

Gesetzentwurf

der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen

A. Problem und Ziel

Ziel des Gesetzentwurfs ist die Umsetzung zentraler Elemente der internationalen Vereinbarungen zur Säule 2 der sog. Zwei-Säulen-Lösung und die Umsetzung weiterer Begleitmaßnahmen. Die in der internationalen Vereinbarung enthaltenen Nachversteuerungsregelungen sollen eine globale effektive Mindestbesteuerung sicherstellen, schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiven Steuergestaltungen entgegenwirken und damit zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beitragen.

B. Lösung

Mit der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1; L 13 vom 16.1.2023, S. 9 (Mindestbesteuerungsrichtlinie – MinBestRL)) wird eine globale effektive Mindestbesteuerung eingeführt. Damit im Zusammenhang steht die Anpassung einzelner Regelungen insbesondere im Einkommensteuerrecht und im Außensteuerrecht.

C. Alternativen

Aus der verabschiedeten MinBestRL ergibt sich eine rechtliche Umsetzungsverpflichtung für die Bundesrepublik Deutschland. Eine Nichtumsetzung würde somit gegen Unionsrecht verstoßen. Alternativen bestehen nicht.

D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Auf Bundesebene entsteht zur Umsetzung Vollzugaufwand in Höhe von 26 526 000 Euro. Dieser verteilt sich auf die Jahre von 2023 bis 2027 (10 000 Euro; 6 588 000 Euro; 7 289 000 Euro; 6 301 000 Euro; 6 338 000 Euro).

Durch die Umsetzung des Gesetzes ergeben sich im Einzelplan 08 beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) und beim Informationstechnikzentrum Bund (ITZ-Bund) voraussichtlich laufende Mehraufwände in Höhe von insgesamt 17 781 000 Euro. Darin enthalten sind Personalausgaben in Höhe von 3 406 000 Euro.

Der einmalige Umstellungsaufwand beträgt voraussichtlich insgesamt 8 745 000 Euro.

Eine genaue Aufteilung ist aus dem allgemeinen Teil der Begründung ersichtlich.

Der Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln soll finanziell und stellenmäßig im Einzelplan 08 ausgeglichen werden.

(Steuermehr-/mindereinnahmen (–) in Mio. Euro)¹

Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ²	Kassenjahr				
		2024	2025	2026	2027	2028
Insgesamt	+20	.	– 25	+950	+650	+420
Bund	+80	.	– 4	+492	+383	+280
Länder	+79	.	– 2	+491	+383	+279
Gemeinden	– 139	.	– 19	– 33	– 116	– 139

E. Erfüllungsaufwand

E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Für Bürgerinnen und Bürger entsteht kein Erfüllungsaufwand.

Veränderung des jährlichen Zeitaufwands (in Stunden):	-16 100
Veränderung des jährlichen Sachaufwands (in Tsd. Euro):	0
Einmaliger Zeitaufwand (in Stunden):	0
Einmaliger Sachaufwand (in Tsd. Euro):	0

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Für die Wirtschaft ergibt sich voraussichtlich eine Änderung des jährlichen Erfüllungsaufwands in Höhe von rund 31 122 000 Euro durch das Mindeststeuergesetz (Artikel 1). Darüber hinaus wird einmaliger Erfüllungsaufwand von rund 322 625 000 Euro erwartet. Der einmalige Aufwand ist vollständig der Kategorie Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe zuzuordnen. Aus den übrigen Begleitmaßnahmen verringert sich der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft.

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus dem Mindeststeuergesetz unterliegt nicht der „One in, one out“-Regelung (Kabinettsbeschluss vom 25. März 2015), da hiermit ausschließlich die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 sowie internationale Verträge 1:1 umgesetzt werden.

¹ Es werden nur die direkten Wirkungen des Gesetzentwurfs ausgewiesen. Indirekte, nicht konkret bezifferbare Auswirkungen durch Verhaltensanpassungen und Verlagerungseffekte sind nicht enthalten.

² Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von zwölf Monaten.

Für die übrigen Begleitmaßnahmen liegt der jährliche Erfüllungsminderaufwand für die Wirtschaft bei 1 899 000 Euro. Dieser jährliche Erfüllungsminderaufwand unterliegt der „One in, one out“-Regelung und steht dem Bundesministeriums der Finanzen als Kompensationsvolumen für künftige Regelungsvorhaben zur Verfügung.

Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwands (in Tsd. Euro):	31 153
davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten (in Tsd. Euro):	24 087
Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro):	322 625
davon Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe (in Tsd. Euro):	320 000
davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten (in Tsd. Euro):	2 625

E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwands (in Tsd. Euro):	2 452
davon auf Bundesebene (in Tsd. Euro):	2 180
davon auf Landesebene (in Tsd. Euro):	272
Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro):	5 353,3
davon auf Bundesebene (in Tsd. Euro):	4 220,4
davon auf Landesebene (in Tsd. Euro):	1 132,9

Soweit der unter E.3 dargestellte Erfüllungsaufwand für den Bund haushaltswirksam wird, soll er im Einzelplan 08 gegenfinanziert 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.

BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND
DER BUNDESKANZLER

Berlin, 4. Oktober 2023

An die
Präsidentin des
Deutschen Bundestages
Frau Bärbel Bas
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Sehr geehrte Frau Präsidentin,

hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523
des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung
und weiterer Begleitmaßnahmen

mit Begründung und Vorblatt (Anlage 1).

Ich bitte, die Beschlussfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gemäß § 6 Absatz 1 NKRG ist als Anlage 2 beigefügt.

Der Bundesrat hat in seiner 1036. Sitzung am 29. September 2023 gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf wie aus Anlage 3 ersichtlich Stellung zu nehmen.

Die Auffassung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates ist in der als Anlage 4 beigefügten Gegenäußerung dargelegt.

Mit freundlichen Grüßen

Olaf Scholz

Anlage 1

**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523
des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung
und weiterer Begleitmaßnahmen**

Vom ...

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

I n h a l t s ü b e r s i c h t

- Artikel 1 Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz – MinStG)
- Artikel 2 Änderung der Abgabenordnung
- Artikel 3 Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes
- Artikel 4 Änderung des Einkommensteuergesetzes
- Artikel 5 Änderung des Außensteuergesetzes
- Artikel 6 Änderung des Umwandlungssteuergesetzes
- Artikel 7 Änderung des Handelsgesetzbuchs
- Artikel 8 Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch
- Artikel 9 Inkrafttreten

Artikel 1

**Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen
(Mindeststeuergesetz – MinStG)**

I n h a l t s ü b e r s i c h t

T e i l 1

A l l g e m e i n e V o r s c h r i f t e n

A b s c h n i t t 1

A n w e n d u n g s b e r e i c h

- § 1 Steuerpflicht
- § 2 Umfang der Besteuerung
- § 3 Mindeststeuergruppe
- § 4 Umfang der Unternehmensgruppe und ihre Bestandteile
- § 5 Ausgeschlossene Einheiten
- § 6 Belegenheit von Einheiten und Betriebsstätten

A b s c h n i t t 2
B e g r i f f s b e s t i m m u n g e n

§ 7 Begriffsbestimmungen

T e i l 2
E r g ä n z u n g s s t e u e r

A b s c h n i t t 1
P r i m ä r e r g ä n z u n g s s t e u e r

- § 8 Umfang der Besteuerung der Muttergesellschaft
- § 9 Anteil der Muttergesellschaft am Steuererhöhungsbetrag
- § 10 Minderung des Primärerergänzungssteuerbetrags

A b s c h n i t t 2
S e k u n d ä r e r g ä n z u n g s s t e u e r

- § 11 Umfang der Besteuerung der Geschäftseinheit
- § 12 Anteil der Bundesrepublik Deutschland am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge
- § 13 Besonderheiten bei transparenten Einheiten
- § 14 Besonderheiten bei Steuerhoheitsgebieten mit anerkannter Sekundärerergänzungssteuerregelung

T e i l 3
E r m i t t l u n g d e s M i n d e s t s t e u e r - G e w i n n s o d e r M i n d e s t s t e u e r -
V e r l u s t s

A b s c h n i t t 1
G r u n d l a g e n d e r M i n d e s t s t e u e r - G e w i n n e r m i t t l u n g

- § 15 Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust
- § 16 Betragsmäßige und fremdvergleichskonforme Anpassungen
- § 17 Korrespondierende Einstufung von Finanzinstrumenten

A b s c h n i t t 2
E r m i t t l u n g s g r u n d s ä t z e u n d A n p a s s u n g e n

U n t e r a b s c h n i t t 1
A l l g e m e i n e B e s t i m m u n g e n

- § 18 Hinzurechnungen und Kürzungen
- § 19 Gesamtsteueraufwand

- § 20 Dividendenkürzungsbetrag
- § 21 Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen
- § 22 Gewinne oder Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen
- § 23 Asymmetrische Fremdwährungsgewinne oder Fremdwährungsverluste
- § 24 Bilanzierungs- und Bewertungsfehler eines vorangegangenen Geschäftsjahres; Änderungen der Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsmethoden
- § 25 Korrekturposten Pensionsaufwand
- § 26 Gruppeninterne Finanzierungsvereinbarungen
- § 27 Steuerliche Zulagen

Unterabschnitt 2

Sektorspezifische Gewinnermittlung

- § 28 Ausnahme für Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr
- § 29 Behandlung von Vergütungen auf besondere Instrumente bei Kreditinstituten und Versicherern
- § 30 Behandlung bestimmter Versicherungserträge
- § 31 Ausschluss von Aufwendungen bei fondsgebundenen Versicherungen

A b s c h n i t t 3

W a h l r e c h t e b e i d e r G e w i n n e r m i t t l u n g

- § 32 Aktienbasierte Vergütungen
- § 33 Anwendung der Realisationsmethode
- § 34 Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen
- § 35 Konsolidierung
- § 36 Steuerpflicht von Portfoliodividenden
- § 37 Steuerpflicht von Gewinnen oder Verlusten bei Eigenkapitalbeteiligungen
- § 38 Symmetrische Behandlung qualifizierter Währungsgewinne oder qualifizierter Währungsverluste bei Nettoinvestitionen in einen Geschäftsbetrieb
- § 39 Qualifizierte Sanierungserträge

A b s c h n i t t 4

A u f t e i l u n g v o n G e w i n n e n u n d V e r l u s t e n b e i B e t r i e b s s t ä t t e n u n d t r a n s p a r e n t e n E i n h e i t e n

- § 40 Zuordnung von Gewinnen und Verlusten zwischen Betriebsstätte und Stammhaus
- § 41 Zuordnung von Gewinnen und Verlusten bei transparenten Einheiten

T e i l 4

E r m i t t l u n g d e r a n g e p a s s t e n e r f a s s t e n S t e u e r n

A b s c h n i t t 1

A l l g e m e i n e V o r s c h r i f t e n

- § 42 Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit
- § 43 Erfasste Steuern
- § 44 Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag bei Mindeststeuer-Gesamtverlust

A b s c h n i t t 2

A n p a s s u n g e n d e r e r f a s s t e n S t e u e r n

- § 45 Hinzurechnungen
- § 46 Kürzungen
- § 47 Zurechnung erfasster Steuern zu anderen Geschäftseinheiten
- § 48 Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern
- § 49 Mindeststeuer-Verlustwahlrecht
- § 50 Nachträgliche Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern

T e i l 5

**E r m i t t l u n g d e s e f f e k t i v e n S t e u e r s a t z e s u n d d e s
S t e u e r e r h ö h u n g s b e t r a g s**

A b s c h n i t t 1

**E r m i t t l u n g d e s e f f e k t i v e n S t e u e r s a t z e s u n d d e s
S t e u e r e r h ö h u n g s b e t r a g s**

U n t e r a b s c h n i t t 1

G r u n d s ä t z e u n d B e s o n d e r h e i t e n

- § 51 Effektiver Steuersatz der Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet
- § 52 Mindeststeuersatz und Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags
- § 53 Behandlung von in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten
- § 54 Wesentlichkeitsgrenze

U n t e r a b s c h n i t t 2

Z u s ä t z l i c h e r l a u f e n d e r S t e u e r e r h ö h u n g s b e t r a g

- § 55 Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag

A b s c h n i t t 2**S u b s t a n z b a s i e r t e r F r e i b e t r a g**

- § 56 Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags
- § 57 Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten
- § 58 Berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte
- § 59 Anwendung des substanzbasierten Freibetrags in Sonderfällen
- § 60 Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags in einem Übergangszeitraum

T e i l 6**U n t e r n e h m e n s u m s t r u k t u r i e r u n g e n u n d B e t e i l i g u n g s s t r u k t u r e n****A b s c h n i t t 1****E r m i t t l u n g d e r U m s a t z g r e n z e i n S o n d e r f ä l l e n**

- § 61 Anwendung der Umsatzgrenze bei Zusammenschluss oder Teilung

A b s c h n i t t 2**V e r ä n d e r u n g e n d e r U n t e r n e h m e n s g r u p p e**

- § 62 Austritt und Beitritt von Geschäftseinheiten
- § 63 Erwerb und Veräußerung von Anteilen, die als Übertragung oder Erwerb von Vermögenswerten und Schulden gelten
- § 64 Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden

A b s c h n i t t 3**B e s o n d e r e B e t e i l i g u n g s s t r u k t u r e n**

- § 65 Joint Venture
- § 66 Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften

T e i l 7**B e s o n d e r h e i t e n b e i o b e r s t e n M u t t e r g e s e l l s c h a f t e n ,
A u s s c h ü t t u n g s s y s t e m e n u n d I n v e s t m e n t e i n h e i t e n****A b s c h n i t t 1****B e s o n d e r h e i t e n b e i o b e r s t e n M u t t e r g e s e l l s c h a f t e n**

- § 67 Transparente oberste Muttergesellschaft
- § 68 Oberste Muttergesellschaft mit Dividendenabzugssystem

A b s c h n i t t 2

A u s s c h ü t t u n g s s y s t e m e

§ 69 Zulässige Ausschüttungssysteme

A b s c h n i t t 3

B e s o n d e r h e i t e n b e i I n v e s t m e n t e i n h e i t e n

§ 70 Berechnung des effektiven Steuersatzes für Investmenteinheiten

§ 71 Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten

§ 72 Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten

T e i l 8

A d m i n i s t r a t i o n

A b s c h n i t t 1

M i n d e s t s t e u e r - B e r i c h t

§ 73 Abgabeverpflichtung

§ 74 Inhalt des Mindeststeuer-Berichts

A b s c h n i t t 2

W a h l r e c h t e

§ 75 Wahlrechte

A b s c h n i t t 3

S a f e - H a r b o u r - R e g e l u n g e n

U n t e r a b s c h n i t t 1

A l l g e m e i n e s

§ 76 Überprüfung der Anspruchsberechtigung

U n t e r a b s c h n i t t 2

S a f e - H a r b o u r - R e g e l u n g b e i a n e r k a n n t e r n a t i o n a l e r E r g ä n z u n g s s t e u e r

§ 77 Anerkannte nationale Ergänzungssteuer

U n t e r a b s c h n i t t 3

V e r e i n f a c h u n g f ü r u n w e s e n t l i c h e G e s c h ä f t s e i n h e i t e n

§ 78 Wahlrecht für vereinfachte Ausgangsgrößen bei unwesentlichen Geschäftseinheiten

T e i l 9
Ü b e r g a n g s r e g e l u n g e n

A b s c h n i t t 1
E r s t m a l i g e S t e u e r p f l i c h t

§ 79 Steuerattribute des Übergangsjahres

A b s c h n i t t 2
U n t e r g e o r d n e t e i n t e r n a t i o n a l e T ä t i g k e i t

§ 80 Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit

A b s c h n i t t 3
Z e i t l i c h b e f r i s t e t e Ü b e r g a n g s r e g e l u n g e n

§ 81 Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen (CbCR-Safe-Harbour)

§ 82 Besonderheiten bei bestimmten Einheiten

§ 83 Ausschluss von bestimmten Geschäftseinheiten, Unternehmensgruppen oder Steuerhoheitsgebieten

§ 84 Definitionen für den CbCR-Safe-Harbour

§ 85 Übergangsregelungen bei gemischter Hinzurechnungsbesteuerung

T e i l 10
N a t i o n a l e E r g ä n z u n g s s t e u e r

A b s c h n i t t 1
A l l g e m e i n e s

§ 86 Umfang der Besteuerung der Geschäftseinheit

A b s c h n i t t 2
B e s o n d e r h e i t e n

§ 87 Steuererhöhungsbeträge staatenloser Geschäftseinheiten

§ 88 Grenzüberschreitende Zurechnung erfasster Steuern

§ 89 Nichtberücksichtigung der nationalen Ergänzungssteuer

Teil 11**Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen****Abschnitt 1****Besteuerungsverfahren**

- § 90 Entstehung der Mindeststeuer und Besteuerungszeitraum
- § 91 Steuererklärungspflicht, Steuerentrichtungspflicht
- § 92 Zuständigkeit

Abschnitt 2**Bußgeldvorschriften, Ermächtigungen und
Anwendungsvorschriften**

- § 93 Bußgeldvorschriften
- § 94 Ermächtigungen
- § 95 Auswirkung auf die Abkommensberechtigung
- § 96 Anwendungsvorschriften

Teil 1**Allgemeine Vorschriften****Abschnitt 1****Anwendungsbereich****§ 1****Steuerpflicht**

(1) Im Inland belegene Geschäftseinheiten, die zu einer Unternehmensgruppe gehören, welche in den Konzernabschlüssen der obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei von vier dem Geschäftsjahr unmittelbar vorhergehenden Geschäftsjahren jährliche Umsatzerlöse von 750 Millionen Euro oder mehr ausweist (Umsatzgrenze), unterliegen ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Mindeststeuer. § 61 ist zu beachten.

(2) Der Mindeststeuer unterliegen auch Joint Ventures, Joint-Venture-Tochtergesellschaften sowie jede Betriebsstätte eines Joint Venture oder einer Joint-Venture-Tochtergesellschaft, die die Voraussetzung des § 86 Absatz 2 erfüllen.

(3) Umfasst ein Geschäftsjahr einen Zeitraum von weniger oder mehr als zwölf Monaten, ist der Schwellenwert im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 für das betreffende Geschäftsjahr anteilig zu erhöhen oder zu kürzen.

(4) Dieses Gesetz findet auf ausgeschlossene Einheiten im Sinne des § 5 keine Anwendung; für die Bestimmung der Umsatzgrenze sind die Umsatzerlöse dieser Einheiten jedoch zu berücksichtigen.

§ 2

Umfang der Besteuerung

Die Mindeststeuer umfasst den Primärer ergänzungssteuerbetrag nach den §§ 8 bis 10, den Sekundärer ergänzungssteuerbetrag nach den §§ 11 bis 14 sowie den nationalen Ergänzungsteuerbetrag nach den §§ 86 bis 89.

§ 3

Mindeststeuergruppe

(1) Die nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe bilden eine Mindeststeuergruppe. Die Primärer ergänzungssteuerbeträge, Sekundärer ergänzungssteuerbeträge und nationalen Ergänzungsteuerbeträge dieser Geschäftseinheiten werden dem Gruppenträger zugerechnet. Der Gruppenträger schuldet die Mindeststeuer.

(2) Steuerpflichtige Joint Ventures und ihre Tochtergesellschaften im Sinne des § 1 Absatz 2 gelten für Zwecke dieses Paragraphen als Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe, deren oberste Muttergesellschaft das Joint Venture im Konzernabschluss entsprechend § 65 Absatz 4 erfasst. Gilt ein Joint Venture als Geschäftseinheit zweier Unternehmensgruppen, ist dessen nationaler Ergänzungsteuerbetrag hälftig aufzuteilen.

(3) Gruppenträger ist die oberste Muttergesellschaft, wenn sie im Inland belegen ist. Liegt kein Fall des Satzes 1 vor, ist die im Inland belegene Muttergesellschaft Gruppenträger, wenn sie gemeinsame Muttergesellschaft aller im Inland belegenen Geschäftseinheiten ist. In allen anderen Fällen hat die oberste Muttergesellschaft eine der nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheiten als Gruppenträger bis auf Widerruf zu bestimmen. Erfolgt keine Bestimmung des Gruppenträgers nach Satz 3, ist Gruppenträger die im Inland belegene wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit. Für die Anwendung der vorstehenden Sätze sind die Verhältnisse bei Ablauf des Besteuerungszeitraums für den gesamten Besteuerungszeitraum maßgeblich. Bei einem Wechsel des Gruppenträgers ändert sich die Steuerschuldnerschaft nach Absatz 1 Satz 3 für bereits abgelaufene Besteuerungszeiträume nicht. Scheidet die nach Satz 3 bestimmte Geschäftseinheit aus der Mindeststeuergruppe aus, gilt die Bestimmung für das laufende Kalenderjahr mit sofortiger Wirkung als widerrufen.

(4) Der Gruppenträger hat dem Bundeszentralamt für Steuern spätestens zwei Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, für den die Steuerpflicht nach diesem Gesetz besteht, seine Stellung als Gruppenträger nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch mitzuteilen. Änderungen der Stellung als Gruppenträger einschließlich eines Widerrufs nach Absatz 3 Satz 3 sind durch den bisherigen Gruppenträger unverzüglich mitzuteilen; für den neuen Gruppenträger gilt Satz 1 entsprechend. Der Gruppenträger hat die übrigen Geschäftseinheiten, die nach Absatz 5 haften, über seine Stellung zu informieren.

(5) Die Geschäftseinheiten, deren Ergänzungsteuerbeträge nach Absatz 1 Satz 2 dem Gruppenträger zugerechnet werden, haften gesamtschuldnerisch für die Mindeststeuer des Gruppenträgers.

(6) Die Geschäftseinheiten, deren Ergänzungsteuerbeträge nach Absatz 1 Satz 2 dem Gruppenträger zugerechnet werden, sind der zahlenden Geschäftseinheit gegenüber zum Ausgleich der nach Maßgabe dieses Gesetzes auf sie entfallenden und von der zahlenden Geschäftseinheit gezahlten Anteile an der Mindeststeuer verpflichtet. Der Gruppenträger ist den Geschäftseinheiten zum Ausgleich der nach Maßgabe dieses Gesetzes auf sie jeweils entfallende Erstattung der Mindeststeuer verpflichtet. Entstandene Ausgleichsansprüche nach den Sätzen 1 und 2 erhöhen oder mindern das Einkommen nach dem Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz nicht.

§ 4

Umfang der Unternehmensgruppe und ihre Bestandteile

(1) Eine Unternehmensgruppe umfasst alle Einheiten, die durch Eigentum oder Beherrschung miteinander verbunden sind, sodass die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieser Einheiten

1. im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu konsolidieren sind oder
2. nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen oder weil die Einheit zum Verkauf steht nicht im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu konsolidieren sind.

Eine Einheit, die nicht bereits Bestandteil einer Unternehmensgruppe im Sinne des Satzes 1 ist, bildet auch eine Unternehmensgruppe für Zwecke dieses Gesetzes; dies umfasst auch ein Stammhaus und seine in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegenen Betriebsstätten.

(2) Geschäftseinheit ist jede Einheit einer Unternehmensgruppe sowie jede ihrer in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegenen Betriebsstätten. Jede Betriebsstätte ist für Zwecke dieses Gesetzes so zu behandeln, als wäre sie gegenüber dem Stammhaus nach Absatz 7 und etwaigen anderen Betriebsstätten dieses Stammhauses eine eigenständige und unabhängige Geschäftseinheit. Ausgeschlossene Einheiten im Sinne des § 5 sind keine Geschäftseinheiten.

(3) Oberste Muttergesellschaft ist

1. die Einheit einer Unternehmensgruppe, die unmittelbar oder mittelbar eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält, ohne dass an ihr von einer anderen Einheit unmittelbar oder mittelbar eine Kontrollbeteiligung gehalten wird, oder
2. bei Unternehmensgruppen im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 die Einheit selbst oder das Stammhaus im Fall von in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegenen Betriebsstätten.

Abweichend von Satz 1 Nummer 1 ist ein Staatsfonds nicht als oberste Muttergesellschaft zu behandeln. Staatsfonds im Sinne des Satzes 2 ist eine staatliche Einheit, deren Hauptzweck in der Verwaltung des Vermögens der öffentlichen Hand, einschließlich der damit verbundenen Investitionstätigkeiten, besteht.

(4) Zwischengeschaltete Muttergesellschaft ist jede Geschäftseinheit, die unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe hält und die selbst weder oberste Muttergesellschaft, in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, Betriebsstätte noch Investmenteinheit ist.

(5) In Teileigentum stehende Muttergesellschaft ist jede Geschäftseinheit,

1. die unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe hält,
2. bei der mehr als 20 Prozent der Eigenkapitalbeteiligungen, die Anspruch auf ihren Gewinn geben, unmittelbar oder mittelbar von Personen gehalten werden, die keine Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe sind, und
3. die weder oberste Muttergesellschaft, Betriebsstätte noch Investmenteinheit ist.

(6) Einheit ist

1. jeder Rechtsträger oder
2. jede Einrichtung, die ein auf die eigene Geschäftstätigkeit bezogenes Rechnungslegungswerk aufstellt oder aufzustellen hat.

Der Begriff „Einheit“ umfasst nicht natürliche Personen sowie den Teil der öffentlichen Hand, der hoheitliche Aufgaben wahrnimmt.

(7) Stammhaus einer Betriebsstätte ist die Einheit, die den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der Betriebsstätte in ihrem Jahresabschluss erfasst.

(8) Für Zwecke dieses Gesetzes gilt als Betriebsstätte:

1. eine in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinrichtung, einschließlich einer fingierten Geschäftseinrichtung, die nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den betreffenden Steuerhoheitsgebieten als Betriebsstätte anzusehen ist, sofern die dieser Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte nach dem Steuerrecht dieses Steuerhoheitsgebiets im Einklang mit den Grundsätzen dieses Abkommens besteuert werden;
2. bei Fehlen eines anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine in einem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinrichtung, einschließlich einer fingierten Geschäftseinrichtung, die nach dem Steuerrecht dieses Steuerhoheitsgebiets auf einer Nettobasis besteuert wird, die der Besteuerung von in diesem Steuerhoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen entspricht;
3. bei Fehlen eines Körperschaftsteuersystems in einem Steuerhoheitsgebiet eine in diesem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinrichtung, einschließlich einer fingierten Geschäftseinrichtung, die gemäß dem OECD-Musterabkommen als Betriebsstätte behandelt würde, sofern dieses Steuerhoheitsgebiet ein Besteuerungsrecht entsprechend den Grundsätzen des Artikels 7 des OECD-Musterabkommens vom 21. November 2017 für der Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte hätte oder
4. eine Geschäftseinrichtung, einschließlich einer fingierten Geschäftseinrichtung, die nicht bereits von den Nummern 1 bis 3 erfasst ist, über die eine Einheit Tätigkeiten außerhalb ihres Belegenheitsstaats ausübt und die dieser Geschäftseinrichtung zurechenbare Einkünfte im Belegenheitsstaat der Einheit nicht besteuert werden.

§ 5

Ausgeschlossene Einheiten

(1) Ausgeschlossene Einheiten sind

1. staatliche Einheiten,
2. internationale Organisationen,
3. Organisationen ohne Erwerbszweck,
4. Pensionseinheiten,
5. Investmentvehikel, die oberste Muttergesellschaften sind, und
6. Immobilien-Investmentvehikel, die oberste Muttergesellschaften sind.

(2) Ausgeschlossene Einheiten sind auch die Einheiten, bei denen der Wert aller Anteile an dieser Einheit zu mindestens

1. 95 Prozent unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren ausgeschlossenen Einheiten im Sinne des Absatzes 1, ausgenommen einer Pensions-Dienstleistungseinheit, gehalten wird und die
 - a) ausschließlich oder fast ausschließlich dazu dient, für die ausgeschlossene Einheit oder die ausgeschlossenen Einheiten Vermögenswerte zu verwalten oder Finanzmittel anzulegen, oder
 - b) ausschließlich Nebentätigkeiten zu den von der ausgeschlossenen Einheit oder den ausgeschlossenen Einheiten ausgeübten Tätigkeiten ausführt oder
2. 85 Prozent unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren ausgeschlossenen Einheiten im Sinne des Absatzes 1, ausgenommen einer Pensions-Dienstleistungseinheit, gehalten wird und die fast ausschließlich ausgenommene Gewinne oder Verluste im Sinne des § 18 Nummer 2 in Verbindung mit § 20 oder des § 18 Nummer 3 in Verbindung mit § 21 erzielen.

Als ausgeschlossene Einheit gilt auch eine qualifizierte Tochtergesellschaft. Eine qualifizierte Tochtergesellschaft ist eine Einheit, deren gesamte Eigenkapitalanteile im gesamten Geschäftsjahr unmittelbar oder mittelbar von einer ausgeschlossenen Einheit im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 gehalten werden und wenn im Geschäftsjahr die Summe der Umsatzerlöse der Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe, ausgenommen der Umsatzerlöse ausgeschlossener Einheiten im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 sowie des Satzes 1, weniger als 750 Millionen Euro und weniger als 25 Prozent der im Konzernabschluss ausgewiesenen Umsatzerlöse beträgt; für den 750-Millionen-Schwellenwert gilt § 1 Absatz 3 entsprechend.

(3) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit kann für jede Einheit gesondert von der Behandlung als ausgeschlossene Einheit nach Absatz 2 abgesehen werden. Für die Ausübung des Wahlrechts gilt § 75 Absatz 2.

§ 6

Belegenheit von Einheiten und Betriebsstätten

(1) Belegenheitsstaat einer nichttransparenten Einheit ist das Steuerhoheitsgebiet, in dem sie aufgrund des Orts ihrer Geschäftsleitung, ihres Gründungsorts oder ähnlicher Kriterien einer mit § 1 des Körperschaftsteuergesetzes vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt. Andernfalls ist dies das Steuerhoheitsgebiet, nach dessen Recht sie gegründet wurde.

(2) Belegenheitsstaat einer transparenten Einheit ist das Steuerhoheitsgebiet, nach dessen Recht sie gegründet wurde, wenn sie die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist oder verpflichtet ist, eine Primärergänzungssteuerregelung nach den §§ 8 bis 10 oder eine ausländische anerkannte Primärergänzungssteuerregelung anzuwenden. Andernfalls wird sie als staatenlose Einheit behandelt.

(3) Der Belegenheitsstaat einer Betriebsstätte bestimmt sich wie folgt:

1. Eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Absatz 8 Nummer 1 ist in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie als dortige Betriebsstätte behandelt wird und unter Beachtung des anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit den ihr zuzuordnenden Einkünften der Besteuerung unterliegt;
2. eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Absatz 8 Nummer 2 ist in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie aufgrund ihrer geschäftlichen Präsenz auf Nettobasis steuerpflichtig ist;
3. eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Absatz 8 Nummer 3 ist in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie sich befindet, und
4. eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Absatz 8 Nummer 4 gilt als staatenlose Betriebsstätte.

(4) Ist eine Geschäftseinheit aufgrund von Absatz 1 in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet belegen, so wird ihr Status für die Zwecke dieses Gesetzes wie folgt bestimmt:

1. Ist ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendbar, gilt die Geschäftseinheit als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie für die Zwecke dieses Abkommens als ansässig betrachtet wird. Sieht das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor, dass sich die zuständigen Behörden darauf verständigen, wo die Geschäftseinheit als ansässig zu betrachten ist, und liegt keine entsprechende Vereinbarung vor oder sieht das Abkommen keine Steuererleichterung oder Steuerbefreiung vor, weil die Geschäftseinheit in beiden Vertragsparteien steuerlich ansässig ist, gilt Nummer 2.
2. Ist kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendbar, gilt die Geschäftseinheit als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie den höheren Betrag an erfassten Steuern für das Geschäftsjahr entrichtet hat, wobei die nach einer Hinzurechnungsbesteuerung entrichteten Steuern unberücksichtigt bleiben. Ist der entrichtete Betrag der erfassten Steuern in beiden Steuerhoheitsgebieten gleich hoch oder beläuft er sich auf null, so gilt sie als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem der nach den §§ 56 bis 60 berechnete substanzbasierte Freibetrag auf Ebene der Geschäftseinheit höher ist. Ist der substanzbasierte Freibetrag in beiden Steuerhoheitsgebieten gleich hoch oder beläuft er sich auf null, gilt die Geschäftseinheit als staatenlos. Dies gilt nicht, wenn es sich um die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe handelt; in diesem Fall gilt sie als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie gegründet wurde.

(5) Ist eine Muttergesellschaft nach Anwendung von Absatz 4 in einem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie keiner anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung unterliegt, gilt sie auch im anderen Steuerhoheitsgebiet belegen, wenn sie dort einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung unterliegt und das Besteuerungsrecht nach dieser Regelung nicht durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beschränkt ist.

(6) Ändert sich die Belegenheit einer Einheit im Verlauf des Geschäftsjahres, so ist sie in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie zu Beginn des Geschäftsjahres belegen war.

A b s c h n i t t 2

B e g r i f f s b e s t i m m u n g e n

§ 7

Begriffsbestimmungen

(1) Für Zwecke dieses Gesetzes gelten, soweit nicht an anderer Stelle in diesem Gesetz erfolgt, die in den nachstehenden Absätzen definierten Begriffsbestimmungen.

(2) Anerkannte nationale Ergänzungssteuer ist eine Steuer, die im nationalen Recht eines Steuerhoheitsgebiets vorgesehen ist und

1. bei der der bereinigte Mindeststeuer-Gesamtgewinn der in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten auf eine Weise ermittelt wird, die den GloBE-Mustervorschriften entspricht;
2. die dazu dient, die Steuerschuld im Hinblick auf den inländischen bereinigten Mindeststeuer-Gesamtgewinn für das Steuerhoheitsgebiet und die Geschäftseinheiten in einem Geschäftsjahr auf den Mindeststeuersatz anzuheben und
3. die auf eine Weise umgesetzt und verwaltet wird, die mit den Vorschriften der GloBE-Mustervorschriften im Einklang steht, und das betreffende Steuerhoheitsgebiet keine mit diesen Bestimmungen im Zusammenhang stehenden Vorteile gewährt.

Der bereinigte Mindeststeuer-Gesamtgewinn kann auf der Grundlage eines vom zugelassenen Standardsetzer anerkannten Rechnungslegungsstandards oder eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards, der zur Vermeidung erheblicher Vergleichbarkeitseinschränkungen angepasst wurde, anstatt des im Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandards berechnet werden.

(3) Anerkannte Primärerergänzungssteuerregelung bezeichnet ein Regelwerk, das im nationalen Recht eines Steuerhoheitsgebiets umgesetzt und den in den GloBE-Mustervorschriften festgelegten Bestimmungen gleichwertig ist, wonach die Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe den ihr zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer für die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten dieser Unternehmensgruppe berechnet und entrichtet sowie in einer Weise verwaltet wird, die mit den Bestimmungen der GloBE-Mustervorschriften in Einklang steht.

(4) Anerkannte Rechnungslegungsstandards sind

1. die vom International Accounting Standards Board verabschiedeten International Financial Reporting Standards nach dem International Accounting Standard 1 Ziffer 7 (internationale Rechnungslegungsstandards),
2. die nach den Artikeln 2, 3 und 6 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1), die zuletzt durch die Verordnung (EG) Nr. 297/2008 (ABl. L 97 vom 9.4.2008, S. 62) geändert worden ist, übernommenen internationalen Rechnungslegungsstandards und
3. die allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze von Australien, Brasilien, den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, den anderen Vertragsstaaten des Europäischen Wirtschaftsraums, von Hongkong

(Volksrepublik China), Japan, Kanada, Mexiko, Neuseeland, der Republik Indien, der Republik Korea, von Russland, der Schweiz, von Singapur, dem Vereinigten Königreich, den Vereinigten Staaten von Amerika und der Volksrepublik China.

(5) Anerkannte Sekundärerergänzungssteuerregelung bezeichnet ein Regelwerk, das im nationalen Recht eines Steuerhoheitsgebiets umgesetzt und den in den GloBE-Mustervorschriften festgelegten Bestimmungen, wonach ein Steuerhoheitsgebiet seinen zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer einer Unternehmensgruppe, welcher nicht nach der Primärerergänzungssteuerregelung erhoben wurde, für die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe erhebt und in einer Weise verwaltet wird, die mit den Bestimmungen der GloBE-Mustervorschriften in Einklang steht.

(6) Beizulegender Zeitwert ist der Preis, der in einem gewöhnlichen Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts erzielt oder für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde.

(7) Berichtspflichtige Geschäftseinheit ist die Geschäftseinheit, die nach § 73 Absatz 1 zur Einreichung des Mindeststeuer-Berichts verpflichtet ist oder diesen nach § 73 Absatz 1 Satz 2 oder Absatz 2 einreicht.

(8) Eigenkapitalbeteiligung ist eine Beteiligung am Eigenkapital, die mit Rechten an den Gewinnen, dem Kapital oder den Rücklagen eines Unternehmens, einschließlich der Gewinne, des Kapitals oder der Rücklagen der Betriebsstätte eines Stammhauses verbunden ist. Als Eigenkapitalbeteiligung gelten auch Anteile an einer Investmenteinheit.

(9) Equity-Methode ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt und in der Folge entsprechend dem Anteil des Anteilseigners am sich ändernden Reinvermögen des Beteiligungsunternehmens berichtigt werden.

(10) Erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung ergibt sich in Bezug auf die Anwendung eines bestimmten Grundsatzes oder Verfahrens nach einem Katalog allgemein anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze, wenn die Anwendung des betreffenden Grundsatzes oder Verfahrens in einem Geschäftsjahr zu einer Gesamtabweichung von mehr als 75 Millionen Euro gegenüber dem Betrag führt, der sich bei Anwendung des entsprechenden Grundsatzes oder Verfahrens der internationalen Rechnungslegungsstandards ergeben hätte. Führt die Anwendung eines bestimmten Grundsatzes oder Verfahrens zu einer erheblichen Vergleichbarkeitseinschränkung, so muss die buchmäßige Behandlung eines Postens oder Geschäftsvorfalles nach diesem Grundsatz oder Verfahren so angepasst werden, dass sie im Einklang mit den GloBE-Mustervorschriften der Behandlung entspricht, die nach internationalen Rechnungslegungsstandards für diesen Posten oder Geschäftsvorfall vorgesehen ist.

(11) Geschäftsjahr ist der Rechnungslegungszeitraum, für den die oberste Muttergesellschaft einen Konzernabschluss aufstellt. Im Fall des Absatzes 21 Nummer 4 ist Geschäftsjahr regelmäßig das Kalenderjahr.

(12) GloBE-Mustervorschriften sind die vom Inclusive Framework on BEPS betreffend die „Steuerliche[n] Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2)“ am 14. Dezember 2021 gebilligten Regelungen.

(13) Gruppenzugehöriger Gesellschafter einer Geschäftseinheit ist eine Geschäftseinheit, die unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe hält.

(14) Eine Hinzurechnungsbesteuerung liegt vor, wenn auf Grundlage eines Katalogs von Steuervorschriften, die keine Primärerergänzungssteuerregelungen (§§ 8 bis 10) sind, ein unmittelbarer oder mittelbarer Gesellschafter einer ausländischen Geschäftseinheit für seinen Anteil an einem Teil oder an der Gesamtheit der von dieser erzielten Erträge einer laufenden Besteuerung unterliegt, unabhängig davon, ob diese Erträge im laufenden Geschäftsjahr an den Gesellschafter ausgeschüttet werden.

(15) Immobilien-Investmentvehikel ist eine in Streubesitz befindliche Einheit, die überwiegend unbewegliches Vermögen hält und deren Erträge einer Ein-Ebenen-Besteuerung unterliegen, entweder bei ihr selbst oder, mit höchstens einem Jahr Aufschub, bei ihren Anteilsinhabern.

(16) Inland ist das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland sowie der ihr zustehende Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone und am Festlandsockel.

(17) Internationale Organisation ist eine zwischenstaatliche Organisation, einschließlich einer supranationalen Organisation, oder eine in deren Alleineigentum stehende Behörde oder Einrichtung,

1. die hauptsächlich aus Staaten besteht,
2. die ein Sitzabkommen oder ein im Wesentlichen ähnliches Abkommen, das Vorrechte und Immunitäten gewährt, mit dem Hoheitsgebiet, in dem sie niedergelassen ist, abgeschlossen hat, und
3. deren Erträge aufgrund eines Gesetzes oder ihrer Satzung Privatpersonen nicht zugutekommen.

(18) Investmenteinheit ist

1. ein Investmentvehikel, ein Immobilien-Investmentvehikel oder eine Versicherungsinvestmenteinheit;
2. eine Einheit, die zu mindestens 95 Prozent unmittelbar von einer in Nummer 1 genannten Einheit oder über eine Kette solcher Einheiten gehalten wird und die ausschließlich oder fast ausschließlich Vermögenswerte hält oder Gelder zugunsten dieser Investmenteinheiten investiert, oder
3. eine Einheit, bei der mindestens 85 Prozent des Werts dieser Einheit im Eigentum einer in Nummer 1 genannten Einheit stehen, wenn die Erträge dieser Einheit im Wesentlichen bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nach § 18 Nummer 2 in Verbindung mit § 20 oder nach § 18 Nummer 3 in Verbindung mit § 21 ausgenommen werden.

(19) Investmentvehikel ist eine Einheit,

1. die dazu bestimmt ist, Vermögenswerte finanzieller und nicht finanzieller Art von einer Mehrzahl von Anlegern zu bündeln, wobei verbundene Anleger nicht als mehrere gelten,
2. die nach einer festgelegten Anlagestrategie investiert,
3. die es den Anlegern ermöglicht, die Transaktions-, Forschungs- und Analysekosten zu senken oder das Risiko kollektiv zu streuen,
4. deren Zweck in erster Linie die Erzielung von Anlageerträgen oder -gewinnen oder der Schutz gegen ein bestimmtes oder allgemeines Ereignis oder Ergebnis ist,
5. deren Anleger einen Anspruch auf Erträge aus den Vermögenswerten des Investmentvehikels oder auf Erträge aus diesen Vermögenswerten auf der Grundlage der von diesen Anlegern geleisteten Beiträge haben,
6. die einer aufsichtsrechtlichen Regelung einschließlich ausreichender Vorschriften zur Bekämpfung der Geldwäsche und zum Anlegerschutz in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie errichtet ist oder verwaltet wird, unterliegt und
7. die von professionellen Verwaltern im Auftrag der Anleger verwaltet wird.

(20) Kontrollbeteiligung ist eine Beteiligung an einer Einheit, die dazu führt, dass der Halter dieser Beteiligung verpflichtet ist oder bei Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet wäre, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme der Einheit nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard zu konsolidieren. Bei einem Stammhaus wird unterstellt, dass es als gruppenzugehöriger Gesellschafter die Kontrollbeteiligungen an seinen Betriebsstätten hält.

(21) Konzernabschluss ist

1. der von der obersten Muttergesellschaft nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard aufgestellte Abschluss, in dem die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieser Einheit und aller Einheiten, an denen diese eine Kontrollbeteiligung hält, so dargestellt werden, als gehörten sie zu einer einzigen wirtschaftlichen Einheit;
2. bei einer Unternehmensgruppe nach § 4 Absatz 1 Satz 2 der von der obersten Muttergesellschaft nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard aufgestellte Abschluss;
3. der von der obersten Muttergesellschaft nach einem anderen zugelassenen Rechnungslegungsstandard aufgestellte und mit Nummer 1 oder 2 vergleichbare Abschluss, sofern dieser zur Vermeidung erheblicher Vergleichbarkeitseinschränkungen angepasst wurde, und

4. wenn die oberste Muttergesellschaft keinen in den vorstehenden Nummern beschriebenen Abschluss aufstellt, der Abschluss, der nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard aufgestellt worden wäre, wenn die oberste Muttergesellschaft hierzu verpflichtet gewesen wäre; der zugelassene Rechnungslegungsstandard kann entweder ein anerkannter Rechnungslegungsstandard oder ein anderer zugelassener Rechnungslegungsstandard sein, der zur Vermeidung erheblicher Wettbewerbsverzerrungen angepasst wurde.

(22) Niedrig besteuerte Geschäftseinheit ist eine Geschäftseinheit, die in einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet belegen oder staatenlos ist, in einem Geschäftsjahr einen Mindeststeuer-Gewinn verzeichnet und in diesem Geschäftsjahr einem nach Teil 5 dieses Gesetzes ermittelten effektiven Steuersatz unterliegt, der unter dem Mindeststeuersatz liegt.

(23) Niedrigsteuerhoheitsgebiet ist ein Steuerhoheitsgebiet, in dem eine multinationale Unternehmensgruppe einen Mindeststeuer-Gesamtgewinn erzielt und im betreffenden Geschäftsjahr einem nach Teil 5 dieses Gesetzes ermittelten effektiven Steuersatz unterliegt, der unter dem Mindeststeuersatz liegt.

(24) Organisation ohne Erwerbszweck ist jede Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes. Eine Organisation ohne Erwerbszweck ist auch eine Einheit,

1. die im Belegenheitsstaat ausschließlich für religiöse, gemeinnützige, wissenschaftliche, künstlerische, kulturelle, sportliche, erzieherische oder andere ähnliche Zwecke oder als Berufsverband, Wirtschaftsverband, Handelskammer, Arbeitnehmerverband, Landwirtschaftsverband oder Gartenbauverband, Bürgervereinigung oder als Organisation, die ausschließlich der Förderung der sozialen Wohlfahrt dient, errichtet und betrieben wird,
2. deren Einkünfte aus den vorgenannten Tätigkeiten im Belegenheitsstaat vollständig oder nahezu vollständig steuerbefreit sind,
3. die keine Anteilseigner oder Mitglieder hat, die ein eigenes Interesse an den Einkünften oder am Vermögen dieser Einheit haben,
4. deren Einkünfte oder Vermögenswerte nicht an Privatpersonen oder nicht steuerbegünstigte Einheiten ausgeschüttet oder zu deren Gunsten verwendet werden, außer dies erfolgt in Übereinstimmung mit einer steuerbegünstigten Tätigkeit dieser Einheit oder als Zahlung einer angemessenen Vergütung für erbrachte Dienstleistungen, Nutzungsüberlassungen oder für erworbene Vermögenswerte, und
5. deren Vermögenswerte bei Beendigung, Liquidation oder Auflösung an eine Organisation ohne Erwerbszweck oder staatliche Einheit ihres Belegenheitsstaats ausgekehrt werden.

Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für eine Einheit, soweit diese eine Handels- oder Geschäftstätigkeit ausübt, welche nicht unmittelbar den Zweck, für den sie errichtet wurde, verfolgt.

(25) Passive Erträge sind die folgenden im Mindeststeuer-Gewinn berücksichtigten Erträge:

1. Dividenden oder dividendenähnliche Erträge,
2. Zinsen oder zinsähnliche Erträge,
3. Mieten,
4. Lizenzgebühren,
5. Annuitäten oder
6. Nettogewinne aus Vermögen, das zu unter den Nummern 1 bis 5 genannten Erträgen führt,

aber nur, soweit ein gruppenzugehöriger Gesellschafter mit diesen Erträgen der Hinzurechnungsbesteuerung oder aufgrund einer Eigenkapitalbeteiligung an einer hybriden Einheit der Besteuerung unterliegt.

(26) Pensions-Dienstleistungseinheit ist eine Einheit, die ausschließlich oder fast ausschließlich errichtet und betrieben wird, um

1. Finanzmittel zugunsten einer Einrichtung im Sinne des Absatzes 27 Satz 2 Nummer 1 anzulegen oder

2. Hilfs- und Nebentätigkeiten zu den regulierten Tätigkeiten einer Einrichtung im Sinne des Absatzes 27 Satz 2 Nummer 1 auszuüben, vorausgesetzt, sie gehört derselben Unternehmensgruppe an.

(27) Pensionseinheit ist jede öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtung im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 8 des Körperschaftsteuergesetzes. Eine Pensionseinheit ist auch eine

1. Einrichtung, die errichtet und betrieben wird, um ausschließlich oder fast ausschließlich Altersversorgungsleistungen und Zusatz- oder Nebenleistungen für Einzelpersonen zu verwalten oder zu erbringen, die als solche einer staatlichen Regulierung unterliegen oder deren Leistungen durch nationale Vorschriften gesichert oder anderweitig geschützt sind und finanziert werden durch einen Pool von Vermögenswerten, der über eine Treuhandinrichtung oder einen Treuhänder gehalten wird, um die Erfüllung der entsprechenden Pensionsverpflichtungen im Fall der Insolvenz der Unternehmensgruppe zu gewährleisten, und
2. Pensions-Dienstleistungseinheit.

(28) Richtlinie (EU) 2022/2523 ist die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1; ABl. L 13 vom 16.1.2023, S. 9).

(29) Sonstiges Ergebnis umfasst Ertrags- und Aufwandsposten, die gemäß dem für die Aufstellung des Konzernabschlusses verwendeten zugelassenen Rechnungslegungsstandard nicht erfolgswirksam erfasst werden dürfen oder müssen.

(30) Staatliche Einheit ist jede Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes. Eine staatliche Einheit ist auch eine Einheit,

1. die Teil der öffentlichen Hand ist oder sich in deren alleinigem Eigentum befindet,
2. deren Hauptzweck die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben oder die Verwaltung des Vermögens der öffentlichen Hand, einschließlich der damit verbundenen Investitionstätigkeiten, ist, soweit diese keine gewerbliche Tätigkeit ausübt,
3. die gegenüber der öffentlichen Hand berichtspflichtig ist und jährliche Informationsberichte vorlegt und
4. deren Vermögen bei Auflösung und deren Erträge ausschließlich der öffentlichen Hand zustehen und nicht einzelnen Privatpersonen zugutekommen.

(31) Steuerhoheitsgebiet ist ein Gebiet, das fiskalisch autonom ist, unabhängig davon, ob es völkerrechtlich als Staat anerkannt ist.

(32) Eine Einheit gilt als transparente Einheit, soweit sie in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung steuerlich 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 transparente Einheit gilt in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste

1. als steuertransparente Einheit, soweit sie im Belegenheitsstaat des Gesellschafters steuerlich transparent ist, oder
2. als umgekehrt hybride Einheit, soweit sie im Belegenheitsstaat des Gesellschafters nicht steuerlich transparent ist.

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 unmittelbaren Gesellschafter der Einheit im Verhältnis zu dessen Kapitalbeteiligung an dieser Einheit entstanden. Es liegt eine steuertransparente Struktur vor, wenn eine Kapitalbeteiligung an einer Einheit oder einer Betriebsstätte, bei der es sich um eine gruppenzugehörige Geschäftseinheit handelt, mittelbar über eine Kette von steuertransparenten Geschäftseinheiten gehalten wird. Eine Einheit, die nicht aufgrund des Orts ihrer Geschäftsleitung, ihres Gründungsorts oder ähnlicher Kriterien steuerlich belegen ist und keiner erfassten Steuer oder keiner anerkannten nationalen Ergänzungssteuerregelung unterliegt, wird in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste als transparente Einheit und als steuertransparente Einheit behandelt, soweit

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

Eine Einheit, die für ertragsteuerliche Zwecke im Belegenheitsstaat als selbstständige steuerpflichtige Person behandelt wird, gilt in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste als hybride Einheit, soweit sie im Belegenheitsstaat des Gesellschafters steuerlich transparent ist.

(33) Unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuer ist jeder Steuerbetrag, bei dem es sich nicht um eine zulässige Anrechnungssteuer handelt, der von einer Geschäftseinheit noch zu entrichten ist oder bereits entrichtet wurde und der

1. dem wirtschaftlichen Eigentümer einer von einer solchen Geschäftseinheit ausgeschütteten Dividende in Bezug auf diese Dividende erstattet werden kann oder vom wirtschaftlichen Eigentümer auf eine andere Steuerschuld als die Steuerschuld in Bezug auf diese Dividende angerechnet werden kann oder
2. dem ausschüttenden Unternehmen bei Ausschüttung einer Dividende erstattet werden kann.

(34) Versicherungsinvestmenteinheit ist eine Einheit, die die Voraussetzungen nach Absatz 15 oder Absatz 19 erfüllt, im Zusammenhang mit Schulden im Rahmen eines Versicherungs- oder Rentenversicherungsvertrags errichtet wurde und vollständig im Besitz eines den aufsichtsrechtlichen Bestimmungen des Belegenheitsstaats unterliegenden Versicherungsunternehmens steht.

(35) Zulässige Anrechnungssteuer ist eine von einer Geschäftseinheit zu entrichtende oder entrichtete erfasste Steuer, die dem wirtschaftlichen Eigentümer einer von dieser Geschäftseinheit oder vom Stammhaus ausgeschütteten Dividende erstattet wird oder von diesem als Gutschrift angerechnet werden kann, sofern die Erstattung beziehungsweise Gutschrift

1. von einem anderen Steuerhoheitsgebiet als dem Steuerhoheitsgebiet, das die erfassten Steuern erhoben hat, gemäß einer Regelung zur Anrechnung ausländischer Steuern gewährt wird;
2. einem wirtschaftlichen Eigentümer der Dividende gewährt wird, der einem nominalen Steuersatz unterliegt, welcher dem nach dem innerstaatlichen Recht des Steuerhoheitsgebiets, das die erfassten Steuern bei der Geschäftseinheit erhoben hat, im Rahmen der laufenden Besteuerung auf diese Dividende erhobenen Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt;
3. einem wirtschaftlichen Eigentümer der Dividende gewährt wird, der eine natürliche Person ist und in dem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, das die erfassten Steuern bei der Geschäftseinheit erhoben hat, und der im Hinblick auf die Dividende als ordentliches Einkommen der Besteuerung unterliegt oder
4. einer staatlichen Einheit, einer internationalen Organisation, einer gebietsansässigen Organisation ohne Erwerbszweck, einer gebietsansässigen Pensionseinheit, einer gebietsansässigen Investmenteinheit, die nicht der Unternehmensgruppe angehört, oder einer gebietsansässigen Lebensversicherungseinheit gewährt wird, sofern die Dividende im Zusammenhang mit Pensionseinheit-Tätigkeiten bezogen wird und in ähnlicher Weise besteuert wird wie eine von einer Pensionseinheit bezogene Dividende.

Im Sinne von Nummer 4 gilt eine Organisation ohne Erwerbszweck oder eine Pensionseinheit als in einem Steuerhoheitsgebiet gebietsansässig, wenn sie in diesem Steuerhoheitsgebiet gegründet wurde und dort verwaltet wird, und gilt eine Investmenteinheit als in einem Steuerhoheitsgebiet gebietsansässig, wenn sie in dem Steuerhoheitsgebiet gegründet wurde und dort den aufsichtsrechtlichen Bestimmungen unterliegt. Eine Lebensversicherungseinheit gilt als in dem Steuerhoheitsgebiet gebietsansässig, in dem sie belegen ist.

(36) Zulässiges Ausschüttungssteuersystem ist ein Körperschaftsteuersystem, das

1. eine Ertragsteuer beim Unternehmen vorsieht, die im Allgemeinen nur dann zu entrichten ist, wenn das Unternehmen Gewinne an die Gesellschafter ausschüttet, eine fiktive Gewinnausschüttung unterstellt wird oder wenn im Unternehmen bestimmte nicht geschäftsbezogene Aufwendungen anfallen,
2. eine Steuer mindestens in Höhe des Mindeststeuersatzes vorsieht und

3. am oder vor dem 1. Juli 2021 in Kraft getreten ist.

(37) Zugelassener Rechnungslegungsstandard sind die allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze, die von einem zugelassenen Standardsetzer im Belegenheitsstaat der Einheit genehmigt wurden.

(38) Zugelassener Standardsetzer ist die Stelle, die in einem Steuerhoheitsgebiet rechtlich befugt ist, Rechnungslegungsstandards für Zwecke der Finanzberichterstattung vorzuschreiben, festzulegen oder zu genehmigen.

T e i l 2

E r g ä n z u n g s s t e u e r

A b s c h n i t t 1

P r i m ä r e r g ä n z u n g s s t e u e r

§ 8

Umfang der Besteuerung der Muttergesellschaft

(1) Für eine nach § 1 steuerpflichtige oberste Muttergesellschaft, die selbst niedrig besteuert ist oder die zu einem Zeitpunkt während des Geschäftsjahres unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält, entsteht ein Ergänzungssteuerbetrag in Höhe des ihr zuzurechnenden Anteils am Steuererhöhungsbetrag dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr (Primärerergänzungssteuerbetrag).

(2) Für jede nach § 1 steuerpflichtige zwischengeschaltete Muttergesellschaft, die selbst niedrig besteuert ist oder die zu einem Zeitpunkt während des Geschäftsjahres unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält, entsteht ein Ergänzungssteuerbetrag in Höhe ihres Primärerergänzungssteuerbetrags. Satz 1 gilt nicht, wenn

1. die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung für das Geschäftsjahr unterliegt oder
2. eine andere zwischengeschaltete Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung für das Geschäftsjahr unterliegt, welche unmittelbar oder mittelbar eine Kontrollbeteiligung an der zwischengeschalteten Muttergesellschaft im Sinne des Satzes 1 hält.

(3) Für jede nach § 1 steuerpflichtige in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, die selbst niedrig besteuert ist oder die zu einem Zeitpunkt während des Geschäftsjahres unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält, entsteht ein Ergänzungssteuerbetrag in Höhe ihres Primärerergänzungssteuerbetrags. Satz 1 gilt nicht für Muttergesellschaften, an denen eine andere in Teileigentum stehende Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe, die einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung für das Geschäftsjahr unterliegt, unmittelbar oder mittelbar alle Eigenkapitalanteile hält.

§ 9

Anteil der Muttergesellschaft am Steuererhöhungsbetrag

(1) Der einer Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil am Steuererhöhungsbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit entspricht dem nach Teil 5 dieses Gesetzes für diese Geschäftseinheit berechneten Steuererhöhungsbetrag multipliziert mit der Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft für diese Geschäftseinheit für das betreffende Geschäftsjahr.

(2) Die Einbeziehungsquote wird wie folgt ermittelt:

$$\frac{(\text{Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit} - \text{Minderungsbetrag})}{\text{Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit}}$$

In den Fällen, in denen die Muttergesellschaft die Primärerergänzungssteuerregelung gegen sich selbst anwendet, beträgt die Einbeziehungsquote 100 Prozent.

(3) Der Minderungsbetrag ist der Betrag des Mindeststeuer-Gewinns, der nach den Grundsätzen des im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft verwendeten anerkannten Rechnungslegungsstandards anderen Beteiligten zuzurechnen wäre, wenn der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit ihrem Mindeststeuer-Gewinn entspräche und

1. die Muttergesellschaft einen Konzernabschluss nach diesem Rechnungslegungsstandard aufzustellen hätte (hypothetischer Konzernabschluss),
2. die Muttergesellschaft über eine Kontrollbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit verfügen würde, sodass diese nach den allgemeinen Konsolidierungsgrundsätzen in den hypothetischen Konzernabschluss der Muttergesellschaft einbezogen würde,
3. der gesamte Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit durch Geschäftsvorfälle mit Personen veranlasst wäre, die nicht der Unternehmensgruppe angehören, und
4. alle nicht unmittelbar oder mittelbar von der Muttergesellschaft gehaltenen Eigenkapitalbeteiligungen an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit von Personen gehalten werden, die nicht der Unternehmensgruppe angehören.

Bei transparenten Einheiten umfasst der Mindeststeuer-Gewinn keine Erträge, die nach § 41 Absatz 1 einem Gesellschafter zuzurechnen sind, der nicht der Unternehmensgruppe angehört.

§ 10

Minderung des Primärerergänzungssteuerbetrags

Bei einer im Inland belegenen Muttergesellschaft, die mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit über eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft oder eine in Teileigentum befindliche Muttergesellschaft hält, die nicht von der Mindeststeuer aufgrund von § 8 Absatz 2 Satz 2, Absatz 3 Satz 2 oder einer entsprechenden Regelung eines anderen Steuerhoheitsgebiets ausgenommen ist (nachgeordnete Muttergesellschaft), mindert sich der Primärerergänzungssteuerbetrag nach § 8 um die von einer nachgeordneten Muttergesellschaft aufgrund einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung erhobene Steuer. Der Ermäßigungsbetrag nach Satz 1 entspricht höchstens dem Anteil der Muttergesellschaft am Steuererhöhungsbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit nach § 9.

A b s c h n i t t 2

S e k u n d ä r e r g ä n z u n g s s t e u e r

§ 11

Umfang der Besteuerung der Geschäftseinheit

(1) Für jede nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit, ausgenommen Investmenteinheiten, entsteht in Höhe des ihr für das Geschäftsjahr nach Satz 3 zuzurechnenden Teils des Anteils der Bundesrepublik Deutschland am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge nach § 12 ein Ergänzungsteuerbetrag (Sekundärerergänzungssteuerbetrag). Der Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge im Sinne des Satzes 1 entspricht der Summe der für alle

niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe für das Geschäftsjahr berechneten Steuererhöhungsbeträge. Der der steuerpflichtigen Geschäftseinheit zuzurechnende Teil ist wie folgt zu ermitteln:

$$50\% \times \frac{\text{Anzahl der Beschäftigten der Geschäftseinheit im Inland}}{\text{Anzahl der Beschäftigten aller Geschäftseinheiten im Inland}} + 50\% \times \frac{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte der Geschäftseinheit im Inland}}{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten im Inland}}$$

Der für eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit nach Satz 3 berechnete Steuererhöhungsbetrag ist um den der obersten Muttergesellschaft sowie einer nachgeordneten Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil am Steuererhöhungsbetrag im Sinne des § 9 dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit zu reduzieren, der aufgrund einer anerkannten Primärer ergänzungssteuerregelung erhoben wird. § 12 gilt entsprechend.

(2) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn alle die Eigenkapitalbeteiligung der obersten Muttergesellschaft an dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit vermittelnden Eigenkapitalbeteiligungen durch eine oder mehrere Muttergesellschaften gehalten werden, die für das betreffende Geschäftsjahr in Bezug auf diese niedrig besteuerte Geschäftseinheit einer anerkannten Primärer ergänzungssteuerregelung unterliegen.

§ 12

Anteil der Bundesrepublik Deutschland am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge

(1) Der auf die Bundesrepublik Deutschland entfallende Anteil am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge entspricht vorbehaltlich des § 14 dem Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge im Sinne des § 11 multipliziert mit der Inlandsquote. Die Inlandsquote ist für jedes Geschäftsjahr für die Unternehmensgruppe wie folgt zu ermitteln:

$$50\% \times \frac{\text{Anzahl der Beschäftigten im Inland}}{\text{Anzahl der Beschäftigten in allen Steuerhoheitsgebieten mit anerkannter Sekundärer ergänzungssteuerregelung}} + 50\% \times \frac{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte im Inland}}{\text{Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte in allen Steuerhoheitsgebieten mit anerkannter Sekundärer ergänzungssteuerregelung}}$$

Für die Zwecke dieses Paragraphen gelten die folgenden Begriffsbestimmungen:

1. „Anzahl der Beschäftigten im Inland“ ist die Gesamtzahl der Beschäftigten aller im Inland belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe ist.
2. „Anzahl der Beschäftigten in allen Steuerhoheitsgebieten mit anerkannter Sekundärer ergänzungssteuerregelung“ ist die Gesamtzahl der Beschäftigten aller Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe, die in einem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, in dem für das Geschäftsjahr eine anerkannte Sekundärer ergänzungssteuerregelung anzuwenden ist.
3. „Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte im Inland“ ist die Summe der Nettobuchwerte der materiellen Vermögenswerte aller im Inland belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe.
4. „Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte in allen Steuerhoheitsgebieten mit anerkannter Sekundärer ergänzungssteuerregelung“ ist die Summe der Nettobuchwerte der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe, die in einem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, in dem für das Geschäftsjahr eine anerkannte Sekundärer ergänzungssteuerregelung anzuwenden ist.

(2) Die Anzahl der Beschäftigten im Sinne des Absatzes 1 entspricht der Gesamtzahl aller Arbeitnehmer auf der Basis von Vollzeitäquivalenten aller Geschäftseinheiten, die in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Einer in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Betriebsstätte sind die Arbeitnehmer zuzuordnen, deren Lohnaufwand in der Rechnungslegung dieser Betriebsstätte im Sinne des § 40 Absatz 1 und 2 enthalten ist. Als

Arbeitnehmer im Sinne der Sätze 1 und 2 gelten auch unabhängige Auftragnehmer, die an der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken. Für die Zwecke dieses Absatzes bleiben Arbeitnehmer und unabhängige Auftragnehmer von Investmenteinheiten unberücksichtigt.

(3) Materielle Vermögenswerte im Sinne des Absatzes 1 umfassen die materiellen Vermögenswerte des Anlage- und Umlaufvermögens, jedoch keine Barmittel oder Barmitteläquivalente, immateriellen oder finanziellen Vermögenswerte, aller Geschäftseinheiten, die in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Einer in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Betriebsstätte sind die materiellen Vermögenswerte zuzuordnen, die in der separaten Ergebnisrechnung dieser Betriebsstätte im Sinne des § 40 Absatz 1 und 2 enthalten sind. Für die Zwecke des Absatzes 3 bleiben materielle Vermögenswerte von Investmenteinheiten unberücksichtigt.

(4) Nettobuchwert im Sinne des Absatzes 1 ist das arithmetische Mittel, aus den für einen materiellen Vermögenswert zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres im Jahresabschluss ausgewiesenen Werten nach Berücksichtigung der kumulierten Abschreibungen und substanzbedingten Wertminderungen.

§ 13

Besonderheiten bei transparenten Einheiten

(1) Für die Zuordnung der Beschäftigten im Sinne des § 12 Absatz 2 und der materiellen Vermögenswerte im Sinne des § 12 Absatz 3 zu den Betriebsstätten einer transparenten Einheit sind die Grundsätze von § 41 Absatz 1 und 2 für Zwecke des § 12 nicht anzuwenden.

(2) Die Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte einer transparenten Einheit, die keiner Betriebsstätte zugeordnet werden können, sind anderen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe zuzuordnen, die in dem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, in dem die transparente Einheit gegründet worden ist. Sofern auch keine Zuordnung zu Geschäftseinheiten nach Satz 1 erfolgen kann, bleiben die Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte bei der Ermittlung der Inlandsquote im Sinne des § 12 Absatz 1 Satz 2 unberücksichtigt.

§ 14

Besonderheiten bei Steuerhoheitsgebieten mit anerkannter Sekundärerergänzungssteuerregelung

Bei der Ermittlung der Inlandsquote nach § 12 Absatz 1 Satz 2 der Unternehmensgruppe für das betreffende Geschäftsjahr bleibt ein Steuerhoheitsgebiet mit anerkannter Sekundärerergänzungssteuerregelung unberücksichtigt, bis die auf dieses Steuerhoheitsgebiet für die betreffende Unternehmensgruppe für ein vorhergehendes Geschäftsjahr entfallende Sekundärerergänzungssteuer im gesamten Umfang festgesetzt worden ist. Satz 1 gilt nicht, wenn infolgedessen sämtliche Steuerhoheitsgebiete mit anerkannter Sekundärerergänzungssteuerregelung unberücksichtigt blieben.

Teil 3

Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts

Abschnitt 1

Grundlagen der Mindeststeuer-Gewinnermittlung

§ 15

Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust

(1) Der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust ist der für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzern einheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen (Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag), korrigiert um die in § 18 bezeichneten Beträge. Auswirkungen aus der Anpassung des Buchwerts von Vermögenswerten und Schulden bei einer Geschäftseinheit, die aufgrund der Anwendung der Erwerbsmethode bei einem Beteiligungserwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses resultieren, dürfen nicht berücksichtigt werden. Satz 2 gilt nicht, wenn der Beteiligungserwerb vor dem 1. Dezember 2021 stattfand und es der Unternehmensgruppe nicht möglich ist, den Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ausgehend vom nicht angepassten Buchwert der beim Unternehmenszusammenschluss übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden zu bestimmen.

(2) Ist es im Einzelfall unverhältnismäßig, den Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag einer Geschäftseinheit auf der Grundlage des für die Aufstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft maßgeblichen Rechnungslegungsstandards zu ermitteln, kann auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr nach anderen anerkannten Rechnungslegungsstandards oder einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard ermittelt werden, vorausgesetzt, dass

1. der Jahresabschluss der Geschäftseinheit auf Grundlage dieses Rechnungslegungsstandards aufgestellt wurde,
2. die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen ordnungsgemäß sind und
3. permanente Differenzen, sofern sie aggregiert mehr als 1 Million Euro betragen und aus den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften bestimmter Ertrags- oder Aufwandspositionen oder Transaktionen des Rechnungslegungsstandards der Geschäftseinheit resultieren, so angepasst werden, dass sie den Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der obersten Muttergesellschaft entsprechen.

§ 16

Betragsmäßige und fremdvergleichskonforme Anpassungen

(1) Geschäftsvorfälle zwischen in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegenen Geschäftseinheiten, die in den Jahresabschlüssen der jeweiligen Geschäftseinheiten nicht in derselben Höhe erfasst sind oder nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, sind dahingehend anzupassen, dass sie betragsmäßig korrespondieren und dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Satz 1 ist bei einer nur unilateralen Verrechnungspreiskorrektur, die die steuerpflichtigen Einkünfte einer Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet erhöht oder verringert,

1. dessen nominaler Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegt oder

2. welches in Bezug auf die betreffende Unternehmensgruppe in den beiden der unilateralen Verrechnungspreiskorrektur vorangehenden Geschäftsjahren ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet war, nicht anzuwenden.

(2) Für Geschäftsvorfälle zwischen in demselben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, die für Zwecke der Ermittlung des effektiven Steuersatzes von der Unternehmensgruppe getrennt zu betrachten sind, gilt Absatz 1 entsprechend. Verluste aus der Veräußerung, Übertragung oder Überführung von Vermögenswerten zwischen in demselben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, die im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag berücksichtigt wurden, sind nach Fremdvergleichsgrundsätzen anzupassen; bei der übernehmenden Geschäftseinheit sind die korrespondierenden Folgen zu ziehen.

(3) Für die Anpassungen nach den Absätzen 1 und 2 gilt § 50 Absatz 1 und 2 entsprechend.

§ 17

Korrespondierende Einstufung von Finanzinstrumenten

Die Einstufung eines Finanzinstruments als Eigenkapital oder Fremdkapital hat für den Emittenten und den Inhaber einheitlich zu erfolgen. Weicht die Einstufung auf der Grundlage des jeweils maßgebenden Rechnungslegungsstandards beim Emittenten und Inhaber voneinander ab, ist die Einstufung des Instruments beim Emittenten für den Inhaber bindend.

A b s c h n i t t 2

E r m i t t l u n g s g r u n d s ä t z e u n d A n p a s s u n g e n

Unterabschnitt 1

Allgemeine Bestimmungen

§ 18

Hinzurechnungen und Kürzungen

Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag wird

1. vermehrt um den positiven Saldo oder vermindert um den negativen Saldo des Gesamtsteueraufwands (§ 19),
2. vermindert um den Dividendenkürzungsbetrag (§ 20),
3. vermindert um ausgenommene Gewinne oder vermehrt um ausgenommene Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen (§ 21),
4. vermehrt um Gewinne oder vermindert um Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen (§ 22),
5. vermehrt um asymmetrische Fremdwährungsgewinne oder vermindert um Fremdwährungsverluste nach § 23 Absatz 1 Nummer 1 und 4 sowie vermindert um asymmetrische Fremdwährungsgewinne oder vermehrt um Fremdwährungsverluste nach § 23 Absatz 1 Nummer 2 und 3,
6. vermehrt um Aufwendungen für Bestechungs- und Schmiergelder und andere illegale Zahlungen,
7. vermehrt um Bußgelder und Sanktionen der Geschäftseinheit, die jeweils mindestens 50 000 Euro betragen und die von einem Gericht oder einer Behörde festgesetzt wurden; die Hinzurechnung unterbleibt, soweit mit der Geldbuße der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft

worden ist und zugleich die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, bei der Bemessung des Vorteils nicht abgezogen worden sind,

8. vermehrt oder vermindert um Korrekturbeträge aus Bilanzierungs- und Bewertungsfehlern eines vorangegangenen Geschäftsjahres sowie Änderungen der Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsmethoden (§ 24),
9. vermehrt oder vermindert um den Korrekturposten Pensionsaufwand (§ 25),
10. vermehrt oder vermindert um Anpassungsbeträge aufgrund von gruppeninternen Finanzierungsvereinbarungen (§ 26) und steuerlichen Zulagen (§ 27),
11. vermehrt oder vermindert um Anpassungsbeträge aufgrund von sektorspezifischen Ermittlungsgrundsätzen (§§ 28 bis 31),
12. vermehrt oder vermindert um Anpassungsbeträge aufgrund der Ausübung von Wahlrechten nach Abschnitt 3 (§§ 32 bis 39),
13. vermehrt oder vermindert um Beträge, die nach den §§ 40 und 41 zuzuordnen sind,
14. vermehrt um Gewinne oder vermindert um Verluste aus der Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden (§ 64); Nummer 3 bleibt davon unberührt, und
15. vermehrt oder vermindert um sonstige Anpassungen nach den Teilen 6 und 7 (§§ 62, 63, 65, 67 bis 72).

§ 19

Gesamtsteueraufwand

Gesamtsteueraufwand ist der positive oder negative Saldo aus

1. erfassten Steuern im Sinne des § 43, einschließlich erfasster latenter Steuern,
2. Steuern, die sich aus der Anwendung einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuerregelung, einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung und einer anerkannten Sekundärerergänzungssteuerregelung ergeben sowie
3. unzulässigen erstattungsfähigen Anrechnungssteuern.

§ 20

Dividendenkürzungsbetrag

(1) Der Dividendenkürzungsbetrag setzt sich zusammen aus Dividenden oder anderen Gewinnausschüttungen aus Eigenkapitalbeteiligungen, wenn

1. von Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe zusammen eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Gewinn, Kapital, an Rücklagen oder Stimmrechten der ausschüttenden Einheit zum Zeitpunkt der Ausschüttung besteht (Schachtelbeteiligungen) oder
2. die Eigenkapitalbeteiligungen zum Zeitpunkt der Ausschüttung für einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten von der Geschäftseinheit gehalten werden, die die Dividenden oder die anderen Gewinnausschüttungen empfängt (Langzeitbeteiligungen).

(2) Absatz 1 gilt nicht für Dividenden oder andere Gewinnausschüttungen, wenn sie aus Anteilen an einer Investmenteinheit stammen, für die das Wahlrecht im Sinne des § 72 ausgeübt worden ist. Bei zusammengesetzten Finanzinstrumenten gilt Absatz 1 nur bezogen auf den Teil der Dividende oder anderen Gewinnausschüttung, der auf die Eigenkapitalkomponente des Instruments entfällt.

§ 21

Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen

Ausgenommene Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen sind im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag enthaltene

1. Gewinne und Verluste aus der Änderung des beizulegenden Zeitwerts und aus der Veräußerung von Schachtelbeteiligungen (§ 20 Absatz 1 Nummer 1) sowie
2. Gewinne und Verluste in Bezug auf Eigenkapitalbeteiligungen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden.

§ 22

Gewinne oder Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen

Gewinne oder Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen entsprechen den Nettogewinnen oder Nettoverlusten, einschließlich damit im Zusammenhang stehender erfasster Steuern, des Geschäftsjahres aus Neubewertungen von Sachanlagen, deren Buchwerte nach den einschlägigen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen regelmäßig an den beizulegenden Zeitwert angepasst werden, sofern diese Anpassungen im sonstigen Ergebnis abgebildet und die damit im Zusammenhang stehenden Gewinne und Verluste anschließend nicht erfolgswirksam erfasst werden.

§ 23

Asymmetrische Fremdwährungsgewinne oder Fremdwährungsverluste

(1) Asymmetrische Fremdwährungsgewinne oder Fremdwährungsverluste entstehen aufgrund von abweichenden funktionalen Währungen,

1. die bei der steuerlichen Gewinnermittlung der Geschäftseinheit berücksichtigt worden sind und auf Schwankungen des Wechselkurses zwischen der für Zwecke der Rechnungslegung und der für steuerrechtliche Zwecke maßgeblichen funktionalen Währung beruhen;
2. die bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags berücksichtigt worden sind und auf Schwankungen zwischen dem Wechselkurs der für steuerrechtliche Zwecke und der für Zwecke der Rechnungslegung maßgeblichen funktionalen Währung beruhen;
3. die bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags berücksichtigt worden sind und auf Schwankungen zwischen dem Wechselkurs der für Zwecke der Rechnungslegung maßgeblichen funktionalen Währung und einer dritten Währung beruhen oder
4. die auf Schwankungen zwischen dem Wechselkurs der für steuerrechtliche Zwecke maßgeblichen funktionalen Währung und einer dritten Währung beruhen, ungeachtet dessen, ob die Fremdwährungsgewinne oder Fremdwährungsverluste aus der dritten Währung bei der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt worden sind.

(2) Für Zwecke des Absatzes 1 ist die

1. für steuerrechtliche Zwecke funktionale Währung die Währung, die im Belegenheitsstaat der Geschäftseinheit bei der steuerlichen Gewinnermittlung und für die Ermittlung der erfassten Steuern maßgeblich ist;
2. für Zwecke der Rechnungslegung funktionale Währung die Währung, die bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags der Geschäftseinheit verwendet wird;
3. dritte Währung eine Währung, die weder in Nummer 1 noch in Nummer 2 genannt ist.

§ 24

**Bilanzierungs- und Bewertungsfehler eines vorangegangenen Geschäftsjahres;
Änderungen der Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsmethoden**

(1) Änderungen des Eigenkapitals in der Bilanz der Geschäftseinheit zu Beginn des Geschäftsjahres, die zurückzuführen sind auf

1. eine Korrektur eines Fehlers bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags eines vorangegangenen Geschäftsjahres, der sich auf die Höhe der im Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust erfassten Erträge oder Aufwendungen für dieses Geschäftsjahr ausgewirkt hatte, oder
2. eine Änderung der Bilanzierungsvorschriften oder Bewertungsmethoden, die sich auf die Höhe der im Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust ausgewiesenen Erträge oder Aufwendungen für dieses Geschäftsjahr ausgewirkt hat,

stellen Bilanzierungs- und Bewertungsfehler eines vorangegangenen Geschäftsjahres sowie Änderungen der Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsmethoden dar.

(2) § 18 Nummer 8 findet keine Anwendung, soweit die Korrektur des Fehlers nach Absatz 1 Nummer 1 zu einer Minderung der nach § 50 geschuldeten erfassten Steuern führt.

§ 25

Korrekturposten Pensionsaufwand

Korrekturposten Pensionsaufwand ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betrag der im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag als Aufwand berücksichtigten Pensionsverpflichtungen und den für das Geschäftsjahr an eine Pensionseinheit geleisteten Beiträgen. Satz 1 gilt nur für Pensionsverpflichtungen, die auf eine Pensionseinheit ausgelagert sind.

§ 26

Gruppeninterne Finanzierungsvereinbarungen

(1) Aufwendungen aus gruppeninternen Finanzierungsvereinbarungen werden für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts einer Geschäftseinheit nicht berücksichtigt. Dies gilt nur, wenn während der erwarteten Laufzeit dieser Vereinbarung nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen davon auszugehen ist, dass die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim hochbesteuerten Gläubiger zu keiner entsprechenden Erhöhung des steuerlichen Gewinns führen.

(2) Eine gruppeninterne Finanzierungsvereinbarung ist jede Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe im Rahmen derer ein hochbesteuerter Gläubiger einer Geschäftseinheit in einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet unmittelbar oder mittelbar Kapital überlässt. Ein hochbesteuerter Gläubiger ist eine Geschäftseinheit, die in keinem Niedrigsteuerhoheitsgebiet belegen ist. Für Zwecke der Bestimmung eines Niedrigsteuerhoheitsgebiets sind alle Erträge oder Aufwendungen aus der gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes dieses Steuerhoheitsgebiets außer Acht zu lassen.

§ 27

Steuerliche Zulagen

(1) Anerkannte steuerliche Zulagen sind als Erträge zu behandeln; eine Erfassung im Betrag der angepassten Steuern ist nicht zulässig. Nicht anerkannte steuerliche Zulagen dürfen nicht als Erträge behandelt werden, sie sind im Betrag der angepassten Steuern zu erfassen.

(2) Anerkannte steuerliche Zulagen sind durch das Steuersystem gewährte Zulagen, soweit die jeweilige Zulage so ausgestaltet ist, dass sie innerhalb von vier Jahren ab Erfüllung der Anspruchsvoraussetzung für die Gewährung der Zulage auf die Steuer angerechnet oder ausgezahlt wird und deren Gewährung nicht vom Bestehen einer Steuerschuld abhängt. Anerkannte steuerliche Zulagen umfassen keine anrechenbaren oder erstattungsfähigen Steuern in Bezug auf zulässige Anrechnungssteuern oder unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern. Nicht anerkannte steuerliche Zulagen sind Steuergutschriften, die keine anerkannten steuerlichen Zulagen sind, aber ganz oder teilweise auszahlbar sind.

Unterabschnitt 2

Sektorspezifische Gewinnermittlung

§ 28

Ausnahme für Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr

(1) Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr, einschließlich anerkannter Neben- und Hilfsgeschäfte, werden bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nicht berücksichtigt, wenn die Geschäftseinheit nachweist, dass die strategische oder kaufmännische Geschäftsleitung sämtlicher betroffener Seeschiffe tatsächlich von dem Steuerhoheitsgebiet aus erfolgt, in dem die Geschäftseinheit belegen ist.

(2) Absatz 1 gilt für Gewinne oder Verluste, die eine Geschäftseinheit aus den folgenden Tätigkeiten erzielt:

1. Beförderungsleistungen auf einem Seeschiff im internationalen Seeverkehr,
2. Beförderungsleistungen auf einem Seeschiff im internationalen Seeverkehr im Rahmen eines Slot-Charter-Vertrags,
3. Vermietung eines für die Beförderungsleistung im internationalen Seeverkehr eingesetzten, vollständig ausgerüsteten und bemannten Seeschiffs auf Charter-Basis,
4. Vermietung eines für die Beförderungsleistung im internationalen Seeverkehr eingesetzten Seeschiffs an eine andere Geschäftseinheit (Bareboat-Charter),
5. Beteiligung an einem Pool, einer Betriebsgemeinschaft oder einer internationalen Betriebsstelle für die Beförderungsleistung im internationalen Seeverkehr und
6. Verkauf eines Seeschiffs, welches mindestens ein Jahr für die Beförderungsleistung im internationalen Seeverkehr genutzt und von der Geschäftseinheit gehalten wurde.

Satz 1 gilt nicht für Gewinne oder Verluste, die aus der Beförderung auf Binnenwasserstraßen in demselben Steuerhoheitsgebiet erzielt werden.

(3) Neben- und Hilfsgeschäfte im Sinne dieses Paragraphen, wenn sie hauptsächlich im Zusammenhang mit Beförderungsleistungen mit Seeschiffen im internationalen Seeverkehr stehen, sind die folgenden Tätigkeiten:

1. Vermietung eines Seeschiffs an ein anderes Schifffahrtsunternehmen, das keine Geschäftseinheit ist, für einen Zeitraum von nicht mehr als drei Jahren (Bareboat-Charter-Basis),
2. Verkauf von durch andere Schifffahrtsunternehmen ausgestellten Fahrkarten für den inländischen Teil einer internationalen Fahrt,
3. Vermietung und kurzfristige Lagerung von Containern, einschließlich der Kompensationen für die verspätete Rückgabe von Containern,
4. Erbringung von Dienstleistungen für andere Schifffahrtsunternehmen durch Ingenieure, Wartungspersonal, Ladearbeiter, Bewirtungs- und Kundendienstpersonal und
5. Kapitalerträge, die aus Investitionen stammen, die für die Ausübung der Tätigkeit für den Betrieb von Seeschiffen im internationalen Seeverkehr erforderlich sind.

Tätigkeiten im Sinne des Satzes 1 einer Geschäftseinheit setzen auch Tätigkeiten im Sinne des Absatzes 2 derselben Geschäftseinheit voraus.

(4) Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Tätigkeiten im Sinne des Absatzes 2 oder 3 stehen, sind direkt zuzuordnen. Aufwendungen, die nur in mittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind entsprechend dem Verhältnis der Umsatzerlöse der Geschäftseinheit aus diesen Tätigkeiten zu ihren Gesamtumsatzerlösen zuzuordnen.

(5) Die Gewinne oder Verluste im Sinne des Absatzes 3 sind abweichend von Absatz 1 nicht auszunehmen, soweit sie insgesamt den Betrag von 50 Prozent der Gewinne oder Verluste nach Absatz 2 dieser Geschäftseinheiten in demselben Steuerhoheitsgebiet übersteigen.

§ 29

Behandlung von Vergütungen auf besondere Instrumente bei Kreditinstituten und Versicherern

Aufwendungen und Erträge auf Instrumente des zusätzlichen Kernkapitals von Kreditinstituten sind bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts erfolgswirksam zu behandeln. Ein Instrument des zusätzlichen Kernkapitals ist ein Instrument, das von einer Geschäftseinheit gemäß den bankenaufsichtsrechtlichen Anforderungen emittiert wird und das in hartes Kernkapital umzuwandeln oder herabzuschreiben ist, wenn ein in den für das Instrument einschlägigen aufsichtsrechtlichen Vorgaben festgelegtes Ereignis eintritt, und das weitere Merkmale aufweist, die die Verlustabsorption erleichtern sollen. Satz 1 ist auf Restricted-Tier-1-Instrumente von Versicherern entsprechend anzuwenden. Restricted-Tier-1-Instrument ist ein Instrument, das von einer Geschäftseinheit gemäß den versicherungsaufsichtsrechtlichen Anforderungen emittiert wird und das in Eigenkapital umzuwandeln oder herabzuschreiben ist, wenn ein in den für das Instrument einschlägigen aufsichtsrechtlichen Vorgaben festgelegtes Ereignis eintritt, und das andere Merkmale aufweist, die die Verlustabsorption erleichtern sollen.

§ 30

Behandlung bestimmter Versicherungserträge

(1) Erträge einer Versicherungseinheit, die diese aus der Weiterbelastung von Steuern erzielt und die vertraglich vom Versicherungsnehmer zu tragen sind, sind von der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auszunehmen.

(2) Eine Versicherungseinheit hat bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts an Versicherungsnehmer gezahlte Leistungen als Ertrag anzusetzen, wenn die den Leistungen zugrundeliegenden Erträge bei der Versicherungseinheit nicht im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag berücksichtigt sind, soweit die entsprechende Zu- oder Abnahme der Verbindlichkeiten gegenüber den Versicherungsnehmern im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der Versicherungseinheit erfasst wird.

§ 31

Ausschluss von Aufwendungen bei fondsgebundenen Versicherungen

(1) Zuführungen einer Versicherungseinheit zu versicherungstechnischen Rückstellungen für fondsgebundene Versicherungen sind nicht abziehbar, soweit die Zuführungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Erträgen stehen, die nach § 18 Nummer 2 in Verbindung mit § 20 zu kürzen sind. Satz 1 gilt nicht, soweit diese Erträge die Gebühren für die Anlagenverwaltung abdecken.

(2) Zuführungen einer Versicherungseinheit zu versicherungstechnischen Rückstellungen für fondsgebundene Versicherungen sind nicht abziehbar, soweit die Zuführungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Gewinnen stehen, die nach § 18 Nummer 3 in Verbindung mit § 21 zu kürzen sind.

A b s c h n i t t 3

W a h l r e c h t e b e i d e r G e w i n n e r m i t t l u n g

§ 32

Aktienbasierte Vergütungen

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit können die von einer Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ausgewiesenen Aufwendungen, die für aktienbasierte Vergütungen geleistet wurden, durch die nach steuerlichen Vorschriften des Belegheitsstaats dieser Geschäftseinheit als Betriebsausgaben zugelassenen aktienbasierten Vergütungen ersetzt werden. Wird das Wahlrecht nach Satz 1 für Vergütungen ausgeübt, für die bereits in vorangegangenen Geschäftsjahren Aufwendungen im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der Geschäftseinheit berücksichtigt worden sind, muss bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts für das Antragsjahr ein Korrekturbetrag berücksichtigt werden. Dieser Betrag entspricht der positiven Differenz zwischen dem Gesamtbetrag aller bereits abgezogenen Aufwendungen für diese Vergütungen und dem Gesamtbetrag der Aufwendungen, die berücksichtigt hätten werden können, wenn das Wahlrecht bereits für diese Geschäftsjahre ausgeübt worden wäre.

(2) Wurden Aufwendungen im Sinne des Absatzes 1 im Zusammenhang mit einer Aktienoption abgezogen und wird diese Option nicht ausgeübt, sind die abgezogenen Beträge dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag des Geschäftsjahres hinzuzurechnen, in dem die Aktienoption letztmalig hätte ausgeübt werden können.

(3) Für die Ausübung des Wahlrechts nach Absatz 1 gilt § 75 Absatz 2; es ist einheitlich für alle in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten auszuüben. In dem Geschäftsjahr, in dem die Inanspruchnahme des Wahlrechts widerrufen wird, muss die Geschäftseinheit die positive Differenz zwischen den nach Absatz 1 zum Abzug zugelassenen Betriebsausgaben und allen während der Inanspruchnahme dieses Wahlrechts entstandenen und nicht geleisteten Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen berücksichtigen.

