

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMER  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

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

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

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

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

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

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL, AUS-  
SENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Herrn  
Dr. Nils Weith  
Leiter der Steuerabteilung  
Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

per E-Mail: Pillar2@bmf.bund.de

31. Januar 2025

## **Stellungnahme zum 2. Diskussionsentwurf eines Mindeststeueranpassungsgesetzes (MinStGANpG)**

Sehr geehrter Herr Dr. Weith,

wir begrüßen, dass das BMF die Interimsphase bis zum Start des formalen Gesetzgebungsverfahrens in der kommenden Legislaturperiode dazu nutzt, eine Anhörung zum fortentwickelten 2. Diskussionsentwurf eines Mindeststeueranpassungsgesetzes durchzuführen und den Entwurf intensiv fachlich zu beraten.

Positiv sehen wir das Bemühen, dem Praxisbedürfnis nach Akzeptanz von vereinfachenden Vorkonsolidierungen in Berichtspaketen entgegenzukommen. Wünschenswert wären hierzu jedoch noch weitergehende und möglichst klare Ausführungen. Es würde zu erheblichen und

überflüssigen Bürokratiebelastungen führen, wenn – wie im angedachten Wortlaut des § 87 Abs. 1 MinStG-E angelegt – bereits kleinste Fehler die Nutzbarkeit des CbCR-Safe-Harbours ausschließen, selbst wenn die vereinfachten Schwellenwerttests bei Fehlerfreiheit eingehalten würden.

Hervorheben möchten wir, dass zur Vermeidung unnötiger administrativer Lasten eine bürokratiearme Lösung für die Berichtspflichten großer nationaler Gruppen in Deutschland gefunden werden muss.

Der Diskussionsentwurf enthält erfreulicherweise weitere Begleitmaßnahmen zur Vereinfachung des Steuerrechts. Insbesondere die vorgesehene Abschaffung der Regelungen des § 13 AStG zur erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung bei nicht beherrschten ausländischen Beteiligungen wäre eine bedeutende Vereinfachung. Diese Norm ist von den betroffenen Unternehmen nur mit sehr großem Aufwand administrierbar, da in ausländischen Beteiligungsstrukturen auch Kleinstbeteiligungen mit niedrig besteuerten Einkünften mit Kapitalanlagecharakter ermittelt, dokumentiert und ggf. die zur Berechnung von Hinzurechnungsbeträgen nötigen Daten beschafft werden müssen. Für viele Unternehmen stellt sich allerdings nun die Frage, ob sie für Wirtschaftsjahre ab 2022 angesichts des erheblichen Aufwands noch eine AStG-Feststellungserklärung abgeben sollen, da sie möglicherweise von einer rückwirkenden Abschaffung des § 13 AStG profitieren. Vor diesem Hintergrund halten wir eine bundeseinheitliche Fristenverlängerung für die Erklärungsabgabe zur Überbrückung bis zu einem künftigen Inkrafttreten des Gesetzes für geboten. Die Unternehmen könnten so den Aufwand für die Ermittlung und Erklärung von § 13 AStG-Sachverhalten vermeiden, sollte sich herausstellen, dass die Erklärung nicht erforderlich ist.

Detaillierte Ausführungen zu den einzelnen Regelungen des 2. Diskussionsentwurfs finden Sie im besonderen Teil unserer Stellungnahme. Bereits in unserer Stellungnahme vom 6. September 2024 zum 1. Diskussionsentwurf hatten wir zahlreiche Hinweise für die erforderliche bürokratiearme Ausgestaltung des Mindeststeuergesetzes vorgetragen. Diese möchten wir zur Vermeidung von Wiederholungen hier nicht nochmals ausführen. Insofern verweisen wir ergänzend auf unsere Stellungnahme vom 6. September 2024.

Abschließend möchten wir darauf hinweisen, dass die jüngsten Entwicklungen in den Vereinigten Staaten in Bezug auf das globale Steuerabkommen der OECD eine Bedrohung für die Wettbewerbsfähigkeit weltweit erfolgreicher deutscher Unternehmen darstellen. Die Maßnahmen untergraben die Prinzipien des fairen Wettbewerbs. Jenseits der Regelungen des deutschen Mindeststeuergesetzes sind auch auf OECD-Ebene wesentliche Vereinfachungen erforderlich. Die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit von EU-Unternehmen sollte möglichst schnell durch Initiativen auf EU-Ebene gestärkt werden.

Weitergehende Fragestellungen, die auf OECD-Ebene adressiert werden sollten, betreffen unter anderem permanente Safe Harbour-Regelungen. Hierzu werden wir relevante Punkte im Nachgang gesondert in einer weiteren Stellungnahme einbringen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMER  
Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.  
Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.  
Mareike Drexler-Röckendorf

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Renate Hornung-Draus

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Joachim Dahm                      Yokab Thomsen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Dr. Volker Landwehr                      Jochen Bohne

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E. V.  
Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Michael Alber

## Inhaltsverzeichnis

1.	Artikel 1 des Diskussionsentwurfs.....	2
	Zu § 3 Abs. 1 S. 4 MinStG – Fiktion der Behandlung einer einzelnen im Inland belegenen Geschäftseinheit als Gruppenträger .....	2
	Zu § 50 Absatz 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG-E – Berücksichtigung nicht bilanzierter aktiver latenter Steuern im CbCR-Safe-Harbour .....	2
	Zu § 50 Abs 1a MinStG-E – neu zu berechnende latente Steuern nach Mindeststeuer- Buchwerten .....	3
	Zu § 50a MinStG-E – Tracking aggregierter passiver latenter Steuern .....	3
	Zu § 50a Abs. 7 Nr. 1 MinStG-E – Ausgenommene Kategorien von Bilanzposten .....	14
	Ergänzung des Ausnahmekatalogs in § 50a Abs. 7 MinStG-E um CTA-Planvermögen .....	15
	Ergänzung des Ausnahmekatalogs in § 50a Abs. 7 MinStG-E um DTL aufgrund unterschiedlicher Gewinnrealisierungsmethoden nach IFRS und HGB .....	17
	Zu § 66 Abs. 2 MinStG-E – Behandlung von Aufwärtsreorganisationen .....	18
	Ergänzend zu § 66 Abs. 5 MinStG – Mindeststeuer-Reorganisation bei fehlender Anteilsgewährung.....	22
	Zu § 87 Abs. 1 S. 2 MinStG-E – Ausschluss vom CbCR-SH bei Fehlern .....	23
	Zu § 87 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E – Berichtspakete .....	24
	Zu § 87 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E – Datenquellen für unwesentliche Einheiten .....	26
	Zu § 87 Abs. 4 MinStG-E – ausgewiesener Ertragsteueraufwand .....	26
	Zu § 87a MinStG-E – begrenzte Akzeptanz von Pushdown-Accounting auch für Vollberechnung .....	26
	Zu § 87b MinStG-E – Inkongruenzen.....	27
	Zu § 101 MinStG – Penalty Relief für Steuererklärung.....	28
2.	Artikel 4 des Diskussionsentwurfs – Decluttering im EStG .....	28
3.	Artikel 5 des Diskussionsentwurfs – Decluttering im AStG .....	28
4.	Art. 6 – Änderung des InvStG zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen.....	29

## 1. Artikel 1 des Diskussionsentwurfs

### **Zu § 3 Abs. 1 S. 4 MinStG – Fiktion der Behandlung einer einzelnen im Inland belegenen Geschäftseinheit als Gruppenträger**

Der erste Diskussionsentwurf sah die Einführung der o. a. Fiktion durch den neuen § 3 Abs. 1 S. 4 MinStG vor. Der zweite Entwurf enthält diese Ergänzung nicht mehr, allerdings sind Folgeanpassungen für § 95 MinStG weiterhin vorgesehen; entsprechend auch die Kommentierungen zum § 95 MinStG in der Gesetzesbegründung. Es ist unklar, ob die vorgesehene Anpassung des § 3 MinStG evtl. versehentlich nicht in den 2. Entwurf übernommen wurde oder ob bei der Streichung versehentlich die Folgeanpassungen des § 95 MinStG vergessen wurden.

