

Positionspapier der DRSC-Arbeitsgruppe „Steuern“

Behandlung von Umlagen/Erstattungen nach § 3 Abs. 6 MinStG im handelsrechtlichen (Teil-)Konzernabschluss

Stand: Februar 2025

Gesetzliche Ausgangslage und Fragestellung

Nach § 1 Abs. 1 MinStG unterliegen Geschäftseinheiten, die zu einer Unternehmensgruppe gehören, die in ihrem Konzernabschluss bestimmte Umsatzgrenzen überschreitet, der Mindeststeuer im Inland. Steuerschuldner der Mindeststeuer im Außenverhältnis ist nach § 3 Abs. 1 S. 3 MinStG der Gruppenträger der jeweiligen Unternehmens-/Mindeststeuergruppe.

Dabei sind diejenigen inländischen Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge nach § 3 Abs. 1 S. 2 MinStG dem Gruppenträger zugerechnet werden, diesem gegenüber zum Ausgleich der nach Maßgabe des MinStG auf sie entfallenden Mindeststeuer verpflichtet (§ 3 Abs. 6 S. 1 MinStG). Im Fall von Mindeststeuererstattungen ist der Gruppenträger seinerseits nach § 3 Abs. 6 S. 2 MinStG gegenüber den Geschäftseinheiten zum Ausgleich der nach Maßgabe des MinStG auf sie entfallenden Erstattungsbeträge verpflichtet. Außerdem haften nach § 3 Abs. 5 MinStG diejenigen Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge nach § 3 Abs. 1 S. 2 MinStG dem Gruppenträger zugerechnet werden, gesamtschuldnerisch für dessen Mindeststeuer, d.h. insofern besteht ein gesetzlich angeordnetes Gesamtschuldverhältnis.

Die vorgenannten Erstattungsansprüche und -verpflichtungen aus dem deutschen MinStG treffen nur inländische Geschäftseinheiten bzw. inländische Gruppenträger. In Bezug auf ausländische Geschäftseinheiten können sich entsprechende Ansprüche und Verpflichtungen ggf. aus gesetzlichen Regelungen oder sonst aus gesonderten vertraglichen Vereinbarungen, z.B. entsprechend ergänzten oder eigens zu diesem Zweck geschlossenen (Mindest-)Steuerumlageverträgen ergeben.

Fraglich ist,

- wie vor dem Hintergrund dieser Regelungen ein in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisender Aufwand/Ertrag aus der Anwendung des MinStG in einem handelsrechtlichen (Teil-)Konzernabschluss zu ermitteln und auszuweisen ist, sowie
- welche Konsequenzen sich daraus für die Anhangangaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB ergeben.

Vorbemerkung: Grundzüge der Nettobilanzierung bei Gesamtschuldverhältnissen nach HGB

Für den handelsrechtlichen Konzernabschluss gilt nach § 246 Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB grundsätzlich ein **Verrechnungsverbot** von Aktiv- und Passivposten der Bilanz sowie von Aufwendungen und Erträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung. Das Verrechnungsverbot wird jedoch durch zahlreiche Ausnahmen durchbrochen. Neben gesetzlich angeordneten Ausnahmen, wie z.B. bei der Verrechnung von Deckungsvermögen nach § 246 Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB oder der durch die Eigenart des Konzernabschlusses bedingten Verrechnung im Rahmen von Konsolidierungsvorgängen (§§ 301, 303-305 HGB), sind Ausnahmen vom Verrechnungsverbot u.a. bei Bestehen einer Gesamtschuld (§ 421 BGB) allgemein anerkannt.

