

Frequently Asked Questions

Zeitlich befristete CbCR-Safe-Harbour-Regelungen gemäß MinStG

Rechtsstand 07.04.2026

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung	5
1. Anwendungsbereich des CbCR-Safe-Harbours	5
1.1 Was ist der CbCR-Safe-Harbour gemäß Mindeststeuergesetz (MinStG)?	5
1.2 Für welchen Zeitraum ist der CbCR-Safe-Harbour anwendbar?	5
1.3 Muss die Anwendung des CbCR-Safe-Harbours für jedes Jahr neu beantragt werden?	6
1.4 Was passiert, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen für keinen der Tests erfüllt waren?	6
1.5 Können die CbCR-Safe-Harbour-Regelungen auf alle Geschäftseinheiten angewendet werden?	6
2. Allgemeine Datenanforderungen des CbCR-Safe-Harbours	7
2.1 Was bedeutet „qualifizierter CbCR“ und „qualifizierte Rechnungslegungsdaten“ im Sinne des MinStG?	7
2.2 Grundsätzlich sind als Rechnungslegungsdaten entweder Berichtspakete oder Jahresabschlüsse zu verwenden. Gibt es Ausnahmen hiervon?	7
2.3 Darf sich die Datengrundlage für den CbCR-Safe-Harbour für unterschiedliche Geschäftseinheiten im gleichen Steuerhoheitsgebiet unterscheiden?	7
2.4 Welche Rechnungslegungsstandards sind für die Berechnung des CbCR-Safe-Harbours akzeptiert, sofern Jahresabschlüsse als Datenbasis verwendet werden?	9
2.5 Ist es schädlich, wenn die Effekte aus Beteiligungserwerben in den Berichtspaketen berücksichtigt sind (PPA mit Push-Down Accounting)?	9
2.6 Dürfen die qualifizierten Rechnungslegungsdaten über die im MinStG geforderten Anpassungen hinaus für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours angepasst werden?	10
2.7 Müssen die qualifizierten Rechnungslegungsdaten für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours angepasst werden?	10
2.8 Wie erfolgt die Zuordnung von Rechnungslegungsdaten und weiteren Angaben im Fall von ausländischen Betriebsstätten?	10
2.9 Welchem Steuerhoheitsgebiet werden die Steuern des Betriebsstättenstaats zugeordnet?	10
2.10 Muss die Zuordnung von laufenden Steuern auf Steuerhoheitsgebiete im Betriebsstättenfall im CbCR und für den CbCR-Safe-Harbour identisch erfolgen?	11
2.11 Was ist bei sog. Anrechnungsbetriebsstätten zu beachten?	11
2.12 Was ist bei der Erstellung des Konzernabschlusses zu beachten, wenn der CbCR noch nicht vorliegt?	11

2.13 Welche Daten sind dem CbCR-Safe-Harbour zugrunde zu legen, sofern die oberste Muttergesellschaft nicht der CbCR-Pflicht unterliegt?	12
2.14 Sind die Vereinfachungen für unwesentliche Geschäftseinheiten nach §§ 79, 80 MinStG auch für den CbCR-Safe-Harbour anwendbar?.....	12
3. Heranzuziehende Geschäftseinheiten und Besonderheiten einzelner Geschäftseinheiten	12
3.1 Welche Geschäftseinheiten müssen im Konzernabschluss bei der Anwendung des CbCR-Safe-Harbours berücksichtigt werden?	12
3.2 Wie müssen unwesentliche Geschäftseinheiten bei der Anwendung des CbCR-Safe-Harbours berücksichtigt werden?	12
3.3 Wie müssen zum Verkauf stehende Geschäftseinheiten bei der Anwendung des CbCR-Safe-Harbours berücksichtigt werden?	13
3.4 Können transparente Geschäftseinheiten den CbCR-Safe-Harbour nutzen?	13
3.5 Wie erfolgt die Zuordnung der Daten einer transparenten Geschäftseinheit im CbCR?.....	13
3.6 Kann der CbCR-Safe-Harbour bei einer transparenten Geschäftseinheit als oberste Muttergesellschaft verwendet werden?	13
3.7 Bei unzureichender Besteuerung der Gesellschafter einer transparenten obersten Muttergesellschaft wird ihr Steuerhoheitsgebiet für den CbCR-Safe-Harbour gesperrt. Wie werden bei der Prüfung einer ausreichenden Besteuerung der Gesellschafter Betriebsstätten berücksichtigt?	14
3.8 Wie werden die Gewinne sowie Steuern einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft im CbCR-Safe-Harbour berücksichtigt?.....	15
3.9. Kann ein Gesellschafter einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft auch im Verlustfall qualifiziert im Sinne von § 87 Abs. 10 sein?.....	17
3.10 Wie wird die gewerblich tätige inländische Tochterpersonengesellschaft einer inländischen Personengesellschaft als oberste Muttergesellschaft im CbCR-Safe-Harbour berücksichtigt (doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur)?	17
3.11 Wie werden Umsätze einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft im CbCR-Wesentlichkeitsgrenze-Test behandelt?	18
3.12 Wie erfolgt im CbCR die Zuordnung von Daten bei transparenten Einheiten unterhalb der obersten Muttergesellschaft?	18
3.13 Gibt es im CbCR / CbCR-Safe-Harbour Vereinfachungen für transparente Gesellschaften in reinen Inlandsfällen?	19
3.14 Kann die Vereinfachungsregelung für Inlandsfälle auch auf Auslandsfälle angewendet werden?.....	19
3.15 Wie erfolgt die Zuordnung der Steuern bei transparenten Einheiten unterhalb der obersten Muttergesellschaft im CbCR und CbCR-Safe-Harbour?.....	19



3.16 Wie erfolgt die Zuordnung der latenten Steuern bei phasenverschobener Gewinnvereinnahmung einer transparenten Einheit, die nicht oberste Muttergesellschaft ist?	20
3.17 Was passiert bei Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben ausländischer Gesellschafter?	20
3.18 Werden umgekehrt hybride Einheiten vom CbCR-Safe-Harbour erfasst?.....	20
3.19 Was gilt für gewerblich geprägte Personengesellschaften?	20
3.20 Können Investmenteinheiten den CbCR-Safe-Harbour nutzen?.....	20
3.21 Können Joint Ventures (Gemeinschaftsunternehmen) den CbCR-Safe-Harbour nutzen?	21
3.22 Was ist zu beachten, wenn das Joint Venture oder die oberste Einheit einer Joint-Venture-Gruppe transparent ist?	21
3.23 Werden Joint Operations (gemeinschaftliche Tätigkeiten) für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours wie Joint Ventures behandelt?.....	22
Abkürzungen	23

Vorbemerkung

Zweck der vorliegenden Frequently Asked Questions (FAQ) ist es, den betroffenen Unternehmen eine Arbeitshilfe für die Anwendung des zeitlich befristeten CbCR-Safe-Harbours für den Berichterstattungsprozess im Konzernabschluss zu geben. Die vorliegende FAQ sollte hingegen nicht als eine Arbeitshilfe für den Steuererklärungsprozess (Mindestbesteuer-Bericht bzw. Mindeststeuererklärung) angesehen werden.

Die FAQ beschäftigen sich nicht mit allen Aspekten des CbCR-Safe-Harbour (wie z. B. der Zulässigkeit praxisüblicher Vereinfachungen aufgrund von Wesentlichkeitsaspekten).

Die FAQ beziehen sich auf das deutsche MinStG. In anderen Ländern können ggf. die Model Rules der OECD und die Richtlinie (EU) 2022/2523 abweichend vom MinStG umgesetzt worden sein.

Die in der FAQ enthaltenen Fragen und Antworten wurden durch die DRSC-Arbeitsgruppe „Steuern“ erarbeitet. Sie stellen keine Verlautbarung i. S. d. § 342q Abs. 1 Nr. 1, 4 HGB dar und wurden entsprechend nicht durch das Rechnungslegungsgremium des DRSC verabschiedet.

Das DRSC übernimmt keine Verantwortung für den Inhalt oder direkte, indirekte oder zufällige Folgen und Auswirkungen, die sich aus der Anwendung der in den FAQ enthaltenen Ausführungen ergeben. Sie wurden dem Bundesministerium der Finanzen vorab zur Kenntnis gebracht. Alle Antworten sind gleichwohl nicht verbindlich.

Das DRSC beabsichtigt, die FAQ durch weitere Fragen und Antworten zu ergänzen.

