



DRSC e. V. • Joachimsthaler Str. 34 • 10719 Berlin

Anette Wagner
Steuerabteilungsleiterin
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
per Email: Pillar2@bmf.bund.de

Präsidium

Telefon: +49 (0)30 206412-11

E-Mail: lanfermann@drsc.de

Berlin, 13. August 2025

Kopie an:

Dr. Jan Techert, Bundesministerium der Justiz

Nationaler Normenkontrollrat: nkr@bmj.bund.de

Betreff: Referentenentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und zur Umsetzung weiterer Maßnahmen (Mindeststeueranpassungsgesetz – MinStAnpG)

Sehr geehrte Frau Wagner,

zu dem oben genannten Referentenentwurf (im Folgenden „RefE“) möchten wir wie folgt Stellung nehmen.

Wir begrüßen das Bestreben des Bundesfinanzministeriums, mit dem RefE Erleichterungen für Unternehmen bei bestimmten Regelungsinhalten des MinStG zur Diskussion zu stellen sowie Klärstellungen bzw. Korrekturen bei missverständlichen Vorgaben des Gesetzes herbeizuführen. Dies steht auch im Einklang mit den Schwerpunkten des Arbeitsprogramms der Europäischen Kommission hinsichtlich Bürokratieabbau und Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Wirtschaft für das aktuelle Jahr.

Gleichwohl stellen wir insgesamt fest, dass die Vorschläge im RefE in Bezug auf die Nachversteuerungsregelungen zu keiner wesentlichen Vereinfachung führen, und weisen darauf hin, dass die betroffenen Unternehmen nach wie vor bei der Umsetzung des MinStG vor enorme administrative und systemische Herausforderungen gestellt werden.

Im Anhang weisen wir auf einige Aspekte des RefE hin, die aus unserer Sicht im weiteren Gesetzgebungsverfahren einer Änderung bzw. Klärung bedürfen. Da das Steuerrecht nicht zum Aufgabenbereich des DRSC gehört, konzentrieren sich unsere Kommentare auf rechnungslegungsrelevante Fragestellungen sowie Querschnittsthemen zwischen der Rechnungslegung und dem Steuerrecht. Aus diesem Grund beschränken wir unsere Anmerkungen im Anhang auf die folgenden Themenblöcke:

Kontakt:

Joachimsthaler Str. 34
10719 Berlin
Telefon: +49 (0)30 206412-0
Telefax: +49 (0)30 206412-15
E-Mail: info@drsc.de

Bankverbindung:

Deutsche Bank Berlin
IBAN-Nr.
DE26 1007 0000 0070 0781 00
BIC (Swift-Code)
DEUTDE33XXX

Vereinsregister:

Amtsgericht Berlin-Charlottenburg, VR 18526 Nz
Präsident:
Georg Lanfermann
Vizepräsident:
Prof. Dr. Sven Morich

1. Art. 1 Nr. 17 und Nr. 33 MinStAnpG-RefE (Änderung der §§ 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 82): Aktivierungswahlrechte;
2. Art. 1 Nr. 38 MinStAnpG-RefE (Änderung des § 87 MinStG): Datengrundlage für die Ermittlung des im CbCR-Safe-Harbour zu verwendenden Gewinns oder Verlusts vor Steuern;
3. Art. 1 Nr. 18 MinStAnpG-RefE (Einfügung des § 50a MinStG): Nachversteuerung latenter Steuerschulden;
4. Anregungen zur Änderung des MinStG i.Z.m. ungewissen Steuerpositionen;
5. Anregungen zur Vereinheitlichung der Verwendung der Begriffe „Steueraufwand / Steuerertrag“ und „Steuerschuld / Steueranspruch“;
6. Steuern aus der Vor-Pillar Two-Zeit.

Wir weisen darauf hin, dass unsere Anmerkungen zu den Themenblöcken 1, 2 und 3 zum Teil wortgleich zu denen aus unserer [Stellungnahme](#) zum zweiten Diskussionsentwurf vom 31. Januar 2025 sind. Die Anmerkungen, die wir in dieser Stellungnahme vorgebracht haben und die im RefE umgesetzt wurden, haben wir gestrichen.

Ferner weisen wir darauf hin, dass die Anregungen zu den Themenblöcken 4, 5 und 6 auf der Position unserer Arbeitsgruppe „Steuern“ basieren und aufgrund einer sehr kurzen Kommentierungsfrist nicht mit unseren Fachausschüssen abgestimmt werden konnten.

Für Rückfragen oder ein Gespräch stehen Ihnen Olga Bultmann (bultmann@drsc.de) oder wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Georg Lanfermann
Präsident

Prof. Dr. Sven Morich
Vizepräsident

Anhang – Anmerkungen zum RefE im Detail

1. Zu Art. 1 Nr. 17 und Nr. 33 MinStAnpG-RefE (Änderung der §§ 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 82): Aktivierungswahlrechte

Es ist aus unserer Sicht unklar, weshalb in der vorgeschlagenen Ergänzung des § 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG zunächst von der Verrechnung latenter Steueransprüche mit latenten Steuerschulden die Rede ist. Hierbei handelt es sich um ein Ausweishwahlrecht, das aber keinen Einfluss auf die Höhe der insgesamt bilanzierten latenten Steuern sowie den ausgewiesenen latenten Steueraufwand bzw. Steuerertrag hat.

Ferner ist aus unserer Sicht die vorgeschlagene Regelung im § 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 MinStG deplatziert. Abs. 1 geht in seiner Systematik grundsätzlich von den angefallenen (=gebuchten) latenten Steuern aus und nimmt in den verschiedenen Nummern des Satzes 2 verschiedene Tatbestände von der Berechnung aus. Ein „Ausschließen“ setzt nach unserem Begriffsverständnis voraus, dass die betreffenden Positionen in der Ausgangsgröße (gebuchter latenter Steueraufwand bzw. Steuerertrag) zunächst enthalten sind. Davon kann nach unserer Auffassung bereits für den aktuellen Regelungsinhalt von § 50 Abs. 1 Satz 3 MinStG (keine vollständige Werthaltigkeit eines latenten Steueranspruchs) nicht in allen Fällen ausgegangen werden. Im Fall der Nichtausübung des Ansatzwahlrechts nach § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB sind regelmäßig keine latenten Steuern verbucht, die „angefallenen latenten Steuern“ betragen insoweit null.

Petitum:

Aus den o.g. Gründen regen wir an, den zukünftigen Regelungsinhalt bzgl. der Nichtausübung des Ansatzwahlrechts als eine gesonderte Vorschrift innerhalb des § 50 MinStG aufzunehmen und hier mit eindeutigen Formulierungen zu arbeiten. Diese gesonderte Vorschrift könnte auch den bisherigen Inhalt von § 50 Abs. 1 Nr. 3 MinStG (fehlende Werthaltigkeit) umfassen. Systematisch gehört der Regelungsinhalt aus unserer Sicht in § 50 Abs. 2 MinStG und könnte dort in einer separaten Nr. 4 platziert werden. Alternativ könnte die Regelung in einem neuen Absatz 2a erfolgen.

2. Zu Art. 1 Nr. 38 MinStAnpG-RefE (Änderung des § 87 MinStG): Datengrundlage für die Ermittlung des im CbCR-Safe-Harbour zu verwendenden Gewinns oder Verlusts vor Steuern

Wir begrüßen die neue Fassung des § 87 Abs. 2 Nr. 1 MinStG, der qualifizierte Rechnungslegungsinformationen als Berichtspakete definiert. Berichtspakete sind die für Konsolidierungszwecke an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheiten, wenn sie den in § 138a AO enthaltenen Anforderungen für die länderbezogene Berichterstattung entsprechen. In der Konzernpraxis werden die Berichtspakete (sog. Reporting Packages) regelmäßig als Datenquelle für die länderbezogene Berichterstattung verwendet. Entsprechend der Anforderung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie 2022 werden die länderbezogenen Berichte mittels Aggregation der in den Berichtspaketen enthaltenen Daten und Informationen für die jeweiligen Steuerhoheitsgebiete, in denen der multinationale Konzern tätig ist, erstellt. Insofern erfüllen die Daten aus existierenden länderbezogenen Berichten grundsätzlich

die Vorgaben für die Erstellung eines länderbezogenen Berichts und entsprechen somit den Vorgaben und dem Zweck des CbCR-Safe-Harbours.