### **Zu § 50 Absatz 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG-E – Berücksichtigung nicht bilanzierter aktiver latenter Steuern im CbCR-Safe-Harbour**

In § 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG-E werden Änderungen vorgenommen, die dazu führen, dass ein nicht bilanzierter Aktivüberhang an latenten Steuern berücksichtigt werden darf. Dies gilt allerdings nur bei Anwendung der Regeln zur Vollberechnung. Für den CbCR-Safe-Harbour gilt dies nicht. Für die Unternehmen, die das Wahlrecht zum Ansatz der Aktivüberhangs nach § 274 Abs. 1 S. 2 HGB nicht ausgeübt haben, ergibt sich dadurch ein Nachteil. In § 84 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 87 Nr. 6 und Nr. 3 MinStG wird die Berechnung des vereinfacht berechneten effektiven Steuersatzes geregelt, wonach die ausgewiesenen Ertragsteuern, nach Bereinigung aller nicht erfasster Steuern und ungewisser Steuerrückstellungen, heranzuziehen sind. Die ausgewiesenen Ertragsteuern werden bereits aktuell korrigiert. Es ist sachgerecht auch die nicht bilanzierten latenten Steuern hinzuzurechnen, da sonst evtl. allein aufgrund der fehlenden latenten Steuern eine Vollberechnung nötig sein könnte.

#### **Petitum:**

Es sollte geregelt werden, dass ein Überhang an aktiven latenten Steuern, der aufgrund des Wahlrechts nach § 274 Absatz 1 Satz 2 HGB nicht in der Bilanz angesetzt wurde, für den Effektivsteuersatz-Test nach 79 Abs. 1 Nr. 3 MinStG (CbCR Safe Harbour) zu berücksichtigen ist.

Es wäre zudem wünschenswert, wenn sich die Bundesregierung auf OECD-Ebene für eine Administrative Guidance einsetzt, wonach die aufgrund eines Wahlrechts nicht bilanzierten

aktiven latenten Steuern auch im übergangsweisen CbCR-Safe-Harbour berücksichtigt werden können.

### **Zu § 50 Abs 1a MinStG-E – neu zu berechnende latente Steuern nach Mindeststeuer-Buchwerten**

Nach dem neu einzufügenden § 50 Abs. 1a MinStG-E sind bei von der Rechnungslegung abweichenden Mindeststeuer-Buchwerten die latenten Steuern neu zu berechnen. Maßstab dürfte die temporäre Differenz zwischen diesem Mindeststeuer-Buchwert und dem Steuerwert sein, was aber nicht klar geregelt wird.

#### **Petitum:**

Es bietet sich an, in der Begründung klarzustellen, dass Maßstab der Neuberechnung der latenten Steuern die temporären Differenzen zwischen Mindeststeuer-Buchwert und steuerlichem Wert ist.

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

#### **a.) 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 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 Bilanzposten die Bedingung des Ausschlusses von DTA-/DTL-Wechselkonten entfällt.

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 keine wirkliche Erleichterung dar, da die Ermittlung der Nachversteuerungsbeträge mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden und kaum fehlerfrei möglich ist.

Die Anforderungen, welche an die Vereinfachungen (Bildung einer Nachversteuerungsgruppe, Anwendung der Summenmethode) gestellt werden, verdeutlichen, dass weiterhin eine transaktions- bzw. wirtschaftsgutsbezogene Ermittlung latenter Steuern als praktischer Regelfall verstanden wird. Dabei wird verkannt, wie Unternehmen in der Praxis tatsächlich aktive und passive latente Steuern ermitteln. Im Regelfall erfolgt eine automatisierte Steuerermittlung bei Bilanzunterschieden auf Ebene aggregierter Sachkonten. Ein Rückbezug auf dahinter liegende einzelne Transaktionen oder Wirtschaftsgüter ist dann nicht mehr oder nur mit erheblichem Arbeitsaufwand möglich. Dies vor allem aus dem Grund, dass in Konzernstrukturen die Datenerhebung lokal (im jeweiligen Ausland) erfolgt und die weitere (automatisierte) Datenverarbeitung zentral organisiert ist. Dies ist im Hinblick auf die Reporting-Verpflichtungen des (inländischen) Mutterunternehmens auch unvermeidbar. Im Ergebnis sind Informationen auf Transaktions- oder Wirtschaftsgutebene nicht zentral, in der geforderten Granularität im Regelfall aber auch dezentral nicht verfügbar. Vor diesem Hintergrund dürfte in der Praxis häufig fraglich sein, ob zusammengefasste Positionen die Anforderungen an eine Nachversteuerungsgruppe II erfüllen. Dadurch entsteht eine erhebliche Rechtsunsicherheit.

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 für eine Abschaffung der Nachversteuerungsregeln, zumindest aber für eine Einschränkung des Anwendungsbereichs, einsetzen. Das Monitoring der Umkehrung von latenten Steuerschulden stellt die Unternehmen vor große Herausforderungen. Da es sich bei der Erfassung latenter Steuern lediglich um eine Verschiebung zwischen den Wirtschaftsjahren handelt und der latente Steueraufwand aufgrund der Regelung des § 50 Abs. 1 MinStG bereits auf maximal 15 % gedeckelt ist, sollte angesichts des Compliance-Aufwands und der Fehleranfälligkeit auf eine Nachversteuerung verzichtet werden.

Alternativ schlagen wir vor, statt eines Ausnahmekataloges (vgl. § 50a Abs. 7 MinStG-E) einen positiven Anwendungskatalog zu schaffen in dem geregelt wird, 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.

**b.) § 50a Abs. 1 MinStG-E – Verwendung des Begriffs „latente Steuerschuld“**

Durch die Bezugnahme auf § 50 Abs. 1 MinStG wird ersichtlich, dass es sich hier – im Einklang mit der Verwaltungsleitlinien (Juni 2024) der OECD – nicht um die latente Steuerschuld selbst, sondern den in einem Geschäftsjahr berücksichtigten (angepassten) latenten Steueraufwand aus der Zuführung zu einer latenten Steuerschuld handelt.

**Petitum:**

Zur Klarstellung wäre es u. E. zu begrüßen, wenn auch der § 50a Abs. 1 MinStG-E von einem „Nach § 50 Abs. 1 berücksichtigten Aufwand aus der Zuführung zu einer latenten Steuerschuld“ sprechen würde.

**c.) Weitere Vereinfachungen für den Recapture**

U. E. sind weitere Vereinfachungen erforderlich. Insbesondere eine Abschaffung der Recapture-Regelungen im Rahmen einer Vollberechnung ist wünschenswert, um administrative Lasten bei der Umsetzung der neuen Regelungen zu verringern. Die Nachversteuerungsgruppe II kann vermutlich oft nicht genutzt werden, da es in der Praxis für gewöhnlich keine Kategorie gibt, die weder ein DTA- noch ein DTL-Wechselkonto enthält. Aufgrund dessen, dass die Anwendung der vorgeschlagenen Vereinfachungen in der Praxis schwierig umzusetzen ist, wären pauschalere Ansätze sehr wünschenswert.

**Petitum:**

Es sollten auf OECD-Ebene pauschalere Ansätze als Vereinfachung entwickelt werden. Das Wahlrecht der „Unclaimed Accrual Election“ könnte beispielsweise prozentual zur Anwendung kommen.

