



Globale Mindest- besteuerung und Verrechnungspreise

Christian Lindner überführt die globale Mindestbesteuerung in deutsches Recht

Tax Zoom

07. September 2023

Mit der geplanten Einführung eines Mindeststeuergesetzes und dem diesbezüglichen Regierungsentwurf vom 16. August 2023 (MinStG-E) kommt der deutsche Gesetzgeber der EU-Vorgabe nach, bis Ende 2023 die globale effektive Mindestbesteuerung auf Grundlage der OECD Global Anti-Base Erosion Model Rules (BEPS Pillar II) im deutschen Steuerrecht zu verankern. Ziel ist die koordinierte Implementierung eines globalen Mindeststeuerniveaus auf das erzielte Einkommen großer multinationaler Unternehmensgruppen mit einem Konzernumsatz von mindestens 750 Mio. Euro.

Bei der Mindeststeuer handelt es sich um eine separate Steuer als Ergänzung zur regulären Ertragsbesteuerung für den Fall, dass der effektive Steuersatz aller in einem Steuerhoheitsgebiet tätigen Geschäftseinheiten eines Konzerns unterhalb von 15 Prozent liegt (*Top-up Tax* bzw. Steuererhöhungsbetrag). Je nach Umsetzung der Mindeststeuer in den jeweils beteiligten Staaten stehen für die Erhebung des Steuererhöhungsbetrags verschiedene Mechanismen zur Verfügung. Gegenüber Steuerhoheitsgebieten, die keine anerkannte nationale Ergänzungssteuer (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*) in ihr nationales Recht implementiert haben, dürfte in den meisten Fällen die sog. Primärergänzungssteuer auf Ebene der obersten Muttergesellschaft (*Income Inclusion Rule*) zur Anwendung kommen. Lediglich gegenüber Ländern, in denen weder eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer noch eine Primärergänzungssteuer eingeführt wurde, soll die Erhebung des Steuererhöhungsbetrags im Wege der sog. Sekundärergänzungsteuer auf der Ebene anderer Konzernseinheiten sichergestellt werden (*Undertaxed Profits Rule*). In Deutschland wird die ➤

Primärergänzungssteuer bereits für Geschäftsjahre Anwendung finden, die nach dem 30. Dezember 2023 beginnen, die Sekundärergänzungsteuer wird erst ein Jahr später relevant.

Grundlage für die Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags in einem Steuerhoheitsgebiet ist der effektive Steuersatz basierend auf dem Gesamtbetrag der für Zwecke der Mindeststeuer angepassten erfassten Steuern (Zähler) und dem sog. Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn ausgehend vom handelsrechtlichen Ergebnis (Nenner).

Korrektur grenzüberschreitender Verrechnungspreise (§ 16 Abs. 1 MinStG-E)

Die Einkommensverteilung und die entsprechende Ertragsbesteuerung auf Ebene der einzelnen Konzerneinheiten wird von der Ausgestaltung konzerninterner Verrechnungspreise bestimmt. Für Zwecke der Mindeststeuer sind grenzüberschreitende konzerninterne Geschäftsvorfälle, die entweder inkonsistent in den Büchern der Geschäftseinheiten erfasst sind oder nicht im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundzustand stehen, entsprechend anzupassen. Hauptanwendungsfälle dieser „betragsmäßigen und fremdvergleichskonformen Anpassungen“ werden einerseits Abweichungen des handelsrechtlichen Zahlenwerks von den für Zwecke der Ertragsteuererklärung zugrunde gelegten Daten sein. Andererseits ist die Regelung vor allem bei nachträglichen Verrechnungspreiskorrekturen zum Beispiel im Zuge steuerlicher Betriebsprüfungen relevant. Konkret ist bei ertragsteuerlichen Verrechnungspreiskorrekturen eine entsprechende Berücksichtigung bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für Zwecke der Mindeststeuer erforderlich. Dieser kann sich erhöhend oder vermindern auf den Steuererhöhungsbetrag auswirken. Bei ertragsteuerlichen Verrechnungspreiskorrekturen, die nach Abgabe der Mindeststeuererklärung erfolgen, sind in Bezug auf die zeitliche Berücksichtigung dieser Korrekturen für Zwecke der Mindeststeuer zudem die Regelungen des § 50 MinStG-E zu beachten.

