

Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und zur Umsetzung weiterer Maßnahmen

(Mindeststeueranpassungsgesetz – MinStAnpG)

A. Problem und Ziel

Ziel des Gesetzentwurfs ist die Umsetzung neuer Verwaltungsleitlinien der OECD vom 15. Dezember 2023 und 24. Mai 2024, welche im Schwerpunkt den CbCR-Safe-Harbour betrifft. Darüber hinaus hat sich weiterer Anpassungsbedarf im Mindeststeuergesetz ergeben. Dieser ist vorwiegend redaktioneller Art. Eine wesentliche Änderung betrifft die Berücksichtigung von latenten Steuern im Rahmen der Vollberechnung, die aufgrund eines Wahlrechts oder aufgrund Verrechnung im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag nicht ausgewiesen sind. Daneben sollen als Begleitmaßnahmen insbesondere einzelne Anti-Gewinnverlagerungsvorschriften zur Vermeidung von Bürokratie auf das erforderliche Maß zurückgeführt werden.

B. Lösung

Die Verwaltungsleitlinien der OECD aus Dezember 2023 und Juni 2024 enthalten wichtige Konkretisierungen und Erleichterungen für die betroffenen Steuerverwaltungen und Unternehmensgruppen und sind daher rechtsverbindlich gesetzlich umzusetzen. Darüber hinaus sind diverse Begleitmaßnahmen enthalten.

C. Alternativen

Eine rein untergesetzliche Umsetzung (z. B. in Form eines BMF-Schreibens) ist nicht zielführend und würde nicht zu der benötigten Rechtssicherheit führen.

D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (–) in Mio. Euro)

Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ^{1), 2)}	Kassenjahr				
		2025	2026	2027	2028	2029
Insgesamt	- 65	- 65	- 65	- 40	- 25	- 20
Bund	- 14	- 14	- 14	- 9	- 6	- 3
Länder	- 12	- 12	- 12	- 7	- 5	- 3
Gemeinden	- 39	- 39	- 39	- 24	- 14	- 14

¹⁾ Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten

²⁾ Zusätzlich dürften sich durch neue Gestaltungsspielräume indirekte, nicht konkret bezifferbare Steuermindereinnahmen bei GewSt, KSt, ESt und SolZ aus Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland ergeben.

Für das Mindeststeuergesetz ergeben sich keine Haushaltsausgaben, da es sich bei den Änderungen um Klarstellungen handelt und die ursprünglichen Auswirkungen bereits im Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (BGBl. 2023 I Nr. 397) enthalten sind.

E. Erfüllungsaufwand

E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Veränderung des jährlichen Zeitaufwands (in Stunden):	Minderung, keine Bezifferung möglich
Veränderung des jährlichen Sachaufwands (in Tsd. Euro):	Minderung, keine Bezifferung möglich
Einmaliger Zeitaufwand (in Stunden):	/.
Einmaliger Sachaufwand (in Tsd. Euro):	/.

Aus der Abschaffung des § 13 AStG ergibt sich eine geringe nicht näher quantifizierbare Verringerung des Erfüllungsaufwands. Aus den Änderungen des Mindeststeuergesetzes und den übrigen Begleitmaßnahmen ergibt sich keine Veränderung des Erfüllungsaufwands für Bürgerinnen und Bürger.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwands (in Tsd. Euro):	-2.155,76
davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten (in Tsd. Euro):	-24
Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro):	/.
davon durch Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe (in Tsd. Euro):	/.
davon Sonstiges (in Tsd. Euro):	/.

Aus den Änderungen des Mindeststeuergesetzes und des Finanzverwaltungsgesetzes ergeben sich kein Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft. Die Auswirkungen sind bereits im Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (BGBl. 2023 I Nr. 397) enthalten.

Durch die Begleitmaßnahmen verringert sich der Erfüllungsaufwand in Höhe von 2.155.760 Euro. Ein geringerer Erfüllungsaufwand ergibt sich insbesondere dadurch, dass diverse Abwehrmaßnahmen im grenzüberschreitenden Kontext abgeschafft (Sonderbetriebsausgabenabzugsverbot § 4i EStG, Lizenzschranke § 4j EStG, Hinzurechnungsbesteuerung bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter § 13 AStG) bzw. modifiziert (Freigrenze § 9 AStG, Kürzungsbetrag § 11 AStG) werden.

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft unterliegt der „One in, one out“-Regelung (Kabinettsbeschluss vom 25. März 2015). Da es sich dabei im Saldo um ein „Out“ in Höhe von rund 2.155.760 Euro handelt, steht die Summe als Kompensationsvolumen für Regelungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen zur Verfügung.

E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwands (in Tsd. Euro):	-212,056
davon auf Bundesebene (in Tsd. Euro):	./.
davon auf Landesebene (in Tsd. Euro):	-212,056
Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro):	./.
davon auf Bundesebene (in Tsd. Euro):	./.
davon auf Landesebene (in Tsd. Euro):	./.
davon auf kommunaler Ebene (in Tsd. Euro)	./.

Aus den Änderungen des Mindeststeuergesetzes und des Finanzverwaltungsgesetzes ergeben sich kein Erfüllungsaufwand für die Verwaltung. Die Auswirkungen sind bereits im Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (BGBl. 2023 I Nr. 397) enthalten.

Durch die Begleitmaßnahmen verringert sich der Erfüllungsaufwand in Höhe von 212.056 Euro. Ein geringerer Erfüllungsaufwand ergibt sich insbesondere dadurch, dass diverse Abwehrmaßnahmen im grenzüberschreitenden Kontext abgeschafft (Sonderbetriebsausgabenabzugsverbot § 4i EStG, Lizenzschranke § 4j EStG, Hinzurechnungsbesteuerung bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter § 13 AStG) bzw. modifiziert (Freigrenze § 9 AStG, Kürzungsbetrag § 11 AStG) werden.

F. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten sonstigen Kosten. Auswirkungen auf das Preisniveau, insbesondere das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und zur Umsetzung weiterer Maßnahmen

(Mindeststeueranpassungsgesetz – MinStAnpG)

Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Änderung des Mindeststeuergesetzes

Das [Mindeststeuergesetz vom 21. Dezember 2023 \(BGBl. 2023 I Nr. 397\)](#), wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

a) Nach der Angabe zu § 50 wird die Angabe zu § 50a eingefügt:

„§ 50a Nachversteuerung latenter Steuerschulden“.

b) Die Angabe zu § 87 wird durch die folgenden Angaben ersetzt:

„§ 87 Definitionen für den CbCR-Safe-Harbour und weitere Bestimmungen

§ 87a Anwendung der Erwerbsmethode

§ 87b Anpassungen bei Inkongruenzen“.

2. § 7 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

„Anerkannte Primärer ergänzungssteuerregelung bezeichnet ein Regelwerk, das

1. im nationalen Recht eines Steuerhoheitsgebiets umgesetzt ist und
2. den in den GloBE-Mustervorschriften festgelegten Bestimmungen gleichwertig ist, nach denen die Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe den ihr zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer für die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten dieser Unternehmensgruppe berechnet und entrichtet sowie in einer Weise verwaltet wird, die mit den Bestimmungen der GloBE-Mustervorschriften in Einklang steht.

Gewährt das Steuerhoheitsgebiet mit den Bestimmungen dieses Regelwerks im Zusammenhang stehende Vorteile, handelt es sich nicht um eine anerkannte Primärer ergänzungssteuerregelung.“

b) Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„Anerkannte Sekundärerergänzungssteuerregelung bezeichnet ein Regelwerk, das

1. im nationalen Recht eines Steuerhoheitsgebiets umgesetzt ist und
2. den in den GloBE-Mustervorschriften festgelegten Bestimmungen gleichwertig ist, nach denen ein Steuerhoheitsgebiet seinen zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer einer Unternehmensgruppe, welcher nicht nach der Primärerergänzungssteuerregelung erhoben wurde, für die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe erhebt und in einer Weise verwaltet wird, die mit den Bestimmungen der GloBE-Mustervorschriften in Einklang steht.

Gewährt das Steuerhoheitsgebiet mit den Bestimmungen dieses Regelwerks im Zusammenhang stehende Vorteile, handelt es sich nicht um eine anerkannte Sekundärerergänzungssteuerregelung.“

- c) In Absatz 19 Nummer 6 werden nach dem Wort „die“ die Wörter „, oder deren Geschäftsleitung,“ eingefügt.
- d) In Absatz 20 wird das Wort „Beteiligung“ durch das Wort „Eigenkapitalbeteiligung“ ersetzt.
- e) In Absatz 21 Nummer 4 wird das Wort „Wettbewerbsverzerrungen“ durch das Wort „Vergleichbarkeitseinschränkungen“ ersetzt.
- f) Absatz 22 wird wie folgt gefasst:

„Niedrig besteuerte Geschäftseinheit ist eine

1. Geschäftseinheit, die in einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet belegen ist, oder
2. staatenlose Geschäftseinheit, die in einem Geschäftsjahr einen Mindeststeuer-Gewinn erzielt und in diesem Geschäftsjahr einem nach Teil 5 dieses Gesetzes ermittelten effektiven Steuersatz unterliegt, der unter dem Mindeststeuersatz liegt.“

- g) Absatz 32 wird wie folgt gefasst:

„(32) Transparente Einheit ist eine Einheit, soweit sie im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung für steuerliche Zwecke transparent ist, es sei denn, sie ist in einem anderen Steuerhoheitsgebiet steuerlich belegen und unterliegt dort in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne einer erfassten Steuer. Eine Einheit wird steuerlich transparent behandelt, wenn die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste dieser Einheit nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets so behandelt werden, als seien sie dem Gesellschafter der Einheit im Verhältnis zu dessen Kapitalbeteiligung an dieser Einheit entstanden. Eine transparente Einheit (getestete Einheit) gilt als

1. steuertransparente Einheit, soweit
 - a) sie und
 - b) bei mittelbarer Beteiligung jede dazwischengeschaltete Einheit

nach dem Recht des Belegenheitsstaats ihrer Referenzeinheit steuerlich transparent behandelt wird, oder

2. umgekehrt hybride Einheit, soweit

- a) sie oder
- b) bei mittelbarer Beteiligung nicht jede dazwischengeschaltete Einheit

nach dem Recht des Belegenheitsstaats ihrer Referenzeinheit nicht steuerlich transparent behandelt wird. Referenzeinheit ist die Geschäftseinheit, die am nächsten in der Beteiligungskette an der getesteten Einheit beteiligt ist und die entweder

- 1. selbst keine transparente Einheit ist oder,
- 2. wenn es keine solche Geschäftseinheit gibt, eine transparente Einheit ist, die selbst die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist.

Eine steuertransparente Struktur liegt vor, wenn eine Eigenkapitalbeteiligung an einer Geschäftseinheit mittelbar über eine Kette von steuertransparenten Einheiten gehalten wird. Transparente Einheit und steuertransparente Einheit ist auch eine Geschäftseinheit, die nicht aufgrund des Orts ihrer Geschäftsleitung, ihres Gründungsorts oder vergleichbarer Kriterien steuerlich belegen ist und keiner erfassten Steuer oder keiner anerkannten nationalen Ergänzungssteuer unterliegt, soweit

- 1. ihre Gesellschafter in einem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, das die Einheit als steuerlich transparent behandelt,
- 2. sie keine Geschäftsleitung im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung hat und
- 3. die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste nicht einer Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Eine Einheit, die keine transparente Einheit ist, gilt als hybride Einheit, soweit sie im Belegenheitsstaat des unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafters als steuerlich transparent behandelt wird.“

3. § 27 Absatz 2 wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Anerkannte steuerliche Zulagen sind Steuergutschriften, soweit die jeweilige Steuergutschrift so ausgestaltet ist, dass sie innerhalb von vier Jahren ab Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung der Zulage auf die Steuer angerechnet oder ausgezahlt wird und deren Gewährung nicht vom Bestehen einer Steuerschuld abhängt.“

b) In Satz 3 werden das Komma und die Wörter „aber ganz oder teilweise auszahlbar sind“ gestrichen.

4. § 28 Absatz 3 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Marktfähige und übertragbare steuerliche Zulagen sind Steuergutschriften, die im gewährenden Steuerhoheitsgebiet zur Minderung der Steuerschuld genutzt werden können.“

5. § 49 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
- aa) Im Satzteil vor Nummer 1 werden nach den Wörtern „hybride Einheiten“ die Wörter „und umgekehrt hybride Einheiten“ eingefügt.
 - bb) Nummer 2 wird wie folgt gefasst:
 - „2. Der im Jahresabschluss einer steuertransparenten Einheit enthaltene Betrag der erfassten Steuern auf den Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust und ein ihr nach Nummer 3 zugerechneter Betrag, die nach § 43 Absatz 2 Nummer 2 einem gruppenzugehörigen Gesellschafter zugerechnet werden, wird diesem zugerechnet.“
 - cc) In Nummer 4 werden nach dem Wort „hybriden“ die Wörter „oder umgekehrt hybriden“ eingefügt.
- b) In § 49 Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 42 Absatz 4 Satz 2“ durch die Angabe „§ 42 Absatz 4 Satz 2 und 3“ ersetzt.
6. § 50 wird wie folgt geändert:
- a) Absatz 1 werden wie folgt geändert:
- aa) In Satz 1 wird nach dem Wort „entspricht“ die Wörter „vorbehaltlich des Absatzes 1a“ eingefügt.
 - bb) Satz 2 wird wie folgt geändert:
 - aaa) Im Satzteil vor Nummer 1 werden die Wörter „Dabei sind die in den Absätzen 2 und 3 aufgeführten Anpassungen“ durch die Wörter „Dabei sind die in den Absätzen 1a, 2 und 3 aufgeführten Anpassungen vorzunehmen“ ersetzt.
 - bbb) In Nummer 2 wird die Angabe „Absatzes 6“ durch die Angabe „Absatzes 4“ und „Absatzes 7“ durch die Angabe „Absatzes 5“ ersetzt.
 - ccc) In Nummer 3 werden vor dem abschließenden Komma die Wörter „; Entsprechendes gilt auch für die Verrechnung latenter Steueransprüche mit latenten Steuerschulden sowie ein Wahlrecht zum Ausweis eines sich nach Verrechnung mit latenten Steuerschulden insgesamt ergebenden Steueranspruchs“ eingefügt.
 - ddd) In Nummer 5 werden die Wörter „Nutzung von Steueranrechnungsbeträgen“ durch die Wörter „Nutzung von Steuergutschriften“ ersetzt und wird der Punkt am Ende durch die Wörter „oder der Besteuerung gebietsfremder Betriebsstätten, hybrider Einheiten oder umgekehrt hybrider Einheiten.“ ersetzt.
- b) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:
- „(1a) Latente Steuern einer Geschäftseinheit dürfen nur auf der Grundlage des nach diesem Gesetz im Rahmen der Mindeststeuer-Gewinnermittlung für einen Vermögenswert oder eine Schuld zugelassenen Buchwerts berücksichtigt werden (Mindeststeuer-Buchwert). Weicht der Mindeststeuer-Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld von dem der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags zugrundeliegenden Buchwerts ab, sind die latenten Steuern auf der Grundlage des Mindeststeuer-

Buchwerts neu zu berechnen und die im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag angefallenen latenten Steuern dementsprechend anzupassen. Bei der Neuberechnung nach Satz 2 sind die für die Bilanzierung latenter Steuern einschlägigen Bilanzierungsmethoden des für die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags einschlägigen Rechnungslegungsstandards zu beachten. Sätze 1 bis 3 gelten entsprechend, wenn ein im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ausgewiesener Aufwand oder Ertrag durch einen nach diesem Gesetz im Rahmen der Mindeststeuer-Gewinnermittlung zugelassenen Minderungs- oder Erhöhungsbetrag zu ersetzen oder korrigieren ist.“

c) In Absatz 2 Nummer 2 wird die Angabe „Absatz 4“ durch die Angabe „§ 50a“ ersetzt.

d) Die Absätze 4 bis 7 werden durch die folgenden Absätze 4 bis 6 ersetzt:

„(4) Unzulässige Abgrenzung bedeutet

1. jede Veränderung des latenten Steueraufwands, die mit einer Ungewissheit bezüglich der steuerlichen Behandlung zusammenhängt, sowie
2. jede Veränderung des latenten Steueraufwands, die mit Ausschüttungen einer Geschäftseinheit zusammenhängt.

(5) Nicht geltend gemachte Abgrenzung bedeutet jede Erhöhung einer latenten Steuerschuld bei einer Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr, die voraussichtlich nicht innerhalb des in § 50a Absatz 1 genannten Zeitraums vollständig wieder aufgelöst wird und die auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit nicht in den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für das betreffende Geschäftsjahr einbezogen wird. Der Antrag nach Satz 1 kann für eine Nachversteuerungsgruppe nach § 50a Absatz 2 ausgeübt werden, wenn sämtliche in dieser Nachversteuerungsgruppe zusammengefassten latenten Steuerschulden die in Satz 1 genannten Voraussetzungen erfüllen.

(6) Sämtliche latente Steuerschulden einer Nachversteuerungsgruppe nach § 50a Absatz 2 werden auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit nicht in den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für das betreffende Geschäftsjahr nach Absatz 1 einbezogen. Für das Wahlrecht nach Satz 1 gilt § 77 Absatz 2.“

7. Nach § 50 wird folgender § 50a eingefügt:

„§ 50a

Nachversteuerung latenter Steuerschulden

(1) Eine latente Steuerschuld, die nach § 50 Absatz 1 berücksichtigt und weder nach Absatz 7 von der Nachversteuerung ausgenommen noch bis zum Ende des fünften der Berücksichtigung folgenden Geschäftsjahres wieder aufgelöst worden ist, ist nach den folgenden Bestimmungen nachzuversteuern (Nachversteuerungsbetrag): Der Nachversteuerungsbetrag des laufenden Geschäftsjahres ist als Minderung der erfassten Steuern des fünften vorangegangenen Geschäftsjahres zu behandeln und der effektive Steuersatz sowie der Steuererhöhungsbetrag dieses Geschäftsjahres sind nach § 57 zu ermitteln. Der Nachversteuerungsbetrag des laufenden Geschäftsjahres entspricht der Differenz zwischen dem Betrag, mit dem die latente Steuerschuld

in den Gesamtbetrag nach § 50 Absatz 1 im fünften vorangegangenen Geschäftsjahr einbezogen worden ist, und dem Betrag, der nicht bis zum letzten Tag des laufenden Geschäftsjahres wieder aufgelöst worden ist.

(2) Abweichend von Absatz 1 kann eine Geschäftseinheit für die Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags sämtliche latente Steuerschulden zusammenfassen, die Vermögensgegenstände oder Schulden betreffen, die im selben Sachkonto erfasst sind (Nachversteuerungsgruppe I). Eine Geschäftseinheit kann mehrere Sachkonten zusammenfassen, deren latente Steuerschulden Vermögensgegenstände oder Schulden betreffen, die im selben Bilanzposten erfasst sind (Nachversteuerungsgruppe II), wenn:

1. der Bilanzposten dem im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft verwendeten Kontenplan entspricht, der für die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags (§ 15) zu Grunde zu legen ist,
2. das einzelne Sachkonto insgesamt zu keinem latenten Steueranspruch führen kann und
3. die latenten Steuerschulden nicht folgende Vermögensgegenstände oder Schulden betreffen:
 - a) nicht abnutzbare immaterielle Vermögenswerte, einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts;
 - b) abnutzbare immaterielle Vermögenswerte mit einer Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren; und
 - c) Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen.