**d.) § 50a Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E – Verwendung des Begriffs „Kontenplan“**

Ein „Kontenplan“ („chart of accounts“) bezeichnet nach unserem Verständnis ein Verzeichnis aller von einer Berichtseinheit verwendeten Sachkonten im Hauptbuch („general ledger“ – GL) in deren lokalem Buchhaltungssystem. Gerade in einem internationalen Konzern ist nicht davon auszugehen, dass alle Berichtseinheiten in allen Ländern das gleiche Buchhaltungssystem und den gleichen Kontenplan verwenden. Ein „Konzernkontenrahmen“ ist ein dem lokalen Kontenplan übergeordnetes Ordnungsinstrument, mit dem verschiedene Kontenpläne unterschiedlicher Berichtseinheiten eines Konzerns vergleichbar gemacht werden, indem die Sachkonten des lokalen Kontenplans einer Position des Konzernkontenrahmens zugeordnet werden. Dieses Verständnis vorausgesetzt muss im Abs. 2 Nr. 1 der Begriff des „Konzernkontenrahmens“ verwendet werden. Dieser Begriff entspricht der in den Verwaltungsleitlinien (Juni 2024) der OECD verwendeten Formulierung „the chart of accounts used for Consolidated Financial Statements“

Darüber hinaus möchten wir darauf hinweisen, dass in diesem Zusammenhang die unternehmensspezifische Praxis zu berücksichtigen ist. Abweichungen von den in der individuellen Unternehmenspraxis angewendeten Aggregationsebenen würden umfangreiche systemseitige Anpassungen, die mit erheblichem Aufwand und hohen Kosten verbunden sind, erfordern. Die Anerkennung der unternehmensspezifischen Aggregationsebenen, welche für die Ermittlung der latenten Steuern auf Unternehmensebene verwendet werden, ist schlüssig, da diese Aggregationsebenen regelmäßig mit den jeweiligen Abschlussprüfern abgestimmt sind. Sie ist ebenfalls im Sinne der OECD, die anerkennt, dass Unternehmen den Kontenplan und auf der Grundlage einer Kombination von Faktoren, wie z.B. branchenspezifische Standards oder Vorschriften, Berichterstattungsanforderungen, Organisationsstruktur, Größe und Komplexität des Unternehmens und Steuereinhaltung, anpassen (Art. 1.2. Abs. 11 OECD-Leitlinien).

**Petitur:**

Es wäre wünschenswert, die in der jeweiligen Unternehmenspraxis angewendeten Aggregationsebenen zur Ermittlung latenter Steuern anzuerkennen, da dies die Berechnung der angepassten latenten Steuern vereinfacht und keine wesentlichen Auswirkungen auf die Ermittlung der latenten Steuern hat.

**e.) § 50a Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E – Ausschluss von Sachkonten, die zu latenten Steueransprüchen führen**

Die OECD fordert in ihren Verwaltungsleitlinien (Juni 2024), dass die Nachversteuerungsgruppe kein Hauptbuchkonto enthalten darf, das für sich allein betrachtet immer nur zur Berücksichtigung aktiver latenter Steuern führen darf (Tz. 21 auf S. 9). Grund für den Ausschluss ist, dass die Bildung eines aktiven latenten Steueranspruchs nicht die Umkehrung eines passiven latenten Steueranspruchs suggerieren darf, wenn die Umkehrung des passiven Steueranspruchs gar nicht stattgefunden hat. Die Trennung in Konten ist jedoch eine rein darstellungstechnische Differenzierung, die für die Bildung der Nachversteuerungsgruppe ohne Belang sein sollte.

Der Wortlaut der deutschen Vorschrift („*das einzelne Sachkonto insgesamt zu keinem latenten Steueranspruch führen kann*“) scheint diesbezüglich strenger zu sein, da es ausdrücklich auf ein einzelnes Konto abstellt und nicht die gleiche Bedeutung hat wie die offenere Formulierung in Tz. 21 auf S. 9f. der Verwaltungsleitlinien (Juni 2024) der OECD „*GL account that on a standalone basis would always generate only DTA*“, die wir eher wie folgt übersetzen würden:

„(a) für sich allein betrachtet (b) ausschließlich zur Berücksichtigung von aktiven latenten Steuern führen würde“.

**Beispiel:**

Ein Kontenplan unterscheidet zwischen den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) und den kumulierten Abschreibungen (AfA). Unterschied Handelsbilanz (HGB) vs. Steuerbilanz (StB): In der Steuerbilanz werden nachträgliche AHK aktiviert, die in der Handelsbilanz nicht erfasst sind. Folge: Das AHK-Konto in der Handelsbilanz (HGB-Kontensaldo AHK) weist einen geringeren Wert auf als das AHK-Konto in der Steuerbilanz (StB-Kontensaldo AHK). Dadurch entsteht eine Differenz, die als Bemessungsgrundlage für aktive latente Steuern herangezogen wird. In der Steuerbilanz wird die degressive Abschreibung (höhere Anfangsabschreibungen) angewendet, während in der Handelsbilanz die lineare Abschreibung (gleichmäßige Verteilung) genutzt wird. Folge: In der Handelsbilanz wird eine geringere kumulierte Abschreibung ausgewiesen (HGB-Kontensaldo AfA ist größer als StB-Kontensaldo AfA). Dies führt zu einer Differenz, die als Bemessungsgrundlage für passive latente Steuern dient.

Nach unserem Verständnis der OECD-Vorgabe wären beide Konten (Abschreibungskonto und das AHK-Konto) zusammen zu betrachten, da sie weder für sich allein betrachtet werden können (beide beziehen sich auf die gleiche Gruppe von Vermögensgegenständen), noch die Bildung eines DTA auf dem AHK-Konto die Umkehrung einer DTL auf dem Abschreibungskonto suggeriert. Beide Konten beziehen sich auf die gleiche Gruppe von Vermögensgegenständen, die für Zwecke der Recapture zusammen betrachtet werden sollten.

Nun stellt sich die Frage, ob nach dem Wortlaut des Diskussionsentwurfs eine getrennte Betrachtung beider Kontensalden erfolgen muss, sodass das AHK-Konto nicht in eine Nachversteuerungsgruppe aufgenommen werden darf oder eine Zusammenfassung zulässig ist, weil beide Konten die gleichen Vermögensgegenstände betreffen und daher sachlogisch zusammen betrachtet werden müssen.

Aufgrund einer rein aus technischen Gründen vorgenommenen Trennung eines wirtschaftlich zusammenhängenden Sachverhaltes sollte dem Steuerpflichtigen kein Nachteil entstehen. Durch die zusammenfassende Betrachtung wird in diesem Fall gerade nicht die Umkehrung einer passiven latenten Steuer suggeriert; sie stellt also keine missbräuchliche Gestaltung einer Nachversteuerungsgruppe dar, die die OECD gemäß ihrer Kommentierung verhindern

möchte. Daher ist das von der OECD angeführte Kriterium „on a standalone basis“ u. E. dahingehend zu verstehen, dass eine isolierte Betrachtung des Kontos wirtschaftlich überhaupt möglich ist; nur in einem solchen Fall sollte es u. E. von einer Nachversteuerungsgruppe II ausgeschlossen werden. Dies steht im Einklang mit den Verwaltungsleitlinien der OECD, die lediglich darauf abzielen, fachlich unbegründete Verwerfungen bei der Anwendung der Nachversteuerungsregelung auszuschließen.

**Petitur:**

Zumindest in der Gesetzesbegründung müsste klargestellt werden, dass für das Verbot des Einbezugs von Konten in eine Nachversteuerungsgruppe, die zu latenten Steueransprüchen führen mehrere Konten gemeinsam zu betrachten sind, wenn sich die darin enthaltenen Buchungen auf die gleiche Gruppe von Vermögensgegenständen / Schulden beziehen und die Trennung im Kontenplan nur aus technischen Gründen erfolgt.

**f.) § 50a Abs. 2 MinStG-E – Gebot der Sachgerechtigkeit bei der Zuordnung importierter latente Steuerschulden zu Nachversteuerungsgruppen**

§ 50a Abs. 2 letzter Satz MinStG-E lautet wie folgt:

*„Latente Steuerschulden nach § 82 Absatz 1 sind den Nachversteuerungsgruppen sachgerecht zuzuordnen (latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren).“*

Es stellt sich die Frage, welchen Regelungsgehalt der Satz hat. Die Zuordnung von latenten Steuerschulden zu einer Nachversteuerungsgruppe ergibt sich automatisch aus der Zuordnung eines oder mehrerer Sachkonten und darin gebuchten Vermögensgegenstände oder Schulden. Wie unter diesen Umständen das zusätzliche Kriterium „sachgerecht“ mit Sinn gefüllt werden kann, erscheint offen.

