

6. Dezember 2024



Steuern + recht newsflash

Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

BMF veröffentlicht zweiten Diskussionsentwurf für ein Mindeststeueranpassungsgesetz

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 5. Dezember 2024 einen zweiten Diskussionsentwurf für ein Mindeststeueranpassungsgesetz (MinStAnpG) an die Verbände zur Stellungnahme bis zum 31. Januar 2024 gesendet. Neben den im ersten Diskussionsentwurf bereits enthaltenen Punkten (siehe [Newsflash](#) vom 21. August 2024), die lediglich in Teilen redaktionell und in Reaktion auf die Eingaben überarbeitet wurden, finden sich im zweiten Entwurf u.a. in Umsetzung der OECD Administrative Guidance aus Juni 2024 weitergehende Regelungsbereiche, auf die sich dieser Newsflash konzentriert.

Jenseits dieser neuen Regelungsbereiche sollen als Begleitmaßnahmen zum MinStG Vorschriften außerhalb dieses Gesetzes gestrichen werden. Dies sind mit Wirkung ab dem VZ 2025 die Lizenzschranke nach § 4j EStG und das Abzugsverbot für Sonderbetriebsausgaben gemäß § 4i EStG. Ferner soll die Hinzurechnungsbesteuerung für Beteiligungen an Kapitalanlagegesellschaften nach § 13 AStG mit Wirkung ab Einführung durch das ATAD-UmsG abgeschafft werden. Zudem finden sich punktuelle Anpassungen in den §§ 9 (Erhöhung der absoluten und relativen Freigrenzen bei gemischten Einkünften) und 11 AStG (Erhöhung des Kürzungsbetrags um Beträge nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG und Anwendung bei Organschaft).

Wesentliche Regelungsbereiche

Anwendung des CBCR Safe Harbours

Neben diversen, bereits nach dem ersten Diskussionsentwurf vorgesehenen Anpassungen die nur redaktionell, aber nicht inhaltlich verändert wurden, sind im zweiten Diskussionsentwurf zwei für die Praxis wesentliche Neuerungen zu verzeichnen:

1. Die Definition des „Berichtspakets“ als Datengrundlage für den CBCR-Safe Harbour in § 87 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E wurde im Wortlaut angepasst und um einen Verweis auf § 138a AO ergänzt, sodass nunmehr die dort geltenden Anforderungen zu beachten sind. In der zugehörigen Begründung wurde zudem entsprechenden Anregungen zum ersten Diskussionsentwurf Rechnung getragen und die Wendung „vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen“ gestrichen. Die nun vorgesehene Begründung entspricht den Anforderungen der OECD an die Verwendung „aggregierter“ statt „konsolidierter“ Daten.
2. In § 87 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E wird nunmehr geregelt, dass der CBCR Safe Harbour für ein getestetes Steuerhoheitsgebiet dann nicht in Anspruch genommen

werden kann, wenn nach dem MinStG erforderliche Anpassungen unterblieben sind. Dies gilt selbst dann, wenn die unterbliebene Anpassung zu keinem Effekt auf das Bestehen der vereinfachten Tests (zB des vereinfachten Effektivsteuersatztests) geführt hätte. Die Begründung führt dazu als Beispiel an, dass eine Korrektur von bestehenden Inkongruenzen nach § 87b MinStG-E unterbleibt (Hinweis: § 87b MinStG-E soll erstmalig für Geschäftsjahre beginnend nach dem 31.12.2024 zur Anwendung kommen).

Ferner wurde die Definition von „inkongruenten“ Dividenden (im ersten Entwurf noch als „korrespondierende“ Dividenden bezeichnet) in § 87 Abs. 7 MinStG-E an die Vorgaben der OECD angepasst, sodass nur noch solche Dividenden nach § 87 Abs. 5 MinStG-E hinzuzurechnen sind, die beim Leistenden nicht als Dividende einzustufen sind.

Bildung und Auflösung latenter Steuern

Die Bildung und Auflösung latenter Steuern richtet sich eigentlich nach den Unterschieden in den Wertansätzen im handelsrechtlichen Einzelabschluss und in der Steuerbilanz. Da es im Mindeststeuergesetz jedoch vielfältige Anpassungen an ebendiese Wertansätze gibt, müssen folgerichtig auch die damit im Zusammenhang stehenden latenten Steuern angepasst werden.

