Referentenentwurf

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, 24. Mai 2024 und 13. Januar 2025. 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, Juni 2024 und Januar 2025 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[3)]	2026	2027	2028	2029	2025	2026	2027	2028	2029
Insgesamt	-50	-20	-20	-15	-15	-15	-15	-10	-5	-20
Bund	-11	-2	-2	-2	-2	-3	-3	-3	.	-2
Länder	-11	-3	-3	-2	-2	-3	-3	-2	.	-3
Gemeinden	-28	-15	-15	-11	-11	-9	-9	-5	-5	-15

[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.

[3)] Die volle Jahreswirkung des Jahres 2025 beinhaltet auch die Wirkungen der vorhergehenden Zeiträume ab 1. Januar 2022 für die rückwirkende Einführung der Beteiligungsgrenze in § 13 Absatz 1 Satz 1 AStG.

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 den Änderungen der §§ 9 und 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):	-1 905
davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten (in Tsd. Euro):	-1
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 ergibt 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 rd. 2,16 Mio. Euro. Ein geringerer Erfüllungsaufwand ergibt sich insbesondere dadurch, dass Abwehrmaßnahmen im grenzüberschreitenden Kontext abgeschafft (Lizenzschranke § 4j EStG) bzw. modifiziert (Freigrenze § 9 AStG, Kürzungsbetrag § 11 AStG, Hinzurechnungsbesteuerung bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter § 13 AStG) werden.

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft unterliegt der „One in, one out“-Regelung (Kabinettbeschluss vom 11. Dezember 2014). Da es sich dabei im Saldo um ein „Out“ in Höhe von rund 2,16 Mio. 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):	-176
davon auf Bundesebene (in Tsd. Euro):	./.
davon auf Landesebene (in Tsd. Euro):	-176
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 ergibt 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 rund 212 Tausend Euro. Ein geringerer Erfüllungsaufwand ergibt sich insbesondere dadurch, dass Abwehrmaßnahmen im grenzüberschreitenden Kontext abgeschafft (Lizenzschranke § 4j EStG) bzw. modifiziert (Freigrenze § 9 AStG, Kürzungsbetrag § 11 AStG, Hinzurechnungsbesteuerung bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter § 13 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.

Referentenentwurf 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:

Inhaltsübersicht

Artikel 1 Änderung des Mindeststeuergesetzes

Artikel 2 Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes

Artikel 3 Änderung des EU-Amtshilfegesetzes

Artikel 4 Änderung des Einkommensteuergesetzes

Artikel 5 Änderung des Außensteuergesetzes

Artikel 6 Weitere Änderung des Außensteuergesetzes

Artikel 7 Änderung des Investmentsteuergesetzes

Artikel 8 Inkrafttreten

Artikel 1

Änderung des Mindeststeuergesetzes

Das Mindeststeuergesetz vom 21. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 397), das durch Artikel 39 des Gesetzes vom 2. Dezember 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) geändert worden ist , wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

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

      „§ 50a Nachversteuerung latenter Steuerschulden“.

   b) Nach der Angabe zu § 82 werden die folgenden Angaben eingefügt:

      „§ 82a Ausgeschlossene Steuerattribute

      § 82b Gruppeninterne Übertragung von Vermögenswerten

      § 82c Übergangsjahr“.

   c) Die Angabe zu § 87 wird durch die folgende Angabe ersetzt:

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

§ 87a Anwendung der Erwerbsmethode

§ 87b Anpassungen bei Inkongruenzen“.

2. In § 3 Absatz 3 Satz 3 wird die Angabe „bestimmen“ durch die Angabe „bestimmen; in den Fällen des § 68 bestimmen die obersten Muttergesellschaften den Gruppenträger“ ersetzt.

3. § 7 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird durch den folgenden Absatz 3 ersetzt:

„(3) Anerkannte Primärergänzungssteuerregelung bezeichnet ein Regelwerk, das

1. im nationalen Recht eines Steuerhoheitsgebiets umgesetzt ist,

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 und

3. 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 Primärergänzungssteuerregelung.“

b) Absatz 5 wird durch den folgenden Absatz 5 ersetzt:

„(5) Anerkannte Sekundärergänzungssteuerregelung bezeichnet ein Regelwerk, das

1. im nationalen Recht eines Steuerhoheitsgebiets umgesetzt ist,

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 Primärergänzungssteuerregelung erhoben wurde, für die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe erhebt und

3. 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 Sekundärergänzungssteuerregelung.“

c) In Absatz 18 Nummer 3 wird die Angabe „Mindesteuer-Verlusts“ durch die Angabe „Mindeststeuer-Verlusts“ ersetzt.

d) In Absatz 19 Nummer 6 wird nach der Angabe „die“ die Angabe „, oder deren Geschäftsleitung,“ eingefügt.

e) In Absatz 20 wird die Angabe „Beteiligung“ durch die Angabe „Eigenkapitalbeteiligung“ ersetzt.

f) In Absatz 21 Nummer 4 wird die Angabe „Wettbewerbsverzerrungen“ durch die Angabe „Vergleichbarkeitseinschränkungen“ ersetzt.

g) Absatz 22 wird durch den folgenden Absatz 22 ersetzt:

„(22) 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.“

h) Absatz 32 wird durch den folgenden Absatz 32 ersetzt:

„(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.“

4. In § 12 Absatz 1 Satz 3 Nummer 1 wird die Angabe „Unternehmensgruppe ist.“ durch die Angabe „Unternehmensgruppe.“ ersetzt.

5. In § 15 Absatz 2 Nummer 3 wird die Angabe „Rechnungslegungsstandstandards“ durch die Angabe „Rechnungslegungstandards“ ersetzt.

6. § 18 wird wie folgt geändert:

   a) Nummer 14 wird durch die folgende Nummer 14 ersetzt:

      „14. vermehrt oder vermindert um Anpassungen nach den Teilen 6 und 7 (§§ 64 bis 67 und 69 bis 74).“

   b) Nummer 15 wird gestrichen.

7. In § 26 Absatz 2 Satz 1 wird die Angabe „Unternehmensgruppe“ durch die Angabe „Unternehmensgruppe,“ ersetzt.

8. § 27 Absatz 2 wird wie folgt geändert:

   a) Satz 1 wird durch den folgenden Satz ersetzt:

      „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 wird die Angabe „, aber ganz oder teilweise auszahlbar sind“ gestrichen.

9. § 28 wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 1 Satz 2 wird die Angabe „Frist“ durch die Angabe „Frist,“ ersetzt.

   b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

      aa) Satz 1 wird durch den folgenden Satz ersetzt:

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

bb) In Satz 2 Nummer 1 wird die Angabe „sind“ durch die Angabe „sind,“ ersetzt.

cc) In Satz 4 Nummer 1 wird die Angabe „Steuerhoheitsgebiet“ durch die Angabe „Steuerhoheitsgebiets“ ersetzt.

c) In Absatz 4 Satz 2 wird die Angabe „Kontrollbeteiligung“ durch die Angabe „Kontrollbeteiligung,“ ersetzt.

10. In § 29 Absatz 2 wird jeweils die Angabe „Gesamtbetrag,“ durch die Angabe „Gesamtbetrag“ ersetzt.

11. In § 30 Absatz 4 Satz 1 wird die Angabe „stehen“ durch die Angabe „stehen,“ ersetzt.

12. In § 42 Absatz 2 Nummer 2 wird die Angabe „berücksichtig“ durch die Angabe „berücksichtigt“ ersetzt.

13. In § 44 Absatz 1 Nummer 3 wird die Angabe „Mindesteuer-Verlusts“ durch die Angabe „Mindeststeuer-Verlusts“ ersetzt.

14. § 46 Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt ersetzt:

„Ergibt sich für ein Geschäftsjahr für ein Steuerhoheitsgebiet ein Mindeststeuer-Gesamtverlust und beläuft sich der Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern für dieses Steuerhoheitsgebiet auf weniger als null und auf weniger als der Betrag der erwarteten angepassten erfassten Steuern, werden die Geschäftseinheiten in diesem Steuerhoheitsgebiet so behandelt, als hätten sie einen zusätzlichen Steuererhöhungsbetrag nach § 57 in Höhe der Differenz zwischen den beiden Beträgen.“

15. In § 48 Nummer 1 wird die Angabe „Mindesteuer-Gewinns“ durch die Angabe „Mindeststeuer-Gewinns“ ersetzt.

16. § 49 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Im Satzteil vor Nummer 1 wird nach der Angabe „hybride Einheiten“ die Angabe „und umgekehrt hybride Einheiten“ eingefügt.

bb) Nummer 2 wird durch die folgende Nummer 2 ersetzt:

„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, der nach § 43 Absatz 2 Nummer 2 einem gruppenzugehörigen Gesellschafter zugerechnet wird, werden diesem zugerechnet.“

cc) In Nummer 4 wird nach der Angabe „hybriden“ die Angabe „oder umgekehrt hybriden“ eingefügt.

b) In Absatz 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 42 Absatz 4 Satz 2“ durch die Angabe „§ 42 Absatz 4 Satz 2 und 3“ ersetzt.

17. § 50 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird nach der Angabe „entspricht“ die Angabe „vorbehaltlich des Absatzes 1a“ eingefügt.

bb) Satz 2 wird wie folgt geändert:

aaa) Im Satzteil vor Nummer 1 wird die Angabe „Dabei sind die in den Absätzen 2 und 3 aufgeführten Anpassungen“ durch die Angabe „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 die Angabe „Absatzes 7“ durch die Angabe „Absatzes 5“ ersetzt.

ccc) In Nummer 3 wird vor dem abschließenden Komma die Angabe „; entsprechendes gilt auch für die Verrechnung latenter Steueransprüche mit latenten Steuerschulden sowie den Verzicht auf den Ansatz eines sich insgesamt ergebenden latenten Steueranspruchs“ eingefügt.

ddd) In Nummer 4 wird die Angabe „Steuersatzes und“ durch die Angabe „Steuersatzes,“ ersetzt.

eee) In Nummer 5 Satz 1 wird die Angabe „Nutzung von Steueranrechnungsbeträgen“ durch die Angabe „Nutzung von Steuergutschriften“ ersetzt und wird in Satz 4 nach der Angabe „Hinzurechnungsbesteuerung.“ die Angabe „oder der Besteuerung gebietsfremder Betriebsstätten, hybrider Einheiten oder umgekehrt hybrider Einheiten; und“ eingefügt.

fff) Nach Nummer 5 wird die folgende Nummer 6 eingefügt:

„6. latente Steuern in Bezug auf eine gemischte Hinzurechnungsbesteuerung.“

b) Nach Absatz 1 wird der folgende 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 Mindesteuer-Jahresfehlbetrags zugrundeliegenden Buchwerts ab, sind die latenten Steuern auf der Grundlage des Mindeststeuer-Buchwerts neu zu berechnen und die im Mindesteuer-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 Mindesteuer-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 und 5 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) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit bleiben Erhöhungen latenter Steuerschulden bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern für das betreffende Geschäftsjahr außer Ansatz (nicht geltend gemachte Abgrenzungen). Der Antrag nach Satz 1 ist zulässig für jede Erhöhung bei einer Geschäftseinheit:

1. von einzelnen oder zusammengefassten latenter Steuerschulden, sofern jede dieser Steuerschulden voraussichtlich nicht innerhalb des in § 50a Absatz 1 genannten Zeitraums vollständig wieder aufgelöst wird; für dieses Wahlrecht gilt § 77 Absatz 1, oder

2. von sämtlichen latenten Steuerschulden einer Nachversteuerungsgruppe nach § 50a Absatz 2; für dieses Wahlrecht gilt § 77 Absatz 2.“

18. Nach § 50 wird der folgende § 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 Nachversteuerungsgruppen I zusammenfassen (Nachversteuerungsgruppe II), wenn:

1. die Sachkonten gemäß dem im Konzernabschluss verwendeten Kontenplan demselben Bilanzposten zuzuordnen sind, der für die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags 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 nach wirtschaftlichem Zusammenhang 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 Geschäftsjahres. Die Nachversteuerungsdifferenz des 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. Der maximal gerechtfertigte Betrag ist die Differenz zwischen den Erhöhungen und Minderungen der latenten Steuerschulden des aktuellen Geschäftsjahres sowie der vier vorangegangenen 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 5 Nummer 2 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 der latenten Steuerschulden des aktuellen Geschäftsjahres sowie der vier vorangegangenen 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 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 des Absatzes 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 sowie auf Nutzungsrechte hierauf 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.“

19. In § 51 Absatz 2 wird in der Formel die Angabe „Mindestssteuer-Gesamtgewinns“ durch die Angabe „Mindeststeuer-Gesamtgewinn“ ersetzt.

