

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten folgende Grundsätze für den Ausweis von Finanzdaten einer transparenten Personengesellschaft im länderbezogenen Bericht (§ 138a der Abgabenordnung):

A. Allgemeines

- 01 Für den Ausweis der Finanzdaten einer Personengesellschaft im länderbezogenen Bericht (Country-by-Country Report, kurz: CbCR) gemäß § 138a AO wird auf Kapitel 3 Abschnitt 2.1 *Application of CbC reporting to partnerships* der *OECD Guidance 2024 on the Implementation of Country-by-Country Reporting* (derzeit unter folgendem Link abrufbar <https://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>) verwiesen.
- 02 Sofern die Rechnungslegungsvorschriften eine Voll- oder Quoten-Konsolidierung der Personengesellschaft vorsehen, ist diese voll oder quotal als Konzernunternehmen in den CbCR aufzunehmen.

B. Besonderheiten einzelner Personengesellschaftsstrukturen

1. Inländische Personengesellschaft (mit vermögensverwaltender Tätigkeit)

- 03 Die Personengesellschaft ist steuerlich transparent und daher in keinem Staat ansässig. Die Finanzdaten der Personengesellschaft sind im CbCR somit als staatenlos auszuweisen.
- 04 Bei den Gesellschaftern der inländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft, bei denen es sich um einzubeziehende Geschäftseinheiten für Zwecke des CbCR handelt, sind darüber hinaus die Finanzdaten der Personengesellschaft entsprechend ihrer Beteiligung in dem Steuerhoheitsgebiet ihrer steuerlichen Ansässigkeit auszuweisen. Für die Finanzdaten, welche anteilig auf Gesellschafter der Personengesellschaft entfallen, die nicht als einzubeziehende Geschäftseinheiten für Zwecke des CbC Reportings gelten, hat kein zusätzlicher Ausweis zu erfolgen.

Beispiel 1

Sachverhalt:

- Inländische Personengesellschaft mit vermögensverwaltender Tätigkeit wird vollkonsolidiert. 100 % der Finanzdaten fließen in den CbCR ein. Die Personengesellschaft ist eine staatenlose Einheit gemäß § 6 Absatz 2 Satz 2 MinStG.
- Gesellschafter 1 ist einzubeziehende Geschäftseinheit für Zwecke des CbCR und zu 75 % an der Personengesellschaft beteiligt (im Inland oder Ausland ansässig bzw. dort gemäß § 6 Absatz 1 Satz 1 MinStG belegen). Der Ansässigkeits- bzw. Belegenheitsstaat des

Gesellschafter behandelt die Personengesellschaft als steuerlich transparente Einheit (§ 7 Absatz 32 Satz 2 Nummer 1 MinStG).

- Gesellschafter 2 ist keine einzubeziehende Geschäftseinheit für Zwecke des CbCR bzw. nicht Teil der Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 MinStG und zu 25 % an der Personengesellschaft beteiligt (im Inland oder Ausland ansässig).

Lösung (CbCR):

- Ausweis sämtlicher Finanzdaten der Personengesellschaft im CbCR als staatenlos.
- Darüber hinaus werden die Finanzdaten der Personengesellschaft im Staat der steuerlichen Ansässigkeit des Gesellschafters 1 anteilig (hier: zu 75 %) im CbCR ausgewiesen.
- Es erfolgt kein Ausweis der anteiligen (hier: 25 %) Finanzdaten im Staat der steuerlichen Ansässigkeit des Gesellschafters 2 im CbCR.

Lösung (MinStG):

- Die Personengesellschaft ist als staatenlose Einheit vom CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen (§ 86 Nummer 1 MinStG). Der Mindeststeuer-Gewinn dieser Einheit beträgt nach Anwendung von § 43 Absatz 1 Satz 1 MinStG (Kürzung um 25 %-Anteil des Gesellschafters 2) und § 43 Absatz 2 Nummer 2 MinStG (Zurechnung 75 %-Anteil an Gesellschafter 1) 0 Euro. Der Ausweis des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags im Mindeststeuer-Bericht erfolgt nach Anwendung von § 43 MinStG.
- Gesellschafter 1 kann die Anwendung des CbCR-Safe-Harbours gemäß § 84 MinStG beantragen. Dies umfasst die im CbCR für ihn anteilig ausgewiesenen Finanzdaten aus der Beteiligung an der inländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft.

