekturen uneins sind.

#### **Klarstellung zur Grundlage zeitlicher Anpassungen gem. § 49 MinStG-E**

In der Begründung zu § 16 MinStG-E wird analog der OECD Model Rules auch auf den Zeitpunkt der nachträglichen Anpassung gem. § 49 MinStG-E Bezug genommen. Es entspricht unseres Erachtens jedoch nicht in allen Fällen dem Ziel der Vorschrift, hierfür auf die Minderung bzw. Erhöhung des „Verrechnungspreises“

abzustellen, da die Folgewirkung der Verrechnungspreiskorrektur für das zu versteuernde Einkommen der an einer Transaktion beteiligten Parteien (und in der Folge für die „Steuerschuld“) davon abhängt, wer leistende bzw. empfangende Partei ist. Der Verweis auf den „Verrechnungspreis“ ist in den zugrundeliegenden OECD Model Rules ebenfalls nicht enthalten.

**Petition:** In der Formulierung sollte in Einklang mit den OECD Model Rules der Verweis auf die Minderung bzw. Erhöhung des „Verrechnungspreises“ gestrichen werden, um Missverständnisse zu vermeiden.

#### **Redaktionelle Klarstellung zur Verstärkung der Doppelbesteuerung bzw. doppelten Nichtbesteuerung**

Nach unserem Verständnis soll die Regelung des § 16 MinStG-E nicht die ertragsteuerliche Doppelbesteuerung aufgrund von unilateralen Verrechnungspreiskorrekturen verhindern, sondern es soll verhindert werden, dass im Falle einer ertragsteuerlichen Doppelbesteuerung darüber hinaus ein (zusätzlicher) Steuererhöhungsbetrag i.S.d. MinStG-E auf dasselbe Einkommen erhoben wird. Ebenso „führt“ eine Anpassung nach § 16 MinStG-E nicht zu doppelter Nichtbesteuerung im ertragsteuerlichen Sinne, sondern kann den Effekt weißer Einkünfte allenfalls verstärken.

**Petition:** Wir schlagen vor, den zweiten Absatz auf Seite 164 wie folgt anzupassen:

„Aus dem Zweck der Vorschrift ergibt sich, dass Anpassungen nach § 16 nicht vorgenommen werden sollen, wenn diese eine ertragsteuerliche Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung verstärken würden. So sollten im Rahmen von unilateralen Verrechnungspreiskorrekturen in einem der beiden genannten Fälle Anpassungen des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlusts nicht vorgenommen werden.“

### 3.5 Wahlrecht des § 33 Abs. 1

Nach § 74 Abs. 2 MinStG-E gilt das Wahlrecht nach § 33 Abs. 1 zur Verteilung von Gewinnen aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen für jeweils fünf Geschäftsjahre. Laut Art. 16 Abs. 7 i.V.m. Art. 45 Abs. 2 der EU-Richtlinie wie auch Art. 3.2 der OECD Model Rules beträgt die Optionsdauer 1 Jahr. Auch in der Gesetzesbegründung zu § 74 MinStG-E wird dieses Wahlrecht § 74 Abs. 1 MinStG-E (Wahlrechtsausübung für ein Geschäftsjahr) zugeordnet.

**Petition:** Das Wahlrecht nach § 33 Abs. 1 MinStG-E sollte in Übereinstimmung mit den internationalen Vorgaben als einjähriges Wahlrecht ausgestaltet werden.

### 3.6 Korrekturposten Pensionsaufwand, siehe auch 3.2

§ 24 MinStG-E definiert einen Korrekturposten Pensionsaufwand, der als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betrag der im Mindeststeuer-Jahresüberschuss als Aufwand berücksichtigten Pensionsverpflichtungen und den für das Geschäftsjahr an einen Pensionsfonds geleisteten Beiträgen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns/-Verlusts zu berücksichtigen ist. Hierfür ist von Bedeutung, ob die häufig anzutreffenden Contractual Trust Arrangements (CTA) als Pensionsfonds eingestuft werden. In der Auflistung deutscher Pensionsvehikel in der Begründung auf S. 175, die nicht unter § 24 fallen, sind CTA nicht genannt.

**Petition: Es sollte klargestellt werden, wie und unter welchen Voraussetzungen Contractual Trust Arrangements in Bezug auf § 24 Satz 1 MinStG-E einzuordnen sind (vgl. 4.2).**

### 3.7 Angepasste Steuern

#### „Push down“ deutscher Hinzurechnungssteuerbeträge

Die Mindeststeuer ist eine neue Steuer eigener Art und steht neben den nationalen Hinzurechnungssteuervorschriften (in Deutschland neben dem AStG). Anders als das deutsche AStG enthalten die Regelungen in § 7 Abs. 25 MinStG-E lediglich eine abschließende Aufzählung passiver Erträge, die jedoch ausweislich der Gesetzesbegründung nicht an die Frage geknüpft sind, ob eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Neben den unterschiedlichen Steuersätzen für eine Niedrigbesteuerung (AStG 25%, MinStG-E 15%) können sich auch durch die unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen und Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung passiver Einkünfte/Erträge Fälle einer effektiven Doppelbesteuerung nach AStG und MinStG-E ergeben, und zwar aufgrund der Beschränkung des Zurechnungsbetrages einer nationalen Hinzurechnungssteuer zur ausländischen Einheit nach § 46 Abs. 2 MinStG-E. Danach sind maximal 15% der nach nationalem Recht auf die passiven Einkünfte entfallenden Hinzurechnungssteuer bei der ausländischen Einheit berücksichtigungsfähig.