Bei unilateralen Verrechnungspreiskorrekturen bestehen ferner bestimmte Ausnahmeregelungen hinsichtlich der Berechnung des effektiven Steuersatzes, d.h. eine Mindeststeueranpassung erfolgt nur, wenn dadurch eine ertragsteuerliche Doppelbesteuerung bzw. eine doppelte Nichtbesteuerung **nicht** verstärkt wird („Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung i.S.d. Mindeststeuer“).

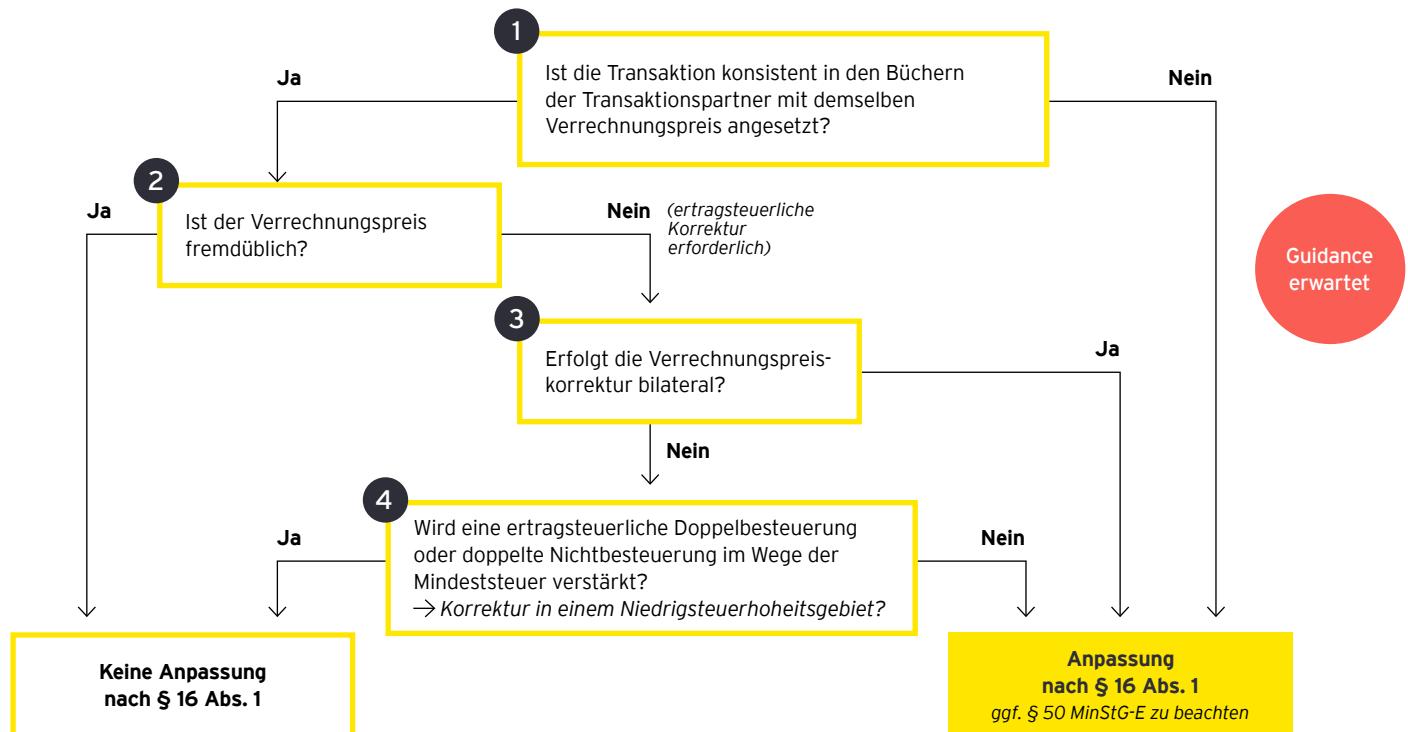
Aufgrund des Zusammenspiels zwischen regulärer Ertragsteuer und ergänzender Mindeststeuer, die je nach Jurisdiktion und dem anzuwendenden Ertragsteuersatz auf Ebene der jeweiligen Transaktionspartner keinen Effekt auf die Gesamtbesteuerung hat, ist lediglich bei unilateralen Verrechnungspreiskorrekturen in Niedrigsteuerhoheitsgebieten¹ eine Ausnahme gegeben und **keine** Korrektur des Mindeststeuergewinns/-verlusts vorzunehmen:

- ▶ Bei einer unilateralen Einkommenserhöhung in einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet würde eine Anpassung des Mindeststeuergewinns den Effekt der ertragsteuerlichen Doppelbesteuerung verstärken.
- ▶ Bei einer unilateralen Einkommensminderung in einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet würde eine Anpassung des Mindeststeuergewinns die ertragsteuerliche doppelte Nichtbesteuerung verstärken.

