DEUTSCHE INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMER
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Anton-Wilhelm-Amo-Straße 20/21
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43G
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL, AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

[redacted]
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Nur per Email an [redacted]

23. Oktober 2025

**Stellungnahme zum Gesetzentwurf eines Mindeststeueranpassungsgesetzes (MinSt-GAnpG)**

Sehr geehrter [redacted],

die Änderungen im Mindeststeuergesetz dienen weitestgehend der Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften der OECD. Deren ausufernde Komplexität ist aus Sicht der betroffenen Unternehmen eine große Herausforderung in der betrieblichen Praxis, die erhebliche finanzielle, organisatorische und personelle Ressourcen in Anspruch nimmt. Dieses gilt nicht nur für Unternehmen, sondern auch für die Finanzverwaltung. Dem deutschen Gesetzgeber bleibt nun allerdings wenig Spielraum, im nationalen Recht Problemstellungen zu lösen, die im OECD-Regelwerk und der EU-Richtlinie angelegt sind. Wir fokussieren uns deshalb in unserer Stellungnahme auf die Regelungsbereiche des MinStAnpG, in denen wir Handlungsspielräume des deutschen Gesetzgebers sehen.

Gleichwohl bitten wir die Mitglieder des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages dringend, die Bundesregierung darin zu bestärken, sich in den Verhandlungen auf OECD/IF-Ebene für durchgreifende Vereinfachungen einzusetzen. Gegebenenfalls sollte der derzeitige CbCR-

Safe-Harbour über das Jahr 2026 hinaus verlängert werden, falls die Regeln zum permanenten Safe Harbour nicht bis Anfang 2026 in finaler Fassung veröffentlicht werden. Zudem sollte die Bundesregierung dafür Sorge tragen, dass die Verhandlungen mit den USA für ein Side-by-Side-System nicht zu einer Benachteiligung deutscher Unternehmen führen. Auch vor diesem Hintergrund ist es erforderlich, dass die bestehenden GloBE-Regelungen deutlich vereinfacht werden.

Die vorgesehenen Regelungen in § 50a Mindeststeuergesetz zielen darauf ab, den Umgang mit latenten Steuern zu vereinfachen. Das Ziel wird aber nicht erreicht. Solange es dabei bleibt, dass nur ein begrenzter Kreis an passiven latenten Steuern im Zähler der Effektivsteuersatzgleichung berücksichtigt werden darf, bleibt die Mindeststeuer ein administratives Problem. Besser wäre eine uneingeschränkte Einbeziehung der latenten Steuern.

Positiv ist zum Gesetzentwurf anzumerken, dass Praxisprobleme des derzeitigen Gesetzes beseitigt werden. Das gilt etwa für die Nutzbarkeit aktiver latenter Steuern, die aufgrund des Wahlrechts in § 274 Abs. 1 HGB nicht in der Bilanz angesetzt wurden.

Ein wichtiger Punkt betrifft die von uns im Anhang ausführlich kommentierte Praxistauglichkeit des CbCR-Safe-Harbours. Hier sollte der Gesetzgeber möglichst großzügig die OECD-Vorgaben umsetzen. Anderenfalls droht das Ziel des CbCR-Safe-Harbours, der Wirtschaft eine Anpassungsphase zu gewähren, ins Leere zu gehen. In der Gesetzesbegründung zu § 87 Abs. 2 S. 2 MinStG wird erfreulicherweise angedeutet, dass bestimmte vereinfachende, in der Praxis übliche Konsolidierungsmaßnahmen in Berichtspaketen unproblematisch sind. Wünschenswert sind jedoch weitergehende Konkretisierungen, die aus Gründen der Rechtssicherheit- und -klarheit im Gesetzestext selbst erfolgen sollten, hilfsweise im Ausschussbericht und einem zeitnah veröffentlichten BMF-Schreiben.

Positiv ist, dass durch flankierende Begleitmaßnahmen das nationale Steuerrecht vereinfacht werden soll. Bedauerlich ist jedoch, dass der Entwurf hinter dem 2. Diskussionsentwurf des BMF vom 5. Dezember 2024 zurückbleibt. Der Anwendungsbereich des § 13 AStG soll durch das Einfügen einer 10 %-Beteiligungsschwelle nur noch verkleinert werden. Ursprünglich war eine Komplettabschaffung vorgesehen. § 13 AStG regelt die Hinzurechnungsbesteuerung bei nicht beherrschten ausländischen Beteiligungen. Die Norm ist von der EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinie nicht gefordert. Sie ist zudem von den betroffenen Unternehmen und der Finanzverwaltung nur mit sehr großem Aufwand administrierbar. Hier steht das Steueraufkommen außer Verhältnis zum Vollzugsaufwand.

Detaillierte Ausführungen zu den einzelnen Regelungen des Gesetzentwurfs finden Sie im Anhang.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMER

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN 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

Artikel 1 des Regierungsentwurfs ..... 2

Zu § 7 Abs. 32 MinStG-E – unverständliche Definition der umgekehrt hybriden Einheit ..... 2

Zu §§ 27 und 28 MinStG-E (Länderweise Liste für Zulagen) ..... 3

Zu § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E – Ausschluss von Vor-Übergangsjahr-Steuern ..... 4

Zu § 50a MinStG-E – Tracking aggregierter passiver latenter Steuern ..... 5

Zu § 50a Abs. 7 MinStG-E - Ergänzung des Ausnahmekatalogs um CTA-Planvermögen . 7

Zu § 60 MinStG – Begünstigungsausschluss für vermietete Immobilien – unklare Auswirkung für Wohnungsunternehmen ..... 9

Zu § 66 Abs. 2 MinStG-E – Ausweitung der Regelung zu Aufwärtsreorganisationen .....10

Zu Organschaften – Zurechnung erfasster Steuern und Safe-Harbour-Anwendung .....11

Zu § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 a) MinStG-E (Verweisfehler) .....11

Zu § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 MinStG-E (unklare Reichweite des Ausschlusses vom QDMTT-Safe-Harbour, insb. im Falle von Verbriefungszweckeinheiten) .....12

Zu § 82a Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E – Klarstellung zum Ausschluss von aktiven latenten Steuern auf ausgenommene Posten .....12

Zu § 82a Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E - zu weitreichender Ausschluss aktiver latenter Steuern aus Vor-Übergangsjahren .....13

Zu § 82b MinStG-E (Klarstellungen zur Behandlung gruppeninterner Übertragungen bei Beteiligung von Personengesellschaften und Investmenteinheiten) .....14

Zu § 84 Abs. 2 S. 2 MinStG-E – bessere Verständlichkeit für Regelung zur inländischen Betriebsstätte .....14

Zu § 87 Abs. 1 S. 2 MinStG-E – Kein überzogener Ausschluss vom CbCR-Safe-Harbour bei Fehlern .....15

Zu § 87 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E – Erleichterungen bei Vorkonsolidierungen in Berichtspaketen .....16

Zu § 87 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E – Erleichterungen bei den Anforderungen an die Datenquelle bei unwesentlichen Einheiten .....18

Zu § 87 Abs. 10 MinStG-E („qualifizierte Gesellschafter bei einem Mindeststeuerverlust der UPE“) .....18

Zu § 93a MinStG-E - Verschiebung des Übergangsjahres .....19

Zu § 101 MinStG – Penalty Relief für Steuererklärung .....20

Artikel 4 des Entwurfs – Decluttering im EStG .....21

Artikel 5 und 6 des Entwurfs – Decluttering in § 13 AStG – Reduzierung des Anwendungsbereichs der Hinzurechnungsbesteuerung bei nicht beherrschten Kapitalanlagegesellschaften, insb. durch Einführung einer 10 % - Beteiligungsgrenze .....21

Artikel 5 – § 8 Abs. 5 AStG-neu (Absenkung des Niedrigsteuersatzes im Gleichlauf mit der Körperschaftsteuer) .....23

Artikel 6 des Entwurfs – Decluttering in § 9 AStG durch Anhebung der Bagatellgrenzen ..23

Artikel 7 – Änderung des InvStG zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen .....24

# Artikel 1 des Regierungsentwurfs

### Zu § 7 Abs. 32 MinStG-E – unverständliche Definition der umgekehrt hybriden Einheit

Die Definition der umgekehrt hybriden Einheit ist unverständlich und setzt möglicherweise die OECD-Verwaltungsleitlinien nicht korrekt um.