1. Anwendungsbereich des CbCR-Safe-Harbours

1.1 Was ist der CbCR-Safe-Harbour gemäß Mindeststeuergesetz (MinStG)?

Der CbCR-Safe-Harbour ist eine zeitlich befristete Übergangsregelung (§§ 84–87b MinStG), die es ermöglicht auf Antrag, den Steuererhöhungsbetrag (§ 54 MinStG) einschließlich des zusätzlichen Steuererhöhungsbetrags (§ 57 MinStG) für ein Steuerhoheitsgebiet gemäß der allgemeinen Definition des MinStG („getestetes Steuerhoheitsgebiet“) auf null zu setzen. Voraussetzung ist, dass auf Basis der Daten aus dem länderbezogenen Bericht (Country-by-Country-Reporting, CbCR) einer von drei Tests für dieses Steuerhoheitsgebiet erfolgreich durchlaufen wird: CbCR-Effektivsteuersatz-Test, CbCR-Wesentlichkeitsgrenze-Test oder CbCR-Routinegewinn-Test. Wird keiner der drei Tests erfüllt oder, falls kein Antrag gestellt wurde, ist die Anwendung des CbCR-Safe-Harbours für dieses Steuerhoheitsgebiet für das aktuelle und die restlichen Übergangsjahre ausgeschlossen („*once out, always out*“).

1.2 Für welchen Zeitraum ist der CbCR-Safe-Harbour anwendbar?

Die Regelung gilt für einen Übergangszeitraum. Dieser umfasst Geschäftsjahre, die zwischen dem 31. Dezember 2023 und dem 31. Dezember 2026 beginnen und vor dem 1. Juli 2028 enden (§ 84 Abs. 1 S. 1 MinStG).

Wie dem Side-by-Side Package der OECD vom 5. Januar zu entnehmen ist, haben die Staaten des Inclusive Framework on BEPS bei der OECD beschlossen, den CbCR-Safe Harbour um ein Jahr zu verlän-

gern (siehe Abschnitt 3 des Side-by-Side Packages, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>). Auch ohne, dass dies in Deutschland bereits gesetzlich umgesetzt wurde, kann davon ausgegangen werden, dass der CbCR-Safe-Harbour danach auch Geschäftsjahre umfasst, die am oder vor dem 31. Dezember 2027 beginnen und vor dem 1. Juli 2029 enden. Bei kalenderjahrgleichen Geschäftsjahren umfasst der Übergangszeitraum dann die Jahre 2024 bis 2027.

Falls im Vorjahr kein CbCR-Safe-Harbour Test erfüllt wurde oder kein Antrag zur Nutzung des CbCR-Safe-Harbours gestellt wurde bzw. dessen Voraussetzungen nicht (mehr) erfüllt werden, ist die weitere Anwendung des CbCR-Safe-Harbours für dieses Steuerhoheitsgebiet für die restlichen Übergangsjahre ausgeschlossen („*once out, always out*“) (§ 84 Abs. 3 MinStG).

Wird für ein Jahr der Antrag gestellt und nachträglich festgestellt, dass die Voraussetzungen für das Antragsjahr nicht erfüllt waren, entfällt rückwirkend sowohl für das betroffene Geschäftsjahr als auch für alle folgenden Geschäftsjahre die Anwendung des CbCR-Safe-Harbours.

1.3 Muss die Anwendung des CbCR-Safe-Harbours für jedes Jahr neu beantragt werden?

Ja, für jedes Steuerhoheitsgebiet und jedes Geschäftsjahr muss ein separater Antrag gestellt werden. Wird kein Antrag gestellt oder sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, ist das Steuerhoheitsgebiet für das betroffene Jahr und alle Folgejahre des Übergangszeitraums vom CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen („*once out, always out*“). Zu beachten ist, dass ein Joint Venture oder Mitglieder einer Joint-Venture-Gruppe innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets als eigenständiges für den CbCR-Safe-Harbour zu testendes Steuerhoheitsgebiet behandelt werden.

1.4 Was passiert, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen für keinen der Tests erfüllt waren?

In diesem Fall entfällt die Anwendung des CbCR-Safe-Harbours rückwirkend für das betreffende Geschäftsjahr sowie für alle Folgejahre des Übergangszeitraums.

1.5 Können die CbCR-Safe-Harbour-Regelungen auf alle Geschäftseinheiten angewendet werden?

Grundsätzlich ja. Für bestimmte Geschäftseinheiten können die Tests jedoch nicht angewendet werden, sodass für diese die regulären Vorschriften der Vollberechnung zur Anwendung kommen. Das betrifft Sonderfälle, beispielsweise (nicht abschließend):

- Investmenteinheiten, wenn diese in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegen sind, als der gruppenzugehörige Gesellschafter,
- umgekehrt hybride Einheiten.

2. Allgemeine Datenanforderungen des CbCR-Safe-Harbours

2.1 Was bedeutet „qualifizierter CbCR“ und „qualifizierte Rechnungslegungsdaten“ im Sinne des MinStG?

Für die Anwendung der CbCR-Safe-Harbour-Tests wird auf die Daten des länderbezogenen Berichts (CbCR) i. S. d. § 138a AO zurückgegriffen. Der länderbezogene Bericht muss allerdings bestimmten Anforderungen genügen. Das Mindeststeuergesetz spricht insofern von einem „qualifizierten“ länderbezogenen Bericht. Qualifiziert ist der länderbezogene Bericht, wenn er auf qualifizierten Rechnungslegungsdaten basiert. Folgende Rechnungslegungsdaten sind grundsätzlich qualifiziert (siehe im Einzelnen § 87 Abs. 2 S. 2 MinStG):

1. die für die Konzernrechnungslegung verwendeten Berichtspakete, oder
2. die Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten (auch nach lokalen Rechnungslegungsvorschriften), oder
3. im Falle von aus Wesentlichkeit nicht konsolidierten Geschäftseinheiten oder bei Betriebsstätten u. U. die für die Erstellung des länderbezogenen Berichts der Unternehmensgruppe verwendeten Rechnungslegungsdaten. Erfasst sind damit folgende weitere für den CbCR zugelassene Quellen:
 - a) für aufsichtsrechtliche Zwecke erstellte Abschlüsse oder
 - b) interne Rechnungslegung wie bspw. die für aufsichtsrechtliche, steuerliche oder interne Kontrollzwecke (bspw. eigene Buchungskreise) für die Betriebsstätte erstellten Aufzeichnungen und Berechnungen.

2.2 Grundsätzlich sind als Rechnungslegungsdaten entweder Berichtspakete oder Jahresabschlüsse zu verwenden. Gibt es Ausnahmen hiervon?

Für Betriebsstätten und Unternehmen, die allein aus Gründen der Wesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss einbezogen sind, werden in der Regel keine Berichtspakete oder Jahresabschlüsse nach § 87 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 und 2 MinStG erstellt. Für diese Einheiten kann deshalb auch auf die für aufsichtsrechtliche, steuerliche oder interne Kontrollzwecke (bspw. eigene Buchungskreise) für die Betriebsstätte erstellten Aufzeichnungen und Berechnungen, die auch für die Erstellung des CbCR zugelassen und verwendet worden sind, zurückgegriffen werden. Sofern für Betriebsstätten Berichtspakete oder Jahresabschlüsse erstellt werden, sind jedoch zwingend diese zu verwenden. Wenn für ein Unternehmen, das allein aus Gründen der Wesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss einbezogen ist, ein Jahresabschluss erstellt wurde, ist ebenfalls zwingend dieser zu verwenden.

2.3 Darf sich die Datengrundlage für den CbCR-Safe-Harbour für unterschiedliche Geschäftseinheiten im gleichen Steuerhoheitsgebiet unterscheiden?

Grundsätzlich nein, innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets ist für die dort belegenen Geschäftseinheiten die gleiche Art der Datengrundlage (d. h. Berichtspakete oder Jahresabschlüsse) zu verwenden. Eine Vermischung der Datengrundlagen würde zu einem Ausschluss der Anwendung des CbCR-Safe-Harbours für das gesamte Steuerhoheitsgebiet führen. Eine Ausnahme hiervon gilt aber im Fall von nicht-konsolidierten unwesentlichen Geschäftseinheiten oder Betriebsstätten (§ 87 Abs. 2 S. 1 und 3 MinStG). Jedes Joint Venture oder Mitglieder einer Joint-Venture-Gruppe innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets werden dabei als eigenständiges für den CbCR-Safe-Harbour zu testendes Steuerhoheitsgebiet behandelt.

Beispiel zu den Fragen 2.1 bis 2.3:

In der nachfolgenden Tabelle soll anhand der fiktiven Steuerhoheitsgebiete A bis E dargestellt werden, ob die dort beispielhaft verwendeten Datengrundlagen zur Nutzung des CbCR-Safe-Harbours berechtigen.