Die relevanten Voraussetzungen für die Berücksichtigung ertragsteuerlicher Verrechnungspreiskorrekturen auch für Zwecke der Mindeststeuer sind dem folgenden Prüfungsschema zu entnehmen. >>

¹ Nominalsteuersatz unter 15 Prozent oder effektiver Steuersatz unter 15 Prozent in den vorausgehenden zwei Jahren (§ 16 Abs. 1 Satz 2).

Prüfschema zur Berücksichtigung ertragsteuerlicher Verrechnungspreiskorrekturen



Berücksichtigung von Inlandstransaktionen (§ 16 Abs. 2 MinStG-E)

Reine Inlandsfälle sind bei den beteiligten konzerninternen Geschäftseinheiten zum gleichen Preis zu erfassen. Darüber hinaus ist der Fremdvergleichsgrundsatz aufgrund der landesbezogenen Betrachtung im Rahmen der Mindeststeuer (Jurisdictional Blending) grundsätzlich nur bei Verlusten aus der konzerninternen Übertragung von Vermögenswerten oder bei Transaktionen mit Geschäftseinheiten, die bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes der Mindeststeuergruppe für ein Steuerhoheitsgebiet nicht berücksichtigt werden, zu beachten.

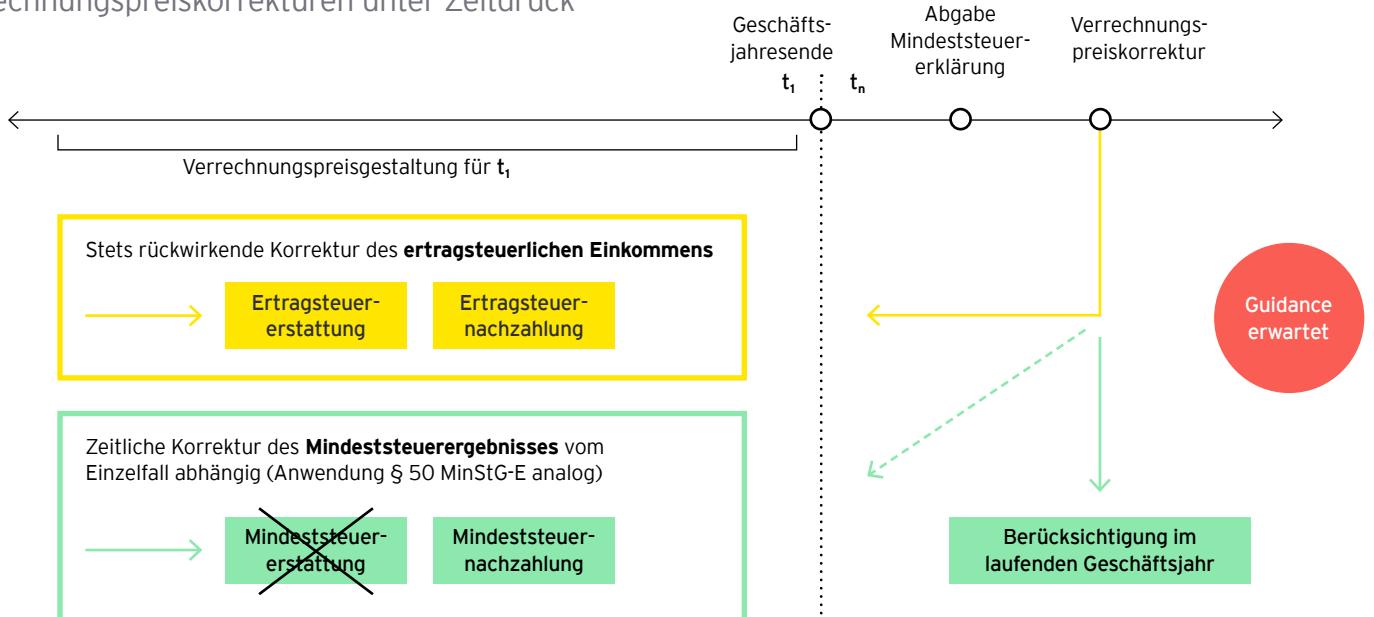
Zeitliche Erfassung von Verrechnungspreiskorrekturen (§ 50 MinStG-E)