**Petitur:**

Der Satz oder zumindest das Wort „sachgerecht“ erscheint überflüssig und sollte gestrichen werden.

### **g.) Gegenüberstellung von deutschen und englischen Begriffen**

Für den Leser des § 50a MinStG-E, der mit den OECD-Verwaltungsrichtlinien vertraut ist, stellt sich bisweilen die Frage, welcher deutsche Begriff zu welchem englischen Pendant in der von der OECD verwendeten Begriffswelt gehört.

#### **Petitur:**

Wir regen an in der Gesetzesbegründung die verwendeten Begriffe „Nachversteuerungsbeitrag“, „Nachversteuerungsdifferenz“, „Nachversteuerungsjahresdifferenz“, „Nachversteuerungssaldo“, „maximal gerechtfertigter Betrag“, „Differenzmethode“ und „Summenmethode“ der jeweils entsprechenden englischen Begrifflichkeit aus der OECD-Kommentierung zur Klarstellung einander gegenüberzustellen, um Missverständnisse zu vermeiden.

### **h.) § 50a Abs. 3 S. 4 MinStG-E – Begriff „Nachversteuerungsdifferenz“**

§ 50a Abs. 3 S. 4 MinStG-E lautet wie folgt:

*„Die Nachversteuerungsdifferenz eines Geschäftsjahres ist der Saldo der Erhöhungen und Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden seit ihrer erstmaligen Erfassung in der Nachversteuerungsgruppe (Nachversteuerungssaldo) abzüglich des maximal gerechtfertigten Betrags jeweils bezogen auf das zu betrachtende Geschäftsjahr.“*

Unklar ist u. E. die Bedeutung des Satzteils *„jeweils bezogen auf das zu betrachtende Geschäftsjahr“*.

#### **Petitur:**

Wir schlagen vor, die Formulierung *„jeweils bezogen auf das zu betrachtende Geschäftsjahr“* zu ersetzen durch *„jeweils zum Ende Geschäftsjahres“*.

### **i.) Struktur des § 50a Abs. 3 S. 5 – 10 MinStG-E**

§ 50a Abs. 3 MinStG-E ist u. E. recht schwer verständlich.

#### **Petitur**

Wir regen an zur besseren Lesbarkeit und zum besseren Verständnis unter Verwendung einer Nummerierung die Sätze 5 bis 7 („Differenzmethode“) unter einer Nummer 1 und die Sätze 8 bis 10 („Summenmethode“) unter einer Nummer 2 zusammenzufassen. Wir regen ferner an, die im allgemeinen Sprachgebrauch üblichen Abkürzungen „LIFO“ und „FIFO“ als

Klammerzusatz hinter den Wörtern „Differenzmethode“ bzw. „Summenmethode“ zu ergänzen.

**j.) § 50a Abs.3 S. 5 MinStG-E – Begriff „maximal gerechtfertigter Betrag“ nach der Differenzmethode**

§ 50a Abs. 3 S. 5 MinStG-E lautet wie folgt:

*„Der maximal gerechtfertigte Betrag ist die Differenz zwischen den Erhöhungen und Minderungen der latenten Steuerschulden der fünf der Berücksichtigung folgenden Geschäftsjahre (Differenzmethode); er kann nicht negativ werden.“*

Statt des Wortes „Differenz“ bliebe das Wort „Saldo“ näher am Text der Verwaltungsleitlinien (Juni 2024) der OECD, da diese auf eine Saldogröße abstellen („net amount of the DTL accruals and reversals“).

Eine etwaige Nachversteuerung (z. B. für 2024) ist im fünften folgenden Geschäftsjahr (also z. B. im Jahr 2029) zu prüfen. In anderen Worten, es ist dann eine Rückwärtsbetrachtung vorzunehmen. Die Formulierung des Diskussionsentwurfs nimmt hingegen eine Vorwärtsbetrachtung von einem in der Vergangenheit liegenden Jahr ein. Das entspricht zwar den Verwaltungsleitlinien (Juni 2024) der OECD, beeinträchtigt aber die Verständlichkeit. Insofern bietet es sich eine leichter verständliche Formulierung in der Gesetzesbegründung an.

**Petition:**

Satz 5 sollte u. E. wie folgt gefasst werden:

*„Der maximal gerechtfertigte Betrag entspricht dem Saldo der Erhöhungen und Minderungen der latenten Steuerschuld der letzten fünf Jahre, die auf das zu überprüfende Jahr der Erfassung der Aufwands aus der Erhöhung der latenten Steuerschuld folgen; er kann nicht negativ werden.“*

In der Gesetzesbegründung könnte folgende Klarstellung aufgenommen werden:

*„Bei einer Rückwärtsbetrachtung ergibt sich der maximal gerechtfertigte Betrag eines Geschäftsjahres aus dem Saldo der Erhöhungen und Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden seit dem vierten Jahr vor dem Geschäftsjahr (Differenzmethode). Er kann allerdings nicht negativ werden.“*

**k.) § 50a Abs. 3 Sätze 6 und 7 MinStG-E – Zuordnung von Auflösungsbeträgen zu importieren latenten Steuerschulden**

§ 50a Abs. 3 Sätze 6 und 7 MinStG-E lauten wie folgt:

*„Soweit einer Nachversteuerungsgruppe latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zuzuordnen sind, bleiben ein negativer Betrag des Nachversteuerungssaldos und der jährlichen Minderungen bis zur Höhe dieser latenten Steuerschulden aus Vorübergangsjahren außer Betracht. Der nach Satz 6 anzusetzende Betrag latenter Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren verringert sich um in den vorangegangenen Geschäftsjahren bereits berücksichtigte Beträge latenter Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren sowie in den Fällen des § 50 Absatz 6 um Minderungen der latenten Steuerschulden einer Nachversteuerungsgruppe, die vorrangig latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zuzuordnen sind“*

Die Regelung zielt auf den Fall ab, dass latente Alt-Steuerschulden in das Mindeststeuersystem importiert werden und deshalb die Auflösung von zusammengefassten Steuerschulden methodengerecht zugeordnet werden muss. Nach der Differenzmethode sollen Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden zunächst den ab dem Übergangsjahr aufgebauten latenten Steuerschulden zugeordnet werden und erst danach den latenten Alt-Steuerschulden. Wir haben Zweifel, ob dies durch die Sätze 6 und 7 ausreichend klar umgesetzt ist. Nach Satz 6 sollen ein „negativer Betrag des Nachversteuerungssaldos“ sowie „der jährliche Minderungen“ bis zur Höhe der latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren außer Betracht bleiben. Nicht gesagt wird, wobei diese außer Betracht bleiben sollen. Naheliegenderweise ist die Ermittlung des sog. Nachversteuerungssaldos gemeint. Dieser soll sich nicht mindern, weil die Zuordnung zu den latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren erfolgt. Dann erscheint aber die Formulierung unverständlich, da sowohl ein negativer Betrag des Nachversteuerungssaldos als auch der jährlichen Minderungen außer Betracht bleiben sollen. Außerdem erscheint es widersprüchlich, von einem negativen Nachversteuerungssaldo zu sprechen, wenn dieser durch die Auflösung von latenten Steuerschulden doch gerade nicht entstehen soll.

Nach Satz 7 soll sich der Betrag der latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren („der nach Satz 6 anzusetzende Betrag“) um bereits berücksichtigte latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren verringern. Die Formulierung wirkt jedoch zirkelschlüssig. Es soll wohl klargestellt werden, dass die betreffenden Minderungen der zusammengefassten Steuerschulden den Betrag der latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren verbrau-

chen. Entsprechendes soll für den Fall geregelt werden, dass nach dem Fünfjahreswahlrecht in § 50 Abs. 6 latente Steuerschulden nicht angesetzt wurden. In diesem Fall soll sich der Betrag der latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren ebenfalls verbrauchen, wenn Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden vorrangig diesen latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zuzuordnen sind. Dieses vorrangige Zuordnen ist jedoch nicht geregelt. Es entspricht dem Vorgehen der Summenmethode. Insofern empfiehlt sich eine dahingehende gesonderte Regelung.

