



Grant Thornton AG | Postfach 30 10 24 | 40410 Düsseldorf

Per E-Mail: Pillar2@bmf.bund.de
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Johannstraße 39
40476 Düsseldorf

Standortleiterin
StBin Christina Busch

Kontakt
StB Dipl.-Wi.Jur. (FH) Christina Busch
T +49 211 9524 8129
E christina.busch@de.gt.com

StB/WP Alexander Göbel, M.Sc.
T +49 211 9524 8412
E alexander.goebel@de.gt.com

06. September 2024

Stellungnahme zum Diskussionsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und weiterer Maßnahmen (Mindeststeueranpassungsgesetz – MinStGANpG)

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, Stellung zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und weiterer Maßnahmen (Mindeststeueranpassungsgesetz – MinStGANpG) zu nehmen und nehmen diese gern wahr.

Vor dem Hintergrund der neusten Entwicklung auf OECD-Ebene begrüßen wir ausdrücklich die Anpassung des Mindeststeuergesetzes, um eine rechtssichere Anwendung des sehr komplexen Regelwerks in der Praxis sicherzustellen. Dennoch bleiben auch nach der Umsetzung des vorliegenden Gesetzesentwurfs zahlreiche Fragen offen. Unseres Erachtens sind daher weitere Konkretisierungen und Anpassungen notwendig und sinnvoll. Des Weiteren plädieren wir dafür, den Wortlaut einzelner Regelungen zu präzisieren, um eine sinngemäße und sachgerechte Umsetzung der OECD-Mustervorschriften in das Deutsche Recht sicherzustellen.

Der Diskussionsentwurf setzt primär die Verwaltungsleitlinien der OECD vom 15. Dezember 2023 um. Wir gehen davon aus, dass die Verwaltungsleitlinien der OECD vom 17. Juni 2024 im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens ebenfalls aufgegriffen werden. Gerne bringen wir uns auch im weiteren Gesetzgebungsverfahren konstruktiv ein.

Im Nachfolgenden finden Sie unsere Anmerkungen zu ausgewählten Aspekten des Diskussionsentwurfs eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und weiterer Maßnahmen vom 21. August 2024.



I. Berücksichtigung latenter Steuern in der Berechnung der effektiven Steuerquote

I.1 Anpassung § 50 Absatz 1 Nummer 3 MinStG und § 82 Absatz 1 Satz 6 MinStG

In § 50 Absatz 1 Nummer 3 MinStG-E sollen vor dem abschließenden Komma die Wörter *„; entsprechendes gilt auch in Bezug auf die Verrechnung latenter Steueransprüche mit latenten Steuerschulden sowie ein Wahlrecht zum Ausweis eines sich nach Verrechnung mit latenten Steuerschulden insgesamt ergebenden Steueranspruchs“* eingefügt werden.

Außerdem wird § 82 Absatz 1 Satz 6 wie folgt gefasst: *„Für die Berücksichtigung latenter Steueransprüche gilt § 50 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 entsprechend.“*

Mit dem neuen Zusatz in § 50 Absatz 1 Nummer 3 MinStG-E sollen nun, nach Aussage der Gesetzesbegründung, explizit auch solche latenten Steuern berücksichtigt werden, die sich aus einem Aktivüberhang ergeben, der nach § 274 Absatz 1 Satz 2 HGB bisher nicht in der Bilanz angesetzt wurde. Analog dazu soll § 82 Absatz 1 Satz 6 MinStG-E sicherstellen, dass diese Berücksichtigung auch im Übergangsjahr erfolgt. kann. So führt auch die Gesetzesbegründung hierzu aus: *„Der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für ein Geschäftsjahr für eine Geschäftseinheit umfasst auch einen Überhang an aktiven latenten Steuern, **selbst wenn das Wahlrecht nach § 274 Absatz 1 Satz 2 HGB in Anspruch genommen wurde und der Aktivüberhang entsprechend nicht in der Bilanz angesetzt wurde.** Die Entwicklung der in dem netto ausgewiesenen Aktivüberhang enthaltenen Positionen muss anhand geeigneter Daten nachvollziehbar sein. Das gilt auch für das Übergangsjahr.“*

Wir begrüßen ausdrücklich die Intention, nun auch die Berücksichtigung nicht bilanzierter aktiver latenter Steuern für Zwecke der angepassten latenten Steuern zuzulassen. Dies ist insbesondere erfreulich vor dem Hintergrund, dass zumindest im Referentenentwurf des ursprünglichen Gesetzes noch die Auffassung vertreten wurde, dass *„die Änderung [der bisher angewandten Bilanzierungspraxis] spätestens im Übergangsjahr erfolgen muss“*, da ansonsten *„ein Überhang an aktiven latenten Steuern, [der] in der Handelsbilanz nicht ausgewiesen wird, [...] für Zwecke der Mindestbesteuerung nicht in die Berechnung der effektiven Steuerlast einbezogen werden [kann]“*.