2. Inländische Personengesellschaft (mit gewerblichen Einkünften) und im Inland ansässige Gesellschafter

- 05 Die Finanzdaten einer Personengesellschaft sind nur insoweit als staatenlos auszuweisen, als sie keiner inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO oder ausländischen Betriebsstätte im Sinne des Artikels 5 OECD-Musterabkommen zuordenbar sind. Soweit die Geschäftstätigkeit einer Personengesellschaft, die gewerbliche Einkünfte erzielt, durch eine der vorgenannten Betriebsstätten ausgeübt wird, sind die Finanzdaten unter dem Steuerhoheitsgebiet auszuweisen, in dem die betreffende Betriebsstätte der Personengesellschaft belegen ist. Im Ergebnis bedeutet dies für eine rein inländisch tätige deutsche Personengesellschaft, dass nur die eigenen Betriebsstätten der Personengesellschaft im Sinne des § 12 AO maßgeblich sind; mehrere inländische Betriebsstätten der Personengesellschaft im Sinne des § 12 AO werden hierbei zu einer Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO zusammengefasst. Die Finanzdaten werden daher unter dem Steuerhoheitsgebiet Deutschland ausgewiesen; dies schließt die Gewerbesteuer mit ein.
- 06 Soweit die Finanzdaten einer der vorgenannten Betriebsstätten zuzuordnen sind, erfolgt kein zusätzlicher Ausweis dieser Finanzdaten in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Gesellschafter der Personengesellschaft steuerlich ansässig sind (hier: Deutschland). Dies verhindert einen doppelten Ausweis. In der Konsequenz werden die Gesellschafter, die einzubeziehende Geschäftseinheiten sind, nur noch die auf ihre Gewinnanteile aus der Beteiligung an der Personengesellschaft entfallende Körperschaftsteuer in dem Belegenheitsstaat der Betriebsstätten der Personengesellschaft im Inland bzw. Ausland ausweisen. Es handelt sich für diese Zwecke um eine doppelte Betriebsstätte. Für Gesellschafter, die keine einzubeziehenden Geschäftseinheiten sind, erfolgt kein Ausweis der auf die Beteiligung an der Personengesellschaft anfallenden Körperschaftsteuer.
- 07 Die jeweiligen Betriebsstätten sind in der Auflistung aller Unternehmen und Betriebsstätten des Konzerns nach Steuerhoheitsgebieten unter Angabe deren wichtigster Geschäftstätigkeiten gemäß § 138a Absatz 2 Nummer 2 AO (Tabelle 2) auszuweisen.

Beispiel 2:

Sachverhalt:

- Inländische Personengesellschaft mit gewerblicher Tätigkeit ausschließlich im Inland wird vollkonsolidiert. 100 % der Finanzdaten fließen in den CbCR ein. Die Personengesellschaft ist staatenlose Einheit gemäß § 6 Absatz 2 Satz 2 MinStG.
- Gesellschafter 1, steuerlich ansässig in Deutschland bzw. dort belegen gemäß § 6 Absatz 1 Satz 1 MinStG, ist einzubeziehende Geschäftseinheit für Zwecke des CbCR und zu 75 % an der Personengesellschaft beteiligt. Der Ansässigkeits- bzw. Belegenheitsstaat des

Gesellschafters behandelt die Personengesellschaft als steuerlich transparente Einheit (§ 7 Absatz 32 Satz 2 Nummer 1 MinStG).

- Gesellschafter 2, steuerlich ansässig in Deutschland, ist keine einzubeziehende Geschäftseinheit für Zwecke des CbCR bzw. nicht Teil der Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 MinStG und zu 25 % an der Personengesellschaft beteiligt.

