

**Mindeststeueranpassungsgesetz
(MinStAnpG)**

Regierungsentwurf v. 03.09.2025

EY-Stellungnahme

Stand: 24.10.2025



The better the question. The better the answer.
The better the world works.



**Shape the future
with confidence**

Inhaltsverzeichnis

1.	Executive Summary.....	1
2.	Anmerkung zur internationalen Entwicklung	5
3.	Zum vorliegenden Entwurf	5
3.1	Vorjahressteuern (§§ 19 und 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E)	5
3.2	Übernahmegewinn bei Aufwärtsverschmelzungen	6
3.3	“Switch-off rule” des § 81 Abs. 1 Satz 2 und 3 MinStG	6
3.4	Anerkannte Primär-/Sekundär-/nationale Ergänzungssteuer	7
3.5	Kürzungen erfasster Steuern (§ 48 Nr. 4 und 5 MinStG)	7
3.6	Nutzbarkeit von Berichtspaketen bei der Vollberechnung	7
3.7	Übergangsregelung für untergeordnete internationale Tätigkeit (§ 83 MinStG)	8
3.8	Begrenzung der Zurechnung erfasster Steuer auf passive Erträge (§ 49 Abs. 2 MinStG)	8
3.9	Verbindliche Auskünfte zum MinStG (Mindeststeueranrufungsauskunft)	8
3.10	Substanzausnahme: Vermietung von Immobilien	9
3.11	„Once out, always out“ im CbCR-Safe-Harbour (§ 84 Abs. 3 MinStG)	10
3.12	Anwendungsregelung	10
4.	Anmerkungen über das MinStAnpG hinaus.....	11
4.1	Klarheit zu unterjährigen Veränderungen	11
4.2	Recapture Regel	11
4.3	Klarheit zur Definition von Umsätzen für die EUR 750 Mio. Grenze.....	12
4.4	Nicht aktivierte latente Steuern im Rahmen des CbCR-Safe-Harbour	12
5.	Steuerliche Begleitmaßnahmen	12
5.1	Einkommensteuergesetz.....	12
5.2	§ 21 Abs. 3 AStG.....	13
5.3	Steueroasenabwehrgesetz.....	14

1. Executive Summary

Die Einführung der globalen Mindeststeuer ist die größte Reform im Bereich der Unternehmensbesteuerung seit vielen Jahrzehnten. Die seit Beginn des Jahres 2024 geltenden Regelungen des deutschen Mindeststeuergesetzes (MinStG) stellen Unternehmen wie Finanzverwaltung weiterhin vor enormen Umsetzungsaufwand.

Ein wesentlicher Bestandteil des MinStAnpG ist die erforderliche Umsetzung von OECD Agreed Administrative Guidances (AAG). Der vorangegangene zweite Diskussionsentwurf hatte hierzu bereits die AAG 4 berücksichtigt. Der Regierungsentwurf enthält daneben nun auch die Anpassungen auf Basis der AAG 5 aus Januar 2025 zu aktiven latenten Steuern, was aus Sicht der Steuerpflichtigen im Lichte der Rechtssicherheit zu begrüßen ist.

Aus prozessualer Sicht hilfreich ist außerdem die Umsetzung der sog. DAC9, die den Austausch von Mindeststeuer-Berichten zwischen den EU-Mitgliedstaaten vorsieht. Darüber hinaus sollte das BMF das bereits unterzeichnete

GIR-MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of GloBE Information) für den Austausch mit Drittstaaten zeitnah in nationales Recht umsetzen.

Nachfolgend möchten wir relevante inhaltlichen Änderungen durch das MinStAnpG ansprechen sowie auch darüberhinausgehend Anpassungen anregen, welche sich aus der praktischen Anwendung des MinStG ableiten.

Insbesondere die folgenden Punkte sollten u.E. im Regierungsentwurf des MinStAnpG berücksichtigt werden:

- Zur Eliminierung der Auswirkungen von Steuern aus Vor- Übergangsjahren: (i) § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E sollte auf laufende und latente Steuern angewendet werden. (ii) Eliminierung der Steuern für Vor-Übergangsjahre sowohl im Zähler als auch im Nenner durch eine Berücksichtigung dieser Steuern in § 19 MinStG.
- Die Regelung zur Behandlung des Übernahmewinns aus Umwandlungen, die nicht als Mindeststeuer-Reorganisation qualifizieren, sollte in § 21 statt § 66 MinStG aufgenommen werden.

- Konkretisierung der „Switch-off rule“ des § 81 Abs. 1 Satz 2 und 3 MinStG.
- Die Einstufung des *OECD Central Record*, dass ein nationales Steuergesetz als anerkannte Ergänzungsteuer qualifiziert, sollte auch für Zwecke des MinStG verbindlich sein (insbes. im Lichte des § 99 Abs. 5 MinStG).
- Limitierung des Anwendungsbereichs der Kürzung des § 48 Nr. 4 und 5 MinStG auf laufende Steuern.
- Klarstellung in § 15 MinStG, dass „Berichtspakete“ auch für die Vollberechnung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts herangezogen werden können, verbunden mit einer in der Anwendung handhabbaren und der praktischen Anwendung entsprechenden Definition des Begriffs Berichtspaket.
- Definition des Gesamtwerts der materiellen Vermögenswerte für Zwecke der Übergangsregelung für untergeordnete internationale Tätigkeit (§ 83 MinStG).
- Begrenzung der Zurechnung erfasster Steuern auf passive Erträge (§ 49 Abs. 2 MinStG).
- Schaffung eines niedrighschwelligen, verbindlichen und gebührenfreien verfahrensrechtlichen Instruments zur Klärung von Zweifelsfragen im MinStG zwischen Steuerpflichtigem und der Finanzverwaltung; dazu die Erweiterung der Kommunikation durch die Finanzverwaltung im zwar nicht verfahrensrechtlich bindenden, aber doch zumindest indikativen Wege („Q&A“).
- Klarstellung zur Berücksichtigung vermieteter Immobilien für die Zwecke des substanzbasierten Freibetrags als berücksichtigungsfähige Vermögenswerte (§ 60 MinStG).
- Staatenbezogene Begrenzung des „Once out, always out“-Mechanismus des CbCR-Safe-Harbour in § 84 Abs. 3 MinStG sowie Ergänzung einer diesbezüglichen Nichtberücksichtigung von Jahren, für die kein Staat ein Besteuerungsrecht für das betreffende Steuerhoheitsgebiet hatte.
- Ausschluss der rückwirkenden Anwendung der Anpassungen des MinStG nach § 101 Abs. 1 MinStG für Anpassungen, die eine Verschärfung für den Steuerpflichtigen darstellen (Stichwort echte Rückwirkung). Dabei sollte allerdings im Sinne der Anwendbarkeit der Regelungen angedacht werden, dass auch verschärfende Regelungen im Sinne eines ausdrücklichen Wahlrechts durch die Steuerpflichtigen bereits ab 2024 freiwillig angewendet werden können, um mehrfache, aufwendige Systemumstellungen

ohne zahlenmäßige Auswirkungen zu vermeiden.

