

Deutscher Bundestag
Christian Görke
Amtierender Vorsitzender des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11011 Berlin
per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Präsidium

Telefon: +49 (0)30 206412-11

E-Mail: lanfermann@drsc.de

Berlin, 30. Oktober 2025

Kopie an:
Anette Wagner, Bundesministerium der Finanzen
Pillar2@bmf.bund.de

Dr. Jan Techert, Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
Nationaler Normenkontrollrat: nkr@bmj.bund.de

Betreff: Gesetzesentwurf der Bundesregierung *Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und zur Umsetzung weiterer Maßnahmen (Mindeststeueranpassungsgesetz – MinStAnpG)*

Sehr geehrter Herr Görke,

das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) ist der nationale Standard-setzer auf dem Gebiet der Konzernrechnungslegung in Deutschland. Das DRSC wurde als unabhängiger, eingetragener und selbstlos tätiger Verein mit Sitz in Berlin von der deutschen Wirtschaft gegründet und mit Vertrag vom 3. September 1998 und erneut am 2. Dezember 2011 durch das Bundesministerium der Justiz als privates Rechnungslegungsgremium im Sinne von §342q HGB anerkannt. Als anerkanntes Rechnungslegungsgremium sieht es das DRSC als seine besondere Aufgabe, die Interessen der deutschen Stakeholder im Bereich der Unternehmensberichterstattung – Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung – zu bündeln und gesamtwirtschaftlich abzuwägen.

Wir begrüßen das Bestreben der Bundesregierung, mit dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und zur Umsetzung weiterer Maßnahmen (im Folgenden „RegE“) Erleichterungen für Unternehmen bei bestimmten Regelungsinhalten des Mindeststeuergesetzes (MinStG) zur Diskussion zu stellen sowie Klarstellungen bzw. Korrekturen bei missverständlichen Vorgaben des Gesetzes herbeizuführen. Dies steht auch im Einklang mit den Schwerpunkten des Arbeitsprogramms der Europäischen Kommission zum Bürokratieabbau und zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Wirtschaft.

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:
WP/StB Georg Lanfermann
Vizepräsident:
WP/StB Prof. Dr. Sven Morich

Gleichwohl stellen wir insgesamt fest, dass zum Beispiel die Vorschläge im RegE in Bezug auf die Nachversteuerungsregelungen des MinStG 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.

Damit der CbCR-Safe-Harbour seine Funktion als Vereinfachungsmaßnahme erfüllen kann, muss es den Unternehmen ermöglicht werden, auf Daten zurückzugreifen, die ohne weiteres vorliegen. Hier wären Klarstellungen zur Verwendbarkeit von Berichtspaketen ("Reporting Packages") hilfreich.

Im Anhang weisen wir ausführlich auf einige Aspekte des RegE 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:

1. Art. 1. Nr. 14 MinStAnpG-RegE (Einfügung des neuen § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E): Behandlung von Steuern für Jahre, die dem Übergangsjahr vorangehen;
2. Art. 1 Nr. 18 und 19 MinStAnpG-RegE (Änderungen des § 50 MinStG; Einfügung des § 50a MinStG und des § 50 Absatz 5 MinStG): Nachversteuerung latenter Steuerschulden / Nicht geltend gemachte Abgrenzung;
3. Art. 1 Nr. 18 und Nr. 35 MinStAnpG-RegE (Änderung der §§ 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 82 MinStG): Aktivierungswahlrechte;
4. Art. 1 Nr. 34 MinStAnpG-RegE (Änderung des § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 MinStG): neuer Ausschlussstatbestand für den Safe-Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer;
5. Art. 1 Nr. 40 MinStAnpG-RegE (Änderung des § 87 MinStG): Anforderungen an die Berichtspakete;
6. Art. 1 Nr. 40 MinStAnpG-RegE (Änderung des § 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG): Ausschluss vom CbCR-Safe-Harbour bei Fehlern;
7. Anregungen zur Änderung des MinStG i.Z.m. ungewissen Steuerpositionen;
8. Anregungen zur Vereinheitlichung der Verwendung der Begriffe „Steueraufwand / Steuerertrag“ und „Steuerschuld / Steueranspruch“.

Wir weisen darauf hin, dass unsere Anmerkungen zu den Themenblöcken 3, 7 und 8 wortgleich zu denen aus unserer [Stellungnahme](#) zum Referentenentwurf vom 13. August 2025 sind, die wir beim Bundesministerium der Finanzen bereits adressiert hatten.

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 RegE im Detail

1. Zu Art. 1. Nr. 14 MinStAnpG-RegE (Einfügung des neuen § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E): Behandlung von Steuern für Jahre, die dem Übergangsjahr vorangehen

Regelungsinhalt

Die Vorschrift ergänzt die Definition der „nicht erfassten Steuern“ im Rahmen der Vollberechnung der effektiven Steuerquote. Konkret werden nun auch Steuern einer Geschäftseinheit, die Geschäftsjahre vor dem Übergangsjahr betreffen, als „nicht erfasste Steuern“ qualifiziert. Diese sind aus dem Zähler der Berechnungsformel nach § 53 Abs. 1 MinStG zu eliminieren. Weiterhin unterliegen diese Steuern nicht mehr der Korrektur nach § 19 MinStG und sind somit im Nenner der Berechnungsformel enthalten.

Aus Vereinfachungsgründen ist für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours in § 87 Absatz 4 Satz 1 MinStG eine Ausnahme dahingehend geregelt, dass § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E bei der Ermittlung der vereinfacht erfassten Steuern nicht zu berücksichtigen ist.