Lösung (CbCR):

- Die Personengesellschaft unterhält eine in Deutschland belegene Betriebsstätte gemäß § 12 AO (ggf. Zusammenfassung als eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO). Sämtliche Finanzdaten der Personengesellschaft, einschließlich der Gewerbesteuer, sind im CbCR bei dieser Betriebsstätte unter Deutschland auszuweisen.
- Es erfolgt weder ein zusätzlicher Ausweis dieser Finanzdaten der Personengesellschaft im CbCR als staatenlos noch im Staat der steuerlichen Ansässigkeit der Gesellschafter.
- Ergänzend wird die auf den Gewinnanteil des Gesellschafters 1 anfallende Körperschaftsteuer im CbCR bei der Betriebsstätte in Deutschland ausgewiesen. Es liegt insoweit eine doppelte Betriebsstätte vor: die der Personengesellschaft und die des Gesellschafters.
- Es erfolgt kein Ausweis der auf den Gewinnanteil des Gesellschafters 2 anfallenden Körperschaftsteuer im CbCR.

Lösung (MinStG):

- Die Personengesellschaft ist als staatenlose Einheit vom CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen (§ 86 Nummer 1 MinStG). Die inländische Betriebsstätte der Personengesellschaft im Sinne des § 12 AO stellt keine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Absatz 8 MinStG dar. Der Mindeststeuer-Gewinn der staatenlosen Einheit beträgt nach Anwendung von § 43 Absatz 1 Satz 1 MinStG (Kürzung um 25 %-Anteil des Gesellschafters 2) und § 43 Absatz 2 Nummer 2 MinStG (Zurechnung 75 %-Anteil an Gesellschafter 1) 0 Euro. Der Ausweis des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags im Mindeststeuer-Bericht erfolgt nach Anwendung von § 43 MinStG.
- Die im CbCR ausgewiesenen Finanzdaten der Betriebsstätte (einschließlich der Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer) sind für Zwecke des § 84 MinStG mit den Finanzdaten des Gesellschafters 1 zusammenzufassen; entsprechendes gilt für die vereinfacht erfassten Steuern im Sinne des § 87 Nummer 3 MinStG. Da die Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO für Zwecke des CbCR und der Gesellschafter 1 für Zwecke des Mindeststeuergesetzes nicht in zwei unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten belegen sind, liegt kein Anwendungsfall des § 84 Absatz 2 MinStG vor. Dass die Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO nicht zugleich Betriebsstätte im Sinne des § 4 Absatz 8 MinStG ist in diesem Fall unbeachtlich.

3. Inländische Personengesellschaft (mit gewerblichen Einkünften) und im Ausland ansässige Gesellschafter

- 08 Soweit die Geschäftstätigkeit einer Personengesellschaft, die gewerbliche Einkünfte erzielt, durch eine inländische oder ausländische Betriebsstätte im Sinne des Artikels 5 OECD-Musterabkommen ausgeübt wird (bei Fehlen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit dem Staat des Gesellschafters ist anstelle einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des Artikels 5 OECD-Musterabkommen auf eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO abzustellen), sind die Finanzdaten in dem Steuerhoheitsgebiet auszuweisen, in dem die Betriebsstätte der Personengesellschaft belegen ist; dies schließt bei inländischen Betriebsstätten die Gewerbesteuer mit ein.
- 09 Soweit die Finanzdaten einer der vorgenannten Betriebsstätten zuzuordnen sind, erfolgt kein zusätzlicher Ausweis dieser Finanzdaten in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Gesellschafter der Personengesellschaft steuerlich ansässig sind (hier: Ausland). Dies verhindert einen doppelten Ausweis.
- 10 Infolge der Beteiligung der ausländischen Gesellschafter an einer inländischen Personengesellschaft mit gewerblichen Einkünften werden für steuerliche Zwecke anteilige inländische Betriebsstätten der Gesellschafter in Deutschland vermittelt. Entsprechend ist für die ausländischen Gesellschafter, die einzubeziehende Geschäftseinheiten sind, die auf ihre Gewinnanteile aus der Beteiligung an der Personengesellschaft entfallende Körperschaftsteuer ergänzend im Steuerhoheitsgebiet der Mitunternehmer-Betriebsstätte (und nicht im Steuerhoheitsgebiet ihrer steuerlichen Ansässigkeit) auszuweisen. Für ausländische Gesellschafter, die keine einzubeziehenden Geschäftseinheiten sind, erfolgt kein Ausweis der auf die Beteiligung an der Personengesellschaft anfallenden Körperschaftsteuer.
- 11 Die jeweiligen Betriebsstätten sind in der Auflistung aller Unternehmen und Betriebsstätten des Konzerns nach Steuerhoheitsgebieten unter Angabe deren wichtigster Geschäftstätigkeiten gemäß § 138a Absatz 2 Nummer 2 AO (Tabelle 2) auszuweisen.