Weiterhin regen wir an, auf der internationalen Ebene (OECD) folgenden Themen für die Mindeststeuer auf die Agenda zu bringen und – insbesondere hinsichtlich der „Recapture-Rule“ – auch politisch voranzutreiben:

- Ganz allgemein: Vereinfachung der Mindeststeuer und Klärung der Anwendung. Komplexe, theoretische Regelungen für Einzelaspekte vermeiden, die für die Anwender – sowohl in der Wirtschaft als auch in den Finanzbehörden – praktisch nicht administrierbar sind; stattdessen Beschränkung der Sonderregelungen auf klare Missbrauchsfälle. Schaffung eines rechtlich stabilen Systems, dass in der praktischen Anwendung handhabbar und – wo immer möglich – automatisierbar ist.
- Die Bundesregierung sollte sich dafür einsetzen, dass der permanente Safe-Harbour für die Unternehmen möglichst leicht administrierbar ist.
- Klarstellungen zur Behandlung von unterjährigen Veränderungen in §§ 64 bis 66 MinStG.
- Abschaffung der „Recapture-Rule“ zu latenten Steuern. Die Auswirkungen auf das Aufkommen der Mindeststeuer dürften vernachlässigbar gering sein. Eine Abschaffung der Nachversteuerungsregel würde allerdings den Verwaltungskostenaufwand der Unternehmen signifikant reduzieren und somit zu größerer Akzeptanz der Mindeststeuer führen.
- Klarstellung, welche Erträge für die Definition der Umsatzgrenze von EUR 750 Mio. exkludiert sind.
- Klarstellung von Definitionen im CbCR-Safe-Harbour sowie Korrektur der vereinfachten erfassten Steuern im CbCR-Safe-Harbour analog zur Korrektur in der Vollberechnung.

Zu den nationalen Begleitmaßnahmen:

- Die steuerlichen Begleitmaßnahmen sollten beibehalten und im Sinne der Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts ausgebaut werden, gerade auch im Sinne des international erklärten Ziels eines steuerlichen „Declutterings“.
- Insbesondere die Abschaffung der Lizenzschränke des § 4j EStG ist zu begrüßen. Des Weiteren schließen wir uns der Forderung des Bundesrats in seiner Stellungnahme vom 17.10.2025 an, dass auch § 4i EStG abgeschafft werden sollte.

- Auf die vom Bundesrat geforderte gesetzliche Verschärfung der Wegzugsbesteuerung sollte verzichtet werden.
- Wie von der BMF-Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ vorgeschlagen, sollte das Steueroasenabwehrgesetz auf ein angemessenes Maß deutlich zurückgeführt werden.

2. Anmerkung zur internationalen Entwicklung

Jenseits des vorliegenden Entwurfs kann der Blick auf die aktuellen internationalen Entwicklungen nicht unterbleiben. Bekanntermaßen laufen derzeit internationale Verhandlungen über ein sogenanntes „Side-by-Side“-System, das eine Koexistenz der globalen Mindeststeuer mit dem US GILTI-System ermöglichen und US-Konzerne von der Mindeststeuer ausnehmen soll. Diese Zielsetzung wirft erhebliche Fragen hinsichtlich der Erreichbarkeit eines „Level Playing Field“ in der globalen Steuerlandschaft auf. Es besteht die Gefahr, dass durch die Exklusion der USA die Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Wirtschaft und insbesondere Deutschlands beeinträchtigt wird.

Gerade in der aktuellen konjunkturellen Lage, in der Deutschland verstärkt auf Investitionen im Inland angewiesen ist, könnten diese Entwicklungen zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen führen, die im Widerspruch zu den nationalen sowie EU-Interessen stehen.

Vor diesem Hintergrund ist es dringend erforderlich, dass möglichst frühzeitig erste Hinweise und klare Strategien zur Behandlung des „Side-by-Side-Systems“ formuliert werden. Es sollte zudem geprüft werden, ob eine temporäre Aussetzung von Pillar 2 dienlich sein könnte, um die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen nicht unnötig zu beschweren, bis die Tragweite der derzeitigen internationalen Entwicklungen belastbar einzuschätzen ist. Dabei darf gleichzeitig das Ziel einer Re-Etablierung der multilateralen, regelbasierten Welthandelsordnung nicht aus den Augen geraten. In enger Abstimmung innerhalb der EU und des Inclusive Framework ist eine offene Diskussion über die Zukunft des Systems notwendig, um mögliche negative Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort zu vermeiden.

Nicht vergessen werden darf daneben der ursprüngliche Zweck der globalen Mindestbesteuerung, im internationalen Standortwettbewerb ein steuerliches „Level Playing Field“ zu etablieren. Dieses Bestreben

sollte auch in einem „Side-by-Side“-System fortbestehen. Die Bundesregierung sollte sich dafür einsetzen, dass die – auch bei systematischem Fortbestand jedenfalls nötige – Weiterentwicklung der globalen Mindeststeuer diesem Ziel – konsistente internationale Anwendung im Sinne des „Level Playing Field“ und dadurch internationale Wirksamkeit ohne überschießende Wirkung – verpflichtet bleibt.

Zudem sind weitere Vereinfachungen der Regelungen aus Sicht der Unternehmen dringend geboten. Zurzeit finden auf Ebene des *Inclusive Frameworks on BEPS* Arbeiten an einem permanenten Safe-Harbour statt. Nach den bisher bekannt gewordenen Informationen ist zu befürchten, dass der permanente Safe-Harbour wesentlich komplexer und bürokratischer ausfallen könnte als insbesondere der bislang angewendete CbCR-Safe-Harbour. Es liegt aber offenkundig nicht im Interesse der deutschen Wirtschaft, eine funktionierende und unbürokratische (sowie nunmehr auch im Hinblick auf die Zahlenbasis qualitativ angemessen verfügbare) Vereinfachungsregelung durch eine komplexe und bürokratische neue „Vereinfachungsregelung“ zu ersetzen.

Petition: Die Bundesregierung sollte sich deshalb dafür einsetzen, dass der permanente Safe-Harbour für die Unternehmen möglichst leicht administrierbar ist. Ein derartiger Safe-Harbour sollte auf dem bekannten CbCR-Safe-Harbour aufbauen und diesen um weitere sinnvolle Anpassungen, z.B. für Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen, ergänzen.

3. Zum vorliegenden Entwurf

Für die abschließenden parlamentarischen Beratungen im laufenden Gesetzgebungsverfahren regen wir an, insbesondere die folgenden Punkte zu berücksichtigen, für die wir kurzfristigen Handlungsbedarf sehen.

3.1 Vorjahressteuern (§§ 19 und 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E)

Die Berücksichtigung von Steuern, die aus Vorjahren resultieren (Nachzahlungen und Erstattungen), ist eines der großen Praxisprobleme im Rahmen der Mindestbesteuerung. Das Thema betrifft ausnahmslos jeden Steuerpflichtigen und führt zu teils entscheidenden Verzerrungen des effektiven Steuersatzes in der Mindeststeuer. Die zugrundeliegenden Ursachen

sind weder planbar noch gestaltbar. Die in vielen Belangen bislang unklare Umsetzung führt abhängig vom Einzelfall zu dem Regelungsziel konträren und unsystematischen Ergebnissen. So kann z.B. eine Steuererstattung aus Jahren vor Anwendung der Mindeststeuer zum Unterschreiten der 15-Prozentschwelle führen. Den Regelungen zur Berücksichtigung von Vorjahressteuern muss daher besondere Beachtung gewidmet werden.

Konkret soll mit dem MinStAnpG in diesem Zusammenhang § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E neu eingeführt und damit die Definition der „nicht erfassten Steuern“ im Rahmen der Vollberechnung der effektiven Steuerquote ergänzt werden.¹ Steuern einer Geschäftseinheit, die Geschäftsjahre vor dem Übergangsjahr betreffen, sollen demnach als „nicht erfasste Steuern“ gelten. Bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes nach § 53 Abs. 1 MinStG sind diese nicht zu berücksichtigen. Die neu als nicht erfassten Steuern definierten Steuern sind aber im Nenner der Berechnungsformel enthalten, da sie nicht mehr der Korrektur nach § 19 MinStG (Berechnung des Gesamtsteueraufwands) unterliegen.

