

Stellungnahme zum Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und weiterer Maßnahmen (MinStGANpG-E)

1.	§ 98 MinStG	<p>§ 101 Abs. 3 MinStG sieht ein sog. Penalty Relief für Mindeststeuerberichte nach § 75 MinStG vor. Auch das MinStGANpG-E sieht insoweit nur redaktionelle Anpassungen vor.</p> <p>Petitur: ein Penalty Relief sollte auch Anwendung finden auf Steuererklärungen nach § 95 MinStG. Eine Ungleichbehandlung ist nicht sachgerecht.</p>
2.	§ 15, § 87 Nr. 1 lit. a MinStG	<p>§ 87a MinStGANpG-E sieht die Anwendung der Erwerbsmethode vor. Demnach dürfen PPA-Effekte in den Daten des Reporting Packages enthalten bleiben. Das gilt nur, wenn für nach dem 31.12.2022 beginnenden Geschäftsjahre bereits CbCR Daten unter Berücksichtigung der Erwerbsmethode übermittelt worden sind. In einem solchen Fall sind für Zwecke des CbCR Substanztests die Wertminderungen eines Geschäfts- oder Firmenwerts (aufgrund eines Beteiligungserwerbs nach dem 31.11.2021) dem Vorsteuerergebnis i.S.d. § 87 Abs. 4 MinStG wieder hinzuzurechnen. Das gilt für den CbCR Effektivsteuersatztest, sofern nicht die Steuern bereits einen (entsprechenden) Ertrag aus der Auflösung einer latenten Steuerschuld berücksichtigen.</p> <p>Petitur: die Anwendung der Erwerbsmethode für CbCR Safe Harbour Zwecke bedeutet keine spürbare Erleichterung für die Praxis. Denn jedenfalls für Zeiträume, in denen der CbCR Safe Harbour keine (mehr) Anwendung findet, müssen diese Daten auch für die Vergangenheit erhoben werden. Etwaige IT- und Prozessanpassungen dürften in den meisten Fällen bereits umgesetzt worden sein. Es empfiehlt sich daher einen Gleichlauf derart herzustellen, dass die Erwerbsmethode auch ohne Anwendung des CbCR Safe Harbour akzeptiert werden kann. Eine spürbare Erleichterung wäre erst dann erreicht, wenn die Eliminierung von PPA-Effekten für Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2026 verlangt wird.</p>
3.	§§ 84, 87 MinStG	<p>Im Rahmen der Ermittlungen des CbCR Safe Harbours (§ 84 MinStG) sind diverse Anpassungen (§ 87 MinStG) vorzunehmen (z.B. Bereinigung ungewisser Steuerrückstellungen, Impairments, korrespondierende Dividenden).</p> <p>Petitur: Generell wäre es zu begrüßen, wenn CbCR Ermittlungen ohne Anpassungen an das CbCR anknüpfen. Die Anpassungen verursachen häufig manuellen Aufwand und dürften auch gegenüber den Finanzverwaltungen erläuterungsbedürftig sein, was zu zusätzlichem Arbeitsanfall führt.</p> <p>Hinzu kommt, dass die Erhöhung des Gewinns/Verlust vor Steuern um korrespondierende Dividenden zu einer doppelten Berücksichtigung von Erträgen und damit zu einer künstlichen Herabsetzung des effektiven</p>