In einem **neuen § 50 Abs. 1a MinStG-E** sollen die entsprechenden Vorgaben der OECD aus Kapitel 2 der Administrative Guidance vom Juni 2024 umgesetzt werden:

In § 50 Abs. 1a **Satz 1** MinStG-E wird geregelt, dass latente Steuern nur auf Grundlage des sog. Mindeststeuer-Buchwerts zu ermitteln sind, also nach etwaigen Anpassungen durch das Mindeststeuergesetz. Weicht der Mindeststeuer-Buchwert von dem Buchwert ab, auf dessen Basis der Mindeststeuerjahresüberschuss berechnet wird, sind nach § 50 Abs. 1a **Satz 2** MinStG-E die latenten Steuern entsprechend anzupassen.

Dabei ist nach § 50 Abs. 1a **Satz 3** MinStG-E ist jedoch der anwendbare Rechnungslegungsstandard zu beachten. Dies bedeutet unter anderem, dass auch weiterhin zum Beispiel Abschreibungszeiträume und die Frage nach einer etwaigen Werthaltigkeit nach dem anwendbaren Rechnungslegungsstandard zu bestimmen bzw. zu beantworten sind.

§ 50 Abs. 1a **Satz 4** MinStG-E erstreckt die obigen Grundsätze auch auf Fälle, in denen sich aus einer Korrektur von Aufwendungen oder Erträgen nach dem Mindeststeuergesetz Auswirkungen auf latente Steuern ergeben.

Nachversteuerung latenter Steuerschulden

§ 50 Abs. 4 MinStG stellt nach aktueller Rechtslage den Grundsatz auf, dass die steueraufwandswirksame Einbuchung latenter Steuerschulden insoweit zu korrigieren ist (Nachversteuerung), als sich diese latenten Steuerschulden nicht innerhalb von fünf Jahren aufgelöst haben. Die Frage, ob eine Auflösung stattgefunden hat, ist derzeit auf „Einzelpostenbasis“ zu beantworten, weshalb jeder einzelne Unterschied separat verfolgt werden muss. Dies ist im Regelfall praktisch unmöglich. Vereinfachungen hierzu wurden seit Langem gefordert.

In einem neuen § 50a MinStG-E werden nun die diesbezüglichen Vorgaben aus Kapitel 1 der Administrative Guidance der OECD aus Juni 2024 umgesetzt:

1. Allgemeines

In § 50a Abs. 1 MinStG-E wird im Kern der bisherige § 50 Abs. 4 MinStG übernommen und auch weiterhin angeordnet, dass latente Steuerschulden nachzuversteuern sind, soweit sich diese nicht innerhalb von fünf Jahren aufgelöst haben.

2. Möglichkeit der Bildung von Nachversteuerungsgruppen

In § 50a Abs. 2 MinStG-E wird zur Nachverfolgung der Auflösung latenter Steuerschulden nunmehr jedoch die Möglichkeit eröffnet, sogenannte Nachversteuerungsgruppen zu bilden.

In einer „**Nachversteuerungsgruppe I**“ können die latenten Steuerschulden innerhalb eines Sachkontos zusammengefasst werden. Unter weitergehenden Voraussetzungen ist es daneben auch möglich, eine „**Nachversteuerungsgruppe II**“ zu bilden. Diese ermöglicht die Zusammenfassung mehrerer Sachkonten, deren latente Steuerschulden Vermögensgegenstände und Schulden betreffen, die im selben Bilanzposten erfasst sind.

Die Bildung einer Nachversteuerungsgruppe II setzt voraus, dass

- i. die Bilanzposten dem Kontenplan entsprechen, den die oberste Muttergesellschaft bei der Erstellung des Konzernabschlusses verwendet hat, der der Ausgangsgröße in § 15 zugrunde gelegt wird;
- ii. das einzelne Sachkonto insgesamt nicht zu einem latenten Steueranspruch führt und
- iii. sich die latenten Steuerschulden nicht aus bestimmten, enumerativ aufgeführten, Vermögenswerten speisen.

Nach § 50a Abs. 6 MinStG-E muss die Geschäftseinheit die Erfüllung der Voraussetzungen für die Bildung einer Nachversteuerungsgruppe II nachweisen.

Die Anzahl möglicher Nachversteuerungsgruppen ist gesetzlich nicht limitiert, sodass es in der Praxis zur Bildung einer Vielzahl von Nachversteuerungsgruppen kommen kann, deren Entwicklung im Grundsatz jeweils separat nachzuverfolgen ist.