**Petition: Die Mindeststeuer sollte insbesondere im Hinblick auf Begrifflichkeiten/Definitionen und Bemessungs-/Berechnungsgrundlagen (Erträge vs. Einkünfte) mit der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG abgestimmt werden. Darüber hinaus bitten wir um Klarstellung (zumindest in der Gesetzesbegründung), dass die Begrenzung der Zurechnung einer nationalen Hinzurechnungssteuer zur ausländischen Einheit nur im Falle von passiven Erträgen nach § 41 Abs. 2 MinStG-E gelten soll, d.h. eine etwaige höhere nationale Hinzurechnungssteuer aufgrund breiterer**

**Bemessungsgrundlage (z.B. aufgrund breiterem nationalen Passivkatalog) wäre uneingeschränkt zurechenbar bei der ausländischen Einheit.**

### 3.8 Latente Steuern

In § 47 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E wurde die Anregung übernommen, umfassend auf Ansatz- und Bewertungsanpassungen in Bezug auf latente Steueransprüche aus temporären Differenzen und Verlustvorträgen abzustellen; Hingegen enthält § 47 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E weiterhin nur die Bezugnahme auf latente Steueransprüche im Zusammenhang mit einem Verlustvortrag. Aufgrund der umfassenden Formulierung (Ansatz- und Bewertung) von § 47 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E erscheint § 47 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E ohnehin redundant.

**Petition: Die Formulierungen sollten auf Konsistenz geprüft werden**

§ 78 Abs. 2 regelt, dass bestimmte aktive latente Steueransprüche ausgenommen sind, wenn diese durch einen Geschäftsvorfall entstehen, der nach dem 30.11.2021 stattfindet.

Die zugrundeliegenden Regelungen in Art. 9.1.2 der OECD Model Rules (englische Fassung) sowie Art. 47 Abs. 3 der EU-Richtlinie (englische und deutsche Fassung) begrenzen die Ausnahme von aktiven latenten Steueransprüchen dagegen auf solche, die durch *Transaktionen* entstehen, die nach dem 30.11.2021 stattfinden. Als zusätzliches Ausschlusskriterium für die Nutzung der Verluste aus einer Transaktion wird verlangt, dass es sich um Verluste handeln muss, die sich auf maßgebende Gewinne und Verluste (qualifying income or loss) ergeben.

Mit der Übergangsvorschrift soll ausweislich des OECD Kommentars ermöglicht werden, operative Verluste zu berücksichtigen, die vor dem Übergangsjahr entstanden sind. Somit soll eine „Schieflage“ für die Steuerposition der Unternehmensgruppe in einem Land vermieden werden, wonach die Gruppe höher als ihrem Gewinn entsprechend besteuert werden könnte. Nach den OECD Model Rules soll die Nutzung von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge grds. als Startposition möglich sein, es sein denn, dass diese durch eine „Transaktion“ entstanden sind.

§ 78 Abs. 2 MinStG-E verwendet stattdessen den umfassenderen Begriff „Geschäftsvorfall“. Darüber hinaus verlangt die Gesetzesbegründung als Voraussetzung für die Nutzung eines latenten Steueranspruchs im Zusammenhang mit Verlusten, dass es sich um einen Verlust handeln muss, der sich auch in der Minderung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Erhöhung des Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags ausgewirkt hat. Zusätzlich wird erläutert, dass dieser Verlust z.B. durch Buchverluste entstanden sein kann, was die durch den

Wechsel der Begrifflichkeit bewirkte Ausweitung unterstreicht. Denn Buchverluste stellen sicher einen Geschäftsvorfall, aber eben keine Transaktion dar. Dies kollidiert maßgeblich mit der ursprünglichen Idee, Steuerattribute, die vor dem GloBE-Übergangsjahr entstanden sind und die nicht aus Transaktionen herrühren, unangetastet zu lassen.

Wirkungsweise/Beispiel:

A Co ist im Land B (Hochsteuerland) tätig. Der Konzernabschluss wird in IFRS aufgestellt. Die Steuerbilanz basiert auf dem Abschluss nach lokalen (anerkannten) Rechnungslegungsstandards, z.B. HGB. Für GloBE-Zwecke wird auf den nach IFRS ermittelten Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag abgestellt. In einem Jahr vor GloBE wird ein Wirtschaftsgut nur in der Handels- und Steuerbilanz abgeschrieben, was in voller Höhe zu einem steuerlichen Verlust und somit nach IFRS für Land B zum Ansatz aktiver latenter Steuern auf den Verlustvortrag führt (sonst kein positives Ergebnis). Im IFRS Abschluss - und somit Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag - wird keine Abschreibung vorgenommen, hier wurde die Abschreibung aufgrund abweichender Bewertungsregeln schon im letzten, vor dem 30.11.2021 endenden Wirtschaftsjahr vorgenommen.