		<p>Steuersatzes führt. Die Dividendenkürzung im CbCR dient der fehlerhaften doppelten Berücksichtigung von Erträgen. Es erschließt sich nicht, weshalb die Eliminierung dieser Dividendenkürzung für Zwecke der Mindeststeuer abweichend behandelt werden soll (und vor allem – wie in der Gesetzesbegründung erwähnt – Steuergestaltungen vermeiden soll).</p>
4.	§§ 79, 80 MinStG	<p>Safe Harbour Regelung für unwesentliche Geschäftseinheiten erfordert vereinfachte Berechnungen i.S.d. § 79 MinStG</p> <p>Petitum: Die Einführung einer permanenten Safe Harbour Regelung für unwesentliche Geschäftseinheiten, unabhängig von vereinfachten Berechnungen, wäre zu begrüßen und eine sinnvolle sowie spürbare administrative Erleichterung. Dabei sollten einheitliche Kriterien für die Bestimmung einer unwesentlichen Geschäftseinheit gesetzlich verankert werden.</p>
5.	§ 87b MinStG-AnpG-E	<p>CbCR Safe Harbour verlangt Anpassungen des Vorsteuerergebnisses für das getestete Steuerhoheitsgebiet oder der Steuern im Zusammenhang mit Inkongruenzen (Hybrid Arbitrage Arrangements), die ab dem 15.12.2022 abgeschlossen wurden. Eine Inkongruenz liegt in folgenden Fällen vor:</p> <ul style="list-style-type: none"> - deduction / non-inclusion arrangement - duplicate loss arrangement - duplicate tax recognition arrangement <p>z.B. liegt deduction / non-inclusion arrangement vor, wenn die Vergabe von Kapital zu Aufwendungen bzw. einem Verlust führt, und sich bei der gewährenden Geschäftseinheit die Erträge bzw. der Gewinn nicht entsprechend erhöhen. Eine Erhöhung der steuerpflichtigen Einkünfte liegt insoweit nicht vor, als der Betrag, der die steuerlichen Einkünfte erhöht, durch steuerliche Attribute, insbesondere Verlustvorträge, ausgeglichen wird, die ohne die Vereinbarung nicht hätten genutzt werden können, oder die Vereinbarung in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sich die steuerpflichtigen Einkünfte erhöhen, zu steuerwirksamen Aufwendungen oder einem Verlust führt, ohne dass sich der Betrag auf den Gewinn oder Verlust vor Steuern (§ 87 Nummer 4) auswirkt.</p> <p>Petitum:</p> <p><u>A. Klarstellungen erforderlich...</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Begrifflichkeit „Steuerliche Attribute“: umfasst dies ausschließlich Steuerkennzeichen einer GE, die zum Ende des jeweiligen Geschäftsjahres vorhanden sind? Falls ja, wäre z.B. ein Verlustvortrag erfasst, nicht jedoch der unterjährig bereits verrechnete laufende steuerliche Verlust. Einheitliche Rechtsanwendung verlangt Klarstellung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs. - Begrifflichkeit „Ohne die Vereinbarung nicht hätten genutzt werden können“: OECD Commentary zu GMR ist hier klarer: tax attribute, such as a loss carryforward or an unused interest