Laut Gesetzesbegründung unterliegen nur tatsächliche Steuern (wohl im Sinne von laufenden Steuern) der Neuregelung, nicht aber latente Steuern. Dementsprechend würde Steuer Mehraufwand aufgrund einer Steuernachzahlung für Vor-Übergangsjahre beispielsweise nicht berücksichtigt, während die Reduzierung von Verlustvorträgen aufgrund derselben Anpassung von Vorjahren im Verlustfall in den Vorjahren allerdings zu zusätzlichen latenten Steueraufwendungen und somit zu einer höheren Steuerquote führen würde.

Petition: Die Ergänzung der Definition der nicht erfassten Steuern in § 45 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E sollte für laufende und latente Steuern gelten. Darüber hinaus sollten die Steuern für Vor-Übergangsjahre bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes sowohl im Zähler als auch im Nenner durch eine Berücksichtigung dieser Steuern in § 19 MinStG eliminiert werden.

3.2 Übernahmegewinn bei Aufwärtsverschmelzungen

Der Gesetzentwurf sieht in § 66 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b MinStG-E die klarstellende Ergänzung vor, dass ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust (relevant insbesondere im Fall einer

Aufwärtsverschmelzung) außer Ansatz bleibt, sofern eine Schachtelbeteiligung i.S.d. § 21 MinStG vorliegt. Die Regelung ist nach unserem Verständnis lediglich klarstellend, da der Übernahmegewinn bereits heute nach § 21 MinStG auszunehmen sein sollte. Die Klarstellung in § 66 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b MinStG-E ist im Sinne der Rechtssicherheit grundsätzlich zu begrüßen. Zu beachten ist jedoch, dass § 66 Abs. 2 MinStG nur den Fall der Mindeststeuer-Reorganisation betrifft. Ein Übernahmegewinn kann aber auch in Fällen jenseits einer Mindeststeuer-Reorganisation entstehen (z.B. bei einer Verschmelzung zum gemeinen Wert).

Petition: Wir regen an, die klarstellende Regelung in § 21 MinStG statt § 66 Abs. 2 MinStG aufzunehmen.

3.3 “Switch-off rule” des § 81 Abs. 1 Satz 2 und 3 MinStG

§ 81 Abs. 1 Satz 2 und 3 MinStG-E regelt, wann der Antrag zur Anwendung des Safe-Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer nicht zulässig ist. Sinn und Zweck dieser sog. „switch-off rule“ ist es nach dem Kommentar zu den Model Rules, dass bei bestimmten Sachverhalten der Status einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer einem Staat nicht per se aberkannt werden soll, sondern der Safe-Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer nur dann für die Unternehmensgruppe bzw. eine bestimmte Einheit nicht zur Anwendung kommt, wenn der Fall in der Unternehmensgruppe auftritt (z.B. wenn die Unternehmensgruppe über Investmenteinheiten in einem Staat verfügt, die von der nationalen Ergänzungssteuer ausgenommen sind, vgl. § 81 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 i.V.m. Satz 3 Nr. 2 MinStG; vgl. allgemein den Annex A zum Kommentar zu den Model Rules, Rz. 37: „These limitations could affect the QDMTT jurisdiction’s ability to satisfy the Consistency Standard which seems disproportionate because they impact on a small number of Entities or particular corporate structures. ... the Inclusive Framework agreed that the following cases should not affect a QDMTT from meeting the Consistency Standard“).

Diese eingeschränkte Rechtsfolge ist im Wortlaut des § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, 3 und 5 MinStG-E bisher nicht klar geregelt. Zudem begegnet die rückwirkend vorgesehene Einführung der verschärfenden Regeln § 81 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5-7 MinStG-E erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken. Nach der

¹ Die folgenden Ausführungen basieren auf der Stellungnahme der Arbeitsgruppe Steuern des Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC), an der unsere Verfasserin federführend beteiligt war.

Rechtsprechung des BVerfG ist eine echte Rückwirkung grundsätzlich unzulässig.

Petition: Wir regen an, den Wortlaut des § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1, 3 und 5 MinStG-E dahingehend klarstellend zu ergänzen, dass ein Ausschluss vom Safe-Harbour für anerkannte nationale Ergänzungssteuer nur für die Unternehmensgruppen erfolgt, die konkret einen der Tatbestände des § 84 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, 3 und 5-7 MinStG erfüllen. Zudem sollte auf die echte Rückwirkung der verschärfenden Regelung des § 81 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5-7 MinStG-E verzichtet werden (siehe dazu auch unten).

3.4 Anerkannte Primär-/Sekundär-/nationale Ergänzungssteuer

Das Inclusive Framework on BEPS hat zuletzt am 15.08.2025 die Administrative Guidance mit einer Liste anerkannter Primärerergänzungssteuern sowie nationaler Ergänzungssteuern veröffentlicht („Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status“). Mit diesem „Central Record“ soll eine einheitliche Handhabung in den Mitgliedstaaten des Inclusive Framework sichergestellt werden und für die Rechtsanwender Klarheit geschaffen werden. Nach dem am 15.01.2025 veröffentlichten „Questions and Answers“-Dokument (dort Tz. 10) ist der Transitional Qualified Status für die Mitgliedstaaten des Inclusive Framework verbindlich.

Bisher sehen die §§ 7 Abs. 2, 3 und 5 MinStG (auch unter Berücksichtigung der Änderungen des MinStAnpG-E) aber keinen Verweis auf den Central Record vor. Zudem soll in § 99 Abs. 5 MinStG eine Regelung eingeführt werden, wonach das BMF durch eine Rechtsverordnung die anerkannten nationalen Ergänzungssteuern, die anerkannten Primärerergänzungssteuern, anerkannten Sekundärerergänzungssteuern und die Länder, die den Safe-Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer erfüllen, bestimmt. Eine derartige Rechtsverordnung ist im Sinne der Rechtssicherheit grundsätzlich zu begrüßen. Ebenfalls im Sinne der Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist es aber erforderlich, dass die Listen in der vom BMF zu veröffentlichen Rechtsverordnung dem Central Record entsprechen.

Petition: Im Sinne der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit sollte in § 7 Abs. 2, 3 und 5 sowie § 81 MinStG klargestellt werden, dass die Einstufung im Central Record auch für Zwecke des MinStG verbindlich ist. Die Rechtsverordnung i.S.d. § 99 Abs. 5 MinStG sollte insofern lediglich klarstellend für den deutschen Rechtskreis die Ergebnisse des Central Record widerspiegeln.

3.5 Kürzungen erfasster Steuern (§ 48 Nr. 4 und 5 MinStG)

Der Wortlaut des § 48 Nr. 4 und 5 MinStG stellt auf den Begriff „Steueraufwand“ ab. In der EU-Richtlinie und den Model Rules (Art. 4.1.3(d) und (e)) ist die Regelung auch nach dem Wortlaut auf den laufenden Steueraufwand beschränkt. Zwar sind u.E. § 48 Nr. 4 und 5 MinStG schon heute richtlinienkonform auszulegen, es sollte im Sinn der Rechtssicherheit aber klargestellt werden, dass die Regelungen nur für den laufenden Steueraufwand gelten (so auch in BR-Drucks. 365/23, 203).

Petition: Der Wortlaut des § 48 Nr. 4 und 5 MinStG sollte dahingehend klargestellt werden, dass die Regelung nur für den laufenden Steueraufwand gilt.