Steuerhoheitsgebiet	Mitglieder der Unternehmensgruppe	Verwendete Datengrundlage	Zulässigkeit der Datengrundlagen für den CbCR-Safe-Harbour?
A	Konsolidierte GE 1	Reporting Package vor Konsolidierung und Zwischenergebniseliminierung und ohne PPA-Sachverhalte (bzw. nur mit latenten Steuern belegten PPA-Sachverhalten)	Ja, da für alle GE in dem Steuerhoheitsgebiet die gleiche Datengrundlage verwendet wurde
	Konsolidierte GE 2	Reporting Package vor Konsolidierung und Zwischenergebniseliminierung und ohne PPA-Sachverhalte (bzw. nur mit latenten Steuern belegten PPA-Sachverhalten)	
B	Konsolidierte GE 1	Reporting Package vor Konsolidierung und Zwischenergebniseliminierung und ohne PPA-Sachverhalte (bzw. nur mit latenten Steuern belegten PPA-Sachverhalten)	Nein, da für die beiden GE unterschiedliche Datengrundlagen verwendet wurden
	Konsolidierte GE 2	(freiwilliger) nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard aufgestellter Jahresabschluss	
C	Konsolidierte GE	Reporting Package vor Konsolidierung und Zwischenergebniseliminierung und ohne PPA-Sachverhalte (bzw. nur mit latenten Steuern belegten PPA-Sachverhalten)	Ja, da für unwesentliche GE abweichende Datengrundlagen verwendet werden dürfen. Das gleiche gilt für Betriebsstätten, wenn für diese nicht dieselbe Art der Datengrundlage (Berichtspaket oder Jahresabschluss) vorliegt, die für die regulären GE verwendet wurde.
	Betriebsstätte	Interne Rechnungslegung (da keine externe Betriebsstättenrechnungslegung vorliegt)	
	Unwesentliche nichtkonsolidierte GE	Jahresabschluss, der für die Erstellung des CbCR der Unternehmensgruppe verwendet wird;	
D	Konsolidierte GE	Reporting Package vor Konsolidierung und Zwischenergebniseliminierung und ohne PPA-Sachverhalte (bzw. nur mit latenten Steuern belegten PPA-Sachverhalten)	Ja, da ein Joint Venture als eigenständiges Steuerhoheitsgebiet

	Joint Venture	(freiwilliger) nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard aufgestellter Jahresabschluss	gilt und daher die unterschiedliche Datengrundlage irrelevant ist (§ 85 Abs. 1 S. 1 HS 2 MinStG). Der CbCR-Safe-Harbour wird im Fall des Steuerhoheitsgebiets D zweimal berechnet und nicht auf Basis aggregierter Werte.
E	Konsolidierte GE	Internes Managementreporting nach AEAO zu § 138a AO	Nein, da CbCR nicht auf der Grundlage qualifizierter Rechnungslegungsdaten erstellt wurde.

2.4 Welche Rechnungslegungsstandards sind für die Berechnung des CbCR-Safe-Harbours akzeptiert, sofern Jahresabschlüsse als Datenbasis verwendet werden?

Für die Berechnung sind grundsätzlich die im abgegebenen CbCR verwendeten Rechnungslegungsstandards zugrunde zu legen. Gemäß § 87 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 MinStG werden auch Rechnungslegungsstandards akzeptiert, die vom Konzernrechnungslegungsstandard abweichen. Dies können Jahresabschlüsse sein, die entweder auf Grundlage der IFRS, HGB oder US-GAAP bzw. anderer anerkannter (§ 7 Abs. 4 MinStG) oder zugelassener Rechnungslegungsgrundsätze (§ 7 Abs. 37 MinStG) erstellt wurden.

2.5 Ist es schädlich, wenn die Effekte aus Beteiligungserwerben in den Berichtspaketen berücksichtigt sind (PPA mit Push-Down Accounting)?

Besonderheiten gelten nach § 87a MinStG, wenn es in der Vergangenheit zu Beteiligungserwerben kam, bei denen die Buchwerte des Vermögens der erworbenen Gesellschaft unter Anwendung der Erwerbsmethode angepasst wurden (push-down von PPA-Anpassungen). Der Ansatz von Zeitwerten aufgrund der Bewertung nach der Erwerbsmethode in den HGB-Jahresabschlüssen bzw. IFRS-Einzelabschlüssen oder Berichtspaketen wird im Grundsatz nicht akzeptiert. Als Erleichterung wird die Anwendung der Erwerbsmethode für den CbCR-Safe-Harbour akzeptiert, wenn der CbCR bereits für Geschäftsjahre beginnend nach dem 31. Dezember 2022 durchgängig PPA-Anpassungen berücksichtigt hat. Ein späterer Wechsel zur Erwerbsmethode ist ausnahmsweise zulässig, wenn dies auf einer späteren gesetzlichen oder aufsichtsrechtlichen Regelung beruht. Ausnahmen sind zu berücksichtigen für die Geschäfts-/Firmenwertabschreibungen für Beteiligungserwerbe ab dem 30. November 2021, für die kein korrespondierender latenter Steueraufwand/Steuerertrag berücksichtigt wurde.

2.6 Dürfen die qualifizierten Rechnungslegungsdaten über die im MinStG geforderten Anpassungen hinaus für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours angepasst werden?

Die für den CbCR-Safe-Harbour verwendeten qualifizierten Rechnungslegungsdaten dürfen grundsätzlich nicht angepasst werden, auch wenn die Anpassungen in Einklang mit den Regelungen einer Vollberechnung des MinStG stehen würden (§ 87 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 MinStG). Dies gilt bspw. auch für Verrechnungspreisanpassungen, wenn diese nicht auch in den qualifizierten Rechnungslegungsinformationen enthalten sind.

2.7 Müssen die qualifizierten Rechnungslegungsdaten für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours angepasst werden?

Bestimmte Anpassungen sind zwingend vorzunehmen (§ 87 Abs. 1 S. 2 MinStG).

Anpassungen sind ggf. bei (Zins-)Erträgen vorzunehmen, die im CbCR aufgrund einer abweichenden steuerlichen Einstufung als Eigenkapital nach den CbCR-Regeln für konzerninterne Dividenden beim Zahlungsempfänger eliminiert wurden (sog. inkongruente Dividenden, § 87 Abs. 7 MinStG). Inkongruente Dividenden sind dem Jahresergebnis vor Steuern hinzuzurechnen (§ 87 Abs. 5 und 7 MinStG).

Anpassungen sind ggf. erforderlich, wenn in der Vergangenheit Beteiligungen erworben wurden und diese in der Rechnungslegung unter Anwendung der Erwerbsmethode (PPA – Adjustments mit Push-Down-Accounting) gebucht wurden (§ 87a MinStG), siehe Frage 2.5.

Anpassungen sind ferner bei bestimmten hybriden Strukturen vorzunehmen, bei denen mittels Inkonsistenzen in der Erfassung von Ertrag, Aufwand und Steuern die CbCR-Safe-Harbour-Regeln unterlaufen werden. Betroffen sind sog. *deduction/non-inclusion arrangements*, *duplicate loss arrangements* und *duplicate tax recognition arrangements* (§ 87b MinStG).

2.8 Wie erfolgt die Zuordnung von Rechnungslegungsdaten und weiteren Angaben im Fall von ausländischen Betriebsstätten?

In grenzüberschreitenden Fällen, wenn also Stammhaus und Betriebsstätte in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegen sind, stellt sich die Frage der Zuordnung der Rechnungslegungsdaten und weiterer Angaben im CbCR und CbCR-Safe-Harbour. Alle die Betriebsstätte betreffenden Daten sind grundsätzlich dem Betriebsstättenstaat zuzuordnen. Es erfolgt kein zusätzlicher Ausweis dieser Angaben im CbCR für den Stammhausstaat (keine doppelte Berücksichtigung). Dagegen sind die Angaben zum Eigenkapital und zum einbehaltenen Gewinn grundsätzlich im CbCR für den Stammhausstaat zu machen.

2.9 Welchem Steuerhoheitsgebiet werden die Steuern des Betriebsstättenstaats zugeordnet?

Entsprechend der Vorgehensweise für den CbCR werden für die Durchführung des CbCR-Effektivsteuersatz-Tests die Steuern des Betriebsstättenstaats im Betriebsstättenstaat berücksichtigt. Es ist allerdings zu beachten, dass die Steuerangaben des CbCR für den CbCR-Safe-Harbour irrelevant sind. Vielmehr sind die Steuern den verwendeten qualifizierten Rechnungslegungsdaten (siehe dazu Frage 2.1.) für die Betriebsstätte zu entnehmen.

2.10 Muss die Zuordnung von laufenden Steuern auf Steuerhoheitsgebiete im Betriebsstättenfall im CbCR und für den CbCR-Safe-Harbour identisch erfolgen?

Grundsätzlich ja. Zwar werden die vereinfacht erfassten Steuern für den CbCR-Safe-Harbour der Rechnungslegung und nicht dem CbCR entnommen. Der Safe-Harbour baut jedoch auf einem korrekten CbCR auf. Das bedeutet, dass die Zuordnungsregeln des CbCR auch für die Zuordnung von laufenden Steuern zu einzelnen Steuerhoheitsgebieten des Safe-Harbours relevant sind. Etwas anderes gilt nur, wenn die Safe-Harbour-Regeln der §§ 84 ff. MinStG ausnahmsweise eigene Vorgaben hierzu enthalten, wie z.B. zur Zuordnung von Umsatzerlösen, Gewinnen und Steuern von Investmenteinheiten, siehe § 85 Abs. 4 S. 4 MinStG. Nach den Zuordnungsregeln des CbCR müssen Ertragsteuern, die der Betriebsstättenstaat auf seine Betriebsstätteneinkünfte bei einer in einem anderen Staat ansässigen Kapitalgesellschaft erhebt, in Tabelle 1 des CbCR dem Betriebsstättenstaat zugeordnet werden.

