



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

Deutscher Bundestag
Alois Rainer, MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11011 Berlin
Per Email: alois.rainer@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de

Präsidium

Telefon: +49 (0)30 206412-20

E-Mail: morich@drsc.de

Berlin, 12. Oktober 2023

Kopie an: Bundesministerium der Finanzen
MD Dr. Nils Weith
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin
Per Email: Pillar2@bmf.bund.de

Betreff: Gesetzesentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz - MinBestRL-UmsG)

Sehr geehrter Herr Rainer,

das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) ist der nationale Standardsetzer 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 § 342 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 die Absicht, die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union weitgehend inhaltsgleich zu den GloBE Musterregelungen der OECD unter Berücksichtigung des dazugehörigen Kommentars sowie die weiteren interna-

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

tionalen Arbeiten in das deutsche Recht umzusetzen. Mit dieser Gesetzesinitiative kommt die Bundesregierung ihrer Zusage nach, die Vereinbarung über eine globale Steuerreform umzusetzen, die vom Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erzielt wurde (sog. Säule-2-Modellregeln der OECD zur Mindestbesteuerung).

Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (MinBestRL-UmsG-RegE) sieht Änderungen am Handelsbilanzrecht vor. Konkret wird eine verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern im Jahres- und Konzernabschluss, die sich aus der Anwendung des Mindeststeuergesetzes oder entsprechender ausländischer Mindeststeuergesetze ergeben (§§ 274 Abs. 1 Satz 5 und 306 Satz 5 HGB-E) vorgeschlagen. Diesen Vorschlag begrüßen wir ausdrücklich, da diese Ausnahme die Komplexität der Umsetzung des neuen Mindeststeuergesetzes reduzieren sowie der Entwicklung unterschiedlicher Bilanzierungspraktiken und der daraus resultierenden uneinheitlichen Vorgehensweisen entgegenwirken würde.

Ungeachtet unserer grundsätzlichen Befürwortung der vorgeschlagenen Änderungen im HGB möchten wir auf einige Punkte zu Art. 7 und 8 MinBestRL-UmsG-RegE hinweisen, die unseres Erachtens im weiteren Gesetzgebungsverfahren berücksichtigt werden sollten.

Zusätzlich bitten wir, unsere Anmerkungen zu Art. 1 MinBestRL-UmsG-RegE zu beachten.

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

I. Anmerkungen zu Art. 7 und 8 MinBestRL-UmsG-RegE

Bewertung bestehender latenter Steuern

Gemäß § 274 Abs. 1 Satz 5 HGB-E erstreckt sich die vorgeschlagene Ausnahme ausdrücklich auf den Ansatz latenter Steuern i.Z.m. den Mindeststeuergesetzen. Eine entsprechende Ausnahme von der Bewertung bereits bestehender latenter Steuern ist nicht vorgesehen. Die Rechtsvorschriften der Säule 2 können ggf. Auswirkungen auf die Bewertung bestehender latenter Steuern haben, z.B. wenn aktive latente Steuern auf Verlustvorträge neu bewertet werden müssen, um erwartete Belastungen durch die Einführung von Mindeststeuersätzen zu berücksichtigen. Unseres Erachtens ist unklar, wie mit diesen Auswirkungen umzugehen ist.

Es könnte argumentiert werden, dass eine explizite Ausnahmegvorschrift für die Bewertung gem. § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht erforderlich ist, da diese in § 274 Abs. 1 Satz 5 HGB-E impliziert ist: Würde ein Unternehmen bestehende latente Steuern neu bewerten, um Ertragsteuern aus einer Mindestbesteuerung widerzuspiegeln, die es zum Zeitpunkt des Abbaus der temporären Differenzen erwartet, würde es de facto latente Steuern im Zusammenhang mit erwarteten **Effekten aus der Einführung der Mindestbesteuerung** – und nicht in Zusammenhang mit künftigen Zahlungen von inländischen **Ertragsteuern** – berücksichtigen. Der Ansatz von latenten Steuern auf künftige Zahlungen von **Mindeststeuern** soll aber gerade von der Ausnahmeregelung gem. § 274 Abs. 1 Satz 5 HGB-E erfasst sein. Der Verzicht auf die Neubewertung bestehender latenter Steuern entspricht nach unserem Verständnis der Argumentation des internationalen Standardsetzers, International Accounting Standards Board (IASB), indem der IASB sich gegen die Erweiterung der Ausnahme nach IAS 12.4A auf die **Bewertung** von latenten Steuern entschieden hat (vgl. IAS12.BC104). Auch der Begründung zu Art. 7 Nr. 1 MinBestRL-UmsG-RegE könnte entnommen werden, dass die Ausnahmegvorschrift nicht nur den **Ansatz**, sondern die **Bilanzierung** (und somit Ansatz und Bewertung) latenter Steuern umfasst: „Die Änderung sieht eine verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern vor [...]“

Der Wortlaut des § 274 Abs. 1 Satz 5 HGB-E ist jedoch diesbezüglich nicht eindeutig. Anders als der Wortlaut in IAS 12.4A („*information about deferred tax assets and liabilities*“), bezieht sich der Wortlaut des § 274 Abs. 1 Satz 5 HGB-E nicht auf die latenten **Steuern** i.Z.m. den Mindeststeuergesetzen, sondern auf temporäre **Differenzen** aus der Anwendung der Mindeststeuergesetze. Diese Differenzen sind nicht zu berücksichtigen. Durch die ggf. notwendige Neubewertung von bestehenden latenten Steuern wegen des geänderten Steuersatzes (aufgrund von zusätzlichen Ertragsteuern aus einer Mindestbesteuerung) entstehen gerade **keine neuen** temporären Differenzen i.Z.m. einer Mindestbesteuerung, die unter die Ausnahmeregelung des § 274 Abs. 1 Satz 5 HGB-E fallen würden. Daraus könnte geschlussfolgert werden, dass eine Neubewertung bestehender latenter Steuern zwingend vorzunehmen ist.

Vor diesem Hintergrund bitten wir Sie um eine Klarstellung des Gesetzestextes.