3.6 Nutzbarkeit von Berichtspaketen bei der Vollberechnung

Künftig sollen die Angaben, die für die Berechnung des CbCR-Safe-Harbours für das jeweilige getestete Steuerhoheitsgebiet genutzt werden, für alle Geschäftseinheiten einheitlich aus derselben Datenquelle stammen. Die Unternehmensgruppe soll daher für die Erstellung des länderbezogenen Berichts entweder die Berichtspakete nutzen, mit denen sie den Konzernabschluss erstellt, oder die Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten, die mit einem anerkannten oder zugelassenen Rechnungsstandard erstellt wurden (§ 87 Abs. 2 MinStAnpG-E).

In diesem Zusammenhang begrüßen wir die Umsetzung der Änderungsvorgaben aus der AAG 3 zur Berechnung des CbCR-Safe-Harbours.

Während für die Berechnung des CbCR-Safe-Harbours die Zulässigkeit der Verwendung von „Berichtspaketen“ gesetzlich geregelt wird, bleibt allerdings weiterhin ungeklärt, ob auch der Mindeststeuer-Gewinn bzw. -Verlust für die vollumfängliche Berechnung aus „Berichtspaketen“ abgeleitet werden kann. Es ist weiterhin gesetzlich nicht geregelt, ob auf einen Einzelabschluss für eine Geschäftseinheit, welcher häufig, insbesondere im Falle eines IFRS-Konzernabschlusses, tatsächlich gar nicht aufgestellt wird, zurückgegriffen werden muss.

Es stellt sich zudem weiterhin die Frage, ob im Falle der Verwendung von Berichtspaketen eine

Vorkonsolidierung (z.B. bei Leasingtransaktionen in derselben Jurisdiktion) rückgängig zu machen ist.²

Petition: Wir regen an, entsprechend den Änderungen in § 87 Abs. 2 MinStAnpG-E auch für § 15 MinStG klarzustellen, dass „Berichtspakete“ für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. -Verlusts herangezogen werden können. Darüber hinaus wäre eine eindeutige Definition des „Berichtspaketes“ in Hinblick auf Vereinfachungsmöglichkeiten wünschenswert.

3.7 Übergangsregelung für untergeordnete internationale Tätigkeit (§ 83 MinStG)

Nach § 83 Abs. 2 MinStG liegt eine untergeordnete internationale Tätigkeit vor, wenn eine Unternehmensgruppe für ein Geschäftsjahr (1) über Geschäftseinheiten in höchstens sechs Steuerhoheitsgebieten verfügt und (2) der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten, die in allen Steuerhoheitsgebieten außerhalb des Referenzsteuerhoheitsgebiets belegen sind, 50 Millionen Euro nicht übersteigt. Der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte in einem Steuerhoheitsgebiet ist nach § 83 Abs. 3 Satz 2 MinStG die Summe des Nettobuchwerts aller materiellen Vermögenswerte aller in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe.

Der Begriff des Nettobuchwerts aller materiellen Vermögenswerte wird in § 83 MinStG nicht definiert. Zwar werden die materiellen Vermögenswerte in § 12 Abs. 3 und der Nettobuchwert in § 12 Abs. 4 MinStG definiert, es fehlt aber in § 83 MinStG insoweit an einem Verweis auf § 12 Abs. 3 und 4 MinStG. Alternativ könnten die entsprechenden Definitionen des § 12 Abs. 3 und 4 MinStG in die allgemeinen Begriffsbestimmungen des § 7 MinStG aufgenommen werden, wie dies in der EU-Richtlinie (Art. 3 Abs. 29) und den Model Rules (Art. 10.1.1 „Net Book Value of Tangible Assets“) der Fall ist. Zwar ist § 83 Abs. 2 MinStG u.E. schon heute bei unionsrechtskonformer und historischer Auslegung entsprechend

auszulegen, im Sinne der Rechtssicherheit wäre eine gesetzliche Klarstellung im MinStG aber vorzugswürdig.

Petition: Wir regen an, den in § 83 Abs. 2 Nr. 2 MinStG verwendeten Begriff des Nettobuchwerts aller materiellen Vermögenswerte rechtssicher zu definieren (z.B. durch Verweis in § 83 auf § 12 Abs. 3 und 4 MinStG oder durch eine Aufnahme der Definitionen des § 12 Abs. 3 und 4 MinStG in § 7 MinStG).

3.8 Begrenzung der Zurechnung erfassender Steuer auf passive Erträge (§ 49 Abs. 2 MinStG)

Nach dem Wortlaut des § 49 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 MinStG werden bei der Berechnung des Ergänzungssteuersatzes nur die originär von der Tochtergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat geschuldeten erfassten Steuern berücksichtigt und sämtliche erfasste Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschafters ausgeschlossen. Nach Art. 24 Abs. 6 UAbs. 2 Satz 2 EU-Richtlinie und Art. 4.3.3(b) Model Rules werden jedoch nur die erfassten Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschafters auf passive Erträge bei der Berechnung des Ergänzungssteuersatzes ausgeschlossen. Zwar ist § 49 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 MinStG schon heute richtlinienkonform auszulegen, im Sinn der Rechtssicherheit sollte aber eine Anpassung des Wortlauts an die Richtlinie und die Model Rules erfolgen.

Petition: In § 49 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 MinStG sollte klargestellt werden, dass nur die erfassten Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschafters auf passive Erträge bei der Berechnung des Ergänzungssteuersatzes ausgeschlossen werden.

3.9 Verbindliche Auskünfte zum MinStG (Mindeststeueranrufungsauskunft)

Mit dem MinStG wurde ein äußerst komplexes Regelwerk geschaffen, bei dem trotz umfangreicher Gesetzesbegründung und umfassender Materialien des Inclusive Frameworks noch viele Rechtsfragen ungeklärt sind. Teilweise sind die ungeklärten Rechtsfragen von zentraler Bedeutung für die

² Über die geringen Auswirkungen der Beibehaltung solcher Vorkonsolidierungen siehe u.a. ausführlich: Benzinger/Hachmeister/Simlacher, DStR 2024, S. 831 und S. 895 sowie Stellungnahme DRSC, Anregungen des DRSC für Gesetzesanpassungen bzw. Klarstellungen im Rahmen eines künftigen BMF-Schreibens, vom 14. März 2024, sowie EY-Stellungnahmen zum MinBestRL-UmsG.

Unternehmen, z.B. wenn es darum geht, welche Gesellschaft oberste Muttergesellschaft ist, ob der Anwendungsbereich des MinStG überhaupt eröffnet ist oder ob zentrale Ausnahmen wie § 83 MinStG (untergeordnete internationale Tätigkeit) Anwendung finden.

Im Sinne der Rechtssicherheit wäre es dabei zu begrüßen, wenn zu derart zentralen Rechtsfragen verbindliche Auskünfte i.S.d. § 89 Abs. 2 AO eingeholt werden könnten. § 89 Abs. 2 AO setzt jedoch einen genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalt voraus, was z.B. bei Fragen, welche Gesellschaft oberste Muttergesellschaft ist, - mangels Sachverhaltsänderung – nicht immer der Fall ist. Vielmehr sind Anwendungsfragen ohne unmittelbare Dispositionsfolgen zu klären.

Darüber hinaus fallen bei verbindlichen Auskünften nach § 89 Abs. 2 AO regelmäßig hohe Gebühren an. In Anbetracht der durch die Mindeststeuer verursachten großen Rechtsunsicherheit, die trotz der von den Unternehmen zu tragenden hohen Einführungs- und Befolgungskosten bis auf Weiteres bestehen bleiben wird, wäre diese zusätzliche Gebührenlast den Unternehmen nur schwer vermittelbar.

