

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

Bundesministerium der Finanzen
Dr. Wendelin Staats
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

Präsidium

Telefon: +49 (0)30 206412-20

E-Mail: morich@drsc.de

Berlin, 14. März 2024

Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz – MinStG) – Anregungen des DRSC für Gesetzesanpassungen bzw. Klarstellungen im Rahmen eines künftigen BMF-Schreibens

Sehr geehrter Herr Dr. Staats,

mit dem am 27. Dezember 2023 verkündeten Gesetz für die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (MinBestRL-UmsG) ist die Bundesregierung ihrer Zusage nachgekommen, 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).

Nachfolgend möchten wir auf einige Punkte zu Art. 1 MinBestRL-UmsG betreffend Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz – MinStG) hinweisen, bei denen u. E. eine Änderung des Gesetzestextes erforderlich ist bzw. die im Rahmen eines künftigen BMF-Schreibens klargestellt werden sollten.

Einleitend weisen wir darauf hin, dass nationale Vorschriften, die über die OECD-Vorgaben hinaus gehen, zwingend vermieden werden sollten. Anderenfalls entstehen Wettbewerbsnachteile für die deutschen Unternehmen.

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

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

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

Im Diskussionsentwurf (DiskE) des MinStG fand sich über die Definition des Jahresüberschusses II oder Jahresfehlbetrags II (§ 7 Abs. 17 MinStG-DiskE) sowie Handelsbilanz II (§ 7 Abs. 10 MinStG-DiskE) eine Bezugnahme zu einem Einzelabschluss. Im Gegensatz hierzu stellt das verabschiedete Gesetz für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auf einen „für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzernerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen (Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag)“ ab. Die grammatikalische Auslegung des Gesetzeswortlauts adressiert nicht mehr „einen Einzelabschluss“, so dass sich hieraus keine Anforderung an die Erstellung eines Einzelabschlusses ableiten lässt. Würde man aus den Gesetzesmaterialien die Verwendung von Einzelabschlüssen ableiten wollen, stünde dies zudem im Widerspruch mit dem finalen Gesetzeswortlaut, weil dieser auf ein Berichterstattungsinstrument abstellt, das keine Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen enthält. Hätte der Gesetzgeber einen Einzelabschluss gemeint, wären die Zusätze „vor Konsolidierungsanpassungen“ und „Zwischenergebniseliminierung“ nicht notwendig gewesen, weil ein Einzelabschluss solche für den Konzernabschluss spezifische Maßnahmen gerade nicht enthält. Im Ergebnis begrüßen wir die erfolgten Anpassungen, so dass der finale Gesetzeswortlaut den Anforderungen der OECD Model Rules Rechnung trägt, ohne jedoch die hohen Anforderungen nach einem Einzelabschluss zu kodifizieren. Die im DiskE vorgeschlagen Anforderungen waren insoweit überschießend.

Hinsichtlich der konkreten Anforderungen an die Ermittlung des in § 15 Abs. 1 S. 1 MinStG kodifizierten Mindeststeuer-Jahresüberschusses resp. Mindeststeuer-Jahresfehlbetrages stellt sich für die Rechtsanwender indes die Frage, ob ein Reporting Package als Grundlage und Ausgangsbasis dienen kann. Bei Reporting Packages handelt es sich um konzern- und unternehmensspezifische Berichterstattungsinstrumente, deren Inhalt und Ermittlungsgrundsätze nicht gesetzlich geregelt sind und damit auch keine standardisierte periodische Erfolgsermittlung gegeben ist. Indes stellt deren Verwendung sicher, dass der effektive Steuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet (§ 53 Abs. 1 Satz 1 MinStG) korrekt ermittelt und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen wird. Hierzu ist es notwendig, eine differenzierte Betrachtungsweise vorzunehmen und den Rahmen an denkbaren Abweichungen in drei Kategorien zu gliedern und näher zu untersuchen.

Kategorie 1 betrifft Sachverhalte, die in einem Reporting Package und einem Einzelabschluss zu Aufwendungen und Erträgen führen, diese jedoch zu unterschiedlichen Zeitpunkten zu berücksichtigen sind und es sich um abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. steuerpflichtige Betriebseinnahmen handelt. In einem solchen Fall liegen temporäre Differenzen im Sinne von IAS 12 und § 274 HGB vor, für die latente Steuern in der Bilanz anzusetzen sind. Die damit korrespondierenden latenten Steuererträge resp. Steueraufwendungen sind Bestandteil des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern (§ 50 Abs. 1 MinStG) und des Betrags der angepassten erfassten Steuern (§ 44 Abs. 1 Nr. 2 MinStG). Durch den Rückgriff des MinStG auf das Konzept der latenten Steuern in IFRS bzw. HGB ist sichergestellt, dass die in einem Reporting Package zu einem abweichenden Zeitpunkt berücksichtigten Aufwendungen und Erträge, die zugleich temporäre Differenzen nach