§ 33

Anwendung der Realisationsmethode

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit können Vermögenswerte und Schulden, die im Konzernabschluss zum beizulegenden Zeitwert erfasst oder bei denen Anpassungen aufgrund von Wertminderungstests vorgenommen worden sind, bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts abweichend mit dem maßgeblichen Buchwert nach Absatz 2 angesetzt werden (Realisationsmethode). Auf-

wendungen und Erträge aus der Erfassung des beizulegenden Zeitwerts oder der Anwendung des Wertminderungstests im Sinne des Satzes 1 sind bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auszunehmen.

(2) Maßgeblicher Buchwert ist der Buchwert, mit dem der Vermögenswert oder die Schuld zu Beginn des Geschäftsjahres, für das das Wahlrecht im Sinne des Absatzes 1 ausgeübt wird, im Jahresabschluss angesetzt worden ist. Bei Vermögenswerten und Schulden, die zu einem späteren Zeitpunkt erworben, hergestellt oder angefallen sind, sind die Anschaffungskosten, Herstellungskosten oder der Vereinnahmungsbetrag maßgebend.

(3) Für die Ausübung des Wahlrechts nach Absatz 1 gilt § 75 Absatz 2; es ist für alle Vermögenswerte und Schulden aller Geschäftseinheiten, die in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, einheitlich auszuüben. Die Ausübung kann auf alle materiellen Vermögenswerte der Geschäftseinheiten oder auf alle Investmenteinheiten beschränkt werden.

(4) Wird das Wahlrecht nach Maßgabe des § 75 Absatz 2 widerrufen, ist ein Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert, mit dem der Vermögenswert oder die Schuld zu Beginn des Geschäftsjahres, für das der Widerruf erfolgt, im Jahresabschluss angesetzt worden ist, und dem maßgeblichen Buchwert im Sinne des Absatzes 2 zu berücksichtigen.

§ 34

Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit kann der Nettogewinn aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen des Geschäftsjahrs und der vier vorangegangenen Geschäftsjahre (Fünfjahreszeitraum) für alle in demselben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten einheitlich jährlich nach Absatz 2 verteilt und der effektive Steuersatz nach § 55 Absatz 1 neu berechnet werden. Nettogewinn im Sinne dieses Paragraphen ist der positive Saldo der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von in demselben Steuerhoheitsgebiet belegendem unbeweglichem Vermögen aller dort belegenen Geschäftseinheiten für das Geschäftsjahr. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Veräußerungsvorgänge zwischen Geschäftseinheiten innerhalb derselben Unternehmensgruppe.

(2) Der Nettogewinn im Sinne des Absatzes 1 ist, beginnend mit dem ersten Geschäftsjahr des Fünfjahreszeitraums, in dem ein Nettoverlust entstanden ist (Verlustjahr), bis zur Höhe des Nettoverlusts zu verrechnen. Der Nettoverlust entspricht dem negativen Saldo der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von in demselben Steuerhoheitsgebiet belegendem unbeweglichem Vermögen aller dort belegenen Geschäftseinheiten für das Geschäftsjahr.

(3) Verbleibt nach Anwendung des Absatzes 2 ein Restbetrag, ist dieser gleichmäßig über den Fünfjahreszeitraum zu verteilen (Jahresbetrag) und den einzelnen Geschäftseinheiten nach der folgenden Formel zuzuweisen:

$$\text{Jahresbetrag} \times \frac{\text{Nettogewinn der einzelnen Geschäftseinheit für das Antragsjahr}}{\text{Nettogewinn aller Geschäftseinheiten für das Antragsjahr}}$$

(4) War eine Geschäftseinheit, die bei der Ermittlung des Verhältnisses nach Absatz 3 mit einbezogen wurde, in einem vorangegangenen Geschäftsjahr nicht in diesem Steuerhoheitsgebiet belegen, wird der auf diese Geschäftseinheit entfallende Teil gleichmäßig auf andere in demselben Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten verteilt.

(5) Erfasste Steuern in Bezug auf Nettogewinne oder Nettoverluste des Antragsjahres sind bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern auszunehmen.

§ 35

Konsolidierung

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit können Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste aus Geschäftsvorfällen zwischen Geschäftseinheiten, die in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind und einem gemeinsamen Gruppenbesteuerungssystem unterliegen, nach den Konsolidierungsgrundsätzen der obersten Muttergesellschaft zusammengefasst werden.

(2) Für das Wahlrecht nach Absatz 1 gilt § 75 Absatz 2; es ist für alle in einem Steuerhoheitsgebiet belegenden Geschäftseinheiten einheitlich auszuüben. Bei Widerruf der Inanspruchnahme des Wahlrechts sind Anpassungen zur Verhinderung einer Doppelerfassung oder Nichterfassung vorzunehmen.

§ 36

Steuerpflicht von Portfoliodividenden

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ist § 20 Absatz 1 Nummer 2 für die Ermittlung des Dividendenkürzungsbetrags einer Geschäftseinheit nicht anzuwenden.

(2) Für das Wahlrecht nach Absatz 1 gilt § 75 Absatz 2; es ist für alle Beteiligungen einer Geschäftseinheit einheitlich auszuüben.

§ 37

Steuerpflicht von Gewinnen oder Verlusten bei Eigenkapitalbeteiligungen

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ist § 21 für qualifizierte Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen einer Geschäftseinheit nicht anzuwenden.

(2) Qualifizierte Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen sind Gewinne oder Verluste aus Schachtelbeteiligungen (§ 20 Absatz 1 Nummer 1), die

1. ohne Ausübung des Wahlrechts nach Absatz 1 nach § 21 ausgenommen wären und
2. im Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit, die die Eigenkapitalbeteiligung hält, steuerpflichtig und nicht von der Besteuerung ausgenommen sind. Gewinne und Verluste aus der Änderung des beizulegenden Zeitwerts sind auch dann zu berücksichtigen, wenn nur die Veräußerung der Eigenkapitalbeteiligung der Besteuerung unterliegt und nur latente Steuern hinsichtlich der Änderung des beizulegenden Zeitwerts zu erfassen sind.

(3) Für das Wahlrecht nach Absatz 1 gilt § 75 Absatz 2; es ist für alle von Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets gehaltenen Schachtelbeteiligungen (§ 20 Absatz 1 Nummer 1) einheitlich auszuüben. Der Widerruf der Inanspruchnahme des Wahlrechts ist bezogen auf Eigenkapitalbeteiligungen nicht möglich, bei denen es infolge der Ausübung des Wahlrechts zu einer Verlustberücksichtigung gekommen ist. Für diese Eigenkapitalbeteiligungen gilt Absatz 1 ungeachtet des Widerrufs fort.

§ 38

Symmetrische Behandlung qualifizierter Währungsgewinne oder qualifizierter Währungsverluste bei Nettoinvestitionen in einen Geschäftsbetrieb

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit sind im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag enthaltene qualifizierte Währungsgewinne oder qualifizierte Währungsverluste einer Geschäftseinheit als ausgenommene Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen im Sinne des § 21 zu behandeln.

(2) Qualifizierte Währungsgewinne oder qualifizierte Währungsverluste sind Gewinne oder Verluste aus Währungsumrechnungsdifferenzen, soweit sie

1. die Absicherung von Währungsrisiken in Schachtelbeteiligungen (§ 20 Absatz 1 Nummer 1) betreffen, die von der Geschäftseinheit oder einer anderen Geschäftseinheit gehalten werden,
2. im Konzernabschluss im sonstigen Ergebnis erfasst sind und
3. ein Sicherungsinstrument betreffen, das nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard, der bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verwandt wird, als effektive Nettoinvestition in einen Geschäftsbetrieb zu beurteilen ist.

Soweit die wirtschaftlichen und bilanziellen Folgen des Sicherungsinstruments nicht von der das Sicherungsinstrument emittierenden Geschäftseinheit, sondern von der Geschäftseinheit getragen werden, die die betreffende Schachtelbeteiligung (§ 20 Absatz 1 Nummer 1) hält, ist Absatz 1 bei dieser und nicht beim Emittenten anzuwenden.

(3) Für das Wahlrecht nach Absatz 1 gilt § 75 Absatz 2; es ist für die Absicherung von Währungsrisiken in Schachtelbeteiligungen (§ 20 Absatz 1 Nummer 1) einer Geschäftseinheit einheitlich auszuüben.

§ 39

Qualifizierte Sanierungserträge

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit sind im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag enthaltene qualifizierte Sanierungserträge einer Geschäftseinheit bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auszunehmen.

(2) Sanierungserträge im Sinne des Absatzes 1 sind Erträge aus einem Schuldenerlass, wenn

1. zum Erlasszeitpunkt über das Vermögen der Geschäftseinheit ein an die eingetretene Zahlungsunfähigkeit anknüpfendes Insolvenzverfahren eröffnet wurde, das der Kontrolle eines Gerichts oder eines anderen unabhängigen Justizorgans unterliegt oder nachdem ein vom Schuldner unabhängiger Insolvenzverwalter bestellt wurde,
2. die Geschäftseinheit unter alleiniger Berücksichtigung von Verbindlichkeiten gegenüber nicht mit der Geschäftseinheit im Sinne des Artikels 5 Absatz 8 des OECD-Musterabkommens verbundenen Gläubigern (Drittgläubigern) ohne den Erlass dieser Verbindlichkeiten innerhalb von zwölf Monaten zahlungsunfähig würde und hierzu eine begründete Prognose eines unabhängigen Experten vorliegt oder
3. kein Fall der Nummer 1 oder 2 vorliegt und die Verbindlichkeiten der Geschäftseinheit den Zeitwert ihrer Vermögenswerte unmittelbar vor dem Zeitpunkt des Schuldenerlasses übersteigen (Überschuldung).

(3) Qualifizierte Sanierungserträge im Sinne des Absatzes 1 sind im Fall des

1. Absatzes 2 Nummer 1 sämtliche Sanierungserträge,
2. Absatzes 2 Nummer 2 sämtliche Sanierungserträge im Zusammenhang mit Drittgläubigern sowie Sanierungserträge im Zusammenhang mit im Sinne des Artikels 5 Absatz 8 des OECD-Musterabkommens verbundenen Gläubigern, soweit deren Sanierungsbeiträge als Teil einer einheitlichen Sanierungsbemühung mit den Drittgläubigern angesehen werden können,
3. Absatzes 2 Nummer 3 sämtliche Sanierungserträge im Zusammenhang mit Drittgläubigern, höchstens jedoch der kleinere der folgenden Beträge:
 - a) Überschuldungsbetrag,
 - b) Gesamtbetrag, der nach den steuerrechtlichen Bestimmungen des Belegenheitsstaats der Geschäftseinheit sanierungsbedingt untergehenden nationalen Steuerattributen.

Abschnitt 4

Aufteilung von Gewinnen und Verlusten bei Betriebsstätten und transparenten Einheiten

§ 40

Zuordnung von Gewinnen und Verlusten zwischen Betriebsstätte und Stammhaus

(1) Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag einer Betriebsstätte im Sinne des § 4 Absatz 8 Nummer 1 bis 3 ist der Betrag, der im Jahresabschluss ausgewiesen worden wäre, wenn die Betriebsstätte als ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen nach den Rechnungslegungsgrundsätzen, die bei der Aufstellung des Konzernabschlusses der Muttergesellschaft verwendet worden sind, Rechnung gelegt hätte.

(2) Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag nach Absatz 1 ist für das Geschäftsjahr so anzupassen, dass

1. bei einer Betriebsstätte nach § 4 Absatz 8 Nummer 1 und 2 nur die Erträge und Aufwendungen berücksichtigt werden, die der Betriebsstätte im Fall des § 4 Absatz 8 Nummer 1 nach den Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder im Fall des § 4 Absatz 8 Nummer 2 nach dem nationalen Recht des Belegenheitsstaats zuzuordnen sind,
2. bei einer Betriebsstätte nach § 4 Absatz 8 Nummer 3 nur die Erträge und Aufwendungen berücksichtigt werden, die dieser Betriebsstätte entsprechend Artikel 7 des OECD-Musterabkommens zugeordnet würden.

(3) Bei einer Betriebsstätte nach § 4 Absatz 8 Nummer 4 gilt als Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag für das Geschäftsjahr der Teil der Einkünfte, der im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses nicht der Besteuerung unterliegt und Tätigkeiten außerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets zuzuordnen ist. Aufwendungen sind dem Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte nur zuzuordnen, soweit sie nicht bereits im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses steuerlich berücksichtigt worden und diesem Steuerhoheitsgebiet keine Tätigkeiten zuzuordnen sind.

(4) Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der Betriebsstätte nach den Absätzen 1 bis 3 darf bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts des Stammhauses nicht berücksichtigt werden. Abweichend von Satz 1 ist der Mindeststeuer-Verlust einer Betriebsstätte dem Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust des Stammhauses zuzurechnen, wenn dieser bei der Ermittlung des Gewinns des Stammhauses berücksichtigt wird und soweit dieser nicht mit steuerlichen Einkünften verrechnet wird, die im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses und der Betriebsstätte der Besteuerung unterliegen. Mindeststeuer-Gewinne der Betriebsstätte in nachfolgenden Geschäftsjahren sind bis zur Höhe des nach Satz 2 zugerechneten Mindeststeuer-Verlusts dem Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust des Stammhauses zuzurechnen.

§ 41

Zuordnung von Gewinnen und Verlusten bei transparenten Einheiten

(1) Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag einer transparenten Einheit ist um den Teil zu reduzieren, der den Gesellschaftern zuzuordnen ist, die nicht Teil der Unternehmensgruppe sind, und die ihren Eigenkapitalanteil an der transparenten Einheit unmittelbar oder über eine steuertransparente Struktur mittelbar halten. Dies gilt nicht für eine transparente Einheit, die selbst oberste Muttergesellschaft ist oder für transparente Einheiten, soweit diese unmittelbar oder über eine steuertransparente Struktur durch eine transparente oberste Muttergesellschaft gehalten werden.

(2) Der nach Anwendung von Absatz 1 verbleibende Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ist

1. einer Betriebsstätte entsprechend den Grundsätzen des § 40 zuzuordnen, soweit hierdurch die Geschäftstätigkeit der transparenten Einheiten ausgeübt wird,
2. im Fall einer steuertransparenten Einheit, die keine oberste Muttergesellschaft ist, den gruppenzugehörigen Gesellschaftern entsprechend ihrer jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung zuzuordnen, soweit nach Anwendung der Nummer 1 ein Betrag verbleibt,
3. im Fall einer steuertransparenten Einheit, die eine oberste Muttergesellschaft ist, oder im Fall einer umgekehrt hybriden Einheit dieser selbst zuzuordnen, soweit nach Anwendung der Nummer 1 ein Betrag verbleibt.

Teil 4

Ermittlung der angepassten erfassten Steuern

Abschnitt 1

Allgemeine Vorschriften

§ 42

Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit

(1) Der Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit entspricht den im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag im Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern, soweit es sich um erfasste Steuern handelt, angepasst um

1. die Hinzurechnungen im Sinne des § 45 und die Kürzungen im Sinne des § 46 der erfassten Steuern für das Geschäftsjahr,
2. den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern im Sinne des § 48,
3. Erhöhungen oder Minderungen der im Eigenkapital oder im sonstigen Ergebnis berücksichtigten erfassten Steuern in Bezug auf Bestandteile, die in die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts einfließen und nach dem Steuerrecht des Belegenheitsstaats der Geschäftseinheit der Besteuerung unterliegen,
4. Steuern im Sinne des § 34 Absatz 5 und
5. Anpassungen nach Teil 7 (§§ 67 bis 72).

(2) Bei der Ermittlung des Betrags nach Absatz 1 darf kein Betrag erfasster Steuern mehrfach berücksichtigt werden.

§ 43

Erfasste Steuern

(1) Vorbehaltlich des Absatzes 2 sind erfasste Steuern im Sinne dieses Gesetzes

1. Steuern vom Einkommen oder Ertrag der Geschäftseinheit, die im Jahresabschluss der Geschäftseinheit in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne oder ihren Anteil an den Erträgen oder Gewinnen einer anderen Geschäftseinheit, an der die Geschäftseinheit eine Eigenkapitalbeteiligung hält, ausgewiesen sind,

2. Steuern auf Gewinnausschüttungen, auf als Gewinnausschüttungen geltende Zahlungen oder auf betriebsfremde Aufwendungen der Geschäftseinheit, die im Rahmen eines zulässigen Ausschüttungssteuersystems erhoben werden,
 3. Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben werden, und
 4. Steuern, die in Bezug auf das Eigenkapital der Geschäftseinheit erhoben werden, einschließlich der Steuern, die sowohl auf der Grundlage vom Einkommen oder Ertrag als auch vom Eigenkapital der Geschäftseinheit erhoben werden.
- (2) Nicht erfasste Steuern im Sinne dieses Gesetzes sind
1. Steuern der Geschäftseinheit, die im Rahmen einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung, einer anerkannten Sekundärerergänzungssteuerregelung oder einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuerregelung erhoben werden,
 2. unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern und
 3. Steuern einer Versicherungseinheit, die den nach § 30 Absatz 1 auszunehmenden Erträgen entsprechen.

§ 44

Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag bei Mindeststeuer-Gesamtverlust

(1) 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 die erwarteten angepassten erfassten Steuern, werden die Geschäftseinheiten in diesem Steuerhoheitsgebiet so behandelt, als hätten sie einen zusätzlichen Steuererhöhungsbetrag nach § 55 in Höhe der Differenz zwischen den angepassten erfassten Steuern und den erwarteten angepassten erfassten Steuern. Mindeststeuer-Gesamtverlust ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Mindeststeuer-Gewinnen und Mindeststeuer-Verlusten aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, wenn dieser negativ oder null ist.

(2) Die erwarteten angepassten erfassten Steuern betragen:

$$\text{Mindeststeuer-Gesamtverlust} \times \text{Mindeststeuersatz}$$

(3) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ist kein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag nach Absatz 1 anzusetzen. In diesem Fall ist die Differenz im Sinne des Absatzes 1 in die folgenden Geschäftsjahre vorzutragen. Dieser Vortrag kürzt den Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern in den folgenden Geschäftsjahren, in denen sich ein Mindeststeuer-Gesamtgewinn und ein positiver Betrag angepasster erfasster Steuern ergeben; die Kürzung erfolgt höchstens jedoch bis auf null. Der Vortrag nach Satz 2 hat bis zu dessen vollständigem Verbrauch bezogen auf die jeweilige Unternehmensgruppe und das jeweilige Steuerhoheitsgebiet und ungeachtet des Verbleibs einer Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe in dem Steuerhoheitsgebiet zu erfolgen.

(4) Absatz 3 ist nicht anzuwenden, soweit ein fiktiver latenter Steueranspruch aufgrund eines Verlustrücktrags nach § 50 Absatz 3 zu erfassen ist.

A b s c h n i t t 2

A n p a s s u n g e n d e r e r f a s s t e n S t e u e r n

§ 45

Hinzurechnungen

Den bei einer Geschäftseinheit im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag für das Geschäftsjahr erfassten Steuern werden folgende Beträge hinzugerechnet:

1. erfasste Steuern, die bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags als Aufwendungen im Ergebnis vor Steuern berücksichtigt worden sind,
2. Beträge, die als Folge der Inanspruchnahme des Mindeststeuer-Verlustwahlrechts nach § 49 Absatz 2 als aufgelöst gelten,
3. erfasste Steuern, die im Geschäftsjahr für ungewisse Steuerrückstellungen entrichtet worden sind, sofern die betreffenden Beträge in einem vorangegangenen Geschäftsjahr nach § 46 Nummer 4 gekürzt worden sind, und
4. anerkannte steuerliche Zulagen, die die angefallenen laufenden Steuern, soweit es sich um erfasste Steuern handelt, gemindert haben.

§ 46

Kürzungen

Die bei einer Geschäftseinheit im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag für das Geschäftsjahr erfassten Steuern werden gekürzt um

1. angefallene laufende Steuern in Zusammenhang mit Erträgen oder Gewinnen, die nach den Vorschriften des Teils 3 dieses Gesetzes bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auszunehmen sind oder ausgenommen werden,
2. nicht anerkannte steuerliche Zulagen, soweit sie die angefallenen laufenden Steuern, soweit es sich um erfasste Steuern handelt, nicht gemindert haben,
3. erstattete oder gutgeschriebene erfasste Steuern, ausgenommen für anerkannte steuerliche Zulagen, die im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag nicht als Minderung des Steueraufwands behandelt worden sind,
4. Steueraufwand für ungewisse Steuerrückstellungen und
5. Steueraufwand, der voraussichtlich nicht binnen drei Jahren nach Ablauf des Geschäftsjahres entrichtet wird.

§ 47

Zurechnung erfasster Steuern zu anderen Geschäftseinheiten

(1) Die erfassten Steuern einer Geschäftseinheit im Zusammenhang mit Betriebsstätten, steuertransparenten Einheiten, hybriden Einheiten sowie Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerungsregelung und Steuern auf Ausschüttungen werden wie folgt zugerechnet:

1. Der im Jahresabschluss einer Geschäftseinheit enthaltene Betrag der erfassten Steuern auf den Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust einer Betriebsstätte wird dieser zugerechnet.

2. Der im Jahresabschluss einer steuertransparenten Einheit enthaltene Betrag der erfassten Steuern auf den Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust, der nach § 41 Absatz 2 Nummer 2 einem gruppenzugehörigen Gesellschafter zugerechnet wird, wird diesem zugerechnet.
3. Der im Jahresabschluss eines gruppenzugehörigen Gesellschafters berücksichtigte Betrag an erfassten Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung ist der Geschäftseinheit, deren Einkommen beim gruppenzugehörigen Gesellschafter einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt, entsprechend dem Anteil am hinzugerechneten Einkommen zuzurechnen.
4. Der im Jahresabschluss eines gruppenzugehörigen Gesellschafters berücksichtigte Betrag der erfassten Steuern auf den Gewinn einer hybriden Einheit wird dieser zugerechnet.
5. Der im Jahresabschluss eines gruppenzugehörigen unmittelbaren Gesellschafters einer Geschäftseinheit enthaltene Betrag erfasster Steuern auf die von dieser Geschäftseinheit im Geschäftsjahr vorgenommenen Ausschüttungen ist der ausschüttenden Geschäftseinheit zuzurechnen.

(2) Die nach Absatz 1 Nummer 3 und 4 zuzurechnenden erfassten Steuern bezogen auf passive Erträge sind auf den niedrigeren der beiden folgenden Beträge zu begrenzen:

1. den Betrag der erfassten Steuern bezogen auf diese passiven Erträge oder
2. den Betrag der passiven Erträge der Geschäftseinheit, die aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerungsregelung oder einer Steuertransparenzregelung einzubeziehen sind, multipliziert mit dem Ergänzungssteuersatz für das Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit, der ohne Berücksichtigung der vom gruppenzugehörigen Gesellschafter der Geschäftseinheit zu entrichtenden erfassten Steuern bestimmt wird.

Die nach Satz 1 verbleibenden erfassten Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschafters für passive Einkünfte sind von der Zurechnung nach Absatz 1 Nummer 3 und 4 auszunehmen.

(3) Im Fall des § 40 Absatz 4 Satz 2 sind die erfassten Steuern, die im Belegenheitsstaat auf den Gewinn der Betriebsstätte anfallen, als erfasste Steuern des Stammhauses zu behandeln. Die nach Satz 1 zuzurechnenden erfassten Steuern dürfen den Betrag des Gewinns der Betriebsstätte, multipliziert mit dem höchsten inländischen Steuersatz für reguläre Einkünfte im Belegenheitsstaat des Stammhauses, nicht übersteigen.

§ 48

Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern

(1) Der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für eine Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr entspricht den im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag angefallenen latenten Steuern, wenn der anwendbare Steuersatz niedriger ist als der Mindeststeuersatz, und in allen anderen Fällen der unter Zugrundelegung des Mindeststeuersatzes neu berechneten latenten Steuern, die sich auf die erfassten Steuern für dieses Geschäftsjahr beziehen. Dabei sind die in den Absätzen 2 und 3 aufgeführten Anpassungen sowie folgende Positionen ausgeschlossen:

1. latente Steuern 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,
2. latente Steuern in Bezug auf unzulässige Abgrenzungen im Sinne des Absatzes 6 und nicht geltend gemachte Abgrenzungen im Sinne des Absatzes 7 für das laufende Geschäftsjahr,
3. Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsanpassungen auf einen latenten Steueranspruch,
4. neu bemessene latente Steuern aufgrund einer Änderung des geltenden inländischen Steuersatzes und
5. latente Steuern im Zusammenhang mit der Entstehung und Nutzung von Steueranrechnungsbeträgen, es sei denn, es handelt sich um einen qualifizierten gebietsfremden Steueranrechnungsbetrag. Ein qualifizierter gebietsfremder Steueranrechnungsbetrag einer Geschäftseinheit im Sinne dieser Vorschrift liegt vor,
 - a) wenn nach dem Recht des Belegenheitsstaats der Geschäftseinheit vorgesehen ist, dass

- aa) aus dem Belegenheitsstaat stammende Verluste zunächst mit gebietsfremden Gewinnen verrechnet werden müssen, bevor eine Anrechnung gebietsfremder Steuern erfolgen kann und
- bb) ungenutzte gebietsfremde Steueranrechnungsbeträge in nachfolgenden Besteuerungszeiträumen auf Steuern des Belegenheitsstaats in Bezug auf aus dem Belegenheitsstaat stammende Gewinne angerechnet werden können,
- b) soweit die Geschäftseinheit einen aus dem Belegenheitsstaat stammenden Verlust mit einem gebietsfremden Gewinn verrechnet hat und
- c) soweit der gebietsfremde Steueranrechnungsbetrag auf diesem gebietsfremden Gewinn beruht.

Als qualifizierter gebietsfremder Steueranrechnungsbetrag ist, vorbehaltlich der weiteren in diesem Paragraphen geregelten Ausschlüsse und Anpassungen, höchstens der kleinere der beiden folgenden Beträge anzusetzen:

- a) Betrag, der bezogen auf den gebietsfremden Gewinn gezahlten gebietsfremden Steuern,
- b) verrechneter Verlust multipliziert mit dem Steuersatz, der für Berechnung der gebietsfremden Steuer maßgebend ist.

Gebietsfremde Gewinne der Geschäftseinheit im Sinne dieser Vorschrift sind Einkünfte aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung.

(2) Der nach Anwendung des Absatzes 1 verbleibende Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern ist wie folgt anzupassen:

1. Erhöhung um den während des Geschäftsjahres tatsächlich angefallenen Betrag unzulässiger Abgrenzungen oder nicht geltend gemachter Abgrenzungen für ein früheres Geschäftsjahr,
2. Erhöhung um eine nach Absatz 4 nachversteuerte latente Steuerschuld, soweit sie im laufenden Geschäftsjahr beglichen wurde, und
3. Minderung um den Betrag, um den sich der Gesamtbetrag im Sinne des Absatzes 1 verringert hätte, wenn für einen steuerlichen Verlustvortrag im laufenden Jahr ein latenter Steueranspruch abgegrenzt worden wäre, jedoch hierfür die Voraussetzungen für den Ansatz nicht erfüllt waren.

(3) Ein latenter Steueranspruch, der nach Absatz 1 zu einem unter dem Mindeststeuersatz liegenden Steuersatz zu erfassen ist, kann abweichend von den Absätzen 1 und 2 anhand des Mindeststeuersatzes neu berechnet werden, sofern die steuerpflichtige Geschäftseinheit nachweisen kann, dass der latente Steueranspruch auf einen Mindeststeuer-Verlust dieses Geschäftsjahres zurückzuführen ist. Der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern wird um den Betrag verringert, um den sich ein latenter Steueranspruch aufgrund einer Neuberechnung nach Satz 1 erhöht.

(4) Eine latente Steuerschuld, die nach Absatz 1 berücksichtigt worden ist, die nicht nach Absatz 5 von der Nachversteuerung ausgenommen und die nicht 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 § 55 zu ermitteln. Der Nachversteuerungsbetrag des laufenden Geschäftsjahres entspricht der Differenz zwischen dem Betrag, mit dem die latente Steuerschuld in den Gesamtbetrag im Sinne des Absatzes 1 im fünften vorangegangenen Geschäftsjahr einbezogen worden ist, und dem Betrag, der nicht bis zum letzten Tag des laufenden Geschäftsjahres wieder aufgelöst worden ist.

(5) Von der Nachversteuerung nach Absatz 4 sind latente Steuerschulden in Bezug auf folgende Posten ausgenommen:

1. Abschreibungen auf 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 § 33 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.

(6) 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.

(7) Nicht geltend gemachte Abgrenzung bedeutet jede Erhöhung einer latenten Steuerschuld bei einer Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr, die voraussichtlich nicht innerhalb des in Absatz 4 genannten Zeitraums wieder aufgelöst wird und die auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit nicht in den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für das betreffende Geschäftsjahr einbezogen wird.

§ 49

Mindeststeuer-Verlustwahlrecht

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit kann mit Abgabe der ersten Mindeststeuer-Erklärung für ein Steuerhoheitsgebiet von der Anwendung des § 48 abgesehen werden. Für jedes Geschäftsjahr, in dem für ein Steuerhoheitsgebiet ein Mindeststeuer-Verlust vorliegt, wird ein latenter Steueranspruch in folgender Höhe angesetzt:

$$\text{Latenter Steueranspruch} = \text{Mindeststeuer-Gesamtverlust} \times \text{Mindeststeuersatz}$$

(2) Der latente Steueranspruch ist in nachfolgende Geschäftsjahre vorzutragen und in jedem dieser nachfolgenden Geschäftsjahre, in denen sich ein Mindeststeuer-Gesamtgewinn nach Teil 5 dieses Gesetzes ergibt, um folgenden Betrag aufzulösen, höchstens jedoch in Höhe des Betrags des latenten Steueranspruchs nach Absatz 1:

$$\text{Auflösungsbetrag} = \text{Mindeststeuer-Gesamtgewinn} \times \text{Mindeststeuersatz}$$

(3) In dem Geschäftsjahr, in dem die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Absatz 1 widerrufen wird, ist der latente Steueranspruch aufzulösen. Die erstmalige Anwendung des § 48 in einem Geschäftsjahr gilt als Widerruf nach Satz 1.

(4) Absatz 1 gilt nicht für ein Steuerhoheitsgebiet mit einem zulässigen Ausschüttungssteuersystem. Für den Fall, dass die oberste Muttergesellschaft eine transparente Einheit ist, gelten Satz 1 und die Absätze 1 bis 3 für den Mindeststeuer-Verlust der transparenten Einheit, der sich nach Anwendung des § 67 Absatz 2 ergibt, ent-

sprechend. Sofern die Voraussetzungen nach § 80 oder nach den §§ 81 bis 84 erfüllt sind und die Unternehmensgruppe den CbCR-Safe-Harbour tatsächlich anwendet, verschiebt sich die Anwendung des Mindeststeuer-Verlustwahlrechts entsprechend.

§ 50

Nachträgliche Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern

(1) Eine im Jahresabschluss der Geschäftseinheit ausgewiesene Erhöhung der Steuerschuld vorangegangener Geschäftsjahre wird als Änderung der erfassten Steuern in dem Geschäftsjahr behandelt, in dem die Änderung vorgenommen wird.

(2) Eine im Jahresabschluss der Geschäftseinheit ausgewiesene Minderung der Steuerschuld für ein vorangegangenes Geschäftsjahr für das Steuerhoheitsgebiet führt zu einer Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für dieses Geschäftsjahr nach § 55 Absatz 1. Bei der Neuberechnung nach § 55 Absatz 1 wird von den angepassten erfassten Steuern, die für ein vorangegangenes Geschäftsjahr ermittelt wurden, die Minderung der erfassten Steuern abgezogen. Der Mindeststeuer-Gewinn für das Geschäftsjahr und dazwischenliegende Geschäftsjahre ist entsprechend anzupassen, soweit nach der Anwendung von Satz 2 entsprechende Folgeanpassungen notwendig sind.

(3) Absatz 2 gilt auch, soweit ein steuerlicher Verlust in ein früheres Geschäftsjahr zurückgetragen wird (Verlustrücktrag). In diesem Fall ist für das Geschäftsjahr, in dem der steuerliche Verlust entsteht, ein fiktiver latenter Steueranspruch in Höhe des zurückgetragenen steuerlichen Verlusts multipliziert mit dem für das frühere Geschäftsjahr anwendbaren Steuersatz, höchstens jedoch dem Mindeststeuersatz, im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern zu erfassen. Die Umkehrung dieses latenten Steueranspruchs ist im Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für das Geschäftsjahr zu erfassen, in das der steuerliche Verlust zurückgetragen wurde.

(4) Abweichend von Absätzen 2 und 3 kann auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr eine Minderung der erfassten Steuern als Anpassung der erfassten Steuern in dem Geschäftsjahr, in dem die Anpassung vorgenommen wird, behandelt werden, soweit die Minderung der erfassten Steuern insgesamt weniger als 1 Million Euro beträgt.

(5) Der latente Steueraufwand aufgrund einer Absenkung des anwendbaren inländischen Steuersatzes ist als Anpassung der von der Geschäftseinheit nach den §§ 42 und 44 bis 46 angesetzten Steuerschuld aus erfassten Steuern in einem vorangegangenen Geschäftsjahr zu behandeln, wenn die Absenkung zu einer Unterschreitung des Mindeststeuersatzes führt. Der latente Steueraufwand aufgrund einer Erhöhung des anwendbaren inländischen Steuersatzes ist, wenn er gezahlt wurde, entsprechend den Absätzen 1 bis 3 als eine vorgenommene Anpassung der von der Geschäftseinheit nach den §§ 42 und 44 bis 46 angesetzten Verbindlichkeit aus erfassten Steuern in einem vorangegangenen Geschäftsjahr zu behandeln, sofern der Steuersatz, der bei der Bildung der latenten Steuerschuld zu Grunde gelegt worden ist, unter dem Mindeststeuersatz liegt. Diese Anpassung ist bis zur Höhe des Betrags möglich, um den der mit dem Mindeststeuersatz Neuberechnete latente Steueraufwand angestiegen ist.

(6) Ist ein 1 Million Euro übersteigender Betrag des laufenden Steueraufwands einer Geschäftseinheit, der in den angepassten erfassten Steuern für ein Geschäftsjahr berücksichtigt wurde, binnen drei Jahren nach Ablauf dieses Geschäftsjahres noch nicht entrichtet worden, werden der effektive Steuersatz und der Steuererhöhungsbetrag für das Geschäftsjahr, in dem der noch nicht entrichtete Betrag als erfasste Steuer geltend gemacht wurde, nach § 55 Absatz 1 neu berechnet, indem die noch nicht entrichteten Beträge aus den angepassten erfassten Steuern herausgerechnet werden.

Teil 5

Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des
Steuererhöhungsbetrags

Abschnitt 1

Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des
Steuererhöhungsbetrags

Unterabschnitt 1

Grundsätze und Besonderheiten

§ 51

Effektiver Steuersatz der Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet

(1) Für die Unternehmensgruppe ist der effektive Steuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr wie folgt zu ermitteln:

$$\frac{\text{Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern}}{\text{Mindeststeuer-Gesamtgewinn}}$$

Der effektive Steuersatz ist auf vier Stellen nach dem Komma zu runden. Der Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern ist die Summe aller Beträge der angepassten erfassten Steuern aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten. Mindeststeuer-Gesamtgewinn ist der positive Unterschiedsbetrag zwischen den Mindeststeuer-Gewinnen und Mindeststeuer-Verlusten aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten.

(2) Für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes nach Absatz 1 ist eine staatenlose Geschäftseinheit so zu behandeln, als wäre sie in einem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie die einzige Geschäftseinheit ist.

(3) Die Beträge der angepassten erfassten Steuern und Mindeststeuer-Gewinne oder Mindeststeuer-Verluste von Investmenteinheiten sind bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes nach Absatz 1 auszunehmen.

§ 52

Mindeststeuersatz und Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags

(1) Der Mindeststeuersatz beträgt 15 Prozent.

(2) Der Steuererhöhungsbetrag für ein Steuerhoheitsgebiet ist für ein Geschäftsjahr wie folgt zu ermitteln:

$$\begin{aligned} & \text{Ergänzungssteuersatz} \times \text{bereinigter Mindeststeuer-Gesamtgewinn} \\ & \quad + \text{zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag nach den §§ 43, 54 Absatz 1} \\ & \quad - \text{anerkannte nationale Ergänzungssteuer nach den §§ 85 bis 88} \end{aligned}$$

(3) Der Ergänzungssteuersatz entspricht der positiven Differenz aus dem Mindeststeuersatz und dem effektiven Steuersatz nach § 51 Absatz 1. Der bereinigte Mindeststeuer-Gesamtgewinn entspricht der positiven Differenz aus dem Mindeststeuer-Gesamtgewinn für das Geschäftsjahr und dem substanzbasierten Freibetrag nach § 56. Übersteigt der Ergänzungssteuersatz 15 Prozent, ist § 44 Absatz 3 ungeachtet eines Antrags und vorbehaltlich des § 44 Absatz 4 auf den übersteigenden Teil anzuwenden. Für Zwecke der Anwendung von § 44 Absatz 3 entspricht der Vortrag der Summe der Beträge der angepassten erfassten Steuern für dieses Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr.

(4) Vorbehaltlich des § 55 Absatz 3 wird der Steuererhöhungsbetrag nach Absatz 2 den in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, für die im Geschäftsjahr ein Mindeststeuer-Gewinn nach dem dritten Teil dieses Gesetzes ermittelt wurde, wie folgt zugeordnet:

$$\text{Steuererhöhungsbetrag} \times \frac{\text{Mindeststeuer-Gewinn der Geschäftseinheit}}{\text{Summe aller Mindeststeuer-Gewinne aller in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten}}$$

Für den Fall, dass sich für das Geschäftsjahr kein Mindeststeuer-Gesamtgewinn ergibt und der Steuererhöhungsbetrag nach Absatz 2 auf eine Neuberechnung nach § 55 Absatz 1 zurückzuführen ist, wird der Steuererhöhungsbetrag den Geschäftseinheiten entsprechend Satz 1 auf der Grundlage der Mindeststeuer-Gewinne der Geschäftsjahre zugeordnet, für die die Neuberechnungen nach § 55 Absatz 1 vorgenommen wurden.

§ 53

Behandlung von in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten

(1) Die Ermittlung des effektiven Steuersatzes nach § 51 und des Steuererhöhungsbetrags nach § 52 ist bei in Minderheitseigentum stehenden Gruppen so vorzunehmen, als ob es sich bei dieser Gruppe um eine separate Unternehmensgruppe handeln würde. Die angepassten erfassten Steuern und die Mindeststeuer-Gewinne oder Mindeststeuer-Verluste der in Minderheitseigentum stehenden Gruppen sind bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Mindeststeuer-Gesamtgewinns nicht zu berücksichtigen.

(2) Die Ermittlung des effektiven Steuersatzes einer in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheit, die nicht Teil einer in Minderheitseigentum stehenden Gruppe ist, hat entsprechend Absatz 1 zu erfolgen.

(3) Eine in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit ist jede Geschäftseinheit, an der die oberste Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung in Höhe von 30 Prozent oder weniger hält. Eine in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft ist jede in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit, die mittelbar oder unmittelbar eine Kontrollbeteiligung an anderen in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten hält, wenn nicht eine andere in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheit eine mittelbare oder unmittelbare Kontrollbeteiligung an der erstgenannten Geschäftseinheit hält. Eine in Minderheitseigentum stehende Gruppe ist eine in Minderheitseigentum stehende Muttergesellschaft mit allen im Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten, an denen sie eine unmittelbare oder mittelbare Kontrollbeteiligung hält.

§ 54

Wesentlichkeitsgrenze

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit kann der Steuererhöhungsbetrag jährlich abweichend von § 52 für in demselben Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten mit null angesetzt werden, wenn für das Geschäftsjahr und die zwei vorangegangenen Geschäftsjahre

1. der durchschnittliche Mindeststeuer-Gesamtumsatz aller in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten weniger als 10 Millionen Euro beträgt und
2. der durchschnittliche Mindeststeuer-Gesamtgewinn oder Mindeststeuer-Gesamtverlust weniger als 1 Million Euro beträgt.

Für den Fall, dass in einem der zwei dem Geschäftsjahr vorangegangenen Geschäftsjahre keine Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet belegen waren, ist das jeweilige Geschäftsjahr bei der Durchschnittsbildung nach Satz 1 nicht zu berücksichtigen.

(2) Absatz 1 gilt nicht für staatenlose Geschäftseinheiten oder Investmenteinheiten.

(3) Bei dem durchschnittlichen Mindeststeuer-Gesamtumsatz beziehungsweise dem durchschnittlichen Mindeststeuer-Gesamtgewinn oder Mindeststeuer-Gesamtverlust handelt es sich um den Durchschnitt des in diesem Steuerhoheitsgebiet verzeichneten Mindeststeuer-Umsatzes beziehungsweise des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts für das laufende und die zwei vorangegangenen Geschäftsjahre. Der Mindeststeuer-Gesamtumsatz eines Steuerhoheitsgebiets für ein Geschäftsjahr entspricht der Summe der Mindeststeuer-Umsätze aller in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten für dieses Geschäftsjahr unter Berücksichtigung der nach Teil 3 berechneten Anpassungen.

Unterabschnitt 2

Zusätzlicher laufender Steuererhöhungsbetrag

§ 55

Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag

(1) Führen § 34 Absatz 1, § 48 Absatz 4, § 50 Absatz 1, 2, 4 und 6 sowie § 69 zu einer Änderung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für ein vorangegangenes Geschäftsjahr,

1. werden der effektive Steuersatz und der Steuererhöhungsbetrag für das vorangegangene Geschäftsjahr nach den Regelungen der §§ 51, 52 und 56 bis 60 nach Berücksichtigung der Anpassungen der angepassten erfassten Steuern und des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts neu berechnet und
2. wird jede sich aus einer solchen Neuberechnung ergebende Erhöhung für Zwecke des § 52 Absatz 2 Satz 1 als zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag des laufenden Geschäftsjahres behandelt.

(2) Wenn nach Absatz 1 ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag für das Steuerhoheitsgebiet für das laufende Geschäftsjahr entstanden ist und sich im laufenden Geschäftsjahr kein Mindeststeuer-Gesamtgewinn ergibt, entspricht für Zwecke der Anwendung von § 9 Absatz 2 der Mindeststeuer-Gewinn jeder in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit dem nach § 52 Absatz 4 für diese Geschäftseinheit ermittelten Steuererhöhungsbetrag geteilt durch den Mindeststeuersatz nach § 52 Absatz 1.

(3) Wenn aufgrund von § 44 ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag für das laufende Geschäftsjahr entstanden ist, entspricht der Mindeststeuer-Gewinn für Zwecke der Anwendung von § 9 Absatz 2 jeder in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheit dem Ergebnis des dieser Geschäftseinheit danach zuzurechnenden Ergänzungssteuerbetrags geteilt durch den Mindeststeuersatz. Der zusätzliche Steuererhöhungsbetrag, der

den einzelnen Geschäftseinheiten zuzurechnen ist, ist nur unter den Geschäftseinheiten aufzuteilen, für die sich ein angepasster erfasster Steuerbetrag ergibt, der weniger als null und weniger als der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust der betreffenden Geschäftseinheit multipliziert mit dem Mindeststeuersatz beträgt. Die Aufteilung erfolgt anteilig auf der Grundlage des folgenden Betrags für jede dieser Geschäftseinheiten:

(Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust × Mindeststeuersatz) – angepasste erfasste Steuern

(4) Wird einer Geschäftseinheit ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag für das Geschäftsjahr nach den Absätzen 1 bis 3 und nach § 52 Absatz 4 Satz 1 zugerechnet, wird diese Geschäftseinheit für die Zwecke des Teils 2 als niedrig besteuerte Geschäftseinheit behandelt.

A b s c h n i t t 2

S u b s t a n z b a s i e r t e r F r e i b e t r a g

§ 56

Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags

(1) Der substanzbasierte Freibetrag für alle in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, ausgenommen von Investmenteinheiten, beträgt:

$$5 \% \times \text{berücksichtigungsfähige Lohnkosten für berücksichtigungsfähige Beschäftigte} \\ + 5 \% \times \text{berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte}$$

(2) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit kann für jedes Geschäftsjahr auf den Ansatz und die Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags nach Absatz 1 verzichtet werden.

§ 57

Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten

(1) Berücksichtigungsfähige Beschäftigte sind Beschäftigte, einschließlich Teilzeitbeschäftigte, einer Geschäftseinheit sowie unabhängige Auftragnehmer, die zur regulären Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit beitragen und gegenüber der Unternehmensgruppe in Bezug auf diese Tätigkeit weisungsgebunden sind.

(2) Berücksichtigungsfähige Lohnkosten sind Löhne, Gehälter und andere Bezüge für Beschäftigte nach Absatz 1, einbehaltene Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitgebers. Andere Bezüge im Sinne des Satzes 1 umfassen solche, die eine unmittelbare und ausschließliche persönliche Vorteilszuwendung an Beschäftigte nach Absatz 1 darstellen; darunter fallen Krankenversicherungsbeiträge sowie Renten- und Pensionsbeiträge des Arbeitgebers. Dabei sind folgende Lohnkosten nicht zu berücksichtigen:

1. Lohnkosten, die als Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Teil des Buchwerts berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte aktiviert worden sind, und
2. Lohnkosten, die den auszunehmenden Gewinnen oder Verlusten nach § 28 zuzuordnen sind.

§ 58

Berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte

(1) Berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte entsprechen dem Buchwert folgender im Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit belegener materieller Vermögenswerte:

1. von Sachanlagevermögen,
2. natürlicher Ressourcen,
3. des Rechts des Leasingnehmers zur Nutzung eines im Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit belegenen materiellen Vermögenswertes, und
4. einer staatlichen Lizenz oder einer ähnlichen staatlichen Vereinbarung zur Nutzung unbeweglichen Vermögens oder natürlicher Ressourcen, die mit erheblichen Investitionen in materielle Vermögenswerte einhergehen.

(2) Bei der Ermittlung der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte nach Absatz 1 sind nicht zu berücksichtigen:

1. die Buchwerte der zur Veräußerung sowie zu Leasing- oder Investitionszwecken gehaltenen Vermögenswerte, einschließlich Grund und Boden und Gebäuden sowie
2. die Buchwerte materieller Vermögenswerte, die bei der Erzielung von Gewinnen oder Verlusten nach § 28 eingesetzt werden; Buchwerte materieller Vermögenswerte, die § 28 Absatz 3 zugeordnet sind, werden berücksichtigt, soweit die mit ihnen erzielten Gewinne oder Verluste über die nach § 28 Absatz 5 festgelegte Obergrenze hinausgehen.

(3) Für die Ermittlung der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte nach den Absätzen 1 und 2 ist auf die durchschnittlichen Buchwerte der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte am Beginn und Ende des Geschäftsjahres abzustellen, wie sie im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft ausgewiesen sind.

§ 59

Anwendung des substanzbasierten Freibetrags in Sonderfällen

(1) Die §§ 57 und 58 sind auf Betriebsstätten entsprechend anzuwenden. Dabei richten sich die maßgeblichen Werte nach der Rechnungslegung der Betriebsstätte nach § 40. Die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte einer Betriebsstätte nach Satz 1 sind im gleichen Verhältnis auszunehmen, zu dem die Beträge nach § 40 Absatz 1 und § 67 Absatz 3 ganz oder teilweise bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags auszunehmen sind. Die bei der Betriebsstätte berücksichtigten Werte sind beim Stammhaus nicht erneut zu berücksichtigen.

(2) Die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte, die keiner Betriebsstätte nach Absatz 1 zuzuordnen sind, sind bei transparenten Einheiten wie folgt zuzuordnen:

1. sofern die Einheit keine oberste Muttergesellschaft ist, den gruppenzugehörigen Gesellschaftern entsprechend ihrer jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung, vorausgesetzt, die berücksichtigungsfähigen Beschäftigten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte sind im gleichen Steuerhoheitsgebiet belegen wie die jeweiligen gruppenzugehörigen Gesellschafter,
2. sofern die Einheit oberste Muttergesellschaft ist, dieser Einheit, soweit die berücksichtigungsfähigen Beschäftigten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte im gleichen Steuerhoheitsgebiet wie die oberste Muttergesellschaft belegen sind, vermindert um den Anteil, zu dem Beträge nach § 67 bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags auszunehmen sind.

Alle berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte, die nicht nach Satz 1 zugeordnet werden können, sind bei der Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags nicht zu berücksichtigen.

§ 60

Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags in einem Übergangszeitraum

(1) Für die Zwecke der Anwendung der §§ 56 und 57 gilt anstelle des Werts von 5 Prozent für jedes Geschäftsjahr, das in einem der folgenden Kalenderjahre beginnt, folgender Wert:

Geschäftsjahr beginnt im Kalenderjahr	Prozentsatz für § 56
2023	10
2024	9,8
2025	9,6
2026	9,4
2027	9,2
2028	9,0
2029	8,2
2030	7,4
2031	6,6
2032	5,8

(2) Für die Zwecke der Anwendung der §§ 56 und 58 gilt anstelle des Werts von 5 Prozent für jedes Geschäftsjahr, das in einem der folgenden Kalenderjahre beginnt, folgender Wert:

Geschäftsjahr beginnt im Kalenderjahr	Prozentsatz für § 56
2023	8,0
2024	7,8
2025	7,6
2026	7,4
2027	7,2
2028	7,0
2029	6,6
2030	6,2
2031	5,8
2032	5,4

Teil 6

Unternehmensumstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen

Abschnitt 1

Ermittlung der Umsatzgrenze in Sonderfällen

§ 61

Anwendung der Umsatzgrenze bei Zusammenschluss oder Teilung

(1) Haben sich zwei oder mehr Unternehmensgruppen zu einer Unternehmensgruppe zusammengeschlossen, gilt für Geschäftsjahre vor dem Zusammenschluss der Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 als erreicht, wenn die Summe der in den Konzernabschlüssen für das jeweilige Geschäftsjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse 750 Millionen Euro oder mehr beträgt.

(2) Schließt sich eine Einheit, die keiner Unternehmensgruppe angehört, mit einer anderen Einheit oder einer Unternehmensgruppe zusammen und hat eine oder haben beide Parteien für Geschäftsjahre vor dem Zusammenschluss keinen Konzernabschluss aufgestellt, gilt für solche Geschäftsjahre der Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 als erreicht, wenn die Summe der in den Konzern- und Einzelabschlüssen der Parteien für das jeweilige Geschäftsjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse 750 Millionen Euro oder mehr beträgt.

(3) Teilt sich eine Unternehmensgruppe, die die Umsatzgrenze erfüllt, in zwei oder mehr Unternehmensgruppen (Teilunternehmensgruppen), gilt für eine Teilunternehmensgruppe die Umsatzgrenze für die ersten vier Geschäftsjahre, die nach der Teilung enden, als erfüllt, wenn sie im ersten Geschäftsjahr, das nach der Teilung endet, den Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 erreicht. Für das zweite bis vierte Geschäftsjahr, das nach der Teilung endet, gilt die Umsatzgrenze als erfüllt, wenn sie den Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 in mindestens zwei jener Geschäftsjahre erreicht.

(4) § 1 Absatz 3 gilt für die Anwendung der Absätze 1 bis 3 entsprechend.

(5) Zusammenschluss im Sinne der Absätze 1 und 2 ist jede Vereinbarung, bei der

1. alle oder im Wesentlichen alle Einheiten mehrerer eigenständiger Unternehmensgruppen unter gemeinsame Kontrolle gebracht werden, sodass sie eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 bilden, oder
2. eine Einheit, die nicht Teil einer Unternehmensgruppe ist, zusammen mit einer anderen Einheit oder einer Unternehmensgruppe unter gemeinsame Kontrolle gebracht wird, sodass sie eine neue Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 bilden.

(6) Teilung im Sinne des Absatzes 3 ist jede Vereinbarung, nach der Einheiten einer Unternehmensgruppe in mindestens zwei Unternehmensgruppen geteilt werden, sodass sie nicht mehr von derselben obersten Muttergesellschaft in den Konzernabschluss einbezogen werden.

A b s c h n i t t 2

V e r ä n d e r u n g e n d e r U n t e r n e h m e n s g r u p p e

§ 62

Austritt und Beitritt von Geschäftseinheiten

(1) Die beitretende oder austretende Geschäftseinheit gilt im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts als zu der Unternehmensgruppe zugehörig, welche im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst.

(2) In den Fällen des Absatzes 1 gelten die nachfolgenden Bestimmungen:

1. Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag und die angepassten erfassten Steuern der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit werden im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts bei der jeweiligen Unternehmensgruppe nur insoweit berücksichtigt, als diese im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft berücksichtigt wurden.
2. Im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts und in jedem nachfolgenden Geschäftsjahr werden der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust und die angepassten erfassten Steuern der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit auf der Grundlage der historischen Buchwerte ihrer Vermögenswerte und Schulden bestimmt.
3. Im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts werden bei der Berechnung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten (§ 57) der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit nur die im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft ausgewiesenen Lohnkosten berücksichtigt.
4. Bei der Berechnung der Buchwerte der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte (§ 58) der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit erfolgt für das Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts eine zeitanteilige Anpassung entsprechend dem Zeitraum, in dem die Geschäftseinheit der jeweiligen Unternehmensgruppe angehörte.
5. Mit Ausnahme des latenten Steueranspruchs aufgrund des Mindeststeuer-Verlustwahlrechts (§ 49) werden die aktiven und passiven latenten Steuern der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit, die zwischen Unternehmensgruppen übertragen werden, von der erwerbenden Unternehmensgruppe in der gleichen Weise und im gleichen Umfang berücksichtigt als ob die erwerbende Unternehmensgruppe diese Geschäftseinheit bereits zum Zeitpunkt des Entstehens dieser aktiven und passiven latenten Steuern beherrschte.
6. Passive latente Steuern der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit, die zuvor in den Gesamtbetrag der Anpassung der latenten Steuern einbezogen wurden, sind von der veräußernden Unternehmensgruppe für Zwecke des § 48 Absatz 4 als ausgeglichen und von der erwerbenden Unternehmensgruppe für Zwecke des § 48 Absatz 4 als im Geschäftsjahr des Erwerbs entstanden zu behandeln; abweichend von § 48 Absatz 4 Satz 2 ist in diesen Fällen der Nachversteuerungsbetrag als Minderung der erfassten Steuern des laufenden Geschäftsjahres zu behandeln.
7. Ist die beitretende oder austretende Geschäftseinheit eine Muttergesellschaft und im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts mindestens zu zwei Unternehmensgruppen zugehörig, wendet sie die Bestimmungen der Primärer ergänzungssteuerregelung gesondert auf die ihr zuzurechnenden Anteile an dem Steuererhöhungsbetrag für die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten an, die für jede dieser Unternehmensgruppen identifiziert wurden.

(3) Für Zwecke der Absätze 1 und 2 ist eine beitretende Geschäftseinheit eine Geschäftseinheit, die infolge einer Übertragung der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an dieser Geschäftseinheit in einem Geschäftsjahr einer Unternehmensgruppe angehört. Dies gilt sinngemäß, wenn die Geschäftseinheit selbst zur obersten

Muttergesellschaft einer neuen Unternehmensgruppe wird. Eine austretende Geschäftseinheit ist eine Geschäftseinheit, die infolge einer Übertragung der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an dieser Geschäftseinheit nicht mehr einer Unternehmensgruppe angehört.

§ 63

Erwerb und Veräußerung von Anteilen, die als Übertragung oder Erwerb von Vermögenswerten und Schulden gelten

Die Veräußerung oder der Erwerb einer Kontrollbeteiligung an einer beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit gilt als Übertragung oder Erwerb von Vermögenswerten und Schulden, wenn das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, oder im Fall einer steuertransparenten Einheit das Steuerhoheitsgebiet, in dem sich die Vermögenswerte befinden, den Erwerb oder die Veräußerung dieser Kontrollbeteiligung in gleicher oder ähnlicher Weise behandelt wie den Erwerb oder die Veräußerung von Vermögenswerten und Schulden und den Veräußerer auf der Grundlage der Differenz zwischen den steuerlichen Buchwerten und dem Kaufpreis für die Kontrollbeteiligung oder dem beizulegenden Zeitwert der Vermögenswerte und Schulden mit einer erfassten Steuer belegt.

§ 64

Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden

(1) Eine Geschäftseinheit, die Vermögenswerte oder Schulden überträgt (übertragende Geschäftseinheit), bezieht die Gewinne oder Verluste der Übertragung in die Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ein. Eine Geschäftseinheit, die Vermögenswerte und Schulden erwirbt (übernehmende Geschäftseinheit), übernimmt bei der Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts die Buchwerte der erworbenen Vermögenswerte und Schulden, die auf der Grundlage der von der obersten Muttergesellschaft im Konzernabschluss angewandten Rechnungslegungsstandards ermittelt wurden. § 21 bleibt unberührt.

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

1. bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts der übertragenden Geschäftseinheit das Ergebnis aus der Übertragung der Vermögenswerte und Schulden außer Ansatz bleibt und
2. bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts der übernehmenden Geschäftseinheit die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden der übertragenden Geschäftseinheit zum Zeitpunkt der Übertragung zugrunde gelegt werden (Buchwertfortführung).

(3) Abweichend von den Absätzen 1 und 2 gilt bei Übertragung von Vermögenswerten und Schulden im Rahmen einer Mindeststeuer-Reorganisation, die zu nicht begünstigten Gewinnen oder Verlusten bei der übertragenden Geschäftseinheit führt, dass

1. bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts der übertragenden Geschäftseinheit ein nicht begünstigter Gewinn oder Verlust aus der Übertragung der Vermögenswerte und Schulden berücksichtigt wird und
2. bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts der übernehmenden Geschäftseinheit die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden der übertragenden Geschäftseinheit zum Zeitpunkt der Übertragung zugrunde gelegt werden, wobei die Buchwerte nach den lokalen Steuervorschriften für die übernehmende Geschäftseinheit angepasst werden, um die nicht begünstigten Gewinne oder Verluste entsprechend abzubilden.

(4) Setzt eine Geschäftseinheit in ihrem Belegenheitsstaat aufgrund der steuerrechtlichen Bestimmungen Vermögenswerte und Schulden zum beizulegenden Zeitwert an, ist auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit

1. bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts der Geschäftseinheit ein Gewinn- oder Verlustbetrag für jeden ihrer Vermögenswerte und jede ihrer Schulden einzubeziehen, der
 - a) der Differenz zwischen dem für Rechnungslegungszwecke ermittelten Buchwert unmittelbar vor dem Datum des auslösenden Ereignisses für die Steueranpassung (auslösendes Ereignis) und dem beizulegenden Zeitwert unmittelbar nach dem auslösenden Ereignis entspricht und
 - b) um die nicht begünstigten Gewinne oder Verluste gemindert oder erhöht wird, die in Zusammenhang mit dem auslösenden Ereignis entstehen,
2. bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts für die nach dem auslösenden Ereignis endenden Geschäftsjahre der für Rechnungslegungszwecke ermittelte beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts oder der Schuld unmittelbar nach dem auslösenden Ereignis zu verwenden,
3. im Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust der Geschäftseinheit der Gesamtsaldo der nach Nummer 1 ermittelten Beträge zu berücksichtigen, und zwar entweder
 - a) indem im Geschäftsjahr des auslösenden Ereignisses der Gesamtsaldo in voller Höhe angesetzt wird oder
 - b) indem im Geschäftsjahr des auslösenden Ereignisses und in den vier darauffolgenden Geschäftsjahren jeweils ein Fünftel des Gesamtsaldos angesetzt wird; scheidet die Geschäftseinheit in diesem Zeitraum aus der Unternehmensgruppe aus, ist der verbleibende Betrag in voller Höhe im Geschäftsjahr des Ausscheidens anzusetzen.

(5) Für Zwecke der Absätze 2, 3 und 6 ist eine Mindeststeuer-Reorganisation eine Umwandlung im Sinne des § 1 des Umwandlungsgesetzes oder eine Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden oder ein ähnlicher Geschäftsvorfall, bei der oder dem

1. die Gegenleistung für die Übertragung der Vermögenswerte ganz oder zu einem erheblichen Teil aus der Ausgabe von Kapitalanteilen durch die erwerbende Geschäftseinheit oder einer ihr nahestehenden Person im Sinne des Artikels 5 Absatz 8 des OECD-Musterabkommens besteht, oder im Fall einer Liquidation aus Kapitalanteilen der liquidierten Geschäftseinheit oder, wenn keine Gegenleistung vorliegt, die Ausgabe eines Kapitalanteils keine wirtschaftliche Bedeutung hätte, und
2. der gesamte oder ein Teil des Gewinns oder Verlusts der übertragenden Geschäftseinheit aus diesen Vermögenswerten nicht besteuert worden ist und
3. die steuerrechtlichen Bestimmungen des Belegenheitsstaats der übernehmenden Geschäftseinheit verlangen, dass die übernehmende Geschäftseinheit die steuerpflichtigen Einkünfte nach der Übertragung oder dem Erwerb auf Grundlage der steuerlichen Buchwerte der Vermögenswerte der übertragenden Geschäftseinheit berechnet, angepasst um etwaige nicht begünstigte Gewinne oder Verluste im Zusammenhang mit der Übertragung oder dem Erwerb.

(6) Für Zwecke der Absätze 3 bis 5 ist ein nicht begünstigter Gewinn oder Verlust ein besteuert Gewinn oder Verlust der übertragenden Geschäftseinheit, der aus einer Mindeststeuer-Reorganisation resultiert. Ist der in der Rechnungslegung ausgewiesene Gewinn oder Verlust aus der Umstrukturierung geringer als der Gewinn oder Verlust nach Satz 1, ist dieser Betrag als nicht begünstigter Gewinn oder Verlust zu berücksichtigen.

Abschnitt 3

Besondere Beteiligungsstrukturen

§ 65

Joint Venture

(1) Die Berechnung des Steuererhöhungsbetrags des Joint Venture und seiner Tochtergesellschaften erfolgt entsprechend den Teilen 3 bis 7 sowie den §§ 81 bis 84, als handle es sich bei den Tochtergesellschaften um Geschäftseinheiten einer selbstständigen Unternehmensgruppe und bei dem Joint Venture um deren oberste Muttergesellschaft.

(2) Eine Muttergesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar an einem Joint Venture oder einer seiner Tochtergesellschaften beteiligt ist, wendet die Primärerergänzungssteuerregelung entsprechend den §§ 8 bis 10 auf den ihr zuzurechnenden Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag eines Mitglieds der Joint-Venture-Gruppe an.

(3) Der Steuererhöhungsbetrag der Joint-Venture-Gruppe wird um den jeder Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag für jedes Mitglied der Joint-Venture-Gruppe gekürzt, der nach Absatz 2 einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung unterliegt. Ein verbleibender Betrag ist für Zwecke der Sekundärerergänzungssteuerregelung dem Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge nach § 11 Absatz 1 Satz 2 hinzuzurechnen. Der Steuererhöhungsbetrag der Joint-Venture-Gruppe ist der Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag, der der obersten Muttergesellschaft in Bezug auf alle Mitglieder der Joint-Venture-Gruppe zuzurechnen ist.

(4) Ein Joint Venture im Sinne dieses Gesetzes ist vorbehaltlich des Absatzes 5 eine Einheit, deren Finanzergebnisse nach der Equity-Methode im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst werden und wenn diese oberste Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung von mindestens 50 Prozent an der Einheit hält.

(5) Ein Joint Venture umfasst nicht

1. eine oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe, die selbst die Umsatzgrenze erfüllt, und ihre Tochtergesellschaften, die Bestandteil dieser Unternehmensgruppe sind,
2. eine ausgeschlossene Einheit,
3. eine Einheit, an der die Unternehmensgruppe eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung über eine ausgeschlossene Einheit hält und
 - a) die ausschließlich oder fast ausschließlich zu Gunsten der Anleger Vermögenswerte verwaltet oder Finanzmittel anlegt, oder
 - b) die ausschließlich Nebentätigkeiten zu den von der ausgeschlossenen Einheit ausgeübten Tätigkeiten ausführt, oder
 - c) die fast ausschließlich ausgenommener Gewinne oder Verluste im Sinne des § 18 Nummer 2 in Verbindung mit § 20 oder des § 18 Nummer 3 in Verbindung mit § 21 erzielt,
4. eine Einheit, die im Besitz einer Unternehmensgruppe steht, die sich ausschließlich aus ausgeschlossenen Einheiten zusammensetzt oder
5. eine Joint-Venture-Tochtergesellschaft.

(6) Eine Joint-Venture-Gruppe im Sinne dieses Gesetzes umfasst ein Joint Venture und seine Tochtergesellschaften.

(7) Eine Joint-Venture-Tochtergesellschaft im Sinne dieses Gesetzes ist eine Einheit, deren Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme nach einem anerkannten Rechnungslegungsstan-

dard von einem Joint Venture in den Konzernabschluss einbezogen werden oder bei Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards in den Konzernabschluss einbezogen werden würden. Jede Betriebsstätte eines Joint Venture oder einer Joint-Venture-Tochtergesellschaft wird wie eine gesonderte Joint-Venture-Tochtergesellschaft behandelt.

§ 66

Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften

(1) Geschäftseinheiten und ausgeschlossene Einheiten von zwei oder mehr Unternehmensgruppen, die zu einer Unternehmensgruppe mit mehreren Muttergesellschaften gehören (Mehrmütter-Unternehmensgruppe), gelten als Mitglieder einer einzigen Unternehmensgruppe. Eine Einheit nach Satz 1, mit Ausnahme von ausgeschlossenen Einheiten, ist eine Geschäftseinheit, wenn sie von der Mehrmütter-Unternehmensgruppe in den Konzernabschluss einbezogen oder wenn an ihr eine Kontrollbeteiligung von Einheiten der Mehrmütter-Unternehmensgruppe gehalten wird.

(2) Der Konzernabschluss einer Mehrmütter-Unternehmensgruppe ist der Konzernabschluss nach Absatz 8 Nummer 2 oder Absatz 9 Nummer 5, der nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard aufgestellt wurde, welcher als der Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft gilt.

(3) Die obersten Muttergesellschaften der einzelnen Unternehmensgruppen, die zusammen die Mehrmütter-Unternehmensgruppe bilden, gelten als oberste Muttergesellschaften der Mehrmütter-Unternehmensgruppe.

(4) Die Muttergesellschaften einer Mehrmütter-Unternehmensgruppe, einschließlich der obersten Muttergesellschaften, wenden die Primärerergänzungssteuerregelung entsprechend den §§ 8 bis 10 in Bezug auf den ihnen zuzurechnenden Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe jeweils getrennt an.

(5) Geschäftseinheiten einer Mehrmütter-Unternehmensgruppe wenden die Sekundärerergänzungssteuerregelung entsprechend den §§ 11, 12 und 14 an und berücksichtigen dabei den Steuererhöhungsbetrag für jede niedrig besteuerte Geschäftseinheit der Mehrmütter-Unternehmensgruppe.

(6) Unbeschadet des § 73 Absatz 1 Satz 1 haben die obersten Muttergesellschaften der Mehrmütter-Unternehmensgruppe den Mindeststeuer-Bericht für das Geschäftsjahr dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Der Mindeststeuer-Bericht hat Angaben zu jeder einzelnen Unternehmensgruppe der Mehrmütter-Unternehmensgruppe zu enthalten. § 73 Absatz 2 gilt für die Verpflichtung nach Satz 1 entsprechend.

(7) Für Zwecke der Absätze 1 bis 6 umfasst eine Mehrmütter-Unternehmensgruppe mindestens zwei Unternehmensgruppen, deren oberste Muttergesellschaften eine Vereinbarung getroffen haben, durch die eine Verbundstruktur oder eine Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung entsteht.

(8) Eine Verbundstruktur ist eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr obersten Muttergesellschaften selbstständiger Unternehmensgruppen, die die folgenden zwei Bedingungen erfüllt:

1. Mindestens 50 Prozent der Eigenkapitalbeteiligungen an den obersten Muttergesellschaften der selbstständigen Unternehmensgruppen sind aufgrund der Rechtsform, von Übertragungsbeschränkungen oder anderer Bedingungen miteinander verbunden und können nicht unabhängig voneinander übertragen oder gehandelt werden. Im Fall einer Börsennotierung der verbundenen Eigenkapitalbeteiligungen werden diese zu einem einzigen Preis notiert.
2. Eine der obersten Muttergesellschaften stellt einen Konzernabschluss auf, in dem die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme aller Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppen zusammen als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden und dieser muss nach den aufsichtsrechtlichen Vorschriften einer externen Prüfung unterzogen werden.

(9) Eine Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung ist eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr obersten Muttergesellschaften selbstständiger Unternehmensgruppen, in deren Rahmen

1. die obersten Muttergesellschaften vereinbaren, ihre Geschäftstätigkeit nur vertraglich zusammenzulegen,

2. die obersten Muttergesellschaften gemäß der vertraglichen Vereinbarung Ausschüttungen in Bezug auf Dividenden und im Liquidationsfall nach einem im Voraus festgelegten Anteilsverhältnis an ihre Gesellschafter vornehmen,
3. ihre Tätigkeiten gemäß der vertraglichen Vereinbarung als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit verwaltet werden, sie aber ihre eigene Rechtspersönlichkeit behalten,
4. die Beteiligungen an den obersten Muttergesellschaften, die die Vereinbarung eingegangen sind, unabhängig voneinander auf verschiedenen Kapitalmärkten notiert, gehandelt oder übertragen werden und
5. die obersten Muttergesellschaften einen Konzernabschluss aufstellen, in dem die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme aller Einheiten der Unternehmensgruppen zusammen als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden und dieser nach den aufsichtsrechtlichen Vorschriften einer externen Prüfung unterzogen werden muss.

Teil 7

Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungssystemen und Investmenteinheiten

Abschnitt 1

Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften

§ 67

Transparente oberste Muttergesellschaft

(1) Der für das Geschäftsjahr ermittelte Mindeststeuer-Gewinn einer transparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, wird um den betragsmäßigen Anteil am Mindeststeuer-Gewinn gekürzt, der auf die Gesellschafter der Eigenkapitalbeteiligung entfällt, vorausgesetzt,

1. der Gesellschafter der jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung ist für einen Veranlagungszeitraum, der spätestens innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres der Unternehmensgruppe endet, steuerpflichtig und
 - a) unterliegt im Hinblick auf den vollen ihm zugewiesenen betragsmäßigen Anteil einem nominalen Steuersatz, der mindestens dem Mindeststeuersatz entspricht, oder
 - b) nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass die Summe aus den angepassten erfassten Steuern der obersten Muttergesellschaft und den Steuern des Gesellschafters der Eigenkapitalbeteiligung in Bezug auf seinen betragsmäßigen Anteil am Mindeststeuer-Gewinn (Gewinnanteil) mindestens dem Betrag entspricht, der sich ergibt, wenn man den Gewinnanteil mit dem Mindeststeuersatz multipliziert, oder
2. der Gesellschafter der jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung ist eine natürliche Person und hält Eigenkapitalbeteiligungen, die zusammengenommen einen Anspruch auf höchstens 5 Prozent der Gewinne und Vermögenswerte der obersten Muttergesellschaft vermitteln oder
3. der Gesellschafter der jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung ist eine staatliche Einheit, eine internationale Organisation, eine Organisation ohne Erwerbszweck oder eine Pensionseinheit, ist im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegen und hält Eigenkapitalbeteiligungen, die zusammengenommen einen Anspruch auf höchstens 5 Prozent der Gewinne und Vermögenswerte der obersten Muttergesellschaft vermitteln.

Eine transparente Einheit, die ihren Mindeststeuer-Gewinn kürzt, hat den Betrag ihrer erfassten Steuern in demselben Verhältnis zu kürzen.

(2) Der in einem Geschäftsjahr ermittelte Mindeststeuer-Verlust einer transparenten Einheit, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, wird um den betragsmäßigen Anteil am Mindeststeuer-Verlust gekürzt, der auf die jeweilige Eigenkapitalbeteiligung entfällt, soweit die Gesellschafter dieser Eigenkapitalbeteiligungen den jeweiligen Verlust bei der steuerlichen Gewinnermittlung nutzen können.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten entsprechend für eine Betriebsstätte,

1. über die eine transparente Einheit, die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, ihre Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausübt oder
2. über die die Geschäftstätigkeit einer steuertransparenten Einheit ganz oder teilweise ausgeübt wird, sofern die Beteiligung der obersten Muttergesellschaft an dieser Einheit unmittelbar oder über eine steuertransparente Struktur gehalten wird.

§ 68

Oberste Muttergesellschaft mit Dividendenabzugssystem

(1) Der ermittelte Mindeststeuer-Gewinn einer obersten Muttergesellschaft, die einem Dividendenabzugsregime unterliegt, wird um den Betrag abzugsfähiger Dividenden, der innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Geschäftsjahres ausgeschüttet wird, höchstens jedoch in Höhe des Mindeststeuer-Gewinns, gekürzt, wenn

1. die Dividende für einen Veranlagungszeitraum, der innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres der Unternehmensgruppe endet, der Besteuerung beim Dividendenempfänger unterliegt und
 - a) der Dividendenempfänger im Hinblick auf diese Dividende einem nominalen Steuersatz unterliegt, der mindestens dem Mindeststeuersatz entspricht, oder
 - b) nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass die Summe aus den angepassten erfassten Steuern der obersten Muttergesellschaft und den Steuern, die der Empfänger in Bezug auf die Dividendenerträge gezahlt hat, mindestens dem Betrag entspricht, der sich ergibt, wenn man die Dividendenerträge mit dem Mindeststeuersatz multipliziert.

Genossenschaftsdividenden einer Versorgungsgenossenschaft gelten dabei als der Besteuerung unterliegend, soweit sie Aufwendungen oder Kosten senken, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung des Dividendenempfängers abzugsfähig sind;

2. der Dividendenempfänger eine natürliche Person ist und es sich bei der Dividende um eine Genossenschaftsdividende einer Versorgungsgenossenschaft handelt;
3. der Dividendenempfänger eine natürliche Person ist, die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft ansässig ist und Eigenkapitalbeteiligungen hält, die zusammengenommen einen Anspruch auf höchstens 5 Prozent der Gewinne und Vermögenswerte der obersten Muttergesellschaft vermitteln, oder
4. der Dividendenempfänger eine staatliche Einheit, eine internationale Organisation, eine Organisation ohne Erwerbszweck oder eine Pensionseinheit ist, bei der es sich nicht um eine Pensions-Dienstleistungseinheit handelt, und im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegen ist.

Eine oberste Muttergesellschaft, die ihren Mindeststeuer-Gewinn nach Satz 1 kürzt, hat den Betrag ihrer erfassten Steuern in demselben Verhältnis zu kürzen. Dies gilt nicht für Steuern, für die der Dividendenabzug gewährt wurde.

(2) Hält die oberste Muttergesellschaft unmittelbar oder über eine Kette solcher Geschäftseinheiten, die einem Dividendenabzugsregime unterliegt, eine Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Geschäftseinheit, gilt Absatz 1 entsprechend für jede andere im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegene Geschäftseinheit, die einem Dividendenabzugsregime unterliegen, soweit deren Mindeststeuer-Gewinn von der obersten Muttergesellschaft an Empfänger weiter ausgeschüttet wird, die die Anforderungen von Absatz 1 erfüllen.

(3) Genossenschaft ist eine Einheit, die Waren oder Dienstleistungen im Namen ihrer Mitglieder zusammen vermarktet oder erwirbt und im Belegenheitsstaat einer Steuerregelung unterliegt, die für Waren oder Dienstleistungen der Mitglieder, die über die Genossenschaft veräußert oder erworben werden, steuerliche Neutralität gewährleisten soll.

(4) Ein Dividendenabzugsregime ist eine Steuerregelung, die zu einer Besteuerung einzig auf Ebene der Gesellschafter einer Einheit führt, indem die an die Gesellschafter ausgeschütteten Gewinne von den Erträgen der Einheit abgezogen werden. Genossenschaftsdividenden werden in diesem Sinne als Ausschüttungen an die Mitglieder der Genossenschaft behandelt. Ein Dividendenabzugsregime schließt auch auf Genossenschaften anwendbare Regelungen ein, die Genossenschaften von der Besteuerung befreien.

(5) Abzugsfähige Dividende bedeutet in Bezug auf eine Geschäftseinheit, die einem Dividendenabzugsregime unterliegt,

1. eine Ausschüttung von Gewinnen an den Gesellschafter einer Eigenkapitalbeteiligung, die von den steuerpflichtigen Erträgen der Geschäftseinheit gemäß den Rechtsvorschriften des Belegenheitsstaats abzugsfähig ist, oder
2. eine an ein Mitglied einer Genossenschaft ausgeschüttete Genossenschaftsdividende.

A b s c h n i t t 2

A u s s c h ü t t u n g s s y s t e m e

§ 69

Zulässige Ausschüttungssysteme

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit kann bei Geschäftseinheiten, die einem zulässigen Ausschüttungssteuersystem unterliegen, die nach Absatz 2 ermittelte fiktive Ausschüttungssteuer zu den angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheiten für ein Geschäftsjahr hinzuzugerechnet werden. Für das Wahlrecht gilt § 75 Absatz 1; es ist einheitlich für alle in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten auszuüben.

(2) Die fiktive Ausschüttungssteuer entspricht dem niedrigeren der folgenden Beträge:

1. Betrag an angepassten erfassten Steuern, der notwendig ist, um den nach § 51 Absatz 1 Satz 2 berechneten effektiven Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr auf den Mindeststeuersatz anzuheben;
2. Betrag an Steuern, der fällig gewesen wäre, wenn die in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten ihren gesamten Gewinn, der einem berücksichtigungsfähigen Ausschüttungssteuersystem unterliegt, in diesem Geschäftsjahr ausgeschüttet hätten.

(3) Für jedes Geschäftsjahr, für das das Wahlrecht nach Absatz 1 ausgeübt wird, ist ein jährliches Nachversteuerungskonto für fiktive Ausschüttungen zu bilden. Es wird um die fiktive Ausschüttungssteuer erhöht, die nach Absatz 2 für das Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr gebildet wurde. Am Ende jedes Geschäftsjahres werden die offenen Salden der für frühere Geschäftsjahre gebildeten Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen in chronologischer Reihenfolge jeweils bis zu ihrem vollen Betrag der Reihe nach um die folgenden Posten bis null gemindert:

1. die Steuern, die von den Geschäftseinheiten während des Geschäftsjahres in Bezug auf tatsächliche oder fiktive Ausschüttungen entrichtet wurden,
2. den Betrag eines etwaigen Mindeststeuer-Gesamtverlusts des Steuerhoheitsgebiets multipliziert mit dem Mindeststeuersatz und

3. jeden etwaigen im laufenden Geschäftsjahr nach Absatz 4 geltend gemachten Nachversteuerungskontoverlustvortrag.

(4) Ein Nachversteuerungskonto-Verlustvortrag wird für das Steuerhoheitsgebiet gebildet, wenn der in Absatz 3 Satz 3 Nummer 2 beschriebene Betrag den offenen Saldo der Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen übersteigt. Der Nachversteuerungskonto-Verlustvortrag entspricht der Höhe dieses übersteigenden Betrags und wird in den folgenden Geschäftsjahren als Minderung der Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen dieser Geschäftsjahre berücksichtigt. Wird ein solcher Betrag in einem folgenden Geschäftsjahr berücksichtigt, so muss der Nachversteuerungskonto-Verlustvortrag um diesen Betrag gemindert werden.

(5) Für am letzten Tag des vierten Geschäftsjahres nach dem Geschäftsjahr der Bildung offene Salden auf Nachversteuerungskonten werden der effektive Steuersatz und der Steuererhöhungsbetrag für dieses Geschäftsjahr nach § 55 neu berechnet, indem diese Salden als Minderung der zuvor für dieses Jahr bestimmten angepassten erfassten Steuern behandelt werden.

(6) Steuern, die während des Geschäftsjahres im Zusammenhang mit tatsächlichen oder fiktiven Ausschüttungen entrichtet werden, werden bei den angepassten erfassten Steuern nicht berücksichtigt, soweit sie ein Nachversteuerungskonto nach Absatz 3 mindern.

(7) In dem Geschäftsjahr, in dem eine Geschäftseinheit die Unternehmensgruppe verlässt oder im Wesentlichen alle ihre Vermögenswerte überträgt,

1. werden der effektive Steuersatz und der Steuererhöhungsbetrag für jedes vorangegangene Jahr, für das ein Nachversteuerungskonto nach Absatz 3 für fiktive Ausschüttungen einen offenen Saldo aufweist, gemäß § 55 neu berechnet, indem der Saldo des Nachversteuerungskontos als Minderung der zuvor für dieses Jahr ermittelten angepassten erfassten Steuern behandelt wird, und
2. wird jeder zusätzliche Steuererhöhungsbetrag, der sich aus einer solchen Neuberechnung ergibt, mit der Nachversteuerungsquote im Veräußerungsfall multipliziert, um den zusätzlichen Steuererhöhungsbetrag im laufenden Jahr für die Zwecke von § 52 zu ermitteln.

(8) Die Nachversteuerungsquote im Veräußerungsfall wird für jede aus der Unternehmensgruppe ausscheidende Geschäftseinheit anhand der folgenden Formel ermittelt:

$$\frac{\text{Mindeststeuer-Gewinn der Geschäftseinheit}}{\text{Netto-Gewinn des Steuerhoheitsgebiets}}$$

Der Mindeststeuer-Gewinn der Geschäftseinheit ist die Summe der Mindeststeuer-Gewinne der ausscheidenden Geschäftseinheit für jedes der Geschäftsjahre auf die sich die Nachversteuerungskonten für das Steuerhoheitsgebiet beziehen. Der Netto-Gewinn des Steuerhoheitsgebiets ist die Summe der nach § 51 ermittelten Mindeststeuer-Gesamtgewinne des Steuerhoheitsgebiets für jedes der Geschäftsjahre, auf die sich die Nachversteuerungskonten für das Steuerhoheitsgebiet beziehen.

A b s c h n i t t 3

B e s o n d e r h e i t e n b e i I n v e s t m e n t e i n h e i t e n

§ 70

Berechnung des effektiven Steuersatzes für Investmenteinheiten

(1) Abweichend von § 51 und vorbehaltlich des § 71 oder des § 72 wird der effektive Steuersatz einer Investmenteinheit, die keine steuertransparente Einheit ist, getrennt vom effektiven Steuersatz der Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet wie folgt berechnet:

$$\frac{\text{angepasste erfasste Steuern der Investmenteinheit}}{\text{der Unternehmensgruppe zuzurechnende Anteil}} \\ \text{des} \\ \text{Mindeststeuer-Gewinns dieser Investmenteinheit}$$

Die angepassten erfassten Steuern einer Investmenteinheit entsprechen der Summe der nach den §§ 42 bis 46 für die Investmenteinheit ermittelten angepassten erfassten Steuern, die auf den der Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteil am Mindeststeuer-Gewinn der Investmenteinheit entfallen, und der erfassten Steuern, die der Investmenteinheit nach § 47 zuzurechnen sind. Die angepassten erfassten Steuern der Investmenteinheit umfassen nur die Steuern, die auf Gewinne entfallen, die zu dem der Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteil am Mindeststeuer-Gewinn der Investmenteinheit gehören. Der der Unternehmensgruppe zuzurechnende Anteil am Mindeststeuer-Gewinn der Investmenteinheit entspricht dem der obersten Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil; § 9 Absatz 2 gilt entsprechend, wobei nur Beteiligungen berücksichtigt werden, für die kein Wahlrecht nach § 71 oder § 72 in Anspruch genommen wurde. Sind in einem Steuerhoheitsgebiet mehr als eine Investmenteinheit belegen, so werden bezogen auf das Steuerhoheitsgebiet die angepassten erfassten Steuern und die der Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteile am Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust zusammengenommen (effektiver Steuersatz aller in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Investmenteinheiten).

(2) Der Ergänzungssteuerbetrag einer Investmenteinheit entspricht dem Ergänzungssteuersatz der Investmenteinheit multipliziert mit dem Betrag, um den der der Unternehmensgruppe zuzurechnende Anteil am Mindeststeuer-Gewinn der Investmenteinheit den substanzbasierten Freibetrag (§§ 56 bis 60) der Investmenteinheit übersteigt. Der Ergänzungssteuersatz einer Investmenteinheit ist die Differenz, um die der Mindeststeuersatz den effektiven Steuersatz der Investmenteinheit übersteigt. Ist in diesem Steuerhoheitsgebiet mehr als eine Investmenteinheit belegen, so werden die der Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteile am Mindeststeuer-Gewinn der in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Investmenteinheiten, die für jede dieser Investmenteinheiten ermittelt werden, und die für jede dieser Investmenteinheiten ermittelten substanzbasierten Freibeträge jeweils zusammengenommen, um den effektiven Steuersatz für alle in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Investmenteinheiten zu berechnen.

(3) Der substanzbasierte Freibetrag für eine Investmenteinheit wird nach den §§ 56 bis 60 ungeachtet der Ausnahme in § 56 Absatz 1 ermittelt, wobei nur Lohnkosten gemäß § 57 und Vermögenswerte gemäß § 58 der Investmenteinheiten erfasst werden, die proportional zu dem der Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteil am Mindeststeuer-Gewinn der Investmenteinheit im Verhältnis zum gesamten Mindeststeuer-Gewinn der Investmenteinheit gekürzt werden.

§ 71

Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit kann eine Investmenteinheit als steuertransparente Gesellschaft behandelt werden, wenn

1. der gruppenzugehörige Gesellschafter in seinem Belegenheitsstaat zum Marktwert oder nach einer Regelung, die auf den jährlichen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts seiner Eigenkapitalbeteiligung an dieser Geschäftseinheit beruht, besteuert wird und der für diesen Gesellschafter in Bezug auf solche Erträge geltende Steuersatz dem Mindeststeuersatz mindestens entspricht oder
2. es sich bei der Geschäftseinheit um eine regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit handelt.

(2) Eine Geschäftseinheit, die eine Eigenkapitalbeteiligung an einer Investmenteinheit mittelbar über eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Investmenteinheit hält, gilt bezüglich ihrer mittelbaren Eigenkapitalbeteiligung an der erstgenannten Einheit als zum Marktwert oder nach einer ähnlichen Regelung im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 besteuert, wenn sie bezüglich ihrer unmittelbaren Eigenkapitalbeteiligung nach Absatz 1 Nummer 1 besteuert wird. Eine regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit ist eine Einheit, die

einer mit den Vorgaben des Versicherungsaufsichtsgesetzes vergleichbaren Versicherungsaufsicht unterliegt und die Versicherungsgeschäfte ausschließlich mit ihren Gesellschaftern betreibt.

(3) Für das Wahlrecht gilt § 75 Absatz 2. Wird die Inanspruchnahme des Wahlrechts widerrufen, so werden die Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung eines von der Investmenteinheit gehaltenen Vermögenswerts oder einer von der Investmenteinheit gehaltenen Schuld auf der Grundlage des beizulegenden Zeitwerts der Vermögenswerte oder der Schuld zum ersten Tag des Jahres des Widerrufs bestimmt.

§ 72

Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit können gruppenzugehörige Gesellschafter, die keine Investmenteinheiten sind, die steuerpflichtigen Ausschüttungen ihrer Eigenkapitalbeteiligungen an Investmenteinheiten nach Absatz 2 behandeln, wenn nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung davon auszugehen ist, dass der Gesellschafter für diese einem Steuersatz unterliegt, der dem Mindeststeuersatz entspricht oder diesen übersteigt.

(2) Wird das Wahlrecht nach Absatz 1 ausgeübt,

1. werden Ausschüttungen und fiktive Ausschüttungen des Mindeststeuer-Gewinns der Investmenteinheit in den Mindeststeuer-Gewinn des Gesellschafters einbezogen, der die Ausschüttung erhalten hat,
2. wird der im Inland anrechenbare Steueraufschlag in den Mindeststeuer-Gewinn und die angepassten erfassten Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschafters einbezogen, der die Ausschüttung erhalten hat,
3. wird der proportionale Anteil des Gesellschafters am nicht ausgeschütteten Mindeststeuer-Gesamtgewinn der Investmenteinheit für das Bezugsjahr als Mindeststeuer-Gewinn der Investmenteinheit für das Geschäftsjahr behandelt und wird das Ergebnis der Multiplikation des Mindeststeuersatzes mit diesem Mindeststeuer-Gewinn für die Zwecke des Teils 2 als Ergänzungssteuerbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit in diesem Geschäftsjahr behandelt und
4. werden der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust der Investmenteinheit für das Geschäftsjahr und die gegebenenfalls auf diesen Gewinn entfallenden angepassten erfassten Steuern bei allen Berechnungen des effektiven Steuersatzes nach Teil 5 und des § 70 Absatz 1 und 2 ausgenommen, sofern Nummer 2 nichts anderes vorsieht.