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

Die neuen Angabepflichten sollen gem. Art. 8 MinBestRL-UmsG-RegE für nach dem 30. Dezember 2023 endende Geschäftsjahre gelten. Für die Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern in § 274 Abs. 1 Satz 5 HGB-E, auch in Verbindung mit § 306 Satz 5 HGB-E, ist dagegen keine

Übergangsvorschrift vorgesehen. Somit ist die Ausnahme mit Inkrafttreten des MinStG wirksam. Wegen des handelsrechtlichen Stichtagsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 ggf. i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB) dürfte nach unserem Verständnis die Ausnahme damit nicht in Jahres-/Konzernabschlüssen angewendet werden, deren Abschlussstichtag vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegt. Auch sieht das Gesetz keine (freiwillige) rückwirkende Anwendung vor.

Unternehmen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr (bspw. zum 30. September 2023) müssten somit temporäre Differenzen, die sich aus der Anwendung von im Ausland ggf. bereits in Kraft getretenen Mindeststeuergesetzen ergeben, bereits vor dem Inkrafttreten des MinStG in ihren Jahres-/Konzernabschlüssen gem. § 274 Abs. 1 HGB berücksichtigen. Im Jahres- und Konzernabschluss des nachfolgenden Geschäftsjahres (bspw. zum 30. September 2024) müssten die angesetzten latenten Steuern auf diese temporären Differenzen aufgrund der Ausnahmepflicht nach dem dann geltenden Recht wieder ausgebucht werden. Aus unserer Sicht steht der Aufwand, den Unternehmen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr zur Datenermittlung betreiben müssen, in keinem Verhältnis zu dem Nutzen der bereitgestellten Informationen für die Abschlussadressaten. Zudem wäre die Verlässlichkeit der Daten zu hinterfragen.

Sofern das MinStG – entgegen der aktuellen Planung – nicht vor dem 1. Januar 2024 in Kraft tritt, würde das oben beschriebene Problem auch die Unternehmen betreffen, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht.

Diese Verkomplizierung entspricht schließlich nicht der in der Begründung zu Art. 7 MinBestRL-UmsG-RegE gesetzten Zielsetzung der Ausnahmenvorschrift, nämlich zur Reduzierung der Komplexität bei der Umsetzung des Mindeststeuergesetzes beizutragen und etwaigen Benachteiligungen für HGB-Bilanzierer entgegenzuwirken.

Wir regen daher an, eine Übergangsvorschrift in den Gesetzestext aufzunehmen, die eine rückwirkende Anwendung der Ausnahmenvorschrift für alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens des MinStG noch offenen Jahres-/Konzernabschlüsse regelt.

Ansatzwahlrecht gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB:

Gem. § 79 Abs. 1 Satz 6 und § 48 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-RegE werden bei der Bestimmung des effektiven Steuersatzes eines Steuerhoheitsgebiets in einem Übergangsjahr und den darauffolgenden Jahren die Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsanpassungen auf einen latenten Steueranspruch nicht berücksichtigt. In der Begründung zu § 79 Abs. 1 MinStG-RegE wird ausdrücklich ausgeführt, dass ein Überhang an aktiven latenten Steuern für Zwecke der Mindestbesteuerung nicht in die Berechnung der effektiven Steuerlast einbezogen werden kann, sofern dieser Überhang in Anwendung des § 274 Abs. 1 Satz HGB in der Handelsbilanz nicht angesetzt wird.

Diese Regelung lehnen wir aus den folgenden Gründen ausdrücklich ab:

- Das Wahlrecht zum Nichtansatz des Aktivüberhangs gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB kann über § 298 Abs. 1 HGB auch auf der Ebene des Konzernabschlusses fortgeführt werden. Durch die vorgeschlagene Regelung und die Erläuterungen in der Begründung zu § 79 Abs. 1 MinStG-RegE wird jedoch diese Möglichkeit für betroffene Konzerne faktisch aufgehoben. Der

Konzernabschluss, der ausschließlich eine Informationsfunktion hat, wird somit zweckentfremdet und erlangt de facto eine materielle steuerrechtliche Relevanz, die konzeptionell nicht vorgesehen ist.

- IAS 12 kennt kein Aktivierungswahlrecht, sondern grundsätzlich eine Aktivierungspflicht. Ausnahmen bestehen lediglich bei fehlender Werthaltigkeit: Aktive latente Steuern werden entweder nicht angesetzt, da sie zum Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung nicht werthaltig sind, oder es erfolgt eine Wertberichtigung bereits angesetzter aktiver latenter Steuern. Die Auswirkungen dieser Ansatz- und Bewertungsanpassungen werden für Zwecke der Mindestbesteuerung in einer Schattenrechnung berücksichtigt. Die vorgeschlagene Regelung würde zu einer abweichenden Umsetzung der Regeln der globalen Mindestbesteuerung bei HGB-Bilanzierern in Deutschland und dadurch zu einer uneinheitlichen Berichtspraxis in den Fällen führen, in denen IAS 12 eine Aktivierung aktiver latenter Steuern verlangt (in die Bilanzierung wird nicht eingegriffen, Anpassungen für Mindeststeuerzwecke in der Schattenrechnung), § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB aber das Wahlrecht des Nichtansatzes eröffnet (faktischer Zwang zur Bilanzierungsänderung).
- Die Erfassung des bislang nicht angesetzten Aktivüberhangs in einem späteren Jahr als dem in § 79 Abs. 1 MinStG-RegE definierten Übergangsjahr kann zu einem hohen latenten Steuerertrag führen. Dies kann unter Umständen trotz nicht bestehender Niedrigbesteuerung zu einem Steuersatz führen, der unterhalb des Mindeststeuersatzes liegt. Fraglich ist, ob dieser Effekt durch den Gesetzgeber beabsichtigt ist.

Vor diesem Hintergrund sollte der Gesetzgeber sicherstellen, dass ein aufgrund des Verzichts auf die Ausübung des Aktivierungswahlrechts gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht bilanziell erfasster Aktivüberhang an latenten Steuern bei der Ermittlung der effektiven Steuerlast nach dem MinStG Berücksichtigung findet. Die Berücksichtigung sollte ausschließlich in der Schattenrechnung für Zwecke der Mindestbesteuerung erfolgen und darf keinen Einfluss auf die bisher angewandte Ansatzmethode im Konzernabschluss haben.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, entgegen der Begründung zu § 79 Abs. 1 MinStG-RegE klarzustellen, dass ein Überhang an aktiven latenten Steuern für Zwecke der Mindestbesteuerung in die Berechnung der effektiven Steuerlast einzubeziehen ist, auch wenn er weder im Jahresabschluss noch im Konzernabschluss in Anwendung des Wahlrechts nach § 274 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB angesetzt worden ist.