20. § 54 Absatz 3 Satz 3 und 4 wird durch die folgenden Sätze ersetzt:

„Ergibt sich für ein Geschäftsjahr für ein Steuerhoheitsgebiet ein Mindeststeuer-Gesamtgewinn und beläuft sich der Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern für dieses Steuerhoheitsgebiet auf weniger als null (Negativbetrag), ist der Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern mit null anzusetzen. Im Fall des Satzes 3 ist § 46 Absatz 3 ungeachtet eines Antrags und vorbehaltlich des § 46 Absatz 4 auf den Negativbetrag anzuwenden; der Vortrag entspricht der Differenz zwischen null und dem Negativbetrag.“

21. Nach § 55 Absatz 2 Satz 1 wird der folgende Satz eingefügt:

„Dies gilt nicht, wenn es sich bei der Geschäftseinheit um eine Investmenteinheit handelt.“

22. In § 57 Absatz 1 wird die Angabe „§ 50 Absatz 4“ durch die Angabe „§ 50a“ ersetzt.

23. § 60 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Nummer 4 wird die Angabe „staatliche“ durch die Angabe „staatlichen“ ersetzt.

b) In Absatz 2 Satz 3 wird die Angabe „würde“ durch die Angabe „würden“ ersetzt.

24. § 64 Absatz 2 wird wie folgt geändert:

a) Nach Nummer 2 Satz 1 wird der folgende Satz eingefügt:

„Satz 1 ist auch bei Veränderungen der Unternehmensgruppe vor dem Übergangsjahr zu berücksichtigen; § 15 Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend.“

b) In Nummer 6 werden die Angabe „§ 50 Absatz 4“ und die Angabe „§ 50 Absatz 4 Satz 2“ jeweils durch die Angabe „§ 50a“ ersetzt.

25. § 66 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird durch den folgenden Absatz 2 ersetzt:

„(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 Geschäftseinheit das Ergebnis aus der Übertragung der Vermögenswerte und Schulden außer Ansatz bleibt,

2. der übernehmenden Geschäftseinheit

a) die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden der übertragenden Geschäftseinheit 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 Geschäftseinheit und den Buchwerten im Sinne des Buchstabens a außer Ansatz bleibt (Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust). Dies gilt nicht für einen Übernahmegewinn, soweit dieser dem Anteil der übernehmenden Geschäftseinheit an der übertragenden Geschäftseinheit entspricht, wenn ein Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der übertragenden Geschäftseinheit nicht nach § 21 ausgenommen wäre.“

b) In Absatz 5 wird im Satzteil vor Nummer 1 die Angabe „oder ein ähnlicher Geschäftsvorfall“ durch die Angabe „im Rahmen eines Zusammenschlusses, einer Spaltung, einer Liquidation oder eines ähnlichen Geschäftsvorfalls“ ersetzt und die Angabe „oder dem“ gestrichen.

26. § 67 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird die Angabe „Teilen 3 bis 7 sowie den §§ 84 bis 87“ durch die Angabe „Teilen 3 bis 7, 8 Abschnitt 3 sowie den §§ 84 bis 87b und 89“ ersetzt.

b) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 wird die Angabe „die Umsatzgrenze erfüllt“ durch die Angabe „der Mindestbesteuerung entsprechend den GloBE-Mustervorschriften unterliegt“ ersetzt.

bb) In Nummer 3 Buchstabe c wird die Angabe „ausgenommener“ durch die Angabe „ausgenommenen“ ersetzt.

27. § 75 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 2 wird das Komma gestrichen.

b) Nach Absatz 3 Satz 2 wird der folgende Satz eingefügt:

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

c) Absatz 4 Satz 1 bis 3 wird durch die folgenden Sätze ersetzt:

„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 Angaben nach dem in der Rechtsverordnung [Platzhalter] festgelegten Weiterleitungsansatz, wenn die Bundesrepublik Deutschland und dieses Steuerhoheitsgebiet aufgrund Artikel 8ae Absatz 2 der Richtlinie 2011/16/EU 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.“

28. In § 76 Nummer 4 wird die Angabe „und“ durch die Angabe „und 3 sowie“ ersetzt.

29. § 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 Satz 2 Nummer 1“ ersetzt.

        bb) Nach Satz 2 wird der folgende Satz eingefügt:

            „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 5 Satz 2 Nummer 2“ eingefügt.

30. In § 79 Absatz 2 wird die Angabe „Mindesteuer-Gewinn“ durch die Angabe „Mindeststeuer-Gewinn“ ersetzt.

31. § 80 wird wie folgt geändert:

    a) Nach Absatz 2 Nummer 2 wird der folgende Satz eingefügt:

        „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 die Angabe „über“ durch die Angabe „mehr als“ ersetzt.

32. § 81 wird wie folgt geändert:

    a) Absatz 1 Satz 3 wird wie folgt geändert:

        aa) In Nummer 4 wird die Angabe „, oder“ gestrichen.

        bb) Nach Nummer 4 werden die folgenden Nummern 5 bis 7 eingefügt:

            „5. in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet Verbriefungsgesellschaften keiner mit § 1 in Verbindung mit § 90 vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen,

            6. in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet aktive latente Steuern sowie der aus deren Umkehrung resultierende latente Steueraufwand, der

a) im Zusammenhang mit einer staatlichen Maßnahme im Sinne des § 82a Absatz 4 steht, die nach dem 30. November 2021 beschlossen oder erweitert worden ist,

b) im Zusammenhang mit einem Wahlrecht einer Geschäftseinheit steht, das rückwirkend die steuerliche Behandlung eines Vorgangs für ein Besteuerungszeitraum ändert, für den bereits eine Steuerfestsetzung erfolgt oder eine Steuererklärung eingereicht worden ist, sofern das Wahlrecht nach dem 30. November 2021 ausgeübt oder geändert worden ist, oder

c) auf Unterschieden zwischen der steuerlichen und handelsrechtlichen Bewertung beruhen, wenn diese Unterschiede auf einem Körperschaftsteuerregime im Sinne des § 82a Absatzes 2 Satz 2 beruhen, dass nach dem 30. November 2021 verabschiedet worden ist,

bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes oder der vereinfacht erfassten Steuern zu berücksichtigen ist, weil in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet keine mit § 82a und § 87 Absatz 3 vergleichbare Regelung Anwendung findet.

7. in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet eine Wahlmöglichkeit zu einer mit § 1 in Verbindung mit § 90 vergleichbaren Steuerpflicht besteht, die nicht unwiderruflich ausgeübt worden ist.“

cc) In Satz 4 Nummer 5 wird die Angabe „Nummer 5“ durch die Angabe „Nummern 5 bis 7“ ersetzt.

33. § 82 wird durch den folgenden § 82 ersetzt:

„§ 82

Steuerattribute des Übergangsjahres

(1) Bei der Bestimmung des effektiven Steuersatzes einer Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet sind im Übergangsjahr und den darauffolgenden Geschäftsjahren alle aktiven und passiven latenten Steuern zu berücksichtigen, die am Ende des Geschäftsjahres, das dem Übergangsjahr vorhergeht, in den Berichtspaketen im Sinne des § 87 Absatz 2 der Geschäftseinheiten in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet erfasst oder ausgewiesen sind. Für Geschäftseinheiten im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 ist stattdessen auf den Jahresabschluss abzustellen. Solche aktiven und passiven latenten Steuern müssen zum Mindeststeuersatz berücksichtigt werden. Ist der in dem Steuerhoheitsgebiet geltende Steuersatz niedriger, findet dieser Steuersatz Anwendung.

(2) Aktive latente Steuern, die zu einem unter dem Mindeststeuersatz liegenden Satz erfasst wurden, können zum Mindeststeuersatz berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass der betreffende latente Steueranspruch einem Mindeststeuer-Verlust zuzuschreiben ist.

(3) Aktive latente Steuern, die zu einem über dem Mindeststeuersatz liegenden Satz erfasst wurden und die Nutzung von Steueranrechnungsbeträgen betreffen, sind nur in Höhe des Verhältnisses vom Mindeststeuersatz zu dem im Steuerhoheitsgebiet geltenden Steuersatz zu berücksichtigen. Bei einer späteren Steuersatzänderung ist

der nach Satz 4 berücksichtigungsfähige Betrag bezogen auf den noch ausstehenden Betrag entsprechend anzupassen.

(4) Für Zwecke der Anwendung der Absätze 1 bis 3

1. gelten § 50 Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 sowie § 50 Absatz 1a in Verbindung mit § 64 Absatz 2 Nummer 2 entsprechend und

2. bleiben latente Steuern in Bezug auf eine gemischte Hinzurechnungsbesteuerung im Übergangsjahr und in den darauffolgenden Jahren unberücksichtigt.“

34. Nach § 82 werden die folgenden §§ 82a, 82b und 82c eingefügt:

„§ 82a

Ausgeschlossene Steuerattribute

(1) Aktive latente Steuern, die sich aus Positionen ergeben, die

1. von der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nach Teil 3 ausgenommen wären,

2. mit steuerlichen Abzügen oder steuerlichen Verlusten im Zusammenhang stehen, soweit denen keine tatsächlichen Aufwendungen gegenüberstehen,

3. in keinem Zusammenhang mit einer steuerlichen Zulage und in keinem Zusammenhang zu einer Steuervorauszahlung stehen, insbesondere solche, die im Zusammenhang mit einer Aufstockung von steuerlichen Buchwerten stehen, denen kein korrespondierender Einbezug in die steuerliche Bemessungsgrundlage gegenübersteht,

4. im Zusammenhang mit einer steuerlichen Zulage stehen, die auf einer staatlichen Maßnahme beruht oder

5. mit einem steuerlichen Verlust im Zusammenhang stehen, der aus einem Geschäftsjahr stammt, das mehr als fünf Geschäftsjahre vor dem Inkrafttreten eines Körperschaftsteuerregimes eines Staates stammt (Rückbetrachtungszeitraum), und zwar auch insoweit als der steuerliche Verlust den Totalverlust des Rückbetrachtungszeitraums übersteigt,

sind von der Berechnung nach § 82 ausgeschlossen. Satz 1 Nummer 1 bis 4 gilt nur, wenn diese latenten Steueransprüche durch einen Geschäftsvorfall entstehen, der nach dem 30. November 2021 stattfindet. Satz 1 Nummer 5 gilt nur für Körperschaftsteuerregime, die erstmalig nach dem 30. November 2021 in Kraft getreten sind. Satz 1 gilt nicht für aktive latente Steuern, die nach diesem Gesetz aufgrund eines abweichenden Mindeststeuer-Buchwerts im Sinne des § 50 Absatz 1a Satz 1 zu bilden sind. Passive latente Steuern, die auf Unterschieden zwischen der steuerlichen und handelsrechtlichen Bewertung aufgrund eines Körperschaftsteuerregimes im Sinne des Satzes 3 beruhen, sind bis zur Höhe der aktiven latenten Steuern, die ebenfalls auf solchen Unterschieden beruhen, von der Berechnung nach § 82 ausgeschlossen.

(2) Aktive latente Steuern und, im Fall von Nummer 3, passive latente Steuern, die

1. im Zusammenhang mit einer staatlichen Maßnahme stehen, die vor dem 19. November 2024 beschlossen oder erweitert worden ist,

2. im Zusammenhang mit einem Wahlrecht einer Geschäftseinheit stehen, das rückwirkend die steuerliche Behandlung eines Vorgangs für ein Besteuerungszeitraum ändert, für den bereits eine Steuerfestsetzung erfolgt oder eine Steuererklärung eingereicht worden ist, sofern das Wahlrecht vor dem 19. November 2024 ausgeübt oder geändert worden ist, oder

3. auf Unterschieden zwischen der steuerlichen und handelsrechtlichen Bewertung beruhen, wenn diese Unterschiede auf einem Körperschaftsteuerregime im Sinne des Absatzes 1 Satz 3 beruhen, dass vor dem 19. November 2024 verabschiedet worden ist.

sind abweichend von Absatz 1 innerhalb einer Schonfrist insgesamt bis maximal in Höhe eines Verschonungsbetrags vom Ausschluss ausgenommen.

(3) Eine staatliche Maßnahme ist jede Vereinbarung, verbindliche Auskunft, Verfügung, Beihilfe oder ähnliche Maßnahme eines Staates oder deren nachträgliche Änderung, die einer Geschäftseinheit einen selektiven Steuervorteil gewährt, die oder den die Geschäftseinheit ohne die staatliche Maßnahme nicht erhalten hätte. Eine staatliche Maßnahme liegt insbesondere dann nicht vor, wenn die Gewährung des selektiven Steuervorteils nicht im Ermessen des Staates liegt.