Ungeachtet dessen ist der neu gefasste § 50 Absatz 1 Nummer 3 MinStG-E restriktiv formuliert, sodass de facto nur solche Fälle von der Regelung erfasst werden, die unter das Aktivierungswahlrecht des § 274 Absatz 1 Satz 2 HGB fallen. Kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Absatz 1 HGB, die nach § 274a Nummer 4 HGB grundsätzlich von der Bilanzierung latenter Steuern befreit sind und demnach gar nicht erst in den Anwendungsbereich des § 274 Absatz. 1 Satz 2 HGB fallen, wären womöglich nicht durch die Norm erfasst. Die Beibehaltung der jetzigen Formulierung könnte vor allem in Konstellationen von Organschaften weitreichende Auswirkungen haben. Muss beispielsweise eine kleine Kapitalgesellschaft als



Organträgerin auch latente Steuern auf Sachverhalte ihrer Organgesellschaften abbilden (vgl. DRS 18.32), können sich hieraus weit größere Effekte ergeben, als sich dies isoliert für kleine Kapitalgesellschaften vermuten ließe.

Nach unserem Kenntnisstand bestand das Ziel, dass latente Steuern nur dann in die angepassten latenten Steuern einbezogen werden dürfen, wenn sie zumindest im Anhang der Gesellschaft ausgewiesen werden und damit einen gewissen Prüfungsprozess eines Abschlussprüfers durchlaufen. In der Gesetzesbegründung heißt es in Bezug auf die Datenqualität weiterhin, dass „*die Entwicklung der in dem netto ausgewiesenen Aktivüberhang enthaltenen Positionen [...] anhand geeigneter Daten nachvollziehbar sein*“ muss. Worin genau diese Datenqualität bestehen muss, wird dabei nicht weiter ausgeführt. Es entsteht jedoch der Anschein, dass diese im Wesentlichen an der Erfassung oder dem Ausweis im Abschluss der Gesellschaft ausgemacht wird.

Dies erachten wir als fehlgeleitet. Zwar führt die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Abschlussprüfer im Regelfall zu einer Verbesserung des Zahlenwerks, doch wäre es nicht zielgerichtet, deshalb latente Steuern nur dann zuzulassen, wenn sie im Abschluss erfasst oder ausgewiesen wurden. Gerade für kleine Kapitalgesellschaften sowie Kleinstkapitalgesellschaften im Sinne des § 267a HGB würde dieser Gedanke zur Qualitätssicherung ohnehin ins Leere laufen, da diese grundsätzlich nicht abschlussprüfungspflichtig im Sinne des § 316 Absatz 1 Satz 1 HGB sind. Bei Kleinstkapitalgesellschaften bestünde gemäß § 264 Absatz 1 Satz 5 HGB ohnehin gar keine Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs. Dementsprechend wäre es unverhältnismäßig, wenn diese Gesellschaften nun abweichend von anderen Anwendern nicht die aufgrund von Wahlrechten nicht angesetzten (aktiven) latenten Steuern nutzen dürften (auch wenn diese anhand geeigneter Daten nachvollziehbar ermittelt werden können).

Weiterhin ist zu bedenken, dass auch ausländische Gesellschaften von § 50 Absatz 1 Nummer 3 MinStG-E erfasst werden sollten. Es ist nach unserer Einschätzung nicht auszuschließen, dass auch in einzelnen anderen (anerkannten) Rechnungslegungsstandards den §§ 274, 274a HGB vergleichbare Bilanzierungsoptionen bestehen. Durch eine abweichende Formulierung des § 50 Absatz 1 Nummer 3 MinStG-E. könnte erreicht werden, auch diese Bilanzierungswahlrechte unter die neue Fassung zu subsumieren. Zielgerichtet wäre es daher, die Formulierung der Rechtsnorm offener zu gestalten, wodurch grundsätzlich Bilanzierungswahlrechte im Bereich der latenten Steuern berücksichtigt werden können.