**Petitum:**

Wir schlagen eine Umformulierung vor. Die Sätze 6 und 7 könnten beispielsweise wie folgt ersetzt werden:

*„Soweit in einem Geschäftsjahr eine Minderung der zusammengefassten latenten Steuerschulden zu einem negativen Nachversteuerungssaldo führen würde, wird dieser Betrag mit einem etwaigen Betrag latenter Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren verrechnet. Eine solche Minderung bleibt in Höhe der Verrechnung bei der Ermittlung des Nachversteuerungssaldos außer Betracht. Durch eine Verrechnung mit Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden mindert sich der Betrag latenter Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren; entsprechendes gilt in den Fällen des § 50 Abs. 6. Bei Anwendung von § 50 Abs. 6 werden Minderungen der zusammengefassten latenten Steuern entsprechend (dem jetzigen) Satz 10 vorrangig den latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zugeordnet.“*

**I.) § 50a Abs. 3 Satz 8 MinStG-E – Begriff „Summenmethode“**

Wir möchten zur sprachlichen Klarstellung vorschlagen, in der Gesetzesbegründung zu Satz 8 entsprechend der Formulierung OECD-Kommentierung klarzustellen, dass auf die Netto-Zuführungen einer latenten Steuerschuld („sum of the net increases“) Bezug genommen wird. In Paragraph 90.23 wird der nicht gerechtfertigte Betrag nach der FIFO Methode wie folgt definiert: *„the Maximum Justifiable amount corresponds to the sum of the net increases in the outstanding DTL balance for each Fiscal Year in the five-year testing period in which there was a net increase in the outstanding DTL balance“.*

**m.) § 50a Abs. 3 Satz 11 MinStG-E – Behandlung nicht geltend gemachter latenter Steuerschulden in Nachversteuerungsgruppen**

Unternehmen können auf die Geltendmachung von latenten Steuerschulden im Gesamtbeitrag der angepassten latenten Steuern verzichten. Hierfür besteht ein Jahreswahlrecht nach § 50 Abs. 5 MinStG-E und das durch die Verwaltungsleitlinien der OECD aus Juni 2024 eingeführte Fünfjahreswahlrecht, das in § 50 Abs. 6 MinStG-E umgesetzt werden soll.

Macht eine Unternehmensgruppe hiervon Gebrauch, dann kann es dazu kommen, dass nicht geltend gemachte latente Steuerschulden mit solchen aus Vor-Übergangsjahren zusammentreffen. Dann ergibt sich die Notwendigkeit, Auflösungserträge aus latenten Steuern in Folgejahren zu den beiden Kategorien zuzuordnen, da diese zu unterschiedlichen Konsequenzen führen. Die gleiche Problematik ergibt sich, wenn das Jahreswahlrecht nicht durchgängig angewendet wird, sondern etwa von Jahr zu Jahr unterschiedlich.

Satz 11 soll wohl diesen Fall regeln. Es wird angeordnet, dass nicht geltend gemachte latente Steuerschulden wie solche aus Vor-Übergangsjahren zu behandeln sind. Der Satz lässt u.E. nicht ausreichend klar werden, was damit gemeint ist. Zudem scheint er, die OECD-Regelungen in den Absätzen 112.4 ff. des Kommentars zu Artikel 4.4.7 der GloBE-Mustervorschriften nicht korrekt und vollständig umzusetzen. Danach sollen Auflösungserträge beispielsweise vorrangig etwaigen latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zugeordnet werden. Erst nach deren Verbrauch soll eine Zuordnung zu nicht geltend gemachten latenten Steuerschulden aus der Anwendungszeit der Mindeststeuer zugeordnet werden.

**Petitum:**

Es sollte geprüft werden, ob § 50a Abs. 3 S. 11 MinStG-E die OECD-Vorgaben korrekt umsetzt.

**Zu § 50a Abs. 7 Nr. 1 MinStG-E – Ausgenommene Kategorien von Bilanzposten**

Bestimmte Kategorien von Bilanzpositionen sollen von der Nachversteuerung latenter Steuerschulden i. S. d. § 50a EStG ausgenommen werden („Recapture Exception Accrual“ im Sinne von Art. 4.4.5 der OECD Model Rules).

Gemäß Diskussionsentwurf soll dies z. B. betreffen: „Abschreibungen auf materielle Vermögenswerte einschließlich Abschreibungen auf Forderungen des Leasinggebers für überlassene materielle Vermögenswerte“. Im Vergleich zum derzeit geltenden § 50 Abs. 5 Nr. 1

MinStG wird deutlich, dass der Gesetzgeber auch per Leasing überlassene materielle Vermögenswerte als ausgenommene Bilanzpostenkategorie behandeln möchte.

Unklar bleibt dabei, warum insoweit auf die „Forderungen des Leasinggebers“ abgestellt wird und nicht auf das Rechts des Leasingnehmers zur Nutzung eines materiellen Vermögenswertes, das gemäß IFRS 16 als „right of use“ zu bilanzieren ist. Auch solche right of use assets sollen nach der Kommentierung der OECD von der Nachversteuerung ausgenommen werden (vgl. Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften, Stand April 2024, zu Art. 4.4.5 Abs. 95, S. 135). Zwar findet sich in der Gesetzesbegründung zum MinBestR-LUmsG der Satz *„Schließlich sind auch geleaste materielle Vermögenswerte umfasst.“* Dennoch sollte aus Gründen der Gesetzesklarheit dieser Fall im Gesetz selbst geregelt werden.

**Petitur:**

Wir bitten zu prüfen, ob klarstellend (auch) das Recht des Leasingnehmers zur Nutzung eines materiellen Vermögenswertes in die Kategorie der ausgenommenen Bilanzpositionen des § 50a Abs. 7 MinStAnpG-E aufzunehmen ist.

**Ergänzung des Ausnahmekatalogs in § 50a Abs. 7 MinStG-E 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 zu dem Fall 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. Leasinggeberfall im Rahmen der Gesetzesbegründung hinreichende Rechtssicherheit schaffen.

**Ergänzung des Ausnahmekatalogs in § 50a Abs. 7 MinStG-E um DTL aufgrund unterschiedlicher Gewinnrealisierungsmethoden nach IFRS und HGB**

Nach den IFRS 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), sprich hier wird erst im Zeitpunkt der Abnahme schlussgerechnet und 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. Die in den Bilanzen auszuweisenden Werte unterliegen der jährlichen objektiven Überprüfung durch WP-Gesellschaften.

Bei einer Projektlaufzeit von mehr als 5 Jahren würde die Recapture Rule auf der Position Forderungen greifen, obwohl keinerlei Risiko für den Fiskus besteht, da die Gewinne auch bei einer Laufzeit größer 5 Jahre stets mit dem gesetzlichen Steuersatz im Zeitpunkt der Abnahme versteuert werden.

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 sich rein aufgrund von unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS/HGB) auf mehreren Bilanzpositionen widerspiegeln, zu einer Mindeststeuer bei langlaufenden Projekten führen, da die Recapture Rule ausschließlich für DTL-Positionen greift. Dieses Ergebnis kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein.

Neben der grundsätzlich erforderlichen Lösung dieser Thematik über die OECD stellt die Aufnahme dieser DTL in den Ausnahmekatalog von der Recapture-Regelung eine geeignete Maßnahme dar, um unsachgemäße Mindeststeuer-Belastungen zu vermeiden und ermöglicht zudem eine wesentliche Reduzierung von Komplexität und Kosten im Rahmen der Anwendung der Pillar-2-Regelungen.