Klassischer Fall einer umgekehrt hybriden Einheit ist eine transparente Einheit (Personengesellschaft), die im Staat des ausländischen Gesellschafters abweichend vom Gründungsstaat als Kapitalgesellschaft und damit intransparent behandelt wird. Es soll nach der Definition aber nicht zwingend auf den Staat des unmittelbaren Gesellschafters ankommen. Wenn in einer Beteiligungskette weitere transparente Einheiten vorhanden sind, dann ist der Staat der nächstliegenden intransparenten Einheit maßgeblich. Bei einer Beteiligungskette, die durchgängig aus transparenten Einheiten besteht, entscheidet die Behandlung im Staat der obersten Muttergesellschaft. Das Gesetz bezeichnet diese Einheit als „Referenzeinheit“

**Beispiel:**
Eine deutsche Kapitalgesellschaft (Referenzeinheit) ist mittelbar über zwei ausländische zwischengeschaltete Einheiten an einer ausländischen Einheit 3 beteiligt. Die ausländische Einheit 3 wird in ihrem Gründungs- und Geschäftsleitungssitzstaat als Personengesellschaft behandelt. Deutschland geht hingegen von einer Kapitalgesellschaft aus.
Die zwei zwischengesellschalteten Einheiten werden ebenfalls in ihrem Gründungs- und Geschäftsleitungssitzstaat als Personengesellschaft und von Deutschland als Kapitalgesellschaft behandelt.

Die ausländische Einheit 3 ist nach der Definition die „getestete Einheit“. Fraglich ist, ob sie als eine umgekehrt hybride Einheit zu klassifizieren ist.
Nach der Definition ist das der Fall, wenn

*„a) sie oder*

*b) bei mittelbarer Beteiligung nicht jede dazwischengeschaltete Einheit*

*nach dem Recht des Belegenheitsstaats ihrer Referenzeinheit nicht steuerlich transparent behandelt wird."*

Sie (ausländische Einheit 3) wird nach dem Recht des Belegenheitsstaats ihrer Referenzeinheit (Deutschland) nicht steuerlich transparent behandelt, da Deutschland von einer Kapitalgesellschaft ausgeht. Die Voraussetzung a) ist erfüllt.
Allerdings behandelt Deutschland auch jede dazwischengeschaltete als intransparent. Die Voraussetzung b) setzt aber voraus, dass nicht jede dazwischengeschaltete Einheit als nicht steuerlich (also intransparent) behandelt werden muss. Somit wird die Voraussetzung b) nicht erfüllt.
Ob das so gemeint ist, ist zweifelhaft. Möglicherweise ist das „nicht" hinter Buchst. b) inkorrekt.
Des Weiteren müsste wohl in Buchst a) statt dem Wort „oder" ein „und" eingefügt werden. Anderenfalls wäre die Definition schon erfüllt, wenn der Staat der Referenzeinheit nur die dazwischengeschalteten, nicht jedoch die getestete Einheit selbst steuerlich als Kapitalgesellschaft behandelt.

**Petitum:**
Die Definition der umgekehrt hybriden Einheit sollte geprüft, ggf. angepasst bzw. zumindest verständlicher formuliert werden.

**Zu §§ 27 und 28 MinStG-E (Länderweise Liste für Zulagen)**

Wir begrüßen die vorgesehenen klarstellenden Änderungen in §§ 27 und 28 MinStG-E. Nichtsdestotrotz würden wir uns eine länderweise Liste der anerkannten/nicht anerkannten sowie marktfähigen bzw. übertragbaren steuerlichen Zulagen wünschen, damit die Steuerpflichtigen eine unzweifelhafte Einordnung der erhaltenen Steuergutschriften für Pillar-2-Zwecke vornehmen können. Zudem würden wir in einem begleitenden BMF-Schreiben für die Forschungszulage eine klare Einordnung begrüßen.

**Petitum:**
Es sollte eine länderweise Liste der anerkannten/nicht anerkannten sowie marktfähigen bzw.
übertragbaren steuerlichen Zulagen vorgesehen werden.

### Zu § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E – Ausschluss von Vor-Übergangsjahr-Steuern

Konsequent werden Steuernachzahlungen und –erstattungen, die Veranlagungszeiträume vor dem Übergangsjahr betreffen, nicht als erfasste Steuer im Zähler der Effektivsteuersatzgleichung berücksichtigt. Dies ist systematisch überzeugend. Wenn Steuernachzahlungen oder -erstattungen betreffend Veranlagungszeiträume vor der Mindeststeueranwendung zu berücksichtigen wären, würde die Erstanwendung der Mindeststeuer faktisch zeitlich vorverlagert.

Allerdings wird die Herausnahme der Steuern aus Jahren vor der Anwendung der Mindesteuer nur unvollständig erreicht. Das liegt daran, dass etwaige Steuernachzahlungen oder -erstattungen zwar nicht im Betrag der erfassten Steuern, aber im Mindeststeuergewinn enthalten sind. Das hat beispielsweise den Effekt, dass eine Steuererstattung 2023, die im Jahr 2024 gebucht wird, den Gewinn im Nenner der Effektivsteuersatzgleichung des Jahres 2024 erhöht. Im Extremfall könnte daraus eine Mindeststeuer erwachsen, wenn dadurch der Effektivsteuersatz unter 15 % sinkt. Die beabsichtigte Herausnahme von Steuern aus Vor-Übergangsjahren muss deshalb konsequenterweise sowohl bei den Steuern im Zähler als auch beim Mindeststeuer-Gewinn im Nenner erfolgen.

Im internationalen Kontext ist zu beobachten, dass ausländische Finanzverwaltungen die OECD Model Rules diesbezüglich anders auslegen. So vertritt das österreichische Finanzministerium auf seiner Homepage die Ansicht, dass Steuererträge aus der „Vor-Pillar Two-Zeit“ bei der Berechnung der Effective Tax Rate auszunehmen sind, während entsprechende Steueraufwendungen sehr wohl die Effective Tax Rate erhöhen. Im Sinne einer global einheitlichen Rechtsanwendung sollte die deutsche Gesetzesfassung auf internationaler Ebene abgestimmt werden.

Unklar bleibt zudem, ob der Ausschluss der „Vor-Pillar-Two-Zeit-Steuern“ von den erfassten Steuern auch für latente Steuern gelten soll. Die Gesetzesbegründung ist insoweit unklar, da sie sich auf „tatsächliche Steuern“ bezieht. Dies könnte dahingehend interpretiert werden, dass nur laufende Steuern von der Neuregelung betroffen sind. Es kann jedoch auch bei latenten Steuern zu „Nachholeffekten“ aus Vorjahren (aus der „Vor-Pillar-Two-Zeit“) kommen. Auch für diese latenten Steuereffekte ist kein triftiger Grund erkennbar, warum im Falle solcher „nachgeholter“ latenter Steuererträge eine Ergänzungssteuer anfallen sollte.

**Petitum**

Wir bitten um eine Regelung, die anordnet, dass Steuern aus Jahren vor dem Übergangsjahr auch im Nenner der Effektivsteuersatzgleichung eliminiert werden. Wünschenswert wäre zudem, wenn ein Wahlrecht geschaffen würde, wonach auch für den vereinfachten Effektivsteuersatztest des CbCR-Safe-Harbour eine Eliminierung dieser Steuern erfolgen kann.

Zudem sollte eine Klarstellung im Ausschussbericht erfolgen, dass dies auch für latente Steuern aus Jahren vor dem Übergangsjahr gilt.

**Zu § 50a MinStG-E – Tracking aggregierter passiver latenter Steuern**

**a.) Formulierungsfehler für die Berechnung des Nachversteuerungsbetrags (§ 50a Abs. 1 letzter Satz)**

Nachzuversteuern ist eine latente Steuerschuld, wenn sie nicht innerhalb des 5-Jahreszeitraums aufgelöst wird. Das wird aber nicht korrekt ausgedrückt.