Somit werden für Zwecke des MinStG sowohl bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes eines Steuerhoheitsgebiets in einem späteren Übergangsjahr (§ 79 Abs. 1 MinStG-RegE) als auch im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern (§§ 48 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 Nr. 3 MinStG-RegE) latente Steuern fingiert, die handelsbilanziell aufgrund von Ansatz- und Bewertungsanpassungen nicht abgebildet worden sind.

Hilfsweise sollte klargestellt werden, dass das Wahlrecht zum Ansatz des Überhangs an aktiven latenten Steuern für Zwecke der Mindestbesteuerung jederzeit und unabhängig vom Übergangsjahr steuerneutral für Mindestbesteuerungszwecke ausgeübt werden kann. Andernfalls wäre selbst im Falle einer Neuausübung des handelsrechtlichen Wahlrechts pro Aktivierung die Steuerneutralität nicht in allen Fällen sichergestellt, da die geänderte Wahlrechtsausübung nur für den Konzern insgesamt erfolgen kann, die jeweiligen Übergangsjahre aber – insbesondere bei Inanspruchnahme der CbCR-Safe-Harbour-Regelungen – auseinanderfallen können.

Angabepflichten

Gem. §§ 285 Nr. 30a und 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E ist der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag, der sich nach den Mindeststeuergesetzen für das Geschäftsjahr ergibt, **sowie** eine Erläuterung etwaiger Auswirkungen der Anwendung des Mindeststeuergesetzes und ausländischer Mindeststeuergesetze auf die Kapitalgesellschaft bzw. den Konzern anzugeben. Die „sowie“-Verknüpfung bedeutet, dass die beiden Angabepflichten – tatsächlicher Steueraufwand/Steuerertrag und Erläuterung der Auswirkungen – dauerhaft in Jahres-/Konzernabschlüssen angegeben werden müssen. Aus unserer Sicht ist ab der erstmaligen Anwendung des Mindeststeuergesetzes bzw. etwaiger ausländischer Mindeststeuergesetze die Angabe des tatsächlichen Steueraufwands/Steuerertrags ausreichend, um den Nutzern Informationen über die Auswirkung der Gesetzgebung der Säule 2 zu liefern. Eine zusätzliche Erläuterung der Auswirkungen von Mindeststeuergesetzen, also eine in die Zukunft gerichtete Information, ist dann nicht mehr erforderlich und würde zudem über die Anforderungen in IAS 12.88B-D hinausgehen, an die sich der deutsche Gesetzgeber laut Gesetzesbegründung zu Art. 7 Nr. 2 MinBestRL-UmsG-RegE anlehnt. Die Erläuterung etwaiger Auswirkungen soll nur in den Berichtsperioden erfolgen, in denen die Rechtsvorschriften der Säule 2 noch nicht in Kraft getreten sind.

Aus diesen Gründen regen wir an, dass die beiden Angaben nicht unter einer Angabepflicht zusammengefasst, sondern in zwei Angabevorschriften (z.B. § 285 Nr. 30a und 30b HGB-E) mit unterschiedlichen Anwendungszeitpunkten geregelt werden.

Alternativ könnte der Wortlaut der §§ 285 Nr. 30a und 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E wie folgt geändert werden:

„30a. der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag, der sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen nach § 274 Absatz 1 Satz 5 Nummer 2 für das Geschäftsjahr ergibt, sowie eine Erläuterung etwaiger Auswirkungen ~~der~~ bis zur erstmaligen Anwendung des Mindeststeuergesetzes und ausländischer Mindeststeuergesetze nach § 274 Absatz 1 Satz 5 Nummer 2 auf die Kapitalgesellschaft;“

„22a. der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag, der sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen nach § 274 Absatz 1 Satz 5 Nummer 2 für das Geschäftsjahr ergibt, sowie eine Erläuterung etwaiger Auswirkungen ~~der~~ bis zur erstmaligen Anwendung des Mindeststeuergesetzes und ausländischer Mindeststeuergesetze nach § 274 Absatz 1 Satz 5 Nummer 2 auf den Konzern;“

Anderenfalls sollte der Gesetzgeber die Gründe für die erläuternden, über die IAS-12 hinausgehenden, Angabepflichten darlegen.

Redaktioneller Hinweis

Wir regen an, in §§ 285 Nr. 30a und 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E die Wörter „*der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag*“ durch die Wörter „*der laufende Steueraufwand oder Steuerertrag*“ zu ersetzen, um die Begriffsverwendung innerhalb des Dritten Buches des HGB zu vereinheitlichen (bspw. Anpassung an § 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB).

II. Anmerkungen zu Art. 1 MinBest-RL-UmsG-RegE

§ 15 MinStG-RegE: Datengrundlage für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts

Gegenüber dem Diskussionsentwurf (DiskE) findet sich im Regierungsentwurf – über die Definition des Jahresüberschusses II oder Jahresfehlbetrags II (§ 7 Abs. 17 MinStG-DiskE) sowie Handelsbilanz II (§ 7 Abs. 10 MinStG-DiskE) – keine Anforderung mehr, dass eine Geschäftseinheit einen an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregelungen angeglichenen Einzelabschluss erstellen muss. Wir begrüßen die im Referentenentwurf (RefE) und Regierungsentwurf erfolgten Anpassungen, die nun den Anforderungen der OECD Model Rules nach einer Datenbasis vor Konsolidierungsanpassungen Rechnung trägt, ohne jedoch die hohen Anforderungen nach einem Einzelabschluss zu kodifizieren. Die im DiskE vorgeschlagenen Anforderungen waren insoweit überschießend.