(4) Die Schonfrist umfasst in den Fällen, des

1. Absatzes 2 Nummer 1 und 2 alle Geschäftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2023 und vor dem 1. Januar 2026 beginnen sowie vor dem 1. Juli 2027 enden,

2. Absatzes 2 Nummer 3 alle Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2027 beginnen sowie vor dem 1. Juli 2028 enden.

(5) Der Verschonungsbetrag beträgt 20 Prozent der aktiven oder passiven latenten Steuer, bei ihrer erstmaligen Bilanzierung. Bei der Berechnung des Verschonungsbetrags ist der Mindeststeuersatz zu berücksichtigen. Ist der in dem Steuerhoheitsgebiet geltende Steuersatz niedriger, ist dieser zu berücksichtigen. Der Verschonungsbetrag darf nicht den Betrag übersteigen, den er bei Zugrundelegung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse am 18. November 2024 gehabt hätte. Danach bleiben insbesondere Änderungen in den rechtlichen Rahmenbedingungen, der Ausübung von Wahlrechten, Rechnungslegungsmethoden und staatliche Maßnahmen, die nach dem 18. November 2024 erfolgen und die zu einer Erhöhung der aktiven latenten Steuern führen, für die Ermittlung des Verschonungsbetrags unberücksichtigt. Auf den Verschonungsbetrag werden bis maximal auf null aktive latente Steuern sowie der aus deren Umkehrung resultierende latente Steueraufwand angerechnet, die aufgrund von Absatz 2 und § 87 Absatz 3 Satz 3 berücksichtigt wurden.

§ 82b

Gruppeninterne Übertragung von Vermögenswerten

(1) Bei Übertragungen von Vermögenswerten, ausgenommen Vorräte, zwischen Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe, die nach dem 30. November 2021 und vor Beginn eines Übergangsjahres stattfinden, sind die übernommenen Vermögenswerte mit den Buchwerten anzusetzen, den die übertragende Geschäftseinheit im Zeitpunkt der Übertragung ausgewiesen hat. Die aktiven und passiven latenten Steuern sind auf dieser Grundlage und unter Außerachtlassung der aktiven und passiven latenten Steuern zu ermitteln, die aus der Übertragung resultieren.

(2) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit kann die übernehmende Geschäftseinheit einen latenten Steueranspruch ermitteln und ausweisen, der den erfassten Steuern entspricht, die die übertragende Geschäftseinheit auf den Übertragungsgewinn gezahlt hat. Der latente Steueranspruch darf die positive Differenz zwischen dem steuerlichen Buchwert des Vermögenswerts bei der übernehmenden Geschäftseinheit und dem Buchwert im Sinne des Absatzes 1 multipliziert mit dem Mindeststeuersatz nicht übersteigen (Kappungsbetrag). Für die Ermittlung der auf den Übertragungsgewinn gezahlten erfassten Steuern im Sinne des Satzes 1 ist § 49 entsprechend anzuwenden. Als gezahlte erfasste Steuern gelten auch aktive latente Steuern der übertragenden Geschäftseinheit, die nach den §§ 82, 82a hätten berücksichtigt werden können, wäre der Übertragungsgewinn bei der übertragenden Geschäftseinheit nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen worden. Der nach den Sätzen 1 bis 4 ermittelte Steueranspruch wirkt sich im Jahr der Bildung nicht auf die angepassten erfassten Steuern der übernehmenden Geschäftseinheit aus und ist entsprechend der Wertentwicklung der Buchwerte fortzuschreiben.

(3) Absätze 1 und 2 sind auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit nicht anzuwenden, wenn die übernehmende Geschäftseinheit für die jeweiligen Vermögenswerte einen latenten Steueranspruch in Höhe des Kappungsbetrags nach Absatz 2 beanspruchen könnte.

(4) Als Übertragung von Vermögenswerten zwischen Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe gelten auch Geschäftsvorfälle, die für Zwecke der Rechnungslegung oder Besteuerung mit einer Übertragung von Vermögenswerten vergleichbar sind. Dies ist unter anderem der Fall, wenn aufgrund des Geschäftsvorfalls für einen Vermögenswert ein Buchwert anzusetzen oder zu erhöhen ist; insbesondere bei Finanzierungsleasing. Dabei ist allein der Ansatz oder die Erhöhung des Buchwerts für steuerliche Zwecke ausreichend. Unbeachtlich ist, ob ein Geschäftsvorfall zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten oder nur innerhalb derselben Geschäftseinheit erfolgt. Ein Geschäftsvorfall innerhalb derselben Geschäftseinheit liegt insbesondere bei der Verlegung des Sitzes einer Geschäftseinheit oder der Umstellung auf Bilanzierung zum Zeitwert vor.

§ 82c

Übergangsjahr

Übergangsjahr für ein Steuerhoheitsgebiet ist das erste Geschäftsjahr, in dem die Unternehmensgruppe in Bezug zu diesem Steuerhoheitsgebiet in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes oder einer ausländischen Vorschrift, die den Vorschriften der Richtlinie (EU) 2022/2523 entspricht, fällt. Sofern die Voraussetzungen nach § 83 oder nach den §§ 84 bis 87 erfüllt sind und die Unternehmensgruppe den CbCR-Safe-Harbour in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet tatsächlich anwendet, verschiebt sich das Übergangsjahr entsprechend.“

35. § 84 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Im Satzteil vor Nummer 1 wird nach der Angabe „(Übergangszeit), für ein“ die Angabe „getestetes“ eingefügt.

bb) In Nummer 1 wird die Angabe „ausweist“ durch die Angabe „für ihre Geschäftseinheiten ausweist (CbCR-Wesentlichkeitsgrenze-Test)“ ersetzt und nach der Angabe „Euro Gewinn oder“ die Angabe „einen“ eingefügt.

cc) In Nummer 2 werden vor der Angabe „einem“ die Angabe „mit ihren Geschäftseinheiten“ und nach der Angabe „Übergangssteuersatz entspricht“ die Angabe „(CbCR-Effektivsteuersatz-Test)“ eingefügt sowie die Angabe „§ 87 Nummer 6“ durch die Angabe „§ 87 Absatz 8“ ersetzt.

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

ee) Nach Nummer 3 wird der folgende Satz eingefügt:

„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) Absatz 2 wird durch den folgenden Absatz 2 ersetzt:

„(2) Ist eine Geschäftseinheit für Zwecke des länderbezogenen Berichts und dieses Gesetzes in unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten belegen, sind deren Beschäftigte, Lohnkosten und materiellen Vermögenswerte für Zwecke des CbCR-Routinegewinn-Tests in beiden Steuerhoheitsgebieten unberücksichtigt zu lassen. Verfügt eine Geschäftseinheit für Zwecke des länderbezogenen Berichts über eine Betriebsstätte, jedoch für Zwecke dieses Gesetzes nicht, so hat für Zwecke des CbCR-Safe-Harbour eine Zusammenfassung der Angaben und Rechnungslegungsinformationen mit den Angaben und Rechnungslegungsinformationen des Stammhauses oder mit denen des gruppenzugehörigen Gesellschafters zu erfolgen, sofern das Stammhaus eine steuertransparente Einheit ist.“

36. § 85 Absatz 1 wird durch den folgenden Absatz 1 ersetzt:

„(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.“

37. Nach § 86 Nummer 3 wird der folgende Satz eingefügt:

„Abweichend von § 6 Absatz 2 Satz 1 gilt für die Anwendung von Satz 1 Nummer 1 eine transparente Einheit auch als staatenlose Geschäftseinheit, wenn sie keine oberste Muttergesellschaft ist.“

38. § 87 wird durch den folgenden § 87 ersetzt:

„§ 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 Satz 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 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. von der Betriebsstätte ausgewiesene Steuern oder ein von der Betriebsstätte ausgewiesener Verlust nicht auch beim Stammhaus berücksichtigt werden. 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. Als nicht erfasste Steuern gelten auch aktive latente Steuern sowie der aus deren Umkehrung resultierende latente Steueraufwand, der

1. im Zusammenhang mit einer staatlichen Maßnahme im Sinne des § 82a Absatz 4 steht, die nach dem 30. November 2021 beschlossen oder erweitert worden ist,

2. im Zusammenhang mit einem Wahlrecht einer Geschäftseinheit steht, das rückwirkend die steuerliche Behandlung eines Vorgangs für ein Besteuerungszeitraum ändert, für den bereits eine Steuerfestsetzung erfolgt oder eine Steuererklärung eingereicht worden ist, sofern das Wahl-recht nach dem 30. November 2021 ausgeübt oder geändert worden ist, oder

3. auf Unterschieden zwischen der steuerlichen und handelsrechtlichen Bewertung beruhen, wenn diese Unterschiede auf einem Körperschaftsteuerregime im Sinne des § 82a Absatzes 2 Satz 2 beruhen, dass nach dem 30. November 2021 verabschiedet worden ist.

Dies gilt nicht, soweit diese latenten Steuern gemäß § 82a Absatz 3 zu berücksichtigen wären, wäre das Geschäftsjahr das Übergangsjahr, und soweit sie den Verschonungsbetrag im Sinne des § 82a Absatz 6 nicht übersteigen.

(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 Übergangssteuersatz 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.“

39. 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 3 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 3 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 3 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 3 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.“

40. § 88 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 3 wird nach der Angabe „effektive Steuersatz“ die Angabe „für in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Einheiten“ eingefügt.

bb) Nach Satz 4 wird der folgende Satz eingefügt:

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

b) Absatz 3 wird durch den folgenden Absatz 3 ersetzt:

„(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 ist, 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) Nach Absatz 3 wird der folgende Absatz 4 eingefügt:

„(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.“

41. In § 89 Absatz 2 wird die Angabe „folgenden Geschäftsjahren“ durch die Angabe „folgenden Geschäftsjahre“ ersetzt.

42. § 95 Absatz 1 wird wie folgt geändert:

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

b) In Satz 2 wird die Angabe „amtliche“ durch die Angabe „amtlich“ ersetzt.

c) Satz 6 wird gestrichen.

43. In § 97 Absatz 1 wird die Angabe „§ 87 Nummer 5“ durch die Angabe „§ 87 Absatz 6“ ersetzt.

44. In § 98 Absatz 1 wird die Angabe „oder Satz 3 in Verbindung mit § 75 Absatz 3 Satz 1 bis 3 und § 76 den“ die Angabe „, auch in Verbindung mit Satz 3, einen“ ersetzt.

45. § 99 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 4 Satz 1 wird die Angabe „§ 52“ durch die Angabe „§ 54“ ersetzt.

    b) Nach Absatz 4 wird der folgende Absatz 5 eingefügt:

    „(5) Zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung bestimmt das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Steuerhoheitsgebiete,

    1. die eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer (§ 7 Absatz 2),

    2. die eine anerkannte Primärergänzungssteuerregelung (§ 7 Absatz 3),

    3. die eine anerkannte Sekundärergänzungssteuerregelung (§ 7 Absatz 5) eingeführt haben und

    4. in welchem die Voraussetzungen des § 81 Absatz 1 Satz 1 erfüllt sind.“

46. Nach § 101 Absatz 3 wird der folgende Absatz 4 eingefügt:

„(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

Das Finanzverwaltungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2006 (BGBl. I S. 846, 1202), das zuletzt durch Artikel 22 des Gesetzes vom 2. Dezember 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 5 Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:

    a) Nummer 5h wird durch die folgende Nummer 5h ersetzt:

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

    b) In Nummer 48 wird die Angabe „Abgabenordnung.“ durch die Angabe „Abgabenordnung,“ ersetzt.

    c) Nach Nummer 48 wird die folgende Nummer 49 eingefügt:

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

2. Absatz 1a Satz 2 wird durch den folgenden Satz ersetzt:

„Dies gilt nicht für Fälle des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1, 5, 5c bis 5f, 6, 7, 9, 10, 13 bis 17, 19, 22 bis 24, 28, 28a, 28b, 29a bis 34, 36, 38, 42 bis 45, 46, 46b, 48 und 49.“

Artikel 3

Änderung des EU-Amtshilfegesetzes

Das 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. § 7 wird wie folgt geändert:

   a) Nach Absatz 14b wird der folgende Absatz 14c eingefügt:

   „(14c) Das zentrale Verbindungsbüro übermittelt im Wege des automatischen Austauschs die ihm nach § 75 Absatz 1 des Mindeststeuergesetzes 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.“

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

2. In § 20 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a wird die Angabe „§ 7 Absatz 1, 2, 10, 11 und 14a“ durch die Angabe „§ 7 Absatz 1, 2, 10, 11, 14a und 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 1 des Gesetzes vom 14. Juli 2025 (BGBl. 2025 I Nr. 161) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 4j durch die folgenden Angabe ersetzt:

„§ 4j (weggefallen)“.