Bewertung

Die Änderung dient der Klarstellung und Systematisierung der Berechnung der effektiven Steuerquote im Übergang zur Anwendung der Mindeststeuerregelungen. Die Herausnahme von Steuern für Jahre, die dem Übergangsjahr vorangehen („Vor-Übergangsjahr-Steuern“) aus dem Zähler soll eine Verzerrung der Steuerquote verhindern. Im Nenner sind diese Steuern allerdings weiterhin zu berücksichtigen und eine entsprechende Korrektur über § 18 Nr. 1 i.V.m. § 19 MinStG ist nicht im Gesetzesentwurf enthalten. Hierdurch wird der gewünschte Effekt, die Verzerrung der Steuerquote zu verhindern, nicht erreicht.

Bemerkenswert ist weiterhin, dass laut Gesetzesbegründung nur tatsächliche Steuern (wohl im Sinne von laufenden Steuern) betroffen sind und keine latenten Steuern. Dies bedeutet, dass ein Steuermehraufwand aufgrund einer Steuernachzahlung für Vor-Übergangsjahre nicht berücksichtigt werden kann, die Reduzierung von Verlustvträgen aufgrund derselben Anpassung von Vorjahren im Verlustfall in den Vorjahren allerdings zu zusätzlichen latenten Steueraufwendungen und somit zu einer höheren Steuerquote führen würde. Konzeptionell ist die unterschiedliche Behandlung von laufenden und latenten Steuern abzulehnen.

Die Nichtberücksichtigung von Steuern für Jahre vor dem Übergangsjahr nur in der Vollberechnung, aber nicht im Rahmen der Berechnung der vereinfacht erfassten Steuern des CbCR-Safe-Harbours kann unseres Erachtens zu erhöhtem Befolgungsaufwand führen, da für die Ermittlung der (vereinfacht) erfassten Steuern zwei unterschiedliche Vorgehensweisen befolgt bzw. programmiert werden müssen. Hier könnte zur Erleichterung der Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur Nichtberücksichtigung der Vor-Übergangsjahr-Steuern im Rahmen des CbCR-Safe-Harbours eingeführt werden.

Beispiel

Hier folgt ein Beispiel zur Auswirkung des § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E im Fall von laufenden und latenten Steuern für Vorjahre, das die steuerliche Logik der Regelung veranschaulicht:

Beispiel 1 (Steuererstattung für Vorjahre - tatsächliche Steuern)

Das handelsrechtliche Ergebnis vor Steuern beträgt 1.000. Laufende Steuern für die Berichtsperiode sind 150 (Steuersatz 15%), Steuern für Vorjahre in Form einer Erstattung betragen 200. Das handelsrechtliche Ergebnis nach Steuern und Ausgangsbasis für die Mindeststeuerberechnung beträgt somit 1.050 (1.000-150+200). Der Mindeststeuergewinn beträgt nach Korrektur des laufenden Steueraufwandes des Jahres gem. § 18 Nr. 1 im Zusammenhang mit § 19 MinStG 1.200 (1.000 + 200 oder 1.050 + 150). Eine Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns resp. -Verlusts um die Steuern für Vorjahre ist nicht vorgesehen. Die effektive Steuerquote für Zwecke der Mindeststeuer beträgt rund 12,5 % (150/1.200). Die Steuererstattung führt im Beispiel zu einer Mindeststeuer aufgrund der fehlenden Kürzung in der Bemessungsgrundlage. Das Ziel, im Fall einer Steuererstattung für Vorjahre eine Mindeststeuer zu vermeiden, wird somit nicht erreicht.

Wir schlagen vor, die Steuern für Vor-Übergangsjahre in die Kürzungsvorschrift des § 18 Nr. 1 im Zusammenhang mit § 19 MinStG mit aufzunehmen.

Beispiel 2 (Wegfall Verlustvorträge für Vorjahre - latente Steuern)

Das handelsrechtliche Ergebnis vor Steuern beträgt unverändert zum vorherigen Beispiel 1.000. Laufende Steuern für die Berichtsperiode sind 100 (Steuersatz 10%), Steuern für Vorjahre in Form eines Wegfalls eines Verlustvortrages und eines darauf resultierenden latenten Steueraufwandes betragen 50. Das handelsrechtliche Ergebnis nach Steuern beträgt somit 850 (1.000-100-50). Der Mindeststeuergewinn beträgt nach Korrektur des laufenden Steueraufwandes des Jahres gem. § 18 Nr. 1 MinStG im Zusammenhang mit § 19 MinStG 1.000 (850+100+50). Die latenten Steuern für Vorjahre sind Teil der angepassten erfassten Steuern und somit nicht Teil des Nenners. Die effektive Steuerquote für Zwecke der Mindeststeuer beträgt rund 15 % (150/1.000). Die latenten Steuern für Vorjahre führen im Beispiel in einem Niedrigsteuerland mit 10% Steuersatz zur Vermeidung einer Mindeststeuer aufgrund der fehlenden Berücksichtigung von latenten Steuern.