Dem Vernehmen nach wird seitens des BMF jedoch weiterhin die Forderung nach einem – gesondert für das MinStG zu erstellenden – zumindest faktischen IFRS-Einzelabschluss gestellt. Eine solche Anforderung stünde nicht in Einklang mit dem Willen der OECD und den Mitgliedsstaaten des Inclusive Frameworks, die einen Einzelabschluss weder im Rahmen ihrer veröffentlichten Dokumente noch in anderer Form jemals postulierten. Eine in den Gesetzesmaterialien kodifizierte oder in nachfolgenden Verwaltungsanweisungen geregelte Verpflichtung zur Verwendung eines faktischen Einzelabschlusses würde die zusätzliche Erstellung eines gesonderten Abschlusses erfordern und die vom Anwendungsbereich des deutschen Mindeststeuergesetzes erfassten Unternehmen gegenüber anderen europäischen und außereuropäischen Unternehmen in ungerechtfertigter Weise mit erheblichem Zusatzaufwand und korrespondierenden Kosten belasten. Deutsche Unternehmen wären mithin mit einem bedeutenden Standortnachteil konfrontiert. Wir möchten nochmals deutlich darauf hinweisen, dass IFRS-Einzelabschlüsse weder im Kontext der handelsrechtlichen Rechnungslegung (HGB) zu erstellen sind, noch freiwillig für Zwecke der Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses erstellt werden. Die Forderung nach einem IFRS-Einzelabschluss würde einen weitreichenden Eingriff in die autonome Gestaltung der Konzernberichterstellungsprozesses bedeuten und wäre mit erheblichen einmaligen Anpassungsmaßnahmen und laufenden Erstellungsbelastungen verbunden.

Wir haben in unserer [Stellungnahme zum DiskE vom 21. April 2023](#) sowie in der [Stellungnahme zum RefE vom 19. Juli 2023](#) bereits darauf hingewiesen, dass in der Praxis in den Reporting-Packages regelmäßig diverse Konsolidierungsbuchungen vorweggenommen werden. Um die Anforderung des § 15 Abs. 1 MinStG-RegE erfüllen zu können, werden Unternehmen zahlreiche Anpassungen ihrer für Konzernbilanzierungszwecke erstellten Reporting-Packages vornehmen müssen, was mit einem erheblichen Aufwand verbunden sein wird.

Aus Gründen der Begrenzung von administrativem Zusatzaufwand schlagen wir vor, auf die Rücknahme von Konsolidierungsmaßnahmen zwischen Geschäftseinheiten einer Jurisdiktion, die derselben Unternehmensgruppe („blending circle“) angehören, zu verzichten. Bspw. könnte nach § 15 Abs. 1 MinStG nach Satz 1 ein neuer Satz 2 mit dem folgenden Wortlaut einzufügen: „Die in den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit

enthaltenen Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen zwischen den in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe („blending circle“) brauchen nicht korrigiert zu werden.“ Eine solche Erleichterung könnte auch entsprechend dem Wortlaut des § 16 Abs. 2 MinStG-RegE ausgestaltet werden mit der Abweichung, dass eine abweichende Behandlung eines Verlustes (resp. Aufwandes) einer Erleichterung widerspräche und daher davon abzusehen ist.

§ 15 Abs. 1 S. 3 MinStG-RegE: Push down Accounting

Wie bereits im OECD Commentary¹ enthalten, wurde nunmehr auch im RegE in § 15 Abs. 1 S. 2 und 3 MinStG-RegE eingefügt, dass bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlusts Push-Down-Accounting-Effekte keine Berücksichtigung finden dürfen. Danach sind Auswirkungen aus der Anpassung des Buchwertes von Vermögenswerten und Schulden bei einer Geschäftseinheit, die aufgrund der Anwendung der Erwerbsmethode bei einem Beteiligungserwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses resultieren, nicht zu berücksichtigen. Lediglich wenn der Beteiligungserwerb vor dem 01. Dezember 2021 (also vor Veröffentlichung der OECD Model Rules im Dezember 2021) stattfand und es der Unternehmensgruppe nicht möglich ist, die Effekte aus dem Push-Down-Accounting zu identifizieren, sind keine Anpassungen vorzunehmen. Dabei weicht der Wortlaut des § 15 Abs. 1 S. 3 MinStG-RegE („...der Unternehmensgruppe **nicht möglich** [Hervorhebung hinzugefügt] ist, den Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ausgehend vom nicht angepassten (sic!) Buchwert der beim Unternehmenszusammenschluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden zu bestimmen.“) in verschärfender Weise vom im OECD Commentary verwendeten Wortlaut ab, wonach diese Ausnahme bereits angewendet werden kann, wenn die Gesellschaft keine ausreichenden Unterlagen hat, um die zugrundeliegenden Buchwerte mit angemessener Genauigkeit („reasonable accuracy“) zu bestimmen.²

Wir regen eine Anpassung der Ausnahmeregelung des § 15 Abs. 1 S. 3 MinStG-RegE an den OECD Commentary in Tz. 4 zu Art. 3.1.2 OECD Commentary an.

§ 16 MinStG-RegE: Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Das Gesetz verpflichtet zur Abbildung von konzerninternen Transaktionen auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes. Auch wenn dieser Grundsatz bereits in der Vergangenheit geübte Praxis für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns darstellt, kann die Abbildung von konzerninternen Transaktionen für Zwecke der Konzernrechnungslegung auf Basis von Buchwerten erfolgt sein. Im Zuge der Umstellung der Konzernrechnungslegung für Zwecke der Erfüllung der Anforderungen des MinStG können alle künftigen konzerninternen Transaktionen erfasst werden. Eine Rekonstruktion massenhaft aufgetretener Übertragungsvorgänge der Vergangenheit sowie deren rückwirkende Umstellung ist hingegen nicht möglich. Während der deutsche Gesetzgeber mit § 15

¹ Vgl. Tz. 3 zu Art. 3.1.2 oder Tz. 17 zu Art. 6 OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris (im Folgenden: OECD Commentary).

² Vgl. Tz. 4 zu Art. 3.1.2 OECD Commentary.

Abs. 1 Satz 3 MinStG-RegE sowie die OECD eine Erleichterungsregelung durch die zeitliche Begrenzung auf die Anwendung von in der Vergangenheit realisierter Unternehmenserwerbsvorgänge geschaffen hat, fehlt eine solche Regelung für konzerninterne Transaktionen. Auch hier ist eine stichtagsorientierte Betrachtung erforderlich, wonach konzerninterne Transaktionen vor dem Erstanwendungszeitpunkt des MinStG nicht nach den Anforderungen des § 16 MinStG rückwirkend anzupassen sind.

Wir regen an, in § 16 MinStG eine Erleichterungsregelung analog zu § 15 Abs. 1 Satz 3 MinStG-RegE aufzunehmen.