2. § 4j wird gestrichen.

3. In § 9 Absatz 5 Satz 2 wird die Angabe „§ 4j,“ gestrichen.

4. § 52 wird wie folgt geändert:

   a) Nach Absatz 8c Satz 2 wird der folgende Satz eingefügt:

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

   b) Nach Absatz 16b Satz 4 wird der folgende Satz eingefügt:

„§ 9 Absatz 5 Satz 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom … (BGBl. … I Nr. …) *[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 14 des Gesetzes vom 2. Dezember 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 11 wird wie folgt geändert:

   a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

      aa) In Satz 1 wird der Punkt am Ende durch die Angabe „; 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 Angabe „; Satz 1 Halbsatz 2 gilt entsprechend." ersetzt.

   b) Nach Absatz 4 Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

      „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) Nach Absatz 5 wird folgender Absatz 6 eingefügt:

      „(6) Bei einer Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder des § 17 des Körperschaftsteuergesetzes sind die Absätze 1 bis 4 entsprechend anzuwenden."

2. § 13 wird wie folgt geändert:

   a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

      aa) Satz 1 wird durch den folgenden Satz ersetzt:

      „Sind einem unbeschränkt Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese Einkünfte nach dieser Vorschrift erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mindestens 10 Prozent der Stimmrechte oder mindestens 10 Prozent der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen und bestehen die Einkünfte der Gesellschaft aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen (§ 8 Absatz 5), sind diese Einkünfte bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft steuerpflichtig, wenn die Voraussetzungen des § 7 Absatz 1 Satz 1 im Übrigen nicht erfüllt sind."

bb) Satz 4 wird gestrichen.

b) Absatz 3 wird durch den folgenden Absatz 3 ersetzt:

„(3) Zu den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter gehören auch die Einkünfte aus einer Gesellschaft im Sinne des § 16 des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) in der jeweils geltenden Fassung, es sei denn, dass mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer Börse in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens oder an einer in einem anderen Staat nach § 193 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 4 des Kapitalanlagegesetzbuchs von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht zugelassenen Börse stattfindet.“

3. § 21 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird durch den folgenden Absatz 3 ersetzt:

„(3) Wurde ein Tatbestand des § 6 Absatz 1 in einer bis zum 30. Juni 2021 geltenden Fassung vor dem 1. Januar 2022 verwirklicht, ist § 6 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung für die Abwicklung dieses Falles über den 31. Dezember 2021 hinaus anzuwenden. Abweichend von Satz 1 gilt das Folgende:

1. Minderungen des Vermögenszuwachses im Sinne des § 6 Absatz 6 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung auf Veräußerungen nach dem 24. März 2021 sind nicht mehr zu berücksichtigen.

2. Stundungen nach § 6 Absatz 4 oder 5 in einer bis zum 30. Juni 2021 geltenden Fassung sind auch zu widerrufen, soweit Gewinnausschüttungen erfolgen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgt und soweit deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des gemeinen Werts des Anteils zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands im Sinne des Satzes 1 beträgt; § 6 Absatz 7 Satz 1 und 2 in der am 30. Juni 2021 geltenden Fassung ist entsprechend anzuwenden.

3. § 6 Absatz 3 in einer bis zum 30. Juni 2021 geltenden Fassung ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Steueranspruch auch nicht entfällt, soweit Gewinnausschüttungen erfolgen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgt und soweit deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des gemeinen Werts des Anteils zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestands im Sinne des Satzes 1 beträgt.

Satz 2 Nummer 2 und 3 gilt nur für Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr, die nach dem 16. August 2023 erfolgen.“

b) Nach Absatz 7 wird der folgende Absatz 8 eingefügt:

„(8) § 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 Absatz 1 und 3 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.“

Artikel 6

Weitere Änderung des Außensteuergesetzes

Das Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 5 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 9 wird durch den folgenden § 9 ersetzt:

„§ 9

Freigrenze bei gemischten Einkünften

Für die Anwendung des § 7 Absatz 1 sind Einkünfte eines maßgebenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 7 Absatz 2, für die eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, außer Ansatz zu lassen, wenn die Einkünfte nicht mehr als ein Drittel der gesamten Einkünfte der ausländischen Gesellschaft betragen und 100 000 Euro nicht übersteigen.“

2. § 13 Absatz 1 Satz 3 wird durch den folgenden Satz ersetzt:

„Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter nicht mehr als ein Drittel der gesamten Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, betragen und die bei einer Zwischengesellschaft hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 100 000 Euro nicht übersteigen.“

3. § 18 wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 1 Satz 4 wird die Angabe „des § 180 Abs. 3“ durch die Angabe „des § 180 Absatz 3 und des § 183“ ersetzt.

   b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

      aa) In Satz 2 wird die Angabe „so“ gestrichen.

      bb) In Satz 3 wird die Angabe „Läßt“ durch die Angabe „Lässt“ und die Angabe „befaßt“ durch die Angabe „befasst“ ersetzt sowie die Angabe „so“ gestrichen.

      cc) Nach Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:

      „Soweit in den Fällen des § 7 Absatz 1 Satz 2 mittelbare Beteiligungen für die Steuerpflicht unbeachtlich sind, sind diese auch für die Ermittlung der Zuständigkeit nach den Sätzen 1 und 2 unbeachtlich.“

4. § 21 wird wie folgt geändert:

   a) In Absatz 6 wird nach der Angabe „Veranlagungszeitraum“ die Angabe „und für die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum“ eingefügt.

   b) Nach Absatz 8 wird der folgende Absatz 9 eingefügt:

   „(9) § 9 und § 13 Absatz 1 Satz 3 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 2025 beginnt."

Artikel 7

Änderung des Investmentsteuergesetzes

Das Investmentsteuergesetz vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730), das zuletzt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 2. Dezember 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 43 durch die folgende Angabe ersetzt:

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

2. Nach § 37 Absatz 1 Satz 2 wird der folgende Satz eingefügt:

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

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

   „§ 43

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

4. Nach § 57 Absatz 10 wird der folgende Absatz 11 eingefügt:

   „(11) § 37 Absatz 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 7 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 8

Inkrafttreten

Die Artikel 1 bis 4, 6 und 7 dieses Gesetzes treten am Tag nach der Verkündung in Kraft. Der Artikel 5 tritt mit Wirkung vom 1. Juli 2021 in Kraft.

EU-Rechtsakte

1. Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union

2. 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), die zuletzt durch die Richtlinie (EU) 2025/872 des Rates vom 14. April 2025 (ABl. L, 2025/872, 6.5. 2025) geändert worden ist

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. 2023 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, 24. Mai 2024 sowie 13. Januar 2025 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 administrativen 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, 24. Mai 2024 sowie 13. Januar 2025 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.

– Anhebung der relativen und absoluten Freigrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 9 und 13 AStG)

  Durch die Anpassung der relativen und absoluten Freigrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 9 und 13 AStG) wird der von der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU vorgegebene Spielraum stärker genutzt und Compliance-Aufwand abgebaut.

– 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 unterlegen 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.

– Einführung einer Beteiligungsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 AStG)

  In besteuerungspraktischer 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. Die Einführung einer Beteiligungsgrenze vermindert den Administrierungsaufwand insbesondere in Bezug auf mittelbare Beteiligungen deutlich, stellt aber gleichzeitig sicher, dass Fälle mit erheblichen Auswirkungen auch künftig von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden. Die Änderung soll rückwirkend ab dem Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2022 (für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen) gelten.

– Klarstellende Regelung bei der Wegzugsbesteuerung zu substantiellen Gewinnausschüttungen in Rückkehrerfällen (§ 21 Absatz 3 AStG)

  Im Rahmen des Mindestbesteuerungsrichtlinien-Umsetzungsgesetzes wurde die Regelung, nach der sogenannte substantielle Gewinnausschüttungen (mehr als 25 Prozent des gemeinen Werts der Anteile) oder eine sogenannte substantielle Einlagenrückgewähr zu einer anteiligen Festschreibung der Wegzugssteuer und zum Widerruf der Stundung führen, auf Altfälle (Wegzüge vor dem 1. Januar 2022) ausgeweitet. Diese Regelung für Altfälle gilt für Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr, die nach dem 16. August 2023 erfolgen und soll auch im Rahmen der Rückkehrerregelung nach § 6 Absatz 3 AStG gelten. Durch die Regelung in § 21 Absatz 3 AStG soll dementsprechend klargestellt werden, dass die Wegzugssteuer auch dann nicht entfällt, wenn Steuerpflichtige nach erfolgten substantiellen Gewinnausschüttungen oder erfolgter substantieller Einlagenrückgewähr nach Deutschland zurückkehren und somit zur Rechtssicherheit beitragen.

– 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 Kürzungsbeträge nach § 10 Absatz 6 und § 11 AStG zu berücksichtigen. Zukünftig fällt der administrative Aufwand für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung weg.

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 Artikel 6) und des Investmentsteuergesetzes (Artikel 7) 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 sog. Anti-Missbrauchsregelungen abgeschafft oder zurückgeführt und damit eine erhebliche Vereinfachungswirkung erzielt. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung wird dies durch die Einführung einer Beteiligungsgrenze bei nicht beherrschenden Beteiligungen bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 AStG) erreicht. Auch der Verzicht auf die komplexe Regelung der Lizenzschranke (§ 4j 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)

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebiets-körperschaft	Volle Jahreswirkung[1]					Kassenjahr				
			2025	2026	2027	2028	2029	2025	2026	2027	2028	2029
1	§ 9 AStG[2]	**Insg.**	**-**	**-15**	**-15**	**-10**	**-10**	**-**	**.**	**.**	**.**	**-15**
	Anhebung der Freigrenzen bei der Hinzurechnungsbesteuerung für gemischte Einkünfte von 10% auf 1/3 und von 80.000€ auf 100.000€ ab 1.1.2026	GewSt	-	-10	-10	-5	-5	-	.	.	.	-10
		ESt	-	-5	-5	-5	-5	-	.	.	.	-5
		KSt	-	.	.	.	.	-	.	.	.	.
		SolZ	-	.	.	.	.	-	.	.	.	.
		Bund	**-**	**-2**	**-2**	**-2**	**-2**	**-**	**.**	**.**	**.**	**-2**
		GewSt	-	.	.	.	.	-	.	.	.	.
		ESt	-	-2	-2	-2	-2	-	.	.	.	-2
		KSt	-	.	.	.	.	-	.	.	.	.
		SolZ	-	.	.	.	.	-	.	.	.	.
		Länder	**-**	**-3**	**-3**	**-2**	**-2**	**-**	**.**	**.**	**.**	**-3**
		GewSt	-	-1	-1	.	.	-	.	.	.	-1
		ESt	-	-2	-2	-2	-2	-	.	.	.	-2
		KSt	-	.	.	.	.	-	.	.	.	.
		Gem.	**-**	**-10**	**-10**	**-6**	**-6**	**-**	**.**	**.**	**.**	**-10**
		GewSt	-	-9	-9	-5	-5	-	.	.	.	-9
		ESt	-	-1	-1	-1	-1	-	.	.	.	-1
2	§ 13 AStG[2,3]	**Insg.**	**-50**	**-5**	**-5**	**-5**	**-5**	**-15**	**-15**	**-10**	**-5**	**-5**
	Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter: Einführung einer Beteiligungsgrenze von 10% am Nennkapital oder 10% an den Stimmrechten einer ausländischen Gesellschaft rückwirkend ab 1.1.2022 sowie Anhebung der Freigrenzen von 10% auf 1/3 und von	GewSt	-30	-5	-5	-5	-5	-10	-10	-5	-5	-5
		ESt	-5	.	.	.	.	.	.	.	.	.
		KSt	-15	.	.	.	.	-5	-5	-5	.	.
		SolZ	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
		Bund	**-11**	**.**	**.**	**.**	**.**	**-3**	**-3**	**-3**	**.**	**.**
		GewSt	-1	.	.	.	.	-1	-1	.	.	.
		ESt	-2	.	.	.	.	-2	-2	-2	-2	.
		KSt	-8	.	.	.	.	-3	-3	.	.	.