Beispiel 3 (Kombination mit Gegenüberstellung)

Sachverhalt wie Beispiel 2 plus laufender Steueraufwand aus einem Vor-Übergangsjahr in Höhe von 50 (Hintergrund: Mehrertrag in 2022 in Höhe von 500 mit laufendem Steueraufwand in Höhe von 50 und latentem Steueraufwand aufgrund von Auflösung DTA auf Verlustvortrag in Höhe von 50)

- a) Keine Herausrechnung der laufenden und latenten Vor-Übergangsjahr-Steuern im Nenner; keine Berücksichtigung jeglicher Vor-Übergangsjahr-Steuern im Zähler
 $100/900 (1.000 - 50 - 50) = 11\%$
- b) Keine Herausrechnung der laufenden Vor-Übergangsjahr-Steuern im Nenner; parallel keine Berücksichtigung der laufenden Vor-Übergangsjahr-Steuern im Zähler (= RegE)
 $150 (100 + 50)/950 (1.000 - 50) = 15,8\%$
- c) Keine Herausrechnung der laufenden Vor-Übergangsjahr-Steuern im Nenner; keine Berücksichtigung jeglicher Vor-Übergangsjahr-Steuern (laufend und latent) im Zähler
 $100/950 (1.000 - 50) = 10,5\%$
- d) Herausrechnung der laufenden und latenten Vor-Übergangsjahr-Steuern im Nenner (= Vorschlag zur Anpassung des vorgeschlagenen Gesetzeswortlauts gem. MinStAnpG-Reg-Entw); keine Berücksichtigung jeglicher Vor-Übergangsjahr-Steuern (laufend und latent) im Zähler (= Petitum)
 $100/1.000 = 10\%$

Wir schlagen vor, die latenten Steuern für Vor-Übergangsjahre mit in die Korrekturvorschrift des § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E aufzunehmen.

Petition

Zwecks Eliminierung der Auswirkungen von Steuern aus Vor- Übergangsjahren schlagen wir folgende Korrekturen vor:

- **Anwendung des § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E auf laufende und latente Steuern**
- **Eliminierung der Steuern für Vor-Übergangsjahre sowohl im Zähler als auch im Nenner durch eine Berücksichtigung dieser Steuern in § 19 MinStG**
- **Einführung eines Wahlrechts für die Eliminierung von Steuern aus Vor-Übergangsjahren für die Berechnung der vereinfachten Steuerquote im CbCR-Safe-Harbour.**

2. Zu Art. 1 Nr. 18 und 19 MinStAnpG-RegE (Änderungen an § 50 MinStG; Einfügung des § 50a MinStG und des § 50 Absatz 5 MinStG): Nachversteuerung latenter Steuerschulden / Nicht geltend gemachte Abgrenzung

Gesetzesbegründung

Mit dem neu eingefügten § 50a sowie den Ergänzungen in § 50 Absatz 5 wird Punkt 1.3 der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 verabschiedeten Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt. Ziel ist es, die bisherige Nachversteuerungsregelung zu vereinfachen. Neben dem weiterhin geltenden Grundsatz, wonach jede latente Steuerschuld für Zwecke der Nachversteuerung einzeln zu betrachten ist, soll künftig die Möglichkeit bestehen, unter bestimmten Voraussetzungen mehrere latente Steuerschulden zusammenzufassen. Dies soll die praktische Anwendung der Nachversteuerungsregelung erleichtern.

Bewertung

Aus Sicht der Praxis wird dieses Ziel nicht erreicht. Für die Rechtsanwender ist es regelmäßig nicht möglich, Nachversteuerungsgruppen so zu bilden, dass sie mit den im Rahmen der latenten Steuerermittlung verwendeten Ermittlungsebenen übereinstimmen. Anpassungen der verwendeten Ermittlungsebenen sind nicht in die Abschlussprozesse integrierbar. Das Wahlrecht zur Anwendung der nicht geltend gemachten Abgrenzung führt insoweit nicht zu einer Lösung, da es an die gebildeten Nachversteuerungsgruppen anknüpft. Für eine korrekte Umsetzung der Nachversteuerungsregelung oder der nicht geltend gemachten Abgrenzung müssten daher zusätzliche steuerliche Parallelprozesse implementiert werden. Im Hinblick auf den angekündigten „Side-by-Side“-Ansatz gegenüber den Vereinigten Staaten von Amerika entsteht dadurch ein spürbarer bürokratischer Standortnachteil für die deutsche und europäische Wirtschaft.

Zudem bestehen aus unserer Sicht erhebliche konzeptionelle Bedenken, an den Nachversteuerungsregelungen festzuhalten. Diese konzeptionellen Bedenken begründen wir weiter unten.

Darüber hinaus drängen sich Fragen nach der Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Nachversteuerung auf, die – bei fortführender Geltung – einer gerichtlichen Überprüfung standhalten müssen. Trotz Verzichts auf weitergehende Ausführungen geben wir zu bedenken, dass die von

der OECD erarbeitete Konzeption der Mindestbesteuerung auf den für die Konzernrechnungslegung erhobenen Daten basiert und auf diese zurückgreift. Diesem erklärten Ziel wird allerdings nur Rechnung getragen, wenn die Grundstrukturen der Konzernberichterstattung gewahrt bleiben und keine neuen grundlegenden neuen Berichterstattungsstrukturen einzuführen sind. Die Regelungen zur Nachversteuerung hält diesem erklärten Ziel nicht stand. Die für die Nachversteuerung erforderlichen Ermittlungen können nicht auf Basis der strukturell vorhandenen Daten durchgeführt werden. Wie bereits in mehreren vorherigen Stellungnahmen dargelegt, stehen die Daten für die nachversteuerungsrelevanten Ermittlungen strukturell nicht zur Verfügung. Für die Anwendung der Regelungen wären strukturelle und damit tiefgreifende Einschnitte in die Konzernberichterstattung notwendig. Es handelt sich gerade um keine zusätzliche punktuelle Datenerhebung, wie sie für die Anwendung anderer Regelungen des MinStG ausreichend ist.