§ 17 MinStG-RegE: Korrespondierende Einstufung von Finanzinstrumenten

Die Regelung wurde in der Fassung des Regierungsentwurfs neu aufgenommen. Maßgeblich für die Behandlung von Finanzinstrumenten als Eigen- und Fremdkapital (beim Inhaber) ist die Einstufung des Finanzinstruments beim Emittenten unabhängig davon, ob es sich bei dem Emittenten um ein verbundenes Unternehmen handelt (mit der Möglichkeit der Beherrschung) oder um ein Beteiligungsunternehmen, das nicht vom Inhaber des Finanzinstruments beherrscht wird. Laut Gesetzesbegründung setzt die Regelung in Satz 2 Punkt 2.3 der Verwaltungsleitlinien der OECD vom 1. Februar 2023 um.

In Abweichung vom MinStG-RegE stellen die Regelungen in Punkt 2.3 der Verwaltungsleitlinien der OECD vom 1. Februar 2023 auf Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen ab: *A financial instrument issued by one Constituent Entity and held by another Constituent Entity in the same MNE Group must be classified as debt or equity consistently for both the issuer and holder and accounted for accordingly in the computation of their GloBE Income or Loss.*

Die Regelungen der OECD schränken den Anwendungsbereich somit auf Beteiligungsverhältnisse zwischen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe ein und tragen dem Umstand Rechnung, dass eine korrespondierende Behandlung beim Inhaber nur dann möglich ist, wenn dieser die Möglichkeit hat, Informationen über die Behandlung beim Emittenten zu erlangen. Während diese Möglichkeit bei Konzernverhältnissen möglich ist, scheidet dies bei Beteiligungsverhältnissen zwischen fremden Dritten aus.

Der Wortlaut des § 17 MinStG-RegE sollte an die OECD-Regelungen angepasst werden.

§ 42 Abs. 1 MinStG-RegE: Betrag der angepassten Steuern einer Geschäftseinheit

Im Referentenentwurf wurde auf die „*für das Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern*“ abgestellt. Abweichend hierzu adressiert der Regierungsentwurf die „*im Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern*“.

Der Wortlaut des Referentenentwurfs entsprach dabei der Formulierung in Art. 4.1.1 GloBE Mustervorschriften (vgl. zur Definition § 7 Abs. 12 MinStG-RegE) „*The Adjusted Covered Taxes of a Constituent Entity for the Fiscal Year shall be equal to the current tax expense accrued in its Financial Accounting Net Income or Loss with respect to Covered Taxes for the fiscal year [Hervorhebung hinzugefügt] adjusted by...“ (so auch Art. 21 Abs. 1 EU-Richtlinie).*

Nach dem Wortlaut des Referentenentwurfs („für das Geschäftsjahr“) sollten für die Ermittlung der Ausgangsgröße der erfassten Steuern nur die Steuern für das Geschäftsjahr selbst berücksichtigt werden können. Bei Ermittlung der GloBE Effective Tax Rate für das Jahr 2024 wären damit in der Ausgangsgröße für die Ermittlung der erfassten Steuern nur die angefallenen laufenden Steuern enthalten, die auf das Einkommen in 2024 entfallen. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass Steuern der Vorjahre in dieser Ausgangsgröße nicht enthalten sein dürfen. Dieses Verständnis würde auch systematisch zu der Regelung des § 49 MinStG RefE bzw. § 50 MinStG-RegE („Nachträgliche Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern“) passen, welche als separate Regelung die Behandlung einer ausgewiesenen Erhöhung oder Minderung der Steuerschuld vorangegangener Geschäftsjahre vorgibt.

Unserem Verständnis nach findet die Regelung des § 49 MinStG-RefE/§ 50 MinStG-RegE nur auf nachträgliche Anpassungen von erfassten Steuern Anwendung, wenn es sich um erfasste Steuern während des Anwendungszeitraums von Pillar Two³ handelt, und nicht wenn es sich um erfasste Steuern aus einer Zeit vor der erstmaligen Anwendung von Pillar Two (also frühestens vor 1.1.2024) handelt. Dies sollte sich insbesondere aus § 49 Abs. 2 MinStG-RefE/§ 50 Abs. 2 MinStG-RegE ergeben, da dort bei einer nachträglichen Minderung der Steuerschuld eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für dieses Geschäftsjahr nach § 54 Abs. 1 MinStG-RefE/§ 55 Abs. 1 MinStG-RegE vorgeschrieben wird mit der Folge, dass der Mindeststeuer-Gewinn für das Geschäftsjahr und dazwischenliegende Geschäftsjahre entsprechend anzupassen ist, soweit nach der Anwendung von Satz 2 entsprechende Folgeanpassungen notwendig sind. Eine solche Neuberechnung des Steuererhöhungsbetrags für Geschäftsjahre vor der erstmaligen Anwendung von Pillar Two ist aufgrund der fehlenden rechtlichen Anknüpfung für derartige Geschäftsjahre nicht gerechtfertigt. Parallel sollten auch Anpassungsbeträge wegen einer Erhöhung der Steuerschuld aus vorangegangenen Geschäftsjahren, welche außerhalb des Pillar Two-Anwendungszeitraums liegen, nicht unter die Regelung des § 49 MinStG-RefE/§ 50 MinStG-RegE fallen.

Unter Zugrundelegung dieses Verständnisses würden bei Anwendung des Gesetzeswortlauts der §§ 41 und 49 Abs. 2 MinStG-RefE nur die laufenden Steuern des entsprechenden Geschäftsjahrs (über § 41 MinStG-RefE) und nachträgliche Anpassungen von Steuern aus Geschäftsjahren, welche bereits aus der Pillar Two-Zeit stammen (über § 49 MinStG-RefE), zu berücksichtigen sein. Erhöhungen oder Minderungen der Steuerschuld aus der Vor-Pillar-Two-Zeit wären demnach nicht zu berücksichtigen.

Wird allerdings der geänderte Wortlaut des § 42 Abs. 1 MinStG-RegE zugrunde gelegt, könnte das Auslegungsergebnis ein anderes sein: In der Ausgangsgröße des § 42 Abs. 1 MinStG-RegE wären dann alle laufenden Steuern (Steuerminderungen und Steuererhöhungen) enthalten, welche in dem entsprechenden Geschäftsjahr angefallen sind. Und dies unabhängig davon, ob es sich um Steuern aus der Vor-Pillar-Two Zeit oder aus der Pillar-Two-Zeit handelt, da die Spezialnorm des § 50 MinStG-RegE sich unseres Erachtens nur auf Steueränderungen bezogen auf Steuern für die Pillar-Two-Zeit bezieht.