Für die Zwecke der Mindeststeuer wäre daher ein niedrigschwelliges, verbindliches und gebührenfreies Auskunftsinstrument vorzugswürdig, das keinen noch nicht verwirklichten Sachverhalt voraussetzt. Ein bewährtes Instrument mit diesen Eigenschaften existiert im deutschen Steuerrecht in Form der Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG. Dieser Gedanke könnte auf die Mindeststeuer übertragen werden.

Neben einem Instrument für unternehmensindividuelle Anfragen kann dem hohen Informationsbedarf zur Mindeststeuer teilweise auch schon über allgemeine Auslegungsaussagen der Finanzverwaltung abgeholfen werden. Da bis zur Veröffentlichung eines umfassenden „Mindeststeuer-Anwendungserlasses“ (o.ä.) voraussichtlich noch mehrere Jahre vergehen werden, könnten in der Zwischenzeit einzelne, zwischen Bund und Ländern abgestimmte und damit für die Verwaltung verbindliche Veröffentlichungen Stück für Stück die Dunkelfelder der Mindeststeuer ausleuchten. Denkbar wären neben klassischen Verwaltungsvorschriften (wie punktuellen, sich ergänzenden BMF-Schreiben) z.B. auf der BMF-Seite zur Verfügung gestellte und regelmäßig fortgeschriebene „FAQ“, wie sie das BMF auch zu anderen Themenbereichen und z.B. die Finanzministerien der

Niederlande³ und Österreichs⁴ sogar zur Mindeststeuer anbieten. Selbst wenn hier eine Rechtswirkung für den konkreten Einzelfall ausgeschlossen bleibt, würde sich die Rechtssicherheit durch Klarheit der Verwaltungssicht erhöhen, was im Sinne der Praxis sehr zu begrüßen wäre.

Petition: Im Sinne der Rechtssicherheit und im Hinblick auf die hohe Komplexität des MinStG wäre es zu begrüßen, wenn – zumindest für einen Übergangszeitraum – ein niedrigschwelliges, verbindliches und gebührenfreies Auskunftsinstrument für Rechtsfragen zum MinStG auch bei unverändertem Sachverhalt ähnlich der Lohnsteueranrufungsauskunft zur Verfügung gestellt wird. Daneben sollte die Finanzverwaltung frühzeitig zwischen Bund und Ländern abgestimmte Verwaltungsvorschriften, „FAQ“ oder ähnliche Auslegungshilfen zur Verfügung stellen.

3.10 Substanz Ausnahme: Vermietung von Immobilien

Für die Zwecke des substanzbasierten Freibetrags werden nach § 60 Abs. 2 Nr. 1 MinStG u.a. materielle Vermögenswerte ausgenommen, die zu Leasing- oder Investitionszwecken gehalten werden, einschließlich Grund und Boden und Gebäuden. Dies steht in Übereinstimmung mit dem Wortlaut von Art. 28 Abs. 4 der EU-Richtlinie. Übliche Wohnraum- und auch Gewerberaummietverträge fallen aber nicht unter den Leasingbegriff, da sie z.B. unbefristet abgeschlossen werden und die Sach- und Preisgefahr nicht auf den Mieter übertragen. Entsprechend vermietete Immobilien sollten daher als Vermögenswerte nicht von der Substanz Ausnahme ausgeschlossen sein.

Die Gesetzesbegründung zum MinBestRL-UmsG (BR-Drs. 365/23, S. 227) scheint dagegen vermietete Wohn- oder Gewerbeimmobilien für die Anwendung des substanzbasierten Freibetrags auszuschließen. Eine Ausnahme ist lediglich für „selbst genutzte Immobilien, die unmittelbar oder mittelbar der Produktion oder der Lieferung von Waren und Dienstleistungen dienen“, vorgesehen. Damit verbleiben für Unternehmen im Immobiliensektor, die insbesondere Wohnimmobilien über klassische Mietverträge vermieten (kein Leasing), Unklarheiten, ob ihre Immobilien als berücksichtigungsfähige Vermögenswerte gelten. Ein Ausschluss ihrer wesentlichen bilanziellen „Substanzkomponente“ vom substanzbasierten Freibetrag würde Wohnungsunternehmen

³ Siehe <https://ffd.pleio.nl/page/view/bb72f163-7639-4763-b03f-93f7b2582487/va-wet-minimumbelasting-2024>.

⁴ Siehe [https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlasse/Fachinformationen---Internationales-Steuerrecht/FAQ-zum-Mindestbesteuerungsgesetz-\(Teil-2\).html](https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlasse/Fachinformationen---Internationales-Steuerrecht/FAQ-zum-Mindestbesteuerungsgesetz-(Teil-2).html).

übermäßig benachteiligen, und ist – da ein Missbrauch der Norm in diesen Fällen kaum vorstellbar scheint – auch unangemessen.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass vermietete Immobilien (kein Leasing) für die Zwecke des substanzbasierten Freibetrags als berücksichtigungsfähige Vermögenswerte gelten.

3.11 „Once out, always out“ im CbCR-Safe-Harbour (§ 84 Abs. 3 MinStG)

§ 84 Abs. 3 MinStG regelt den sog. „once out, always out“-Ansatz, wonach der CbCR-Safe-Harbour nicht in Anspruch genommen werden kann, wenn in einem vorherigen Geschäftsjahr die Voraussetzungen des CbCR-Safe-Harbour nicht erfüllt waren oder kein Antrag nach § 84 Abs. 1 MinStG gestellt wurde. Nach den Vorgaben des Inclusive Frameworks gilt das „once out, always out“ staatenbezogen, d.h. ein Antrag wird nur für das Steuerhoheitsgebiet ausgeschlossen, für das in einem vorherigen Geschäftsjahr der CbCR-Safe-Harbour nicht erfüllt war oder kein Antrag nach § 84 Abs. 1 MinStG gestellt wurde (siehe GloBE-Musterkommentar 2025, Annex A, Rz. 27).

Zwar bezieht sich § 84 Abs. 3 Satz 1 MinStG auf den staatenbezogenen Absatz 1, im Sinne der Rechtssicherheit sollte gleichwohl in § 84 Abs. 3 Satz 1 klar gestellt werden, dass die Rechtsfolgen des „once out, always out“ nur für das betreffende Steuerhoheitsgebiet gelten (so auch in Satz 2 bezogen auf den Sonderfall, dass im vorherigen Geschäftsjahr die Unternehmenseinheit keine Geschäftseinheiten im betreffenden Steuerhoheitsgebiet hatte).

Petition: In § 84 Abs. 3 Satz 1 MinStG sollte klargestellt werden, dass der Ausschluss vom CbCR-Safe-Harbour („once out, always out“) nur staatenbezogen gilt.

Nach dem GloBE Information Return des Inclusive Framework on BEPS aus Januar 2025 (dort Note 1.4 auf S. 51) ist für ein Steuerhoheitsgebiet, für das kein Staat ein Besteuerungsrecht hat, keine Berechnung im GloBE Information Return durchzuführen. Dies wird in der Anlage zum BMF-Schreiben vom 5.8.2025, IV B 5-S 1100/00001/002/121, auf S. 11 in der Datensatzbeschreibung bestätigt. In § 84 Abs. 3 Satz 2 MinStG sollte daher klarstellend die Regelung aufgenommen werden, dass Satz 1 auch dann keine Anwendung findet, wenn in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet im vorherigen Geschäftsjahr kein CbCR-Safe-Harbour zu berechnen war, weil kein Staat ein Besteuerungsrecht für das betreffende Steuerhoheitsgebiet hatte.