Es heißt im letzten Satz des Absatzes 1:

> *"Der Nachversteuerungsbetrag des laufenden Geschäftsjahres entspricht der Differenz zwischen dem Betrag, mit dem die latente Steuerschuld in den Gesamtbetrag nach § 50 Absatz 1 im getesteten Geschäftsjahr einbezogen worden ist, und dem Betrag, der nicht bis zum letzten Tag des laufenden Geschäftsjahres wieder aufgelöst worden ist."*

Das eigentlich Gemeinte ergibt sich nur, wenn das Wort "nicht" gestrichen wird.

**Petitum:**

Im letzten Satz des Absatzes 1 ist das Wort "nicht" zu streichen.

**b.) Problem der Umsetzung der Anforderungen an das aggregierte Tracking**

Die Norm setzt die Verwaltungsleitlinien der OECD aus Juni 2024 um und soll Erleichterungen bei der Anwendung der sog. Nachbesteuerung bezwecken. Diese ist derzeit in § 50 Abs. 4 MinStG geregelt und soll nach dem Diskussionsentwurf künftig in § 50a Abs. 1 verankert werden. Die Erleichterung soll darin bestehen, dass passive latente Steuern nicht einzeln nachverfolgt werden müssen, sondern aggregiert auf Sachkontenebene oder durch Zusammenfassung mehrerer Sachkonten, die im selben Bilanzposten erfasst sind (sog. Nachversteuerungsgruppe II) nachverfolgt werden dürfen.

Allerdings sind die Erleichterungen an zahlreiche Voraussetzungen geknüpft, die nachgewiesen werden müssen. Das gilt beispielsweise, wenn eine Unternehmensgruppe mehrere Sachkonten für das Nachverfolgen latenter Steuerschulden zusammenfassen will. Voraussetzung ist dafür, dass keines der Sachkonten zu einem latenten Steueranspruch führen kann. Außerdem dürfen passive latente Steuern aus bestimmten Vermögensarten nicht enthalten sein. Für Zwecke der Erstellung des Konzernabschlusses erfolgt die Zusammenfassung von Sachkonten zu Bilanzposten sehr individuell. Diese Unterschiede entsprechen einer der Unternehmensgröße angemessenen Vorgehensweise und langjähriger Prüfungspraxis. Daher wäre es u. E. sachgerecht, wenn diese für die Konzernabschlusserstellung genutzten Aggregationsebenen zur Ermittlung latenter Steuern zur Anwendung kommen können.

Insbesondere wäre es auch wichtig, dass für Zwecke der Zusammenfassung auf Bilanzpostenebene die Bedingung des Ausschlusses von DTA-/DTL-Wechselkonten entfällt. In der Praxis gibt es für gewöhnlich keine Kategorie, die kein DTA-/ DTL-Wechselkonto enthält.

Auch für die Anwendung der sog. Summenmethode bei der Berechnung des maximal gerechtfertigten Betrags sind weitere Voraussetzungen aufgestellt worden, die zu prüfen und ggf. nachzuweisen sind (Nachweis eines ähnlichen Umkehrtrends oder angemessene Nachversteuerung).

Die Nutzung der Erleichterungen ist somit mit Prüfungs- und Nachweisaufwand hinsichtlich der Voraussetzungen verbunden. Die Bildung von Nachversteuerungsgruppen stellt in der Praxis daher oft keine wirkliche Erleichterung dar, da die Ermittlung der Nachversteuerungsbeträge mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden und kaum fehlerfrei möglich ist.

Es verbleibt das Risiko, dass insbesondere bei Zusammenfassung mehrerer Sachkonten und Anwendung der Summenmethode später in der Betriebsprüfung die Finanzverwaltung zu dem Ergebnis gelangt, dass die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen.

**Petitum:**
Die Anforderungen sollten daher durch ein BMF-Schreiben konkretisiert werden. Außerdem wäre es von Vorteil, wenn eine Vorabprüfung der Finanzverwaltung ermöglicht werden könnte, die nach Vorlage der erforderlichen Unterlagen durch eine zeitnahe Rückmeldung erfolgen müsste.

Als Nachweis für den Ausschluss von sog. Short-term DTLs (kurzfristige latente Steuerschulden) aus dem Anwendungsbereich der DTL Recapture Rule sollte die Klassifizierung nach lang- und kurzfristigen Bilanzpositionen im durch einen unabhängigen Wirtschaftsprüfer geprüften Konzernabschluss ausreichen. Konkret sollten sämtliche kurzfristige Bilanzpositionen ohne weitere Nachweiserfordernisse aus dem Anwendungsbereich der DTL Recapture Rule ausgenommen werden können.

Außerdem sollte sich die Bundesregierung auf OECD-Ebene dafür einsetzen, dass statt eines Ausnahmekataloges (vgl. § 50a Abs. 7 MinStG-E) ein positiver Anwendungskatalog für die Nachversteuerung (Recapture) geschaffen wird. In diesem würde geregelt, welche latenten Steuerschulden unter die Nachversteuerungsregelung fallen, zum Beispiel latente Steuerschulden in Bezug auf bestimmte immaterielle Wirtschaftsgüter. Damit dürfte es in der Praxis möglich sein, Prozesse zielgerichtet anzupassen und Rechtsunsicherheiten aufgrund von Informationsdefiziten (weitestgehend) zu beseitigen.

Auch könnten für das derzeit schon bestehende Wahlrecht, auf die Nutzung der Nachversteuerung unterliegender langlaufender passiver latenter Steuern aus Vereinfachungsgründen zu verzichten, pauschalere Ansätze entwickelt werden. Das Wahlrecht könnte beispielsweise als Prozentsatz aller passiver latenter Steuern zur Anwendung kommen.

**Zu § 50a Abs. 7 MinStG-E - Ergänzung des Ausnahmekatalogs um CTA-Planvermögen**

Planvermögen dient der Insolvenzsicherung von Pensions-, Altersteilzeit- und vergleichbarer personalbezogener Verpflichtungen und ist sowohl nach den Vorschriften IFRS als auch nach den Vorschriften des HGB gegen die betreffende Rückstellung zu saldieren. Eine solche Saldierung ist nach den Vorschriften des EStG jedoch nicht zulässig – es erfolgt zwingend ein getrennter Ausweis von Planvermögen und der Rückstellung. Auf Grund dieses Ausweisunterschieds kann es im Falle von vorhandenem Planvermögen dazu kommen, dass es zum Ausweis passiver latenter Steuern für Pensions- und Altersteilzeitverpflichtungen (und anderer durch CTA abgesicherter Verpflichtungen) kommt, obwohl es bei einer isolierten Gegenüberstellung von IFRS / HGB–Rückstellungsbeträgen vor Saldierung mit Planvermögen einerseits und dem steuerlichen Wert andererseits ausschließlich zur Bilanzierung latenter Steueransprüche käme. Auch wenn Abs.1 zu Art. 4.4.5. des OECD GloBE-Kommentars sich nicht auf diesen oben beschriebenen CTA-Fall bezieht, so vermeidet er den Einbezug eines vergleichbaren Falls in die Nachversteuerungsregelung, nämlich einen Fall, in dem keine typische temporäre Differenz auftritt. Stattdessen gerät ein Sachverhalt

allein auf Grund des abweichenden Ausweises in Handels- und Steuerbilanz in die Nachversteuerungsregelung.

**Petitum:**
Wir bitten daher zu prüfen, ob der Abs. 95.1 zu Art. 4.4.5. des OECD GloBE-Kommentars sinngemäß auf CTA-Planvermögen und die damit in Zusammenhang stehenden Rückstellungen angewendet werden und eine entsprechende Ergänzung im Abs. 7 vorgesehen werden kann. Alternativ dürfte ggf. eine Gleichstellung dieses Falls mit dem o.a. Leasingeber-Fall im Rahmen der Gesetzesbegründung hinreichende Rechtssicherheit schaffen.