³ Genauer: In der Zeit, in der die übergangsweisen CbCR-Safe Harbour keine Anwendung finden, d.h. also bei vollständiger Anwendung der Pillar Two Berechnungsregelungen.

Im Ergebnis könnten damit Steuererstattungen in 2024, welche zum Beispiel für das Geschäftsjahr 2022 (also aus der Vor-Pillar-Two-Zeit) erfolgt sind, bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes in 2024 zu einer Niedrigbesteuerung führen, da diese nicht in das Jahr ihrer Begründung zurückzutragen wären. Je nach Konstellation könnte allein durch diese Änderung in § 42 Abs. 1 MinStG-RegE und unter Zugrundelegung der Auslegung, dass § 50 MinStG-RegE nur auf Pillar Two-Zeiträume Anwendung findet, eine Situation eintreten, dass Konzerne in einem eigentlichen Hochsteuerland wie Deutschland plötzlich unter die Niedrigbesteuerung fallen. Die gesetzliche Änderung in § 42 Abs. 1 MinStG-RegE, die von den internationalen Vorgaben der OECD Model Rules und der EU-Richtlinie abweicht, sollte unseres Erachtens daher nochmals vom Gesetzgeber hinterfragt werden oder es sollen zumindest die Regelungen in § 42 Abs. 1 und § 50 MinStG-RegE aneinander angepasst werden.

Wir schlagen eine Änderung des § 42 Abs. 1 MinStG-RegE vor, indem „im Geschäftsjahr“ wieder (entsprechend des RefE) durch „für das Geschäftsjahr“ ersetzt wird: „Der Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit entspricht den im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag für das Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern, soweit es sich um erfasste Steuern handelt, angepasst um...“

§ 48 MinStG-RegE: Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern

Dem Vernehmen nach und in Abhängigkeit der Lesart des deutschen MinStG wird diskutiert, dass latente Steuern auf Ebene von einzelnen Vermögenswerten und Schulden (Transaktionen) zu ermitteln sind, um einen Nachversteuerungsbetrag im Sinne von § 48 Abs. 4 MinStG-RegE bestimmen zu können. Folgt man dieser engen Auslegung wäre im Zusammenhang mit der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten Steuern (§ 48 MinStG-RegE) eine gesetzeskonforme Anwendung der Regelung zur Nachversteuerung sehr aufwändig. Grund hierfür ist, dass die erforderlichen Detailinformationen teilweise schwer zu ermitteln sind. Latente Steuern werden in der Rechnungslegungspraxis nicht notwendigerweise stets auf transaktionaler Ebene ermittelt. Hier gilt sowohl nach IFRS wie auch unter HGB der Grundsatz der Wesentlichkeit.

Zur Lösung/Eindämmung dieser Herausforderung schlagen wir folgende Konkretisierungen bezüglich der Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags (Abs. 4) und der nicht geltend gemachten Abgrenzung (Abs. 7) vor:

- Die Ermittlung des Nachversteuerungsbetrages sollte unter Anwendung eines Wesentlichkeitskalküls erfolgen (können).
- Bilanzposten, deren Sachverhalte sich typischerweise innerhalb von fünf Jahren realisieren (z.B. Posten des Umlaufvermögens), können ausgenommen werden.
- Die bisherigen Ausnahmetatbestände des § 48 Abs. 5 MinStG-RegE greifen diverse an der Gewinn- und Verlustrechnung orientierte Kosten, Aufwendungen und Gewinne auf und stellen damit keinen Bezug zu einer bilanzorientierten Vorgehensweise bei der Ermittlung von latenten Steuern her. Um die Ausnahmetatbestände des § 48 Abs. 5 MinStG-RegE für Unternehmen anwendbar zu gestalten, sind bilanzpostenorientierte Ausnahmetatbestände zu kodifizieren, die von der Anwendung des § 48 Abs. 4 MinStG-RegE auszunehmen sind.

Zudem haben wir folgende redaktionelle Hinweise zur Regierungsbegründung. Dort wird im Zusammenhang mit Abs. 1 die Terminologie „passiver latenter Steueraufwand“ bzw. „aktiver latenter Steuerertrag“ verwendet. Im Kontext der Benennung von bilanziellen Größen wird terminologisch von „aktiven bzw. passiven latenten Steuern“ oder „latenten Steueransprüchen und -schulden“ gesprochen; im Zusammenhang mit Erfolgsgrößen von „latentem Steueraufwand“ oder „latentem Steuerertrag“.

§ 67 MinStG-RegE: Transparente oberste Muttergesellschaft

Nach § 67 Abs. 1 Nr. 1 MinStG-RegE ist der für das Geschäftsjahr ermittelte Mindeststeuer-Gewinn einer transparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, um den betragsmäßigen Anteil am Mindeststeuer-Gewinn zu kürzen, wenn entweder der dem Gesellschafter zugewiesene Gewinnanteil mit mindestens 15% besteuert wird, oder davon ausgegangen werden kann, dass die Summe der angepassten erfassten Steuern auf den Gewinnanteil einem Steuersatz von mindestens 15% entsprechen.

Gemäß der Gesetzesbegründung ist davon auszugehen, dass zumindest eine der Voraussetzungen immer erfüllt sein wird. Dies wird an folgenden Formulierungen deutlich:

zu Buchstabe a): *“...davon ist bei natürlichen im Inland steuerpflichtigen Personen regelmäßig aufgrund der progressiven Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs auszugehen, denn für die Berechnung wird ein zu versteuerndes Einkommen des betreffenden Gesellschafters von 100 000 Euro angenommen...”*

zu Buchstabe b) *“...wenn nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass die Summe der angepassten erfassten Steuern der obersten Muttergesellschaft und die Steuern des Gesellschafters bezogen auf seinen Gewinnanteil mindestens dem Betrag von 15 Prozent dieses Gewinnanteils entspricht.”*

Im Ergebnis hat diese Regelung somit zur Folge, dass im ersten Schritt die sehr aufwendige und komplexe Berechnung der Mindeststeuer unter den Pillar 2 Regelungen erstellt werden muss (u.a. Erhebung von ca. 200 Datenpunkten, Führen der „Schattenrechnungen“ für latente Steuern, Aggregieren der Daten auf Jurisdiktions-Ebene, Durchführen der Berechnungsschritte, Erstellen Deklaration), nur um danach den zugewiesenen Gewinnanteil wieder zu kürzen. Anders formuliert wird somit eine Berechnung erstellt, bei der im Vorhinein klar ist, dass es zu keiner Primäreränzungssteuer kommen wird und sie somit obsolet ist. Dies bedeutet sowohl für den Steuerpflichtigen bei der Erstellung, als auch später für die Finanzverwaltung bei der Veranlagung bzw. Betriebsprüfung einen erheblichen Mehraufwand.