Petition: In § 84 Abs. 3 Satz 2 MinStG sollte klargestellt werden, dass Satz 1 keine Anwendung findet,

wenn in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet im vorherigen Geschäftsjahr kein CbCR-Safe-Harbour zu berechnen war, weil kein Staat ein Besteuerungsrecht für das betreffende Steuerhoheitsgebiet hatte.

3.12 Anwendungsregelung

In Ermangelung einer einzelgesetzlichen Anwendungsregelung für die Änderungen des MinStG (mit Ausnahme des § 87b MinStG-E), würden die Änderungen des MinStG gem. Art. 8 des MinStAnpG-E am Tag nach Verkündung des Gesetzes in Kraft treten – erwartungsgemäß im Dezember 2025 – und wären über die allgemeine Anwendungsregelung des § 101 Abs. 1 MinStG (echt) rückwirkend auf alle Geschäftsjahre, die nach dem 30.12.2023 begonnen haben, anwendbar.

Unter Berücksichtigung der Problematik einer möglichen echten (für das Jahr 2024) bzw. unechten Rückwirkung (im Jahr 2025) sollte sichergestellt werden, dass verschärfende Regelungen durch das MinStAnpG-E (u.a. § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 bis 7, § 82a, § 87 Abs. 4 und 7 MinStG-E) für den Steuerpflichtigen nicht bereits verbindlich für das Jahr 2024 gelten, sondern entweder erst ab dem Jahr 2025 oder 2026 anwendbar sind oder im Rahmen eines „Quasi-Wahlrechts“ freiwillig bereits ab dem Jahr 2024 angewendet werden können (so soll z.B. auch die verschärfende Regelung des § 87b nach § 101 Abs. 4 MinStG-E zumindest erst für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2024 beginnen).

Damit könnte einerseits einer möglichen verfassungs- bzw. unionsrechtswidrigen echten Rückwirkung verschärfender Regelungen vorgekommen werden und gleichzeitig dem Steuerpflichtigen eine Möglichkeit zur konsistenten Rechtsanwendung eröffnet werden, der im Hinblick auf die systemseitige Umsetzung der Mindeststeuerregelungen eine hohe praktische Bedeutung zukommt.

Petition: Wir regen an, dass die Anpassungen des MinStG, die eine Verschärfung für den Steuerpflichtigen darstellen (u.a. § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 bis 7, § 82a, § 87 Abs. 4 und 7 MinStG-E), nicht im Wege des § 101 Abs. 1 MinStG rückwirkend ab dem 31.12.2023 Geltung erlangen, sondern ihre Wirkung grundsätzlich erst für Geschäftsjahre entfalten, die nach Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt beginnen. Es könnte aber daran gedacht werden, dass auch verschärfende Regelungen im Wege eines Wahlrechts durch die Steuerpflichtigen freiwillig bereits ab 2024 angewendet werden können.

4. Anmerkungen über das MinStAnpG hinaus

Zahlreiche Anwendungsprobleme der globalen Mindeststeuer haben ihre Ursache nicht im deutschen Mindeststeuergesetz, sondern resultieren aus dem auf OECD-Ebene vereinbarten Regelwerk bzw. teilweise aus nicht hinreichenden Definitionen der eingeführten Rechtsbegriffe. Auch wenn daher eine kurzfristige Abhilfe durch den deutschen Gesetzgeber im laufenden Gesetzgebungsverfahren nicht möglich ist, scheint es uns sinnvoll, in dieser Stellungnahme auf einige Punkte von besonderer Wichtigkeit hinzuweisen. Damit verbunden ist der Appell an die Bundesregierung und auch an die Parlamentarier des Deutschen Bundestages, im Rahmen ihrer Möglichkeiten auf entsprechende Änderungen hinzuwirken.

4.1 Klarheit zu unterjährigen Veränderungen

Die §§ 64 bis 66 MinStG treffen Regelungen für unterjährige Veränderungen der Unternehmensgruppe, insbesondere für den unterjährigen Zu- und Abgang von Geschäftseinheiten (§ 64 MinStG) sowie unterjährige Übertragungen von Vermögenswerten, z.B. Verschmelzungen (§ 66 MinStG). U.a. bei den folgenden Vorgängen ist aber durch das Gesetz, die Gesetzesbegründung sowie die Dokumente des Inclusive Frameworks nicht abschließend geklärt, wie diese zu behandeln sind:

- **Einbeziehungquote für die Primärerergänzungssteuer** bei unterjähriger Auf- oder Abstockung einer Beteiligung.
- Unterjährige **Änderung des Konsolidierungsstatus** (z.B. Wechsel von der Vollkonsolidierung zur Equity-Methode und umgekehrt bzw. von der Nicht- zur Vollkonsolidierung und umgekehrt), was einerseits durch eine unterjährige Auf- und Abstockung, andererseits aber auch durch Satzungs- oder Vertragsänderungen (die zu einem Gewinn oder Verlust der Kontrolle führen) oder durch einen Rechtsformwechsel (z.B. Formwechsel von einer KGaA in eine AG mit damit verbundenem Verlust der Kontrolle) erfolgen kann.
- Unterjährige Aufstockung oder Abstockung einer Beteiligung an einer Geschäftseinheit, wodurch die 20%-Grenze für die **in Teileigentum stehende Muttergesellschaft** (POPE) über- oder unterschritten wird.
- Unterjährige Aufstockung oder Abstockung einer Einheit, die nach der Equity-Methode im Konzernabschluss erfasst wird, wodurch die

50%-Grenze für **Joint Ventures** (JV) über- oder unterschritten wird.

- Unterjähriger **Wechsel von einer transparenten in die intransparente Besteuerung oder umgekehrt** (z.B. durch Rechtsformwechsel, Ausübung von Wahlrechten, Gesetzesänderung, etc.).

Zwar enthält das Muster des GloBE Information Returns in Tz. 1.3.3 eine Tabelle zum Eintrag verschiedener unterjähriger Veränderungen, dort wird aber nicht geregelt, welche Rechtsfolgen sich daraus ergeben.

Petition: Es sollten auf internationaler Ebene Klarstellungen angeregt werden, wie derartige unterjährige Veränderungen zu behandeln sind. Die Lösung sollte dabei praxisgerecht sein und insbesondere Klarheit schaffen. Idealerweise sollte dies in Abstimmung mit den weiteren Staaten des Inclusive Frameworks erfolgen. Dabei sind praxisgerechte Lösungen zu finden, die keine neuen Datenanforderungen mit sich bringen (bspw. werden bei unterjährigen Quotenveränderungen um wenige Prozentpunkte, die im Ergebnis zu einer „quasi zufälligen“ Über- oder Unterschreitung von Schwellenwerten im Rahmen der globalen Mindeststeuer führen, regelmäßig keine Zwischenabschlüsse o.ä. erstellt).

4.2 Recapture Regel

Die Anpassungen bzw. Ergänzungen zur sog. „Recapture“-Regel (§ 50 Abs. 4 MinStG) entsprechend der im Juni 2024 veröffentlichten AAG 4 der OECD in § 50a MinStG-E sind zu begrüßen. Bezogen auf die in § 50a Abs. 5 MinStG-E eingefügte Ergänzung zur Methode der Nachversteuerung nach dem LiFo- bzw. FiFo-Verfahren bestehen jedoch Bedenken.