Wir sprechen uns aufgrund der oben aufgeführten Gründe für folgende Anpassung des § 50 Absatz 1 MinStG aus:

Folgender Satz wird nach § 50 Absatz 1 Satz 1 MinStG angefügt:

„Latente Steuern dürfen für Zwecke des Satzes 1 unabhängig von der Ausübung von Wahlrechten zum Ansatz oder Ausweis latenter Steuerschulden oder latenter Steueransprüche berücksichtigt werden.“

Neufassung des § 50 Absatz 1 Nummer 3 MinStG:

„Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsanpassungen auf einen latenten Steueranspruch; dies gilt für Auswirkungen aus der erstmaligen Ausübung von Wahlrechten nach Satz 2 sinngemäß.“

Des Weiteren regen wir eine entsprechende Klarstellung in der Gesetzesbegründung an, dass die Vorschrift auch bei zu § 274 Absatz 1 Satz 2 HGB vergleichbaren Wahlrechten analog anzuwenden ist.

I.II Anpassung des § 82 Absatz 1 Satz 1 MinStG

Darüber hinaus besteht auf Basis des vorgeschlagenen § 50 Absatz 1 Nummer 3 MinStG-E und § 82 Absatz 1 Satz 6 MinStG-E ein gewisser Widerspruch zu § 82 Absatz 1 Satz 1 MinStG. Hier heißt es derzeit:

„Bei der Bestimmung des effektiven Steuersatzes eines Steuerhoheitsgebiets in einem Übergangsjahr und den darauffolgenden Jahren berücksichtigt die Unternehmensgruppe alle zu Beginn des Übergangsjahres in den Abschlüssen aller Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet für das Übergangsjahr erfassten oder ausgewiesenen aktiven und passiven latenten Steuern.“

Unklar bleibt dabei insbesondere, in welchen „Abschlüssen“ latente Steuern erfasst oder ausgewiesen sein müssen, um für die Bestimmung des effektiven Steuersatzes berücksichtigt werden zu können. Der Konzernabschluss kann nach unserem Verständnis an dieser Stelle nicht gemeint sein, da explizit auf den „Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen“ abgestellt wird (vgl. § 15 Absatz 1 Satz 1 MinStG; hierzu ausführlich Bestelmeyer/Linnemann: Pillar Two – Die Berücksichtigung latenter Steuern im Übergangszeitraum: Eine kritische Analyse der in § 82 MinStG enthaltenen Übergangsregelungen, IStR 2024, 161). Ein verpflichtender Ansatz oder Ausweis im



Jahresabschluss könnte vor allem in den oben ausgeführten Konstellationen mit kleinen oder Kleinstkapitalgesellschaften Probleme bereiten. Denn soll durch die Änderung in § 50 Absatz 1 Nummer 3 MinStG-E gerade zugelassen werden, auch nicht in der Gewinn- oder Verlustrechnung der Geschäftseinheit erfasste latente Steuern für die Berechnung des effektiven Steuersatzes zu berücksichtigen, wäre es widersprüchlich, wenn diese gemäß § 82 Absatz 1 Satz 1 MinStG „im Abschluss“ erfasst sein müssten. Für Kleinstkapitalgesellschaften scheidet wie bereits ausgeführt grundsätzlich auch ein Ausweis im Anhang aus.

Noch problematischer ist die Frage, in welchen Abschlüssen latente Steuern zu erfassen oder auszuweisen sind, für solche latenten Steuern, die sich erst im Rahmen der Anpassung an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln ergeben. Es erscheint insbesondere in den Fällen, in denen der Jahresabschluss und der Konzernabschluss nach unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards aufgestellt werden, fraglich, wie solche latenten Steuern in einem „Abschluss“ der Geschäftseinheit ausgewiesen oder erfasst werden können.

Entsprechend schlagen wir in § 82 Absatz 1 Satz 1 MinStG einen Ersatz des Wortes „Abschlüssen“ durch die Wörter „für Konsolidierungszwecke abgeleiteten und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Rechnungslegungsdaten“ sowie eine Streichung der Wörter „oder ausgewiesenen“ vor.