Latente Steuerschulden in Bezug auf Posten, die nach den Vorschriften des Teils 3 bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auszunehmen sind oder ausgenommen werden, dürfen nicht nach Satz 1 oder 2 zusammengefasst werden. Auf zusammengefasste latente Steuerschulden ist Absatz 7 nicht anzuwenden; dies gilt nicht, wenn ausschließlich latente Steuerschulden zusammengefasst werden, die nach Absatz 7 von der Nachversteuerung auszunehmen sind. Latente Steuerschulden nach § 82 Absatz 1 sind den Nachversteuerungsgruppen sachgerecht zuzuordnen (latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren).

(3) Für zusammengefasste latente Steuerschulden einer Nachversteuerungsgruppe ist als Nachversteuerungsbetrag nach Absatz 1 die positive Nachversteuerungsjahresdifferenz anzusetzen. Eine negative Nachversteuerungsjahresdifferenz ist als Erhöhung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern nach § 50 Absatz 2 Nummer 2 zu behandeln. Die Nachversteuerungsjahresdifferenz ist die Differenz zwischen der Nachversteuerungsdifferenz des aktuellen und des vorangegangenen Geschäftsjahrs. Die Nachversteuerungsdifferenz eines Geschäftsjahres ist der Saldo der Erhöhungen und Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden seit ihrer erstmaligen Erfassung in der Nachversteuerungsgruppe (Nachversteuerungssaldo) abzüglich des maximal gerechtfertigten Betrags jeweils bezogen auf das zu betrachtende Geschäftsjahr. Der maximal gerechtfertigte Betrag ist die Differenz zwischen den Erhöhungen und Minderungen der latenten Steuerschulden der fünf der Berücksichtigung folgenden Geschäftsjahre (Differenzmethode); er kann nicht negativ werden. Soweit einer Nachversteuerungsgruppe latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zuzuordnen sind, bleiben ein negativer Betrag des Nachversteuerungssaldos und der jährlichen Minderungen bis zur Höhe dieser latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren außer Betracht. Der nach Satz 6 anzusetzende Betrag

latenter Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren verringert sich um in den vorangegangenen Geschäftsjahren bereits berücksichtigte Beträge latenter Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren sowie in den Fällen des § 50 Absatz 6 um Minderungen der latenten Steuerschulden einer Nachversteuerungsgruppe, die vorrangig latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zuzuordnen sind. Abweichend von Satz 5 kann als maximal gerechtfertigter Betrag die Summe der Erhöhungen des Nachversteuerungssaldos der fünf der Berücksichtigung folgenden Geschäftsjahre angesetzt werden (Summenmethode); er kann nicht negativ werden. Die Summenmethode ist bei einer Nachversteuerungsgruppe II nur zulässig, wenn die Geschäftseinheit nachweist, dass:

1. die in der Nachversteuerungsgruppe II zusammengefassten latenten Steuerschulden einen ähnlichen Umkehrtrend haben. Ein ähnlicher Umkehrtrend liegt vor, wenn die latenten Steuerschulden höchstens in einem Abstand von zwei Geschäftsjahren aufgelöst werden; oder
2. die in der Nachversteuerungsgruppe II zusammengefassten latenten Steuerschulden keinen ähnlichen Umkehrtrend haben, deren Umkehrtrend sich über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren erstreckt und es entsprechend den Grundsätzen des Absatzes 1 zu einer angemessenen Nachversteuerung dieser latenten Steuerschulden kommt.

Bei Anwendung der Summenmethode bleiben abweichend von Satz 6 Minderungen bei der Ermittlung des Nachversteuerungssaldos bis zur Höhe der in der Nachversteuerungsgruppe zusammengefassten latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren außer Betracht; Satz 7 gilt entsprechend. Ist für zusammengefasste latente Steuerschulden ein Nachversteuerungsbetrag nach diesem Absatz zu ermitteln, die in vorangegangenen Geschäftsjahren aufgrund von § 50 Absatz 5 oder 6 nicht nach § 50 Absatz 1 einbezogen wurden, sind diese den betreffenden Nachversteuerungsgruppen zuzuordnen und als latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren zu behandeln.

(4) Die Ermittlung eines Nachversteuerungsbetrags kann für sämtliche latenten Steuerschulden einer Nachversteuerungsgruppe unterbleiben, wenn die Geschäftseinheit unter Berücksichtigung objektiver Umstände darlegt, dass die latenten Steuerschulden bis zum Ende des fünften der Berücksichtigung folgenden Geschäftsjahres aufgelöst sein werden. Im Fall des Satzes 1 können latente Steueransprüche in diese Nachversteuerungsgruppe einbezogen werden. Ist aufgrund einer wesentlichen Änderung der objektiven Umstände nicht mehr davon auszugehen, dass diese latenten Steuerschulden bis zum Ende des fünften der Berücksichtigung folgenden Geschäftsjahres aufgelöst sein werden, gilt Absatz 3 ab dem Geschäftsjahr, in dem die Änderung eintritt. Absatz 3 Satz 11 gilt entsprechend.

(5) Werden latente Steuerschulden von der Geschäftseinheit nicht mehr oder abweichend von den vorangegangenen Geschäftsjahren nach Maßgabe des Absatzes 2 zusammengefasst, ist der Betrag der Nachversteuerungsattribute der bisherigen Nachversteuerungsgruppe zu ermitteln und sachgerecht auf die einzelnen latenten Steuerschulden oder die neu gebildeten Nachversteuerungsgruppen zu verteilen. Die Nachversteuerungsattribute sind:

1. die Nachversteuerungsdifferenz des aktuellen Geschäftsjahres,
2. der Nachversteuerungssaldo,
3. der Betrag der noch nicht umgekehrten latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren sowie diesen gleichstehende latente Steuerschulden und
4. die Erhöhungen des Nachversteuerungssaldos während des fünfjährigen Zeitraums vor der Anwendung des Satzes 1.

(6) Latente Steuerschulden der Nachversteuerungsgruppe II dürfen nach § 50 Absatz 1 nur berücksichtigt werden, wenn die Geschäftseinheit das Vorliegen der Voraussetzungen des Absatzes 2 Satz 2 oder Absatz 4 nachweist. Sind latente Steuerschulden nach Satz 1 nicht zu berücksichtigen und kann die Veranlagung für den Besteuerungszeitraum, in dem sie angefallen sind, nicht mehr geändert werden, sind die erfassten Steuern entsprechend § 52 nachträglich anzupassen. Absatz 3 Satz 11 gilt entsprechend.

(7) Von der Nachversteuerung nach den vorherstehenden Absätzen sind latente Steuerschulden in Bezug auf folgende Kategorien ausgenommen:

1. Abschreibungen auf materielle Vermögenswerte einschließlich Abschreibungen auf Forderungen des Leasinggebers für überlassene materielle Vermögenswerte,
 2. Kosten einer staatlichen Lizenz oder ähnlichen Regelung für die Nutzung von unbeweglichem Vermögen oder natürlichen Ressourcen, die mit erheblichen Investitionen in materielle Vermögenswerte verbunden sind,
 3. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen,
 4. Stilllegungs- und Sanierungsaufwendungen,
 5. Zeitwertbilanzierung nicht realisierter Nettogewinne, sofern nicht die Realisationsmethode nach § 35 anzuwenden ist,
 6. Nettowechselkursgewinne,
 7. Versicherungsrückstellungen und abgegrenzte Versicherungsvertragsabschlusskosten,
 8. Gewinne aus dem Verkauf von in demselben Steuerhoheitsgebiet wie die Geschäftseinheit belegenem Sachvermögen, die in Sachvermögen in demselben Steuerhoheitsgebiet reinvestiert werden, und
 9. zusätzliche Beträge, die sich aus Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen in Bezug auf die in den Nummern 1 bis 8 genannten Posten ergeben.“
8. Dem § 55 Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:
- „Dies gilt nicht, wenn es sich bei der Geschäftseinheit um eine Investmenteinheit handelt.“
9. In § 57 Absatz 1 wird die Angabe „§ 50 Absatz 4“ durch die Angabe „§ 50a“ ersetzt.
10. § 64 Absatz 2 wird wie folgt geändert:
- a) Der Nummer 2 wird folgender Satz angefügt:

„Satz 1 ist auch bei Veränderungen der Unternehmensgruppe vor dem Übergangsjahr zu berücksichtigen; § 15 Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend.“
 - b) In Nummer 6 wird die Angabe „§ 50 Absatz 4“ und werden die Wörter „§ 50 Absatz 4 Satz 2“ jeweils durch die Angabe „§ 50a“ ersetzt.
11. § 66 wird wie folgt geändert
- a) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Abweichend von Absatz 1 gilt bei der Übertragung oder dem Erwerb von Vermögenswerten und Schulden im Rahmen einer Mindeststeuer-Reorganisation, dass bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts

1. der übertragenden Gesellschaft das Ergebnis aus der Übertragung der Vermögenswerte und Schulden außer Ansatz bleibt,
2. der übernehmenden Gesellschaft
 - a) die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden der übertragenden Gesellschaft zum Zeitpunkt der Übertragung zugrunde gelegt werden (Buchwertfortführung) und
 - b) ein Gewinn oder Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Gesellschaft und den Buchwerten im Sinne des Buchstaben a) außer Ansatz bleibt (Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust). Dies gilt nicht für einen Übernahmegewinn, soweit dieser dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht, wenn ein Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der übertragenden Körperschaft nicht nach § 21 ausgenommen wäre.“
- b) In Absatz 5 werden im Satzteil vor Nummer 1 die Wörter „oder ein ähnlicher Geschäftsvorfall“ durch die Wörter „im Rahmen eines Zusammenschlusses, einer Spaltung, einer Liquidation oder eines ähnlichen Geschäftsvorfalles“ ersetzt und die Wörter „oder dem“ gestrichen.

12. § 67 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 werden die Wörter „Teilen 3 bis 7 sowie den §§ 84 bis 87“ durch die Wörter „Teilen 3 bis 7, 8 Abschnitt 3 sowie den §§ 84 bis 87b und 89“ ersetzt.
- b) In Absatz 5 Nummer 1 werden die Wörter „die Umsatzgrenze erfüllt“ durch die Wörter „der Mindestbesteuerung entsprechend den GloBE-Mustervorschriften unterliegt“ ersetzt.

13. § 75 wird wie folgt geändert:

- a) Nach Absatz 3 Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Die Fristen nach Satz 1 und 2 enden nicht vor dem 30. Juni 2026.“

- b) Absatz 4 Satz 1 bis 3 wird wie folgt gefasst:

„Das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt die Mindeststeuer-Berichte an die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde. Enthält ein Mindeststeuer-Bericht Angaben im Sinne des § 76 für ein anderes Steuerhoheitsgebiet, übermittelt das Bundeszentralamt für Steuern der zuständigen Behörde dieses Steuerhoheitsgebiets den ihm nach Absatz 1 übermittelten Mindeststeuer-Bericht, wenn die Bundesrepublik Deutschland und dieses Steuerhoheitsgebiet aufgrund Artikel 8ae Absatz 2 der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S.1) oder einer innerstaatlich anwendbaren völkerrechtlichen Vereinbarung zum gegenseitigen automatischen Austausch von Informationen zu Mindeststeuer-Berichten zwischen ihren zuständigen Behörden verpflichtet sind. Das Bundeszentralamt für Steuern nimmt die Mindeststeuer-Berichte entgegen, die ihm von der zuständigen Behörde

eines anderen Steuerhoheitsgebiets übermittelt worden sind und übermittelt diese an die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde.“

14. In § 76 Nummer 4 wird das Wort „und“ durch die Wörter „und 3 sowie“ ersetzt.
15. § 77 wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 1 wird die Angabe „§ 50 Absatz 7“ durch die Angabe „§ 50 Absatz 5“ ersetzt.
 - bb) Folgender Satz wird angefügt:

„Satz 1 gilt entsprechend für das in § 41 Absatz 1 genannte Wahlrecht.“
 - b) In Absatz 2 wird nach der Angabe „§ 40 Absatz 1“ die Angabe „§ 50 Absatz 6“ eingefügt.
16. § 80 wird wie folgt geändert:
 - a) Dem Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:

„Unternehmensgruppen, die nicht zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts verpflichtet sind, haben die Angaben zugrunde zu legen, die sie berichtet hätten, wären sie verpflichtet gewesen, einen länderbezogenen Bericht zu erstellen.“
 - b) In Absatz 3 wird das Wort „über“ durch die Wörter „mehr als“ ersetzt.
17. § 82 Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - a) Satz 6 wird wie folgt gefasst:

„Für die Berücksichtigung latenter Steueransprüche gilt § 50 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 entsprechend.“
 - b) Folgender Satz wird angefügt:

„Für die Zwecke der Anwendung dieses Absatzes

 1. gilt § 50 Absatz 1a in Verbindung mit § 64 Absatz 2 Nummer 2 entsprechend,
 2. bleiben aktive und passive latente Steuern in Bezug auf eine gemischte Hinzurechnungsbesteuerung im Übergangsjahr und den darauffolgenden Jahren unberücksichtigt.“
18. § 84 Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - a) Im Satzteil vor Nummer 1 wird nach den Wörtern „(Übergangszeit), für ein“ das Wort „getestetes“ eingefügt.
 - b) In Nummer 1 wird das Wort „ausweist“ durch die Wörter „für ihre Geschäftseinheiten ausweist (CbCR-Wesentlichkeitsgrenze-Test)“ ersetzt.
 - c) In Nummer 2 werden vor dem Wort „einem“ die Wörter „mit ihren Geschäftseinheiten“ und nach den Wörtern „Übergangssteuersatz entspricht“ der Klammerzusatz

„(CbCR-Effektivsteuersatz-Test)“ eingefügt sowie die Angabe „§ 87 Nummer 6“ durch die Angabe „§ 87 Absatz 8“ ersetzt.

d) In Nummer 3 werden vor den Wörtern „einen Gewinn“ die Wörter „für ihre Geschäftseinheiten“ und nach den Wörtern „Freibetrag (§§ 58 bis 62) ist“ der Klammerzusatz „(CbCR-Routinegewinn-Test)“ eingefügt.

e) Folgender Satz wird angefügt:

„Unternehmensgruppen, die nicht zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts verpflichtet sind, haben die Angaben zugrunde zu legen, die sie berichtet hätten, wären sie verpflichtet gewesen, einen länderbezogenen Bericht zu erstellen.“

19. § 85 Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Die Vorschriften zum CbCR-Safe-Harbour gelten für Joint Ventures und Joint-Venture Tochtergesellschaften (§ 67) entsprechend; hierfür sind jedes Joint Venture und dessen Joint-Venture-Tochtergesellschaften als Geschäftseinheiten einer eigenständigen Unternehmensgruppe und sofern in demselben Steuerhoheitsgebiet wie Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe belegen, als vom getesteten Steuerhoheitsgebiet der Unternehmensgruppe eigenständig zu testendes Steuerhoheitsgebiet zu behandeln. Anstelle von im länderbezogenen Bericht ausgewiesenen Informationen, ist auf die in den qualifizierten Rechnungslegungsinformationen enthaltenen Informationen abzustellen.“

20. § 87 wird wie folgt gefasst:

„§ 87

Definitionen für den CbCR-Safe-Harbour und weitere Bestimmungen

(1) Soweit nichts anderes geregelt ist, gelten für die Anwendung der §§ 84 bis 86, § 87a und § 87b, die in den nachstehenden Absätzen definierten Begriffsbestimmungen. Sofern die Anforderungen für den CbCR-Safe-Harbour für ein getestetes Steuerhoheitsgebiet nicht erfüllt sind oder nach diesem Gesetz erforderliche Anpassungen unterblieben sind, scheidet die Anwendung des § 84 für das jeweilige getestete Steuerhoheitsgebiet ungeachtet des Umstands aus, dass dies im Ergebnis keinen Einfluss auf die Erfüllung der in § 84 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 genannten Tests hätte.

(2) Ein länderbezogener Bericht (§ 138a der Abgabenordnung) ist qualifiziert, wenn dieser auf der Grundlage von qualifizierten Rechnungslegungsinformationen und unter konsistenter Verwendung von Rechnungslegungsdaten erstellt wurde. Qualifizierte Rechnungslegungsinformationen sind

1. die Berichtspakete. Berichtspakete sind die für Konsolidierungszwecke an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheiten, wenn sie den in § 138a der Abgabenordnung enthaltenen Anforderungen für die länderbezogene Berichterstattung entsprechen;
2. die Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten, sofern diese nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard (§ 7 Absatz 4) oder einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard (§ 7 Absatz 37) aufgestellt werden und die in diesen Abschlüssen enthaltenen Informationen auf der Grundlage dieses Rechnungslegungsstandards fortgeführt werden und verlässlich sind;

3. im Fall einer Geschäftseinheit, die allein aus Gründen der Größe oder der Wesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss der Unternehmensgruppe einbezogen wird (§ 4 Absatz 1 Nummer 2), der Jahresabschluss, der für die Erstellung des länderbezogenen Berichts der Unternehmensgruppe verwendet wird; oder
4. im Fall einer Betriebsstätte, für die keine qualifizierten Rechnungslegungsinformationen im Sinne der Nummern 1 bis 3 erstellt wurden, die Unterlagen, die auch für die Erstellung eines länderbezogenen Berichts zugelassen und verwendet worden sind.

Die konsistente Verwendung von Rechnungslegungsdaten erfordert, dass

1. für alle Geschäftseinheiten eines getesteten Steuerhoheitsgebiets einheitlich nur die Rechnungslegungsinformationen nach Satz 2 Nummer 1 oder nach Satz 2 Nummer 2 verwendet werden. In den in Satz 2 Nummer 3 und 4 genannten Fällen dürfen davon abweichend die anderen dort zugelassenen Rechnungslegungsinformationen verwendet werden;
2. ein von der Betriebsstätte ausgewiesener Verlust nicht auch beim Stammhaus berücksichtigt wird. Die qualifizierten Rechnungslegungsinformationen sind dementsprechend anzupassen;
3. die dem länderbezogenen Bericht zugrunde gelegten Rechnungslegungsdaten für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours unverändert übernommen werden, es sei denn, dieses Gesetz erfordert eine Anpassung.

(3) Die Umsatzerlöse entsprechen der Summe aus den Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen, wie sie im qualifizierten länderbezogenen Bericht ausgewiesen sind.

(4) Die vereinfacht erfassten Steuern entsprechen dem in den qualifizierten Rechnungslegungsinformationen der Unternehmensgruppe ausgewiesenen Ertragsteueraufwand, nach Bereinigung aller nicht erfassten Steuern und ungewissen Steuerrückstellungen.

(5) Der Gewinn oder Verlust vor Steuern ist das Jahresergebnis vor Steuern, wie es im qualifizierten länderbezogenen Bericht ausgewiesen ist, erhöht um einen nicht realisierten Nettoverlust aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert sowie um inkongruente Dividenden.

(6) Ein nicht realisierter Nettoverlust aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ist die Summe aller Verluste, verringert um etwaige Gewinne, die auf einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts von Eigenkapitalbeteiligungen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 beruhen. Dies gilt nur, wenn der Verlust 50 Millionen Euro für ein getestetes Steuerhoheitsgebiet übersteigt.