IAS 12 resp. § 274 HGB begründen, durch korrespondierende latente Steueraufwendungen und -erträge ausgeglichen werden, ohne insoweit die Höhe des effektiven Steuersatzes für ein Steuerhoheitsgebiet zu beeinflussen. Beispielsweise werden in der Praxis interne Leasingverhältnisse in einem Reporting Package beim Leasingnehmer häufig nicht nach IFRS 16 durch den Ansatz eines Nutzungsrechts und einer Leasingverbindlichkeit abgebildet, sondern im Zeitpunkt der Verrechnung des Leasingentgelts als (Nutzungs)Aufwand erfasst. Unabhängig von der Art der Abbildung (vereinfachte Darstellung im Reporting Package vs. Anwendung der Bilanzierungsgrundsätze des IFRS 16) ergibt sich unter Berücksichtigung von latenten Steuern ein insoweit effektiver Steuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet (§ 53 Abs. 1 MinStG), der zu identischen Ergebnissen hinsichtlich der Entstehung eines Steuererhöhungsbetrages (§ 54 Abs. 2 MinStG) führt. Bei gesetzlichen Steuersätzen über 15 % kommt es zu geringfügigen Abweichungen des effektiven Steuersatzes, weil wegen der festgeschriebenen Bewertung von latenten Steuern in Höhe von 15 % (§ 50 Abs. 1 S. 1 MinStG) kein exakter Ausgleich durch korrespondierende latente Steueraufwendungen resp. -erträge erfolgt. Dieser Effekt resultiert nicht aus der Verwendung eines Reporting Packages, sondern ist vielmehr der konzeptionell abzulehnenden Schiefelage geschuldet, dass latente Steuern auf 15 % umzubewerten sind. Nichtsdestotrotz ermittelt sich auch in diesen Fällen bei Verwendung eines Reporting Package ein korrekt ermittelter Steuererhöhungsbetrag (§ 54 Abs. 2 MinStG).

Nach unserer Überzeugung betrifft die überwiegende Anzahl von Abweichungen zwischen einem Reporting Package und einem Einzelabschluss Sachverhalte, die dieser Kategorie zuzuordnen sind. Neben der bereits erwähnten vereinfachten Abbildung von konzerninternen Leasingverhältnissen sind zudem als weitere Beispiele der Nichtansatz von Rückstellungen aus dem konzerninternen Liefer- und Leistungsverkehr (z. B. Gewährleistungsrückstellungen), die Nichtvornahme von Wertberichtigungen auf konzerninterne Forderungen aus dem Liefer- und Leistungsverkehr, die Umsatzlegung nach den Grundsätzen der Leistungserbringung zu einem bestimmten Zeitpunkt (statt über einen Zeitraum; insb. langfristige Auftragsfertigung), der Verzicht auf die Abbildung von konzerninternen Sicherungsgeschäften (mittels Derivaten) und Übertragungen von Vermögenswerten innerhalb der Unternehmensgruppe zu Buchwerten zu nennen. Im Ergebnis ist für Sachverhalte, die dieser Kategorie zuzuordnen sind, die Verwendung eines Reporting Packages nicht zu beanstanden, weil ein Reporting Package im Hinblick auf den zu ermittelnden effektiven Steuersatz (§ 53 Abs. 1 MinStG) zu nahezu identischen Ergebnissen wie ein Einzelabschluss führt. Die Verpflichtung zur Erstellung eines Einzelabschlusses wäre mit erheblichem administrativen Zusatzaufwand und einmaligen Umstellungs- und dauerhaften Erstellungskosten verbunden und – wie dargelegt – auch fachlich nicht gerechtfertigt.

Kategorie 2 betrifft Sachverhalte, die keine temporäre Differenzen begründen, sondern permanente Abweichungen betreffen und bei denen damit auch kein Ausgleichsmechanismus über die latenten Steuern erfolgt. Dieser Kategorie sind Sachverhalte zuzuordnen, die Korrekturen (Hinzu-rechnungen und Kürzungen) gem. § 18 MinStG erfordern und damit die typische steuerrechtliche Vorgehensweise nachbilden. Nach Anwendung der Korrekturvorschriften des § 18 S. 1 MinStG ermittelt sich derselbe Mindeststeuer-Gewinn bzw. -Verlust wie bei Verwendung eines Reporting Packages. Als Beispiel ist der Verzicht auf die Vornahme von Wertberichtigungen auf die Beteiligung an konsolidierten Tochtergesellschaften zu nennen. Diese werden typischerweise in einem Reporting Package nicht vorgenommen, weil für Zwecke der Erstellung des Konzernabschlusses vorgenommene Wertberichtigungen für die nachfolgende Kapitalkonsolidierung wieder zu eliminie-