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebiets-körperschaft	Volle Jahreswirkung[1]					Kassenjahr				
			2025	2026	2027	2028	2029	2025	2026	2027	2028	2029
	80.000€ auf 100.000€ ab 1.1.2026	SolZ	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
		Länder	**-11**	**.**	**.**	**.**	**.**	**-3**	**-3**	**-2**	**.**	**.**
		GewSt	-2	.	.	.	.	-1	-1	.	.	.
		ESt	-2	.	.	.	.	.	.	.	.	.
		KSt	-7	.	.	.	.	-2	-2	-2	.	.
		Gem.	**-28**	**-5**	**-5**	**-5**	**-5**	**-9**	**-9**	**-5**	**-5**	**-5**
		GewSt	-27	-5	-5	-5	-5	-9	-9	-5	-5	-5
		ESt	-1	.	.	.	.	.	.	.	.	.
3	Finanzielle Auswirkungen insgesamt	**Insg.**	**-50**	**-20**	**-20**	**-15**	**-15**	**-15**	**-15**	**-10**	**-5**	**-20**
		GewSt	-30	-15	-15	-10	-10	-10	-10	-5	-5	-15
		ESt	-5	-5	-5	-5	-5	.	.	.	.	- 5
		KSt	-15	.	.	.	.	-5	-5	-5	.	.
		SolZ	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
		Bund	**- 11**	**-2**	**-2**	**-2**	**-2**	**-3**	**-3**	**-3**	**.**	**-2**
		GewSt	-1	.	.	.	.	.	.	.	.	.
		ESt	-2	-2	-2	-2	-2	.	.	.	.	-2
		KSt	-8	.	.	.	.	-3	-3	-3	.	.
		SolZ	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
		Länder	**-11**	**-3**	**-3**	**-2**	**-2**	**-3**	**-3**	**-2**	**.**	**-3**
		GewSt	-2	-1	-1	.	.	-1	-1	.	.	-1
		ESt	-2	-2	-2	-2	-2	.	.	.	.	-2
		KSt	-7	.	.	.	.	-2	-2	-2	.	.
		Gem.	**-28**	**-15**	**-15**	**-11**	**-11**	**-9**	**-9**	**-5**	**-5**	**-15**
		GewSt	-27	-14	-14	-10	-10	-9	-9	-5	-5	-14
		ESt	-1	-1	-1	-1	-1	.	.	.	.	-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 der Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland ergeben.

3) Die volle Jahreswirkung des Jahres 2025 beinhaltet auch die Wirkungen der vorhergehenden Zeiträume ab 1. Januar 2022 für die rückwirkende Einführung der Beteiligungsgrenze.

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 Änderung des § 13 AStG ergibt sich eine geringe nicht näher quantifizierbare Verringerung des Erfüllungsaufwands für Bürgerinnen und Bürger. Aus den übrigen Änderungen des Außensteuergesetzes sowie des Einkommensteuergesetzes ergeben sich keine Veränderungen des Erfüllungsaufwands für Bürgerinnen und Bürger. 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
4.2.2	§ 4j EStG	Aufhebung	Gesamtwirtschaft	5		Mittel	37,10	300				-1	IP
4.2.3	§ 9 AStG	Anpassung	Gesamtwirtschaft	400		Hoch	62,40	-1.800		-748,8		-748,8	
4.2.4	§ 11 Abs. 2, 4, 6 AStG	Anpassung	Gesamtwirtschaft	400		Hoch	62,40	-60		-24,96		-24,96	
4.2.5	§ 13 AStG	Änderung	Gesamtwirtschaft	600		Hoch	62,40	-1.800		-1.123,2		-1.123,2	
4.2.6	§ 51 Abs. 2 i.V.m. §§ 36 bis 49 InvStG	Besteuerungsgrundlagen für Spezial-Investmentfonds	Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen	366		./.	57,90	-15	0	-5,298	00,0	-5,298	
4.2.7	§ 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG	Körperschaftsteuererklärung	Gesamtwirtschaft	404		./.	38,60	-5	0	-1,3	0	-1,3	
Gesamt										-1,903,558	0	-1.904,558	
davon aus Informationspflichten										0	0	-1	

Zu den laufenden Nummern 4.2.1 und 4.2.2:

Durch Aufhebung des § 4j EStG entfallen die mit der Regelung verbundenen Vorgaben ersatzlos, sodass eine Minderung des Erfüllungsaufwands eintritt.

Zu den laufenden Nummern 4.2.3 und 4.2.5

Durch die Anpassung an die ATAD (Anpassung der Freigrenze in § 9 AStG und Anpassung des § 13 AStG) wird eine Vereinfachung der Regelungen erreicht und die Zahl der Anwendungsfälle erheblich reduziert. Die Administrierung sowohl durch die 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 auf Basis der statistischen Daten für 2021 und 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. 600 (Änderung § 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 auf Basis der statistischen Daten für 2021 und 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)
4.3.3	§ 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	43,20	-30		-0,108		-0,108
4.3.4	§ 4j EStG	Aufhebung, dadurch Wegfall der Auswertung der Bp/SteuFa Berichte	Länder	2		höherer Dienst	69,30	-65		-0,15		-0,15
4.3.5	§ 4j EStG	Aufhebung, dadurch Wegfall der Bearbeitung entsprechender Rechtsbehelfe	Länder	3		gehobener Dienst	43,20	-256		-0,553		-0,553
4.3.7	§ 9 AStG	Anpassung der Vorschrift und dadurch Verminderung des Prüfaufwands für Veranlagung, Außendienst und	Länder	400		g. D. h. D.	43,20 69,30	-210 -15		-60,48 -6,93		-67,41

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)
		Rechtsbehelfsbearbeitung										
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.	43,20 69,30	-20 -2		-5,76 -0,924		-6,684
4.3.10	§ 13 AStG	Änderung der Vorschrift und dadurch Verringerung des Prüfaufwands für Veranlagung, Außendienst und Rechtsbehelfsbearbeitung	Länder	600		g. D. h. D.	43,20 69,30	-210 -15		-90,720 -10,395		-101,115
Gesamt										-176,02		-176,02

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 bei den Änderungen des Mindeststeuergesetzes um Klarstellungen handelt. Beim Mindeststeuergesetz handelt es sich um eine 1:1-Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523.

VIII. Exekutiver Fußabdruck

Es haben keine Interessenvertreterinnen oder Interessenvertreter bzw. von der Bundesregierung beauftragte Dritte wesentlichen Einfluss auf das Vorhaben gehabt.

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 (§§ 82a bis 82c – neu –)

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die neu eingefügten §§ 82a bis 82c angepasst.

Zu Buchstabe c (§§ 87a und 87b – neu –)

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

Zu Nummer 2 (§ 3 Absatz 3 Satz 3)

Der Satz 3 wird um den Fall einer Mehrmütter-Unternehmensgruppe ergänzt.

Zu Nummer 3 (§ 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 18 Nummer 3)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Buchstabe d (Absatz 19)

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

Zu Buchstabe e (Absatz 20)

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

Zu Buchstabe f (Absatz 21)

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

Zu Buchstabe g (Absatz 22)

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

Zu Buchstabe h (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, dass 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 Absatz 32 Satz 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 ertragssteuerliche 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 Absatz 32 Satz 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 4 (§ 12 Absatz 1 Satz 3 Nummer 1)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 5 (§ 15 Absatz 2 Nummer 3)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 6 (§ 18)

Im § 18 werden die bisherigen Nummern 14 und 15 zu einer neuen Nummer 14 zusammengelegt und redaktionell neu gefasst. Zugleich wird damit klargestellt, dass die Anpassungen des § 66 MinStG vollständig vom § 18 erfasst werden.

Zu Nummer 7 (§ 26 Absatz 2 Satz 1)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 8 (§ 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 9 (§ 28)

Zu Buchstabe a (Absatz 1 Satz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Buchstabe b (Absatz 3)

Zu Doppelbuchstabe aa (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 Doppelbuchstabe bb (Satz 2 Nummer 1)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Doppelbuchstabe cc (Satz 4 Nummer 1)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Buchstabe c (Absatz 4 Satz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 10 (§ 29 Absatz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 11 (§ 30 Absatz 4 Satz 1)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 12 (§ 42 Absatz 2 Nummer 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 13 (§ 44 Absatz 1 Nummer 3)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 14 (§ 46 Absatz 1 Satz 1)

Es handelt sich um eine klarstellende Änderung. Hierdurch wird sichergestellt, dass die Differenzrechnung zwischen erwarteten angepassten erfassten Steuern und den angepassten erfassten Steuern einen positiven Steuererhöhungsbetrag ergibt.

Zu Nummer 15 (§ 48 Nummer 1)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 16 (§ 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 Absatz 1 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 17 (§ 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 Nachversteuerungsbetrags 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)

Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern für ein Geschäftsjahr für eine Geschäftseinheit bleiben die Auswirkungen einer Verrechnung von aktiven und passiven latenten Steuern unberücksichtigt. Darüber hinaus werden aktive und passive latente Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern einbezogen, wenn sie aufgrund eines Aktivüberhangs infolge § 274 des Handelsgesetzbuchs oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung nicht in der Bilanz angesetzt wurden.

Zu Dreifachbuchstabe ddd (Absatz 1 Satz 2 Nummer 4)

Es handelt um eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Einfügung der neuen Nummer 6.

Zu Dreifachbuchstabe eee (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 Tarifermäßigungen.

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 Dreifachbuchstabe fff (Absatz 1 Satz 2 Nummer 6 – neu –)

Die Ergänzungen regelt den Ausschluss latenter Steuern in Bezug auf gemischte Hinzurechnungsbesteuerungssysteme gemäß Punkt 4.2 der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften.

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. In der Folge ist für die Ermittlung des Gesamtbetrags der latenten Steuern die temporäre Differenz zwischen dem Mindeststeuer-Buchwert und dem steuerlichen Wert maßgebend.

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 und neu gefasst.

Satz 2 Nummer 1

Der Geschäftseinheit wird entsprechend der Absätze 112.1 ff. des Kommentars zu Artikel 4.4.7 der GloBE-Mustervorschriften im Absatz 5 Satz 2 Nummer 1 die Möglichkeit eingeräumt, auf Antrag 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).

Satz 2 Nummer 2

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 für eine Nachversteuerungsgruppe nach § 50 Absatz 5 Satz 2 Nummer 2, sind damit sämtliche Aufwendung i. Z. m. den latenten 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 jeweiligen Nachversteuerungsmethoden 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 18 (§ 50a – neu –)

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 Nachversteuerungsregelung 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 Nachversteuerungsregelung 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 („General Ledger account“) 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 („Aggregate DTL Category“) weiter zusammengefasst werden, deren latente Steuerschulden Vermögensgegenstände oder Schulden betreffen, die unter demselben Bilanzposten („[sub-]balance sheet account“) 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 müssen die der weiteren Zusammenfassung zugrundeliegenden Sachkonten demselben Bilanzposten zuzuordnen sein, der dem für den Konzernabschluss verwendeten Kontenplan („chart of accounts“) entspricht, der für die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder -fehlbetrags gemäß § 15 zu Grunde zu legen ist (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 („GL accounts that generate DTAs“) und 90.11 („swinging accounts“) 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.

Nach den Vorgaben der OECD dürfen die zusammenzufassenden latenten Steuerschulden 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). Die Übersetzung der Wörter „non-amortizable“ mit „nicht abnutzbar“ und „amortizable“ mit „abnutzbar“ orientiert sich grundsätzlich an den in der deutschen Rechnungslegung verwendeten Begrifflichkeiten. Da die OECD-Leitlinie abstrakte Regelungen enthält, die für eine Vielzahl von Rechnungslegungsstandard gelten, werden von Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Buchstaben a und b ebenfalls Vermögenswerte erfasst, die nach anderen Rechnungslegungsstandards ähnlich behandelt werden, z. B. immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer (IAS 38.107).

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 Mindeststeuer-Gewinns 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 nach ihrem jeweiligen wirtschaftlichen Zusammenhang zuzuordnen sind, 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. Die im Absatz 3 eingeführten Berechnungsgrößen orientieren sich wie folgt an der OECD-Leitlinie:

§ 50a Absatz 3	**Absatz 90.22 des Kommentars zu Artikel 4.4.4 der GloBE-Mustervorschriften**
Maximal gerechtfertigter Betrag	Maximum Justifiable amount
Erhöhungen und Minderungen der zusammengefassten latenten Steuerschulden	Net Movement
Nachversteuerungssaldo	Outstanding Balance
Nachversteuerungsdifferenz	Unjustified Balance
Nachversteuerungsjahresdifferenz	Unjustified Balance (yearly movement)

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.

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 werden, 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 19 (§ 51 Absatz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 20 (§ 54 Absatz 3 Satz 3 und 4)

Es handelt sich um eine klarstellende Änderung. Die Formulierung dient der Verbesserung der Rechtsklarheit, in dem sie an der Regelungstechnik in § 46 Absatz 1 Satz 1 ansetzt und die Voraussetzungen und Rechtsfolgen klarer benennt.