Durch die Abschreibung in der Handels- und Steuerbilanz ist also ein operativer Verlust entstanden, der nicht auf eine Transaktion, jedoch auf einen Geschäftsvorfall (Abschreibung) zurückzuführen ist. Im Jahr der Verlustnutzung wird die angepasste Steuerlast bis zum Verbrauch der Verlustvorträge jeweils „Null“ betragen; die Auflösung der aktiven latenten Steuern, die für IFRS-Zwecke und für die Mindeststeuer zu einem latenten Steueraufwand führt, wird nicht berücksichtigt, da der latente Steueranspruch durch einen Geschäftsvorfall entstanden ist. In der Folge ergibt sich bis zum Verbrauch des steuerlichen Verlustvortrags eine Mindeststeuer von 15% auf den Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag ab dem GloBE Übergangsjahr.

**Petition: § 78 Abs. 2 MinStG-E sollte im Wortlaut an die OECD Model Rules (englische Fassung) und die EU-Richtlinie (englische und deutsche Fassung) angeglichen werden und die Ausnahme für bestimmte latente Steueransprüche auf solche Ansprüche beschränken, die durch Transaktionen entstehen. In der Gesetzesbegründung sollte keine Erstreckung auf Buchverluste erfolgen.**

### 3.9 Allokation latenter Steueraufwand

Ein Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG kann mit laufenden Verlusten bzw. Verlustvorträgen der hinzurechnungssteuerpflichtigen Muttergesellschaft nach den allgemeinen Regelungen grundsätzlich verrechnet werden (§ 46 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E).

**Petition: Es sollte klargestellt werden, dass bei Nutzung eines bestehenden Verlustvortrags sich die aktive latente Steuer mindert und insoweit ein latenter Steueraufwand entsteht, der nach § 46 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E allokiert werden kann. Sofern sich durch den Ansatz eines Hinzurechnungsbetrages ein laufender Verlust gemindert hat, sollte klargestellt werden, dass in der Minderung der aktiven latenten Steuer aus wirtschaftlicher Betrachtung ein latenter Steueraufwand entsteht, der nach § 46 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E allokiert werden kann. Ansonsten kann es zu einer Doppelbesteuerung von Mindeststeuer und Hinzurechnungsbesteuerung führen (vgl. Polatzky/Michelberger, IStR 2023, 89 (91 f.)).**

### 3.10 Nichtberücksichtigung von „zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten“ beim substanzbasierten Freibetrag

Die Gesetzesbegründung zu § 57 Abs. 2 MinStG-E stellt klar, dass die zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerte (IFRS 5) beim substanzbasierten Freibetrag nicht berücksichtigt werden. Hintergrund der Regelung ist, dass nur solche Vermögensgegenstände Berücksichtigung finden sollen, die auf den aktiven Wertenumwandlungsprozess des Unternehmens dauerhaft Einfluss haben.

Daraus ergibt sich korrespondierend die Frage, ob das Ergebnis aus nicht fortgeführten Aktivitäten (in IFRS GuV separat und nach Steuern ausgewiesen) aus dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss/-fehlbetrag herauskorrigiert werden sollte. Dieses könnte sich aus einer Bewertungsänderung gem. § 17 Nr. 8 MinStG-E ergeben; eine entsprechende Ergänzung in der Gesetzesbegründung wird angeregt.

**Petition: § 17 MinStG-E sollte um die Korrektur des Ergebnisses aus nicht fortgeführten Aktivitäten ergänzt werden.**

### 3.11 Steuertransparenzwahlrecht nach § 70 MinStG-E

Nach § 70 MinStG-E kann auf Antrag der erklärungspflichtigen Geschäftseinheit eine Investmenteinheit als steuertransparente Gesellschaft behandelt werden, wenn der gruppenzugehörige Gesellschafter in seinem Belegenheitsstaat zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung, die auf den jährlichen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Eigenkapitalbeteiligung an dieser Gesellschaft beruht, besteuert wird und der für den gruppenzugehörigen Gesellschafter in Bezug auf solche Erträge geltende Steuersatz dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt.

Für einen in Deutschland ansässigen Gesellschafter hätte diese Regelung unseres Erachtens nur dann praktische Relevanz, wenn die in Deutschland geltenden Regelungen (Vorabpauschalen bei Anteilen an Investmentfonds nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 18 InvStG in Abhängigkeit vom Basiszins und Entwicklung des Rücknahmepreises des Investmentanteils; ausschüttungsgleiche Erträge bei Anteilen an Spezial-Investmentfonds nach § 34 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 36 InvStG) obenstehende Voraussetzung erfüllen.

**Petition:** *Es sollte zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass die Mechanismen, die das deutsche Investmentsteuerrecht kennt (Vorabpauschale bei Anteilen an Investmentfonds; ausschüttungsgleiche Erträge bei Anteilen an Spezial-Investmentfonds), als „Besteuerung zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung, die auf den jährlichen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Eigenkapitalbeteiligung an dieser Gesellschaft beruht“ gelten. Darüber hinaus sollte klargestellt werden, dass auch dann eine „Besteuerung zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung, die auf den jährlichen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Eigenkapitalbeteiligung an dieser Gesellschaft beruht“ vorliegt, wenn die Vorabpauschalen nach § 16 Abs. 2 InvStG nicht anzusetzen sind.*

### 3.12 Steuersatz nach § 71 MinStG-E

Es ist unklar, ob in Bezug auf Anlagen in Investmentvehikel die Option zur Ausschüttung nach § 71 MinStG-E anwendbar ist. Diese setzt voraus, dass der Investor einem Steuersatz unterliegt, der (mindestens) dem Mindeststeuersatz entspricht. Insbesondere fraglich ist hierbei, ob der nominale Steuersatz oder der effektive Steuersatz, der ggf. durch Teilfreistellungen reduziert werden kann, zu berücksichtigen ist.