ren sind. Die vereinfachte Vorgehensweise in einem Reporting Package ändert aber auch in diesem Fall nichts an der Höhe des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlusts, weil beide Vorgehensweisen zu einem identischen Ergebnis führen. Während in einem Reporting Package keine Wertberichtigung erfolgt, wäre ein solcher Aufwand in einem Einzelabschluss zu berücksichtigen, jedoch nach § 21 Nr. 1 MinStG wieder zu eliminieren. Des Weiteren ist der Einwand nicht stichhaltig, eine Beteiligung an vollkonsolidierten Tochtergesellschaften sei – gegenüber einem Einzelabschluss – wegen der Nichtvornahme von Abschreibungen im Reporting Package zu einem höheren Wertansatz ausgewiesen und würde im Zeitpunkt des Abgangs (z. B. Veräußerung) insoweit zu einem geringeren Veräußerungsgewinn führen und das Entstehen eines Steuererhöhungsbetrages verhindern können. Richtig ist stattdessen, dass im Zeitpunkt des Abgangs ein Veräußerungsgewinn in voller Höhe zu kürzen und ein Veräußerungsverlust vollständig hinzuzurechnen ist (§ 18 Nr. 3 i.V.m. § 21 Nr. 1 MinStG), wenn das Wahlrecht nach § 39 MinStG nicht in ausgeübt wird. In einem solchen Fall ist die Höhe des im Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag erfassten Veräußerungsergebnisses insoweit irrelevant. Im Ergebnis ist für Sachverhalte, die dieser Kategorie zuzuordnen sind, die Verwendung eines Reporting Package ebenfalls nicht zu beanstanden, weil ein Reporting Package im Hinblick auf den zu ermittelnden effektiven Steuersatz (§ 53 Abs. 1 MinStG) zu vollkommen identischen Ergebnissen wie ein Einzelabschluss führt. Die Verpflichtung zur Erstellung eines Einzelabschlusses wäre mit erheblichen administrativen Zusatzaufwand verbunden und – wie dargelegt – auch fachlich nicht gerechtfertigt.

Kategorie 3 betrifft Sachverhalte, die sich weder Kategorie 1 noch Kategorie 2 zuordnen lassen. Bei ihnen ist ein Einfluss auf den effektiven Steuersatz (§ 53 Abs. 1 MinStG) sowohl bei Verwendung eines Einzelabschlusses als auch unter Rückgriff auf ein Reporting Package denkbar, jedoch zu unterschiedlichen Zeitpunkten. Hinsichtlich der praktischen Bedeutung handelt es sich nach unserer Ansicht bei den in Kategorie 3 einzuordnenden Sachverhalten jedoch um nur sehr wenige Geschäftsvorfälle, wie etwa die in einem Reporting Package nicht vorgenommene Abschreibung auf eine konzerninterne Finanzierungsforderung, die steuerlich als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu beurteilen und nicht nach § 21 MinStG hinzuzurechnen ist. Zur Sicherstellung einer auf einer periodengerechten Erfolgsermittlung basierenden Besteuerung könnte von den betroffenen Unternehmen zu untersuchen sein, ob diese Sachverhalte einen wesentlichen Einfluss auf die Höhe des effektiven Steuersatzes haben. Praktikabel erscheint hier die – bereits vom DRSC im Rahmen der [Stellungnahmen zum Diskussionsentwurf](#) des MinStG geforderte – Anwendung von (mehrstufigen) Wesentlichkeitsgrenzen auf Basis der Konzern-Wesentlichkeit. Das Konzept der Wesentlichkeit war von der OECD vorgesehen, vom deutschen Gesetzgeber jedoch bedauerlicherweise nicht in das MinStG umgesetzt worden. Aufgrund der ohnehin sehr geringen Anzahl von denkbaren Sachverhalten gehen wir davon aus, dass vielfach der Nachweis eines unwesentlichen Einflusses gelingt und auch deswegen die Verpflichtung zur Erstellung eines Einzelabschlusses in keinster Weise gerechtfertigt ist.

Darüber hinaus weisen wir auf die Positionen der OECD hin. Erstens stellt sie „*separate financial statements*“ und „*reporting packages*“ im Zusammenhang mit dem CbCR-Safe-Harbour als alternative Möglichkeiten der periodischen Erfolgsermittlung dar (vgl. Admin Guidance (December 2023), Chapter 1, item 1). Wir vertreten die Auffassung, dass die OECD die Verwendung eines Reporting Packages nicht nur im Zusammenhang mit dem CbCR-Safe-Harbour als sachgerechtes Berichterstattungsinstrument ansieht, sondern auch für die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahres-

überschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags. Für uns ist nicht ersichtlich, weshalb die Verwendung eines Reporting Packages nur im Kontext des CbCR-Safe-Harbours zulässig sein soll. Zweitens weist die OECD darauf hin, dass die globale Mindestbesteuerung auf die bestehenden Bilanzierungskonzepte (z. B. IFRS, US-GAAP) zurückgreift, ohne insoweit tiefgreifende Eingriffe in bestehende Reporting-Prozesse herbeiführen zu wollen. Die Forderung nach der Verwendung von Einzelabschlüssen als Grundlage und Ausgangsbasis für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts für jede Geschäftseinheit würde die zusätzliche Erstellung eines gesonderten Abschlusses erfordern und die vom Anwendungsbereich des deutschen MinStG erfassten Unternehmen gegenüber anderen europäischen und außereuropäischen Unternehmen in ungerechtfertigter Weise mit erheblichem Zusatzaufwand und korrespondierenden Kosten belasten. Die Forderung nach der Erstellung derartiger Abschlüsse würde einen weitreichenden Eingriff in die autonome Gestaltung des Konzernberichterstellungsprozesses bedeuten und wäre mit erheblichen einmaligen Anpassungsmaßnahmen und laufenden Erstellungsbelastungen verbunden. Dies stünde in erheblichem Widerspruch zu den Positionen der OECD. Drittens äußerte die OECD *expressis verbis*, dass sie zu keinem Zeitpunkt die Erstellung derartiger Abschlüsse gefordert hatte.