Zu Nummer 21 (§ 55 Absatz 2)

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

Zu Nummer 22 (§ 57 Absatz 1)

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

Zu Nummer 23 (§ 60)

Zu Buchstabe a (Absatz 1 Nummer 4)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Buchstabe b (Absatz 2 Satz 3)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 24 (§ 64 Absatz 2)

Zu Buchstabe a (Nummer 2 Satz 1)

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 (§ 82c – neu –) 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 Übergangsjahrs nach dem neuen § 82 Absatz 4 Nummer 1.

Zu Buchstabe b (Nummer 6)

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

Zu Nummer 25 (§ 66)

Zu Buchstabe a (Absatz 2)

Für den Fall einer Mindeststeuer-Reorganisation wird im neuen Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe b ausdrücklich die Steuerfreiheit eines Übernahmegewinns oder -verlusts klargestellt. 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 26 (§ 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)

Zu Doppelbuchstabe aa (Nummer 1)

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

Zu Doppelbuchstabe bb (Nummer 3 Buchstabe c)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 27 (§ 75)

Zu Buchstabe a (Absatz 1 Satz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Buchstabe b (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 c (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 28 (§ 76 Nummer 4)

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

Zu Nummer 29 (§ 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 30 (§ 79 Absatz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 31 (§ 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 32 (§ 81)

Zu Buchstabe a (Absatz 1)

Zu Doppelbuchstabe aa (Nummer 4)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeanpassung.

Zu Doppelbuchstabe bb (Nummern 5 bis 7 – neu –)

Diese Regelung sieht vor, dass der Steuererhöhungsbetrag nur dann auf null reduziert wird, wenn das Steuerhoheitsgebiet, in dem ein Teil der Unternehmensgruppe der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ihren Sitz hat, die Vorgaben der Verwaltungsleitlinien zur Berücksichtigung von latenten Steuern umgesetzt hat. Damit knüpft der Gesetzgeber die Reduktion des Steuererhöhungsbetrag nicht nur an die Bedingung der Existenz einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer, sondern an eine zusätzliche Bedingung. Da berichtspflichtige Geschäftseinheiten die Möglichkeit haben wollen, einen Antrag nach § 81 Absatz 1 Satz 1 zu stellen, werden sie Tochterunternehmen nur in Staaten ansiedeln, die diese Voraussetzungen erfüllen. Haben sie Tochterunternehmen in Staaten, bei denen dies nicht der Fall ist, werden sie sich für eine entsprechende Änderung der lokalen Gesetze einsetzen. Damit entsteht Druck auf andere Staaten, die Vorgaben der Verwaltungsleitlinien zur Berücksichtigung von latenten Steuern umzusetzen. Dieser Druck dient der Verabschiedung weltweit abgestimmter Regelungen, die Grundlage für eine einheitliche Bemessungsgrundlage und damit für ein integres Mindeststeuersystem schaffen.

Zu Doppelbuchstabe cc (Absatz 1 Satz 4 Nummer 5)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeanpassung.

Zu Nummer 33 (§ 82)

Im Rahmen der Umsetzung der „Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules“ vom 15. Januar 2025 wird § 82 neu gefasst. Die bisherigen Regelungsinhalte der Absätze 2 bis 4 wurden für eine bessere Übersichtlichkeit und Struktur auf die neu eingeführten §§ 82a, 82b und 82c verteilt. Die neuen Absätze 1 bis 4 entsprechen dem bisherigen Regelungsinhalt des Absatzes 1.

Der bisherige Absatz 1 war in Bezug auf den Zeitpunkt und die Abschlüsse missverständlich. Daher stellt der neue Absatz 1 Satz 1 klar, auf welches Geschäftsjahr abzustellen ist und welche Rechnungslegungsinformationen für die aktiven und passiven latenten Steuern relevant sind.

Der bisherige Absatz 1 Satz 6 wird durch den Verweis in Absatz 4 Nummer 1 auf § 50 Absatz 1 Nummer 3 ersetzt. Damit wird ein Gleichlauf der Regelungen in § 50 Absatz 1 Nummer 3 und § 82 sichergestellt.

Im Übrigen setzen Absatz 4 Nummer 1 und 2 den Punkt 2 (siehe hierzu auch die Änderung zu § 64 Absatz 2 Nummer 2) und den Punkt 4.2 der vom Inclusive Framework on BEPS am 24. Mai 2024 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu Nummer 34 (§§ 82a bis 82c – neu –)

§ 82a

Der neue § 82a Absatz 1 Nummer 1 bis 3 entspricht im Wesentlichen dem Regelungsgehalt des bisherigen § 82 Absatz 2.

Darüber hinaus wird die Verwaltungsleitlinie „Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules“ vom 15. Januar 2025 umgesetzt. Sie verhindert die Umgehung der Mindestbesteuerung (insbesondere durch staatliche Maßnahmen).

Die Änderungen der §§ 82 ff. beruhen auf den Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften, die das Inclusive Framework on BEPS am 13. Januar 2025 angenommenen hat. Sie sollen insbesondere die Nutzung latenter Steuern zur Erhöhung der effektiven Steuerrate auf über 15 % unterbinden, die der gezielten Umgehung der Mindestbesteuerung dienen.

Die Regelungen müssen bereits für Geschäftsjahre gelten, die nach dem 30. Dezember 2023 beginnen, um Ankündigungs- und Mitnahmeeffekte zu verhindern. Zur Vermeidung von Umgehungen ist gerade die rückwirkende Anwendung der §§ 82 ff. notwendig, um die Ziele des Mindeststeuergesetzes zu erreichen und das Gemeinwohl zu schützen.

Ziel des Mindeststeuergesetzes ist es, den unfairen Steuerwettbewerb zwischen Staaten zu beenden und gleiche steuerliche Wettbewerbsbedingungen für internationale Konzerne zu schaffen. Daher stellt das Mindeststeuergesetz eine effektive weltweite Mindestbesteuerung von 15% sicher. Damit verringert es den Anreiz für Unternehmen, ihre Steuerlast durch die Verlagerung von Steuersubstrat und Gewinnen von Hochsteuerländern in Niedrigsteuerländer zu senken. Es ist zu erwarten, dass aufgrund dessen die Bemessungsgrundlage in Deutschland ansässiger Unternehmen und dementsprechend das deutsche Einkommen- und Körperschaftsteueraufkommen steigt. Dies schützt die öffentlichen Haushalte und trägt zu einem funktionierenden Wettbewerb zwischen multinationalen Unternehmen bei. Es dient dem Schutz des Gemeinwohls.

Für die Erhebung der Primär- und Sekundärergänzungssteuer auf Ebene einer deutschen Geschäftseinheit ist für die ausländischen Geschäftseinheiten derselben

Unternehmensgruppe ihre effektive Steuerlast in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat zu bestimmen. § 82 sieht vor, dass bei der Berechnung der effektiven Steuerlast einer ausländischen Geschäftseinheit latente Steuern aus Vor-Übergangsjahren zu berücksichtigen sind. Latente Steuern entstehen aufgrund von Bewertungsunterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz sowie aufgrund noch nicht genutzter Steuerverluste oder -anrechnungsbeträgen. Sie stellen einen zutreffenden Vermögensausweis sicher. Im Mindeststeuergesetz haben sie Einfluss auf die Höhe der effektiven Steuerlast. § 82 erlaubt grundsätzlich die Berücksichtigung latenter Steuern aus Vor-Übergangsjahren in dem Zeitpunkt, in dem eine Geschäftseinheit erstmalig unter das Mindeststeuergesetz fällt. Ihre anschließende Auflösung hat Einfluss auf die Höhe der effektiven Steuerlast einer Geschäftseinheit nachdem die Geschäftseinheit unter das Mindeststeuergesetz fällt.

Das Inclusive Framework on BEPS hat jedoch beobachtet, dass einzelne Staaten seit der Veröffentlichung der GloBE-Musterregelungen die Voraussetzung dafür geschaffen haben, dass Geschäftseinheiten, die bei ihnen ansässig sind, in erheblichem Maße latente Steuern aufbauen können. Durch Auflösung dieser latenten Steuern können die Geschäftseinheiten ihre effektive Steuerlast erhöhen, ohne tatsächlich Steuern zu zahlen. Liegt ihre effektive Steuerlast durch eine solche Gestaltung über 15%, schließt das die Erhebung der Primär- bzw. Sekundärergänzungssteuer auf Ebene der deutschen Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe aus, zu der diese ausländischen Geschäftseinheiten gehören.

Zwar ist jeder Staat aufgrund seiner Steuerhoheit berechtigt, nach freien Stücken seine Regeln zur Bestimmung einer Bemessungsgrundlage festzulegen. Gründe für die Einbuchung latenter Steuern können vielfältig und das Ergebnis legitimer Bilanzierungs-, Fiskal- oder Wirtschaftspolitik eines Staates sein. Dies ist zu akzeptieren, sodass solche latenten Steuern gemäß § 82 in die Berechnung der effektiven Steuerlast einfließen. Sofern staatliche Regeln jedoch BEPS und der Umgehung der Primär- und Sekundärergänzungssteuer dienen, würde ihre Anerkennung die Ziele der Mindestbesteuerung konterkarieren. Solche Regeln dienen der Fortführung des unfairen Steuerwettbewerbs zwischen den Staaten und verhindern einen fairen Wettbewerb zwischen multinationalen Unternehmen. Dies schadet dem Gemeinwohl, da deutsches Besteuerungssubstrat abfließen kann und der Wettbewerb verzerrt wird.

Um dies zu verhindern, hat das Inclusive Framework on BEPS in den oben genannten Verwaltungsleitlinien latente Steuern mit Umgehungscharakter von der Berücksichtigung ausgeschlossen. Die Einbuchung latenter Steuern hat Umgehungscharakter, wenn sie einerseits keinem anderen erkennbaren Zweck dienen, als die effektive Steuerlast zum Zeitpunkt der Anwendung der Mindeststeuer auf eine Geschäftseinheit zu erhöhen. Andererseits beruhen solche latente Steuern auf Geschäftsvorfällen, die nach der Veröffentlichung der GloBE-Musterregelungen am 30. November 2021 stattfanden. Solche latente Steuern sind bei der Berechnung der effektiven Steuerlast nicht zu berücksichtigen. Diese Regeln finden sich in § 82a Absatz 1 wieder.

Zum einen sind demnach aktive latente Steuern nicht zu berücksichtigen,

– die entsprechend der bisherigen Rechtslage auf Geschäftsvorfällen beruhen, die schon im Grundsatz nicht bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns und -Verlusts einzubeziehen sind (§ 82a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1),

– die aufgrund von Regeln entstehen, die die Berücksichtigung von Abzügen oder Verlusten vorsehen, die keiner wirtschaftlichen Realität entsprechen und damit keinen tatsächlichen Aufwendungen gegenüberstehen (§ 82a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2),

– die auf der Aufstockung steuerlicher Buchwerte und ähnlicher Geschäftsvorfällen beruhen, die in der steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen sind (§ 82a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3),

– die auf einer individuellen staatlichen Maßnahme zur Förderung einer bestimmten Geschäftseinheit beruhen (§ 82a Absatz 1 Satz 1 Nummer 4) oder

– die auf steuerlichen Verlusten beruhen, deren Ausweis erst ein neu eingeführtes Körperschaftsteuergesetz erlaubt (§ 82a Absatz 1 Satz 1 Nummer 5).

Passive latente Steuern sind teilweise ebenfalls von der Berechnung ausgeschlossen, wenn sie auf Bewertungsunterschieden beruhen, die nur aufgrund eines neu eingeführten Körperschaftsteuergesetzes ausgewiesen werden dürfen (§ 82a Absatz 1 Satz 5). In diesen Fällen ist typisierend von einem Umgehungszweck auszugehen.

Zum andern schließt § 82a nur solche latente Steuern von der Berechnung der effektiven Steuerlast einer ausländischen Geschäftseinheit aus, die auf Geschäftsvorfällen beruhen, die nach der Veröffentlichung der GloBE-Musterregelungen am 30. November 2021 stattfanden bzw. -finden.

Eine Gegenausnahme dazu sieht § 82a Absatz 2 vor, die auf den Verwaltungsleitlinien beruht. Demnach sind 20% bestimmter latenter Steuern gemäß § 82a Absatz 1 bei der Bestimmung der effektiven Steuerlast zu berücksichtigen. Dies ist das Ergebnis einer Einigung mit Staaten, die bereits Maßnahmen im Sinne des § 82a Absatz 1 ergriffen haben. Andernfalls hätten die Verwaltungsleitlinien nicht mit der notwendigen Einstimmigkeit verabschiedet werden können. Dies spiegelt die Steuerhoheit der Staaten wieder und nimmt Rücksicht auf das Vertrauen, dass diese Staaten bei den bei ihnen ansässigen Geschäftseinheiten geschaffen haben. Diese Gegenausnahme ist auf Maßnahmen begrenzt, die bis zum Tag der Einigung ergriffen wurde, das heißt vor dem 19. November 2024.