(7) Inkongruente Dividenden sind Erträge, die bei der Leistungsempfängerin für Zwecke des länderbezogenen Berichts vom Gewinn oder Verlust vor Steuern als Dividende ausgenommen wurden, jedoch nach den dem länderbezogenen Bericht zugrunde liegenden Rechnungslegungsdaten der leistenden Geschäftseinheit nicht als Dividende einzustufen sind.

(8) Der vereinfacht berechnete effektive Steuersatz für ein getestetes Steuerhoheitsgebiet wird wie folgt berechnet:

$$\frac{\text{Vereinfachte erfasste Steuern}}{\text{Gewinn oder Verlust vor Steuern}}$$

(9) Der Übergangsteuersatz beträgt für die Geschäftsjahre, die in den Jahren 2023 und 2024 beginnen, 15 Prozent, für die im Jahr 2025 beginnen 16 Prozent und für die im Jahr 2026 beginnen 17 Prozent.

(10) Qualifizierte Gesellschafter einer obersten Muttergesellschaft, die eine transparente Einheit sind, sind die in § 69 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 genannten Gesellschafter. Qualifizierte Gesellschafter einer obersten Muttergesellschaft, die einem Dividendenabzugsregime unterliegt, sind die in § 70 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 genannten Gesellschafter.“

21. Nach § 87 werden die folgenden §§ 87a und 87b eingefügt:

„§ 87a

Anwendung der Erwerbsmethode

(1) Auswirkungen aus der Anpassung des Buchwerts von Vermögenswerten und Schulden, die aufgrund der Anwendung der Erwerbsmethode bei einem Beteiligungserwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses resultieren, dürfen in den in § 87 Absatz 2 Satz 2 genannten Rechnungslegungsinformationen nicht berücksichtigt werden. Satz 1 gilt nicht, wenn die Unternehmensgruppe für nach dem 31. Dezember 2022 beginnende Geschäftsjahre nur länderbezogene Berichte auf der Grundlage von Berichtspaketen und Jahresabschlüssen erstellt und übermittelt hat, in denen die Auswirkungen aus der Anwendung der Erwerbsmethode aus vorhergehenden Erwerben berücksichtigt worden sind. Abweichend von Satz 1 ist ein späterer Wechsel zur Einbeziehung der Auswirkungen aus der Anwendung der Erwerbsmethode zulässig, wenn die Geschäftseinheiten aufgrund einer späteren gesetzlichen oder aufsichtsrechtlichen Regelung zur Berücksichtigung der Erwerbsmethode im Berichtspaket oder Jahresabschluss verpflichtet sind.

(2) Im Fall des Absatzes 1 Satz 2 oder 3 sind dem Gewinn oder Verlust vor Steuern nach § 87 Absatz 5 auch Wertminderungen eines Geschäfts- oder Firmenwerts, welcher auf einem Beteiligungserwerb nach dem 30. November 2021 beruht, für Zwecke des CbCR-Routinegewinn-Tests wieder hinzuzurechnen. Satz 1 gilt für den CbCR-Effektivsteuersatz-Test entsprechend; dies aber nur dann, wenn die zugrunde liegenden Rechnungslegungsinformationen nicht bereits eine Umkehrung der latenten Steuerschuld oder den Ansatz oder die Erhöhung eines latenten Steueranspruchs in Bezug auf die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts enthalten.

§ 87b

Anpassungen bei Inkongruenzen

(1) Aufwendungen und Verluste sowie Ertragsteueraufwendungen dürfen im Fall von Inkongruenzen weder beim Gewinn oder Verlust vor Steuern (§ 87 Absatz 5) noch bei den vereinfacht erfassten Steuern (§ 87 Absatz 4) berücksichtigt werden. Die qualifizierten Rechnungslegungsinformationen sind dementsprechend anzupassen. Eine Inkongruenz liegt vor, wenn eine Vereinbarung zwischen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe zu Folgendem führt:

1. zum Abzug von Aufwendungen ohne eine entsprechende Erhöhung von Erträgen oder des Gewinns,
2. zum doppelten Abzug von Aufwendungen oder zur doppelten Verlustnutzung oder

3. zur doppelten Berücksichtigung von Steuern.

(2) Eine Inkongruenz nach Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 liegt vor, soweit die unmittelbare oder mittelbare Vergabe von Kapital im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit zu Aufwendungen oder Verlusten führt und sich im Jahresabschluss einer anderen Geschäftseinheit die Erträge oder der Gewinn nicht entsprechend erhöhen und auch nicht zu erwarten ist, dass sich über die Laufzeit der Vereinbarung eine entsprechende Erhöhung der steuerpflichtigen Einkünfte ergibt. Nicht als Inkongruenz gilt, wenn sich die Aufwendungen oder der Verlust ausschließlich auf zusätzliches Kernkapital nach § 31 Satz 1 bezieht. Eine Erhöhung der steuerpflichtigen Einkünfte liegt nicht vor, soweit der Betrag, der die steuerlichen Einkünfte erhöht, durch steuerliche Attribute, insbesondere Verlustvorträge, ausgeglichen wird, die ohne die Vereinbarung nicht hätten genutzt werden können, oder die Vereinbarung in dem getesteten Steuerhoheitsgebiet, in dem sich die steuerpflichtigen Einkünfte erhöhen, zu steuerwirksamen Aufwendungen oder einem Verlust führt, ohne dass sich der Betrag auf den Gewinn oder Verlust vor Steuern (§ 87 Nummer 4) auswirkt.

(3) Eine Inkongruenz nach Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 liegt vor, soweit Aufwendungen oder ein Verlust im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit

1. auch im Jahresabschluss einer anderen Geschäftseinheit als Aufwendungen oder Verluste ausgewiesen sind oder
2. im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit zu Aufwendungen oder Verlusten bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte einer anderen Geschäftseinheit in einem anderen getesteten Steuerhoheitsgebiet führen.

Aufwendungen oder Verluste im Jahresabschluss einer steuertransparenten Einheit nach § 7 Absatz 32 bleiben insoweit unberücksichtigt, als sie auch im Jahresabschluss eines gruppenzugehörigen Gesellschafters ausgewiesen sind. Eine Inkongruenz nach Satz 1 Nummer 1 liegt nicht vor, soweit die Aufwendungen im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit mit Erträgen verrechnet werden und die Aufwendungen und die Erträge auch im Jahresabschluss einer anderen Geschäftseinheit enthalten sind. Eine Inkongruenz nach Satz 1 Nummer 2 liegt nicht vor, soweit die Aufwendungen oder Verluste im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit mit Erträgen verrechnet werden und diese Erträge bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte der Geschäftseinheit in einem anderen getesteten Steuerhoheitsgebiet berücksichtigt werden, die die Aufwendungen steuerlich geltend macht. Eine Inkongruenz nach Satz 1 muss bei allen bis auf einer der Geschäftseinheiten korrigiert werden, wenn alle von der Inkongruenz betroffenen Geschäftseinheiten in demselben getesteten Steuerhoheitsgebiet belegen sind.

(4) Eine Inkongruenz nach Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 liegt vor, soweit mehr als eine Geschäftseinheit denselben Ertragsteueraufwand bei der Ermittlung des Gesamtsteueraufwands (§ 44) oder der vereinfacht erfassten Steuern (§ 87 Absatz 4) berücksichtigt, es sei denn, auch die der Steuer unterliegenden Einkünfte sind in den entsprechenden Abschlüssen der Geschäftseinheiten enthalten. Keine Inkongruenz nach Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 stellt es dar, wenn diese nur deshalb entsteht, weil für die Ermittlung der vereinfacht erfassten Steuern (§ 87 Absatz 4) keine Anpassung des Ertragsteueraufwands erforderlich ist, der bei der Ermittlung des Gesamtsteueraufwands (§ 44) der ersten Geschäftseinheit einer anderen Geschäftseinheit zugerechnet würde.

(5) Die vorstehenden Absätze gelten für Vereinbarungen, die nach dem 15. Dezember 2022 abgeschlossen, geändert oder übertragen wurden oder werden. Dies gilt auch, wenn sich nach dem 15. Dezember 2022 die Erfüllung der sich aus einer Vereinbarung ergebenden Rechte oder Pflichten einschließlich der Zahlungsmodalitäten oder die bilanzielle Behandlung in Bezug auf die Vereinbarung wesentlich geändert hat oder ändert. Geschäftseinheiten im Sinne der vorstehenden Absätze sind sowohl

inländische als auch ausländische Geschäftseinheiten, Betriebsstätten, Joint Ventures und Joint-Venture-Tochtergesellschaften.“

22. § 88 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 3 werden nach den Wörtern „effektive Steuersatz“ die Wörter „für in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Einheiten“ eingefügt.

bb) Dem Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:

„Die Berechnung hat dabei für jedes Steuerhoheitsgebiet und jede Unternehmensgruppe getrennt zu erfolgen.“

b) Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

„(3) Findet die gemischte Hinzurechnungsbesteuerung Anwendung auf eine Geschäftseinheit in Bezug auf Einkommen von Einheiten, an denen sie eine unmittelbare oder mittelbare Eigenkapitalbeteiligung hält, hat die Zurechnung der entsprechenden Steuern an diese Einheiten zu erfolgen. Jede dieser Einheiten berechnet den Zurechnungsschlüssel nach Absatz 2 unter Verwendung des effektiven Steuersatzes nach Absatz 4. Wenn die Einheit in einem Steuerhoheitsgebiet belegen sein, in welchem § 53 Absatz 1 keine Anwendung findet oder sie keine Berechnung nach Absatz 4 durchführt, hat die Berechnung für alle dort belegenen Einheiten auf Basis des aggregierten Gewinns und der Steuern in den Jahresabschlüssen dieser Einheiten in Bezug auf die der gemischten Hinzurechnungsbesteuerung unterliegende Geschäftseinheit zu erfolgen.“

c) Folgender Absatz 4 wird angefügt:

„(4) Findet § 53 Absatz 1 auf eine Unternehmensgruppe keine Anwendung, ist der effektive Steuersatz abweichend von Absatz 2 zu berechnen:

1. nimmt eine Unternehmensgruppe die Übergangsregelungen nach den §§ 84 bis 87 für ein Steuerhoheitsgebiet in Anspruch, hat die Unternehmensgruppe den vereinfacht berechneten effektiven Steuersatz (§ 87 Nummer 6) zugrunde zu legen;
2. nimmt eine Unternehmensgruppe die Ausnahmeregelung nach § 81 für ein Steuerhoheitsgebiet in Anspruch, ist der effektive Steuersatz wie folgt zu berechnen:

$$\frac{\text{(Summe der Steuern nach § 90 + nach § 90 zu zahlende Ergänzungssteuer)}}{\text{Summe des für § 90 zugrunde gelegten Mindeststeuer-Gewinns}}$$

Für jedes andere Steuerhoheitsgebiet hat die Unternehmensgruppe den vereinfacht berechneten effektiven Steuersatz nach § 87 Nummer 6 zu berechnen und anstelle des Gewinns oder Verlusts vor Steuern nach § 87 Nummer 4 den Gewinn oder Verlust vor Steuern aus einem Konzernabschluss nach § 7 Absatz 21 zu verwenden.“

23. § 95 Absatz 1 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 werden die Wörter „Die nach § 1 Steuerpflichtigen haben“ durch die Wörter „Der Gruppenträger hat“ ersetzt.

b) Satz 6 wird aufgehoben.

24. In § 97 Absatz 1 wird die Angabe „§ 87 Nummer 5“ durch die Angabe „§ 87 Absatz 6“ ersetzt.
25. In § 98 Absatz 1 werden die Wörter „oder Satz 3 in Verbindung mit § 75 Absatz 3 Satz 1 bis 3 und § 76 den“ durch ein Komma und die Wörter „auch in Verbindung mit Satz 3, einen“ ersetzt.
26. In § 99 Absatz 4 Satz 1 wird die Angabe „§ 52“ durch die Angabe „§ 54“ ersetzt.
27. Dem § 101 wird folgender Absatz angefügt:

„(4) § 87b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen.“

Artikel 2

Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes

§ 5 Absatz 1 Satz 1 des Finanzverwaltungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2006 (BGBl. I S. 846, 1202), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 19. Juni 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 205) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Nummer 5h wird wie folgt gefasst:

„5h. die Entgegennahme und Weiterleitung der Meldungen nach § 3 Absatz 4 des Mindeststeuergesetzes an die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde sowie die Entgegennahme, Weiterleitung und Übermittlung von Informationen nach § 75 des Mindeststeuergesetzes;“.

2. In Nummer 47 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt.
3. Folgende Nummer 48 wird angefügt:

„48. die Durchführung von Bußgeldverfahren nach § 98 des Mindeststeuergesetzes.“

Artikel 3

Änderung des EU-Amtshilfegesetzes

§ 7 des EU-Amtshilfegesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809), das zuletzt durch Artikel 31 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Nach Absatz 14b wird folgender Absatz 14c eingefügt:

„(14c) Das zentrale Verbindungsbüro übermittelt im Wege des automatischen Austauschs die ihm nach § 75 Absatz 1 MinStG gemeldeten Informationen zu

Mindeststeuer-Berichten steuerpflichtiger Geschäftseinheiten, die Angaben für einen Mitgliedstaat der Europäischen Union enthalten, an die zuständigen Behörden aller Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Die Übermittlung erfolgt auf elektronischem Weg. Auf die praktischen Regelungen, die zur Erleichterung des Austauschs der in Satz 1 genannten Informationen von der Europäischen Kommission zur Umsetzung von Artikel 8ae der Amtshilferichtlinie erlassen worden sind, wird verwiesen. Hierzu zählen auch Maßnahmen zur standardisierten Übermittlung der Informationen als Teil des Verfahrens zur Festlegung des Standardformats, das nach Artikel 20 Absatz 6 der Amtshilferichtlinie vorgesehen ist.“

2. In Absatz 15 Satz 1 wird die Angabe „14a“ durch die Angabe „14c“ ersetzt.

Artikel 4

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht werden die Angaben zu den §§ 4i und 4j wie folgt gefasst:

„§ 4i (weggefallen)

§ 4j (weggefallen)“.

2. § 4i wird aufgehoben.
3. § 4j wird aufgehoben.
4. In § 9 Absatz 5 Satz 2 wird die Angabe „§ 4j“ gestrichen.
5. § 52 wird wie folgt geändert:

- a) Dem Absatz 8c wird folgender Satz angefügt:

„§ 4j ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden.“

- b) Dem Absatz 16b wird folgender Satz angefügt:

„§ 9 Absatz 5 Satz 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) vom [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 anzuwenden.“

Artikel 5

Änderung des Außensteuergesetzes

Das Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 13 wie folgt gefasst:
„§ 13 (weggefallen)“.
2. § 9 wird wie folgt geändert:
 - a) Die Angabe „10 Prozent“ wird durch die Wörter „ein Drittel“ ersetzt.
 - b) Die Angabe „80 000“ wird durch die Angabe „250 000“ ersetzt.
3. § 11 wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 1 wird der Punkt am Ende durch die Wörter „; der Kürzungsbetrag erhöht sich um den Betrag des Bezugs, der nach § 8b Absatz 5 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden darf.“ ersetzt.
 - bb) In Satz 2 wird der Punkt am Ende durch die Wörter „; Satz 1 Halbsatz 2 gilt entsprechend.“ ersetzt.
 - b) Dem Absatz 4 wird folgender Satz angefügt:

„Absatz 2 Satz 1 gilt mit der Maßgabe, dass sich der Kürzungsbetrag um den Betrag des Gewinns erhöht, der nach § 8b Absatz 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden darf; dies gilt für die Anwendung des Absatzes 2 Satz 2 entsprechend.“
 - c) Folgender Absatz 6 wird angefügt:

„(6) Bei einer Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17 des Körperschaftsteuergesetzes sind die Absätze 1 bis 4 entsprechend anzuwenden.“
4. § 13 wird aufgehoben.
5. In § 5 Absatz 1 Satz 1, § 15 Absatz 9 Satz 1 und § 18 Absatz 1 Satz 1 wird jeweils die Angabe „§§ 7 bis 13“ durch die Angabe „§§ 7 bis 12“ ersetzt.
6. § 21 wird wie folgt geändert:
 - a) In Absatz 4 Satz 1 wird die Angabe „§§ 7 bis 13“ durch die Angabe „§§ 7 bis 12“ ersetzt.
 - b) In Absatz 6 werden nach dem Wort „Veranlagungszeitraum“ die Wörter „und für die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum“ eingefügt.
 - c) Folgender Absatz 8 wird angefügt:

„(8) § 9 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals anzuwenden für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum und für die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2021 beginnt. § 11 Absatz 2, 4 und 6 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals für den Veranlagungs- und

Erhebungszeitraum 2022 anzuwenden. § 13 in der am 1. Juli 2021 geltenden Fassung ist nicht anzuwenden.“

Artikel 6

Änderung des Investmentsteuergesetzes

Das Investmentsteuergesetz vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730), das zuletzt durch Artikel 25 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 43 wie folgt gefasst:

„§ 43 Steuerbefreiung aufgrund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Teilfreistellung“.

2. Dem § 37 Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Hinzurechnungsbeträge nach § 10 des Außensteuergesetzes sind nicht in die Ermittlung der Einkünfte nach Satz 1 einzubeziehen.“

3. Die Überschrift von § 43 wird wie folgt gefasst:

„§ 43

Steuerbefreiung aufgrund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Teilfreistellung“.

4. Dem § 57 wird folgender Absatz 12 angefügt:

„(12) § 37 Absatz 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom ... (BGBl. I Nr. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals anzuwenden für Geschäftsjahre, die nach dem [einsetzen: Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] beginnen.“

Artikel 7

Inkrafttreten

Die Artikel 1 bis 4 und 6 dieses Gesetzes treten am Tag nach der Verkündung in Kraft. Artikel 5 tritt am 1. Juli 2021 in Kraft.

Begründung

A. Allgemeiner Teil

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen vom 21. Dezember 2023 (BGBl I Nr 397 vom 27. Dezember 2023) wurden die internationalen Vereinbarungen der globalen Mindestbesteuerung für Geschäftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2023 beginnen, umgesetzt. In diesem Zusammenhang wurden auch die vom Inclusive Framework on BEPS beschlossenen Regelungen für sog. Safe-Harbours vom 15. Dezember 2022 sowie die Verwaltungsleitlinien vom 1. Februar 2023 und 13. Juli 2023 umgesetzt. Am 15. Dezember 2023 und 24. Mai 2024 wurden weitere Verwaltungsleitlinien vom Inclusive Framework on BEPS beschlossen, die insbesondere die Anwendung des CbCR-Safe-Harbour betreffen.

Neben den Änderungen des Mindeststeuergesetzes enthält der Gesetzentwurf Begleitmaßnahmen, die zu einer Vereinfachung und Systematisierung des internationalen Unternehmensteuerrechts beitragen sollen.

Die Änderung im Investmentsteuergesetz dient der Vermeidung des doppelten Ansatzes von Hinzurechnungsbeträgen bei Spezial-Investmentfonds, sorgt damit für die Gleichstellung mit der Direktanlage sowie für eine administrative Vereinfachung und trägt zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland bei.

I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Der vorliegende Gesetzentwurf dient der Umsetzung des sich aus den Verwaltungsleitlinien vom 15. Dezember 2023 und vom 24. Mai 2024 ergebenden Änderungsbedarfs im Mindeststeuergesetz.