Die Begründung zu § 87 Abs. 2 Nr. 1 MinStG führt weitergehend folgendermaßen aus:

„Nach der Nummer 1 sind vom Begriff „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“ die für Zwecke der Konzernrechnungslegung verwandten Berichtspakete (zur Zulässigkeit der Verwendung von Berichtspaketen siehe Punkt 1.3 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften) erfasst. Diese Berichtspakete müssen die Vorgaben für die Erstellung eines länderbezogenen Berichts erfüllen. Danach dürfen – vorbehaltlich des § 87a – grundsätzlich nur aggregierte und keine konsolidierten Rechnungslegungsdaten dem länderbezogenen Bericht zugrunde gelegt werden (vgl. Punkt 2.3 der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung: BEPS-Aktionspunkt 13). Dementsprechend müssen die Daten grundsätzlich ungeachtet davon berichtet werden, ob die Geschäftsbeziehungen grenzüberschreitend oder national, oder zwischen verbundenen Unternehmen oder unverbundenen Unternehmen erfolgen. Bezogen auf die Daten, die aus einzelnen Rechnungslegungswerken in die Berichtspakete einzubeziehen sind, ist demzufolge die Eliminierung von konzerninternen Beziehungen (Konsolidierung) unzulässig. Wenn mit Blick auf nachfolgenden Konsolidierungsmaßnahmen für konzerninterne Geschäftsvorfälle Kompensationsmaßnahmen unterbleiben, ist dies für Zwecke des § 87 nicht zu beanstanden, sofern die zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle in dem Berichtspaket (wenn auch nach dem für den Einzelabschluss maßgebenden Rechnungslegungsstandard) enthalten sind.“

Die ausführliche und klarstellende Begründung begrüßen wir grundsätzlich. Indes beurteilen wir die Verwendung einzelner Begrifflichkeiten als nicht geläufig in der Unternehmens- und Rechnungslegungspraxis und gegebenenfalls sogar als missverständlich. Kompensationsmaßnahmen lassen sich als Maßnahmen verstehen, die das Ziel haben, „bei der Zusammenfassung der Einzelabschlüsse zum Konzernabschluss Sachverhalte aus Konzernsicht (neu) zu beurteilen.“¹ Durch diese Maßnahmen „sollen konzerninterne Geschäfte und deren Auswirkungen aus dem Konzernabschluss eliminiert werden.“ Unser Verständnis der Regelungsabsicht ist hingegen, dass die Vorwegnahme bestimmter Anpassungsmaßnahmen (d.h. in der Konzernpraxis übliche Vereinfachungen im Hinblick auf die nachfolgende Konsolidierung) in den zu verwendenden Berichtspaketen für Zwecke des § 87 MinStG nicht zu beanstanden sind. Unseres Erachtens sollte dies durch eine sprachliche Anpassung des letzten Satzes der Gesetzesbegründung und einer ergänzenden, nicht abschließenden Listung möglicher darunter zu subsumierender Geschäftsvorfälle in der Konzernpraxis klargestellt werden, um Missverständnisse zu vermeiden.

Unseres Erachtens sind unter anderem vorweggenommene Anpassungsmaßnahmen (Vereinfachungen) in den zugrundeliegenden Berichtspaketen als zulässig zu erachten, die zeitliche Abweichungen (temporäre Differenzen) verkörpern und den Ansatz einer latenten Steuerposition in Bezug auf Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen zur Folge hätten. Eine solche Anforderung steht in Einklang mit den konzeptionellen Grundlagen des MinStG, wonach ein korrekter effektiver Steuersatz (§ 53 Abs. 1 MinStG) zu ermitteln ist. Ein solches Kriterium findet

¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 2015, S. 11.

sich zudem in § 87a Abs. 2 MinStG (neu), wie es im Diskussionsentwurf des MinStAnpG enthalten ist und im weiteren Gesetzgebungsverfahren eingeführt werden soll.

In der Konzernpraxis werden konzerninterne Geschäftsvorfälle üblicherweise in den Berichtspaketen erfasst, allerdings kann der Zeitpunkt der erfassten Geschäftsvorfälle – da die Berichtspakete zu Konsolidierungszwecken erstellt werden – von der Abbildung in einem fiktiven Einzelabschluss abweichen. Exemplarisch lassen sich folgende Beispiele anführen:

- Bei konzerninternen Leasingverhältnissen wird in den Berichtspaketen in vielen Fällen der Leasinggegenstand weiterhin beim Leasinggeber unter dem aus Konzernsicht korrekten Bilanzposten wie z.B. Anlagevermögen erfasst. Eine Erfassung des Aktivwertes beim Leasingnehmer gem. IFRS 16 erfolgt i.d.R. nicht. Jedoch erfasst der Leasingnehmer einen Leasingaufwand, wenn die Zahlung geleistet bzw. zum Abschlussstichtag eine Zahlungsverpflichtung aufwandswirksam erfasst wird. Spiegelbildlich erfasst der Leasinggeber den korrespondierenden Leasingertrag. Über die gesamte Leasingperiode ergeben sich grundsätzlich keine Abweichung bei den erfassten Aufwendungen und Erträgen.
- Ebenso werden (zinslose) konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten grundsätzlich erfasst, so dass die Geschäftsvorfälle demnach in den Berichtspaketen abgebildet sind. Eine Abzinsung dieser Forderungen und Verbindlichkeiten erfolgt allerdings – da diese im Rahmen der Konsolidierung wieder zu eliminieren sind – hingegen nicht. Auch die Vornahme von pauschalen Wertberichtigungen auf konzerninternen Forderungen, kann in den Berichtspaketen ausbleiben.

Da die beschriebenen Beispiele temporäre Differenzen im Sinne von IAS 12 / § 274 HGB begründen und latente Steuern zu bilden wären, würden die dargestellten exemplarischen Abweichungen in Einklang mit der klarstellenden Gesetzesbegründung stehen und gegenüber einem fiktiven Einzelabschluss zu akzeptieren sein.

Darüber hinaus erachten wir aber auch den Verzicht auf die Vornahme von Wertberichtigungen (“Teilwertabschreibungen”) auf Beteiligungen an konsolidierten verbundenen Geschäftseinheiten als sachgerecht. In Reporting Packages, die für Zwecke der Erstellung eines Konzernabschlusses aufgestellt werden und die auf nachfolgende Konsolidierungsmaßnahmen ausgerichtet sind, ist ein solcher Verzicht in aller Regel notwendig, um die erforderlichen Schritte der Kapitalkonsolidierung durchführen zu können. Im Gegensatz zu den oben skizzierten Beispielen würde die Vornahme einer Wertberichtigung (“Teilwertabschreibung”) indes zu keiner temporären Differenz und Erfassung einer latenten Steuer führen. Indes ist der Verzicht auf die Vornahme der Wertberichtigung dennoch zweckadäquat und aus zwei Gründen unschädlich. Zum einen reflektiert eine Wertberichtigung lediglich einen (Buch-)Verlust, der spätestens im Zeitpunkt des Abgangs der Beteiligung tatsächlich im handelsrechtlichen Ergebnis zu erfassen wäre und durch die Vornahme der Wertberichtigung diesen lediglich zeitlich vorverlagert. Zum zweiten stellen sich Unternehmen durch die Anwendung der Vereinfachung im Hinblick auf die Anwendung der Safe-Harbour-Kriterien nicht besser, sondern schlechter. Aufgrund des zu hohen Gewinns im Nenner der Steuersatzberechnung hat diese Vereinfachung einen reduzierenden Effekt auf den vereinfacht berechneten effektiven Steuersatz des § 84 Abs. 2 MinStG. Dies gilt gleichermaßen für den CbCR-De-Minimis Test sowie den Routine-Profits-Test.

Zu guter Letzt spricht für diese Vereinfachung auch, dass bei Überschreiten der Grenze von 50 Mio. EUR ein solcher nicht realisierter Nettoverlust nach § 87 Nr. 4 und 5 MinStG sowieso wieder korrigiert (d.h. rückgängig) gemacht werden muss. a

Petition:

Wir plädieren für eine klarstellende Modifikation der Gesetzesbegründung. Konkret schlagen wir folgende Änderung des letzten Satzes der Gesetzesbegründung zu Nr. 38 (§ 87 Abs. 2 Satz 2 MinStG-E) sowie die Einfügung eines anschließenden neuen Satzes vor: **„Wenn mit Blick auf nachfolgende Konsolidierungsmaßnahmen für konzerninterne Geschäftsvorfälle ~~Anpassungsmaßnahmen in den Berichtspaketen vorweggenommen werden~~ ~~Kompensationsmaßnahmen unterbleiben~~, ist dies für Zwecke des § 87 nicht zu beanstanden, sofern die zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle einheitlich in den korrespondierenden dem Berichtspaketen (wenn auch nach dem für den Einzelabschluss maßgebenden Rechnungslegungsstandard) enthalten sind. Dies gilt insbesondere für folgende konzerninterne Geschäftsvorfälle in der Konzernpraxis: konzerninterne Leasingverhältnisse (z.B. Ausweis von Leasingaufwand/-ertrag anstelle der Anwendung von IFRS 16), konzerninterne Rückstellungen (z.B. kein Ausweis, aber Aufwand bei Eintritt des rückstellungsauslösenden Ereignisses), zinslose konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten (keine Abzinsung, sondern Ansatz der Forderung und Verbindlichkeit mit dem Nennwert), konzerninterne langfristige Auftragsfertigung (kein Erfolgsausweis nach percentage of completion-Methode, sondern nach completed contract-Methode), unterlassene Wertberichtigungen von Beteiligungen an Konzerngesellschaften.“**

Wir plädieren zudem für eine Evaluation, inwieweit die in § 87 Abs. 2 Nr. 1 MinStG zugelassene Berechnungsgrundlage, d.h. die für Konsolidierungszwecke an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheiten (Berichtspakete), unter Berücksichtigung der oben ausgeführten Klarstellungen, ebenfalls als Grundlage der Mindeststeuergewinnermittlung in § 15 Abs. 1 MinStG zugelassen werden kann.