In der Praxis ergibt sich die Frage, ob die Einführung eines FiFo- und LiFo-Verfahrens tatsächlich eine Vereinfachung darstellt oder stattdessen zusätzlichen erheblichen Compliance-Aufwand auslösen wird. In der Wirtschaft wird weiterhin die Frage gestellt, ob der von der „Recapture“-Regel abgedeckte Regelungskreis überhaupt geeignet ist, eine (aus Sicht des Gesetzgebers ungewollte) Reduktion der Mindeststeuer, z.B. durch Gestaltungen des Steuerpflichtigen, zu erreichen.

Exkurs: Die Einführung latenter Steuern geht vor allem auf die Intention zurück, dem Bilanzleser aus der Perspektive der Handelsbilanz die Zusammensetzung des Steueraufwands und damit den erwartbaren Steueraufwand (zusammengesetzt aus dem laufenden und latenten Steueraufwand) zu erläutern. Damit sind latente Steuern

unvermeidbarer Ausfluss von Ansatz- und Wertunterschieden, die sich aus den unterschiedlichen Bilanzierungsregeln für die Handels- und Steuerbilanz ergeben. D.h., die Entstehung sowie die Umkehr aktiver wie passiver latenter Steuern sind grds. gestaltungsfern; ihre Umkehr folgt (mit der Ausnahme quasipermanenter Positionen) einem Reflex, der damit aber eben unabhängig von Gestaltungen ist. Aktive wie passive latente Steuern unterliegen im Ergebnis einem vom Unternehmen kaum zu beeinflussenden Automatismus als logische Folge der beschriebenen Ansatz- und Wertunterschiede.

Petition: Wir regen an, auf der politischen Ebene (OECD) eine Abschaffung der „Recapture-Rule“ zu initiieren. Die Auswirkungen auf das Aufkommen der Mindeststeuer dürften vernachlässigbar gering sein. Eine Abschaffung der Nachversteuerungsregel würde allerdings den Verwaltungskostenaufwand der Unternehmen signifikant reduzieren und somit zu größerer Akzeptanz der Mindeststeuer führen.

4.3 Klarheit zur Definition von Umsätzen für die EUR 750 Mio. Grenze

In der Praxis zeigt sich, dass trotz der durch die OECD veröffentlichten Leitlinien zur Umsatzgrenze von EUR 750 Mio. in Art. 1.1 Model Rules noch relevante Unklarheiten zur Qualifikation von Erträgen als für die Grenze relevante oder exkludierte Umsätze bestehen.

Petition: Es sollten auf internationaler Ebene Klärstellungen angeregt werden, welche Erträge für die Definition der Umsatzgrenze von EUR 750 Mio. exkludiert sind.

4.4 Nicht aktivierte latente Steuern im Rahmen des CbCR-Safe-Harbour

Vor dem Hintergrund, dass gerade deutsche Unternehmen durch die eingeschränkte Verlustverrechnung gem. § 10d EStG einem verlängerten Verlustnutzungszeitraum unterliegen, kommt es in einer Vielzahl von Fällen nicht zu einem Vollansatz latenter Steueransprüche, was dazu führt, dass der effektive Steuersatz solcher Unternehmen unter der Annahme von gleichbleibenden zukünftigen Gewinnerwartungen und im Übrigen unveränderten steuerlichen Verhältnissen regelmäßig bei ca. 12% liegt (10,5% zwischen 2024 und 2027 durch die temporäre Ausweitung in § 10d EStG von 60% auf 70%). Damit sind diese Unternehmen generell von der Anwendung der Safe-Harbour-Regelungen ausgeschlossen.

Erläuterung: Bei gleichbleibenden Gewinnerwartungen bleibt der Bestand angesetzter latenter Steueransprüche jährlich konstant, bis ein Überhang nicht aktivierter latenter Steueransprüche (z.B. aus ungenutzten Verlustvorträgen) aufgebraucht ist, da sich der maximal ansetzbare latente Steueranspruch nach IFRS/HGB nach dem zur Nutzung zur Verfügung stehenden (gleichbleibenden) erwarteten Gewinn bemisst. Entsprechend wird faktisch der laufende Gewinn gegen Verlustvorträge im Rahmen der Grenzen der Mindestbesteuerung verrechnet, für die bislang keine latenten Steueransprüche angesetzt wurden, und es entsteht kein latenter Steueraufwand in Höhe von 60% der verbrauchten Verlustvorträge (70% für Zwecke der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer zwischen 2024 und 2027), sondern lediglich laufender Steueraufwand auf 40% (30%) des Gewinns und mithin eine Steuerquote von ca. 12% (10,5%). Bei steigenden Gewinnerwartungen verstärkt sich dieser Effekt sogar, da zusätzliche latente Steueransprüche aktiviert werden können und zusätzlich latenter Steuerertrag entsteht. Eine Anpassung ist auch vor diesem Hintergrund dergestalt geboten, dass in einem derartigen Fall keine Mindeststeuer anfallen würde, denn im Rahmen der Vollberechnung der Ergänzungssteuer würden zunächst alle nicht aktivierten latenten Steuern für Zwecke der globalen Mindeststeuer aktiviert. Ein Verbrauch von Verlustvorträgen und damit eine Auflösung der aktivierten latenten Steuern auf diese führt dann zu einem entsprechenden Aufwand und erhöht die Steuerquote. Vor dem Hintergrund von angestrebter Bürokratieerleichterung erscheint es geboten, auch für den CbCR-Safe-Harbour eine entsprechende Regelung einzufügen. Diese Anpassung müsste zunächst auf internationaler Ebene (OECD) initiiert werden, damit eine konsistente Anwendung des CbCR-Safe-Harbour gewährleistet ist.

Petition: Konkret sollte eine Korrektur der vereinbarten erfassten Steuern im CbCR-Safe-Harbour analog zur Korrektur für Zwecke der Vollberechnung erfolgen.

5. Steuerliche Begleitmaßnahmen

5.1 Einkommensteuergesetz

Wir begrüßen ausdrücklich, dass der Regierungsentwurf außerhalb des MinStG weiterhin steuerliche Begleitmaßnahmen („Decluttering“) enthält, deren Ziel es ist, zu einer Vereinfachung und Systematisierung des deutschen internationalen Unternehmenssteuerrechts beizutragen, redundante steuerliche Normen abzuschaffen und damit sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der

Finanzverwaltung Bürokratieaufwand abzubauen, dem kein relevanter fiskalischer Mehrwert gegenübersteht.

Insbesondere die Abschaffung des § 4j EStG (sog. Lizenzschranke) ist ausdrücklich zu begrüßen. Dies gilt grundsätzlich auch für die Überarbeitung von § 13 AStG, auch wenn aus der Gesetzesbegründung nicht ersichtlich wird, warum auf die im zweiten Diskussionsentwurf vorgesehene rückwirkende Streichung der Norm zugunsten der Einführung einer Beteiligungsgrenze verzichtet wird.

Bedauerlich ist, dass die Abschaffung des § 4i EStG nicht mehr im Regierungsentwurf enthalten ist. In der Begründung zur Abschaffung des § 4i EStG im zweiten Diskussionsentwurf zum MinStAnpG wurde zurecht festgehalten, dass u.a. aufgrund der umgesetzten ATAD-Regelungen im Hinblick auf ein konsistentes und mit den Vereinbarungen auf internationaler Ebene im Einklang stehendes Regelungskonzept zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen kein Bedarf mehr für § 4i EStG besteht. Dies gilt nach wie vor, wie auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 17.10.2025 hervorgehoben hat.