Ergänzend zu den Änderungen des Mindeststeuergesetzes werden Anpassungen im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung vorgenommen, die zu einer Vereinfachung und Systematisierung beitragen. Anti-Missbrauchs-Maßnahmen werden insbesondere in Bereichen zurückgeführt, in denen davon auszugehen ist, dass bereits die Mindeststeuer entsprechende Gestaltungsanreize deutlich vermindert. Außerdem werden Regelungen enger an internationale Standards herangeführt (z. B. an die Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU – ATAD).

II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Der Gesetzentwurf setzt insbesondere die Regelungen zur Verwendung von sog. Berichtspaketen, die Zulässigkeit der Verwendung der Erwerbsmethode sowie eine Vorschrift zur Verhinderung der ungerechtfertigten Inanspruchnahme beim CbCR-Safe-Harbour um. Darüber hinaus hat sich weiterer Anpassungsbedarf im Mindeststeuergesetz ergeben. Dieser ist vorwiegend redaktioneller Art. Eine wesentliche Änderung betrifft die Berücksichtigung von latenten Steuern im Rahmen der Vollberechnung, die aufgrund eines Wahlrechts oder aufgrund Verrechnung im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag nicht ausgewiesen sind.

Folgende Begleitmaßnahmen außerhalb des Mindeststeuergesetzes sollen zur Vermeidung von Steuerbürokratie und zur Vermeidung von Doppelbesteuerung umgesetzt werden:

– Abschaffung der Lizenzschranke (§ 4j EStG)

Unerwünschte Gestaltungen zur Gewinnverlagerung werden mittlerweile durch eine Vielzahl an international abgestimmten Maßnahmen – wie die globale Mindestbesteuerung – verhindert. Mit der Abschaffung der Lizenzschranke geht zudem eine Verringerung des Compliance-Aufwands für Unternehmen einher.

– Abschaffung des Sonderbetriebsausgabenabzugsverbots bei Vorgängen mit Auslandsbezug (§ 4i EStG)

Die Aufhebung des § 4i EStG ist vor dem Hintergrund der weitgehenden Erfassung der geregelten Sachverhalte auch durch die Anti-Hybrid-Regelung des § 4k EStG gerechtfertigt.

– Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 AStG)

Die Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter ist im Hinblick auf die Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU folgerichtig, da es sich um Regelungen für beherrschte Unternehmen handelt, während § 13 AStG auch nicht beherrschende Beteiligungen sanktioniert. In steuerungspraktischer Hinsicht führt die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung im Fall von Kleinstbeteiligungen regelmäßig zu erheblichen administrativen Schwierigkeiten sowohl auf Seiten der Verwaltung als auch bei den betroffenen Steuerpflichtigen. Auf die Regelung soll deshalb zukünftig verzichtet werden und die Hinzurechnungsbesteuerung auf den wesentlichen Kern zurückgeführt werden. Die Abschaffung soll rückwirkend ab dem Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2022 (für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen) gelten.

– Anhebung der relativen und absoluten Freigrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 AStG)

Durch die Anpassung der relativen und absoluten Freigrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 AStG) wird der von der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU vorgegebene Spielraum stärker genutzt und Compliance-Aufwand abgebaut. Die begünstigende Regelung soll rückwirkend ab dem Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2022 (für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen) zur Anwendung kommen.

– Anpassung des Kürzungsbetrags in Organschaftsfällen (§ 11 AStG)

Neben technischen und systematischen Anpassungen des Kürzungsbetrags erfolgt ab dem Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2022 eine Neutralisierung der nach § 8b Absatz 3 und 5 KStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Ausschüttungen aus Zwischengesellschaften und Veräußerungen von Beteiligungen an Zwischengesellschaften, wenn Einkünfte bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen haben (§ 11 Absatz 2 und 4 AStG). Dadurch soll vermieden werden, dass die Steuerpflichtigen neben dem Hinzurechnungsbetrag bei Ausschüttungen zusätzlich mit nicht abziehbaren Betriebsausgaben belastet werden. Außerdem erhöht sich durch die Änderungen beim Kürzungsbetrag in Organschaftsfällen die Administrierbarkeit der Vorschrift deutlich.

– Vermeidung des doppelten Ansatzes von Hinzurechnungsbeträgen bei Spezial-Investmentfonds (§ 37 InvStG).

Diese Rechtsänderung dient der Gleichstellung mit der Direktanlage, der administrativen Vereinfachung und der Vermeidung einer Schlechterstellung gegenüber

ausländischen Spezial-Investmentfonds. Beherrscht ein Anleger eine ausländische Zwischengesellschaft über den Spezial-Investmentfonds, kommt es bei dem Anleger zu einem unmittelbaren Ansatz der Hinzurechnungsbeträge und zusätzlich zu einem mittelbaren Ansatz der Hinzurechnungsbeträge als Bestandteil der ausschüttungsgleichen Erträge, die dem Anleger über den Spezial-Investmentfonds zugerechnet werden. Dies führt im Ergebnis zu einer doppelten Hinzurechnungsbesteuerung beim Anleger. Damit keine zweifache Steuerbelastung entsteht, sind Minderungs- und Kürzungsbeiträge nach § 10 Absatz 6 und § 11 AStG zu berücksichtigen. Zukünftig wird der administrative Aufwand für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung vermieden.

III. Alternativen

Keine.

IV. Gesetzgebungskompetenz

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Änderung des Mindeststeuergesetzes (Artikel 1), des Einkommensteuergesetzes (Artikel 4) des Außensteuergesetzes (Artikel 5) und des Investmentsteuergesetzes (Artikel 6) ergibt sich aus Artikel 105 Absatz 2 Satz 2 erste Alternative des Grundgesetzes, da sich das daraus ergebende Steueraufkommen dem Bund ganz oder teilweise zusteht.

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes (Artikel 2) ergibt sich aus Artikel 108 Absatz 4 des Grundgesetzes.

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Änderung des EU-Amtshilfegesetzes (Artikel 3) ergibt sich aus Artikel 108 Absatz 5 des Grundgesetzes.

V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen

Der Entwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union und mit völkerrechtlichen Verträgen, die die Bundesrepublik Deutschland abgeschlossen hat, vereinbar.

VI. Gesetzesfolgen

1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf sind wesentliche Rechts- und Verwaltungsvereinfachungen verbunden.

Mit den Begleitmaßnahmen werden eine ganze Reihe von sog. Anti-Missbrauchsregelungen abgeschafft oder deutlich zurückgeführt und damit eine erhebliche Vereinfachungswirkung erzielt. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung wird dies durch den Verzicht auf die Einbeziehung von nicht beherrschenden Beteiligungen bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 AStG) erreicht. Auch der Verzicht auf die komplexen Regelungen der Lizenzschranke (§ 4j EStG) und des Sonderbetriebsausgabenabzugsverbots bei Vorgängen mit Auslandsbezug (§ 4i EStG) hat eine deutliche Vereinfachungswirkung.

2. Nachhaltigkeitsaspekte

Das Vorhaben steht im Einklang mit dem Leitgedanken der Bundesregierung zur nachhaltigen Entwicklung im Sinne der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie, indem es vor allem die

im Rahmen der Zwei-Säulen-Lösung auf internationaler Ebene getroffenen Vereinbarungen zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs und aggressiver Steuergestaltungen weiter konkretisiert und damit auch das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert. Es betrifft das Prinzip Nummer 4 einer nachhaltigen Entwicklung (Nachhaltiges Wirtschaften stärken) und unterstützt die Indikatorenbereiche 8.2 (Staatsverschuldung – Staatsfinanzen konsolidieren, Generationengerechtigkeit schaffen), 8.3 (Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge – Gute Investitionsbedingungen schaffen, Wohlstand dauerhaft erhalten) sowie 8.4 (Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit – Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern). Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (–) in Mio. Euro)

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahresarwirkung ¹	Kassenjahr				
				2025	2026	2027	2028	2029
1	§ 9 AStG ² Anhebung der relativen und absoluten Freigrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung ab 2022	Insg.	- 40	- 40	- 40	- 25	- 15	- 15
		GewSt	- 25	- 25	- 25	- 15	- 10	- 10
		ESt	- 5	- 5	- 5	- 5	.	.
		KSt	- 10	- 10	- 10	- 5	- 5	- 5
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Bund	- 8	- 8	- 8	- 6	- 3	- 3
		GewSt	- 1	- 1	- 1	- 1	.	.
		ESt	- 2	- 2	- 2	- 2	.	.
		KSt	- 5	- 5	- 5	- 3	- 3	- 3
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Länder	- 8	- 8	- 8	- 4	- 3	- 3
		GewSt	- 1	- 1	- 1	.	- 1	- 1
		ESt	- 2	- 2	- 2	- 2	.	.
		KSt	- 5	- 5	- 5	- 2	- 2	- 2
Gem.	- 24	- 24	- 24	- 15	- 9	- 9		
GewSt	- 23	- 23	- 23	- 14	- 9	- 9		
ESt	- 1	- 1	- 1	- 1	.	.		
2	§ 13 AStG ² Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter ab 2022	Insg.	- 25	- 25	- 25	- 15	- 10	- 5
		GewSt	- 15	- 15	- 15	- 10	- 5	- 5

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹	Kassenjahr				
				2025	2026	2027	2028	2029
		EST	- 5	- 5	- 5	.	.	.
		KSt	- 5	- 5	- 5	- 5	- 5	.
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Bund	- 6	- 6	- 6	- 3	- 3	.
		GewSt	- 1	- 1	- 1	.	.	.
		EST	- 2	- 2	- 2	.	.	.
		KSt	- 3	- 3	- 3	- 3	- 3	.
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Länder	- 4	- 4	- 4	- 3	- 2	.
		GewSt	.	.	.	- 1	.	.
		EST	- 2	- 2	- 2	.	.	.
		KSt	- 2	- 2	- 2	- 2	- 2	.
		Gem.	- 15	- 15	- 15	- 9	- 5	- 5
		GewSt	- 14	- 14	- 14	- 9	- 5	- 5
		EST	- 1	- 1	- 1	.	.	.
3	Finanzielle Auswirkungen insgesamt	Insg.	- 65	- 65	- 65	- 40	- 25	- 20
		GewSt	- 40	- 40	- 40	- 25	- 15	- 15
		EST	- 10	- 10	- 10	- 5	.	.
		KSt	- 15	- 15	- 15	- 10	- 10	- 5
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Bund	- 14	- 14	- 14	- 9	- 6	- 3
		GewSt	- 2	- 2	- 2	- 1	.	.
		EST	- 4	- 4	- 4	- 2	.	.
		KSt	- 8	- 8	- 8	- 6	- 6	- 3
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Länder	- 12	- 12	- 12	- 7	- 5	- 3
		GewSt	- 1	- 1	- 1	- 1	- 1	- 1
		EST	- 4	- 4	- 4	- 2	.	.
		KSt	- 7	- 7	- 7	- 4	- 4	- 2
		Gem.	- 39	- 39	- 39	- 24	- 14	- 14
		GewSt	- 37	- 37	- 37	- 23	- 14	- 14

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹	Kassenjahr				
				2025	2026	2027	2028	2029
		Est	- 2	- 2	- 2	- 1	.	.

Anmerkungen:

¹⁾ Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten.

²⁾ Zusätzlich dürften sich durch neue Gestaltungsspielräume indirekte, nicht konkret bezifferbare Steuermindereinnahmen bei GewSt, KSt, ESt und SolZ aus Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland ergeben.

Für das Mindeststeuergesetz ergeben sich keine Haushaltsausgaben, da es sich bei den Änderungen um Klarstellungen handelt und die ursprünglichen Auswirkungen bereits im Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (BGBl. 2023 I Nr. 397) enthalten sind.

4. Erfüllungsaufwand

Aus den Änderungen des Mindeststeuergesetzes und des Finanzverwaltungsgesetzes ergeben sich keine Erfüllungsaufwände für Bürgerinnen und Bürger, die Wirtschaft und die Verwaltung. Die Auswirkungen sind bereits im Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (BGBl. 2023 I Nr. 397) enthalten. Bei den Änderungen im Mindeststeuergesetz und im Finanzverwaltungsgesetz handelt es sich lediglich um Klarstellungen.

4.1 Bürgerinnen und Bürger

Jährlicher Aufwand

Aus der Abschaffung des § 13 AStG ergibt sich eine geringe nicht näher quantifizierbare Verringerung des Erfüllungsaufwands für Bürgerinnen und Bürger. Die Auswirkungen der Änderungen des Außensteuergesetzes sind unter 4.2. (Wirtschaft) und 4.3. (Verwaltung) dargestellt. Aus den Änderungen des Mindeststeuergesetzes und den übrigen Begleitmaßnahmen ergibt sich keine Veränderung des Erfüllungsaufwands für Bürgerinnen und Bürger.

4.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Jährlicher Erfüllungsaufwand

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wirtschaftszweig	Fallzahl	Personentage/-monate	Qualifikationsniveau	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	IP
4.2 .1	§ 4i EStG	Aufhebung	Gesamtwirtschaft	10		Hoch				-23		-23	IP
4.2 .2	§ 4j EStG	Aufhebung	Gesamtwirtschaft	5		Hoch						-1	IP
4.2 .3	§ 9 AStG	Anpassung	Gesamtwirtschaft	400		Hoch	58,40	-1.800		-700,8		-700,8	
4.2 .4	§ 11 Abs. 2, 4, 6 AStG	Anpassung	Gesamtwirtschaft	400		Hoch	58,40	-60		-23,36		-23,36	
4.2 .5	§ 13 AStG	Aufhebung	Gesamtwirtschaft	800		Hoch	58,40	-1.800		-1.401,6		-1.401,6	
4.2 .6	§ 51 Abs. 2 i.V.m. §§ 36 bis 49 InvStG	Besteuerungsgrundlagen für Spezial-Investmentfonds	Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen	366		./.	51,30	-15	0	-5	00,0	-5	
4.2 .7	§ 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG	Körperschaftsteuererklärung	Gesamtwirtschaft	404		./.	36,30	-5	0	-1	0	-1	
Gesamt										-2.154,76	0	-2.155,76	
davon aus Informationspflichten										0	0	-24	

Zu laufender Nummer 4.2.1:

Der Erfüllungsaufwand wurde durch das vereinfachte Verfahren entsprechend Anhang 4 des Leitfadens Erfüllungsaufwand der Bundesregierung ermittelt.

Zu laufender Nummer 4.2.2:

Der Erfüllungsaufwand wurde durch das vereinfachte Verfahren entsprechend Anhang 4 des Leitfadens Erfüllungsaufwand der Bundesregierung ermittelt.

Zu den laufenden Nummern 4.2.3 und 4.2.5

Durch die Anpassung an die ATAD (Anpassung der Freigrenze in § 9 AStG und Streichung des § 13 AStG) wird eine Vereinfachung der Regelungen erreicht und die Zahl der Anwendungsfälle erheblich reduziert. Die Administrierung sowohl durch den Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung wird deutlich vereinfacht. Insgesamt mindert sich der Erfüllungsaufwand.

Die Neuregelung führt zu einer Entbürokratisierung und Entlastung der Wirtschaft. Die Zahl der Anwendungsfälle der Hinzurechnungsbesteuerung wird durch die Maßnahmen verringert. Die Finanzverwaltung geht für das Jahr 2022 von einer Gesamtzahl der ausländischen Zwischengesellschaften (vor den durch dieses Gesetz geplanten Änderungen) von 4.000 aus und von einer Reduzierung der Fallzahlen um 400 (Anpassung § 9 AStG) bzw. 800 (Abschaffung § 13 AStG).

Zu laufender Nummer 4.2.4

Durch die Änderung des Kürzungsbetrags für Organschaften und generell die „Neutralisierung“ der nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Absatz 3 und 5 KStG wird die Anwendung des Kürzungsbetrags vereinheitlicht. Die Administrierung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung wird in Organschaftsfällen deutlich vereinfacht. Insgesamt mindert sich der Erfüllungsaufwand.

Die Zahl der Anwendungsfälle der Hinzurechnungsbesteuerung wird sich nicht verändern. Die Neuregelung führt aber zu einer Entbürokratisierung der Vorschriften und damit zu einer Entlastung der Wirtschaft. Ausgehend von einer geschätzten Gesamtzahl von Zwischengesellschaften für 2022 von 4.000 (vor den durch dieses Gesetz geplanten Änderungen) wurde die Minderung des Erfüllungsaufwands für Inlandsbeteiligte, die körperschaftsteuerliche Organgesellschaften sind, geschätzt. Die „Neutralisierung“ der nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Absatz 3 und 5 KStG führt zu keiner gravierenden Änderung des Erfüllungsaufwands.

Einmaliger Erfüllungsaufwand

Durch die beim jährlichen Erfüllungsaufwand genannten Maßnahmen ergibt sich ein geringfügiger nicht quantifizierbarer Minderaufwand.

4.3 Erfüllungsaufwand für die Verwaltung

Jährlicher Erfüllungsaufwand

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/-monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
4.3 .1	§ 4i EStG	Aufhebung, dadurch Wegfall der Prüfung der Bilanz/GuV/EÜR, Prüfungen außerbilanzieller Hinzurechnungen und die materiell rechtliche Bearbeitung strittiger Sachverhalte	Länder	10		gehobener Dienst	43,90	-30		-0,22		-0,22
4.3 .2	§ 4i EStG	Aufhebung, dadurch Entfall der Auswertung Berichte Bp/SteuFa soweit § 4i EStG Tatbestände betroffen	Länder	2 (geschätzt)		höherer Dienst	65,20	-65		-0,141		-0,141
4.3 .3	§ 4j EStG	Aufhebung, dadurch Wegfall der Prüfung der Bilanz/GuV/EÜR, Prüfungen außerbilanzieller Hinzurechnungen und die materiell rechtliche Bearbeitung strittiger Sachverhalte	Länder	5		gehobener Dienst	43,90	-30		-0,33		-0,33
4.3 .4	§ 4j EStG	Aufhebung, dadurch Wegfall der Auswertung der Bp/SteuFa Berichte	Länder	2		höherer Dienst	65,20	-65		-0,141		-0,141

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/-monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
4.3.5	§ 4j EStG	Aufhebung, dadurch Wegfall der Bearbeitung entsprechender Rechtsbehelfe	Länder	3		gehobener Dienst	43,90	256		-0,562		-0,562
4.3.7	§ 9 AStG	Anpassung der Vorschrift und dadurch Verminderung des Prüfaufwands für Veranlagung, Außendienst und Rechtsbehelfsbearbeitung	Länder	400		g. D. h. D.	43,90 65,20	-210 -15		-61,46 -6,52		-67,98
4.3.8	§ 11 Abs. 2, 4, 6 AStG	Anpassung der Vorschrift und dadurch Verminderung des Prüfaufwands für Veranlagung, Außendienst und Rechtsbehelfsbearbeitung	Länder	400		g. D. h. D.	43,90 65,20	-20 -2		-5,853 -0,869		-6,722
4.3.10	§ 13 AStG	Aufhebung der Vorschrift und dadurch Wegfall des Prüfaufwands für Veranlagung, Außendienst und Rechtsbehelfsbearbeitung	Länder	800		g. D. h. D.	43,90 65,20	-210 -15		-122,920 -13,040		-135,960
Gesamt										-212,056		-212,056

Auf die Erläuterungen zu 4.2. (insbesondere hinsichtlich der Fallzahlen) wird Bezug genommen.