Der neue § 82a muss wie das gesamte Mindeststeuergesetz ab dem 30. Dezember 2023 Anwendung finden. Dies dient der konsequenten und effektiven Vermeidung von Umgehungstatbeständen.

Staaten ist es nämlich möglich, die in § 82a Absatz 1 beschriebenen Regelungen zur Schaffung latenter Steuern rückwirkend zu schaffen. Das Inclusive Framework on BEPS hat bereits einzelne Staaten identifiziert, die dies getan haben. Damit erlauben sie es Steuerpflichtigen, für die Vergangenheit Strukturen zu implementieren, die die Einbuchung aktiver latenter Steuern in erheblichem Maße ermöglicht. Wenn sich die latenten Steuern einmal in der Bilanz befinden, können sie in den darauffolgenden Jahren steuerwirksam aufgelöst werden. Ohne eine rückwirkende Anwendung könnten weitere Staaten inzentiviert sein, entsprechende Regelungen vorzusehen oder Maßnahmen für die Vergangenheit zu ergreifen, um sich dadurch einen steuerliche Standortvorteil zu verschaffen. Alle Unternehmensgruppen, die unter das Mindeststeuergesetz fallen, haben nämlich ein erhebliches Interesse daran, vor der Anwendung des Mindeststeuergesetzes aktive latente Steuern einzubuchen. Sie könnten damit ihre effektive Steuerlast für die kommenden Jahre künstlich erhöhen und damit die Anwendung des Mindeststeuergesetzes verhindern bzw. jedenfalls erheblich verzögern.

Dem Ziel des Mindeststeuergesetzes liefe das zuwider. Die Berücksichtigung derart künstlich erzeugter latenter Steuern wäre erkennbar systemwidrig. Daher sind entsprechende Gestaltungen unter Vertrauensschutzgesichtspunkten nicht schutzwürdig. Die Bekämpfung von BEPS muss unmittelbar und konsequent erfolgen, um deutsches Steuersubstrat zu schützen. Damit können im Bereich anderer Steuerarten höhere Erträge erzielt werden. Zudem können nur durch eine rückwirkende Anwendung endlich die Förderung einzelner Unternehmen durch Steuererleichterungen verhindert werden, um ein Level-Playing-Field zwischen den Unternehmen zu schaffen. Diese Ziele würden ohne Rückwirkung voraussichtlich erst in mehreren Jahren erreicht, wenn die latenten Steuern abgeschmolzen sind.

Die Integrität der Säule 2 wäre andernfalls erheblich beschädigt, wenn Umgehungsstrukturen, die aufgrund der Ankündigung der GloBE-Mustervorschriften zur Bekämpfung von

BEPS implementiert wurden, nicht effektiv bekämpft würden. Dazu bedarf es einer sofortigen gesetzgeberischen Maßnahme. Ohne eine rückwirkende Anwendung des § 82a könnte die Mindeststeuer aufgrund der Umgehungstrukturen nicht unmittelbar angewendet werden.

Absatz 1

Demnach sind aktive latente Steuern, die sich aus den Positionen gemäß Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 4 ergeben, sowie bestimmte passive latente Steuern bei der Berechnung der effektiven Steuerlast grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Absatz 2 bis 5 regeln davon bestimmte Ausnahmen. Diese Grundsätze gelten auch für den CbCR- (§ 87 Absatz 4 Satz 2 und 3) und den NES-Safe Harbour (§ 81 Nummer 6).

Absatz 1 sieht eine Beschränkung auf Geschäftsvorfälle vor, die nach dem 30. November 2021 stattfanden. Der Begriff des Geschäftsvorfalls ist weit zu verstehen. Er umfasst insbesondere die unter Absatz 3 genannten staatlichen Maßnahmen.

Absätze 2 bis 5

Absatz 2 sieht eine Ausnahme für latente Steuern vor, die auf bestimmten Geschäftsvorfällen beruhen, die innerhalb einer Schonfrist bis zum 18. November 2024 stattfanden.

Absatz 3 definiert den Begriff der staatlichen Maßnahme.

Absatz 4 definiert den Begriff der Schonfrist.

Absatz 5 definiert den Begriff des Verschonungsbetrags. Hervorzuheben ist, dass ein Verschonungsbetrag einmalig im Übergangsjahr oder einem darauffolgenden Jahr zu berechnen ist. In den darauffolgenden Jahren schmilzt er mit Auflösung latenter Steuern ab. Sobald er auf null abgeschmolzen ist oder die Schonfrist abgelaufen ist, erfolgt keine weitere Berücksichtigung der betroffenen latenten Steuern.

§ 82b

Der neue § 82b entspricht dem Regelungsgehalt des bisherigen § 82 Absatz 3. Im Übrigen sind redaktionelle Änderungen zur Klarstellung und Präzisierung erfolgt.

§ 82c

Der neue § 82c entspricht dem Regelungsgehalt des bisherigen § 82 Absatz 3.

Zu Nummer 35 (§ 84)

Zu Buchstabe a (Absatz 1)

Zu Doppelbuchstabe aa (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 Doppelbuchstabe bb (Absatz 1 Nummer 1)

Die Einfügung dient der Klarstellung und erfolgt, weil in den folgenden Paragraphen darauf Bezug genommen wird. Die Angabe „einen“ wird für die korrekte Umsetzung der vom Inclusive Framework on BEPS beschlossenen Regelungen für sog. Safe-Harbours vom 15. Dezember 2022 eingefügt.

Zu Doppelbuchstabe cc (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 Doppelbuchstabe dd (Absatz 1 Nummer 3 Satz 1)

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

Zu Doppelbuchstabe ee (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 Buchstabe b (Absatz 2)

Mit der Neufassung wird in Satz 1 die Randziffer 21 Annex A Kapitel 1 GloBE-Kommentar 2023 umgesetzt. Ein darüber hinausgehender Regelungsbedarf bei unterschiedlicher Belegenheit wird nicht gesehen, da grundsätzlich nur die Belegenheit nach § 6 MinStG maßgebend ist. Das heißt, eine unterschiedliche Belegenheit einer Geschäftseinheit für Zwecke des länderbezogenen Berichts im Land A und für Zwecke des Mindeststeuergesetzes in Land B führt nicht zu einem Ausschluss vom CbCR-Safe-Harbour für diese Geschäftseinheit per se. Vielmehr sind die für die betreffende Geschäftseinheit im länderbezogenen Bericht für Land A zugrundeliegenden Angaben den Berechnungen des CbCR-Safe-Harbour für Land B zugrunde zu legen.

Der neue Satz 2 betrifft den Fall, dass im länderbezogenen Bericht Betriebsstätten ausgewiesen sind, die für Zwecke des Mindeststeuergesetzes nicht existent sind. Im diesem Fall hat eine Zusammenfassung der Angaben und Rechnungslegungsinformationen beim Stammhaus zu erfolgen. Im Fall einer steuertransparenten Einheit als Stammhaus, erfolgt die Zusammenfassung beim gruppenzugehörigen Gesellschafter.

Zu Nummer 36 (§ 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 37 (§ 86)

§ 6 Absatz 2 Satz 1 regelt die Belegenheit von transparenten Einheiten. Nach § 6 Absatz 2 Satz 1 2. Alternative ist die transparente Einheit in dem Steuerhoheitsgebiet belegen für welches sie verpflichtet ist, eine Primärergänzungssteuerregelung nach den §§ 8 bis 10 oder eine ausländische anerkannte Primärergänzungssteuerregelung anzuwenden. Dabei ist die abstrakte Verpflichtung ausreichend, eine tatsächliche Anwendung ist nicht erforderlich. Dies führt dazu, dass diese Einheiten auch für den CbCR-Safe-Harbour nicht mehr als staatenlos gelten, aber eigentlich grundsätzlich von der Anwendung ausgeschlossen sind. Die Ergänzung stellt dies klar.

Zu Nummer 38 (§ 87)

Als Folge der Aufnahme weiterer Anforderungen an den CbCR-Safe-Harbour sowie zur Verbesserung der Struktur der 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 Übergangssteuersatz liegt. Die Reichweite des Anwendungsausschlusses ist in Bezug auf das betroffene getestete Steuerhoheitsgebiet begrenzt. Die Einfügung dient der Umsetzung von Randnummer 16 der vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften).

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 nachfolgende 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 qualifizierten Rechnungslegungsinformationen (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 beispielweise 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-Harbours 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

Die Ergänzung in § 87 Absatz 3 Satz 2 stellt die Berücksichtigung latenter Steueransprüche bei der Berechnung des vereinfacht berechneten effektiven Steuersatzes entsprechend der Regelungen zur Berechnung des effektiven Steuersatzes sicher.

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. Dezember 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 39 (§§ 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 40 (§ 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 41 (§ 89 Absatz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Nummer 42 (§ 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 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Buchstabe c (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).

Zu Nummer 43 (§ 97 Absatz 1)

Redaktionelle Folgeänderung infolge der Neufassung des § 87.

Zu Nummer 44 (§ 98 Absatz 1)

Redaktionelle Folgeänderung durch Einfügung eines neuen Satzes.

Zu Nummer 45 (§ 99)

Zu Buchstabe a (Absatz 4)

Es handelt sich um die Behebung eines redaktionellen Versehens.

Zu Buchstabe b (Absatz 5 – neu –)

Mit dem Absatz 5 wird eine Rechtsgrundlage für eine neue Rechtsverordnung geschaffen. Ziel dieser Rechtsverordnung ist es, die Steuerhoheitsgebiete klar zu benennen, die anerkannte Nachversteuerungsregelung eingeführt haben. Dies betrifft die anerkannten Primär- und Sekundärergänzungssteuerregelungen sowie die anerkannten nationalen Ergänzungssteuern. Dies schafft Rechtssicherheit für die Wirtschaft.

Zu Nummer 46 (§ 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. Dezember 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)

Zu Buchstabe a (Nummer 5h)

Die Neufassung der Nummer 5h FVG dient der besseren Übersicht zu den Aufgaben des Bundeszentralamts 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 MinStG geregelt.

Zu Buchstabe b (Nummer 48)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeanpassung durch die Einfügung der neuen Nummer 49.

Zu Buchstabe c (Nummer 49 – neu –)

Aus der bisherigen Nummer 5h Buchstabe c FVG wird die neue Nummer 49. Inhaltlich sind damit keine Änderungen verbunden.

Zu Nummer 2 (Absatz 1a Satz 2)

Es handelt sich um eine Folgeänderung aufgrund der Einfügung der neuen Nummer 49 in § 5 Absatz 1 Satz 1 FVG, denn bei der Nummer 49 handelt es sich nicht um eine steuerverwaltende Aufgabe. Entsprechendes gilt in Bezug auf die Ergänzung der Nummer 48.

Zu Artikel 3 (Änderung des EU-Amtshilfegesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 7)

Zu Buchstabe a (Absatz 14c – neu –)

Im neu gefassten § 7 Absatz 14c EUAHiG wird die Grundlage für die Übermittlung der von meldepflichtigen steuerpflichtigen Geschäftseinheiten gemäß § 75 MinStG 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 EUAHiG das Bundeszentralamt für Steuern und entspricht damit der zuständigen Behörde im Sinne des § 75 MinStG in Verbindung mit § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5i FVG.

Zu Buchstabe b (Absatz 15)

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

Zu Nummer 2 (§ 20 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a)

Die Änderung an Artikel 8b der Amtshilferichtlinie wird umgesetzt, indem die zuständige Behörde der Europäischen Kommission jährlich Statistiken zum Umfang des automatischen Informationsaustauschs der Mindeststeuer-Berichte übermittelt.

Zu Artikel 4 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Redaktionelle Folgeanpassung aufgrund der Streichung des § 4j EStG.

Zu Nummer 2 (§ 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 substanzielle Geschäftstätigkeit (Nexus-Ansatz) des Empfängers voraussetzt, einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 15 Prozent 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 Prozent 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 Prozent angehoben werden, auch durch international abgestimmte Maßnahmen wie die Hinzurechnungsbesteuerung 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 stellt damit auch einen Beitrag zum Bürokratieabbau dar.

Zu Nummer 3 (§ 9 Absatz 5 Satz 2)

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

Zu Nummer 4 (§ 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 (§ 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 Prozent 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 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 Satz 2 – neu –)

Die Änderung in § 11 Absatz 2 AStG (Nummer 2 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 2 Buchstabe b kommt die unter Nummer 2 Buchstabe a beschriebene Änderung auch bei der Ermittlung

des Kürzungsbetrags im Falle von Veräußerungsgewinnen (§ 8b Absatz 3 Satz 1 KStG) zur Anwendung.