3. Zu Art. 1 Nr. 18 MinStAnpG-RefE (Einfügung des § 50a MinStG): Nachversteuerung latenter Steuerschulden

Der eingefügte § 50a hat sich gegenüber dem zweiten Diskussionsentwurf des MinStAnpG nur an wenigen Stellen geändert. Daher möchten wir unsere [Stellungnahme](#) zum zweiten Diskussionsentwurf des MinStAnpG vom 31. Januar 2025 erneut zum Referentenentwurf anbringen. Positiv hervorheben möchten wir zwei Änderungen im Referentenentwurf gegenüber dem zweiten Diskussionsentwurf, die entsprechend unserer Stellungnahme berücksichtigt wurden. Diese betreffen § 50a Abs. 2 Nr.1 und Abs. 6 Nr.1. Entsprechende Anmerkungen dazu haben wir in unserer Stellungnahme gestrichen.

Einleitend möchten wir positiv hervorheben, dass die geänderten bzw. neu eingeführten §§ 50 Abs. 5, 6 und 50a MinStG höhere Aggregationsebenen von passiven latenten Steuern für die Nachversteuerung ermöglichen und dass punktuell, wie durch den Ausschluss von kurzfristigen passiven latenten Steuern, Vereinfachungen gefunden wurden. Jedoch ist insgesamt festzustellen,

dass die neuen Regelungen zu keiner wesentlichen Vereinfachung führen. Dies ergibt sich aus den folgenden Gründen:

1. Nachversteuerungsgruppe I: Für die Ermittlung von latenten Steuern in einem handelsrechtlichen Abschluss (IFRS, HGB) wird die Nachversteuerungsgruppe I nur in wenigen Ausnahmefällen verwendet. Soll (oder ist) sie für Zwecke des MinStG anzuwenden, sind umfassende systemseitige Anpassungen erforderlich.
2. Nachversteuerungsgruppe II: In diesem Rahmen wurden neue Voraussetzungen und Nachweispflichten geschaffen, die zu zusätzlichem Erstellungs- und Dokumentationsaufwand führen.
3. Komplexität: Die Leitlinien haben zusätzliche Komplexität geschaffen, die zu neuen Rechtsunsicherheiten führen. Gleichfalls ergibt sich hierdurch an weiteren Stellen das Erfordernis für z.T. umfangreiche Schattenrechnungen im Bereich der latenten Steuern.

Daher möchten wir zu Beginn unserer Stellungnahme folgendes Petitum in Bezug auf den in Absatz 90.2 der OECD-Leitlinien aus Juni 2024 genannten Review des Inclusive Framework im Jahr 2028 abgeben.

Petitum:

Wir schlagen vor, die Nachversteuerung vollständig zu streichen. Es gibt keine Hinweise darauf, dass konzerninterne oder externe Geschäftsvorfälle sowie die daraus resultierenden latenten Steuern missbräuchlich verwendet werden, um Steuererhöhungen zu vermeiden. Sollte der Inclusive Framework nicht in Gänze von der Nachversteuerung absehen, schlagen wir vor, die Nachversteuerung auf immaterielle Vermögensgegenstände zu beschränken. In diesem Bereich ergeben sich in der Unternehmenspraxis relevante, langfristige passive latente Steuern.

Zudem wäre es – vereinfachend und mangels wesentlicher Auswirkungen auf die Ermittlung der angepassten latenten Steuern – wünschenswert, die in der individuellen Unternehmenspraxis angewendeten Aggregationsebenen zur Ermittlung latenter Steuern anzuerkennen.

Zur Reduzierung der in den OECD-Model Rules sowie dem MinStG angelegten Komplexität sollte zudem der Grundsatz der Wesentlichkeit für bestimmte Sachverhaltskonstellationen anwendbar sein. Das Wesentlichkeitskonzept ist in den OECD-Model Rules (MR) angelegt und wird im Commentary zu den MR explizit aufgegriffen (vgl. OECD Commentary to the GloBE MR (Stand April 2024)). Zudem ist es konzeptioneller Bestandteil der Rechnungslegung nach IFRS und HGB und daher auch geübte Praxis der Rechtsanwender.

Im komplexen Umfeld der Nachversteuerungsregelungen des MinStG schlagen wir daher die Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes zwecks Vereinfachung vor, damit die extrem aufwändigen Ermittlungen der Nachversteuerungsbeträge nicht durchzuführen sind, obwohl abzusehen ist, dass sich hieraus keine Mindestbesteuerung ergeben kann. Wir schlagen vor, die Wesentlichkeit anhand eines alternativen effektiven Mindeststeuersatzes basierend auf den Berechnungsregeln für die globale Mindeststeuer zu definieren.

Dieser alternative effektive Mindeststeuersatz ist entsprechend der Regelungen des MinStG, aber ohne Anwendung der Nachversteuerungsregelungen für eine Jurisdiktion zu ermitteln. Lediglich wenn der so ermittelte alternative effektive Mindeststeuersatz einen festgelegten Prozentsatz unterschreitet, müssen die Nachversteuerungsregelungen berücksichtigt werden und auf dieser Basis der effektive Steuersatz ermittelt werden.

Ein solcher alternative effektive Mindeststeuersatz wäre auf hoheitlichem Wege typisiert festzulegen. Wir schlagen beispielsweise einen Wert von 20 % vor, der sich aus dem Mindeststeuersatz (§ 54 Abs. 1 MinStG) sowie einem Sicherheitszuschlag von 5 % ergibt. Sollte der alternative effektive Mindeststeuersatz in einer Jurisdiktion 20 % nicht unterschreiten, müssten die Nachversteuerungsregelungen für diese Jurisdiktion nicht angewendet werden. Eine solche Vorgehensweise wäre Ausdruck und Ausformung des Wesentlichkeitsgrundsatzes, als jene Jurisdiktionen von der Anwendung der Nachversteuerungsregelungen ausgenommen würden, die den alternativen effektiven Mindeststeuersatz von 20 % nicht unterschreiten. Es ist davon auszugehen, dass für diese Jurisdiktionen - bei Anwendung der Nachversteuerungsregelungen des § 50a MinStG – gleichermaßen keine oder nur in sehr seltenen Fällen eine unwesentliche Ergänzungssteuer entstünde. Sollte im Zeitablauf der alternative effektive Mindeststeuersatz zunächst überschritten, zu einem nachfolgenden Zeitpunkt unterschritten werden, wäre ab diesem Zeitpunkt der Übergang auf die Anwendung der Nachversteuerungsregelungen geboten. Indes plädieren wir dafür, einen solchen Übergang nicht aufgrund einer einmaligen Unterschreitung des alternativen effektiven Mindeststeuersatzes (z. B. infolge eines diskretionären Ereignisses) zu erzwingen, sondern den Übergang erst bei sich abzeichnender dauerhafter Unterschreitung zu fordern. Dies erfordert die Ermittlung eines Durchschnittswertes, beispielsweise unter Rückgriff auf die Werte des laufenden sowie der zwei vorangegangenen Geschäftsjahre.

Da eine solche Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes auf die Nachversteuerungsregelungen global einheitlich zu erfolgen hat, muss eine wie oben dargestellte Wesentlichkeit für die Anwendung der Nachversteuerungsregelungen im Rahmen der Berechnung der globalen Mindeststeuer vor einer Umsetzung im deutschen Mindeststeuergesetz mit der OECD abgestimmt werden. Dies ist auch notwendig, um den Status der deutschen Mindeststeuer als anerkannte nationale Ergänzungssteuer nicht zu gefährden.

Unsere nachfolgenden Anmerkungen gliedern wir anhand der in der Unternehmenspraxis typischerweise angewendeten Methodik zur Ermittlung der im Rahmen der §§ 50 Abs. 5, 6 und 50a MinStG relevanten passiven latenten Steuern (Ermittlungsmethodik), die aus den Regelungen ableitbar ist.

Ermittlungsmethodik

Die nachfolgenden Ausführungen beleuchten – angelehnt an der in Praxi angewandten Vorgehensweise – die aus unserer Sicht bedeutsamsten Aspekte zur Ermittlung von passiven latenten Steuern, die den Nachversteuerungsregelungen der §§ 50 Abs. 5, 6 und 50a MinStG unterliegen.