§ 50 MinStG-E regelt nachträgliche Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern nach Abgabe der Mindeststeuererklärung. Im Rahmen der Mindeststeuer sollen Steuererhöhungsbeträge für vergangene Besteuerungszeiträume grundsätzlich nicht erstattet werden. Die Notwendigkeit für eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes ist daher vom Einzelfall abhängig:

- Steuerschulderhöhungen vergangener Geschäftsjahre werden für Mindeststeuerzwecke als Änderung der erfassten Steuern in dem Geschäftsjahr erfasst, in dem die Änderung vorgenommen wird. Eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes unterbleibt.
 - Steuerschuldminderungen führen zu einer rückwirkenden Neuberechnung des effektiven Steuersatzes.
 - Soweit Steuerschuldminderungen weniger als 1 Mio. Euro betragen, können Steuerpflichtige die Berücksichtigung im Geschäftsjahr der Änderung wählen.

Im Hinblick auf die zeitliche Berücksichtigung ggf. notwendiger Verrechnungspreiskorrekturen für Zwecke der Mindeststeuer verweist § 16 Abs. 3 MinStG-E auf eine entsprechende Anwendung der Regelungen des § 50 MinStG-E. Weitere Guidance zur konkreten Umsetzung dieser Regelungen im Verrechnungspreiskontext wird zumindest von Seite der OECD erwartet. >>>

Verrechnungspreiskorrekturen unter Zeitdruck



Missbrauch durch Vermögensübertragung (§ 79 MinStG-E)

Eine Übergangsregelung soll Missbrauch im Rahmen konzerninterner Übertragungen von Vermögenswerten noch vor Einführung der Mindeststeuer verhindern. Konkret sind bei Übertragungen nach dem 30. November 2021 bis zur Einführung der Mindeststeuer 2024 die bilanzierten Vermögenswerte der übertragenden Gesellschaft grundsätzlich auf der Ebene der aufnehmenden Gesellschaft für Zwecke der Mindeststeuer fortzuführen, d.h. korrespondierende, erhöhte Abschreibungen sind zu eliminieren. Die Definition relevanter Transaktionen umfasst laut § 79 Abs. 3 MinStG-E grundsätzlich alle Arten konzerninterner Übertragungen, die ähnliche Folgen haben wie ein Verkauf von Vermögenswerten.

Bei der Übertragung von Vermögenswerten während der Übergangsperiode sind daher die steuerlichen Vor- und Nachteile aus Ertragsteuer- bzw. Mindeststeuersicht abzuwägen:

- ▶ ggf. niedrigere Besteuerung eines Step-up noch vor Einführung der Mindeststeuer im Land der übertragenden Gesellschaft
- ▶ Versagung des Betriebsausgabenabzugs auf korrespondierende Abschreibungen im Land der aufnehmenden Gesellschaft für Zwecke der zukünftigen Mindestbesteuerung

In jedem Fall sind alle im Übergangszeitraum umgesetzten Übertragungssachverhalte für Zwecke der entsprechenden Berücksichtigung im Rahmen der Mindeststeuer (Buchwertaufzeichnung) konzernweit zu erfassen.

Übergangsweise Vereinfachung – CbCR Safe Harbour (§ 81 MinStG-E)

Bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr besteht für einen dreijährigen Übergangszeitraum für die Jahre 2024 bis 2026 die Möglichkeit positiver Safe-Harbour-Tests auf Basis qualifizierter länderbezogener Berichte (CbCR Safe Harbour). Hierbei sind bestimmte Besonderheiten im Vergleich zum herkömmlichen länderbezogenen Bericht gem. § 138a AO zu beachten. Bei Bestehen eines der drei Tests ist der Steuererhöhungsbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet mit null anzusetzen. Allerdings kann diese Vereinfachungsregelung für nachfolgende Jahre für ein Steuerhoheitsgebiet nicht mehr angewandt werden, falls die Regelung für dieses Steuerhoheitsgebiet für ein Jahr nicht angewandt wurde bzw. wenn nicht mindestens einer der drei Tests erfüllt ist (*once out, always out*). >>

Safe-Harbour-Tests im Überblick

oder	oder
De-minimis-Test <ul style="list-style-type: none"> ▶ Gesamtumsatz < 10 Mio. € ▶ Vorsteuergewinn/(Verlust) < 1 Mio. € 	Vereinfachter ETR-Test <p>Die vereinfacht ermittelte ETR muss mindestens betragen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 15 % (WJ beginnend 2023 oder 2024) ▶ 16 % (2025) ▶ 17 % (2026)