3. Ermittlung des Nachsteuerungsbetrags für zusammengefasste latente Steuerschulden einer Nachversteuerungsgruppe.

In § 50a Abs. 3 MinStG-E finden sich diverse Legaldefinitionen, die benötigt werden, um zu ermitteln, ob es für eine Nachversteuerungsgruppe zu einer Nachversteuerung nach § 50a Abs. 1 MinStG-E kommt:

Wird eine **positive sog. Nachsteuerungsjahresdifferenz** ermittelt, entsteht ein Nachsteuerungsbetrag. Als Konsequenz ist der effektive Steuersatz des Jahres der Berücksichtigung der latenten Steuerschuld neu zu berechnen ist und es entsteht ggfs. ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag (§ 50a Abs. 3 Satz 1 iVm Abs. 1 MinStG-E).

Ist die Nachsteuerungsdifferenz hingegen **negativ**, erhöht sich der Gesamtbetrag der latenten Steuern des laufenden Geschäftsjahres gemäß § 50 Abs. 2 Nr. 2 MinStG (§ 50a Abs. 3 Satz 2 MinStG-E).

Die **Nachsteuerungsjahresdifferenz** ist als Differenz aus der Nachsteuerungsdifferenz des laufenden Geschäftsjahres abzüglich der Nachsteuerungsdifferenz des vorangegangenen Geschäftsjahres zu ermitteln (§ 50a Abs. 3 Satz 3 MinStG-E).

Die **Nachsteuerungsdifferenz** ist dabei der Unterschiedsbetrag des Nachsteuerungssaldos und des maximal gerechtfertigten Betrags (§ 50a Abs. 3 Satz 4 MinStG-E).

Der **Nachsteuerungssaldo** wiederum ist die Summe der Erhöhungen und Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden seit ihrer erstmaligen Erfassung (§ 50a Abs. 3 Satz 4 MinStG-E).

Der **maximal gerechtfertigte Betrag** ermittelt sich in Abhängigkeit davon, ob die sog. Differenz- oder Summenmethode verwendet wird. Die **Differenzmethode** bezieht die Erhöhungen und Minderungen der latenten Steuerschulden in den fünf der (erstmaligen)

Berücksichtigung der latenten Steuerschuld folgenden Geschäftsjahren in die Ermittlung des maximal gerechtfertigten Betrags mit ein (§ 50a Abs. 3 Satz 5 MinStG-E).

Die **Summenmethode** bezieht in die Ermittlung des maximal gerechtfertigten Betrags hingegen nur die in dem Betrachtungszeitraum eingetretenen Erhöhungen des Nachversteuerungssaldo mit ein (§ 50a Abs. 3 Satz 8 MinStG-E). Damit die Summenmethode im Kontext einer Nachversteuerungsgruppe II gewählt werden kann, sind noch weitere Voraussetzungen zu erfüllen (§ 50a Abs. 3 Satz 9 MinStG-E) und von der Geschäftseinheit nachzuweisen (§ 50a Abs. 6 MinStG-E).

Umgang mit latenten Steuerschulden aus sog. Vor-Übergangsjahren

Latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren sind den Nachversteuerungsgruppen sachgerecht zuzuordnen (§ 50a Abs. 2 Satz 5 MinStG-E).

Soweit einer Nachversteuerungsgruppe latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zuzuordnen sind, bleiben bei Anwendung der Differenzmethode ein negativer Betrag des Nachversteuerungssaldos und der jährlichen Minderungen bis zur Höhe dieser latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren außer Betracht (§ 50a Abs. 3 Satz 6 MinStG-E). Bei Anwendung der Summenmethode bleiben Minderungen bei der Ermittlung des Nachversteuerungssaldos bis zur Höhe der in der Nachversteuerungsgruppe zusammengefasste aus Vor-Übergangsjahren außer Betracht (§ 50a Abs. 3 Satz 10 MinStG-E).

Der Terminus „Vor-Übergangsjahre“ ist nicht legal definiert, sollte sich aber auf Geschäftsjahre beziehen, die dem „Übergangsjahr“ iSd § 82 Abs. 4 Satz 1 MinStG vorausgehen. Da sich gemäß § 82 Abs. 4 Satz 2 MinStG das Übergangsjahr bei Anwendung des CBCR-Safe Harbours verschiebt, sollte diese Verschiebung dann auch für die Bestimmung der Vor-Übergangsjahre Wirkung entfalten.