Ausgangspunkt bildet zunächst die im Abschluss (IFRS, HGB) erfassten latenten Steueraufwendungen/-erträge (§ 50 Abs. 1 Satz 1 MinStG). Diese Ausgangsgröße ist vorrangig, um folgende Sachverhalte zu korrigieren:

- Eliminierung von latenten Steueraufwendungen/-erträge, die sich in Folge der Anwendung der Erwerbsmethode ergeben (§ 15 Abs. 1 Satz 2 MinStG).
- Erhöhung um latente Steueraufwendungen/-erträge, die nicht originär im Reporting Package einer Geschäftseinheit erfasst sind und Sachverhalte betreffen, die im Abschlusserstellungsprozess auf Konsolidierungsebene erfasst werden, jedoch von einer bestimmten Geschäftseinheit verursacht werden und dieser zuzuordnen sind (z. B. auf Konzernebene erfasste *late adjustments*).
- Anpassung um neu berechnete latente Steuern, sofern es zu einer Abweichung zwischen dem Mindeststeuer-Buchwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld von dem der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags zugrundeliegenden Buchwerts kommt (§ 50 Abs. 1a MinStG-E).

I. Ebenen der Identifikation von passiven latenten Steuern (§ 50a Abs. 2 MinStG, Abs. 90 OECD-Leitlinien [Juni 2024])

Im Rahmen von § 50a Abs. 2 MinStG werden abweichend von der in § 50a Abs. 1 MinStG geforderten Einzelsachverhaltsebene zwei weitere Ebenen der Nachverfolgung von latenten Steuern eröffnet. Dies ist zum einen die Ebene der Sachkonten (Nachversteuerungsgruppe I), die ohne die Erfüllung von spezifischen Voraussetzungen angewendet werden kann. Zum anderen wird die Ebene der Bilanzposten (Nachversteuerungsgruppe II) eröffnet, deren Anwendung allerdings an die Erfüllung von Voraussetzungen geknüpft ist.

Die hierzu eingeführten Begrifflichkeiten Sachkonto und Bilanzposten werden dabei nicht definiert. In § 50a Abs. 2 Nr. 1 MinStG wird Bezug auf den für die Zwecke von § 15 MinStG verwendeten Kontenplan genommen. In Ermangelung von Definitionen kann dies nur als Akzeptanz der unternehmensindividuellen Praxis gesehen werden. Dies entspricht auch der Auffassung der OECD, die anerkennt, dass: „*Business tailor the chart of accounts and GL accounts based on a combination of factors, such as industry-specific standards or regulations, reporting requirements, organizational structure, their size and complexity and tax compliance*“ (Art. 1.2. Tz. 11 OECD-Leitlinien [Juni 2024]). Zur Vermeidung weiterer Komplexität bedarf es aus unserer Sicht auch keiner steuerlichen Definition der eingeführten Begrifflichkeiten, um auch der in der Praxis bisweilen bestehenden Notwendigkeit abweichender Ermittlungsebenen Rechnung zu tragen. Als Beispiel sei die Folgebewertung von abnutzbaren Vermögenswerten des Anlagevermögens angeführt. Bei diesen Vermögenswerten ist es gängige Praxis, dass Unternehmensgruppen ihren Kontenplan so strukturieren, dass die Anschaffungs-/Herstellungskosten einerseits und dessen Abschreibung andererseits auf gesonderten Sachkonten erfasst werden. Nur die gemeinsame Betrachtung der Sachkonten, die die historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten sowie die kumulierten Abschreibungen enthalten, bildet den Wertverlauf von Vermögenswerten korrekt ab. Insofern kommt als Ermittlungsebene temporärer Differenzen bzw. latenter Steuern nur der Nettobuchwert in Betracht. Die Betrachtung des einzelnen Sachkontos würde in solchen Fällen zu unsystematischen Ergebnissen bei der Identifizierung von passiven latenten Steuern führen.

Als weiteres Beispiel sei die Ermittlung temporärer Differenzen bzw. latenter Steuern auf durch Plan- bzw. Deckungsvermögen gedeckte Pensionsverpflichtungen genannt: Hierbei ist es üblich, die Ermittlung zunächst getrennt für die Vermögensseite einerseits und die Verpflichtungsseite andererseits vorzunehmen und die daraus interimswise resultierenden aktiven und passiven latenten Steuern anschließend - korrespondierend mit der bilanziellen Verrechnung des Plan- bzw. Deckungsvermögens mit der Pensionsverpflichtung - auf eine Nettogröße zu verdichten. Gleichmaßen können sich bei Anwendung der Teilgewinnrealisierung nach IFRS und completed-contract-Methode nach Steuerrecht Zuordnungsfragen bzw. -nuancen der dabei jeweils einschlägigen Posten (Vertragsvermögenswert vs. Vorratsvermögen) ergeben; Gleiches gilt hinsichtlich ggf. abweichender Bilanzausweise von erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen/Vorräte nach IFRS vs. Steuerrecht/HGB.

Die Gefahr rein willkürlich gewählter Ermittlungs- bzw. Aggregationsebenen dürfte im Übrigen bereits dadurch gebannt sein, dass die unternehmensindividuellen Ermittlungs- bzw. Aggregationsebenen regelmäßig mit den jeweiligen Abschlussprüfern abgestimmt sind.

Petitur:

Abweichungen von den in der individuellen Unternehmenspraxis angewendeten Aggregationsebenen bedingen weitreichende systemseitige Anpassungen, die mit erheblichem Aufwand und Kosten verbunden sind. Die Anerkennung der unternehmensindividuellen Aggregationsebenen [welche für die Ermittlung der latenten Steuern auf Unternehmensebene verwendet werden] ohne restriktive Anforderungen würde zu erheblichen Erleichterungen und einer weniger kostenintensiven Implementierung führen. Wir verweisen insofern auf unser Anfangspetitur.

II. Ausschluss von Sachverhalten, die latente Steuern begründen

1. Schritt: Identifikation von kurzfristigen passiven latenten Steuern, die vom Anwendungsbereich der Nachversteuerungsregelung auszunehmen sind (§ 50a Abs. 4 i.V.m. Abs. 6 MinStG, Absätze 90.25 – 90.29 OECD-Leitlinien [Juni 2024])

Vermögenswerte und Schulden sind von der Verpflichtung zur Nachverfolgung von passiven latenten Steuern auszunehmen, wenn der zugrundeliegende Sachverhalt bis zum Ende des fünften folgenden Geschäftsjahres zahlungswirksam geworden ist oder aus einem anderen Grund nicht mehr zu erfassen ist (z. B. Auflösung einer gebildeten Verbindlichkeitsrückstellung) und sich die passive latente Steuer in diesem Zeitraum auflöst.

Anstelle der Verfolgung der Bewegungen von Sachverhalten eines Sachkontos oder eines Bilanzpostens (ex post) sollen auf der Basis von objektiven Umständen (ex ante) überzeugende Nachweise über den Zeitpunkt der Realisierung der zugrundeliegenden Vermögenswerte und der Erfüllung von Schulden erbracht werden können. Art, Umfang und Qualität der zu erbringende Nachweise hängen von den zugrundeliegenden Sachverhalten ab. Ist der Zeitpunkt der Umkehrung unter Berücksichtigung des jeweiligen Geschäftsmodells der

Geschäftseinheit für bestimmte Sachverhalte offensichtlich (wie z. B. der Realisierungszeitpunkt von Vorräten oder der Zeitpunkt des Zahlungseingangs von Forderungen aus dem Lieferung- und Leistungsgeschäft), sind unseres Erachtens geringe Anforderungen an zu erbringende Nachweise zu stellen.

Einen überzeugenden Anhaltspunkt liefert der Ausweis von Vermögenswerten und Schulden in der Konzernbilanz, wenn diese nach der Fristigkeit von Sachverhalten gegliedert ist. Bei einer Gliederung nach der Fristigkeit sind kurz- und langfristige Vermögenswerte sowie kurz- und langfristige Schulden gesondert in der Bilanz darzustellen (IFRS 18.96, IAS 1.60). Ein Ausweis von kurzfristigen Vermögenswerten ist nur zulässig, wenn deren Realisierung innerhalb des normalen Geschäftszyklus (IFRS 18.99 (a), IAS 1.66 (a)) oder innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag (IFRS 18.99 (c), IAS 1.66 (c)) erwartet wird. Für kurzfristige Schulden gilt dies gleichermaßen. Als typische Beispiele für kurzfristige Vermögenswerte sind Vorräte und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen anzusehen (IFRS 18.B95). Fazit: Bei einer Bilanzgliederung nach der Fristigkeit kann bei kurzfristigen Vermögenswerten oder kurzfristige Schulden von einer Realisierung des Vermögenswertes bzw. einer Erfüllung der Schuld innerhalb von zwölf Monaten ausgegangen werden. Ist aufgrund der Art der Geschäftstätigkeit ein langfristiger Geschäftszyklus gegeben, ist diese Annahme kritisch zu überprüfen. In einer Vielzahl der Fälle ist indes davon auszugehen, dass es sich trotz langfristigem Geschäftszyklus um kurzfristige passive latente Steuern im Sinne von § 50a Abs. 4 i.V.m. Abs. 6 MinStG, Absätze 90.25 - 90.29 OECD-Leitlinien handelt, weil zwischen den handelsrechtlichen Anforderungen zum Ausweis als kurzfristige Vermögenswerte resp. Schulden und den Anforderungen des § 50a MinStG (60-Monats-Frist) ein erheblicher Spielraum liegt, so dass das 5-Jahres-Kriterium des MinStG auch in diesen Fällen als erfüllt angesehen werden kann. Gesonderte Untersuchungen sind nur vorzunehmen, wenn Anhaltspunkte vorliegen oder Tatsachen bekannt werden, die die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen (Zahlungswirksamkeit vor Ablauf von 60 Monaten) als zweifelhaft erscheinen lassen.