Obwohl der Gläubiger von jedem der Schuldner die volle Leistung verlangen kann, hat jeder der Gesamtschuldner nur seinen im Innenverhältnis zwischen den Parteien bestimmten Teil der ungewissen Verpflichtung zu passivieren. D.h. soweit das bilanzierende Unternehmen durch den gesetzlichen Gesamtschuldnerausgleich im Innenverhältnis wirtschaftlich nicht belastet ist, erfolgt eine **Nettobilanzierung** (h.M. z.B. Beck Bil-Komm., 14. Aufl., § 246, Rn. 83 m.w.N.). Dies gilt sowohl für die Bilanz als auch für die Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Nettobilanzierung ist unabhängig davon, ob das Gesamtschuldverhältnis vertraglich oder gesetzlich begründet wird. In welchem Umfang eine Rückstellung zu passivieren ist – d.h., wie hoch der „im Innenverhältnis bestimmte Teil“ ist –, kann sich aus einer Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien, aber auch aus dem Gesetz, aus dem Inhalt und Zweck des Rechtsverhältnisses oder aus der Natur der Sache ergeben.

Die Nettobilanzierung ist jedoch nicht mehr zulässig, wenn einer der Gesamtschuldner im Außenverhältnis in Anspruch genommen wird. In diesem Fall hat er die entsprechende Verpflichtung in voller Höhe zu passivieren und – Werthaltigkeit vorausgesetzt – entsprechende Freistellungsansprüche gegen die anderen Gesamtschuldner zu aktivieren. In der Gewinn- und Verlustrechnung wird jedoch auch in diesem Fall nur der auf den in Anspruch genommenen Gesamtschuldner entfallende Teil der gesamten Verpflichtung als Aufwand ausgewiesen.

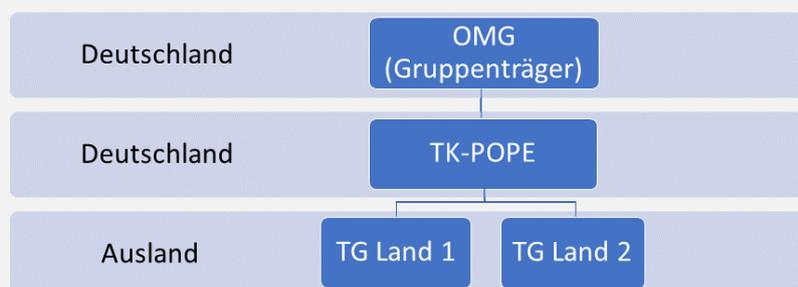
Bilanzierung der gesetzlichen Erstattungsansprüche-/verpflichtungen nach § 3 Abs. 6 MinStG

Betrachtet man zunächst nur die Auswirkungen auf inländische Geschäftseinheiten und inländische Gruppenträger, liegen aufgrund der gesetzlichen Umlage-/Erstattungsregelungen i.V.m. dem gesetzlich angeordneten Gesamtschuldverhältnis in den handelsrechtlichen Jahres-/Teilkonzernabschlüssen der betroffenen Geschäftseinheiten die Voraussetzungen für eine Nettobilanzierung vor. D.h. jede Geschäftseinheit zeigt nur den (wirtschaftlich) auf sie entfallenden Mindeststeueraufwand bzw. -ertrag und die damit korrespondierenden Ansprüche und Verpflichtungen. Nur soweit eine Geschäftseinheit wirtschaftlich, d.h. tatsächlich mit Mindeststeuer belastet ist, hat sie auch Angaben im (Konzern-)Anhang zu machen.

Diese Überlegungen gelten entsprechend, wenn im Ausland gesetzliche Umlagen bezüglich nationaler Ergänzungssteuern (sog. QDMTT) bestehen.

Zur Verdeutlichung sollen folgende, nicht abschließende Beispiele dienen¹:

Beispiel 1:



Annahmen: Die oberste Muttergesellschaft (OMG) ist Steuerschuldner und verpflichtet, eine Mindeststeuer-Erklärung abzugeben. OMG zahlt die Mindeststeuer für TK-POPE, an der auch außenstehende Gesellschafter beteiligt sind. Auf Ebene von TK-POPE bestehen keine vertraglichen Umlagevereinbarungen mit den Tochterunternehmen. Im Ausland existieren keine nationalen Ergänzungssteuern. Im vorliegenden Beispiel wird eine deutsche anerkannte nationale Ergänzungssteuer nicht betrachtet.