Petitum

Der deutsche Gesetzgeber wird gebeten, sich über die Delegierten Deutschlands im Inclusive Framework on BEPS für die vollständige Abschaffung der Nachversteuerung einzusetzen. Sollte dies nicht durchsetzbar sein, wird zumindest eine substantielle Vereinfachung der Regelungen angeregt, etwa durch:

- **Berücksichtigung passiver latenten Steuern sowie der korrespondierenden latenten Steueraufwendungen ohne Anwendung der Nachversteuerungsregelungen im Rahmen der Vollberechnung (Nichtanwendung von Safe-Harbour-Regelungen), weil die bisherigen Bestimmungen ein Verstoß gegen konzeptionelle Grundprinzipien darstellen. Dies betrifft den Verstoß gegen den Grundsatz, wonach passive latente Steuern**
 - **nicht in unmittelbaren Zusammenhang mit Zahlungen stehen,**
 - **dem Abgrenzungsgrundsatz (Accrual Basis of Accounting) folgen und eine abweichende Behandlung einer Rechtfertigung bedarf, eine solche jedoch nicht erkennbar ist,**
 - **keine ermessensbehafteten Entscheidungen durch die Unternehmensführung zugänglich sind und eine Anpassung daher nicht geboten ist,**
 - **stets in Zusammenhang mit laufenden Steuern zu sehen sind und**
 - **im Zuge der Ermittlung einer Steuerquote nur dann aus dem Zähler zu kürzen sind, wenn in äquivalenter Handhabung auch der Nenner gekürzt wird.**
- **Berücksichtigung passiver latenter Steuern sowie der korrespondierenden latenten Steueraufwendungen ohne Anwendung der Nachversteuerungsregelungen im Rahmen eines künftigen permanenten ETR-Safe-Harbours, weil die bisherigen Bestimmungen ein Verstoß gegen konzeptionelle Grundprinzipien darstellen. Zur Begründung, siehe obige Ausführungen im vorangegangenen Bullet-Point.**
- **Verzicht auf die Voraussetzungen für die Bildung der Nachversteuerungsgruppe II.**
- **Beschränkung der Nachversteuerung auf immaterielle Vermögensgegenstände.**

Begründung: Verstoß gegen konzeptionelle Grundprinzipien

Die OECD hat sich für das Konzept der latenten Steuern entschieden. Es dient als periodenübergreifender Mechanismus dem Ausgleich von Abweichungen zwischen handelsrechtlicher und steuerlicher Ergebnisermittlung. Entgegen den konzeptionellen Prinzipien finden sich im Regelwerk der OECD sowie den gesetzlichen Bestimmungen des MinStG die Besonderheit, dass die Berücksichtigung von passiven latenten Steuern sowie dem korrespondierenden latenten Steueraufwand nur zulässig ist, wenn sich zu versteuernde temporäre Differenzen und die sich hieraus resultierenden passiven latenten Steuern innerhalb von fünf Jahren umkehren und der Rechtsgrund für deren Bildung insoweit entfallen ist (vgl. OECD Administrative Guidance, June 2024, Chapter 1, Art. 1.1, item 1). Erfolgt die Umkehrung der passiven latenten Steuer hingegen nicht innerhalb von fünf Jahren und finden die Nachversteuerungsregelungen des § 50 Abs. 4 MinStG Anwendung, ist ein Steueraufwand erst im Zeitpunkt der Bezahlung der passiven latenten Steuer zu berücksichtigen (§ 50 Abs. 2 Nr. 2 MinStG). Grundlage für diese gesetzliche Bestimmung bildet die gleichlautende Ansicht der OECD (siehe GloBE-Commentary, Stand Mai 2025, Art. 4.4.2, Tz. 84). Den zitierten Regelungen liegt die Überzeugung der OECD sowie des deutschen Gesetzgebers zugrunde, dass der Schuldposten „passive latente Steuer“ nur zu berücksichtigen ist, wenn sich dieser durch Umkehrung der temporären Differenz und dem Leisten einer Steuerzahlung konkretisiert.

Aus konzeptioneller Sicht ist eine solche Auffassung als Rechtfertigung für das Bestehen der Nachversteuerungsregelung des § 50 Abs. 4 MinStG abzulehnen und die Regelungen zur Nachversteuerung vollständig zu streichen. Dies gilt auch für die entsprechende Regelung in Art. 4.4.4 GloBE-Model Rules. Unsere gegenteilige Überzeugung begründen wir wie folgt:

1. Passive latente Steuern stehen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit Zahlungen

In der Rechnungslegung nach IFRS und HGB sind latente Steuern für zwei unterschiedliche Sachverhaltsgruppen anzusetzen. Zum einen repräsentieren sie – in Form von aktiven latenten Steuern – wirtschaftliche Vorteile aus der künftigen Nutzung von steuerlich vortragsfähigen Sachverhalten. Als Hauptanwendungsfall gelten die steuerlichen Verlustvorträge. Zum Zweiten werden sie für temporäre Differenzen angesetzt. Diese betreffen Abweichungen zwischen handelsbilanziellen und steuerbilanziellen Wertansätzen von Vermögenswerten (resp. Vermögensgegenständen) und Schulden. Im Zeitpunkt der Realisierung eines Vermögenswertes (bzw. eines Vermögensgegenstandes) sowie der Erfüllung einer Schuld kommt es bei angesetzten aktiven latenten Steuern zu einer steuerlichen Entlastung, im Falle von passiven latenten Steuern zu einer steuerlichen Belastung. Die von latenten Steuern ausgehenden Steuerbelastungen und Steuerentlastungen bestehen lediglich darin, dass es aus der Sicht des handelsrechtlichen Ergebnisses zu einer Erhöhung oder Reduzierung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage (in Deutschland: zu versteuerndes Einkommen) kommt. Ob sich dadurch eine laufende Steuerschuld ergibt und eine Steuerzahlung zu leisten ist, hängt von einer Vielzahl von anderen Einflussfaktoren ab. Beispielsweise kann sich die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage durch den Verkauf einer – nur steuerlich – vollständig abgeschrieben Immobilie in Höhe der aufzulösenden temporären Differenz erhöhen. Eine laufende Steuerschuld entsteht jedoch nicht und eine Steuerzahlung ist nicht zu leisten, wenn ein Verlustvortrag besteht und dieser vollständig mit dem Gewinn aus dem Veräußerungsgewinn verrechnet werden kann. Dieses Beispiel verdeutlicht, dass zwischen der Auflösung einer temporären Differenz und der Zahlung einer laufenden Steuer in nachfolgenden Geschäftsjahren kein unmittelbarer, allenfalls