Einmaliger Erfüllungsaufwand

Durch die beim jährlichen Erfüllungsaufwand genannten Maßnahmen ergibt sich ein geringfügiger nicht quantifizierbarer Minderaufwand, insbesondere durch die Umstellung der Systeme und Abläufe.

5. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten sonstigen Kosten. Auswirkungen auf das Preisniveau, insbesondere das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

6. Weitere Gesetzesfolgen

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen nach § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesregierung zuwiderlaufen.

VII. Befristung; Evaluierung

Die Regelungen sollen dauerhaft wirken, so dass eine Befristung nicht in Betracht kommt.

Eine Evaluierung ist nicht vorgesehen, da es sich um bei den Änderungen des Mindeststeuergesetzes um Klarstellungen handelt. Beim Mindeststeuergesetz handelt es sich um eine 1:1-Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Mindeststeuergesetzes)

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Zu Buchstabe a (§ 50a – neu)

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an den neu eingefügten § 50a angepasst.

Zu Buchstabe b (§§ 87a und 87b – neu)

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die neu eingefügten §§ 87a und 87b angepasst.

Zu Nummer 2 (§ 7)

Zu Buchstabe a (Absatz 3)

Der eingefügte Einschub dient der korrekten Umsetzung von Artikel 3 Nummer 18 der Richtlinie (EU) 2022/2523.

Zu Buchstabe b (Absatz 5)

Der eingefügte Einschub dient der korrekten Umsetzung von Artikel 3 Nummer 43 der Richtlinie (EU) 2022/2523.

Zu Buchstabe c (Absatz 19)

Der eingefügte Einschub dient der korrekten Umsetzung von Artikel 3 Nummer 31 Buchstabe f) der Richtlinie (EU) 2022/2523.

Zu Buchstabe d (Absatz 20)

Die Änderung dient der korrekten Umsetzung von Artikel 3 Nummer 21 der Richtlinie (EU) 2022/2523.

Zu Buchstabe e (Absatz 21)

Die Änderung dient der Bereinigung der Definition aus § 7 Absatz 10.

Zu Buchstabe f (Absatz 22)

Die Änderung dient der korrekten Umsetzung von Artikel 3 Nummer 19 der Richtlinie (EU) 2022/2523.

Zu Buchstabe g (Absatz 32)

Das Mindeststeuergesetz unterscheidet zwei Kategorien transparenter Einheiten: Steuertransparente Einheiten und umgekehrt hybride Einheiten. Der Unterschied ergibt sich daraus, wie die Einheiten nach dem Recht des Belegenheitsstaates des Gesellschafters steuerlich behandelt werden. Nach der geltenden Definition zur steuertransparenten Behandlung in § 7 Absatz 32 Satz 3 wird jeweils auf den unmittelbaren Gesellschafter der transparenten Einheit abgestellt. Es wurde festgestellt, dass diese Definition zu Rechtsunsicherheit führt, wenn die transparente Einheit selbst wiederum von einer transparenten Einheit gehalten wird.

Mit der Neufassung des § 7 Absatz 32 wird zum einen Punkt 5.2 „Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through-Entities“ der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt. Ob die transparente Einheit (getestete Einheit) als steuertransparent oder umgekehrt hybrid gilt, richtet sich nunmehr danach, wie die getestete Einheit und die Einheiten, über welche die sogenannte Referenzeinheit ihre Anteile an der getesteten Einheit hält, für steuerliche Zwecke behandelt. Die Referenzeinheit ist die Geschäftseinheit, die am nächsten in der Beteiligungskette an der getesteten Einheit beteiligt ist und die entweder selbst keine transparente Einheit ist oder, wenn es keine solche Geschäftseinheit gibt, eine transparente Einheit ist, die selbst die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist (transparente oberste Muttergesellschaft).

Für die Beurteilung der Frage, ob eine Gesellschaft steuerlich transparent behandelt wird oder nicht, muss ein Steuerhoheitsgebiet über ein Ertragssteuerrecht verfügen, das eine Klassifizierung ermöglicht. Verfügt das Steuerhoheitsgebiet, in welchem die Gesellschaft gegründet worden ist, über kein Ertragssteuerrecht, liegt keine transparente, sondern eine per se nichttransparente Gesellschaft vor, es sei denn, die Gesellschaft gilt unter den Voraussetzungen des § 7 Abs. 32 S. 6 als transparente und steuertransparente Einheit.

Zum anderen wird mit der Neufassung auch Punkt 5.5 „Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through-Entities“ der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften bei den hybriden Einheiten umgesetzt. Hiernach wird für den Begriff „Gesellschafter“ in Satz 7 auf den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter der Geschäftseinheit abgestellt. Entsprechend werden erfasste Steuern in Bezug auf das Einkommen der hybriden Einheit, die im Jahresabschluss des mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschafters erfasst sind, der hybriden Einheit gemäß § 49 Absatz 1 Nummer 4 zugerechnet.

Die Definition einer hybriden Einheit ist im geltenden § 7 Absatz 32 Satz 6 nicht erfüllt, wenn die Geschäftseinheit in einem Staat ansässig ist, in dem kein Ertragssteuerrecht existiert, da die Geschäftseinheit für ertragsteuerliche Zwecke im Belegenheitsstaat nicht als selbstständige steuerpflichtige Person behandelt wird. Auch wenn der Gesellschafter einer

Geschäftseinheit in einem Staat ansässig ist, der diese Geschäftseinheit als steuertransparent behandelt und die Gewinne der Geschäftseinheit beim Gesellschafter steuerpflichtig sind, können diese Steuern dem Wortlaut nach dennoch nicht dieser Geschäftseinheit zugerechnet werden, weil § 49 Absatz 1 Nummer 4 nur greift, wenn die Geschäftseinheit als hybride Einheit oder umgekehrt hybride Einheit qualifiziert. Mit dem neuen § 7 Absatz 32 Satz 7 wird die Definition der hybriden Einheit auf alle nichttransparenten Einheiten erweitert und sichergestellt, dass die erfassten Steuern für Zwecke der Berechnung der effektiven Steuerrate korrekt zugerechnet werden. Wenn in einem Staat kein Ertragssteuerrecht existiert, sind die dort gegründeten Gesellschaften per se nichttransparent, es sei denn, es liegt ein Fall des § 7 Abs. 32 S. 6 vor. Alle nichttransparenten Gesellschaften gelten, soweit sie im Belegenheitsstaat des unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafters als steuerlich transparent behandelt werden, dann wiederum als hybride Einheiten.

Zu Nummer 3 (§ 27 Absatz 2)

Zu Buchstabe a (Satz 1)

Die Neufassung ist redaktioneller Art und stellt sicher, dass der Begriff „Steuergutschrift“ als Oberbegriff für „tax credits“ jeglicher Art im Mindeststeuergesetz verwandt wird (siehe auch die Definition der nicht anerkannten steuerlichen Zulagen in § 27 Absatz 2 Satz 3 sowie die redaktionellen Änderungen in § 28 Absatz 3 Satz 1 und § 50 Absatz 1 Satz 2 Nummer 5).

Zu Buchstabe b (Satz 3)

Mit der Streichung wird klargestellt, dass es für die Qualifikation als nicht anerkannte steuerliche Zulage nicht darauf ankommt, ob die Zulage ganz oder teilweise auszahlbar ist. Damit wird sichergestellt, dass auch nicht auszahlbare steuerliche Zulagen den §§ 28 und 29 unterfallen können.

Zu Nummer 4 (§ 28 Absatz 3 Satz 1)

Die Neufassung ist redaktioneller Art und stellt sicher, dass der Begriff „Steuergutschrift“ als Oberbegriff für „tax credits“ jeglicher Art im Mindeststeuergesetz verwandt wird (siehe auch die Definition der nicht anerkannten steuerlichen Zulagen in § 27 Absatz 2 Satz 3 sowie die redaktionellen Änderungen in § 27 Absatz 2 Satz 1 und § 50 Absatz 1 Satz 2 Nummer 5).

Zu Nummer 5 (§ 49)

Zu Buchstabe a (Absatz 1)

Zu Doppelbuchstabe aa (Satzteil vor Nummer 1)

Mit der Ergänzung wird Punkt 5.6 „Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through-Entities“ der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt.

Zu Doppelbuchstabe bb (Nummer 2)

Werden Gewinne einer steuertransparenten Einheit einem gruppenzugehörigen Gesellschafter gemäß § 43 Absatz 2 Nummer 2 zugerechnet, sieht § 49 Absatz 1 Nummer 2 vor, dass alle erfassten Steuern, die der steuertransparenten Einheit in Bezug auf diese Einkünfte entstanden sind, auch dem gruppenzugehörigen Gesellschafter zugeordnet werden sollten. Dies beruht auf dem Grundsatz, dass Steuern in dieselbe staatenbezogene Berechnung der effektiven Steuerrate einbezogen werden sollten wie die Gewinne, auf die sie sich beziehen. § 49 Absatz 1 Nummer 2 bezieht sich jedoch nur auf erfasste Steuern, die in dem

Jahresabschluss der steuertransparenten Einheit enthalten sind. Er gilt nicht für erfasste Steuern, die gemäß einer anderen Bestimmung in § 49 von einem anderen Rechtsträger auf die steuertransparente Einheit übertragen werden, z. B. aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung.

Die Ergänzung in Nummer 2 regelt nun, dass Nummer 2 sowohl für den Betrag erfasster Steuern, die im Jahresabschluss der steuertransparenten Einheit enthalten sind als auch auf den im Jahresabschluss eines gruppenzugehörigen Gesellschafters berücksichtigten Betrag der erfassten Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung, der gemäß Nummer 3 einer steuertransparenten Einheit zuzurechnen ist, anzuwenden ist.

Mit der Ergänzung wird Punkt 5.4 „Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through-Entities“ der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt.

Zu Doppelbuchstabe cc (Nummer 4)

Mit der Ergänzung wird Punkt 5.6 „Allocation of profits and taxes in structures including Flow-through-Entities“ der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt.

Die Ergänzung stellt sicher, dass erfasste Steuern, die von einem unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter einer Geschäftseinheit, die auf Gewinne einer umgekehrt hybriden Einheit gezahlt wurden, nach § 49 Nummer 4 dieser umgekehrt hybriden Einheit zugerechnet werden.

Zu Buchstabe b (Absatz 3 Satz 1)

Die Änderung dient der korrekten Umsetzung von Artikel 24 Absatz 7 der Richtlinie (EU) 2022/2523.

Zu Nummer 6 (§ 50)

Zu Buchstabe a (Absatz 1)

Zu Doppelbuchstabe aa (Satz 1)

Der Einschub stellt klar, dass die nach dem neuen Absatz 1a erforderliche Neuberechnung der latenten Steuern bereits im Ausgangspunkt den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für eine Geschäftseinheit beeinflusst. Insoweit ist nicht mehr auf die im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag angefallenen latenten Steuern abzustellen, sondern diese sind – soweit sich die latenten Steuern auf von Absatz 1a erfasste Posten bezieht – durch die nach Absatz 1a neu berechneten latenten Steuern zu ersetzen. Diese Ersetzung im Ausgangspunkt umfasst auch die Nachversteuerung der hiernach errechneten latenten Steuerschulden sowie die Ermittlung des Nachsteuerungsbetrags nach § 50a ganz allgemein.

Zu Doppelbuchstabe bb (Satz 2)

Zu Dreifachbuchstabe aaa (Absatz 1 Satz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung durch die Einfügung des Absatzes 1a sowie eine sprachliche Anpassung.

Zu Dreifachbuchstabe bbb (Absatz 1 Satz 2 Nummer 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung durch die Einfügung des § 50a.

Zu Dreifachbuchstabe ccc (Absatz 1 Satz 2 Nummer 3)

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 des Handelsgesetzbuchs 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.

Zu Dreifachbuchstabe ddd (Absatz 1 Satz 2 Nummer 5)

Satz 1

Die Neufassung ist redaktioneller Art und stellt sicher, dass der Begriff „Steuergutschrift“ als Oberbegriff für „tax credits“ jeglicher Art im Mindeststeuergesetz verwandt wird (siehe auch die Definition der nicht anerkannten steuerlichen Zulagen in § 27 Absatz 2 Satz 3 sowie die redaktionellen Änderungen in § 27 Absatz 2 Satz 1 und § 28 Absatz 3 Satz 1). Hierdurch wird unter anderem klargestellt, dass neben den latenten Steuern im Zusammenhang mit Steueranrechnungsbeträgen auch latente Steuern im Zusammenhang mit steuerlichen Zulagen der Nummer 5 unterfallen.

Steueranrechnungsbeträge im Sinne der Nummer 5 als besondere Form einer Steuergutschrift meint in diesem Zusammenhang die Beträge aus der Anrechnung tatsächlich geschuldeter und gezahlter Steuern und nicht die Anrechnung fiktiver oder nicht geschuldeter Steuern oder sonstiger Tarifiermäßigungen.

Satz 4

Die Ergänzung dient der Umsetzung von Punkt 4.1 „Extension of the Substitute Loss Carry-forward DTA Introduction“ der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften. Dadurch erfolgt die Öffnung von reinen Hinzurechnungsbesteuerungsregimen auch auf die Besteuerung ausländischer Betriebsstätten, hybrider Einheiten oder umgekehrt hybrider Einheiten.

Zu Buchstabe b (Absatz 1a – neu)

Mit der Ergänzung wird Punkt 2 „Divergences between GloBE and accounting carrying values“ der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften umgesetzt.

Zu Buchstabe c (Absatz 2 Nummer 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung durch die Einfügung des § 50a.

Zu Buchstabe d (Absätze 4 bis 7)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung durch die Einfügung des § 50a.

Absatz 4

Der bisherige Absatz 6 wurde inhaltlich unverändert in den Absatz 4 übernommen.

Absatz 5

Der bisherige Absatz 7 wurde in den Absatz 5 übernommen.

Zudem wird der Geschäftseinheit entsprechend der Absätze 112.1 ff. des Kommentars zu Artikel 4.4.7 der GloBE-Mustervorschriften die Möglichkeit eingeräumt, auf ihren Antrag hin den Aufwand im Jahr der Bildung der latenten Steuerschulden aus Nachversteuerungsgruppen I oder II nicht einzubeziehen. Dabei handelt es sich um ein jährliches Wahlrecht (§ 77 Absatz 1).

Absatz 6

Neben dem jährlichen Wahlrecht besteht für die Geschäftseinheit zudem die Möglichkeit, ein Fünfjahreswahlrecht für latente Steuerschulden aus Nachversteuerungsgruppen nach § 50a auszuüben. Stellt die berichtspflichtige Geschäftseinheit einen Antrag nach dem neuen § 50 Absatz 6 für eine Nachversteuerungsgruppe, sind damit sämtliche latente Steuerschulden für die Nachversteuerungsgruppe, für die der Antrag gestellt wird, nicht zu berücksichtigen.

Für dieses Fünfjahreswahlrecht gilt § 77 Absatz 2. Wird das Wahlrecht innerhalb der in § 77 Absatz 2 aufgeführten Frist widerrufen, gelten je nach Wahl der Geschäftseinheit unter den genannten Voraussetzungen die jeweilige Nachversteuerungsmethode nach dem neuen § 50a Absatz 3. Durch den Widerruf tritt wiederum eine Bindung für 5 Jahre ein. Diese Bindung bleibt auch bei Neuzuschnitt der Nachversteuerungsgruppen entsprechend § 50a Absatz 5 bestehen.

Zu Nummer 7 (§ 50a – neu – Nachversteuerung latenter Steuerschulden)

Mit dem neuen § 50a sowie den Ergänzungen in § 50 Absatz 5 wird Punkt 1.3 der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften zur Erweiterung der Nachversteuerungsregel umgesetzt.

Die geltenden Regelungen zur Nachversteuerung des § 50 Absatz 4 werden zusammen mit den neuen Regelungen im § 50a zusammengeführt. Damit wird neben dem weiterhin geltenden Grundsatz, für Zwecke der Nachversteuerung jede latente Steuerschuld einzeln zu betrachten, die Möglichkeit eröffnet, unter bestimmten Voraussetzungen mehrere latente Steuerschulden zusammenzufassen und damit die praktische Anwendung der Nachversteuerungsregel zu erleichtern.

Absatz 1

Der geltende § 50 Absatz 4 wird im Absatz 1 inhaltlich unverändert übernommen.

Absatz 2

Absatz 2 ergänzt die bestehende Nachversteuerungsregelung entsprechend der Absätze 90 ff. des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften. Bislang war lediglich eine Nachverfolgung auf Einzelpostenbasis vorgesehen. Nunmehr ist es möglich, latente Steuerschulden, die Vermögensgegenstände oder Schulden betreffen, die im selben Sachkonto erfasst sind, zu einer Nachversteuerungsgruppe zusammenzufassen – sog. Nachversteuerungsgruppe I. Eine Zusammenfassung zu einer Nachversteuerungsgruppe I ist nur möglich, wenn sämtliche latente Steuerschulden, die dasselbe Sachkonto betreffen, zusammengefasst werden. Eine Zusammenfassung nur eines Teils dieser latenten Steuerschulden ist nicht vorgesehen (vgl. Absatz 90 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften).

Darüber hinaus gehend, können mehrere Nachversteuerungsgruppen I zu einer sog. Nachversteuerungsgruppe II weiter zusammengefasst werden, deren latente Steuerschulden Vermögensgegenstände oder Schulden betreffen, die unter demselben Bilanzposten erfasst sind (vgl. Absatz 90.6 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-

Mustervorschriften). Es ist möglich, nur einen Teil der Nachversteuerungsgruppen I zu einer Nachversteuerungsgruppe II zusammenzufassen, solange die latenten Steuerschulden der zusammenzufassenden Nachversteuerungsgruppen I, Vermögensgegenstände oder Schulden desselben Bilanzpostens betreffen. Nachversteuerungsgruppen I mit Bezug zu verschiedenen Bilanzposten dürfen nicht zu einer Nachversteuerungsgruppe II zusammengefasst werden.

Für die Zusammenfassung zu einer Nachversteuerungsgruppe II müssen weitere Voraussetzungen erfüllt sein:

Nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 muss der Bilanzposten dem Kontenplan entsprechen, der für die Ermittlung des Mindeststeuerjahresüberschusses oder -fehlbetrags gemäß § 15 zugrunde gelegt wurde (vgl. Absatz 90.6 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften).

Eine weitere Voraussetzung ist nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 2, dass die zugrundeliegenden Sachkonten zu keinem latenten Steueranspruch führen. Damit sollen nach den Absätzen 90.10 und 90.11 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften Verzerrungen vermieden werden, die andernfalls durch den Einbezug von latenten Steueransprüchen in die Berechnung der Nachversteuerungsregelung bei Nachversteuerungsgruppen II auftreten würden.

Schließlich dürfen die zusammenzufassenden latenten Steuerschulden nach den Vorgaben der OECD nicht die in Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 aufgeführten Vermögenswerte oder Schulden betreffen (vgl. Absatz 90.9 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften).

Da Absatz 2 Satz 2 nur Voraussetzungen zur Bildung von Nachversteuerungsgruppen II enthält, können latente Steuerschulden mit Bezug zu den vorherstehend aufgezählten Vermögenswerten oder Schulden nach Maßgabe des Absatzes 2 Satz 1 zu Nachversteuerungsgruppen I zusammengefasst werden.