**Petition:** *Es sollte daher klargestellt werden, dass § 71 MinStG-E auf den nominalen Steuersatz abstellt und nicht auf den effektiven Steuersatz.*

### 3.13 Allgemeine Verfahrensfragen

Die verfahrensrechtlichen Vorschriften im MinStG-E und in der Abgabenordnung sind im Referentenentwurf im Vergleich zum Diskussionsentwurf kaum erweitert worden. Auch die Gesetzesbegründung gibt nur wenige weiterführende Hinweise. Zwar sollte sich die Anwendbarkeit der Vorschriften der Abgabenordnung grundsätzlich aus § 1 Abs. 1 AO ergeben, da die Mindeststeuer eine Steuer ist. Es fehlen im MinStG-E aber (mit Ausnahme von § 92 Abs. 4 MinStG) nahezu vollständig die sonst in Steuergesetzen üblichen Verweise auf die jeweils einschlägigen §§ der Abgabenordnung.

Wir wiederholen daher an dieser Stelle die aus unserer Sicht noch nicht mit hinreichender Sicherheit geklärten verfahrensrechtlichen Fragen:

- ▶ Gelten die Regelungen der Abgabenordnung nur für die Steuererklärung oder auch für den Mindeststeuer-Bericht?
- ▶ Wie ist der Mindeststeuerbericht verfahrensrechtlich einzuordnen? Als Feststellungsbescheid, der Grundlagenbescheid für die Steuererklärung ist?
- ▶ Wie ist § 49 MinStG-E abgabenrechtlich einzuordnen? Was geschieht, wenn § 49 Abs. 2 MinStG-E die Änderung eines Altjahres erforderlich macht, dieses aber abgabenrechtlich nicht mehr änderbar ist? Kann dann trotzdem eine Korrektur erfolgen?
- ▶ Welche verfahrensrechtlichen Folgen ergeben sich bei Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, die im Ausland erfolgen, z.B. erst zeitverzögert nach einer Betriebsprüfung, die aber die in Deutschland festgesetzten Steuerbeträge beeinflussen, ggf. erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung (materielle bzw. formelle Korrespondenz)?
- ▶ Für die Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit nach § 79 MinStG-E (Befreiung von der Mindeststeuer) ist kein Antragserfordernis vorgesehen. Insbesondere in Grenzfällen könnten ein Antrag und ein Bescheid über die Inanspruchnahme Rechtssicherheit schaffen.
- ▶ Das MinStG-E enthält an verschiedenen Stellen zahlreiche Antragsmöglichkeiten, die teilweise auch über die Vorgaben aus Art. 45 der EU-Richtlinie hinausgehen. Wann sollen diese Anträge gestellt werden? Mit Abgabe der Steuererklärung? Welche Rückwirkung ergibt sich ggf. für den Mindeststeuer-Bericht, wenn ein Wahlrecht, welches ggf. im Rahmen der Steuererklärung ausübt/beantragt wird, vom Finanzamt nicht anerkannt wird. Ist dann eine Korrektur des Mindeststeuer-Berichts notwendig und wenn ja, nach welchen Verfahrensvorschriften und innerhalb welcher Fristen?
- ▶ Laut Gesetzesbegründung finden auf die Steuererklärung die allgemeinen Bestimmungen nach § 149 AO Anwendung. Während die Anwendbarkeit von § 149 Abs. 1 und 2 AO noch damit begründet werden, dass das MinStG-E zur Abgabe einer Steuererklärung (Steueranmeldung) verpflichtet, fehlt in der abschließenden Auflistung des § 149 Abs. 3 AO (beratene Fälle) ein Verweis auf die Steuererklärung nach § 90 MinStG-E. Welche Frist gilt in beratenen Fällen?

- ▶ Durch den fehlenden Verweis in § 149 Abs. 3 AO stellt sich auch die Frage, ob Fristverlängerungen nach § 109 Abs. 2 AO in beratenen Fällen möglich sind. In Anbetracht der komplexen Einführung der Mindeststeuer sollten Fristverlängerungen gerade in den ersten Jahren möglich sein – und zwar sowohl für die Steuererklärung als auch für den Mindeststeuer-Bericht und über die strengen Vorgaben des § 109 Abs. 2 AO hinaus.
- ▶ Es fehlt an einer Regelung, wie verfahrensrechtlich und bezüglich der Sanktionen damit umgegangen werden soll, wenn der Mindeststeuer-Bericht deshalb nicht vollständig oder nicht rechtzeitig abgegeben werden kann, weil übergeordnete Konzerngesellschaften aus dem Ausland die notwendigen Daten nicht zuliefern (vgl. §§ 342d Abs. 2 und 342e Abs. 2 HGB-E im Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen, wo entsprechende Regelungen für den vergleichbaren Fall vorgesehen sind). Regelmäßig dürfte eine deutsche Tochtergesellschaft dagegen keine Handhabe haben. Dies kann auch Auswirkungen auf die Steueranmeldung durch deutsche Gesellschaften haben, sofern eine ausländische Muttergesellschaft den Mindeststeuer-Bericht abgibt, die deutschen Einheiten von dem Inhalt dieses Mindeststeuerberichts aber keine Kenntnis erlangen. Sie haben dann ggf. keine Möglichkeit, die Mindeststeuererklärung zu erstellen und einzureichen. Die in § 92 Abs. 5 MinStG-E eingeführte Nachweismöglichkeit, dass angemessene Maßnahmen in Zusammenhang mit der Erstellung und der Abgabe des Mindeststeuer-Berichts ergriffen wurden, hilft nur bedingt, da sie lediglich für die Übergangszeit gilt.