Werden aufgrund der angewandten Ermittlungsmethode kurzfristige passive latente Steuern durch gegenläufige kurzfristige aktive latente Steuern gekürzt, ist dies unschädlich (§ 50a Abs. 4 Satz 2 MinStG, Absätze 90.28). Die Vereinfachung impliziert, dass sämtliche Sachverhalte kurzfristiger Natur (unabhängig von der Begründung von passiven oder aktiven latenten Steuern) auszunehmen sind. Damit sind auch "Swinging Accounts" von der Notwendigkeit der Nachverfolgung auszunehmen, wenn sie ausschließlich kurzfristige Sachverhalte enthalten.

Der Anwendungsbereich der Regelung § 50a Abs. 4 MinStG, Absätze 90.25 – 90.29 OECD-Leitlinien umfasst auch Forderungen und Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen, soweit diese eine kurzfristige Natur haben und damit kurzfristige passive (und aktive latente Steuern) begründen. Die Erleichterungsregelungen gelten damit vorrangig vor der Verpflichtung, latente Steuern für diese Posten zwingend auf Ebene der Sachkonten oder der einzelnen Sachverhalte ermitteln und nachverfolgen zu müssen, § 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 3, Absätze 90.9 OECD-Leitlinien.

Petitum:

Wir begrüßen den Verweis in der Gesetzesbegründung auf Absatz 90.27 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften. Durch diesen Verweis wird klargestellt, dass die Beispiele auch für den deutschen Rechtsraum gelten sollen. Wünschenswert wäre zudem die Aufnahme des Beispiels nach Fristigkeiten strukturierter Kontenpläne. Insbesondere das Beispiel der nach Fristigkeiten strukturierten Kontenpläne würde zu erheblichen praktischen Vereinfachungen bei der Identifizierung von kurzfristigen passiven latenten Steuern führen. Darüber hinaus wäre eine quantitative Wesentlichkeit wünschenswert, sodass bei Unterschreiten dieser keine Anforderungen an die Nachweiserbringung gestellt werden. Zudem würde der Aufwand zur Nachweiserbringung erheblich reduziert, wenn eine vollumfängliche Nachweiserbringung der Kurzfristigkeit unter der Voraussetzung eines laufenden Monitorings von Änderungen nur in einem bestimmten Rhythmus (zum Beispiel alle fünf Jahre) erbracht werden muss.

2. Schritt: Identifikation von Sachverhalten (Bilanzposten), die von der Ausnahmeregelung des § 50a Abs. 7 MinStG erfasst sind und daher auszunehmen sind (Abs. 90.5 OECD-Leitlinien)

a) **Materielle Vermögenswerte:**

Sachanlagen stellen materielle Güter dar und sind folglich gem. § 50a Abs. 7 Nr. 1 MinStG vollständig auszunehmen. Die Anwendung gilt ausweislich der Regierungsbeurteilung nicht nur für passive latente Steuern, die sich aus unterschiedlichen Abschreibungsmodalitäten ergeben; der Grund für das Entstehen der passiven latenten Steuern ist insofern ohne Bedeutung. Etwaige um Stilllegung- bzw. Rückbauverpflichtungen erhöhte Buchwerte von Sachanlagen werden zudem über § 50a Abs. 7 Nr. 4 ausgenommen.

Es besteht Unsicherheit hinsichtlich des Anwendungsbereichs von § 50a Abs. 4 und Abs. 7 Nr. 1 MinStG auf materielle Vermögenswerte des **Vorratsvermögens**. Nach unserer Auffassung findet § 50a Abs. 4 MinStG auch Anwendung auf kurzfristig gehaltene materielle Vermögenswerte des Vorratsvermögens. Typisches Merkmal ist deren Verwertung innerhalb von zwölf Monaten und damit eine Nutzung kürzer als eine Berichtsperiode. Ist die Konzernbilanz nach der Fristigkeit gegliedert, erfüllt dieser Tatbestand die Voraussetzungen des § 50a Abs. 4 MinStG (siehe auch Ausführungen in Punkt II.1). Sofern es sich indessen um langfristig gehaltene materielle Vermögenswerte des Vorratsvermögens handelt (z. B. Ersatzteile, Whiskeylagerung), werden diese – bezogen auf den Abschlussstichtag – erst nach Ablauf von zwölf Monaten verwertet, so dass sie für die jeweilige Geschäftseinheit länger als die Berichtsperiode nutzbar sind. Diese Vermögenswerte werden somit vom Anwendungsbereich des § 50a Abs. 7 Nr. 1 MinStG erfasst. Eine solche Auffassung steht auch im Einklang mit der Zielsetzung der Regelung des § 50a Abs. 7 Nr. 1 MinStG, wonach sämtliche Vermögenswerte mit materieller Substanz vom Anwendungsbereich erfasst werden sollen. Der Gesetzeswortlaut stellt folgerichtig auf “materielle Vermögenswerte” ab und schränkt diese damit nicht auf “materielle Vermögenswerte des Sachanlagevermögens” ein. Darüber hinaus wird

diese Auffassung von der OECD gestützt, wonach neben Sachanlagen (Property, Plant und Equipment) auch Vorräte (Stockpiles) vom Anwendungsbereich erfasst werden (Art. 4.4.5 Par. (a) OECD GloBE Commentary).

Petition:

Aus unserer Sicht besteht die Notwendigkeit, die bestehende Unsicherheit, dass auch langfristiges Vorratsvermögen unter die Regelung fällt, durch eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung zu § 50a Abs. 7 Nr. 1 MinStG zu beseitigen.

Petition:

Wir schlagen vor, die Ausnahmeregelung des § 50a Abs. 7 MinStG auf Bilanzposten zu beziehen, um der bilanzpostenorientierten Methodik der Ermittlung von latenten Steuern Rechnung zu tragen. Andernfalls bleiben Vereinfachungen hieraus eingeschränkt.

3. Schritt: Ausschluss von passiven latenten Steuern in Verbindung mit Posten, die aus dem Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust ausgeschlossen sind (§ 50a Abs. 2 Satz 3 MinStG, Absätze 90.3 – 90.4 OECD-Leitlinien)

Passive latente Steuern in Bezug auf Posten, die nach den Vorschriften des Teils 3 MinStG bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auszunehmen sind oder ausgenommen werden, dürfen nicht in einer Nachversteuerungsgruppe zusammengefasst werden. Passive latente Steuern bezogen auf ausgenommene Posten werden grundsätzlich gemäß § 50 Abs. 1 Nr. 1 MinStG ausgenommen und sind somit auch grundsätzlich von der Nachversteuerung ausgenommen. Insofern ist unserem Verständnis nach § 50a Abs. 2 Satz 3 MinStG lediglich als Klarstellung zu verstehen.

III. Identifizierung von Nachversteuerungsgruppen II (§ 50a Abs. 2 Satz 2 MinStG, Absätze 90.9 – 90.11 OECD-Leitlinien)

1. Schritt: Der Bilanzposten muss dem im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft verwendeten Kontenplan entsprechen (§ 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 6 MinStG, Absatz 90 OECD-Leitlinien)

2. Schritt: Ausschluss von Sachkonten, die aktive latente Steuern begründen (§ 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 6 MinStG, Absätze 90.10 - 90.11 OECD-Leitlinien)

Sachkonten, die im Saldo eine aktive latente Steuer generieren, sind von einer Nachversteuerungsgruppe II ausgenommen. Der Steuerpflichtige hat nachzuweisen, dass die Nachversteuerungsgruppen II aus Sachkonten bestehen, die ausschließlich im Saldo eine passive latente Steuer generieren. In Deutschland werden zum Beispiel Sachkonten für Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG), Drohverlustrückstellungen (§ 5 Abs. 4a EStG) und Rückbauverpflichtungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe d EStG) in aller Regel auszuschließen sein, da der Wertansatz in der Steuerbilanz niedriger als nach IFRS ist und die Sachkonten in aller Regel aktive latente Steuern generieren.

3. Schritt: Ausschluss bestimmter Arten von Sachkonten und getrennte Erfassung (§ 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 i.V.m. Abs. 6 MinStG, Absätze 90.9 OECD-Leitlinien)

Der Inclusive Framework hat festgelegt, dass latente Steuern im Zusammenhang mit den folgenden Vermögenswerten und Verbindlichkeiten nicht mit anderen Sachkonten aggregiert werden können.

- a) nicht abnutzbare immaterielle Vermögenswerte, einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts;
- b) abnutzbare immaterielle Vermögenswerte mit einer Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren; und
- c) Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen.