Der Gesetzeswortlaut des gesamten § 82 Absatz 1 Satz 1 MinStG würde dann wie folgt lauten:

„Bei der Bestimmung des effektiven Steuersatzes eines Steuerhoheitsgebiets in einem Übergangsjahr und den darauffolgenden Jahren berücksichtigt die Unternehmensgruppe alle zu Beginn des Übergangsjahres in den für Konsolidierungszwecke abgeleiteten und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Rechnungslegungsdaten aller Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet für das Übergangsjahr erfassten aktiven und passiven latenten Steuern.“

II. Transparente Joint-Venture-Strukturen

Gemäß § 67 Absatz 1 MinStG-E gilt für Joint Ventures zukünftig:

„Die Berechnung des Steuererhöhungsbetrags des Joint Venture und seiner Tochtergesellschaften erfolgt entsprechend den Teilen 3 bis 7, 8 Abschnitt 3 sowie den §§ 84 bis 87 und 89, als handle es sich bei den Tochtergesellschaften um Geschäftseinheiten einer selbstständigen Unternehmensgruppe und bei dem Joint Venture um deren oberste Muttergesellschaft.“



Nach unserem Verständnis bedeutet dies insbesondere für transparente Joint-Venture Strukturen, dass auf die Mindeststeuer-Gewinne eines Joint Ventures (also der Muttergesellschaft der Joint-Venture-Gruppe) auch § 69 MinStG anzuwenden ist. Anders lassen sich entsprechende Konstellationen unseres Erachtens nicht sachgerecht anhand des Gesetzes lösen. Zudem würde eine Anwendung des § 69 MinStG solche Joint-Venture-Gruppen, die keine eigene Mindeststeuergruppe im Sinne des § 67 Absatz 5 Nummer 1 MinStG bilden, mit solchen Unternehmensgruppen, die gemäß § 67 Absatz 5 Nummer 1 MinStG als eigene Unternehmensgruppe zu behandeln sind, gleichstellen.

Nach einem Austausch mit verschiedenen Adressaten scheint dieses Verständnis aber nicht abschließend geklärt zu sein. Im Sinne der eindeutigen Auslegbarkeit des Gesetzes bitten wir daher um eine ergänzende Klarstellung in § 69 Absatz 1 MinStG. Alternativ wäre zumindest eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung dahingehend sinnvoll, dass diese Regelung auch auf Joint-Venture-Strukturen anzuwenden ist.

Wir plädieren in § 69 Absatz 1 Satz 1 MinStG nach dem Wort „Unternehmensgruppe“ für die Aufnahme der Wörter „oder ein Joint Venture“.

Der Gesetzeswortlaut des gesamten § 69 Absatz 1 Satz 1 MinStG vor der Nummer 1 lautet dann wie folgt:

„Der für das Geschäftsjahr ermittelte Mindeststeuer-Gewinn einer transparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe oder ein Joint Venture ist, wird um den betragsmäßigen Anteil am Mindeststeuer-Gewinn gekürzt, der auf die Gesellschafter der Eigenkapitalbeteiligung entfällt, vorausgesetzt [...]“

III. Die Verwendung von „Berichtspaketen“ für das CbCR

III.I Begriff des „Qualifizierten Konzernabschlusses“ bzw. „qualifizierter Rechnungslegungsinformationen“

Entsprechend des neu gefassten § 87 Nummer 1 Satz 1 und Satz 2 Buchstabe a) MinStG-E soll ein länderbezogener Bericht zukünftig dann „qualifiziert“ sein, wenn er anstelle von qualifizierten Konzernabschlussdaten nun „unter Zugrundelegung einheitlich ermittelter Rechnungslegungsdaten für jede Geschäftseinheit und für jedes getestete Steuerhoheitsgebiet auf der Grundlage von qualifizierten Rechnungslegungsinformationen erstellt wurde.“

Qualifizierte Rechnungslegungsinformationen werden dabei definiert als „die für Konsolidierungszwecke an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen



Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheiten (Berichtspakete), wenn sie den für den jeweiligen länderbezogenen Bericht relevanten Vorgaben für die länderbezogene Berichterstattung entsprechen.“