**Petitur:**

DTL, die – wie oben beschrieben - ausschließlich aufgrund von unterschiedlichen Gewinnrealisierungsmethoden nach IFRS und HGB entstehen, sind in den Ausnahmekatalog des in § 50a Abs. 7 MinStG-E aufzunehmen.

**Zu § 66 Abs. 2 MinStG-E – Behandlung von 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.

Es soll hierzu ein neuer Buchst. 2. b) in § 66 Abs. 2 MinStG eingefügt werden:

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

*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. Ein ggf. anteiliger Übernahmegewinn aus der Übernahme des Vermögens gegen Ausbuchung der Anteile an der übertragenden Körperschaft soll nur berücksichtigt werden, wenn die Schachtelbefreiung nach § 21 MinStG nicht gilt. Letzteres ist denkbar, wenn die Mindeststeuerfreiheit von Beteiligungsgewinnen nach § 39 MinStG abgewählt wird.

Fragen wirft im Weiteren der in den beiden Sätzen angelegte Rechenweg auf.

Für HGB-Bilanzierer gilt, dass bei einer übernehmenden Gesellschaft eine Aufwärtsverschmelzung nur insoweit als tauschähnlicher Vorgang erfolgswirksam ist, als eine Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft besteht. Im Übrigen, also wenn noch weitere Gesellschafter an der übertragenden Gesellschaft beteiligt sind, wird der Vorgang als Einlage behandelt (siehe IDW RS HFA 42, Abschn. 4). Das bedeutet, das übernommene Vermögen kann dann auch nur quotal dem tauschähnlichen Vorgang zugeordnet werden.

**Beispiel:**

Die übernehmende M-GmbH ist an der übertragenden T-GmbH zu 60 % beteiligt. Der Buchwert der Anteile an der T-GmbH beträgt 200.000 €. Das übertragene Vermögen soll mit dessen Wert von 1.000.000 € angesetzt werden. § 21 MinStG gilt aufgrund der Ausübung des Wahlrechts nach § 39 MinStG nicht.

In Höhe von 60 % ist die Vermögensübernahme als tauschähnlicher Vorgang zu behandeln und in Höhe von 40 % als Einlage. Die Einlage ist nicht erfolgswirksam.

Somit ergibt sich laut GuV folgender Übernahmegewinn:  $600.000 \text{ €} \cdot 200.000 \text{ €} = 400.000 \text{ €}$ . Der Rechenweg von § 66 Abs. 2 Nr. 2 b) Satz 2 MinStG-E passt dann aber nicht. Es ergäbe sich danach folgender Übernahmegewinn:  $1.000.000 \text{ €} \cdot 200.000 \text{ €} = 800.000 \text{ €} \cdot 60 \% = 480.000 \text{ €}$ .

Nicht konsequent ist es, warum bei Nichtgeltung von § 21 MinStG nur ein Übernahmegewinn, nicht aber ein Übernahmeverlust berücksichtigt werden soll. Zwar würde sich wohl bei Umwandlungen im Anwendungsbereich des § 12 UmwStG ein konsistentes Ergebnis ergeben. Bei ausländischen Umwandlungen, auf die § 12 UmwStG nicht anwendbar ist, muss das aber nicht so sein.

Klarstellungsbedürftig scheint zudem, inwieweit die Regelung des § 66 Abs. 2 MinStG-E auf dem Jahresergebnis lt. Rechnungslegung aufsetzt. Neben einem vollständig ergebniswirksamen Ausweis des Übernahmeergebnisses in profit or loss ist es nach IFRS auch denkbar, dass Übernahmeergebnisse vollständig über das Eigenkapital gebucht werden und dann nicht im Mindeststeuer-Jahresüberschuss erscheinen. Die Herausnahme aus dem Mindeststeuer-Gewinn erübrigt sich dann.

Auch kann die Definition des übertragenden Buchwerts abweichen. Der für § 66 Abs. 2 MinStG-E relevante Buchwert dürfte analog zu § 64 Abs. 2 Nr. 2 MinStG derjenige aus dem Einzelabschluss der übertragenden Gesellschaft sein. Nach IFRS kommt hier auch alternativ der Buchwert aus dem Konzernabschluss in Frage, also inkl. PPA und Goodwill. Zusätzlich kann nach IFRS auch die Erwerbsmethode angewendet werden und die Übertragung damit zum fair value erfolgen.

Zum anderen wird für den Fall der Nichtgeltung von § 21 MinStG ein höherer Übernahme-gewinn in den Mindeststeuer-Gewinn einbezogen als z.B. in der HGB-GuV erfasst, siehe dazu oben. Es stellt sich dann die Frage, ob insoweit § 15 MinStG überschrieben wird, indem ein abweichender höherer Übernahme-gewinn in den Mindeststeuer-Gewinn einzu-beziehen ist, als er in der Rechnungslegung überhaupt erfasst wurde.

§ 66 Abs. 2 Nr. 2 lit b) Satz 1 und Satz 2 MinStG-E gelten nur, 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, vgl. § 66 Abs. 5 Nr. 2 MinStG. Die vorgesehene Regelung wäre nicht anwendbar.

Das gleiche dürfte bei teilweiser Aufdeckung der stillen Reserven (Ansatz von Zwischenwerten) in der Steuerbilanz gelten. Dann läge zwar begrifflich eine Mindeststeuerreorgani-sation 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.

Auch in diesen beiden Fällen muss es bei Anwendbarkeit von § 21 MinStG zu einer Kürzung eines Übernahme-gewinns kommen.

In der Korrekturnorm des § 18 Nr. 14 scheint ein redaktioneller Fehler vorzuliegen. Nach § 18 Nr. 14 MinStG soll der Mindeststeuer-Jahresüberschuss (bzw. -Fehlbetrag) vermehrt

werden um Gewinne beziehungsweise vermindert werden um Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten/Schulden. Die Regelung differenziert nicht zwischen den Fällen des § 66 MinStG, in denen das Übertragungsergebnis in der Rechnungslegung bereits erfasst ist und deshalb nicht mehr hinzugerechnet/gekürzt werden muss, und solchen, wo dies nicht der Fall ist. Zudem zielt die Regelung wohl umgekehrt auf die Kürzung von Gewinnen (statt Hinzurechnung) und Hinzurechnung von Verlusten (statt Kürzung). Hierauf hatten wir bereits in unserer Stellungnahme zum 1. Diskussionsentwurf vom 6. September 2024 (Seite 23) hingewiesen.

Wir gehen davon aus, dass für eine Seitwärtsverschmelzung die Behandlung in der Rechnungslegung der übernehmenden Gesellschaft maßgeblich und bei dieser folglich ergebnisneutral ist. Wünschenswert wäre, wenn dies in der Gesetzesbegründung klargestellt würde. Sollte dies vom BMF anders gesehen werden, wäre eine Korrektur von Übernahmeergebnissen für Mindeststeuerzwecke auch für diese Fälle erforderlich.

Bei einer Seitwärtsverschmelzung oder-Abspaltung kommt es auf Anteilseignerebene zu einem ergebniswirksamen Anteilstausch. Entsprechendes gilt auch bei einem Anteilstausch nach § 21 UmwStG. Sinnvollerweise sollte die Auswirkungen dieser Vorgänge ebenfalls thematisiert werden. Es bietet sich an, in der Gesetzesbegründung zu § 21 MinStG oder zu § 66 MinStG klarzustellen, dass insoweit auf einen Verlust oder Gewinn durch den verschmelzungsbedingten Anteilstausch § 21 MinStG anzuwenden ist.

**Petition:**

Die Klarstellung zur Behandlung von Übernahmeergebnissen sollte sämtliche relevanten Fälle, also insbesondere auch Aufwärtsumwandlungen unter Ansatz von gemeinen Werten und Zwischenwerten berücksichtigen. Zudem sollte die vorgesehene Berechnung von Übernahmeergebnissen an die Behandlung in der Rechnungslegung angepasst werden.