(3) Ein nicht ausgeschütteter Mindeststeuer-Gesamtgewinn für das Bezugsjahr ist nicht um Ausschüttungen oder fiktive Ausschüttungen zu kürzen, wenn diese Ausschüttungen oder fiktiven Ausschüttungen den nicht ausgeschütteten Mindeststeuer-Gesamtgewinn eines früheren Bezugsjahres gemindert haben. Für Zwecke der Berechnung des nicht ausgeschütteten Mindeststeuer-Gesamtgewinns wird ein Mindeststeuer-Verlust insoweit gekürzt, wie er den nicht ausgeschütteten Mindeststeuer-Gesamtgewinn am Ende eines vorangegangenen Geschäftsjahres gemindert hat. Wenn ein Mindeststeuer-Verlust für ein Geschäftsjahr bis zum Ende des letzten Bezugszeitraums, der dieses Geschäftsjahr umfasst, nicht auf null gekürzt wurde, erfolgt für den Restbetrag ein Investmentverlustvortrag, der in den folgenden Geschäftsjahren auf dieselbe Weise verrechnet wird wie ein Mindeststeuer-Verlust.

(4) Der nicht ausgeschüttete Mindeststeuer-Gesamtgewinn für ein Geschäftsjahr ist der Mindeststeuer-Gewinn der Investmenteinheit für das untersuchte Geschäftsjahr, sofern ein solcher vorliegt, der um folgende Beträge bis null gekürzt wird:

1. erfasste Steuern der Investmenteinheit,
2. Ausschüttungen und fiktive Ausschüttungen im Bezugszeitraum, ausgenommen an Investmenteinheiten,
3. im Bezugszeitraum entstehende Mindeststeuer-Verluste und
4. Investmentverlustvorträge.

(5) Für die Zwecke der Absätze 1 bis 4 gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. Bezugsjahr ist das dritte Jahr vor dem Geschäftsjahr.
2. Bezugszeitraum ist der Zeitraum, der mit dem ersten Tag des Bezugsjahres beginnt und mit dem letzten Tag des Geschäftsjahres endet, in dem die Eigenkapitalbeteiligung von einer der Unternehmensgruppe angehörenden Einheit gehalten wurde.
3. Eine fiktive Ausschüttung liegt vor, wenn eine unmittelbare oder mittelbare Eigenkapitalbeteiligung an der Investmenteinheit an eine nicht der Unternehmensgruppe angehörende Einheit übertragen wird; die Höhe dieser fiktiven Ausschüttung entspricht dem proportionalen Anteil des nicht ausgeschütteten Mindeststeuer-Gesamtgewinns, der im Zeitpunkt der Übertragung auf diese Eigenkapitalbeteiligung entfällt und der ohne Berücksichtigung der fiktiven Ausschüttung ermittelt wird.
4. Der im Inland anrechenbare Steueraufschlag ist der Betrag der von der Investmenteinheit zu entrichtenden erfassten Steuern, der auf die Steuerverbindlichkeiten des gruppenzugehörigen Gesellschafters, die im Zusammenhang mit einer Ausschüttung der Investmenteinheit entstehen, angerechnet werden kann.

(6) Für das Wahlrecht nach Absatz 1 gilt § 75 Absatz 2. Wird die Inanspruchnahme des Wahlrechts widerrufen, so wird der proportionale Anteil des gruppenzugehörigen Gesellschafters am nicht ausgeschütteten Mindeststeuer-Gesamtgewinn der Investmenteinheit für das untersuchte Jahr am Ende des Geschäftsjahres vor dem Jahr des Widerrufs als Mindeststeuer-Gewinn der Investmenteinheit für das Jahr des Widerrufs behandelt und das Ergebnis der Multiplikation des Mindeststeuersatzes mit diesem Mindeststeuer-Gewinn wird im Jahr des Widerrufs als Ergänzungssteuerbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit für die Zwecke des Teils 2 behandelt.

Teil 8

Administration

Abschnitt 1

Mindeststeuer-Bericht

§ 73

Abgabeverpflichtung

(1) Jede nach § 1 Absatz 1 Satz 1 oder Absatz 2 steuerpflichtige Geschäftseinheit hat den Mindeststeuer-Bericht für das Geschäftsjahr dem Bundeszentralamt für Steuern nach Maßgabe des Absatzes 3 sowie des § 74 zu übermitteln. Bei mehreren nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, kann eine dieser Geschäftseinheiten im Auftrag der übrigen Geschäftseinheiten den Mindeststeuer-Bericht übermitteln. Konnte eine Geschäftseinheit davon ausgehen, dass eine andere im Auftrag der übrigen Geschäftseinheiten den Mindeststeuer-Bericht fristgerecht übermittelt, und stellt sich heraus, dass kein Mindeststeuer-Bericht abgegeben worden ist, so hat sie ihre Pflichten nach Satz 1 innerhalb eines Monats nachdem sie Kenntnis von der Nichtübermittlung erlangt hat, zu erfüllen.

(2) Die Verpflichtung nach Absatz 1 Satz 1 entfällt, wenn

1. der Mindeststeuer-Bericht von der obersten Muttergesellschaft oder einer von ihr zur Übermittlung beauftragten Geschäftseinheit in ihrem jeweiligen Belegenheitsstaat abgegeben wurde und
2. eine wirksame völkerrechtliche Vereinbarung besteht, die für das Geschäftsjahr einen automatischen Austausch von Mindeststeuer-Berichten durch den jeweiligen Belegenheitsstaat mit der zuständigen Behörde der Bundesrepublik Deutschland vorsieht.

Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend.

(3) Die Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts an das Bundeszentralamt für Steuern hat spätestens 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erfolgen. Abweichend von Satz 1 hat die Übermittlung spätestens 18 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erfolgen, für das erstmals für die Unternehmensgruppe ein Mindeststeuer-Bericht zu erstellen ist. Die Übermittlung hat über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch zu erfolgen. Den für die elektronische Übermittlung amtlich vorgeschriebenen Datensatz gibt das Bundesministerium der Finanzen im Bundessteuerblatt bekannt.

(4) Das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt die Mindeststeuer-Berichte an das jeweils zuständige Finanzamt. Enthält ein Mindeststeuer-Bericht Angaben im Sinne des § 74 für ein Steuerhoheitsgebiet, übermittelt das Bundeszentralamt für Steuern der zuständigen Behörde dieses Steuerhoheitsgebiets den ihm nach Absatz 1 übermittelten Mindeststeuer-Bericht, wenn die Bundesrepublik Deutschland und dieses Steuerhoheitsgebiet aufgrund einer innerstaatlichen anwendbaren völkerrechtlichen Vereinbarung zum gegenseitigen automatischen Austausch von Informationen zu Mindeststeuer-Berichten zwischen ihren zuständigen Behörden verpflichtet sind (Vertragsstaat). Das Bundeszentralamt für Steuern nimmt die Mindeststeuer-Berichte entgegen, die ihm von den in Satz 2 genannten Vertragsstaaten übermittelt worden sind. Das Bundeszentralamt für Steuern kann die Mindeststeuer-Berichte im Rahmen der ihm gesetzlich übertragenen Aufgaben auswerten. Das Bundeszentralamt für Steuern speichert die Mindeststeuer-Berichte und löscht sie mit Ablauf des 15. Jahres, das dem Jahr der Übermittlung folgt. § 88a der Abgabenordnung ist zu beachten.

§ 74

Inhalt des Mindeststeuer-Berichts

In dem Mindeststeuer-Bericht sind anzugeben:

1. eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Auflistung aller Geschäftseinheiten, deren Steuernummern sowie deren Qualifikation im Sinne dieser Regelungen,
2. eine Übersicht über die Konzernstruktur der Unternehmensgruppe, insbesondere der Kontrollbeteiligungen an Geschäftseinheiten, die von anderen Geschäftseinheiten gehalten werden,
3. die notwendigen Angaben zur Berechnung
 - a) des effektiven Steuersatzes für jedes Steuerhoheitsgebiet und der Steuererhöhungsbeträge für jede Geschäftseinheit (Teil 5),
 - b) der Steuererhöhungsbeträge eines Mitglieds einer Joint-Venture-Gruppe,
 - c) der Primärerergänzungssteuerbeträge für jedes Steuerhoheitsgebiet sowie der nach der Sekundärerergänzungssteuerregelung den einzelnen Steuerhoheitsgebieten zuzurechnenden Anteile am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge (Teil 2),
4. eine Auflistung der nach § 75 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 ausgeübten Wahlrechte.

A b s c h n i t t 2

W a h l r e c h t e

§ 75

Wahlrechte

(1) Die Ausübung der in § 34 Absatz 1, § 48 Absatz 7, § 50 Absatz 4, § 54 Absatz 1, § 56 Absatz 2 und § 69 Absatz 1 genannten Wahlrechte bindet jeweils für ein Geschäftsjahr. Die Bindung verlängert sich automatisch, sofern die berichtspflichtige Geschäftseinheit die Inanspruchnahme des Wahlrechts nicht mit Wirkung zum Ende des Geschäftsjahres widerruft.

(2) Die Ausübung der in § 5 Absatz 3, § 32 Absatz 1, § 33 Absatz 1, § 35 Absatz 1, § 36 Absatz 1, § 37 Absatz 1, § 38 Absatz 1, § 71 Absatz 1 und § 72 Absatz 1 genannten Wahlrechte bindet jeweils für fünf Geschäftsjahre, beginnend in dem Geschäftsjahr, in dem das Wahlrecht in Anspruch genommen wird. Die Bindung verlängert sich automatisch für weitere fünf Jahre, sofern die berichtspflichtige Geschäftseinheit die Inanspruchnahme des Wahlrechts nicht mit Wirkung zum Ende des Fünfjahreszeitraums widerruft. Der Widerruf bindet für fünf Geschäftsjahre, beginnend mit dem Geschäftsjahr, das auf das Ende des Fünfjahreszeitraums folgt, für das das Wahlrecht nach Satz 1 letztmals in Anspruch genommen wurde.

(3) Die Inanspruchnahme der in den Absätzen 1 und 2 genannten Wahlrechte ist durch die berichtspflichtige Geschäftseinheit gegenüber der zuständigen Behörde des Steuerhoheitsgebiets zu erklären, in dem die berichtspflichtige Geschäftseinheit belegen ist.

A b s c h n i t t 3

S a f e - H a r b o u r - R e g e l u n g e n

Unterabschnitt 1

Allgemeines

§ 76

Überprüfung der Anspruchsberechtigung

(1) Die Safe-Harbour-Regelungen, die nach den §§ 77, 78 und 81 bis 84 für ein Steuerhoheitsgebiet (Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet) in Anspruch genommen werden können, gelten nicht in den Fällen, in denen

1. eine Mindeststeuer nach § 2 entstehen könnte, wenn der für das Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet berechnete effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz läge,
2. die steuerpflichtigen Geschäftseinheiten innerhalb von 36 Monaten nach Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts durch die zuständige Finanzbehörde unter Angabe von besonderen Gründen zum Nachweis der Anspruchsberechtigung aufgefordert werden und
3. die steuerpflichtigen Geschäftseinheiten die Anspruchsberechtigung nicht innerhalb von sechs Monaten nach der Aufforderung nachweisen.

(2) Werden der zuständigen Behörde die Gründe, welche die Anspruchsberechtigung der betreffenden Safe-Harbour-Regelung wesentlich beeinträchtigt haben können, erst nach Eingang des Mindeststeuer-Berichts bei der zuständigen Behörde bekannt, beginnt die Frist nach Absatz 1 Nummer 2 erst ab diesem Zeitpunkt zu laufen.

Unterabschnitt 2

Safe-Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer

§ 77

Anerkannte nationale Ergänzungssteuer

Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit wird der Steuererhöhungsbetrag im Sinne des § 52 Absatz 2 für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte

ationale Ergänzungssteuer (§ 7 Absatz 2) in Übereinstimmung mit einem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben wird.

Unterabschnitt 3

Vereinfachung für unwesentliche Geschäftseinheiten

§ 78

Wahlrecht für vereinfachte Ausgangsgrößen bei unwesentlichen Geschäftseinheiten

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit kann bei unwesentlichen Geschäftseinheiten eine vereinfachte Ausgangsgröße für den Mindeststeuer-Umsatz, den Mindeststeuer-Gewinn und den Betrag der angepassten erfassten Steuern zugrunde gelegt werden. Unwesentliche Geschäftseinheiten sind Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, die aufgrund von Wesentlichkeitserwägungen für das Geschäftsjahr nicht in einen durch einen externen Prüfer testierten Konzernabschluss einbezogen worden sind.

(2) Für Zwecke des Absatzes 1 entsprechen

1. der Mindeststeuer-Umsatz sowie der Mindeststeuer-Gewinn dem im länderbezogenen Bericht der Geschäftseinheit ausgewiesenen Umsatz, gekürzt um Gewinnausschüttungen anderer Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe und der im sonstigen Ergebnis erfassten Umsätze und Erträge, und
2. der Betrag der angepassten erfassten Steuern den im länderbezogenen Bericht der Geschäftseinheit ausgewiesenen für dieses Geschäftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern. Darunter fallen keine Erträge oder Aufwendungen aus der Bildung oder Auflösung aktiver und passiver latenter Steuern, Aufwendungen aus der Bildung von ungewissen Steuerrückstellungen sowie sonstigen periodenfremden Steueraufwands- oder Steuerertragspositionen.

(3) Absatz 1 ist nicht auf unwesentliche Geschäftseinheiten mit Umsätzen von über 50 Millionen Euro anwendbar, wenn die Daten aus dem länderbezogenen Bericht nicht aus einem Einzelabschluss stammen, der auf Basis eines anerkannten Rechnungslegungsstandards (§ 7 Absatz 4) oder eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards (§ 7 Absatz 37) aufgestellt worden ist.

Teil 9

Übergangsregelungen

Abschnitt 1

Erstmalige Steuerpflicht

§ 79

Steuerattribute des Übergangsjahres

(1) Bei der Bestimmung des effektiven Steuersatzes eines Steuerhoheitsgebiets in einem Übergangsjahr und den darauffolgenden Jahren berücksichtigt die Unternehmensgruppe alle zu Beginn des Übergangsjahres in

den Abschlüssen aller Geschäftseinheiten in dem Steuerhoheitsgebiet für das Übergangsjahr erfassten oder ausgewiesenen aktiven und passiven latenten Steuern. Solche aktiven und passiven latenten Steuern müssen zum Mindeststeuersatz oder zu dem im Steuerhoheitsgebiet geltenden Steuersatz berücksichtigt werden, je nachdem, welcher der beiden Sätze niedriger ist. 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. 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. Für die Zwecke der Anwendung dieses Absatzes werden die Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsanpassungen auf einen latenten Steueranspruch nicht berücksichtigt.

(2) Aktive latente Steuern, die sich aus Posten ergeben, welche von der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nach Teil 3 ausgenommen sind, sind von der Berechnung nach Absatz 1 ausgenommen, wenn diese latenten Steueransprüche durch einen Geschäftsvorfall entstehen, der nach dem 30. November 2021 stattfindet.

(3) Bei Übertragungen von Vermögenswerten zwischen Geschäftseinheiten, die nach dem 30. November 2021 und vor Beginn eines Übergangsjahres stattfinden, beruht der Ansatz der erworbenen Vermögenswerte (mit Ausnahme von Vorräten) auf dem von der veräußernden Geschäftseinheit ausgewiesenen Buchwert der übertragenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Veräußerung. Die aktiven und passiven latenten Steuern sind auf dieser Grundlage und unter Außerachtlassung der aktiven und passiven latenten Steuern, die aus der Übertragung resultieren, zu ermitteln. Abweichend von Satz 2 kann auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit von der erwerbenden Geschäftseinheit ein latenter Steueranspruch auf Grundlage der von der veräußernden Geschäftseinheit auf den Veräußerungsgewinn gezahlten erfassten Steuern ermittelt werden; dieser darf die positive Differenz zwischen dem steuerlichen Buchwert des Vermögenswerts bei der erwerbenden Geschäftseinheit und dem nach Satz 1 anzusetzenden Wert multipliziert mit dem Mindeststeuersatz nicht übersteigen (Kappungsbetrag). Für die Ermittlung der auf den Veräußerungsgewinn gezahlten erfassten Steuern im Sinne des Satzes 3 ist § 47 entsprechend anzuwenden und sind aktive latente Steuern der veräußernden Geschäftseinheit zu berücksichtigen, die bei entsprechender Anwendung des Absatzes 1 hätten berücksichtigt werden können, wäre der Veräußerungsgewinn bei ihr nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen worden. Der nach den Sätzen 3 und 4 ermittelte Steueranspruch wirkt sich im Jahr der Bildung nicht auf die angepassten erfassten Steuern der erwerbenden Geschäftseinheit aus und ist entsprechend der Wertentwicklung des Buchwerts fortzuschreiben. Abweichend von den Sätzen 1 und 2 kann auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit die erwerbende Geschäftseinheit ihren Buchwert beibehalten, wenn sie bei Anwendung der Sätze 3 bis 5 einen latenten Steueranspruch in Höhe des Kappungsbetrags beanspruchen könnte. Für Zwecke dieses Absatzes gelten als Übertragung von Vermögenswerten zwischen Geschäftseinheiten auch Geschäftsvorfälle, die ungeachtet ihrer Form und ungeachtet des Umstands, ob sie zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten oder innerhalb der Geschäftseinheit stattfinden, als mit einer Übertragung von Vermögenswerten vergleichbar angesehen werden. Dies ist insbesondere der Fall, wenn sich der Buchwert eines Vermögenswerts aufgrund des Geschäftsvorfalles erhöht (zum Beispiel Finanzierungsleasing). Dabei ist allein die Erhöhung des steuerlichen Buchwerts ausreichend (zum Beispiel bei Sitzverlegung).

(4) Übergangsjahr im Sinne dieser Vorschrift bedeutet für ein Steuerhoheitsgebiet 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 § 80 oder nach den §§ 81 bis 84 erfüllt sind und die Unternehmensgruppe den CbCR-Safe-Harbour in Bezug auf ein Steuerhoheitsgebiet tatsächlich anwendet, verschiebt sich das Übergangsjahr entsprechend.

A b s c h n i t t 2

U n t e r g e o r d n e t e i n t e r n a t i o n a l e T ä t i g k e i t

§ 80

Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit

(1) Unternehmensgruppen werden in den ersten fünf Jahren bei untergeordneter internationaler Tätigkeit von der Mindeststeuer (§ 2) befreit. Satz 1 gilt nicht für einen Primärer ergänzungssteuerbetrag, soweit dieser auf einem von einer ausländischen niedrig besteuerten Geschäftseinheit zuzurechnenden Steuererhöhungsbetrag beruht.

(2) Eine untergeordnete internationale Tätigkeit einer Unternehmensgruppe liegt für ein Geschäftsjahr vor, wenn

1. sie über Geschäftseinheiten in höchstens sechs Steuerhoheitsgebieten verfügt und
2. der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte aller Geschäftseinheiten, die in allen Steuerhoheitsgebieten außerhalb des Referenzsteuerhoheitsgebiets belegen sind, 50 Millionen Euro nicht übersteigt.

(3) Das Referenzsteuerhoheitsgebiet einer Unternehmensgruppe ist das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Unternehmensgruppe für das Geschäftsjahr, in dem sie erstmals in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes fällt, den höchsten Gesamtwert an materiellen Vermögenswerten ausweist. Der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte in einem Steuerhoheitsgebiet ist die Summe des Nettobuchwerts aller materiellen Vermögenswerte aller in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe.

(4) Der in Absatz 1 genannte Zeitraum von fünf Jahren beginnt für die Primärer ergänzungssteuerregelung (§§ 8 bis 10) am 31. Dezember 2023, für die Sekundärer ergänzungssteuerregelung (§§ 11 bis 14) am 31. Dezember 2024. In den Fällen, in denen die Unternehmensgruppe erst nach den vorgenannten Zeitpunkten in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes oder einer ausländischen Vorschrift, die den Vorschriften der Richtlinie (EU) 2022/2523 entspricht, fällt, beginnt der Zeitraum von fünf Jahren mit diesem Zeitpunkt.

A b s c h n i t t 3

Z e i t l i c h b e f r i s t e t e Ü b e r g a n g s r e g e l u n g e n

§ 81

Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen (CbCR-Safe-Harbour)

(1) Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit wird der Steuererhöhungsbetrag (§ 52), einschließlich des zusätzlichen Steuererhöhungsbetrags (§ 55), in den Geschäftsjahren, die am oder vor dem 31. Dezember 2026 beginnen und vor dem 1. Juli 2028 enden (Übergangszeit), für ein Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr mit null angesetzt, wenn die Unternehmensgruppe

1. in diesem Steuerhoheitsgebiet unter Einbeziehung der zum Verkauf stehenden Einheiten (§ 4 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2) weniger als 10 Millionen Euro Umsatzerlöse und weniger als 1 Million Euro Gewinn oder Verlust vor Steuern in ihrem qualifizierten länderbezogenen Bericht ausweist oder
2. einem vereinfacht berechneten effektiven Steuersatz (§ 84 Nummer 6) für dieses Steuerhoheitsgebiet unterliegt, wenn dieser mindestens dem Übergangssteuersatz entspricht, oder

3. einen Gewinn oder Verlust vor Steuern im qualifizierten länderbezogenen Bericht ausweist, der gleich oder geringer als der substanzbasierte Freibetrag (§§ 56 bis 60) ist. Dabei sind nur solche Geschäftseinheiten zu berücksichtigen, die nach den Regelungen des länderbezogenen Berichts in diesem Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Einheiten, die zum Verkauf stehen (§ 4 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2), oder ausgeschlossene Einheiten (§ 5) sind nicht zu berücksichtigen.

(2) Auf Geschäftseinheiten, die für Zwecke des länderbezogenen Berichts und dieses Gesetzes in zwei unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten belegen sind, findet Absatz 1 keine Anwendung.

(3) Stellt die Unternehmensgruppe für ein Geschäftsjahr keinen Antrag nach Absatz 1 oder erfüllt sie für ein Geschäftsjahr nicht die Voraussetzungen nach Absatz 1, ist sie für alle folgenden Geschäftsjahre von der Anwendung des Absatzes 1 ausgeschlossen. Dies gilt nicht, wenn in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet im vorherigen Geschäftsjahr keine Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe belegen war. Wird nachträglich festgestellt, dass die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht erfüllt waren, entfällt die Anwendung des Absatzes 1 für dieses sowie die folgenden Geschäftsjahre rückwirkend.

§ 82

Besonderheiten bei bestimmten Einheiten

(1) Für § 81 sind Joint Ventures und Joint-Venture-Tochtergesellschaften (§ 65) als Geschäftseinheiten einer eigenständigen Unternehmensgruppe zu behandeln. Für den Gewinn oder Verlust vor Steuern, die Umsatzerlöse sowie die vereinfacht erfassten Steuern ist der qualifizierte Konzernabschluss maßgeblich.

(2) § 81 gilt nicht für den Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft, wenn es sich bei dieser um eine transparente Einheit (§ 7 Absatz 32) handelt. Dies gilt nicht, wenn alle an der obersten Muttergesellschaft gehaltenen Eigenkapitalbeteiligungen von qualifizierten Gesellschaftern gehalten werden.

(3) Wenn es sich bei der obersten Muttergesellschaft um eine transparente Einheit (§ 7 Absatz 32) handelt oder diese einem Dividendenabzugsregime (§ 68) unterliegt, werden der Gewinn oder Verlust vor Steuern sowie die dazugehörigen Steuern, die den Eigenkapitalbeteiligungen der qualifizierten Gesellschafter zuzurechnen sind, entsprechend den §§ 67 und 68 gekürzt.

(4) § 81 gilt für Investmenteinheiten nur, wenn sie keines der Wahlrechte nach den §§ 71 und 72 in Anspruch genommen haben und deren gruppenzugehörige Gesellschafter in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Dabei erfolgt abweichend von § 70 keine von der Unternehmensgruppe getrennte Berechnung. Der Belegenheitsstaat bestimmt sich nach den Regelungen des länderbezogenen Berichts. Sollte eine Investmenteinheit eines der Wahlrechte nach den §§ 71 und 72 in Anspruch genommen haben, kann dessen ungeachtet im Belegenheitsstaat der Investmenteinheit sowie des gruppenzugehörigen Gesellschafter für alle übrigen Geschäftseinheiten § 81 in Anspruch genommen werden. Die Umsatzerlöse und der Gewinn oder Verlust vor Steuern sowie die dazugehörigen Steuern der Investmenteinheit sind dann in den Steuerhoheitsgebieten der gruppenzugehörigen Gesellschafter entsprechend den Eigenkapitalbeteiligungen auszuweisen. Für die Zwecke dieses Absatzes ist auch eine Versicherungsinvestmenteinheit eine Investmenteinheit.

§ 83

Ausschluss von bestimmten Geschäftseinheiten, Unternehmensgruppen oder Steuerhoheitsgebieten

Die folgenden Geschäftseinheiten, Unternehmensgruppen oder Steuerhoheitsgebiete sind von der Anwendung des CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen:

1. staatenlose Geschäftseinheiten,
2. Mehrmütter-Unternehmensgruppen, für die kein gemeinsamer qualifizierter länderbezogener Bericht abgegeben wird,

3. Steuerhoheitsgebiete, in denen Geschäftseinheiten belegen sind, die einem zulässigen Ausschüttungssystem unterliegen und für die ein Antrag nach § 69 gestellt wurde.

§ 84

Definitionen für den CbCR-Safe-Harbour

Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Anwendung der §§ 81 bis 83 die folgenden Definitionen:

1. Ein länderbezogener Bericht (§ 138a der Abgabenordnung) ist qualifiziert, wenn dieser mit einem qualifizierten Konzernabschluss erstellt wurde. Ein qualifizierter Konzernabschluss ist einer der folgenden Abschlüsse:
 - a) die für Konsolidierungszwecke an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Jahresabschlüsse der Geschäftseinheiten vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen und ohne Anpassungen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 2, sofern diese nach § 15 Absatz 1 Satz 3 nicht zulässig sind, oder
 - b) 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, oder
 - c) 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.
2. Die Umsatzerlöse entsprechen der Summe aus den Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen, wie sie im qualifizierten länderbezogenen Bericht ausgewiesen sind.
3. Die vereinfacht erfassten Steuern entsprechen dem im qualifizierten Konzernabschluss der Unternehmensgruppe ausgewiesenen Ertragsteueraufwand, nach Bereinigung aller nicht erfasster Steuern und ungewisser Steuerrückstellungen.
4. 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.
5. 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 Steuerhoheitsgebiet übersteigt.
6. Der vereinfacht berechnete effektive Steuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet wird wie folgt berechnet:

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

7. Der Übergangssteuersatz beträgt für die Geschäftsjahre, die in den Jahren 2023 und 2024 beginnen 15 Prozent, für in 2025 beginnende 16 Prozent und für im Jahr 2026 beginnende 17 Prozent.
8. Qualifizierte Gesellschafter einer obersten Muttergesellschaft, die eine transparente Einheit ist, sind die in § 67 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 genannten. Qualifizierte Gesellschafter einer obersten Muttergesellschaft, die einem Dividendenabzugsregime unterliegen, sind die in § 68 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 genannten.

§ 85

Übergangsregelungen bei gemischter Hinzurechnungsbesteuerung

(1) Für Geschäftsjahre, die am oder vor dem 31. Dezember 2025 beginnen, nicht mehr aber für Geschäftsjahre, die nach dem 30. Juni 2027 enden, ist die Zurechnung des im Jahresabschluss eines gruppenzugehörigen Gesellschafters berücksichtigten Betrags an erfassten Steuern zu den jeweiligen Geschäftseinheiten, deren Einkommen beim gruppenzugehörigen Gesellschafter einer gemischten Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt, abweichend von § 47 Absatz 1 Nummer 3 und Absatz 2 nach folgender Formel vorzunehmen:

$$\frac{\text{Zurechnungsschlüssel}}{\text{Summe alle Zurechnungsschlüssel}} \times \text{zuzurechnende Steuern}$$

Eine gemischte Hinzurechnungsbesteuerung ist eine Form der Hinzurechnungsbesteuerung im Sinne des § 7 Absatz 14, bei der Gewinne, Verluste sowie anrechenbare Steuern aller ausländischen Einheiten für Zwecke der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags des unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafters dieser ausländischen Einheiten aggregiert betrachtet werden und der Hinzurechnungsbetrag einem anwendbaren Steuersatz unterhalb von 15 Prozent unterliegt. Der anwendbare Steuersatz entspricht dem Steuersatz, bei dem unter Anrechnung ausländischer Steuern keine Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag mehr verbleibt.

(2) Der Zurechnungsschlüssel nach Absatz 1 ermittelt sich wie folgt:

$$\frac{\text{Zuzurechnendes Einkommen der ausländischen Geschäftseinheit}}{\text{x (anwendbarer Steuersatz – effektiver Steuersatz)}}$$

Dabei entspricht das zuzurechnende Einkommen der Einheit dem betragsmäßigen Anteil des beteiligten Gesellschafters an dem Einkommen der ausländischen Einheit. Der effektive Steuersatz entspricht dem nach § 51 Absatz 1 ermittelten effektiven Steuersatz ohne Berücksichtigung von Steuern auf Hinzurechnungsbeträge. Entspricht der effektive Steuersatz mindestens dem anwendbaren Steuersatz, beträgt der Zurechnungsschlüssel nach Absatz 1 null. Steuern aufgrund einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer sind bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes zu berücksichtigen, soweit diese im Rahmen der gemischten Hinzurechnungsbesteuerung nach der gleichen Maßgabe wie alle anderen erfassten Steuern anrechenbar sind.

(3) Findet die gemischte Hinzurechnungsbesteuerung auch auf Einheiten Anwendung, die keine Geschäftseinheiten im Sinne dieses Gesetzes sind, ist für die Anwendung des Absatzes 1 insoweit ebenfalls eine Zurechnung zu diesen Einheiten vorzunehmen.

Teil 10

Nationale Ergänzungssteuer

Abschnitt 1

Allgemeines

§ 86

Umfang der Besteuerung der Geschäftseinheit

(1) Für jede nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit entsteht in Höhe des für die Bundesrepublik Deutschland ermittelten und ihr nach § 52 Absatz 4 oder § 55 zugeordneten Steuererhöhungsbetrags für das Geschäftsjahr ein Ergänzungssteuerbetrag (nationaler Ergänzungssteuerbetrag).

(2) Absatz 1 gilt entsprechend für im Inland belegene Joint Ventures, Joint-Venture-Tochtergesellschaften und Betriebsstätten eines Joint Venture oder einer Joint-Venture-Tochtergesellschaft. Für Zwecke des Satzes 1 erfolgt keine Begrenzung des Steuererhöhungsbetrags auf den der Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil am Steuererhöhungsbetrag des Joint Venture oder eines Mitglieds der Joint-Venture-Gruppe entsprechend § 65 Absatz 2.

(3) Soweit in diesem Teil nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Besteuerung nach den Absätzen 1 und 2 die Teile 3 bis 9 dieses Gesetzes entsprechend.

Abschnitt 2

Besonderheiten

§ 87

Steuererhöhungsbeträge staatenloser Geschäftseinheiten

Für Zwecke der nationalen Ergänzungssteuerregelung sind staatenlose Geschäftseinheiten, Joint Ventures und Joint-Venture-Tochtergesellschaften dem Steuerhoheitsgebiet zuzuordnen, in dem sie gegründet worden sind. Staatenlose Betriebsstätten einer Geschäftseinheit oder eines Joint Venture oder einer Joint-Venture-Tochtergesellschaft (§ 6 Absatz 3 Nummer 4) sind dem Steuerhoheitsgebiet zuzuordnen, in dem die entsprechenden Tätigkeiten ausgeübt werden. Auf diese Geschäftseinheiten ist § 51 Absatz 2 entsprechend anzuwenden.

§ 88

Grenzüberschreitende Zurechnung erfasster Steuern

§ 47 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass erfasste ausländische Steuern keinem nach § 1 Steuerpflichtigen zugerechnet werden dürfen, der der nationalen Ergänzungssteuerregelung unterliegt.

§ 89

Nichtberücksichtigung der nationalen Ergänzungssteuer

§ 52 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die nationale Ergänzungssteuerregelung für Zwecke der Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags unberücksichtigt bleibt.

Teil 11

Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen

Abschnitt 1

Besteuerungsverfahren

§ 90

Entstehung der Mindeststeuer und Besteuerungszeitraum

Die Mindeststeuer (§ 2) für ein Geschäftsjahr entsteht mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr endet. Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr.

§ 91

Steuererklärungspflicht, Steuerentrichtungspflicht

(1) Die nach § 1 Steuerpflichtigen haben für das Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben und darin die Steuer selbst zu berechnen. Die Steuererklärung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch über die amtliche bestimmte Schnittstelle elektronisch mitzuteilen. Die Steuer ist einen Monat nach Abgabe der Steuererklärung fällig und bis dahin zu entrichten. Wird die Mindeststeuer abweichend von der Steueranmeldung höher festgesetzt, ist der Unterschiedsbetrag einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig und bis dahin zu entrichten. Wird die Mindeststeuer aufgrund unterbliebener Abgabe einer Steueranmeldung festgesetzt, ist die Mindeststeuer einen Monat nach der Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig und bis dahin zu entrichten. Im Fall des § 3 hat der für diesen Besteuerungszeitraum maßgebliche Gruppenträger die Steuererklärung nach Satz 1 abzugeben; im Übrigen gelten die Sätze 1 bis 5 entsprechend. Alle Geschäftseinheiten sowie Joint Venture und Joint-Venture-Tochtergesellschaften sind dem Steuererklärungspflichtigen gegenüber zur Erteilung der Auskünfte verpflichtet, die dieser zur Erstellung der Steuererklärung benötigt.

(2) Die Frist zur Abgabe der Steuererklärung endet nicht vor Ablauf der Frist nach § 73 Absatz 3. Enden mehrere Geschäftsjahre in einem Kalenderjahr, ist das letzte dieser Geschäftsjahre maßgebend.

§ 92

Zuständigkeit

(1) Für die Besteuerung nach diesem Gesetz ist das Finanzamt zuständig, das für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständig ist. Im Fall des § 3 ist das für die Besteuerung des Einkommens des Gruppenträgers zuständige Finanzamt zuständig. Ist der Steuerpflichtige eine transparente Einheit, ist das Finanzamt zuständig, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte dieser Einheit zuständig ist.

(2) Abweichende landesrechtliche Regelungen nach Maßgabe des § 17 Absatz 2 Satz 3 des Finanzverwaltungsgesetzes bleiben unberührt.

A b s c h n i t t 2

B u ß g e l d v o r s c h r i f t e n , E r m ä c h t i g u n g e n u n d A n w e n d u n g s v o r s c h r i f t e n

§ 93

Bußgeldvorschriften

(1) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 73 Absatz 1 Satz 1 oder Satz 3 in Verbindung mit § 73 Absatz 3 Satz 1 bis 3 und § 74 den Mindeststeuer-Bericht nicht, nicht richtig, nicht vollständig, nicht in der vorgeschriebenen Weise oder nicht rechtzeitig übermittelt.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 30 000 Euro geahndet werden.

(3) Verwaltungsbehörde im Sinne des § 36 Absatz 1 Nummer 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten ist das Bundeszentralamt für Steuern.

(4) Für das Bußgeldverfahren gilt § 410 Absatz 1 Nummer 2 bis 12 der Abgabenordnung entsprechend.

§ 94

Ermächtigungen

(1) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, den Wortlaut dieses Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum, unter neuer Überschrift und in neuer Paragraphenfolge bekannt zu machen und dabei Unstimmigkeiten des Wortlauts zu beseitigen.

(2) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, die Kommission entsprechend Artikel 11 Absatz 4 der Richtlinie (EU) 2022/2523 zu unterrichten.

§ 95

Auswirkung auf die Abkommensberechtigung

Die Besteuerung nach diesem Gesetz oder nach einer ausländischen Vorschrift, die den Vorschriften der Richtlinie (EU) 2022/2523 entspricht, begründet keine Berechtigung zur Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

§ 96

Anwendungsvorschriften

(1) Diese Fassung des Gesetzes gilt, sofern im Folgenden nichts anderes bestimmt ist, erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2023 beginnen.

(2) § 11 ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. Dezember 2024 beginnen. Satz 1 gilt nicht für Unternehmensgruppen, deren oberste Muttergesellschaften in Mitgliedstaaten der Europäischen Union belegen sind, die die Option nach Artikel 50 Absatz 1 der Richtlinie (EU) 2022/2523 ausgeübt haben.

(3) Für die Übergangszeit (§ 81 Absatz 1) findet § 93 Absatz 1 keine Anwendung, wenn nachgewiesen wird, dass angemessene Maßnahmen ergriffen wurden, die eine nicht rechtzeitige oder nicht in vorgeschriebener Weise oder eine nicht richtige oder nicht vollständige (§ 93 Absatz 1) Übermittlung rechtfertigen.

Artikel 2

Änderung der Abgabenordnung

In § 152 Absatz 3 Nummer 4 der Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, werden die Wörter „sowie bei jährlich abzugebenden Versicherungsteuer- und Feuererschutzsteueranmeldungen“ durch die Wörter „, bei jährlich abzugebenden Versicherungsteuer- und Feuererschutzsteueranmeldungen sowie bei Erklärungen nach § 91 des Mindeststeuergesetzes“ ersetzt.

Artikel 3

Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes

§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5h des Finanzverwaltungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2006 (BGBl. I S. 846, 1202), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, wird durch die folgenden Nummern 5h und 5i ersetzt:

„5h.

- a) die Entgegennahme der Mindeststeuer-Berichte nach § 73 des Mindeststeuergesetzes und ihre Weiterleitung an die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde,
 - b) die Entgegennahme der Meldungen nach § 3 Absatz 4 des Mindeststeuergesetzes sowie
 - c) die Durchführung von Bußgeldverfahren nach § 93 des Mindeststeuergesetzes;
- 5i. die Auswertung der Informationen nach den Nummern 5c bis 5h im Rahmen der dem Bundeszentralamt für Steuern gesetzlich übertragenen Aufgaben; Auswertungen der Informationen nach den Nummern 5c bis 5h durch die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde bleiben hiervon unberührt;“.

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 8 Absatz 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 4j wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 Satz 1 wird die Angabe „25 Prozent“ durch die Angabe „15 Prozent“ ersetzt.

- b) Absatz 3 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Der nicht abziehbare Teil ist dabei wie folgt zu ermitteln:

$$\frac{15 \% - \text{Belastung durch Ertragsteuern in Prozent}}{15 \%}$$

“.

2. Dem § 52 Absatz 8b wird folgender Satz angefügt:

„§ 4j Absatz 2 Satz 1 und Absatz 3 Satz 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] sind erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 entstehen.“

Artikel 5

Änderung des Außensteuergesetzes

Das Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 6 Absatz 5 wird wie folgt geändert:

- In Satz 1 wird das Wort „Vordruck“ durch die Wörter „Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch“ ersetzt.
- In Satz 2 werden die Wörter „; sie ist vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben“ gestrichen.
- In Satz 3 wird das Wort „schriftlich“ durch die Wörter „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch“ ersetzt.
- Folgender Satz wird angefügt:

„Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist die Mitteilung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.“

2. In § 8 Absatz 5 Satz 1 und 3 wird jeweils die Angabe „25 Prozent“ durch die Angabe „15 Prozent“ ersetzt.

3. § 18 Absatz 3 wird wie folgt geändert:

- In den Sätzen 1 und 2 wird jeweils das Wort „Vordruck“ durch die Wörter „Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch“ ersetzt.
- Satz 6 wird wie folgt gefasst:

„Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall sind die Erklärung sowie die Anzeige nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben.“

4. § 21 wird wie folgt geändert:

- Absatz 3 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Abweichend von Satz 1 sind

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

2. Stundungen nach § 6 Absatz 4 oder 5 in einer bis zum 30. Juni 2021 geltenden Fassung auch zu widerrufen, soweit Gewinnausschüttungen erfolgen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgt und soweit deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des gemeinen Werts 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. Dies gilt nur für Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr, die nach dem ... [einsetzen: Tag des Kabinettsbeschlusses des vorliegenden Änderungsgesetzes] erfolgen.“
- b) Die folgenden Absätze 6 und 7 werden angefügt:
- „(6) § 8 Absatz 5 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals anzuwenden für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2023 endet.
- (7) § 6 Absatz 5 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 anzuwenden. § 18 Absatz 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, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2024 endet.“

Artikel 6

Änderung des Umwandlungssteuergesetzes

In § 27 Absatz 3 Nummer 3 Satz 2 Buchstabe a zweiter Halbsatz des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791), das zuletzt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, werden die Wörter „§ 6 Absatz 6 und 7 des Außensteuergesetzes ist“ durch die Wörter „§ 6 Absatz 6 und 7 und § 21 Absatz 3 Satz 2 des Außensteuergesetzes sind“ ersetzt.

Artikel 7

Änderung des Handelsgesetzbuchs

Das Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 274 Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Bei dem Ansatz latenter Steuern nach Satz 1 oder Satz 2 sind Differenzen aus der Anwendung folgender Gesetze nicht zu berücksichtigen:

 1. des Mindeststeuergesetzes und
 2. eines ausländischen Mindeststeuergesetzes, das der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1; L 13 vom 16.1.2023, S. 9) oder der dieser Richtlinie zugrundeliegenden Mustervorschriften der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung für eine globale Mindestbesteuerung dient.“

2. Nach § 285 Nummer 30 wird folgende Nummer 30a eingefügt:
„30a. der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag, der sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen nach § 274 Absatz 1 Satz 5 Nummer 2 für das Geschäftsjahr ergibt, sowie eine Erläuterung etwaiger Auswirkungen der Anwendung des Mindeststeuergesetzes und ausländischer Mindeststeuergesetze nach § 274 Absatz 1 Satz 5 Nummer 2 auf die Kapitalgesellschaft;“.
3. In § 288 Absatz 1 Nummer 1 wird die Angabe „30“ durch die Angabe „30a“ ersetzt.
4. In § 306 Satz 5 wird die Angabe „Abs. 2“ durch die Wörter „Absatz 1 Satz 5 und Absatz 2“ ersetzt.
5. Nach § 314 Absatz 1 Nummer 22 wird folgende Nummer 22a eingefügt:
„22a. der tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag, der sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischen Mindeststeuergesetzen nach § 274 Absatz 1 Satz 5 Nummer 2 für das Geschäftsjahr ergibt, sowie eine Erläuterung etwaiger Auswirkungen der Anwendung des Mindeststeuergesetzes und ausländischer Mindeststeuergesetze nach § 274 Absatz 1 Satz 5 Nummer 2 auf den Konzern;“.

Artikel 8

Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Dem Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird folgender ... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Abschnitt mit Zählbezeichnung] Abschnitt angefügt:

„... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Abschnitt mit Zählbezeichnung] Abschnitt

Übergangsvorschrift zum Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen

Artikel ... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Artikel mit Zählbezeichnung]

§ 285 Nummer 30a und § 314 Absatz 1 Nummer 22a des Handelsgesetzbuchs in der ab dem ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung] geltenden Fassung sind erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für ein nach dem 30. Dezember 2023 endendes Geschäftsjahr anzuwenden.“

Artikel 9

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Begründung

A. Allgemeiner Teil

Die Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung von Geschäftsmodellen steht seit einigen Jahren im Mittelpunkt der internationalen Steuerpolitik. Wertschöpfung stützt sich nicht mehr allein auf Produktion und Vertrieb, sondern auf eine Kombination von Produktion, Algorithmus, Nutzerdaten und Vertrieb. Bereits Aktionspunkt 1 des BEPS-Projekts („Base Erosion and Profit Shifting“) von OECD und den G20-Staaten befasste sich mit der Frage, wie die Regelungen zur internationalen Besteuerung auf die Auswirkungen der Digitalisierung reagieren sollen. Dazu wurden in den Jahren 2014, 2015 und 2018 international abgestimmte Berichte veröffentlicht, in denen die steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung von Geschäftsmodellen beschrieben und mögliche Lösungsansätze diskutiert wurden. Insbesondere wurde herausgearbeitet, dass die Digitalisierung sämtliche Wirtschaftsbranchen erfasst und es keine „digitale Wirtschaft“ gibt, die von anderen Geschäftsmodellen abgegrenzt werden könnte. Eine umfassende, international konsentrierte Antwort auf diese Fragestellungen wurde aber noch nicht formuliert.

Zu Beginn des Jahres 2019 wurden die internationalen Diskussionen mit der Gründung des sog. Zwei-Säulen-Projekts neu ausgerichtet. Unter Säule 1 sollen neue Regelungen für die (partielle) Umverteilung von Besteuerungsrechten multinationaler Unternehmensgruppen erarbeitet werden; bei Säule 2 geht es um die Ausarbeitung von Regelungen für eine globale effektive Mindestbesteuerung. Auf den Punkt gebracht soll Säule 1 die Frage nach dem „wo“ der Besteuerung beantworten, während Säule 2 die Frage nach dem „wie hoch“ der Besteuerung betrifft.

Säule 1 stellt insbesondere eine Reaktion auf den Umstand dar, dass die zunehmende Digitalisierung es Unternehmen ermöglicht, in anderen Staaten wirtschaftlich tätig zu werden, ohne dort physisch präsent zu sein. Ohne physischen Anknüpfungspunkt werden die daraus resultierenden Gewinne aber nicht dort besteuert, wo sie erwirtschaftet wurden. Dem soll durch die Schaffung neuer steuerlicher Anknüpfungspunkte und neuer Regelungen für die zwischenstaatliche Gewinnverteilung begegnet werden.

Säule 2 reagiert auf schädlichen Steuerwettbewerb und aggressive Steuergestaltungen. Dies dient – ebenso wie Säule 1 – der Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung. Denn infolge der Digitalisierung wächst die wirtschaftliche Bedeutung von immateriellen Werten, die leicht verlagert und deswegen für Steuerplanungszwecke gezielt eingesetzt werden können. Die Sicherstellung einer effektiven Mindestbesteuerung wirkt diesen Risiken für das Steueraufkommen entgegen. Zwar enthielten bereits die Abschlussberichte zum BEPS-Projekt vom Herbst 2015 Empfehlungen für steuerliche Abwehrregelungen gegen BEPS-Gestaltungen, die von Deutschland und anderen Staaten umgesetzt wurden. Es zeigte sich aber, dass diese Vorschriften, die jeweils auf bestimmte Erscheinungsformen von BEPS-Problemen zugeschnitten sind, nicht ausreichen, um die BEPS-Ursachen nachhaltig und umfassend anzugehen. Deswegen wurden – auf Basis eines gemeinsamen Vorschlags von Deutschland und Frankreich – Regelungen für eine effektive Mindestbesteuerung erarbeitet. Diese soll eine allgemeine Mindestgrenze etablieren, die unabhängig davon eingreift, welche Steuervergünstigungen von einzelnen Staaten gewährt und welche Steuerplanungen von einzelnen Unternehmen implementiert wurden. Wird diese Grenze unterschritten, greifen die bei Säule 2 entwickelten Nachversteuerungsinstrumente, welche die „Besteuerungslücke“ schließen.

Die Erarbeitung von Vorschlägen zu beiden Säulen erfolgte im Inclusive Framework on BEPS, einem bei der OECD angesiedelten Gremium, dem mittlerweile 143 Staaten und Jurisdiktionen angehören. Am 1. Juli 2021 gelang dem Inclusive Framework on BEPS eine Grundsatzvereinbarung auf zentrale Parameter zu beiden Säulen. In der nachfolgenden Einigung vom 8. Oktober 2021 wurden die wichtigsten noch offenen Fragen geklärt. Diesem Konsens haben sich bislang weltweit 138 Staaten und Gebiete angeschlossen.

Die nähere Ausgestaltung dieser Beschlüsse erfolgte durch verschiedene Arbeitsgruppen des Inclusive Framework on BEPS. Mit der Veröffentlichung der sog. GloBE-Mustervorschriften („Global Anti-Base Erosion“ – Musterregelungen) am 20. Dezember 2021 erfolgte eine Konkretisierung der Beschlüsse zur Säule 2 (Inclusive Framework on BEPS: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion

Model Rules Pillar Two). Ergänzend hierzu wurde am 14. März 2022 ein Kommentar zu diesen Musterregelungen vorgelegt. Zudem wurde für die Ausarbeitung weiterer Anwendungsbestimmungen das sog. GloBE Implementation Framework gegründet, das weitere technische Einzelfragen klären und Regelungen zur Administration der GloBE-Instrumente erarbeiten soll. Als Ergebnis dieser Arbeiten wurden am 15. Dezember 2022 Regelungen für sog. Safe Harbours veröffentlicht sowie am 1. Februar 2023 erste Verwaltungsleitlinien zur Administration angenommen (Administrative Guidance on the Global Anti- Base Erosion Model Rules (Pillar Two)); weitere Ergebnisse werden nach Fortschritt der Diskussionen auf internationaler Ebene folgen.

Parallel zu diesen internationalen Arbeiten wurde auch auf EU-Ebene intensiv über die Einführung einer effektiven Mindestbesteuerung diskutiert. Die Europäische Kommission kündigte am 18. Mai 2021 an, einen Richtlinienentwurf zur Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften zu erarbeiten. Dieser wurde am 22. Dezember 2021 vorgelegt. Nach intensiven Beratungen in den zuständigen Ratsgremien wurde die Richtlinie einstimmig angenommen und im Amtsblatt der EU veröffentlicht (Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1, berichtigt in ABl. L 13 vom 16.1.2023, S. 9; Mindestbesteuerungsrichtlinie – MinBestRL). Die EU-Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die MinBestRL bis zum 31. Dezember 2023 in nationales Recht umzusetzen.

Mit Umsetzung der MinBestRL sind damit im Zusammenhang stehende Begleitmaßnahmen umzusetzen. Die Absenkung der Niedrigsteuergrenze sowohl bei der Hinzurechnungsbesteuerung als auch der Lizenzschranke ist folgerichtig. Dadurch wird ein Gleichlauf zwischen Hinzurechnungsbesteuerung, Lizenzschranke und globaler effektiver Mindestbesteuerung mit Blick auf die Besteuerung ausländischer Tätigkeiten herzustellen. Die Begleitmaßnahmen sind außerdem eine wichtige Maßnahme zum Abbau von Steuerbürokratie.

I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Der vorliegende Gesetzentwurf dient der Umsetzung der MinBestRL und der damit im Zusammenhang stehenden Begleitmaßnahmen. Der Gesetzesentwurf berücksichtigt neben den GloBE-Mustervorschriften auch den dazugehörenden Kommentar sowie die weiteren internationalen Arbeiten im Rahmen des GloBE Implementation Framework, insbesondere die Regelungen für sog. „Safe Harbours“.

Mit der nationalen Umsetzung der MinBestRL implementiert Deutschland zentrale Elemente der internationalen Vereinbarungen zur Säule 2 als Teil der sog. Zwei-Säulen-Lösung. Die darin enthaltenen Nachversteuerungsregelungen stellen eine effektive Mindestbesteuerung sicher, wirken schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiven Steuergestaltungen entgegen und tragen damit zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit bei.

Aus steuerpolitischer und steuerrechtlicher Perspektive ist hervorzuheben, dass diese Nachversteuerungsvorschriften einem Regelungstypus folgen, der sich von den bisherigen Anti-Missbrauchsregelungen unterscheidet. Der Steuerentstehungstatbestand der Mindeststeuer knüpft vorrangig daran, dass ein international vereinbartes Besteuerungsniveau nicht erreicht wird. Weitere Voraussetzungen bestehen im Grundsatz nicht, insbesondere spielt es keine Rolle, aus welchen Motiven die Verbindung zu der niedrig besteuerten Jurisdiktion besteht. Dementsprechend wird den Steuerpflichtigen keine Möglichkeit eingeräumt, die Rechtsfolgen der Nachversteuerungsregelungen durch die Darlegung von (außersteuerlichen) Gründen abzuwenden. Auch das etwaige Vorhandensein von Substanz ist – abgesehen von dem formelhaften substanzbasierten Freibetrag – im Rahmen der Mindeststeuer unerheblich. Die Staatengemeinschaft hat sich in den internationalen Verhandlungen zur Säule 2 bewusst für diesen Normtypus des steuerlichen Abwehrrechts entschieden, da ihm im Vergleich zu den bisherigen Anti-Missbrauchsregelungen eine höhere Effektivität bei der Abwehr schädlichen Steuerwettbewerbs und aggressiver Steuergestaltungen beigemessen wurde.

Mit der Umsetzung der MinBestRL ist außerdem bei der Hinzurechnungsbesteuerung ein Gleichlauf mit Blick auf die Besteuerung ausländischer Tätigkeiten herzustellen und die Lizenzschranke folgerichtig anzupassen. Dies ist außerdem zum Abbau von Steuerbürokratie notwendig.

II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

1. Mindeststeuergesetz

Der Gesetzentwurf setzt zum einen mit Einführung eines Mindeststeuergesetzes (MinStG) die MinBestRL um. Unternehmen ab einer bestimmten Größenordnung sind demnach verpflichtet, niedrig besteuerte Gewinne nachzuersteuern:

– Steuerpflicht und Umfang der Besteuerung

Von der Mindeststeuer sind große Unternehmensgruppen betroffen, welche die Umsatzgrenze in § 1 MinStG (750 Millionen Euro Umsatzerlöse in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre) erreichen. Erfasst werden sowohl international als auch national tätige Unternehmensgruppen. Für die Unternehmensgruppen mit untergeordneter internationaler Tätigkeit ist allerdings eine 5-jährige Steuerbefreiung vorgesehen (§ 80 MinStG).

Die Steuerpflicht der im Inland belegenen Geschäftseinheiten ist unabhängig von der jeweiligen Rechtsform und tritt zur Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht hinzu. Die Mindeststeuer setzt sich aus dem Primärer ergänzungssteuerbetrag, dem Sekundärer ergänzungssteuerbetrag sowie dem nationalen Ergänzungsteuerbetrag zusammen. Der Primärer ergänzungssteuerbetrag und der Sekundärer ergänzungssteuerbetrag entsprechen dem einer steuerpflichtigen Geschäftseinheit zuzurechnenden Anteil am Steuererhöhungsbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit. Der nationale Ergänzungsteuerbetrag entspricht dem für die Bundesrepublik Deutschland ermittelten, der Geschäftseinheit zugeordneten Steuererhöhungsbetrag. Insofern unterliegen die großen Unternehmensgruppen mit ihren inländischen und ausländischen Gewinnen gleichermaßen der Mindestbesteuerung.

– Berechnungsgrundlagen

Die Berechnung der Mindeststeuer nach diesem Entwurf entspricht dem international Vereinbarten (länderbezogene Berechnung des Steuererhöhungsbetrags unter Zugrundelegung eines Mindeststeuersatzes von 15 Prozent) und erfolgt auf Basis der Rechnungslegung (in der Regel Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft) und bestimmter erforderlicher Anpassungen. Die Berechnungsgrundlagen sind im dritten bis fünften Teil enthalten. Die Teile sechs und sieben ergänzen diese Berechnungsgrundlagen in Sonderfällen (unter anderem Reorganisationen, bestimmte Steuerregime).

Auch für den nationalen Ergänzungsteuerbetrag wird vollumfänglich auf diese Berechnungsgrundlagen abgestellt. Die nationale Ergänzungsteuer nach diesem Gesetz stellt auch eine anerkannte nationale Ergänzungsteuer im Sinne des Artikel 11 Absatz 2 MinBestRL dar.

– Besteuerungsverfahren

Zentraler Akteur im nationalen Besteuerungsverfahren ist die Mindeststeuergruppe. Hierdurch wird das Besteuerungsverfahren beim Finanzamt des Gruppenträgers gebündelt. Für die Mindeststeuer ist eine Steuererklärung beim zuständigen Finanzamt abzugeben und die Steuer selbst zu berechnen (Steueranmeldung). Die Einführung der Mindeststeuergruppe führt zu einer Zentralisierung des nationalen Besteuerungsverfahrens. Sofern im Inland belegen, erfolgt dies auf Ebene der obersten Muttergesellschaft, so dass neben dem Mindeststeuer-Bericht nur eine Steuererklärung bei einem Finanzamt abzugeben ist. Diese national vorgenommene Ergänzung der Mindeststeuergruppe sorgt für eine Vereinfachung des Verfahrens für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung.

Darüber hinaus ist ein Mindeststeuer-Bericht beim Bundeszentralamt für Steuern einzureichen. Dieses ist für den Austausch dieser Berichte mit den betroffenen Finanzämtern (i. d. R. Finanzamt des Gruppenträgers) und den Finanzverwaltungen anderer Staaten zuständig.

Sofern nicht gesondert geregelt, gelten für das Besteuerungsverfahren die Vorschriften der Abgabenordnung (zum Beispiel Festsetzungsverjährung und Bestandskraft). Dies betrifft vorwiegend die Festsetzung der Mindeststeuer und die Änderung dieser Steuerfestsetzung. Sofern Steuerbescheide zu anderen Steuerarten ergehen, die die Berechnung der Mindeststeuer beeinflussen, ergibt sich die Verfahrensweise aus § 50 MinStG.

– Vereinfachungen

Der Entwurf enthält auch die international abgestimmten Vereinfachungen. Insbesondere sind hier der CbCR-Safe-Harbour (§§ 81 bis 84 MinStG) sowie Vereinfachungen für unwesentliche Geschäftseinheiten (§ 78 MinStG) zu nennen. Darüber hinaus ist eine Safe-Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer enthalten (§ 77), welche sich nicht nur auf EU-Mitgliedstaaten beschränkt, sondern auch für Drittstaaten gilt.

– Steuerart

Die Mindeststeuer ist eine eigenständige Steuer vom Einkommen und unabhängig von der Rechtsform. Als solche tritt sie neben die Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Finanzverfassungsrechtlich unterfällt die Mindeststeuer dem Typus der Körperschaftsteuer. Sie knüpft an die Einkommenserzielung an und greift gezielt auf den unternehmerischen Gewinn zu. Die Besteuerung erfolgt unabhängig von der Besteuerung des Anteilseigners beziehungsweise Mitunternehmers. Dieses sogenannte Trennungsprinzip gehört zu den typusprägenden Merkmalen einer Körperschaftsteuer und gewährleistet insbesondere die Abgrenzung zum Typus der Einkommensteuer. Dass auch Personengesellschaften Steuersubjekt der Mindeststeuer sein können, steht der Einordnung als Körperschaftsteuer nicht entgegen. Die aufgrund des vergleichsweise engen persönlichen Anwendungsbereichs bloß punktuelle Erweiterung der Steuersubjekte lässt den grundsätzlichen Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer unberührt und ist Ausfluss des entwicklungs offenen Charakters der in Artikel 105 und 106 des Grundgesetzes aufgeführten Steuertypen.

2. Begleitmaßnahmen

Daneben enthält der Gesetzentwurf mit der Einführung des MinStG in Verbindung stehende Begleitmaßnahmen:

– Absenkung der Niedrigsteuergrenze bei der Lizenzschranke

Die Niedrigsteuergrenze bei der Lizenzschranke (§ 4j EStG) wird für Aufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 entstehen, von 25 Prozent auf 15 Prozent abgesenkt. Damit wird auch diese Maßnahme auf die Einführung der Mindestbesteuerung und die Absenkung der Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung abgestimmt.

– Absenkung der Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung

Die Niedrigsteuergrenze im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung wird von derzeit 25 Prozent auf 15 Prozent abgesenkt. Hiermit wird beim Steuersatz ein Gleichlauf zwischen Hinzurechnungsbesteuerung und globaler effektiver Mindestbesteuerung mit Blick auf die Besteuerung ausländischer Tätigkeiten erreicht. Dieser Gleichlauf wurde im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum ATAD-Umsetzungsgesetz 2021 bereits angekündigt und wird die Wirtschaft entlasten und einen wichtigen Beitrag zum Abbau von Steuerbürokratie leisten.

– Schaffung der Voraussetzungen für eine elektronische Datenübermittlung der Mitteilungen und Erklärungen zur Anwendung des Außensteuergesetzes

Die Mitteilungen nach § 6 Absatz 5 AStG bei Stundungen oder Jahresratenzahlungen im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung sowie Erklärungen zur gesonderten – und einheitlichen – Feststellung nach § 18 Absatz 1 bis 3 AStG zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 13 AStG) sowie nach § 18 Absatz 4 AStG der Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung im Sinne des § 15 AStG können zukünftig elektronisch übermittelt werden.

– Leerschütten in Wegzugsfällen des § 6 AStG

Für Wegzüge nach dem 31. Dezember 2021 sieht § 6 AStG n.F. bereits eine Regelung bei substantiellen Gewinnausschüttungen (mehr als 25 Prozent des gemeinen Werts der Anteile) vor, die zu einer anteiligen Festschreibung der Wegzugssteuer und zum Widerruf der Stundung führen. Diese Steuergestaltung soll nunmehr auch für Altfälle bezogen auf Gewinnausschüttungen, die nach dem Tag des Kabinettschlusses erfolgen, unterbunden werden.

3. Anpassungen des Handelsrechts

Im Handelsgesetzbuch (HGB) ist – in Anlehnung an die internationalen Rechnungslegungsstandards – eine verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern vorgesehen, die sich aus der Anwendung des Mindeststeuergesetzes oder entsprechender ausländischer Steuergesetze ergeben. Dadurch soll die Komplexität der Umsetzung des Mindeststeuergesetzes reduziert und etwaigen Benachteiligungen für HGB-Bilanzierer entgegenwirkt werden. Zur Sicherstellung eines Mindestmaßes an Transparenz und Information der Abschlussadressaten soll eine neue Angabepflicht für Anhang und Konzernanhang geschaffen werden.

III. Alternativen

Aus der verabschiedeten MinBestRL ergibt sich eine rechtliche Umsetzungsverpflichtung für die Bundesrepublik Deutschland. Eine Nichtumsetzung würde somit gegen Unionsrecht verstoßen. Alternativen bestehen nicht.

IV. Gesetzgebungskompetenz

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

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Schaffung neuer Bußgeldvorschriften (§ 93 MinStG) folgt aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 1 (Strafrecht) des Grundgesetzes.

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Änderung der Abgabenordnung (Artikel 2) ergibt sich aus Artikel 108 Absatz 5 des Grundgesetzes.

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes (Artikel 3) ergibt sich aus Artikel 108 Absatz 4 des Grundgesetzes.

Für die Änderung des Handelsgesetzbuchs (Artikel 7) und des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (Artikel 8) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 11 des Grundgesetzes. Eine bundesgesetzliche Regelung ist erforderlich, weil die im Entwurf angesprochenen Fragen der Bilanzierung und Berichterstattung von Unternehmen in zentralen Punkten die Rechts- und Wirtschaftseinheit im Bundesgebiet berühren und der Entwurf insoweit die Weiterentwicklung bestehender bundesgesetzlicher Kodifikationen zum Gegenstand hat (Artikel 72 Absatz 2 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. Der Gesetzentwurf dient gerade auch der Umsetzung von EU-Recht in deutsches Recht.

VI. Gesetzesfolgen

1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf ist hinsichtlich der Umsetzung der MinBestRL keine Rechts- und Verwaltungsvereinfachung verbunden. Die Begleitmaßnahmen dienen dagegen insbesondere auch dem Abbau von Steuerbürokratie.

2. Nachhaltigkeitsaspekte

Das Vorhaben steht im Einklang mit dem Leitgedanken der Bundesregierung zur nachhaltigen Entwicklung im Sinne der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie, indem es die im Rahmen der Zwei-Säulen-Lösung auf internationaler Ebene getroffenen Vereinbarungen zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs und aggressiver Steuergestaltungen umsetzt und damit auch das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert. Er 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

Auf Bundesebene entsteht zur Umsetzung folgender Vollzugsaufwand:

Kapitel	HH-Jahr	2023	2024	2025	2026	2027
	Titel	in T€				
0815	Tit. 422 01	0	124	320	413	435
	Tit. 511 01	0	32	87	116	122
	Tit. 812 01	0	16	43	58	61
Summe	Tit. 532 01	10	3.500	3.500	3.500	3.500
		10	3.672	3.950	4.087	4.118
0816	Tit. 422 01		302	604	604	604
	Tit. 511 01 Non-IT		81	162	162	162
	Tit. 812 01		41	81	81	81
	Tit. 511 01		200	400	200	200
	Tit. 532 01		1.320	880	880	880
Summe	Tit. 812 02		850	950		
		0	2.794	3.077	1.927	1.927
0811	Tit. 634 03		122	262	287	293
Summe Epl. 08 / HH-Jahr		10	6.588	7.289	6.301	6.338
anteiliger Umstellungsaufwand		10	5.870	2.865		
anteiliger laufender Aufwand			718	4.424	6.301	6.338
Gesamtsumme Epl. 08			26.526			

Der Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln soll finanziell und stellenmäßig im Einzelplan 08 ausgeglichen werden.

Planstellen und Stellen

HH-Jahr		2024	2025	2026	2027
Kapitel	Laufbahngruppe				
0815	höherer Dienst	0,5 x A 14	0,5 x A 14	0,5 x A 14	0,5 x A 14
	gehobener Dienst	2,25 x A 12	2,25 x A 12 1 x A 11	2,75 x A 12 1 x A 11	2,75 x A 12 1 x A 11
	mittlerer Dienst		1 x A 8	1 x A 8	1 x A 8
	einfacher Dienst				
0816	höherer Dienst				
	gehobener Dienst	1 x A 13g 3 x A 12 3 x A 11	1 x A 13g 3 x A 12 3 x A 11	1 x A 13g 3 x A 12 3 x A 11	1 x A 13g 3 x A 12 3 x A 11
	mittlerer Dienst				
	einfacher Dienst				

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

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028

1	Mindeststeuergesetz – MinStG ²	Insg.	+ 200	-	.	.	+ 1.000	+ 800	+ 600
	Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union	MinSt	+ 200	-	.	.	+ 1.000	+ 800	+ 600
		Bund	+ 100	-	.	.	+ 500	+ 400	+ 300
		MinSt	+ 100	-	.	.	+ 500	+ 400	+ 300
		Länder	+ 100	-	.	.	+ 500	+ 400	+ 300
		MinSt	+ 100	-	.	.	+ 500	+ 400	+ 300
		Gem.	.	-	.	.	.	.	.

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
2	§ 8 Absatz 5 AStG ³ Absenkung der Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung von 25% auf 15%	Insg.	- 150	-	.	- 15	- 30	- 120	- 150
		GewSt	- 135	-	.	- 15	- 25	- 110	- 135
		ESt	- 15	-	.	.	- 5	- 10	- 15
		KSt	.	-	.	.	.	.	.
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		Bund	- 11	-	.	- 1	- 3	- 8	- 11
		GewSt	- 5	-	.	- 1	- 1	- 4	- 5
		ESt	- 6	-	.	.	- 2	- 4	- 6
		KSt	.	-	.	.	.	.	.
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		Länder	- 14	-	.	.	- 3	- 10	- 14
		GewSt	- 7	-	.	.	- 1	- 6	- 7
		ESt	- 7	-	.	.	- 2	- 4	- 7
		KSt	.	-	.	.	.	.	.
		Gem.	- 125	-	.	- 14	- 24	- 102	- 125
GewSt	- 123	-	.	- 14	- 23	- 100	- 123		
ESt	- 2	-	.	.	- 1	- 2	- 2		
3	§ 4j EStG ³ Absenkung der Niedrigsteuergrenze bei der Lizenzschränke von 25% auf 15%	Insg.	- 30	-	.	- 10	- 20	- 30	- 30
		GewSt	- 15	-	.	- 5	- 10	- 15	- 15
		ESt	.	-	.	.	.	.	.
		KSt	- 15	-	.	- 5	- 10	- 15	- 15
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		Bund	- 9	-	.	- 3	- 5	- 9	- 9
		GewSt	- 1	-	.	.	.	- 1	- 1
		ESt	.	-	.	.	.	.	.
		KSt	- 8	-	.	- 3	- 5	- 8	- 8
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		Länder	- 7	-	.	- 2	- 6	- 7	- 7
		GewSt	.	-	.	.	- 1	.	.
		ESt	.	-	.	.	.	.	.
		KSt	- 7	-	.	- 2	- 5	- 7	- 7

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
		Gem.	- 14	-	.	- 5	- 9	- 14	- 14
		GewSt	- 14	-	.	- 5	- 9	- 14	- 14
		EST	.	-	.	.	.	.	.
4	Finanzielle Auswirkungen insgesamt	Insg.	+ 20	-	.	- 25	+ 950	+ 650	+ 420
		GewSt	- 150	-	.	- 20	- 35	- 125	- 150
		EST	- 15	-	.	.	- 5	- 10	- 15
		KSt	- 15	-	.	- 5	- 10	- 15	- 15
		MinSt	+ 200	-	.	.	+ 1.000	+ 800	+ 600
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		Bund	+ 80	-	.	- 4	+ 492	+ 383	+ 280
		GewSt	- 6	-	.	- 1	- 1	- 5	- 6
		EST	- 6	-	.	.	- 2	- 4	- 6
		KSt	- 8	-	.	- 3	- 5	- 8	- 8
		MinSt	+ 100	-	.	.	+ 500	+ 400	+ 300
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		Länder	+ 79	-	.	- 2	+ 491	+ 383	+ 279
		GewSt	- 7	-	.	.	- 2	- 6	- 7
		EST	- 7	-	.	.	- 2	- 4	- 7
		KSt	- 7	-	.	- 2	- 5	- 7	- 7
		MinSt	+ 100	-	.	.	+ 500	+ 400	+ 300
		Gem.	- 139	-	.	- 19	- 33	- 116	- 139
		GewSt	- 137	-	.	- 19	- 32	- 114	- 137
		EST	- 2	-	.	.	- 1	- 2	- 2

Anmerkungen:

- ¹ Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten.
- ² Zusätzlich dürften indirekte, nicht konkret bezifferbare Steuermehreinnahmen bei GewSt, KSt, EST und SolZ durch Verhaltensanpassungen und Rückverlagerung von Steuersubstrat ins Inland entstehen.
- ³ Zusätzlich dürften indirekte, nicht konkret bezifferbare Steuermindereinnahmen bei GewSt, KSt, EST und SolZ durch Verhaltensanpassungen und Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland entstehen.

4. Erfüllungsaufwand

4.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Jährlicher Erfüllungsaufwand

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wahlrecht	Fallzahl	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Zeitaufwand (in Minuten)	Jährlicher Sachaufwand (in Tsd. Euro)
4.1.1	§ 6 Absatz 5 AStG	Elektronische Mitteilung der verwirklichten Tatbestände nach § 6 AStG		100	-60	Geringfügiger nicht quantifizierbarer Minderaufwand	-6 000	
4.1.2	§ 8 Absatz 5 AStG	Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 %	Nein	500	-1 800	Geringfügiger nicht quantifizierbarer Minderaufwand	-900 000	
4.1.3	§ 18 Absatz 3 AStG	Elektronische Abgabe der Feststellungserklärungen und der Anzeigen nach § 18 Absatz 3 AStG		1 000	-60	Geringfügiger nicht quantifizierbarer Minderaufwand	-60 000	
Summe (in Tsd. Euro)							-966 000	

Einmaliger Erfüllungsaufwand

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wahlrecht	Fallzahl	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Zeitaufwand (in Minuten)	Jährlicher Sachaufwand (in Tsd. Euro)
4.1.4	§ 6 Absatz 5 AStG	Elektronische Mitteilung der verwirklichten Tatbestände nach § 6 AStG	Nein	100	Geringfügiger nicht quantifizierbarer Minderaufwand	Geringfügiger nicht quantifizierbarer Minderaufwand		
4.1.5	§ 18 Absatz 3 AStG	Elektronische Abgabe der Feststellungserklärungen und der Anzeigen nach § 18 Absatz 3 AStG	Nein	1 000	Geringfügiger nicht quantifizierbarer Minderaufwand	Geringfügiger nicht quantifizierbarer Minderaufwand		
Summe (in Tsd. Euro)								

Zu den laufenden Nummern 4.1.1., 4.1.3, 4.1.4, 4.1.5:

Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 sind Erklärungen und Anzeigen nach dem Außensteuergesetz elektronisch zu übermitteln. Dies betrifft die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) sowie die Hinzurechnungsbesteuerung für Zwischengesellschaften (§§ 7ff. AStG).

Die elektronische Übermittlung dient dazu, das Verfahren zu digitalisieren und zu modernisieren. Statt der Erstellung einer Papiererklärung können die Steuerpflichtigen die Zahlen elektronisch erfassen und übermitteln. Allerdings ist mit der elektronischen Übermittlung keine wesentliche Zeit- und Kostenersparnis auf Seiten der Wirtschaft/Bürger und der Verwaltung verbunden. Das Außensteuergesetz ist komplex und der Aufwand liegt in der

inhaltlichen/materiell-rechtlichen Aufarbeitung der Fälle. Die Zeitersparnis pro Fall wurde mit 60 Minuten geschätzt, da der Ausdruck und der Versand auf dem Postweg zukünftig entfallen. Der einmalige Erfüllungsaufwand durch die Umstellung ist gering und kann nicht quantifiziert werden.

Nach Absenken der Niedrigsteuergrenze ist davon auszugehen, dass für die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7ff. AStG) noch rund 2 500 Fälle verbleiben werden. Nur für diese verbleibenden 2 500 Fälle ist zukünftig eine elektronische Übermittlung der Erklärungen zu veranlassen. Dabei ist zu differenzieren zwischen Bürger (Beteiligung an der Zwischengesellschaft im Privatvermögen, rund 1 000 Fälle) und Wirtschaft (insbesondere Beteiligung an Zwischengesellschaften durch inländische Körperschaften, rund 1 500 Fälle). Für die Wegzugsbesteuerung ergibt sich aus den Statistischen Aufzeichnungen eine Fallzahl von rund 100.

Zu der laufenden Nummer 4.1.2:

Die Fallzahlen wurden anhand der personellen Aufzeichnungen (AStG-Statistik) der Länder geschätzt. Die Zahlen wurden unter Einbeziehung der Bundesländer angepasst und fortgeschrieben. Aus der Gesamtschau ergibt sich für die aktuelle Rechtslage eine Fallzahl für die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7ff. AStG) von rund 4 000 Fälle und eine Reduzierung um 1 500 Fälle auf rund 2 500 Fälle. Dabei ist zu differenzieren zwischen Bürger (Beteiligung an der Zwischengesellschaft im Privatvermögen, Reduzierung der Fallzahlen um 500 Fälle) und Wirtschaft (insbesondere Beteiligung an Zwischengesellschaften durch inländische Körperschaften, Reduzierung der Fallzahlen um 1 000 Fälle).

Das Verfahren zum Außensteuergesetz ist komplex. Für die Bürger und die Wirtschaft ergibt sich eine deutliche Reduzierung des Bürokratieaufwands. In Schnitt wird für die Bearbeitung eines Hinzurechnungsbesteuerungsfalles von einem Zeitaufwand von 30 Stunden (1 800 Minuten) ausgegangen. Dabei ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass sich der Compliance-Aufwand für die Hinzurechnungsbesteuerung und die erforderliche Überwachung im Hinblick auf die tatsächliche Steuerlast im Ausland und die Frage, ob die jeweilige Gesellschaft passive Einkünfte (§ 8 AStG) erzielt, zukünftig deutlich vereinfachen wird.

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)
4.2.1	§ 3 Abs. 4 S. 2 MinStG	Mitteilungen von Änderungen des Gruppenträgers	Gesamtwirtschaft	45		Hoch	58,40	600		26		26
4.2.2	§ 11 Abs. 1 MinStG	Anwendung der Sekundärergänzungssteuerregelung	Gesamtwirtschaft	4 000		Hoch	58,40	600		2 336		2 336
4.2.3	§ 72 Abs. 1 S. 1 MinStG	Erstellung und Abgabe des Mindeststeuer-Berichts an das BZSt	Gesamtwirtschaft	450		Hoch	58,40	49 200		21 550		21 550

Ifd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wirtschaftszweig	Fallzahl	Personen-tage / -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)
4.2.4	§ 72 Abs. 1 S. 1 MinStG	Zulieferung von Informationen durch deutsche Geschäftseinheiten an Unternehmen, die zur Erstellung des Mindeststeuer-Berichts dort genutzt werden	Gesamtwirtschaft	13 500		Hoch	58,40	300		3 942		3 942
4.2.5	§ 85 Abs. 1 MinStG	Anwendung der nationalen Ergänzungssteuer	Gesamtwirtschaft	4 450		Hoch	58,40	600		2 599		2 599
4.2.6	§ 90 Abs. 1 MinStG	Abgabe der Mindeststeuererklärung	Gesamtwirtschaft	4 450		Hoch	58,40	600		2 599		2 599
4.2.7	§ 8 Absatz 5 AStG	Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 %	Gesamtwirtschaft	1 000		Hoch	58,40	-1 800		-1 752		-1 752
4.2.8	§ 18 Absatz 3 AStG	Elektronische Abgabe der Feststellungserklärungen und der Anzeigen nach § 18 Absatz 3 AStG	Gesamtwirtschaft	1 500		Hoch	58,40	-60		-88		-88
4.2.9	§ 4j EStG	Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 Prozent	Gesamtwirtschaft	20								-59
Summe (in Tsd. Euro)												31 153
davon aus Informationspflichten												24 087

Einmaliger Erfüllungsaufwand

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Fallgruppe	Wirtschaftszweig	Fallzahl	Persontage / -monate	Qualifikationsniveau	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Einmaliger Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Einmalige Sachkosten (in Tsd. Euro)	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
4.2.10	§ 3 Abs. 4 S. 1 MinStG	Erstmalige Meldung Gruppenträger an BZSt und Finanzamt	Einmalige Informationspflicht	Gesamtwirtschaft	4 450		Hoch	58,40	600		2 599		2 599
4.2.11	§ 3 Abs. 4 S. 1 MinStG	Mitteilungen von Neumeldungen von neu in Anwendungsbereich fallenden Unternehmensgruppen	Einmalige Informationspflicht	Gesamtwirtschaft	45		Hoch	58,40	600		26		26
4.2.12	Mindeststeuergesetz	Umstellung der IT-Systeme + sonstige Kosten der Unternehmensgruppen	Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe	Gesamtwirtschaft	450							320 000	320 000
4.2.13	§ 18 Absatz 3 AStG	Elektronische Abgabe der Feststellungserklärungen und der Anzeigen nach § 18 Absatz 3 AStG	Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe	Gesamtwirtschaft	1 500								Geringfügiger nicht quantifizierbarer Minderaufwand
Summe (in Tsd. Euro)													322 625
davon aus Informationspflichten													2 625

Zu den laufenden Nummern 4.2.1, 4.2.10 und 4.2.11

Inländische Geschäftseinheiten bilden nach § 3 Absatz 1 MinStG eine Mindeststeuergruppe. Der Gruppenträger dieser Gruppe ergibt sich aus § 3 Absatz 3 MinStG. Dieser hat seine Stellung gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern, seinem Finanzamt und den übrigen Mitgliedern der Mindeststeuergruppe mitzuteilen (§ 3 Absatz 4 MinStG). Die zehn Stunden ergeben sich aus der Ermittlung aller inländischen Geschäftseinheiten durch den

Gruppenträger sowie die Information an das Bundeszentralamt für Steuern, Finanzamt und die betroffenen Geschäftseinheiten. Betroffen sind von dieser Regelung ca. 4 450 inländisch tätige Unternehmensgruppen.

Es können sich jährlich Änderungen bei der Stellung des Gruppenträgers ergeben sowie neue Unternehmensgruppen in den Anwendungsbereich des MinStG fallen. Als Schätzung wird von 1 Prozent der Unternehmensgruppen (45) ausgegangen, die eine Änderung des Gruppenträgers vornehmen sowie 1 Prozent, die neu in den Anwendungsbereich fallen (45). Der Zeitaufwand entspricht dem unter 4.2.10 (zehn Stunden) dargestellten, da es sich um denselben Vorgang handelt.

Zu der laufenden Nummer 4.2.2:

Geschäftseinheiten müssen überprüfen, ob sie ggf. die Sekundärer ergänzungssteuerregelung (§§ 11 bis 14 MinStG) anwenden müssen. Verlässliche Daten, wie viele Geschäftseinheiten diese Regelung eventuell anwenden müssen, gibt es nicht. Dies hängt insbesondere davon ab, welche Steuerhoheitsgebiete die Regelungen zu Säule 2 umsetzen. Außerdem kommt hinzu, ob Steuerhoheitsgebiete eine nationale Ergänzungsteuer einführen und für diese Fälle dann eine Vereinfachungsregelung gefunden wird, sodass die inländischen Geschäftseinheiten keine Nachversteuerung mehr vornehmen müssen. Anhand der Daten zur länderbezogenen Berichterstattung (§ 138a der Abgabenordnung) für 2021 wird davon ausgegangen, dass ca. 4 000 Geschäftseinheiten (ca. 3 650 + 10 Prozent Sicherheitsaufschlag, inkl. USA und China) die Sekundärer ergänzungssteuerregelung potentiell anwenden müssen. Da es sich um eine etwas aufwendigere Ermittlung handelt, welche Geschäftseinheiten potentiell nachversteuert werden müssen durch die inländische Geschäftseinheit (Überprüfung, wo diese Geschäftseinheit ansässig ist, gibt es dort Regelungen zur Säule 2, ist diese Geschäftseinheit niedrig besteuert), wird von einem Zeitaufwand von zehn Stunden ausgegangen.

Zu der laufenden Nummer 4.2.3:

Die inländischen obersten Muttergesellschaften müssen den Mindeststeuer-Bericht jährlich erstellen und beim Bundeszentralamt für Steuern einreichen. Als Zeitaufwand wird sich an dem Zeitaufwand für die länderbezogene Berichterstattung (§ 138a der Abgabenordnung) orientiert und der Zeitaufwand vervierfacht. Der zeitliche Aufwand ist höher, da auch umfangreiche Überleitungsrechnungen vorgenommen werden müssen. Hierin enthalten ist bereits der Aufwand für inländische Geschäftseinheiten inländischer Unternehmensgruppen.

Zu der laufenden Nummer 4.2.4:

Inländische Geschäftseinheiten müssen anderen ausländischen Unternehmen Informationen zuliefern, damit diese den Mindeststeuer-Bericht ordnungsgemäß erstellen und abgeben können. Der Zeitaufwand in Höhe von fünf Stunden ergibt sich aus den Überleitungsrechnungen, die die jeweilige Geschäftseinheit noch vor der Übermittlung durchführen müssen. Die 13 500 Geschäftseinheiten ergeben sich aus einer Auswertung der länderbezogenen Berichte (§ 138a der Abgabenordnung) für das Berichtsjahr 2021.

Zu der laufenden Nummer 4.2.5:

Durch die Einführung der nationalen Ergänzungsteuerregelung müssen sämtliche in Deutschland vertretene Unternehmensgruppen zur Prüfung und ggf. Berechnung dieser verpflichtet, also 4 450. Die Berechnung erfolgt analog zur Berechnung der Primärer ergänzungssteuer. Hierin enthalten ist der Aufwand der inländischen Geschäftseinheiten, die der mitteilungspflichtigen Geschäftseinheit (Gruppenträger) zuliefern sowie der Konsolidierungsaufwand bei dieser (Gruppenträger). Als Zeitaufwand für die Konsolidierung wird von fünf Stunden ausgegangen, da die zugelieferten Werte noch konsolidiert werden müssen und ggf. Nachfragen an die zuliefernden Geschäftseinheiten gestellt werden müssen. Der Zeitaufwand in Höhe von fünf Stunden für die zuliefernden Geschäftseinheiten ergibt sich aus den Überleitungsrechnungen, die die jeweilige Geschäftseinheit noch vor der Übermittlung durchführen müssen (siehe 4.2.4).

Zu der laufenden Nummer 4.2.6:

Jeder Gruppenträger hat beim Finanzamt eine Mindeststeuererklärung abzugeben. Die Informationen sollen sich überwiegend aus dem Mindeststeuer-Bericht zusammensetzen und daher nicht zu einem zusätzlichen Mehraufwand führen. Hier wird von einem zeitlichen Aufwand in Höhe von zehn Stunden ausgegangen.

Zu der laufenden Nummer 4.2.7

Es wird auf die Erläuterung zu der Nummer 4.1.2 verwiesen.

Zu den laufenden Nummern 4.2.8. und 4.2.13

Es wird auf die Erläuterung zu den Nummern 4.1.1., 4.1.3, 4.1.4, 4.1.5 verwiesen.

Zu der laufenden Nummer 4.2.9:

Der Erfüllungsaufwand wurde nach der vereinfachten Berechnungsmethode ermittelt.

Zu der laufenden Nummer 4.2.12:

Als Anhaltspunkt wird sich an dem Beitrag von Prof. Dr. Christoph Spengel (Der Betrieb; Beilage 01 zu Heft Nr. 01-02 09.01.2023) orientiert. Dafür wurde eine Befragung von betroffenen Unternehmen durchgeführt aus der sich ein durchschnittlicher jährlicher Aufwand von 400 000 Euro sowie 1 600 000 Euro pro Unternehmensgruppe ergibt. Der durch die Unternehmensgruppen geschätzte Aufwand variiert stark über unterschiedliche Unternehmensgrößenklassen. Darüber hinaus wurde eine Beraterfirma zu ihrer Einschätzung befragt. Diese bestätigte die Vermutung, dass der Aufwand stark mit der Unternehmensgruppengröße variiert. Betrachtet werden hier nur die 450 inländischen Unternehmensgruppen (multinational und rein inländisch tätig). Als Annahme wird davon ausgegangen, dass die größten 50 Unternehmensgruppen eine eigenständige IT-Lösung erarbeiten und dafür Kosten in Höhe von 1 600 000 Euro anfallen. Für die mittleren 200 Unternehmensgruppe wird davon ausgegangen, dass diese Aufwendungen für eine Mischung aus einer eigenständigen IT-Lösung und dem Zukauf von IT-Lösungen in Höhe von 800 000 Euro haben werden. Für die übrigen 200 kleineren Unternehmensgruppen wird davon ausgegangen, dass diese die IT-Lösung komplett einkaufen werden und dafür Kosten in Höhe von 400 000 Euro haben werden.

4.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Jährlicher Erfüllungsaufwand

Ifd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Persontage/-monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
4.3.1	Mindeststeuergesetz	Pflege und Wartung des IT-Verfahrens	Bund		1 400	Gehobener Dienst	46,50			521	1 270	1 791
4.3.2	§ 3 Absatz 4 MinStG, § 72 Absatz 3 und 4 MinStG	Sammlung, Sortierung, Zuordnung und Auswertung von Mitteilungen (inkl. BZSt-QS)	Bund		100 650 200	Höherer Dienst Gehobener Dienst Mittlerer Dienst	70,50 46,50 33,80			56 242 54		352
4.3.3	§ 90 Absatz 1 MinStG	Bearbeitung der Steuererklärung	Länder	4 450		40 % Mittlerer Dienst 60 % Gehobener Dienst	39,82	170				502
4.3.4	§ 92 MinStG	Bußgeld	Bund		100	Gehobener Dienst	46,50			37	0	37

Ifd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Persontage/-monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
4.3.5	§ 6 Absatz 5 AStG	Elektronische Mitteilung der verwirklichten Tatbestände nach § 6 AStG	Länder	100		40 % Mittlerer Dienst 60 % Gehobener Dienst	39,82	-2				-0,132
4.3.6	§ 8 Absatz 5 AStG	Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 %	Länder	1 500		40 % Mittlerer Dienst 60 % Gehobener Dienst	39,82	224				-223
4.3.7	§ 18 Absatz 3 AStG	Elektronische Abgabe der Feststellungserklärungen und der Anzeigen nach § 18 Absatz 3 AStG	Länder	2 500		40 % Mittlerer Dienst 60 % Gehobener Dienst	39,82	-2				-3,3
4.3.8	§ 4j EStG	Absenkung Niedrigsteuergrenze auf 15 Prozent	Länder	20		40 % Mittlerer Dienst 60 % Gehobener Dienst	39,82	-240				-3,2
Summe (in Tsd. Euro)												2 452,368

Einmaliger Erfüllungsaufwand

Ifd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Persontage/-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)
4.3.9	Mindeststeuergesetz	Anpassung des bestehenden IT-Verfahrens	Bund		700	Gehobener Dienst	46,50			260,4	3 960	4 220,4

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Persontage/-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)
4.3.10	§ 3 Absatz 3 MinStG	Mitteilung des Gruppen-trägers	Länder	4 450		40 % Mittlerer Dienst 60 % Gehobener Dienst	39,82	45				132,9
4.3.11	§ 3 Absatz 3 MinStG; § 72 Absatz 4 MinStG; § 90 MinStG	Empfang und Bearbeitung der Mitteilung des Gruppen-trägers, des Mindestbe-steuer-Berichts sowie der Steueran-meldung	Länder	4 450								1 000
4.3.12	§ 6 Absatz 5 AStG	Elektronische Mitteilung der verwirklichten Tatbe-stände nach § 6 AStG	Länder	100								Nicht quanti-fizier-barer Mehr-auf-wand
4.3.13	§ 8 Absatz 5 AStG	Absen-kung der Niedrig-steuer-grenze auf 15 % in den automati-sierten Verfah-ren der Länder	Länder	1 500		Die rein zahlen-techni-sche Umstel-lung kann im Rah-men der jährl-ichen Anpas-sung der Pro-gramme erfol-gen						-
4.3.14	§ 18 Absatz 3 AStG	Elektronische Abgabe der Fest-stel-lungser-klärun-gen und	Länder	2 500								Nicht quanti-fizier-barer Mehr-auf-wand

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vor-gabe	Verwal-tungs-ebene	Fall-zahl	Perso-nentage/-monate	Voll-zugs-ebene	Lohn-satz pro Stunde (in Euro)	Zeit-auf-wand pro Fall in Mi-nu-ten	Sach-kos-ten pro Fall (in Euro)	Jährli-cher Perso-nalauf-wand (in Tsd. Euro)	Jährli-che Sach-kosten (in Tsd. Euro)	Jährli-cher Erfül-lungs-auf-wand (in Tsd. Euro)
		der An-zeigen nach § 18 Absatz 3 AStG										
Summe (in Tsd. Euro)												5 353,3

Soweit der unter 4.3 dargestellte Erfüllungsaufwand für den Bund haushaltswirksam wird, soll er im Einzelplan 08 gegenfinanziert werden.