Latente Steuerschulden, die sich auf Posten beziehen, die nach den Vorschriften des dritten Teils des Mindeststeuergesetzes bei der Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -verlusts ausgenommen sind, dürfen nach Absatz 2 Satz 3 nicht zu einer Nachversteuerungsgruppe I und folglich auch nicht zu einer Nachversteuerungsgruppe II zusammengefasst werden (vgl. Absätze 90.3 und 90.4 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften).

Die Möglichkeit zur Zusammenfassung bei der Nachversteuerung soll eine praktische Vereinfachung darstellen. Daher bleibt die Ausnahme bei der Nachversteuerungsregelung des neuen § 50a Absatz 7 gemäß Absatz 2 Satz 4 erster Halbsatz grundsätzlich unberücksichtigt (vgl. Absatz 90.5 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften). Andernfalls wäre eine Einzelbetrachtung der Vermögensgegenstände und Schulden sowie der darauf entfallenden latenten Steuern erforderlich. Dennoch enthält Absatz 2 Satz 4 zweiter Halbsatz eine Ausnahme zu diesem Grundsatz, wenn die Geschäftseinheit nachweislich geltend machen kann, dass ausschließlich latente Steuerschulden zusammengefasst wurden, die nach Absatz 7 von der Nachversteuerung ausgenommen sind. Diese Regelung soll unbillige Härten vermeiden.

Durch die neuen Zusammenfassungsmöglichkeiten bei der Nachversteuerung ist es notwendig besondere Regelungen für latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren (§ 82 Absatz 1) zu treffen. Zur Anwendung dieser speziellen Regelungen auf latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren enthält Absatz 2 Satz 5 eine klarstellende Regelung, dass die Beträge der verschiedenen latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren den jeweiligen Nachversteuerungsgruppen sachgerecht zuzuordnen, in denen diese zusammengefasst wurden.

Absatz 3

Absatz 3 spiegelt die Vorgaben der Absätze 90.12 ff. des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften bezüglich der Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags zusammengefasster latenter Steuerschulden wider.

Entsprechend des letzten Satzes des Absatzes 90.19 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften wird als Grundsatz für die Nachversteuerung im Satz 5 die sog. Differenzmethode vorgesehen, die dem „Last-In-First-Out“-Ansatz der OECD entspricht (vgl. Absatz 90.24 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften). Dieser bewirkt, dass die letzten betragsmäßigen Nettoerhöhungen einer Nachversteuerungsgruppe als zuerst aufgelöst gelten.

Demfolgend bestimmt Absatz 3 Satz 6 und 7, dass latente Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren als zuletzt aufgelöst gelten. Da diese latenten Steuerschulden nicht der Nachversteuerung unterliegen, dürfen deren Auflösung nicht bei der Berechnung des Nachversteuerungsbetrages berücksichtigt werden (vgl. Absätze 90.30 und 90.31 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften).

Absatz 3 Satz 8 ermöglicht es der Geschäftseinheit, eine alternative Methode für die Berechnung des Nachversteuerungsbetrags anzuwenden (sog. Summenmethode). Diese Alternative entspricht der Methode „First-In-First-Out“, bei dem die zuerst verzeichneten Erhöhungen auch zuerst wieder rückgängig gemacht werden (vgl. Absatz 90.23 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften). Bei Nachversteuerungsgruppen I kann die alternative Methode voraussetzungslos von der Geschäftseinheit angewandt werden. Bei Nachverstellungsgruppen II ist die Anwendung dieser alternativen Methode an die Voraussetzungen im Absatz 3 Satz 9 geknüpft, die die Absätze 90.20 und 90.21 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften umsetzen.

Absatz 3 Satz 10 enthält spiegelbildlich zu Absatz 3 Satz 6 und 7 die Regelung zu latenten Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren, wenn diese nach der Summenmethode („First-In-First-Out“) nachversteuert werden (vgl. Absätze 90.30 und 90.31 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften). Diese latenten Steuerschulden gelten entsprechend als zuerst aufgelöst.

Absatz 3 Satz 11 setzt die Vorgabe des letzten Satzes des Absatz 112.4 des Kommentars zu Artikel 4.4.7 der GloBE-Mustervorschriften um.

Absatz 4

Absatz 4 enthält eine Vereinfachung für latente Steuerschulden mit voraussichtlich kurzem Umkehrtrend („Simplification for Short-term DTLs“, vgl. Absätze 90.25 ff. des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften). Legt die Geschäftseinheit objektive Umstände dar, dass die zusammengefassten latenten Steuerschulden jeweils innerhalb von fünf Geschäftsjahren nach ihrer Bildung bereits aufgelöst sein werden, sind die Regelungen zur Nachversteuerung auf diese latenten Steuerschulden nicht anzuwenden. Für mögliche objektive Umstände vgl. Absatz 90.27 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften.

Absatz 4 Satz 2 setzt Absatz 90.28 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften um.

Sobald sich die objektiven Umstände ändern oder entfallen (z. B. bei einer Steuerrechtsänderung) und die latenten Steuerschulden dadurch erst nach Ende des fünften der Berücksichtigung folgenden Geschäftsjahres aufgelöst sein werden, sind diese latenten Steuerschulden gemäß Absatz 4 Satz 3 in die Nachversteuerung einzubeziehen. In diesen Fällen gelten gemäß Absatz 4 Satz 4 die gleichen Grundsätze, wie bei der Auflösung von latenten

Steuerschulden aus Vor-Übergangsjahren (vgl. letzter Satz des Absatzes 90.29 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften).

Absatz 5

Absatz 5 regelt die Neuordnung von Nachversteuerungsgruppen oder den Wechsel zur Einzelpostenbetrachtung nach § 50a Absatz 1. Danach sind sämtliche Nachversteuerungsattribute der bisherigen Nachversteuerungsgruppen zu ermitteln, die für die künftige Nachversteuerung von Bedeutung sein werden (vgl. Absätze 90.32 und 90.33 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften).

Die ermittelten Nachversteuerungsattribute sind nach den OECD-Vorgaben im nächsten Schritt sachgerecht auf die neu gebildeten Nachversteuerungsgruppen oder die Einzelpositionen zu verteilen, sodass keine Beträge doppelt oder nicht erfasst werden. Dies bestimmt sich insbesondere danach, welche Eigenschaften die neu gebildeten Nachversteuerungsgruppen oder Einzelpositionen haben und welcher Methode der Nachversteuerung (FIFO/LIFO) diese unterworfen werden.

Wird beispielsweise eine latente Steuerschuld aus einer Nachversteuerungsgruppe herausgelöst, auf die – einzeln betrachtet – § 50a Absatz 7 anzuwenden ist, ist der Wert dieser einzelnen latenten Steuerschuld in geeigneter Weise zu ermitteln – ggf. hilfsweise zu schätzen – und von den Nachversteuerungsattributen abzusetzen. Die geminderten Nachversteuerungsattribute bilden fortan die Grundlage für die Nachversteuerung nach Absatz 3 der verbliebenen Nachversteuerungsgruppe. Der abgezogene Betrag ist wegen § 50a Absatz 7 nicht (mehr) der Nachversteuerung zu unterwerfen.

Absatz 6

Absatz 6 setzt Absatz 90.8. des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften um. Danach dürfen latente Steuerschulden einer Nachversteuerungsgruppe II nicht für die Berechnung des effektiven Steuersatzes berücksichtigt, wenn zwar eine Zusammenfassung durch die Geschäftseinheit erfolgt ist, aber das Vorliegen der Voraussetzung des Absatzes 2 Satz 2 oder des Absatzes 4 von der Geschäftseinheit nicht nachgewiesen werden kann.

Aufgrund des Charakters der Mindeststeuer als Anmeldesteuer soll Absatz 6 Satz 2 die Einhaltung der OECD-Vorgaben ermöglichen, in denen sich erst später herausstellt, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der latenten Steuerschulden nicht vorgelegen haben. In diesen Fällen gelten die Grundsätze der nachträglichen Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern nach § 52.

Können latente Steuerschulden wegen Absatz 6 Satz 1 oder 2 nicht berücksichtigt werden, soll durch Absatz 6 Satz 3 sichergestellt werden, dass Umkehrungen dieser latenten Steuerschulden ebenfalls außer Betracht bleiben.

Absatz 6 betrifft keine latenten Steuerschulden, die lediglich bis zu einer Nachversteuerungsgruppe I zusammengefasst wurden.

Absatz 7

Durch die Zusammenführung der Regelungen zur Nachversteuerung wurden folglich die Ausnahmen von der Nachversteuerung in den neuen § 50a integriert. Dabei wurde im Einleitungssatz das Wort „Posten“ durch „Kategorie“ ersetzt, um das Wesen der verschiedenen Nachversteuerungsausnahmen sprachlich genauer zu erfassen.

Die Ausnahmen zur Nachversteuerung des geltenden § 50 Absatz 5 wurden mit Ausnahme der Nummer 1 inhaltlich unverändert in den § 50a Absatz 7 übernommen. Die Ergänzung

in Absatz 7 Nummer 1 setzt Absatz 95.1 des Kommentars zu Artikel 4.4.5 der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu Nummer 8 (§ 55 Absatz 2)

Der Ausschluss dient der korrekten Umsetzung von Artikel 31 Absatz 3 Unterabsatz 3 der Richtlinie (EU) 2022/2523.

Zu Nummer 9 (§ 57 Absatz 1)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung durch die Einfügung des § 50a.

Zu Nummer 10 (§ 64 Absatz 2)

Zu Buchstabe a (Nummer 2)

Der neue Satz dient der Umsetzung von Punkt 2 der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften. Damit wird zum einen klargestellt, dass diese Regelung auch für Vorgänge vor dem Übergangsjahr (§ 82) zu berücksichtigen ist. Zum anderen gilt die Ausnahme des § 15 Absatz 1 Satz 3 entsprechend. Insofern korrespondieren die Bestimmungen in § 15 Absatz 1 und § 64 Absatz 2 Nummer 2 miteinander. Dies bildet dann die Grundlage für die Neuberechnung der aktiven und passiven latenten Steuern des Übergangsjahres nach dem neuen § 82 Absatz 1 Satz 7 Nummer 1.

Zu Buchstabe b (Nummer 6)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung durch die Einfügung des § 50a.

Zu Nummer 11 (§ 66)

Zu Buchstabe a (Absatz 2)

Für den Fall einer Aufwärtsreorganisation wird im neuen Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a die Steuerfreiheit eines Übernahmegewinns oder -verlust entsprechend § 12 UmwStG geregelt. Anders als § 12 UmwStG findet Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a keine Anwendung, wenn die übernehmende Gesellschaft nicht an der übertragenden Gesellschaft beteiligt ist. Im Übrigen wird Absatz 2 lediglich redaktionell neu gefasst.

Zu Buchstabe b (Absatz 5)

Die Einfügung dient der korrekten Umsetzung von Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie (EU) 2022/2523.

Zu Nummer 12 (§ 67)

Zu Buchstabe a (Absatz 1)

Die Einfügung des Teils 8 Abschnitt 3 sowie des § 89 dient der korrekten Umsetzung von Artikel 32 der Richtlinie (EU) 2022/2523.

Zu Buchstabe b (Absatz 5)

Die Änderung dient der korrekten Umsetzung von Artikel 36 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie (EU) 2022/2523.

Zu Nummer 13 (§ 75)

Zu Buchstabe a (Absatz 3 Satz 3 – neu)

Der eingefügte Satz dient der Umsetzung von Punkt 5 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften. Dadurch wird sichergestellt, dass auch Unternehmensgruppen mit kürzeren oder abweichenden Wirtschaftsjahren erst zum 30. Juni 2026 ihren ersten Mindeststeuer-Bericht einreichen müssen und so in den Genuss dieser Erleichterung kommen.

Zu Buchstabe b (Absatz 4 Satz 1)

Bei der Anpassung handelt es sich um eine redaktionelle Änderung. Die Einfügung dient dazu, den zwischenstaatlichen Informationsaustausch von Mindeststeuer-Berichten auch auf die EU-Amtshilferichtlinie 2011/16 zu stützen.

Zu Nummer 14 (§ 76 Nummer 4)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung durch die Änderung des § 77 Absatz 1 (siehe zu Nummer 12).

Zu Nummer 15 (§ 77)

Zu Buchstabe a (Absatz 1)

Zu Doppelbuchstabe aa (§ 77)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung durch die Einfügung des § 50a.

Zu Doppelbuchstabe bb (Absatz 1 Satz 3 – neu)

Die Einfügung des Satzes 3 dient dazu, dass für das in § 41 Absatz 1 genannte Wahlrecht nicht die automatische Verlängerung nach Satz 2 greifen soll.

Zu Buchstabe b (Absatz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung durch die Einfügung des § 50a.

Zu Nummer 16 (§ 80)

Zu Buchstabe a (Absatz 2 Satz 2 – neu)

Die Einfügung des neuen Satzes dient der Umsetzung von Punkt 6 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften. Dies ermöglicht auch Unternehmensgruppen, die keinen länderbezogenen Bericht aufzustellen haben, die Nutzung des Wahlrechts.

Zu Buchstabe b (Absatz 3)

Die Änderung ist lediglich eine sprachliche Korrektur.

Zu Nummer 17 (§ 82 Absatz 1)

Zu Buchstabe a (Satz 6)

Die Neuformulierung ist erforderlich, um die Änderungen in § 50 Absatz 1 Nummer 3 auch in § 82 nachzuvollziehen.

Zu Buchstabe b (Satz 7 – neu)

Der neue Satz 7 setzt in der Nummer 1 den Punkt 2 (siehe hierzu auch die Änderung zu § 64 Absatz 2 Nummer 2) und in der Nummer 2 den Punkt 4.2 der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu Nummer 18 (§ 84)

Zu Buchstabe a (vor Nummer 1)

Die Einfügung dient der Klarstellung (vgl. auch Punkt 2.2. der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften).

Zu Buchstabe b (Absatz 1 Nummer 1)

Die Einfügung dient der Klarstellung und erfolgt, weil in den folgenden Paragraphen darauf Bezug genommen wird.

Zu Buchstabe c (Absatz 1 Nummer 2)

Die Einfügung dient der Klarstellung und erfolgt, weil in den folgenden Paragraphen darauf Bezug genommen wird. Zudem erfolgt eine redaktionelle Folgeänderung infolge der Neufassung des § 87.

Zu Buchstabe d (Absatz 1 Nummer 3 Satz 1)

Die Einfügung dient der Klarstellung und erfolgt, weil in folgenden Paragraphen darauf Bezug genommen wird.

Zu Buchstabe e (Absatz 1 Satz 2 – neu)

Die Einfügung des neuen Satzes dient der Umsetzung von Punkt 2.3.4 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften. Dies ermöglicht auch Unternehmensgruppen, die keinen länderbezogenen Bericht aufzustellen haben, die Nutzung des Wahlrechts.

Zu Nummer 19 (§ 85 Absatz 1 Satz 1)

Die Änderung dient der Klarstellung entsprechend Punkt 2.2. der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften, wonach Joint-Ventures (einschließlich deren Tochtergesellschaften) als ein eigenständig getestetes Steuerhoheitsgebiet zu behandeln sind. Darüber hinaus erfolgte eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Ersetzung des Begriffs „qualifizierter Konzernabschluss“ durch den Begriff „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“ in § 87 Nummer 1.

Zu Nummer 20 (§ 87)

Als Folge der Aufnahme weiterer Anforderungen an den CbCR-Safe-Harbour sowie zur Verbesserung der Struktur Regelung wird § 87 insgesamt neu gefasst. Dabei wurde auch die Überschrift infolge der Aufnahme weitere Bestimmungen angepasst.

Absatz 1

Satz 1 entspricht dem bisherigen einleitenden Teil und wird aufgrund der Einfügung von zwei Paragraphen (§§ 87a und 87b) redaktionell angepasst.

Der neue Satz 2 stellt klar, dass die Inanspruchnahme des CbCR-Safe-Harbours nicht möglich ist, wenn die Anforderungen, die das Gesetz an den CbCR-Safe-Harbour stellt, nicht erfüllt sind oder erforderliche Anpassungen unterblieben sind. Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass dies keinen Einfluss auf die Erfüllung der in § 84 genannten Tests hätte. Wurde zum Beispiel eine gesetzlich erforderliche Anpassung unterlassen (zum Beispiel: Anpassung um inkongruente Dividenden oder Inkongruenzen nach § 87b) ist der CbCR-Safe-Harbour grundsätzlich für das betreffende getestete Steuerhoheitsgebiet nicht mehr anwendbar. Dies selbst, wenn die unterbliebene Anpassung im Ergebnis keinen Einfluss auf die Erfüllung des CbCR-Effektivsteuersatz-Tests hätte, weil der vereinfacht berechnete effektive Steuersatz auch unter Berücksichtigung der Anpassung noch über dem Übergangsteuersatz liegt. Die Reichweite des Anwendungsausschlusses ist in Bezug auf das betroffene getestete Steuerhoheitsgebiet begrenzt.

Absatz 2

Satz 1

Für den CbCR-Safe-Harbour kommt es entscheidend auf die konsistente Verwendung qualifizierter Rechnungslegungsinformationen an. Aufgrund der Verschiedenartigkeit der für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours genannten Datenquellen und zur Vermeidung von Missverständnissen wird der bisher verwandte Begriff „qualifizierter Konzernabschluss“ durch den Begriff „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“ ersetzt.

Satz 2

Der neue Satz 2 enthält eine abschließende Auflistung der qualifizierten Rechnungslegungsinformationen.

Nach der Nummer 1 sind vom Begriff „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“ die für Zwecke der Konzernrechnungslegung verwandten Berichtspakete (zur Zulässigkeit der Verwendung von Berichtspaketen siehe Punkt 1.3 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften) erfasst. Diese Berichtspakete müssen die Vorgaben für die Erstellung eines länderbezogenen Berichts erfüllen. Danach dürfen – vorbehaltlich des § 87a – grundsätzlich nur aggregierte und keine konsolidierten Rechnungslegungsdaten dem länderbezogenen Bericht zugrunde gelegt werden (vgl. Punkt 2.3 der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung: BEPS-Aktionspunkt 13). Dementsprechend müssen die Daten grundsätzlich ungeachtet davon berichtet werden, ob die Geschäftsbeziehungen grenzüberschreitend oder national, oder zwischen verbundenen Unternehmen oder unverbundenen Unternehmen erfolgen. Bezogen auf die Daten, die aus einzelnen Rechnungslegungswerken in die Berichtspakete einzubeziehen sind, ist demzufolge die Eliminierung von konzerninternen Beziehungen (Konsolidierung) unzulässig. Wenn mit Blick auf nachfolgenden Konsolidierungsmaßnahmen für konzerninterne Geschäftsvorfälle Kompensationsmaßnahmen unterbleiben, ist dies für Zwecke des § 87 nicht zu beanstanden, sofern die zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle in dem Berichtspaket (wenn auch nach dem für den Einzelabschluss maßgebenden Rechnungslegungsstandard) enthalten sind.

Die Nummer 2 und 3 entsprechen den Buchstaben b) und c) im geltenden § 87 Nummer 1.

Da im Regelfall für eine Betriebsstätte keine qualifizierte Rechnungslegungsinformation (Berichtspaket oder Jahresabschluss) vorliegen dürften, können die betreffenden Rechnungslegungsdaten nach der Nummer 4 aus den Unterlagen entnommen werden, die für die Erstellung des länderbezogenen Berichts zugelassen und verwendet worden sind (vgl. Punkt 2.3.5 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften).