**Ergänzung des Ausnahmekatalogs in § 50a Abs. 7 MinStG-E um passive latente Steuern aufgrund von Vorgängen, die zugleich aktive latente Steuern auslösen (Werkvertrag)**
Nach den IFRS 15 wird der Gewinn aus einem Werkvertrag regelmäßig nach der Percentage of Completion (POC) Methode realisiert, d. h. es wird in diesem Zusammenhang eine Forderung gegenüber dem Kunden in Höhe des Projektfortschritts auf der Aktivseite und eine Verbindlichkeit gegenüber dem Kunden in Höhe der entsprechenden Anzahlungen erfasst. Im HGB erfolgt die Realisierung nach der Completed Contract Methode (CCM). Das bedeutet, hier wird erst im Zeitpunkt der Abnahme eine Forderung gezeigt. Davor wird das Projekt in den Vorräten zu Herstellungskosten ausgewiesen. Es gibt also auf der Aktivseite zwei verschiedene Bilanzpositionen (Vorräte im HGB und Forderungen im IFRS), in denen der gleiche Sachverhalt ausgewiesen wird, was zu aktiv latenter Steuer (DTA) auf der Position Vorräte (IFRS-Wert geringer als Wert lt. HGB-HB/StB) und zu einer passiv latenten Steuer (DTL) auf der Position Forderungen (IFRS Wert höher als Wert lt. HGB-HB/StB) führt.

Die beiden Methoden sind sowohl in den IFRS (POC) als auch im HGB (CCM) klar geregelt und lassen keinerlei Gestaltungsspielraum, welcher für eine Steuerung der ETR eingesetzt werden könnte.

Bei einer Projektlaufzeit von mehr als 5 Jahren würde die Recapture Rule auf der Position Forderungen greifen.

Eine Nachverfolgung der entstehenden DTLs auf Projektebene ist zudem mit einem erheblichen Bürokratieaufwand und einer kostenintensiven Anpassung der Systeme verbunden.

Im Ergebnis können somit Sachverhalte, die zugleich passive und aktive latente Steuern auslösen, zu einer Mindeststeuer bei langlaufenden Projekten führen, da die Recapture Rule ausschließlich für passive latente Steuern greift. Dieses Ergebnis kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein.

Die Aufnahme derartige passiver latenter Steuern in den Ausnahmekatalog von der Recapture-Regelung stellt eine geeignete Maßnahme dar, um unsachgemäße Mindeststeuer-Belastungen zu vermeiden und ermöglicht zudem eine wesentliche Reduzierung von Komplexität.

**Petitum:**
Passive latente Steuern, die aufgrund des gleichen Vorgangs gegenläufige aktive latente Steuern auslösen, sind in den Ausnahmekatalog des in § 50a Abs. 7 MinStG-E aufzunehmen.

### Zu § 60 MinStG – Begünstigungsausschluss für vermietete Immobilien – unklare Auswirkung für Wohnungsunternehmen

Die derzeitigen Gesetzesformulierung wirken sich für Wohnungsunternehmen potenziell nachteilig aus. Es ist jedoch zweifelhaft ist, ob das intendiert ist.

Das Konzept der Mindeststeuer verschont Gewinne, die aus bestimmten privilegierten Tätigkeiten mit Substanz generiert werden. Hierzu dient der sog. “substanzbasierte Freibetrag”. Die Höhe des Freibetrags ist u.a. abhängig von vorhandenem Sachanlagevermögen. Nach § 60 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 werden hiervon aber ausgenommen “Buchwerte der zur Veräußerung sowie zu **Finanzierungsleasing**- oder Investitionszwecken gehaltenen Vermögenswerte, einschließlich Grund und Boden und Gebäuden”. Dadurch soll verhindert werden, dass durch derartige Investitionsgüter der substanzbasierte Freibetrag künstlich aufgebläht wird.

Nach unserem Verständnis sind Immobilien, die zu privaten Wohnzwecken überlassen werden, darunter nicht subsumierbar. Es handelt sich nicht um ein Leasing im Sinne der Vorschrift. Auch kann nicht von einem künstlichen Aufblähen des Substanzfreibetrags die Rede sein., wenn ein Wohnungsunternehmen Immobilien zwecks Vermietung hält. Gleichwohl heißt es in der Gesetzesbegründung zum MinBestRLUmsG, dass auch “Grund und Boden

und Gebäude, die zur Erzielung von **Mieteinnahmen** ... gehalten werden", von der Berücksichtigung ausgenommen sind.

**Petitum:**
Wir bitten, darauf hinzuwirken, dass das BMF in einem BMF-Schreiben zeitnah klarstellt, dass die Erzielung von Mieteinnahmen durch die entgeltliche Gebrauchsüberlassung von Immobilien weder im Zusammenhang mit der Wohnraummiete noch für gewerbliche Zwecke des Mieters vom Ausschluss in § 60 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 MinStG erfasst wird.

### Zu § 66 Abs. 2 MinStG-E – Ausweitung der Regelung zu Aufwärtsreorganisationen

Zu begrüßen ist, dass geregelt werden soll, wie Übernahmeergebnisse bei Aufwärtsreorganisationen behandelt werden soll. Hier besteht Rechtsunsicherheit, weil unklar ist, inwieweit § 21 MinStG anwendbar ist. Allerdings löst sie das Problem nur für einen Teil der relevanten Fälle.

In § 66 Abs. 2 MinStG soll eine neuer Nr. 2 b) eingefügt werden:

*„…gilt … im Rahmen einer Mindeststeuer-Reorganisation, dass bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns …*

*1. der übernehmenden Gesellschaft …*
*b) ein Gewinn oder Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Gesellschaft und den Buchwerten im Sinne des Buchstaben a) außer Ansatz bleibt (Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust). Dies gilt nicht für einen Übernahmegewinn, soweit dieser dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht, wenn ein Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der übertragenden Körperschaft nicht nach § 21 ausgenommen wäre."*

Zusammengefasst soll also ein Übernahmeergebnis der übernehmenden Gesellschaft grundsätzlich außer Ansatz bleiben. Etwas anderes soll nur gelten, wenn die Schachtelbefreiung nach § 21 MinStG nicht gilt. In diesem Fall geht ein Übernahmegewinn in den Mindeststeuer-Gewinn der übernehmenden Gesellschaft ein.

Die neuen Regelungen zur Behandlung von Übernahmeergebnissen finden allerdings nur Anwendung, wenn das Vermögen zu Buchwerten übernommen wird. Bei vollständiger Aufdeckung stiller Reserven (Ansatz gemeiner Werte) in der Steuerbilanz liegt wohl schon keine Mindeststeuer-Reorganisation vor, die Regelungsgegenstand von Absatz 2 ist.

Das gleiche dürfte bei teilweiser Aufdeckung der stillen Reserven (Ansatz von Zwischenwerten) in der Steuerbilanz gelten. Dann läge zwar begrifflich eine Mindeststeuerreorganisation vor. Die vorgesehene Regelung könnte aber nicht angewendet werden, weil sie in Absatz 2 verortet ist. Der Fall des Zwischenwertansatzes ist aber in Absatz 3 geregelt.

**Petitum:**
Die Regelung sollte nicht nur dann gelten, wenn steuerlich einer Buchwertfortführung erfolgt, sondern auch dann, wenn die stillen Reserven des im Rahmen einer Umwandlung übertragenen Vermögens ganz oder teilweise aufgedeckt werden. Auch dann stellt sich die Frage nach der Behandlung eines Übernahmeergebnisses bei der Mindeststeuer.

### Zu Organschaften – Zurechnung erfasster Steuern und Safe-Harbour-Anwendung

Weder das bestehende Gesetz noch der vorliegende Entwurf berücksichtigen die Besonderheiten der körperschaftsteuerlichen Organschaft (§§ 14 ff. KStG). Da die Steuer auf Ebene des Organträgers festgesetzt wird, entsteht auf Ebene der einzelnen Organgesellschaften eine Zuordnungs- und Abgrenzungslücke für Zwecke der Mindeststeuer. Dies kann zu verzerrten ETR-Ergebnissen, zur Versagung von Safe Harbours und zu unnötigen Vollberechnungen führen.

**Peitum:** Um eine sachgerechte Anwendung der Safe Harbours (sowohl der übergangsweisen als auch der zukünftigen permanenten) zu gewährleisten und unnötige Vollberechnungen zu vermeiden, sollte daher klargestellt werden, dass Organgesellschaften analog zu transparenten Gesellschaften behandelt werden. Zusätzlich sollte diese Klarstellung auch für die Vollberechnung gelten.