Zu den laufenden Nummern 4.3.1, 4.3.2, 4.3.4 und 4.3.9:

Die Aufbereitung und Weiterleitung der beim BZSt eingehenden Informationen aus dem verpflichtenden automatischen Informationsaustausch der Mindeststeuer-Berichte muss durch das BZSt im Rahmen eines Fachverfahrens durchgeführt werden. Aus den Anforderungen ergibt sich das Erfordernis der Einrichtung eines IT-Verfahrens. Nach erfolgreicher Produktivsetzung werden die Pflege und Weiterentwicklung des IT-Verfahrens in dem vorgenannten Aufgabenbereich erfolgen. Unabhängig von der Anzahl der ausgetauschten Datensätze und meldenden Unternehmen müssen die Konzeption, Pflege und Weiterentwicklung des Fachverfahrens sowie die erforderlichen Anforderungs- und Geschäftsprozessanalysen durchgeführt werden. Um die Übersendung der empfangenen Daten an die Länder zu gewährleisten, wird das Verfahren Säule 2 voraussichtlich an die derzeit in der Entwicklung befindliche Plattformkomponente PlatTine angebunden und muss dauerhaft betreut werden. Hierfür ist es erforderlich, dass die technische Entwicklung des Verfahrens von Beginn an die spätere Weiterleitung der Daten mitberücksichtigt und die erforderlichen technischen Strukturen geschaffen werden.

Die Einrichtung eines neuen IT-Verfahrens ist erforderlich. Der Wirkbetrieb startet ab 2025, da das Gesetz erstmals Anwendung findet auf die Geschäftsjahre nach dem 31. Dezember 2023. Die Entwicklungsphase (Umstellungsaufwand) mit Beratung, Konzeption und Umsetzung umfasst die Jahre 2023 bis 2024, ggf. bis Mitte 2025. Da voraussichtlich erst Ende 2023 mit der Beratung gestartet wird, liegt der Hauptanteil in den Folgejahren. Ab Mitte 2025 geht das Verfahren voraussichtlich in die Pflege und Wartung (laufender Aufwand) über. In der Schätzung sind ebenfalls Aufwände für externe Unterstützung enthalten. Der für die Wartung, Pflege (Weiterentwicklung) und den Betrieb notwendige Personalbedarf wurde in Anlehnung an die Planstellenforderung für das Fachverfahren CbCR (Country-by-Country Reporting) erhoben. Im neuen Verfahren ist geplant, bestehende Komponenten und Funktionalitäten zu nutzen und weiterzuentwickeln. In den einmaligen Sachkosten in Höhe von sind Kosten für den Aufbau der für die Infrastruktur enthalten. Hierzu gehören beispielsweise Server (Webserver, Applikationsserver, Datenbankserver), Lizenzen für die Server, Datenbanken, Firewalls und weitere Komponenten im Netzwerkbereich. Diese sind für alle Entwicklungs-, Test- und System-Integrationsphasen sowie den Produktionsbetrieb bereitzustellen. Ebenfalls enthalten sind die Kosten für das externe Personal, das die verschiedenen Umgebungen (Entwicklung-, Test-, Integrations- und Produktionsumgebung) für die Entwicklung und Inbetriebnahme der neuen Anwendung bereitstellt. In den jährlichen Sachkosten sind zum einen Personalsachkosten enthalten, sowie Kosten für die Pflege und Wartung des entwickelten und nun zu betreibenden Systems. Für den laufenden Betrieb (=Applikationsbetrieb) des Systems wird nach Übernahme in den Wirkbetrieb ebenfalls externes Personal benötigt.

Zu den laufenden Nummern 4.3.3 und 4.3.10:

In den Finanzämtern ist mit einmaligem und laufendem personellem Mehraufwand zu rechnen. Für die Bearbeitung der elektronischen Datensätze zur Mitteilung als Gruppenträger nach § 3 Absatz 3 MinStG und zur Vorbereitung und Durchführung einer Neuaufnahme werden ca. 45 Minuten je Fall benötigt, die voraussichtlich zu 40 Prozent vom mittleren Dienst und zu 60 Prozent vom gehobenen Dienst ausgeführt werden, so dass Kosten in Höhe von 39,82 Euro je Stunde beziehungsweise 0,66 Euro je Minute zu berücksichtigen sind. Daraus ergibt sich ein einmaliger Erfüllungsmehraufwand von ca. 130 000 Euro.

Für die Bearbeitung der jährlichen Steuererklärung werden (vergleichbar mit der Bearbeitung einer USt-Jahreserklärung) 30 Minuten prognostiziert, die ebenfalls zu 40 Prozent vom mittleren Dienst und zu 60 Prozent vom gehobenen Dienst ausgeführt wird. Darin enthalten ist auch Schulungsaufwand. Potentiell werden alle Unternehmensgruppen auch für die Betriebsprüfung für die Mindeststeuer gemeldet. Dieser Zeitaufwand wird mit 30 Minuten veranschlagt. Die Auswertung der Betriebsprüfungsberichte wird mit 110 Minuten berücksichtigt. Daraus ergibt sich ein wiederkehrender laufender Erfüllungsaufwand von jährlich ca. 502 000 Euro.

Zu der laufenden Nummer 4.3.11:

Es handelt sich hierbei um Angaben zum IT-Aufwand.

Dabei wird davon ausgegangen, dass die Sachverhaltsermittlung und Auswertung der zur Prüfung vorgesehenen Berichte und Steueranmeldungen in der Regel von den Betriebsprüfungsstellen vorgenommen werden wird. Die Betriebsprüfungsstellen steuern ihre Aufgaben durch Schwerpunktsetzungen, sodass in diesem Bereich keine Mehr- oder Minderaufwände ausgewiesen werden.

Zu den laufenden Nummern 4.3.12 und 4.3.14:

Es handelt sich hierbei um Angaben zum IT-Aufwand.

Zu der laufenden Nummer 4.3.13:

Für jeden einzelnen entfallenden Fall mindert sich der personelle Erfüllungsaufwand um 147,50 Euro. Eine weitere Quantifizierung ist mangels Fallzahlen nicht möglich.

5. Weitere Kosten

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

6. Weitere Gesetzesfolgen

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

VII. Befristung; Evaluierung

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

Eine Evaluierung ist nicht vorgesehen, da es sich um die 1:1-Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 handelt. Bei den übrigen Begleitmaßnahmen ist eine Evaluierung ebenfalls nicht vorgesehen, da sie zu einer Entlastung führen.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen)

Zu Teil 1 (Allgemeine Vorschriften)

Der erste Teil enthält allgemeine Vorschriften für die Anwendung des Gesetzes.

Der erste Abschnitt legt dabei den Anwendungsbereich fest und enthält insbesondere Vorschriften zur Steuerpflicht (§ 1), zum Umfang der Besteuerung (§ 2) sowie zum Umfang und zu den Bestandteilen einer Unternehmensgruppe (§ 4).

Steuerpflichtig sind danach Geschäftseinheiten, die im Inland belegen sind und zu einer Unternehmensgruppe gehören, die in ihren Konzernabschlüssen in mindestens zwei der letzten vier Geschäftsjahre Umsatzerlöse von 750 Millionen Euro oder mehr ausgewiesen hat. Keine Anwendung findet das Gesetz dagegen auf sogenannte ausgeschlossene Einheiten im Sinne des § 5 (zum Beispiel staatliche Einheiten).

Des Weiteren regelt der erste Abschnitt in bestimmten Fällen die Bildung einer Mindeststeuergruppe (§ 3). Diese bildet den zentralen Anknüpfungspunkt für das im elften Teil normierte Besteuerungsverfahren.

Der zweite Abschnitt enthält wichtige Begriffsbestimmungen (§ 7).

Zu Abschnitt 1 (Anwendungsbereich)

Zu § 1 (Steuerpflicht)

Zu Absatz 1

Die Vorschrift regelt den persönlichen Anwendungsbereich der Mindeststeuer. Steuerpflichtig sind nach Satz 1 alle im Inland belegenen Geschäftseinheiten, die zu einer Unternehmensgruppe gehören, die die Umsatzgrenze erreicht. Die Umsatzgrenze ist nach der in Absatz 1 Satz 1 enthaltenen Definition erreicht, wenn die Unternehmensgruppe in den Konzernabschlüssen der obersten Muttergesellschaft in mindestens zwei von vier dem Geschäftsjahr unmittelbar vorhergehenden Geschäftsjahren einen jährlichen Umsatzerlös von 750 Millionen Euro (Schwellenwert) oder mehr ausweist. Für spezielle Branchen, zum Beispiel die Kreditwirtschaft, bezieht sich die Umsatzschwelle auf den Umsatzerlösen vergleichbare Erträge wie Zinserträge oder Erträge aus Aktien.

Die persönliche Steuerpflicht der im Inland belegenen Geschäftseinheiten beginnt, sobald die Unternehmensgruppe die Umsatzgrenze erreicht. Da es insoweit genügt, dass der Schwellenwert innerhalb des Betrachtungszeitraums (das heißt innerhalb der letzten vier dem Geschäftsjahr unmittelbar vorgehenden Geschäftsjahren) mindestens zweimal erreicht wurde, kann die persönliche Steuerpflicht schon vor Ablauf des Betrachtungszeitraums bestehen. Von Bedeutung ist dies vor allem bei neuen Unternehmensgruppen. Weist deren oberste Muttergesellschaft in ihren ersten beiden Konzernabschlüssen Umsatzerlöse von jeweils 750 Millionen Euro oder mehr aus, sind die zu dieser Unternehmensgruppe gehörenden und im Inland belegenen Geschäftseinheiten ab dem folgenden Geschäftsjahr persönlich steuerpflichtig.

Der umsatzbezogene Schwellenwert ist dabei derselbe, der auch schon bei der länderbezogenen Berichterstattung nach § 138a der Abgabenordnung verwendet wird.

Dass der Schwellenwert in mindestens zwei der letzten vier vorangegangenen Geschäftsjahre erfüllt sein muss, soll verhindern, dass Unternehmensgruppen, deren jährliche Umsatzerlöse sich nahe an diesem Wert bewegen, in einem Jahr in den Anwendungsbereich fallen und im nächsten Jahr nicht mehr. Dies soll die Planungssicherheit für die Unternehmensgruppen erhöhen.

Außerdem wird klargestellt, dass die Anwendung der Mindeststeuer unbeschadet von bestehenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt.

Satz 2 stellt klar, dass sich die persönliche Steuerpflicht auch daraus ergeben kann, dass – im Fall eines Zusammenschlusses – nach § 61 Absatz 1 und 2 das Erreichen des Schwellenwertes oder – im Fall einer Teilung – nach § 61 Absatz 3 das Erreichen der Umsatzgrenze fingiert wird.

Zu Absatz 2

Absatz 2 erweitert die Steuerpflicht nach Absatz 1 auf Joint Ventures, Joint-Venture-Tochtergesellschaften sowie Betriebsstätten eines Joint Venture oder einer Joint-Venture-Tochtergesellschaft, die die Voraussetzung des § 86 Absatz 2 erfüllen. Aufgrund des Umstands, dass die oberste Muttergesellschaft am Joint Venture zu mindestens 50 Prozent beteiligt sein muss, können diese – ungeachtet des Umstands der separaten Berechnung des Steuererhöhungsbetrags (§ 65 Absatz 1) – zwei Unternehmensgruppen angehören.

Zu Absatz 3

Sollte ein Geschäftsjahr einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassen, ist der Schwellenwert nach Absatz 1 Satz 1 für das betreffende Geschäftsjahr anteilig zu erhöhen. Die anteilige Erhöhung beträgt dabei 1/12 je vollem Monat, um den das Geschäftsjahr den Zeitraum von zwölf Monaten übersteigt. Ist das Geschäftsjahr kürzer als zwölf Monate, ist der Schwellenwert anteilig zu kürzen. Die anteilige Kürzung beträgt 1/12 je angefangenem Monat, um den das Geschäftsjahr den Zeitraum von zwölf Monaten unterschreitet.

Zu Absatz 4

Ausgeschlossene Einheiten nach § 5 unterliegen nicht der Mindeststeuer. Ihre Umsatzerlöse sind jedoch bei der Prüfung der Umsatzgrenze zu berücksichtigen.

Zu § 2 (Umfang der Besteuerung)

Die Vorschrift regelt den Umfang der Mindeststeuer. Die Mindeststeuer ist eine eigenständige Steuer vom Einkommen und tritt als solche neben die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Mindeststeuer setzt sich zusammen aus den Ergänzungssteuerbeträgen des Steuerpflichtigen. Diese umfassen die sich aus der Primärerergänzungssteuerregelung (PES) nach §§ 8 bis 10 ergebenden Primärerergänzungssteuerbeträge, die sich aus der Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES) nach §§ 11 bis 14 ergebenden Sekundärerergänzungssteuerbeträge sowie den sich aus der nationalen Ergänzungssteuerregelung (NES) nach §§ 86 bis 89 ergebenden nationalen Ergänzungssteuerbeträgen.

Zu § 3 (Mindeststeuergruppe)**Zu Absatz 1**

Die Vorschrift regelt die Bildung einer Mindeststeuergruppe. Eine solche entsteht nach Satz 1 kraft Gesetzes, wenn innerhalb einer Unternehmensgruppe mehr als eine nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit vorhanden ist. Der Mindeststeuergruppe gehören dabei sämtliche nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheiten dieser Unternehmensgruppe an, das heißt auch jene Geschäftseinheiten, auf die nach der PES, SES und NES keine Ergänzungssteuerbeträge und damit keine Mindeststeuern entfallen. Die Mindeststeuergruppe besteht aus dem Gruppenträger und den weiteren Mitgliedern.

Die Mindeststeuergruppe bewirkt eine Konzentration der Steuerschuld beim Gruppenträger. Hierzu rechnet Satz 2 dem Gruppenträger sämtliche auf die Mitglieder der Mindeststeuergruppe nach der PES, SES und NES entfallenden Ergänzungssteuerbeträge zu. Steuerschuldner der Mindeststeuer ist daher nach Satz 3 in diesen Fällen nur der Gruppenträger, nicht aber die weiteren Mitglieder. Nur der Gruppenträger ist zur Abgabe einer Steuererklärung beziehungsweise Steueranmeldung verpflichtet (vgl. § 91 Absatz 1 Satz 6). Er ist Inhaltsadressat der Steuerfestsetzung. Die Mindeststeuergruppe führt zu einer deutlichen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und dient sowohl der Entlastung der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung.

Zu Absatz 2

Steuerpflichtig sind nach § 1 Absatz 2 auch Joint Ventures, Joint-Venture-Tochtergesellschaften sowie Betriebsstätten eines Joint Venture oder einer Joint-Venture-Tochtergesellschaft, die die Voraussetzungen des § 86 Absatz 2 erfüllen. Sie gehören allerdings nicht zur Unternehmensgruppe und sind daher auch keine Geschäftseinheiten. Diesem Umstand trägt Satz 1 Rechnung, indem er fingiert, dass Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Absatz 2 für Zwecke dieses Paragraphen als Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe gelten, deren oberste Muttergesellschaft das Joint Venture im Konzernabschluss entsprechend § 65 Absatz 4 erfasst. Folge dieser Fiktion ist insbesondere, dass auch Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Absatz 2 zur Mindeststeuergruppe gehören können. Auf diese Weise bewirkt Satz 1, dass die mit der Mindeststeuergruppe verbundene Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens auch hinsichtlich der Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 erreicht wird.

Satz 1 kann jedoch dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger im Sinne des § 1 Absatz 2 gleichzeitig als Geschäftseinheit zweier Unternehmensgruppen gilt. Dies ist der Fall, wenn zwei oberste Muttergesellschaften unmittelbar oder mittelbar jeweils eine Eigenkapitalbeteiligung von 50 Prozent an der Einheit halten. Konsequenz ist dabei, dass ein- und derselbe Steuerpflichtige gleichzeitig zu zwei Mindeststeuergruppen gehört. Satz 2 schreibt für diesen Fall vor, dass der nationale Ergänzungssteuerbetrag des Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 hälftig aufzuteilen und damit den beiden Gruppenträgern jeweils hälftig zuzurechnen ist. Hierdurch verhindert Satz 2 eine doppelte Zurechnung dieses nationalen Ergänzungssteuerbetrags.

Zu Absatz 3

Die Vorschrift regelt, welche nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit der Gruppenträger und damit Steuerschuldner der Mindeststeuer ist. Dabei gilt im Ausgangspunkt ein Top-down-Ansatz: Ist die oberste Muttergesellschaft im Inland belegen, ist diese nach Satz 1 stets Gruppenträger. Ist die oberste Muttergesellschaft nicht im

Inland belegen, ist nach Satz 2 die im Inland belegene Muttergesellschaft Gruppenträger, wenn sie die gemeinsame Muttergesellschaft aller im Inland belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe ist. Eine von Satz 1 und 2 abweichende Bestimmung einer anderen Geschäftseinheit als Gruppenträger ist nicht möglich. Die Gruppenträgereigenschaft ist obligatorisch.

Ergibt sich der Gruppenträger nicht bereits aus Satz 1 oder Satz 2, obliegt es nach Satz 3 der obersten Muttergesellschaft, den Gruppenträger der Mindeststeuergruppe zu bestimmen. Die Mitteilung durch den Gruppenträger an das Bundeszentralamt für Steuern hat nach Absatz 4 zwei Monate nach Ablauf des ersten Besteuerungszeitraums zu erfolgen, in dem die Bestimmung erfolgt ist. Die Bestimmung wirkt, bis sie von der obersten Muttergesellschaft widerrufen wird. Zum Gruppenträger kann dabei nur eine nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit (einschließlich der nach Absatz 2 fingierten Geschäftseinheiten) der Unternehmensgruppe bestimmt werden. Eine nicht im Inland belegene Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe – einschließlich der obersten Muttergesellschaft selbst – kann somit nicht Gruppenträger sein. Weitere Vorgaben für die Person des Gruppenträgers enthält Satz 3 nicht; insoweit besteht ein freies Bestimmungsrecht der obersten Muttergesellschaft.

Das folgende Beispiel veranschaulicht den Anwendungsbereich des Satzes 3:

Beispiel

Die in Steuerhoheitsgebiet A belegene A Co ist die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe und hält 100 Prozent der Anteile an der im Steuerhoheitsgebiet B belegenen B Co. Die B Co hält sämtliche Anteile an der im Inland belegenen C GmbH und der ebenfalls im Inland belegenen D AG. Die D AG hält 100 Prozent der Anteile an der E GmbH und der F GmbH, die beide im Inland belegen sind.

Lösung

Der Gruppenträger ergibt sich nicht bereits aus Satz 1, da die oberste Muttergesellschaft nicht im Inland belegen ist. Auch Satz 2 ist nicht einschlägig. Zwar ist die B Co gemeinsame Muttergesellschaft aller im Inland belegenen Geschäftseinheiten, jedoch ist sie selbst nicht im Inland belegen. Der Gruppenträger ist daher nach Satz 3 von der A Co als oberste Muttergesellschaft aus dem Kreis der nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheiten zu bestimmen. Da der A Co im Rahmen des Satz 3 ein freies Bestimmungsrecht zusteht, kann die C GmbH, die D AG, die E GmbH oder die F GmbH zum Gruppenträger bestimmt werden.

Satz 4 stellt eine Auffangregelung dar und gewährleistet, dass jede Mindeststeuergruppe über einen Gruppenträger verfügt. Ergibt sich der Gruppenträger weder aus Satz 1 noch aus Satz 2 und wird dieser auch nicht nach Satz 3 durch die oberste Muttergesellschaft bestimmt, ist Gruppenträger die im Inland belegene wirtschaftlich bedeutendste Geschäftseinheit. Maßgebliche Kriterien sind danach insbesondere der steuerliche Wert, der Schwerpunkt der unternehmerischen Tätigkeit, der Ort der Inlandsleitung und die Umsatzhöhe. Es besteht eine Mitwirkungspflicht der Beteiligten (§ 90 der Abgabenordnung). Zur Bestimmung der wirtschaftlich bedeutendsten Geschäftseinheit können die Finanzbehörden im Rahmen ihrer Amtsermittlungspflicht nach § 88 der Abgabenordnung insbesondere auf das beim Bundeszentralamt für Steuern geführte Bundeseinheitliche Konzernverzeichnis (BUKON), den länderbezogenen Bericht nach § 138a der Abgabenordnung sowie auf den nach § 73 einzureichenden Mindeststeuer-Bericht zurückgreifen.

Entscheidend für die Festlegung des Gruppenträgers für den gesamten Besteuerungszeitraum (Kalenderjahr) nach den Sätzen 1 bis 4 sind die Verhältnisse bei Ablauf des Besteuerungszeitraums. Bei einer Änderung der Verhältnisse, zum Beispiel bei einem Widerruf oder einem Ausscheiden des Gruppenträgers aus der Mindeststeuergruppe, ist der Gruppenträger nach Maßgabe des Absatzes 4 Sätze 1 bis 5 neu zu bestimmen. Auch bei einer Neufestlegung sind wiederum die Verhältnisse bei Ablauf des Besteuerungszeitraums maßgeblich. Der alte Gruppenträger bleibt Steuerschuldner für bereits abgelaufene Besteuerungszeiträume. Er bleibt damit auch dann zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet, wenn der Gruppenträger zwischen Entstehung der Mindeststeuer und Abgabe der Steuererklärung wechselt (vgl. § 91 Absatz 1 Satz 6).

Zu Absatz 4

Die Vorschrift begründet eine Mitteilungspflicht des Gruppenträgers.

Nach Satz 1 hat der Gruppenträger seine Stellung als Gruppenträger bis spätestens zwei Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, für das die Steuerpflicht nach dem Mindeststeuergesetz besteht, mitzuteilen. Erstmals ist die Mitteilung für den Besteuerungszeitraum 2024 bis zum 28. Februar 2025 zu übermitteln. Diese Pflicht gilt

unabhängig vom Grund der Gruppenträgerstellung, insbesondere also auch im Falle des Absatzes 3 Satz 4. Die Mitteilung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtliche bestimmte Schnittstelle elektronisch an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Damit laufen sowohl der Mindeststeuer-Bericht als auch die Gruppenträgermeldung beim Bundeszentralamt für Steuern zusammen. Das Bundeszentralamt für Steuern leitet die Mitteilung des Gruppenträgers unverzüglich an das Finanzamt des Gruppenträgers weiter.

Ändert sich der Gruppenträger der Mindeststeuergruppe, hat der alte Gruppenträger dies unverzüglich dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen. Dies gilt insbesondere, wenn sich die oberste Muttergesellschaft, die oberste Muttergesellschaft im Inland oder die wirtschaftlich bedeutsamste Einheit ändert oder ein Widerruf nach Absatz 3 Satz 3 erfolgt. Der neue Gruppenträger hat seine Stellung bis spätestens zwei Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, für das die Steuerpflicht besteht, nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch mitzuteilen (Absatz 4 Satz 1).

Nach Satz 3 hat der Gruppenträger die übrigen Geschäftseinheiten, die nach Absatz 5 haften, über seine Stellung als Gruppenträger zu informieren.

Zu Absatz 5

Die Vorschrift regelt die Haftung der weiteren Mitglieder der Mindeststeuergruppe. Haftungsschuldner sind dabei nur jene Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge nach Absatz 1 Satz 2 dem Gruppenträger zugerechnet werden. Diese haften zusammen mit dem Steuerschuldner (Gruppenträger) gesamtschuldnerisch für die Mindeststeuer. Auf diese Weise wird verhindert, dass eine unzureichende Finanzausstattung des Gruppenträgers die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet. Zugleich stellt die gesamtschuldnerische Haftung sicher, dass die mit der Mindeststeuergruppe bezweckte Verfahrensvereinfachung auch im Haftungsfalle gewahrt bleibt. Geschäftseinheiten, auf die keine dem Gruppenträger zugerechneten Ergänzungssteuerbeträge entfallen, sind auch keine Haftungsschuldner. Im Rahmen der Haftungsinanspruchnahme besteht ein Ermessen, das unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze (§ 5 der Abgabenordnung) auszuüben ist.

Zu Absatz 6

Absatz 6 stellt klar, dass Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge nach Absatz 1 Satz 2 dem Gruppenträger zugerechnet werden, der zahlenden Geschäftseinheit gegenüber zivilrechtlich zum Ausgleich der auf sie entfallenden und von der zahlenden Geschäftseinheit tatsächlich gezahlten Anteile an der Mindeststeuer verpflichtet sind. Umgekehrt gilt dies auch für Steuererstattungen an den Gruppenträger, die von diesem gegenüber den Geschäftseinheiten auszugleichen sind. Die Ausgleichsansprüche erhöhen oder mindern das Einkommen nach dem Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz nicht. Sie wirken sich aufgrund von § 7 des Gewerbesteuergesetzes auch nicht bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags aus. Die Konkretisierung auf „entstanden“ bei den Ausgleichsansprüchen soll dazu führen, dass diese durch Zahlung des Gruppenträgers an die Finanzbehörden oder durch Erstattung der Finanzbehörden an den Gruppenträger entstandenen Ausgleichsansprüche ergebnisneutral zu erfassen sind.

Zu § 4 (Umfang der Unternehmensgruppe und ihre Bestandteile)

Diese Vorschrift regelt den Umfang der Unternehmensgruppe sowie ihre Bestandteile. Sie enthält die Voraussetzungen, die ein Zusammenschluss von Einheiten erfüllen muss, um als Unternehmensgruppe zu gelten. Außerdem werden die Bestandteile der Unternehmensgruppe in den einzelnen Absätzen definiert.

Zu Absatz 1

Dieser Absatz regelt die Voraussetzungen für eine Unternehmensgruppe. Dabei wird nicht zwischen rein national oder multinational tätigen Unternehmensgruppen unterschieden.

Nach Satz 1 umfasst die Unternehmensgruppe alle Einheiten, die durch Eigentum oder Beherrschung miteinander verbunden sind, so dass die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieser Einheiten in den Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft einzubeziehen sind (Voll- oder Quotenkonsolidierung). Ebenfalls dazu gehören solche Einheiten, die nur aus Wesentlichkeitsgründen oder weil die Einheit zum Verkauf steht, nicht im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu berücksichtigen sind.

Satz 2 bestimmt, dass eine Unternehmensgruppe auch aus einer einzelnen Einheit bestehen kann (zum Beispiel Stammhaus mit seinen Betriebsstätten). Damit werden auch Fälle erfasst, in denen eine Einheit zum Beispiel keine

Tochtergesellschaften besitzt. Es wird also keine Unterscheidung zwischen verschiedenen Formen der Geschäftstätigkeit gemacht. Voraussetzung ist, dass diese Einheiten nicht bereits Bestandteil einer Unternehmensgruppe nach Satz 1 sind.

Zu Absatz 2

Absatz 2 enthält die Definition für die Geschäftseinheit.

Satz 1 bestimmt, dass eine Geschäftseinheit jede Einheit ist, die einer Unternehmensgruppe angehört, sowie jede ihrer Betriebsstätten.

Satz 2 bestimmt, dass Betriebsstätten im Sinne des Satzes 1 so behandelt werden, als wären sie gegenüber dem Stammhaus und etwaigen anderen Betriebsstätten dieses Stammhauses eigenständige und unabhängige Geschäftseinheiten. Eine Einheit kann somit ein Stammhaus und seine Betriebsstätte sein, wobei Stammhaus und Betriebsstätte zwei unterschiedliche Geschäftseinheiten für Zwecke dieses Gesetzes darstellen. Dadurch wird keine Unterscheidung zwischen verschiedenen Formen der Geschäftstätigkeit gemacht. Dies ist insbesondere für die staatenbezogene Zuordnung von Bedeutung.

Ausgeschlossene Einheiten (und deren Betriebsstätten) sind keine Geschäftseinheiten. Sie werden aber bei der Berechnung der Umsatzgrenze nach § 1 miteinbezogen.

Zu Absatz 3

Absatz 3 definiert, welche Einheit die oberste Muttergesellschaft ist. Es ist dabei nicht von Bedeutung, ob die Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind wie die oberste Muttergesellschaft.

Die Sätze 2 und 3 setzen Punkt 1.4. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um. Danach werden über Staatsfonds gehaltene Beteiligungsstrukturen mit einer Direktbeteiligung der öffentlichen Hand gleichgestellt. Dies hat insbesondere Bedeutung für die Ermittlung der Umsatzgrenze nach § 1 Absatz 1.

Zu Satz 1

Zu Nummer 1

Nummer 1 definiert, dass eine Einheit einer Unternehmensgruppe, die unmittelbar oder mittelbar eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält und an der von keiner anderen Einheit unmittelbar oder mittelbar eine Kontrollbeteiligung gehalten wird, eine oberste Muttergesellschaft ist. Dies ist der Fall, wenn eine Einheit verpflichtet ist, die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme einer anderen Einheit nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard in den Konzernabschluss einzubeziehen, oder wenn sie dazu verpflichtet gewesen wäre, wenn die erstgenannte Einheit einen Konzernabschluss nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard aufgestellt hätte, bei dem es sich entweder um einen anerkannten Rechnungslegungsstandard oder einen anderen Rechnungslegungsstandard handelt, der angepasst wurde, um wesentliche Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern. Eine Einheit scheidet als oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe aus, wenn die Kontrollbeteiligungen an dieser Einheit von einer anderen Einheit gehalten werden. Das bedeutet, dass eine Einheit nicht als oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe gilt, wenn es eine andere Einheit gibt, die der erstgenannten Einheit übergeordnet ist und verpflichtet ist oder verpflichtet gewesen wäre, die erstgenannte Einheit in ihren Konzernabschluss einzubeziehen.

Zu Nummer 2

Nummer 2 regelt die Fälle, in denen das Stammhaus einer Unternehmensgruppe die oberste Muttergesellschaft ist. Besteht die Unternehmensgruppe nur aus einem Stammhaus und seinen Betriebsstätten, ist das Stammhaus die oberste Muttergesellschaft.

Zu Absatz 4

Absatz 4 bestimmt, was unter einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft zu verstehen ist. Eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft ist keine oberste Muttergesellschaft, keine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, keine Betriebsstätte und keine Investmenteinheit. Sie hält aber unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an mindestens einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe.

Zu Absatz 5

Absatz 5 bestimmt, was unter einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft zu verstehen ist. Eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft ist keine oberste Muttergesellschaft, keine Betriebsstätte und keine Investmenteinheit. Sie hält unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an mindestens einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe und an ihr werden mehr als 20 Prozent der Kapitalbeteiligungen, die Anspruch auf ihren Gewinn geben, unmittelbar oder mittelbar von Personen gehalten, die keine Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe sind.

Zu Absatz 6

Absatz 6 bestimmt, was unter einer Einheit zu verstehen ist. Keine Einheiten sind natürliche Personen sowie der Teil der öffentlichen Hand, der hoheitliche Aufgaben wahrnimmt. Die Herausnahme der öffentlichen Hand setzt Punkt 1.2. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um. Der Begriff öffentliche Hand umfasst in der Bundesrepublik Deutschland die Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts (Bund, Länder und Gemeinden). Bund, Länder und Gemeinden können danach außerhalb eines (Eigen-)Betriebs gewerblicher Art weder über eine Kontrollbeteiligung im Sinne des § 7 Absatz 20 verfügen noch oberste Muttergesellschaft im Sinne des § 4 Absatz 3 sein. Infolgedessen sind (Eigen-)Betriebe gewerblicher Art von diesen Gebietskörperschaften für Zwecke der Ermittlung der Umsatzgrenze in § 1 regelmäßig isoliert als Einheit zu betrachten.

Zu Satz 1**Zu Nummer 1**

Nach Nummer 1 ist eine Einheit jeder Rechtsträger.

Zu Nummer 2

Nummer 2 bestimmt, dass jede Einrichtung, die ein separates Rechnungslegungswerk aufstellt oder aufzustellen hat, ebenfalls eine Einheit ist. Das können zum Beispiel Personengesellschaften oder Stiftungen sein.

Zu Absatz 7

Absatz 7 definiert, was ein Stammhaus ist. Dabei ist das Stammhaus in Bezug auf eine Betriebsstätte die Einheit, deren Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der Betriebsstätte umfasst.

Zu Absatz 8

In Absatz 8 wird definiert, was eine Betriebsstätte im Sinne dieses Gesetzes ist. Betriebsstätten-Definitionen in anderen Gesetzen bleiben hiervon unberührt. Wird in den einzelnen Absätzen von einer fingierten Geschäftseinrichtung gesprochen, umfasst diese den abhängigen Vertreter im Sinne des Abkommensrechts und den ständigen Vertreter im Sinne des § 13 der Abgabenordnung.

Zu Nummer 1

Nummer 1 bezieht sich auf den Fall, dass ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den betreffenden Steuerhoheitsgebieten in Kraft ist. Entscheidungen nationaler Gerichte und Feststellungen der zuständigen Behörde (zum Beispiel § 5 Absatz 1 Nummer 5 des Finanzverwaltungsgesetzes) zum Vorliegen einer Betriebsstätte nach Doppelbesteuerungsabkommen werden in diesem Zusammenhang berücksichtigt. Außerdem ist Voraussetzung, dass der Quellenstaat die der Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte entsprechend Artikel 7 OECD-Musterabkommen besteuern darf. Eine den Grundsätzen des Artikels 7 OECD-Musterabkommen entsprechende Besteuerung liegt auch bei einer der Altfassungen dieses Artikels oder der mit Artikel 7 OECD-Musterabkommen vergleichbaren Regelung im UN-Musterabkommen entsprechenden Besteuerung vor.

Zu Nummer 2

Nummer 2 bezieht sich auf den Fall, dass kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den betreffenden Steuerhoheitsgebieten in Kraft ist. Der Quellenstaat muss die einer dortigen „inländischen Betriebsstätte“ zuzuordnenden Einkünfte auf einer ähnlichen Nettobasis (das heißt Erträge beziehungsweise Einnahmen abzüglich Aufwendungen beziehungsweise Ausgaben) besteuern wie bei den anderen Steuerinländern. Es ist nicht

erforderlich, dass die „inländische Betriebsstätte“ genauso besteuert wird wie ein Steuerinländer, solange sie auf ähnliche Weise besteuert wird. So steht es einer Besteuerung in ähnlicher Weise nicht entgegen, wenn die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen der „inländischen Betriebsstätte“ weiteren Beschränkungen unterliegt, die für gebietsansässige Steuerpflichtige nicht gelten. Darüber hinaus müssen die steuerpflichtigen Einkünfte der „inländischen Betriebsstätte“ zuzurechnen sein, was bedeutet, dass die Tätigkeiten im Quellenstaat durch die Betriebsstätte ausgeübt werden müssen. Eine Quellenbesteuerung auf Bruttobasis erfüllt die Voraussetzungen einer ähnlichen Besteuerung nicht.

Zu Nummer 3

Nummer 3 bezieht sich auf den Fall, dass in einem Steuerhoheitsgebiet kein Körperschaftsteuersystem existiert. Eine Betriebsstätte im Sinne von Nummer 3 liegt vor, wenn in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet eine Betriebsstätte oder eine fingierte Geschäftseinrichtung besteht, die nach dem OECD-Musterabkommen als Betriebsstätte behandelt würde, sofern der betreffende Staat das Recht hätte, die ihr zuzuordnenden Einkünfte nach Artikel 7 des OECD-Musterabkommens zu besteuern. Diese Nummer verlangt eine hypothetische Beurteilung der Frage, ob in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem kein Körperschaftsteuersystem etabliert ist, eine abkommensrechtliche Betriebsstätte bestanden hätte, wenn zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft gewesen wäre, das der jeweils geltenden Fassung des OECD-Musterabkommens entspricht.

Zu Nummer 4

Nummer 4 bezieht sich auf den Fall, dass eine Geschäftseinrichtung nicht von den Nummern 1 bis 3 erfasst ist und die dieser Geschäftseinrichtung zuzuordnenden Einkünfte nicht von der in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegenen Einheit versteuert werden. Durch den Ausschluss von Betriebsstätten, die bereits in den Nummern 1 bis 3 beschrieben sind, werden Überschneidungen zwischen diesen Betriebsstätten vermieden. Nummer 4 bezieht sich auf eine Betriebsstätte (oder eine fingierte Geschäftseinrichtung), durch die Tätigkeiten außerhalb des Steuerhoheitsgebiets, in dem die Einheit belegen ist, durchgeführt werden, wenn die diesen Tätigkeiten zuzuordnenden Einkünfte im Staat, in dem die Einheit belegen ist, von der Steuer befreit sind. Mit dieser Formulierung soll sichergestellt werden, dass diese Nummer nur dann Anwendung findet, wenn die Steuerbefreiung auf die Tatsache zurückzuführen ist, dass die Tätigkeiten von einer Betriebsstätte außerhalb des Steuerhoheitsgebiets, in dem die Einheit belegen ist, durchgeführt werden.

Zu § 5 (Ausgeschlossene Einheiten)

Diese Vorschrift regelt, welche Einheiten nicht in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes fallen. Das bedeutet unter anderem, dass die Ergänzungssteuerregelungen auf sie keine Anwendung finden (das heißt sie können nicht Schuldner einer Mindeststeuer sein). Daher muss eine ausgeschlossene Einheit, welche die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe ist, die PES nicht anwenden, sondern die in der Beteiligungskette nachfolgende Einheit, sofern sie selbst nicht auch eine ausgeschlossene Einheit ist. Ausgeschlossene Einheiten haben auch keine administrativen Verpflichtungen im Rahmen dieses Gesetzes (zum Beispiel Abgabe des Mindeststeuer-Berichts oder einer Steuererklärung beziehungsweise Steueranmeldung).

Zu Absatz 1

Explizit zu den ausgeschlossenen Einheiten gehören staatliche Einheiten, internationale Organisationen, Organisationen ohne Erwerbszweck und Pensionseinheiten. Jede dieser Einheiten wird in § 7 genauer definiert. Außerdem gehören Investmentvehikel und Immobilien-Investmentvehikel, die jeweils oberste Muttergesellschaften sind, zu den ausgeschlossenen Einheiten. Investmentvehikel oder Immobilien-Investmentvehikel, die nicht die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe sind, können eine Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe sein, sofern die Konsolidierungsanforderungen des § 4 dieses Gesetzes ansonsten erfüllt sind. Solche Investmentvehikel und Immobilien-Investmentvehikel werden als Investmenteinheiten betrachtet und unterliegen den besonderen Regelungen für die Berechnung des effektiven Steuersatzes nach den §§ 70 bis 72.

Zu Absatz 2

Zu den ausgeschlossenen Einheiten gehören auch Einheiten, bei denen der Wert aller Anteile an dieser Einheit zu mindestens 95 Prozent unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehrerer ausgeschlossener Einheiten im Sinne des Absatzes 1, ausgenommen eine Pensions-Dienstleistungseinheit, die ausschließlich oder fast ausschließlich zu Gunsten der vorgenannten Einheiten Vermögenswerte verwalten oder Finanzmittel anlegen oder ausschließlich Nebentätigkeiten zu den von vorgenannten Einheiten ausgeübten Tätigkeiten ausführen (Tätigkeitstest).

Außerdem sind auch Einheiten ausgeschlossen,

- bei denen der Wert aller Anteile an dieser Einheit zu mindestens 85 Prozent unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehrerer ausgeschlossener Einheiten im Sinne des Absatzes 1, ausgenommen eine Pensions-Dienstleistungseinheit, gehalten wird (Beteiligungstest) und
- die fast ausschließlich ausgenommenen Gewinne oder Verluste im Sinne von § 18 Nummer 2 in Verbindung mit § 20 oder § 18 Nummer 3 in Verbindung mit § 21 erzielen (Tätigkeitstest).

Hintergrund dieses Ausschlusses ist, dass ausgeschlossene Einheiten im Sinne des Absatzes 1 aus aufsichtsrechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen gezwungen sein können, von ihnen kontrollierte selbstständige Einheiten damit zu betrauen, für sie Vermögenswerte zu halten oder bestimmte Aufgaben wahrzunehmen. Wirtschaftliche oder aufsichtsrechtliche Erfordernisse können den in Absatz 1 Nummer 5 genannten Investmentvehikel beispielsweise daran hindern, direkt in einen bestimmten Vermögenswert zu investieren und ihn zwingen, diese Investition über ein selbstständiges Vehikel zu tätigen, um seine Haftung zu begrenzen.

Die Sätze 2 und 3 setzen Punkt 1.6. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu Absatz 3

Die berichtspflichtige Geschäftseinheit kann ausgeschlossene Einheiten nach Absatz 2 auf Antrag vom Ausschluss ausnehmen. An die Ausübung des Wahlrechts ist die Geschäftseinheit für das laufende und die vier folgenden Geschäftsjahre gebunden.

Zu § 6 (Belegenheit von Einheiten und Betriebsstätten)

Diese Vorschrift regelt die Belegenheit von Einheiten sowie Betriebsstätten im Sinne dieses Gesetzes. Sie ist essentiell für die Zurechnung der Erträge und der Aufwendungen sowie der dazugehörigen erfassten Steuern zu einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet, um den korrekten Steuererhöhungsbetrag festzustellen. Dabei sind zwei Regelungen zu unterscheiden: Zum einen wird der Belegenheitsstaat der Geschäftseinheiten bestimmt, zum anderen ist eine sog. Tie-Breaker-Regelung vorgesehen, falls eine Geschäftseinheit in zwei Steuerhoheitsgebieten als belegen angesehen wird. Grundsätzlich richtet sich die Belegenheit der Geschäftseinheiten nach dem jeweiligen nationalen Recht. Andere Bestimmungen zur Belegenheit von Einheiten und Betriebsstätten in anderen Vorschriften bleiben unberührt.

Geschäftseinheiten, die in keinem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, werden als staatenlose Einheiten behandelt und unterliegen einer gesonderten Berechnung für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags (§ 51 Absatz 2). Lediglich für Zwecke der nationalen Ergänzungssteuerregelung erfolgt auch eine Lokalisierung staatenloser Geschäftseinheiten (vgl. § 87).

Zu Absatz 1

Diese Vorschrift enthält die grundsätzliche Regelung für die Ermittlung der Belegenheit von Einheiten, die nicht transparent sind (zu transparenten Einheiten siehe Absatz 2). Auch für Betriebsstätten gibt es eine gesonderte Vorschrift (vgl. dazu Absatz 3). Eine Einheit ist dort belegen, wo sie aufgrund des Orts ihrer Geschäftsleitung, ihres Gründungsorts oder ähnlicher Kriterien in einem Steuerhoheitsgebiet steuerpflichtig ist. Dies richtet sich nach den nationalen Vorschriften. Einige Steuerhoheitsgebiete erlauben nach ihrem nationalen Recht einem Rechtsträger, der nach einer anderen Rechtsordnung gegründet worden ist, ein Wahlrecht dahingehend auszuüben, dass sie in diesem Steuerhoheitsgebiet steuerpflichtig sind. Ein solches Wahlrecht allein ist für die Zwecke von Satz 1 nicht ausreichend, um „ähnliche Kriterien“ zu erfüllen. Trifft keines der Kriterien nach Satz 1 zu, ist die Einheit in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, nach dessen Recht sie gegründet wurde.

Zu Absatz 2

Diese Vorschrift enthält die grundsätzliche Regelung für die Ermittlung der Belegenheit von transparenten Einheiten. Sie gilt nicht für eine Betriebsstätte, über die eine transparente Einheit ihre Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausübt. Wenn es sich bei der transparenten Einheit um die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe handelt oder wenn sie verpflichtet ist, eine PES nach den §§ 8 bis 10 oder damit vergleichbare ausländische Vorschriften anzuwenden, so gilt sie als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, nach dessen Recht sie gegründet wurde. In allen anderen Fällen ist die transparente Einheit als staatenlos anzusehen. Der Jahresüberschuss oder

Jahresfehlbetrag einer transparenten Einheit kann jedoch kein „staatenloses Einkommen“ sein, wenn er nach § 41 einer anderen Geschäftseinheit zugeordnet wurde.

Zu Absatz 3

Diese Vorschrift enthält die grundsätzliche Regelung für die Ermittlung der Belegenheit von Betriebsstätten (zur Betriebsstätten-Definition vgl. § 4 Absatz 8).

Zu Absatz 4

Die Vorschrift trifft Regelungen, falls Geschäftseinheiten nach Absatz 1 in mehr als einem Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Sie gilt nicht für die Belegenheit von Betriebsstätten nach Absatz 3. Dabei wird unterschieden, ob ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Kraft ist oder nicht. Die Bestimmung eines Belegenheitsstaats ist für die korrekte Zuordnung der Erträge und der Aufwendungen sowie der dazugehörigen Steuern unerlässlich.

Zu Nummer 1

Nummer 1 befasst sich mit dem Fall, dass ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den betroffenen Steuerhoheitsgebieten in Kraft ist. Die Belegenheit richtet sich nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der jeweils geltenden Fassung. Sieht das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor, dass sich die zuständigen Behörden darauf verständigen, wo die Geschäftseinheit als ansässig zu betrachten ist, greift diese Vereinbarung. Sollte keine entsprechende Vereinbarung vorliegen, findet Nummer 2 Anwendung. Sollte das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung keine Steuererleichterung oder Steuerbefreiung vorsehen, weil die Geschäftseinheit in beiden Vertragsparteien steuerlich ansässig ist, findet Nummer 2 ebenfalls Anwendung.

Zu Nummer 2

Nummer 2 ist anzuwenden, wenn kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den betroffenen Steuerhoheitsgebieten in Kraft ist oder in den Sonderfällen von Nummer 1. Die Geschäftseinheit gilt als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie den höheren Betrag an erfassten Steuern für das Geschäftsjahr entrichtet hat, wobei die gemäß einer Hinzurechnungsbesteuerung entrichteten Steuern unberücksichtigt bleiben. Auch Steuern, die in anderen Steuerhoheitsgebieten entrichtet wurden, sowie Quellensteuern bleiben unberücksichtigt. Sollte dies zu keinem Ergebnis führen, gilt die Geschäftseinheit als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in welchem der nach den §§ 56 bis 60 berechnete substanzbasierte Freibetrag auf Ebene der Geschäftseinheit höher ist. Sollte dies ebenfalls zu keinem Ergebnis führen, gilt die Geschäftseinheit als staatenlos. Dies ist nicht der Fall, wenn es sich um die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe handelt. In diesem Fall gilt sie als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie gegründet wurde.

Zu Absatz 5

Absatz 5 enthält besondere Bestimmungen zu Absatz 4. Wenn eine Muttergesellschaft aufgrund der Zuordnungsregeln in Absatz 4 in einem Steuerhoheitsgebiet als belegen gilt, in dem sie keiner anerkannten PES-Regelung unterliegt, gilt sie auch im anderen Steuerhoheitsgebiet belegen, wenn sie dort einer anerkannten PES-Regelung unterliegt und das Besteuerungsrecht nicht durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beschränkt ist. Sofern die Bundesrepublik Deutschland das andere Steuerhoheitsgebiet ist, ist § 1 Absatz 1 zu beachten; das heißt eine Besteuerung erfolgt ungeachtet der Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens.

Zu Absatz 6

Falls sich der Belegenheitsstaat einer Einheit im Verlauf des Geschäftsjahres ändert, gilt sie als in dem Steuerhoheitsgebiet belegen, in dem sie zu Beginn des Geschäftsjahres belegen war.

Beispiel

A Co der B Unternehmensgruppe hat ihren Unternehmenssitz am 1. Januar 01 in Hamburg. Mit Wirkung zum 15. April 01 wird der Unternehmenssitz nach Paris verlegt. Da die A Co zu Beginn des Geschäftsjahres ihren Unternehmenssitz in Hamburg hatte, ist sie für das Geschäftsjahr 01 als in Deutschland belegen zu behandeln. Ab dem Geschäftsjahr 02 ist die A Co dann in Frankreich belegen.

Zu Abschnitt 2 (Begriffsbestimmungen)

Zu § 7 (Begriffsbestimmungen)

§ 7 enthält die Begriffsbestimmungen für die Anwendung des Mindeststeuergesetzes. Die Begrifflichkeiten weichen bewusst von der für die Körperschaftbesteuerung verwendeten steuerlichen Terminologie ab, da es sich um einen eigenständigen Regelungskreis handelt.

Zu Absatz 1

Absatz 1 legt fest, dass die in den folgenden Absätzen enthaltenen Begriffsbestimmungen für die Anwendung des Mindeststeuergesetzes gelten. Die Auflistung ist dabei nicht abschließend, sondern auf zentrale, an verschiedenen Stellen verwendete Begriffe beschränkt. Begriffsbestimmungen, die lediglich für die Anwendung eines einzelnen Paragraphen benötigt werden, erfolgen vorrangig im Rahmen der jeweiligen Regelung. Darüber hinaus enthält insbesondere auch § 4 wichtige Begriffsbestimmungen.

Zu Absatz 2

Satz 1 definiert den Begriff der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer. Eine im nationalen Recht eines Steuerhoheitsgebiets vorgesehene Steuer ist danach eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer, wenn sie – kumulativ – drei Voraussetzungen erfüllt. Erstens muss der bereinigte Mindeststeuer-Gesamtgewinn der in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten auf eine Weise ermittelt werden, die den GloBE-Mustervorschriften entspricht. Zweitens muss die Steuer dazu dienen, die Steuerschuld für das Steuerhoheitsgebiet und die Geschäftseinheiten so anzuheben, dass sie – bezogen auf den inländischen bereinigten Mindeststeuer-Gesamtgewinn – dem Mindeststeuersatz entspricht. Drittens muss die Steuer in einer Weise umgesetzt und verwaltet werden, die mit den GloBE-Mustervorschriften im Einklang steht und das betreffende Steuerhoheitsgebiet darf keine mit der Erhebung dieser Steuer in Zusammenhang stehenden Vorteile gewähren. Hierzu gehören beispielsweise Steuergutschriften, Steuervergünstigungen und Beihilfen. Ob diese im Zusammenhang mit der Erhebung der nationalen Ergänzungssteuer stehen, ist anhand einer wertenden Gesamtbetrachtung zu beurteilen. Zu berücksichtigen ist insoweit insbesondere, ob der Vorteil an die Erhebung einer solchen Steuer anknüpft und ob er erst nach Beginn der Arbeiten am Zwei-Säulen-Projekt eingeführt wurde. Ein in Zusammenhang mit der Erhebung der nationalen Ergänzungssteuer stehender Vorteil liegt beispielsweise vor, wenn ein Steuerhoheitsgebiet den hier nach erhobenen Betrag vollständig oder teilweise auf andere Steuern anrechnet.

Ohne Bedeutung ist insoweit, ob die Steuer als eigenständige Steuer oder als zusätzlicher Steuerbetrag im Rahmen einer bestehenden Steuer ausgestaltet ist.

Satz 2 bestimmt, dass für Zwecke einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer der inländische bereinigte Mindeststeuer-Gesamtgewinn auch auf Grundlage eines vom zugelassenen Standardsetzer anerkannten Rechnungslegungsstandards oder eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards, der zur Vermeidung erheblicher Vergleichbarkeitseinschränkungen angepasst wurde, anstelle des im Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandards berechnet werden kann.

Zu Absatz 3

Die Definition der anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung ist für Anwendung dieses Gesetzes von hoher Relevanz. Sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen müssen prüfen, ob andere Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe in einem anderen Steuerhoheitsgebiet einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung unterliegen. So muss beispielsweise eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft die Primärerergänzungssteuerregelung in Bezug auf ihre Eigenkapitalbeteiligungen an niedrig besteuerten Geschäftseinheiten nicht anwenden, wenn die oberste Muttergesellschaft derselben Unternehmensgruppe bereits in ihrem Belegenheitsstaat einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung unterliegt.

Die Definition der anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung bezieht sich auf ein Regelwerk, das den Bestimmungen in der Richtlinie (EU) 2022/2523 entspricht, das in das innerstaatliche Recht eines Steuerhoheitsgebiets aufgenommen wurde und das so umgesetzt und verwaltet wird, dass sie mit den Bestimmungen in der Richtlinie (EU) 2022/2523 vorgesehenen Ergebnissen übereinstimmen.

Die Definition erfordert keinen Vergleich zwischen dem innerstaatlichen Recht verschiedener Steuerhoheitsgebiete, sondern vergleicht die in einem Steuerhoheitsgebiet erlassenen Vorschriften mit den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie (EU) 2022/2523. Dabei sind auch die GloBE-Mustervorschriften sowie der dazugehörige Kommentar, wie sie vom OECD/G20 Inclusive Framework zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung entwickelt wurden einzubeziehen. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die Primärerergänzungssteuerregelung eines Steuerhoheitsgebiets nach demselben Regelwerk bewertet wird, das von der Europäischen Union als Richtlinie erlassen sowie von den Mitgliedern des OECD/G20 Inclusive Framework entwickelt wurde.

Auf Ebene der OECD sollen Prozesse entwickelt und Leitlinien bereitgestellt werden, um die koordinierte Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften zu erleichtern. Dazu gehört auch die Einführung eines Verfahrens, das die Steuerverwaltungen bei der Feststellung unterstützt, ob ein Steuerhoheitsgebiet eine anerkannte Primärerergänzungssteuerregelung eingeführt hat. Zur Erleichterung von Transparenz, Kohärenz und Koordinierung sollen die Ergebnisse dieser Feststellungen freigegeben und öffentlich zugänglich gemacht.

Zu Absatz 4

Absatz 4 definiert den Begriff des anerkannten Rechnungslegungsstandards. Hierunter sind sowohl internationale Rechnungslegungsstandards (IFRS) als auch die allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze Australiens, Brasiliens, der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, der Mitgliedstaaten des Europäischen Wirtschaftsraums, Hongkongs (Volksrepublik China), Japans, Kanadas, Mexikos, Neuseelands, der Republik Indien, der Republik Korea, Russlands, der Schweiz, Singapurs, des Vereinigten Königreichs, der Vereinigten Staaten von Amerika und der Volksrepublik China zu verstehen.

Zu Absatz 5

Die Definition der anerkannten Sekundärerergänzungssteuerregelung bezieht sich auf ein Regelwerk, das den Bestimmungen in der Richtlinie (EU) 2022/2523 entspricht, das in das innerstaatliche Recht eines Steuerhoheitsgebiets aufgenommen wurde und das so umgesetzt und verwaltet wird, dass sie mit den Bestimmungen der in der Richtlinie (EU) 2022/2523 vorgesehenen Ergebnisse übereinstimmen.

Die Definition erfordert keinen Vergleich zwischen dem innerstaatlichen Recht verschiedener Steuerhoheitsgebiete, sondern vergleicht die in einem Steuerhoheitsgebiet erlassenen Vorschriften mit den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie (EU) 2022/2523. Dabei sind auch die GloBE-Mustervorschriften sowie der dazugehörige Kommentar, wie sie vom OECD/G20 Inclusive Framework zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung entwickelt wurden einzubeziehen. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die Sekundärerergänzungssteuerregelung eines Steuerhoheitsgebiets nach demselben Regelwerk bewertet wird, das von der Europäischen Union als Richtlinie erlassen sowie von den Mitgliedern des OECD/G20 Inclusive Framework entwickelt wurde.

Auf Ebene der OECD sollen Prozesse entwickelt und Leitlinien bereitgestellt werden, um die koordinierte Umsetzung der GloBE-Mustervorschriften zu erleichtern. Dazu gehört auch die Einführung eines Verfahrens, das die Steuerverwaltungen bei der Feststellung unterstützt, ob ein Steuerhoheitsgebiet eine anerkannte Primärerergänzungssteuerregelung eingeführt hat. Zur Erleichterung von Transparenz, Kohärenz und Koordinierung sollen die Ergebnisse dieser Feststellungen freigegeben und öffentlich zugänglich gemacht.

Zu Absatz 6

Absatz 6 legt die Bedeutung des Begriffs „beizulegender Zeitwert“ fest. Hierunter ist der Preis zu verstehen, den man in einer gewöhnlichen Transaktion zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag beim Verkauf des Vermögenswertes erhalten würde oder bei der Übertragung einer Schuld zu zahlen hätte.

Zu Absatz 7

Absatz 7 definiert den Begriff der berichtspflichtigen Geschäftseinheit. Hierunter ist die Geschäftseinheit, die den Mindeststeuer-Bericht nach § 73 einreicht, zu verstehen. Berichtspflichtige Geschäftseinheit kann mithin auch eine in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegene und daher nicht nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe sein.

Zu Absatz 8

Absatz 8 enthält eine Definition des Begriffs „Eigenkapitalbeteiligung“. Dieser umfasst jede Kapitalbeteiligung, die mit Rechten an den Gewinnen, dem Kapital oder den Rücklagen eines Unternehmens verbunden ist. Ebenfalls erfasst werden Kapitalbeteiligungen, die Ansprüche auf den Gewinn, das Kapital oder die Rücklagen der Betriebsstätte eines Stammhauses begründen. Ausreichend ist dabei bereits, dass die Kapitalbeteiligung einen Anspruch auf eine der genannten Größen begründet. Eine Eigenkapitalbeteiligung liegt daher auch dann vor, wenn die Kapitalbeteiligung ausschließlich mit Rechten am Kapital verbunden ist. Ein Gleichlauf der Ansprüche ist nicht erforderlich. Daher stellt auch eine Kapitalbeteiligung, die einen Anspruch auf 20 Prozent der Gewinne, aber nur 10 Prozent des Kapitals begründet, eine Eigenkapitalbeteiligung dar. Dass die Kapitalbeteiligung Stimmrechte vermittelt, ist weder notwendig noch hinreichend. Ebenfalls nicht ausreichend sind Ansprüche auf den Gewinn, das Kapital oder die Rücklagen, die nicht mit einer Kapitalbeteiligung verbunden sind (beispielsweise Gewinnbeteiligungen für Mitarbeiter). Eine Kapitalbeteiligung in diesem Sinne liegt nur vor, wenn die Beteiligung nach den für den Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandards als Eigenkapital behandelt wird.

Zu Absatz 9

In Übereinstimmung mit dem internationalen Rechnungslegungsstandard, versteht man unter der Equity-Methode eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt und in der Folge entsprechend dem Anteil des Anteilseigners am sich ändernden Reinvermögen des Beteiligungsunternehmens berichtet werden. Dies entspricht IAS 28. Ähnliche Definitionen aus anderen anerkannten Rechnungslegungsstandards sind ebenfalls anerkannt. Gewinne und Verluste des erworbenen Unternehmens erhöhen beziehungsweise vermindern den Equity-Wert der Beteiligung entsprechend der Beteiligungsquote. Gewinnausschüttungen vermindern ihn. Den Equity-Wert verändern auch die aus der Abschreibung beziehungsweise Aufdeckung der mit dem Kaufpreis für die Beteiligung bezahlten anteiligen stillen Reserven und Lasten sowie des Geschäfts- oder Firmenwerts des assoziierten Unternehmens beziehungsweise eines passivischen Unterschiedsbetrags.

Zu Absatz 10

Satz 1 legt die Bedeutung des Begriffs erhebliche Vergleichbarkeitseinschränkung fest. Eine solche ergibt sich in Bezug auf die Anwendung eines bestimmten Grundsatzes oder Verfahrens nach einem Katalog allgemein anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze, wenn die Anwendung des betreffenden Grundsatzes oder Verfahrens in einem Geschäftsjahr zu einer Gesamtabweichung von mehr als 75 Millionen Euro gegenüber dem Betrag führt, der sich bei Anwendung des entsprechenden Grundsatzes oder Verfahrens der internationalen Rechnungslegungsstandards ergeben hätte. Abzustellen ist insoweit auf die gesamte Unternehmensgruppe.

Das Vorliegen einer erheblichen Vergleichbarkeitseinschränkung ist nur zu prüfen, wenn ein anderer als ein anerkannter Rechnungslegungsstandard zur Anwendung gelangt.

Satz 2 regelt die Rechtsfolge einer erheblichen Vergleichbarkeitseinschränkung. Führt die Anwendung eines bestimmten Grundsatzes oder Verfahrens zu einer erheblichen Vergleichbarkeitseinschränkung, muss die buchmäßige Behandlung eines Postens oder Geschäftsvorfall nach diesem Grundsatz oder Verfahren so angepasst werden, dass sie im Einklang mit den GloBE-Leitlinien der Behandlung entspricht, die nach internationalen Rechnungslegungsstandards für diesen Posten oder Geschäftsvorfall vorgesehen ist. Durch die Regelung soll verhindert werden, dass eine Unternehmensgruppe Vorteile aus der Anwendung besonderer Grundsätze oder Verfahren zieht, die zwar in dem angewendeten zugelassenen Rechnungslegungsstandard, nicht aber in einem allgemein anerkannten Rechnungslegungsstandard vorgesehen sind. Zu beachten ist, dass Satz 2 eine vollständige Anpassung verlangt; eine Anpassung nur in Höhe der 75 Millionen Euro überschreitenden Abweichung genügt nicht.

Zu Absatz 11

Satz 1 definiert den Begriff des Geschäftsjahres. Geschäftsjahr ist der Rechnungslegungszeitraum, für den die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe einen Konzernabschluss aufstellt. Das Geschäftsjahr ist damit für die gesamte Unternehmensgruppe einheitlich und kann vom Kalenderjahr abweichen. Ein Geschäftsjahr umfasst im Regelfall einen Zeitraum von zwölf Monaten, jedoch sind auch kürzere oder längere Zeiträume möglich.

Satz 2 enthält eine Auffangregelung für den Fall, dass die oberste Muttergesellschaft keinen Konzernabschluss aufstellt. In diesem Fall entspricht das Geschäftsjahr regelmäßig dem Kalenderjahr. Es kann auch ein anderer Stichtag anerkannt werden.

Zu Absatz 12

Absatz 12 definiert den Begriff GloBE-Mustervorschriften. Hierbei handelt es sich um die vom Inclusive Framework zu Säule 2 am 14. Dezember 2021 gebilligten Regelungen.

Zu Absatz 13

Absatz 13 definiert den Begriff des gruppenzugehörigen Gesellschafters einer Geschäftseinheit. Hierunter ist eine Geschäftseinheit zu verstehen, die unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe hält.

Zu Absatz 14

Absatz 14 legt die Bedeutung des Begriffs Hinzurechnungsbesteuerung fest. Hierunter fallen Steuervorschriften, die keine Primärgänzungssteuerregelungen sind und anordnen, dass ein unmittelbarer oder mittelbarer Gesellschafter einer ausländischen Geschäftseinheit für seinen Anteil an einem Teil oder der Gesamtheit der von dieser ausländischen Geschäftseinheit erzielten Erträge einer laufenden Besteuerung unterliegt und zwar unabhängig davon, ob diese Erträge im laufenden Geschäftsjahr an den Gesellschafter ausgeschüttet werden. Diese Definition trägt den teilweise unterschiedlichen Ausgestaltungen entsprechender Regelungen in den verschiedenen Steuerhoheitsgebieten Rechnung. Ohne Bedeutung ist insoweit, ob ein Steuerhoheitsgebiet im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung seinen allgemeinen oder einen hiervon abweichenden Steuertarif anwendet. Der Einordnung als Hinzurechnungsbesteuerung steht nicht entgegen, dass ihre Anwendung – über die in der Definition enthaltenen Kriterien hinaus – an weitere Voraussetzungen wie etwa das Überschreiten bestimmter Beteiligungsschwellen gebunden ist.

Zu Absatz 15

Absatz 15 legt die Bedeutung des Begriffs Immobilien-Investmentvehikel fest. Dabei handelt es sich um eine Einheit, die kumulativ drei Voraussetzungen erfüllt:

Erstens muss es sich um eine Einheit handeln, die überwiegend unbewegliches Vermögen hält. Dies setzt nicht zwingend voraus, dass sich das unbewegliche Vermögen im Eigentum der Einheit befindet. Eine Einheit hält auch dann unbewegliches Vermögen, wenn sie Inhaberin eines Wertpapiers ist, dessen Wert an unbewegliches Vermögen gekoppelt ist.

Zweitens muss es sich um eine Einheit handeln, deren Anteile im Streubesitz gehalten werden. Dies ist der Fall, wenn die Anteile von einer Vielzahl nicht miteinander verbundener Personen gehalten werden, wobei hinsichtlich der Verbundenheit die gleichen Kriterien wie im Rahmen des Absatzes 19 Nummer 1 anzuwenden sind. Unschädlich ist insoweit, wenn die Anteile nur von einer kleineren Anzahl anderer Investmenteinheiten gehalten werden, vorausgesetzt, die Anteile an diesen anderen Investmenteinheiten werden im Streubesitz beziehungsweise von einer Vielzahl nicht miteinander verbundener Personen gehalten. Gleiches gilt im Falle von Pensionseinheiten mit einer Vielzahl von Begünstigten.

Drittens ist erforderlich, dass die Erträge der Einheit einer Ein-Ebenen-Besteuerung unterliegen. Die Besteuerung kann dabei entweder auf Ebene der Einheit selbst oder – mit einem Aufschub von höchstens einem Jahr – bei ihren Anteilseignern erfolgen. Möglich ist auch, dass ein Teil der Erträge auf Ebene der Einheit und der restliche Teil auf Ebene der Anteilseigner besteuert wird. Unschädlich ist insoweit, wenn einzelne Anteilseigner (beispielsweise ausländische Pensionseinheiten) persönlich steuerbefreit sind, da auch in diesem Fall das Besteuerungssystem auf eine einmalige Besteuerung der Erträge gerichtet ist.

Nicht erforderlich ist, dass ein Immobilien-Investmentvehikel einer besonderen aufsichtsrechtlichen Kontrolle unterliegt oder durch professionelle Verwalter verwaltet wird.

Zu Absatz 16

Absatz 16 bestimmt, welche Gebiete zum Inland gehören. Neben dem Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland umfasst das Inland demnach auch den der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteil an der ausschließlichen Wirtschaftszone und am Festlandsockel. Der Begriff des Auslands ergibt sich folgerichtig im Umkehrschluss zum Inlandsbegriff. Einer gesonderten Regelung dieses Begriffs bedarf es insoweit nicht.

Zu Absatz 17

Absatz 17 definiert den Begriff der internationalen Organisation. Hierbei handelt es sich um eine zwischenstaatliche oder supranationale Organisation, die – kumulativ – drei Anforderungen erfüllt. Erstens muss die Organisation hauptsächlich aus Staaten bestehen. Zweitens muss die Organisation mit dem Hoheitsgebiet, in dem sie niedergelassen ist, ein Sitzabkommen oder ein im Wesentlichen ähnliches Abkommen abgeschlossen haben. Letzteres umfasst insbesondere Abkommen, die sich auf Büros oder Niederlassungen der Organisation (beispielsweise eine Unterabteilung oder ein lokales Büro) in dem jeweiligen Hoheitsgebiet beziehen. Entscheidend ist insoweit, dass ein solches Abkommen der Organisation Vorrechte und Immunitäten gewährt. Drittens muss aufgrund eines Gesetzes oder der Satzung der Organisation gewährleistet sein, dass ihre Erträge nicht Privatpersonen zugutekommen. Die Definition erfasst neben der Organisation selbst auch eine in deren Alleineigentum stehende Behörde oder Einrichtung.

Zu Absatz 18

Absatz 18 definiert den Begriff der Investmenteinheit. Hierbei handelt es sich um einen Sammelbegriff. Dieser umfasst zum einen Investmentvehikel, Immobilien-Investmentvehikel und Versicherungsinvestmenteinheiten. Ebenfalls erfasst werden Einheiten, die zu mindestens 95 Prozent unmittelbar von einem Investmentvehikel, einem Immobilien-Investmentvehikel oder einer Versicherungsinvestmenteinheit gehalten werden und die ausschließlich oder fast ausschließlich tätig sind, um Vermögenswerte zu halten oder Gelder zugunsten dieser Investmenteinheiten zu investieren. Dem Begriff der Investmenteinheit unterfallen zudem Einheiten, bei denen mindestens 85 Prozent des Wertes dieser Einheiten im Eigentum eines Investmentvehikels, eines Immobilien-Investmentvehikels oder einer Versicherungsinvestmenteinheit stehen und deren Erträge im Wesentlichen bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nach § 18 Nummer 2 in Verbindung mit § 20 oder nach § 18 Nummer 3 in Verbindung mit § 21 zu kürzen sind.

Zu Absatz 19

Absatz 19 legt den Bedeutungsgehalt des Begriffs Investmentvehikel fest. Ein Investmentvehikel ist danach eine Einheit, die – kumulativ – sieben Voraussetzungen erfüllt.

Erstens muss die Einheit dazu bestimmt sein, Vermögenswerte einer Anzahl von Anlegern – von denen einige nicht miteinander verbunden sind – zu bündeln. Da es insoweit maßgeblich auf die Zielsetzung ankommt, ist nicht ausgeschlossen, dass ein Investmentvehikel vorübergehend (etwa in der Anfangsphase) nur über einen einzelnen Investor verfügt. Ein-Anleger-Fonds im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 2 des Kapitalanlagegesetzbuches erfüllen ebenfalls die Voraussetzungen (siehe auch BaFin-Schreiben vom 14. Juni 2013 – Q 31-Wp 2137-2013/0006 – zuletzt geändert am 9. März 2015 – insbesondere Nummer 4). Zwei Investoren sind miteinander verbunden, wenn beide unmittelbar oder mittelbar durch eine Beteiligung von mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft miteinander verbunden sind. Unbeachtlich ist, ob das Unternehmen herrschend oder beherrscht ist oder ob beide beherrscht sind. Natürliche Personen sind miteinander verbunden, wenn sie derselben Familie angehören, namentlich Ehegatten, eingetragenen Lebenspartnern, Geschwister und in gerade Linie verwandte Personen.

Zweitens muss die Einheit gemäß einer festgelegten Anlagepolitik investieren. Diese Anlagepolitik kann insbesondere Vorgaben zu den zulässigen Anlageklassen, zur Anlagestrategie, zur geographischen Allokation, zu Mindesthaltedauern oder zu anderen Beschränkungen aus Gründen der Risikodiversifikation enthalten. Erforderlich ist dabei nicht bloß die Festlegung einer Anlagepolitik, sondern auch deren tatsächliche Verwirklichung. Ob eine festgelegte Anlagepolitik existiert, ist anhand einer wertenden Gesamtbetrachtung zu beurteilen. Ein Indiz hierfür ist beispielsweise, dass die Anlagepolitik festgelegt wird bevor die Investoren an ihre Investitionszusagen gebunden sind. Gleiches gilt, wenn die Anlagepolitik den Anlagebedingungen oder in einer Satzung festgelegt ist oder hierin auf sie Bezug genommen wird. Für eine festgelegte Anlagepolitik spricht zudem, wenn die Investoren gegenüber der Einheit einen – rechtlich durchsetzbaren – Anspruch auf Befolgung der Anlagepolitik haben.

Drittens muss die Einheit es den Anlegern ermöglichen, die Transaktions-, Forschungs- und Analysekosten zu senken oder das Risiko kollektiv zu streuen.

Viertens muss der Zweck der Einheit in erster Linie darin bestehen, Anlageerträge oder -gewinne zu erzielen oder gegen ein bestimmtes oder allgemeines Ereignis oder Ergebnis zu schützen. Anlageerträge sind insoweit abzugrenzen von operativen Erträgen. Anlageerträge oder -gewinne sind insbesondere Dividenden, Zinsen, Mieten, Ausschüttungen anderer Investmentvehikel und Veräußerungsgewinne, nicht aber Lizenzzahlungen. Dass der Primärzweck auch der Schutz gegen ein bestimmtes oder allgemeines Ereignis oder Ergebnis sein kann, trägt der Nutzung von Investmentvehikel durch Versicherungen zur Deckung versicherter Ereignisse oder Ergebnisse Rechnung.

Fünftens muss den Anlegern entsprechend ihrer geleisteten Beiträge ein Anspruch auf die Erträge aus den Vermögenswerten des Fonds oder auf Erträge aus der Veräußerung dieser Vermögenswerte zustehen.

Sechstens muss die Einheit in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie errichtet ist oder verwaltet wird, einer aufsichtsrechtlichen Regelung (einschließlich ausreichender Vorschriften zur Bekämpfung der Geldwäsche und zum Anlegerschutz) unterliegen.

Siebtens muss die Einheit von professionellen Verwaltern im Auftrag der Anleger verwaltet werden. Indizien hierfür sind beispielsweise, dass die Verwalter unabhängig von den Anlegern entscheiden und nicht bei diesen angestellt sind, dass die Verwalter aufsichtsrechtliche Vorgaben hinsichtlich ihrer Qualifikationen erfüllen müssen oder dass die Vergütung der Verwalter teilweise erfolgsbasiert erfolgt.

Zu Absatz 20

Absatz 20 legt die Bedeutung des Begriffs Kontrollbeteiligung fest. Eine solche liegt vor, wenn die Beteiligung an einer Einheit dazu führt, dass der Halter dieser Beteiligung verpflichtet ist, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme der Einheit nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard zu konsolidieren. Gleiches gilt, wenn der Halter der Beteiligung – hätte er einen Konzernabschluss aufgestellt – verpflichtet gewesen wäre, die genannten Positionen zu konsolidieren.

Ein Stammhaus verfügt als gruppenzugehöriger Gesellschafter gegenüber seinen Betriebsstätten stets über eine Kontrollbeteiligung in diesem Sinne.

Zu Absatz 21

Absatz 21 definiert den Begriff des Konzernabschlusses.

Zu Nummer 1

Der Begriff bezeichnet nach Nummer 1 zum einen den von einer Einheit nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard aufgestellten Abschluss, in dem die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieser Einheit und aller Einheiten, an denen diese eine Kontrollbeteiligung hält, so dargestellt werden, als gehörten sie zu einer einzigen wirtschaftlichen Einheit.

Zu Nummer 2

Ein Konzernabschluss in diesem Sinne ist nach Nummer 2 auch der Abschluss, den eine unter die Definition einer Unternehmensgruppe nach § 4 Absatz 1 Satz 2 fallende Einheit nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard aufgestellt. § 4 Absatz 1 Satz 2 bestimmt, dass auch ein Stammhaus und seine Betriebsstätten eine Unternehmensgruppe sind, sofern diese Unternehmensgruppe nicht bereits Bestandteil einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 ist.

Zu Nummer 3

Hat die oberste Muttergesellschaft einen in Nummer 1 oder Nummer 2 beschriebenen Konzernabschluss tatsächlich aufgestellt, ist dieser nach Nummer 3 auch dann als Konzernabschluss im Sinne des Mindeststeuergesetzes anzusehen, wenn er mit einem zugelassenen anerkannten Rechnungslegungsstandard aufgestellt wurde, angepasst zur Vermeidung erheblicher Vergleichsbarkeitseinschränkungen.

Zu Nummer 4

Nummer 4 enthält eine Auffangregelung für den Fall, dass die oberste Muttergesellschaft keinen Abschluss im Sinne der Nummern 1 bis 3 aufstellt. In diesem Fall meint Konzernabschluss den Abschluss, der aufgestellt worden wäre, wenn die oberste Muttergesellschaft verpflichtet gewesen wäre, einen solchen Abschluss nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard aufzustellen. Bei letzterem kann es sich sowohl um einen anerkannten Rechnungslegungsstandard als auch um einen anderen zugelassenen Rechnungslegungsstandard, der zur Vermeidung erheblicher Vergleichbarkeitseinschränkungen angepasst wurde, handeln.

Zu Absatz 22

Absatz 23 definiert den Begriff der niedrig besteuerten Geschäftseinheit. Hierunter fallen zum einen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, die in einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet belegen sind. Ebenfalls erfasst werden staatenlose Geschäftseinheiten, die in einem Geschäftsjahr einen Mindeststeuer-Gewinn erzielt haben und in diesem Geschäftsjahr einem nach §§ 51 bis 60 ermittelten effektiven Steuersatz unterliegen, der den Mindeststeuersatz unterschreitet. Letzterer ist durch § 52 Absatz 3 Satz 2 auf 15 Prozent festgelegt.

Zu Absatz 23

Absatz 23 erläutert den Begriff des Niedrigsteuerhoheitsgebiets. Ob ein Steuerhoheitsgebiet ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet ist, kann nicht allgemein, sondern stets nur in Bezug auf eine bestimmte multinationale Unternehmensgruppe und ein Geschäftsjahr beurteilt werden. Es ist daher möglich, dass ein Steuerhoheitsgebiet in Bezug auf eine bestimmte multinationale Unternehmensgruppe als Niedrigsteuerhoheitsgebiet anzusehen ist, nicht jedoch in Bezug auf eine andere multinationale Unternehmensgruppe. Ein Steuerhoheitsgebiet ist in Bezug auf eine multinationale Unternehmensgruppe und ein Geschäftsjahr ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet, wenn die multinationale Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet in einem Geschäftsjahr einen Mindeststeuer-Gesamtgewinn verzeichnet und der nach dem fünften Teil des MinStG ermittelte effektive Steuersatz den Mindeststeuersatz, das heißt 15 Prozent (§ 52 Absatz 3 Satz 2) unterschreitet.

Zu Absatz 24

Absatz 24 enthält eine Definition des Begriffs „Organisation ohne Erwerbszweck“.

Satz 1 knüpft insoweit an das bestehende Recht an. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreit sind, sind danach grundsätzlich als Organisation ohne Erwerbszweck anzusehen.

Satz 2 erweitert den Begriff der Organisation ohne Erwerbszweck. Eine Einheit ist danach auch dann eine Organisation ohne Erwerbszweck, wenn sie kumulativ fünf Voraussetzungen erfüllt:

Erstens muss die Einheit in ihrem Belegenheitsstaat ausschließlich für religiöse, gemeinnützige, wissenschaftliche, künstlerische, kulturelle, sportliche, erzieherische oder ähnliche Zwecke (beispielsweise die Förderung und der Schutz der Menschenrechte) errichtet sein. Ebenfalls erfasst werden Berufsverbände, Wirtschaftsverbände, Handelskammern, Arbeitnehmerverbände, Landwirtschafts- beziehungsweise Gartenbauverbände, Bürgervereinigungen oder Organisationen, die ausschließlich der Förderung der sozialen Wohlfahrt dienen.

Zweitens müssen die Einkünfte der Einheit aus diesen Tätigkeiten im Belegenheitsstaat vollständig oder nahezu vollständig steuerbefreit sein.

Drittens dürfen etwaige Anteilseigner oder Mitglieder kein eigenes Interesse an den Einkünften oder am Vermögen der Einheit haben.

Viertens dürfen die Einkünfte oder Vermögenswerte der Einheit grundsätzlich nicht an Privatpersonen oder nicht-steuerbegünstigte Einheiten ausgeschüttet beziehungsweise zu deren Gunsten verwendet werden. Von diesem Grundsatz existieren jedoch drei Ausnahmen. Unschädlich ist eine solche Ausschüttung oder Verwendung, wenn sie in Übereinstimmung mit der steuerbegünstigten Tätigkeit dieser Einheit stehen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Alumni-Stiftung einer Universität einem Studenten ein Stipendium gewährt. Ebenfalls unschädlich sind Zahlungen der Einheit, die eine angemessene Vergütung für erbrachte Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen darstellen (beispielsweise Mietzahlungen für Büroräume). Gleiches gilt, wenn die Einheit Vermögenswerte (beispielsweise Immobilien) zu einem marktüblichen Preis erwirbt.

Fünftens müssen die Vermögenswerte der Einheit bei Beendigung, Liquidation oder Auflösung an eine andere Organisation ohne Erwerbszweck oder eine staatliche Einheit des Belegenheitsstaats ausgekehrt werden. Erforderlich ist mithin eine dauerhafte Vermögensbindung. Diese kann sich sowohl aus der Satzung der Einheit als auch aus gesetzlichen Vorgaben des Belegenheitsstaates ergeben.

Satz 3 sieht eine Rückausnahme vor: Eine Einheit, soweit diese eine Handels- oder Geschäftstätigkeit ausübt, die nicht unmittelbar mit dem Zweck, für den die Einheit errichtet wurde, in Zusammenhang steht, ist ungeachtet der Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes insoweit keine Organisation ohne Erwerbszweck. Insoweit bedarf es einer wertenden Gesamtbetrachtung. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Zweck der Einheit besteht beispielsweise, wenn eine solche Einheit Produkte mit ihrem Namen oder Logo vertreibt, um hierdurch Einnahmen zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke zu erzielen. Umgekehrt fehlt es bei einer Einheit, die ausschließlich Waren vertreibt, an einem solch unmittelbaren Zusammenhang auch dann, wenn sie ihre Gewinne für steuerbegünstigte Zwecke spendet.

Zu Absatz 25

Absatz 25 enthält eine abschließende Aufzählung passiver Erträge. Hierzu gehören die im Mindeststeuer-Gewinn berücksichtigten Erträge aus Dividenden oder dividendenähnlichen Erträgen, Zinsen oder zinsähnlichen Erträgen, Mieten, Lizenzgebühren, Annuitäten sowie die Nettogewinne aus Vermögen, das zu solchen Erträgen führt. Unbeachtlich ist insoweit, ob diesen Erträgen eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit zugrunde liegt. Indem auf eine solche Ausnahme verzichtet und stattdessen bloß an den leicht festzustellenden Charakter der Erträge angeknüpft wird, werden Rechtsunsicherheiten, insbesondere bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes, vermieden.

Zu Absatz 26

Absatz 26 enthält eine Definition des Begriffs Pensions-Dienstleistungseinheit. Dieser umfasst zwei Arten von Einheiten.

Zu Nummer 1

Nach Nummer 1 ist eine Einheit eine Pensions-Dienstleistungseinheit, wenn sie ausschließlich oder fast ausschließlich dazu errichtet und betrieben wird, Finanzmittel zugunsten einer Einrichtung im Sinne des Absatzes 27 Satz 2 Nummer 1 anzulegen. Die Formulierung „fast ausschließlich“ verdeutlicht, dass eine Pensions-Dienstleistungseinheit nur in sehr geringem Umfang Tätigkeiten ausüben darf, die nicht unmittelbar mit der Anlage von Finanzmitteln zugunsten einer Einrichtung im Sinne des Absatzes 27 Satz 2 Nummer 1 verbunden ist.

Zu Nummer 2

Nummer 2 erweitert den Begriff der Pensions-Dienstleistungseinheit. Erfasst werden danach auch Einheiten, die derselben Unternehmensgruppe angehören und ausschließlich oder fast ausschließlich Hilfs- und Nebentätigkeiten zu den regulierten Tätigkeiten einer Einrichtung im Sinne des Absatzes 27 Nummer 1 ausüben. Solche Hilfs- oder Nebentätigkeiten sind beispielsweise das Erbringen von Beratungs- oder Forschungsleistungen für das Fondsmanagement. Nicht erforderlich ist dabei, dass die Einheit die Hilfs- und Nebentätigkeiten unmittelbar gegenüber der Einrichtung im Sinne des Absatzes 27 Nummer 1 erbringt. Ausreichend ist vielmehr, dass die von der Einheit erbrachten Leistungen als Hilfs- und Nebentätigkeiten für eine Einrichtung im Sinne des Absatzes 27 Nummer 1 anzusehen sind. Voraussetzung ist jedoch stets, dass die Einheit und die Einrichtung im Sinne des Absatzes 27 Nummer 1 derselben Unternehmensgruppe angehören.

Zu Absatz 27

Absatz 27 definiert den Begriff der Pensionseinheit.

Satz 1 knüpft insoweit an das bestehende Recht an. Öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 8 des Körperschaftsteuergesetzes sind danach grundsätzlich als Pensionseinheit anzusehen.

Satz 2 regelt allgemein, welche anderen Einheiten als Pensionseinheiten anzusehen sind. Bezogen auf die Bundesrepublik Deutschland sind dies Pensionsfonds, Pensionskassen und nach § 5 Absatz 1 Nummer 3 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Unterstützungskassen. Für die Einstufung ausländischer Einheiten müssen kumulativ zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Erstens muss es sich um Einrichtungen handeln, die ausschließlich

oder fast ausschließlich dazu errichtet und betrieben werden, Altersversorgungsleistungen und Zusatz- oder Nebenleistungen für Einzelpersonen zu verwalten oder zu erbringen. Unbeachtlich ist insoweit, wie viele Einzelpersonen leistungsberechtigt sind; denkbar sind daher auch Pensionseinheiten, die nur für eine einzige Person errichtet und betrieben werden. Die Formulierung „fast ausschließlich“ bedeutet, dass eine Pensionseinheit in sehr geringem Umfang auch Tätigkeiten ausüben darf, die nicht unmittelbar mit der Verwaltung und Erbringung von Altersversorgungsleistungen und Zusatz- oder Nebenleistung verbunden sind (beispielsweise Werbemaßnahmen für die Pensionseinheit). Zu den Zusatz- oder Nebenleistungen gehören beispielsweise Sterbegelder, Hinterbliebenenrenten, Lohnersatzleistungen im Falle von Langzeiterkrankungen oder Arbeitslosigkeit sowie vergünstigte Darlehen für den Erwerb eines Eigenheims. Um Zusatz- oder Nebenleistungen handelt es sich dabei allerdings nur, wenn diese Leistungen zusätzlich zu den Altersversorgungsleistungen erbracht werden. Einrichtungen, die ausschließlich oder überwiegend andere Leistungen als Altersversorgungsleistungen erbringen, sind keine Pensionseinheiten. Zweitens müssen die Einrichtungen einer staatlichen Regulierung unterliegen oder ihre Leistungen durch nationale Vorschriften gesichert beziehungsweise anderweitig geschützt sein. In letzterem Fall ist es erforderlich, dass die Pensionseinheit durch einen über eine Treuhandinrichtung oder einen Treuhänder gehaltenen Pool von Vermögenswerten finanziert wird, sodass die Erfüllung der Pensionsverpflichtungen auch im Falle der Insolvenz der Unternehmensgruppe gewährleistet ist. Ohne Bedeutung ist insoweit, ob es sich um einen staatlichen oder eine private Pensionseinheit handelt.

Ebenfalls erfasst werden Pensions-Dienstleistungseinheiten.

Zu Absatz 28

Absatz 28 definiert den Begriff Richtlinie (EU) 2022/2523. Hierunter ist die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1, berichtigt in ABl. L 13 vom 16.1.2023, S. 9) in der jeweils geltenden Fassung zu verstehen. Dabei handelt es sich um einen sogenannten dynamischen Verweis.

Zu Absatz 29

Absatz 29 legt die Bedeutung des Begriffs „sonstiges Ergebnis“ fest. Dieses umfasst nach Satz 1 Ertrags- und Aufwandsposten, die nach dem für die Aufstellung des Konzernabschlusses verwendeten zugelassenen Rechnungslegungsstandard nicht in der Gewinn- oder Verlustrechnung berücksichtigt werden dürfen oder müssen. Das sonstige Ergebnis wird im Allgemeinen in der Vermögensrechnung (Bilanz) als Veränderung des Eigenkapitals erfasst.

Zu Absatz 30

Absatz 30 definiert den Begriff der staatlichen Einheit.

Satz 1 knüpft insoweit an das bestehende Recht an. Staatliche Einheiten sind danach zum einen die in § 5 Absatz 1 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes enumerativ genannten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen.

Satz 2 enthält demgegenüber eine abstrakte Umschreibung der staatlichen Einheit, die insbesondere auch Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts, namentlich den Bund, die Länder und die Gemeinden, erfasst. Danach ist eine Einheit als staatliche Einheit einzustufen, wenn sie kumulativ vier Voraussetzungen erfüllt.

Für den Fall, dass die öffentliche Hand bereits nach § 4 Absatz 6 keine Einheit ist, ist der Begriff der staatlichen Einheit von keiner weiteren Relevanz.

Zu Satz 2

Zu Nummer 1

Nummer 1 erfordert, dass die Einheit Teil der öffentlichen Hand ist oder sich in deren alleinigem Eigentum befindet. Eine Einheit ist Teil der öffentlichen Hand, wenn sie nach öffentlichem Recht errichtet ist. Bei Einheiten des privaten Rechts ist es erforderlich, dass sie sich – unmittelbar oder mittelbar – vollständig im Eigentum der öffentlichen Hand befinden.