ein mittelbarer Zusammenhang besteht. Die Beibehaltung der bestehenden Nachversteuerungsregelung kann daher nicht damit gerechtfertigt werden, die Berücksichtigung von passiven latenten Steuern erfordere den Nachweis einer wertmäßigen Vermögensbelastung durch Begleichung einer Ertragsteuerschuld.

2. **Die nationale (HGB) und internationale (IFRS) Rechnungslegung basiert auf dem Abgrenzungsgrundsatz (Accrual Basis of Accounting)**

Nach diesem Grundsatz werden Erträge (*revenues; gains*) erfasst, wenn sie erwirtschaftet sind, unabhängig davon, wann die Zahlung tatsächlich eingeht. Aufwendungen (*expenses*) sind zu berücksichtigen, wenn sie entstanden sind (d.h. sie wirtschaftlich verursacht sind), unabhängig davon, wann eine Zahlung geleistet wird. Durch den Rückgriff auf die anerkannten Rechnungslegungsstandards (§ 7 Abs. 4 MinStG) hat sich die OECD sowie der deutsche Gesetzgeber dafür entschieden, diese Konzeption zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns/-Verlusts (§ 15 Abs. 1 Satz 1 MinStG) sowie des Betrags der angepassten erfassten Steuern (§ 44 MinStG) zu übernehmen. In Einklang mit dem Abgrenzungsgrundsatz werden beispielsweise Pensionsverpflichtungen (in Form von Pensionsrückstellungen) bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns/-Verlustes berücksichtigt, auch wenn die Zahlung an die Anspruchsberechtigten möglicherweise über einen sehr langen Zeithorizont (von beispielsweise 30 bis 40 Jahren) geleistet werden.

Soll im Einzelnen und damit in Ausnahmefällen vom Abgrenzungsgrundsatz abgewichen werden und an Stelle dessen auf die Grundsätze der (zahlungsbasierten) Pagatorik abgestellt werden, bedarf dies – in konzeptioneller Hinsicht – der besonderen Rechtfertigung. Wie in den nachfolgenden Punkten aufgezeigt wird, sind diese Voraussetzungen im Zusammenhang mit den Regelungen zur Nachversteuerung unseres Erachtens nicht gegeben.

3. **Die Bilanzierung und Bewertung von passiven latenten Steuern sowie den korrespondierenden latente Steueraufwendungen unterliegen keinen ermessensbehafteten Entscheidungen**

In der Rechnungslegung nach IFRS und HGB unterliegen latente Steuern kodifizierten Ansatz- und Bewertungsregelungen, wie etwa der Bewertung mit dem Steuersatz, der im Zeitpunkt der Umkehrung der temporären Differenz gültig ist (IAS 12 Par. 47; § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB). Abweichend davon hat in Anwendung des MinStG eine Umbewertung in Einklang mit den in § 50 Abs. 1 Satz 1 MinStG genannten Steuersätzen zu erfolgen. Darüber hinaus unterliegen latente Steuern weiteren Bewertungsgrundsätzen, die für aktive und passive nicht gleichermaßen gelten und daher gesondert zu betrachten sind.

- a. Im Zuge der Ermittlung der Wertansätze von **aktiven latenten Steuern** stellen sich diverse Fragen, insbesondere im Hinblick auf die Werthaltigkeit von aktiven latenten Steuern auf steuerliche Verlustvorträge oder abzugsfähige temporäre Differenzen. Im Zuge der Erstellung von Abschlüssen sind Entscheidungen durch die Unternehmensführung zu treffen, die ermessensbehaftet sind. Mit einer unterschiedlichen Ausübung dieses Ermessens sind bilanzierende Unternehmen in der Lage, die Höhe von latenten Steueraufwendungen und -erträge zu beeinflussen. Um dies zu verhindern, regeln die Bestimmungen in den OECD-Model Rules sowie dem MinStG die Eliminierung der Wirkungen auf den latenten Steueraufwand/-ertrag dieser Sachverhalte. Beispielsweise sind Auswirkungen von Ansatz- und

Bewertungsanpassungen auf einen latenten Steueranspruch im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern nicht zu berücksichtigen (§ 50 Abs. 1 Nr. 3 MinStG). Aus unserer Sicht existiert für die Sonderregelungen im MinStG (Eliminierung des latenten Steueraufwands/-ertrags) sowie die abweichende Handhabung für Zwecke des MinStG mithin ein sachlicher Grund für die Existenz dieser Regelungen. Aus unserer Sicht ist diese zur Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung notwendig und damit sachlich gerechtfertigt.