### Zu § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 a) MinStG-E (Verweisfehler)

Es heißt hier „…. staatlichen Maßnahme im Sinne des § 82a Absatz 4“. Die Definition der staatlichen Maßnahme befindet sich in § 82a Absatz 3.

**Petitum:**
Der Verweisfehler sollte entsprechend korrigiert werden.

### Zu § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 MinStG-E (unklare Reichweite des Ausschlusses vom QDMTT-Safe-Harbour, insb. im Falle von Verbriefungszweckeinheiten)

Der Ausschluss vom Safe-Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer geht zu weit.

§ 81 regelt den Fall, dass ein ausländisches Steuerhoheitsgebiet eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer hat. Auf Antrag wird dieses Steuerhoheitsgebiet von der deutschen Mindeststeuer ausgenommen. Diese Möglichkeit wird für bestimmten Fälle allerdings eingeschränkt. Mit dem Gesetzentwurf werden neue Tatbestände eingeführt, die den Safe-Harbour einschränken. Z.B. soll der Safe-Harbour für den Fall eingeschränkt werden, dass der ausländische Staat seine nationale Ergänzungssteuer nicht auf Verbriefungszweckeinheiten in seinem Gebiet anwendet. In diesem Fall, wie auch in den anderen neuen Ausschlusstatbeständen werden alle Unternehmenseinheiten dieses Steuerhoheitsgebiets vom Safe Harbour ausgeschlossen.

Nach dem Wortlaut gilt dies auch schon dann, wenn die Unternehmensgruppe selbst keine der genannten Ausschlusstatbestände verwirklicht, also z.B. keine Verbriefungszweckeinheit in diesem Steuerhoheitsgebiet hat. Das würde letztlich darauf hinauslaufen, dass das betroffene Steuerhoheitsgebiet aus deutscher Sicht generell keinen QDMTT-Safe-Harbour-Status hat, was aber wohl nicht intendiert ist

**Petitum:**
Wir bitten um gesetzliche Klarstellung, dass die Ausschlussgründe des § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ff. MinStAnpG-E nur dann Anwendung finden, wenn die betreffende Unternehmensgruppe im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet tatsächlich unter die genannten Fallkonstellationen fällt.

### Zu § 82a Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E – Klarstellung zum Ausschluss von aktiven latenten Steuern auf ausgenommene Posten

Sinnvoll erscheint eine Klarstellung zur Reichweite des Verbots, bestimmte aktive latente Steuern aus der Vor-GloBE-Zeit zu nutzen.

Nach § 82a Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E dürfen aktive latente Steuern, die in der Vor-GloBE-Zeit gebildet wurden, in bestimmten Fällen nicht als Steueraufwand genutzt werden. Das gilt u.a. für den Fall, dass es um Positionen geht, die nach den Mindeststeuer-Vorschriften vom

Mindeststeuer-Gewinn ausgeschlossen sind. So sind etwa Erträge aus Schachtelbeteiligungen nach § 21 Nr. 1 MinStG vom Mindeststeuer-Gewinn ausgenommen. Erleidet z.B. eine Personengesellschaft im Jahr 2023 einen Verlust, wirkt sich dieser steuerlich beim Gesellschafter im Verlustjahr aus, in der Rechnungslegung jedoch nicht. Dies löst eine aktive latente Steuer im Jahr 2023 aus. Erreicht der Gesellschafter mit seiner Personengesellschaftsbeteiligung die 10 % - Schachtelgrenze, wäre der Verlust vom Mindeststeuer-Gewinn ausgenommen, wenn die Mindeststeuervorschriften im Jahr 2023 schon zur Anwendung gekommen wären. Ein Steueraufwand aus der späteren Auflösung der aktiven latenten Steuer ist nach § 82a Abs. 1 Nr. 1 nicht nutzbar.

Allerdings besteht nach § 39 MinStG das Wahlrecht, Ergebnisse aus Schachtelbeteiligungen in den Mindeststeuer-Gewinn einzubeziehen. Es stellt sich die Frage, ob das Wahlrecht in der Vor-GloBE-Zeit fiktiv ausübbar ist, sodass die aktive latente Steuer dann nicht ausgeschlossen ist. Das erscheint nach dem Wortlaut des § 82a Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E denkbar. Jedoch ist dies nicht klar.

**Petitum:**
Es erscheint sinnvoll, klarzustellen, inwieweit Wahlrechte bei der Frage zu berücksichtigen sind, ob eine Position nach § 82a Abs. 1 Nr. 1 MinStG-E vom Mindeststeuer-Gewinn ausgenommen wäre.

### Zu § 82a Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E - zu weitreichender Ausschluss aktiver latenter Steuern aus Vor-Übergangsjahren

§ 82a Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E ist unverständlich. Geregelt wird der Ausschluss der Nutzung bestimmter aktiver latenter Steuern aus Jahren vor Erstanwendung der Vollberechnungsregeln der Mindeststeuer. Der Ausschluss soll danach gelten, wenn sich die aktive latente Steuer aus Positionen ergibt, die "*in keinem Zusammenhang mit einer steuerlichen Zulage und in keinem Zusammenhang zu einer Steuervorauszahlung stehen*". Das ergibt kaum Sinn, da dann aktive latente Steuern nur zugelassen wären, wenn der Zusammenhang mit einer steuerlichen Zulage oder Steuervorauszahlung besteht. Das kann nicht gemeint sein. Auch wenn man den letzten Halbsatz *"denen kein korrespondierender Einbezug in die steuerlichen Bemessungsgrundlage gegenübersteht*" als qualifizierende Einschränkung versteht, ergäbe sich kein Sinn, weil eine steuerliche Zulage oder Steuervorauszahlung eine steuerliche Verbindlichkeit oder einen Anspruch darstellt und nicht Gegenstand der Bemessungsgrundlage ist. Unklar ist auch die Verbindung der Fälle steuerlichen Zulage und Steuervorauszahlung mit

dem Fall der steuerlichen Buchwertaufstockung durch die Formulierung "*insbesondere solchen*". Dadurch wird der Eindruck erweckt, als handele es sich bei der steuerlichen Buchwertaufstockung um einen besonderen Fall der steuerlichen Zulage/Steuervorauszahlung. Außerdem ist nicht klar, worauf sich "*solchen*" bezieht.

**Petitum:**
§ 82a Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E sollte verständlich und sachgerecht umformuliert werden.

### Zu § 82b MinStG-E (Klarstellungen zur Behandlung gruppeninterner Übertragungen bei Beteiligung von Personengesellschaften und Investmenteinheiten)

§ 82b MinStG-E adressiert das missbräuchliche Erzeugen von potenziell mindeststeuervermeidendem Abschreibungsvolumen durch gruppeninterne Übertragungen von Vermögen. Als Gegenmaßnahme wird eine Buchwertfortführung angeordnet. Problematisch sind diese Vorgänge aber nur, wenn die Übertragung bei der übertragenden Einheit nicht ausreichend besteuert wurde. Daher werden für diese Fälle in Absatz 2 und 3 Rückausnahmen zugelassen. Die Regelungen passen aber nicht auf den Fall, dass übertragende Einheit eine transparente Personengesellschaft oder eine Investmenteinheit ist. Hintergrund ist, dass die Besteuerung nicht auf Ebene der übertragenden Gesellschaft, sondern zumindest teilweise bei den Gesellschaftern erfolgt.

**Petitum:**
Es bedarf der Klarstellung, dass für die Prüfung der ausreichenden Besteuerung einer gruppeninternen Vermögensübertragung bei steuertransparenten Einheiten (Personengesellschaften) und Investmenteinheiten die Besteuerung auf Gesellschafterebene einzubeziehen ist.

### Zu § 84 Abs. 2 S. 2 MinStG-E – bessere Verständlichkeit für Regelung zur inländischen Betriebsstätte

§ 84 Abs. 2 S. 2 MinStG-E soll wohl einem befürchteten Missbrauch entgegenwirken, wenn sich die Betriebsstätte im gleichen Land wie das Stammhaus befindet. Die Regelung ist aber schwer verständlich, weil in der Formulierung nicht klar wird, ob mit der dort erwähnten "Geschäftseinheit" das Stammhaus oder die Betriebsstätte gemeint ist.