Wir begrüßen, den Begriff „qualifizierter Konzernabschluss“ durch „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“ zu ersetzen. Wie bereits oben unter I.I „Anpassung § 50 Absatz 1 Nummer 3 MinStG und § 82 Absatz 1 Satz 6 MinStG“ sowie I.II „Anpassung des § 82 Absatz 1 Satz 1 MinStG“ dargestellt, ergäbe sich unseres Erachtens ansonsten eine Unklarheit in Bezug darauf, was als „Abschluss“ im Sinne des Mindeststeuergesetzes zu verstehen ist. Durch die Änderung wird nun gesetzlich kodifiziert, dass neben einem Jahresabschluss auch ausdrücklich Berichtspakete als Datenquelle für Zwecke der Safe-Harbour Tests zugelassen werden.

Allerdings fehlt unseres Erachtens noch eine entsprechend konsequente Umsetzung dieser Anpassung in § 87 Nummer 3 MinStG. Im bisherigen Diskussionsentwurf findet sich bisher keine Änderung in Bezug auf diese Norm, sodass nach dem Wortlaut weiterhin auf den „*qualifizierten Konzernabschluss*“ abgestellt wird. Wir gehen davon aus, dass es sich um einen redaktionellen Fehler handelt. Dementsprechend sollte der Wortlaut in § 87 Nummer 3 MinStG ebenfalls in „*qualifizierten Rechnungslegungsinformationen*“ abgeändert werden.

Entsprechend schlagen wir folgende Änderung des Gesetzeswortlauts in § 87 Nummer 3 MinStG vor:

„Die vereinfacht erfassten Steuern entsprechen dem in den qualifizierten Rechnungslegungsinformationen der Unternehmensgruppe ausgewiesenen Ertragsteueraufwand, nach Bereinigung aller nicht erfasster Steuern und ungewisser Steuerrückstellungen.“

Insbesondere in Bezug auf die neben dem länderbezogenen Bericht für die Safe-Harbour Tests relevanten Daten hätte diese Änderung des Wortlauts eine große Bedeutung, da nach unserem Verständnis bei konsequenter Abstimmung auf „Berichtspakete“ auch solche latenten Steuern berücksichtigt werden dürften, die abweichend vom (lokalen) Jahresabschluss erst auf Ebene der „Handelsbilanz-2“ oder im Rahmen von Konzernanpassungsbuchungen auf Konzernebene erfasst werden - vorausgesetzt sie sind im Berichtspaket ebenfalls konsistent ausgewiesen.

Es wäre daher zu begrüßen, dass eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung aufgenommen wird, auch die Berücksichtigung solcher (latenter) Steuern zuzulassen, die nicht bereits im Jahresabschluss erfasst werden, aber eindeutig der Gesellschaft zugerechnet werden können. Dies würde auch Punkt 2.3.1, Textziffer 74.3 der vom Inclusive Framework on BEPS am



15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften entsprechen:

„[...] if the deferred tax component of the income tax expense related to PBT reflected in the Entity's reporting package or separate financial statements is reflected only in the accounting entries that are held at the level of the consolidating Parent Entity in the preparation of the CFS (instead of the Entity's own reporting package or separate financial statements), then the deferred tax expense must be drawn from the accounting entries that are held at the level of the consolidating Parent Entity in the preparation of the CFS.“

Demnach dürfen auch solche latenten Steuern berücksichtigt werden, die erst auf Ebene der Konzernmuttergesellschaft erfasst werden. In der Folge kann unseres Erachtens auch für andere Sachverhalte, die erst auf Ebene des Berichtspakets erfasst werden (z.B. weil latente Steuern im Jahresabschluss nach HGB aufgrund von Wahlrechten oder mangelnder Werthaltigkeit weder angesetzt noch ausgewiesen wurden) nichts anderes gelten.

Wir regen eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung an, dass auch solche (latenten) Steuern, die nicht auf Ebene eines Jahresabschlusses erfasst werden, aber der Gesellschaft eindeutig zugerechnet werden können, für Zwecke des Safe-Harbour Tests herangezogen werden dürfen.