Routine-Profits-Test

Vorsteuergewinn/Verlust entspricht höchstens substanzbasiertem Freibetrag

10 % × Lohnsumme

+

8 % × BW der materiellen VG

Prozentsätze reduzieren sich jährlich

Im Unterschied zu den bisherigen CbCR-Anforderungen sind beim qualifizierten CbCR für Zwecke der Mindeststeuer konkrete Rechtsfolgen an das Zahlenwerk geknüpft. Es ist somit davon auszugehen, dass Finanzverwaltungen u. U. in stärkerem Maße die sachgerechte Erstellung des CbCR und insbesondere die zugrunde liegende Zahlenbasis hinterfragen. Losgelöst von der Frage, ob in allen Ländern einer der drei befreien den Tests erfüllt ist, sind Steuerpflichtige daher gut beraten, relevante Prozesse und die Qualität ihrer Daten zu überprüfen, um die rechtzeitige Erstellung eines anforderungsgerechten CbCR sicherzustellen.

Neue Herausforderungen für die Verrechnungspreisabteilung

Verrechnungspreisabteilungen werden im Rahmen der neuen Mindeststeuer mit zusätzlichen Herausforderungen konfrontiert. Dies betrifft neben bestimmten Übergangsregelungen vor allem laufende Compliance-Anforderungen in der Zukunft sowie auch strategische Aspekte.

Folgende Kernfragen gilt es im Rahmen der Einführung der Mindeststeuer zu beantworten:

- ▶ Sind für die zukünftige Umsetzung von BEPS Pillar 2 verrechnungspreisrelevante Informationsanforderungen und Prozesse abgedeckt?
- ▶ Sind das aktuelle operative Verrechnungspreissystem sowie der globale Dokumentationsansatz ausreichend, um das Risiko nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen zu minimieren?
- ▶ Ist eine Überprüfung der Position zu Vorabverständigungsverfahren (Advance Pricing Agreements – APAs) für materielle Transaktionen erforderlich?
- ▶ Erfüllt der länderbezogene Bericht die Anforderungen eines qualifizierten CbCR für Zwecke der Safe-Harbour-Regeln?
- ▶ Wird bei Übertragungen von Vermögenswerten in der Übergangsperiode auch der Mindeststeuereffekt berücksichtigt? [>>](#)

Checkliste für zukünftige Informationsanforderungen

Laufende verrechnungspreisrelevante Informationsanforderungen für Zwecke der Mindeststeuer		
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Besteht ein Überblick über alle konzerninternen Transaktionen? ▶ Gibt es verrechnungspreisrelevante Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz? 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Sind Verrechnungspreise konsistent in den Büchern der Konzerneinheiten abgebildet? ▶ In welchen Ländern werden Anpassungen zum Beispiel aufgrund von Betriebspflichten durchgeführt? 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Muss eine Verrechnungspreiskorrektur auch für Mindeststeuerzwecke erfolgen? ▶ Für welchen Zeitraum muss eine Verrechnungspreiskorrektur für Mindeststeuerzwecke erfolgen?

Next Steps

Unternehmen sind gut beraten, sich neben den allgemeinen Mindeststeuerregelungen auch frühzeitig mit verrechnungspreisrelevanten Aspekten auseinanderzusetzen.

Neben der Beachtung der bereits relevanten Übergangsregelungen – und der Erfassung entsprechender einschlägiger Sachverhalte im Gesamtkonzern – ist ein Augenmerk auf die besonderen Anforderungen des CbCR Safe Harbour zu legen. Ferner sind die Verantwortlichkeiten innerhalb des Unternehmens hinsichtlich der laufenden Beschaffung und Aufbereitung verrechnungspreisrelevanter Informationen zu klären und entsprechende Prozesse zu etablieren. Zudem sollten sich Unternehmen mit strategischen Aspekten wie der Operationalisierung von Verrechnungspreisen sowie dem Management von Verrechnungspreisrisiken verstärkt auseinandersetzen.

Aufgrund der zumindest von Seite der OECD erwarteten zusätzlichen Guidance zur Anwendung der Mindeststeuerregelungen sollten die weiteren Entwicklungen beobachtet werden.

Ansprechpartner

Adrian Götz
Partner Verrechnungspreise
adrian.goetz@de.ey.com

Ronny Waldkirch
Partner Verrechnungspreise
ronny.waldkirch1@ey.com

Lena Gehring
Manager Verrechnungspreise
lena.gehring@de.ey.com

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EY). Jedes EY-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

FWE 0623-052
ED 19.07.2025

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de