- b. Im Gegensatz hierzu sind für **passive latente Steuern** keine ermessensbehafteten Bewertungsentscheidungen durch die Unternehmensführung zu treffen. Passive latente Steuern basieren ausschließlich auf zu versteuernden temporären Differenzen, die sich aufgrund von unterschiedlichen Wertansätzen in der Handelsbilanz (IFRS, HGB) gegenüber der für Ertragsteuerzwecke aufzustellenden Vermögensrechnung (Steuerbilanz) ergeben. Die gesetzlichen Bestimmungen lassen keine Möglichkeit zu, einen rechnerisch ermittelten Wert durch eine ermessensbehaftete Entscheidung zu erhöhen oder zu reduzieren und einen korrespondierenden latenten Steueraufwand oder -ertrag zu generieren. Die Ermittlung von passiven latenten Steuern folgt somit einer starren und standardisierten Vorgehensweise. Sie eignen sich daher nicht, durch unternehmerische Disposition die Höhe des Steueraufwands (bestehend aus laufenden und latenten Steuern) zu beeinflussen. Aus unserer Sicht besteht daher auch kein Risiko für missbräuchliche Gestaltungen, die die Beibehaltung der Nachversteuerungsregelungen rechtfertigen können. Die Beibehaltung der Regelungen zur Nachversteuerung ist daher konzeptionell nicht gerechtfertigt.

4. Zusammenspiel von laufenden und latenten Steuern

Die Existenz von latenten Steuern und deren erfolgswirksame Erfassung ist stets im Zusammenhang zu sehen mit laufenden Steuern. Latente Steuern fungieren als Ausgleichsmechanismus und Ergänzungsgröße für laufende Steuern und reflektieren die abweichende Behandlung eines Sachverhalts in der handelsrechtlichen Rechnungslegung gegenüber der steuerlichen Gewinnermittlung. Ein Steueraufwand aus der erstmaligen Bildung sowie nachfolgenden Erhöhung einer passiven latenten Steuer steht somit stets im Kontext eines Geschäftsvorfalles, der aus Sicht von IFRS bzw. HGB in einem nachfolgenden Geschäftsjahr die steuerliche Bemessungsgrundlage erhöht und dessen steuerpflichtige Behandlung gewährleistet ist. Passive latente Steuern können daher niemals losgelöst von den tatsächlichen Besteuerungsmechanismen gesehen werden. Sie sind vielmehr notwendig, um die periodengerechte Abbildung von ertragsteuerlichen Belastungen sicher zu stellen. Die Eliminierung infolge der Anwendung der Nachversteuerungsregelungen stellen hingegen einen systematischen Bruch dieses inneren Zusammenhangs dar. Auch aus diesem Grund sind die Regelungen zur Nachversteuerung abzulehnen.

5. Verstoß gegen das Prinzip der Verwendung äquivalenter Zähler- und Nennergrößen

Zentrales Element der globalen Mindeststeuer ist die Ermittlung einer Steuerquote. Zur Bestimmung des effektiven Steuersatzes folgen die Regelungen des MinStG dem Prinzip der Verwendung äquivalenter Zähler- und Nennergrößen. Dies impliziert, dass die in der Zähler- und Nennergröße enthaltenen Sachverhalte gleichermaßen abzubilden oder gleichermaßen zu eliminieren sind. Beispielsweise sind Dividendenerträge im Sinne von § 20 MinStG aus der Nennergröße zu eliminieren. Korrespondierend hierzu sind die ertragsteuerlichen Belastungen dieser Betriebseinnahme in Form von laufenden (§ 48 Abs. Nr. 1 MinStG) und latenten Steuern (§ 50

Abs. 1 Nr. 1 MinStG) zu kürzen. Die bestehenden Regelungen zur Nachversteuerung hingegen stellen ein Verstoß gegen dieses Prinzip dar. Sie bewirken, dass ein latenter Steueraufwand im fünften vorangegangenen Geschäftsjahr im Zähler zu kürzen ist, nicht hingegen der im Zähler enthaltene Ertrag, der die Ursache für die im handelsrechtlichen Abschluss erfassten latenten Steuer darstellt. Aus konzeptioneller Sicht bestehen auch deswegen erhebliche Bedenken an der Beibehaltung der Regelungen zur Nachversteuerung.

Neben den oben dargestellten konzeptionellen Bedenken bekräftigen wir zudem die in vergangenen Stellungnahmen geäußerte Kritik, wonach die gesetzlichen Anforderungen zur Ermittlung der nachversteuerungsrelevanten Größen nicht vollumfänglich erfüllt werden können. Dieser Umstand impliziert, dass sich Rechtsanwender somit einem Dilemma ausgesetzt sehen.

- a. Zum einen können sie Maßnahmen treffen, die Regelungen auf der Grundlage der vorhandenen Datenbasis so gut wie möglich anzuwenden. Die Grenzen dieser Möglichkeiten haben wir in vergangenen Stellungnahmen bereits mehrfach geäußert und ausführlich dargelegt. Diese Kritik bekräftigen wir an dieser Stelle nochmals.
- b. Zum anderen können sich Rechtsanwender gezwungen sehen, auf die Berücksichtigung von latenten Steueraufwendungen gänzlich zu verzichten. Beispielsweise besteht die Möglichkeit, latente Steueraufwendungen als nicht geltend gemachte Abgrenzungen im Sinne von § 50 Abs. 7 MinStG (§ 50 Abs. 5 MinStG in der Fassung des Regierungsentwurfs zum MinStAnpG) nicht zu berücksichtigen, sofern die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Alternativ eröffnen die gesetzlichen Bestimmungen die Möglichkeit, im Rahmen des Mindeststeuer-Verlustwahlrechts (§ 51 MinStG) auf die Anwendung von § 50 MinStG gänzlich zu verzichten. Mit dem Verzicht auf die Berücksichtigung von passiven latenten Steueraufwendungen laufen die Unternehmen jedoch Gefahr, dass die effektive Steuerquote den Mindeststeuersatz von 15 % (§ 54 Abs. 1 MinStG) in Jurisdiktionen unterschreitet und es dadurch zum Entstehen oder zur Erhöhung eines Steuererhöhungsbetrages kommt. Unternehmen müssen dann in Kauf nehmen, eine nicht gerechtfertigte Steuerzahlung leisten zu müssen. Mangels fehlender Steuerentlastung in künftigen Geschäftsjahren verbleibt es bei einer definitiven Besteuerung, die durch die – faktisch erzwungene – Ausübung der aufgezeigten Wahlrechte und der Nichtanwendung der Regelungen zur Nachversteuerung ausgelöst wird.