Petition: § 4i EStG sollte rückwirkend abgeschafft werden.

5.2 § 21 Abs. 3 AStG

Erfolgen nach aktueller Rechtslage (§ 6 AStG i.d.F. ATAD-UmsG) in Wegzugsfällen substanzielle Gewinnausschüttungen, d.h. Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr von mehr als 25 Prozent des gemeinen Werts der Anteile, entfällt bei einer Rückkehr des Steuerpflichtigen insoweit der Anspruch auf die im Zuge des Wegzugs festgesetzte Steuer nicht (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AStG) bzw. entfällt insoweit eine gewährte Stundung der festgesetzten Steuer (§ 6 Abs. 4 Satz 5 Nr. 5 AStG).

Bereits mit dem Mindestbesteuerungs-Richtlinien-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG) wurde § 21 Abs. 3 AStG angepasst, um die Schädlichkeit solcher substanziellen Gewinnausschüttungen auch auf Altfälle auszuweiten. Substanzielle Gewinnausschüttungen führen seither auch bei Wegzügen vor dem 01.01.2022, aber nur für Gewinnausschüttungen/Einlagenrückgewähr nach dem 16.08.2023 (Tag des Kabinettsbeschlusses zum Gesetz), zum Widerruf der Stundung.

In seiner Stellungnahme vom 17.10.2025 fordert der Bundesrat die Ausweitung der Schädlichkeit substanzieller Gewinnausschüttungen auf die Rückkehrregelung in Altfällen. Zuvor hatte die Bundesregierung bewusst darauf verzichtet, eine solche Regelung aus dem vorangegangenen Referentenentwurf in den

Regierungsentwurf zu übernehmen. Damit würde die zuvor mit BMF-Schreiben vom 22.04.2025 (BStBl. I 2025, 1007) auch ohne gesetzliche Grundlage von der Finanzverwaltung angenommen Erfassung der Rückkehrregelung gesetzlich abgesichert.

Bereits die Ausweitung schädlicher Gewinnausschüttungen auf Altfälle im Zuge des MinBestRL-UmsG (nur Stundungsfälle) ist abzulehnen. Denn dadurch werden Altfälle (zumindest teilweise) rückwirkend in den Anwendungsbereich der im Zuge des ATAD-UmsG vorgenommenen Neuregelung des § 6 AStG überführt. Im Ergebnis führt diese Ausweitung dazu, dass der Anwendungsbereich der nach der Altregelung noch möglichen, zeitlich unbegrenzten Stundung so weit eingeschränkt wird, dass sie in den meisten Fällen ins Leere läuft (vgl. u.a. Häck, ISR 2024, 77, 81). Denn aus einer Kapitalgesellschaft werden naturgemäß Gewinne ausgeschüttet, die im Zeitablauf früher oder später zum Überschreiten der 25%-Grenze führen. Die Regelung verfehlt damit auch ihren Zweck, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern, und erfasst nahezu alle Fälle außerhalb der Vollthesaurierung.

Darüber hinaus ist es systematisch verfehlt – auch nach aktueller Gesetzesfassung – Ausschüttungen des *nach Wegzug* entstandenen laufenden Gewinns der Kapitalgesellschaft in die Berechnung der 25%-Schwelle einzubeziehen. Denn die Wegzugsbesteuerung zielt auf die Besteuerung des Vermögenszuwachses ab, der *während* der Ansässigkeit im Inland erzielt wurde. Die Ausschüttung des laufenden Gewinns der Kapitalgesellschaft *nach Wegzug* gehört nicht dazu (vgl. Binnewies/Mehlhaf, ISR 2025, 95, 99).

Kritisch ist zudem, dass die nachträgliche Schaffung der Möglichkeit des Stundungswiderrufs eine ungerechtfertigte und damit unzulässige Rückwirkung darstellt (vgl. auch Tischendorf, IStR 2024, 762). Die vom Bundesrat geforderte Ausweitung auf Fälle der Rückkehrregelung ist aus denselben Gründen abzulehnen.

Darüber hinaus wird die rückwirkende Änderung nicht durch die in der Begründung behauptete Klassifizierung als rein „klarstellende“ Regelung zulässig. Der BFH stellte zuletzt mit Urteil vom 26.03.2025 (I R 5/24) deutlich klar, in welchen Fällen ein verfassungsrechtliches Vertrauensschutzgebot bei rückwirkenden Gesetzen erfüllt ist. Nur wenn der Gesetzgeber durch das rückwirkende Gesetz eine in der Vergangenheit herrschende Rechtspraxis kodifiziert habe, sei laut BFH ein hinreichender Rechtfertigungsgrund für eine unzulässige Rückwirkung gegeben. Die Tatsache, dass der Gesetzgeber weder in § 6 AStG i.d.F. vor ATAD-UmsG noch in der Anpassung des § 21 AStG im Zuge des MinBestRL-UmsG eine

Ausweitung auf Fälle der Rückkehrregelung vor-
nahm, lässt erkennen, dass der gesetzgeberische
Wille für diese Ausweitung fehlte. Darüber hinaus ist
das bloße Veröffentlichen eines BMF-Schreibens
keine Grundlage, um eine vom BFH geforderte „herr-
schende Rechtspraxis“ zu begründen.

***Petition: Auf die vom Bundesrat geforderte Ergän-
zung des § 21 Abs. 3 AStG sollte verzichtet werden.
Darüber hinaus sollte § 21 Abs. 3 Nr. 2 AStG gestri-
chen werden.***

5.3 Steueroasenabwehrgesetz

Bekanntermaßen gehört Deutschland zu der kleinen
Gruppe von EU-Mitgliedstaaten, die die Einigung der
Mitgliedstaaten zur Einführung von Abwehrmaßnah-
men gegen nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete
(sog. Steueroasen) besonders weitgehend umge-
setzt haben. In Deutschland greifen alle vier Abwehr-
maßnahmen (§§ 8 bis 11 StAbwG), obwohl laut der
Empfehlung der Gruppe „Verhaltenskodex“ lediglich
mindestens eine der vier Maßnahmen umzusetzen
war. Zählt man erweiterten Mitwirkungspflichten
nach § 12 StAbwG und die Verweigerung von DBA-
Vergünstigungen/„Treaty-Override“ (§ 1 Abs. 3
StAbwG) hinzu, wendet Deutschland sogar sechs Ab-
wehrmaßnahmen an.

Es verwundert daher nicht, dass die BMF-Experten-
kommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ in
ihrem Abschlussbericht im Juli 2024 eine deutliche
Rückführung der Abwehrmaßnahmen des Steueroa-
senabwehrgesetzes empfohlen hat. Hierzu sollten
die Abwehrmaßnahmen auf die verschärfte Hinzu-
rechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG) beschränkt
werden. Für den Fall, dass der Gesetzgeber an den
derzeitigen Abwehrmaßnahmen festhält, schlug die
Kommission eine Reihe von Erleichterungen vor, da-
runter z.B. die Einführung eines Motivtests, die Her-
ausnahme von Geschäftsbeziehungen zwischen
fremden Dritten und Vereinfachungen bei den er-
weiterten Mitwirkungspflichten.

***Petition: Das Steueroasen-Abwehrgesetz sollte, wie
von der BMF-Expertenkommission „Vereinfachte
Unternehmensteuer“ vorgeschlagen, deutlich zu-
rückgeführt werden.***

EY | Shape the future with confidence

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

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

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

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

In Deutschland finden Sie uns an 18 Standorten.

© 2025 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

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



EY Tax GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 – 0

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

Verfasser
National Office Tax

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