2.11 Was ist bei sog. Anrechnungsbetriebsstätten zu beachten?

Es kann sein, dass der Stammhausstaat die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte nicht freistellt, sondern ebenfalls besteuert und die Steuern des Betriebsstättenstaats anrechnet (Anrechnungsbetriebsstätte). In diesem Fall können etwaige Mehrsteuern des Stammhausstaats, die nach einer Anrechnung der Steuern des Betriebsstättenstaats verbleiben, im CbCR entweder dem Stammhausstaat oder dem Betriebsstättenstaat zugeordnet werden. Die Unternehmensgruppe hat hier also eine gewisse Freiheit. Die Unternehmensgruppe ist an die Zuordnungsentscheidung im CbCR für den Safe-Harbour gebunden.

Sie unterliegt bei der Zuordnung der Mehrsteuern des Stammhausstaats jedoch Konsistenzanforderungen. In Tz. 3 des BMF-Schreibens vom 3. April 2025 (BStBl I 2025, 970) hat die Finanzverwaltung festgelegt, dass die im Stammhausstaat „auf die Betriebsstättenergebnisse gezahlten Ertragsteuern“ beim Betriebsstättenstaat nur ausgewiesen werden können, sofern dies in der Unternehmensgruppe in allen Fällen von Anrechnungsbetriebsstätten einheitlich sowie in allen für nach dem 31. Dezember 2023 beginnenden Geschäftsjahre erstellten bzw. zu erstellenden CbCR so erfolgt. Die Finanzverwaltung spricht hier zwar nur von „gezahlten Ertragsteuern“. Gemeint sein dürften hier aber sämtliche nach § 138a Abs. 2 AO im CbCR zu berichtende Steuerbeträge des Stammhausstaats mit Bezug auf die Betriebsstättenergebnisse. Das sind

1. die im Geschäftsjahr gezahlten Ertragsteuern des Stammhausstaats (einschließlich Steuernachzahlungen- bzw. Erstattungen für Vorjahre und Steuervorauszahlungen) nach § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d) AO sowie
2. die im Geschäftsjahr für dieses Geschäftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern des Stammhausstaats nach § 138a Abs. 2 Nr. Buchst. e) AO.

Anders als im CbCR sind im CbCR-Safe-Harbour auch latente Steuern zu berücksichtigen. Für diese gilt das Gesagte ebenfalls, d.h. latente Steuern, die auf der Besteuerung des Stammhausstaats beruhen, sind entsprechend wie laufende Steuern zuzuordnen.

2.12 Was ist bei der Erstellung des Konzernabschlusses zu beachten, wenn der CbCR noch nicht vorliegt?

Für die Berechnung der Steuerschuld für Ergänzungssteuerzwecke im Konzernabschluss kommt es u. a. auf die Nutzbarkeit des CbCR-Safe-Harbours an. Liegt der CbCR zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung

noch nicht vor, muss für die Berechnung der Steuerschuld hilfsweise auf diejenigen Datenquellen zurückgegriffen werden, mit denen später der CbCR erstellt wird.

Wird der CbCR auf Basis der Reporting-Packages erstellt, ergeben sich grundsätzlich für konsolidierte Einheiten keine Fragen der Datenverfügbarkeit. Nach den OECD-Regeln und dementsprechend § 138 AO sind für den CbCR grundsätzlich aggregierte Daten und nicht konsolidierte Daten zu verwenden (OECD-Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung Mai 2024, Abschn. 3.1., S. 8).

2.13 Welche Daten sind dem CbCR-Safe-Harbour zugrunde zu legen, sofern die oberste Muttergesellschaft nicht der CbCR-Pflicht unterliegt?

Unterliegt die oberste Muttergesellschaft einer von der Mindeststeuer erfassten Unternehmensgruppe nicht der CbCR-Pflicht nach § 138a AO, darf die betroffene Unternehmensgruppe als Datengrundlage für die CbCR-Safe-Harbour unmittelbar Rechnungslegungsdaten heranziehen. Die Anforderungen an die Rechnungslegungsdaten sind dann die gleichen wie bei Verwendung qualifizierter CbCR (§ 84 Abs. 1 S. 2 MinStG).

2.14 Sind die Vereinfachungen für unwesentliche Geschäftseinheiten nach §§ 79, 80 MinStG auch für den CbCR-Safe-Harbour anwendbar?

Nein, sie gelten nicht für den übergangsweisen CbCR-Safe-Harbour.

3. Heranzuziehende Geschäftseinheiten und Besonderheiten einzelner Geschäftseinheiten

3.1 Welche Geschäftseinheiten müssen im Konzernabschluss bei der Anwendung des CbCR-Safe-Harbours berücksichtigt werden?

Der CbCR-Safe-Harbour gilt im Ausgangspunkt für die oberste Muttergesellschaft und alle in den Konzernabschluss des betreffenden Geschäftsjahres einbezogene Tochterunternehmen (Konsolidierungskreis) sowie weitere Geschäftseinheiten, welche nicht in den Konsolidierungskreis einbezogen werden müssen. Durch unterschiedliche Vorgaben zur Einbeziehung von Tochterunternehmen können sich je nach Rechnungslegungsstandard unterschiedlich weite Konsolidierungskreise ergeben. Bspw. ergibt sich aus IFRS 10 eine Ausnahme für Investmentgesellschaften, wonach die von ihnen gehaltenen Investments trotz beherrschendem Einfluss bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nicht zu konsolidieren, sondern zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren sind. Die Konsolidierungsvorgaben eines Rechnungslegungsstandards werden von den Mindestbesteuerungsregeln grundsätzlich hingenommen (siehe OECD-Kommentar zu den GloBE-Mustervorschriften (Fn. 3), Art. 10.1., Tz. 8.2 und 8.3. betr. Definition „Consolidated Financial Statements“).

3.2 Wie müssen unwesentliche Geschäftseinheiten bei der Anwendung des CbCR-Safe-Harbours berücksichtigt werden?

Kontrollierte Geschäftseinheiten, die nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen ggf. nicht konsolidiert werden müssen, werden bei Anwendung des CbCR-Safe-Harbours behandelt wie wesentliche

Geschäftseinheiten. Diese Geschäftseinheiten sind im CbCR ausgewiesen. Sie gehören auch zur Mindeststeuer-Unternehmensgruppe (§ 4 Abs. 1 Nr. 2 MinStG). Für unwesentliche Geschäftseinheiten gelten allerdings Erleichterungen bei der Datengrundlage (siehe Frage 2.2)

3.3 Wie müssen zum Verkauf stehende Geschäftseinheiten bei der Anwendung des CbCR-Safe-Harbours berücksichtigt werden?

Zum Verkauf stehende Einheiten (*entities held for sale*), die konsolidiert werden, sind wie normale Geschäftseinheiten in den CbCR-Safe-Harbour einbezogen. Zum Verkauf stehende Einheiten, die nicht konsolidiert sind (z. B. gem. § 296 Abs. 2 HGB), werden nicht in das CbCR einbezogen. Sie haben gleichwohl Bedeutung für den CbCR-Safe-Harbour. Je nachdem, welcher der drei Tests zur Anwendung gelangt, sind die Finanzzahlen dieser Einheiten zu berücksichtigen.

3.4 Können transparente Geschäftseinheiten den CbCR-Safe-Harbour nutzen?

Grundsätzlich ja. Transparente Einheiten sind zwar vom CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen (§ 86 Nr. 1 MinStG), da sie als „staatenlos“ gelten. Ihre Daten werden jedoch im CbCR zumeist anderen Einheiten zugeordnet, in der Regel einer Betriebsstätte oder bei Fehlen einer Betriebsstätte (ggf. quotal) dem gruppenzugehörigen Gesellschafter. Im Ergebnis werden sie dann auch im CbCR-Safe-Harbour bei diesen anderen Einheiten indirekt berücksichtigt. Ausnahmen gibt es allerdings bei transparenten obersten Muttergesellschaften und Joint-Ventures (siehe Fragen 3.6 und 3.22).