Die Formulierung „abnutzbar“ in § 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a) ist an den handelsrechtlichen Wortlaut angelehnt und suggeriert, dass hierunter ausschließlich nicht abnutzbare immaterielle Vermögenswerte fallen. Hieraus kann jedoch die Unsicherheit resultieren, ob hiervon auch – aufgrund des abweichenden Wortlauts in den IFRS – immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer (IAS 38.107) erfasst sind. Das gleiche gilt für § 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Buchstabe b), im Rahmen dessen auf „abnutzbare immaterielle Vermögenswerte“ Bezug genommen wird, wohingegen in den IFRS von „begrenzter Nutzungsdauer“ (u.a. IAS 38.97) gesprochen wird.

Bei der Identifikation von Nachversteuerungsgruppen II sind solche Sachkonten auszunehmen und getrennt zu erfassen, die nicht bereits unter II. ausgeschlossen wurden. § 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 MinStG, Absatz 90.9 OECD-Leitlinien gilt nachrangig zu den §§ 50 Abs. 1 Nr. 1, 50a Abs. 4 und 7 MinStG, Absätze 90.3 bis 90.5 und 90.25 bis 90.29 OECD-Leitlinien. Insbesondere Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem Lieferungs- und Leistungsverkehr gegenüber verbundenen Unternehmen werden in der Regel als kurzfristige passive latente Steuern ausgenommen sein.

Petition (zu Abschnitt III. insgesamt):

Die Anforderungen, die an die Bildung von Nachversteuerungsgruppen II gestellt werden, führen dazu, dass die Nachversteuerungsgruppen II überwiegend nicht mit den Aggregationsebenen übereinstimmen, die eine Unternehmensgruppe zur Ermittlung von latenten Steuern anwendet. Zudem ist die Bildung von Nachversteuerungsgruppen II mit Nachweispflichten verbunden, was zu zusätzlichem administrativem Aufwand führt. Insgesamt halten wir die eingeführte Ebene der Nachversteuerungsgruppe II durch die gestellten Anforderungen für nicht praktikabel und verweisen auf unser Anfangspetition zum Review der Nachversteuerung durch den Inclusive Framework im Jahr 2028. Sollte nicht von den Anforderungen abgesehen werden, schlagen wir eine quantitative Wesentlichkeit bezogen auf den passiven latenten Steuersaldo einer Nachversteuerungsgruppe II vor. Wird dieser nicht überschritten, sind keine Anforderungen an die Bildung einer Nachversteuerungsgruppe II zu stellen. Zudem würde der Aufwand zur Nachweiserbringung erheblich reduziert, wenn eine vollumfängliche Nachweiserbringung unter der Voraussetzung eines laufenden Monitorings von Änderungen nur in einem bestimmten Rhythmus (zum Beispiel alle

fünf Jahre) erbracht werden muss. Wir schlagen des Weiteren eine Klarstellung im Rahmen der Gesetzesbegründung vor, die zu einem Gleichlauf zwischen den im Rahmen des HGB und den IFRS verwendeten Begrifflichkeiten führt. Dies betrifft insbesondere die Formulierungen „nicht abnutzbar“ (HGB) und „unbegrenzte Nutzungsdauer“ (IFRS).

IV. Identifikation von passiven latenten Steuern, für die das Wahlrecht ausgeübt wird und als „Nicht geltend gemachte Abgrenzung“ berücksichtigt werden (§ 50 Abs. 5 und 6 MinStG, Abs. 112.1 – 112.6 OECD-Leitlinien)

Grundsätzlich sind die Wahlrechte des § 50 Abs. 5 und 6 MinStG eine wichtige für die Unternehmenspraxis relevante administrative Vereinfachung bei der Ermittlung der angepassten latenten Steuern. Während die Regelungen des § 50a MinStG eine zeitraumbezogene Betrachtung erfordern und die Neuberechnung eines vorangegangenen Geschäftsjahres bewirken können, wirkt sich das Wahlrecht des § 50 Abs. 5 und 6 MinStG auf das laufende Geschäftsjahr aus und kann in der laufenden Ermittlung der angepassten latenten Steuern berücksichtigt werden. Das Wahlrecht wird von Geschäftseinheiten voraussichtlich in Anspruch genommen, sofern durch Exklusion der davon betroffenen latenten Steuern keine (oder eine nur unwesentliche) Niedrigbesteuerung ausgelöst wird.

Sollte das Wahlrecht im Zeitpunkt der Abgabe des Mindeststeuer-Berichts für ein Geschäftsjahr nicht in Anspruch genommen werden, ergibt sich jedoch zu einem späteren Zeitpunkt ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag für dieses Geschäftsjahr nach § 57 MinStG (z.B. durch Änderung der erfassten Steuern nach einer Betriebsprüfung). Es ist fraglich, ob das initial angewendete Wahlrecht anders ausgeübt werden kann.

Bei konsistenter Anwendung des Wahlrechts auf alle Sachkonten einer Nachversteuerungsgruppe II ist es unerheblich, ob die Geschäftseinheit die Erhöhung einer latenten Steuerschuld jedes einzelnen Sachkontos separat nicht im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern berücksichtigt oder die aggregierte Bewegung aller Sachkonten innerhalb einer Nachversteuerungsgruppe II. Insofern ist die getrennte Erfassung von Sachkonten (§ 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 MinStG, Absatz 90.9 OECD-Leitlinien) bei konsistenter Ausübung des Wahlrechts nicht notwendig.

Zudem ist in ein Jahres- (§ 50 Abs. 5 MinStG) und Fünfjahreswahlrecht (§ 50 Abs. 6 MinStG) zu unterscheiden.

a) Jahreswahlrecht:

Im Rahmen des Jahreswahlrechts können passive latente Steuern von der Nachversteuerung ausgenommen werden, für die erwartet wird, dass sie sich nicht vollständig innerhalb von fünf Jahren umkehren. Die Identifikation, der für das Wahlrecht in Frage kommenden passiven latenten Steuern, erfolgt in den zuvor beschriebenen Schritten unter I. bis III.

b) Fünfjahreswahlrecht:

Die Ausübung des Fünfjahreswahlrechts setzt gegenüber dem Jahreswahlrecht keine Erwartungshaltung an die Zeitpunkte der Realisierung von passiven latenten Steuern voraus und versucht insofern eine Vereinfachung zu schaffen. Dies bedeutet, dass im

Rahmen des Fünfjahreswahlrechts der Schritt II.1 zum Ausschluss von kurzfristigen latenten Steuern und die damit einhergehende Nachweiserbringung nicht erbracht werden muss. Den Steuerpflichtigen wird insofern eine Abwägung zwischen dem Aufwand der Nachweiserbringung gegenüber einer potenziell erwachsenen Ergänzungssteuer ermöglicht.

Solange in der Nachversteuerungsgruppe ausschließlich nicht geltend gemachte latente Steuerschulden enthalten sind, ist die Anwendung der Wahlrechte grundsätzlich nachvollziehbar. Sowohl Saldo-Erhöhungen als auch Saldo-Minderungen der latenten Steuerschulden bleiben im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern unberücksichtigt.

Wenn jedoch nicht geltend gemachte latente Steuerschulden mit latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zusammentreffen, müssen Auflösungserträge (Saldo-Minderung der latenten Steuerschulden) zugeordnet werden. Grund ist, dass nur die Auflösungserträge aus nicht geltend gemachten latenten Steuerschulden aus dem Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern herauszurechnen sind. Auflösungserträge aus den latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren bleiben hingegen unkorrigiert. Eine vergleichbare Situation entsteht, wenn nur ein Teil der latenten Steuerschulden nicht geltend gemacht wurde, weil z.B. das Jahreswahlrecht im Laufe mehrerer Jahre abwechselnd in Anspruch genommen wurde. Ggf. kann diese Situation mit latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zusammentreffen. Die Zuordnung von Auflösungserträgen spricht § 50a Abs 3 S. 11 MinStG an. Gemäß § 50a Abs 3 S. 11 MinStG sollen nicht geltend gemachte latente Schulden wie solche aus Vor-Übergangsjahren behandelt werden. Dies scheint jedoch die Absätze 112.4 ff. der OECD-Leitlinien nicht korrekt umzusetzen. So sieht Abs. 112.4. eine Zuordnung ausschließlich nach der FIFO-Methode (Summenmethode) für den Fall vor, dass im Übergangsjahr das Fünfjahreswahlrecht angewandt wird und latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren vorhanden sind. Das weicht ab von den Regelungen für die Zuordnung von Auflösungserträgen zu latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren. Nach der Differenzmethode und Summenmethode werden hierfür verschiedene Vorgehensweisen vorgeschrieben. Außerdem sieht Abs. 112.6 vor, dass Auflösungserträge vorrangig latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zuzuordnen sind. Erst nach deren Verbrauch soll eine Zuordnung zu nicht geltend gemachten latenten Steuerschulden erfolgen. Es muss also zwischen den beiden Kategorien latenter Steuerschulden differenziert werden. Das spiegelt § 50a Abs. 3 S. 11 MinStG unseres Erachtens nicht wider.