Dieser Mehraufwand könnte entfallen, wenn die Vorschrift derart angepasst wird, dass in diesem Fall keine Ermittlung des Mindeststeuergewinns erforderlich ist.

Hierfür könnte in § 67 Abs. 1 MinStG-RegE abschließend ergänzt werden:

„Erfüllen alle Gesellschafter der Eigenkapitalbeteiligung die Voraussetzungen der Nr. 1, 2 oder 3, entfällt die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns.“

§ 82 Abs. 2. MinStG-RegE

CbCR-Ausschluss bei obersten transparenten Einheiten als oberste Muttergesellschaft

Ist die oberste Muttergesellschaft eine transparente Einheit, ist der CbCR-Safe-Harbour für den Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft ausgeschlossen, wenn die Gesellschafter nicht „qualifiziert“ im Sinne von § 84 Nr. 8 MinStG-RegE sind. Qualifiziert sind die Gesellschafter, wenn sie die Voraussetzungen der § 67 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 MinStG-RegE erfüllen. Die dort genannten Voraussetzungen knüpfen insbesondere an eine Besteuerung mit mindestens 15 % an. Die Regelung ist relevant für Personengesellschaften an der Spitze der Unternehmensgruppe.

Die Gesetzesbegründung enthält hiervon eine Ausnahme, die so im Gesetzestext nicht zum Ausdruck kommt. Danach soll der Ausschluss bei Vorhandensein einer Betriebsstätte nicht gelten. Diese Aussage geht auf Ausführungen in einem Bericht des Inclusive Framework on BEPS zurück, siehe *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris S. 17. Die Gesetzesbegründung weicht im Detail aber hiervon ab. Nach dem Bericht des Inclusive Framework gilt der CbCR-Safe-Harbour-Ausschluss nicht, wenn die oberste Muttergesellschaft eine Betriebsstätte hat, wobei die Belegenheit der Betriebsstätte keine Rolle spielt. Dagegen muss nach der Gesetzesbegründung die oberste Muttergesellschaft in einem anderen Staat über eine Betriebsstätte verfügen.

Die bisher nur in der Gesetzesbegründung angesprochene Ausnahme vom Safe-Harbour-Ausschluss bei Vorhandensein einer Betriebsstätte sollte in den Gesetzeswortlaut übernommen werden. Allerdings sollte dabei die Formulierung an die internationalen Vorgaben angepasst werden.

Joint Venture -Personengesellschaft

Ist die oberste Muttergesellschaft eine transparente Einheit, ist der CbCR-Safe-Harbour für den Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft ausgeschlossen, wenn die Gesellschafter nicht „qualifiziert“ im Sinne von § 84 Nr. 8 MinStG-RegE, d.h. nicht ausreichend besteuert sind, siehe dazu zuvor. Die Regelung ist relevant für Personengesellschaften an der Spitze der Unternehmensgruppe. Sie ist aber auch anzuwenden, wenn die Spitze einer Joint Venture-Gruppe eine Personengesellschaft ist, weil Joint Venture-Gruppen bei der Mindeststeuer wie eigene Unternehmensgruppen behandelt werden. Auch hier wäre also der CbCR-Safe-Harbour für die Steuerjurisdiktion der obersten Einheit einer Joint Venture-Gruppe nicht anwendbar.

Der Ausschluss ist in diesem Fall – anders als bei einer Personengesellschaft an der Spitze der Unternehmensgruppe – jedoch nicht gerechtfertigt. Hintergrund für den in § 82 Abs. 2 MinStG geregelten Ausschluss vom CbCR-Safe-Harbour ist, dass bei einer betriebsstättenlosen transparenten Einheit (vermögensverwaltende Personengesellschaft) die Gewinne im CbCR-Reporting als staatenlose Einkünfte behandelt werden und dann nicht als Gewinn in den Länderdaten der Jurisdiktion der obersten Muttergesellschaft erfasst werden. Es kann deshalb im Fall einer Personengesellschaft an der Spitze einer Unternehmensgruppe zu Fehlleistungen des CbCR-Safe-Harbours kommen. Diese Besonderheit spielt allerdings bei Joint Venture-Gesellschaften keine Rolle, da hier ohnehin keine CbCR-Daten herangezogen werden. Insofern besteht eigentlich kein Grund, den CbCR-Safe-Harbour auszuschließen.

Der Ausschluss des CbCR-Safe-Harbours wegen unzureichender Besteuerung der Gesellschafter sollte daher nicht auf Joint Venture-Gesellschaften angewendet werden. Es genügt zur Sicherstellung der Integrität der Mindeststeuer, dass die in § 82 Abs. 3 MinStG-RegE vorgesehene Kürzung von Gewinnen und etwaigen zugehörigen Steuern nicht erlaubt wird. Es sollte aber der CbCR-Safe-Harbour in der Jurisdiktion der Joint Venture-Gesellschaft anwendbar bleiben.

§ 83 Nr. 1 MinStG-RegE

Im CbCR-Safe-Harbour sind staatenlose Einheiten nach § 83 Nr. 1 MinStG-RegE ausgeschlossen. Als staatenlos gelten transparente Einheiten, s. § 6 Abs. 2 S. 2 MinStG-RegE. Der Ausschluss soll sicherstellen, dass sog. umgekehrt hybride Einheiten nicht vom Blending-Effekt des CbCR-Safe-Harbours profitieren. Der Ausschluss führt möglicherweise aber auch dazu, dass Steuern einer steuertransparenten Personengesellschaft nicht im vereinfachten Effektivsteuersatztest berücksichtigt werden.