III.II Die Abbildung von Konzernrechnungslegungsanpassungen für konzerninterne Sachverhalte

Wie bereits unter III.I „Begriff des „Qualifizierten Konzernabschlusses“ bzw. „qualifizierter Rechnungslegungsinformationen““ ausgeführt, sollen länderbezogene Berichte zukünftig dann qualifiziert sein, wenn sie auf „qualifizierten Rechnungslegungsinformationen“ basieren. Qualifizierte Rechnungslegungsinformationen werden dabei entsprechend des neu gefassten § 87 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe a) MinStG-E definiert als „die für Konsolidierungszwecke an konzern einheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheiten (Berichtspakete), wenn sie den für den jeweiligen länderbezogenen Bericht relevanten Vorgaben für die länderbezogene Berichterstattung entsprechen.“ Zusätzlich heißt es in der Gesetzesbegründung, dass dabei „nur aggregierte und keine konsolidierten Rechnungslegungsdaten, also vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen, dem länderbezogenen Bericht zugrunde gelegt werden“ dürfen.

Fraglich erscheint in der Folge, wie mit konzerninternen Leistungsbeziehungen umzugehen ist, wenn die Safe-Harbour Tests zukünftig auf „Berichtspaketen“ basieren dürfen.



Typischerweise werden in Berichtspaketen nämlich manche konzerninternen Sachverhalte gerade nicht an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften angeglichen, da sie in der Folge im Rahmen des Konsolidierungs- und Zwischenergebniseliminierungsprozesses wieder eliminiert werden. Auch der Konzernabschlussprüfer hat gegen dieses Vorgehen in aller Regel keine Einwendungen, da sich sein Testat nicht auf einzelne Berichtspakete erstreckt, sondern vielmehr den Konzernabschluss als Ganzes beurteilt. Für die Aufstellung eines fehlerfreien Konzernabschlusses ist es wiederum keine Voraussetzung, in den Berichtspaketen auch solche konzerninternen Sachverhalte abzubilden.

Liegt beispielsweise bei einem Unternehmen, das seinen Jahresabschluss nach HGB aufstellt, jedoch Berichtsdaten für einen IFRS-Konzernabschluss bereitstellen muss, ein konzerninterner Leasing-Sachverhalt vor, wird ein solcher regelmäßig nicht an IFRS 16 angeglichen. Vielmehr wird im Berichtspaket weiterhin der laufende Aufwand aus den ratierlichen Leasingraten abgebildet (mietähnliche Leistungsbeziehung). Die Abbildung eines Right-of-Use-Assets in der Bilanz im Sinne einer vollständig Datenbasis vor Konsolidierung unterbleibt hingegen regelmäßig.

Da eine vollständige Abbildung sämtlicher konzerninterner Leistungsbeziehungen nach dem Konzernrechnungslegungsstandard betroffene Unternehmen vor unverhältnismäßig großen Aufwand stellen würde, sollte unseres Erachtens in § 87 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 MinStG eine vereinfachende Klarstellung dahingehend aufgenommen werden, dass konzerninterne Leistungsbeziehungen zumindest für Zwecke des Safe-Harbour Tests nicht an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungskriterien angepasst werden müssen.

Dies erscheint auch vor dem Hintergrund sachgerecht, dass Abweichungen in der Bilanzierung identischer Sachverhalte zwischen verschiedenen Rechnungslegungsstandards bewusst von der globalen Mindeststeuer hingenommen werden. So gelten z.B. HGB-Rechnungslegungsdaten gemäß § 7 Absatz 4 MinStG als gleichermaßen anerkannt wie auch IFRS-Rechnungslegungsdaten. Kommt es nun zwischen verschiedenen Rechnungslegungsstandards zur abweichenden Behandlung einzelner Sachverhalte, wäre es unseres Erachtens unverhältnismäßig, innerhalb einer Unternehmensgruppe eine Anpassung dieser Sachverhalte an den Konzernrechnungslegungsstandard zu verlangen. Solange gesichert ist, dass nur die Anpassungen an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungskriterien unterbleiben, nicht jedoch die gesamte Leistungsbeziehung konsolidiert wird, untergräbt dies auch nicht die Integrität der Mindeststeuerregelungen.