Aus den dargelegten Gründen ist es unseres Erachtens geboten, die Verwendung von geschäftseinheitsbezogenen Reporting Packages als zu verwendende Berichterstattungsinstrumente zuzulassen und diese Position in einem zu verfassenden BMF-Schreiben auch so zu kommunizieren.

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

Wie bereits im OECD Commentary¹ enthalten, wurde auch in § 15 Abs. 1 S. 2 und 3 MinStG 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 („...*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

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).

die zugrundeliegenden Buchwerte mit angemessener Genauigkeit („reasonable accuracy“) zu bestimmen.²

Wir regen eine Anpassung der Ausnahmeregelung des § 15 Abs. 1 S. 3 MinStG an den OECD Commentary in Tz. 4 zu Art. 3.1.2 OECD Commentary an. Für die Übergangszeit bis zur Anpassung des Gesetzestextes empfehlen wir eine entsprechende Klarstellung in einem künftigen BMF-Schreiben.

§ 16 MinStG: 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 Abs. 1 Satz 3 MinStG 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 aufzunehmen. Für die Übergangszeit bis zur Anpassung des Gesetzestextes empfehlen wir eine entsprechende Klarstellung in einem künftigen BMF-Schreiben.

§ 17 MinStG: Korrespondierende Einstufung von Finanzinstrumenten

Gemäß § 17 MinStG ist für die Behandlung von Finanzinstrumenten als Eigen- und Fremdkapital (beim Inhaber) die Einstufung des Finanzinstruments beim Emittenten maßgeblich, und zwar 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 zum Regierungsentwurf setzt die Regelung in Satz 2 Punkt 2.3 der Verwaltungsleitlinien der OECD vom 1. Februar 2023 um.

In Abweichung vom MinStG 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.*

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

Die Regelungen der OCED 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 sollte an die OECD-Regelungen angepasst werden. Für die Übergangszeit bis zur Anpassung des Gesetzestextes empfehlen wir eine entsprechende Klarstellung in einem künftigen BMF-Schreiben.

§ 44 Abs. 1 MinStG: Betrag der angepassten Steuern einer Geschäftseinheit

Im Referentenentwurf wurde auf die „für das Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern“ abgestellt. Abweichend hierzu adressiert das finale MinStG 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. § 52 MinStG („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 § 52 MinStG 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 § 52 Abs. 2 MinStG ergeben, da dort bei einer nachträglichen Minderung der Steuerschuld eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für dieses Geschäftsjahr nach § 57 Abs. 1 MinStG 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

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.

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 § 52 MinStG 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 § 44 Abs. 1 MinStG zugrunde gelegt, könnte das Auslegungsergebnis ein anderes sein: In der Ausgangsgröße des § 44 Abs. 1 MinStG 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 § 52 MinStG sich unseres Erachtens nur auf Steueränderungen bezogen auf Steuern für die Pillar-Two-Zeit bezieht.

Im Ergebnis könnten damit Steuererstattungen im Jahr 2024, welche zum Beispiel für das Geschäftsjahr 2022 (also aus der Vor-Pillar-Two-Zeit) erfolgt sind, bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes im Jahr 2024 zu einer Niedrigbesteuerung führen, da diese nicht in das Jahr ihrer Begründung zurückzutragen wären. Je nach Konstellation könnte allein durch diese Änderung in § 44 Abs. 1 MinStG und unter Zugrundelegung der Auslegung, dass § 52 MinStG nur auf Pillar Two-Zeiträume Anwendung findet, eine Situation eintreten, dass Konzerne in einem eigentlichen Hochsteuerland wie Deutschland plötzlich unter die Niedrigbesteuerung fallen.

Unter der Auslegung, dass über § 44 Abs. 1 MinStG alle laufenden Steuern des Geschäftsjahrs (unabhängig davon, ob dieser aus der Vor-Pillar-Two-Zeit oder aus der Pillar-Two-Zeit stammen) einzubeziehen sind, ist das Zusammenspiel mit § 52 MinStG unklar. Insb. bei Steuern aus der Pillar-Two-Zeit aus Vorjahreszeiträumen könnten diese zum einen über § 44 Abs. 1 MinStG als auch über § 52 MinStG einbezogen werden, wobei nur § 52 MinStG klare Vorgaben hinsichtlich deren zeitlichen Berücksichtigung macht.

Wir schlagen daher vor, dass in einem künftigen BMF-Schreiben das Zusammenspiel von § 44 Abs. 1 und § 52 MinStG klargestellt wird. Hilfreich wäre auch, wenn dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht bzgl. der konsistenten Einbeziehung von Steuern (sowohl für nachträgliche Minderungen wie auch nachträgliche Erhöhungen der Steuerschuld) aus der Vor-Pillar-Two-Zeit eingeräumt werden würde.