3. Zu Art. 1 Nr. 18 und Nr. 35 MinStAnpG-RegE (Änderung der §§ 50 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 82 MinStG): 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 Ausweiswahlrecht, 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.

Petition:

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.

4. Zu Art. 1 Nr. 34 MinStAnpG-RegE (Änderung des § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 MinStG): neuer Ausschlussstatbestand für den Safe-Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer

Die Regelung setzt die OECD-Verwaltungsleitlinien nicht korrekt um und ist u.E. überschießend.

§ 81 MinStG regelt den international vereinbarten sog. QDMTT-Safe-Harbour für das deutsche Recht. Auf Antrag wird ein ausländisches Steuerhoheitsgebiet mit einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer von der deutschen Mindeststeuer ausgenommen. Durch das MinStAnpG neu eingeführt werden soll nun die Bedingung, dass der ausländische Staat seine nationale Ergänzungssteuer auch auf Verbriefungszweckseinheiten in seinem Gebiet anwendet. Ist das nicht der Fall, werden alle Unternehmenseinheiten dieses Steuerhoheitsgebiets vom Safe-Harbour ausgeschlossen.

Nach dem Wortlaut gilt der Ausschluss allerdings unabhängig davon, ob die Unternehmensgruppe überhaupt Verbriefungszweckseinheiten in diesem Steuerhoheitsgebiet hat. Damit würde dann aber der generelle QDMTT-Safe-Harbour-Status des betreffenden Steuerhoheitsgebiets verloren gehen. Punkt 6 der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften sehen hingegen die Nichtanwendung des Safe Harbours nur vor, wenn die Unternehmensgruppe Verbriefungszweckseinheiten im fraglichen Steuerhoheitsgebiet hat, siehe das Beispiel 10 auf Seite 144 der Verwaltungsleitlinien vom 24. Mai 2024.

Entsprechend missverständlich ist unseres Erachtens der Ausschluss des Wahlrechts im Fall der in § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 a) bis c) MinStG-E geregelten Konstellationen aktiver latenter Steuern geregelt. Auch hier sollte eine Nichtanwendung des Safe Harbours nur vorgeschrieben werden, wenn diese Konstellationen tatsächlich bei der betroffenen Unternehmensgruppe in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet vorliegen.

Petitum:

Es sollte im Gesetzestext klargestellt werden, dass der Antrag auf Anwendung des Safe-Harbours nur dann nach § 81 Abs. 1 Satz 3 MinStG unzulässig ist, wenn zur Unternehmensgruppe Verbriefungseinheiten im betreffenden Steuerhoheitsgebiet gehören. Entsprechend sollte dies für die in § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 a) bis c) MinStG-E dargestellten Konstellationen aktiver latenter Steuern geregelt werden.

5. Zu Art. 1 Nr. 40 MinStAnpG-RegE (Änderung des § 87 MinStG): Anforderungen an Berichtspakete

Die Anforderungen an Berichtspakete in Gesetzeswortlaut und -begründung sind teilweise unklar. Es bedarf hier praxisgerechter Klarstellungen. Berichtspakete sind nach der Definition in § 87 Abs. 2 Nr. 1 MinStG die für Konsolidierungszwecke an konzern einheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheiten, sofern 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. Sie erfüllen 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 Satz 2 MinStG des Regierungsentwurfs des Mindeststeueranpassungsgesetzes führt weitergehend folgendermaßen aus:

„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 nachfolgende 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 auf die Anerkennung der Unternehmenspraxis zielende Begründung begrüßen wir grundsätzlich. Jedoch beurteilen wir die Verwendung einzelner Begrifflichkeiten als nicht geläufig in der Unternehmens- und Rechnungslegungspraxis und teilweise als missverständlich.

Kompensationsmaßnahmen werden üblicherweise als Maßnahmen verstanden, um „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 Begründung ist, 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.

Als zulässig erachten wir insbesondere vorweggenommene Anpassungsmaßnahmen (Vereinfachungen) in den zugrundeliegenden Berichtspaketen, die zeitliche Abweichungen (temporäre Differenzen) verkörpern und den Ansatz einer latenten Steuerposition in Bezug auf Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen zur Folge hätten. Diese Anforderung steht in Einklang mit den konzeptionellen Grundlagen des MinStG, wonach ein korrekter effektiver Steuersatz (§ 53 Abs. 1 MinStG) zu ermitteln ist. Zudem erkennt auch die in § 87a Abs. 2 MinStG-E vorgesehene Neuregelung an, dass die Hinzurechnung von Wertminderungen eines Geschäfts- oder Firmenwertes nicht erforderlich ist, wenn eine korrespondierende Umkehrung von latenten Steuern gegeben ist und sich insoweit keine Wirkung auf die Ermittlung des effektiven Steuersatzes ergeben kann.