Entsprechend regen wir an, § 87 Nummer 1 Satz 2 Nr. 1 Buchstabe a) MinStG wie folgt zu fassen:

„die für Konsolidierungszwecke an konzern einheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeleglichen Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheiten (Berichtspakete). Diese sind vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen aufzustellen, wobei eine Anpassung von Leistungsbeziehungen zwischen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe an konzern einheitliche Ansatz- und Bewertungskriterien unterbleiben kann. Solche Leistungsbeziehungen dürfen entsprechend ihrer Behandlung im Jahresabschluss der jeweiligen Geschäftseinheit abgebildet werden,“

Gleichermaßen erachten wir es für zielführend, eine solche Vereinfachung über die übergangsweisen Safe-Harbours Tests hinaus auch für die vollständige GloBE Berechnung zuzulassen. Dementsprechend regen wir eine entsprechende Prüfung des § 15 Absatz 1 MinStG an.

IV. Definition von „korrespondierenden Dividenden“

Gemäß § 87 Nummer 4 MinStG-E sollen die Gewinne oder Verluste vor Steuern der betroffenen Geschäftseinheiten um „*korrespondierende Dividenden*“ erhöht werden. Diese werden nach § 87 Nr. 5a MinStG-E wie folgt definiert: *„Korrespondierende Dividenden sind Erträge, die aufgrund der steuerlichen Qualifikation beim Leistenden als Dividende für Zwecke des länderbezogenen Berichts vom Gewinn oder Verlust vor Steuern bei der Leistungsempfängerin ausgenommen worden sind.“*

Laut Gesetzesbegründung wurde intendiert, Punkt 2.7.1 der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung: BEPS-Aktionspunkt 13 umzusetzen. Hiernach sind Dividenden dem Gewinn oder Verlust vor Steuern wieder hinzuzurechnen, wenn sie steuerlich als Dividende qualifiziert werden, handelsrechtlich jedoch als Leistungsbeziehung (Einnahmen und Aufwendungen) zu behandeln sind und aufgrund ihrer steuerlichen Behandlung für CbCR-Zwecke als Dividende vom Ergebnis vor Steuern abgezogen werden dürfen.

Unter die aktuelle Gesetzesformulierung lassen sich jedoch im Zweifel mangels Abgrenzung zwischen steuerlicher und handelsrechtlicher Behandlung von Dividenden sämtliche Gewinnausschüttungen subsumieren, die typischerweise die Anforderungen von § 8b Absatz 1 KStG beziehungsweise entsprechende ausländische Gesetzesnormen erfüllen. In der Folge würde bei wörtlicher Auslegung der vereinfachte effektive Steuersatztest für zahlreiche betroffene Unternehmen faktisch unanwendbar. Vor dem Hintergrund, dass nach unserem Verständnis



lediglich solche Dividenden dem Ergebnis vor Steuern wieder hinzugerechnet werden sollen, die im Handels- und Steuerrecht abweichend behandelt werden, raten wir dringend dazu an, die Gesetzesformulierung entsprechend anzupassen.

Beispielhaft schlagen wir folgende Formulierung für den neu eingeführten § 87 Nummer 5a MinStG-E vor:

„Korrespondierende Dividenden sind Erträge, die aufgrund der steuerlichen Qualifikation beim Leistenden als Dividende für Zwecke des länderbezogenen Berichts vom Gewinn oder Verlust vor Steuern bei der Leistungsempfängerin ausgenommen worden sind, abweichend hiervon jedoch in den qualifizierten Rechnungslegungsinformationen im Gewinn oder Verlust vor Steuern als Aufwand der Leistenden sowie als Ertrag der Leistungsempfängerin erfasst werden.“



V. Ermittlung der Umsatzgrenzen bei unterjährigen Zusammenschlüssen

Gemäß § 63 Absatz 1 und 2 MinStG-E gelten bei Unternehmenszusammenschlüssen die Umsatzschwellen „für Geschäftsjahre vor dem Zusammenschluss“ als erreicht, wenn die Umsätze beider Unternehmensgruppen bzw. der Unternehmensgruppe und einer akquirierten Einheit zusammen mehr als 750 Millionen Euro betragen. Sowohl in der Gesetzesbegründung zum ursprünglichen Referentenentwurf als auch in den illustrativen Beispielen der OECD wird dabei allerdings nur auf Unternehmenszusammenschlüsse eingegangen, die zum 31.12. eines Jahres erfolgen. Unterjährige Zusammenschlüsse werden hingegen nicht behandelt. Unseres Erachtens sollte aber gesetzlich präzisiert werden, wie die Regelungen auf unterjährige Erstkonsolidierungszeitpunkte anzuwenden sind.