**Petition: Die Verfahrensvorschriften des MinStG-E sollten überarbeitet und deutlich detaillierter ausgeführt werden. Explizite Verweise auf die jeweils einschlägigen Vorschriften der Abgabenordnung sind wünschenswert. Auch in der Abgabenordnung könnten zusätzliche Ergänzungen angedacht werden.**

**Ergänzend kann geprüft werden, die Mindeststeuer explizit in § 106 GG aufzunehmen und dort eine eindeutige Klassifizierung des Steuertypus innerhalb der Finanzverfassung vorzunehmen.**

### 3.14 Umfang des Mindeststeuer-Berichts

In § 73 wird die gefordert, die „notwendigen“ Angaben u.a. für die Berechnung des effektiven Steuersatzes für jedes Steuerhoheitsgebiet und der Ergänzungssteuerbeträge für jede Geschäftseinheit. Wir gehen davon aus, dass diese sehr umfangreiche Berichtspflicht die im

Anhang des OECD-Konsultationsdokuments zur „GloBE Information Return“ dargestellten Datenpunkte umfassen soll. Das Gleiche sollte für den hierfür nach § 72 Abs. 3 MinStG-E geplanten, amtlich vorgegebenen Datensatz gelten.

**Petition: Die in § 73 MinStG-E anzugebenden Daten bzw. der nach § 72 Abs. 3 MinStG-E geplante, amtlich vorgegebene Datensatz sollte frühzeitig gesetzlich definiert und als auf das deutsche MinStG-E abgestimmtes Muster vorgelegt werden.**

### 3.15 Notwendigkeit von Berechnungen für Safe-Harbour-Regelungen

§ 75 Abs. 1 Satz Nr. 1 MinStG-E schließt die Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen der §§ 76, 77 und 80 bis 83 MinStG-E für ein Steuerhoheitsgebiet aus, in denen eine Mindeststeuer nach § 2 entstehen könnte, wenn der für das Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet berechnete effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt. Dies könnte so zu verstehen sein, dass stets der effektive Steuersatz für mögliche Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiete nach den vollumfänglichen Regelungen zu berechnen ist, um zu prüfen, ob ein Safe-Harbour angewendet werden kann. Dies würde das Ziel der Safe-Harbour-Regelungen konterkarieren, das gerade darin besteht, unnötige Berechnungen zu vermeiden.

**Petition: Um mit der Intention der Safe-Harbour-Regelungen in Einklang zu stehen, sollte die Regelung in § 75 Abs. 1 Satz Nr. 1 MinStG-E klarstellend dahingehend umformuliert werden, dass nicht zwingend eine umfassende Berechnung erforderlich ist (vgl. Kommentar zu den OECD Model Rules Art. 8.2.2, Tz. 35).**

### 3.16 Besondere Gegebenheiten und Umstände

Gem. § 70 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E kann die Finanzbehörde die steuerpflichtige Geschäftseinheit innerhalb von 36 Monaten nach Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts unter Angabe von besonderen Gründen zum Nachweis der Anspruchsberechtigung auffordern. Laut Gesetzesbegründung ist hierfür erforderlich, dass die Finanzbehörde besondere Gegebenheiten und Umstände darlegt, die wesentliche Auswirkungen auf die Anspruchsberechtigung haben. Offen bleibt jedoch, welche besonderen Gegebenheiten und Umstände hiervon erfasst sind.

**Petition: Es sollte konkretisiert werden, welche besonderen Gegebenheiten und Umstände gem. § 70 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E dazu führen können, dass die Geschäftseinheit zum Nachweis einer Anspruchsberechtigung aufgefordert wird. Darüber hinaus sollte aus**

**Gründen der Rechtssicherheit erläutert werden, wie der Nachweis zu erbringen ist.**

### 3.17 Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer

---

Gemäß § 76 MinStG-E soll der Steuererhöhungsbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert werden, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der Internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben wird. Die Norm des § 71 MinStG-E basiert auf Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie.

Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie verlangt für die in einem Mitgliedsstaat gelegenen Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe oder großen inländischen Gruppe keine Berechnung einer Ergänzungssteuer, wenn für ein Geschäftsjahr im Einklang mit dem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder den internationalen Rechnungslegungsstandards die anerkannte nationale Ergänzungssteuer berechnet wurde.

Somit stellt § 76 MinStG-E im Gegensatz zu Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie für die Inanspruchnahme des Safe-Harbours darauf ab, dass im Ausland eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer erhoben wurde. Der Safe-Harbour soll somit abweichend zur EU-Richtlinie nicht bereits bei der Berechnung einer ausländischen anerkannten nationalen Ergänzungssteuer gewährt werden, sondern erst bei Erhebung der ausländischen Steuer. Diese Abweichung zur EU-Richtlinie ist vor dem Hintergrund einer möglichst einheitlichen Umsetzung der EU-Richtlinie in sämtlichen Mitgliedsstaaten abzulehnen.