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 erfasst (z.B. Sachanlagevermögen). Eine Erfassung eines Nutzungsrechts sowie einer Leasingverbindlichkeit gem. IFRS 16 Par. 22 erfolgt i.d.R. nicht. Stattdessen erfasst der Leasingnehmer erfolgswirksam einen Leasingaufwand, wenn die Zahlung geleistet oder zum Abschlussstichtag eine Zahlungsverpflichtung entstanden ist. Spiegelbildlich erfasst der Leasinggeber den korrespondierenden Leasingertrag. Über die gesamte Leasingperiode ergeben sich grundsätzlich keine Abweichung der insgesamt erfassten Aufwendungen und Erträge.
- Ebenso werden (unverzinsliche) konzerninterne Forderungen und Verbindlichkeiten grundsätzlich erfasst, so dass die Geschäftsvorfälle demnach in den Berichtspaketen abgebildet sind. Eine Abzinsung von unverzinslichen Forderungen und Verbindlichkeiten erfolgt allerdings nicht, da diese im Rahmen der Konsolidierung wieder zu eliminieren wären. Auch die Vornahme von pauschalen Wertberichtigungen auf konzerninternen Forderungen werden in den Berichtspaketen typischerweise nicht erfasst.

Da die beschriebenen Beispiele temporäre Differenzen im Sinne von IAS 12 / § 274 HGB begründen und latente Steuern zu bilden sind, stehen die exemplarisch dargestellten Abweichungen in

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

Einklang mit der klarstellenden Gesetzesbegründung und sind gegenüber einem fiktiven Einzelabschluss nicht zu beanstanden.

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. Überschreitet ein nicht realisierter Nettoverlust die Grenze von 50 Mio. EUR, ist dessen Eliminierung nach § 87 Nr. 4 und 5 MinStG erforderlich. In einem solchen Fall entspricht die konzerntypische Vorgehensweise (Nichtvornahme einer Wertberichtigung auf Beteiligung an konsolidierten verbundenen Unternehmen) der gesetzlich geforderten Nichtberücksichtigung eines nicht realisierten Nettoverlustes. Auch für den Fall der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlustes gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 MinStG ist diese Vereinfachung nicht zu beanstanden, da im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -Jahresfehlbetrag enthaltene Aufwendungen für Wertberichtigungen auf Beteiligung an konsolidierten und nicht konsolidierten verbundenen Unternehmen gem. § 21 Nr. 1 MinStG zu eliminieren sind und die gesetzlich geforderte Hinzurechnung dieser Aufwendungen exakt der typischen Ergebnisermittlung bei der Erstellung von Reporting Packages entspricht.

Petitum:

Wir plädieren für Klarstellungen im Ausschussbericht, dass vereinfachende Vorkonsolidierungen in Berichtspaketen unter bestimmten zu bezeichnenden Voraussetzungen die Verwendbarkeit für den Safe-Harbour nicht gefährden. Konkret schlagen wir folgende Änderung des letzten Satzes der Gesetzesbegründung zu Nr. 40 (§ 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, ist dies für Zwecke des § 87 MinStG nicht zu beanstanden, sofern die zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle einheitlich in den korrespondierenden 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), unverzinsliche 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. Die im Rahmen des vorliegenden Regierungsentwurfs vorgesehene Änderung des Wortlauts von § 82 Abs. 1 Satz 1 MinStG, wonach die bisherige Bezugnahme auf „Abschlüsse“ durch „Berichtspakete“ ersetzt werden soll, ermöglicht die Verwendung von Reporting Packages (Berichtspakete) nicht nur für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours, sondern auch für die Ermittlung von aktiven und latenten Steuern im Übergangsjahr sowie den darauffolgenden Geschäftsjahren. Da latente Steuern, die in einem Reporting Package erfasst oder ausgewiesen werden, auf Basis der im jeweiligen Reporting Package erfassten Wertansätze von Vermögenswerten (Vermögensgegenständen) und Schulden basieren, scheint sich die grundsätzliche Zulässigkeit der Verwendung von Reporting Packages sich implizit aus der vorgeschlagenen Wortlautanpassung zu ergeben. Um eine rechtssichere Auslegung und Anwendung der Regelung des § 82 Abs. 1 MinStG in der Fassung des Regierungsentwurfs sicher zu stellen, regen wir klarstellende Ausführungen in der Gesetzesbegründung an.

6. Zu Art. 1 Nr. 40 MinStAnpG-RegE (Änderung des § 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG): Ausschluss vom CbCR-Safe-Harbour bei Fehlern

Nach dem Entwurf soll in § 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG eine Regelung aufgenommen werden, wonach der CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen ist, wenn die für ihn geltenden Anforderungen nicht erfüllt werden. Der Ausschluss gilt auch dann, wenn ein Fehler keinen Einfluss auf die Erfüllung der vereinfachten Schwellenwerttests hätte. Diese weitgehende Sanktion droht das Vereinfachungsziel des CbCR-Safe-Harbours zu konterkarieren. Die Unternehmen müssten eine Vollberechnung durchführen, selbst wenn der Safe-Harbour erfüllt würde. Es ist nicht ersichtlich, dass dies von der OECD gefordert wird. Teilweise sind die Angaben, die im CbCR zu machen sind, für die vereinfachten Schwellenwerttests noch nicht einmal relevant. Das gilt etwa für die Zuordnung von Eigenkapital und einbehaltenen Gewinnen. Es wäre nicht nachvollziehbar, wenn Fehler bei diesen Angaben die Safe-Harbour-Tauglichkeit des CbCR infrage stellen könnten.

Petitum:

§ 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG sollte praxistauglicher ausgerichtet und könnte etwa wie folgt formuliert werden:

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

7. 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.

8. 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“, unter den 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.