Zu Nummer 2

Nummer 2 begrenzt die zulässigen Tätigkeiten einer staatlichen Einheit und bestimmt, dass ihr Hauptzweck darin bestehen muss, hoheitliche Aufgaben zu erfüllen oder das Vermögen der öffentlichen Hand zu verwalten (einschließlich der damit verbundenen Investitionstätigkeiten). Zudem darf die Einheit keine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Der Begriff hoheitliche Aufgaben ist weit zu verstehen und umfasst beispielsweise das öffentliche Gesundheitswesen (zum Beispiel auch gesetzliche Krankenkassen, Kassenärztlichen bzw. Kassenzahnärztlichen Vereinigungen), das Schulwesen, die Bereitstellung öffentlicher Infrastruktur, Verteidigung sowie Polizei und Justiz. Zu den Einheiten, deren Hauptzweck die Verwaltung des Vermögens der öffentlichen Hand ist, gehören insbesondere Staatsfonds und ähnliche Einrichtungen (beispielsweise staatliche Holdinggesellschaften). Nicht zulässig ist dagegen die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit. Kennzeichnend hierfür sind insbesondere eine Gewinnerzielungsabsicht sowie die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Keine gewerbliche Tätigkeit liegt daher vor, wenn eine Einheit ihre Waren oder Dienstleistungen ausschließlich gegenüber der öffentlichen Hand zur Erfüllung hoheitlicher Aufgaben erbringt. Demgegenüber ist eine Geschäftsbank auch dann keine staatliche Einheit, wenn sie sich vollständig im Eigentum der öffentlichen Hand befindet.

Zu Nummer 3

Nummer 3 setzt voraus, dass die Einheit gegenüber der öffentlichen Hand berichtspflichtig ist und ihr jährliche Informationsberichte vorlegt. Dem steht es gleich, wenn eine Berichtspflicht gegenüber einer anderen staatlichen Einheit besteht und dieser die jährlichen Informationsberichte vorgelegt werden.

Zu Nummer 4

Nummer 4 schreibt vor, dass die Erträge der Einheit und – im Falle der Auflösung – ihr Vermögen nicht einzelnen Privatpersonen zugutekommen, sondern ausschließlich der öffentlichen Hand zustehen darf. Der öffentlichen Hand stehen dabei andere staatliche Einheiten gleich. Ob die Erträge einzelnen Privatpersonen zugutekommen, ist anhand einer wertenden Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. So kann etwa die Ausgabe von Anteilen an private Anteilseigner unschädlich sein, wenn diese lediglich eine feste Dividende in Höhe eines marktüblichen Zinses erhalten und nicht am Liquidationserlös beteiligt sind.

Zu Absatz 31

Absatz 31 legt fest, dass unter einem Steuerhoheitsgebiet jedes Gebiet, das über fiskalische Autonomie verfügt, zu verstehen ist. Die Einordnung eines Gebiets als Steuerhoheitsgebiet ist demnach unabhängig von der völkerrechtlichen Anerkennung als Staat. Dies entspricht der Bedeutung des Begriffs im Rahmen des § 138a der Abgabenordnung.

Zu Absatz 32

Absatz 32 definiert die Begriffe der transparenten Einheit, der steuertransparenten Einheit, der umgekehrt hybriden Einheit, der steuertransparenten Struktur und der hybriden Einheit.

Nach Satz 1 gilt eine Einheit grundsätzlich als transparente Einheit, soweit sie in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung steuerlich 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. Ausgangspunkt der Prüfung ist daher stets die steuerliche Behandlung der Einheit im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung. Nur soweit diese dort steuerlich transparent ist, kann es sich um eine transparente Einheit handeln. Ist die Einheit steuerlich in einem anderen Steuerhoheitsgebiet als dem Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung belegen, ist für die Einstufung als transparente Einheit zusätzlich die steuerliche Behandlung in diesem anderen Steuerhoheitsgebiet von Bedeutung. Soweit die Einheit in dem anderen Steuerhoheitsgebiet in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne einer erfassten Steuer unterliegt, handelt es sich nicht um eine transparente Einheit. Maßgeblich ist insoweit allein, ob die Einheit in diesem anderen Steuerhoheitsgebiet einer erfassten Steuer unterliegt, nicht hingegen, ob in einem bestimmten Geschäftsjahr tatsächlich eine entsprechende Steuer zu zahlen ist oder ob (etwa aufgrund einer Verlustsituation) keine Steuerschuld entsteht. Die Verwendung des Begriffs „soweit“ trägt Konstellationen Rechnung, in denen die Einheit nicht vollständig, sondern nur in Bezug auf bestimmte Erträge oder Aufwendungen oder bestimmte Teile ihrer Gewinne oder Verluste steuerlich

transparent ist. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Steuerhoheitsgebiet einen Trust nur insoweit als steuerlich transparent behandelt, als die Gewinne einem Begünstigten zugerechnet werden und der Gewinn im Übrigen einer Besteuerung auf Ebene des Trusts unterliegt.

Transparente Einheiten können in zwei Kategorien unterteilt werden: steuertransparente Einheiten und umgekehrt hybride Einheiten. Maßgeblich ist insoweit die steuerliche Behandlung im Belegenheitsstaat des Gesellschafters. Nach Satz 2 Nummer 1 gilt eine transparente Einheit in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste als steuertransparente Einheit, soweit sie im Belegenheitsstaat des Gesellschafters steuerlich transparent ist. Soweit eine transparente Einheit in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste im Belegenheitsstaat des Gesellschafters nicht steuerlich transparent ist, gilt sie nach Satz 2 Nummer 2 als umgekehrt hybride Einheit. Die steuerliche Behandlung kann je nach Belegenheitsstaat der Gesellschafter divergieren. Sind die Gesellschafter in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegen, kann ein- und dieselbe Einheit daher in einem Belegenheitsstaat eine steuertransparente Einheit und in einem anderen Belegenheitsstaat eine umgekehrt hybride Einheit sein. Diesem Umstand trägt die Verwendung des Begriffs „soweit“ Rechnung.

Satz 3 legt fest, wann eine Einheit steuertransparent ist. Danach wird eine Einheit nach dem Recht eines Steuerhoheitsgebiets als steuerlich transparent behandelt, wenn dieses Steuerhoheitsgebiet die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste dieser Einheit so behandelt, als seien sie dem unmittelbaren Gesellschafter der Einheit im Verhältnis zu dessen Kapitalbeteiligung an dieser Einheit entstanden. Maßgeblich ist insoweit die Behandlung auf nationaler Ebene des Steuerhoheitsgebiets. Unterliegt eine Einheit bloß auf lokaler oder regionaler Ebene einer erfassten Steuer, schließt dies eine Behandlung als steuerlich transparent nicht aus.

Satz 4 beschreibt den Begriff der steuertransparenten Struktur. Danach wird eine Kapitalbeteiligung an einer Einheit oder Betriebsstätte, bei der es sich um eine gruppenzugehörige Geschäftseinheit handelt, so behandelt, als würde sie über eine steuertransparente Struktur gehalten, wenn diese Beteiligung mittelbar über eine Kette von steuertransparenten Geschäftseinheiten gehalten wird. Eine steuertransparente Struktur ist mithin eine Kette von steuertransparenten Einheiten, durch die ein Gesellschafter eine Einheit oder Betriebsstätte hält.

Satz 5 enthält eine Regelung für sogenannte staatenlose Geschäftseinheiten, also solche, die nicht aufgrund des Orts ihrer Geschäftsleitung, ihres Gründungsortes oder ähnlicher Kriterien in einem Steuerhoheitsgebiet steuerlich belegen sind und keiner erfassten Steuer oder keiner anerkannten nationalen Ergänzungssteuer unterliegen. Eine solche Geschäftseinheit wird in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste als transparente Geschäftseinheit und als steuertransparente Geschäftseinheit behandelt, soweit sie kumulativ drei Voraussetzungen erfüllt. Erstens müssen ihre Gesellschafter in einem Steuerhoheitsgebiet belegen sein, das die Einheit als steuerlich transparent behandelt. Zweitens darf die Einheit im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung über keine Geschäftseinrichtung verfügen. Drittens dürfen die Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste nicht einer Betriebsstätte zuzurechnen sein. Bedeutung kommt dieser Regelung insbesondere dann zu, wenn im Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit gegründet worden ist, keine Einkommen- oder Körperschaftsteuer existiert. In diesem Fall sind die Voraussetzungen des Satz 1 nämlich schon deshalb nicht erfüllt, weil die Geschäftseinheit im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung nicht steuerlich transparent ist, da ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste mangels Einkommen- oder Körperschaftsteuer nicht so behandelt werden, als seien sie dem unmittelbaren Gesellschafter der Geschäftseinheit proportional zu dessen Beteiligung an dieser Geschäftseinheit entstanden. Die Verwendung des Begriffs „soweit“ trägt insbesondere dem Umstand Rechnung, dass die Gesellschafter in unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten belegen sein können und die Behandlung in den verschiedenen Belegenheitsstaaten divergieren kann. Ein- und dieselbe Geschäftseinheit kann daher im Belegenheitsstaat eines Gesellschafters eine steuertransparente Geschäftseinheit und im Belegenheitsstaat eines anderen Gesellschafters steuerlich nicht transparent sein.

Satz 6 definiert den Begriff der hybriden Einheit. Danach gilt eine Einheit, die nicht-transparent ist, also die in ihrem Belegenheitsstaat für ertragsteuerliche Zwecke als selbstständige steuerpflichtige Person behandelt wird, in Bezug auf ihre Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste als hybride Einheit, soweit sie im Belegenheitsstaat des Gesellschafters steuerlich transparent. Auch insoweit ist zu beachten, dass ein- und dieselbe Einheit im Belegenheitsstaat eines Gesellschafters steuerlich transparent und im Belegenheitsstaat eines anderen Gesellschafters steuerlich nicht-transparent behandelt werden kann.

Zu Absatz 33

Absatz 33 enthält eine Definition des Begriffs „unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuer“. Hierbei handelt es sich um einen von der Geschäftseinheit bereits entrichteten oder noch zu entrichtenden Steuerbetrag, der keine zulässige Anrechnungssteuer ist und der – nach Nummer 1 – dem wirtschaftlichen Eigentümer einer von einer solchen Geschäftseinheit ausgeschütteten Dividende erstattet oder von diesem auf eine andere Steuerschuld als die Steuerschuld in Bezug auf diese Dividende angerechnet werden kann oder – nach Nummer 2 – dem ausschüttenden Unternehmen bei Ausschüttung einer Dividende erstattet werden kann.

Kennzeichnend für unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern ist demnach, dass die Steuer zwar zunächst von der Geschäftseinheit zu entrichten ist, jedoch anschließend entweder der Geschäftseinheit selbst oder dem wirtschaftlichen Eigentümer der Dividende erstattet wird beziehungsweise auf eine andere als die aus dem Dividendenbezug resultierende Steuerschuld angerechnet werden kann. Anders als zulässige Anrechnungssteuern zielen unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern nicht bloß auf die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden. Vielmehr bewirken sie letztlich, dass die Gewinne der Geschäftseinheit weder bei ihr selbst noch auf Ebene des Gesellschafters einer Besteuerung unterliegen. Dies rechtfertigt es, unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für ein Steuerhoheitsgebiet nicht zu berücksichtigen.

Quellensteuern, die vom ausschüttenden Unternehmen im Namen und auf Rechnung des Dividendenempfängers abgeführt werden, sind keine unzulässigen erstattungsfähigen Anrechnungssteuern. Dies gilt selbst dann, wenn diese Quellensteuern dem Dividendenempfänger später teilweise oder vollständig erstattet werden. Bei einer solchen Quellensteuer handelt es sich um eine Besteuerung des Gesellschafters, die – anders als eine unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuer – den Nettobetrag der vom Gesellschafter bezogenen Dividende mindert. Wird diese später erstattet, handelt es sich daher um die Erstattung einer Steuer, die ursprünglich vom Gesellschafter selbst gezahlt wurde.

Zu Absatz 34

Absatz 34 definiert den Begriff der Versicherungsinvestmenteinheit. Dies ist eine Einheit, die unter die Definition eines Investmentvehikel oder eines Immobilien-Investmentvehikels fallen würde, mit dem Unterschied, dass sie im Zusammenhang mit Schulden im Rahmen eines Versicherungs- oder Rentenversicherungsvertrages errichtet wurde und vollständig im Besitz einer Einheit steht, die den aufsichtsrechtlichen Bestimmungen des Belegenheitsstaats als Versicherungsunternehmen unterliegt.

Zu Absatz 35

Satz 1 definiert den Begriff der zulässigen Anrechnungssteuer. Hierunter ist die von einer Geschäftseinheit zu entrichtende oder entrichtete erfasste Steuer, die dem wirtschaftlichen Eigentümer einer von dieser Geschäftseinheit ausgeschütteten Dividende erstattet wird oder von diesem als Gutschrift angerechnet werden kann, zu verstehen, sofern eine der in Satz 1 Nummer 1 bis Nummer 4 beschriebenen Konstellationen vorliegt. Ist die erfasste Steuer von einer Betriebsstätte entrichtet oder zu entrichten, ist insoweit auf die Dividendenausschüttung durch das Stammhaus abzustellen.

Die in Satz 1 Nummer 1 bis 4 beschriebenen Konstellationen sollen sicherstellen, dass die Erstattung beziehungsweise Gutschrift tatsächlich ein Instrument zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung von Dividenden ist und grenzen die zulässige Anrechnungssteuer von einer unzulässigen erstattungsfähigen Anrechnungssteuer ab. Letztere ermöglicht eine Erstattung der von der Geschäftseinheit entrichteten oder zu entrichtenden Steuer, ohne zugleich eine Besteuerung des Anteilsinhabers vorzusehen. Maßgeblich ist insoweit die abstrakte Rechtslage.

Die Sätze 2 und 3 knüpfen an Satz 1 Nummer 4 an und konkretisieren für Zwecke der Nummer 4 des Satzes 1 den Begriff der Gebietsansässigkeit. Nach Satz 2 gelten eine Organisation ohne Erwerbszweck oder eine Pensionsseinheit als in einem Steuerhoheitsgebiet gebietsansässig, wenn sie in diesem Steuerhoheitsgebiet gegründet wurden und dort verwaltet werden. Eine Investmenteinheit ist in einem Steuerhoheitsgebiet gebietsansässig, wenn sie dort gegründet wurde und dessen aufsichtsrechtlichen Bestimmungen unterliegt. Eine Lebensversicherung gilt nach Satz 3 als in dem Steuerhoheitsgebiet gebietsansässig, in dem sie belegen ist.

Zu Satz 1**Zu Nummer 1**

Nummer 1 erfordert, dass die Erstattung beziehungsweise Gutschrift von einem anderen Steuerhoheitsgebiet als dem Steuerhoheitsgebiet, das die erfassten Steuern erhoben hat, nach einer Regelung zur Anrechnung ausländischer Steuern gewährt wird.

Zu Nummer 2

Nummer 2 setzt voraus, dass die Erstattung beziehungsweise Gutschrift einem wirtschaftlichen Eigentümer der Dividende gewährt wird, der für die erhaltene Dividende nach dem innerstaatlichen Recht des Steuerhoheitsgebiets, das die erfassten Steuern bei der Geschäftseinheit erhoben hat, im Rahmen der laufenden Besteuerung einem nominalen Steuersatz mindestens in Höhe des Mindeststeuersatz unterliegt. Sieht das betreffende Steuerhoheitsgebiet einen gestuften oder progressiven Steuersatz vor, ist insoweit auf den niedrigsten Steuersatz, der auf den wirtschaftlichen Eigentümer anwendbar ist, abzustellen.

Zu Nummer 3

Nummer 3 erfasst die Konstellation, dass der wirtschaftliche Eigentümer der Dividende, dem die Erstattung beziehungsweise Gutschrift gewährt wird, eine in dem Steuerhoheitsgebiet, das die erfassten Steuern bei Geschäftseinheit erhoben hat, steuerlich ansässige natürliche Person ist und die Dividende als ordentliches Einkommen zu versteuern hat. Hieran fehlt es insbesondere im Falle einer präferenziellen Besteuerung der Dividende, namentlich einem Präferenzsteuersatz für Dividenden oder sonstige passive Einkünfte.

Zu Nummer 4

Nummer 4 knüpft an die Person des wirtschaftlichen Eigentümers an. Wird die Erstattung beziehungsweise Gutschrift einer staatlichen Einheit, einer internationalen Organisation, einer gebietsansässigen Organisation ohne Erwerbzweck, einer gebietsansässigen Pensionseinheit oder einer nicht der Unternehmensgruppe angehörenden gebietsansässigen Investmenteinheit gewährt, setzt die Einstufung als zulässige Anrechnungssteuer keine Besteuerung der Dividende voraus. Gleiches gilt im Falle einer gebietsansässigen Lebensversicherungseinheit, sofern die Dividende im Zusammenhang mit Pensionseinheit-Tätigkeiten bezogen wird und in vergleichbarer Weise wie eine vom einer Pensionseinheit bezogene Dividende besteuert wird.

Zu Absatz 36

Absatz 36 definiert den Begriff des zulässigen Ausschüttungssteuersystems. Ein Ausschüttungssteuersystem ist ein Körperschaftsteuersystem, das eine Ertragsteuer beim Unternehmen vorsieht, die im Allgemeinen nur dann zu entrichten ist, wenn das Unternehmen Gewinne an die Gesellschafter ausschüttet. Ein solches Ausschüttungssteuersystem kann zudem vorsehen, dass eine Ertragsteuer auch zu entrichten ist, wenn eine (fiktive) Gewinnausschüttung unterstellt wird oder wenn im Unternehmen bestimmte nicht geschäftsbezogene Aufwendungen anfallen. Dies betrifft vor allem verdeckte Gewinnausschüttungen und soll verhindern, dass den Gesellschaftern Gewinne unter Umgehung des Ausschüttungssteuersystems zufließen.

Um ein zulässiges Ausschüttungssteuersystem handelt es sich dabei nur, wenn kumulativ zwei Voraussetzungen erfüllt sind. Zum einen muss das Ausschüttungssteuersystem eine Steuer mindestens in Höhe des Mindeststeuersatzes vorsehen. Dies schließt einen gestuften oder progressiven Steuersatz nicht aus, sofern der niedrigste anwendbare Steuersatz mindestens dem Mindeststeuersatz entspricht. Insoweit sind auch etwaige Erhöhungen der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Die Voraussetzungen der Nummer 2 sind daher beispielsweise auch dann erfüllt, wenn das Anrechnungssteuersystem zwar bloß einen Steuersatz in Höhe von 14 Prozent vorsieht, diesen jedoch auf einen um den Faktor $1/0,86$ erhöhten Ausschüttungsbetrag anwendet [$14 \text{ Prozent} \times (100 / 0,86) = 16,28 \text{ Prozent}$].

Nummer 3 erfordert zudem, dass das Ausschüttungssteuersystem ununterbrochen seit oder vor dem 1. Juli 2021 in Kraft gewesen ist. Hierdurch wird verhindert, dass neue zulässige Ausschüttungssteuersysteme eingeführt werden können. Unschädlich sind insoweit jedoch punktuelle Anpassungen, die die grundsätzliche Gestaltung eines bereits am oder vor dem 1. Juli 2021 bestehenden Ausschüttungssteuersystems unberührt lassen.

Zu Absatz 37

Absatz 37 legt die Bedeutung des Begriffs „zugelassener Rechnungslegungsstandard“ fest. Hierunter ist ein Katalog allgemein anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze, die von einem zugelassenen Standardsetzer im Belegungsstaat der Einheit genehmigt wurden, zu verstehen. Dabei kann es sich sowohl um einen anerkannten Rechnungslegungsstandard als auch um einen sonstigen Rechnungslegungsstand handeln.

Zu Absatz 38

Absatz 38 definiert den zugelassenen Standardsetzer. Dies ist jene Stelle, die in einem Steuerhoheitsgebiet rechtlich befugt ist, Rechnungslegungsstandards für Zwecke der Finanzberichterstattung vorzuschreiben, festzulegen oder zu genehmigen.

Zu Teil 2 (Ergänzungssteuer)

Der zweite Teil des Gesetzes enthält Vorschriften über die Besteuerung einer inländischen Muttergesellschaft nach der PES sowie einzelner inländischer Geschäftseinheiten nach der SES.

Der PES unterliegen die Muttergesellschaften einer Unternehmensgruppe. Unter den Begriff der Muttergesellschaften sind neben der obersten Muttergesellschaft nach § 4 Absatz 3 auch die zwischengeschaltete und die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft nach § 4 Absatz 4 und 5 zu fassen. Für die Anwendung der PES ist entscheidend, welche Geschäftseinheit in der Beteiligungshierarchie am höchsten steht („Top-Down-Ansatz“). Die SES ist subsidiär zu der PES anzuwenden und dient als Auffangtatbestand für Sachverhaltskonstellationen, in denen die Niedrigbesteuerung nicht bereits durch die Anwendung der PES ausgeglichen wird. Dahingegen ist die NES vorrangig gegenüber der PES anzuwenden.

Zu Abschnitt 1 (Primärgänzungssteuer)**Zu § 8 (Umfang der Besteuerung der Muttergesellschaft)****Zu Absatz 1**

Als zentrale Vorschrift zur Anwendung der PES bestimmt § 8 Absatz 1 den Primärgänzungssteuerbetrag, der bei der im Inland belegenen obersten Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe entsteht. Die Anwendungsvoraussetzungen sind erfüllt, wenn eine im Inland belegene oberste Muttergesellschaft entweder selbst niedrig besteuert ist oder zu irgendeinem Zeitpunkt während des Geschäftsjahres (unmittelbar oder mittelbar) eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. Der Begriff der obersten Muttergesellschaft ist in § 4 Absatz 3 definiert. Der Begriff der niedrig besteuerten Geschäftseinheit ist in § 7 Absatz 22 definiert. Ob eine oberste Muttergesellschaft im Inland belegt ist, bestimmt sich nach den §§ 6 und 7 Absatz 16.

Die Höhe der Eigenkapitalbeteiligung ist maßgeblich für die Ermittlung des der obersten Muttergesellschaft zurechenbaren Anteils am Steuererhöhungsbetrag nach § 9. Die oberste Muttergesellschaft schuldet eine Ergänzungssteuer ausschließlich in Höhe des ihr zurechenbaren Anteils an der niedrigbesteuerten Geschäftseinheit.

Die PES kommt zur Anwendung, wenn die oberste Muttergesellschaft zu irgendeinem Zeitpunkt während des Geschäftsjahres eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. Das bedeutet, dass die oberste Muttergesellschaft auch verpflichtet ist, die PES in Bezug auf eine niedrigbesteuerte Geschäftseinheit anzuwenden, die während des Geschäftsjahres veräußert oder erworben wurde. Die Haltedauer der Eigenkapitalbeteiligungen während des Steuerjahres ist für Zwecke des § 8 nicht relevant. Sie findet allerdings im Rahmen der Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags nach dem fünften Teil des Gesetzes Berücksichtigung.

Zu Absatz 2*Satz 1*

§ 8 Absatz 2 Satz 1 regelt den Primärgänzungssteuerbetrag, der bei der zwischengeschalteten Muttergesellschaft entsteht. Diese kommt nur dann zur Anwendung, wenn nicht bereits durch die Anwendung des § 8 Absatz 1 die Niedrigbesteuerung durch die oberste Muttergesellschaft oder einer anderen übergeordneten Muttergesellschaft ausgeglichen worden ist. Der Begriff der zwischengeschalteten Muttergesellschaft ist in § 4 Absatz 4 definiert. Die zwischengeschaltete Muttergesellschaft ist insbesondere von der obersten Muttergesellschaft, der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft sowie der Investmenteinheit abzugrenzen.

Genau wie § 8 Absatz 1 zielt die Regelung nur auf tiefergestaffelte Geschäftseinheiten, deren Eigenkapitalbeteiligungen unmittelbar oder mittelbar von der zwischengeschalteten Muttergesellschaft gehalten werden. Dem „Top-Down-Ansatz“ folgend, schuldet eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft keine Ergänzungssteuer in Bezug auf die oberste Muttergesellschaft oder andere übergeordnete Geschäftseinheiten, die in einem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, welches keine anerkannte PES umgesetzt hat. Ist die übergeordnete Einheit eine ausgeschlossene Einheit im Sinne des § 5, so gilt die nächste nachgeordnete Geschäftseinheit als zwischengeschaltete Muttergesellschaft. Zudem können Betriebsstätten trotz ihrer Eigenschaft als Geschäftseinheiten keine Muttergesellschaft nach § 4 Absatz 3 bis 5 sein. Eigenkapitalbeteiligungen an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit, die einer Betriebsstätte zuzuordnen sind, werden stattdessen so behandelt als wären sie dem Stammhaus zuzuordnen.

Nach Absatz 2 ist es erforderlich, dass eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit zu irgendeinem Zeitpunkt während des Geschäftsjahres hält. Der zurechenbare Anteil der zwischengeschalteten Muttergesellschaft an dem Steuererhöhungsbetrag ist nicht durch den zurechenbaren Anteil der obersten Muttergesellschaft begrenzt.

Beispiel

Eine oberste Muttergesellschaft, die in einem Land ohne anerkannte PES belegen ist, hält 90 Prozent der Anteile an einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft. Die zwischengeschaltete Muttergesellschaft ihrerseits hält 100 Prozent der Anteile an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit. Der zurechenbare Anteil dieser beiden Muttergesellschaften an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit basiert auf dem Eigenkapital, mit dem sie unmittelbar oder mittelbar an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit beteiligt sind. Daher beträgt der zurechenbare Anteil der zwischengeschalteten Muttergesellschaft an dem Steuererhöhungsbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit 100 Prozent, während der zurechenbare Anteil der obersten Muttergesellschaft an dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit 90 Prozent beträgt.

Die Höhe der von der zwischengeschalteten Muttergesellschaft gehaltenen Eigenkapitalbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit ist für die Anwendbarkeit der PES nicht relevant. Dementsprechend ist es nicht erforderlich, dass zwischengeschaltete Muttergesellschaften eine beherrschende Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten, um in den Anwendungsbereich der PES zu kommen. Dies gilt allerdings nur, solange die niedrig besteuerte Geschäftseinheit Mitglied derselben Unternehmensgruppe ist, also von derselben obersten Muttergesellschaft kontrolliert wird. Somit kann eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft beispielsweise eine zehnpromzentige Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten und trotzdem zur Anwendung der PES verpflichtet sein. Der Betrag der Ergänzungssteuer, den die zwischengeschaltete Muttergesellschaft zu zahlen hat, ist jedoch auf die ihr zurechenbare Eigenkapitalbeteiligung begrenzt.

Satz 2

§ 8 Absatz 2 Satz 2 dient der Umsetzung des „Top-Down-Ansatzes“. Entsprechend regelt Satz 2 Nummer 1, dass § 8 Absatz 2 Satz 1 nur dann anwendbar ist, wenn nicht bereits die oberste Muttergesellschaft derselben Unternehmensgruppe einer anerkannten PES unterliegt. Eine anerkannte PES schließt sowohl die inländische PES als auch eine anerkannte ausländische PES mit ein. Durch den „Top-Down-Ansatz“ wird somit eine Doppelbesteuerung vermieden, indem die Anwendung der PES in diesen Fällen auf die oberste Muttergesellschaft beschränkt ist. § 8 Absatz 2 Satz 2 ist nicht einschlägig, wenn die oberste Muttergesellschaft eine ausgeschlossene Einheit im Sinne des § 5 ist oder der Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft eine anerkannte PES eingeführt hat, diese aber noch nicht in Kraft getreten ist. Denn es kommt darauf an, dass tatsächlich eine Steuerschuld auf Ebene der obersten Muttergesellschaft entsteht.

Satz 2 Nummer 2 vollzieht den „Top-Down-Ansatz“ für Fälle, in denen zwei oder mehr zwischengeschaltete Muttergesellschaften in der Beteiligungshierarchie einer anerkannten PES nach Absatz 2 Satz 1 unterfallen. Hier regelt Satz 2 Nummer 2, dass die PES nur bei der zwischengeschalteten Muttergesellschaft anzuwenden ist, welche in der Beteiligungshierarchie am höchsten angesiedelt ist und gleichzeitig über eine unmittelbare oder mittelbare Kontrollbeteiligung an der oder den tiefergestaffelten zwischengeschalteten Muttergesellschaften verfügt. Hält die übergeordnete, zwischengeschaltete Muttergesellschaft keine Kontrollbeteiligung an der tiefergestaffelten

ten zwischengeschalteten Muttergesellschaft, ist Satz 2 Nummer 2 nicht anzuwenden und die PES findet auf beiden Ebenen Anwendung. Dementsprechend kann die PES bei mehr als einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft in derselben Unternehmensgruppe angewendet werden.

Beispiel 1

Die A Co ist die im Inland belegene oberste Muttergesellschaft der ABC Gruppe (Abwandlung: A Co ist in einem anderen Steuerhoheitsgebiet ohne anerkannte PES belegen). Die A Co hält unmittelbar sämtliche Anteile an den in Steuerhoheitsgebiet B belegenen B1 Co und B2 Co. Diese halten wiederum jeweils 50 Prozent der Anteile an der in Steuerhoheitsgebiet C belegenen C Co. Bei der Eigenkapitalbeteiligung an der C Co handelt es sich um gewöhnliche Stammaktien, die ein gleiches Recht auf Gewinnausschüttungen und Kapital beinhalten. A Co, B1 Co, B2 Co und C Co sind die einzigen Geschäftseinheiten der ABC Gruppe. A Co, B1 Co und B2 Co haben jeweils einen effektiven Steuersatz, der über dem Mindeststeuersatz liegt. Bei der C Co handelt es sich um eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit.

A Co ist die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe und ist verpflichtet, die PES nach § 8 Absatz 1 anzuwenden. Für den Grundfall ist es irrelevant, ob Steuerhoheitsgebiet B eine anerkannte PES eingeführt hat, da die Nachversteuerung bereits durch eine anerkannte PES auf Ebene der A Co sichergestellt ist. Eine anerkannte PES in Steuerhoheitsgebiet B ist damit nicht anzuwenden.

Ist die A Co in Abwandlung zum Grundfall in einem Steuerhoheitsgebiet ohne anerkannte PES belegen, geht die Verpflichtung zur Anwendung der PES auf die nächsten tiefergestaffelten Geschäftseinheiten in der Beteiligungshierarchie, die in einem Steuerhoheitsgebiet mit einer anerkannten PES (hier B1 Co und B2 Co in Steuerhoheitsgebiet B) belegen sind, über. Wären B1 Co und B2 Co im Inland belegen, wäre § 8 Absatz 2 Satz 1 einschlägig. Dann würde der Gruppenträger, entweder B1 Co oder B2 Co, den Steuererhöhungsbetrag der C Co in voller Höhe schulden.

Beispiel 2

Die Voraussetzungen sind grundsätzlich dieselben wie in der Abwandlung von Beispiel 1. Dieses Mal hält die A Co unmittelbar 80 Prozent der Anteile an der B2 Co; die restlichen 20 Prozent werden von der B1 Co gehalten. Die B1 Co hält zudem 10 Prozent der Anteile an der C Co, während die B2 Co 90 Prozent der Anteile an der C Co hält.

Somit hält die B1 Co als eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft Anteile an einer anderen zwischengeschalteten Muttergesellschaft (der B2 Co). Da die B1 Co jedoch keine Kontrollbeteiligung an der B2 Co hält (sie hält lediglich 20 Prozent; im Beispiel soll eine Konsolidierungspflicht bei einer Beteiligung von 20 Prozent nach dem anerkannten Rechnungslegungsstandard nicht vorliegen), fällt die B2 Co nicht aus dem Anwendungsbereich der PES nach § 8 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2. Daher findet die PES auf beide zwischengeschalteten Muttergesellschaften Anwendung. Der Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag der C Co beträgt für die B2 Co 90 Prozent, während der Anteil für die B1 Co 28 Prozent beträgt. Dies ergibt sich aus der unmittelbaren Beteiligung in Höhe von 10 Prozent sowie der mittelbaren Beteiligung über die B2 Co in Höhe von 18 Prozent. Um eine Besteuerung in Höhe von 118 Prozent des Steuererhöhungsbetrags zu vermeiden, wird der der B1 Co über die mittelbare Beteiligung an der B2 Co zugerechnete Anteil reduziert.

Zu Absatz 3

Absatz 3 regelt die Anwendung der PES in sog. Split-Ownership-Konstellationen. Derartige Konstellationen liegen nach § 4 Absatz 5 vor, wenn eine Geschäftseinheit eine unmittelbare oder mittelbare Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Geschäftseinheit derselben Unternehmensgruppe hält, mithin eine Muttergesellschaft ist. Zudem ist erforderlich, dass mehr als 20 Prozent der Eigenkapitalbeteiligungen dieser Muttergesellschaft von Personen, die kein Teil der Unternehmensgruppe sind, gehalten werden. Hierfür werden nur Eigenkapitalbeteiligungen, die einen Anspruch auf den Gewinn gewähren, erfasst. Diese zur Unternehmensgruppe gehörende Muttergesellschaft wird als in Teileigentum stehende Muttergesellschaft bezeichnet. Für sie entsteht ebenfalls ein Ergänzungssteuerbetrag, wenn sie während des Geschäftsjahres unmittelbar oder mittelbar eine Eigenkapitalbeteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. Satz 1 gilt unabhängig davon, ob eine oberste Muttergesellschaft oder eine (übergeordnete) zwischengeschaltete Muttergesellschaft jeweils ebenfalls zur Anwendung einer anerkannten PES verpflichtet ist. Im Regelungsgefüge der PES entsteht somit zunächst systemimmanent eine (partielle) Dop-

pelbesteuerungssituation, die allerdings durch die (anteilige) Berücksichtigung des für die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft ermittelten Ergänzungssteuerbetrags auf Ebene der obersten Muttergesellschaft aufgelöst wird (§ 10).

Die Regelungen zu den Split-Ownership-Konstellationen dienen der Effektivität der PES, indem sichergestellt wird, dass die (gezielte) Beteiligung gruppenexterner Dritter nicht den Regelungszweck vereiteln kann, die Steuererhöhungsbeträge aller kontrollierten niedrigbesteuerten Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppen entsprechend der Eigenkapitalbeteiligung einer Muttergesellschaft zu erfassen.

Satz 2 überträgt die Vorrangregelung in § 8 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 auf Sachverhalte, in denen sich zwei oder mehr in Teileigentum stehende Muttergesellschaften in derselben Beteiligungskette befinden und verpflichtet sind, die PES in Bezug auf dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit anzuwenden. Diese Vorschrift verhindert im Sinne des „Top-Down Ansatzes“ die Anwendung der PES in Bezug auf eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, wenn diese vollständig (unmittelbar oder mittelbar) von einer anderen im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft gehalten wird. Dies gilt jedoch nur, wenn die beherrschende im Teileigentum stehende Muttergesellschaft ebenfalls zur Anwendung der PES verpflichtet ist.

Satz 2 gilt zudem nur, wenn sämtliche Anteile einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar von einer anderen in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft gehalten werden. Dies unterscheidet Absatz 3 Satz 2 von der Vorrangregel für zwischengeschaltete Muttergesellschaften in Absatz 2 Satz 2 Nummer 2, die eine unmittelbar oder mittelbar bestehende Kontrollbeteiligung durch eine übergeordnete zwischengeschaltete Muttergesellschaft erfordert. Diese Unterscheidung ist beabsichtigt und zielt auf Strukturen mit Minderheitsbeteiligungen auf jeder Ebene der Beteiligungshierarchie von in Teileigentum stehenden Muttergesellschaften. Um Verzerrungen zu vermeiden und sicherzustellen, dass der angemessene Ergänzungssteuerbetrag berücksichtigt wird, muss eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft grundsätzlich die PES anwenden. Dies gilt nicht, wenn sie vollständig (unmittelbar oder mittelbar) von einer anderen in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft, die für das Steuerjahr eine anerkannte PES anwenden muss, gehalten wird.

Beispiel 1

Die A Co, belegen in Steuerhoheitsgebiet A, ist oberste Muttergesellschaft der ABCD Gruppe. Sie hält die Kontrollbeteiligung an drei Geschäftseinheiten: B Co, C Co und D Co, die in den Steuerhoheitsgebieten B, C und D belegen sind. A Co hält 60 Prozent der Anteile an der B Co, während die übrigen 40 Prozent von Dritten gehalten werden. B Co hält sämtliche Anteile an der C Co, die ihrerseits sämtliche Anteile an der D Co hält. Bei den Beteiligungen handelt es sich jeweils um gewöhnliche Stammaktien, die ein gleiches Recht auf Gewinnausschüttungen und Kapital beinhalten. Die D Co ist in einem Niedrigsteuerhoheitsgebiet, das keine Mindestbesteuerung eingeführt hat, belegen.

Bei der B Co handelt es sich um eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft, weil sie eine Beteiligung an der C Co hält und ihre eigenen Anteile zu mehr als 20 Prozent (40 Prozent) unmittelbar von Dritten gehalten werden. Gleiches gilt für die C Co, weil sie eine Beteiligung an der D Co hält und ihre Anteile zudem zu 40 Prozent mittelbar (auf Ebene der B Co) von Dritten gehalten werden. Zwar werden 40 Prozent der Anteile an der D Co mittelbar (auf Ebene der B Co) durch Dritte gehalten, jedoch hält die D Co selbst keine Anteile an einer Geschäftseinheit. Damit stellt die D Co keine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft dar.

Nach Absatz 3 muss jede in Teileigentum stehende Muttergesellschaft eine PES für die ihr zurechenbaren Anteile am Steuererhöhungsbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit entrichten. Dies gilt somit grundsätzlich für die B Co und die C Co. Da die C Co jedoch vollständig von der B Co gehalten wird, ist auf sie die PES nach Absatz 3 Satz 2 nicht anwendbar. Demnach findet die PES auf B Co, die 100 Prozent des Steuererhöhungsbetrags der D Co schuldet, Anwendung.

Die Zwischenschaltung einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft entlässt die oberste Muttergesellschaft nicht aus dem Anwendungsbereich der PES. Gleichwohl wird ihr nach § 8 geschuldeter Ergänzungssteuerbetrag nach § 10 auf null reduziert.

Beispiel 2

Die Voraussetzungen sind grundsätzlich dieselben wie in Beispiel 1. Dieses Mal werden 10 Prozent der Anteile an der C Co von Dritten gehalten, während die verbleibenden 90 Prozent weiterhin von der B Co gehalten werden.

B Co und C Co sind weiterhin in Teileigentum stehende Muttergesellschaften, weil mehr als 20 Prozent der Eigenkapitalbeteiligungen, die Anspruch auf ihren Gewinn geben, unmittelbar oder mittelbar von Personen gehalten werden, die keine Geschäftseinheiten der ABCD Gruppe sind. Bei der B Co werden 40 Prozent unmittelbar durch Dritte gehalten. Die C Co ist eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, weil 10 Prozent ihrer Anteile unmittelbar und 36 Prozent (40 Prozent multipliziert mit 90 Prozent) mittelbar (auf Ebene der B Co) von Dritten gehalten werden. Da die C Co jedoch nicht vollständig von der B Co gehalten wird, ist sie nicht vom Anwendungsbereich der PES nach Absatz 3 Satz 2 ausgenommen. Aus diesem Grunde werden der C Co 100 Prozent der Anteile am Steuererhöhungsbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit (D Co) zugerechnet. Eine Doppelbesteuerung auf Ebene der B Co und A Co wird durch § 10 vermieden.

Zu § 9 (Anteil der Muttergesellschaft am Steuererhöhungsbetrag)

Geschäftseinheiten, die der PES nach § 8 unterliegen, wird ein Primärergänzungssteuerbetrag in Höhe des ihnen zuzurechnenden Anteils am Steuererhöhungsbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit zugerechnet. § 9 beinhaltet die Vorschriften zur Ermittlung dieses zuzurechnenden Anteils.

Zu Absatz 1

Der einer Muttergesellschaft zuzurechnende Anteil am Steuererhöhungsbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit ergibt sich aus der Multiplikation des Steuererhöhungsbetrags der niedrig besteuerten Geschäftseinheit mit der geschäftsjährlich zu ermittelnden Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft nach Absatz 2. Dieser Steuererhöhungsbetrag ermittelt sich nach den Vorschriften des fünften Teils dieses Gesetzes.

Zu Absatz 2

In Absatz 2 wird die Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft für die Zwecke der Anwendung der PES definiert. Die Einbeziehungsquote ergibt sich aus dem Verhältnis des Anteils des Mutterunternehmens am Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit. Die Vorschriften zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns sind im dritten Teil dieses Gesetzes enthalten.

Bei einer hundertprozentigen Tochtergesellschaft beträgt die Einbeziehungsquote immer 100 Prozent, sodass keine weiteren Berechnungen erforderlich sind. Gleiches gilt nach Satz 2 für Muttergesellschaften, die die PES gegen sich selbst anwenden. Wird eine Muttergesellschaft also selbst niedrig besteuert, gilt sie für die Zwecke dieses Gesetzes als zu 100 Prozent an sich selbst beteiligt; dies gilt ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse ihrer Anteilseigner.

In Absatz 2 Satz 1 wird dieses Ergebnis dadurch erreicht, dass der Betrag des Mindeststeuer-Gewinns, der auf die von anderen Anteilseignern gehaltenen Anteile entfällt (Minderungsbetrag nach Absatz 3), vom gesamten Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit abgezogen wird. Diese Differenz wird sodann zu dem Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit ins Verhältnis gesetzt.

Zu Absatz 3

Absatz 3 regelt die Ermittlung des Minderungsbetrags. Dieser entspricht dem Teil des Mindeststeuer-Gewinns, der anderen Beteiligten unter den Voraussetzungen des Absatzes 3 zuzurechnen wäre. Ausgangspunkt für die Ermittlung des Minderungsbetrags ist die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns für eine Geschäftseinheit im dritten Teil dieses Gesetzes. Dieser ergibt sich grundsätzlich aus dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder dem Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag, modifiziert durch Hinzurechnungen und Kürzungen nach § 18. Dabei wird zunächst das Ergebnis vor Zwischenergebniseliminierung der Geschäftseinheit zugrunde gelegt. Folglich werden Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe grundsätzlich berücksichtigt. Allerdings kann beispielsweise das Konsolidierungswahlrecht in § 35 zur Anwendung der Konsolidierungsgrundsätze zwischen den in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten führen (in dem Fall wäre der Mindest-

steuer-Gewinn der Geschäftseinheit null). Unter anderem deswegen wird es regelmäßig zu Abweichungen zwischen dem Mindeststeuer-Gewinn einer Geschäftseinheit und deren Mindeststeuer-Jahresüberschuss beziehungsweise Mindeststeuer-Fehlbetrag kommen. Da die Muttergesellschaft für die Anwendung der PES allerdings auf den Mindeststeuer-Gewinn der Geschäftseinheit abstellt (und nicht auf den Mindeststeuer-Jahresüberschuss), wird für Zwecke der Ermittlung des Minderungsbetrags fingiert, dass der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag dem Mindeststeuer-Gewinn entspricht.

Des Weiteren werden bei Aufstellung des Konzernabschlusses alle Vermögenswerte und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge der beherrschten Tochterunternehmen konsolidiert, als würde die oberste Muttergesellschaft 100 Prozent aller Anteile an den konsolidierungspflichtigen Tochtergesellschaften halten, auch wenn teilweise nicht beherrschte Anteilseigner (Minderheitsgesellschafter) am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt sind. Die nicht beherrschten Anteile (Minderheitsgesellschafteranteile) sind dann in der Regel separat im Eigenkapital auszuweisen. Entsprechend ist der konsolidierte Gewinn oder Verlust um den Betrag, der auf Minderheitsgesellschafter entfällt, zu reduzieren.

Die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns basiert auf den Grundsätzen, die die oberste Muttergesellschaft in ihrem konsolidierten Jahresabschluss anwendet oder anwenden würde, um den Anteil des Einkommens am Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag zu bestimmen, der Minderheitsgesellschaftern einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit zuzurechnen ist oder wäre. Wenn die PES von einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft oder einer im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft angewendet wird, ist ferner erforderlich, dass diese Muttergesellschaft jeweils die gleichen Grundsätze anwendet, die die oberste Muttergesellschaft in Bezug auf Minderheitsgesellschafter einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit anwendet. Zu diesem Zweck fingiert § 9 Absatz 3 einen fiktiven Konzernabschluss derjenigen Muttergesellschaften, die nicht verpflichtet sind, einen Konzernabschluss auszustellen.

Zu Satz 1

Zu Nummer 1

Nummer 1 betrifft den Fall, dass die Muttergesellschaft nicht die oberste Muttergesellschaft ist. Hat die oberste Muttergesellschaft tatsächlich einen Konzernabschluss aufgestellt, gilt dieser für Zwecke dieses Absatzes als hypothetischer Konzernabschluss der nämlichen Muttergesellschaft. Mit dieser Annahme wird die Anwendung eines einheitlichen Rechnungslegungsstandards sichergestellt und gewährleistet, dass der Mindeststeuer-Gewinn und damit auch der Ergänzungssteuerbetrag ordnungsgemäß den Muttergesellschaften, die die PES anwenden, zugerechnet werden. Gleichzeitig kommt es nicht zu einer Verlagerung (oder Doppelung) der Steuerschuld; vielmehr findet eine ordnungsgemäße Aufteilung der Anwendung der PES durch eine Muttergesellschaft und durch eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft in Bezug auf dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit statt.

Zu Nummer 2

Nummer 2 regelt, dass eine Kontrollbeteiligung der Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit angenommen wird, sodass diese nach Grundsätzen der Vollkonsolidierung die Vermögenswerte und Schulden sowie die Aufwendungen und Erträge der niedrig besteuerten Geschäftseinheit im hypothetischen Konzernabschluss einzubeziehen hätte. Dies betrifft den Fall, dass die oberste Muttergesellschaft die niedrig besteuerte Geschäftseinheit zwar kontrolliert, allerdings die Muttergesellschaft, welche zur Anwendung der PES verpflichtet ist, lediglich eine Minderheitsbeteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten würde. Isoliert betrachtet wäre diese Einheit auch nicht zur Aufstellung eines (fiktiven) Konzernabschlusses verpflichtet.

Zu Nummer 3

Die dritte Annahme unterstellt, dass der gesamte Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit auf Geschäftsvorfälle mit gruppenexternen Dritten zurückzuführen ist. Dadurch soll klarstellend geregelt werden, dass Geschäftsvorfälle zwischen Gruppenmitgliedern nicht zu berücksichtigen sind. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Teil des Gewinns oder der gesamte Gewinn tatsächlich durch Geschäftsvorfälle innerhalb der Unternehmensgruppe erzielt worden ist.

Zu Nummer 4

Nummer 4 liegt die Annahme zugrunde, dass alle nicht unmittelbar oder mittelbar von der Muttergesellschaft gehaltenen Eigenkapitalbeteiligungen an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit von gruppenexternen Dritten

gehalten werden. Bei dieser Annahme werden andere Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe, die eine Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit besitzen, genauso behandelt wie gruppenexterne Dritte. Somit werden Aufwendungen und Erträge, die tatsächlich anderen Geschäftseinheiten zuzurechnen sind, als Aufwendungen und Erträge gruppenexterner Dritter behandelt. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass nur die Einkünfte, die den unmittelbaren oder mittelbaren Eigenkapitalbeteiligungen der Muttergesellschaft zuzurechnen sind, bei der Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags der Muttergesellschaft einbezogen werden.

Das folgende Beispiel veranschaulicht die Berechnung der Einbeziehungsquote sowie des zurechenbaren Anteils der Muttergesellschaft am zusätzlichen Steuerbetrag.

Beispiel 1

A Co ist die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe mit Sitz in Steuerhoheitsgebiet A. Sie besitzt 70 Prozent der Anteile an B Co, einer im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft mit Sitz in Steuerhoheitsgebiet B. Die restlichen 30 Prozent der Anteile an B Co gehören Personen, die kein Teil der Unternehmensgruppe sind. B Co besitzt 20 Prozent der Anteile an C Co, einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit mit Sitz in Steuerhoheitsgebiet C. A Co besitzt unmittelbar 70 Prozent der Anteile an C Co. Eine Person, die kein Teil der Unternehmensgruppe ist, besitzt die verbleibenden 10 Prozent. A Co besitzt 100 Prozent der Anteile an D Co in Steuerhoheitsgebiet D. Dabei handelt es sich um Stammaktien, die ein gleiches Recht auf Gewinnausschüttungen und Kapital beinhalten.

Der für Steuerhoheitsgebiet C berechnete und C Co für das Geschäftsjahr zugewiesene Steuererhöhungsbetrag beträgt 1 000 Euro. Der für das Steuerhoheitsgebiet D berechnete und der D Co für das Geschäftsjahr zugewiesene Steuererhöhungsbetrag beträgt 500 Euro. Der im Konzernabschluss von A Co ausgewiesene Jahresüberschuss in Bezug auf C Co und D Co beträgt 18 000 Euro beziehungsweise 0 Euro. Der Mindeststeuer-Gewinn von C Co beträgt 20 000 Euro, und der Mindeststeuer-Gewinn von D Co beträgt 35 000 Euro. Die Differenz zwischen dem Mindeststeuer-Gewinn von C Co und dem im Konzernabschluss ausgewiesenen Ergebnis ist auf Aufwendungen in Höhe von 2 000 Euro zurückzuführen, die bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns nicht berücksichtigt werden. Die Differenz zwischen dem Mindeststeuer-Gewinn von D Co und dem im Konzernabschluss ausgewiesenen Ergebnis ist darauf zurückzuführen, dass alle Transaktionen mit Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe außerhalb des Steuerhoheitsgebiet D durchgeführt wurden.

Geschäftseinheit	Jahresüberschuss	Mindeststeuer-Gewinn	Differenz
C Co	18 000	20 000	2 000
D Co	0	35 000	35 000

Der auf B Co entfallende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag von C Co wird wie folgt berechnet:

Wenn B Co tatsächlich einen Konzernabschluss gemäß dem Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft aufstellen würde, würde sie die Aufwendungen und Erträge von C Co nicht konsolidieren. Denn die B Co besitzt nur eine Beteiligung in Höhe von 20 Prozent an der C Co. B Co geht jedoch davon aus, dass sie eine Kontrollbeteiligung nach § 9 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 an C Co besitzt, sodass sie verpflichtet wäre, ihre Erträge, Aufwendungen, Vermögenswerte und Schulden für die Zwecke des hypothetischen Konzernabschlusses zu konsolidieren.

Der erste Schritt bei der Bestimmung der Einbeziehungsquote von B Co besteht in der Berechnung des Betrags des Mindeststeuer-Gewinns, der den von "anderen Beteiligten" gehaltenen Beteiligungen nach § 9 Absatz 3 zuzurechnen ist, also des Minderungsbetrags. Hierzu gehören auch die von A Co gehaltenen Eigenkapitalbeteiligungen. Nach Absatz 3 Satz 1 Nummer 4 werden die von A Co gehaltenen Eigenkapitalbeteiligungen für die Zwecke der Anwendung des Rechnungslegungsstandards der obersten Muttergesellschaft für die Zurechnung von Erträgen an konzernfremde Unternehmen, die keine beherrschende Beteiligung an den niedrig besteuerten Geschäftseinheiten haben, als von konzernfremden Unternehmen gehaltene Eigenkapitalbeteiligungen behandelt. In diesem Fall werden 16 000 Euro des Mindeststeuer-Gewinns den von anderen Beteiligten gehaltenen Eigenkapitalbeteiligungen zugerechnet (2 000 Euro in Bezug auf die 10 Prozent, die von einer Person gehalten werden, die kein Unternehmen der Gruppe ist, und 14 000 Euro in Bezug auf die 70 Prozent, die von A Co gehalten werden).

Im zweiten Schritt ist die Einbeziehungsquote von B Co für C Co nach § 9 Absatz 2 zu berechnen. Die Einbeziehungsquote von B Co beträgt 20 Prozent (= [20 000 Euro Mindeststeuer-Gewinn – 16 000 Euro Eigenkapitalbeteiligung anderer Eigentümer] / 20 000 Mindeststeuer-Gewinn).

Der letzte Schritt ist die Berechnung des auf B Co entfallenden Anteils am Steuererhöhungsbetrag von C Co nach § 9 Absatz 1. Der auf B Co entfallende Anteil am Steuererhöhungsbetrag beträgt 200 Euro (= 1 000 Euro Steuererhöhungsbetrag x 20 Prozent Einbeziehungsquote).

Der auf A Co entfallende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag von C Co wird wie folgt berechnet:

In einem ersten Schritt wird der Betrag des Mindeststeuer-Gewinns berechnet, der den von „anderen Beteiligten“ gehaltenen Eigenkapitalbeteiligungen nach § 9 Absatz 3 zuzurechnen ist. In diesem Fall wird 3 200 Euro des Mindeststeuer-Gewinns den von anderen Beteiligten gehaltenen Eigenkapitalbeteiligungen zugerechnet. Diese ergeben sich zum einen aus 2 000 Euro (in Bezug auf die zehnpromzentigen Eigenkapitalbeteiligungen, die unmittelbar von konzernfremden Unternehmen gehalten werden). Zum anderen sind 1 200 Euro in Bezug auf die sechsprozentigen Eigenkapitalbeteiligungen, die mittelbar von anderen konzernfremden Unternehmen über B Co gehalten werden, einzubeziehen. Dieser Betrag unterscheidet sich von dem den konzernfremden Personen zugewiesenen Betrag, wie er in den Jahresabschlüssen ausgewiesen ist, da in § 9 der Mindeststeuer-Gewinn und der Jahresüberschuss maßgeblich sind.

Im zweiten Schritt ist die Einbeziehungsquote von A Co für C Co nach § 8 Absatz 2 zu berechnen. Die Einbeziehungsquote von A Co beträgt 84 Prozent. Dies ergibt sich aus folgender Berechnung: (20 000 Euro Mindeststeuer-Gewinn – 3 200 Euro Anteile anderer Eigentümer) / 20 000 Euro Mindeststeuer-Gewinn.

Der letzte Schritt ist die Berechnung des auf A Co entfallenden Anteils an der Ergänzungssteuer von C Co nach den §§ 8 und 9. Die A Co berechnet zunächst einen vorläufigen Anteil am Steuererhöhungsbetrag nach § 9 Absatz 1 von 840 Euro (= 1 000 Euro Steuererhöhungsbetrag x 84 Prozent Einbeziehungsquote). Dann reduziert A Co ihren zurechenbaren Anteil um einen Betrag, der dem Anteil entspricht, der nach der für B Co geltenden PES zu belasten ist, das heißt 14 Prozent (= B Co 20 Prozent x 70 Prozent). Somit beträgt der zurechenbare Anteil von A Co am Steuererhöhungsbetrag 700 Euro (= 840 Euro vorläufiger zurechenbarer Anteil – 140 Euro Ermäßigung).

Schließlich wird der auf A Co entfallende Anteil am Ergänzungssteuerbetrag von D Co wie folgt berechnet:

In einem ersten Schritt wird der Betrag des Mindeststeuer-Gewinns berechnet, der den von „anderen Beteiligten“ gehaltenen Eigenkapitalbeteiligungen nach § 9 Absatz 3 zuzurechnen ist. In diesem Fall ist dieser Betrag gleich null, da D Co zu 100 Prozent von A Co gehalten wird.

Im zweiten Schritt ist die Einbeziehungsquote von A Co in Bezug auf D Co zu berechnen. Die Einbeziehungsquote von A Co beträgt 100 Prozent. Der Quotient ergibt sich aus der folgenden Berechnung: (35 000 Euro Mindeststeuer-Gewinn – 0 Euro Anteile anderer Beteiligter) / 35 000 Euro Mindeststeuer-Gewinn. Der Umstand, dass das Einkommen von D Co im Rahmen der Konsolidierung eliminiert wurde, ändert nichts am Ergebnis der hypothetischen Aufteilung. Denn § 9 Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 verlangt eine Aufteilung auf der Grundlage des Mindeststeuer-Gewinns und nicht des im Konzernabschluss von A Co ausgewiesenen Einkommens der niedrig besteuerten Geschäftseinheit.

Der letzte Schritt besteht in der Berechnung des auf A Co entfallenden Anteils am Steuererhöhungsbetrag von D Co nach § 9 Absatz 1. Der auf A Co entfallende Anteil am Steuererhöhungsbetrag beträgt 500 Euro (= 500 Euro Steuererhöhungsbetrag x 100 Prozent Einbeziehungsquote).

Die nachfolgende Tabelle veranschaulicht die den jeweiligen Muttergesellschaften zuzurechnenden Anteile am Steuererhöhungsbetrag von jeder niedrig besteuerten Geschäftseinheit.

	A Co	B Co	Extern	Insgesamt
Anteil am Steuererhöhungsbetrag der C Co	840	200	100	1 140
Ergänzungssteuerermäßigung	(140)	-	-	(140)
Anteil am Steuererhöhungsbetrag der D Co	500	-	-	500
Steuererhöhungsbetrag insgesamt	1 200	200	100	1 500

Satz 2 stellt klar, dass bei transparent besteuerten Einheiten bestimmte Erträge nicht in den Mindeststeuer-Gewinn einbezogen werden. Hierzu gehören Erträge, die nach § 41 Absatz 1 einem Anteilseigner, der nicht der Unternehmensgruppe angehört, zuzurechnen sind. Damit wird sichergestellt, dass Erträge, die der Muttergesellschaft nicht zuzurechnen sind, nicht in den Steuererhöhungsbetrag einbezogen werden.

Beispiel 2

Dieses Beispiel veranschaulicht die Ermittlung der Einbeziehungsquote und des zurechenbaren Anteils an dem Steuererhöhungsbetrag in einem Sachverhalt, in dem ein Teil der Erträge der niedrig besteuerten Geschäftseinheit nach § 41 Absatz 1 konzernfremden Anteilseignern zuzurechnen ist.

A Co ist eine Muttergesellschaft mit Sitz in Steuerhoheitsgebiet A. Sie hält 60 Prozent der Anteile an einer umgekehrt hybriden Einheit mit Sitz in Steuerhoheitsgebiet B. Diese Einheit wird nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiet B als steuerlich transparent behandelt, während sie nach dem Steuerrecht von Steuerhoheitsgebiet A selbst steuerpflichtig ist. Die übrigen 40 Prozent an der umgekehrt hybriden Einheit werden von konzernfremden Dritten gehalten.

§ 9 Absatz 3 Satz 2 wirkt noch vor der Anwendung des § 41 Absatz 2. Das bedeutet, dass der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust der umgekehrt hybriden Einheit im vorliegenden Fall um 40 Prozent reduziert wird. Dies ist der Betrag, der konzernfremden Anteilseignern zuzurechnen ist. Die verbleibenden 60 Prozent des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts werden nach § 9 Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 der Muttergesellschaft zugewiesen. Für die Bestimmung des auf die Muttergesellschaft entfallenden Anteils am Steuererhöhungsbetrag sieht § 9 Absatz 3 Satz 2 vor, dass die Einkünfte der umgekehrt hybriden Einheit keine Einkünfte enthalten, die nach § 41 Absatz 1 den konzernfremden Einheiten zugerechnet werden. Dementsprechend beträgt die Einbeziehungsquote der Muttergesellschaft für die Zwecke der Bestimmung des ihr zustehenden Anteils am Steuererhöhungsbetrag der umgekehrt hybriden Einheit nach der Anpassung nach § 41 Absatz 1 100 Prozent. Mit anderen Worten: Da die Mindeststeuer-Erträge, die den konzernfremden Anteilseignern zuzurechnen sind, nach § 41 Absatz 1 von den Mindeststeuer-Erträgen der umgekehrt hybriden Einheit abgezogen wurden, sind alle verbleibenden Mindeststeuer-Erträge dem Eigentumsanteil der Muttergesellschaft zuzurechnen.

Zu § 10 (Minderung des Primärergänzungssteuerbetrags)

§ 10 verringert den einer Muttergesellschaft zugewiesenen Primärergänzungssteuerbetrag, soweit bei einer anderen Muttergesellschaft in derselben Beteiligungskette eine PES auf denselben Mindeststeuer-Gewinn zugreift und die Möglichkeit einer mehrfachen Anwendung der PES nicht durch die Subsidiaritätsregelungen in § 8 Absatz 2 Satz 2 oder § 8 Absatz 3 Satz 2 ausgeschlossen wird.

§ 10 reduziert damit den einer Muttergesellschaft zurechenbaren Anteil am Ergänzungssteuerbetrag um den Betrag, der einer in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft oder einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft zugerechnet wird, welche sich auf einer niedrigeren Stufe in der Beteiligungskette befindet. Diese Kürzung erfolgt zum Zeitpunkt der Aufteilung des Betrags des Ergänzungssteuerbetrags auf die Muttergesellschaften und nicht erst, nachdem der gesamte Betrag oder ein Teil des Ergänzungssteuerbetrags tatsächlich entrichtet wurde.

Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn eine übergeordnete zwischengeschaltete Muttergesellschaft eine nicht beherrschende Beteiligung an einer nachgeordneten zwischengeschalteten Muttergesellschaft hält, die ihrerseits alle Anteile an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. In diesem Fall müssen beide Muttergesellschaften die PES anwenden. Eine ähnliche Situation kann sich ergeben, wenn eine im Teileigentum stehende Muttergesellschaft nicht alle Anteile an einer nachgeordneten im Teileigentum stehenden Muttergesellschaft hält. In diesem Fall müssen beide im Teileigentum stehenden Muttergesellschaften in derselben Kette der Anteilseigner die PES anwenden. § 10 verhindert in diesen Fällen eine Doppelbesteuerung.

Nach Satz 1 wird der Ergänzungssteuerbetrag, die im Rahmen der PES von der übergeordneten Muttergesellschaft zu zahlen wäre, um den Betrag reduziert, der im Rahmen einer anerkannten PES, die von der nachgeordneten Muttergesellschaft angewandt wird, erhoben wird.

Nach Satz 2 ist die Ermäßigung des Ergänzungssteuerbetrags auf den Betrag des zurechenbaren Anteils der obersten Muttergesellschaft am Ergänzungssteuerbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit beschränkt. Demnach ist die Ermäßigung vor allem auf die mittelbar über die nachgeordnete zwischengeschaltete Muttergesellschaft

oder die in Teileigentum stehende Muttergesellschaft gehaltenen Anteile an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit beschränkt; dies gilt zumindest, soweit die nachgeordneten Muttergesellschaften ebenfalls einer anerkannten PES unterfallen.

Beispiel

Dieses Beispiel veranschaulicht die Anwendung der PES-Ermäßigung in § 8 in einem Sachverhalt, in dem eine oberste Muttergesellschaft und eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft eine anerkannte PES in Bezug auf dieselbe niedrig besteuerte Geschäftseinheit anwenden.

A Co ist die oberste Muttergesellschaft der ABC Gruppe. A Co ist in Steuerhoheitsgebiet A belegen und hält unmittelbar oder mittelbar eine Kontrollbeteiligung an den Tochtergesellschaften B Co und C Co, die in den Steuerhoheitsgebieten B beziehungsweise C belegen sind. C Co ist eine niedrig besteuerte Geschäftseinheit. A Co, B Co und C Co sind die einzigen Geschäftseinheiten der ABC Gruppe. A Co hält 60 Prozent der Anteile an B Co, während die restlichen 40 Prozent von Dritten gehalten werden. B Co hält 100 Prozent der Anteile an C Co. Bei den Anteilen von B Co und C Co handelt es sich um Stammaktien, die ein gleiches Recht auf Gewinnausschüttungen und Kapital beinhalten.

Der Steuererhöhungsbetrag von C Co beträgt 10 Millionen Euro. B Co ist eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, da 40 Prozent ihrer Anteile von Dritten gehalten werden. B Co ist infolgedessen verpflichtet, die PES nach § 8 Absatz 3 Satz 1 anzuwenden, da sie als in Teileigentum stehende Muttergesellschaft eine Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält. A Co ist ebenfalls verpflichtet, die PES nach § 8 Absatz 1 anzuwenden, da sie die oberste Muttergesellschaft ist. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wird in § 10 Absatz 1 der Ergänzungssteuerbetrag ermäßigt, die A Co zugewiesen wurde. Dies geschieht, weil sie die Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit über eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft (B Co) hält. Die Ermäßigung der Ergänzungssteuer ist auf den Anteil am Steuererhöhungsbetrag begrenzt, der der obersten Muttergesellschaft (A Co) zugewiesen wird und der bei der untersten zwischengeschalteten Muttergesellschaft oder der in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft (B Co) erhoben wird.

Im Ergebnis ist B Co verpflichtet, die PES anzuwenden; der zurechenbare Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag beträgt 10 Millionen Euro. A Co ist ebenfalls verpflichtet, die PES anzuwenden, wobei der zurechenbare Anteil am Steuererhöhungsbetrag (6 Millionen Euro) durch die von B Co erhobene Ergänzungssteuer auf null reduziert wird.

Einheit	Unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung an C Co	Mittelbare Eigenkapitalbeteiligung an C Co	Einbeziehungsquote	Zuzurechnender Anteil am Steuererhöhungsbetrag	Ergänzungssteuerermäßigung	Endgültige Ergänzungssteuerschuld
B Co	100 %	-	1	10 Mio. EUR	-	10 Mio. EUR
A Co	-	60 %	0,6	6 Mio. EUR	6 Mio. EUR	0 EUR

Zu Abschnitt 2 (Sekundärerergänzungssteuer)

Zu § 11 (Umfang der Besteuerung der Geschäftseinheit)

Zu Absatz 1

Die SES bildet den sekundären Reaktionsmechanismus im System der Nachversteuerungsregelungen und steht in einem engen Verhältnis zur PES. Nur das Zusammenspiel beider Nachversteuerungsmechanismen kann die Etablierung eines globalen Mindestbesteuerungsniveaus garantieren. Die SES greift als Auffangmechanismus dort, wo die PES aufgrund ihrer Konzeption Umgehungsoptionen eröffnet. Die Notwendigkeit eines effektiven Auffangmechanismus ist auf den sog. „common approach“, zurückzuführen, demzufolge die Regelungen zur PES nicht verpflichtend in allen Staaten umgesetzt werden müssen. Andererseits sehen die GloBE-Mustervorschriften eine Beschränkung der global vereinbarten PES auf grenzüberschreitende Sachverhalte vor, sodass sie niedrigbesteuerte inländische Geschäftseinheiten nicht erfassen. Die MinBestRL geht in beiden Punkten über die Vorgaben der GloBE-Mustervorschriften hinaus, indem sie die verpflichtende Anwendung der Regelungen im europäischen Rechtsraum vorschreibt und eine Erstreckung der PES auf das Inland vorsieht. Dadurch ist der Anwendungsbereich der SES im unionsrechtlichen Kontext weiter eingeschränkt.

Bei der Ausgestaltung der Regelungstechnik der SES bleibt den Mitgliedstaaten – entsprechend Artikel 2.4.1. der GLOBE-Mustervorschriften – nach Artikel 12 Absatz 1 MinBestRL ein Wahlrecht, ob sie die SES analog zur PES als eine Hinzurechnungsregelung oder als Betriebsausgabenabzugsverbot ausgestalten. Ein Betriebsausgabenabzugsverbot begründet aus verfahrensrechtlicher Sicht sowohl unternehmens- als auch verwaltungsseitig umfangreiche administrative Herausforderungen. Einerseits wäre eine starke Verzahnung mit den körperschaft- und gewerbsteuerlichen Besteuerungsverfahren notwendig. Andererseits wäre ein eigenständiger Vortragsmechanismus zu etablieren, der eine geschäftsjahresübergreifende Nachverfolgung von (anteiligen) Steuererhöhungsbeträgen erforderlich machen und den Steuervollzug dadurch zeitlich strecken würde. Im Ergebnis würden Effektivität und Administrierbarkeit nicht in einen angemessenen Ausgleich gebracht.

Vor diesem Hintergrund sieht § 11 Absatz 1 Satz 1 die Ermittlung eines eigenen Ergänzungssteuerbetrags vor, nach der für jede im Inland belegene Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe ein Steuererhöhungsbetrag in Höhe des ihr zuzurechnenden Teils des Anteils der Bundesrepublik Deutschland am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge im Sinne des Satzes 2 in Verbindung mit § 12 im Rahmen der Mindeststeuer zu berücksichtigen ist.

Investmenteinheiten sind vom Anwendungsbereich der SES ausgenommen. Investmenteinheiten, bei denen es sich um die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe handelt, sind bereits nach § 5 Absatz 1 Nummer 5 nicht vom Anwendungsbereich des Gesetzes erfasst.

Satz 2 bestimmt den Anteil am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge im Sinne des Satzes 1.

Satz 3 bestimmt den der jeweiligen steuerpflichtigen Geschäftseinheit zuzurechnenden Teil des Anteils der Bundesrepublik Deutschland am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge.

Die niedrig besteuerten Geschäftseinheiten sollten regelmäßig von Geschäftseinheiten kontrolliert werden, die einer anerkannten PES unterliegen, sodass die SES keine Anwendung findet. Es sind allerdings auch Sachverhalte denkbar, in denen eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft zwar eine Beteiligung an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält und die PES in Bezug auf ihren Anteil am Gewinn dieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit Anwendung findet, die Anwendung der PES im Steuerhoheitsgebiet der zwischengeschalteten Muttergesellschaft aber nicht bewirkt, dass der gesamte Steuererhöhungsbetrag, der den Beteiligungen der obersten Muttergesellschaft zuzurechnen ist, nach einer anerkannten PES zu entrichten ist. Diese Situation könnte beispielsweise eintreten, wenn die (in einem Steuerhoheitsgebiet ohne anerkannte PES belegene) oberste Muttergesellschaft eine größere Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit hält als die zwischengeschaltete Muttergesellschaft. Anstatt nach Absatz 2 die Entrichtungspflicht für den gesamten Betrag der Ergänzungssteuer aufzuheben, wird in diesem Fall der gemäß der anerkannten PES im Steuerhoheitsgebiet der zwischengeschalteten Muttergesellschaft erhobene Ergänzungssteuerbetrag vom Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge der niedrig besteuerten Geschäftseinheit abgezogen. Dieser Mechanismus stellt sicher, dass die PES ihren Vorrang vor der SES behält, verhindert aber gleichzeitig, dass Anteile des Steuererhöhungsbetrags einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit unversteuert bleiben. Die Beteiligungen an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit können auch von verschiedenen Muttergesellschaften gehalten werden, die zusammen eine geringere Beteiligung an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit halten als die oberste Muttergesellschaft. In solchen Fällen wird die Summe der Steuererhöhungsbeträge, die den einzelnen Muttergesellschaften zugerechnet werden, nach Satz 4 vom Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge abgezogen.

Da Satz 4 den Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge um den zuzurechnenden Steuererhöhungsbetrag reduziert, der der PES unterliegt, verbleiben niedrig besteuerte Gewinne, die im wirtschaftlichen Eigentum von Minderheitsgesellschaftern stehen, im Anwendungsbereich der Steuer. Anders als der Freistellungsmechanismus von Absatz 2 ermöglicht es Satz 4 der Unternehmensgruppe nicht, den Gesamtbetrag der zu zahlenden Ergänzungssteuer auf den zuzurechnenden Anteil der Ergänzungssteuer zu begrenzen, der der obersten Muttergesellschaft zugerechnet worden wäre, wenn die oberste Muttergesellschaft in Bezug auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit einer anerkannten PES unterlegen hätte. Die Vorschrift erfordert auch nicht, dass bestimmt wird, ob eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft aufgrund der Beteiligungsstruktur der Unternehmensgruppe oder des zuzurechnenden Anteils an dem Steuererhöhungsbetrag, der dieser in Teileigentum stehenden Muttergesellschaft zugerechnet worden wäre, nach der PES steuerpflichtig gewesen wäre. Stattdessen sieht Satz 4 vor, dass die nach einer PES zu entrichtende Steuer von den Steuererhöhungsbeträgen abgezogen wird, die für den gesamten Mindeststeuer-Gewinn der niedrig besteuerten Geschäftseinheit berechnet werden. Dies gilt unabhängig von dem der

obersten Muttergesellschaft in Bezug auf die niedrig besteuerte Geschäftseinheit zuzurechnenden Anteil an der Ergänzungssteuer. Die Anwendung der SES auf den Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit (das heißt nicht begrenzt auf die Beteiligung der obersten Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit) vereinfacht ihre Handhabung.

Nach Satz 5 gilt § 12 entsprechend. Damit gelten die Definitionen des § 12 auch für die Formel nach § 11 Absatz 1 Satz 3 entsprechend.

Zu Absatz 2

Satz 1 bezieht sich auf den Steuererhöhungsbetrag einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit, die bereits einer anerkannten PES unterliegt. Die inländische oder anerkannte ausländische PES ist vorrangig vor der SES anzuwenden. Dies gilt jedoch nur, wenn sämtliche Eigenkapitalbeteiligungen der obersten Muttergesellschaft an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit durch eine Muttergesellschaft beziehungsweise mehrere Muttergesellschaften gehalten werden. Zudem müssen die Muttergesellschaften einer inländischen oder anerkannten ausländischen PES in Bezug auf die Steuererhöhungsbeträge ebendieser niedrig besteuerten Geschäftseinheit unterliegen. Falls die oberste Muttergesellschaft keiner PES unterliegt, kann auch eine tiefergestaffelte Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe (zum Beispiel eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft) verpflichtet sein, eine PES anzuwenden. Ob sich der Betrag der Ergänzungssteuer im Einklang mit dieser Vorschrift verringert, ist auf Ebene der einzelnen Geschäftseinheiten zu bestimmen. Das bedeutet, dass diese Bestimmung für jede niedrig besteuerte Geschäftseinheit einzeln vorzunehmen ist.

Zudem ist von Satz 1 der Fall erfasst, dass mehrere Muttergesellschaften verpflichtet sind, eine anerkannte PES in Bezug auf mehrere niedrig besteuerte Geschäftseinheiten anzuwenden. Es ist auch möglich, dass die Beteiligungen an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit von mehreren Muttergesellschaften gehalten werden, die im selben Steuerhoheitsgebiet belegen und verpflichtet sind, eine anerkannte PES anzuwenden. In einem solchen Fall werden bei der Anwendung der SES die von jeder Muttergesellschaft gehaltenen Beteiligungen berücksichtigt. Wenn alle Beteiligungen der obersten Muttergesellschaft an einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit über verschiedene Muttergesellschaften gehalten werden, die verpflichtet sind, eine anerkannte PES anzuwenden, verbleibt für die SES kein Anwendungsbereich.

Dass die oberste Muttergesellschaft verpflichtet ist, eine anerkannte PES anzuwenden, bedeutet nicht, dass die SES in Bezug auf im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegene Geschäftseinheiten nicht anwendbar ist. Wenn die oberste Muttergesellschaft verpflichtet ist, für das Geschäftsjahr eine anerkannte PES anzuwenden, ist sie nach den Rechtsvorschriften des Steuerhoheitsgebiets ihrer Belegenheit möglicherweise nur verpflichtet, die PES in Bezug auf in anderen Steuerhoheitsgebieten belegene Betriebsstätten und Tochtergesellschaften anzuwenden. In diesem Fall wird keine SES in Bezug auf ausländische (das heißt außerhalb des Steuerhoheitsgebiets der obersten Muttergesellschaft belegene) niedrig besteuerte Geschäftseinheiten ausgelöst. Es ist jedoch möglich, dass die SES in Bezug auf inländische (das heißt im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegene) niedrig besteuerte Geschäftseinheiten zu entrichten ist, wenn der effektive Steuersatz des Steuerhoheitsgebiets der obersten Muttergesellschaft unter dem Mindeststeuersatz liegt. Diese Ergänzungssteuer kann sich aufgrund einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer nach § 86, die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft zu entrichten ist, nach Absatz 1 Satz 4 verringern. Falls die oberste Muttergesellschaft wie im EU-Kontext verpflichtet ist, die PES auch auf inländische niedrig besteuerte Geschäftseinheiten zu erstrecken, ist die SES auch nach Absatz 1 Satz 4 zu verringern. Wenn sich die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft anfallende Ergänzungssteuer nicht auf null verringert, wird sie im SES-Steuererhöhungsbetrag berücksichtigt und auf alle SES-Steuerhoheitsgebiete entsprechend § 12 aufgeteilt.

Zu § 12 (Anteil der Bundesrepublik Deutschland am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge)

Zu Absatz 1

§ 12 enthält Regeln zur Bestimmung des auf die Bundesrepublik Deutschland anfallenden Gesamtbetrags der Steuererhöhungsbeträge. Anders als bei der PES spielen bei der SES Beteiligungsverhältnisse zwischen den Gruppengesellschaften bei der Zu- beziehungsweise Aufteilung des Steuererhöhungsbetrags keine Rolle. Es werden zunächst alle noch zu hebenden länderbezogenen Steuererhöhungsbeträge zusammengefasst und entsprechend eines substanzbasierten Aufteilungsschlüssels (sog. Inlandsquote) aufgeteilt.

Satz 2 enthält die Formel für die Berechnung der Inlandsquote. Daraus ergibt sich letztlich der Betrag, der der Bundesrepublik Deutschland am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge zusteht.

Die Inlandsquote wird anhand von Faktoren bestimmt, die den relativen Substanzanteil der multinationalen Unternehmensgruppe widerspiegeln, der auf das Inland entfällt. Solche Substanzfaktoren ermöglichen einen einfachen und transparenten Aufteilungsschlüssel, der die internationale Koordinierung zwischen den Steuerverwaltungen erleichtert. Dadurch können insbesondere diejenigen Steuerhoheitsgebiete die Ergänzungssteuer vereinnahmen, auf die relativ gesehen die meiste Substanz der multinationalen Unternehmensgruppe entfällt. Dadurch soll auch sichergestellt werden, dass die Ergänzungssteuer Steuerhoheitsgebieten zugerechnet wird, in denen die Unternehmensgruppe über genügend finanzielle Kapazität verfügt, um die Sekundärerergänzungssteuer zu bezahlen.

Um keinen zusätzlichen Verwaltungsaufwand zu schaffen, basieren die Faktoren der Inlandsquote auf Informationen, die bereits im Rahmen der länderbezogenen Berichte der multinationalen Unternehmensgruppe anzugeben sind. Konkret schreibt Satz 2 vor, dass die Substanz im Inland unter Heranziehung eines Quotienten ermittelt wird, der auf der Zahl der Beschäftigten und dem Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte der Geschäftseinheiten beruht. Die Zahl der Beschäftigten und der Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte haben sich als die am besten geeigneten Faktoren für eine einheitliche Messung der Substanz in den Steuerhoheitsgebieten erwiesen. Sie bieten sowohl für die multinationalen Unternehmensgruppen als auch für die Steuerverwaltungen objektive Messgrößen.

Die Inlandsquote basiert jeweils zur Hälfte auf der Zahl der Beschäftigten und dem Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Substanz in den Steuerhoheitsgebieten sowohl auf Basis der Beschäftigtenzahl als auch anhand des Gesamtwertes der materiellen Vermögenswerte für Zwecke dieser Regelung definiert wird. Denn die Substanz kann je nach Branche und Geschäftsmodell der multinationalen Unternehmensgruppe verschieden ausgeprägt sein. Durch eine fünfzigprozentige Gewichtung beider Faktoren wird vermieden, dass die Formel einen der Faktoren stärker gewichtet als den anderen.

Die in Satz 3 enthaltenen Definitionen entsprechen den Definitionen im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 13 zur länderbezogenen Berichterstattung. Durch die Verwendung von Definitionen, die sich mit denen der länderbezogenen Berichte decken, wird der mit der Berechnung der Inlandsquote verbundene potenzielle Administrationsaufwand möglichst gering gehalten. Satz 3 verweist nicht auf die in der länderbezogenen Berichterstattung der multinationalen Unternehmensgruppe enthaltenen Informationen, sondern enthält eigene Definitionen, um zu verhindern, dass keine Grundlage für die Berechnung der Inlandsquote vorhanden ist, wenn die multinationale Unternehmensgruppe keinen länderbezogenen Bericht eingereicht hat. Um das Verfahren zu vereinfachen, könnte eine multinationale Unternehmensgruppe zur Erstellung ihrer länderbezogenen Berichte jedoch Informationen aus den Abschlüssen der im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten sowie deren Beschäftigtenzahl und materielle Vermögenswerte nach den Definitionen in Satz 3 heranziehen. Einem auf diese Weise erstellten länderbezogenen Bericht könnten dann die maßgeblichen Beträge zur Berechnung der Inlandsquote entnommen werden, wenn dieser verlässlich ist.

Zu Absatz 2

Die in Absatz 2 definierte Anzahl der Beschäftigten dient der Bestimmung der wirtschaftlichen Substanz im Inland für Zwecke der SES.

Die Definition der Anzahl der Beschäftigten entspricht derjenigen, die im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 13 für die Zwecke des länderbezogenen Berichts verwendet wird. Die Anzahl der Beschäftigten wird als die Gesamtzahl der Arbeitnehmer auf der Basis von Vollzeitäquivalenten berechnet. Sie kann zum Jahresende, auf der Grundlage des durchschnittlichen Beschäftigungsniveaus für das Jahr oder auf einer anderen Grundlage, die in allen Steuerhoheitsgebieten und von Jahr zu Jahr einheitlich angewandt wird, gemeldet werden. Voraussetzung ist, dass diese Grundlage es ermöglicht, die Gesamtzahl der Mitarbeiter auf der Basis von Vollzeitäquivalenten für das betreffende Steuerjahr zu bewerten. Durch die Verwendung von Vollzeitäquivalenten wird der Tatsache Rechnung getragen, dass die Arbeitnehmer bei mehreren Geschäftseinheiten beschäftigt sein können oder zwischen einem Stammhaus und seiner Betriebsstätte aufgeteilt werden können. Sie berücksichtigt auch mögliche signifikante Änderungen im Umfang der Beschäftigten durch staatliches Handeln, zum Beispiel der Übertragung einer Gebietskörperschaft. Darüber hinaus ist eine angemessene Rundung oder Annäherung der Anzahl der Beschäftigten zulässig, vorausgesetzt, dass eine solche Rundung oder Annäherung die relative Verteilung

der Beschäftigten auf die verschiedenen Steuerhoheitsgebiete nicht wesentlich verzerrt. Es sollten von Jahr zu Jahr und über alle Unternehmen hinweg einheitliche Ansätze angewandt werden.

Die Arbeitnehmerzahl im Sinne des Absatzes 1 Satz 3 Nummer 2 ist in Vollzeitäquivalenten anzugeben, das heißt eine Angabe nach Köpfen ist nicht zulässig. Zu ermitteln ist die Arbeitnehmerzahl auf Basis des Durchschnitts für das betreffende Geschäftsjahr. Eine bestimmte Methode zur Ermittlung der durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer wird nicht vorgegeben.

Die Anzahl der Beschäftigten bezieht sich auf alle Arbeitnehmer, einschließlich unabhängiger Auftragnehmer, die an der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken. Im Gegensatz zum Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 13, der vorsieht, dass diese unabhängigen Auftragnehmer für die Zwecke des länderbezogenen Berichts als Arbeitnehmer gemeldet werden können, werden diese unabhängigen Auftragnehmer für die Zwecke der SES immer bei der Anzahl der Mitarbeiter berücksichtigt, wenn sie an der gewöhnlichen Betriebstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken. Denn unabhängige Auftragnehmer, die an der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken, tragen genauso viel zur Substanz bei wie Angestellte. Sie sind daher bei der Ermittlung der Inlandsquote eines Landes gleichwertig zu berücksichtigen. Ein unabhängiger Auftragnehmer, der von einer Geschäftseinheit beauftragt wird, um einen Beschäftigten während einer krankheitsbedingten Abwesenheit zu ersetzen, nimmt beispielsweise gleichwertig an der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit dieser Geschäftseinheit teil. Die antragstellende Geschäftseinheit trägt die Beweislast dafür, in welchem Umfang unabhängige Auftragnehmer an der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einer Geschäftseinheit beteiligt sind. Die Zahl der Beschäftigten wird für alle Geschäftseinheiten in einem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet berechnet und umfasst auch die Beschäftigten, die den Betriebsstätten zugeordnet werden. Die Zahl der Beschäftigten, die in dem Land, in dem die Betriebsstätte belegen ist, zu melden ist, ist die Zahl der Beschäftigten, deren Lohnaufwand in der Rechnungslegung dieser Betriebsstätte im Sinne des § 40 Absatz 1 und 2 enthalten ist.

Die Beschäftigten werden den Steuerhoheitsgebieten zugewiesen, in denen die Geschäftseinheiten oder Betriebsstätten belegen sind. Nicht relevant ist der Ort, an dem die Beschäftigten ihre Tätigkeit ausüben. Zudem ist die Art der Tätigkeiten, die diese Beschäftigten ausüben, nicht für die Bestimmung der Anzahl der Beschäftigten relevant. Insbesondere wird ein Beschäftigter, der bei einer Geschäftseinheit beschäftigt ist, die Dienstleistungen für eine andere Geschäftseinheit erbringt, als Beschäftigter der ersteren Geschäftseinheit gezählt.

Nach Satz 4 bleiben Arbeitnehmer von Investmenteinheiten unberücksichtigt. Diese Ausnahme gilt nur für Investmenteinheiten, die nicht die oberste Muttergesellschaft sind. Denn Investmentvehikel und Immobilien-Investmentvehikel, die jeweils die oberste Muttergesellschaft bilden, sind bereits nach § 5 vom Anwendungsbereich ausgeschlossen. Folglich werden ihre Beschäftigten für die Zwecke der Berechnung der Inlandsquote eines Steuerhoheitsgebiets nicht berücksichtigt. Satz 4 bezieht sich demgegenüber auf Investmenteinheiten im Sinne des § 7 Absatz 18.

Zu Absatz 3

Absatz 3 regelt, in mit Absatz 2 vergleichbarer Weise, was materielle Vermögenswerte im Sinne des Absatzes 1 sind und inwiefern sie einer Betriebsstätte zuzuordnen sind. Für die Zwecke der Bestimmung des Nettobuchwerts der materiellen Vermögenswerte entspricht der Begriff „materielle Vermögenswerte“ demjenigen, der im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 13 für die Zwecke des länderbezogenen Berichts verwendet wird.

Nach Satz 3 bleiben materielle Vermögenswerte von Investmenteinheiten unberücksichtigt. Diese Ausnahme gilt nur für Investmenteinheiten, die nicht die oberste Muttergesellschaft sind. Denn Investmentvehikel und Immobilien-Investmentvehikel, die jeweils die oberste Muttergesellschaft bilden, sind nach § 5 vom Anwendungsbereich ausgeschlossene Einheiten. Folglich werden ihre materiellen Vermögenswerte für die Zwecke der Berechnung der Inlandsquote eines Steuerhoheitsgebiets nicht berücksichtigt. Satz 3 bezieht sich demgegenüber auf Investmenteinheiten im Sinne des § 7 Absatz 18. Die materiellen Vermögenswerte von Investmenteinheiten werden in der Aufteilungsformel nicht berücksichtigt, weil diese Einheiten vom Anwendungsbereich der SES ausgenommen sind. Die Zurechnung eines Teils des SES-Ergänzungssteuerbetrags zu einem Steuerhoheitsgebiet, in dem sich nur Investmenteinheiten befinden, würde die Effektivität der SES mindern.

Zu Absatz 4

Der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte wird jährlich für alle Geschäftseinheiten für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet berechnet. Zu diesem Zweck sieht Absatz 4 vor, dass der Nettobuchwert als Durchschnittswert der materiellen Vermögenswerte der Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet zu Beginn und zum Ende des Jahres berechnet wird. Durch die Verwendung eines Durchschnittswerts (arithmetisches Mittel) werden mögliche signifikante Änderungen in der Höhe der Vermögenswerte während des Geschäftsjahres, zum Beispiel aufgrund der Übertragung einer Geschäftseinheit, berücksichtigt.

Wenn beispielsweise eine multinationale Unternehmensgruppe nur eine einzige Geschäftseinheit in einem Steuerhoheitsgebiet hat und diese Geschäftseinheit zu Beginn des Geschäftsjahres einen materiellen Gegenstand (materieller Vermögenswert) mit einem Nettobuchwert von 100 hält und die Geschäftseinheit diesen Gegenstand im Laufe des Jahres veräußert, beträgt der Nettobuchwert aller materiellen Vermögenswerte der Geschäftseinheit am Ende des Geschäftsjahres null. Der Nettobuchwert der materiellen Vermögenswerte der Geschäftseinheit für dieses Steuerhoheitsgebiet ist daher $50 [(100 + 0) / 2]$.

Zu § 13 (Besonderheiten bei transparenten Einheiten)**Zu Absatz 1**

§ 13 regelt Besonderheiten für die Zuordnung von Beschäftigten und materiellen Vermögenswerten bei transparenten Einheiten. Da bei hinreichender Substanz einer transparenten Einheit regelmäßig auch eine Betriebsstätte in dem Steuerhoheitsgebiet begründet sein wird, werden die materiellen Vermögenswerte und die Beschäftigten zunächst dieser Betriebsstätte zugeordnet, das heißt die materiellen Vermögenswerte und Beschäftigten werden für Zwecke der Berechnung der Inlandsquote des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte berücksichtigt. Eine entsprechende Zuordnung im Sinne von § 41 findet nicht statt. Dies bedeutet insbesondere, dass keine Reduktion der Vermögenswerte und Beschäftigten hinsichtlich des Anteils nicht zur Gruppe gehörender Gesellschafter erfolgt.