Des Weiteren ist es sinnvoll, wenn auch die Auswirkungen auf Anteilseignerebene bei einer Seitwärtsverschmelzung oder -Abspaltung sowie die Auswirkungen eines Anteilstausch nach § 21 UmwStG in der Gesetzesbegründung klargestellt werden (Anwendung von § 21 MinStG).

Zudem möchten wir nochmals darauf hinweisen, dass die Formulierung der Korrekturvorschrift in § 18 Nr. 14 MinStG ungenau ist und an § 66 MinStG angepasst werden sollte,

siehe hierzu bereits unsere Stellungnahme zum 1. Diskussionsentwurf vom 6. September 2024, S. 23.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Änderungen sollte klargestellt werden, dass diese auf alle noch offenen Fälle ab dem Veranlagungszeitraum 2024 anwendbar sind.

### **Ergänzend zu § 66 Abs. 5 MinStG – Mindeststeuer-Reorganisation bei fehlender Anteilsgewährung**

Wir hatten bereits in der Stellungnahme zum 1. Diskussionsentwurf auf Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der Erforderlichkeit einer Anteilsgewährung für die Qualifikation als Mindeststeuer-Reorganisation hingewiesen. Zwar ist das Fehlen einer Anteilsgewährung nach der Definition in Absatz 5 unschädlich „wenn die Ausgabe eines Kapitalanteils keine wirtschaftliche Bedeutung hätte“. Der Gesetzestext lässt daher die Interpretation zu, dass auch Umwandlungen, für die eine Anteilsgewährung gesellschafts- bzw. handelsrechtlich nicht möglich oder verzichtbar ist, als Mindeststeuer-Reorganisation einzustufen sind. Allerdings verbleiben in der Praxis hierzu Unsicherheiten. Diese dürften zu Anträgen auf verbindliche Auskunft führen. Wir halten eine Klarstellung daher weiterhin für sinnvoll.

#### **Petitum:**

Wir regen an, § 66 Abs. 5 Nr. 1 folgenden Halbsatz anzufügen:

*„... oder wenn keine Gegenleistung vorliegt, die Ausgabe eines Kapitalanteils keine wirtschaftliche Bedeutung hätte **oder aus Rechtsgründen nicht möglich ist, und**“*

Sofern eine solche gesetzgeberische Klarstellung (mit Rückwirkung ab 2024) als nicht möglich erscheint, sollte dies zumindest im Begründungsteil erläutert werden, dass bei Umwandlungen eine Ausgabe neuer Kapitalanteile des aufnehmenden Rechtsträgers für die Qualifikation als Mindeststeuer-Reorganisation nicht erforderlich ist, wenn die Anteilsgewährung im maßgeblichen Steuerhoheitsgebiet gesellschafts- bzw. handelsrechtlich nicht zulässig (Kapitalerhöhungsverbot) oder verzichtbar (Wahlrechte) ist. Ferner sollte erwähnt werden, dass gleiches auch für Umwandlungen von Personengesellschaften im Wege einer Anwachsung gilt.

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

Es soll in § 87 Abs. 1 S. 2 MinStG eine explizite Regelung aufgenommen werden, wonach der CbCR-Safe-Harbour für ein Steuerhoheitsgebiet ausgeschlossen ist, wenn die Anforderungen an den CbCR-Safe-Harbour nicht erfüllt werden. Der Ausschluss gilt danach auch dann, wenn ein Fehler im Ergebnis keinen Einfluss auf die Erfüllung der in § 84 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 MinStG genannten Tests hatte.

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.

Gemäß den OECD-Vorgaben (Kommentar, Abs. 79 und 80 zu Annex A Abschnitt 1) ergibt sich, dass Anpassungen der im länderbezogenen Bericht (CbCR) verwendeten Daten (CbCR-Daten) schädlich für die Anwendung eines CbCR Safe Harbour Tests sind. Dies gilt deshalb, weil hier das CbCR kein „Qualified CbCR“ i. S. d. OECD GloBE Model Rules darstellt. Davon ausgenommen sind jedoch ausdrücklich die Anpassungen, welche die GloBE-Mustervorschriften und der dazugehörige Kommentar bzw. das deutsche Mindeststeuergesetz explizit verlangen. Derartige explizit verlangte Anpassungen sehen §§ 87 bis 87b MinStG / MinStGAnpG-E vor. Es wird von der OECD nicht vorgegeben, dass der Safe Harbour zu versagen ist, wenn die erforderlichen Anpassungen nicht in der Meldung enthalten sind.

Die negative Formulierung in § 87 Abs. 1 S. 2 MinStG-E („[...] nach diesem Gesetz erforderliche Anpassungen unterblieben sind“) geht allerdings weiter. Hiernach führt jegliche unterbliebene (einschließlich vom MinStG explizit genannte) Anpassung zur Versagung eines CbCR-Safe-Harbour-Tests. Hiernach wäre also eine versehentlich fehlerhaft ermittelte Anpassung nach §§ 87 bis 87b MinStG / MinStGAnpG-E rein aus formellen Gründen schädlich, auch wenn der Fehler im Ergebnis keinen Einfluss auf die Erfüllung eines CbCR-Safe-Harbour-Tests hat.

U. E. ist es sinnvoll, hinsichtlich der Umsetzung von Anforderungen an den CbCR-Safe-Harbour einen gewissen Ermessensspielraum zu belassen. Sinn und Zweck der temporären Safe-Harbour-Regelungen ist es, den Erfüllungsaufwand für die betroffenen Unternehmen zu begrenzen. Dies deckt sich u. E. mit der OECD-Auffassung, die an verschiedenen Stellen eine „offenere“ bzw. „praktikablere“ Sichtweise an den Tag legt und insbesondere den Wesentlichkeitsgrundsatz anerkennt. Das ergibt sich eindeutig aus Abs. 11 zu Abschnitt 1 des Annex A.

Safe Harbours zum OECD Kommentar (dort Seite 292). Zur Kompensation gilt der CbCR Safe Harbour Test nur vorübergehend und beinhaltet einen Zuschlag auf die ETR-Grenze. Hintergrund ist bekanntermaßen die Einräumung eines Übergangszeitraums für die Implementierung angemessener Reportingprozesse in den Unternehmen. Dies muss auch u. E. für Anforderungen an das dem Test zugrunde gelegte Berichtspaket gelten. Anpassungen (bereits im Erstellungsprozess) des Berichtspakets sollten daher nicht verlangt werden, sofern diese sich nicht auf das Ergebnis des Tests auswirken.

#### **Petitum:**

§ 87 Abs. 1 S. 2 MinStG-E sollte in seiner Reichweite überprüft werden. Wir schlagen in einem ersten Schritt eine alternative Formulierung vor, die unserer Auffassung nach der OECD-Vorgabe gerecht wird und die Möglichkeit einer späteren Korrektur, z. B. im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung erlaubt:

*„[...] Sofern die Anforderungen für den CbCR-Safe-Harbour für ein getestetes Steuerhoheitsgebiet ~~nicht erfüllt sind oder unter Berücksichtigung der nach diesem Gesetz erforderlichen Anpassungen nicht erfüllt sind unterblieben sind~~, scheidet die Anwendung des § 84 für das jeweilige getestete Steuerhoheitsgebiet **ungeachtet des Umstands** aus.“*

Zudem sollte sich das BMF auf OECD-Ebene für eine entsprechende Klarstellung im Kommentar zu den GloBE-Musterregelungen einsetzen. Zumindest sollte der Grundsatz der Wesentlichkeit gelten, siehe dazu auch den nachfolgenden Punkt.

#### **Zu § 87 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E – Berichtspakete**

Die gegenüber dem 1. Diskussionsentwurf geänderte neue und besser verständliche Strukturierung des § 87 MinStG halten wir für sinnvoll.

Auch begrüßen wir, dass in der Gesetzesbegründung offenbar eine Nichtbeanstandungsregelung für bestimmte 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. Der Begriff „Kompensationsmaßnahmen“ bleibt aber undeutlich. Aus

unserer Sicht sollte die Formulierung klarer zum Ausdruck bringen, dass hier aus Vereinfachungsgründen im Hinblick auf nachfolgende Konsolidierungsmaßnahmen „vorweggenommene Konsolidierungsanpassungen“ gemeint sind.