4. Erleichterungen für bestimmte latente Steuerschulden

Gemäß § 50a Abs. 4 MinStG-E ist es möglich, von der Ermittlung eines Nachversteuerungsbetrags für sämtliche latente Steuerschulden einer Nachversteuerungsgruppe abzusehen, wenn anhand objektiver Umstände durch die Geschäftseinheit nachgewiesen wird, dass die latenten Steuerschulden bis zum Ende des fünften der Berücksichtigung folgenden Geschäftsjahres aufgelöst sein werden. Objektive Umstände können nach der OECD Guidance zB Abschreibungsreihen und Ertragsrealisationszeitpunkte sein.

5. Umgang mit Änderungen bei den Nachversteuerungsgruppen

Für den Fall, dass Nachversteuerungsgruppen entweder nicht mehr oder abweichend vom bisherigen Stand zusammengefasst werden, sind die Nachversteuerungsattribute mit ihrem bis dahin erreichten Stand sachgerecht auf die einzelnen latenten Steuerschulden oder die neu gebildeten Nachversteuerungsgruppen zu verteilen (§ 50a Abs. 5 MinStG-E).

6. Folgeanpassungen in § 50 MinStG

Durch die Schaffung des § 50a MinStG-E ergeben sich auch Folgeanpassungen in § 50 MinStG. Die bisherigen Absätze 4 bis 7 des § 50 MinStG werden durch neue Absätze 4 bis 6 ersetzt. Im neuen Absatz 4 findet sich der bisherige Absatz 6 („unzulässige Abgrenzung“) und im neuen Absatz 5 der bisherige Absatz 7 („nicht geltend gemachte Abgrenzung“), wobei dort die Einführung des § 50a MinStG-E nachvollzogen wurde.

§ 50 Abs. 6 MinStG-E schafft zudem die antragsgebundene Möglichkeit, eine Nachversteuerungsgruppe insgesamt aus dem Gesamtbetrag der latenten Steuern herauszunehmen. Anders als in § 50 Abs. 5 MinStG-E setzt der Antrag nach Absatz 6 nicht voraus, dass sich die herausgenommenen latenten Steuern voraussichtlich nicht innerhalb von fünf Jahren wieder auflösen. Die Inanspruchnahme der Absätze 5 und 6 führt dazu, dass keine Prüfung einer Nachversteuerung mehr vorzunehmen ist, da diese latenten Steuerschulden schon im Ausgangspunkt nicht in den Gesamtbetrag latenter Steuerschulden einbezogen werden.

Behandlung eines Übernahmeergebnisses bei Umstrukturierungen

§ 66 Abs. 2 Nr. 1 MinStG sieht für den Fall einer Mindeststeuerreorganisation gemäß § 66 Abs. 5 MinStG in Abweichung zu § 66 Abs. 1 MinStG das Außeransatzbleiben eines etwaigen Übertragungsergebnisses der übertragenden Geschäftseinheit vor. Für Zwecke der Berechnung des Mindeststeuer-Ergebnisses der übernehmenden Geschäftseinheit ordnet § 66 Abs. 2 Nr. 2 MinStG aktuell lediglich die Buchwertfortführung an.

Nr. 2 soll nun um eine Regelung ergänzt werden, nach der ein Übernahmegewinn oder -verlust bei der Berechnung des Mindeststeuergewinns oder -fehlbetrags außer Ansatz bleibt. Bei Aufwärtsreorganisationen soll dies mit Blick auf einen Übernahmegewinn (nicht aber einen Verlust) jedoch dann nicht gelten, wenn der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der übertragenden Gesellschaft nicht nach § 21 MinStG zu kürzen gewesen wäre. Dies kann z.B. Fälle betreffen, in denen die untergehende Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft nicht als Schachtelbeteiligung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 MinStG qualifiziert oder ein Antrag nach § 39 MinStG zur Nichtanwendung von § 21 MinStG gestellt wurde.

Definition einer transparenten Einheit

In § 7 Abs. 32 MinStG-E wird die Definition von transparenten bzw. steuertransparenten Einheiten und von steuertransparenten Strukturen in Umsetzung von OECD-Guidance ausgeweitet. Insbesondere soll hierdurch geregelt werden, dass die Definitionen nicht nur dadurch determiniert werden, wie der unmittelbare Gesellschafter die Einheit qualifiziert, sondern auch die Qualifikation durch mittelbar Beteiligte Relevanz entfaltet.