Bei wörtlicher Auslegung des Gesetzes stellt § 63 Absatz 1 MinStG explizit und ausschließlich auf die „Geschäftsjahre vor dem Zusammenschluss“ ab, sodass im Fall einer unterjährigen Konsolidierung für Zwecke der Umsatzgrenze nur Geschäftsjahre vor dem Zusammenschluss betrachtet werden müssen. Im Jahr des Zusammenschlusses ist demnach ausschließlich der ausgewiesene Konzernumsatz maßgeblich. In diesen werden die Umsatzerlöse einer akquirierten Gesellschaft jedoch grundsätzlich erst ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Beherrschung konsolidiert, sodass im unterjährigen Erstkonsolidierungsfall (nur) eine anteilige Berücksichtigung der Umsatzerlöse stattfindet.

In der Folge könnte es für Zwecke der Prüfung der Umsatzschwelle als sachgerecht angesehen werden, die Regelungen des § 63 Absatz 1 und 2 MinStG auch für das Jahr der erstmaligen Konsolidierung analog anzuwenden. Dazu müssten allerdings die Umsatzerlöse der Gesellschaft, soweit diese nicht bereits konsolidiert wurden, entsprechend berücksichtigt werden. Alternativ wäre die Bildung eines fiktiven Rumpfwirtschaftsjahrs ab dem Zeitpunkt der Erstkonsolidierung theoretisch denkbar. Diesem würde dann ein anteiliger Schwellenwert entsprechend §§ 63 Absatz 4 in Verbindung mit 1 Absatz 3 MinStG gegenübergestellt werden. Aus praktischer Sicht wäre eine solche Vorgehensweise jedoch unseres Erachtens nahezu unmöglich durchführbar und ließe sich regelmäßig gar nicht zweckgemäß abbilden, da für die bereits vollständig berücksichtigten Gesellschaften in aller Regel keine unterjährige Abgrenzung der konsolidierten Umsatzerlöse erfolgt. Insofern scheidet aus praktischer Sicht eine analoge Anwendung des § 63 Absatz 4 in Verbindung mit § 1 Absatz 3 MinStG aus. Es könnte alternativ lediglich die Berücksichtigung der nicht konsolidierten Umsatzerlöse der erstmals konsolidierten Gesellschaften erwogen werden.

Auch dies ergibt sich allerdings nicht aus dem derzeitigen Wortlaut des Gesetzes. Hiernach sind, wie oben bereits beschrieben, vielmehr die ausgewiesenen Konzernumsätze maßgeblich. Zwar führt dies zu dem Ergebnis, dass die Umsatzerlöse für Zwecke der Prüfung der Umsatzgrenze von 750 Millionen Euro im Jahr der Erstkonsolidierung regelmäßig geringer sein dürften als in den Vorjahren, da dort die Gesellschaften dann (fiktiv) vollständig zusammengerechnet werden, doch entspricht dies der jetzigen Lesart des Gesetzes.



Dem steht nach unserem Verständnis auch § 63 Absatz 4 in Verbindung mit § 1 Absatz 3 MinStG nicht entgegen. Zwar gilt für ein Geschäftsjahr von weniger als zwölf Monaten, dass der Schwellenwert von 750 Millionen Euro für die Prüfung des Anwendungsbereichs anteilig zu kürzen ist, doch umfasst die Periode des Konzernabschlusses (trotz der lediglich anteiligen Berücksichtigung der akquirierten Gesellschaft) weiterhin eine Dauer von 12 Monaten. Eine Kürzung ist dann nicht vorzunehmen. Nichtsdestotrotz sehen wir die Anwendung der Regelungen des § 63 MinStG bei unterjährigen Konsolidierungen mit großen Unsicherheiten verbunden.

Entsprechend regen wir eine entsprechende Klarstellung an. Aus Sicht der betroffenen Unternehmen wäre es hilfreich, im Jahr der unterjährigen Konsolidierung alleine auf den ausgewiesenen Konzernumsatz abstellen zu können. Wir plädieren dafür, dies in der Gesetzesbegründung zu § 63 MinStG aufzunehmen.

Bei Fragen und für weitergehende Erörterungen stehen wir Ihnen unter den oben aufgeführten Kontaktdaten gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Grant Thornton AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Christina Busch
Steuerberaterin
Partner, Head of International Tax

Alexander Göbel
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Manager