**Petitum:**

Es sollte wie folgt umformuliert werden:

> *"Verfügt eine Geschäftseinheit für Zwecke des länderbezogenen Berichts über eine Betriebsstätte, jedoch nach diesem Gesetz nicht, so sind für den CbCR-Safe-Harbour die Angaben und Rechnungslegungsdaten* ***~~dieser Geschäftseinheit~~ der Betriebsstätte*** *mit denen des Stammhauses oder, sofern das Stammhaus eine steuertransparente Einheit ist, mit denen des gruppenzugehörigen Gesellschafters zusammenzufassen"*

**Zu § 87 Abs. 1 S. 2 MinStG-E – Kein überzogener Ausschluss vom CbCR-Safe-Harbour bei Fehlern**

Die Praxis benötigt Rechtssicherheit, dass die CbC-Reports bei irrelevanten Fehlern Safe-Harbour-tauglich sind.

Nach dem Entwurf soll in § 87 Abs. 1 S. 2 MinStG eine Regelung aufgenommen werden, wonach der CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen ist, wenn die für ihn geltenden Anforderungen nicht erfüllt werden. Der Ausschluss gilt auch dann, wenn ein Fehler keinen Einfluss auf die Erfüllung der vereinfachten Schwellenwerttests hätte.

Dies ist eine weitgehende Sanktion und führt u. E. zu unnötigem Compliance-Aufwand. Es müsste eine aufwändigere Vollberechnung erfolgen, auch wenn einer der vereinfachten Schwellenwerttests erfüllt würde. Dies würde nach dem Gesetzeswortlaut auch bei marginalen Fehlern gelten. Sinn und Zweck der temporären Safe-Harbour-Regelungen ist es, den Erfüllungsaufwand für die betroffenen Unternehmen zu begrenzen. Insofern sollte Pragmatismus bei der Anwendung des Safe-Harbours zugelassen werden. Dies jedenfalls dann, wenn die Ziele der Mindeststeuer nicht unterlaufen werden.

Teilweise sind die Angaben, die im CbCR zu machen sind, für den Safe-Harbour noch nicht einmal relevant. Das gilt etwa für die Zuordnung von Eigenkapital, einbehaltenem Gewinn, Zahl der Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte des Konzerns zu den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten, § 138a AO Abs. 2 Buchst. g) bis j). Es wäre nicht nachvollziehbar, wenn Fehler bei diesen Angaben dem CbCR eines Konzerns die Safe-Harbour-Tauglichkeit nimmt.

Zudem wird von der OECD nicht vorgegeben, dass der Safe Harbour zu versagen ist, wenn die erforderlichen Anpassungen nicht in der Meldung enthalten sind.

**Petitum:**
Für den CbCR-Safe-Harbour irrelevante Fehler von CbC-Reports sollten unschädlich sein. Die Möglichkeit einer späteren Korrektur, z. B. im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung sollte erlaubt werden. Satz 2 sollte auf die speziell mindeststeuerlichen Anforderungen für das CbCR beschränkt und könnte etwa wie folgt formuliert werden:

> *„[…] Sofern die nach diesem Gesetz bestehenden Anforderungen an das CbCR **nicht erfüllt werden**, scheidet die Anwendung des § 84 für das jeweilige getestete Steuerhoheitsgebiet aus."*

Ergänzend sollte im Ausschussbericht klargestellt werden, dass auch ein Verstoß gegen die in §§ 87a und 87b MinStG-E vorgesehenen Anpassungspflichten nur dann zum Ausschluss des Safe-Harbours führt, wenn dieser Verstoß tatsächlich zu einer materiellen Abweichung bei der Erfüllung der Safe-Harbour-Tests führt. Eine formale Nichtanwendung ohne Auswirkung auf die Ergebnisse sollte den Safe-Harbour-Status nicht gefährden.

### Zu § 87 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E – Erleichterungen bei Vorkonsolidierungen in Berichtspaketen

Wichtig ist, dass die in der Praxis erstellten Berichtspakete ohne aufwändige Anpassungen der Prozesse für den CbCR-Safe-Harbour verwendet können. Darauf wurde gegenüber dem Bundestagsfinanzausschuss bereits in der öffentlichen Anhörung zum MinBestR-LUmsG am 16. Oktober 2023 von den Sachverständigen hingewiesen. Das betrifft insbesondere Konsolidierungsmaßnahmen, die oft aus Vereinfachungsgründen in den Berichtspaketen (Handelsbilanz II) erfolgen.

Wir begrüßen, dass in der Gesetzesbegründung offenbar eine Nichtbeanstandungsregelung für bestimmte derartige vereinfachende Vorkonsolidierungen aufgenommen werden soll. Deren Wortlaut erscheint uns aber noch nicht klar genug. Die Nichtbeanstandungsregelung in der Begründung zu § 87 Abs. 2 S. 2 MinStG-E soll Kompensationsmaßnahmen erfassen, die mit Blick auf nachfolgenden Konsolidierungsmaßnahmen für konzerninterne Geschäftsvorfälle unterbleiben. Dies gelte jedenfalls dann „sofern die zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle in dem Berichtspaket (…) enthalten" seien. In der Gesetzesbegründung

bleibt der Begriff „Kompensationsmaßnahmen“ undeutlich. Aus unserer Sicht sollte die Formulierung klarer zum Ausdruck bringen, dass hier aus Vereinfachungsgründen im Hinblick auf nachfolgende Konsolidierungsmaßnahmen „vorweggenommene Konsolidierungsanpassungen“ gemeint sind. Außerdem „unterbleiben“ nicht die Kompensationsmaßnahmen. Was unterleibt, sind vielmehr die vollständigen Erfassungen der Geschäftsvorfälle, wie in einem Einzelabschluss nach Konzernrechnungslegungsstandard. Insofern ist die Nichtbeanstandungsregelung sprachlich ungenau. Eine sprachliche Klarstellung ergäbe sich jedenfalls dann, wenn Kompensationsmaßnahmen „unternommen“ werden. Darunter wäre dann (auch) die Bildung korrespondierender Steuerlatenzen iHv mind. 15 % zu subsumieren, die im Ergebnis eine sachgerechte Darstellung der effektiven Steuerquote trotz etwaiger in den Berichtspaketen enthaltener Konsolidierungsmaßnahmen sicherstellen.

In der Praxis werden mit Blick auf den handelsbilanziellen Wesentlichkeitsgrundsatz sehr viele Vereinfachungsmaßnahmen in Berichtspaketen umgesetzt. Die Abgrenzung zwischen zulässigen Vereinfachungen und unzulässigem Weglassen bzw. Konsolidierung dürfte in vielen Fällen schwierig sein. Es wäre daher zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit und zur Vermeidung von Compliance-Aufwand hilfreich, wenn bestimmte besonders praxisrelevante Fälle beispielhaft als unschädlich dargestellt werden könnten, wie z. B. die Abbildung konzerninterner Leasing-Verhältnisse als normales Mietgeschäft an Stelle der Abbildung nach IFRS 16. Dazu gehört auch die konsequente Nichtbeanstandung aller vorkonsolidierten Geschäftsvorfälle, auf welche eine Steuerlatenz in Höhe von mind. 15% gebildet wurde und deren steuerliche Auswirkungen somit vollständig und richtig in den Berichtspaketen enthalten sind.