Darüber hinaus ist das Anknüpfen an die Erhebung einer nationalen anerkannten Ergänzungssteuer eine schärfere Voraussetzung als die reine Berechnung. Insbesondere stellt sich hierbei die Frage, ob der Safe-Harbour erst nachträglich gewährt werden soll. Das würde bedeuten, dass zunächst eine Anrechnung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer auf den Steuererhöhungsbetrag zu erfolgen hätte. Dann wären Unternehmen jedoch angehalten beide aufwändigen Berechnungen (anerkannte nationale Ergänzungssteuer und Steuererhöhungsbetrag) vorzunehmen. Erst nach der Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer im Ausland wäre sodann der Steuererhöhungsbetrag rückwirkend auf null zu reduzieren. Dies würde sowohl für Steuerpflichtige als auch für die Finanzverwaltung zu einer enormen Komplexität führen. Zum andern würde dies auch das Ziel der Safe-Harbour verfehlen, wonach aus Vereinfachungsgründen im Falle einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer nur eine Berechnung verlangt werden soll.

**Petition: § 76 MinStG-E sollte ebenso wie Art. 11 Abs. 2 der EU-Richtlinie auf die Berechnung einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer abstellen.**

### 3.18 Verweis Mindeststeuer-Umsatz auf De-Minimis-Regelung

---

§ 77 führt ein Wahlrecht bzw. einen Safe-Harbour für eine vereinfachte Berechnung der ETR bei unwesentlichen Geschäftseinheiten ein. Hierfür kann das Zahlenwerk der länderbezogenen Berichterstattung zurückgegriffen werden. Um einen „Sicherheitsabstand“ zu schaffen, wird im Nenner allerdings nicht der Mindeststeuer-Gewinn, sondern die größere Kennzahl des Mindeststeuer-Umsatzes verwendet und dadurch eine tendenziell niedrigere ETR errechnet. Der in § 77 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E definierte Begriff des Mindeststeuer-Umsatzes findet darüber hinaus auch in der De-Minimis-Regelung des § 53 MinStG-E Verwendung. Bislang fehlt in § 77 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E jedoch ein Verweis auf § 53 MinStG-E. Dies sollte nachgeholt werden, um die Vereinfachung auch für den De-Minimis-Test des § 53 MinStG-E anwenden zu können.

**Petition: § 77 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E sollte auch auf § 53 MinStG-E verweisen.**

### 3.19 Auslegung Übergangsjahr

---

Nach dem Wortlaut des § 78 Abs. 4 MinStG-E soll sich das Übergangsjahr bereits verschieben, sofern die Voraussetzungen der §§ 79 bis 83 MinStG-E erfüllt sind. Nach den Safe Harbour-Regelungen des Inclusive Frameworks verschiebt sich das Übergangsjahr hingegen nur für die Jurisdiktion, für die erfolgreich der CbCR Safe Harbour geltend gemacht werden kann (und mithin nicht für die gesamte Unternehmensgruppe, s. S. 12 Tz. 33 „Safe Harbours and Penalty Relief“).

**Petition: § 78 Abs. 4 MinStG-E ist vom Wortlaut her zu weit gefasst. Es sollte eine Anpassung an die von der OECD intendierte Auslegung erfolgen.**

### 3.20 De-Minimis-Test CbCR-Safe Harbour

---

§ 80 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 MinStG-E konkretisiert, dass bei Ermittlung der Umsatzerlöse die Einheiten, die zum Verkauf stehen, auch zu berücksichtigen sind (gleichlautend Nr. 26 im OECD Safe Harbour Bericht). In der Gesetzesbegründung zum MinStG-E (Seite 272) steht zu Nr. 1: „Umsätze und Gewinne bzw. Verluste von Einheiten, die zum Verkauf stehen.... sind für die Ermittlung der Grenzen einzubeziehen.“

**Petition: Die Gesetzesbegründung sollte an den Gesetzestext angepasst werden.**

### 3.21 Ausschluss Anwendung CbCR Safe Harbour

Gem. § 80 Abs. 2 MinStG-E sind die temporären Safe-Harbour Regelungen für Geschäftseinheiten nicht anzuwenden, sofern diese gem. länderbezogenem Bericht und dem MinStG-E in zwei unterschiedliche Jurisdiktionen belegen sind. Es stellt sich hierbei die Fragen nach der konkreten Rechtsfolge.

Soll dies zur Folge haben, dass die Safe-Harbour Regelung für die gesamte Jurisdiktion nicht anwendbar ist oder lediglich die betroffene Geschäftseinheit von der Safe-Harbour Regelung aufgrund doppelter „Belegenheit“ ausgeschlossen ist, für die dann der Steuererhöhungsbetrag separat gem. §§ 50 ff. MinStG-E zu ermitteln ist?