Satz 3

Der neue Satz 3 enthält die Anforderungen zur konsistenten Verwendung von Rechnungslegungsdaten.

Nummer 1 setzt Punkt 2.3.1 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um. Danach müssen die Angaben, die für die Berechnung des CbCR-Safe-Harbours für das jeweilige getestete Steuerhoheitsgebiet genutzt werden, für alle Geschäftseinheiten einheitlich aus derselben Datenquelle (Jahresabschlüsse oder Berichtspakete) stammen. Das bedeutet, dass die Unternehmensgruppe für die Erstellung des länderbezogenen Berichts entweder die Berichtspakete nutzen soll, mit denen sie auch den Konzernabschluss erstellt, oder die Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten, die mit einem anerkannten oder zugelassenen Rechnungsstandard erstellt wurden. Voraussetzung für das Verwenden eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards ist, dass die zugrunde gelegten Angaben verlässlich sind.

Die konsistente Verwendung der Daten bezieht sich auf die Geschäftseinheiten des jeweils getesteten Steuerhoheitsgebiets. Die Verwendung verschiedener Datenquellen (Jahresabschlüsse oder Berichtspakete) und damit die Zugrundelegung verschiedener Rechnungslegungsstandards für verschiedene getestete Steuerhoheitsgebiete ist grundsätzlich zulässig (vgl. Punkt 2.3.2 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften). Dies dürfte in der Folge allerdings die Notwendigkeit für Anpassungen nach § 87b erhöhen.

Die Nutzung von konsistenten Angaben soll Verwerfungen vermeiden. Würden beispielsweise bei einer Geschäftseinheit die Umsatzerlöse aus dem Jahresabschluss und bei einer anderen Geschäftseinheit der Gewinn oder Verlust vor Steuern aus einem Berichtspaket zugrunde gelegt werden, hätten diese Werte keine Aussagekraft, da sie nach anderen Grundsätzen ermittelt wurden. Eine Ausnahme hiervon ist lediglich im Fall von sogenannten nicht wesentlichen Geschäftseinheiten (Satz 2 Nummer 3) und Betriebsstätten (Satz 2 Nummer 4) vorgesehen. Satz 3 Nummer 1 Satz 2 bestimmt daher, dass eine Kombination der für diese Geschäftseinheiten zugelassenen Rechnungslegungsdaten mit den Rechnungslegungsdaten anderer Geschäftseinheiten desselben getesteten Steuerhoheitsgebiets zulässig ist und somit nicht gegen den Grundsatz der konsistenten Verwendung der Rechnungslegungsdaten verstößt.

Nummer 2 stellt ergänzend zu § 87b für Betriebsstätten ausdrücklich klar, dass ein von der Betriebsstätte ausgewiesener Verlust nicht zusätzlich beim Stammhaus berücksichtigt werden darf. Insofern hat zwingend eine entsprechende Anpassung der qualifizierten Rechnungslegungsinformationen zu erfolgen.

Nummer 3 bestimmt zudem, dass die für Zwecke des länderbezogenen Berichts verwendeten Rechnungslegungsdaten für Zwecke des CbCR-Safe-Harbour grundsätzlich nicht angepasst oder verändert werden dürfen. Dies gilt insbesondere für Jahresendanpassungen bei den Verrechnungspreisen.

Beispiel:

Eine Unternehmensgruppe nimmt eine Verrechnungspreisanpassung vor, die zu einer Erhöhung des Einkommens in Höhe von 5 000 Euro in Steuerhoheitsgebiet A führt. Diese Anpassung wird im Jahresabschluss der Geschäftseinheit in 2024 ausgewiesen, aber im Berichtspaket der Geschäftseinheit erst bei der Aufstellung des Konzernabschlusses für 2025. Die Unternehmensgruppe nutzt die Berichtspakete der Geschäftseinheiten für die Erstellung des länderbezogenen Berichts.

Auch wenn die Erhöhung des Einkommens in Höhe von 5 000 Euro für das Jahr 2024 zu einem „richtigeren“ Ergebnis für GloBE- und Verrechnungspreiszwecke führen würde, würde diese Anpassung zu einer Versagung zur Nutzung des CbCR-Safe-Harbours führen.

Eine Ausnahme hiervon gilt für Anpassungen oder Veränderungen, die ausdrücklich nach dem Mindeststeuergesetz erforderlich sind.

Absatz 3

Entspricht dem geltenden § 87 Nummer 2.

Absatz 4

Entspricht dem geltenden § 87 Nummer 3; lediglich anstelle des Begriffs „qualifizierter Konzernabschluss“ tritt der Begriff „qualifizierte Rechnungslegungsinformationen“.

Absatz 5

Entspricht im Wesentlichen dem geltenden § 87 Nummer 4. Neben nicht realisierten Nettoverlusten sind der Gewinn oder Verlust vor Steuern auch um inkongruente Dividenden zu erhöhen, die für Zwecke des länderbezogenen Berichts vom Gewinn oder Verlust vor Steuern gekürzt worden sind (vgl. Absatz 7). Dies soll Gestaltungen verhindern, die sich aufgrund der bisherigen Fassung von Punkt 2.7.1 der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung: BEPS-Aktionspunkt 13) ergeben können (siehe Punkt 2.3.3, Randziffern 17 und 18, der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften). Aufgrund der Neufassung der vorgenannten Leitlinien vom Mai 2024 sollte es für nach dem 31.12.2024 beginnende Geschäftsjahre keinen signifikanten Anwendungsbereich für derartige Anpassungen mehr geben.

Absatz 6

Entspricht dem geltenden § 87 Nummer 5.

Absatz 7

Die Regelung enthält die Definition des Begriffs inkongruente Dividende und entspricht der korrespondierenden Behandlung von Dividenden unter Zugrundelegung der maßgebenden Rechnungslegungsdaten der leistenden Geschäftseinheit (vgl. auch Punkt 2.7.1 der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung: BEPS-Aktionspunkt 13 vom Mai 2024).

Absätze 8 bis 10

Entsprechen dem geltenden § 87 Nummer 6 bis 8. In Absatz 10 (entspricht dem geltenden § 87 Nummer 8) erfolgte lediglich eine redaktionelle Änderung mit Blick auf die Bezugnahme zu einer obersten Muttergesellschaft („unterliegt“ statt „unterliegen“).

Zu Nummer 21 (§§ 87a und 87b – neu)

§ 87a

§ 87a setzt Punkt 1.3 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften hinsichtlich der Anwendung der Erwerbsmethode für Zwecke des CbCR-Safe-Harbours um. Danach ist die Berücksichtigung der Auswirkungen aus der Anpassung des Buchwerts von Vermögenswerten und Schulden, die aufgrund der Anwendung der Erwerbsmethode bei einem Beteiligungserwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses resultieren, nur zulässig, wenn diese bereits bisher im Rahmen der länderbezogenen Berichte Eingang gefunden haben und bestimmte Anpassungen vorgenommen werden.

Absatz 1

Voraussetzung für die Berücksichtigung der Auswirkungen der Erwerbsmethode beim CbCR-Safe-Harbour ist einerseits, dass die Unternehmensgruppe für nach dem 31. Dezember 2022 beginnende Geschäftsjahre keine länderbezogenen Berichte auf der Basis von Berichtspaketen oder Jahresabschlüssen erstellt hat, in denen die Auswirkungen aus der Anwendung der Erwerbsmethode nicht berücksichtigt worden sind. Ein späterer Wechsel unter Einbeziehung der Erwerbsmethode ist ausnahmsweise zulässig, wenn dies auf einer späteren gesetzlichen oder aufsichtsrechtlichen Regelung beruht.

Absatz 2

Sofern die Anwendung der Erwerbsmethode nach Absatz 1 zulässig ist, haben die in Satz 1 bezeichneten Anpassungen beim CbCR-Routinegewinn-Test und die in Satz 2 bezeichneten Anpassungen beim CbCR-Effektivsteuersatz-Test zu erfolgen. Eine Anpassung beim CbCR-Effektivsteuersatz-Test darf unterbleiben, wenn die Effekte aus der Anwendung der Erwerbsmethode durch die Berücksichtigung latenter Steuern bezogen auf die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts neutralisiert werden.

§ 87b

§ 87b setzt Punkt 2.6. der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften hinsichtlich der Behandlung hybrider Arbitrage-Vereinbarungen im Rahmen des CbCR-Safe-Harbours um. Ziel ist die Korrektur von Inkongruenzen, die sich durch Vereinbarungen ergeben, in denen Erträge, Aufwendungen, Gewinne, Verluste oder Steuern auf inkonsistente oder doppelte Weise erfasst werden. Damit sollen Gestaltungen vermieden werden, die zur unrechtmäßigen Inanspruchnahme des CbCR-Safe-Harbours führen.

Absatz 1

Eine Inkongruenz, die bei der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts vor Steuern (§ 87 Nummer 4) und bei der Ermittlung der vereinfacht erfassten Steuer (§ 87 Nummer 3) zu korrigieren ist, liegt vor, wenn eine Vereinbarung zwischen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe zum Abzug von Aufwendungen ohne eine entsprechende Erhöhung von Erträgen (Absatz 1 Satz 2 Nummer 1), zum doppelten Abzug von Aufwendungen oder zur doppelten Verlustnutzung (Absatz 1 Satz 2 Nummer 2) oder zur doppelten Berücksichtigung von Steuern (§ 1 Satz 2 Nummer 3) führt.

Absatz 2

Absatz 2 definiert die unter Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 fallenden Inkongruenzen als Aufwendungen aus der direkten oder indirekten Vergabe von Kapital, denen über die Laufzeit der Vereinbarung keine entsprechenden Erträge gegenüberstehen. Eine indirekte Vergabe

von Kapital liegt insbesondere bei sog. Back-to-Back-Gestaltungen vor, in denen das Kapital (z. B. ein Darlehen) durch einen Dritten vergeben bzw. ausgereicht wird und der Dritte wiederum auf eine oder mehrere Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe zurückgreifen kann.

Ausgenommen sind Aufwendungen aus zusätzlichem Kernkapital nach § 31 Satz 1. Eine Erhöhung der steuerpflichtigen Einkünfte liegt insoweit nicht vor, als die Erhöhung durch Verlustvorträge ausgeglichen wird, die ohne die Vereinbarung nicht mehr hätten genutzt werden können oder in der Jurisdiktion, in der sich die steuerpflichtigen Einkünfte erhöhen, Aufwendungen steuermindernd geltend gemacht werden.

Absatz 3

Nach Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 sind Aufwendungen zu korrigieren, die zu einem weiteren Aufwand bei einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe führen oder die steuerpflichtigen Einkünfte einer Geschäftseinheit in einem anderen Steuerhoheitsgebiet mindern. Dies gilt insoweit nicht, als die Aufwendungen jeweils mit denselben Erträgen verrechnet werden. Die Korrektur einer Inkongruenz unterbleibt, wenn die Geschäftseinheiten in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind.

Absatz 4

Eine Inkongruenz nach Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 liegt insoweit vor, als mehr als eine Geschäftseinheit denselben Ertragsteueraufwand bei der Ermittlung des Gesamtsteueraufwands (§ 44) oder der vereinfacht erfassten Steuern (§ 87 Nummer 3) berücksichtigt, es sei denn, auch die der Steuer unterliegenden Einkünfte sind in den entsprechenden Abschlüssen der Geschäftseinheiten enthalten.

Absatz 5

Absatz 5 enthält eine Anwendungsregelung dahingehend, dass es einer Korrektur nach § 87b Absatz 1 bis 4 nur dann bedarf, wenn die Vereinbarungen nach dem 15. Dezember 2022 abgeschlossen, geändert oder übertragen wurden oder werden.

Zu Nummer 22 (§ 88)

Zu Buchstabe a (Absatz 2)

Zu Doppelbuchstabe aa (Satz 3)

Die Einfügung dient der Umsetzung von Punkt 4 der der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften und dient der Klarstellung.

Zu Doppelbuchstabe bb (Satz 6 – neu)

Die Einfügung dient der Umsetzung von Punkt 4 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften. Die Einfügung des Satzes dient der Klarstellung, dass für jede „blending group“ eine eigene Berechnung durchzuführen ist. Dies gilt insbesondere für Joint Ventures, Joint-Venture-Tochtergesellschaften, in Teileigentum stehende Geschäftseinheiten oder Investmenteinheiten.

Zu Buchstabe b (Absatz 3)

Der Absatz 3 wird fast vollständig neugefasst aufgrund von Punkt 4 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur

Administration der GloBE-Mustervorschriften. Die vorgenommenen Änderungen dienen der Klarstellung. So wird sichergestellt, dass die Steuern von gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen korrekt den Einheiten zugeordnet und insbesondere nicht bei den angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheiten berücksichtigt werden.

Zu Buchstabe c (Absatz 4 – neu)

Der neu eingefügte Absatz 4 setzt Punkt 4 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um. Darin ist die Vorgehensweise vorgegeben, sollte § 53 Absatz 1 auf eine Unternehmensgruppe keine Anwendung finden.

In Nummer 1 wird festgelegt, dass wenn eine Unternehmensgruppe den CbCR-Safe-Harbour in Anspruch nimmt, sie den dort berechneten Steuersatz zugrunde zu legen hat (vereinfacht berechneter effektiver Steuersatz). Es ist dabei irrelevant, ob der Wesentlichkeitsgrenze-Test, der Effektivsteuersatz-Test oder der Routinegewinn-Test gewählt wurde.

In Nummer 2 wird festgelegt, dass wenn die Unternehmensgruppe den Safe-Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer in Anspruch nimmt, sie den effektiven Steuersatz nach der beschriebenen Formel zu berechnen hat.

In Nummer 3 wird das Szenario beschrieben, wenn eine Unternehmensgruppe weder den CbCR-Safe-Harbour noch den Safe-Harbour bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer in Anspruch genommen hat. Der effektive Steuersatz kann dann analog § 87 Nummer 6 berechnet werden, aber anstelle des Gewinns oder Verlusts vor Steuern nach § 87 Nummer 4 ist der Gewinn oder Verlust vor Steuern aus einem Konzernabschluss nach § 7 Absatz 21 zu verwenden.

Zu Nummer 23 (§ 95)

Zu Buchstabe a (Satz 1)

Die Änderung ist Folge der Einfügung der Fiktion, dass auch eine einzelne im Inland belegene Geschäftseinheit als Gruppenträger behandelt wird (§ 3 Absatz 1 Satz 4 – neu).

Zu Buchstabe b (Satz 6)

Die Streichung ist Folge der Einfügung der Fiktion, dass auch eine einzelne im Inland belegene Geschäftseinheit als Gruppenträger behandelt wird (§ 3 Absatz 1 Satz 4 – neu).

Zu Nummer 24

Redaktionelle Folgeänderung infolge der Neufassung des § 87.

Zu Nummer 25 (§ 98 Absatz 1)

Redaktionelle Folgeänderung durch Einfügung eines neuen Satzes.

Zu Nummer 26 (§ 99 Absatz 4)

Es handelt sich um die Behebung eines redaktionellen Versehens.

Zu Nummer 27 (§ 101 Absatz 4 – neu)

Die Regelung zur Anpassung der qualifizierten Rechnungslegungsinformationen im Fall von Inkongruenzen (§ 87a) ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 beginnen. Dieser Anwendungsbeginn entspricht der Vorgehensweise in vielen

anderen Staaten und stellt somit einen weitestgehenden Gleichlauf für die Steuerpflichtigen sicher, die in Bezug auf eine und dieselbe Geschäftseinheit in mehreren Steuerhoheitsgebieten einer Besteuerung entsprechend den GloBE-Mustervorschriften unterliegen.

Zu Artikel 2 (Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 5 Absatz 1 Nummer 5h)

Die Neufassung der Nummer 5h dient der besseren Übersicht zu den Aufgaben des Bundeszentralamt für Steuern mittels direkten Verweises auf die Ausführungen des Mindeststeuergesetzes. Die Entgegennahme der Mindeststeuer-Berichte von anderen Mitgliedstaaten und Drittstaaten, die auch die Mehrseitige Vereinbarung unterzeichnet haben sowie solchen, mit denen eine gesonderte Vereinbarung zur Übermittlung getroffen wurde, sowie die automatische Übermittlung der Mindeststeuer-Berichte, die das Bundeszentralamt für Steuern aus dem Inland erhält, werden nunmehr im § 75 Mindeststeuergesetz geregelt.

Zu Nummer 2 (§ 5 Absatz 1 Nummer 47)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeanpassung durch die Einfügung der neuen Nummer 48.

Zu Nummer 3 (§ 5 Absatz 1 Nummer 48 – neu)

Aus der bisherigen Nummer 5h Buchstabe c wird die neue Nummer 48. Inhaltlich sind damit keine Änderungen verbunden.

Zu Artikel 3 (Änderung des EU-Amtshilfegesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 7 Absatz 14c – neu)

Im neu gefassten § 7 Absatz 14c wird die Grundlage für die Übermittlung der von meldepflichtigen steuerpflichtigen Geschäftseinheiten gemäß § 75 Mindeststeuergesetz an das Bundeszentralamt für Steuern gemeldeten Informationen durch das zentrale Verbindungsbüro an die zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten geschaffen. Das zentrale Verbindungsbüro ist gemäß § 3 Absatz 2 Satz 1 das Bundeszentralamt für Steuern und entspricht damit der zuständigen Behörde im Sinne des § 75 Mindeststeuergesetz in Verbindung mit § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5i Finanzverwaltungsgesetz.

Zu Nummer 2 (§ 7 Absatz 15)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeanpassung durch die Einfügung des Absatzes 14c.

Zu Artikel 4 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Redaktionelle Folgeanpassungen aufgrund der Streichungen der §§ 4i und 4j.

Zu Nummer 2 (§ 4i – weggefallen)

§ 4i EStG verhindert einen doppelten Betriebsausgabenabzug bei Mitunternehmerschaften, soweit ausländische Gesellschafter Aufwendungen im Inland als Sonderbetriebsausgaben geltend machen und im Ausland, dessen Rechtsordnung das Rechtsinstitut des Sonderbetriebsvermögens nicht kennt, dieselben Aufwendungen als eigene Betriebsausgaben erneut abziehen (§ 4i Satz 1 EStG) und den Aufwendungen keine Erträge gegenüberstehen, die sowohl der inländischen als auch der Besteuerung in einem anderen Staat unterliegen

(§ 4i Satz 2 EStG). Die Regelung wurde im Zusammenhang mit den Empfehlungen zu Aktionspunkt 2 (Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen) des OECD/G20-Projekts „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)“ wegen des bestehenden Steuerausfallrisikos als Sofortmaßnahme vor Abstimmung eines gesetzgeberischen Gesamtkonzepts zur Umsetzung der OECD-Empfehlungen eingeführt (vgl. BT-Drs. 18/9956, S. 3).