Zu Absatz 2

Können die Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte nicht nach Absatz 1 bereits einer Betriebsstätte zugeordnet werden, schreibt Absatz 2 eine Zuordnung zu anderen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe vor, die in dem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, in dem die transparente Einheit gegründet worden ist. Dies regelt den Fall, dass die Substanz nicht ausreicht, um in diesem Steuerhoheitsgebiet eine Betriebsstätte zu begründen. Das gilt unabhängig davon, ob diese Geschäftseinheiten an der transparenten Einheit beteiligt sind oder nicht. Die Zuordnung der Beschäftigten und der materiellen Vermögenswerte von transparenten Einheiten unterscheidet sich somit von der in § 41 vorgesehenen Zuordnung des Gewinns oder Verlusts einer transparenten Einheit.

Satz 2 ist anwendbar, wenn in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die transparente Gesellschaft gegründet wurde, keine anderen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe belegen sind. Dann gilt die Vermutung, dass die physische Präsenz in diesem Steuerhoheitsgebiet so gering ist, dass von einer Zuweisung eines Steuererhöhungsbetrags abgesehen wird. Mit anderen Worten: Die Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte werden bei der Berechnung der Inlandsquote nicht berücksichtigt.

Zu § 14 (Besonderheiten bei Steuerhoheitsgebieten mit anerkannter Sekundärergänzungssteuerregelung)

§ 14 sieht vor, dass ein Steuerhoheitsgebiet mit anerkannter SES (SES-Steuerhoheitsgebiet) von der Ermittlung der Inlandsquote nach § 12 Absatz 1 Satz 2 ausgenommen wird. Dies gilt, wenn der diesem Steuerhoheitsgebiet in einem früheren Geschäftsjahr zugerechnete SES-Ergänzungssteuerbetrag bei den in diesem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten noch nicht zu einer entsprechenden zusätzlichen Steuerzahlung in Höhe des Steuererhöhungsbetrags geführt hat. Maßgeblich ist, dass die SES im gesamten Umfang festgesetzt worden ist. Satz 1 stellt sicher, dass einem solchen Steuerhoheitsgebiet keine Ergänzungssteuer mehr zugerechnet wird, bis es den erforderlichen Steuerbetrag festsetzt. Damit wird insbesondere die Sachverhaltskonstellation in den Blick genommen, in der ein Steuerhoheitsgebiet eine anerkannte SES mittels Betriebsausgabenabzugsverbot umgesetzt hat und zur „Hebung“ des Steuererhöhungsbetrags aus vorangegangenen Geschäftsjahren nicht ausreichend Betriebsausgaben vorhanden waren, deren Versagung zu einer zusätzlichen Steuerzahlung in Höhe des Steuererhöhungsbetrags führt. In dieser Situation entstehen Vorträge des noch nicht gehobenen Teils, die eine erneute Zuweisung eines Steuererhöhungsbetrags für das laufende Geschäftsjahr ausschließen. Ohne diese Regelungen

könnte es in diesen Steuerhoheitsgebieten zu einem ungewünschten Besteuerungsaufschub bei diesen Steuererhöhungsbeträgen kommen, die aufgrund fehlender Betriebsausgaben nicht zeitnah oder nie gehoben werden können.

So könnte es beispielsweise nur begrenzt möglich sein, eine solche Anpassung vorzunehmen, wenn die multinationale Unternehmensgruppe im SES-Steuerhoheitsgebiet Verluste erzielt.

Satz 2 sieht vor, dass Satz 1 nicht gilt, wenn sämtliche Steuerhoheitsgebiete infolge des Satzes 1 unberücksichtigt bleiben. Diese Ausnahme gilt somit in Fällen, in denen alle Steuerhoheitsgebiete keine Ergänzungssteuer festsetzen. Dadurch wird sichergestellt, dass der SES-Ergänzungssteuerbetrag in solchen Fällen trotzdem den Steuerhoheitsgebieten zugerechnet wird. Wie Satz 1 unterliegt auch Satz 2 für jedes Geschäftsjahr, in dem die SES gilt, einer erneuten Prüfung auf Ebene der multinationalen Unternehmensgruppe.

Zu Teil 3 (Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts)

Der dritte Teil beinhaltet die Vorschriften für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts (Mindeststeuer-Gewinnermittlung) einer jeden Geschäftseinheit. Der sechste und siebte Teil ergänzt den dritten Teil und enthält Sonderregelungen, die auch die Mindeststeuer-Gewinnermittlung betreffen. Ausgangspunkt ist das aus den Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheit abgeleitete und an konzernheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenes Jahresergebnis vor Konsolidierungsmaßnahmen (§ 15). Dieser Betrag wird um übliche Abweichungen zwischen dem im Jahresabschluss ausgewiesenen Ergebnis und dem steuerpflichtigen Gewinn angepasst, um steuerpolitischen Zielen Rechnung zu tragen (zum Beispiel Kürzung um in der Regel steuerbefreite Dividendeneinnahmen oder Hinzurechnung rechtswidriger Zahlungen, Anpassungen an den Fremdvergleich; vgl. § 18).

In diesem Teil sind zudem die Vorschriften für die Verteilung des Gewinns zwischen einem Stammhaus und einer Betriebsstätte (§ 40) sowie für die Verteilung des über eine transparente Gesellschaft erzielten Gewinns auf andere Geschäftseinheiten (§ 41) dargelegt.

Der dritte Teil dient dazu, den Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag zum Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust fortzuentwickeln, der im fünften Teil zugrunde gelegt wird, um den effektiven Steuersatz und den bereinigten Mindeststeuer-Gesamtgewinn für ein Steuerhoheitsgebiet zu ermitteln. Auf dieser Basis werden dann die jeweiligen Ergänzungssteuerbeträge und die sich daraus insgesamt ergebende Mindeststeuer ermittelt.

Zu Abschnitt 1 (Grundlagen der Mindeststeuer-Gewinnermittlung)

Zu § 15 (Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust)

Zu Absatz 1

Absatz 1 enthält die Definition des Mindeststeuer-Gewinns und des Mindeststeuer-Verlusts der einzelnen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe. Der Mindeststeuer-Gewinn oder der Mindeststeuer-Verlust ergibt sich aus dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag und korrigiert um die in § 18 bezeichneten Beträge. Als Ausgangspunkt zur Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts dient somit eine Anknüpfung an das Rechnungslegungsergebnis der Geschäftseinheit.

Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. der Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag umfasst alle Erträge und Aufwendungen der Geschäftseinheit, einschließlich solcher aus Geschäftsvorfällen mit anderen Geschäftseinheiten der Gruppe. Die im Zuge des Konsolidierungsverfahrens vorzunehmende Eliminierung von Erträgen und Aufwendungen aus gruppeninternen Geschäftsvorfällen wird bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags einer Geschäftseinheit nicht berücksichtigt. (siehe Artikel 3.1.2. Tz. 3 des OECD-Kommentars zu den Model Rules). Anpassungen von Erträgen und Aufwendungen, die nach der Erwerbsmethode (sog. Purchase Accounting) bei einem Unternehmenszusammenschluss vorgenommen werden, werden ebenfalls nicht berücksichtigt. Dies gilt nicht, wenn der betreffende Beteiligungserwerb vor dem 1. Dezember 2021 stattfand und es der Unternehmensgruppe nicht möglich ist, den Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ohne Berücksichtigung dieser Anpassungen zu bestimmen.

Andere Ertrags- und Aufwandsposten, die statt im Einzelabschluss der Geschäftseinheit im Konzernabschluss berücksichtigt sind und die nicht nach der Erwerbsmethode erfasst sind, können nur insoweit bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags und des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts der

Geschäftseinheit berücksichtigt werden, als sie verlässlich und folgerichtig zu der betreffenden Einheit zurückverfolgt werden können (zum Beispiel aktienbasierte Vergütungen). Dies gilt auch für latente Steuern entsprechend und ist dann auch für Zwecke des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern im Sinne des § 48 Absatz 1 gemäß zu berücksichtigen (vgl. auch Punkt 1.3. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften).

Zu Absatz 2

Absatz 2 befasst sich mit Situationen, in denen die Geschäftseinheit ihren Jahresabschluss auf der Grundlage eines anderen Rechnungslegungsstandards aufgestellt als jenem, der zur Aufstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wird, und es nach vernünftigem Ermessen nicht möglich ist, ihren Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag nach dem von der obersten Muttergesellschaft für den Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandard verlässlich zu berechnen. Für diese Fälle muss grundsätzlich kein neuer Abschluss aufgestellt werden, wenn der damit verbundene Aufwand im Einzelfall unverhältnismäßig ist und des Weiteren drei weitere Voraussetzungen (im Folgenden Nummern 1 bis 3) kumulativ erfüllt sind.

Die Ausnahmeregelung in Absatz 2 ist nur für wenige Ausnahmen gedacht. Eine Unternehmensgruppe verfügt üblicherweise über Mechanismen, um einen von einer Tochtergesellschaft auf deren Ebene erstellten Abschluss im Rahmen der Aufstellung des Konzernabschlusses an den Rechnungslegungsstandard der Muttergesellschaft anzupassen. In solchen Situationen ist es nach vernünftigem Ermessen möglich, den Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der Geschäftseinheit auf der Grundlage des Rechnungslegungsstandards zu berechnen, der zur Aufstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wird.

Ein Anwendungsfall des Absatzes 2 könnte sein, wenn die Unternehmensgruppe vor kurzer Zeit eine Gruppe von Geschäftseinheiten übernommen hat, die in der Vergangenheit einen anderen Rechnungslegungsstandard als die übernehmende Unternehmensgruppe verwendet haben, und wenn es dieser Unternehmensgruppe nach vernünftigem Ermessen nicht möglich ist, die Rechnungslegungssysteme der übernommenen Geschäftseinheiten von deren bisherigem Rechnungslegungsstandard in den Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft zeitnah zu überführen.

Zu Nummer 1

Zunächst muss der Abschluss auf Basis eines anerkannten Rechnungslegungsstandards oder eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards, der zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen angepasst wurde, aufgestellt worden sein. Wenn eine Geschäftseinheit ihre Abschlüsse nicht nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard oder einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard aufstellt, muss sie ihren Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ungeachtet etwaiger praktischer Schwierigkeiten nach dem Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft neu berechnen.

Zu Nummer 2

Als zweite Voraussetzung ist es erforderlich, dass die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen ordnungsgemäß sind. Das bedeutet, dass das interne Kontrollsystem der Geschäftseinheit durch einen Wirtschaftsprüfer überprüft worden ist und nach Maßgabe der im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft vorgesehenen Prüfungsstandards als ordnungsgemäß und verlässlich eingestuft worden ist. Wenn die Geschäftseinheit diese Anforderung in einem Geschäftsjahr nicht erfüllt, muss sie die tatsächlichen Erträge und Aufwendungen für dieses Jahr ermitteln und Mechanismen entwickeln und einsetzen, die gewährleisten, dass die im Abschluss enthaltenen Informationen verlässlich sind.

Zu Nummer 3

Als letzte Voraussetzung sind Anpassungen vorzunehmen, wenn der abweichende Rechnungslegungsstandard insgesamt zu permanenten Differenzen im Verhältnis zum Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft in Höhe von mehr als 1 Million Euro führt. Dies kann beispielsweise gegeben sein, wenn ein Finanzinstrument nach dem Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft als Schuldtitel behandelt wird, nach dem anderen Standard aber als Eigenkapital. In diesem Zusammenhang werden die mit diesem Instrument bezogenen Zahlungen nach dem Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft im Jahresüberschuss berücksichtigt, nach dem anderen Standard jedoch nicht. Dies führt zu einer permanenten Abweichung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags des Inhabers des Instruments. Bei permanenten Differenzen, die 1 Million

Euro übersteigen, ist es erforderlich, dass aufgrund der Anpassungen an den Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft keine Differenzen mehr verbleiben. Für permanente Differenzen, die unterhalb dieser Schwelle liegen, sind nicht ausreichend. Für temporäre Differenzen, einschließlich abweichender Rechnungslegungszeiträume nach unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards, gilt diese Wertgrenze nicht.

Zu § 16 (Betragsmäßige und fremdvergleichskonforme Anpassungen)

§ 16 Absatz 1 schreibt vor, dass Geschäftsvorfälle zwischen in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegenen Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe am Fremdvergleichsgrundsatz zu messen sind und dass die betreffenden Geschäftsvorfälle von allen beteiligten Geschäftseinheiten zum gleichen Preis erfasst werden müssen. Absatz 2 erweitert die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Inlandsfälle. Verluste aus der Veräußerung, der Übertragung oder Überführung von Vermögenswerten zwischen in demselben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten dürfen nur zum Fremdvergleichspreis erfasst werden.

Zu Absatz 1

Nach § 16 kann eine Anpassung erforderlich sein, um eine Doppelbesteuerung oder eine doppelte Nichtbesteuerung nach diesem Gesetz zu vermeiden. Dies ist der Fall, wenn das steuerpflichtige Einkommen einer oder mehrerer Geschäftseinheiten, die an demselben Geschäftsvorfall beteiligt sind, unter Verwendung eines anderen Verrechnungspreises als dem in der Rechnungslegung verwendeten ermittelt wird. Diese Unterschiede können in der eingereichten Steuererklärung oder später bei der Prüfung der Steuererklärung einer oder mehrerer Parteien des Geschäftsvorfalles auftreten. Wenn die Unternehmensgruppe zur Berechnung ihres steuerpflichtigen Einkommens den in ihrer Rechnungslegung berücksichtigten Verrechnungspreis verwendet hat und die zuständigen Steuerbehörden keine Verrechnungspreiskorrektur verlangen, ist dieser Preis auch für die Mindeststeuer-Gewinnermittlung maßgebend. In diesem Fall sind keine Anpassungen erforderlich.

Sind sich alle zuständigen Steuerbehörden einig, dass ein Verrechnungspreis an denselben Preis angepasst werden muss, um den Fremdvergleichsgrundsatz widerzuspiegeln, müssen alle am Geschäftsvorfall beteiligten Steuerpflichtigen ihre Mindeststeuer-Gewinne oder Mindeststeuer-Verluste dementsprechend anpassen. Ein solcher Fall liegt beispielsweise vor, wenn die zuständigen Behörden aller betroffenen Steuerhoheitsgebiete ein bi- oder multilaterales Advance Pricing Agreement (APA) vereinbart haben. Die Anpassungen des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts müssen für die Zwecke dieses Gesetzes einheitlich auf alle Beteiligten des Geschäftsvorfalles angewandt werden und zwar in Übereinstimmung mit dem im Rahmen des APA vereinbarten Fremdvergleichspreis. Wenn die zuständigen Steuerbehörden im Zusammenhang mit einer Prüfung der Steuererklärungen der Beteiligten des Geschäftsvorfalles übereinkommen, dass ein Verrechnungspreis angepasst werden muss, muss jede betroffene Geschäftseinheit ihren Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust entsprechend anpassen.

In einigen Fällen kann der Verrechnungspreis, der in der Rechnungslegung der an dem Geschäftsvorfall beteiligten Steuerpflichtigen verwendet wird, von dem Verrechnungspreis abweichen, der zur Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens eines Steuerpflichtigen verwendet wird, nicht jedoch von dem Verrechnungspreis, der zur Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens eines anderen Steuerpflichtigen in einem anderen Steuerhoheitsgebiet herangezogen wird. Hierzu kann es beispielsweise kommen, wenn ein unilaterales APA vereinbart wurde. Ebenso kann dieses Problem auftreten, wenn eine Geschäftseinheit eine Steuererklärung im Rahmen eines Selbstveranlagungssystems einreicht und die Steuerbilanz von der Handelsbilanz abweicht, um die inländischen Verrechnungspreisvorschriften zu erfüllen. Schließlich betrifft dies auch Fälle, in denen eine Steuerbehörde die Steuererklärung nur einer Geschäftseinheit berichtigt.

Wenn derartige Unterschiede auftreten, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der für die Zwecke der Besteuerung verwendete Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust muss dann nach § 16 entsprechend angepasst werden, um eine Doppelbesteuerung oder eine doppelte Nichtbesteuerung für Zwecke der Mindestbesteuerung zu vermeiden. Konkret bedeutet dies, dass auch eine unilaterale Verrechnungspreisanpassung zu einer entsprechenden Anpassung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts aller Beteiligten des Geschäftsvorfalles führt. Dies gilt jedoch nach Satz 2 nicht, wenn eine unilaterale Verrechnungspreisanpassung das steuerpflichtige Einkommen der Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet erhöht oder verringert

– dessen nominaler Steuersatz unter dem Mindestsatz liegt oder

- welches in Bezug auf die Unternehmensgruppe in beiden der unilateralen Verrechnungspreisanpassung vorausgehenden Geschäftsjahre ein Niedrigsteuerhoheitsgebiet war.

§ 16 stellt keine über den Fremdvergleichsgrundsatz hinausgehenden Voraussetzungen an die erforderliche Anpassung. Die Vorschrift verlangt also insbesondere keine strenge zeitliche Verknüpfung.

Zu Absatz 2

Auch Geschäftsvorfälle zwischen in Minderheitsbesitz stehenden Geschäftseinheiten im Sinne des § 53 und anderen Geschäftseinheiten, die in dem selben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, müssen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bewertet werden. Denn in Minderheitsbesitz stehende Geschäftseinheiten werden bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes der Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet nicht berücksichtigt. Dies hat zur Folge, dass dessen Gewinne und Verluste aus Geschäftsvorfällen nicht durch die auf das Steuerhoheitsgebiet bezogene Betrachtungsweise (jurisdictional blending) ausgeglichen werden. Zudem würde die Nichtberücksichtigung von Geschäftsvorfällen auf Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes die Berechnungen des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für das Steuerhoheitsgebiet und die in Minderheitsbesitz stehenden Geschäftseinheiten verzerren. Ebenso müssen auch Geschäftsvorfälle zwischen Investmenteinheiten und anderen Geschäftseinheiten, die in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erfasst werden.

Darüber hinaus bedürfen Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten, die in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, bedürfen in der Regel keiner Anpassung. Denn die Verlagerung von einem Steuerpflichtigen zu einem anderen Steuerpflichtigen innerhalb desselben Steuerhoheitsgebiets beeinflusst in der Regel nicht den Mindeststeuer-Gesamtgewinn oder Mindeststeuer-Gesamtverlust der Unternehmensgruppe in diesem Steuerhoheitsgebiet. Anders ist es hingegen, wenn die Veräußerung, Übertragung oder Überführung von Vermögenswerten zu Verlusten führen und diese Verluste in die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder des Mindeststeuer-Verlusts einfließen. In diesem Fall ist die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auch innerhalb desselben Steuerhoheitsgebiets geboten. Mit dieser Regelung soll die innerstaatliche Generierung von Verlusten durch Preisgestaltungen verhindert werden. § 16 ist daher nicht anwendbar, wenn diese Preisgestaltung keinen Einfluss auf den Mindeststeuer-Gewinn hat, etwa weil der Verlust bei der Berechnung nicht berücksichtigt werden kann. Wenn also die berichtspflichtige Geschäftseinheit von ihrem Wahlrecht nach § 35 Gebrauch gemacht hat, wird der durch unlautere Preisgestaltungen erzielte Verlust nach den Konsolidierungsgrundsätzen ausgeglichen und eliminiert. In diesem Fall findet der ansonsten nach § 16 anzupassende Verlust keinen Niederschlag in der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts. Bei der übernehmenden Geschäftseinheit sind die korrespondierenden Folgen zu ziehen.

Zu Absatz 3

Gemäß Absatz 3 wird die Anpassungen in der Mindeststeuer-Gewinnermittlung jedes Beteiligten wird entsprechend § 50 Absatz 1 und 2 berücksichtigt. Das heißt eine Minderung des Verrechnungspreises für ein vorangegangenes Geschäftsjahr erfolgt für dieses Geschäftsjahr, während die Erhöhung des Verrechnungspreises für ein vorangegangenes Geschäftsjahr in dem Jahr erfolgt, in dem die Änderung vorgenommen wird (Zeitpunkt der geänderten Steuerfestsetzung).

Zu § 17 (Korrespondierende Einstufung von Finanzinstrumenten)

Satz 2 setzt Punkt 2.3. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu Abschnitt 2 (Ermittlungsgrundsätze und Anpassungen)

Zu Unterabschnitt 1 (Allgemeine Bestimmungen)

Zu § 18 (Hinzurechnungen und Kürzungen)

§ 18 dient als Scharniernorm zwischen der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts in § 15 und den im Katalog aufgeführten Anpassungsbeträgen. Einzig die Nummern 6 und 7 enthalten eine abschließende Regelung für unzulässige Aufwendungen. Die Norm verweist auf die in diesem Gesetz definierten Beträge, die einer Hinzurechnung oder Kürzung nach § 15 Absatz 1 unterliegen. Für die jeweiligen Beträge, die der Hinzurechnung oder Kürzung unterliegen, wird auf die Begründung der jeweiligen Normen verwiesen.

Die Hinzurechnungen und Kürzungen sollen den Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust so anpassen, dass er möglichst weitgehend die steuerliche Behandlung der aufgeführten Posten in den unterschiedlichen Steuerhoheitsgebieten reflektiert und die üblich und charakteristisch für die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns der meisten Inclusive Framework Steuerhoheitsgebieten sind. Die Vorschriften basieren auf den im Rahmen der OECD/G20 vereinbarten Model Rules des Inclusive Frameworks. Sie dienen damit nicht nur der Angleichung an das deutsche Körperschaftsteuersystem, sondern stellen eine Annäherung für alle beteiligten Steuerhoheitsgebiete gleichermaßen dar. Folglich wird es für jedes Steuerhoheitsgebiet zu Unterschieden in Bezug auf die herkömmliche Körperschaftsteuerermittlung kommen. Gleichzeitig sollte der Umfang der Korrekturen auf ein Minimum reduziert werden, sodass die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts für den Steuerpflichtigen sowie für die Finanzverwaltungen administrierbar bleibt.

§ 18 verweist einzig für die in den Nummern 6 und 7 erfassten Aufwendungen auf keine andere Vorschrift.

Bestechungsgelder, Schmiergelder und andere illegale Zahlungen können nach den Regeln der Rechnungslegung als Ausgaben angesetzt werden, sind aber in den meisten Ländern des Inclusive Framework steuerlich nicht berücksichtigungsfähig. Für die Zwecke von § 18 Nummer 6 ist eine Zahlung illegal, wenn sie nach den für die Geschäftseinheit, die die Zahlung geleistet hat, geltenden Gesetzen oder nach den für die oberste Muttergesellschaft geltenden Gesetzen rechtswidrig ist.

§ 18 Nummer 7 legt fest, dass Bußgelder und Sanktionen, die von einem Gericht oder einer Behörde festgesetzt wurden, ebenfalls nicht berücksichtigungsfähig sind, wenn sie eine Wesentlichkeitsschwelle von jeweils 50 000 Euro im Geschäftsjahr überschreiten. Die Wesentlichkeitsschwelle in Nummer 7 in Höhe von 50 000 Euro gilt auch für Bußgelder und Sanktionen, die in regelmäßigen Abständen aus demselben Grunde verhängt werden (zum Beispiel Tagessätze), wenn sie in einem einzigen Geschäftsjahr zusammengefasst 50 000 Euro erreichen oder überschreiten. Dieser Schwellenwert, soll die steuerliche Berücksichtigung geringer Bußgelder und Sanktionen ermöglichen, um die Komplexität bei der Verfolgung geringerer Bußgelder einzudämmen. Für Bestechungs- und Schmiergelder sowie andere illegale Zahlungen nach Nummer 6 gibt es keinen solchen Schwellenwert; sie sind stets hinzuzurechnen. Eine Geldbuße oder Sanktion im Sinne dieser Norm liegt vor, wenn sie nach den für die Geschäftseinheit, die die Zahlung geleistet hat, geltenden Gesetzen oder nach den für die oberste Muttergesellschaft geltenden Gesetzen durch Geldbuße oder Sanktion geahndet werden könnte. Mit Geldbußen geht i. d. R. neben dem repressiven Charakter auch eine Gewinnabschöpfung einher. Die Hinzurechnung nach § 18 Nummer 7 2. Halbsatz unterbleibt, soweit mit der Geldbuße der wirtschaftliche Vorteil, der durch den Gesetzesverstoß erlangt wurde, abgeschöpft worden ist und zugleich die Steuern vom Einkommen und Ertrag, die auf den wirtschaftlichen Vorteil entfallen, bei der Bemessung des Vorteils nicht abgezogen worden sind (Fall der sog. Bruttoabschöpfung). Dadurch soll eine Doppelbelastung der jeweiligen Geschäftseinheit vermieden werden.

Zu § 19 (Gesamtsteueraufwand)

Der Gesamtsteueraufwand ergibt sich aus dem positiven oder negativen Saldo der nach § 19 erfassten Steuern. Diese können zunächst die nach Nummer 1 erfassten Steuern im Sinne des § 43, einschließlich erfasster latenter Steuern sein. Daneben kann sich ein Steueraufwand nach Nummer 2 aus Mindeststeuerregelungen ergeben. Diese lassen sich in eine anerkannte nationale Mindeststeuer, eine anerkannte PES oder eine anerkannte SES unterteilen. Schließlich können auch unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern nach Nummer 3 den Saldo des Gesamtsteueraufwandes beeinflussen.

Zu Nummer 1

Die nach Nummer 1 erfassten Steuern, die bei der Berechnung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags in der Rechnungslegung der Geschäftseinheit abgezogen wurden, müssen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts wieder hinzugerechnet oder in Ausnahmefällen (zum Beispiel bei einer Erstattung) abgezogen werden.

Anrechenbare Steuern sind grundsätzlich nicht vom steuerpflichtigen Einkommen abzugsfähig, sondern verringern den Steuerbetrag. Entsprechend stellen sie für Zwecke dieses Gesetzes auch eine Erhöhung des Nenners (= Erhöhung der erfassten Steuern) bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes dar. Im Fall eines Steuerabzugs führt Nummer 1 zu einer positiven Anpassung des Zählers (= Erhöhung im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts). Hierdurch wird nach diesem Gesetz ein Gleichlauf zwischen Steuerabzug und Steueranrechnung erreicht.

Die Hinzurechnung erfasst auch Teile des steuerpflichtigen Gewinns oder Verlusts, der von der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ausgenommen ist.

Beispiel

Eine Geschäftseinheit erwirtschaftete im Geschäftsjahr 1 einen Gewinn von 120 Euro und zahlt bei einem Steuersatz von 10 Prozent 12 Euro Steuern. Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss beträgt nach Abzug der Steuer somit 108 Euro. Nimmt man ferner an, dass für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts 20 GE auszunehmen sind, wären auch die entsprechenden erfassten Steuern in Höhe von annahmegemäß 2 Euro (20 x 10 Prozent) auszunehmen. In diesem Fall beträgt der Mindeststeuer-Gewinn der Geschäftseinheit 100 Euro, während erfasste Steuern in Höhe von 10 Euro vorliegen, sodass der effektive Steuersatz 10 Prozent beträgt. Wenn nur diese Steuern in Höhe von 10 Euro dem Gewinn von 108 Euro hinzuzurechnen wären, würde der korrigierte Mindeststeuer-Gewinn nach Abzug der auszunehmenden Gewinne 98 Euro betragen (108 + 10 – 20). Die 2 Euro, die den auszunehmenden Gewinnen zuzurechnen sind, können grundsätzlich bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns abgezogen werden. Damit würde der effektive Steuersatz 10,2 Prozent betragen. Indem allerdings zunächst 12 Euro dem Mindeststeuer-Gewinn hinzugerechnet werden, beträgt der Gewinn richtigerweise 100 Euro (108 + 12 – 20) und der effektive Steuersatz liegt bei 10 Prozent.

Durch den Einschub in Nummer 1 „einschließlich erfasster latenter Steuern“, wird klargestellt, dass auch latente Steuern Eingang in die Berechnung des Gesamtsteueraufwands finden. So mindern beispielsweise latente Steuererträge aus der Abgrenzung aktiver latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge den Gesamtsteueraufwand.

Zu Nummer 2

Die Berücksichtigung einer anerkannten nationalen NES fußt grundsätzlich auf den gleichen Erwägungen wie die Berücksichtigung der erfassten Steuern nach Nummer 1, da diese Steuer ebenfalls die Steuererhöhungsbeträge für ein Steuerhoheitsgebiet reduziert. Abhängig davon, ob es sich bei der nationalen NES um eine anerkannte oder eine nicht anerkannte Mindeststeuer handelt, ist die Steuerlast entweder als erfasste Steuer im Gesamtsteueraufwand zu berücksichtigen (nicht-erkannte nationale NES) oder aber als „anrechenbare“ Steuer bei der Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags nach § 52 Absatz 2 mindernd zu berücksichtigen (anerkannte nationale Mindeststeuer). Letzteres würde dazu führen, dass der Steuererhöhungsbetrag aus der Ermittlung des Gesamtsteueraufwands der inländischen Geschäftseinheiten zu eliminieren wäre. In gleicher Weise sind auch Steuern aus der Anwendung einer anerkannten SES und einer anerkannten PES auszunehmen.

Zu Nummer 3

Unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern sind keine nach Nummer 1 erfassten Steuern. Sie müssen jedoch wieder hinzugerechnet werden, da es sich bei diesen Steuern im Wesentlichen um Guthaben handelt, die eine Unternehmensgruppe zu einem beliebigen Zeitpunkt durch Ausschüttung einer Dividende zurückerstattet bekommen kann. Als solches sollten sie bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nicht als Aufwand behandelt werden. Wenn unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern gezahlt wurden oder angefallen sind und als Aufwand einbezogen werden, müssen sie wieder hinzugerechnet werden. Werden dagegen unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern der Unternehmensgruppe in einem Geschäftsjahr erstattet oder angerechnet, muss entweder ein entsprechender Ertragsposten zu erfassen oder der Steueraufwands (je nach Behandlung in der Rechnungslegung) zu korrigieren.

Zu § 20 (Dividendenkürzungsbetrag)

Der Dividendenkürzungsbetrag setzt sich zusammen aus Dividenden oder anderen Gewinnausschüttungen aus Eigenkapitalbeteiligungen. Dazu gehören auch Bezüge nach § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes. Dies allerdings nur dann, wenn der Empfänger dieser Gewinnausschüttungen eine Schachtelbeteiligung nach Nummer 1 oder eine Langzeitbeteiligung nach Nummer 2 hält.

Derartige Gewinnausschüttungen werden in den Steuerhoheitsgebieten regelmäßig von der Besteuerung ausgenommen, sodass dem für Rechnungslegungszwecke ermittelten Ertrag typischerweise keine steuerpflichtigen Einnahmen gegenüberstehen. Die Berücksichtigung dieser (steuerfreien) Erträge bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts, würde jedoch dazu führen, dass einbezogenen Erträgen keine er-

fassten Steuern gegenüberstünden und somit nicht sachgerecht das Risiko einer Nachversteuerung erhöhen würden. Einzig kurzzeitige Gewinnausschüttungen aufgrund von Streubesitzbeteiligungen sind vom Anwendungsbereich dieser Vorschrift ausgenommen und werden damit nicht vom Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust abgezogen. Dies vollzieht die steuerliche Behandlung von Streubesitzbeteiligungen der meisten Inclusive Framework Steuerhoheitsgebieten nach.

Dennoch kann der Begriff der Gewinnausschüttungen im Sinne dieses Gesetzes Unterschiede zum bestehenden nationalen Recht aufweisen, sodass mit Blick auf das deutsche Steuerrecht Unterschiede zur Behandlung von Steuerpflichtigen unter § 8b des Körperschaftsteuergesetzes auftreten können.

Zu Absatz 1

Zu Nummer 1

Nach Nummer 1 sind Gewinnausschüttungen erfasst, wenn die Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe zusammen mindestens 10 Prozent am Gewinn, Kapital, Rücklagen oder Stimmrechten an der ausschüttenden Einheit zum Zeitpunkt der Ausschüttung halten. Diese werden im Gesetz als Schachtelbeteiligungen definiert. In die Betrachtung fließen kumuliert die Beteiligungen aller Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe ein, sodass es nicht nur darauf ankommt, ob eine einzelne Geschäftseinheit mehr oder weniger als 10 Prozent der Anteile hält (Gruppenbetrachtung).

Hierbei handelt es sich einerseits um Eigenkapitalbeteiligungen. Andererseits werden Stimmrechte neben den Rechten auf eine Teilhabe an der Gewinnverteilung, Kapital oder Stimmrechten im Rahmen der Beteiligung berücksichtigt, weil sie ebenfalls eine Beteiligung des Anteilseigners an der Einheit widerspiegeln.

Eine Eigenkapitalbeteiligung wird von der Geschäftseinheit gehalten, die wirtschaftlicher Eigentümer ist. Es kommt somit darauf an, welche Geschäftseinheit im Rahmen einer Gesamtbetrachtung im Wesentlichen den Nutzen aus einer Beteiligung ziehen kann und die Risiken zu tragen hat und dass auf diese Rechte und Pflichten im Prüfungszeitraum nicht verzichtet wurde oder anderen übertragen wurden.

Zu Nummer 2

Nach Nummer 2 werden die Eigenkapitalbeteiligungen erfasst, die zum Zeitpunkt der Ausschüttung für einen ununterbrochenen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten von der Geschäftseinheit gehalten werden, die die Dividenden oder die anderen Gewinnausschüttungen empfängt (Einzelbetrachtung). Diese werden im Gesetz als Langzeitbeteiligungen definiert.

Für die Annahme einer Eigenkapitalbeteiligung im Sinne der Nummer 2 ist eine Beteiligungsquote wie im Rahmen der Nummer 1 nicht erforderlich. Vielmehr werden hiervon auch Ausschüttungen infolge von Eigenkapitalbeteiligungen erfasst, die gerade nicht in Höhe von 10 Prozent oder mehr bestehen.

Maßgeblich ist, dass zum Zeitpunkt der Ausschüttung die Eigenkapitalbeteiligung mindestens zwölf Monate lang ununterbrochen bestand. Die Höhe der Beteiligung kann im Verlauf eines Geschäftsjahres schwanken, sodass die zum Zeitpunkt der Ausschüttung erhaltene Dividende möglicherweise nicht unbedingt den Umfang der Rechte widerspiegelt, die während des Geschäftsjahres gehalten wurden. Vielmehr lässt die Höhe der Dividende nur einen typisierten Rückschluss auf die wirtschaftliche Beteiligung zum Zeitpunkt des Verteilungsbeschlusses zu. Die Eigenkapitalbeteiligung wird vom Tag der Ausschüttung rückwirkend über einen einjährigen Zeitraum bewertet. Hiervon ist auch ein Wechsel der Anteilseigner erfasst. In diesem Zusammenhang beruht die Gewinnausschüttung stets auf den zuletzt erworbenen Anteilen innerhalb derselben Anteilsklassen, also auf Anteilen der Einheit, die dieselben Rechte gewähren.

Beispiel

Eine Einheit gibt einerseits Aktien aus, die ein Recht auf Teilhabe am Gewinn und an einem Liquidationserlös nach Auflösung der Gesellschaft gewähren. Andererseits werden Vorzugsaktien ausgegeben, die jährlich das Recht auf eine Dividende in Höhe von 100 Euro und nach zehn Jahren in Höhe von 2 000 Euro gewähren. Hier liegen zwei unterschiedliche Anteilsklassen vor.

Für die Ermittlung der Haltedauer einer Eigenkapitalbeteiligung, die die Geschäftseinheit hält, kommt es nur darauf an, wie lange die Geschäftseinheit selbst diese Eigenkapitalbeteiligung hält. So muss beispielsweise eine Geschäftseinheit, die Anteile an einem Investmentvehikel hält, der seinerseits die Beteiligungen hält,

aus denen die Gewinnausschüttungen für die Geschäftseinheit letztendlich resultieren, nur die Haltedauer der Fondsanteile ermitteln; im Rahmen des § 20 ist dagegen irrelevant, wie lange das Investmentvehikel wiederum eine Eigenkapitalbeteiligung gehalten hat.

Zu Absatz 2

In den Dividendenkürzungsbetrag fließen keine Gewinnausschüttungen ein, die aus Anteilen an einer Investmenteinheit stammen, für die das Wahlrecht im Sinne des § 72 ausgeübt worden ist.

Satz 2 setzt Punkt 2.3. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu § 21 (Gewinne oder Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen)

Nach § 21 werden Gewinne und Verluste, die aus den drei aufgeführten Tatbeständen entstehen, vom Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ausgenommen. Nach Nummer 1 sind dies im Falle einer Schachtelbeteiligung einerseits Gewinne und Verluste aus der Änderung des beizulegenden Zeitwertes und andererseits aus deren Veräußerung. Nach Nummer 2 werden auch Gewinne und Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, ausgenommen. In den Anwendungsbereich des § 21 fallen ausschließlich Gewinne und Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen.

Zu Nummer 1

Die erste ausgenommene Art von Gewinnen oder Verlusten beruht auf Änderungen des beizulegenden Zeitwertes im Rahmen einer Schachtelbeteiligung. Da diese Gewinne bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts außer Ansatz bleiben, sind Gewinne infolge von Änderungen des beizulegenden Zeitwertes zu kürzen, während entsprechende Verluste hinzugerechnet werden müssen.

Zusätzlich sind auch alle Gewinne und Verluste aus bestimmten Veräußerungsgewinnen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts herauszurechnen. Dies gilt für Veräußerungsgewinne von Schachtelbeteiligungen und umfasst damit Beteiligungen, bei denen die Unternehmensgruppe insgesamt zumindest 10 Prozent der Eigenkapitalanteile an der Einheit hält. Dies erfasst Anteile an Geschäftseinheiten, Joint Ventures sowie Anteile an allen weiteren Einheiten, die über eine Schachtelbeteiligung gehalten werden.

Die Berücksichtigung von Veräußerungsgewinnen in Nummer 1 ergänzt die Regelung zum Dividendenkürzungsbetrag nach § 20 Absatz 1 Nummer 1. Somit sind nicht nur laufende Gewinne, sondern auch damit in Zusammenhang stehende Veräußerungsgewinne zu berücksichtigen. Der Grund für die Berücksichtigung von Veräußerungsgewinnen besteht darin, dass auch andere Jurisdiktionen regelmäßig eine entsprechende Freistellung von der Steuerbemessungsgrundlage vorsehen. Somit soll die übliche steuerliche Behandlung von qualifizierten Veräußerungsgewinnen auch typisiert in § 21 Absatz 1 Nummer 1 Alternative 2 berücksichtigt werden. Im Gegensatz zu § 20 Absatz 1 wird die Regelung für Schachtelbeteiligungen jedoch nicht um eine Regelung zu Langzeitbeteiligungen ergänzt.

Zu Nummer 2

Nummer 2 nimmt schließlich Gewinne und Verluste bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts aus, wenn die Gewinne und Verluste aus der Anwendung der Equity-Methode resultieren. Diese wird nach den Rechnungslegungsstandards regelmäßig dann angewendet, wenn eine Unternehmensgruppe einen maßgeblichen, nicht jedoch einen beherrschenden Anteil an einer Einheit hält. Typischerweise wird eine solche Beteiligung bei einer Beteiligungsquote zwischen 20 Prozent und 50 Prozent angenommen. Diese Einheiten sind zwar assoziierte Unternehmen oder Joint Ventures für Rechnungslegungszwecke, aber grundsätzlich keine Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe im Sinne dieses Gesetzes, da sie nicht von der Unternehmensgruppe beherrscht werden. Diesbezüglich sind allerdings die Vorschriften über besondere Beteiligungsstrukturen zu beachten.

Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ist um die Gewinne infolge der Anwendung der Equity-Methode zu kürzen. Verluste infolge der Anwendung der Equity-Methode sind dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag hinzuzurechnen.

Zu § 22 (Gewinne oder Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen)

Nach IFRS besteht grundsätzlich ein Wahlrecht, ob Sachanlagen nach dem cost model (Anschaffungskostenmodell) oder der revaluation method (Neubewertungsmethode) bewertet werden. Die durch die Bemessung anhand des beizulegenden Zeitwertes im Rahmen der Neubewertungsmethode entstehenden Wertsteigerungen werden regelmäßig im sonstigen Ergebnis (OCI – other comprehensive income) erfolgsneutral ausgewiesen. Allerdings werden durch die Neubewertungsmethode entstehende Wertminderungen typischerweise ertragswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung gebucht. Damit diese Unterscheidung im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts angemessen Berücksichtigung findet, werden nach § 22 auch die im OCI festgehaltenen Wertänderungen in die Ermittlung einbezogen. Dies betrifft sowohl Wertsteigerungen als auch Wertminderungen.

In diesem Sinne umfasst § 22 Nettogewinne oder Nettoverluste innerhalb eines Geschäftsjahres, die infolge der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen entstehen. Der Begriff Nettogewinne oder Nettoverluste erfasst zudem alle damit in Zusammenhang stehenden Steuern. Die erfassten Steuern (einschließlich latenter Steuern) werden im Rahmen der Ermittlung der angepassten erfassten Steuern im vierten Teil des Gesetzes berücksichtigt. Durch die Einbeziehung der erfassten Steuern in § 22 soll sichergestellt werden, dass diese erfassten Steuern nicht (im Ergebnis) abgezogen werden und in die Ermittlung des effektiven Steuersatzes einfließen. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Veräußerung des jeweiligen Sachwertes steuerbefreit erfolgen kann.

Darüber hinaus müssen drei weitere Voraussetzungen erfüllt sein, damit es sich um Gewinne oder Verluste im Sinne der Norm handelt. Zum einen ist eine geschäftsjährliche, also periodische, Anpassung des Buchwertes einer Sachanlage an den beizulegenden Zeitwert erforderlich. Zum anderen müssen die Wertänderungen im OCI festgehalten werden. Schließlich dürfen die Gewinne oder Verluste nicht bereits im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ausgewiesen werden, um in den Anwendungsbereich der Vorschrift zu fallen.

Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit können nach § 33 Vermögenswerte und Schulden, die im Konzernabschluss zum beizulegenden Zeitwert erfasst oder bei denen Anpassungen aufgrund von Wertminderungstests vorgenommen worden sind, bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts abweichend hiervon mit dem Buchwert (Realisationsmethode) angesetzt werden. Die Ausübung dieses Wahlrechts führt für Zwecke des § 22 dazu, dass Wertänderungen im OCI bereits keinen Eingang in die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts finden, sondern der entsprechende Betrag bis zur Veräußerung der Vermögenswerte „aufgeschoben“ wird.

Zu § 23 (Asymmetrische Fremdwährungsgewinne oder Fremdwährungsverluste)**Zu Absatz 1**

§ 23 sieht Anpassungen bei asymmetrischen Fremdwährungsgewinnen oder -verlusten vor. Diese Gewinne und Verluste resultieren grundsätzlich aus Differenzen zwischen den für Zwecke der Rechnungslegung und den für steuerliche Zwecke maßgeblichen funktionalen Währungen (zum Beispiel der für externe Rechnungslegungszwecke erstellte Jahresabschluss der Geschäftseinheit lautet auf Euro und die steuerliche Gewinnermittlung erfolgt nach US-Dollar). Für Fälle, in denen die funktionalen Währungen übereinstimmen (zum Beispiel der für externe Rechnungslegungszwecke erstellte Jahresabschluss und steuerliche Gewinnermittlung lauten auf Euro), sind für Zwecke dieses Gesetzes grundsätzlich keine Anpassungen vorgesehen, sodass sonstige im Jahresabschluss enthaltene Fremdwährungsgewinne oder Fremdwährungsverluste auch bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts zu berücksichtigen sind (zum Beispiel Gewinne oder Verluste aus der Anpassung der Einzelabschlüsse an die Berichtswährung der berichtenden Einheit).

§ 23 Absatz 1 unterscheidet dabei grundsätzlich vier unterschiedliche Sachverhaltskonstellationen. Die Nummern 1 und 2 beschränken sich auf Anpassungen, die auf unmittelbaren Abweichungen zwischen den für handels- und den für steuerrechtliche Zwecke maßgebenden funktionalen Währungen beruhen. Nummern 3 und 4 erweitern den Blick auf dritte Währungen, die weder die für steuerliche Zwecke noch die für die externe Rechnungslegung maßgeblichen Währungen darstellen.

Zu Nummer 1

Nummer 1 nimmt Konstellationen in den Blick, in denen Geschäftsvorfälle in der für Zwecke der Rechnungslegung maßgeblichen Währung abgewickelt werden und sich für steuerliche Zwecke aufgrund einer abweichenden Währung ein Gewinn oder Verlust materialisiert. Um die steuerliche Behandlung für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nachzuvollziehen, führt Nummer 1 zu einer positiven Anpassung, wenn ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht und zu einer negativen Anpassung, wenn ein steuerpflichtiger Verlust entsteht.

Beispiel

A Co ist eine in Steuerhoheitsgebiet A belegene Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe. Die für steuerliche Zwecke maßgebliche Währung von A Co lautet auf Euro, wohingegen die für Zwecke der Rechnungslegung maßgebliche Währung auf US-Dollar lautet. Zu Beginn des Geschäftsjahres hält A Co. eine nichtverzinsliche Anleihe mit einem Nennwert von 1.000 US-Dollar. Der Währungskurs beträgt zu diesem Zeitpunkt 1 Euro : 1 US-Dollar. Am Ende des Geschäftsjahres hat der Euro gegenüber dem Dollar auf 1 Euro : 1,25 US-Dollar zugelegt. Da die für steuerliche Zwecke maßgebliche Währung auf Euro lautet, wird bei der steuerlichen Gewinnermittlung ein Verlust in Höhe von 200 Euro (1 000 Euro / 1,25) einbezogen. Unterstellt man andere Einkünfte in Höhe von 500 Euro und einen Steuersatz in A von 20 Prozent, resultiert nach Abzug des Währungsverlusts ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe von 300 Euro und eine Steuerschuld von 60 Euro. Da für Zwecke der Rechnungslegung hingegen kein Anpassungsbedarf besteht (Anleihe lautet auf US-Dollar), stehen den anderen Einkünften in Höhe von 625 US-Dollar (500 Euro x 1,25), keine Verluste gegenüber. Folglich würde die effektive Steuerbelastung ohne die Anpassung nach Nummer 1 bei 12 Prozent (75 US-Dollar / 625 US-Dollar) liegen und eine Nachversteuerung evozieren. Um dieses nicht intendierte Ergebnis zu vermeiden, bezieht Nummer 1 den Fremdwährungsverlust bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns mit ein.

Zu Nummer 2

Nummer 2 stellt die spiegelbildliche Situation zu Nummer 1 dar und verlangt eine Anpassung bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts, wenn Transaktionen in der für steuerrechtliche Zwecke maßgeblichen Währung abgewickelt werden, für Zwecke der Rechnungslegung allerdings eine abweichende Währung zugrunde gelegt wird. Insoweit macht Nummer 2 eine negative Anpassung erforderlich, wenn ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht und eine positive Anpassung, wenn ein steuerpflichtiger Verlust entsteht.

Beispiel

A Co ist eine in Steuerhoheitsgebiet A belegene Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe. Die für steuerliche Zwecke maßgebliche Währung von A Co lautet auf Euro, wohingegen die für Zwecke der Rechnungslegung maßgebliche Währung auf US-Dollar lautet. Zu Beginn des Geschäftsjahres schließt A Co. einen Kreditvertrag in Euro ab. Am Ende des Geschäftsjahres zahlt A Co. 500 Euro Zinsen, die sich bei einem Währungskurs von 1 Euro : 1 US-Dollar in 500 US-Dollar Zinsaufwand im Rahmen des Konzernabschlusses niederschlagen. Im zweiten Geschäftsjahr fällt der Dollar im Vergleich zum Euro bei einem Wechselkurs von 1 Euro : 1,25 US-Dollar sodass die Zinszahlungen steuerrechtlich und in der Rechnungslegung in Höhe von 500 Euro beziehungsweise 500 US-Dollar den Konzerngewinn mindern. Durch die Währungskursschwankungen ist allerdings gleichzeitig erforderlich, dass der Unterschiedsbetrag zwischen dem zu zahlenden Betrag (625 US-Dollar) und dem Zinsaufwand als Währungsverlust in Höhe von 125 US-Dollar aufwandswirksam berücksichtigt wird. Da diesem Differenzbetrag allerdings kein steuerlicher Gewinn gegenübersteht, sieht Nummer 2 eine entsprechende Anpassung in gleicher Höhe vor. Soweit die für steuer- und Zwecke der Rechnungslegung maßgeblichen Währungen abweichen, wird durch Nummer 2 für die beschriebenen Fälle die Wirkung der Wechselkursschwankung auf die effektive Steuerbelastung neutralisiert.

Zu Nummer 3

Nummer 3 bezieht sich auf Drittwährungen, also Währungen, die weder die für handels- noch die für steuerrechtliche Zwecke maßgebliche Währung darstellen. Nummer 3 bezieht sich auf Währungsgewinne und -verluste, die sich aus dem Verhältnis von der für Zwecke der Rechnungslegung maßgeblichen funktionalen Währung und einer Drittwährung ergeben. Ergibt sich ein Gewinn ist negative Anpassungen bei der Ermittlung des Mindeststeuer-

Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts vorzunehmen. Ergibt sich ein Verlust, ist eine positive Anpassung bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts vorzunehmen.

Beispiel

A Co ist eine im Steuerhoheitsgebiet A belegene Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe. Die für steuerliche Zwecke maßgebliche Währung von A Co lautet auf Euro, wohingegen die für Zwecke der Rechnungslegung maßgebliche Währung auf US-Dollar lautet. Im ersten Geschäftsjahr verkauft A Co u. a. Waren an Kunden in Großbritannien. Die Wechselkurse betragen 1 Pfund : 1,1 Euro, 1 Pfund : 1,8 US-Dollar und 1 US-Dollar : 0,61 Euro. Für die verkauften Waren auf Ziel in Höhe von 100 Pfund, setzt A Co entsprechend eine Forderung für steuerliche (handelsrechtliche) Zwecke in Höhe von 110 Euro (180 US-Dollar) an. Im zweiten Jahr wird die Forderung in Höhe von 100 Pfund beglichen. Derweil haben sich die Wechselkurse wie folgt entwickelt: 1 Pfund : 1,21 Euro, 1 Pfund : 1,98 US-Dollar und 1 US-Dollar : 0,61 Euro. Somit entsprechen 100 Pfund nunmehr 121 Euro beziehungsweise 198 US-Dollar. In Bezug auf die für steuerliche Zwecke maßgebliche Währung entsteht folglich ein Währungsgewinn in Höhe von 11 Euro (= 121-110), der allerdings im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung nicht berücksichtigungsfähig ist. Für Zwecke der Rechnungslegung ergibt sich gleichzeitig ein Währungsgewinn in Höhe von 18 US-Dollar (= 198 – 180), der ertragswirksam verbucht wird.

Da der Währungsgewinn auf Schwankungen zwischen der für Zwecke der Rechnungslegung maßgeblichen funktionalen Währung (US-Dollar) und einer dritten Währung (Pfund) zurückzuführen ist, sind vorliegend weder Nummer 1 noch Nummer 2 einschlägig. Im vorliegenden Fall führt die Anwendung von Nummer 3 dazu, dass der Währungsgewinn für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts keine Berücksichtigung findet. Dem entsprechend ist eine negative Anpassung des Ergebnisses in der Rechnungslegung in Höhe von 18 US-Dollar vorzunehmen.

Zu Nummer 4

Nummer 4 gleicht Differenzen zwischen der für steuerliche Zwecke maßgeblichen funktionalen Währung und einer dritten Währung aus. Dabei ist es unerheblich, ob der Fremdwährungsgewinn oder -verlust im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigungsfähig ist. Entsprechend ist eine positive (negative) Anpassung bei Fremdwährungsverlusten und eine negative Anpassung bei Fremdwährungsgewinnen erforderlich.

Beispiel

Das Beispiel aus Nummer 3 wird fortgesetzt. Neben der Anpassung nach Nummer 3 ist in dem Zusammenhang auch eine Anpassung nach Nummer 4 erforderlich, da ebenfalls ein Fremdwährungsgewinn aufgrund der Währungskursschwankung zwischen Pfund und Euro entstanden ist. Dieser Gewinn muss – umgerechnet in die für Zwecke der Rechnungslegung maßgebliche funktionale Währung (US-Dollar) – entsprechend positiv im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts Berücksichtigung finden. Da Nummer 4 explizit festschreibt, dass die steuerliche Behandlung für die Frage einer möglichen Korrektur unbeachtlich ist, spielt es im vorliegenden Beispiel keine Rolle, dass der Währungsgewinn nicht besteuert wird.

Zu Absatz 2

Absatz 2 enthält die für Zwecke der Anwendung des Absatzes 1 relevanten Definitionen der für steuerliche Zwecke und Zwecke der Rechnungslegung maßgeblichen funktionalen Währung sowie der dritten Währung. Die für steuerrechtliche Zwecke maßgebliche funktionale Währung ist die Währung, die im Belegenheitsstaat der Geschäftseinheit im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung sowie für die Ermittlung der erfassten Steuern maßgeblich ist. Die für Zwecke der Rechnungslegung maßgebliche funktionale Währung ist die Währung, die bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags der Geschäftseinheit verwendet wird. Die dritte Währung ist als Auffangtatbestand formuliert und umfasst alle Währungen, die weder die für handels- noch die für steuerrechtliche Zwecke maßgeblichen funktionalen Währungen darstellen.

Zu § 24 (Bilanzierungs- und Bewertungsfehler eines vorangegangenen Geschäftsjahres; Änderungen der Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsmethoden)**Zu Absatz 1**

Nach § 18 Nummer 8 sind Anpassungen aufgrund von Fehlern eines vorangegangenen Geschäftsjahres bei der Bewertung oder Bilanzierung oder der Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen erforderlich. § 24 definiert, unter welchen Voraussetzungen derartige Fehler und Änderungen zu Hinzurechnungen oder Kürzungen führen. Die Änderungen beziehen sich dabei jeweils auf das Eigenkapital in der Bilanz der Geschäftseinheit zu Beginn des Geschäftsjahres. Diese Änderungen sind allerdings nur erforderlich, sofern sie sich auch auf die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ausgewirkt haben. Eine Anpassung ist nach § 24 beispielsweise dann nicht erforderlich, wenn sich der Fehler oder die Änderung auf ein Geschäftsjahr bezieht, in dem dieses Gesetz noch nicht auf die betroffene Geschäftseinheit anwendbar war. Schließlich müssen die Änderungen auf einen Fehler nach Nummer 1 oder eine Änderung nach Nummer 2 zurückzuführen sein.

Zu Nummer 1

Wenn eine Unternehmensgruppe einen Fehler bei der Ermittlung des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags korrigiert, muss sie grundsätzlich das Eigenkapital in der Bilanz der Geschäftseinheit zu Beginn des Geschäftsjahres in dem der Fehler entdeckt worden ist (oder sobald die Korrektur praktisch erstmalig möglich ist) neu bestimmen. Sofern sich der Fehler auf gruppeninterne Geschäftsvorfälle bezieht, die zu einander ausgleichenden Fehlern in den betroffenen Einheiten geführt haben, hat sich dieser Fehler im Ergebnis nicht auf den Konzernabschluss ausgewirkt. Für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts müssen die Änderungen dennoch berücksichtigt werden. Sie führen – je nach Art des korrigierten Fehlers – zu einer Hinzurechnung oder Kürzung im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts.

Zu Nummer 2

Bei Änderungen der Bilanzierungsvorschriften einer Unternehmensgruppe kann es dazu kommen, dass das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz dergestalt neu bestimmt werden muss, als wäre das Eigenkapital schon in den vorherigen Geschäftsjahren nach den neuen Vorschriften bilanziert worden. Andernfalls könnte es sein, dass das Eigenkapital in Folgejahren zu hoch oder niedrig bewertet wird. Im Falle einer Änderung der Bilanzierungsvorschriften, spiegeln der Anstieg oder die Minderung des Eigenkapitals jeweils Erträge, Gewinne, Aufwendungen oder Verluste wider, die nach den neuen Bilanzierungsvorschriften bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags berücksichtigt werden (oder in vorherigen Geschäftsjahren berücksichtigt worden wären). Die nach §§ 15, 18 Nummer 8 und § 24 Absatz 1 Nummer 2 anzupassenden Beträge korrespondieren unmittelbar mit den Änderungen des Eigenkapitals in der Eröffnungsbilanz. Sofern eine Änderung zu einer Minderung des Eigenkapitals führt, ist der entsprechende Betrag nach diesem Gesetz im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts zu kürzen. Eine änderungsbedingte Erhöhung des Eigenkapitals ist dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag in entsprechender Höhe hinzuzurechnen.

Zu Absatz 2

Eine Korrektur des Fehlers ist nicht nach § 24, sondern nach § 50 vorzunehmen, wenn die Korrektur zu einer Minderung der nach § 50 geschuldeten erfassten Steuern führt. In Abgrenzung zu § 50 Absatz 3 erfasst § 24 zudem keine Korrekturen, die zu einer entsprechenden Minderung der erfassten Steuern für das vorangegangene Geschäftsjahr in Höhe von mindestens 1 Million Euro führen.

Zu § 25 (Korrekturposten Pensionsaufwand)

Pensionsverpflichtungen können als Aufwendungen bei der Mindeststeuer-Gewinnermittlung in der Höhe berücksichtigt werden, in der im Geschäftsjahr Beiträge an eine Pensionseinheit geleistet wurden. Die Bemessung der jährlichen Pensionsverpflichtungen anhand der tatsächlich geleisteten Beiträge hat zwei wesentliche Gründe. Erstens hängt die steuerliche Abzugsmöglichkeit von an eine Pensionseinheit ausgelagerte Pensionsverpflichtungen in zeitlicher Hinsicht im internationalen Vergleich typischerweise vom Zeitpunkt der Zahlung der Beiträge ab. Daher ist es konsequent, den Zeitpunkt der Berücksichtigung der Pensionsverpflichtungen nach diesem Gesetz an die jeweilige innerstaatliche Berücksichtigung der Beiträge anzupassen. Zweitens werden somit Komplikationen und potenzielle Wettbewerbsverzerrungen vermieden, die sich aus anerkannten Rechnungslegungsstandards

ergeben würden, bei denen sich die Auswirkungen der Pensionsbilanzierung ausschließlich erfolgsneutral im OCI widerspiegeln.

Die Anpassung nach § 25 erfolgt in Höhe der Differenz zwischen den für das Geschäftsjahr geleisteten Beiträgen an eine Pensionseinheit sowie der Höhe der Pensionsaufwendungen, die im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag als Aufwand berücksichtigt worden sind.

Der für § 18 Nummer 9 maßgebliche Änderungsbetrag fällt positiv aus (Hinzurechnung), wenn die im Jahresergebnis berücksichtigten Pensionsverpflichtungen die geleisteten Beiträge übersteigen. Sofern die geleisteten Beiträge die im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag berücksichtigten Pensionsverpflichtungen übersteigen, fällt der Änderungsbetrag negativ aus (Kürzung).

Satz 2 stellt klar, dass § 25 nur auf Pensionsverpflichtungen Anwendung findet, die auf eine Pensionseinheit ausgelagert sind. Im Fall der Direktzusage werden die Aufwendungen immer vollumfänglich in dem Jahr berücksichtigt, in dem die Aufwendungen im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag berücksichtigt worden sind.

Zu § 26 (Gruppeninterne Finanzierungsvereinbarungen)

Zu Absatz 1

§ 26 dient der Verhinderung von Gestaltungen mittels hybrider Finanzierungsgestaltungen. Absatz 1 etabliert daher ein Abzugsverbot für Aufwendungen aus gruppeninternen Finanzierungsvereinbarungen für Zwecke der Mindeststeuer-Gewinnermittlung.

Das Abzugsverbot gilt nach Satz 2 nur, wenn während der erwarteten Laufzeit der Vereinbarung nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen davon auszugehen ist, dass die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Empfänger zu keiner entsprechenden Erhöhung des steuerlichen Gewinns führen. Sollte im Steuerrecht des Steuererhoheitsgebiets des hochbesteuerten Gläubigers zum Zeitpunkt des Abschlusses der Finanzierungsvereinbarung keine Regelung umgesetzt sein, die grundsätzlich eine korrespondierende Erfassung der Erträge ausschließt, ist nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen davon auszugehen, dass es zur entsprechenden Erhöhung des steuerlichen Einkommens kommt. Ist die ertragsmäßige Erfassung allerdings an die Erfüllung bestimmter gesetzlicher Voraussetzungen geknüpft, ist zu prüfen, ob und inwieweit die Finanzierungsvereinbarung so ausgestaltet ist, dass die Erfüllung der Voraussetzung mit einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit eintritt. Von einer Erhöhung ist auch nicht auszugehen, wenn eine Befreiung oder (fiktive) Abzüge oder Steueranrechnung sowie andere Steuervorteile aufgrund der ertragswirksamen Erfassung entstehen. Auch die Verrechnung mit einem Zinsvortrag stellt keine Erhöhung dar.

Zu Absatz 2

Absatz 2 enthält die Begriffsdefinitionen. Demnach ist eine gruppeninterne Finanzierungsvereinbarung jede Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe im Rahmen derer ein hochbesteuerter Gläubiger einer Geschäftseinheit in einem Niedrigsteuererhoheitsgebiet unmittelbar oder mittelbar Kapital überlässt. Somit nimmt die Finanzierungsvereinbarung nicht nur unmittelbare, sondern auch mittelbare Kapitalüberlassungen in den Blick.

Ein hochbesteuerter Gläubiger ist definiert als eine Geschäftseinheit, die in keinem Niedrigsteuererhoheitsgebiet belegen ist. Als Hochsteuererhoheitsgebiet im Sinne dieser Vorschrift gilt auch jedes Steuererhoheitsgebiet, das kein Niedrigsteuererhoheitsgebiet wäre, wenn alle Erträge oder Aufwendungen aus der gruppeninternen Finanzierungsvereinbarung bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes dieses Steuererhoheitsgebiets außer Acht gelassen würden. Durch das Abstellen auf die Belegenheit der Geschäftseinheit wird verdeutlicht, dass auch Betriebsstätten hochbesteuerte Gläubiger sein können.

Zu § 27 (Steuerliche Zulagen)

Zu Absatz 1

§ 18 Nummer 10 in Verbindung mit § 27 regeln die erforderlichen Anpassungen bei steuerlichen Zulagen. Dabei gilt es steuerliche Investitionsförderungen, die durch das Steuersystem gewährt werden, mit staatlichen Investitionsförderungen außerhalb des Steuersystems gleich zu stellen. Das Gesetz unterscheidet grundsätzlich zwei un-

verschiedliche Formen von durch das Steuersystem gewährten Zulagen. Als anerkannte steuerliche Zulagen werden diejenigen Zulagen behandelt, die so ausgestaltet sind, dass sie innerhalb von vier Jahren ab Erfüllung der Anspruchsvoraussetzung für die Gewährung der Zulage erstattet werden können, unabhängig davon, ob tatsächlich eine Steuerschuld besteht. So ist beispielsweise eine steuerliche Zulage, die zunächst – soweit vorhanden – auf eine bestehende Steuerschuld angerechnet wird und bei der nur der übersteigende Betrag vor Ablauf der Vierjahresfrist ausbezahlt wird, als anerkannte steuerliche Zulage anzusehen. Für diese Art der Zulage sieht das Gesetz eine Behandlung als Ertrag vor, sodass diese den Nenner bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes erhöht. Da einige Rechnungslegungsstandards steuerliche Zulagen im Steuerergebnis erfassen, wären diese im Zuge der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ertragswirksam umzuwidmen, das heißt es wird eine Erhöhung der erfassten Steuern und eine korrespondierende Erfassung als Ertrag vorgenommen.

Sind die Voraussetzungen in § 27 Absatz 1 nicht erfüllt, sind die steuerlichen Zulagen grundsätzlich als Minderung der erfassten Steuern zu behandeln, sodass sie bei der Berechnung der effektiven Steuerlast Eingang in den Zähler finden. Zentrales Ausgestaltungsmerkmal dieser Zulagen ist die Beschränkung auf die vorhandene Steuerschuld ohne Aussicht auf Erstattung des übersteigenden Teils. Dabei ist wichtig, dass eine innerhalb des Vierjahreszeitraums angerechnete steuerliche Zulage nicht deswegen als anerkannt gilt, weil die steuerliche Zulage vortragsfähig ist. Sie muss vielmehr so ausgestaltet sein, dass stets die Möglichkeit auf vollumfängliche Erstattung besteht. Kann nur ein Teil innerhalb der Vier-Jahresfrist erstattet werden, ist aufzuteilen, das heißt, dass der bis dahin erstattungsfähige Teil als Ertrag behandelt wird und der Rest als Minderung der erfassten Steuern zu berücksichtigen ist.

Zu Absatz 2

Absatz 2 definiert die Begriffe anerkannte steuerliche Zulagen und nicht anerkannte steuerliche Zulagen. Anerkannte steuerliche Zulagen umfassen keine anrechenbaren oder erstattungsfähigen Steuern in Bezug auf zulässige Anrechnungssteuern oder unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern gilt, das heißt, dass diese Steuern nicht als Ertrag zu erfassen sind.

Zu Unterabschnitt 2 (Sektorspezifische Gewinnermittlung)

Zu § 28 (Ausnahme für Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr)

Zu Absatz 1

Nach § 28 sind Gewinne und Verluste, die eine Geschäftseinheit im internationalen Seeverkehr erzielt, von der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auszunehmen. Damit knüpft dieses Gesetz an die in vielen Ländern verbreitete Körperschaftsteuerbefreiung für Erträge aus dem internationalen Seeverkehr an. Hiervon sind Erträge aus dem internationalen Seeverkehr im Sinne des Absatzes 2 sowie auch damit in Verbindung stehende Neben- und Hilfgeschäfte im Sinne des Absatzes 3 erfasst.

Beispiel 1

Eine Geschäftseinheit hat einen Mindeststeuer-Jahresüberschuss von 200 Euro. 60 Euro davon stammen aus der Ausübung einer Tätigkeit, die nicht unter § 28 fällt, 100 Euro aus dem internationalen Seeverkehr und 40 Euro aus anerkannten Neben- und Hilfgeschäften. Für die Berechnung der Gewinne oder Verluste sind keine anderen Anpassungen erforderlich als der Ausschluss der Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr. Der Mindeststeuer-Gewinn der Geschäftseinheit beträgt folglich 60 Euro.

Beispiel 2

Eine Geschäftseinheit hat Erträge in Höhe von 360 Euro aus der Ausübung einer Tätigkeit, die nicht unter § 28 fällt, einen Verlust in Höhe von 100 Euro aus dem internationalen Seeverkehr und einen Verlust in Höhe von 60 Euro aus anerkannten Neben- und Hilfgeschäften. Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss beträgt 200 Euro, der Mindeststeuer-Gewinn allerdings 360 Euro ($= 200 - (-100 - 60) = 200 + 160$).

Teilsatz 2 enthält eine Substanzanforderung, damit die Geschäftseinheit ihre Gewinne oder Verluste von der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ausnehmen kann. Die strategische oder kaufmännische Geschäftsleitung sämtlicher betroffener Seeschiffe muss tatsächlich in demselben Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, ausgeübt werden. Maßgeblich ist dabei wo die Geschäftsleitung tatsächlich ausgeübt wird. Hierfür sind alle relevanten Umstände in einer Gesamtschau zu bewerten. Zu den betroffenen

Seeschiffen gehören nicht nur eigene Seeschiffe, sondern auch gecharterte oder anderweitig zur Verfügung stehende Seeschiffe.

Die strategische Geschäftsleitung kann insbesondere Entscheidungen über signifikante Investitionsentscheidungen, Vermögensverfügungen (bspw. Kauf und Verkauf von Seeschiffen), Vergabe von großen Aufträgen, Vereinbarungen zu Kooperationen, Pooling-Vereinbarungen sowie die Leitung ausländischer Niederlassungen umfassen. Maßgebliche Faktoren, um den Ort der strategischen Geschäftsleitung zu bestimmen, sind die Anwesenheit von Entscheidungsträgern (inklusive der Geschäftsleitung), der Sitzungsort von Gesellschaftergremien oder Vorstandssitzungen sowie der Wohnort von Geschäftsleitern und entscheidenden Mitarbeitern.

Die kaufmännische Geschäftsleitung kann insbesondere die Verantwortung von Routenplanungen, Annahme und Verarbeitung von Buchungsanfragen für Passagiere oder Fracht, Versicherungs- und Finanzierungsangelegenheiten, Personalmanagement, Einkauf und Fortbildungen umfassen. Maßgebliche Faktoren, um den Ort der kaufmännischen Geschäftsleitung zu bestimmen, ist die Anzahl an Mitarbeitern, die mit einer Tätigkeit in dem Steuerhoheitsgebiet beschäftigt sind, Art und Umfang der im Steuerhoheitsgebiet genutzten Unterkünfte sowie der Wohnort der wichtigsten Führungskräfte, einschließlich der Unternehmensleiter.

Zu Absatz 2

Absatz 2 definiert, was Gewinne und Verluste aus dem internationalen Seeverkehr im Sinne der Norm sind. Die in den Nummern 1 bis 6 des Satzes 1 aufgeführten Fallgestaltungen orientieren sich an der zum Zeitpunkt des Erlasses dieses Gesetzes geltenden Fassung des OECD-Musterkommentars (OECD-MK) zu Artikel 8 OECD-Musterabkommen (OECD-MA). Zusammengefasst handelt es sich hierbei um Gewinne oder Verluste, die mit der Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Seeverkehr im Zusammenhang stehen.

So sind nach Satz 1 Nummer 1 zunächst die unmittelbaren Gewinne oder Verluste aus der Beförderung von Passagieren oder Fracht auf einem Seeschiff im internationalen Seeverkehr von der Bemessungsgrundlage nach § 15 auszunehmen. Dies gilt in Übereinstimmung mit Artikel 8 OECD-MK unabhängig davon, ob es sich um ein eigenes Seeschiff der Geschäftseinheit handelt, oder ob dieses lediglich angemietet oder der Geschäftseinheit anderweitig zur Verfügung gestellt wurde. Der internationale Seeverkehr erfasst jeden Transport mit einem Seeschiff, der nicht lediglich innerhalb desselben Hoheitsgebiets stattfindet. Dieses Hoheitsgebiet muss nicht notwendigerweise das Hoheitsgebiet sein, in dem die Geschäftseinheit selbst belegen ist.

Satz 1 Nummer 2 erweitert die Regelung nach Nummer 1 auf Fälle, in denen die Beförderung teilweise oder vollständig im Rahmen eines Slot-Charter-Vertrags vollzogen wird. Nach Satz 1 Nummer 3 werden auch Gewinne oder Verluste von der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ausgenommen, die sich aus der Vermietung eines Seeschiffs ergeben. Das Seeschiff muss für die Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Seeverkehr bestimmt sein und tatsächlich dafür eingesetzt werden und zudem vollständig ausgerüstet und bemannt vermietet werden. Die nach Satz 1 Nummer 4 erfassten Gewinne oder Verluste entstehen im Falle von gruppeninternen Vermietungen, also Vermietungen zwischen Geschäftseinheiten derselben Unternehmensgruppe. Im Unterschied zu Satz 1 Nummer 3 handelt es sich hierbei um eine Vermietung nur des Schiffes, das heißt ohne Besatzung oder weitere Ausrüstung (sog. Bareboat-Charter). Nach Satz 1 Nummer 5 werden auch Gewinne und Verluste von der Bemessungsgrundlage ausgenommen, die eine Geschäftseinheit durch Beteiligungen an einem Pool, einer Betriebsgemeinschaft oder einer internationalen Betriebsstelle für die Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Seeverkehr erwirtschaftet. Schließlich sind auch Gewinne oder Verluste, die bei einer Geschäftseinheit aus dem Verkauf eines Seeschiffs anfallen, von § 28 erfasst. Dies gilt aber nur, wenn das Schiff mindestens ein Jahr lang für die Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Seeverkehr genutzt wurde und die Geschäftseinheit das Seeschiff überdies mindestens ein Jahr lang gehalten hat. Hierdurch wird eine nicht sachgemäße Befreiung von bloßen Handelsgeschäften mit Seeschiffen vermieden.

Durch Satz 2 wird vermieden, dass Gewinne und Verluste einer Geschäftseinheit, die aus der Beförderung auf Binnenwasserstraßen in demselben Steuerhoheitsgebiet erzielt werden, von der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ausgenommen werden.

Zu Absatz 3

Absatz 3 definiert, welche Tätigkeiten zu den anerkannten Neben- und Hilfgeschäften im Sinne dieses Paragraphen gehören und damit nach Absatz 1 von der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auszunehmen sind. Alle aufgeführten Tätigkeiten müssen dabei einen Zusammenhang mit der Beförderung von Passagieren oder Fracht im internationalen Seeverkehr aufweisen. Aus der Eigenschaft als Neben- und Hilfstätigkeit folgt, dass die jeweils zugehörige Haupttätigkeit eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 2 sein muss. Die Auflistung in Absatz 3 beschränkt sich auf die in Artikel 8 OECD-MK aufgeführten Tätigkeiten.

Der grundsätzliche Ausschluss von Einkünften aus inländischen Transporten aus dem Anwendungsbereich der qualifizierten Hilfs- und Nebentätigkeiten aus dem internationalen Seeverkehr mindert das Risiko von Wettbewerbsverzerrungen zwischen Schifffahrtsunternehmen. Diese könnten andernfalls zwischen Unternehmen entstehen, die derartige Dienstleistungen in ihren Betrieb im Rahmen des internationalen Seeverkehrs vertikal integriert haben und unabhängigen Speditions- und Logistikdienstleistern (an Land).

Zu Satz 1**Zu Nummer 1**

Nummer 1 erfasst Gewinne oder Verluste aus einer Bareboat-Vercharterung, also aus der Vermietung eines Seeschiffs ohne Besatzung und vollständiger Ausrüstung. Im Gegensatz zu Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 erfasst Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 Vermietungseinkünfte, die der Geschäftseinheit von einem Schifffahrtsunternehmen, das keine Geschäftseinheit ist, zufließen. Der den Einkünften zugrundeliegende Mietvertrag darf für maximal drei Jahre geschlossen werden. Hierdurch wird sichergestellt, dass nur Einkünfte aus kurzfristigen Vermietungsverhältnissen, die beispielsweise aus einem übermäßigen Bedarf des Schifffahrtsunternehmens resultieren können, von der Ausnahme erfasst werden. Aus der zeitlichen Beschränkung lässt sich im Übrigen kein Rückschluss darauf ziehen, wann ein Bareboat-Charter im Sinne des Artikel 8 OECD-MK vorliegt. Bareboat-Charter fällt dann nicht mehr unter die Nummer 1, wenn zwischen der Geschäftseinheit und dem Schifffahrtsunternehmen eine vertragliche Vereinbarung besteht, nach der das Schiff dem Schifffahrtsunternehmen mehr als drei Jahre zur Verfügung steht. Zur Bewertung dessen sind auch vorherige sowie nachfolgende Vermietungen desselben Schiffs zu betrachten. Sofern die vertragliche Vereinbarung für nicht mehr als drei Jahre vereinbart wurde, kann sich aus den Gesamtumständen dennoch eine länger als drei Jahre andauernde Vermietung ergeben. Wenn beispielsweise ein zwei Jahre lang geltender Mietvertrag für zwei weitere Jahre verlängert wird, würden alle Erträge ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verlängerung nicht nach § 28 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 ausgenommen. Sofern sich aus den Gesamtumständen ergibt, dass auch die vor der Verlängerung angelegte Vermietung für einen drei Jahre übersteigenden Zeitraum vorgesehen war, sind auch die dadurch entstandenen Erträge nicht von der Ausnahme nach § 28 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 erfasst.

Zu Nummer 2

Nach Nummer 2 werden Einkünfte aus dem Verkauf von Fahrkarten erfasst. Voraussetzung ist, dass die Fahrkarte für den inländischen Teil einer internationalen Fahrt und durch ein anderes Schifffahrtsunternehmen ausgestellt wird.

Zu Nummer 3

Nummer 3 erfasst Erträge aus der Vermietung und kurzfristigen Lagerung von Containern. Hierunter fallen auch Kompensationen für die verspätete Rückgabe von Containern. Eine Lagerung dürfte dann noch als kurzfristig angesehen werden, wenn sie maximal fünf Tage andauert. Letztendlich hängt die Bewertung, ob es sich um eine kurzfristige Lagerung handelt, aber von einer wertenden Betrachtung der Gesamtumstände ab.

Zu Nummer 4

Nummer 4 erfasst Einkünfte aus der Erbringung von Dienstleistungen für andere Schifffahrtsunternehmen. Hierzu gehören – in Übereinstimmung mit Artikel 8 OECD-MK – die Tätigkeiten von Ingenieuren, dem Wartungspersonal, Ladearbeitern sowie dem Bewirtungs- und Kundenpersonal.

Zu Nummer 5

Nummer 5 erfasst schließlich erfasst Kapitalerträge, die aus einer Investition stammen, die für den Betrieb von Seeschiffen erforderlich ist. Die Erforderlichkeit einer Investition kann sich sowohl aus wirtschaftlichen als auch

aus rechtlichen Gründen ergeben. Hierzu können beispielsweise die durch eine Bareinlage erzielten Zinserträge gehören, wenn diese Bareinlage für die Fortführung des Unternehmens erforderlich war. Hierzu können auch Erträge aus Anleihen gehören, wenn die Ausgabe dieser Anleihen vom Gesetzgeber für die Fortführung oder Aufnahme des Betriebs vorgeschrieben ist. In diesem Fall ist die Investition erforderlich, um den Betrieb legal auszuüben. Nummer 5 gilt jedoch nicht für Zinserträge, die im Rahmen der Abwicklung von Zahlungsstrom- oder anderen Vermögensverwaltungstätigkeiten für andere Geschäftseinheiten erzielt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Geschäftseinheiten innerhalb oder außerhalb des betreffenden Hoheitsgebiets ansässig sind (beispielsweise bei einer Zentralisierung der Vermögens- und Anlagetätigkeit). Die Vorschrift ist auch nicht auf Zinserträge anwendbar, die durch die kurzfristige Anlage von Gewinnen aus dem Schiffsbetrieb erzielt werden, wenn die angelegten Mittel nicht für den Betrieb erforderlich sind.

Zu Absatz 4

Absatz 4 enthält Vorschriften hinsichtlich der Berücksichtigung und Zuordnung von Aufwendungen, die in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tätigkeiten im Sinne der Absätze 2 oder 3 stehen. Stehen Aufwendungen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten, sind sie diesen direkt zuzuordnen. Besteht dieser Zusammenhang lediglich mittelbar, sind die Aufwendungen entsprechend dem Verhältnis der Umsatzerlöse der Geschäftseinheit aus diesen Tätigkeiten zu ihren Gesamtumsatzerlösen zuzuordnen.

Zu den unmittelbaren Aufwendungen können (nicht abschließend aufgelistet) die folgenden Posten gehören: Aufwendungen für den Betrieb des Schiffs (Mitarbeiterkosten [bspw. Besatzung und Verwaltung], Treibstoff, Wartung und Verbesserungen, Hafenkosten [bspw. Terminalgebühren, Be- und Entladung], Aufwendungen für die Nutzung des Schiffs (Abschreibungen für das Schiff und zugehörige Ausrüstung und Infrastruktur, Charteraufwendungen Vermietung von Containern und Warenumsatz).

Mittelbare Aufwendungen sind der Geschäftseinheit entsprechend dem Verhältnis der Umsatzerlöse der Geschäftseinheit aus den zugehörigen Tätigkeiten zu ihren Gesamtumsatzerlösen zuzuordnen.

Beispiel

Eine Geschäftseinheit erzielt 80 Euro aus dem internationalen Seeverkehr nach Absatz 2, 20 Euro aus Neben- und Hilfgeschäften nach Absatz 3 und 20 Euro, die weder zu Absatz 2 noch zu Absatz 3 gehören. Zudem hat sie mittelbare Aufwendungen in Höhe von 30 Euro. Dann kann die Geschäftseinheit 20 Euro (= $30 \times [80 / 120]$) der mittelbaren Aufwendung den Tätigkeiten im internationalen Seeverkehr nach Absatz 2 zuordnen, 5 Euro (= $30 \times [20 / 120]$) zu den Neben- und Hilfgeschäften nach Absatz 3 und weitere 5 Euro (= $30 \times [20 / 120]$) zu den Tätigkeiten, die weder zu Absatz 2 noch zu Absatz 3 gehören.

Zu Absatz 5

Absatz 5 beinhaltet eine Beschränkung der Ausnahme nach Absatz 3, soweit die zugehörigen Gewinne oder Verluste mehr als 50 Prozent der Gewinne oder Verluste im Sinne des Absatzes 2 dieser Geschäftseinheit in demselben Steuerhoheitsgebiet übersteigen. Damit wird die Berücksichtigung von Neben- und Hilfgeschäften nach Absatz 3 anteilig begrenzt. Der den 50 Prozentpunkte übersteigenden Betrag ist damit weiterhin für die Bemessung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts zu berücksichtigen. Dies hat zur Folge, dass die Geschäftseinheit ihre Einkünfte nach Absatz 2 und Absatz 3 getrennt voneinander ermitteln muss. Die Begrenzung ist dabei auf das jeweilige Steuerhoheitsgebiet bezogen, sodass alle dort belegenen Geschäftseinheiten gemeinsam zu betrachten sind.

Beispiel

Eine Geschäftseinheit hat einen Mindeststeuer-Jahresüberschuss von 200 Euro. 40 Euro davon stammen aus der Ausübung einer Tätigkeit, die nicht unter § 28 fällt, 100 Euro aus dem internationalen Seeverkehr und 60 Euro aus anerkannten Neben- und Hilfgeschäften. Absatz 5 sieht vor, dass die anerkannten Neben- und Hilfgeschäften aus dem internationalen Seeverkehr von allen Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet 50 Prozent der Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr von allen Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet nicht überschreiten dürfen. Der Gesamtbetrag der anerkannten Neben- und Hilfgeschäften aus dem internationalen Seeverkehr ist daher auf 50 Euro beschränkt. Der Mindeststeuer-Gewinn der Geschäftseinheit beträgt daher 50 Euro (= $200 - (100 + 50)$).

Zu § 29 (Behandlung von Vergütungen auf besondere Instrumente bei Kreditinstituten und Versicherern)

§ 29 enthält eine Sondervorschrift für die Behandlung von Vergütungen auf Instrumente des zusätzlichen Kernkapitals bei Banken (Additional Tier One Capital – AT1-Instrumente) sowie auf bestimmte nach der Solvency II-Richtlinie bei Versicherungen vorgeschriebene Eigenmittel (Restricted Tier 1 – RT 1-Instrumente). Nach § 29 Satz 2 ist ein AT1-Instrument ein Instrument, das von einer Geschäftseinheit gemäß den bankenaufsichtsrechtlichen Anforderungen emittiert wird und das in Eigenkapital umgewandelt oder herabgeschrieben werden kann, wenn ein im Voraus festgelegtes Ereignis eintritt. Zusätzlich muss es andere Merkmale aufweisen, die die Verlustabsorption insbesondere im Falle einer Finanzkrise erleichtern sollen. Nach § 29 Satz 2 ist ein RT1-Instrument ein Instrument, das von einer Geschäftseinheit gemäß den versicherungsaufsichtsrechtlichen Anforderungen emittiert wird und das in Eigenkapital umgewandelt oder herabgeschrieben werden kann, wenn ein im Voraus festgelegtes Ereignis eintritt, und das die Verlustabsorption insbesondere im Falle einer Finanzkrise erleichtern sollen.

AT 1- und RT 1-Instrumente werden für Rechnungslegungszwecke grundsätzlich als Eigenkapital behandelt. Demgegenüber werden sie in einigen Steuerhoheitsgebieten für steuerliche Zwecke als Verbindlichkeit eingeordnet. In letzterem Fall sind die Zinszahlungen beim Schuldner als Betriebsausgaben abziehbar und beim Gläubiger als Betriebseinnahmen steuerpflichtig. Um eine für dieses Gesetz einheitliche Behandlung sicherzustellen, schreibt § 29 vor, dass die erfassten Wertänderungen des Eigenkapitals stets als Aufwand und Ertrag erfolgswirksam im Rahmen der Mindeststeuer-Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind.

Zu § 30 (Behandlung bestimmter Versicherungserträge)**Zu Absatz 1**

§ 30 nimmt bestimmte Erträge eines Versicherungsunternehmens von der Mindeststeuer-Gewinnermittlung aus. Bei bestimmten Versicherungsunternehmen müssen teilweise Erträge auf Ebene des Versicherungsunternehmens besteuert werden, obwohl diese vertraglich vom Versicherungsnehmer zu tragen sind. Um von dieser Steuer im Ergebnis entlastet zu werden, belastet das Versicherungsunternehmen sie durch eine Minderung der Versicherungsrückstellung an den Versicherungsnehmer weiter, sodass aus der entsprechenden Auflösung ein Ertrag (der aus der Auflösung der Rückstellung entsteht) in gleicher Höhe entsteht.

Bei diesen Sachverhaltskonstellationen stehen sich für Zwecke der Rechnungslegung somit Erträge und Aufwendungen in gleicher Höhe gegenüber, sodass es keinen Nettoeffekt auf das Ergebnis vor Steuern hat. Die für den Versicherungsnehmer gezahlte Steuer führt zu einem Ertrag aus der teilweisen Auflösung der Versicherungsrückstellung für den Versicherungsnehmer. Durch die Weiterbelastung des vollen Betrags an den Versicherungsnehmer entstehen in gleicher Höhe Aufwendungen.

In manchen Steuerhoheitsgebieten (wie zum Beispiel dem Vereinigten Königreich) findet eine davon abweichende Behandlung in der Rechnungslegung dergestalt statt, dass im Ergebnis vor Steuern lediglich der Nettoertrag erfasst wird und die für den Versicherungsnehmer gezahlte Steuer im Steueraufwand des Versicherungsunternehmens erfasst wird. Zwar führt die unterschiedliche Behandlung aus Sicht der Rechnungslegung zum gleichen Ergebnis. Im Rahmen dieses Gesetzes ist damit allerdings ein Anstieg des effektiven Steuersatzes des Versicherungsunternehmens verbunden, da der Steueraufwand den Nenner erhöht und der Nettoertrag im Zähler verbleibt. Da die Steuer wirtschaftlich vom Versicherungsnehmer und gerade nicht vom Versicherungsunternehmen getragen wird, würde dieses Ergebnis ohne die Anpassung in § 30 zu einer unsachgemäßen Bevorteilung betroffener Versicherungsunternehmen führen. Denn die Art der Rechnungslegung würde infolge des künstlich gestiegenen effektiven Steuersatzes niedrig besteuerte Einkünfte des Versicherungsunternehmens gewissermaßen vor einer Ergänzungssteuer nach diesem Gesetz schützen.

Um dies zu verhindern, werden die weiterbelasteten Steuern für die Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nach Absatz 1 ausgenommen. § 43 Absatz 2 Nummer 3 sieht die korrespondierende Freistellung der Steuern vor.

Zu Absatz 2

Nach Absatz 2 findet die Ausnahme nach Absatz 1 nur dann Anwendung, sofern die Steuer nach den anwendbaren Rechnungslegungsgrundsätzen nicht als Aufwand im Gewinn oder Verlust vor Steuern enthalten ist. Wenn die

Steuer auf die Erträge des Versicherungsnehmers als Aufwand vor Steuern bilanziert wird, gleicht dies die Steuerbelastung aus, sodass keine Anpassung notwendig ist.

Zu § 31 (Ausschluss von Aufwendungen bei fondsgebundenen Versicherungen)

§ 31 setzt Punkt 3.4. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um. Die Vorschrift stellt sicher, dass Aufwendungen bei fondsgebundenen Versicherungen, die in Zusammenhang mit Erträgen stehen, die aus dem Mindeststeuer-Jahresergebnis gekürzt werden, nicht abziehbar sind. Absatz 1 betrifft bestimmte Dividenden (insbesondere Schachteldividenden) und Absatz 2 Gewinne und Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen.

Zu Abschnitt 3 (Wahlrechte bei der Gewinnermittlung)

Zu § 32 (Aktienbasierte Vergütungen)

Zu Absatz 1

§ 32 eröffnet der berichtspflichtigen Geschäftseinheit für Zwecke der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns die Möglichkeit, im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag berücksichtigte Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen durch nach steuerrechtlichen Vorschriften des Belegenheitsstaats der Geschäftseinheit berücksichtigte Betriebsausgaben für zugelassene aktienbasierte Vergütungen zu ersetzen. Einige Steuerhoheitsgebiete berechtigen Unternehmen dazu, die anhand des Marktwerts der Aktie bestimmte aktienbasierte Vergütung als Betriebsausgabe abzuziehen. So kann ein Unternehmen beispielsweise sowohl den Zeitwert einer Aktienoption im Zeitpunkt der Emission während der Ausübungsperiode abziehen, als auch die Differenz zwischen dem ursprünglich abgesetzten Betrag und dem Marktwert im Zeitpunkt der Ausübung der Option durch den Halter.