Beispiel 3:

Sachverhalt:

- Inländische Personengesellschaft mit gewerblicher Tätigkeit ausschließlich im Inland wird vollkonsolidiert. 100 % der Finanzdaten fließen in den CbCR ein. Die Personengesellschaft ist eine staatenlose Einheit gemäß § 6 Absatz 2 Satz 2 MinStG.
- Gesellschafter 1, steuerlich ansässig im Ausland bzw. dort belegen gemäß § 6 Absatz 1 Satz 1 MinStG, ist einzubeziehende Geschäftseinheit für Zwecke des CbCR und zu 75 % an der Personengesellschaft beteiligt. Der Ansässigkeits- bzw. Belegenheitsstaat des

Gesellschafters behandelt die Personengesellschaft als steuerlich transparente Einheit (§ 7 Absatz 32 Satz 2 Nummer 1 MinStG).

- Gesellschafter 2, steuerlich ansässig im Ausland, ist keine einzubeziehende Geschäftseinheit für Zwecke des CbCR bzw. nicht Teil der Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 MinStG und zu 25 % an der Personengesellschaft beteiligt.

Lösung (CbCR):

- Die Personengesellschaft unterhält eine in Deutschland belegene Betriebsstätte gemäß Artikel 5 OECD-Musterabkommen oder bei Fehlen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit dem Staat des Gesellschafters eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO. Sämtliche Finanzdaten der Personengesellschaft, einschließlich der Gewerbesteuer, sind daher im CbCR in der Betriebsstätte der Personengesellschaft unter Deutschland auszuweisen.
- Es erfolgt weder ein zusätzlicher Ausweis dieser Finanzdaten der Personengesellschaft im CbCR als staatenlos noch im Staat der steuerlichen Ansässigkeit der Gesellschafter.
- Ergänzend wird die auf den Gewinnanteil des Gesellschafters 1 anfallende Körperschaftsteuer im Belegenheitsstaat der Mitunternehmer-Betriebsstätte (hier: Deutschland) im CbCR ausgewiesen. Es liegt insoweit eine doppelte Betriebsstätte vor: die der Personengesellschaft und die des Gesellschafters.
- Es erfolgt kein Ausweis der auf den Gewinnanteil des Gesellschafters 2 anfallenden Körperschaftsteuer im CbCR.

Lösung (MinStG):

- Die Personengesellschaft ist als staatenlose Einheit vom CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen (§ 86 Nummer 1 MinStG). Die inländische Betriebsstätte der Personengesellschaft im Sinne des Artikels 5 OECD-Musterabkommen bzw. § 12 AO stellt eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Absatz 8 Nummer 1 bzw. 2 MinStG dar. Der Mindeststeuer-Gewinn der staatenlosen Einheit beträgt nach Anwendung von § 43 Absatz 1 Satz 1 MinStG (Kürzung um 25 %-Anteil des Gesellschafters 2) und § 43 Absatz 2 Nummer 1 MinStG (Zurechnung 75 %-Anteil zur inländischen Betriebsstätte) 0 Euro. Der Ausweis des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags im Mindeststeuer-Bericht erfolgt nach Anwendung von § 43 MinStG.
- Die im CbCR ausgewiesenen Finanzdaten der inländischen Betriebsstätte (einschließlich der Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer) sind der vereinfachten Berechnung für Zwecke des § 84 MinStG zu Grunde zu legen. Entsprechendes gilt für die vereinfacht erfassten Steuern im Sinne des § 87 Nummer 3 MinStG.