Außerdem sollte der Wesentlichkeitsgrundsatz der Rechnungslegung als Maßstab auch für die Anforderungen an die Berichtspakete in der Mindeststeuer ausdrücklich anerkannt werden. Berichtspakete sollten daher bei nur unwesentlichen Abweichungen von Rechnungslegungsvorschriften dennoch als Qualifizierte Rechnungslegungsinformationen gelten, sodass die Nutzung der CbCR-Safe-Harbour-Test möglich bleibt. Auch die OECD anerkennt den Wesentlichkeitsgrundsatz, wie sich aus Abs. 12 des OECD-Kommentars zu Art. 3.1.2. der OECD Model Rules ergibt: „*Because the accounting standards used to prepare the Consolidated Financial Statements include a materiality threshold, minor or inconsequential deviations from a strict application of the UPE's accounting standard in the computation of a particular Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss for purposes of preparing the Consolidated Financial Statements do not need to be adjusted when such threshold is not exceeded. The financial accounting auditor's acceptance of a deviation in*

*the Consolidated Financial Statements without a qualification to the auditor's opinion is good evidence that the difference is immaterial."*

**Petitum:**
Die Gesetzesbegründung betreffend die Klarstellung zur Akzeptanz bestimmter Konsolidierungsanpassungen, die in den Berichtspaketen aus Vereinfachungsgründen im Blick auf spätere Konsolidierungsmaßnahmen vorweggenommen werden, sollte klarer formuliert und um Beispiele ergänzt werden. Es sollten entsprechend dem Wesentlichkeitsgrundsatz der Rechnungslegung unwesentliche Abweichungen in den Berichtspaketen von den Rechnungslegungsvorschiften als unschädlich akzeptiert werden.

**Zu § 87 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E – Erleichterungen bei den Anforderungen an die Datenquelle bei unwesentlichen Einheiten**

Der Entwurf verwendet u. a. in § 87 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E noch den bisherigen Begriff „Jahresabschluss". Ein Jahresabschluss ist hier aber nicht gemeint, sondern vielmehr die Datenquelle, die auch für das CbCR verwendet wurde, also auch Rechnungslegung für regulatorische Zwecke oder interne Managementberichte. Es gilt nach den OECD-Vorgaben dasselbe, wie für Betriebsstätten.

**Petitum:**
Die Anforderungen an die Datenquellen dürfen nicht auf Jahresabschlüsse beschränkt werden. Entsprechend den OECD-Vorgaben sind die Regelungen auf die für das CbCR zugelassene Datenquellen auszuweiten. Letztlich gelten die gleichen Vorgaben wie für Betriebsstätten. Nr. 3 und Nr. 4 könnten daher zusammengefasst werden.

**Zu § 87 Abs. 10 MinStG-E („qualifizierte Gesellschafter bei einem Mindeststeuerverlust der UPE")**

Die Definition der qualifizierten Gesellschafter einer transparenten UPE in § 87 Abs. 10 MinStG-E verweist (weiterhin) nur auf § 69 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 MinStG. Daraus sollte jedoch nicht geschlossen werden, dass im Falle eines Mindeststeuer-Verlustes der transparenten UPE die Voraussetzungen an einen qualifizierten Gesellschafter nicht erfüllbar und die CbCR-Safe-Harbour Regelungen im Steuerhoheitsgebiet der transparenten UPE unanwendbar sind.

**Petitum:**
Es sollte eine Klarstellung durch den Gesetzgeber dahingehend erfolgen, dass im Falle eines Mindeststeuer-Verlusts der transparenten UPE alle Gesellschafter der UPE als qualifizierte Gesellschafter gelten.

### Zu § 93a MinStG-E - Verschiebung des Übergangsjahres

Die Regelung ordnet die Verschiebung des Übergangsjahres für Zwecke der nationalen Ergänzungssteuer an. Dazu kann es kommen, wenn in einem ausländischen Staat erst nach 2024 eine Primärergänzungssteuer eingeführt wird, z.B. zum 1.1.2025. Eine Unternehmensgruppe mit einer obersten Muttergesellschaft in diesem Staat würde dann dort erst 2025 der Primärergänzungssteuer unterliegen. Die deutschen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe unterliegen hingegen bereits seit 2024 der (deutschen) nationalen Ergänzungssteuer. In diesem Fall verschiebt sich das Übergangsjahr für Zwecke der nationalen Ergänzungssteuer u.U. auf 2025. Das kann aber nur gelten, wenn die Unternehmensgruppe für den deutschen Gruppenteil für 2025 nicht nach § 83 MinStG von der Mindeststeuer befreit ist oder im Jahre 2025 den CbCR-Safe-Harbour nach den §§ 84 ff. MinStG anwendet, da sich dann aufgrund dessen bereits das Übergangsjahr noch weiter als in das Jahr 2025 verschiebt. Das kommt aber im Wortlaut nicht deutlich zum Ausdruck. Es kann nicht darauf ankommen, dass die Unternehmensgruppe in “einem Steuerhoheitsgebiet erstmals einer Besteuerung” nach einer ausländischen (z.B.) Primärergänzungssteuer unterliegt, sondern in Deutschland. Außerdem kann nicht das abstrakte Unterliegen ausreichen. Die Primär- oder Ergänzungssteuer muss in dem Sinne anwendbar sein, dass sie nicht durch vorrangige Ausnahmevorschriften ausgeschaltet ist.

Anlässlich der Regelung zur Verschiebung des Übergangsjahres könnte auch eine Rückausnahme zur Korrektur der Rechnungslegungswerte konzernintern übertragenen Vermögens aufgenommen werden.

Nach § 93a soll sich das Übergangsjahr 2024 für die Anwendung der nationalen Ergänzungssteuer verschieben, wenn die Unternehmensgruppe in einem Folgejahr einem anderen Staat erstmals in den Anwendungsbereich der GloBE-Regelungen kommt.
Die Vorschrift dürfte auf eine Begünstigung abzielen, da die Übergangsregelungen dann auch für die deutsche nationale Ergänzungssteuer erst in einem späteren Jahr als 2024 zur Anwendung kommen.

Allerdings verlängert sich dann auch der Beobachtungszeitraum für gruppeninterne Übertragungen zwischen dem 30. November 2021 und dem Übergangsjahr, siehe § 82b Abs. 1 S. 1 MinStG-E. Die Rechnungslegungswerte des in diesem Zeitraum übergegangenen Vermögens müssen u.U. für Zwecke der Mindeststeuer korrigiert werden. Grund ist, dass nach dieser Vorschrift konzernintern übertragenes Vermögen bei der übernehmenden Einheit zu Buchwerten angesetzt werden muss.

Wenn die OECD-Verwaltungsleitlinien in diesem Punkt umgesetzt werden, sollte auch die Tz 10.1. zu Art. 9.1.3. des OECD-GloBE-Musterkommentars umgesetzt werden. Dort heißt es:

> *„However, the integrity concern is not present where the disposing Constituent Entity is subject to the GloBE Rules or a QDMTT in the Fiscal Year in which the transaction occurs.“*

Danach wäre die nach § 82 Abs. 1 MinStG-E vorgeschriebene Korrektur der Rechnungslegungswerte auf die bisherigen Buchwerte nicht erforderlich, wenn bei der übertragenden Einheit Mindeststeuerregeln zur Anwendung kamen. Diese Ausnahme fehlt im deutschen Gesetz.

**Petitum:**
Es sollte durch Änderung des Gesetzeswortlauts klarer geregelt werden, dass sich das Übergangsjahr für die nationale Ergänzungssteuer nur aufgrund der Anwendung einer ausländischen Primär- oder Sekundärergänzungssteuer in Deutschland verschiebt.

Es sollte zudem als Ausnahme von der in § 82 b Abs. 1 MinStG-E angeordneten Buchwertübertragung bei gruppeninternen Übertragungen geregelt werden, dass eine Korrektur der Rechnungslegungswerte auf Antrag nicht erforderlich ist, wenn die übertragende Einheit der Mindeststeuer unterlag.

### Zu § 101 MinStG – Penalty Relief für Steuererklärung

§ 101 Abs. 3 MinStG-E sieht einen sog. Penalty Relief für Mindeststeuerberichte nach § 75 MinStG vor.

**Petitum:**
Ein Penalty Relief sollte auch Anwendung finden auf Steuererklärungen nach § 95 MinStG. Anderenfalls wäre ein Penalty Relief nur eingeschränkt wirksam.

## Artikel 4 des Entwurfs – Decluttering im EStG

Die Vorschrift des § 4j EStG ist durch andere Maßnahmen gegen Steuervermeidung überflüssig geworden, führt aber gleichwohl zu Compliance-Aufwand bei den Unternehmen. Der Vorschlag, diese Norm abzuschaffen, ist daher als Beitrag zur Entschlackung des deutschen Steuerrechts zu begrüßen.