Petitum:

Grundsätzlich begrüßen wir eine möglichst flexible Ausübung des Jahres- (§ 50 Abs. 5 MinStG) oder Fünfjahreswahlrecht (§ 50 Abs. 6 MinStG) für die Unternehmenspraxis. Unseres Erachtens geht § 50 Abs. 5 S. 2 HS 2 MinStG („wenn sämtliche in dieser Nachversteuerungsgruppe zusammengefassten latenten Steuerschulden die in Satz 1 genannten Voraussetzungen erfüllen.“) über die Intention der OECD in Absatz 112.2 f. der OECD-Leitlinien hinaus. Das Jahreswahlrecht an die Bedingung zu knüpfen, dass sämtliche latente Steuerschulden in einer Nachversteuerungsgruppe

voraussichtlich nicht innerhalb des in § 50a Abs. 1 MinStG genannten Zeitraums vollständig wieder aufgelöst werden, führt zu zusätzlichem administrativem Aufwand und ist eine überschießende Einschränkung. Selbst wenn in einer Nachversteuerungsgruppe latente Steuerschulden enthalten sind, die sich innerhalb des oben genannten Zeitraums vollständig auflösen, wäre eine Ausübung des Wahlrechts nicht zum Vorteil des Steuerpflichtigen, da durch Inanspruchnahme des Wahlrechts latenter Steueraufwand aus der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern exkludiert wird.

Die Regelung in § 50a Abs. 3 S. 11 MinStG zur Behandlung nicht geltend gemachter latenter Steuerschulden sollte klarer gefasst und auf Übereinstimmung mit den OECD-Regelungen überprüft werden.

V. Anwendung der Nachversteuerung auf alle verbleibenden passiven latenten Steuern (§ 50a Abs. 3 und 5 MinStG, Absätze 90.12 – 90.24, 90.30 – 90.33 OECD-Leitlinien)

1. Schritt: Identifikation der Methode

Zur Berechnung der Nachversteuerung bei Anwendung der Nachversteuerungsgruppen kann grundsätzlich zwischen der Differenzmethode und der Summenmethode gewählt werden. Die Methode kann je latenter Steuerschuld gewählt werden. Eine Kombination aus beiden Methoden ist daher denkbar. Die Differenzmethode kann ohne weitere Voraussetzungen angewendet werden, wobei die Summenmethode nur unter den Voraussetzungen der § 50a Abs. 3 Satz 9 MinStG, Absätze 90.19-90.21 OECD-Leitlinien angewendet werden kann. Die Voraussetzungen führen aus unserer Sicht dazu, dass aufgrund der dort geregelten Nachweispflichten die Summenmethode für die Nachversteuerungsgruppen II praktisch irrelevant wird.

2. Schritt: Berechnung der Nachversteuerung

Umkehr von passiven latenten Steuern, die vor dem Übergangsjahr entstanden sind (§ 50a Abs. 3 Satz 6,7 und 10, Absätze 90.30 – 90.31 OECD-Leitlinien)

Die Regelungen stellen klar, wie latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren im Rahmen der Nachversteuerung latenter Steuerschulden zu berücksichtigen sind.

Latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren sollen nach § 50a Abs. 2 letzter Satz MinStG den Nachversteuerungsgruppen sachgerecht zugeordnet werden. Hier stellt sich die Frage, was vom Steuerpflichtigen hinsichtlich der Sachgerechtigkeit eigentlich verlangt wird, da sich die Zuordnung als Folge der Zusammenfassung latenter Steuerschulden in einem Sachkonto oder durch die Zusammenfassung mehrerer Sachkonten automatisch ergibt.

Zudem möchten wir in grundsätzlicher Hinsicht darauf hinweisen, dass es nicht nachvollziehbar erscheint, dass in das GloBE-System importierte latente Steuerschulden (latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren) anders behandelt werden als solche, die im Rahmen eines Beitritts einer Geschäftseinheit erworben werden. Erstere unterliegen in keinem Fall der Nachversteuerung nach § 50a MinStG. Bei erworbenen latenten Steuerschulden gelten diese hingegen als im Geschäftsjahr des Erwerbs entstanden, § 64 Abs. 2 Nr. 6

MinStG. Somit kommt es im letzteren Fall für die Nachversteuerung auf die Fristigkeit der latenten Steuerschuld an.

Die versagte Korrektur der Umkehr von im Vor-Übergangsjahr entstandenen passiven latenten Steuern führt unseres Erachtens zu Widersprüchen.

Zwei Inkongruente Fälle sind zu vergleichen:

1. In Vor-Übergangsjahren hat die Bildung einer latenten Steuerschuld (latenter Steuer Aufwand) nicht zu einer Erhöhung des effektiven Steuersatzes für Zwecke der Mindestbesteuerung geführt, da diese noch nicht ermittelt wurde. Ein im laufenden Geschäftsjahr (nach dem Übergangsjahr) entstehender tatsächlicher Steuer Aufwand wird aufgrund der Berücksichtigung eines gegenläufigen latenten Steuerertrags (Auflösungserträge aus der Saldo-Minderung der latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren) allerdings reduziert.
2. In Geschäftsjahren nach dem Übergangsjahr wird eine latente Steuerschuld nach § 50 Abs. 5 MinStG oder nach § 50 Abs. 6 MinStG wahlweise nicht geltend gemacht. Im Ergebnis führt die Bildung dieser latenten Steuerschuld nicht zu einer Erhöhung des effektiven Steuersatzes für Zwecke der Mindestbesteuerung. Dies ist im Effekt kongruent zu Fall 1.

Inkongruent zu Fall 1, oben, wird im Falle des Wahlrechts nach § 50 Abs. 5 MinStG allerdings ein in einem späteren Geschäftsjahr entstehender tatsächlicher Steuer Aufwand aufgrund der Anpassungen nach § 50 Abs. 2 Nr. 1 MinStG nicht reduziert (Auflösungserträge sind für Zwecke der Mindeststeuer zu korrigieren). Das Wahlrecht nach § 50 Abs. 6 MinStG verwendet – im Gegensatz zu den Formulierungen der OECD, die konsistent den Begriff „Unclaimed Accrual Election“ nutzt – nicht die Begrifflichkeit „nicht geltend gemachte Abgrenzung“. Insofern greift nach unserem Verständnis § 50 Abs. 2 Nr. 1 MinStG nicht für Auflösungserträge im Zusammenhang mit latenten Steuerschulden für die § 50 Abs. 6 MinStG in Anspruch genommen wurde. Nur wenn § 50 Abs. 6 MinStG so verstanden werden kann, dass sowohl die Bildung einer latenten Steuerschuld als auch korrespondierende Auflösungserträge erfasst sind, behandeln beide Wahlrechte (§ 50 Abs. 5 und Abs. 6 MinStG) die Umkehr von latenten Steuerschulden kongruent.

Petitum:

In Anbetracht der dargestellten Inkongruenzen verweisen wir auf unser Eingangspetition, dass auf die Nachversteuerung in Gänze verzichtet werden sollte. Die Regelungen der Nachversteuerung, die zwischen latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren und latenten Steuerschulden aus Nach-Übergangsjahren differenzieren, führen zu erheblicher administrativer Komplexität in der Unternehmenspraxis und zu verzerrenden Effekten durch die Berücksichtigung von latenten Steuererträgen aus der Auflösung latenter Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren. Sollte der Inclusive Framework nicht in Gänze von der Nachversteuerung absehen, schlagen wir vor, dass zumindest die Behandlung von latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren kongruent zu der Behandlung von latenten Steuerschulden aus Nach-

Übergangsjahren und zu erworbenen latenten Steuerschulden erfolgen sollte. Zudem wäre wünschenswert, dass die Begrifflichkeiten der Wahlrechte im MinStG konsistent zur Nutzung bei der OECD verwendet werden, sodass eine kongruente Behandlung der Auflösungserträge im Zusammenhang mit latenten Steuerschulden, für die eines der Wahlrechte nach § 50 Abs. 5 oder Abs. 6 MinStG-E in einem früheren Geschäftsjahr in Anspruch genommen wurde, erfolgt.

4. Anregungen zur Änderung des MinStG i.Z.m. ungewissen Steuerpositionen

Aus unserer Sicht sind die Regelungen des MinStG in Bezug auf die Berücksichtigung der ungewissen Steuerpositionen missverständlich und sollten klargestellt werden. Wir regen die folgenden Änderungen der §§ 47, 48, 50, 52 und 87 an.

Vorschläge zur Änderung des § 47 MinStG:

- Die Überschrift „Hinzurechnungen“ sollte durch die Überschrift „Ergänzungen“ ersetzt werden.
- In Satz 1 sollte das Wort „hinzugerechnet“ durch das Wort „ergänzt“ ersetzt werden.
- Satz 1 Nr. 3 sollte wie folgt formuliert werden: „erfasste Steuern für ungewisse Steuerpositionen, soweit sie im Geschäftsjahr entrichtet oder erstattet worden sind oder soweit im Geschäftsjahr die Ungewissheit über den zugrundeliegenden Sachverhalt nicht mehr besteht, sofern die betreffenden Beträge in einem vorangegangenen Geschäftsjahr nach § 48 Nummer 4 eliminiert worden sind, und“.