Handelsrechtlicher Teilkonzernabschluss von TK-POPE:

Aufgrund der gesetzlichen Ausgleichsverpflichtung nach § 3 Abs. 6 MinStG passiviert TK-POPE eine Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen / Rückstellung in Höhe der erwarteten Mindeststeuerbelastung durch die OMG und erfasst in gleicher Höhe einen Mindeststeueraufwand. Auch wenn bei formaler Betrachtungsweise TK-POPE nicht Steuerschuldner ist (§ 3 Abs. 1 Satz 3 MinStG), erscheint der Ausweis des Aufwands aus der Umlage der OMG im Posten Steuern vom Einkommen und vom Ertrag sachgerecht.² Dies folgt daraus, dass sich wirtschaftlich die Verpflichtung zur Erstattung der von den Geschäftseinheiten des TK-POPE verursachten Mindeststeuerbeträge an die OMG originär aus dem MinStG, d.h. dem Zusammenspiel der Regelungen in § 3 MinStG ergibt.³

¹ Im Rahmen der Beispiele wird von den betroffenen Teilkonzernen die Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach §§ 291, 292 HGB nicht in Anspruch genommen.

² Der Begriff „Steuern“ als Oberbegriff für Steuern vom Einkommen und vom Ertrag und sonstige Steuern wird im HGB oder in DRS 18 nicht definiert. Zur Begriffsbestimmung (auch für ausländische Steuern) bietet sich an, auf die Legaldefinition des § 3 Abs. 1 AO zurückzugreifen. Danach zählen zu den Steuern alle Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen nach Maßgabe von entsprechenden Gesetzen den Steuersubjekten auferlegt werden. (so z.B. Beck Bil-Komm., 14. Aufl., § 275, Rn. 220).

³ Abweichend von den Regelungen des MinStG sehen die OECD Model Rules im vorliegenden Fall TK-POPE als weiteren Steuerschuldner (neben der OMG) vor. Hintergrund der abweichenden Umsetzung in § 3 MinStG ist wohl, dass es aus administrativen Gründen nur einen Ansprechpartner (d.h. Steuerschuldner) für Mindeststeuerzwecke in Deutschland geben sollte. Vor diesem Hintergrund erscheint ein Ausweis des Aufwands aus der Umlage als Steueraufwand auf Ebene von TK-POPE sachgerecht.

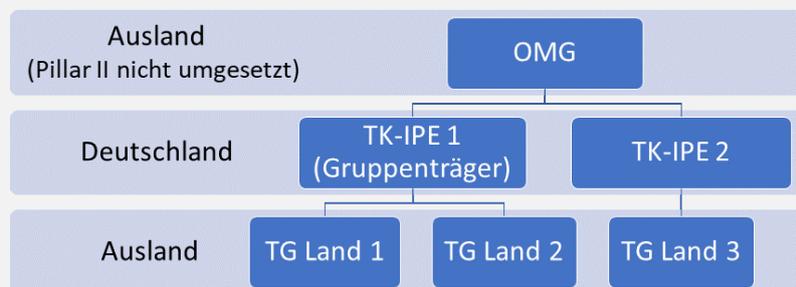
Mangels abgeschlossener (Mindest-)Steuerumlageverträge zwischen TK-POPE und den Geschäftseinheiten, die den Mindeststeueraufwand verursachen, steht TK-POPE keine (Erstattungs-)Forderung zu und kommt es insofern auch nicht zum Ausweis eines Ertrags im Jahresabschluss TK-POPE, der im Teilkonzernabschluss zu eliminieren wäre.

TK-POPE hat hinsichtlich des ausgewiesenen Steueraufwands aufgrund der Ausgleichsverpflichtung im Teilkonzernanhang Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB zu machen.