**Petition: Es sollte eine Klarstellung der Rechtsfolgen für doppelt belegene Geschäftseinheiten erfolgen**

Werden in einem Geschäftsjahr nicht die Voraussetzungen des § 80 Abs. 1 erfüllt, soll gem. § 80 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E ggf. insgesamt die Anwendung des CbCR Safe-Harbours zukünftig ausgeschlossen werden. Nach den Regelungen des Inclusive Frameworks erfolgt der Ausschluss aber nur für die Jurisdiktion, die den CbCR Safe-Harbour nicht erfüllt (siehe S. 14, Tz. 10 (d) „Safe Harbours and Penalty Relief“).

**Petition: Die Regelung des § 80 Abs. 3 Satz 1 MinStG-E ist zu weit formuliert und sollte entsprechend der OECD-Regelung auf die entsprechende Jurisdiktion begrenzt werden.**

### 3.22 Vereinfachte erfasste Steuern

Nach § 83 Nr. 3 MinStG-E umfassen die erfassten Steuern für Zwecke des CbCR Safe Harbours jene, die im qualifizierten Konzernabschluss der Unternehmensgruppe als Steueraufwand ausgewiesen wurden, bereinigt um nicht erfasste Steuern und ungewisse Steuerrückstellungen. In diesem Zusammenhang bedarf es mehrerer Klarstellungen.

Der Begriff „ungewisse Steuerrückstellungen“ ist nicht verständlich. Rückstellungen ist das Element der Unsicherheit hinsichtlich des Grundes und/oder Höhe nach immanent. Gemeint sein sollten hier die sog. „uncertain tax position“, wie sie bspw. nach IFRIC 23 zu bilden sind. Das umfasst Steueraufwand für potenzielle Steuerrisiken, und zwar sowohl für laufende als auch für latente Steuerpositionen, die bspw. aufgrund von Unsicherheiten von Positionen in einer eingereichten

Steuererklärung entstehen. Der Begriff ungewisse Steuerrückstellung könnte hingegen auch eine Rückstellung für den laufenden Steueraufwand umfassen. Diese Position soll aber gerade nicht korrigiert werden, sondern nur Steueraufwendungen im Zusammenhang mit sog. „uncertain tax positions“.

**Petition: § 83 Nr. 3 MinStG-E sollte dahingehend klargestellt werden, dass er nur für Steueraufwendungen für im Zusammenhang mit sog. „uncertain tax position“ gilt.**

Ist eine Rückstellung aufgrund einer Feststellung einer Betriebsprüfung bereits konkretisiert und hat der Steuerpflichtige diese bereits akzeptiert, handelt es sich nicht mehr um eine „uncertain tax position“. Diese wäre dann auch für Zwecke von § 83 Nr. 8 MinStG-E nicht mehr zu korrigieren. Auch das sollte klargestellt werden. Die Rechtsprechung des BFH geht in die gleiche Richtung und lässt derartige (Verbindlichkeits-) Rückstellungen dann auch in der Steuerbilanz zu, wenn sich der Steuerpflichtige der Verbindlichkeit nicht mehr entziehen kann.

**Petition: Sobald sich steuerliche Verpflichtungen konkretisiert haben und der Steuerpflichtige sich dieser nicht mehr entziehen kann, sind sie für Zwecke der erfassten Steuern sowie im Rahmen der Ermittlung des effektiven Steuersatzes bei der Safe Harbour Berechnung nicht mehr zu korrigieren.**

„Uncertain tax position“ wie bspw. solche nach IFRIC 23 umfassen nicht nur unsichere Steuerverbindlichkeiten, sondern auch Forderungen. Wird eine derartige Forderung aktiviert, ist der Steuerertrag nach § 78 Nr. 3 MinStG-E nicht zu korrigieren, da es sich um eine Forderung und nicht um eine Rückstellung handelt. Der Systematik halber sollte klargestellt werden, dass entsprechende Steuerforderungen, die nach IFRIC 23 zu aktivieren sind, ebenfalls als Steuerertrag nicht berücksichtigt werden sollen.

**Petition: Soweit Steuerforderungen nach IFRIC 23 anzusetzen sind, wäre ein entsprechender Steuerertrag für Zwecke der Safe Harbour Regelung zu korrigieren.**

Vor dem Hintergrund, dass gerade deutsche Unternehmen durch die Mindestbesteuerung einem verlängerten Verlustnutzungszeitraum unterliegen, kommt es in einer Vielzahl von Fällen nicht zu einem Vollansatz latenter Steueransprüche, was dazu führt, dass der effektive Steuersatz solcher Unternehmen unter der Annahme von gleichbleibenden zukünftigen Gewinnerwartungen und im Übrigen unveränderten steuerlichen Verhältnissen regelmäßig bei ca. 12% liegt und sie damit generell von der Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen ausgeschlossen sind.

**Erläuterung:** Bei gleichbleibenden Gewinnerwartungen bleibt der Bestand angesetzter latenter Steueransprüche jährlich konstant, bis ein Überhang nicht aktivierter



latenter Steueranspruch (z.B. aus ungenutzten Verlustvorträgen) aufgebraucht ist, da sich der maximal ansetzbare latente Steueranspruch nach IFRS/HGB nach dem zur Nutzung zur Verfügung stehenden (gleichbleibenden) erwarteten Gewinn bemisst. Entsprechend wird **faktisch** der laufende Gewinn gegen Verlustvorträge verrechnet, für die bislang keine latenten Steueransprüche angesetzt wurden und es entsteht kein latenter Steueraufwand in Höhe von 60% der verbrauchten Verlustvorträge, sondern lediglich laufender Steueraufwand auf 40% des Gewinns und mithin eine Steuerquote von ca. 12%. Bei steigenden Gewinnerwartungen verstärkt sich dieser Effekt sogar, da zusätzliche latente Steueransprüche aktiviert werden können und zusätzlich latenter Steuerertrag entsteht.