§ 50 Abs. 4 Satz 3 MinStG

In § 50 Abs. 4 S. 3 MinStG ist unseres Erachtens das Wort „nicht“ zu streichen, da ansonsten der Nachversteuerungsbetrag nicht zutreffend ermittelt wird (siehe auch das Beispiel in der Gesetzesbegründung):

„Der Nachversteuerungsbetrag des laufenden Geschäftsjahrs entspricht der Differenz zwischen dem Betrag, mit dem die latente Steuerschuld in den Gesamtbetrag im Sinnes Absatzes 1 im fünften vorangegangenen Geschäftsjahr einbezogen worden ist, und dem Betrag, der nicht bis zum letzten Tag des laufenden Geschäftsjahrs wieder aufgelöst worden ist.“ [Hervorhebung hinzugefügt]

Entsprechend dem Beispiel in der Gesetzesbegründung (siehe S. 217 der Gesetzesbegründung) ermittelt sich zutreffend der Nachversteuerungsbetrag in Höhe von 20 als Differenz zwischen der zu Beginn des Fünfjahreszeitraums gebildeten passiven latenten Steuer und dem Betrag, der zum Ende des Fünfjahreszeitraums noch besteht. Basierend auf dem Gesetzestext und der Ausformulierung in der Gesetzesbegründung auf Seite 217 würde ein Nachversteuerungsbetrag in Höhe von 50 entstehen. Dies wiederum widerspricht dem zutreffenden Beispiel und der Formulierung auf Seite 217 in der Mitte direkt vor dem Beispiel, dass die passiven latenten Steuern nur so berücksichtigt werden sollen, als wären sie zum Zeitpunkt ihrer erstmaligen Erfassung nur zu dem Betrag erfasst worden, der sich innerhalb des Fünfjahreszeitraums aufgelöst hat.

§ 59 Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten

Auf Seite 169 der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (Drucksache 20/9190 (neu) vom 8. November 2023) wird die Einfügung eines neuen Absatzes 3 in § 59 Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten begründet: „*Absatz 3 – neu – setzt Punkt 3 der vom Inclusive Framework on BEPS am 13. Juli 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften in Bezug auf mobile Beschäftigte um. Im Umkehrschluss ergibt sich hieraus, dass Beschäftigte, die ihre Tätigkeit zu mehr als 50% in einem Steuerhoheitsgebiet ausüben, in vollem Umfang zu berücksichtigen sind. Eine anteilige Berücksichtigung nach Absatz 3 in einem anderen Steuerhoheitsgebiet ist dann unzulässig.*“

§ 59 MinStG enthält jedoch keinen Absatz 3. Wir bitten um die entsprechende Korrektur des Gesetzes. Für die Übergangszeit bis zur Anpassung des Gesetzestextes empfehlen wir eine entsprechende Klarstellung in einem künftigen BMF-Schreiben.

§ 60 MinStG und IFRS 5

Die Regelungen zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns enthalten keine Sonderkorrekturvorschriften im Falle einer Held-for-sale-Bilanzierung (IFRS 5). Wir gehen daher davon aus, dass eine Tochtergesellschaft oder ein Geschäftsbereich, welcher im Konzernabschluss als *held for sale* klassifiziert wurde, weiterhin als Geschäftseinheit zu berücksichtigen ist (vgl. § 4 Abs. 1 MinStG), so dass für diese der Mindeststeuer-Gewinn nach den allgemeinen Regelungen zu ermitteln ist.

Kommt es bezogen auf das von einer Geschäftseinheit selbst gehaltene Anlagevermögen zu einer Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten (*held for sale*) nach IFRS 5, wirkt sich dies bei Ermittlung des „bereinigten Gesamt-Mindeststeuer-Gewinns“ (§ 54 Abs. 3 MinStG) aus. Dieser entspricht der positiven Differenz aus dem Mindeststeuer-Gesamtgewinn für das Geschäftsjahr und dem substanzbasierten Freibetrag nach § 58 MinStG. Insoweit ist zu beachten, dass bei Ermittlung der hierin enthaltenen berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte gem. § 60 Abs. 2 Nr. 1 MinStG die zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerte nicht zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 60 Abs. 3 MinStG (vgl. auch OECD-Kommentar aus März 2022 zu Art. 5.3.5 OECD-MR, S. 124, Rz. 49) ist für die Ermittlung des substanzbasierten Freibetrages für die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte auf den (durchschnittlichen) Buchwert der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte abzustellen, wie sie im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft ausgewiesen sind. Steht aus Sicht der Muttergesellschaft eine ganze Geschäftseinheit zum Verkauf (i.S.v. *held for sale*), werden im Konzernabschluss die materiellen Vermögenswerte dieser Geschäftseinheit als *disposal group* in die zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerte umgegliedert (die als zur Veräußerung gehaltenen (*held for sale*) materiellen Vermögenswerte werden weiterhin im Anhang separat ausgewiesen). Unserem Verständnis nach können die materiellen Vermögenswerte einer *disposal group* in diesem Fall daher streng genommen nicht bei der Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags nach § 60 Abs. 2 Nr. 1 MinStG angesetzt werden.

Dies kann dazu führen, dass eine Geschäftseinheit, die zeitnah veräußert werden soll, im Rahmen der Ermittlung des durchschnittlichen Steuersatzes pro Jurisdiktion aus Sicht der obersten Muttergesellschaft einen Steuererhöhungsbetrag für einzelne Länder auslöst, da für diese Länder der Geschäftseinheit kein substanzbasierter Freibetrag nach § 60 MinStG angesetzt werden kann. Sobald diese Geschäftseinheit dann aber veräußert oder zum Beispiel per Carve-Out als Stand-alone-Geschäftseinheit agiert, kann diese Geschäftseinheit ab diesem Zeitpunkt dann den substanzbasierten Freibetrag für die materiellen Vermögenswerte nach § 60 MinStG wieder in Anspruch nehmen.