Sonstige Anpassungen

Über die bereits im ersten Diskussionsentwurf vorgesehenen Maßnahmen hinaus ergeben sich folgende weitere nennenswerte Änderungen:

1. In den §§ 27 und 28 MinStG werden redaktionelle Anpassungen mit Blick auf die Verwendung des Begriffs „Steuergutschrift“ statt „Zulage“ vorgenommen.
2. In § 49 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E wird die Zurechnung vor erfassten Steuern zu einem gruppenzugehörigen Gesellschafter einer steuertransparenten Einheit um solche Steuern erweitert, die aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung entstehen.
3. Der bisher in § 50 Abs. 5 MinStG enthaltene Katalog von Posten, bei denen eine Nachversteuerung latenter Steuerschulden unterbleibt, findet sich nunmehr in § 50a Abs. 7 MinStG-E. Im Unterschied zur bisherigen Rechtslage erhält § 50a Abs. 7 Nr. 1 MinStG-E jedoch die Ergänzung, dass neben Abschreibungen auf materielle Vermögenswerte auch Abschreibungen auf Forderungen eines Leasinggebers für „verleaste“ materielle Vermögenswerte zu den betroffenen Posten zählen.
4. § 50 Abs. 1 Satz 4 MinStG trifft nach aktueller Rechtslage die Aussage, dass gebietsfremde Gewinne im Sinne der Vorschrift Einkünfte aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung sind. § 50 Abs. 1 Satz 4 MinStG-E erweitert diese Aussage nun auch auf Einkünfte aufgrund der Besteuerung gebietsfremder Betriebsstätten, hybrider Einheiten oder umgekehrt hybrider Einheiten.
5. In § 50 Abs. 1 MinStG-E wird der Begriff Steueranrechnungsbetrag durch den Begriff „Steuergutschrift“ ersetzt.
6. § 64 Abs. 2 Nr. 2 MinStG wird um einen Satz 2 ergänzt, nach dem die Regelung auch bei Veränderungen der Unternehmensgruppe vor dem Übergangsjahr gelte.
7. Mit einem neuen § 75 Abs. 3 Satz 3 MinStG-E soll in Umsetzung von OECD-Vorgaben sichergestellt werden, dass die Frist für die Übermittlung des ersten Mindeststeuerberichts nicht vor dem 30. Juni 2026 abläuft.
8. In § 75 Abs. 4 MinStG-E werden insbesondere die Bedingungen für den internationalen Austausch von Mindeststeuerberichten festgelegt. Eine Grundlage hierfür wird in der

EU die sog. „DAC9“-Richtlinie sein, die jedoch derzeit erst im Entwurf vorliegt (siehe [PwC Tax Policy Alert](#) vom 1. November 2024).

9. In § 82 Abs. 1 Satz 7 MinStG wird in Nr. 1 die Regelungssystematik insb. des § 50 Abs. 1a MinStG-E übernommen, sodass auch für das Übergangsjahr latente Steuern auf Basis der durch das Mindeststeuergesetz angepassten Werte ermittelt werden.
10. In § 85 Abs. 1 MinStG-E finden sich weitgehend klarstellende Anpassungen derart, dass Joint Ventures und deren Tochtergesellschaften für Zwecke des CBCR-Safe Harbours als eigenständig getestetes Steuerhoheitsgebiet gelten.
11. Die Anti-Hybrid-Regelungen in § 87b MinStG-E (Anpassungen von Inkongruenzen) sollen erstmals auf nach dem 31.12.2024 beginnende Geschäftsjahre Anwendung finden.

Noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

E-MAIL SENDEN

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.



Bestellung

Wenn Sie einen PwC-Newsletter bestellen, speichern und verarbeiten wir Ihre E-Mail-Adresse zum Zweck des Versands des von Ihnen abonnierten Newsletters.

Für neue Interessenten besteht die Möglichkeit, sich über den folgenden Link als Abonnent registrieren zu lassen:

ANMELDEN

Redaktion

Gabriele Nimmrichter
PricewaterhouseCoopers GmbH
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt am Main
Tel.: +49 171 7603269
gabriele.nimmrichter@pwc.com

Gunnar Tetzlaff
PricewaterhouseCoopers GmbH
Fuhrberger Straße 5
30625 Hannover
Tel.: +49 171 5503930
gunnar.tetzlaff@pwc.com

Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen.

© 2024 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate entity.

Please see www.pwc.com/structure for further details.