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.

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, so dass 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 Rechnungslegungsvorschriften als unschädlich akzeptiert werden.

### **Zu § 87 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E – Datenquellen für unwesentliche Einheiten**

Der Entwurf verwendet u. a. in § 87 Abs. 2 Nr. 3 MinStG-E (und nicht nur hier) 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.

#### **Petition:**

Der Begriff „Jahresabschluss“ sollte hier und im gesamten Entwurf an die neue Terminologie des Diskussionsentwurfs angepasst werden.

### **Zu § 87 Abs. 4 MinStG-E – ausgewiesener Ertragsteueraufwand**

Das Mindeststeuergesetz unterscheidet begrifflich gelegentlich zwischen „ausweisen“ und „erfassen“, siehe § 82 Abs. 1 S. 1 MinStG „...erfassten oder ausgewiesenen aktiven und passiven latenten Steuern...“). Der Begriff „ausweisen“ könnte dabei ein etwas weiterer Begriff sein und sich möglicherweise auch auf Anhangangaben beziehen, während „erfassen“ nur das bilanzielle Erfassen meint. Insofern stellt sich die Frage, ob in § 87 Abs. 4 MinStG-E die Worte „ausgewiesenen Ertragsteueraufwand“ passen.

#### **Petition:**

In § 87 Abs. 4 MinStG-E sollte die Formulierung „ausgewiesenen Ertragsteueraufwand“ dahingehend überprüft werden, ob er hier richtig verwendet ist.

### **Zu § 87a MinStG-E – begrenzte Akzeptanz von Pushdown-Accounting auch für Vollberechnung**

§ 87a MinStG-E erlaubt die Berücksichtigung von Auswirkungen der Erwerbsmethode bei einem Beteiligungserwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (sog. Pushdown Accounting) für Zwecke des CbCR Safe Harbour, sofern bereits für nach dem 31.12.2022 beginnende Geschäftsjahre CbCR Daten unter Berücksichtigung der Erwerbsmethode übermittelt worden sind. Für Zwecke des CbCR-Routinegewinne-Tests und des CbCR-Effektivsteuersatz-Tests sind Gewinnminderungen eines Geschäfts- oder Firmenwerts aufgrund des Pushdown Accountings dem Gewinn/Verlust vor Steuern wieder hinzuzurechnen, sofern der Beteiligungserwerb nach dem 31.11.2021 erfolgt ist. Eine Ausnahme

gilt für den CbCR-Effektivsteuersatz-Test, sofern die Rechnungslegungsinformationen einen auf die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts entfallenden latenten Steuerertrag beinhalten.

**Petition:**

Die Anwendung der Erwerbsmethode für CbCR Safe Harbour Zwecke bringt u. E. keine spürbare Erleichterung für die Praxis. Denn jedenfalls für Zeiträume, in denen der CbCR-Safe-Harbour keine Anwendung (mehr) findet, müssen diese Daten auch für die Vergangenheit erhoben werden. Es empfiehlt sich daher einen Gleichlauf derart herzustellen, dass die Erwerbsmethode auch für die Regeln der Vollberechnung akzeptiert werden kann. Eine spürbare Erleichterung wäre alternativ erreicht, wenn die Eliminierung von Effekten aus dem Pushdown Accounting erst für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2026 verlangt werden würde.

**Zu § 87b MinStG-E – Inkongruenzen**

Die an verschiedenen Stellen verwendeten Begriffe „Jahresabschluss“ und „Abschluss“ sind noch nicht an die Begrifflichkeit „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“ angepasst. Zudem handelt es sich bei dem Begriff „Steuerliche Attribute“ um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der im Sinne einer einheitlichen Rechtsanwendung klargestellt werden sollte. In diesem Kontext stellt sich die Frage, ob dies ausschließlich Steuerkennzeichen einer Geschäftseinheit umfasst, die zum Ende des jeweiligen Geschäftsjahres vorhanden sind. Falls ja, wäre z.B. ein Verlustvortrag erfasst, nicht jedoch der unterjährig bereits verrechnete laufende steuerliche Verlust.

**Petition:**

Die für die Rechnungslegungsdaten verwendete Terminologie sollte an § 87 Abs. 2 MinStG-E des Entwurfs angepasst werden.

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

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

#### **Petition:**

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

## **2. Artikel 4 des Diskussionsentwurfs – Decluttering im EStG**

Die Vorschriften in § 4i EStG und § 4j EStG sind durch andere Maßnahmen gegen Steuer-  
vermeidung überflüssig geworden, führen aber gleichwohl zu erheblichem Compliance-Auf-  
wand bei den Unternehmen. Der Vorschlag, diese Normen abzuschaffen, ist daher als Bei-  
trag zur Entschlackung des deutschen Steuerrechts zu begrüßen.

## **3. Artikel 5 des Diskussionsentwurfs – Decluttering im AStG**

### **Zu § 9 AStG-E – Anhebung der Bagatell-Grenze**

Die vorgesehene Anhebung Bagatellgrenze in § 9 AStG-E dient der Vereinfachung und ist  
daher zu begrüßen.

### **Zu § 13 AStG (Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung bei nicht beherrschten Ka- pitalanlagegesellschaften)**

Die von der ATAD nicht geforderte erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung bei nicht be-  
herrschten Auslandsgesellschaften ist nur mit großem Aufwand vollziehbar. Die Unternehmen  
müssen ihre Auslandsstrukturen – auch bei Kleinstbeteiligungen – darauf untersuchen, ob  
niedrig besteuerte Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter vorliegen und ggf. die Daten zur Über-  
leitung in deutsches Steuerrecht beschaffen. Selbst wenn sich keine § 13 AStG-Relevanz her-  
ausstellt, entsteht Prüfungs- und Dokumentationsaufwand. Die Compliance-Kosten dürften oft  
die eigentliche Steuer übersteigen.

Wir halten bei den Schätzungen des Erfüllungsaufwands die geschätzte Fallzahl für deutlich zu niedrig. Wir gehen davon aus, dass die Fallzahl nicht 800, sondern mindestens das doppelte beträgt. Insofern sehen wir v. a. mit Abschaffung von § 13 AStG ein erhebliches Potenzial zum Abbau von Compliance-Aufwand.

Allerdings ergibt sich für viele Unternehmen die Frage, wie sie mit dem derzeit noch geltenden § 13 AStG umgehen sollen. Viele Finanzämter haben die bundeseinheitliche Fristverlängerung bis 31. Oktober 2024 für die Abgabe von AStG-Feststellungserklärungen für das Jahr 2022 ihrerseits nochmals verlängert. Viele Unternehmen profitieren daher noch von laufenden Fristverlängerungen und haben die AStG-Erklärungen für das Jahr 2022 noch nicht abgegeben. § 13 AStG soll erfreulicherweise rückwirkend abgeschafft werden, sodass möglicherweise auch für das Jahr 2022 § 13 AStG nicht anzuwenden ist. Da aber unklar ist, ob und wann der Vorschlag des BMF vom Gesetzgeber umgesetzt wird, ergibt sich für die Unternehmen ein Stadium der Rechtsunsicherheit. Angesichts des großen Ermittlungs- und Erklärungsaufwand, der mit § 13 AStG bei nicht beherrschten Gesellschaften verbunden ist, besteht bei den Unternehmen das Interesse, diesen möglicherweise unnützen Aufwand zu vermeiden. Es wäre daher hilfreich, wenn die Finanzverwaltung kurzfristig im Erlasswege eine Fristverlängerung für das Jahr 2022 gewährt.

**Petition:**

Die Finanzverwaltung sollte im Erlasswege kurzfristig eine Fristverlängerung für Feststellungserklärungen für das Jahr 2022 gewähren.

#### **4. Art. 6 – 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.