3.5 Wie erfolgt die Zuordnung der Daten einer transparenten Geschäftseinheit im CbCR?

Hat die transparente Geschäftseinheit keine Betriebsstätte, weil sie vermögensverwaltend tätig ist, werden ihre Daten sowohl den gruppenzugehörigen Gesellschaftern als auch ihr selbst zugeordnet. Sie müssen aufgrund dieser doppelten Zuordnung folglich sowohl im Ansässigkeitsstaat der gruppenzugehörigen Gesellschafter (ggf. quotal) als auch vollständig als staatenlos im CbCR berichtet werden. Bei Vorhandensein einer Betriebsstätte werden hingegen die Betriebsstättendaten ausgenommen Eigenkapital und einbehaltener Gewinn, ausschließlich der Betriebsstätte zugeordnet, siehe BMF-Schreiben vom 3. April 2025, Tz. 4 f. (BStBl I 2025, 970). Es kommt hier also nicht zu einer doppelten Zuordnung wie im Fall der Vermögensverwaltung. Die transparente Einheit ist dann insoweit „leer“. Beispiel wäre hier eine deutsche KG mit deutscher gewerblicher Geschäftstätigkeit. Die Daten der KG, insbesondere Ergebnis vor Steuern und Steueraufwand werden ihrer Betriebsstätte zugeordnet. Lediglich die Angaben zum Eigenkapital und einbehaltenem Gewinn sind in Tabelle 1 des CbCR der KG zuzuordnen und deshalb unter staatenlos zu machen. Die „leere“ KG ist zudem als staatenlos in Tabelle 2 des CbCR aufzunehmen. Siehe aber zu Vereinfachungsmöglichkeit im reinen Inlandsfall, dazu Frage 3.12.

3.6 Kann der CbCR-Safe-Harbour bei einer transparenten Geschäftseinheit als oberste Muttergesellschaft verwendet werden?

In diesem Fall ist die Anwendung des Safe Harbours nur eröffnet, wenn alle außerhalb des Konsolidierungskreises stehenden Gesellschafter der obersten Muttergesellschaft „qualifiziert“ sind (§ 85 Abs. 2, § 87 Abs. 10 MinStG). Dies bedeutet vereinfacht dargestellt, dass alle Gesellschafter einer deutschen KG als Konzernspitze mit mindestens 15 % auf ihren Gewinnanteil besteuert werden müssen oder es sich z. B. um bestimmte Kleinstbeteiligungen natürlicher Personen an der KG bis maximal 5 % handelt

(§ 69 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 MinStG). Ist einer der Gesellschafter nicht qualifiziert, ist der CbCR-Safe-Harbour für Deutschland gesperrt.

3.7 Bei unzureichender Besteuerung der Gesellschafter einer transparenten obersten Muttergesellschaft wird ihr Steuerhoheitsgebiet für den CbCR-Safe-Harbour gesperrt. Wie werden bei der Prüfung einer ausreichenden Besteuerung der Gesellschafter Betriebsstätten berücksichtigt?

Hat eine inländische transparente oberste Muttergesellschaft eine ausländische Betriebsstätte, kann es sein, dass die Gesellschafter niedrig, also etwa mit weniger als 15 % besteuert werden. Dann stellt sich die Frage, ob das Steuerhoheitsgebiet der transparenten obersten Muttergesellschaft (Deutschland) nach § 85 Abs. 2 MinStG vom CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen ist. Denkbar ist eine niedrige Besteuerung, wenn die Betriebsstätte in einem Staat mit einem Steuersatz unter 15 % belegen ist und nach einem Doppelbesteuerungsabkommen von der Besteuerung in Deutschland auszunehmen ist (Freistellungsbetriebsstätte).

Eine niedrig besteuerte ausländische Betriebsstätte kann nach der hier zugrunde gelegten Auslegung des Gesetzes nicht zu einer Sperrung des CbCR-Safe-Harbours nach § 85 Abs. 2 MinStG führen. Das heißt, der CbCR-Safe-Harbour darf im Falle einer KG als oberste Muttergesellschaft für Deutschland angewendet werden, auch wenn die Gesellschafter der KG in Bezug auf Gewinne aus einer ausländischen Freistellungsbetriebsstätte niedrig besteuert werden und auch etwaige eigene bei ihr verbleibende Gewinne (Vermögensverwaltung) ausreichend besteuert werden. Da die Betriebsstätte in einem niedrig besteuerten Steuerhoheitsgebiet belegen ist, ist für sie der CbCR-Safe-Harbour gesperrt.

Hintergrund ist, dass die Betriebsstätte eine eigene von der transparenten obersten Muttergesellschaft zu unterscheidende Einheit darstellt. Diese wird im CbCR und CbCR-Safe-Harbour gesondert betrachtet. Für die Frage, ob die Gesellschafter ausreichend besteuert werden, kommt es nur auf die oberste Muttergesellschaft selbst an. Das heißt, nur deren Vorsteuerergebnis wird auf ausreichende Besteuerung getestet. Das ergibt sich aus der Definition des Begriffs der qualifizierten Gesellschafter in § 87 Abs. 10 MinStG. Dort wird Bezug auf § 69 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 MinStG genommen. § 69 Abs. 1 MinStG knüpft an die Besteuerung des Gewinnanteils im Hinblick auf die oberste Muttergesellschaft an. Es geht also um das Ergebnis, das nach Zuordnung des Vorsteuerergebnisses zu einer etwaigen Betriebsstätte verbleibt und somit oft Null beträgt. Eine Regelung zu Gewinnanteilen aus Betriebsstätten findet sich hingegen erst im dritten Abs. des § 69 MinStG. Auf diesen verweist § 87 Abs. 10 MinStG jedoch nicht. Daraus kann unseres Erachtens der Schluss gezogen werden, dass es auf die Besteuerung von Betriebsstättenergebnissen für die Frage der Qualifiziertheit der Gesellschafter nicht ankommt. Dies entspricht der Gesetzesbegründung zu § 67 Abs. 1 Nr. 1 MinStG in der Fassung des Regierungsentwurfs des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (MinBestRL-UmsG), BT-Drs. 20/8668, Seite 215. Auch die OECD geht davon aus, dass es nicht erforderlich ist, das Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft für den CbCR-Safe-Harbour zu sperren, wenn ihre sämtlichen Gewinne einer Betriebsstätte zugeordnet werden, siehe Randziffer 50 Annex A Kapitel 1 GloBE-Kommentar 2025.

Ob entsprechende Überlegungen auch auf eine inländische Betriebsstätte einer inländischen transparenten obersten Muttergesellschaft übertragbar sind, kann offenbleiben, da diese aufgrund der Belastung mit Körper- und Gewerbesteuer ohnehin hochbesteuert sind und zu einer Qualifizierung der Gesellschafter führen würden.

3.8 Wie werden die Gewinne sowie Steuern einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft im CbCR-Safe-Harbour berücksichtigt?

Die transparente oberste Muttergesellschaft wird im CbCR als staatenlos behandelt (vgl. OECD-Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung Mai 2024, Kapitel 3, Abschnitt 2.1. sowie GloBE-Kommentar 2025 der OECD, Randziffer 47 Annex A Kapitel 1).

Für den CbCR-Safe-Harbour ist zwischen einer transparenten obersten Muttergesellschaft mit ausschließlich qualifizierten Gesellschaftern und solchen, bei denen mindestens einer der Gesellschafter nicht qualifiziert ist (siehe hierzu Frage 3.6), zu unterscheiden. Für letzteren Fall ist der CbCR-Safe-Harbour für den gesamten Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft gesperrt, § 85 Abs. 2 MinStG.

Im Fall ausschließlich qualifizierter Gesellschafter ist die Anwendung des CbCR-Safe-Harbours für den Belegenheitsstaat der obersten transparenten Muttergesellschaft möglich. Gewinne/Verluste und etwaige Steuern (in Deutschland Gewerbesteuer) der transparenten obersten Muttergesellschaft werden nach § 85 Abs. 3 i. V. m. § 69 MinStG gekürzt.

Die Nichtberücksichtigung von Gewinnen/Verlusten und Steuern greift jedoch nur insoweit, als bei der transparenten obersten Muttergesellschaft nach Zuordnung von Gewinnen/Verlusten und Steuern zu einer Betriebsstätte noch Beträge verbleiben. Betriebsstättenergebnisse der ausländischen Betriebsstätte einer inländischen obersten Muttergesellschaft werden der Betriebsstätte zugeordnet. Sie verbleiben nicht bei der transparenten obersten Muttergesellschaft, siehe Frage 3.7. Im Ergebnis bedeutet das, dass das Vorsteuerergebnis und Steuern der Betriebsstätte nicht (mehr) bei der obersten Muttergesellschaft vorhanden ist. Insoweit greift deshalb auch nicht die Kürzung nach § 85 Abs. 3 MinStG, da diese nur für den Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft gilt.

a) Ausländische Betriebsstätte

Im Steuerhoheitsgebiet einer ausländischen Betriebsstätte stellt sich durch die Nichtanwendung der Kürzungsvorschrift in § 85 Abs. 3 MinStG u. U. die Frage, ob der CbCR-Safe-Harbour gesperrt wird, obgleich die Gesellschafter der transparenten obersten Muttergesellschaft hoch besteuert werden und deshalb als qualifiziert einzustufen wären.

Beispiel:

Sachverhalt: Oberste Muttergesellschaft einer vom MinStG erfassten Unternehmensgruppe ist eine deutsche KG mit 3 Gesellschaftern (natürliche Personen), die jeweils zu einem Drittel an der KG beteiligt sind. Die KG hat eine im Ausland belegene Betriebsstätte. Im Übrigen hält sie Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und hat keine weiteren Einkunftsquellen. Die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte unterliegen im Betriebsstättenstaat einer Steuer von 20 %.