Der Ausschluss bleibt zwar hinsichtlich der (Vorsteuer-)Gewinne und Umsätze ohne Auswirkung, da diese im länderbezogenen Bericht ohnehin bei einer anderen Einheit erfasst werden, nämlich bei einer etwaigen Betriebsstätte oder in Ermangelung einer solchen beim Gesellschafter. Auch die zugehörigen Steuern sind zwar im länderbezogenen Bericht vorhanden. Der länderbezogene Bericht soll aber für die Ermittlung Steuern für Zwecke des vereinfachten Effektivsteuersatztests nicht maßgeblich sein. Stattdessen soll für die Ermittlung der vereinfacht erfassten Steuern der Ertragsteueraufwand laut Rechnungslegung relevant sein (§ 84 Nr. 3 MinStG-RegE). Etwaige Abschlüsse oder eine sog. Handelsbilanz II der Personengesellschaft könnten aber gerade nicht herangezogen werden, denn diese sind vom CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen. Richtigerweise müssten entweder die zu den Gewinnen zugehörigen Steuern einer Betriebsstätte oder Steuern der Gesellschafter berücksichtigt werden. Allerdings ergibt sich dies nicht aus dem Gesetzeswortlaut. Zudem verfügt eine Betriebsstätte nur selten über eine handelsrechtliche Betriebsstättenbuchführung.

Es sollte daher klarstellend geregelt werden, dass für die Ermittlung der erfassten Steuern einer staatenlosen Einheit maßgeblich ist:

- 1. für einer Betriebsstätte zugeordnete Gewinne der zugehörige Ertragsteueraufwand lt. Rechnungslegung der staatenlosen Einheit**
und
- 2. für etwaige verbleibende den gruppezugehörigen Gesellschaftern zugeordnete Gewinne der zugehörige Ertragsteueraufwand lt. Rechnungslegung der gruppenzugehörigen Gesellschafter.**

§ 84 Nr. 1 MinStG-RegE: Datengrundlage für einen qualifizierten länderbezogenen Bericht

Die Regelungen des § 15 MinStG-RegE entfalten nicht nur eine isolierte Wirkung auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts, sondern strahlen auch aus auf die zeitlich befristeten

Übergangsregelungen (§§ 81 ff MinStG). Grundlage für die Anwendung der zeitlich befristeten CbCR-Safe-Harbour-Regelungen ist ein qualifizierter länderbezogener Bericht nach § 138a AO, welcher mit einem qualifizierten Konzernabschluss erstellt worden ist (§ 84 Nr. 1 MinStG-RegE). Als qualifizierter Konzernabschluss sind „für Konsolidierungszwecke an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen“ definiert ohne Berücksichtigung von Push-Down-Accounting, soweit die Ausnahmeregel nicht greift (neu in § 84 Nr. 1 lt. a MinStG-RegE). Die noch im Referentenentwurf genannte „Handelsbilanz II“ als qualifizierter Konzernabschluss wurde auch hier ersatzlos gestrichen. Die Gesetzesbegründung gibt keinerlei weitere Hinweise zu dieser Änderung oder zu der Definition des qualifizierten Konzernabschlusses für den CbCR-Safe-Harbour an sich.

Grundsätzlich könnte diese Anpassung als eine positive Reaktion auf die Stellungnahme der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft⁴ angesehen werden, die die darauf hingewiesen haben, dass bei einer Zugrundelegung von Daten auf IFRS-Einzelabschluss-Qualität die Unternehmen ihr Konzernreporting umstellen müssten und dies das gewünschte Ziel einer Vereinfachung durch die Safe-Harbour-Regeln ad absurdum führen würde. Andererseits, wie oben unter den Ausführungen zu § 15 MinStG-E erwähnt, wird dem Vernehmen nach die Voraussetzung „vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen“ durch das BMF so ausgelegt, dass die o.g. Rücknahme der vorweggenommenen Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen auch für die Ermittlung der CbCR-Zahlen auf Einzelgesellschaftsebene beinhaltet sein müssen. Damit wären eben gerade nicht die Reporting Packages für die Anwendung der CbCR-Safe Harbour ausreichend, was zu einer aufwändigen Umstellung des CbCR Prozesses führen würde. Vor dem Hintergrund der propagierten Vereinfachung durch Rückgriff auf das CbCR sollten unseres Erachtens die Reporting Packages als Datengrundlage für die Anwendung der CbCR-Safe-Harbour ausreichen. Zudem sehen die Vorgaben des Inclusive Framework on BEPS nicht explizit vor, dass Vorkonsolidierungen aus den Daten zu eliminieren sind.⁵

Wir regen eine Klarstellung an, dass die Datenerhebung für das CbCR entsprechend § 138a AO auch für die Anwendung der zeitlich befristeten CbCR Safe-Harbour nach § 84 MinStG-RegE ausreichend ist.

§ 91 Abs. 1 Satz 7 MinStG-RegE: Auskunftspflicht Joint Venture

Joint Venture und Joint-Venture-Tochtergesellschaften sind dem Steuererklärungspflichtigen zur Erteilung von Auskünften verpflichtet (§ 91 Abs. 1 S. 7 MinStG-RegE). Wir begrüßen die Ergänzung der Regelungen in § 91 Abs. 1 MinStG-RegE, die einen Informationsherausgabeanspruch des unmittelbaren und mittelbaren Anteilseigners gegenüber inländischen Beteiligungsunternehmen begründen. Mit dieser ergänzten Regelung lässt sich indes kein Informationsherausgabeanspruch gegenüber ausländischen Beteiligungsunternehmen ableiten, so dass für diese Gesellschaften

⁴ Vgl. Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft, [Stellungnahme](#) zum Referentenentwurf für das Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRLUmStG vom 21.07.2023, zu § 80 MinStG-RefE, S. 22.

⁵ Vgl. Bericht der OECD "Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)", OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, S. 8.



weiterhin ungeklärt ist, wie die Datenbeschaffung erfolgen soll. Wir verweisen auf unsere Ausführungen in der [Stellungnahme zum RefE vom 19. Juli 2023](#) sowie in der [Stellungnahme zum DiskE vom 21. April 2023](#).

Das gleiche Problem der Datenbeschaffung ergibt sich für ein Mutterunternehmen gegenüber den Zweckgesellschaften, an denen es keine Beteiligung hält, sondern die gem. § 290 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 HGB konsolidiert werden.

Wir bitten um Klarstellungen für die Fälle, wenn eine Datenbeschaffung nicht möglich ist.