Im Rahmen der Rechnungslegung werden aktienbasierte Vergütungen von Unternehmen regelmäßig mit dem Zeitwert im Zeitpunkt der Emission der Aktienoption angesetzt und dann über den Ausübungszeitraum ratierlich aufgelöst. Das Unternehmen kann seine Schätzung der Höhe des Aufwands für die aktienbasierte Vergütung und damit auch den Betrag des im Abschluss verbuchten Aufwands aufgrund sich verändernder Umstände während des Ausübungszeitraums korrigieren. Wenn der Marktwert der Aktien im Verlauf des Ausübungszeitraums steigt, wird das Unternehmen einen höheren Betrag steuerlich in Abzug bringen als den, der im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag als Aufwand verbucht wurde. Daraus ergibt sich eine dauerhafte Abweichung.

Diese Abweichung zwischen dem Betrag, der in der Berechnung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags als Aufwand berücksichtigt ist, und jenem, der in der inländischen steuerlichen Bemessungsgrundlage als Aufwand berücksichtigt ist, würde regelmäßig den effektiven Steuersatz (teilweise unter den Mindeststeuersatz) unterschreiten. Das Wahlrecht nach § 32 sorgt für eine Angleichung der Mindeststeuer-Gewinnermittlung an die nationalen Steuervorschriften jener Steuerhoheitsgebiete, die einen Betriebsausgabenabzug auf der Grundlage des Werts der Aktien im Zeitpunkt der Ausübung der Option gestatten.

Das Wahlrecht muss von der berichtspflichtigen Geschäftseinheit beantragt werden. Der Umfang des Wahlrechts ist begrenzt auf Aufwendungen für Vergütungen in Form von Aktien, Aktienoptionen und Aktienoptionsscheinen (oder vergleichbaren Instrumenten), wenn der als Aufwand berücksichtigte Betrag für die Zwecke der Besteuerung im Inland anders berechnet wird als für Rechnungslegungszwecke. Das Wahlrecht gilt grundsätzlich für aktienbasierte Vergütungen von Mitarbeitern und von anderen Personen. Wenn jedoch für die Steuerbemessungsgrundlage im Inland für Mitarbeiter und andere Personen jeweils andere Regeln gelten, ist das Wahlrecht im Einklang mit den betreffenden inländischen Steuervorschriften auf aktienbasierte Vergütungen von Mitarbeitern anders anzuwenden als auf aktienbasierte Vergütungen von anderen Personen.

Wird das Wahlrecht nicht in Anspruch genommen, berechnet die Geschäftseinheit ihren Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust unter Berücksichtigung des Betrags der aktienbasierten Vergütung, der in die Berechnung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags eingegangen ist.

Wenn das Wahlrecht in einem Geschäftsjahr in Anspruch genommen wird, nachdem ein Teil der aktienbasierten Vergütung eines Geschäftsvorfalles bereits im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der Geschäftseinheit verbucht wurde, aber vor dem Datum der Ausübung, so muss die Geschäftseinheit einen

Korrekturbetrag nachversteuern. Dies ist der Betrag der aktienbasierten Vergütung, der in früheren Geschäftsjahren als Aufwand in der Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts berücksichtigt wurde, soweit er den Betrag des steuerlichen Abzugs übersteigt, der in früheren Geschäftsjahren für die Vergütung gestattet worden wäre. Eine Geschäftseinheit kann also nicht den für Rechnungslegungszwecke berücksichtigten Betrag in Abzug bringen und dann aufgrund des steuerlichen Abzugs den gleichen Betrag de facto nochmals in Abzug bringen. Wenn die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach § 32 für einen Teil oder die gesamte aktienbasierte Vergütung, die von den im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten gezahlt wurde, vor Ablauf des Ausübungszeitraums widerrufen wird, müssen diese Geschäftseinheiten die überhöhten Steuerabzüge berücksichtigen. Diese Berücksichtigung erfolgt im Wege der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts, für den Zeitraum bis zu dem ersten Geschäftsjahr, das von dem Widerruf betroffen ist. Dies gilt allerdings nur in Bezug auf Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen, für die die Option noch nicht ausgeübt wurde. Anders ausgedrückt wirkt sich der Widerruf des Wahlrechts nur auf Aufwendungen für aktienbasierte Vergütungen aus, für die der endgültige Steuerabzug noch nicht feststeht; er hat keine Auswirkungen auf den Betrag, der als Betriebsausgabenabzug in Bezug auf bereits ausgeübte Optionen berücksichtigt wurde.

Unabhängig davon, ob ein Wahlrecht nach § 32 ausgeübt wurde, unterliegt der gesamte Betrag des Aufwands für die aktienbasierte Vergütung der Bedingung, dass der betreffende Aufwandsposten verlässlich und stimmig zu der relevanten Geschäftseinheit zurückverfolgt werden kann. Dies ist die Geschäftseinheit, die die Vermögenswerte, die Möglichkeit zur Nutzung dieser Vermögenswerte, die Dienstleistungen usw., für die die aktienbasierte Vergütung vorgesehen war, erhalten hat. Das Wahlrecht gilt nur für die Geschäftseinheit, der der Aufwand entstanden ist und die die Vermögenswerte (einschließlich der Möglichkeit zur Nutzung dieser Vermögenswerte) oder die Dienstleistungen, für die die aktienbasierte Vergütung gezahlt wurde, tatsächlich erhalten hat. Bei den betreffenden Aktien muss es sich nicht um Aktien handeln, die von der Geschäftseinheit ausgegeben wurden, der der betreffende Aufwand entstanden ist. Der Aufwand für die aktienbasierte Vergütung kann jedoch von der Geschäftseinheit, die die als Vergütung vorgesehenen Aktien ausgegeben hat, nicht geltend gemacht werden. Dies gilt nur, wenn sie die Vermögenswerte, Dienstleistungen usw., für die Aktien als Vergütung gezahlt werden, auch erhalten hat. Wenn eine Geschäftseinheit ihrer Geschäftsleitung beispielsweise eine Vergütung in Form von Aktien der obersten Muttergesellschaft gewährt, ist der Wert der Aktien von der Geschäftseinheit und nicht von der obersten Muttergesellschaft in Abzug zu bringen.

Nur eine Geschäftseinheit ist berechtigt, für aktienbasierte Vergütungen einen Betrag in Abzug zu bringen, der über den im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag berücksichtigten Betrag hinausgeht. Dies kann sie zudem nur, wenn diese Geschäftseinheit für die Zwecke der inländischen Besteuerung einen Betriebsausgabenabzug für diese aktienbasierte Vergütung geltend machen kann. Wenn der im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag berücksichtigte Aufwand von der Geschäftseinheit, deren Aktien als Vergütung dienen, auf die Geschäftseinheit verlagert wird, der der Aufwand entstanden ist, dann sollte der Betrag des Aufwands der Geschäftseinheit, die die Aktien ausgegeben hat, mit dem der Erstattungen der Geschäftseinheit, der der Aufwand entstanden ist, übereinstimmen; zudem sollte er auf dem Aufwand für aktienbasierte Vergütungen basieren, der im Konzernabschluss berücksichtigt wurde.

Zu Absatz 2

Wenn das Wahlrecht in Bezug auf eine Option in Anspruch genommen wird, die nicht ausgeübt wurde, muss die Geschäftseinheit den aufgrund der Inanspruchnahme des Wahlrechts zuvor in der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts als Aufwand berücksichtigten Betrag als zusätzlichen Ertrag für Mindeststeuerzwecke berücksichtigen. Dadurch wird verhindert, dass die Geschäftseinheit einen Betriebsausgabenabzug für einen Posten geltend machen kann, der niemals bezahlt wird.

Zu Absatz 3

Es handelt es sich um ein Fünfjahreswahlrecht. Es ist auf den Aufwand für aktienbasierte Vergütungen aller in demselben Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten für das Jahr, in Bezug auf das das Wahlrecht in Anspruch genommen wurde, und alle folgenden Geschäftsjahre einheitlich anzuwenden. Dies gilt, solange die Inanspruchnahme des Wahlrechts nicht widerrufen wird. Dieses Wahlrecht wird auf Ebene der einzelnen Steuerhoheitsgebiete in Anspruch genommen. Daher ist es möglich, dass es für manche Steuerhoheitsgebiete in Anspruch genommen wird und für andere nicht. Auch der Widerruf der Inanspruchnahme des Wahlrechts erfolgt auf Ebene der einzelnen Steuerhoheitsgebiete.

Zu § 33 (Anwendung der Realisationsmethode)

Einige Rechnungslegungsstandards wie z.B. die IFRS richten sich im Grundsatz an der Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert aus und schreiben eine Folgebewertung bestimmter Vermögenswerte auf Basis von Wertminderungstests vor. Dadurch kann es zu stichtagsbezogenen Anpassungen kommen, die zu einer höheren Volatilität der Bilanzposten führen können. Andere Rechnungslegungsstandards, wie zum Beispiel das deutsche Handelsgesetzbuch richten die Bilanzierung von Vermögensgegenständen und Schulden im Grundsatz am Realisationsprinzip aus, das heißt, dass Gewinne aus der Wertsteigerung grundsätzlich nur berücksichtigt werden, wenn sie am Abschlussstichtag auch tatsächlich realisiert wurden (zum Beispiel durch eine Veräußerung), wobei nicht generell auszuschließen ist, dass es auch bei diesen Rechnungslegungsstandards in bestimmten Konstellationen zu entsprechenden Ergebniseffekten kommen kann.

Zu Absatz 1

Absatz 1 sieht ein Wahlrecht vor, dass auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit allen Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets erlaubt, von der im Konzernabschluss vorgesehenen Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert abzusehen und stattdessen das Realisationsprinzip der Bewertung materieller Vermögenswerte zugrunde zu legen. Entsprechend sind Aufwendungen und Erträge, die aus der Anwendung des beizulegenden Zeitwerts oder aufgrund eines Wertminderungstests entstanden sind, bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts auszunehmen.

Zu Absatz 2

Absatz 2 definiert den Buchwert, der bei der Berechnung des auszunehmenden Betrags nach Absatz 1 als Referenzpunkt dient. Satz 1 definiert den maßgeblichen Buchwert als den Buchwert, mit dem Vermögenswerte und Schulden zu Beginn des Geschäftsjahres, für das ein Antrag gestellt worden ist, im Jahresabschluss angesetzt worden sind. Bei Vermögenswerten und Schulden, die im Laufe des Geschäftsjahres erworben, hergestellt oder angeschafft worden sind, sind abweichend die Anschaffungskosten, Herstellungskosten oder der Vereinnahmungsbetrag anzusetzen.

Zu Absatz 3

Absatz 3 gibt den zeitlichen Anwendungsbereich des Wahlrechts vor und präzisiert den persönlichen und sachlichen Umfang der Norm in Bezug auf Investmenteinheiten und materielle Vermögenswerte. Nach § 75 Absatz 2 ist das Wahlrecht der Gruppe den Fünfjahreswahlrechte zuzuordnen, das heißt das Wahlrecht gilt grundsätzlich für fünf Jahre und ist einheitlich für alle Vermögenswerte und Schulden aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten auszuüben. Satz 2 eröffnet die Möglichkeit das Wahlrecht nur auf materielle Vermögenswerte zu beschränken. Da Investmenteinheiten bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes als in einem eigenen Steuerhoheitsgebiet belegen gelten, kann der Antrag auf Investmenteinheiten beschränkt werden. Es ist also grundsätzlich möglich, dass der Antrag für alle Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets eine Beschränkung auf materielle Vermögensgesellschaften vorsieht, bei allen Investmenteinheiten sich hingegen auf alle Vermögenswerte und Schulden bezieht. Bei mehreren Investmenteinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet ist das Wahlrecht allerdings ebenfalls einheitlich auszuüben.

Zu Absatz 4

Absatz 4 regelt den Widerruf des Wahlrechts. Ein Widerruf ist grundsätzlich fünf Jahre nach Antragstellung möglich. Wenn ein solcher Widerruf nicht ausgeübt wird, verlängert sich das Wahlrecht automatisch um fünf weitere Jahre. Für den Fall des Widerrufs ist der Unterschiedsbetrags zwischen dem beizulegenden Zeitwert der das Wahlrecht umfassenden Vermögenswerte und Schulden und dem maßgeblichen Buchwert zu Beginn des Geschäftsjahres, für das der Widerruf erfolgt, in die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts einzubeziehen. Auch beim Widerruf ist es möglich, diesen nur für Investmenteinheiten vorzusehen.

Zu § 34 (Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen)**Zu Absatz 1**

Absatz 1 sieht ein Wahlrecht vor, dass es auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit allen Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets erlaubt, durch Anpassung der Mindeststeuer-Gewinne und Mindeststeuer-Verluste des Geschäftsjahres und der vier vorangegangenen Geschäftsjahre (Fünfjahreszeitraum) eine Verteilung des

Nettogewinns aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen des Geschäftsjahres vorzunehmen. Durch das Wahlrecht wird dem Umstand Rechnung getragen, dass Wertsteigerungen bestimmter Vermögensgegenstände in der Regel über eine längere Periode entstehen, sodass die Verteilung über den Fünfjahreszeitraum eine bessere Zuordnung der Veräußerungsgewinne zu ihren Entstehungszeitpunkten bieten. Es handelt sich somit um ein Annäherungs- und Glättungswahlrecht.

Der Nettogewinn, der zur Verteilung zur Verfügung steht, entspricht dem positiven Saldo der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von in demselben Steuerhoheitsgebiet belegtem unbeweglichen Vermögen aller dort belegenen Geschäftseinheiten für das Geschäftsjahr. Durch die Definition des Nettogewinns wird klargestellt, dass das Wahlrecht nur ausgeübt werden kann, wenn ein Nettogewinn entsteht. Ein negativer Saldo ist entsprechend nicht möglich. Gleichzeitig kommt hier ebenfalls das jurisdictional blending zum Ausdruck, da das Wahlrecht nur in Bezug auf das gesamte unbewegliche Vermögen aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten ausgeübt werden kann.

In zeitlicher Hinsicht ist das Wahlrecht der Gruppe den Einjahreswahlrechten nach § 75 Absatz 1 zuzuordnen, das heißt die berichtspflichtige Einheit kann das Wahlrecht jährlich neu ausüben. Wird das Wahlrecht hingegen einmal ausgeübt, verlängert es sich automatisch um ein weiteres Jahr, sofern die berichtspflichtige Geschäftseinheit das Wahlrecht nicht am Ende des Geschäftsjahres explizit widerruft.

Satz 3 begrenzt den Anwendungsbereich in sachlicher Hinsicht auf Veräußerungsvorgänge zwischen Geschäftseinheiten die nicht zur gleichen Unternehmensgruppe gehören und auf nicht gruppenzugehörige Personen. Transaktionen zwischen Geschäftseinheiten der gleichen Unternehmensgruppe sind explizit ausgeschlossen.

Zudem fungiert Absatz 1 auch als Änderungsnorm für die Berechnung des effektiven Steuersatzes für das Steuerhoheitsgebiet. Dieser ist ausgehend von der vorzunehmenden Aufteilung für die jeweiligen Geschäftsjahre neu zu berechnen.

Zu Absatz 2

§ 34 liegt grundsätzlich ein vierstufiger Verteilungsansatz zugrunde. Nachdem im ersten Schritt der Nettogewinn nach Absatz 1 berechnet worden ist, schreibt Absatz 2 vor diesen Nettogewinn zunächst den Geschäftsjahren des Fünfjahreszeitraums zuzuordnen, in dem ein Nettoverlust entstanden ist (Verlustjahr), das heißt dem negativen Saldo der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von in demselben Steuerhoheitsgebiet belegtem unbeweglichen Vermögen aller dort belegenen Geschäftseinheiten. Zunächst sind also die Nettoveräußerungsverluste auszugleichen. Der Nettogewinn wird dabei zunächst dem am weitesten in der Vergangenheit liegenden Verlustjahr im Vierjahreszeitraum zugeordnet. Es besteht kein Wahlrecht bzgl. der Reihenfolge der Verlustverrechnung.

Zu Absatz 3

Anknüpfend an Absatz 2 sieht Absatz 3 im dritten Schritt vor, dass der Nettogewinn, der nach Anwendung des Absatzes 2 verbleibt gleichmäßig über den Fünfjahreszeitraum zu verteilen und in einem vierten Schritt den einzelnen Geschäftseinheiten nach folgender Formel zuzuweisen ist:

$$\text{Jahresbetrag} \times \frac{\text{Nettogewinn der einzelnen Geschäftseinheit für das Antragsjahr}}{\text{Nettogewinn aller Geschäftseinheiten für das Antragsjahr}}$$

Dabei ist entscheidend, dass auch für das Jahr der Antragsstellung ein Teil des Nettogewinns verbleiben kann, wenn nicht genug Verlustpotential in den Jahren davor bestand.

Beispiel

Die A-AG ist eine Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe und in Land A ansässig. Sie hält unbewegliches Vermögen, welches im Land A belegen ist. Im Jahr 03 veräußert sie ein Grundstück und macht hierbei einen Verlust in Höhe von 25 Euro. Im Jahr 05 veräußert sie ein weiteres Grundstück mit einem Buchwert von 100 Euro für 300 Euro. Im gleichen Jahr nimmt sie das Wahlrecht nach § 34 in Anspruch.

Durch die Veräußerung im Jahr 05 hat die A-AG einen Nettoveräußerungsgewinn in Höhe von 200 Euro erzielt. Zuerst wird der Verlust im Jahr 03 in Höhe von 25 Euro (= 1. Verlustjahr) ausgeglichen. Die verbleibenden 175 Euro werden gleichmäßig auf den Fünfjahreszeitraum verteilt.

Nettoveräußerungserlös	Jahr 01	Jahr 02	Jahr 03	Jahr 04	Jahr 05 (Antragstellung)
200 €	35 €	35 €	60 €	35 €	35 €

Zu Absatz 4

Absatz 4 enthält eine Sonderregelung für den Fall, dass sich die Zusammensetzung der Geschäftseinheiten, die in einem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, über den Zeitablauf verändert. Wurde eine Geschäftseinheit, die bei der Ermittlung des Verhältnisses nach Absatz 3 einbezogen, die in einem vorangegangenen Geschäftsjahr nicht in diesem Steuerhoheitsgebiet belegen war, wird der auf diese Geschäftseinheit entfallende Teil gleichmäßig auf andere in demselben Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten verteilt. So wird gewährleistet, dass sich der Verteilungsmechanismus nur auf Geschäftseinheiten bezieht, die während des gesamten Zeitraums als Teil der Unternehmensgruppe in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen war.

Zu Absatz 5

Absatz 5 enthält eine über Teil 4 hinausgehende Anpassung der angepassten erfassten Steuern. Die Steuern in Bezug auf Nettogewinne des Antragsjahres sind auszunehmen. Eine analoge Verteilung der Steuern auf die vorangegangenen vier Geschäftsjahre ist ausgeschlossen.

Zu § 35 (Konsolidierung)

Zu Absatz 1

§ 35 gewährt der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ein Wahlrecht. Demnach kann sie beantragen, dass die Konsolidierungsgrundsätze der obersten Muttergesellschaft auf Geschäftsvorfälle zwischen den Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets angewendet werden. Infolge der Ausübung des Wahlrechts werden Erträge, Aufwendungen, Gewinne und Verluste aus Geschäftsvorfällen zwischen Geschäftseinheiten im Rahmen der Mindeststeuer-Gewinnermittlung angepasst werden müssen, damit sie zusammengefasst werden können. Durch die Ausübung des Wahlrechts soll eine unbeabsichtigte Besteuerung von Erträgen, Aufwendungen, Gewinnen und Verlusten aus gruppeninternen Geschäftsvorfällen, die nach nationalem Steuerrecht unter Umständen steuerfrei sind, vermieden werden. Die Ausübung des Wahlrechts hat keinen Einfluss auf die Bewertung von Geschäftsvorfällen mit Dritten. Genauso wenig wird hierdurch der Buchwert von Vermögenswerten, die um die in der Konsolidierung vorgenommenen Anpassungen der Anschaffungskosten angepasst werden, beeinflusst.

Die Einbindung der Geschäftseinheit in ein Gruppenbesteuerungssystem erfasst alle Besteuerungskonzepte eines Steuerhoheitsgebiets, nach dem die Geschäftseinheiten Gewinne oder Verluste aufgrund einer gemeinsamen Eigentümerstruktur oder Kontrollbeteiligung aufteilen. Als derartiges Gruppenbesteuerungssystem ist in Deutschland die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft vom Anwendungsbereich der Norm erfasst.

Geschäftsvorfälle zwischen Geschäftseinheiten führen regelmäßig zu einem sofortigen Ertrag beim Veräußerer und einer sofortigen Aufwendung beim Erwerber eines Wirtschaftsguts, sodass sich hieraus im Ergebnis weder ein Gewinn noch ein Verlust bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Ertrags in Bezug auf das jeweilige Steuerhoheitsgebiet ergibt. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn Zinszahlungen einerseits als Aufwendungen des Darlehensnehmers und andererseits als Ertrag des Darlehensgebers erfasst werden und bei beiden Geschäftseinheiten gleichzeitig anfallen. Daneben kann es jedoch auch dazu kommen, dass Erträge, Aufwendungen, Gewinne oder Verluste gruppenintern dergestalt verlagert werden, dass sie im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen über Dritte in einem abweichenden Geschäftsjahr berücksichtigt werden.

Investmenteinheiten, in Minderheitsbesitz stehende Geschäftseinheiten und als Geschäftseinheiten behandelte Joint Ventures sind vom Anwendungsbereich der Norm ausgenommen. Das Wahlrecht steht zudem ausschließlich Geschäftseinheiten zu, die in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind. Geschäftsvorfälle zwischen Geschäfts-

einheiten, die in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegen sind, werden für die Zwecke dieses Gesetzes weiterhin so behandelt, als handle es sich um Geschäftsvorfälle mit Dritten. Anknüpfend an das vorherige Beispiel gilt damit folgendes: Wenn die produzierende Geschäftseinheit das Endprodukt an eine weiterveräußernde Geschäftseinheit, die in einem anderen Steuerhoheitsgebiet belegen ist, veräußert, müsste für diesen gruppeninternen Geschäftsvorfall ein am Fremdvergleichsgrundsatz orientierter Verrechnungspreis angesetzt werden.

Aus diesem Grund erfordert die Ausübung des Wahlrechts, dass die Unternehmensgruppe auch bei gruppeninternen Geschäftsvorfällen zwischen grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen und solchen innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets unterscheidet.

Zu Absatz 2

Das Wahlrecht nach Absatz 1 ist ein Fünfjahreswahlrecht, auf das der § 75 Absatz 2 anwendbar ist. Daher beginnt auch die einheitliche Anwendung von Konsolidierungsgrundsätzen in dem Jahr, in dem das Wahlrecht nach Absatz 1 in Anspruch genommen wurde. Ebenso gelten die Regelungen zur automatischen Erneuerung des Wahlrechts und dem Widerruf nach § 75 Absatz 2 Satz 2 auch im Falle des § 35. Im Falle eines Widerrufs müssen nach § 35 Absatz 2 Satz 2 Anpassungen zur Verhinderung von Doppelerfassungen oder Nichterfassungen vorgenommen werden. Diese Anpassungen gelten ebenso für den Fall der Ausübung des Wahlrechts.

Zu § 36 (Steuerpflicht von Portfoliodividenden)

§ 36 setzt Punkt 3.5. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu § 37 (Steuerpflicht von Gewinnen oder Verlusten bei Eigenkapitalbeteiligungen)

§ 37 setzt Punkt 2.9. (mit Ausnahme der qualifizierten Steuerkredite) der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu § 38 (Symmetrische Behandlung qualifizierter Währungsgewinne oder qualifizierter Währungsverluste bei Nettoinvestitionen in einen Geschäftsbetrieb)

§ 38 setzt Punkt 2.2. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu § 39 (Qualifizierte Sanierungserträge)

§ 39 MinStG setzt Punkt 2.4. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu Absatz 1

Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit sind qualifizierte Sanierungserträge im Rahmen der Mindeststeuer-Gewinnermittlung auszunehmen. Damit im Zusammenhang stehende laufende oder latente Steuern sind dementsprechend zu kürzen (vgl. § 46 Nummer 1 beziehungsweise § 48 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1).

Zu Absatz 2

Zu Nummer 1

Maßgebliches Kriterium ist die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Geschäftseinheit nach dem nationalen Recht des betreffenden Staates. Ein Insolvenzverfahren im Sinne dieser Norm liegt nur dann vor, wenn es zumindest auch an die Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens anknüpft. Die Anknüpfung allein an die Zahlungsunfähigkeit ist notwendig, weil unabhängig von der betreffenden Insolvenzrechtsordnung an ein international konsensfähiges Krisenmerkmal angeknüpft werden soll. Die anderen aus der Insolvenzordnung bekannten Eröffnungsgründe „drohenden Zahlungsunfähigkeit“ und „Überschuldung“ werden bei der Bestimmung der qualifizierten Sanierungserträge nur unter Berücksichtigung der zusätzlichen Voraussetzungen und Einschränkungen der anderen Tatbestandsvarianten anerkannt.

Der Kontrolle eines Gerichts oder unabhängigen Justizorgans unterliegt ein Insolvenzverfahren, wenn das Gericht eine Überwachung der weiteren Abläufe von Amts wegen vornimmt oder zumindest vornehmen kann und nicht bloß auf Beschwerden von Verfahrensbeteiligten tätig wird. Es ist nicht zwingend erforderlich, dass das Gericht über die Eröffnung des Verfahrens entscheidet. Keine Kontrolltätigkeit im Sinne dieses Gesetzes ist die bloße

Prüfung eines von den Gläubigern mit dem Schuldner ausgehandelten Plans zur Beendigung der Unternehmenskrise. Das Tatbestandsmerkmal „unabhängige Justizorgane“ erfüllt nur eine Auffangfunktion, sollte in einem Staat nicht ein Gericht für das Insolvenzverfahren zuständig sein (zum Beispiel Adjudicating Authority in Indien); es muss sich jedoch um eine staatliche Stelle handeln. Hat das Gericht in der betreffenden Insolvenzrechtsordnung keine Kontrolle, reicht es auch aus, wenn ein vom Schuldner unabhängiger Insolvenzverwalter mit der Kontrolle über die Geschäfte des Schuldners betraut wurde, bevor die ertragswirksamen Sanierungsmaßnahmen vorgenommen werden.

Zu Nummer 2

Die drohende Zahlungsunfähigkeit innerhalb von zwölf Monaten beurteilt sich allein auf der Basis von Verbindlichkeiten, die gegenüber unverbundenen Personen bestehen. Ein unabhängiger Experte zur Beurteilung der drohenden Zahlungsunfähigkeit kann beispielsweise ein Wirtschaftsprüfer oder Insolvenzgutachter sein, deren berufliche Qualifikation Gewähr dafür bieten, dass sie die wirtschaftliche Lage hinreichend überblicken und darstellen kann.

Zu Nummer 3

Der Fall der Überschuldung außerhalb der in Nummer 1 und 2 genannten Situationen wird in Nummer 3 erfasst.

Zu Absatz 3

Zu Nummer 1

Im Fall des § 39 Absatz 2 Nummer 1 sind sämtliche Sanierungserträge im Zusammenhang mit unverbundenen und verbundenen Gläubigern als qualifiziert zu beurteilen.

Zu Nummer 2

Im Fall des § 39 Absatz 2 Nummer 2 sind sämtliche Sanierungserträge im Zusammenhang mit unverbundenen Gläubigern als qualifiziert zu beurteilen. Bei verbundenen Gläubigern gilt dies nur im Zusammenhang mit einer einheitlichen Sanierungsbemühung. Eine einheitliche Sanierungsbemühung zwischen verbundenen und unverbundenen Gläubigern setzt nicht voraus, dass gemessen am Anteil der Verbindlichkeiten quotenmäßig verzichtet wird. Entscheidend ist allein eine gemeinsame Einigung, beispielsweise durch einen Sanierungsplan. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den Erlassen kann ausreichend sein, wenn insbesondere im Hinblick auf die Höhe der Erlasse ein abgestimmtes Vorgehen ersichtlich ist.

Zu Nummer 3

Im Fall des § 39 Absatz 2 Nummer 3 gilt nur der Ertrag aus Schuldenerlassen von unverbundenen Gläubigern als qualifiziert; höchstens jedoch nur der kleinere Betrag aus Überschuldungsbetrag oder untergehenden nationalen Steuerattributen. Unter nationalen Steuerattributen im Sinne dieser Norm sind alle im nationalen Recht bestehenden Verlustverrechnungspositionen oder Steueranrechnungspositionen zu verstehen, die im Rahmen einer Steuerbefreiung des Sanierungsertrags untergehen. Für das deutsche Recht sind das beispielsweise die in § 3a Absatz 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes aufgeführten Verlustverrechnungspositionen.

Zu Abschnitt 4 (Aufteilung von Gewinnen und Verlusten bei Betriebsstätten und transparenten Einheiten)

Zu § 40 (Zuordnung von Gewinnen und Verlusten zwischen Betriebsstätte und Stammhaus)

Die Betriebsstätte ist vielmehr ein steuerliches als ein der Rechnungslegung zugrundeliegendes Konzept. Im Steuerrecht werden Betriebsstätten auf Grundlage von bestimmten Aufteilungsvorschriften steuerliche Gewinn und Verluste zugeordnet, obwohl sie rein rechtlich unselbständige Teile eines Unternehmens sind. Für Zwecke dieser Gewinnaufteilung wird unterstellt, dass Betriebsstätte und Stammhaus zwei voneinander losgelöste Einheiten sind. In der Rechnungslegung werden die Gewinne und Verluste allerdings nicht separat, sondern im Jahresabschluss des Stammhauses abgebildet, losgelöst davon, ob die Betriebsstätte im In- oder im Ausland belegen ist. Da dieses Gesetz im Grundsatz an den Jahresabschluss der Geschäftseinheit anknüpft, findet eine Gewinnabgrenzung zur Betriebsstätte zunächst nicht statt. Um für Zwecke dieses Gesetzes eine angemessene Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus zu gewährleisten, gilt es die uni- und bilateralen Regelungen für die steuerliche Aufteilung von Erträgen und Aufwendungen zu beachten. Damit soll – basierend auf den für Zwe-

cke der Rechnungslegung aufgestellten Abschlüssen – eine adäquate Abgrenzung für Betriebsstätten, die ebenfalls Geschäftseinheiten im Sinne dieses Gesetzes sind, ermöglicht werden. Dabei kann auch auf bereits vorhandene Unterlagen zurückgegriffen werden.

Zu Absatz 1

Absatz 1 definiert den Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag einer Betriebsstätte gemäß der Definition des § 4 Absatz 8 Nummer 1 bis 3. Dadurch werden Sachverhaltskonstellationen in den Blick genommen, in denen eine Betriebsstätte nach einem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen oder nach innerstaatlichem Recht vorliegt sowie Fälle, in denen eine Betriebsstätte vorliegen würde, wenn ein Steuerhoheitsgebiet, das keine Körperschaftsteuer erhebt, mit dem Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hätte.

Für solche Situationen sieht Teilsatz 1 vor, dass es sich beim Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der Betriebsstätte um den in ihrem eigenen (fiktiven) Jahresabschluss ausgewiesenen handelt. Damit wird gewährleistet, dass Geschäftseinheiten, bei denen es sich um Betriebsstätten handelt, für Zwecke der Berechnung des effektiven Steuersatzes genauso behandelt werden, als wären sie eigenständige und unabhängige Unternehmen. Dabei ist gleichsam erforderlich, dass der (fiktive) Jahresabschluss der Betriebsstätte nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard oder nach einem zugelassenen Rechnungslegungsstandard, vorbehaltlich der erforderlichen Anpassungen zur Vermeidung wesentlicher Wettbewerbsverzerrungen, erstellt wird oder worden ist.

Für Fälle, in denen die Betriebsstätte keinen eigenen Abschluss aufstellt, sieht Teilsatz 2 entsprechend vor, dass der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag dem Betrag entspricht, der in ihrem eigenen Abschluss ausgewiesen worden wäre, wenn ein solcher aufgestellt worden wäre. Daher müssen in solchen Fällen Unterlagen oder Berichte vorbereitet werden, anhand derer der Betrag berechnet werden kann, der im Abschluss ausgewiesen worden wäre. Dabei ist grundsätzlich der Rechnungslegungsstandard, der zur Aufstellung des Konzernabschlusses der obersten Muttergesellschaft verwendet wurde, zugrunde zu legen.

Zu Absatz 2

Absatz 2 sieht Anpassungen des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags der Betriebsstätte an uni- oder bilaterale Vorgaben vor. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass es keine besonderen Rechnungslegungsvorschriften gibt, welche eine Aufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vorsehen.

Zu Nummer 1

Nummer 1 sieht vor, dass es sich bei den zu berücksichtigenden Erträgen und Aufwendungen um diejenigen handelt, die der Betriebsstätte gemäß eines einschlägigen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts des Steuerhoheitsgebiets zuzurechnen sind. Dabei ist unbeachtlich, wie die Gewinne oder Verluste der Betriebsstätten für steuerliche Zwecke tatsächlich behandelt werden.

Beispiel

A Co ist eine im Steuerhoheitsgebiet A belegene Geschäftseinheit einer multinationalen Unternehmensgruppe, die gemäß dem zwischen Steuerhoheitsgebiet A und Steuerhoheitsgebiet B geltenden Doppelbesteuerungsabkommen über eine Betriebsstätte in Staat B verfügt. Der Betriebsstätte sind Unternehmensgewinne in Höhe von 100 Euro aus Lizenzgebühren zuzurechnen sind. Abzugsfähige Aufwendungen sind nicht entstanden. In Staat B sind 50 Prozent der Lizenzgebühren von der Steuer befreit. Der bei der Berechnung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags der Betriebsstätte berücksichtigte Betrag beläuft sich in diesem Fall auf 100 Euro, obwohl die Betriebsstätte nur auf einen Betrag von 50 Euro Steuern entrichten muss.

Zu Nummer 2

Für den Fall des Vorliegens einer Betriebsstätte nach § 4 Absatz 8 Nummer 3 sieht Nummer 2 vor, dass zur Bestimmung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags nur die Erträge und Aufwendungen zu berücksichtigen sind, die der Betriebsstätte nach Artikel 7 des OECD-Musterabkommens zuzuordnen sind. Mit diesem Satz wird dem unter Buchstabe c der Betriebsstättendefinition beschriebenen Fall Rechnung getragen, dass in einem Steuerhoheitsgebiet Tätigkeiten ausgeübt werden, die fiktiv zur Entstehung einer Betriebsstätte nach Artikel 5 des OECD-Musterabkommens führen.

Zu Absatz 3

Absatz 3 beschreibt die Zuordnung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags zu einer Betriebsstätte im Sinne des § 4 Absatz 8 Nummer 4. Dieser Betriebsstätte sind die Einkünfte zuzuordnen, die im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses nicht der Besteuerung unterliegen und Tätigkeiten außerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets zuzuordnen sind. Um einen doppelten Abzug zu verhindern, bestimmt Satz 2 ferner, dass Aufwendungen nur dann der Betriebsstätte zuzurechnen sind, soweit diese nicht im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses berücksichtigt werden und eindeutig Tätigkeiten zuzuordnen sind, die außerhalb dieses Steuerhoheitsgebiets ausgeübt werden.

Zu Absatz 4

Absatz 4 Satz 1 regelt die Zurechnung von Verlusten zu einer Betriebsstätte. Einige Steuerhoheitsgebiete beziehen den Gewinn oder Verlust einer Betriebsstätte in die Berechnung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns des Stammhauses ein (so zum Beispiel Staaten mit Welteinkommensprinzip und einem System zur Anrechnung ausländischer Steuern). Nach den GloBE-Mustervorschriften wird der effektive Steuersatz des Stammhauses jedoch ohne den Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust der Betriebsstätte berechnet. In Ermangelung einer Sonderregel kann in einem Geschäftsjahr für das Stammhaus ein zu niedriger effektiver Steuersatz ermittelt werden, wenn ein Betriebsstättenverlust für die Zwecke der Besteuerung im Inland berücksichtigt wird, nicht jedoch für die Zwecke der Mindeststeuer-Gewinnermittlung.

Nach Absatz 4 Satz 2 kann diese steuerliche Behandlung unter bestimmten Bedingungen nachvollzogen werden, sodass keine Verwerfungen entstehen. So kann der Mindeststeuer-Verlust einer Betriebsstätte bei der Mindeststeuer-Gewinnermittlung des Stammhauses berücksichtigt werden, soweit der Verlust der Betriebsstätte auch bei der Berechnung des steuerlichen Gewinns oder Verlusts dieses Stammhauses Berücksichtigung findet. Dabei werden Art und Umfang der Berücksichtigung dieses Verlustes im Stammhausstaat nachvollzogen. Wenn zum Beispiel das Stammhaus bei der Berechnung seines im Inland steuerpflichtigen Gewinns nur 80 Prozent des Verlusts der Betriebsstätte berücksichtigen kann, dann ist bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts des Stammhauses der gleiche Prozentsatz zugrunde zu legen; die übrigen 20 Prozent sind als Verlust der Betriebsstätte zuzuordnen. Wenn ein Betriebsstättenverlust jedoch zu einem zeitlich befristeten Verlustvortrag für das Stammhaus führt, wird dieser als bei der Berechnung des im Inland steuerpflichtigen Verlusts des Stammhauses berücksichtigt, unabhängig davon, ob dieser Verlustvortrag verfällt, bevor er vollständig genutzt wurde.

Der letzte Teil des zweiten Satzes sieht eine Einschränkung der Berücksichtigung beim Stammhaus vor. Eine Berücksichtigung beim Stammhaus erfolgt nicht, wenn der Betriebsstättenverlust mit anderen Einkünften verrechnet wird, die sowohl nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets des Stammhauses als auch nach dem Recht des Steuerhoheitsgebiets der Betriebsstätte steuerpflichtig sind.

Absatz 4 Satz 3 erfordert eine entsprechende Anpassung, um einen anschließend von der Betriebsstätte erzielten Mindeststeuer-Gewinn bis zur Höhe des vorher berücksichtigten Mindeststeuer-Verlusts beim Stammhaus. Diese Regel gilt für den gesamten Verlust, der bei der Berechnung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns oder Verlusts berücksichtigt worden ist. Somit wird der Gewinn der Betriebsstätte bis zur Höhe dieses Verlusts als Mindeststeuer-Gewinn des Stammhauses behandelt, selbst wenn der Verlust Gegenstand eines Verlustvortrags des Stammhauses wurde, welcher verfallen ist, bevor er vollständig aufgebraucht wurde. Dadurch werden Schwierigkeiten bei der Rückverfolgung vermieden und es entfällt die Notwendigkeit komplexer Regeln für eine etwaige Nachverfolgung.

Zu § 41 (Zuordnung von Gewinnen und Verlusten bei transparenten Einheiten)

§ 41 bestimmt, wie der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust einer transparenten Einheit zu verteilen ist. Diese Regeln sind notwendig, weil solche Einheiten – ungeachtet der Tatsache, dass sie vielfach steuerlich transparent behandelt werden – in eigenen Jahresabschlüssen den Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ausweisen. Da für die Mindeststeuer-Vorschriften Rechnungslegungsdaten herangezogen werden, soll § 41 gewährleisten, dass der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag grundsätzlich im Einklang mit den geltenden steuerlichen Vorschriften zwischen diesen Einheiten und ihren Gesellschaftern aufgeteilt wird.

Eine transparente Einheit im Sinne dieses Gesetzes zeichnet sich dabei im Allgemeinen dadurch aus, dass sie im Gründungsstaat als steuertransparent behandelt wird. Dabei macht das Gesetz eine Unterscheidung zwischen steuertransparenten Einheiten, die aus Sicht des Belegenheitsstaats des Gesellschafters als steuertransparent angesehen werden (sog. steuertransparente Einheiten) und sog. umgekehrt hybriden Einheiten, die nur aus Sicht des Gründungsstaats als steuertransparent angesehen werden (§ 7 Absatz 32).

Dabei nimmt § 41 jede Beteiligung an der transparenten Einheit vor dem Hintergrund der jeweils geltenden Steuervorschriften gesondert in den Blick. Damit wird anerkannt, dass ein und dieselbe transparente Einheit durch einige ihrer Gesellschafter als steuertransparente Gesellschaft und durch andere als umgekehrt hybride Einheit behandelt werden kann. Anders ausgedrückt: Die Einheit wird in Bezug auf gruppenzugehörige Beteiligte, die sie als steuertransparent behandeln, als steuertransparent behandelt und in Bezug auf andere gruppenzugehörige Beteiligte als umgekehrte hybride Einheit.

Zu Absatz 1

§ 41 sieht bei der Zuordnung der Gewinne und Verluste bei transparenten Einheiten eine festgelegte Reihenfolge vor: Zunächst ist der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der transparenten Einheit nach Absatz 1 um den Betrag zu kürzen, der den Gesellschaftern zuzurechnen ist, die nicht der Unternehmensgruppe angehören.

Beispiel

Hold Co ist eine in Steuerhoheitsgebiet A belegene Geschäftseinheit, die die Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ist. Hold Co hält 60 Prozent der Anteile am Kapital von B LP, einer in Steuerhoheitsgebiet B errichteten steuertransparenten Gesellschaft. Die übrigen 40 Prozent der Anteile an B LP befinden sich im Eigentum von Einheiten, die nicht der multinationalen Unternehmensgruppe angehören und die sich ebenfalls in Steuerhoheitsgebiet A befinden. B LP verfügt über eine Betriebsstätte in Steuerhoheitsgebiet B. B LP erzielt einen Jahresüberschuss in Höhe von 200 Euro. Davon ist nur ein Betrag in Höhe von 100 Euro der Betriebsstätte zuzurechnen und in Staat B zu versteuern.

Nach Absatz 1 wird der Jahresüberschuss von B LP um einen Betrag in Höhe von 80 Euro gekürzt, weil dies der Betrag ist, der den Minderheitsgesellschaftern zuzurechnen ist (200 x 40 Prozent). Der verbleibende Betrag (120 Euro) wird zwischen den gruppenzugehörigen Gesellschaftern nach Maßgabe des Absatzes 2 aufgeteilt.

Wenn im Konzernabschluss der multinationalen Gruppe eine erfasste Steuer berücksichtigt ist, die an den Jahresüberschuss geknüpft ist, so ist der Betrag dieser erfassten Steuer im gleichen Verhältnis zu kürzen. Im Beispiel der vorstehenden Absätze wäre eine Kürzung des Betrags der erfassten Steuern entsprechend der Kürzung des Ertrags um 40 Prozent erforderlich.

Zu Absatz 2

Zu Nummer 1

Wenn der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag einer Betriebsstätte in den Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der transparenten Einheit einbezogen wurde, weil die Tätigkeit über die Betriebsstätte ausgeübt wird, so ist nach der Anwendung von Absatz 1 in einem zweiten Schritt dieser Betrag vom Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag nach Absatz 2 Nummer 1 bei der transparenten Gesellschaft in Abzug zu bringen und der Betriebsstätte zuzuordnen (Betriebsstättenprinzip). Dadurch wird sichergestellt, dass das Jahresergebnis der Betriebsstätte nur bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte berücksichtigt wird.

Beispiel

A Co ist eine in Steuerhoheitsgebiet A belegene Einheit und ist Gesellschafterin einer transparenten Gesellschaft (B LP), die nach dem Recht von Steuerhoheitsgebiet B gegründet worden ist. Nach dem Steuerrecht von Steuerhoheitsgebiet B verfügt A Co über eine Betriebsstätte in Steuerhoheitsgebiet B, über die die Geschäftstätigkeit von B LP ausgeübt wird. Weil B LP in Steuerhoheitsgebiet B steuertransparent behandelt wird, geht Steuerhoheitsgebiet B für Steuerzwecke davon aus, dass A Co seine Aktivitäten „direkt“ über die

Betriebsstätte ausübt. In diesem Fall ist B LP das Stammhaus der in Steuerhoheitsgebiet B belegenen Betriebsstätte; folglich wird der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag von B LP vom Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag des Stammhauses abgezogen und der Betriebsstätte zugerechnet.

Die Betriebsstätte könnte sich auch in einem weiteren Steuerhoheitsgebiet C befinden. Unterstellt zum Beispiel, dass B LP nicht über eine Betriebsstätte in Steuerhoheitsgebiet B verfügt, sondern in Steuerhoheitsgebiet C, würde der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag entsprechend dieser Betriebsstätte nach Absatz 2 Nummer 1 zuzurechnen sein. Die Formulierung „soweit hierdurch die Geschäftstätigkeit der transparenten Einheiten ausgeübt wird“ gewährleistet, dass in Absatz 2 Nummer 1 unabhängig davon angewendet wird, ob das andere Steuerhoheitsgebiet die betreffende Einheit als transparente Gesellschaft ansieht und ob dieses Steuerhoheitsgebiet von dieser Einheit oder von ihren gruppenzugehörigen Beteiligten verlangt, dass sie die Steuern entrichten, die auf den der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn zu zahlen sind. Wenn der gruppenzugehörige Gesellschafter der transparenten Gesellschaft eine erfasste Steuer auf den der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn zahlen muss, wird diese Steuer nach § 47 entsprechend zugeordnet.

Zu Nummer 2

Nummer 2 regelt den dritten Zuordnungsschritt und findet subsidiär zu Absatz 1 und Absatz 2 Nummer 1 Anwendung. Ein danach verbleibender Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ist dem gruppenzugehörigen Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligung zuzuordnen. Das bedeutet im Ergebnis, dass einer staatenlosen steuertransparenten Gesellschaft kein Anteil am Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag zugerechnet wird.

Wenn es sich bei der transparenten Einheit um eine steuertransparente Einheit handelt, die nicht oberste Muttergesellschaft ist, wird der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag auf die gruppenzugehörigen Gesellschafter entsprechend der Höhe ihrer Eigenkapitalbeteiligung zugeteilt, um die steuerliche Behandlung sowohl im Steuerhoheitsgebiet der Einheit als auch im Steuerhoheitsgebiet der Gesellschafter korrespondierend abzubilden.

Wenn es sich bei den Beteiligten ebenfalls um steuertransparente Einheiten handelt, wird Absatz 2 Nummer 1 erneut angewandt, um den verbleibenden Teil des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags dem nächsthöheren gruppenzugehörigen Gesellschafter zuzuordnen (es sei denn, dieser ist die oberste Muttergesellschaft). Wenn alle Geschäftseinheiten in der Kette steuertransparente Einheiten sind (es sich also um eine steuertransparente Struktur handelt), wird folglich der gesamte Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag letztlich der obersten Muttergesellschaft der (multinationalen) Gruppe zugerechnet.

Die Formulierung „entsprechend der Höhe ihrer Eigenkapitalbeteiligung“ soll sicherstellen, dass der nach der Zurechnung zu einer Betriebsstätte verbleibende Teil des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags unter den gruppenzugehörigen Gesellschaftern entsprechend ihrem Gewinnanteil aufgeteilt wird.

Beispiel 1

Als Beispiel sei angenommen, dass die Beteiligungen an einer volltransparenten Gesellschaft folgendermaßen verteilt sind: 40 Prozent werden von einem in einem anderen Hoheitsgebiet ansässigen gruppenzugehörigen Gesellschafter gehalten; die übrigen 60 Prozent werden zu gleichen Teilen von zwei im Steuerhoheitsgebiet ansässigen gruppenzugehörigen Gesellschaftern gehalten. Die steuertransparente Gesellschaft verfügt über eine Betriebsstätte im Steuerhoheitsgebiet; nach den geltenden steuerrechtlichen Bestimmungen entsteht durch diese feste Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte des im anderen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Gesellschafters und so sind 40 Prozent des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags der steuertransparenten Gesellschaft dieser Betriebsstätte zuzurechnen. Die verbleibenden 60 Prozent werden nach Absatz 2 Nummer 2 in Verbindung mit § 40 den gruppenzugehörigen Gesellschaftern zugerechnet (jeweils 30 Prozent).

Da § 41 eine Gewinn- und Verlustaufteilungsregel ist, werden im Kontext transparenter Gesellschaften alle an die Eigenkapitalbeteiligung geknüpften Ertrags- beziehungsweise Gewinnansprüche, einschließlich aller Vereinbarungen, Abreden und Verträge, die sich auf diesen Anteilen beziehen, berücksichtigt.

Es sind allerdings auch Situationen denkbar, in denen es zu einer Diskrepanz zwischen dem Gewinnbetrag, der den gruppenzugehörigen Gesellschaftern nach den Steuertransparenzregeln seines Steuerhoheitsgebiets zugerechnet werden, und dem Gewinnbetrag, auf den der gruppenzugehörige Gesellschafter aufgrund seiner Eigenkapitalbeteiligung Anspruch hat, kommen kann. Absatz 2 Nummer 2 folgt einer eigenen Diktion und findet insoweit Anwendung, als die Einheit als transparente Gesellschaft behandelt wird.

Beispiel 2

A Co ist eine im Steuerhoheitsgebiet A belegene Geschäftseinheit, die 60 Prozent des Kapitals von B Co hält, einer nach dem innerstaatlichen Recht von Steuerhoheitsgebiet B errichteten transparenten Gesellschaft. A Co und B Co sind Geschäftseinheiten derselben multinationalen Unternehmensgruppe; die übrigen 40 Prozent des Kapitals werden von Beteiligten gehalten, die nicht der Gruppe angehören. A Co hat eine Vereinbarung mit den anderen Gesellschaftern geschlossen, der zufolge an die Eigenkapitalanteile von A Co zusätzlich das Recht geknüpft ist, während der ersten fünf Jahre nach der Gründung von B Co 70 Prozent (anstatt 60 Prozent) des Gewinns von B Co zu erhalten. Steuerhoheitsgebiet A behandelt B Co als steuertransparent, erkennt die Wirkung der Vereinbarung zwischen A Co und den übrigen Anteilseignern jedoch nicht an; er behandelt die Vereinbarung nicht so, als würde sie A Co Anspruch auf zusätzliche 10 Prozent des Gewinns von B Co gewähren. Dies bedeutet, dass während des oben erwähnten Fünfjahreszeitraums nach innerstaatlichem Recht von Steuerhoheitsgebiet A nur 60 Prozent der Gewinne von B Co so behandelt werden, als gingen sie an A Co.

Nach § 41 hält A Co während der fünfjährigen Laufzeit der Vereinbarung eine Eigenkapitalbeteiligung in Höhe von 70 Prozent an B Co. Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss von B Co wird somit zunächst um nach Absatz 1 um 30 Prozent gekürzt, weil dies der Betrag ist, der auf Gesellschafter entfällt, die nicht der multinationalen Unternehmensgruppe angehören. Die übrigen 70 Prozent des Jahresüberschusses werden nach Absatz 2 Nummer 2 A Co zugerechnet, weil Steuerhoheitsgebiet A davon ausgeht, dass B Co steuertransparent ist, sodass der gesamte Gewinn von B Co seinen Gesellschaftern zugerechnet wird (zu denen A Co gehört). Die Tatsache, dass Steuerhoheitsgebiet A die Vereinbarung zwischen A Co und den anderen Gesellschaftern nicht so behandelt, als gewähre sie A Co einen Anspruch auf zusätzliche 10 Prozent des Gewinns von B Co, ist für die Gewinnzurechnung gemäß Absatz 2 Nummer 2 nicht relevant, solange Steuerhoheitsgebiet A B Co als steuertransparent behandelt.

Zu Nummer 3

Handelt es sich bei der transparenten Einheit um eine umgekehrte hybride Einheit oder um eine steuertransparente Einheit, welche die oberste Muttergesellschaft der Unternehmensgruppe bildet, ist der nach Anwendung des Absatzes 1 und des Absatzes 2 Nummer 1 und 2 verbleibende Betrag der umgekehrten hybriden Einheit beziehungsweise der obersten Muttergesellschaft zuzuordnen. In beiden Fällen wird der verbleibende Teil des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags den Einheiten selbst und nicht ihren Gesellschaftern zugerechnet.

Wenn die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe somit eine steuertransparente Einheit ist, wird der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag dieser Einheit und nicht ihren Gesellschaftern zugerechnet, da es sich bei den Gesellschaftern nicht um Geschäftseinheiten der multinationalen Unternehmensgruppe handelt. § 67 enthält zusätzliche Regeln für den Fall, dass eine transparente Gesellschaft die oberste Muttergesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe ist.

Das Gleiche gilt für umgekehrt hybriden Einheiten, da die Einheit nach dem Steuerrecht der Gesellschafter nicht als steuerlich transparent angesehen wird und ihr Gewinn oder Verlust somit für steuerliche Zwecke nicht unmittelbar ihren Gesellschaftern zugerechnet wird.

Bei Nummer 3 ist gleichsam die Subsidiarität zu Absatz 1 sowie zu Absatz 2 Nummer 1 zu beachten.

Zu Teil 4 (Ermittlung der angepassten erfassten Steuern)

Die Mindeststeuer-Gewinnermittlung für eine Geschäftseinheit ergibt sich aus den Vorschriften des dritten Teils. Der vierte Teil beinhaltet demgegenüber Vorschriften, die gemeinsam mit dem Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes sowie der Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags im fünften Teil herangezogen werden. Der Betrag der angepassten erfassten Steuern ergibt sich aus den erfassten

Steuern nach § 43, die nach den in § 42 Absatz 1 katalogartig aufgeführten Beträgen angepasst werden. Diese Anpassungen ergeben sich aus den übrigen Vorschriften des vierten Teils sowie aus § 34 Absatz 5 und den §§ 67 und 68.

Zu Abschnitt 1 (Allgemeine Vorschriften)

Zu § 42 (Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit)

Zu Absatz 1

Der Ausgangspunkt zur Ermittlung des Betrags der angepassten erfassten Steuern befindet sich in der Rechnungslegung. Denn der Betrag der angepassten erfassten Steuern wird ausgehend von den im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag in dem Geschäftsjahr angefallenen laufenden Steuern ermittelt. Dies gilt indes nur, soweit diese angefallenen laufenden Steuern auch erfasste Steuern im Sinne des § 43 sind. Damit werden beispielsweise Beträge für Vermögens- oder Verbrauchssteuern schon auf der Ebene des § 43 aus der Ermittlung des effektiven Steuersatzes ausgenommen; einer Anpassung nach den Nummern 1 bis 4 bedarf es daher nicht. Der Betrag der laufenden, erfassten Steuern ist anschließend um die in den Nummern 1 bis 4 aufgeführten Beträge anzupassen.

Zu Nummer 1

Nach Nummer 1 wird der Betrag der erfassten Steuern um die Hinzurechnungen in § 45 sowie die Kürzungen in § 46 angepasst.

Zu Nummer 2

Nach Nummer 2 müssen die erfassten Steuern zu dem um dem nach § 48 ermittelten Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern angepasst werden.

Zu Nummer 3

Nach Nummer 3 sind Erhöhungen oder Minderungen der erfassten Steuern, die nicht im Aufwand für tatsächliche oder latente Steuern enthalten, aber im Eigenkapital oder OCI berücksichtigt sind als Anpassungen der erfassten Steuern zu berücksichtigen. Dies gilt, wenn die zu den Steuern zugehörigen Gewinn- oder Verlustbestandteile im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts berücksichtigt werden. Diese Vorschrift stellt somit sicher, dass erfasste Steuern in Bezug zu diesen Bestandteilen nicht nur bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts sondern auch bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes berücksichtigt werden. Diese Anpassung soll jedoch nur erfolgen, wenn die Bestandteile nach dem Steuerrecht des Belegenheitsstaats der Geschäftseinheit der Besteuerung unterliegen.

Zu Nummer 4

Nach Nummer 4 muss der Betrag der erfassten Steuern ebenfalls um die Steuern im Sinne des § 34 Absatz 5 angepasst werden. Nach dieser Vorschrift sind erfasste Steuern in Bezug auf Nettogewinne oder Nettoverluste des Antragsjahres bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern auszunehmen.

Zu Nummer 5

Nach Nummer 5 sind schließlich auch Anpassungen infolge der Sondervorschriften für Oberste Muttergesellschaften als transparente Einheiten sowie des übrigen siebten Teils nach §§ 67 bis 72 vorzunehmen.

Zu Absatz 2

Nach Absatz 2 darf kein Betrag erfasster Steuern mehrfach berücksichtigt werden. Hierdurch wird eine sachgerechte Ermittlung des effektiven Steuersatzes gewährleistet.

Zu § 43 (Erfasste Steuern)

Zu Absatz 1

§ 43 bestimmt, welche Steuern zu den erfassten Steuern gehören, die im Rahmen des § 42 berücksichtigt werden. Die Definition wurde dabei ausschließlich für die Zwecke dieses Gesetzes aufgestellt; insbesondere zu Artikel 2 OECD-MA besteht keine Verbindung. Steuern, die nicht nach § 43 erfasste Steuern sind (beispielsweise Ver-

brauchs- und Lohnsteuern), können dennoch im Rahmen der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts, das heißt als Minderung des Nenners in der Berechnung des effektiven Steuersatzes, berücksichtigtungsfähig sein.

Die Bestimmung, ob eine Steuer eine erfasste Steuer ist, erfolgt maßgeblich anhand der der Steuer zugrundeliegenden Eigenschaften; die Bezeichnung einer Steuer oder die Erhebungsweise ist dafür ebenso irrelevant wie die Frage, ob eine Steuer unmittelbar durch ein Körperschaftsteuergesetz oder ein eigenes Gesetz entsteht.

Steuern sind in Einklang mit § 3 der Abgabenordnung Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Sofern sie die weiteren Merkmale einer der Nummern 1 bis 4 erfüllt, handelt es sich um erfasste Steuern im Sinne dieses Gesetzes.

Auch wenn § 43 einen weiten Anwendungsbereich aufweist, gibt es eine Reihe von Steuern, die nicht als erfasste Steuern im Sinne des Gesetzes gelten. Die nachfolgend ausgeführten Steuern sind beispielsweise grundsätzlich keine erfassten Steuern im Sinne des Gesetzes.

So sind Verbrauch- und Umsatzsteuern keine erfassten Steuern im Sinne des Gesetzes. Diese Steuern bemessen sich am Verbrauch oder Gebrauch bestimmter Waren und nicht am Einkommen oder Ertrag oder Vermögensbestand des Steuerpflichtigen.

Steuern für digitale Dienstleistungen sind in der Regel so ausgestaltet, dass sie anhand der Bruttoerträge bemessen werden und fallen ebenfalls grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich der Norm. Denn sie werden zudem regelmäßig nicht anstelle einer Körperschaftsteuer, sondern zusätzlich erhoben, sodass sie auch den Vergleichbarkeitstest nach Nummer 3 nicht erfüllen.

Stempelsteuern, Wertsteuern und andere Steuern, die für einzelne Geschäftsvorfälle anfallen, sind keine Steuern vom Einkommen oder Ertrag der Geschäftseinheit und werden auch nicht anstelle einer Körperschaftsteuer erhoben.

Lohnsteuern und andere beschäftigungsbasierte Steuern sowie Sozialabgaben sind ebenfalls keine erfassten Steuern im Sinne des Gesetzes. Diese Steuern und Abgaben werden nicht dem Arbeitgeber in Bezug zu dessen Einkommen oder Ertrag oder Eigenkapital auferlegt. Vielmehr können diese Steuern und Abgaben regelmäßig als Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden.

Vermögensteuern, die an Eigentumsverhältnisse von bestimmten Gegenständen anknüpfen, sind schließlich ebenfalls keine erfassten Steuern im Sinne dieses Gesetzes. Vermögensteuern werden häufig rein am Wert des Gegenstands bemessen, wobei Belastungen die darauf ruhen, regelmäßig nicht beachtet werden. Selbst wenn diese Belastungen berücksichtigt werden, liegt dies häufig allein an einer Bewertungsmethode im Rahmen einer Vermögensteuer; es handelt sich dennoch nicht um eine Steuer, die überwiegend das vorherige Einkommen bemisst. Darüber hinaus werden Vermögensteuern nicht anstelle einer Körperschaftsteuer erhoben. Vermögensteuern müssen daher von Steuern, die in Bezug auf das Eigenkapital einer Geschäftseinheit erhoben werden, unterschieden werden.

Zu Nummer 1

Nummer 1 erfasst grundsätzlich jegliche Steuern vom Einkommen oder Ertrag der Geschäftseinheit. Hiervon sind einschränkend nur solche Steuern erfasst, im Jahresabschluss der Geschäftseinheit in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne oder ihren Anteil an den Erträgen oder Gewinnen einer anderen Geschäftseinheit, an der die Geschäftseinheit eine Eigenkapitalbeteiligung hält, ausgewiesen sind. Obschon es keine international abgestimmte Definition einer Ertragsteuer gibt, sind hiervon regelmäßig Vermögenszuwächse in Geld oder Geldeswert, die ein Steuerpflichtiger innerhalb eines Zeitraums erhält, erfasst. Ertragsteuern werden zudem in der Regel anhand des beim Steuerpflichtigen anfallenden Netto-Vermögenszuwachses gemessen, da Ausgaben für die Erzielung eines Vermögenszuwachses mindernd berücksichtigt werden können. Absatz 2 nimmt von diesem weiten Anwendungsbereich wiederum Ausnahmen vor, sodass bestimmte Steuern nicht zu den erfassten Steuern zählen.

Zu den Steuern im Sinne der Nummer 1 gehören nicht nur Steuern, die im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Ertrags anfallen, sondern auch zeitlich nachgelagerte Steuern im Zeitpunkt der Ausschüttung dieses Ertrags. Überdies sind hiervon sowohl Erträge der Geschäftseinheit selbst als auch Erträge, die sie aufgrund einer Beteiligung

an einer anderen Geschäftseinheit erhält, erfasst. Somit können Steuern für die Beteiligung an einer transparent besteuerten Einheit, Steuern als Teil einer Hinzurechnungsbesteuerung, sowie Steuern auf Ausschüttungen anderer Geschäftseinheiten erfasste Steuern im Sinne der Nummer 1 sein. Für Deutschland gehören zu den erfassten Steuern die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer sowie der Solidaritätszuschlag. Auch Quellensteuern gehören zu den erfassten Steuern.

Typisierungen und Pauschalisierungen ändern grundsätzlich nichts an der Qualifikation einer Steuer als erfasster Steuer. Eine Steuer muss nicht durch eine exakte Bemessung des Vermögenszuwachses ermittelt werden. Die Verpflichtung zur exakten Ermittlung des Netto-Ertrages ohne Zuhilfenahme von angemessenen Typisierungen und Pauschalisierungen könnte die Ermittlung des effektiven Steuersatzes andernfalls durch Rechtsunsicherheiten erschweren. Demgegenüber ist eine Bruttosteuer, also eine Steuer auf Vermögenszuwächse ohne jegliche erwerbsbezogenen Abzüge, keine Einkommen- oder Ertragsteuer im Sinne der Nummer 1.

Steuern und Aufschläge, die nur für Einkommen aus bestimmten Aktivitäten auferlegt werden, können ebenfalls in den Anwendungsbereich der erfassten Steuern nach Nummer 1 fallen. Dabei ist es irrelevant, ob diese Steuern und Aufschläge zusätzlich zu einer anderen Einkommensteuer anfallen. Abgaben, die für die Gewinnung von natürlichen Ressourcen auferlegt werden, fallen jedoch nur unter die erfassten Steuern, wenn sie wie in Nummer 3 anstelle einer Steuer erhoben werden.

Steuern auf den Nettoertrag einer Geschäftseinheit, die für diese nach der Säule 1 zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung von OECD/G20 anfallen, sind erfasste Steuern im Sinne der Nummer 1. Weil die Säule 1 in systematischer Hinsicht vor diesem Gesetz Anwendung findet, werden alle mit der Säule 1 verbundenen steuerlichen Anpassungen bereits im Einkommen der Geschäftseinheit berücksichtigt. Die nähere Ausgestaltung des Verhältnisses von Säule 1 und Säule 2 wird durch weitere Administrative Guidance vorgegeben.

Zu Nummer 2

Nummer 2 bezieht sich auf alle Steuern, die im Rahmen eines zulässigen Ausschüttungssteuersystems erhoben werden.

Zu Nummer 3

Nach Nummer 3 sind auch Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben werden, erfasste Steuern. Eine allgemein geltende Körperschaftsteuer kann eine Steuer sein, die allen ansässigen Unternehmen oder im Inland ansässigen Unternehmensteilen multinationaler Unternehmensgruppen auferlegt wird. Hierzu kann auch eine Ertragsteuer, die sowohl Unternehmen (beispielsweise Personengesellschaften) als auch natürlichen Personen auferlegt wird, zählen.

Das Merkmal „anstelle“ erfordert einen Vergleichbarkeitstest für alle Steuern, die nicht als Steuern vom Einkommen oder Ertrag im Sinne der Nummer 1 anzusehen sind. Der Test ist ausdrücklich für Quellensteuern auf Zinsen, Mieten und Lizenzgebühren und andere Steuern auf Kategorien von Bruttovergütungen wie beispielsweise Versicherungsprämien durchzuführen, sofern diese Steuern als Ersatz für eine allgemein geltende Ertragsteuer erhoben werden. Steuern, die anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben werden, sind insbesondere Steuern, die infolge der Subject to Tax Rule nach Säule Zwei erhoben werden.

Der Vergleichbarkeitstest erfasst – anders als Nummer 1 – auch Steuern, die nicht anhand des Nettoertrags bemessen werden. So kann beispielsweise auch die Anzahl produzierter Produkteinheiten oder die Größe der Geschäfts- oder Handelsfläche als Bemessungsgrundlage herangezogen werden. Maßgeblich ist auch hierbei, dass die Steuer als Ersatz der allgemein geltenden Ertragsteuer dient.

Auch lokal erhobene Steuern können grundsätzlich den Vergleichstest nach Nummer 3 erfüllen. Sofern eine Steuer nach Nummer 3 aber auf eine allgemein geltende Ertragsteuer angerechnet werden kann, erfüllt sie den Vergleichbarkeitstest nur insoweit sie angerechnet werden kann. Dies kann beispielsweise im Falle einer auf lokaler Ebene erhobenen Ertragsteuer, die gegen eine gesamtstaatlich geltende Ertragsteuer angerechnet werden kann, auftreten. Eine doppelte Berücksichtigung dieser erfassten Steuern im Rahmen der Ermittlung des effektiven Steuersatzes scheidet überdies infolge des § 42 Absatz 2 aus. Eine Steuer, die zusätzlich und gerade nicht anstelle einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer erhoben wird, erfüllt hingegen nicht den Vergleichbarkeitstest.

Zu Nummer 4

Nummer 4 erfasst Steuern, die in Bezug auf Eigenkapitalpositionen der Geschäftseinheit erhoben werden. Dies erfasst auch Steuern, die sowohl auf der Grundlage vom Einkommen oder Ertrag als auch vom Eigenkapital der Geschäftseinheit erhoben werden. In manchen Steuerhoheitsgebieten wird neben einer allgemein geltenden Körperschaftsteuer zusätzlich eine Steuer auf das Eigenkapital erhoben.

Das Eigenkapital einer Geschäftseinheit besteht aus Gewinnrücklagen (das heißt der thesaurierte Anteil des Einkommens nach Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung) und den von an Anteilseigner geleisteten Einlagen. Steuern auf das Eigenkapital einer Geschäftseinheit ist es inhärent, dass sie von der Ausgestaltung einer Körperschaftsteuer abhängen. So dienen sie in manchen Steuerhoheitsgebieten dazu, die Besteuerung einer Geschäftseinheit im Rahmen einer Gesamtbetrachtung auf einen angemessenen Betrag anzuheben. Derartige Steuern stellen in einigen Steuerhoheitsgebieten einen integralen Bestandteil des Unternehmenssteuerrechts dar.

Manche Steuerhoheitsgebiete legen einer Steuer eine aus verschiedenen Komponenten bestehende Bemessungsgrundlage zugrunde. Sofern alle diese Komponenten der Bemessungsgrundlage als Einkommen oder Ertrag anzusehen sind, gilt die gesamte Steuer als eine Steuer vom Einkommen oder Ertrag und ist damit eine erfasste Steuer im Sinne dieses Gesetzes. Sofern allerdings nicht alle Komponenten als Einkommen oder Ertrag anzusehen sind, fallen diese Steuern nur unter den Begriff der erfassten Steuern, wenn sie überwiegend anhand des Einkommens oder Ertrags bemessen werden und eine Aufteilung der Steuer nur mit einem erheblichen administrativen Aufwand erfolgen kann. Ein Beispiel für eine solche Steuer ist die auch für Unternehmen anwendbare Zakat des Königreichs Saudi-Arabien. Die Zakat kann sowohl anhand des Einkommens oder Ertrags als auch anhand des Eigenkapitals bemessen werden und ist dementsprechend eine erfasste Steuer im Sinne dieses Gesetzes.

Zu Absatz 2

Während der Anwendungsbereich der erfassten Steuern nach Absatz 1 weit gefasst ist, sind bestimmte Steuern hiervon nach Absatz 2 ausgenommen. Diese Steuern lassen sich in zwei Kategorien unterscheiden: Steuererhöhungsbeträge nach Nummer 1 und erstattungsfähige Steuern nach den Nummern 2 und 3.

Zu Nummer 1

Nummer 1 erfasst drei verschiedene Steuererhöhungsbeträge, die im Rahmen einer Mindeststeuer entstehen können. Der Betrag der erfassten Steuern ist ein essentieller Bestandteil zur Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags nach einer Primär-, Sekundär- oder nationalen Ergänzungssteuerregelung. Wenn diese Steuererhöhungsbeträge als erfasste Steuern in die Ermittlung einbezogen würden, würde dies zu einer zirkulären Ermittlung in dem Geschäftsjahr, indem der Steuererhöhungsbetrag anfällt, führen. Bei einer Einbeziehung der Steuererhöhungsbeträge in nachfolgenden Geschäftsjahren würde dies den Mindeststeuersatz von 15 Prozent unterwandern. Denn die Steuererhöhungsbeträge würden als erfasste Steuern im Nenner der Ermittlung des effektiven Steuersatzes den Betrag des erforderlichen Steuererhöhungsbetrags in nachfolgenden Geschäftsjahren mindern, um den Mindeststeuersatz von 15 Prozent zu erreichen. Dies gilt für die Primär- und Ergänzungssteuerregelung wie für eine nationale Ergänzungssteuerregelung gleichermaßen. Eine nationale Ergänzungssteuerregelung, die allerdings nicht als anerkannt qualifiziert wird, kann bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des Absatzes 1 als erfasste Steuer im Sinne dieses Gesetzes gelten.

Zu Nummer 2

Nummer 2 sieht eine Ausnahme vom Begriff der erfassten Steuern für unzulässige erstattungsfähige Anrechnungssteuern vor. Denn der Zeitpunkt, zu dem diese Steuern erstattet werden, liegt in der Hand der Unternehmensgruppe. Sie sind daher eher mit einer Vorauszahlung vergleichbar, sodass eine Einbeziehung dieser Anrechnungssteuern in die Ermittlung des effektiven Steuersatzes nicht sachgerecht wäre. So kann ein Steuerpflichtiger beispielsweise eine Vorauszahlung leisten und somit die Steuerpflichten für nachfolgende Geschäftsjahre im Voraus begleichen. Eine solche Vorauszahlung fließt nicht in den Betrag der erfassten Steuern des aktuellen Geschäftsjahres ein.

Zu Nummer 3

Schließlich sind nach Nummer 3 auch Steuern eines Versicherungsunternehmens, die den nach § 30 Absatz 1 auszunehmenden Erträgen entsprechen, keine erfassten Steuern. Die Anpassung nach § 30 erfasst bestimmte Erträge eines Versicherungsunternehmens. Sie nimmt diese Erträge von der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns

oder Mindeststeuer-Verlusts in Situationen aus, in denen Versicherungsunternehmen einer Steuer auf Erträge unterliegen, wobei den Erträgen korrespondierende Aufwendungen gegenüberstehen. Diese Aufwendungen ergeben sich aus der Weiterbelastung an den Versicherungsnehmer. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Steuer aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung nicht vom Versicherungsunternehmen, sondern vom Versicherungsnehmer zu tragen sind.

Zu § 44 (Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag bei Mindeststeuer-Gesamtverlust)

Zu Absatz 1

§ 44 ist eine Sondervorschrift für Fälle, in denen für ein Geschäftsjahr für ein Steuerhoheitsgebiet ein Mindeststeuer-Gesamtverlust vorliegt.

Dies kann der Fall sein, wenn das nationale Steuerrecht des Steuerhoheitsgebiets der Geschäftseinheit einen Abzug vom Einkommen gewährt, der über den Betrag hinausgeht, der für Rechnungslegungszwecke zulässig wäre und wenn dieser Unterschied zwischen den Mindeststeuervorschriften und dem nationalen Steuerrecht des Steuerhoheitsgebiets im Laufe der Zeit nicht ausgeglichen wird. Beispiele, die zu dieser Art von übermäßigen Verlusten führen können, sind fiktive Zinsabzüge oder eine Abschreibung, die die wirtschaftlichen Kosten übersteigt (zum Beispiel Superabschreibung). Dauerhafte Differenzen, die zu solchen übermäßigen Verlusten führen, können auch entstehen, wenn ein Steuerhoheitsgebiet einen Teil des Einkommens oder Gewinns, der in einem Geschäftsjahr, in dem die Geschäftseinheit immer noch einen wirtschaftlichen Gesamtverlust für das Jahr hat, im Mindeststeuer-Gesamtgewinn oder Mindeststeuer-Gesamtverlust enthalten ist, befreit. Dementsprechend ist der Verlust nach dem nationalen Steuerrecht größer als der für Mindeststeuerzwecke anerkannte Verlustbetrag, was die Anwendung von § 44 auslöst. Die Generierung eines latenten Steueranspruchs bei Anwendung des Mindeststeuer-Verlustwahlrechts nach § 49 führt zu keiner zusätzlichen Steuer nach § 44, da § 49 die Anwendung des § 48 verdrängt.

Es würde dem Sinn und Zweck der globalen effektiven Mindestbesteuerung widersprechen, wenn man einer Geschäftseinheit erlauben würde, ihren nationalen steuerlichen Verlust als Ausgangspunkt für die Bestimmung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern nach § 48 zu verwenden. Denn dies würde es der Geschäftseinheit faktisch ermöglichen, die Mindeststeuervorschriften durch die (größzügigeren) nationalen Steuervorschriften zu ersetzen. § 44 soll den aus der dauerhaften Differenz resultierenden Überschuss im Jahr der Entstehung mit dem Mindestsatz besteuern.

Ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag wird in einem Geschäftsjahr nur dann erhoben, soweit der nationalstaatlich berechnete steuerliche Verlust größer ist als der Verlust, der für Zwecke dieses Gesetzes verbucht wurde. Zudem muss der zusätzliche Steuerverlust aus einem Abzug für einen nicht-wirtschaftlichen Verlust oder einer ähnlichen dauerhaften Differenz zwischen der nationalen Steuerbemessungsgrundlage und dem Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust resultieren. Ergibt sich beispielsweise ein Mindeststeuer-Gesamtverlust von 100 Euro für ein Land, so beträgt der maximale Betrag des latenten Steueranspruchs, der in diesem Jahr für Mindeststeuer-Zwecke generiert wird, 15 Euro (Mindeststeuer-Gesamtverlust multipliziert mit dem Mindeststeuersatz). Dies entspricht dem Betrag der erwarteten angepassten erfassten Steuern. Ist der für nationale Steuerzwecke zulässige Verlust höher als der Mindeststeuer-Gesamtverlust (zum Beispiel ein nationaler Steuerverlust von 150 Euro) und ist diese Differenz das Ergebnis dauerhafter Unterschiede zwischen der nationalen und der Mindeststeuer-Bemessungsgrundlage, dann ist der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern nach § 48 höher als der Betrag der erwarteten angepassten erfassten Steuern. In diesem Fall würde ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag von 7,50 Euro (150 minus 100 ergibt 50; 50 multipliziert mit 15 Prozent) nach § 44 Anwendung finden, was zur Folge hat, dass diese Differenz mit dem Mindeststeuersatz besteuert würde. § 55 Absatz 3 enthält Regeln für die Aufteilung des nach § 44 anfallenden Steuererhöhungsbetrags auf die im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten.

Zu Absatz 2

Absatz 2 definiert woraus sich der Betrag der erwarteten angepassten erfassten Steuern ergibt.

Zu Absatz 3

Absatz 3 soll in den Fällen eines Mindeststeuer-Gesamtverlusts ermöglichen, dass keine Zahlungsverpflichtung für den Ergänzungssteuerbetrag besteht. Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ist der zusätzliche

Steuererhöhungsbetrag nach Absatz 1 in zukünftige Geschäftsjahre vorzutragen. In nachfolgenden Geschäftsjahren, in denen ein Mindeststeuer-Gesamtgewinn und ein positiver Betrag angepasster erfasster Steuern resultiert, muss dieser zusätzliche Steuererhöhungsbetrag von der Summe der Beträge der angepassten erfassten Steuern dieses Geschäftsjahres abgezogen werden. Der Kürzungsbetrag ist in diesem Geschäftsjahr der Höhe nach auf die Summe der Beträge der angepassten erfassten Steuern beschränkt (Kürzung bis auf null). Verbleibt nach der Kürzung noch ein Restbetrag ist dieser in nachfolgende Geschäftsjahre weiter vorzutragen. Der Vortrag erfolgt bis zum vollständigen Verbrauch und geht auch dann nicht unter, wenn vorübergehend keine Geschäftseinheit in dem Steuerhoheitsgebiet existiert.

Zu Absatz 4

Absatz 4 schränkt die Möglichkeit des Vortrags des zusätzlichen Steuererhöhungsbetrag für Fälle ein, in denen die Voraussetzungen des § 50 Absatz 3 erfüllt sind, das heißt, dass der zusätzliche Steuererhöhungsbetrag aufgrund des dort festgeschriebenen Mechanismus in Bezug auf einen steuerlichen Verlustrücktrag entstanden ist.

Zu Abschnitt 2 (Anpassungen der erfassten Steuern)

Zu § 45 (Hinzurechnungen)

Nach § 45 ist der Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit um weitere Beträge zu ergänzen, damit der Betrag der angepassten erfassten Steuern sachgemäß erfasst und einer Geschäftseinheit zugerechnet wird. Anpassungen können erforderlich sein, weil der Begriff der Steuern vom Einkommen oder Ertrag für Rechnungslegungszwecke unter Umständen enger gefasst ist als im Rahmen des § 43. Insgesamt sieht die Vorschrift hierfür verschiedene Anpassungsbeträge vor.

Zu Nummer 1

Der Begriff der erfassten Steuern ist weiter als der für Zwecke der Rechnungslegung verwendete Begriff der Steuern. Infolge des verschiedenen Verständnisses von Steuern vom Einkommen oder Ertrag, werden einige erfasste Steuern im Sinne des § 43 im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag einer Geschäftseinheit nicht als Ertragsteueraufwand erfasst, sondern als Aufwand im Ergebnis vor Steuern vom Gewinn oder Verlust berücksichtigt. Dementsprechend wird dem für Zwecke der Rechnungslegung ermittelten Ergebnis nach Nummer 1 der Betrag der erfassten Steuern hinzugerechnet, der in der Rechnungslegung als Aufwendung und nicht als Steuerverbindlichkeit verbucht wurde. Eine entsprechende Anpassung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags erfolgt im Rahmen der Anpassungen nach dem Gesamtsteueraufwand nach § 19. Steuern auf das Eigenkapital einer Geschäftseinheit sind beispielsweise erfasste Steuern im Sinne des § 43 Absatz 1 Nummer 4, die im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag als Aufwendung vor Steuern erfasst werden und nicht als laufender Steueraufwand. Im Sinne einer folgerichtigen Erfassung wird diese Steuer sowohl zum Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust als auch zum laufenden Steueraufwand im Rahmen der Ermittlung angepasster erfasster Steuern hinzugerechnet.

Zu Nummer 2

Nach Nummer 2 werden latente Steueransprüche, die infolge des Wahlrechts nach § 49 für das Geschäftsjahr entstehen, dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag hinzugerechnet. Dieses Mindeststeuer-Verlustwahlrecht führt nach § 49 zum Entstehen eines fiktiven latenten Steueranspruchs und schließt die Anwendbarkeit des § 48 (Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern) aus. Dieser Steueranspruch muss für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes für das Steuerhoheitsgebiet und Geschäftsjahr, in dem der Steueranspruch aufgelöst wird, auch dem Betrag angepasster erfasster Steuern hinzugerechnet werden. Nach § 49 Absatz 2 wird der vorgetragene Steueranspruch aufgelöst, wenn in einem nachfolgenden Geschäftsjahr ein Mindeststeuergewinn entsteht.

Zu Nummer 3

Nach Nummer 3 werden erfasste Steuern, die in einem Geschäftsjahr für ungewisse Steuerrückstellungen entrichtet worden sind, dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag hinzugerechnet. Die Hinzurechnung erfolgt jedoch nur, sofern die betreffenden Beträge in einem vorangegangenen Geschäftsjahr nach § 46 Nummer 4 gekürzt worden sind. Korrespondierend dazu, dass im Rahmen des § 46 Nummer 4 jegliche Buß- oder Strafgerichte sowie Zinszahlungen für ungewisse Steuerrückstellungen nicht abgezogen werden, werden diese

Posten auch nicht nach § 45 Nummer 3 hinzugerechnet. Wenn ein Steueraufwand für ungewisse Steuerrückstellungen entstanden ist, mehrt dieser Aufwand nicht den Betrag der angepassten erfassten Steuern, da ungewiss ist, ob und wann dieser Betrag gezahlt wird. Sobald dieser Betrag allerdings gezahlt wird, ist es angemessen, ihn in den Betrag der erfassten Steuern aufzunehmen.

Zu Nummer 4

Nach Nummer 4 werden anerkannte steuerliche Zulagen, die die angefallenen laufenden Steuern, soweit es sich um erfasste Steuern handelt, gemindert haben, dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag hinzugerechnet. Anerkannte steuerliche Zulagen sind nach § 27 Absatz 1 Satz 2 durch das Steuersystem gewährte Zulagen, soweit die jeweilige Zulage so ausgestaltet ist, dass sie innerhalb von vier Jahren ab Erfüllung der Anspruchsvoraussetzung für die Gewährung der Zulage auf die Steuer angerechnet oder ausgezahlt wird und deren Gewährung vom Bestehen einer Steuerschuld abhängt.

Nach § 27 Absatz 1 Satz 1 werden anerkannte steuerliche Zulagen bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts als Ertrag behandelt. Dementsprechend wird bei der Gewährung einer solchen Zulage jeder Betrag, der in der Rechnungslegung der Geschäftseinheit als Minderung des laufenden Steueraufwands verbucht wurde, in demselben Geschäftsjahr, in dem der laufende Steueraufwand verbucht wurde, rückgängig gemacht. Hierdurch wird verhindert, dass der effektive Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet durch eine solche Minderung der erfassten Steuern unterbewertet wird. Dieses Gesetz sieht eine entsprechende Anpassung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags vor, bei der der Betrag der anerkannten steuerlichen Zulagen in dem Geschäftsjahr als Ertrag behandelt wird, in dem der Anspruch auf diese Zulage entsteht.

Zu § 46 (Kürzungen)

Nach § 46 ist der Betrag der angepassten erfassten Steuern einer Geschäftseinheit um die in den Nummern 1 bis 5 aufgeführten Beträge zu kürzen, damit der Betrag der angepassten erfassten Steuern sachgemäß erfasst und einer Geschäftseinheit zugerechnet wird.

Zu Nummer 1

Nach Nummer 1 wird der Betrag der erfassten Steuern um den Betrag der Erträge oder Gewinne, die von der Berechnung der des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts nach dem dritten Teil ausgeschlossen sind, gekürzt. Daraus folgt, dass, soweit ein Ertrag oder Gewinn nicht in die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts einbezogen wird, die mit diesem Ertrag oder Gewinn verbundenen Steuern bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für den Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet nicht berücksichtigt werden dürfen.

Sofern Nummer 1 Anwendung findet, muss der Betrag der zu kürzenden erfassten Steuern beziffert werden. Soweit der Ertragsposten nicht besteuert wird (das heißt eine Dividende, die nach inländischem Recht von der Besteuerung befreit ist), ist keine damit korrespondierende Steuer auszuschließen. Wird der gesamte Betrag des Ertragspostens bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ausgenommen, müssen die nach Nummer 1 zu kürzenden Steuern auf derselben Grundlage ohne Berücksichtigung der damit verbundenen Aufwendungen ermittelt werden. Wird ein Einkommensposten teilweise bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ausgeschlossen, gilt Nummer 1 nur für den ausgeschlossenen Teil.

Während nach Nummer 1 die angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit, der die Steuern auferlegt wurde, um einen bestimmten Betrag gekürzt wird, dürfen diese Steuern nicht vollständig aus der Mindeststeuerberechnung herausgenommen werden, wenn sie nach § 47 einer anderen Geschäftseinheit zugeordnet wurden. Beispielsweise werden im Falle von erfassten Steuern, die sich aus Dividenden oder anderen Ausschüttungen einer anderen Geschäftseinheit ergeben, nach Nummer 1 die Steuern aus den angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit, das die Ausschüttung erhalten hat und bei dem der Steueraufwand angefallen ist, herausgekürzt. Diese Steuern werden nach § 47 Absatz 1 Nummer 5 der ausschüttenden Geschäftseinheit zugerechnet und in die angepassten erfassten Steuern dieser Geschäftseinheit einbezogen. Obwohl die von anderen Geschäftseinheiten erhaltenen Dividenden nicht im Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust enthalten sind, stellen die Steuern auf diese Dividenden neue oder zusätzliche Steuern auf die Erträge der ausschüttenden Geschäftseinheiten dar, die im Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust enthalten sind. Daher werden solche erfassten Steuern bei

der Berechnung des effektiven Steuersatzes der Geschäftseinheit, die die zugrunde liegenden Erträge ausgeschüttet hat, ordnungsgemäß berücksichtigt. Der Hauptunterschied zwischen erfassten Steuern auf konzerninterne Dividenden, das heißt von einer anderen Geschäftseinheit erhaltene Dividenden, und erfassten Steuern auf andere ausgeschlossene Dividenden und Erträge nach der Equity-Methode besteht darin, dass die zugrundeliegenden Erträge, die die konzerninterne Dividende finanzieren, zum Zeitpunkt ihrer Erzielung bereits im Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust der Unternehmensgruppe enthalten waren. Daher werden die auf solche ausgeschütteten Erträge gezahlten Steuern in die angepassten erfassten Steuern der ausschüttenden Geschäftseinheit und damit letztlich in den Zähler der Berechnung des effektiven Steuersatzes einbezogen.

Zu Nummer 2

Eine nicht anerkannte steuerliche Zulage kann für die Zwecke der Rechnungslegung als Einkommen der Geschäftseinheit behandelt werden. Für Zwecke dieses Gesetzes werden diese nicht anerkannten steuerlichen Zulagen jedoch nach § 27 von der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ausgenommen und als Minderung des Steueraufwands der Geschäftseinheit behandelt. Dies wird durch Nummer 2 erreicht, indem von den laufenden Steuern der Betrag der Gutschrift oder Erstattung in Bezug auf eine nicht anerkannte steuerliche Zulage abgezogen wird, soweit dieser Betrag nicht bereits als Minderung der laufenden Steuern ausgewiesen ist. Nummer 2 ergänzt somit § 27, indem sichergestellt wird, dass nicht anerkannte steuerliche Zulagen bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes als Minderung der laufenden Steuern und nicht als zusätzlicher Ertragsposten behandelt werden.

Zu Nummer 3

Nach Nummer 3 werden alle Beträge erfasster Steuern, die einer Geschäftseinheit erstattet oder gutgeschrieben werden, gekürzt, sofern die Gutschrift oder Erstattung nicht bereits als Anpassung des laufenden Steueraufwands im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag behandelt worden ist. Die Vorschrift gilt nicht für anerkannte steuerliche Zulagen. Nummer 3 stellt sicher, dass eine Geschäftseinheit, die eine Erstattung oder Gutschrift von geltend gemachten erfassten Steuern erhält, diesen Betrag bei der Berechnung der angepassten erfassten Steuern für das Geschäftsjahr, in dem die Erstattung oder Gutschrift anfällt oder erhalten wird, als Kürzung behandelt. Dies gilt selbst dann, wenn die Geschäftseinheit diesen Betrag ihren Rechnungslegungsgrundsätzen folgend nicht als Anpassung des laufenden Steueraufwands behandelt hat. Der Anwendungsbereich von Nummer 3 ist begrenzt, da § 50 nachträgliche Anpassungen der Verbindlichkeit für die erfassten Steuern für ein vorheriges Geschäftsjahr regelt. Nummer 3 findet Anwendung, wenn eine solche Erstattung oder Gutschrift keine Anpassung der Geschäftseinheit für erfasste Steuern für ein vorangegangenes Steuerjahr im Sinne des § 50 darstellt.