Lösung: Die Gesellschafter der KG unterliegen mit den Betriebsstätteneinkünften einer Steuerlast von 20 %. § 85 Abs. 3 MinStG sieht keine Kürzung der Betriebsstättengewinne für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours für den Betriebsstättenstaat vor. Hat die Unternehmensgruppe dort keine weiteren Geschäftseinheiten, würde der CbCR-Effektivsteuersatztest auf Basis des Gesetzeswortlauts verfehlt. Der Gesetzeswortlaut erlaubt es nicht, die von den Gesellschaftern getragenen Betriebsstättensteuern der Betriebsstätte zuzuordnen. Hintergrund ist der Umstand, dass die Gesellschafter nicht zur Unternehmensgruppe gehören. Da Steuern, die nicht in den Konzernabschluss eingehen, in der Regel dann auch nicht in etwaigen Betriebsstätten-Buchführungskreisen erfasst werden, fehlt es in diesen Fällen an einer tauglichen Datenquelle, der Betriebsstättensteuern entnommen werden könnten. Hinzu kommt, dass es sich bei den Steuern, die bei nicht gruppenzugehörigen Gesellschaftern erhoben werden, um keine erfassten Steuern nach § 45 Abs. 1 MinStG handelt. Sofern auch die anderen CbCR-Safe-Harbour-Tests verfehlt würden, könnte der CbCR-Safe-Harbour für den Betriebsstättenstaat nicht genutzt werden.

Bei diesem Ergebnis scheint eine planwidrige Regelungslücke vorzuliegen, da die Prüfung, ob die Gesellschafter der obersten Muttergesellschaft als qualifiziert einzustufen sind, nach den Besteuerungsverhältnissen des Betriebsstättenstaats erfolgen kann. Wir halten es daher für vertretbar, diese Regelungslücke mittels analoger Anwendung des § 85 Abs. 3 MinStG für die Betriebsstätte zu schließen.

b) Inländische Betriebsstätte

Im Inlandsfall, wenn also die transparente oberste Muttergesellschaft und die Betriebsstätten in Deutschland belegen sind, ergeben sich die gleichen Rechtsfolgen. Auch hier kommt es im Ergebnis zu einer Kürzung von Betriebsstättenergebnissen einschließlich Steuern, da alle Gesellschafter qualifiziert sind. Allerdings ist die Herleitung dieses Ergebnisses eine andere, weil für inländische Betriebsstätten andere Vorschriften anzuwenden sind. Die Betriebsstättendaten werden zwar im CbCR – ebenso wie bei einer ausländischen Betriebsstätte - als solche der Betriebsstätte angesehen. Sie werden dann aber für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours – insofern anders als bei einer ausländischen Betriebsstätte - der obersten Muttergesellschaft zugeordnet. Das ergibt sich als Folge aus § 84 Abs. 2 S. 2 MinStG. Danach erfolgt grundsätzlich eine Zusammenfassung der Betriebsstättendaten mit dem Stammhaus, wenn eine Betriebsstätte nur für CbCR-Zwecke existiert, aus Sicht des Mindeststeuergesetzes jedoch nicht. Die Regelung zielt darauf ab, dass die Ergebnisse der Betriebsstätte trotz ihrer mindeststeuerlicher Nichtexistenz für den CbCR-Safe-Harbour erfasst bleiben. Ein derartiger Fall einer mindeststeuerlich nichtexistenten Betriebsstätte liegt hier vor. Eine inländische Betriebsstätte eines inländischen Stammhauses (hier die oberste Muttergesellschaft) kann es zwar CbCR-rechtlich geben. Nach den Vorschriften des MinStG (§ 4 Abs. 2 S. 1) jedoch nicht, da hiernach Stammhaus und Betriebsstätte in zwei verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegen sein müssen. Somit liegt eine Konstellation vor, die § 84 Abs. 2 S. 2 MinStG adressiert. Danach sind die Betriebsstättendaten grundsätzlich mit dem Stammhaus zusammenzufassen. Für den Fall, dass es sich dabei um eine steuertransparente Einheit handelt, erfolgt die Zusammenfassung ausnahmsweise auf Ebene des gruppenzugehörigen Gesellschafters. Nach dem Wortlaut des § 84 Abs. 2 S. 2 MinStG wäre eine Zuordnung der Betriebsstättendaten zu einer transparenten obersten Muttergesellschaft somit eigentlich nicht möglich, denn wegen deren Transparenz müsste hier ausnahmsweise zu den Gesellschaftern zugeordnet werden. Diese gehören aber wiederum nicht zur Unternehmensgruppe, sodass § 84 Abs. 2 S. 2 MinStG dem Wortlaut nach leerlau-

fen würde. Um dennoch zu einem sachgerechten Ergebnis zu gelangen, muss die Vorschrift hier sinnentsprechend angewendet werden. Das bedeutet, dass eine Zusammenfassung sinnvollerweise auf Ebene der obersten Muttergesellschaft (dem Stammhaus) erfolgen muss. Es kommt zu dem oben ausgeführten Ergebnis, dass die ihr danach in einem ersten Schritt zugeordneten Betriebsstättendaten in einem zweiten Schritt nach § 85 Abs. 3 MinStG gekürzt werden.

3.9. Kann ein Gesellschafter einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft auch im Verlustfall qualifiziert im Sinne von § 87 Abs. 10 sein?

Ja. Hintergrund hierfür ist, dass das Vorsteuerergebnis sowie die zugehörigen Steuern einer transparenten obersten Muttergesellschaft gem. § 85 Abs. 3 MinStG gekürzt werden können. Voraussetzung dafür ist, dass ihre Gesellschafter qualifiziert im Sinne von § 87 Abs. 10 MinStG sind. Dies setzt nach § 69 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 MinStG eine ausreichende Besteuerung in zeitlicher Hinsicht und in Bezug auf die Besteuerungshöhe voraus. Die Anforderung an die Besteuerungshöhe setzt nicht voraus, dass die oberste Muttergesellschaft einen Gewinn erzielt. Sie wird erfüllt, wenn der Gesellschafter „im Hinblick auf den vollen ihm zugewiesenen betragsmäßigen Anteil einem nominalen Steuersatz, der mindestens dem Mindeststeuersatz entspricht“ unterliegt (§ 69 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 a) MinStG). Diese Anforderung wird bei einem deutschen Gesellschafter einer deutschen transparenten obersten Muttergesellschaft auch im Verlustfall erfüllt. Der ihm zugewiesene Anteil unterliegt auch bei einem Verlust der obersten Muttergesellschaft einem nominalen Steuersatz von mindestens 15 %. Ansonsten wäre auch nicht zu erklären, wie es sonst nach § 85 Abs. 3 MinStG zu einer in dieser Vorschrift angeordneten Kürzung eines Verlusts kommen kann.

Von einer Besteuerung mit mindestens 15 % kann auch bei einer natürlichen inländischen Person ausgegangen werden. Weil hierfür ein Einkommen des betreffenden Gesellschafters von 100 000 € angenommen werden darf, wird die Mindestbesteuerungsanforderung auch beim deutschen progressiven Einkommensteuertarif erfüllt (siehe Gesetzesbegründung zum MinBestRL-UmsG, BTDRs. 20/8668, S. 215).

3.10 Wie wird die gewerblich tätige inländische Tochterpersonengesellschaft einer inländischen Personengesellschaft als oberste Muttergesellschaft im CbCR-Safe-Harbour berücksichtigt (doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur)?

Es kommt im Ergebnis zu einer Kürzung der Betriebsstättenergebnisse nebst Steuern nach § 85 Abs. 3 MinStG, da die Gesellschafter der transparenten obersten Muttergesellschaft ausreichend besteuert werden und deshalb als qualifiziert im Sinne von § 87 Abs. 10 MinStG anzusehen sind. Es stellt sich das gleiche Ergebnis ein, wie bei einer unmittelbaren inländischen Betriebsstätte der transparenten obersten Muttergesellschaft. Der obersten Muttergesellschaft werden die Betriebsstättendaten zugeordnet und alsdann gem. § 85 Abs. 3 MinStG gekürzt.