Handelsrechtlicher Konzernabschluss der OMG:

Die OMG würde in ihrem handelsrechtlichen Jahresabschluss eine Steuerrückstellung für die erwartete Mindeststeuer passivieren und gleichzeitig einen Freistellungsanspruch (Forderung) gegen TK-POPE aktivieren. Geht man davon aus, dass die Mindeststeuer in voller Höhe von TK-POPE bzw. den zum TK-POPE-Teilkonzern gehörenden Geschäftseinheiten verursacht wird, ergibt sich im Jahresabschluss der OMG eine reine Bilanzverlängerung ohne Effekt auf die Gewinn- und Verlustrechnung. Im handelsrechtlichen Konzernabschluss der OMG werden die aus dem MinStG resultierenden (konzerninternen) Ansprüche und Verpflichtungen zwischen OMG und TK-POPE aufgerechnet (§ 303 HGB). Im Ergebnis verbleibt in der Konzernbilanz der OMG nur die (Außen-)Verpflichtung (Mindeststeuer-Rückstellung) gegenüber dem deutschen Fiskus und in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung der tatsächliche Mindeststeueraufwand des Konzerns/der Mindeststeuergruppe. Der tatsächliche Mindeststeueraufwand ist im Konzernanhang anzugeben (§ 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB).

Beispiel 2:



Annahmen: TK-IPE 1 ist Steuerschuldner und verpflichtet, eine Mindeststeuer-Erklärung abzugeben. TK-IPE 1 zahlt Mindeststeuern für TK-IPE 2 (unabhängig davon, ob sich diese aus einer deutschen anerkannten nationalen Ergänzungssteuer oder aus der Primärerergänzungssteuer von TK-IPE 2 ergibt). Weder auf Ebene der TK-IPE 1 noch TK-IPE 2 bestehen vertragliche Umlagevereinbarungen mit den Tochterunternehmen. Im Ausland existieren keine nationalen Ergänzungssteuern.

Handelsrechtliche Teilkonzernabschlüsse:

TK-IPE 1 passiviert im handelsrechtlichen Teilkonzernabschluss eine Steuerrückstellung für die erwartete Mindeststeuer von TK-IPE 2 und aktiviert gleichzeitig – ohne Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung – in Höhe der von den Geschäftseinheiten des TK-IPE 2 verursachten Mindeststeuer einen Freistellungsanspruch (Forderung) gegen TK-IPE 2. Eine verbleibende, von den zu TK-IPE 1 gehörenden Geschäftseinheiten verursachte Mindeststeuer ist aufwandswirksam im Posten Steuern vom Einkommen und vom Ertrag auszuweisen und im Teilkonzernanhang anzugeben (§ 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB). Der



Mindeststeueraufwand, der auf die zu TK-IPE 2 gehörenden Geschäftseinheiten entfällt, wird somit weder im Steueraufwand von TK-IPE 1 gezeigt noch im Teilkonzernanhang bei TK-IPE 1 angegeben.

Die Darstellung im Teilkonzernabschluss von TK-IPE 2 entspricht derjenigen im Teilkonzernabschluss von TK-POPE aus Beispiel 1.

Abkürzungsverzeichnis

Beck Bil-Komm.	Beck'scher Bilanzkommentar, Hrsg.: Grottel/Justenhoven/Kliem/Schubert, 14. Aufl., München 2024
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
HGB	Handelsgesetzbuch
IPE	<i>Intermediate Parent Entity</i> / Zwischengeschaltete Muttergesellschaft
MinStG	Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz)
OMG	Oberste Muttergesellschaft
POPE	<i>Partially-Owned Parent Entity</i> / In Teileigentum stehende Muttergesellschaft
TK	Teilkonzern
QDMTT	<i>Qualified Domestic Minimum Top-up Tax</i> / nationale Ergänzungssteuer