Warum – anders als noch im 2. Diskussionsentwurf vom 5. Dezember 2024 vorgesehen – das Sonderbetriebsausgabenabzugsverbot bei Vorgängen mit Auslandsbezug in § 4i EStG nicht abgeschafft werden soll, erschließt sich nicht. § 4i EStG überlappt in seinem Anwendungsbereich mit § 4k EStG. Der Beibehalt der Norm ist fiskalisch unergiebig. Der 2. Diskussionsentwurf hatte für die Abschaffung keine Steuermindereinnahmen veranschlagt. Hingegen wurde sowohl für die Wirtschaft als auch für die Finanzverwaltung ein Entlastungsvolumen beim Erfüllungsaufwand ermittelt.

**Petitum:**
Auch § 4i EStG sollte abgeschafft werden.

## Artikel 5 und 6 des Entwurfs – Decluttering in § 13 AStG – Reduzierung des Anwendungsbereichs der Hinzurechnungsbesteuerung bei nicht beherrschten Kapitalanlagegesellschaften, insb. durch Einführung einer 10 % - Beteiligungsgrenze

In der letzten Legislaturperiode war mit dem 2. Diskussionsentwurf für ein MinStAnpG vom 5. Dezember 2024 noch eine Komplett-Abschaffung des § 13 AStG angedacht. Dies hätte eine durchschlagende Maßnahme zur Entbürokratisierung des Steuerrechts sein können. Nunmehr ist leider nur noch eine Verkleinerung des Anwendungsbereichs durch die Einfügung einer 10 % - Beteiligungsgrenze sowie eine betragsmäßige Freigrenze vorgesehen.

Die von der EU-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD) nicht geforderte erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung bei nicht beherrschten Auslandsgesellschaften geht mit einem Vollzugsaufwand einher, der zu den Steuereinnahmen in keinem vernünftigen Verhältnis steht. Die Unternehmen müssen ihre Auslandsstrukturen darauf untersuchen, ob niedrig besteuerte Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter vorliegen und ggf. die Daten zur Überleitung in deutsches Steuerrecht beschaffen. Dies ist bei kleinen Beteiligungen kaum administrierbar. Selbst wenn

sich keine § 13 AStG-Relevanz herausstellt, entsteht Prüfungs- und Dokumentationsaufwand. Die Compliance-Kosten übersteigen oft die eigentliche Steuer.

Das Problem ist besonders relevant im Bereich Private Equity. Hier bestehen die Beteiligungen an den ausländischen Kapitalgesellschaften nur indirekt über einen ausländischen Fonds, der üblicherweise als Personengesellschaft strukturiert ist. Der Fonds investiert in die Zielinvestments, wie z.B. eine aktiv tätige Kapitalgesellschaft typischerweise nicht direkt, sondern über mehrere Kapitalgesellschafts-Zwischenholdings. Über die Zielinvestments und Investitionsstruktur entscheidet die ausländische Fondsverwaltung. Der deutsche Anleger kennt die Einzelheiten der Investitionsstruktur unterhalb des Fonds nicht, jedenfalls nicht in dem Detailgrad, der für die Anwendung von § 13 AStG notwendig ist. Die in Jahresabschlüssen der ausländischen Kapitalgesellschaften aufgeführten Ertragskategorien lassen in der Regel keine Rückschlüsse für die Einordnung nach § 13 AStG zu. Der Fonds muss deshalb die nur für die deutschen Anleger relevanten Informationen bei den Zielinvestments ermitteln, um diese dann den deutschen Anlegern zur Verfügung zu stellen. Dies führt zu erheblichem Aufwand. Oft sind die Fonds dazu auch nicht in der Lage, weil die Kapitalgesellschaften, an denen sich der Fonds beteiligt, Einzelheiten zu ihren Einkünften aus legitimen geschäftspolitischen Gründen nicht veröffentlichen wollen.

Die geplante Einführung einer 10 % - Beteiligungsgrenze ebenso wie die Freigrenze bringen daher nur eine begrenzte Erleichterung für die Praxis.

Sollten entsprechende Unterlagen von den deutschen Anlegern tatsächlich eingeholt werden können und Erklärungen nach § 18 AStG erstellt und abgegeben werden, so ergeben sich nach unserer Erfahrung in der Regel keine nennenswerten Steuern. Die ertragsstarken Zielgesellschaften haben oft keine Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter und gelten zumindest ab dem Jahr 2024 oft nicht als niedrig besteuert. Auch die im Private-Equity-Bereich üblichen Veräußerungsgewinne führen nicht zu Einkünften mit Kapitalanlagecharakter (aktive Einkünfte nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG). Damit treffen die § 13 AStG-Fälle oftmals nur die Zinsmarge von Holdinggesellschaften innerhalb der Investitionsstruktur, welches zu nur sehr geringen Hinzurechnungsbeträgen führt. Bei Versicherungen als Anleger kommt hinzu, dass zeitlich nachfolgende Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften ohnehin nach § 8b Abs. 8 KStG voll steuerpflichtig sind. Da steuerpflichtige Ausschüttungen gem. § 11 AStG zu einer Kürzung von Hinzurechnungsbeträgen führen, bleibt auch nach einem aufwändig ermittelten Hinzurechnungsbetrag kein Steueraufkommen.

Mit einer Streichung des § 13 AStG würde sich für die Finanzverwaltung und die betroffenen Steuerpflichtigen – ganz im Sinne des Koalitionsvertrags – eine erhebliche Reduzierung des Verwaltungsaufwands ergeben.

**Petitum:**
§ 13 AStG sollte – wie im 2. Diskussionsentwurf vorgesehen – komplett abgeschafft werden.

## Artikel 5 – § 8 Abs. 5 AStG-neu (Absenkung des Niedrigsteuersatzes im Gleichlauf mit der Körperschaftsteuer)

§ 8 Abs. 5 AStG legt die Niedrigsteuergrenze derzeit auf 15 Prozent fest. Bei einer schrittweisen Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 10 Prozent bis 2032 sollte der nationale Niedrigsteuersatz ebenfalls auf 10 Prozent angepasst werden, um Systembrüche und alte Überhangprobleme bei der Gewerbesteuer zu vermeiden. Die ATAD verlangt lediglich eine Untergrenze in Relation zum heimischen Steuersatz, sodass eine nationale Festlegung von 10 Prozent den unionsrechtlichen Mindeststandard übersteigen würde. Ohne Gleichlauf drohen inkonsistente Ergebnisse bis hin zu Konstellationen, in denen Deutschland selbst als Niedrigsteuergebiet gelten würde, was der Zielrichtung der Hinzurechnungsbesteuerung widerspricht.

**Petitum:**
Um den Gleichlauf mit der Körperschaftsteuer zu erreichen und die Systematik des Gesetzes zu wahren, schlagen wir eine an die Senkung des Körperschaftsteuersatzes angepasste Senkung des Niedrigsteuersatzes gemäß § 8 Abs. 5 AStG auf 10 Prozent ab 2032 vor.

## Artikel 6 des Entwurfs – Decluttering in § 9 AStG durch Anhebung der Bagatellgrenzen

Die vorgesehene Anhebung der Bagatellgrenzen in § 9 AStG-E dient der Vereinfachung und ist daher zu begrüßen. Die neben der Drittel-Grenze zusätzliche absolute Grenze von 100.000 € wird durch die ATAD nicht vorgegeben. Sie liegt auch unter der im 2. Diskussionsentwurf für ein MinStAnpG vom 5. Dezember 2024 vorgeschlagenen Grenze von 250.000 Euro.

**Petitum:**

Die absolute Bagatell-Grenze sollte entsprechend dem 2. Diskussionsentwurf auf 250.000 € angehoben werden.

## Artikel 7 – Änderung des InvStG zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen

Die vorgeschlagene Anpassung des § 37 InvStG vermeidet Doppelbesteuerungen, wenn gleichzeitig Hinzurechnungsbeträge aufgrund der Anwendung der §§ 7 ff. AStG entstehen. Den Vorschlag begrüßen wir daher.