Die Zuordnung zur obersten Muttergesellschaft ergibt sich aus § 84 Abs. 2 S. 2 MinStG. Danach erfolgt eine Zusammenfassung der Betriebsstättendaten grundsätzlich mit dem Stammhaus, wenn eine Betriebsstätte nur für CbCR-Zwecke existiert, aus Sicht des Mindeststeuergesetzes jedoch nicht. Die Regelung zielt darauf ab, dass die Ergebnisse der Betriebsstätte trotz ihrer mindeststeuerlichen Nichtexistenz für den CbCR-Safe-Harbour erfasst bleiben. Ein derartiger Fall liegt hier vor. Eine inländische Betriebsstätte eines inländischen Stammhauses (hier die oberste Muttergesellschaft) kann es zwar

CbCR-rechtlich geben. Nach den Vorschriften des MinStG (§ 4 Abs. 2 S. 1) jedoch nicht, da hiernach Stammhaus und Betriebsstätte in zwei verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegen sein müssen. Somit liegt eine Konstellation vor, die § 84 Abs. 2 S. 2 MinStG adressiert. Danach sind die Betriebsstättendaten grundsätzlich mit dem Stammhaus zusammenzufassen. Für den Fall, dass es sich dabei um eine steuertransparente Einheit handelt, erfolgt die Zusammenfassung ausnahmsweise auf Ebene des gruppenzugehörigen Gesellschafters. Als Stammhaus der Betriebsstätte ist die Tochterpersonengesellschaft anzusehen. Weil es sich hier jedoch um eine steuertransparente Einheit handelt, kommt die Ausnahmeregelung zum Zuge, wonach eine Zusammenfassung der Betriebsstättendaten mit denen des gruppenzugehörigen Gesellschafters erfolgen muss. Auf Basis des insoweit eindeutigen Wortlauts werden die Betriebsstättendaten somit der obersten Muttergesellschaft zugeordnet. Es kommt zu dem oben ausgeführten Ergebnis, dass die ihr danach in einem ersten Schritt zugeordneten Betriebsstättendaten in einem zweiten Schritt nach § 85 Abs. 3 MinStG gekürzt werden.

3.11 Wie werden Umsätze einer transparenten Einheit als oberste Muttergesellschaft im CbCR-Wesentlichkeitsgrenze-Test behandelt?

Die Umsätze der transparenten Einheit bzw. deren Betriebsstätte werden für die 10 Mio. Euro Umsatzgrenze des CbCR-Wesentlichkeitsgrenze-Tests stets berücksichtigt, auch wenn die Gewinne bei "qualifizierten" Gesellschaftern herausgerechnet werden dürfen.

3.12 Wie erfolgt im CbCR die Zuordnung von Daten bei transparenten Einheiten unterhalb der obersten Muttergesellschaft?

Angaben einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (insbesondere Umsatzerlöse, sonstige Erträge, Jahresergebnis vor Steuern und Gewerbesteuer) werden im CbCR (Tabelle 1) der Betriebsstätte oder ggf. mehreren Betriebsstätten zugewiesen. Da Betriebsstätten im CbCR auch als Geschäftseinheiten anzusehen sind, werden die Betriebsstättendaten für den Betriebsstättenstaat erfasst. Dies erfolgt auch, wenn an der vollkonsolidierten transparenten Einheit weitere, nicht-gruppenzugehörige Gesellschafter beteiligt sind. Zur Zuordnung und Ermittlung von Steuern einschließlich Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschafters im CbCR und CbCR-Safe-Harbour, siehe auch Frage 3.15.

Eine Ausnahme besteht für die Angaben zum Eigenkapital und zum einbehaltenen Gewinn. Diese sind in der Regel in Tabelle 1 bei der Personengesellschaft unter staatenlos und zusätzlich anteilig beim gruppenzugehörigen Gesellschafter zu machen.

In der Auflistung aller Unternehmen und Betriebsstätten des Konzerns nach Steuerhoheitsgebieten in Tabelle 2 muss die Personengesellschaft als staatenlos ausgewiesen werden. Ihre Betriebsstätten werden unter den Steuerhoheitsgebieten ausgewiesen, in denen die Betriebsstätten belegen sind.

Das BMF hat für CbCR, die deutsche Konzernspitzen nach § 138a AO abzugeben haben, klargestellt, dass die Betriebsstätte einer Personengesellschaft zugleich auch zu einer Betriebsstätte des Gesellschafters führt. Für CbCR-Zwecke liegen danach dann letztlich zwei Betriebsstätten vor. Zu der Bezeichnung dieser Betriebsstätten in CbCR, siehe BMF-Schreiben vom 3. April 2025 (BStBl I 2025, 970).

3.13 Gibt es im CbCR / CbCR-Safe-Harbour Vereinfachungen für transparente Gesellschaften in reinen Inlandsfällen?

Bei deutschen Personengesellschaften mit gewerblichen Einkünften ohne ausländische Betriebsstätten und ausschließlich in Deutschland ansässigen gruppenzugehörigen Gesellschaftern kann der Ausweis im CbCR vereinfacht erfolgen. Dies ergibt sich aus dem BMF-Schreiben vom 3. April 2025, Tz. 09 (BStBl I 2025, 970). Die Vereinfachung besteht darin, dass die Personengesellschaft nicht als staatenlose Einheit, sondern als in Deutschland ansässiges Unternehmen behandelt wird. Die eigentlich bei der Betriebsstätte vorzunehmenden Angaben, werden dann bei der Personengesellschaft gemacht. In Tabelle 2 werden dann die gruppenzugehörigen Gesellschafter und die Personengesellschaft aufgelistet.

3.14 Kann die Vereinfachungsregelung für Inlandsfälle auch auf Auslandsfälle angewendet werden?

Unseres Erachtens ja. Voraussetzung ist, dass die gruppenzugehörigen Gesellschafter der ausländischen Personengesellschaft im gleichen ausländischen Staat ansässig sind und die transparente Geschäftseinheit gewerblich tätig ist. In diesem Fall kann die für Inlandsfälle geltende Vereinfachungsregelung nach Tz. 09 des BMF-Schreibens vom 3. April 2025 entsprechend angewendet werden.

3.15 Wie erfolgt die Zuordnung der Steuern bei transparenten Einheiten unterhalb der obersten Muttergesellschaft im CbCR und CbCR-Safe-Harbour?

Vom Betriebsstättenstaat beim gruppenzugehörigen Gesellschafter erhobene Körperschaftsteuern werden im CbCR dem Betriebsstättenstaat zugeordnet. Eine bei einer Anrechnungsbetriebsstätte nach Anrechnung verbleibende Körperschaftsteuer, die das Steuerhoheitsgebiet des gruppenzugehörigen Gesellschafters erhebt, werden hingegen grundsätzlich dem Staat des Gesellschafters zugeordnet. Die im Staat des Gesellschafters auf die Betriebsstättenergebnisse gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern können alternativ auch für das Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte ausgewiesen werden. Die Finanzverwaltung verlangt hier allerdings ein konsistentes Vorgehen. Sie setzt voraus, dass dies in der Unternehmensgruppe in allen Fällen von Anrechnungsbetriebsstätten einheitlich sowie in allen für nach dem 31. Dezember 2023 beginnenden Geschäftsjahre erstellten bzw. zu erstellenden CbCR so erfolgt, vgl. Tz. 3 des BMF-Schreibens vom 3. April 2025 (BStBl I 2025, 970). Siehe hierzu auch Frage 2.11. Im Fall einer deutschen Betriebsstätte wird die von der Personengesellschaft zu zahlende Gewerbesteuer der Betriebsstätte zugeordnet. Das gilt unabhängig davon, ob die Gewerbesteuer durch Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben im Ausland ansässiger Gesellschafter beeinflusst wird. Dies führt zu einem Auseinanderfallen von Gewinn und zugehörigen Steuern. Während die in der Rechnungslegung des ausländischen Gesellschafters erfassten Sonderbetriebsergebnisse im CbCR seinem Ansässigkeitsstaat zugewiesen werden, wird die Steuer im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte der Personengesellschaft zugewiesen.

Für die Anwendung des CbCR-Safe-Harbours ist zu beachten, dass hier nicht die Steuerangaben des CbCR zu verwenden sind, sondern die Steuern aus der Rechnungslegung für die Betriebsstätte. Anders als im CbCR sind im CbCR-Safe-Harbour deshalb auch latente Steuern zu berücksichtigen.

3.16 Wie erfolgt die Zuordnung der latenten Steuern bei phasenverschobener Gewinnvereinnahmung einer transparenten Einheit, die nicht oberste Muttergesellschaft ist?

Da steuerlich der Gewinn einer steuertransparenten Personengesellschaft dem Gesellschafter direkt zugerechnet wird, eine Ausschüttung (Entnahme) für Rechnungslegungszwecke aber bisweilen phasenverschoben erst in Folgejahren beim Gesellschafter erfasst wird, kommt es bei ihm im Jahr der Gewinnentstehung zu einer aktiven latenten Steuer, die sich bei Ausschüttung (Entnahme) umkehrt. Der Steuerertrag infolge der Bildung der aktiven latenten Steuer im Jahr der Gewinnentstehung mindert den Ertragsteueraufwand. Im vereinfachten Effektivsteuersatztest fehlt somit der volle Ertragsteueraufwand der Betriebsstätte. Im Jahr der Ausschüttung (Entnahme) ergibt sich ein umgekehrter Effekt durch die Auflösung der latenten Steuer. Es kommt so zu einem zeitlichen Mismatch zwischen der Gewinnentstehung und zugehörigem Ertragsteueraufwand. Eine Regelung zum Umgang mit latenten Steuern im CbCR-Safe-Harbour für diese Fälle fehlt, sodass diese Verfälschung des Effektivsteuersatzes hinzunehmen ist. Die latenten Steuern sind ohne weitere Korrekturen im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte zu berücksichtigen.