Fiktives Fallbeispiel:

- Jahr 1

Die A-AG konsolidiert in ihrem A-Konzernabschluss einen börsennotierten Teilkonzern B (separater Geschäftsbereich). In den Ländern des Teilkonzerns B sind die restlichen Gesellschaften des A-Konzerns nicht aktiv.

Die Länder des Teilkonzerns B profitieren bislang vom substanzbasierten Freibetrag insb. aufgrund der in den jeweiligen Jurisdiktionen belegenen materiellen Vermögenswerte und müssen aufgrund dieser Tatsache keine Ergänzungssteuerverpflichtung bilanzieren.

Die restlichen Länder des A-Konzerns sind nicht niedrigbesteuert. Der Teilkonzern B wäre aufgrund der Größenkriterien stand-alone selbst von der Mindestbesteuerung betroffen.

Der A-Konzern muss daher bislang keine Ergänzungssteuer bilanzieren.

- Jahr 2 (vor Closing)

Die A-AG beschließt, ihre Anteile am Teilkonzern B zu veräußern. Teilkonzern B wird im A-Konzernabschluss mit seinen Vermögenswerten als *held for sale* ausgewiesen.

Teilkonzern B ist weiterhin für die Mindestbesteuerung zu berücksichtigen.

Der Mindeststeuer-Gewinn und die angepassten erfassten Steuern des Teilkonzerns B werden weiterhin beim Jurisdictional Blending berücksichtigt.

Für die Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags bei den berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerten könnte kein (oder aufgrund der Durchschnittsbetrachtung nur der halbe) Betrag für den zu veräußernden Teilkonzern in Anspruch genommen werden.

Für den Zeitraum von Klassifizierungszeitpunkt gemäß IFRS 5 bis zum Closing würde eine Ergänzungssteuerverpflichtung bei der A-AG entstehen.

- Jahr 3 (nach Closing)

Der Teilkonzern B befindet sich im Streubesitz, so dass die Holdinggesellschaft des Teilkonzerns B selbst oberste Muttergesellschaft für MinStG-Zwecke wird.

Die Jurisdiktionen des ehemaligen Teilkonzerns B profitieren wieder vom substanzbasierten Freibetrag hinsichtlich der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte und müssen aufgrund dieser Tatsache keine Ergänzungssteuerverpflichtung bilanzieren.

Der ehemalige Teilkonzern B muss daher keine Ergänzungssteuer bilanzieren.

Vor dem Hintergrund, dass der Teilkonzern B vor wie auch nach dem Veräußerungsvorgang aktiv in seinen jeweiligen Jurisdiktionen mit den dort belegenen materiellen Wirtschaftsgütern tätig ist, führt aus unserer Sicht die Anwendung von § 60 Abs. 2 Nr. 1 MinStG im Zeitpunkt der Umgliederung in die nach IFRS als zur Veräußerung (*held for sale*) eingestufteten Vermögenswerte auf Basis des Konzernabschlusses zu nicht zielführenden Ergebnissen. Würde auf einen jeweiligen Einzelabschluss der betroffenen Geschäftseinheiten abgestellt, wären die materiellen Vermögenswerte nicht als zur Veräußerung gehalten (*held for sale*) klassifiziert. Damit könnten diese materiellen Vermögenswerte in die Berechnung des substanzbasierten Freibetrags zutreffenderweise einbezogen werden.

Wir regen an, dass in einem künftigen BMF-Schreiben klargestellt wird, dass die Qualifikation, ob es sich um zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte (*assets held for sale*) handelt, aus Einzelabschlussicht bzw. aus der Perspektive der jeweiligen Geschäftseinheit erfolgt und nicht auf die Einordnung aus der Perspektive des Konzernabschlusses abgestellt wird. § 60 Abs. 3 MinStG sollte in diesem Zusammenhang lediglich für die Bewertung der (aus Einzelabschlussperspektive bzw. aus der Perspektive der jeweiligen Geschäftseinheit als zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten (*assets held for sale*) klassifizierten anzusetzenden Buchwerte relevant sein.

§ 69 MinStG: Transparente oberste Muttergesellschaft

Nach § 69 Abs. 1 Nr. 1 MinStG 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 Primäergänzungssteuer 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.

Im GloBE Information Return gibt es bereits die Möglichkeit, auf Gesellschaftsebene „wholly owned“ für transparente Einheiten auszuwählen. Wir bitten im BMF-Schreiben klarzustellen, dass in diesem Fall keine Ermittlung des Mindeststeuergewinns, für die transparente Einheit, soweit es sich um die oberste Muttergesellschaft handelt, erforderlich ist.

Hilfreich wäre ebenso eine Klarstellung, dass Organgesellschaften den Organträger-PersG zugerechnet werden und eine separate Ermittlung somit entfällt.