Vorschläge zur Änderung des § 48 MinStG:

- Die Überschrift „Kürzungen“ sollte durch die Überschrift „Eliminierungen“ ersetzt werden.
- In Satz 1 sollte das Wort „gekürzt“ durch das Wort „eliminiert“ ersetzt werden.
- Satz 1 Nr. 4 sollte wie folgt formuliert werden: „Steueraufwand und Steuerertrag im Zusammenhang mit ungewissen Steuerpositionen und“.

Unsere Änderungsvorschläge zu §§ 47 und 48 MinStG beruhen auf dem folgenden Verständnis bzw. Auslegung:

- Bei § 47 MinStG handelt es um die Ergänzung von Steuereffekten, die nicht bereits im aktuellen Jahr bilanziell erfasst wurden (d.h. nicht bereits Eingang in den Posten der Gewinn- und Verlustrechnung „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ gefunden haben) – und zwar ungeachtet ihres Vorzeichens i.S.v. Steueraufwand oder -ertrag.
- Bei § 48 geht es um die Eliminierung von im aktuellen Jahr bilanziell erfassten Steuereffekten – ebenfalls ungeachtet ihres Vorzeichens.

Diese Sichtweise sei an folgendem einfachen Beispiel verdeutlicht: Wird ein unsicherer Steueranspruch und folglich Steuerertrag erfasst, ist dieser gem. § 48 Nr. 4 MinStG zu eliminieren. Unser Verständnis entspricht aus unserer Sicht der Logik der Art. 4.1.2. und Art. 4.1.3. des OECD-Kommentars.

Vorschläge zur Änderung des § 52 MinStG:

- In Abs. 1 sollte nach dem Wort „Geschäftsjahre“ die Wörter „oder eine Erhöhung der erfassten Steuern nach § 47 Nr. 3“ eingefügt werden.
- In Abs. 2 Satz 2 sollte nach dem Wort „Steuerschuld“ die Wörter „für ein vorangegangenes Geschäftsjahr oder eine Minderung der erfassten Steuern nach § 47 Nr. 3“ eingefügt werden.

Mit diesen vorgeschlagenen Änderungen sollte klargestellt werden, dass ein Aufwand aus § 47 Satz 1 Nr. 3 MinStG, der Vorjahre betrifft, ebenfalls von § 52 Abs. 1 erfasst ist und in dem betreffenden Geschäftsjahr bleibt, in dem die Unsicherheit wegfällt.

Vorschlag zur Änderung § 50 MinStG:

- In Abs. 6 sollte nach dem Wort „Steueraufwands“ die Wörter „oder Steuerertrags“ eingefügt werden.

Betrifft eine ungewisse Steuerrückstellung eine temporäre Differenz gem. § 60 Abs. 2 EStDV, ist gegenläufig zu der ungewissen Steuerrückstellung eine ungewisse aktive Latenz zu bilden und ein latenter Steuerertrag zu erfassen. Latenter Steuerertrag sollte dementsprechend von § 50 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 6 Nr. 1 MinStG erfasst sein.

Vorschlag zur Änderung des § 87 Satz 1 Nr. 3 MinStG:

- In Satz 1 Nr. 3 sollte das Wort „Steuerrückstellungen“ durch das Wort „Steuerpositionen“ ersetzt werden.

Unsere Änderungsvorschläge zu § 48 Nr. 4 MinStG sollten korrespondierend für den CbCR-Safe-Harbour umgesetzt werden.

Anregung zu einer konzeptionellen Überarbeitung des § 52 Abs. 1 MinStG:

Schließlich möchten wir auf einen systematischen Widerspruch zwischen § 52 Abs. 1, § 45 Abs. 2 Nr. 1 und §§ 48 Nr. 4, 47 Nr. 3 MinStG hinweisen. Sinn und Zweck der §§ 48 Nr. 4, 47 Nr. 3 MinStG ist die periodengerechte Abbildung von Unsicherheiten in dem Jahr, in dem sich die Unsicherheit realisiert. In bestimmten Fallkonstellationen kann aufgrund dieser Vorschriften im Jahr 1 eine Ergänzungssteuer entstehen. Im Jahr 2, in dem sich die Unsicherheit realisiert, werden nach diesen Vorschriften die tatsächlich „nachzuzahlenden“ (=erfassten) Steuern auch erfasst. Danach würde diese Unsicherheit zweimal besteuert werden: Einmal über eine Ergänzungssteuer in Jahr 1 und einmal regulär als tatsächliche Steuer in Jahr 2. Bei Betrachtung der Gesamtperiode hätte nur die tatsächliche Steuer anfallen dürfen. Aktuell mangelt es an einer Korrekturvorschrift, um diese Doppelbelastung zu vermeiden, da § 52 Abs. 1 MinStG weder einen Rücktrag von ungewissem Steueraufwand vorsieht noch die Korrektur einer Ergänzungssteuer, da diese aufgrund von § 45 Abs. 2 Nr. 1 MinStG nicht im Anwendungsbereich von § 52 Abs. 1 MinStG ist. Bei der aktuellen Formulierung verbleibt es also bei einer Doppelbelastung. Wir regen daher an, § 52 Abs. 1 MinStG konzeptionell zu überarbeiten.

5. Anregungen zur Vereinheitlichung der Verwendung der Begriffe „Steueraufwand/Steuerertrag“ und „Steuerschuld/Steueranspruch“

Bei einigen Vorschriften des MinStG erscheint die Verwendung der Begriffe „Steueraufwand/Steuerertrag“ und „Steuerschuld/Steueranspruch“ nicht konsequent. So wird unter dem Begriff „Steueraufwand“ teilweise nur Aufwand verstanden, teilweise sowohl Aufwand als auch Ertrag. Gleiches gilt für den Begriff „Steuerschuld“, bei dem teilweise auch „Steueranspruch“ subsumiert wird. Beispielsweise dürfte in §§ 18 Nr.1 i.V.m. § 19, 48 Nr. 4, 50 Abs. 6 Nr. 2, 87 Nr. 3 MinStG unter dem explizit verwendeten Begriff „Steueraufwand“ auch Steuerertrag gemeint sein. In § 7 Abs. 2 Nr. 2 MinStG dürfte der Begriff „Steuerschuld“ untechnisch im Sinne von Steuerlast (Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern eines Steuerhoheitsgebietes) verwendet sein.

Petition:

Wir regen an, die Verwendung der Begriffe zu überprüfen und zu vereinheitlichen.

6. Steuern aus der Vor-Pillar Two-Zeit

Unklar ist die Behandlung von erfassten Steuern, welche aus einer Zeit vor der erstmaligen Anwendung von Pillar Two stammen. Dies gilt insbesondere für Steuererstattungen, da unserem Verständnis nach die Regelung des § 52 Abs. 2 MinStG bei einer nachträglichen Minderung der Steuerschuld eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für dieses Geschäftsjahr vorschreibt mit der Folge, dass der Mindeststeuer-Gewinn für das Geschäftsjahr und dazwischenliegende Geschäftsjahre entsprechend anzupassen ist, soweit nach der Anwendung von Satz 2 entsprechende Folgeanpassungen notwendig sind. Eine solche Neuberechnung des Steuererhöhungsbetrags für Geschäftsjahre vor der erstmaligen Anwendung von Pillar Two würde keinen Sinn machen, sodass unseres Erachtens Steuererstattungen aus der Vor-Pillar Two-Zeit nicht für Pillar Two-Zwecke zu berücksichtigen sind. Parallel sollten demnach auch Anpassungsbeträge wegen einer Erhöhung der Steuerschuld aus vorangegangenen Geschäftsjahren, welche außerhalb des Pillar Two-Anwendungszeitraums liegen, nicht in den angepassten erfassten Steuern zu berücksichtigen sein.

Petition:

Wir schlagen vor, dass eine Klarstellung dergestalt in § 44 MinStG aufgenommen wird, dass im Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit kein Steueraufwand oder Steuerertrag enthalten sein darf, der aus einer Zeit vor Anwendung von Pillar Two stammt. Zusätzlich sollte eine Korrektur des Mindeststeuergewinns/-verlusts (entsprechend § 52 Abs. 2 Satz 3 MinStG) erfolgen, so dass in der Pillar Two-Zeit gebuchte Gewinnauswirkungen, auf denen die Steueranpassung resultiert, eliminiert werden. Im Ergebnis soll damit ein Gleichlauf von Steuern und Gewinnauswirkungen (beide sind zu eliminieren, wenn sie aus der Vor-Pillar Two-Zeit stammen) hergestellt werden.

Die Hinzurechnungen und Kürzungen nach § 18 Nr. 1 MinStG bleiben hiervon unberührt