Angesichts der Einführung des § 4k EStG mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25. Juni 2021, der den Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen auf Basis der OECD-Empfehlungen sowie in Umsetzung der verbindlichen Vorgaben durch die EU-Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie (ATAD) regelt und unter anderem auch den mehrfachen Abzug von Aufwendungen erfasst, besteht für die Sonderregelung des § 4i EStG im Bereich der Mitunternehmenschaften nur noch insoweit ein Anwendungsbereich, als der persönliche Anwendungsbereich des § 4k EStG mangels Verwirklichung des Sachverhaltes zwischen nahestehenden Personen oder als strukturierte Gestaltung nicht eröffnet ist. Im Sinne eines konsistenten und mit den Vereinbarungen auf internationaler Ebene im Einklang stehenden Regelungskonzeptes zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen verbleibt für § 4i EStG neben den umfassenden Betriebsausgabenabzugsverboten des § 4k EStG sowie den darüber hinaus bestehenden Anti-Steuervermeidungsregelungen im internationalen Steuerrecht kein Bedarf mehr, sodass die Aufhebung des § 4i EStG ab dem VZ 2025 gerechtfertigt ist.

Die Aufhebung der Regelung führt zu einer Verringerung des Compliance-Aufwands für Unternehmen und stellt damit einen Beitrag zum Bürokratieabbau dar.

Zu Nummer 3 (§ 4j – weggefallen)

Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen sind nach § 4j EStG nicht oder nur anteilig abziehbar, wenn die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger aufgrund einer schädlichen Präferenzregelung, die keine substantielle Geschäftstätigkeit (Nexus-Ansatz) des Empfängers voraussetzt, einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 15 % unterliegen.

§ 4j EStG wurde mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27. Juni 2017 (BGBl. I S. 2074) eingeführt, um Gewinnverlagerungen mittels Lizenzaufwendungen bereits während des international vereinbarten Übergangszeitraumes zur Abschaffung oder Nexus-konformen Anpassung schädlicher Präferenzregelungen bis zum 30. Juni 2021 zu verhindern (vgl. BT-Drs 18/11233 S. 9). Angesichts des nunmehr abgelaufenen Übergangszeitraumes und der damit verbundenen Reduzierung der Anwendungsfälle der Lizenzschranke sowie der Einführung der globalen effektiven Mindestbesteuerung, die ein internationales Mindestbesteuerungsniveau von 15 % sicherstellt, auf das kohärent auch die Niedrigsteuergrenze der Lizenzschranke abgesenkt wurde, besteht für eine international nicht abgestimmte Maßnahme wie § 4j EStG zukünftig kein Bedarf mehr. Gestaltungen zur Gewinnverlagerung mittels Lizenzaufwendungen werden, soweit diese nicht bereits durch die globale effektive Mindestbesteuerung auf ein adäquates Besteuerungsniveau von 15 % angehoben werden, auch durch international abgestimmte Maßnahmen wie die Hinzurechnungsbesteuerung oder das Steueroasenabwehrgesetz adressiert.

Die Aufhebung der Lizenzschranke trägt dazu bei, die nationalen Gestaltungsverhinderungsvorschriften mit den internationalen Entwicklungen in diesem Bereich in Einklang zu bringen und dadurch übermäßigen Compliance-Aufwand für Unternehmen zu vermeiden. Die Aufhebung des § 4j EStG und stellt damit auch einen Beitrag zum Bürokratieabbau dar.

Zu Nummer 4 (§ 9 Absatz 5 Satz 2)

Es handelt sich um eine Folgeänderung aufgrund der Streichung des § 4j.

Zu Nummer 5 (§ 52)

Zu Buchstabe a (Absatz 8c)

Die Aufhebung des § 4j EStG gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2025.

Zu Buchstabe b (Absatz 16b)

Die Folgeänderung zur Aufhebung des § 4j EStG in § 9 Absatz 5 Satz 2 EStG gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2025.

Zu Artikel 5 (Änderung des Außensteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Die Inhaltsübersicht ist aufgrund der Aufhebung des § 13 AStG anzupassen.

Zu Nummer 2 (§ 9)

Nach Artikel 7 (3) der EU-Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie (ATAD) kann ein Mitgliedstaat sich dafür entscheiden, ein Unternehmen oder eine Betriebsstätte nicht als beherrschtes ausländisches Unternehmen zu behandeln, das als solches der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt, wenn ein Drittel oder weniger der Einkünfte des Unternehmens oder der Betriebsstätte passive Einkünfte darstellen. Die in § 9 enthaltene relative Grenze von bislang 10 Prozent wird an diese Grenze angepasst und mit einer absoluten Grenze auf Ebene des Beteiligten kombiniert, die sich in der Vergangenheit im deutschen Recht bewährt hat. Die absolute Grenze wird von bislang 80.000 Euro auf 250.000 Euro erhöht.

Zu Nummer 3 (§ 11)

Zu Buchstabe a (Absatz 2)

Durch die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung werden die passiven, niedrig besteuerten Einkünfte einer Zwischengesellschaft beim Steuerpflichtigen voll (ohne Anwendung von § 3 Nummer 40 EStG, § 32d Absatz 1 EStG, § 8b Absatz 1 KStG und § 9 Nummer 7 GewStG) besteuert. Fließt dem Steuerpflichtigen (später) eine Ausschüttung der Zwischengesellschaft zu, wird diese in einem ersten Schritt ertragsteuerlich bei Ermittlung der Einkünfte wie eine Ausschüttung behandelt, d. h. § 3 Nummer 40 EStG bzw. § 8b Absatz 1 und 5 KStG finden Anwendung. In einem zweiten Schritt wird über den Kürzungsbetrag nach § 11 AStG die Doppelbesteuerung aufgrund der zuvor erfolgten Erfassung des Gewinns in Form des Hinzurechnungsbetrags vermieden. Handelt es sich beim Steuerpflichtigen um einen körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsträger, kommt es aufgrund der Anwendung von § 8b Absatz 5 Satz 1 KStG auf die steuerfrei gestellten Bezüge im Sinne von § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG im Ergebnis zu einer Besteuerung in Höhe der pauschal nicht abziehbaren Betriebsausgaben von 5 % des jeweiligen Bezugs, die bislang nicht durch einen Kürzungsbetrag neutralisiert wird. Dies gilt bei der Gewerbesteuer allerdings nur in bestimmten Fallkonstellationen, wodurch der o. g. Grundsatz nach geltendem Recht nicht durchgängig zur Anwendung kommt.

Die Änderung in Nummer 3 Buchstabe a bewirkt, dass bei der Ermittlung des Kürzungsbetrags nach § 11 Absatz 2 AStG künftig auch die pauschal nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Absatz 5 Satz 1 KStG generell berücksichtigt werden. Damit wird in allen Konstellationen (Organschaftsfälle und Nicht-Organschaftsfälle) eine einheitliche Behandlung erreicht. Künftig erfolgt damit im Ergebnis eine „Einmal-Besteuerung“ durch den Hinzurechnungsbetrag. Eine zusätzliche Belastung in Höhe der pauschal nicht abziehbaren Betriebsausgaben wird vermieden.

Zu Buchstabe b (Absatz 4)

Die Änderung in Nummer 3 Buchstabe a betrifft die Ermittlung des Kürzungsbetrags bei Bezügen, die in § 11 Absatz 1 AStG genannt sind und auf die § 8b Absatz 5 KStG anzuwenden ist. Ein Kürzungsbetrag ist nach § 11 Absatz 4 AStG aber auch für Veräußerungsgewinne zu gewähren. Mit der Änderung in Nummer 3 Buchstabe b kommt die unter Nummer 3 Buchstabe a beschriebene Änderung auch auf die Ermittlung des Kürzungsbetrags im Falle von Veräußerungsgewinnen (§ 8b Absatz 3 Satz 1 KStG) zur Anwendung.

Zu Buchstabe c (Absatz 6)

In Fällen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft erfolgt die Hinzurechnung nach § 10 AStG auf Ebene der Organgesellschaft, wenn diese inländische Anteilseignerin der Zwischengesellschaft ist. Bisher fehlt es an einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, auf welcher Ebene in diesen Fällen der Kürzungsbetrag zum Ansatz kommt. Nach der derzeitigen Verwaltungspraxis sind Hinzurechnungs- und Kürzungsbetrag auf unterschiedlichen Ebenen (Organgesellschaft bzw. Organträger) zu berücksichtigen. Dies erhöht zum einen die Fehleranfälligkeit, zum anderen wird dadurch bürokratischer Mehraufwand für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung verursacht.

Durch die Änderungen in Nummer 3 Buchstabe a und b macht es in Fällen der körperschaftsteuerlichen Organschaft rechnerisch künftig keinen Unterschied mehr, ob der Kürzungsbetrag auf Ebene der Organgesellschaft oder des Organträgers zum Ansatz kommt. Mit der Änderung in Nummer 3 Buchstabe c erfolgt daher bei Vorliegen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft künftig ein Ansatz des Kürzungsbetrags unter entsprechender Anwendung der § 11 Absatz 1, 2 und 4 AStG auf Ebene der Organgesellschaft. Damit wird der Kürzungsbetrag auf der gleichen Ebene angesetzt, auf der auch die Hinzurechnungsbeträge erfasst werden. Zugleich wird für die Jahre 2022 bis 2024 ein Gleichklang zum gewerbesteuerlichen Ansatz des Kürzungsbetrags hergestellt, der aufgrund der gebrochenen Einheitstheorie ebenfalls auf Ebene der Organgesellschaft zum Ansatz kommt. Ein weiterer Vorteil der Regelung besteht darin, dass durch die Kürzung auf Ebene der Organgesellschaft in den Fällen einer Personengesellschaft als Organträgerin nicht mehr differenziert werden muss, ob an der Personengesellschaft natürliche Personen oder Kapitalgesellschaften beteiligt sind.

Zu Nummer 4 (§ 13 – weggefallen)

Artikel 7 und 8 der EU-Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie (ATAD) sehen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung für beherrschte ausländische Unternehmen vor (sog. CFC-Regelungen). Für nicht beherrschte ausländische Unternehmen enthält die ATAD insoweit keine Vorgaben. Die Regelung des § 13 AStG (sog. erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung) bezieht bislang für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter auch nicht beherrschende Beteiligungen in den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung ein. Damit geht das deutsche Recht deutlich über die in der ATAD verbindlich vorgegebenen Regelungen hinaus. Mit der Aufhebung des § 13 wird daher eine Anpassung an internationale Standards und eine Harmonisierung der CFC-Regelungen angestrebt. Hinzu kommt, dass die insgesamt komplexe Regelung in Ermangelung einer (Mindest-)Beteiligungsgrenze sowohl für die Finanzverwaltung als auch betroffene Steuerpflichtige aufwendig in der Administrierung ist. Mit der Aufhebung wird eine deutliche Vereinfachung des deutschen Rechts und eine Reduzierung der Hinzurechnungsbesteuerung auf den Kern erreicht.

Zu Nummer 5 (§ 5 Absatz 1 Satz 1, § 15 Absatz 9 Satz 1 und § 18 Absatz 1 Satz 1)

Auf Grund der Aufhebung des § 13 AStG sind die Verweise auf die Vorschrift in § 5 Absatz 1 Satz 1, § 15 Absatz 9 Satz 1 und § 18 Absatz 1 Satz 1 AStG zu streichen.

Zu Nummer 6 (§ 21)

Zu Buchstabe a (Absatz 4)

Auf Grund der Aufhebung des § 13 AStG ist der Verweis auf die Vorschrift in § 21 Absatz 4 Satz 1 AStG zu streichen.

Zu Buchstabe b (Absatz 6)

Die getroffene Regelung gilt sowohl für die Einkommen- und Körperschaftsteuer als auch für die Gewerbesteuer für Veranlagungszeiträume und Erhebungszeiträume ab 2022. Zur Klarstellung wird die Anwendung auf die Gewerbesteuer nunmehr explizit geregelt. Eine inhaltliche Änderung ist damit nicht verbunden.

Zu Buchstabe c (Absatz 8 – neu –)

Die Anpassung des § 9 soll rückwirkend für Veranlagungs- und Erhebungszeiträume gelten, für die Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2021 beginnt. Die Anpassung wirkt ausschließlich begünstigend und soll daher rückwirkend für die Veranlagungs- und Erhebungszeiträume gelten, für welche die an die Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU angepasste Hinzurechnungsbesteuerung zur Anwendung kommt.

Mit der Änderung der Anwendungsregelung zu § 11 Absatz 2, 4 und 6 AStG wird eine rückwirkende Anwendung der Änderungen für Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume 2022 erreicht. Die Regelung wirkt begünstigend, da sich hierdurch der Kürzungsbetrag um die pauschal nicht abzehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1 KStG erhöht und dadurch die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage mindert.

§ 13 AStG in der am 1. Juli 2021 geltenden Fassung ist nicht anzuwenden. Damit entfällt die Besteuerung von Einkünften mit Kapitalanlagecharakter für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen.

Zu Artikel 6 (Änderung des Investmentsteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25. Juni 2021 (BGBl. 2021 I 2035) wurde § 43 Absatz 2 gestrichen. § 43 enthält nun keine Regelungen mehr zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Hinzurechnungsbeträgen. Daher ist die Überschrift der Norm entsprechend anzupassen.

Zu Nummer 2 (§ 37 Absatz 1 – neu)

Nach § 37 Absatz 1 Satz 1 InvStG sind die der Besteuerung der Anleger zu Grunde liegenden Einkünfte des Spezial-Investmentfonds nach den steuerlichen Wirkungen beim Anleger zu gliedern. Die Gliederung der Einkünfte erfolgt auf Fondsebene in sog. Ertragskategorien ausgehend von den steuerlichen Wirkungen beim Anleger. D.h. die Norm regelt, wie die auf Fondsebene zugeflossenen Einkünfte für die Zwecke der Anlegerbesteuerung zu erfassen sind.

Bislang gehören zu diesen für die Anlegerbesteuerung relevanten Einkünften auch die Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG. Nach § 37 Absatz 1 Satz 3 – neu – InvStG werden die Hinzurechnungsbeträge zukünftig nicht mehr in die Ermittlung der Einkünfte nach § 37 Absatz 1 Satz 1 InvStG einbezogen. Diese Rechtsänderung dient der Gleichstellung mit der Direktanlage, der administrativen Vereinfachung und der Vermeidung einer Schlechterstellung gegenüber ausländischen Spezial-Investmentfonds.

Wenn ein Steuerpflichtiger in der Direktanlage Anteile an einer ausländischen Zwischengesellschaft hält, dann wird die Hinzurechnungsbesteuerung nur bei einer Beherrschung i. S. d. § 7 AStG ausgelöst. Eine Beherrschung nach § 7 Absatz 2 AStG liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach Absatz 1 erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht. Im Rahmen der Anlage über einen Spezial-Investmentfonds wird derzeit auf die Beherrschung durch den Spezial-Investmentfonds abgestellt. Dies ist überschießend, wenn bei einer Betrachtung der einzelnen Anleger eines Spezial-Investmentfonds auf der Anlegerebene keine Beherrschung vorliegt. Die Fondsanlage ist derzeit in diesen Fällen schlechter gestellt als die Direktanlage.

Wenn bei einer Betrachtung der einzelnen Anleger eines Spezial-Investmentfonds auch auf der Anlegerebene eine Beherrschung vorliegt, dann braucht man die Hinzurechnungsbesteuerung auf Fondsebene nicht, weil dann zusätzlich auch eine Hinzurechnungsbesteuerung auf der Anlegerebene angewendet wird. Zu einer mittelbaren Beherrschung über einen Spezial-Investmentfonds kann es kommen, wenn der Spezial-Investmentfonds als dem Anleger nahestehende Person i. S. d. § 7 Absatz 3 Satz 1 i. V. m. § 1 Absatz 2 AStG gilt. Von einem Nahestehen ist insbesondere auszugehen, wenn der Anleger mindestens ein Viertel der Anteile an dem Spezial-Investmentfonds hält (§ 1 Absatz 2 Nummer Buchstabe a AStG). In den Fällen einer mittelbaren Beherrschung über den Spezial-Investmentfonds kommt es bei dem Anleger zu einem unmittelbaren Ansatz der Hinzurechnungsbeträge und zusätzlich zu einem mittelbaren Ansatz der Hinzurechnungsbeträge als Bestandteil der ausschüttungsgleichen Erträge, die dem Anleger über den Spezial-Investmentfonds zugerechnet werden. Dies führt im Ergebnis zu einer doppelten Hinzurechnungsbesteuerung beim Anleger. Damit keine zweifache Steuerbelastung entsteht, sind Minderungs- und Kürzungsbeträge nach § 10 Absatz 6 und § 11 AStG zu berücksichtigen. Zukünftig wird der administrative Aufwand für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung vermieden. Dies entlastet sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung.

Darüber hinaus beseitigt die Rechtsänderung eine derzeit bestehende Schlechterstellung der inländischen Spezial-Investmentfonds gegenüber ausländischen Spezial-Investmentfonds, denn die Hinzurechnungsbesteuerung ist nach § 7 Absatz 1 Satz 1 AStG grundsätzlich nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen anzuwenden. Dadurch werden inländische und ausländische Spezial-Investmentfonds zukünftig gleichbehandelt und Standortnachteile der inländischen Spezial-Investmentfonds vermieden.

§ 37 Absatz 1 Satz 3 – neu – InvStG ist auch in den Ausnahmefällen anzuwenden, in denen Hinzurechnungsbeträge auf Fondsebene steuerpflichtig sind. Im Regelfall sind die Hinzurechnungsbeträge – ähnlich wie ausländische Dividenden – keine auf Fondsebene steuerpflichtigen Einkünfte i. S. d. § 29 Absatz 1 InvStG i. V. m. § 6 Absatz 2 InvStG. Nur wenn die Hinzurechnungsbeträge einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind, unterliegen sie als sonstige inländische Einkünfte i. S. d. § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 InvStG i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG der Besteuerung auf Fondsebene. Dies gilt gleichermaßen für ausländische Spezial-Investmentfonds (§ 7 Absatz 1 Satz 4 AStG). Auch wenn es zu einer derartigen Besteuerung auf Fondsebene kommt, wird dies aus Vereinfachungsgründen nicht bei der Anlegerbesteuerung berücksichtigt. Andernfalls müssten die Hinzurechnungsbeträge im Rahmen der ausschüttungsgleichen Erträge ermittelt und angesetzt werden, wären jedoch nach § 42 Absatz 4 InvStG aufgrund der Besteuerung auf Fondsebene auf der Anlegerebene von der Besteuerung freizustellen. Außerdem führt die Besteuerung der Hinzurechnungsbeträge auf der Fondsebene dazu, dass bei einer späteren Ausschüttung der Zwischengesellschaft an den Spezial-Investmentfonds ein Kürzungsbetrag nach § 11 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AStG zur Verfügung steht, der für Steuerneutralität auf Fonds- und Anlegerebene sorgt.

Zu Nummer 3 (Überschrift zu § 43)

Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25. Juni 2021 (BGBl. 2021 I 2035) wurde § 43 Absatz 2 gestrichen. § 43 enthält nun keine Regelungen mehr zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Hinzurechnungsbeträgen.

Zu Nummer 4 (§ 57 Absatz 12 – neu)

Nach § 57 Absatz 12 InvStG ist § 37 Absatz 1 Satz 3 InvStG erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem Verkündungsdatum dieses Gesetzes beginnen.

Zu Artikel 7 (Inkrafttreten)

Das Gesetz tritt am Tag nach Verkündung in Kraft. Artikel 5 tritt aufgrund der rückwirkenden begünstigenden Regelungen in den §§ 9, 11 und 13 AStG bereits am 1. Juli 2021 (Zeitpunkt des Inkrafttretens des ATAD-Umsetzungsgesetzes) in Kraft.