		<p>carryforward, <u>with respect to which a valuation adjustment or accounting recognition adjustment has been made or would have been</u> made if the adjustment determination were made without regard to the ability of a Constituent Entity to use the tax attribute => maßgeblich ist die Frage, ob ohne die Vereinbarung ein valuation oder recognition adjustment erforderlich gewesen wäre (Accounting Perspektive)</p> <p><u>B. Einseitige Korrektur(en) nicht sachgerecht</u> Die Qualifikation einer Verlustnutzung (steuerlicher Attribute) als per se schädliche Nichtbesteuerung begründet eine unbillige Härte. Es wird hier versucht, eine Art fremdvergleichskonforme Ermittlung des Vorsteuerergebnisses für Zwecke des CbCR Safe Harbour umsetzen. Dabei bleibt unberücksichtigt, dass anstelle der Erträge / Einkünfte aus derartigen Arrangements unter gewissen Umständen (und ggf. teilweise) andere Erträge / Einkünfte mit fremden Dritten hätten erzielt werden können. Fremdübliche alternative Handlungen der Geschäftseinheit bleiben nach dem Wortlaut der Regelung unberücksichtigt. In Bezug auf Finanzierungsvereinbarungen wird hierdurch der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit ausgehebelt. Ferner soll lediglich eine einseitige Korrektur (Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen) vorgenommen werden. Eine korrespondierende Eliminierung von Erträgen ist nicht vorgesehen. Im Ergebnis wird der CbCR-Effektivsteuersatz unangemessen verzerrt. Darüber hinaus würde lediglich bei der Ermittlung der vereinfacht erfassten Steuern (§ 87 Nr. 3 MinStG) der Aufwand aus der Auflösung von aktiven latenten Steuern eliminiert, während ein Ertrag aus der Aktivierung von aktiven latenten Steuern unangepasst bliebe.</p> <p><u>C. Keine Vereinfachung, aufgrund § 87b Abs. 2 S. 3 MinStGANpG-E</u> Für die Praxis stellt die Regelungen einen erheblichen Zusatzaufwand dar. Im Falle der Nutzung von steuerlichen Attributen müssten künftig mehrere Szenarien geplant und berechnet werden (was mit § 52 Abs. 1 Nr. 3 und § 52 Abs. 2 Nr. 3 MinStG vermieden werden sollte), um eine Aussage darüber treffen zu können, ob die Nutzung der steuerlichen Attribute auch ohne die Vereinbarung hätten genutzt werden können oder nicht. Außerdem kann es bei mehreren Vereinbarungen dazu kommen, dass „die Vereinbarung“ für sich allein betrachtet keine Auswirkung auf die Nutzbarkeit von steuerlichen Attributen hat, obwohl die betroffenen Vereinbarungen insgesamt die Nutzung steuerlicher Attribute ermöglicht.</p> <p><u>D. Keine Begrenzung auf (unrechtmäßige) Gestaltungen</u> Laut der Gesetzesbegründung sollen die OECD GMR umgesetzt werden. Dies mit dem Ziel Gestaltungen, die zur unrechtmäßigen Inanspruchnahme des CbCR Safe-Harbours führen, zu vermeiden. Die Gesetzesformulierung ist überbordend, da eine Eingrenzung auf „hybride Steuergestaltungen“ nicht erkennbar ist. In der Praxis dürften</p>
--	--	--

	<p>auch eine Vielzahl von Fällen erfasst sein, in denen grenzüberschreitende Vereinbarungen in fremdüblicher Art und Weise umgesetzt werden; hierzu folgende Beispiele:</p> <p>(1) Cashpooling Eine ausländische Tochtergesellschaft hat aus dem Cashpooling verzinsliche Verpflichtungen (Zinsaufwendungen) gegenüber dem inländischen Mutterunternehmen. Die beim Mutterunternehmen anfallenden Zinserträge werden mit einem Verlust- / Zinsvortrag verrechnet, für den ohne Berücksichtigung der Vereinbarung in der Bilanz keine latenten Steuern hätten aktiviert werden dürfen.</p> <p>Nach unserem Verständnis des Gesetzesentwurfes würden zum einen bei der ausländischen Tochtergesellschaft die Zinsaufwendungen als nicht abziehbar behandelt werden. Zum anderen würden bei der Muttergesellschaft der Aufwand aus der Auflösung aktiver latenter Steuern (durch den Verbrauch eines Verlust- / Zinsvortrags) bei den vereinfacht erfassten Steuern eliminiert werden. Dies kann im Ergebnis für beide Geschäftseinheiten, also in zwei Steuerhoheitsgebieten, zur Unterschreitung des CbCR-Effektivsteuersatzes (15%-17%) führen, ohne anzuerkennen, dass die in der Praxis übliche und ökonomisch sinnvolle Cashpool Implementierung keine hybride Arbitrage-Vereinbarung i.S.d. Punkt 2.6. der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften darstellt.</p> <p>(2) Finanzierungsgesellschaft im Ausland Eine ausländische Tochtergesellschaft übernimmt die Konzernfinanzierungsfunktion. Sie erzielt Zinserträge im Rahmen ihrer Haupttätigkeit. Etwaige steuerliche Attribute (z.B. Anrechnung von ausländischen Quellensteuern in Zusammenhang mit den Zinserträgen) der ausländischen Tochtergesellschaft werden genutzt. Bei verschiedenen Konzerngesellschaften fallen entsprechende Zinsaufwendungen an.</p> <p>In Anwendung des § 87b MinStGAnpG-E wären diese Zinsaufwendungen bei den verschiedenen Konzerngesellschaften – im Rahmen der Ermittlung des Vorsteuerergebnisses für Zwecke des CbCR Safe Harbort – nicht abziehbar. Auf Ebene der Finanzierungsgesellschaft wäre der Aufwand aus der Auflösung latenter Steuern bei der Ermittlung der vereinfacht erfassten Steuern zu eliminieren. Dies kann im Ergebnis für beide Geschäftseinheiten, also in zwei Steuerhoheitsgebieten, zur Unterschreitung des CbCR-Effektivsteuersatzes (15%-17%) führen, ohne anzuerkennen, dass fremdübliche Finanzierungsbeziehungen mit der einhergehenden Verrechnung von Quellensteuern keine hybride Arbitrage-Vereinbarung i.S.d. Punkt 2.6. der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften darstellen.</p>
--	---