3.17 Was passiert bei Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben ausländischer Gesellschafter?

Diese werden dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zugewiesen, während die zugehörige Gewerbesteuer der Betriebsstätte zugeordnet wird.

3.18 Werden umgekehrt hybride Einheiten vom CbCR-Safe-Harbour erfasst?

Die Gewinne umgekehrt hybrider Einheiten ohne Betriebsstätte werden nicht vom CbCR-Safe-Harbour umfasst, da diese Einheiten als staatenlos gelten.

3.19 Was gilt für gewerblich geprägte Personengesellschaften?

Auch vermögensverwaltende Personengesellschaften, die nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt sind, verfügen nach deutschem Steuerrecht über eine Betriebsstätte. Anders, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden ist, z. B. weil es um eine Personengesellschaft in einem Staat geht, mit dem Deutschland ein solches Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. In diesem Fall gilt die Gewerblichkeitsfiktion des deutschen Steuerrechts nicht. Maßgeblich ist, ob eine Betriebsstätte nach der abkommensrechtlichen Definition vorliegt (Art. 7 OECD Model Agreement). Vermögensverwaltende Tätigkeiten führen dann nicht zur Annahme einer Betriebsstätte.

3.20 Können Investmenteinheiten den CbCR-Safe-Harbour nutzen?

Für Investmenteinheiten gibt es Beschränkungen. Für eine Investmenteinheit kann nach § 85 Abs. 4 MinStG der CbCR-Safe-Harbour nur genutzt werden, wenn sie im selben Steuerhoheitsgebiet wie die gruppenzugehörigen Gesellschafter ansässig ist und für die Investmenteinheit keine Wahlrechte nach §§ 73, 74 MinStG ausgeübt wurden. Die Wahlrechte für Investmenteinheiten in §§ 73, 74 MinStG sehen im Prinzip vor, dass abweichend vom regulären Regime keine separate Effektivsteuersatzberechnung für Investmenteinheiten erfolgen muss. Stattdessen dürfen die Investmentgewinne der Investmenteinheiten beim gruppenzugehörigen Anleger berücksichtigt werden.

Sind gruppenzugehöriger Gesellschafter und Investmenteinheit entweder in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten ansässig oder wurde eines der Wahlrechte ausgeübt, ist die betreffende Investmenteinheit von der Anwendung des CbCR-Safe-Harbours ausgeschlossen (§ 85 Abs. 4 MinStG).

Für die übrigen Geschäftseinheiten kann der CbCR-Safe-Harbour jedoch in Anspruch genommen werden (soweit es sich bei ihnen nicht wiederum um Investmenteinheiten handelt). Sind Investmenteinheit und gruppenzugehöriger Gesellschafter in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegen (z. B. deutsche Konzerngesellschaft ist an einem ausländischen Fonds beteiligt), kann der Safe-Harbour auch für die übrigen Geschäftseinheiten im Belegenheitsstaat der Investmenteinheit genutzt werden.

Nach unserem Verständnis gilt § 85 Abs. 4 MinStG nur für Investmenteinheiten, die nicht als steuertransparent gelten, wie z. B. im Fall eines Luxemburgischen Alternative Investment Vehicle in der Rechtsform einer Personengesellschaft (SCS, *société en commandite simple*). Das ergibt sich u. a. aus den Bezugnahmen im Gesetzeswortlaut auf die Sonderregelungen des § 72 MinStG und der Wahlrechte nach den §§ 73 und 74 MinStG. Die §§ 72 ff. MinStG betreffen Investmenteinheiten, die nicht steuertransparent sind. Somit hat § 85 Abs. 4 MinStG Bedeutung insbesondere für intransparente Fonds. Ein Spezial-Investmentfonds im Sinne des Kapitels 3 des InvStG hat zwar semi-transparente Eigenschaften, gilt aber nicht als steuertransparent im Sinne des MinStG. Das gilt auch bei Ausübung von Transparenzoptionen des InvStG.

Zu beachten ist ferner, dass für die Nutzung des CbCR-Safe-Harbours in einem Steuerhoheitsgebiet konsistente Rechnungslegungsdaten zu verwenden sind, § 87 Abs. 2 S. 1 MinStG. Somit müssen auch für die Investmenteinheiten in der Regel Berichtspakete nach dem Konzernrechnungslegungsstandard erstellt und als Datengrundlage verwendet werden.

3.21 Können Joint Ventures (Gemeinschaftsunternehmen) den CbCR-Safe-Harbour nutzen?

Joint-Venture-Gesellschaften – wie nach § 67 Abs. 4 MinStG definiert – werden nicht konsolidiert, sondern At Equity bilanziert. Joint Ventures werden daher auch nicht im CbCR der Unternehmensgruppe ausgewiesen.

Für Joint Ventures und Joint Venture Gruppen im Sinne des MinStG (§ 67 Abs. 4 und 5 MinStG) findet der CbCR-Safe-Harbour jedoch ebenfalls Anwendung. Jedes Joint Venture und dessen Joint-Venture-Gesellschaften werden als eigene Unternehmensgruppe behandelt und für sie gelten die gleichen Voraussetzungen an die Datengrundlagen wie für andere Unternehmensgruppen. Da aber kein Einbezug in den CbCR erfolgt, sind die Daten direkt der Rechnungslegung zu entnehmen. Sofern sie in demselben Steuerhoheitsgebiet wie Geschäftseinheiten der (Haupt-)Unternehmensgruppe belegen sind, sind sie als vom getesteten Steuerhoheitsgebiet der Unternehmensgruppe eigenständig zu testendes Steuerhoheitsgebiet zu behandeln.

3.22 Was ist zu beachten, wenn das Joint Venture oder die oberste Einheit einer Joint-Venture-Gruppe transparent ist?

Ist die oberste Einheit einer Joint-Venture-Gruppe oder ein Einzel-Joint-Venture eine transparente Einheit, sind die Sonderregeln für transparente Einheiten als oberste Muttergesellschaft zu beachten,

siehe dazu die Fragen 3.6. bis 3.8. Hintergrund ist die Fiktion, nach der ein Joint Venture bzw. eine Joint-Venture-Gruppe als eigene Unternehmensgruppe nach § 85 Abs. 1 S. 1 MinStG gilt.

Es gilt deshalb dann folgendes: Die Vorsteuerergebnisse und Steuern der transparenten obersten Joint-Venture-Einheit werden – soweit sie nicht auf eine Betriebsstätte entfallen - bei ausreichender Besteuerung der Gesellschafter (sog. qualifizierte Gesellschafter, § 87 Abs. 10 MinStG) für Zwecke der separaten Safe-Harbour-Tests aus den Zahlen für das getestete Steuerhoheitsgebiet der obersten Joint-Venture-Einheit gekürzt, § 85 Abs. 3 MinStG. Wird die transparente oberste Joint-Venture-Einheit dagegen nicht ausschließlich von qualifizierten Gesellschaftern gehalten, kommt es zum Ausschluss des Steuerhoheitsgebiets vom CbCR-Safe-Harbour, § 85 Abs. 2 MinStG. Dies gilt nur für das getestete Steuerhoheitsgebiet der obersten Joint-Venture-Einheit. Geschäftseinheiten der (Haupt-)Unternehmensgruppe im gleichen Staat bleiben davon unberührt.

3.23 Werden Joint Operations (gemeinschaftliche Tätigkeiten) für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours wie Joint Ventures behandelt?

Nein, die Joint-Venture-Regeln sind nicht auf die anteilmäßige Bilanzierung von gemeinschaftlichen Tätigkeiten (Joint Operations, IFRS 11.20) bzw. die anteilmäßige Konsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen (§ 310 HGB) anzuwenden, da die Voraussetzungen für ein Joint Venture nach den Definitionen der globalen Mindeststeuer nicht vorliegen. Stattdessen handelt es sich sowohl für Mindeststeuerzwecke als auch für Zwecke des CbCR um eine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe. Die zutreffende Behandlung im CbCR ist, die Finanzdaten anteilig im CbCR auszuweisen (vgl. auch OECD-Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung Mai 2024, Abschnitt 3.5., Seite 20). Die Finanzdaten sind dementsprechend quotal in die Berechnung und Schwellenwerte-Tests einzubeziehen.

Abkürzungen

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
CbCR	Country-by-Country Report (länderbezogener Bericht)
d. h.	das heißt
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
EStG	Einkommenssteuergesetz
f.	folgende(r)
ff.	fortfolgend
Fn.	Fußnote
GE	Geschäftseinheit
ggf.	gegebenenfalls
GloBE	Global Anti-Base Erosion Rules
HGB	Handelsgesetzbuch
IFRS	International Financial Reporting Standards
InvStG	Investmentsteuergesetz
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
MinBestRL-UmsG	Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz)
MinStG	Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz)
Mio.	Millionen
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PPA	Purchase Price Allocation (Kaufpreisallokation)
S.	Satz
Tz.	Textziffer(n)
u. a.	unter anderem
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
z. B.	zum Beispiel