Zu Buchstabe c (Absatz 6 – neu –)

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 2 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 Anfügung des § 11 Absatz 6 AStG (Nummer 2 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 2 (§ 13)

Zu Buchstabe a (Absatz 1)

Zu Doppelbuchstabe aa (Satz 1)

Artikel 7 und 8 der 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 (sog. erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung) bezieht für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter auch nicht beherrschende Beteiligungen in den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung ein. Ziel der Regelung ist es, Umgehungen durch internationale Beteiligungsstreuung entgegenzutreten (BT-Drucksache 19/28652 S. 63). Die Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter ist bislang in Ermangelung einer (Mindest-)Beteiligungsgrenze sowohl für die Finanzverwaltung als auch betroffene Steuerpflichtige aufwendig in der Administrierung. Dies gilt insbesondere seit den Änderungen durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25. Juni 2021 vor dem Hintergrund, dass Hinzurechnungsbeträge auch für mittelbare Beteiligungen beim unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner Beteiligungsquote zu besteuern sind. Mit der Einführung einer „Mindestbeteiligungsgrenze“ von 10 Prozent an den Stimmrechten oder am Nennkapital unterliegen Kleinstbeteiligungen zukünftig nicht mehr der Hinzurechnungsbesteuerung. Die dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden Stimmrechte oder Anteile am Nennkapital an der ausländischen Gesellschaft sind die sich aus der Beteiligung nach dem jeweils einschlägigen ausländischen Gesellschaftsrecht (ggf. i. V. m. dem Gesellschaftsvertrag / der Satzung) ergebenden Stimmrechte oder Anteile. Zu berücksichtigen sind auch Stimmrechte, die dem Steuerpflichtigen aufgrund anderweitiger Vereinbarungen (insbesondere sog. Stimmbindungsvereinbarungen) zuzurechnen sind. Anteile an einer dem Nennkapital vergleichbaren Bezugsgröße stehen Anteilen am Nennkapital gleich. Zur Vermeidung von Umgehungen

sind die Anteile und Stimmrechte von nahestehenden Personen in die Prüfung der 10-Prozent-Grenze einzubeziehen.

Durch die Einführung der 10-Prozent-Grenze wird einerseits die Administrierung der Vorschrift sowohl für die Finanzverwaltung als auch den Steuerpflichtigen deutlich vereinfacht. Andererseits wird am ursprünglichen Gesetzeszweck insoweit festgehalten, als Gestaltungen durch Unterlaufen der Beherrschungskriterien auch zukünftig bekämpft werden sollen.

Die Zurechnung der Einkünfte bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen erfolgt im Grundsatz entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital. Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so ist für die Steuerpflicht der Einkünfte der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen (§ 13 Absatz 1 Satz 2 AStG i. V. m. § 7 Absatz 1 Satz 3 AStG).

Mit der Streichung des Wortes „auch“ in § 13 Absatz 1 Satz 1 AStG wird klargestellt, dass in Beherrschungsfällen ausschließlich die §§ 7 bis 12 AStG und nicht „auch“ § 13 AStG gilt. Eine inhaltliche Änderung ist damit nicht verbunden.

Zu Doppelbuchstabe bb (Satz 4)

In Hinblick auf die Einführung einer generellen Beteiligungsgrenze für die Anwendung der sog. erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung bedarf es der Rückausnahme für Kleinstbeteiligungen an börsennotierten Gesellschaften von weniger als 1 Prozent nicht mehr. Der Satz kann deshalb als Folgeänderung zur Änderung in § 13 Absatz 1 Satz 1 AStG entfallen.

Zu Buchstabe b (Absatz 3)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung, die sich aus der Streichung des § 13 Absatz 1 Satz 4 AStG ergibt. Eine inhaltliche Änderung der Vorschrift ist damit nicht verbunden.

Zu Nummer 3 (§ 21)

Zu Buchstabe a (Absatz 3)

Mit der in § 21 Absatz 3 Satz 2 AStG ergänzten Nummer 3 wird klargestellt, dass der Steueranspruch nach Maßgabe des § 6 Absatz 3 AStG in einer bis zum 30. Juni 2021 geltenden Fassung auch nicht entfällt, soweit nach dem 16. August 2023 sogenannte substantielle Gewinnausschüttungen erfolgen oder eine sogenannte substantielle Einlagenrückgewähr erfolgt. Hierdurch wird eine planwidrige Regelungslücke, die von der Finanzverwaltung durch Auslegung praeter legem geschlossen worden ist (vgl. BMF-Schreiben vom 22. April 2025, BStBl I S. 1007), im Gesetzeswortlaut adressiert. Die weiteren Änderungen des § 21 Absatz 3 Satz 2 AStG sind redaktioneller Natur.

Zu Buchstabe b (Absatz 8 – neu –)

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 abziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1 KStG erhöht und dadurch die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage mindert.

Die Einführung der Mindestbeteiligungsquote von 10 Prozent in § 13 Absatz 1 Satz 1 AStG und die Streichung des Satzes 4 wirken begünstigend. Die Streichung des Wortes „auch“ in Satz 1 ist klarstellend; eine inhaltliche Änderung ist damit nicht verbunden. Die Änderungen werden rückwirkend ab Einführung des § 13 AStG mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz

umgesetzt. Sie gelten damit erstmals für Veranlagungs- und Erhebungszeiträume 2022 für Zwischeneinkünfte, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2021 beginnt.

Zu Artikel 6 (Weitere Änderung des Außensteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 9)

Nach Artikel 7 Absatz 3 der EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (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 AStG enthaltene gesellschaftsbezogene relative Grenze von bislang 10 Prozent wird an diese Grenze angepasst und mit einer gesellschaftsbezogenen absoluten Grenze von – neu – 100 000 Euro kombiniert. Die bisherige gesellschafterbezogene Freigrenze entfällt. Die Freigrenze ist damit künftig ausschließlich auf Ebene der Zwischengesellschaft zu prüfen. Die bislang erforderliche zweistufige Prüfung der Freigrenze (gesellschafts- und gesellschafterbezogen) war administrativ aufwendig, da erst im Rahmen des Festsetzungsverfahrens des Steuerpflichtigen feststand, ob die Freigrenze gewahrt ist. Mit der Neuregelung wird eine deutliche Vereinfachung der Vorschrift erreicht.

Zu Nummer 2 (§ 13 Absatz 1 Satz 3)

Als Folge der Änderung des § 9 wird auch die Freigrenze in § 13 Absatz 1 Satz 3 angepasst. Eine relative Freigrenze wird mit einer absoluten Freigrenze auf Gesellschaftsebene von 100 000 € kombiniert. Die bisherige gesellschafterbezogene Freigrenze entfällt; damit wird eine deutlich einfachere Administrierbarkeit der Vorschrift erreicht. Im Einzelnen wird auf die Gesetzesbegründung zu § 9 (Artikel 6, Nummer 1) verwiesen.

Zu Nummer 3 (§ 18)

Zu Buchstabe a (Absatz 1 Satz 4)

Nach § 18 Absatz 1 Satz 4 AStG in der bislang geltenden Fassung sind die Vorschriften der AO, mit Ausnahme des § 180 Absatz 3 AO, und der FGO über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen im Rahmen des § 18 AStG entsprechend anzuwenden. Bei den Vorschriften der AO über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen handelt es sich um die §§ 179 bis 183a AO. In der Folge sind grundsätzlich auch die §§ 183 und 183a AO entsprechend anzuwenden. Die beiden ab dem 1. Januar 2024 geltenden Vorschriften ersetzen den bis zum 31. Dezember 2023 geltenden § 183 AO und haben Besonderheiten bei der Bekanntgabe in Fällen rechtsfähiger bzw. nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen zum Gegenstand. § 183 AO sieht eine Bekanntgabe an eine rechtsfähige Personenvereinigung vor, wenn mehrere Personen am Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung als Gesellschafter oder Gemeinschafter beteiligt sind (Feststellungsbeteiligte) und diese eine rechtsfähige Personenvereinigung bilden; § 183a AO enthält – entsprechend dem bis zum 31. Dezember 2023 geltenden § 183 AO – Regelungen hinsichtlich eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten, wenn die Feststellungsbeteiligten keine rechtsfähige Personenvereinigung bilden.

Mit der Änderung des § 18 Absatz 1 Satz 4 AStG wird klargestellt, dass – neben § 180 Absatz 3 AO – der ab dem 1. Januar 2024 geltende § 183 AO im Rahmen des § 18 AStG keine (entsprechende) Anwendung findet. Denn Feststellungsbeteiligte im Sinne des § 18 AStG, die über eine rechtsfähige Personenvereinigung an der Zwischengesellschaft beteiligt sind, sind nicht in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter oder Gemeinschafter der rechtsfähigen Personenvereinigung am Feststellungsgegenstand im Sinne des § 18 AStG beteiligt. In Fällen der einheitlichen Feststellung nach § 18 Absatz 1 Satz 3 AStG ist daher

ausschließlich § 183a AO entsprechend anzuwenden, und zwar unabhängig davon, ob die Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere rechtsfähige oder nichtrechtsfähige in- oder ausländische Personenvereinigung(en) an der Zwischengesellschaft beteiligt sind.

Zu Buchstabe b (Absatz 2)

Zu Doppelbuchstabe aa (Satz 2)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Doppelbuchstabe bb (Satz 3)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung.

Zu Doppelbuchstabe cc (Satz 4 – neu –)

Für die Durchführung der gesonderten Feststellung nach § 18 AStG ist das Finanzamt zuständig, das bei dem Steuerpflichtigen für die Ermittlung der aus der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung bezogenen Einkünfte örtlich zuständig ist (§ 18 Absatz 2 Satz 1 AStG). In Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung ist das Finanzamt zuständig, das nach § 18 Absatz 2 Satz 1 AStG für den Beteiligten zuständig ist, dem die höchste Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen ist (§ 18 Absatz 2 Satz 2 AStG). Nach diesen Grundsätzen sind bei der Ermittlung des örtlich zuständigen Finanzamts auch mittelbare Beteiligungen zu berücksichtigen, die für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung nach Maßgabe des § 7 Absatz 1 Satz 2 AStG unbeachtlich sind. Dies kann nach der bisherigen Rechtslage dazu führen, dass einem Finanzamt die Durchführung einer einheitlichen Feststellung nach § 18 Absatz 1 Satz 3 AStG obliegt, obwohl dieses für einen Steuerpflichtigen zuständig ist, bei dem auf Grund des § 7 Absatz 1 Satz 2 AStG die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung im Ergebnis vollumfänglich unterbleibt und der folglich kein Feststellungsbeteiligter ist. Zur Vermeidung einer solchen nicht sachgerechten Zuständigkeitszuweisung bestimmt die Neuregelung des § 18 Absatz 2 Satz 4 AStG, dass nach § 7 Absatz 1 Satz 2 AStG unbeachtliche mittelbare Beteiligungen eines Steuerpflichtigen bei der Ermittlung der Zuständigkeit nach § 18 Absatz 2 Satz 1 und 2 AStG außer Acht bleiben.

Zu Nummer 4 (§ 21)

Zu Buchstabe a (Absatz 6)

Die Anwendungsregelung zu § 8 Absatz 5 AStG (Niedrigsteuergrenze) gilt sowohl für die Einkommen- und Körperschaftsteuer als auch für die Gewerbesteuer für Veranlagungs- und Erhebungszeiträume ab 2024. Zur Klarstellung wird die Anwendung auf die Gewerbesteuer nunmehr explizit geregelt. Eine inhaltliche Änderung ist damit nicht verbunden.

Zu Buchstabe b (Absatz 9 – neu –)

Die Anpassung der Freigrenzen in §§ 9 und 13 Absatz 1 Satz 3 AStG soll nach § 21 Absatz 9 AStG – neu – erstmals für Veranlagungs- und Erhebungszeiträume gelten, für die Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2025 beginnt.

Zu Artikel 7 (Änderung des Investmentsteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)

Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2035) wurde § 43 Absatz 2 InvStG gestrichen. § 43 InvStG 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 zugrunde 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 InvStG – neu – 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 InvStG 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 1 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 InvStG – neu – 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. I S. 2035) wurde § 43 Absatz 2 InvStG gestrichen. § 43 InvStG enthält nun keine Regelungen mehr zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Hinzurechnungsbeträgen.

Zu Nummer 4 (§ 57 Absatz 11 – neu –)

Nach § 57 Absatz 11 InvStG ist § 37 Absatz 1 Satz 3 InvStG erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem Verkündungsdatum dieses Gesetzes beginnen.

Zu Artikel 8 (Inkrafttreten)

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