Stellungnahme zum MinStG (soweit nicht das MinStAnpG betreffend)

Zu folgenden Regelungen sind unseres Erachtens Klarstellungen im Gesetz (oder wenigstens in einer Verwaltungsanweisung) erforderlich:

1.	§ 48 Nr. 5 MinStG	Die Anwendung von § 48 Nr. 5 ist unklar, wenn - was regelmäßig der Fall ist - Steuern später als 3 Jahre zahlungswirksam werden. In diesem Zusammenhang ist auch die Wirkung von (freiwilligen) Steuervorauszahlungen unklar. Vgl. auch § 52 Abs. 6 MinStG.
2.	§ 25 MinStG	Eindeutige Regelung(en), was ein CTA für Zwecke des MinStG ist.
3.	§ 7 Abs. 2 MinStG, Art. 3 Nr. 28 MinSt-RL	<p>Die Anerkennung einer nationalen Ergänzungssteuer (QDMTT) erfordert, dass das jeweilige Steuerhoheitsgebiet „keine mit diesen Bestimmungen im Zusammenhang stehenden Vorteile“ gewährt.</p> <p>Der Begriff „mit diesen Bestimmungen im Zusammenhang stehende Vorteile“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Eine gesetzliche Definition / Klarstellung ist im Interesse der einheitlichen Rechtsanwendungen erforderlich.</p> <p>Generell würde die Festlegung einheitlicher und klarer Kriterien für die Anerkennung einer QDMTT (jedenfalls innerhalb der EU) in der Praxis sehr begrüßt werden. Wir verweisen auf die allgemein von der deutschen Industrie und Verbänden geforderte Whitelist für QDMTTs.</p>
4.	§ 44 Abs. 1 MinStG	Die Definition der angepassten erfassten Steuern weicht von den GloBE Model Rules dahingehend ab, dass auch Steuern für (Vor-)Jahre vor Anwendung des MinStG erfasst sind. Das ist nicht sachgerecht und bedarf einer gesetzlichen Klarstellung.
5.	§ 50 Abs. 4 MinStG § 52 Abs. 5 MinStG	<p>Ermittlung des Steueraufwands stellt hohe Anforderungen, denen in der Praxis nur (zu) schwer Rechnung getragen werden kann.</p> <p>Recapture Rule sollte vereinfacht werden. Anwendung auf Transaktionsebene nicht praktikabel. Tatsächliche Steuerzahlungen auf transaktional bestimmte DTL sind grundsätzlich nicht ermittelbar. Einfacher wäre es Einzelpositionen zu benennen, deren latente Steuerschulden - aus steuerpolitischen Gründen - grundsätzlich nicht zum Abzug zugelassen sind.</p> <p>Eine Erhöhung des lokalen Steuersatz führt zu latentem Steueraufwand. Sofern in Vorjahren zu wenig DTL gebildet wurde und demzufolge der Mindeststeuersatz unterschritten wurde, muss dieser später nachgeholt Steueraufwand in das jeweilige Vorjahr verschoben werden; vorausgesetzt der Steueraufwand wurde gezahlt => unklar ist, was in diesem Zusammenhang „wurde gezahlt“ konkret bedeutet und wie die Zahlung nachvollzogen werden soll.</p>