**Petition: Konkret sollte eine Korrektur der vereinfachten erfassten Steuern analog § 47 Abs. 1 Nr. MinStG-E erfolgen.**

### **3.23 Mitunternehmerschaften, Sonderbetriebsvermögen; GmbH & Co. KG**

Die Ausführungen zu transparenten Einheiten (z.B. in den §§ 6, 7 Abs. 32, 13, 40, 46, 58 MinStG-E) gehen nur rudimentär auf Besonderheiten der deutschen Mitunternehmerbesteuerung und insbesondere die Behandlung von Sonderbetriebsvermögen ein. Auch die Allokation der Einkünfte auf den Gesellschafter einer GmbH & Co. KG, bei der die Gewerbesteuer von der KG und die Körperschaftsteuer vom Gesellschafter gezahlt wird, ist im MinStG-E nicht weiter beschrieben.

**Petition: Die Ausführungen in Bezug auf die deutschen Besonderheiten bei der ertragsteuerlichen Behandlung von Mitunternehmerschaften, insbesondere das Sonderbetriebsvermögen und die das Auseinanderfallen der Steuerschuldnerschaft, sollte gesetzlich geregelt werden.**

### **3.24 AStG-Niedrigsteuergrenze und weitere kompensierende Entlastungen**

Die Einführung und Umsetzung der Mindestbesteuerung ist für die betroffenen Unternehmen mit einem nicht unbeträchtlichen Zusatz an administrativem Aufwand verbunden. Durch die nunmehr vorgesehenen Entlastungen durch Abschaffung der Lizenzschranke und der Gewerbesteuerpflicht von Hinzurechnungsbeträgen sowie die Senkung der AStG-Niedrigsteuergrenze soll nunmehr ein signifikanter Ausgleich geschaffen werden. Diese Ergänzungen begrüßen wir sehr. Für die Lizenzschranke geben wir jedoch zu bedenken, dass diese Vorschrift ohnehin erst seit wenigen Jahren für Aufwendungen anzuwenden ist, die nach

dem 31. Dezember 2017 entstehen (§ 52 Abs. 8b EStG) und sie sich ausdrücklich nicht an die auf OECD-Ebene vereinbarte ‚Grandfathering Clause‘ zum 30. Juni 2021 hält. Da zudem weiterhin wichtige Anwendungsfragen ungeklärt sind, die Umsetzung der Regelung sehr aufwändig ist und sie voraussichtlich insgesamt nur zu sehr wenig Steuermehraufkommen führt, da der größte Teil der bei Einführung anvisierten Regelungen mittlerweile abgeschafft oder angepasst wurde, wäre eine rückwirkende Abschaffung von § 4j EStG konsequent.

**Petition: Es sollte nicht nur eine Abschaffung der Lizenzschranke für zukünftige Aufwendungen, sondern auch eine rückwirkende Aufhebung von § 4j EStG erwogen werden.**

### **3.25 Anerkennung Wesentlichkeitsgrenzen**

Der OECD-Kommentar zu Art. 3.1.2., Tz. 12, sieht eine Anerkennung von in testierten Konzernabschlüssen eingehaltenen Wesentlichkeitsgrenzen auch im Rahmen der Mindeststeuerberechnung vor. Entsprechende Ausführungen fehlen im MinStG-E und sollten zu den Zwecken der Angleichung an die internationalen Regelungen sowie der Verlässlichkeit und Vereinfachung nachgeholt werden. Dies ist auch aus gleichheitsrechtlichen Gründen zwingend erforderlich, da sich die deutsche Finanzverwaltung im Fall von Konzernabschlüssen, die nach einem ausländischen lokalen Rechnungslegungsstandard (z.B. chinesische Rechnungslegung, die nach § 7 Abs. 3 MinStG-E als anerkannter Rechnungslegungsstandard gilt) aufgestellt wurden, praktisch auch nur auf die testierten Konzernabschlüsse verlassen können. Entsprechendes muss dann auch für Konzernabschlüsse gelten, die nach den HGB oder IFRS aufgestellt werden.

**Petition: In das MinStG-E sollte aus Gründen der Praktikabilität und der Rechtssicherheit eine dem OECD-Kommentar entsprechende Formulierung zur Anerkennung von Wesentlichkeitsgrenzen aufgenommen werden.**

### **3.26 Redaktionelle Anmerkung**

- ▶ Der Gesetzentwurf verwendet vielfach den Begriff des „Handelsrechts“ bzw. „handelsrechtlich“. Damit sich die Begrifflichkeiten ggf. nicht allein auf das HGB beziehen, sollten diese überarbeitet werden.

## EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über [ey.com/privacy](http://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](http://ey.com).

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.



Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Flughafenstraße 61  
70629 Stuttgart  
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser  
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.

## EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über [ey.com/privacy](http://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](http://ey.com).

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.



Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Flughafenstraße 61  
70629 Stuttgart  
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser  
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.