§ 82 MinStG – Ausübung des Aktivierungswahlrecht nach §§ 274 Abs. 1 S. 2, 296 HGB

Viele HGB-Bilanzierer verzichten bisher auf den Ausweis des Aktivüberhangs latenter Steuern und das HGB räumt den Bilanzierenden bewusst ein Wahlrecht für die aktiven latenten Steuern ein. Die Gesetzesbegründung macht die Aktivierung zur Voraussetzung für den Einbezug der latenten Steuern zur Ermittlung der effektiven Steuerquote. Latente Steuern haben in vielen Situationen einen positiven Einfluss auf die Steuerquote, insbesondere bei der Nutzung von Verlustvorträgen. Um diesen positiven Einfluss nutzen zu können, müsste daher der Steuerpflichtige seine Bilanzierungspraxis infolge eines Steuergesetzes anpassen. Man könnte hier von einer „neuen Maßgeblichkeit“ sprechen, die über die Mindestbesteuerung Einzug hält.

Die Änderung der Bilanzierungspraxis hat neben dem Arbeitsaufwand aus den Prozessumstellungen eine erhebliche Auswirkung auf die Kennzahlen des Unternehmens, insbesondere bei Jahresüberschuss und Bilanzsumme.

Wie an andere Stelle bereits vorgetragen, bitten wir darum, dass die latenten Steuern auch bei Nichtansatz mittels einer zu führenden Schattenrechnung in die Mindeststeuerberechnung einzubeziehen sind. Hierfür wäre eine entsprechende Klarstellung im BMF-Schreiben aufzunehmen.

Falls dieser Bitte nicht entsprochen werden sollte, plädieren wir dafür, die Übergangsregelungen für die Ausübung des Aktivierungswahlrechts anzupassen.

Wie bereits beschrieben, geht die Gesetzesbegründung davon aus, dass eine Bilanzierung Voraussetzung für die Nutzbarkeit für Mindeststeuerzwecke ist. Gesetzesbegründung und Gesetzeswortlaut erscheinen allerdings widersprüchlich, was den Zeitpunkt des erforderlichen Ausweises

angeht. Nach dem Gesetzeswortlaut in § 82 Abs. 1 MinStG muss der Ausweis zu Beginn des Übergangsjahres erfolgen, was darauf hinauslief, dass bereits im letzten Jahresabschluss vor dem Übergangsjahr die Aktivierung erfolgen müsste. Die Gesetzesbegründung erlaubt dagegen den erstmaligen Ausweis im Übergangsjahr. Ist das Übergangsjahr 2024, wäre danach (Erst-)Aktivierung im Abschluss zum 31.12.2024 ausreichend.

Vor dem Hintergrund der Unsicherheiten sollte in einem BMF-Schreiben klargestellt werden, dass die Erstaktivierung in der Rechnungslegung auch im Übergangsjahr erfolgen kann. Dies ist auch unter dem Gesichtspunkt möglicher neuer Leitlinien der OECD zu dieser Thematik geboten.

§ 83 Abs. 4 MinStG – Fristenlauf des Fünfjahreszeitraums bei untergeordneter internationaler Tätigkeit

§ 83 MinStG regelt eine Befreiung von der Mindeststeuer für eine fünfjährige Übergangszeit bei untergeordneter internationaler Tätigkeit. Der Regelung in Absatz 4 zum Fristenlauf der Fünfjahresfrist umfasst bei kalendergleichen Wirtschaftsjahren möglicherweise aber nur 4 Jahre.

Nach § 94 MinStG entsteht die Mindeststeuer für ein Geschäftsjahr mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr endet. Nach § 83 Abs. 4 MinStG beginnt der in § 83 Abs. 1 MinStG genannte Zeitraum von fünf Jahren für die Primärerergänzungssteuerregelung am 31. Dezember 2023 und für die Sekundärerergänzungssteuerregelung am 31. Dezember 2024. Bei Zugrundelegung der Vorschriften des BGB würde die Fünfjahresfrist gem. § 187 Abs. 2 i. V. m. § 188 Abs. 2 BGB für die Primärerergänzungssteuerregelung am 30. Dezember 2028 und für die Sekundärerergänzungssteuerregelung am 30. Dezember 2029 enden. Dadurch würde sich bei kalendergleichem Geschäftsjahr möglicherweise nur ein Vierjahreszeitraum ergeben.

Es sollte klargestellt werden, dass bei einem kalendergleichen Geschäftsjahr auch für das Geschäftsjahr 1. Januar bis 31. Dezember 2028 für die Primärerergänzungssteuerregelung und für das Geschäftsjahr 1. Januar bis 31. Dezember 2029 für die Sekundärerergänzungssteuerregelung eine Befreiung nach § 83 Abs. 1 MinStG möglich ist.

§ 85 Abs. 2 MinStG

CbCR-Ausschluss bei einer obersten transparenten Einheit 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 § 87 Nr. 8 MinStG sind. Qualifiziert sind die Gesellschafter, wenn sie die Voraussetzungen der § 69 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 MinStG 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 allerdings 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.

Wir regen an, dass die Ausführungen der Gesetzesbegründung zumindest in einem BMF-Schreiben noch einmal klargestellt werden. Hierbei sollten Divergenzen zu den international abgestimmten Regelungen vermieden werden. Aus Gründen der Rechtssicherheit geboten wäre allerdings eine Anpassung des Gesetzeswortlauts.