4. Ausländische Personengesellschaften

- 12 Für ausländische Personengesellschaften gelten die oben genannten Grundsätze entsprechend. Sofern die ausländische Personengesellschaft selbst keiner mit der Gewerbesteuer

vergleichbaren Steuer unterliegt oder sofern es sich nicht um einen grenzüberschreitenden Fall mit einer Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO oder im Fall eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Sinne des Artikels 5 OECD- Musterabkommen handelt, sind die Finanzdaten der Personengesellschaft als staatenlos auszuweisen.

Beispiel 4:

Sachverhalt:

- Ausländische Personengesellschaft mit gewerblicher Tätigkeit ausschließlich im Staat X wird vollkonsolidiert. 100 % der Finanzdaten fließen in den CbCR ein. Die Personengesellschaft ist eine staatenlose Einheit gemäß § 6 Absatz 2 Satz 2 MinStG und unterliegt keiner mit der Gewerbesteuer vergleichbaren Steuer.
- Gesellschafter 1, steuerlich ansässig in X bzw. dort belegen gemäß § 6 Absatz 1 Satz 1 MinStG, ist einzubeziehende Geschäftseinheit für Zwecke des CbCR und zu 75 % an der Personengesellschaft beteiligt. Der Ansässigkeits- bzw. Belegenheitsstaat des Gesellschafters behandelt die Personengesellschaft als steuerlich transparente Einheit (§ 7 Absatz 32 Satz 2 Nummer 1 MinStG).
- Gesellschafter 2, steuerlich ansässig in X, ist keine einzubeziehende Geschäftseinheit für Zwecke des CbCR und zu 25 % an der Personengesellschaft beteiligt.
- Die im Inland ansässige oberste Muttergesellschaft ist alleinige Anteilseignerin von Gesellschafter 1.

Lösung (CbCR):

- Da die Personengesellschaft keiner mit der Gewerbesteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegt und kein grenzüberschreitender Betriebsstätten-Sachverhalt vorliegt, sind sämtliche Finanzdaten der Personengesellschaft im CbCR als staatenlos auszuweisen.
- Darüber hinaus werden die Finanzdaten der Personengesellschaft im Staat der steuerlichen Ansässigkeit des Gesellschafters 1 anteilig (hier: zu 75 %) im CbCR ausgewiesen.
- Es erfolgt kein Ausweis der anteiligen (hier: 25 %) Finanzdaten im Staat der steuerlichen Ansässigkeit des Gesellschafters 2 im CbCR.

Lösung (MinStG):

- Die Personengesellschaft ist als staatenlose Einheit vom CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen (§ 86 Nummer 1 MinStG). Der Mindeststeuer-Gewinn dieser Einheit beträgt nach Anwendung von § 43 Absatz 1 Satz 1 MinStG (Kürzung um 25 %-Anteil des Gesellschafters 2) und § 43 Absatz 2 Nummer 2 MinStG (Zurechnung 75 %-Anteil an Gesellschafter 1) 0 Euro. Der Ausweis des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags im Mindeststeuer-Bericht erfolgt nach Anwendung von § 43 MinStG.

- Für Staat X und den Gesellschafter 1 kann die Anwendung des CbCR-Safe-Harbours gemäß § 84 MinStG beantragt werden. Dies umfasst die im CbCR für Gesellschafter 1 anteilig ausgewiesenen Finanzdaten aus der Beteiligung an der ausländischen Personengesellschaft.

Dieses Schreiben ist auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen, anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

VERTRAULICHER ENTWURF