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 § 87 Nr. 8 MinStG, 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 würde also der CbCR-Safe-Harbour-Ausschluss greifen.

Der Ausschluss ist in diesem Fall – anders als bei einer Personengesellschaft an der Spitze der Unternehmensgruppe – jedoch nicht gerechtfertigt. Hintergrund für den in § 85 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 Ventures oder die oberste Einheit einer Joint-Venture-Gruppe angewendet werden. Es genügt zur Sicherstellung der Integrität der Mindeststeuer, dass die in § 85 Abs. 3 MinStG vorgesehene Kürzung von Gewinnen und etwaigen zugehörigen Steuern im Falle einer Niedrigbesteuerung der Gesellschafter eingeschränkt wird.

§ 87 Nr. 4 MinStG: CbCR-Safe-Harbour – Gewinn oder Verlust vor Steuern

Gemäß Definition in § 87 Nr. 4 MinStG ist der Gewinn oder Verlust vor Steuern für den CbCR-Safe-Harbour das Jahresergebnis vor Steuern, wie es im qualifizierten länderbezogenen Bericht ausgewiesen ist, erhöht um einen nicht realisierten Nettoverlust aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert.

Die OECD hat in den Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung im November 2019 klargestellt, dass Dividenden von Konzernunternehmen nicht im Jahresergebnis vor Steuern

ern des länderbezogenen Berichts enthalten sein sollen. Ein Konzernunternehmen bzw. eine Geschäftseinheit des multinationalen Konzerns wird in BEPS-Aktionspunkt 13 als eine eigenständige Geschäftseinheit des multinationalen Konzerns, die für Rechnungslegungszwecke in den Konzernabschluss einbezogen wird oder darin einbezogen würde, wenn Eigenkapitalbeteiligungen an dieser Geschäftseinheit des multinationalen Konzerns an einer öffentlichen Wertpapierbörse gehandelt würden, definiert. Diese Definition schließt Assoziierte Unternehmen bzw. Joint Venture Gesellschaften, die grundsätzlich nach der Equity-Methode bilanziert werden, nicht in den Kreis der Konzernunternehmen ein, sodass beispielsweise die Umsätze der Joint Venture Gesellschaften im Jahresergebnis vor Steuern des länderbezogenen Berichts nicht berichtet werden. Ebenso sind entsprechend des Verständnisses von § 138a AO im länderbezogenen Bericht Informationen über Unternehmen und Betriebsstätten zu erfassen, die vollständig oder anteilig in einem Konzernabschluss enthalten sind. Ergebnisse von Assoziierten Unternehmen, die im Konzernabschluss berücksichtigt, aber nicht einbezogen werden, müssen jedoch im Jahresergebnis vor Steuern des länderbezogenen Berichts nicht berücksichtigt werden.

Der Ausschluss von Dividenden im Jahresergebnis vor Steuern des länderbezogenen Berichts von lediglich Konzernunternehmen bedeutet, dass Dividenden von Assoziierten Unternehmen im Jahresergebnis vor Steuern des länderbezogenen Berichts grundsätzlich inkludiert werden. Aufgrund bestehender Schachtelprivilegien (vgl. § 8b Abs. 1 KStG) werden diese Dividenden aber regelmäßig nicht oder gering besteuert. Im Ergebnis mindert der Einbezug der Dividenden von Assoziierten Unternehmen den vereinfacht berechneten effektiven Steuersatz des Steuerhoheitsgebiets gemäß §84 Abs. 1 Nr. 2 MinStG. Ebenfalls führt die Berücksichtigung steuerfreier Dividenden von Joint Venture Gesellschaften im Jahresergebnis vor Steuern des länderbezogenen Berichts bei dem Vergleich mit dem substanzbasierten Freibetrag (§ 84 Abs. 1 Nr. 3 MinStG) zu einem geringeren Schutz durch diesen Freibetrag für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours.

Wir bitten in den weiteren Leitlinien für die Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung der OECD und im Rahmen eines BMF-Schreibens um eine Klarstellung, die es ermöglicht, steuerfreie Erträge, aus dem Jahresergebnis vor Steuern des länderbezogenen Berichts für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours zu korrigieren. Eine solche Korrektur würde zu einer sachgerechteren Abbildung der effektiven Steuerbelastung der Unternehmensgruppe in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet führen.

§ 95 Abs. 1 Satz 7 MinStG: Auskunftspflicht Joint Venture

Joint Venture und Joint-Venture-Tochtergesellschaften sind dem Steuererklärungspflichtigen zur Erteilung von Auskünften verpflichtet (§ 95 Abs. 1 S. 7 MinStG). Diese Regelung begründet einen Informationsherausgabeanspruch des unmittelbaren und mittelbaren Anteilseigners gegenüber inländischen Beteiligungsunternehmen. Allerdings lässt sich daraus kein Informationsherausgabeanspruch gegenüber ausländischen Beteiligungsunternehmen ableiten, so dass für diese Gesellschaften 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 in einem künftigen BMF-Schreiben um Klarstellungen für die Fälle, wenn eine Datenbeschaffung nicht möglich ist.