Nummer 3 wäre beispielsweise anwendbar, wenn ein Staat eine Gutschrift für zuvor angefallene Steuern auf das Eigenkapital von Unternehmen gewährt, sofern die Steuer und die entsprechende Gutschrift im Jahr der Gutschrift im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag als gewöhnlicher Aufwand oder Ertrag berücksichtigt wurden. Die Vorschrift gilt auch für Erstattungen und Gutschriften in Bezug auf erfasste Steuern, wenn die Erstattung oder Gutschrift an eine andere Geschäftseinheit erfolgt als an die Geschäftseinheit, der der Steueraufwand ursprünglich entstanden ist. Nummer 3 kann auf Erstattungen und Gutschriften in Bezug auf erfasste Steuern Anwendung finden, die in einem laufenden oder früheren Geschäftsjahr gezahlt wurden oder angefallen sind (vorbehaltlich der vorrangigen Rechtsfolge des § 50).

Zu Nummer 4

Nach Nummer 4 wird der Betrag des Steueraufwands, der sich auf ungewisse Steuerrückstellungen bezieht, gekürzt. Die Berücksichtigung eines Steueraufwands im Zusammenhang mit ungewissen Steuerrückstellungen ist nicht zulässig, sofern die Unternehmensgruppe feststellt (und möglicherweise gegenüber der zuständigen Steuerbehörde explizit oder implizit behauptet), dass die Steuern nicht geschuldet werden, und ein hohes Maß an Ungewissheit darüber besteht, ob diese Beträge in einem zukünftigen Zeitraum gezahlt werden. Obwohl die genauen Kriterien nach den anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen unterschiedlich sein können, ergeben sich unsichere Steuerpositionen im Allgemeinen, wenn ein Unternehmen eine Steuererklärung abgibt, die bei einer Prüfung wahrscheinlich nicht aufrechterhalten werden kann. Nach den Rechnungslegungsgrundsätzen muss für solche Positionen eine Rückstellung gebildet werden. Wird die Erklärung positiv beschieden, wird die Rückstellung aufgelöst, das heißt der Aufwand wird rückgängig gemacht und ein entsprechender Ertrag wird in der Bilanz

ausgewiesen. In Anbetracht des Charakters solcher Rückstellungen kann die Bewegung dieser Beträge nicht in die angepassten erfassten Steuern einbezogen werden, solange der Betrag nicht tatsächlich gezahlt wird.

Zu Nummer 5

Nummer 5 sieht vor, dass jeder Betrag des laufenden Steueraufwands, der voraussichtlich nicht innerhalb von drei Jahren nach dem letzten Tag des Geschäftsjahres gezahlt wird, als Kürzung der erfassten Steuern behandelt wird. Diese Regelung ergänzt § 50 Absatz 5, der die Nachholung wesentlicher Beträge vorschreibt, die zuvor als erfasste Steuern geltend gemacht und nicht innerhalb von drei Jahren nach dem letzten Tag des Geschäftsjahres gezahlt wurden. Nach Nummer 5 darf die Steuer nicht in die Berechnung der angepassten erfassten Steuern einbezogen werden, wenn der Steuerpflichtige nicht erwartet, die Steuer innerhalb des Dreijahreszeitraums zu zahlen. Da die rechtzeitige Zahlung der erfassten Steuern in der Kontrolle der Unternehmensgruppe liegt, gibt es keinen Mechanismus, um Beträge, die nach Ablauf des Dreijahreszeitraums gezahlt werden, in die angepassten erfassten Steuern einzubeziehen. Dadurch wird auch ein Missbrauch verhindert, bei dem eine Geschäftseinheit geltend machen könnte, dass es nicht beabsichtigt sei, die Steuer in einem Jahr zu zahlen, in dem die Geschäftseinheit deutlich über dem Mindeststeuersatz liegt, und dann später die Steuerschuld in einem Jahr zahlt, in dem sie unter dem Mindeststeuersatz liegt. Nummer 5 gilt für Beträge des laufenden Steueraufwands; dementsprechend fallen nachträgliche Anpassungen, wie zum Beispiel eine zusätzliche Steuerschuld aufgrund einer späteren Prüfung, nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift. Denn solche Beträge sind nicht im laufenden Steueraufwand enthalten. § 50 enthält die Regeln für erfasste Steuern, die infolge einer späteren Anpassung gezahlt werden. Darüber hinaus gibt es eine Sonderregel in § 45 Nummer 3 zur Einbeziehung von Beträgen, die in Bezug auf ungewisse Steuerposten gezahlt wurden, die die Einbeziehung solcher Beträge unabhängig von der Anwendung dieses Absatzes ermöglicht.

Zu § 47 (Zurechnung erfasster Steuern zu anderen Geschäftseinheiten)

Zu Absatz 1

Die Zurechnung erfasster Steuern im vierten Teil erfolgt grundsätzlich nach denselben Kriterien wie die Zurechnung von Erträgen im dritten Teil. Erfasste Steuern werden in der Regel der Geschäftseinheit zugewiesen (auch bei staatenlosen Geschäftseinheiten), die die entsprechenden Erträge in die Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts einbezieht. Sie werden dann bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, berücksichtigt.

In vielen Fällen werden die erfassten Steuern von der Geschäftseinheit in Bezug auf ihren eigenen Gewinn an eine Steuerbehörde in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie belegen ist, gezahlt. In diesen eindeutigen Fällen ist keine gesonderte Zurechnungsvorschrift erforderlich. In komplizierteren Fällen können der Geschäftseinheit jedoch erfasste Steuern in Bezug auf Einkünfte auferlegt werden, die in die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts einer anderen Geschäftseinheit einbezogen werden. Daneben ist es möglich, dass die erfassten Steuern von einem anderen Steuerhoheitsgebiet als dem, in dem die Geschäftseinheit ansässig ist, erhoben werden. Dies kann beispielsweise im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung oder bei Quellensteuern der Fall sein. In diesen Fällen müssen die erfassten Steuern vorbehaltlich der Beschränkungen des Absatzes 2 der jeweiligen Geschäftseinheit zugerechnet werden, die die Einkünfte erzielt hat. Parallel dazu sind Regeln für die ordnungsgemäße Zurechnung erfasster Steuern im Zusammenhang mit Betriebsstätten und (teilweise) steuerlich transparenten Einheiten erforderlich. Schließlich sind Vorschriften für die ordnungsgemäße Zurechnung erfasster Steuern auf Ausschüttungen erforderlich. Absatz 1 regelt die Aufteilung dieser erfassten Steuern. Die Zurechnung erfasster Steuern nach Absatz 1 beschränkt sich nicht auf die laufenden gezahlten oder aufgelaufenen Steuern, sondern gilt auch für latente Steuern nach § 48.

Absatz 1 sieht somit besondere Zurechnungsregeln für bestimmte grenzüberschreitende Steuern vor. Diese Zuweisungsregeln sind notwendig, um den Betrag der erfassten Steuern mit dem Mindeststeuer-Gewinn in Einklang zu bringen, auf den sich die Steuern grundsätzlich beziehen. Zusammenfassend enthalten die Vorschriften in Absatz 1 Zurechnungsregeln für erfasste Steuern einer Geschäftseinheit im Zusammenhang mit Betriebsstätten, steuertransparenten Einheiten, hybride Einheiten, Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerungsregelung und Steuern auf Ausschüttungen.

Zu Nummer 1

Nummer 1 regelt die Zurechnung erfasster Steuern einer Geschäftseinheit zu einer Betriebsstätte. Diese Vorschrift gilt für die bei einem Stammhaus oder einer anderen Geschäftseinheit in Bezug auf den Gewinn einer Betriebsstätte anfallenden erfassten Steuern. Die erfassten Steuern werden aus den angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit herausgerechnet, bei der sie angefallen sind, und in die angepassten erfassten Steuern der Betriebsstätte eingerechnet.

Die im Stammhaus in Bezug auf den Betriebsstättengewinn anfallenden erfassten Steuern können in einem dreistufigen Verfahren berechnet werden. Der erste Schritt besteht darin, die Höhe des Betriebsstättengewinns zu ermitteln, der im inländischen steuerpflichtigen Gewinn des Stammhauses berücksichtigt ist. Die Höhe des berücksichtigten Betriebsstättengewinns lässt sich möglicherweise ohne Weiteres der Steuererklärung des Stammhauses oder den zur Erstellung dieser Erklärung verwendeten Unterlagen entnehmen. Der in der Erklärung des Stammhauses berücksichtigte Betrag kann höher oder niedriger sein als der der Betriebsstätte zugerechnete Mindeststeuer-Gewinn nach § 40, da er nach den für die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses geltenden Vorschriften ermittelt wurde. Der im inländischen steuerpflichtigen Gewinn berücksichtigte Betriebsstättengewinn ist jedoch die maßgebliche Zahl, um die Höhe der in Bezug auf den Mindeststeuer-Gewinn der Betriebsstätte entrichteten inländischen Steuern zu bestimmen.

Im zweiten Schritt wird die Steuerschuld des Stammhauses ermittelt, die durch die Berücksichtigung des Betriebsstättengewinns entsteht. Wird der Betriebsstättengewinn getrennt vom sonstigen Gewinn des Stammhauses besteuert, kann der für den berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte geltende Steuersatz einfach mit dem Betrag dieses Gewinns multipliziert werden. Wird der berücksichtigte Betriebsstättengewinn hingegen mit dem sonstigen Gewinn des Stammhauses zusammengerechnet, muss die vor Anrechnung ausländischer Steuern auf den gesamten Gewinn zu entrichtende Steuerschuld des Stammhauses ermittelt werden und auf den berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte und den sonstigen steuerpflichtigen Gewinn des Stammhauses aufgeteilt werden. In vielen Fällen wird eine anteilige Aufteilung angemessen sein. In Fällen, in denen der Betriebsstättengewinn mit dem sonstigen Gewinn vermischt ist und der gesamte steuerpflichtige Gewinn des Stammhauses niedriger ist als der berücksichtigte Gewinn der Betriebsstätte, wird die gesamte Steuerschuld vor Anrechnung ausländischer Steuern dem berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte zugeordnet. Mit anderen Worten werden inländische Verluste sowie Verluste anderer Betriebsstätten, die nach einer Anrechnungsmethode in der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns des Stammhauses berücksichtigt sind, zunächst mit dem inländischen Gewinn verrechnet und dann auf den berücksichtigten Betriebsstättengewinn angewandt.

Im dritten Schritt gilt es, den Betrag der gegebenenfalls anrechenbaren Steuern der Betriebsstätte zu ermitteln. In vielen Fällen wird sich der Gesamtbetrag der Steuern, die in Bezug auf den berücksichtigten Betriebsstättengewinn anrechenbar sind, leicht anhand der Steuererklärungen des Stammhauses ermitteln lassen. In manchen Fällen können sich die anrechenbaren Steuern der Betriebsstätte aber auf eine breitere ausländische Gewinnbasis beziehen, die auch andere im Ausland erwirtschaftete Erträge des Stammhauses umfasst. In diesen Fällen ist die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuern, die auf den Betriebsstättengewinn entfallen, auf der Grundlage der Vorschriften des Steuerhoheitsgebiets sowie gegebenenfalls anhand von vernünftigen Annahmen zu ermitteln.

Der Betrag der auf den berücksichtigten Betriebsstättengewinn entrichteten erfassten Steuern entspricht dem Betrag, um den die Steuerverbindlichkeiten aus dem berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte den Betrag der anrechenbaren Steuern der Betriebsstätte auf ihren Gewinn übersteigen.

Beispiel

Als Beispiel sei angenommen, dass A Co seinen Gewinn und den Gewinn seiner Betriebsstätte zu einem Satz von 20 Prozent versteuern muss. Die Betriebsstätte wird in ihrem Steuerhoheitsgebiet mit 12 Prozent besteuert. Die Betriebsstätte erwirtschaftet einen Gewinn in Höhe von 100 Euro und hat in Jahr 1 Steuern in Höhe von 12 Euro zu entrichten. Unternehmen A berücksichtigt den Betriebsstättengewinn in Höhe von 100 Euro in vollem Umfang; seine Steuerschuld beträgt in seinem Steuerhoheitsgebiet vor Anrechnung ausländischer Steuern 20 Euro. Nach Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuern verringern sich die Steuern auf den Betriebsstättengewinn dann allerdings auf 8 Euro. In diesem Beispiel werden die Steuern in Höhe von 8 Euro von den angepassten erfassten Steuern von Unternehmen A ausgenommen und der Betriebsstätte zugerechnet, da es sich dabei um die tatsächliche Steuerschuld in Bezug auf den Betriebsstättengewinn handelt.

In dem vorstehenden dreistufigen Verfahren wird der Betrag der Steuern ermittelt, der von den erfassten Steuern des Stammhauses auszunehmen ist. Ist dieser Betrag einmal ermittelt, müssen diese Steuern aber noch dem Steuerhoheitsgebiet der jeweiligen Betriebsstätten zugerechnet werden, wenn beim Stammhaus Steuern auf den Gewinn von mehr als einer Betriebsstätte erhoben wurden. Im Allgemeinen muss das multinationale Unternehmen dazu für jeden berücksichtigten Betriebsstättengewinn die Steuerschuld vor Anrechnung ausländischer Steuern ermitteln und die für jeden berücksichtigten Gewinn anrechenbaren ausländischen Steuern von der Steuerschuld vor Anrechnung abziehen. Bei der Durchführung dieser Berechnungen gelten die Vorschriften des Steuerhoheitsgebiets des Stammhauses, einschließlich der für die Anrechnung gezahlter Steuern geltenden Beschränkungen. So werden zum Beispiel die von der Betriebsstätte entrichteten Steuern in vielen Fällen nur bis zur Höhe der Steuerschuld anrechenbar sein, die durch die Berücksichtigung des Gewinns der betreffenden Betriebsstätte entsteht. Anders ausgedrückt ist eine Verrechnung mit von anderen Geschäftseinheiten entrichteten Steuern nicht gestattet. In solchen Fällen lässt sich der Betrag der verbleibenden Steuern (das heißt der Steuern, die den Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern übersteigen) auf einen bestimmten berücksichtigten Betriebsstättengewinn leicht ermitteln, indem die anrechenbaren Steuern von der Steuerschuld auf den berücksichtigten Gewinn vor der Steueranrechnung abgezogen werden. In anderen Fällen können Beschränkungen für den anrechenbaren Steuerbetrag gelten oder kann eine Verrechnung mit von anderen Geschäftseinheiten entrichteten Steuern gestattet sein. Im Fall von Beschränkungen der Anrechenbarkeit muss die multinationale Unternehmensgruppe auf der Grundlage der Vorschriften des Steuerhoheitsgebiets ermitteln, welcher Betrag an im Ausland entrichteten Steuern für jeden berücksichtigten Betriebsstättengewinn anrechenbar ist, und gegebenenfalls vernünftige Annahmen treffen.

Der auf einen berücksichtigten Betriebsstättengewinn entrichtete Steuerbetrag lässt sich schwerer ermitteln, wenn eine Verrechnung mit von anderen Geschäftseinheiten entrichteten Steuern gestattet ist, da die von einer Betriebsstätte entrichteten Steuern dann die Steuerschuld verringern können, die im Hinblick auf berücksichtigte Gewinne anderer Betriebsstätten besteht. Eine Verrechnung mit von anderen Geschäftseinheiten entrichteten Steuern bedeutet, dass die in Bezug auf die berücksichtigten Gewinne einer niedrig besteuerten Betriebsstätte entrichteten Steuern möglicherweise nicht der Steuerschuld auf den berücksichtigten Gewinn vor der Anrechnung abzüglich der anrechenbaren Steuern dieser Betriebsstätte entsprechen. Ist eine Verrechnung mit von anderen Geschäftseinheiten entrichteten Steuern gestattet, sind die im Hinblick auf einen berücksichtigten Gewinn entrichteten Steuern zu ermitteln, indem von der Steuerschuld auf den berücksichtigten Gewinn der Betriebsstätte vor Steueranrechnung zunächst der Betrag der anrechenbaren Steuern der betreffenden Betriebsstätte und dann der sachgerechte Betrag der von anderen Betriebsstätten entrichteten überschießenden anrechenbaren Steuern abgezogen wird. Der sachgerechte Betrag der überschießenden anrechenbaren Steuern sollte bestimmt werden, indem der Gesamtbetrag der überschießenden anrechenbaren Steuern auf die berücksichtigten Betriebsstättengewinne aufgeteilt wird, und zwar auf der Grundlage der auf den jeweiligen berücksichtigten Betriebsstättengewinn entfallenden relativen verbleibenden Steuerschuld, wobei jeweils nur die anrechenbaren Steuern zu berücksichtigen sind, die von der jeweiligen Betriebsstätte entrichtet wurden (das heißt die Steuerschuld nach der Anrechnung der von der Betriebsstätte entrichteten Steuern, aber vor Aufteilung der überschießenden anrechenbaren Steuern). Durch die Aufteilung der überschießenden anrechenbaren Steuern auf der Grundlage der allein auf Basis der anrechenbaren Steuern der Betriebsstätte ermittelten relativen verbleibenden Steuerschuld wird gewährleistet, dass der Betrag der Betriebsstätten zugerechneten erfassten Steuern des Stammhauses nicht den Steuerbetrag übersteigt, der im Hinblick auf die entsprechenden berücksichtigten Betriebsstättengewinne tatsächlich anfällt. Latente Steuerschulden im Zusammenhang mit dem Betriebsstättengewinn werden auf dieselbe Weise aufgeteilt. Die Vorschriften in Bezug auf die Berücksichtigung latenter Steuerschulden sind in § 48 aufgeführt.

Im Fall einer transparenten Gesellschaft werden die Steuern nach § 47 Absatz 1 Nummer 1 im Einklang mit der Zurechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nach § 41 Absatz 2 Nummer 1 der Betriebsstätte zugerechnet. Muss beispielsweise der gruppenzugehörige Beteiligte einer transparenten Gesellschaft (zum Beispiel ein Gesellschafter einer volltransparenten Gesellschaft, bei der es sich um eine Personengesellschaft handelt, die selbst auch eine Geschäftseinheit ist) aufgrund der durch die volltransparente Gesellschaft ausgeübten Geschäftstätigkeiten die Steuern auf den der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn entrichten, werden diese Steuern des Beteiligten nach § 47 Absatz 1 Nummer 1 der Betriebsstätte zugerechnet.

Zu Nummer 2

Nummer 2 regelt die Zurechnung der Steuern im Zusammenhang mit dem Gewinn einer steuertransparenten Gesellschaft, der einem gruppenzugehörigen Gesellschafter zugerechnet wird. Im Allgemeinen unterliegen transparente Gesellschaften im Steuerhoheitsgebiet ihrer Gründung nicht der Körperschaftsteuer. Allerdings könnten bestimmte erfasste Steuern auf subnationaler Ebene oder lokaler Ebene bei transparenten Gesellschaften erhoben werden, ohne dass diese Gesellschaften dadurch in diesem Steuerhoheitsgebiet als steuerlich ansässig betrachtet würden. In anderen Fällen könnten die von der transparenten Gesellschaft ausgeübten Tätigkeiten die Erhebung einer Quellensteuer auslösen, die von der transparenten Gesellschaft zu tragen wäre.

Wenn eine transparente Gesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet auf ihren Nettogewinn steuerpflichtig ist, liegt dies in den meisten Fällen daran, dass ihre Aktivitäten und Tätigkeiten eine Betriebsstätte in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet begründen. In diesen Fällen wird der Anteil des Gewinns der volltransparenten Gesellschaft, der sachgerecht der Betriebsstätte zuzurechnen ist, zunächst nach § 41 Absatz 2 Nummer 1 der Betriebsstätte zugerechnet.

Erfasste Steuern, die keiner Betriebsstätte zuzurechnen sind, werden im Einklang mit nach § 41 Absatz 2 Nummer 2 den gruppenzugehörigen Gesellschaftern der transparenten Gesellschaft zugeteilt. Dies bedeutet in der Regel, dass die auf den Gewinn einer transparenten Gesellschaft erhobenen (und keiner Betriebsstätte zuzurechnenden) erfassten Steuern auf alle gruppenzugehörigen Gesellschafter im Verhältnis zu ihrem Anteil am Gewinn der transparenten Gesellschaft aufgeteilt werden. Im Fall einer umgekehrt hybriden Gesellschaft bleiben Gewinn und Steuern bei dieser Gesellschaft, weshalb es keiner Umverteilung der erfassten Steuern nach dieser Nummer bedarf.

Zu Nummer 3

So wie Nummer 1 die Zurechnung zu Betriebsstätten regelt, regelt Nummer 3 die Zurechnung der im Rahmen einer Steuerregelung für beherrschte ausländische Unternehmen (Hinzurechnungsbesteuerung) erhobenen Steuern. Das gleiche allgemeine Verfahren, das unter Nummer 1 für die Umverteilung der bei einem Stammhaus für eine Betriebsstätte erhobenen Steuern beschrieben ist, kann von einem gruppenzugehörigen Beteiligten einer Geschäftseinheit in Bezug auf Steuern angewandt werden, die im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerungsregelung anfallen, wobei der im Jahresabschluss eines unmittelbaren oder mittelbaren gruppenzugehörigen Gesellschafters berücksichtigte Hinzurechnungsbesteuerungsbetrag, der gegebenenfalls auf dessen Anteil am Gewinn des beherrschten ausländischen Unternehmens erhoben wird, vorbehaltlich der Einschränkung von Absatz 2 diesem beherrschten Unternehmen zugerechnet werden.

Zu Nummer 4

Nummer 4 regelt die Zurechnung der Steuern gruppenzugehöriger Gesellschafter, die im Zusammenhang mit dem Gewinn hybrider Einheiten anfallen. Ist ein gruppenzugehöriger Gesellschafter einer hybriden Einheit in einem Steuerhoheitsgebiet belegen, das im Rahmen einer Steuertransparenzregelung Steuern auf den Anteil des Beteiligten am Gewinn der hybriden Einheit erhebt, sollten die im Abschluss des gruppenzugehörigen Gesellschafters ausgewiesenen erfassten Steuern der hybriden Einheit zugeteilt werden. Nach dem gleichen allgemeinen Verfahren, das unter Nummer 1 für die Zurechnung der bei einem Stammhaus im Hinblick auf eine Betriebsstätte erhobenen Steuern beschrieben ist, lässt sich auch der Betrag der Steuern ermitteln, die von einem gruppenzugehörigen Gesellschafter einer hybriden Einheit zugerechnet werden; für etwaige Steuern, die ein gruppenzugehöriger Gesellschafter einer hybriden Einheit in Bezug auf passive Einkünfte zurechnet, gilt allerdings die Einschränkung von Absatz 2. Unterliegt der gruppenzugehörige Gesellschafter in Bezug auf Ausschüttungen der hybriden Einheit einer Quellenbesteuerung oder einer Besteuerung auf Nettobasis, werden die entsprechenden Steuern nach Nummer 5 ebenfalls der hybriden Einheit zugerechnet.

Zu Nummer 5

Nummer 5 regelt die Umverteilung von im Zusammenhang mit Ausschüttungen anfallenden Steuern zwischen verschiedenen Geschäftseinheiten. Dies umfasst Quellensteuern und Steuern auf Nettobasis, die von unmittelbaren gruppenzugehörigen Gesellschaftern auf Ausschüttungen von Geschäftseinheiten im Hinblick auf ihre Aktien zu entrichten sind und die der ausschüttenden Geschäftseinheit zugerechnet werden. Quellensteuern werden nach den Rechtsvorschriften erhoben, denen die ausschüttende Geschäftseinheit unterliegt und an der Quelle einbehalten

ten; die gesetzliche Verpflichtung zur Entrichtung der Ertragsteuer liegt jedoch beim gruppenzugehörigen Gesellschafter. Diese Regel gilt für Steuern im Hinblick auf jede Art von Ausschüttung im Zusammenhang mit den Aktien der ausschüttenden Geschäftseinheit. Daher gilt sie auch für Steuern im Zusammenhang mit einer Ausschüttung, die nicht der Definition einer Dividende entspricht, die im Steuerhoheitsgebiet des Empfängers für Steuerzwecke gilt, oder die nach dem Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft nicht als Ausschüttung einbehaltener Gewinne betrachtet wird.

In vielen Fällen handelt es sich bei der ausschüttenden Geschäftseinheit um die Geschäftseinheit, die die Erträge ursprünglich erwirtschaftet hat. In anderen Fällen ist die ausschüttende Geschäftseinheit ein unmittelbarer oder mittelbarer Gesellschafter der Geschäftseinheit, die die Erträge ursprünglich erwirtschaftet hat. Idealerweise sollten die von Geschäftseinheiten im Zusammenhang mit Ausschüttungen zu entrichtenden erfassten Steuern dem Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit zugewiesen werden, die die Erträge ursprünglich erwirtschaftet hat. Allerdings wäre die Rückverfolgung der Ausschüttungen entlang der Beteiligungskette äußerst komplex und aufwendig, vor allem in Fällen, in denen eine Einheit eine Vielzahl von Geschäftseinheiten kontrolliert. Daher sieht Nummer 5 vor, dass solche Steuern dem Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit zugewiesen werden sollten, die die Dividende, welche die Steuerpflicht auslöst, unmittelbar ausgeschüttet hat.

Zu Absatz 2

Absatz 2 beschränkt die Zurechnung der Steuern eines gruppenzugehörigen Gesellschafters, die auf passive Erträge der Geschäftseinheit anfallen, die seine Tochtergesellschaft ist. Mit dieser Regel soll die Integrität der Vorschriften für die gebietsbezogene Zusammenrechnung in Bezug auf mobile Einkünfte gewahrt werden. Ohne Absatz 2 würden die Vorschriften in Absatz 1 Nummer 3 und 4, die die Zurechnung der von einem gruppenzugehörigen Gesellschafter im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerungsregelung oder im Hinblick auf eine hybride Einheit entrichteten Steuern regeln, faktisch dazu führen, dass die auf diese mobilen Einkünfte im Hochsteuerhoheitsgebiet des gruppenzugehörigen Gesellschafters entrichteten Steuern mit anderen im Niedrigsteuerhoheitsgebiet erwirtschafteten Erträgen zusammengerechnet werden. Ohne Absatz 2 könnte eine Unternehmensgruppe mobile Einkünfte von Hochsteuerhoheitsgebieten in Niedrigsteuerhoheitsgebiete verlagern, um den Gesamtbetrag der in der Unternehmensgruppe bestehenden Steuerverbindlichkeiten (einschließlich ihrer Ergänzungssteuerpflicht) zu verringern.

Nach Absatz 2 ist der Betrag der erfassten Steuern in Bezug auf passive Erträge, der nach Absatz 1 Nummer 3 und 4 von einem gruppenzugehörigen Gesellschafter auf eine Tochtergesellschaft umverteilt wird, auf den niedrigeren der beiden folgenden Beträge begrenzt. Nämlich den tatsächlichen Betrag der erfassten Steuern bezogen auf diese passiven Erträge oder den Betrag der passiven Einkünfte der Tochtergesellschaft, der aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerungsregelung oder der Steuertransparenzregelung einbezogen wird, multipliziert mit dem Ergänzungssteuersatz, der im Steuerhoheitsgebiet der Tochtergesellschaft gilt (und der ohne Berücksichtigung der Steuern ermittelt wird, die im Zusammenhang mit der Hinzurechnungsbesteuerungsregelung oder der Steuertransparenzregelung an die Tochtergesellschaft weitergegeben werden). Nach Anwendung dieses Absatzes gegebenenfalls verbleibende erfasste Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschafters der Tochtergesellschaft, die im Hinblick auf solche passiven Erträge anfallen, werden in den angepassten erfassten Steuern des gruppenzugehörigen Gesellschafters berücksichtigt. Der konkrete Effekt dieser Regel besteht daher darin, den Gesamtbetrag der erfassten Steuern bezogen auf solche passiven Erträge auf den Mindestsatz zu begrenzen (einschließlich der Steuern, die der Tochtergesellschaft aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerungsregelung oder der Steuertransparenzregelung zugerechnet werden).

Zu Absatz 3

Absatz 3 stellt in Fällen, in denen der Mindeststeuer-Gewinn einer Betriebsstätte nach § 40 Absatz 4 Satz 2 als Mindeststeuer-Gewinn des Stammhauses behandelt wird, sicher, dass alle etwaigen mit diesem Gewinn verbundenen angepassten erfassten Steuern als angepasste erfasste Steuern des Stammhauses behandelt werden. Dies werden sie bis maximal zur Höhe dieses Gewinns multipliziert mit dem höchsten im betreffenden Steuerhoheitsgebiet für ordentliche Einkünfte geltenden Körperschaftsteuersatz. Der höchste Körperschaftsteuersatz auf ordentliche Einkünfte bedeutet den vollen Grenzsteuersatz, den ein Steuerhoheitsgebiet im Allgemeinen auf Ertragskategorien anwendet, bei denen keinerlei Ausnahmen, Befreiungen, Gutschriften oder sonstige Steuervergünstigungen für bestimmte Zahlungskategorien in Anspruch genommen werden können.

Eine solche Situation tritt ein, wenn ein Verlust einer Betriebsstätte nach § 40 Absatz 4 Satz 1 als Verlust eines Stammhauses behandelt wurde. In den meisten Fällen werden im Steuerhoheitsgebiet der Belegenheit der Betriebsstätte keine Steuern erhoben, entweder, weil das Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte den Vortrag ihres Verlusts gestattet oder – was seltener der Fall ist – weil die Betriebsstätte in diesem Steuerhoheitsgebiet nicht der Besteuerung unterliegt.

Wird ein Mindeststeuer-Verlust einer Betriebsstätte nach § 40 Absatz 4 Satz 1 als Aufwand eines Stammhauses behandelt, verringert ein im Zusammenhang mit einem steuerlichen Verlust im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte festgestellter latenter Steueranspruch nicht die angepassten erfassten Steuern im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte oder des Stammhauses. Wird der von der Betriebsstätte festgestellte latente Steueranspruch im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte aufgelöst, erhöhen sich umgekehrt die angepassten erfassten Steuern im Steuerhoheitsgebiet der Betriebsstätte oder des Stammhauses nicht. Im Steuerhoheitsgebiet des Stammhauses angesetzte oder verwendete Steuerlatenzen im Zusammenhang mit einem durch die Betriebsstätte verzeichneten Verlust können genutzt werden und unterliegen weiterhin den anderen Vorschriften des vierten Teils.

Zu § 48 (Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern)

§ 48 regelt die Berechnung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern. Über § 42 Absatz 1 Nummer 2 in Verbindung mit § 48 findet das Konzept der Abgrenzung latenter Steuern Eingang in die Ermittlung des effektiven Mindeststeuersatzes. Dadurch soll gewährleistet werden, dass temporäre Differenzen zwischen der Handels- und Steuerbilanz Berücksichtigung finden und somit im Rahmen der Zielsetzung der GloBE-Mustervorschriften nicht zu Verzerrungen führen, da diese Abweichungen lediglich auf eine abweichende zeitliche steuerliche Erfassung und Erfassung in der Rechnungslegung zurückzuführen sind.

Beispiel

A Co unterliegt in Steuerhoheitsgebiet A einem Steuersatz in Höhe von 15 Prozent. A Co schafft einen materiellen Vermögenswert an, der nach den anwendbaren Rechnungslegungsgrundsätzen über fünf Jahre abzuschreiben ist. Das Steuerrecht von Steuerhoheitsgebiet A sieht allerdings die Möglichkeit vor, diesen Vermögenswert einer steuerlichen Sofortabschreibung zu unterwerfen. Unterstellt man für steuerliche und Rechnungslegungszwecke ein Einkommen von 100 Euro vor Abschreibung, entstehen aufgrund der steuerlichen Sofortabschreibung temporäre Differenzen zwischen Handels- und Steuerrecht in Höhe von 80 Euro für das betrachtete Geschäftsjahr. Da sich diese Differenz über den Zeitablauf auflöst, grenzt A Co eine passive latente Steuer in Höhe von 12 Euro für dieses Geschäftsjahr ab. Die 12 Euro ergeben sich durch Multiplikation des nominalen Steuersatzes (hier 15 Prozent) und der temporären Differenz (80 Euro).

Zu Absatz 1

Absatz 1 definiert den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für eine Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr als die im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag enthaltenen abgegrenzten latenten Steuern, korrigiert um bestimmte Anpassungen. Bei den im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag enthaltenen abgegrenzten Steuern handelt es sich im Ausgangspunkt entsprechend um den Saldo aus latenten Steuererträgen und Steueraufwendungen einer Geschäftseinheit des Geschäftsjahres. Je nachdem, ob die latenten Steuererträge oder die latenten Steueraufwendungen für das Geschäftsjahr höher ausfallen, kann der Gesamtbetrag der erfassten latenten Steuern sowohl positiv als auch negativ sein.

Durch die Referenz zum Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag wird zudem klar gestellt, dass der Jahresabschluss der Geschäftseinheit nach Anpassung an die konzerneinheitlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften der obersten Muttergesellschaft auch bei der Berechnung der latenten Steuern maßgebend sind.

Absatz 1 sieht auch bereits mehrere Anpassungen vor. Zunächst sind die latenten Steuern abweichend von dem im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet herrschenden nominalen Steuersatz mit dem Mindeststeuersatz in Höhe von 15 Prozent zu bewerten. Lediglich für Steuerhoheitsgebiete mit einem nominalen Steuersatz unterhalb des Mindeststeuersatzes ist vorbehaltlich Absatz 3 keine Anpassung vorzunehmen.

Zu Satz 2**Zu Nummer 1**

Neben der Angleichung an den Mindeststeuersatz sind nach Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 solche latenten Steuern auszunehmen, die sich auf Gewinne und Verluste beziehen, die im Zuge der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nach dem dritten Teil dieses Gesetzes auszunehmen sind (zum Beispiel Gewinne und Verluste aus internationalem Seeverkehr). Dadurch wird sichergestellt, dass der Zähler bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes nicht unverändert bleibt, während im Nenner korrespondierende Gewinne bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gesamtgewinns ausgenommen werden.

Zu Nummer 2

Nummer 2 stellt eine Vorschrift zur Begrenzung des Einbezugs (passiver) latenter Steuern im Rahmen der Ermittlung der erfassten latenten Steuern dar. Die Vorschrift sieht eine Anpassung für latente Steuern in Bezug auf sogenannte unzulässige Abgrenzungen nach Absatz 6 und nicht geltend gemachte Abgrenzungen nach Absatz 7 vor.

Dabei ist eine unzulässige Abgrenzung nach Absatz 6 jede Veränderung des latenten Steueraufwands aufgrund von ungewissen Steuerpositionen. Wegen der Ungewissheit, ob sich die damit verbundenen Steuereffekte in Zukunft tatsächlich materialisieren, sind sie bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes nach diesem Gesetz grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Sind diese Positionen nach den einschlägigen Rechnungslegungsstandards abzugrenzen und führen diese zu einem latenten Steueraufwand, ist nach Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 eine entsprechende Korrektur vorzunehmen.

Daneben fallen auch Steuern auf Ausschüttungen (Quellensteuern oder (Körperschaft-)Steuern auf empfangene Dividenden) unter unzulässige Abgrenzungen nach Absatz 6. Diese sind nach bestimmten Rechnungslegungsstandards bereits zu einem früheren Zeitpunkt abgrenzbar, obwohl die Ausschüttung tatsächlich noch nicht erfolgt ist. Auch hier ist eine entsprechende Korrektur vorzunehmen.

Nicht geltend gemachte Abgrenzungen fallen ebenfalls unter Nummer 2. Davon erfasst ist jede Erhöhung einer latenten passiven Steuer bei einer Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr, die voraussichtlich nicht innerhalb des in Absatz 4 genannten Zeitraums wieder aufgelöst wird und die auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit nicht in den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für das betreffende Geschäftsjahr einbezogen werden. Nach Absatz 4 ist für bestimmte passive latente Steuern vorgeschrieben, dass diese rückwirkend aufzulösen sind, wenn sich die ihnen zugrundeliegenden temporären Differenzen nicht innerhalb von fünf Jahren ausgeglichen haben. Absatz 7 gestattet im Rahmen eines Wahlrechts der berichtspflichtigen Geschäftseinheit passive latente Steueraufwendungen auszunehmen, wenn nicht davon ausgegangen werden kann, dass sich die der passiven latenten Steuer zugrundeliegenden temporären Differenzen nicht innerhalb der nächsten fünf Jahre ausgleichen. Für Ausübung dieses Wahlrechts sieht Nummer 2 die entsprechende Korrektur vor.

Zu Nummer 3

Nummer 3 negiert die Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsanpassungen bezogen auf einen latenten Steueranspruch. Sie ist eine zentrale Vorschrift insbesondere in Bezug auf die Abbildung steuerlicher Verlustvorträge im Rahmen der Mindestbesteuerung. Unter den meisten Rechnungslegungsstandards sind für steuerliche Verlustvorträge aktive Steuern in Höhe des Produkts aus Verlustvortrag und dem vorherrschenden nominellen Steuersatz in dem Steuerhoheitsgebiet abzugrenzen, da diese eine Steuerminderbelastung in Geschäftsjahren darstellen, in denen die steuerlichen Verlustvorträge genutzt werden können (das heißt dem steuerlichen Verlust ein steuerlicher Gewinn gegenübersteht). Somit wird in der Bilanz der Geschäftseinheit zum Zeitpunkt der Entstehung des steuerlichen Verlustvortrags eine entsprechende aktive Steuerlatenz abgegrenzt.

Die meisten Rechnungslegungsstandards verlangen allerdings als Ansatzvoraussetzung, dass die Nutzung des steuerlichen Verlustvortrags in zukünftigen Besteuerungszeiträumen überwiegend wahrscheinlich sein muss. Ist aufgrund von Prognosen unklar, ob in zukünftigen Zeiträumen überhaupt steuerliche Gewinne erzielt werden können, ist eine Abgrenzung einer aktiven Steuerlatenz regelmäßig unzulässig. Allerdings kann es in späteren Geschäftsjahren erstmals zum Ansatz aktiver latenter Steuern kommen, obwohl der Verlustvortrag bereits in früheren Besteuerungszeiträumen entstanden ist, es jedoch erstmals überwiegend wahrscheinlich ist, dass ein Verlustvortrag zeitnah mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden kann.

Ist eine aktive Steuer aufgrund eines Verlustvortrags gebildet worden, ist diese im Geschäftsjahr, in dem der Verlustvortrag genutzt wird, aufwandswirksam aufzulösen. Dies führt dann im Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag zu passivem latenten Steueraufwand in entsprechender Höhe.

Losgelöst von der Behandlung steuerlicher Verlustvorträge in der Rechnungslegung sieht Nummer 3 vor, dass latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge für Zwecke dieses Gesetzes auch zu bilden sind, obwohl deren Nutzung innerhalb eines bestimmten zukünftigen Zeitraums nicht überwiegend wahrscheinlich ist. Mit anderen Worten, aktive latente Steuern sind diesbezüglich voraussetzungslos für Mindeststeuerzwecke zu bilden, obwohl sie sich im Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag nicht als aktiver latenter Steuerertrag im Geschäftsjahr niedergeschlagen haben. Dadurch werden die steuerlichen Verlustvorträge für Zwecke dieses Gesetzes importiert. Findet erst eine spätere rechnungslegungsmäßige Erfassung eines in vorangegangenen Besteuerungszeiträumen entstandenen Verlustvortrags statt, ist der korrespondierende aktive latente Steuerertrag für dieses Geschäftsjahr außer Acht zu lassen, um eine Doppelerfassung im Sinne dieses Gesetzes zu vermeiden.

Zu Nummer 4

Nummer 4 schreibt vor, dass eine Anpassung des passiven latenten Steueraufwands aufgrund einer Änderung des geltenden inländischen Steuersatzes für Zwecke dieses Gesetzes grundsätzlich nicht nachzuvollziehen ist, das heißt daraus resultierender zusätzlicher latenter Steueraufwand ist bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern nicht zu berücksichtigen. Dadurch wird gewährleistet, dass sich die Steuersatzsenkung erstmalig in dem Zeitpunkt auswirkt, in dem die latenten Steuern aufgelöst werden. Für den Fall einer Reduzierung des nominellen Steuersatzes des Steuerhoheitsgebiets ist allerdings nach § 50 Absatz 5 eine gesonderte rückwirkende Korrektur für das Jahr der Entstehung der temporären Differenz vorgesehen.

Zu Nummer 5

Nummer 5 sieht eine Anpassung bei der Ermittlung des Gesamtbetrags angepasster latenter Steuern vor, wenn handelsbilanziell aktive latente Steuern aufgrund von Steueranrechnungsbeträgen gebildet worden sind. Entsprechend sind die aktiven latenten Steuererträge bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes nicht zu berücksichtigen. Dadurch soll im Grundsatz gewährleistet werden, dass Anrechnungssysteme, welche die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags vorsehen (zum Beispiel USA) keine andere Behandlung erfahren als Anrechnungssysteme ohne Anrechnungsvortrag (zum Beispiel Deutschland). Mit anderen Worten: Ein Anrechnungsvortrag ist für Zwecke dieses Gesetzes nicht vorgesehen.

Hiervon ist allerdings eine Ausnahme in Bezug auf besondere Sachverhaltskonstellationen vorgesehen. Dies betrifft Steuersysteme, die eine teilweise oder vollständige Verrechnung gebietsfremder Einkünfte mit einem im Belegenheitsstaat der Geschäftseinheit entstandenen steuerlichen Verlusts und einen Anrechnungsvortrag vorsehen. Dadurch ist in (steuerlichen) Verlustjahren keine Anrechnung ausländischer Steuern möglich, soweit das verrechenbare ausländische Einkommen den steuerlichen Verlust nicht übersteigt. Entstehen in nachfolgenden Geschäftsjahren wieder (steuerliche) Gewinne, können die vorgetragenen Anrechnungsbeträge steuerlich mit den auf die (steuerlichen) Gewinne zu entrichtenden Steuern verrechnet werden. Soweit sich diese Gewinne auch in dem Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust widerspiegeln, dürfen die latenten Steuern im Zusammenhang mit der Entstehung und Nutzung von Steueranrechnungsbeträgen beibehalten werden. Allerdings unterliegen auch diese latenten Steuern den allgemeinen Regelungen zur Behandlung von latenten Steuern. So hat insbesondere eine Anpassung an den Mindeststeuersatz zu erfolgen. Entsprechend den Vorgaben zu § 79 Absatz 1 Satz 4 und 5 ist die Anpassung an den Mindeststeuersatz bei aktiven latenten Steuern auf Steueranrechnungsbeträge anhand folgender Formel:

$$\frac{\text{Latenter Steueranspruch}}{\text{Anwendbarer nationaler Steuersatz}} \times \text{Mindeststeuersatz}$$

vorzunehmen. Diese Ausnahme ist für Einkünfte aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung begrenzt. Dies bedeutet, dass Steueranrechnungsbeträge in Bezug auf Betriebsstättensachverhalte nicht erfasst sind.

Zu Absatz 2

Absatz 2 ergänzt Absatz 1 um (Folge-)Anpassungen im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern. Diese Folgeanpassungen sind nötig, da bestimmte Ansatzausschlüsse nach Absatz 1 bei

tatsächlicher Materialisierung konsequenterweise in dem jeweiligen Geschäftsjahr zu erfassen sind. Somit sollen systemische Verwerfungen vermieden werden.

Zu Nummer 1

So ist beispielsweise latenter Steueraufwand in Bezug auf ungewisse Steuerpositionen zum Zeitpunkt der Erfassung in der Rechnungslegung nach Absatz 1 Nummer 2 zu korrigieren. Materialisiert sich der Betrag unzulässiger oder nicht geltend gemachter Abgrenzungen in späteren Geschäftsjahren nunmehr tatsächlich, ist dieser nach Absatz 2 Nummer 1 zu erfassen. Bei ungewissen Steuerpositionen wird dabei beispielsweise sichergestellt, dass zum Zeitpunkt, zu dem Gewissheit über den zugrundeliegenden Sachverhalt besteht (und infolgedessen die latente Steuerposition ertragswirksam aufzulösen ist), erstmal der entsprechende Sachverhalt für Zwecke dieses Gesetzes abgebildet wird. Da die Bildung der latenten Steuer nach Absatz 1 Nummer 2 keine Berücksichtigung gefunden hat, ist auch deren Auflösung in dem Geschäftsjahr nach Absatz 1 Nummer 2 auszunehmen. Satz 2 stellt klar, dass sich diese beiden Beträge (latenter Steueraufwand oder Steuerertrag aus der Auflösung der latenten Steuer in Bezug auf ungewisse Steuerpositionen und der tatsächlich angefallene Betrag) der Höhe nach entsprechen müssen. Entsprechendes gilt für Ausschüttungen im Sinne des Absatzes 6 Nummer 2.

Da die durch Ausübung des Wahlrechts nach Absatz 7 entstandenen latenten Steueraufwendungen nicht berücksichtigt werden, sind korrespondierend auch die aus der Auflösung resultierenden latenten Steuererträge auszunehmen. Da dem Wahlrecht allerdings die Annahme zugrunde liegt, dass die passive latente Steuer nicht besteht beziehungsweise ausgenommen wurde, da sie sich nicht innerhalb der ersten fünf Jahre wieder auflöst, ist jeder Betrag (ausgenommener) latenter Steuererträge aus der Auflösung als Erhöhung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern für das entsprechende Geschäftsjahr zu erfassen. Diese Erhöhung stellt keinen latenten Steueraufwand dar. Die betragsmäßige Korrespondenz wird durch Satz 2 nochmal klarstellt.

Zu Nummer 2

Nummer 2 enthält eine Folgeanpassung, die sich aus der Anwendung des Absatzes 4 ergibt. Nach Absatz 4 sind latente Steuerschulden, die nicht nach Absatz 5 explizit ausgenommen sind und nicht innerhalb von fünf Jahren nach erstmaliger Abgrenzung aufgelöst worden sind, nachzuersteuern. Lösen sich die passiven latenten Steuern nach Ablauf des Fünfjahreszeitraums auf, führt dies trotz der Anwendung des Absatzes 4 in der Rechnungslegung zu einem latenten Steuerertrag im Geschäftsjahr der Auflösung. In diesem Zeitpunkt ist in gleicher Höhe eine Erhöhung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern für Zwecke dieses Gesetzes zu erfassen, wohingegen der latente Steuerertrag auszunehmen ist. Dadurch wird im Ergebnis der Steuerwand erst im Jahr der Auflösung der temporären Differenz berücksichtigt.

Zu Nummer 3

Als Ergänzung zu Absatz 1 Nummer 3 enthält Absatz 2 Nummer 3 eine Vorschrift zur fiktiven Abgrenzung einer aktiven latenten Steuer auf einen steuerlichen Verlustvortrag, die handelsbilanziell nicht gebildet worden ist, da die Ansatzvoraussetzungen nicht erfüllt sind (insbesondere da keine zukünftigen Profite prognostiziert worden sind). Somit wird für Zwecke dieses Gesetzes ein latenter Steuerertrag im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern fingiert, der handelsbilanziell nicht abgebildet worden ist.

Zu Absatz 3

Ein latenter Steueranspruch, der nach Absatz 1 zu einem unter dem Mindeststeuersatz liegenden Steuersatz zu erfassen ist, kann abweichend von Absatz 1 und 2 anhand des Mindeststeuersatzes neu berechnet werden, sofern die steuerpflichtige Geschäftseinheit nachweisen kann, dass der latente Steueranspruch auf einen Mindeststeuer-Verlust dieses Geschäftsjahres zurückzuführen ist. Durch diese Regelung soll sichergestellt werden, dass ein Mindeststeuer-Verlust in einem Geschäftsjahr in gleicher Höhe als Ausgleich für einen Mindeststeuer-Gewinn zur Verfügung steht.

Beispiel

Würde es dieses Wahlrecht nicht geben, würde beispielsweise ein latenter Steueranspruch von 5 Euro bei einem steuerlichen Verlust in Höhe von 100 Euro und einem nominalen Steuersatz in Höhe von 5 Prozent im Geschäftsjahr, im darauffolgenden Geschäftsjahr bei einem Mindeststeuer-Gewinn in Höhe von 100 Euro einen Steuererhöhungsbetrag in Höhe von 10 Euro auslösen, da durch die Auflösung des latenten Steueranspruchs dem Gewinn lediglich 5 Euro latenter Steueraufwand gegenübersteht. Um zunächst eine

systematisch gebotene Verlustverrechnung mit späteren Gewinnen zu gewährleisten, kann der latente Steueranspruch abweichend mit dem Mindeststeuersatz neu bewertet werden. Dies würde dann in dem Beispiel dazu führen, dass im nachfolgenden Geschäftsjahr kein Steuererhöhungsbetrag anfällt.

Weitere Voraussetzung für die Anwendung des Wahlrechts ist allerdings, dass sich der steuerliche Verlust tatsächlich auch in einen Mindeststeuer-Verlust übersetzt. Nur insoweit ist eine Neuberechnung zum Mindeststeuersatz zulässig.

Durch die Neuberechnung ist der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern um den Betrag zu verringern, um den sich der latente Steueranspruch (fiktiv) erhöht.

Zu Absatz 4

Absatz 4 sieht eine weitere Begrenzung für passive latente Steuern nach Absatz 1 im Zuge der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern vor. Hiernach sind latente Steuerschulden, die nicht nach Absatz 5 explizit ausgenommen sind und nicht innerhalb von fünf Jahren nach erstmaliger Abgrenzung aufgelöst worden sind, nachzusteuern. Dafür ist ein Nachversteuerungsbetrag für das Geschäftsjahr zu ermitteln, der als Minderung der erfassten Steuern und zu einer rückwirkenden Neuberechnung des effektiven Steuersatzes sowie der Ergänzungssteuer führt. Der Nachversteuerungsbetrag entspricht der Differenz zwischen dem Betrag, mit dem die latente Steuerschuld in den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern im fünften vorangegangenen Geschäftsjahr einbezogen worden ist und dem Betrag, der nicht bis zum letzten Tag des laufenden Geschäftsjahres aufgelöst worden ist. Anders ausgedrückt: Die Höhe bestimmter latenter Steuerpositionen wird nach fünf Geschäftsjahren daraufhin überprüft, ob sich diese schon vollumfänglich aufgelöst haben. Ist dies nicht der Fall, werden sie retrospektiv so behandelt, als wären sie zum Zeitpunkt ihrer erstmaligen Erfassung nur zu dem Betrag erfasst worden, der sich innerhalb des Fünfjahreszeitraums aufgelöst hat. Der Überhangsbetrag stellt eine Minderung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern für das laufende Geschäftsjahr dar.

Beispiel

A Co bildet in Geschäftsjahr 01 eine passive latente Steuer in Höhe von 70 Euro, die über die nächsten sieben Jahre rätierlich aufgelöst wird. Da die latente Steuerschuld nicht unter Absatz 5 fällt, ist der Anwendungsbereich von Absatz 4 eröffnet und es ist eine Nachversteuerung am Ende des fünften Geschäftsjahres vorzunehmen. Der Nachversteuerungsbetrag zum Ende des fünften Geschäftsjahres beträgt 20 Euro. Dieser mindert den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern in Geschäftsjahr 01 und führt entsprechend zu einer Neuberechnung des Steuererhöhungsbetrags für dieses Geschäftsjahr.

Zu Absatz 5

Absatz 5 enthält eine enumerative Auflistung bestimmter passiver latenter Steuerschulden, auf die eine Nachversteuerung nach Absatz 4 keine Anwendung findet.

Zu Nummer 1

Nach Nummer 1 sind grundsätzlich alle passiven latenten Steuern in Bezug auf materielle Vermögenswerte von der Nachversteuerung nach Absatz 4 ausgenommen. Somit führen insbesondere steuerliche Sofortabschreibungen oder beschleunigte steuerliche Abschreibungen, deren in der Rechnungslegung Abschreibungshorizont in der Rechnungslegung länger ist, nicht zur Anwendung des Absatzes 4.

Der Begriff der materiellen Vermögenswerte umfasst grundsätzlich materielle Vermögenswerte, die als Sachanlagevermögen oder Vorräte für Zwecke in der Rechnungslegung klassifiziert werden und die länger als eine Berichtsperiode nutzbar sind. Zudem fallen auch natürliche Ressourcen, die unter dem jeweiligen Rechnungslegungsstandard als materielle Vermögenswerte fallen unter Nummer 1. Schließlich sind auch geleaste materielle Vermögenswerte umfasst.

Zu Nummer 2

Nach Nummer 2 sind 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 und zur Abgrenzung passiver latenter Steuern aufgrund einer abweichenden handels- und steuer-

lichen Abbildung führen, nicht unter Absatz 4 zu fassen. Als Beispiel sei eine Lizenz zur Nutzung eines Funkfrequenzspektrums genannt, das für steuerliche Zwecke über 15 Jahre abzuschreiben ist, allerdings in der Rechnungslegung ein Abschreibungshorizont von 20 Jahren zugrunde zu legen ist.

Zu Nummer 3

Aufwendungen für Forschung und Entwicklung, die beispielsweise für steuerliche Zwecke unmittelbar und für Zwecke in der Rechnungslegung kapitalisiert und über sieben Jahre abzuschreiben sind, würden ebenfalls zu Abgrenzung von passiven latenten Steuern führen. Auf diese latenten Steuerschulden ist Absatz 4 ebenfalls nicht anzuwenden.

Zu Nummer 4

Passive latente Steuern in Bezug auf Stilllegungs- und Sanierungsaufwendungen sind nicht im Rahmen der Nachversteuerung nach Absatz 4 zu erfassen. Darunter sind insbesondere Kosten für die Außerbetriebnahme von Vermögenswerten am Ende ihrer Nutzungsdauer sowie Kosten zur Renaturierung zu fassen (zum Beispiel Atomkraftwerke, Ölplattformen oder Minen). Durch eine Nachversteuerung in Bezug auf diese Kosten würde eine falsche Anreizwirkung gesetzt.

Zu Nummer 5

Nummer 5 bezieht sich auf nicht realisierte Nettogewinne, die zwar unter manchen Rechnungslegungsstandards Berücksichtigung finden, allerdings regelmäßig nicht im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung einbezogen werden. Der Einschub „sofern nicht die Realisationsmethode nach § 33 anzuwenden ist“ stellt zudem klar, dass Nummer 5 nur einen Anwendungsbereich besitzt, wenn Nettogewinne aufgrund der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert resultieren. Übt die berichtspflichtige Geschäftseinheit allerdings das Wahlrecht nach § 33 aus, läuft Nummer 5 regelmäßig leer, da die meisten Steuerrechtsordnungen vorsehen, dass stille Reserven in der Regel erst beim tatsächlichen Veräußerungsvorgang gehoben werden.

Zu Nummer 6

Nach Nummer 6 werden passive latente Steuern aufgrund der Erfassung von Fremdwährungsgewinnen in der Rechnungslegung nicht der Nachversteuerung unterworfen, da diese Gewinne in den meisten Steuerhoheitsgebieten regelmäßig erst der Besteuerung unterliegen, wenn der zugrunde liegende Vermögenswert veräußert wird (zum Beispiel eine Forderung in einer fremden Währung).

Zu Nummer 7

Latenter Steueraufwand in Bezug auf Versicherungsrückstellungen und abgegrenzte Versicherungsvertragsabschlusskosten sind von der Nachversteuerung nach Absatz 4 ausgenommen, da die Versicherungswirtschaft bereits umfangreichen regulatorischen Rahmenbedingungen und Rechnungslegungsstandards unterliegt, welche die zeitliche Erfassung dieser Position dezidiert vortermिनieren. Schwankungsrückstellungen sind ebenfalls erfasst. Es entstehen daher regelmäßig keine Unsicherheiten bezüglich des Zeitpunkts der Auflösung latenter Steuerverbindlichkeiten.

Zu Nummer 8

Nummer 8 nimmt Gewinne aus dem Verkauf von im selben Steuerhoheitsgebiet wie die Geschäftseinheit belegenem Sachvermögen, die in Sachvermögen im selben Steuerhoheitsgebiet reinvestiert werden, aus. In einigen Steuerhoheitsgebieten unterliegt der Gewinn aus der Veräußerung eines Vermögenswerts nicht der Besteuerung, wenn dieser Gewinn innerhalb eines bestimmten Zeitraums in einen Vermögenswert investiert wird, der den veräußerten Vermögenswert ersetzt. Folglich erfolgt die Besteuerung erst, wenn der ersetzende Vermögenswert final veräußert wird. Um Volatilitäten aufgrund einer anderen Behandlung in der Rechnungslegung zu vermeiden, sind passiven latente Steuern in dem Zusammenhang von der Nachversteuerung nach Absatz 4 auszunehmen.

Zu Nummer 9

Nummer 9 stellt klar, dass zusätzliche Beträge, die sich aus Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen in Bezug auf die in Nummern 1 bis 8 genannten Posten ergeben, ebenfalls von der Nachversteuerung auszunehmen sind.

Zu Absatz 6

Es wird auf die Begründung zu Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 2 Nummer 1 verwiesen.

Zu Absatz 7

Absatz 7 ist ein Wahlrecht, das von der berichtspflichtigen Geschäftseinheit jährlich in Bezug auf bestimmte passive latente Steuerpositionen ausgeübt werden kann („steuerattributbezogenes Wahlrecht“). Es wird des Weiteren auf die Begründung zu Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 2 Nummer 1 verwiesen.

Zu § 49 (Mindeststeuer-Verlustwahlrecht)**Zu Absatz 1**

§ 49 eröffnet die Möglichkeit mit der Abgabe der ersten Mindeststeuer-Erklärung für ein Steuerhoheitsgebiet von dem Einbezug der latenten Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern abzusehen, also im Ergebnis § 48 nicht zur Anwendung zu bringen. Stattdessen kann für jedes Geschäftsjahr, in dem für ein Steuerhoheitsgebiet ein Mindeststeuer-Verlust vorliegt, ein (fiktiver) latenter Steueranspruch in Höhe des Mindeststeuer-Gesamtverlusts multipliziert mit dem Mindeststeuersatz angesetzt werden. Dadurch wird systemimmanent eine Regelung geschaffen, um Mindeststeuer-Gesamtverluste in nachfolgende Geschäftsjahre vorzutragen.

Zu Absatz 2

Absatz 2 regelt, wie der nach Absatz 1 ermittelte latente Steueranspruch vorzutragen und in nachfolgenden Geschäftsjahren aufzulösen ist. Entstehen in nachfolgenden Geschäftsjahren Mindeststeuer-Gesamtgewinne ist der nach Absatz 1 gebildete latente Steueranspruch in Höhe des Gesamt-Mindeststeuer-Gewinns zu reduzieren. Dies allerdings nur, soweit der Mindeststeuer-Gesamtgewinn den Mindeststeuer-Gesamtverlust nicht überschreitet.

Zu Absatz 3

Absatz 3 regelt, dass der latente Steueranspruch im Geschäftsjahr des Widerrufs des Wahlrechts auf null zu reduzieren ist. Dabei steht die erstmalige Anwendung des § 48 einem Widerruf gleich. Für den Fall der erstmaligen Anwendung von § 48 sind die latenten Steuern mit dem historischen Wert aus den vorangegangenen Geschäftsjahren zu berücksichtigen. Dadurch soll insbesondere die doppelte Berücksichtigung von Verlusten vermieden werden. Die in § 75 enthaltenen allgemeinen Bestimmungen in Bezug auf Wahlrechte sind entsprechend zu beachten.

Zu Absatz 4

Satz 1 schließt das Wahlrecht nach Absatz 1 in Bezug auf Steuerhoheitsgebiete mit einem zulässigen Ausschüttungssystem aus. Zudem ist in Satz 2 eine Sonderregelung für den Fall vorgesehen, dass die oberste Muttergesellschaft eine transparente Einheit mit einem Mindeststeuer-Verlust ist. In diesem Fall sind der Satz 1 und die Absätze 1 bis 3 auf den Mindeststeuer-Verlust der transparenten Einheit entsprechend anzuwenden, der sich nach Anwendung von § 67 Absatz 2 ergibt. Dadurch wird gewährleistet, dass der Verlust nicht doppelt berücksichtigt werden kann. Die Sonderregelung nach Satz 2 gilt unabhängig davon, ob für das Steuerhoheitsgebiet das Wahlrecht nach Absatz 1 ausgeübt worden ist. Da das Wahlrecht nur mit der Abgabe der ersten Mindeststeuer-Erklärung beantragt werden kann, würde bei der Anwendung des CbCR-Safe Harbours nach §§ 81 bis 84 die Ausübung eines entsprechenden Wahlrechts nicht möglich sein. Daher sieht Satz 3 vor, dass die Inanspruchnahme auch für das erste Geschäftsjahr möglich ist, nachdem der CbCR-Safe Harbour nicht mehr anwendbar ist. Entsprechendes gilt auch für die Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit.

Zu § 50 (Nachträgliche Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern)

§ 50 regelt, wie mit nachträglichen Anpassungen und Änderungen der erfassten Steuern im Sinne § 43 umzugehen ist. Die im Jahresabschluss ausgewiesenen erfassten Steuern einer Unternehmensgruppe können sich aus unterschiedlichen Gründen (zum Beispiel aufgrund der Änderungen im Zuge der Überprüfung der Steuererklärung durch die Finanzverwaltung) nach dem Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres ändern. Eine nachträgliche Änderung der erfassten Steuern kann in der Konsequenz einen erstmaligen Ansatz oder eine Erhöhung eines Steuererhöhungsbetrags für ein vorangegangenes Geschäftsjahr zur Folge haben. § 50 regelt hingegen nicht Änderungen

bei der Mindeststeuer aufgrund nachträglicher Anpassungen durch die Finanzverwaltung. Hier gelten die allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung.

Zu Absatz 1

Eine Erhöhung der Steuerschuld eines vorangegangenen Jahres ist als Erhöhung der erfassten Steuern für das laufende Geschäftsjahr zu erfassen. Der maßgebliche Zeitpunkt ist der Erlass des betreffenden Steuerbescheides beziehungsweise Verwaltungsaktes. Eine laufende Korrektur der nachträglichen Änderungen kann im Verhältnis zu einer retrospektiven Änderung zu administrativen Vereinfachungen führen. Insbesondere kann es dadurch nicht zu Erstattungen bereits gezahlter Ergänzungssteuern aus vorangegangenen Jahren kommen. Dabei folgt die Regelung im Grundsatz der Systematik der Korrektur von Bilanzierungs- und Bewertungsfehlern eines vorangegangenen Geschäftsjahres sowie Änderungen der Bilanzierungsvorschriften und Bewertungsmethoden nach § 24, die ebenfalls eine fortlaufende Korrektur vorsehen.

Zu Absatz 2

Im Fall einer nachträglichen Minderung ist grundsätzlich eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für das vorangegangene Geschäftsjahr vorzunehmen, da hierdurch ein höherer zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag in Bezug auf dieses Geschäftsjahr resultieren kann, der zu einer Erhöhung der Mindeststeuer führt. Satz 3 stellt klar, dass eine Anpassung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts für dieses Geschäftsjahr, soweit es sich um notwendige Folgeanpassungen handelt, durchzuführen ist.

Absatz 2 gilt nicht im Fall einer Berichtigung einer Steuerschuld einer nicht erfassten Steuer (zum Beispiel der Berichtigung eines Ergänzungssteuerbetrags infolge der Prüfung einer Mindeststeuererklärung).

Zu Absatz 3

Absatz 3 enthält einen Mechanismus für eine systemkonforme Behandlung von Verlustrückträgen. Bei einem Verlustrücktrag erfolgt in einem späteren Geschäftsjahr eine Steuererstattung für ein vorangegangenes Geschäftsjahr. Bei dieser Erstattung handelt es sich um eine Verringerung der erfassten Steuern für ein früheres Geschäftsjahr, weshalb sie als Anpassung der Steuerschuld einer Geschäftseinheit aus erfassten Steuern für ein früheres Geschäftsjahr fällt.

Nach Absatz 3 ist ein fiktiver latenter Steueranspruch für das Jahr anzusetzen, in dem der inländische steuerliche Verlust entsteht. Der Betrag dieses latenten Steueranspruchs entspricht dem Betrag des zurückgetragenen steuerlichen Verlusts multipliziert mit dem für das für das Verlustrücktragsjahr anwendbaren Steuersatzes, höchstens jedoch dem Mindeststeuersatz. Aufgrund von § 48 verringern sich durch die Erfassung dieses latenten Steueranspruchs der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern in dem Geschäftsjahr, in dem der Verlust entsteht. Die Umkehrung dieses latenten Steueranspruchs erfolgt für das Geschäftsjahr, in das der inländische Verlust zurückgetragen wurde. Dadurch erhöht sich der Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern. Zu beachten ist, dass § 44 im laufenden Geschäftsjahr auch dann gilt, wenn ein latenter Steueranspruch aufgrund eines Verlustrücktrags berücksichtigt wird.

Beispiel

A Co ist die einzige Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe im Steuerhoheitsgebiet A. Der dortige Steuersatz beträgt 20 Prozent und Verlustrückträge sind möglich. Im Geschäftsjahr 01 weist A Co einen Mindeststeuer-Gewinn in Höhe von 100 Euro und einen inländischen steuerpflichtigen Gewinn in gleicher Höhe aus. Folglich belaufen sich die erfassten Steuern in Geschäftsjahr 01 auf 20 Euro und der Steuersatz beträgt 20 Prozent.

Im Geschäftsjahr 02 entsteht ein Mindeststeuer- und ein inländischer steuerlicher Verlust in Höhe von 100 Euro, der nach 01 zurückgetragen wird. Im Hinblick auf die Steuerschuld in Geschäftsjahr 01 wird im Geschäftsjahr 02 eine Forderung in Höhe von 20 Euro angesetzt.

Der Verlustrücktrag führt zu einer Neuberechnung des effektiven Steuersatzes für 01. Dabei ist in 02 ein fiktiver latenter Steueranspruch in Höhe von maximal 15 Euro zu erfassen. Dieser latente Steueranspruch kehrt sich in 01 wieder um. Der Gesamtbetrag der erfassten Steuern stellt sich wie ermittelt sich wie folgt:

Geschäftsjahr 02:

Angefallene laufende Steuern (Forderung)	+ 20
Berücksichtigung 01 (§ 50 Absatz 2)	- 20
Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern (§ 50 Absatz 3)	+ 15
Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern	+ 15

Es fällt keine Ergänzungssteuer nach § 44 an, da 15 Euro auch dem Betrag der erwarteten angepassten erfassten Steuern entspricht.

Geschäftsjahr 01:

Angefallene laufende Steuern	- 20
Neuberechnung 01 wegen Minderung (§ 50 Absatz 2)	+ 20
Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern (§ 50 Absatz 3)	- 15
Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern	- 15

Die Minderung der Steuer in Höhe von 20 Euro führt nach § 50 Absatz 2 zu einer Neuberechnung für das Geschäftsjahr 01. Dabei ist auch die Umkehrung des latenten Steueranspruchs in Höhe von 15 Euro zu berücksichtigen. Die nachträglich geänderten angepassten erfassten Steuern der A Co betragen -15 Euro für Geschäftsjahr 01 (bisher -20 Euro). Für das Geschäftsjahr 01 ergibt sich auch nach Berücksichtigung des Verlustrücktrags keine zusätzliche Ergänzungssteuer, da der effektive Steuersatz 15 Prozent beträgt.

Zu Absatz 4

Nach Absatz 4 kann auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit auch bei Minderungen eine Korrektur im laufenden Geschäftsjahr vorgenommen werden, soweit die Höhe des aggregierten Minderungsbetrags für das Geschäftsjahr kleiner als 1 Million Euro ist. Hier ist ebenfalls ein Gleichlauf mit § 24 vorgesehen, um Verzerrungen vorzubeugen, die sich ansonsten aus der Interaktion dieser Vorschriften ergeben könnten.

Zu Absatz 5

Absatz 5 ist im Regelungszusammenhang mit § 48 Absatz 1 Nummer 4 zu sehen und bezieht sich auf die Änderung des inländischen Steuersatzes und der damit verbundenen zeitlichen Zuordnung von latentem Steueraufwand. Satz 1 sieht vor, dass in Fällen, in denen der geltende inländische Steuersatz auf einen Satz abgesenkt wird, der unter dem Mindeststeuersatz liegt, diese Absenkung nach Absatz 1 berücksichtigt werden muss. Diese Vorschrift stellt sicher, dass in Fällen, in denen ein inländischer Steuersatz zu einem späteren Zeitpunkt abgesenkt wird, der zuvor unter den erfassten Steuern geltend gemachte latente Steueraufwand auf den korrekten Wert angepasst wird, welches der Steuerbetrag ist, der bei Auflösung der latenten Steuerschuld tatsächlich entsteht.

Beispiel 1

Eine Geschäftseinheit ist in einem Steuerhoheitsgebiet belegen, das eine steuerliche Sofortabschreibung (in der Rechnungslegung über zwei Jahre) für bestimmte Vermögenswerte erlaubt (Steuersatz = 15 Prozent). Die Geschäftseinheit erwirbt einen solchen Vermögenswert für 200 Euro bei einem Gewinn von 200 Euro. Durch die steuerliche Sofortabschreibung entsteht für Geschäftsjahr 01 keine Steuerschuld. Aufgrund der temporären Differenz zur Handelsbilanz sind passive latente Steuern abzugrenzen, sodass einem für Zwecke der Rechnungslegung ermittelten Gewinn in Höhe von 100 Euro latenter Steueraufwand von 15 Euro gegenübersteht. In Geschäftsjahr 02 senkt das Steuerhoheitsgebiet seinen inländischen Steuersatz auf 10 Prozent. Wenn sich die der passiven latenten Steuerschuld zugrundeliegenden temporären Differenzen dann umkehren, fällt anstatt der im Geschäftsjahr 01 antizipierten Steuern in Höhe von 15 Euro lediglich eine steuerliche Belastung von 10 Euro an (effektiver Steuersatz von 10 Prozent). Absatz 4 verlangt für diesen Fall die Neuberechnung der Mindeststeuer für Geschäftsjahr 01 mit dem Steuersatz von 10 Prozent, sodass in Geschäftsjahr 02 aufgrund der Neuberechnung eine Mindeststeuer in Höhe von 5 Euro fällig ist.

Die Sätze 2 und 3 regeln den Fall, dass ein latenter Steueraufwand zu einem unter dem Mindeststeuersatz liegenden Satz berücksichtigt wurde und der geltende Steuersatz später angehoben wird. In diesem Fall wird der Betrag des latenten Steueraufwands, der aus der Erhöhung resultiert, als Anpassung der latenten Steuern einer Geschäftseinheit für ein früheres Geschäftsjahr behandelt.

Beispiel 2

Eine Geschäftseinheit hat in Geschäftsjahr 01 einen Mindeststeuer-Gewinn in Höhe von 100 Euro erzielt und eine latente Steuerschuld in Höhe von 10 Euro verbucht (effektiver Steuersatz von 10 Prozent). In Geschäftsjahr 02 hebt das Steuerhoheitsgebiet seinen Steuersatz auf 15 Prozent an. Für Rechnungszwecke wird eine zusätzliche latente Steuerschuld in Höhe von Euro verbucht. Diese Erhöhung um 5 Euro bleibt nach § 48 in Geschäftsjahr 02 jedoch unberücksichtigt. In Geschäftsjahr 03 werden die Steuern in Höhe von 15 Euro entrichtet und die latente Steuerschuld wird in voller Höhe aufgelöst. Die zusätzliche latente Steuerschuld in Höhe von 5 Euro, die zuvor außer Acht gelassen wurde, wird nach Satz 2 in Geschäftsjahr 03 berücksichtigt und als Anstieg der erfassten Steuern behandelt.

Zu Absatz 6

Absatz 6 schreibt einen Zahlungshorizont für die angepassten erfassten Steuern für ein Geschäftsjahr vor. Sind diese nicht innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Geschäftsjahres entrichtet worden, ist der effektive Steuersatz und der Steuererhöhungsbetrag für dieses Geschäftsjahr ohne die Berücksichtigung der Steuern neu zu berechnen. Aus Vereinfachungsgründen findet Absatz 6 nur Anwendung, wenn der laufende Steueraufwand 1 Million Euro übersteigt.

Beispiel

Eine Geschäftseinheit hat in Geschäftsjahr 01 unter den erfassten Steuern einen laufenden Steueraufwand in Höhe von 10 Euro geltend macht. Die Geschäftseinheit reicht eine Steuererklärung im Inland ein, in der sie fällige Steuern in Höhe von 10 Euro ausweist, entrichtet diese Steuern aber nicht bis zum Ende des Geschäftsjahres 04. Da diese Steuern nicht entrichtet wurden, muss die Ergänzungssteuer für das Geschäftsjahr 01 neu berechnet werden, ohne diese Steuern in Höhe von 10 Euro in die Berechnung einzubeziehen.

Zu Teil 5 (Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags)

Zu Abschnitt 1 (Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags)

Zu Unterabschnitt 1 (Grundsätze und Besonderheiten)

Zu § 51 (Effektiver Steuersatz der Unternehmensgruppe für ein Steuerhoheitsgebiet)

Der fünfte Teil des Gesetzes regelt die Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags. Als ersten Ermittlungsschritt ist in § 51 zunächst die Ermittlung des effektiven Steuersatzes der Unternehmensgruppe geregelt.

Zu Absatz 1

Absatz 1 definiert den effektiven Steuersatz für ein Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr als Verhältnis des Gesamtbetrags der angepassten erfassten Steuern und dem Mindeststeuer-Gesamtgewinn. Der effektive Steuersatz ist auf vier Stellen nach dem Komma zu runden. Durch das Abstellen auf den Gesamtbetrag beziehungsweise auf den Mindeststeuer-Gesamtgewinn kommt zum Ausdruck, dass dieses Gesetz alle Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets in den Blick nimmt und nicht auf die isolierte Steuerbelastung jeder Einzeleinheit (sog. „jurisdictional blending“) abstellt. Alle in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten bilden somit im Grundsatz einen sog. „blending circle“. Entsprechend ist der Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern in Absatz 1 als die Summe aller Beträge der angepassten erfassten Steuern aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten definiert. Satz 3 legt die Bedeutung des Begriffs „Mindeststeuer-Gesamtgewinn“ fest. Dieser entspricht der positiven Differenz zwischen den Mindeststeuer-Gewinnen und Mindeststeuer-Verlusten aller in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe.

Zu Absatz 2

Absatz 2 sieht eine Ausnahme von Absatz 1 vor, in dem für staatenlose Geschäftseinheiten fingiert wird, dass diese in einem Steuerhoheitsgebiet belegen sind, in dem sie die einzige Geschäftseinheit bilden. Das bedeutet, dass der effektive Steuersatz für staatenlose Geschäftseinheiten getrennt von allen anderen in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten zu ermitteln ist (sog. „separate blending circle“). Sind in einem Steuerhoheitsgebiet beispielsweise fünf Geschäftseinheiten belegen, von denen zwei als staatenlose Geschäftseinheiten zu qualifizieren sind, liegen für Zwecke des Absatzes 2 insgesamt drei unterschiedliche „blending circle“ vor.

Zu Absatz 3

Absatz 3 sieht eine weitere Ausnahme von dem in Absatz 1 aufgestellten Grundsatz vor, in dem die angepassten erfassten Steuern sowie die Mindeststeuer-Gewinne oder Mindeststeuer-Verluste von Investmenteinheiten bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes nicht zu berücksichtigen sind. Da sowohl Investmenteinheiten als auch Versicherungseinheiten besonderen Regelungen nach Teil 7 dieses Gesetzes unterliegen, fallen auch letztgenannte Einheiten unter den Ausnahmetatbestand. So schreibt Teil 7 unter anderem vor, dass für diese Einheiten eine separate Berechnung erforderlich ist. Sind allerdings mehrere dieser Einheiten in einem Steuerhoheitsgebiet belegen, sind diese zusammenzufassen und es ist lediglich eine separate Berechnung für alle anderen Geschäftseinheiten erforderlich. Nimmt man entsprechend an, dass in einem Steuerhoheitsgebiet fünf Geschäftseinheiten belegen sind, von denen zwei staatenlos und zwei Investmenteinheiten sind, liegen insgesamt vier „blending circle“ vor.

Zu § 52 (Mindeststeuersatz und Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags)**Zu Absatz 1**

Absatz 1 bestimmt den Mindeststeuersatz.

Zu Absatz 2

§ 52 schreibt die Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags für ein Steuerhoheitsgebiet vor. Dieser ergibt sich grundsätzlich aus dem Produkt von Ergänzungssteuersatz und bereinigtem Mindeststeuer-Gesamtgewinn. Der Ergänzungssteuersatz entspricht der positiven Differenz aus dem Mindeststeuersatz in Höhe von 15 Prozent und dem effektiven Steuersatz, der nach § 51 Absatz 1 zu ermitteln ist. Der bereinigte Mindeststeuer-Gesamtgewinn entspricht der positiven Differenz aus dem Mindeststeuer-Gesamtgewinn für das Geschäftsjahr und dem substanzbasierten Freibetrag. Zur Definition des substanzbasierten Freibetrags wird auf die Begründung zu § 56 verwiesen.

Das Produkt aus Ergänzungssteuersatz und bereinigtem Mindeststeuer-Gesamtgewinn ist zudem um zusätzliche Steuererhöhungsbeträge zu erhöhen, die sich aus der Anwendung von § 44 und § 55 Absatz 1 ergeben. Auf die entsprechende Begründung wird verwiesen. Darüber hinaus ist von dieser Summe eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer abzuziehen. Dadurch verbleibt in Bezug auf ein Steuererhöhungsgebiet nur dann ein Steuererhöhungsbetrag, wenn dieses Steuerhoheitsgebiet nicht bereits eine anerkannte nationale Mindeststeuer umgesetzt hat und somit die Nachversteuerung für in ihrem Steuerhoheitsgebiet belegene Geschäftseinheiten selbst vornimmt. Wichtig ist, dass eine solche „Anrechnung“ dieser Steuern voraussetzt, dass die nationale Ergänzungssteuer als „anerkannt“ gilt. Ansonsten ist die nationale Ergänzungssteuer als erfasste Steuer im Rahmen der Ermittlung des effektiven Steuersatzes zu berücksichtigen. Nach Abzug der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer kann der Steuererhöhungsbetrag in keinem Fall negativ werden.

Zu Absatz 3

§ 52 Absatz 3 definiert die Begriffe Ergänzungssteuersatz sowie bereinigter Mindeststeuer-Gesamtgewinn und sieht eine Begrenzung des Ergänzungssteuersatzes auf 15 Prozent vor.

Übersteigt der Ergänzungssteuersatz 15 Prozent, hat auf den übersteigenden Teil ein Vortrag nach § 44 Absatz 3 zu erfolgen. Hierbei handelt es sich um Fälle, in denen ein Gesamt-Mindeststeuergewinn besteht und der Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern für das Steuerhoheitsgebiet negativ ist. In diesem Fall ist der negative Gesamtbetrag der angepassten Steuern vorzutragen und für Zwecke der Berechnung des Ergänzungssteuersatzes

ist von einem Gesamtbetrag von null auszugehen. Durch die Begrenzung des Ergänzungssteuersatzes auf 15 Prozent wird gewährleistet, dass der substanzbasierte Freibetrag keine Ergänzungssteuern bezogen auf permanente Differenzen beseitigt, die zu einem negativen Gesamtbetrag geführt haben.

Zu Absatz 4

Nach der Ermittlung des Steuererhöhungsbetrags für ein Steuerhoheitsgebiet wird der Steuererhöhungsbetrag nach dem in Absatz 4 bestimmten Aufteilungsschlüssel den im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten im Verhältnis vom Mindeststeuer-Gewinn einer Geschäftseinheit zur Summe der Mindeststeuer-Gewinne aller im Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten zugeordnet. Entsprechend kann nur denjenigen Geschäftseinheiten ein Teil des Steuererhöhungsbetrags zugeordnet werden, für die für das Geschäftsjahr auch ein Mindeststeuer-Gewinn ermittelt worden ist. Eine solche Zuteilung stellt sicher, dass entsprechend der Regelungssystematik der PES der Steuererhöhungsbetrag nur zu dem Anteil erhoben wird, zu dem die (oberste) Muttergesellschaft an der niedrigbesteuerten Einheit beteiligt ist. Gleichzeitig wird gewährleistet, dass primär die Geschäftseinheiten belastet werden, die in dem Geschäftsjahr einen (Mindeststeuer-)Gewinn erzielen.

Der letzte Satz erfasst den Fall, dass sich insgesamt kein Mindeststeuer-Gesamtgewinn für das Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr ergibt und ein Steuererhöhungsbetrag für dieses Geschäftsjahr aufgrund einer Neuberechnung nach § 55 Absatz 1 ermittelt wurde. Dieser ist dann nach dem in § 52 Absatz 4 bestimmten Aufteilungsschlüssel auf der Grundlage der Mindeststeuer-Gewinne des Geschäftsjahres zu verteilen, für das die Neuberechnung durchgeführt wurde.

Zu § 53 (Behandlung von in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten)

§ 53 enthält Sonderregelungen zur ermittlungssystematischen Erfassung von in Minderheitseigentum stehenden Geschäftseinheiten. Ähnlich wie bei Investment- und Versicherungsinvestmenteinheiten, ist für in einem Steuerhoheitsgebiet belegene im Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten aus systematischen Gründen ebenfalls eine separate Ermittlung im Rahmen eines eigenständigen „blending circles“ erforderlich.

Zu Absatz 1

Absatz 1 gibt vor, dass der effektive Steuersatz und der Steuererhöhungsbetrag für in Minderheitseigentum stehende Gruppen, so vorzunehmen als ob es sich bei diesen Gruppen um separate Unternehmensgruppen handeln würde. Entsprechend sind die angepassten erfassten Steuern und die Mindeststeuer-Gewinne und Mindeststeuer-Verluste der Geschäftseinheiten dieser „Untergruppe“ nicht bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Gesamt-Mindeststeuergewinns der „Hauptgruppe“ zu berücksichtigen.

Zu Absatz 2

Absatz 2 regelt die entsprechende Anwendung der für in Minderheitseigentum stehenden Gruppen auf in Minderheitseigentum stehende Geschäftseinheiten, die keiner solchen Gruppe zugehörig sind.

Zu Absatz 3

Absatz 3 enthält die Begriffsdefinitionen.

Zu § 54 (Wesentlichkeitsgrenze)

§ 54 sieht eine Wesentlichkeitsgrenze vor. Bei nur einer unwesentlichen Aktivität der Unternehmensgruppe in der betreffenden Jurisdiktion, werden die Steuerhöhungsbeträge auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit mit 0 Euro angesetzt. Eine unwesentliche Aktivität liegt danach vor, wenn der durchschnittliche Mindeststeuer-Gesamtumsatz weniger als 10 Millionen Euro und der durchschnittliche Mindeststeuer-Gesamtgewinn oder Mindeststeuer-Gesamtverlust weniger als 1 Million Euro beträgt.

Zu Unterabschnitt 2 (Zusätzlicher laufender Steuererhöhungsbetrag)

Zu § 55 (Zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag)

Zu den Absätzen 1 und 2

Die Absätze 1 und 2 betreffen die Zuordnung eines zusätzlichen Steuererhöhungsbetrags, wenn der effektive Steuersatz für ein vorangegangenes Geschäftsjahr neu zu berechnen ist.

Zu Absatz 3

Absatz 3 sieht eine Sonderregelung zur Zuordnung eines zusätzlichen Steuererhöhungsbetrags bei fehlendem Mindeststeuer-Gesamtgewinn vor.

Zu Absatz 4

Für Zwecke der Ergänzungssteuer wird eine Geschäftseinheit, der ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag zugeordnet wird, als niedrig besteuert behandelt.

Zu Abschnitt 2 (Substanzbasierter Freibetrag)**Zu § 56 (Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags)****Zu Absatz 1**

§ 56 enthält die Vorschriften zur Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags. Dieser setzt sich einerseits aus den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten für berücksichtigungsfähige Beschäftigte und andererseits aus den berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerten zusammen. Die beiden Komponenten des substanzbasierten Freibetrags sind in den nachfolgenden Paragraphen definiert.

Zu Absatz 2

Der substanzbasierte Freibetrag wird grundsätzlich für jedes Geschäftsjahr gebildet. Absatz 2 gewährt der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ein Wahlrecht, auf die Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags zu verzichten. Nach § 75 Absatz 1 gilt dieses Wahlrecht zwar für ein Geschäftsjahr, wird in nachfolgenden Geschäftsjahren aber automatisch erneuert, sofern die berichtspflichtige Geschäftseinheit das Wahlrecht nicht am Ende des jeweiligen Geschäftsjahres widerruft.

Die berichtspflichtige Geschäftseinheit übt das Wahlrecht für jedes Steuerhoheitsgebiet separat aus, indem sie im Mindeststeuer-Bericht den Mindeststeuer-Gesamtgewinn in Übereinstimmung mit dem Wahlrecht berechnet (beispielsweise, indem der Freibetrag nicht vom Mindeststeuer-Gewinn in diesem Steuerhoheitsgebiet abgezogen wird). Eine ausdrückliche Erklärung, dass das Wahlrecht ausgeübt wird, ist nicht erforderlich. Ein Widerruf des Wahlrechts ist nicht mehr möglich, sobald der Mindeststeuer-Bericht (mit Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns im Sinne des Wahlrechts) abgegeben wurde. Eine Bindung für die erneute Ausübung des Wahlrechts in nachfolgenden Geschäftsjahren entsteht dadurch nicht.

Zu § 57 (Berücksichtigungsfähige Beschäftigte und berücksichtigungsfähige Lohnkosten)**Zu Absatz 1**

Aus § 57 ergibt sich, welche Lohnkosten im Rahmen der Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags berücksichtigungsfähig sind. Hierfür ist erforderlich, dass die Lohnkosten für berücksichtigungsfähige Beschäftigte im Sinne des Absatzes 1 gezahlt werden und überdies die Lohnkosten die weiteren Voraussetzungen des Absatzes 2 erfüllen.

Absatz 1 definiert den Begriff der berücksichtigungsfähigen Beschäftigten. Dies sind in Übereinstimmung mit dem länderbezogenen Bericht Beschäftigte einer Geschäftseinheit sowie unabhängige Auftragnehmer, die zur regulären Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit beitragen und gegenüber der Unternehmensgruppe in Bezug auf diese Tätigkeit weisungsgebunden sind. Für die Zwecke dieser Definition bezieht sich der Begriff der unabhängigen Auftragnehmer ausschließlich auf natürliche Personen und kann auch natürliche Personen erfassen, die bei einem Personaldienstleister angestellt sind, ihre reguläre Tätigkeit aber nach Weisung der Unternehmensgruppe vollbringen. Angestellte eines Auftragnehmers, der Waren oder Dienstleistungen für die Geschäftseinheit erbringt, sind keine unabhängigen Auftragnehmer.

Der Betrag der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten wird in Bezug auf das jeweilige Steuerhoheitsgebiet ermittelt. Er basiert auf den in Absatz 2 Satz 1 aufgeführten Lohnkosten für Beschäftigte, die die Tätigkeit in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit als Arbeitsgeber belegen ist, ausüben. Beschäftigte führen in den meisten Fällen ihre Tätigkeit in den Steuerhoheitsgebieten des Arbeitsgebers aus. Demgegenüber kann es auch vorkommen, dass Beschäftigte ihre Tätigkeit in einem Steuerhoheitsgebiet ausüben, indem die arbeitgebende Geschäftseinheit nicht belegen ist.

Zu Absatz 2

Nach Absatz 2 setzen sich die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten aus Vergütungen für berücksichtigungsfähige Beschäftigte, einbehaltene Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitgebers zusammen. Vergütungen für berücksichtigungsfähige Beschäftigte sind Löhne, Gehälter und andere Bezüge nach Absatz 2 Satz 2. Damit erfassen die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten grundsätzlich alle unmittelbaren und ausschließlichen Vorteilzuwendungen. Klarstellend sind in Satz 2 Halbsatz 2 Krankenversicherungsbeiträge (in der Bundesrepublik Deutschland schließt dies auch die Pflegeversicherungsbeiträge mit ein) sowie Renten- und Pensionsbeiträge des Arbeitgebers aufgeführt. Lohnkosten erfassen auch Lohnsteuern (sowie andere Steuern für Leistungen an den Beschäftigten), sowie Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitgebers.

Der Betrag der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten basiert grundsätzlich auf dem Gesamtbetrag der aufgeführten Lohnkosten. Hiervon werden nach Absatz 2 Satz 3 jedoch bestimmte Lohnkosten abgezogen. Nach Satz 3 Nummer 1 sind dies Lohnkosten, die als Anschaffungs- oder Herstellungskosten Teil des Buchwerts berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte aktiviert worden sind. Diese werden im Rahmen des § 58 berücksichtigt. Nach Satz 3 Nummer 2 werden Lohnkosten, die den auszunehmenden Gewinnen oder Verlusten nach § 28 zugeordnet wurden, auch aus den berücksichtigungsfähigen Lohnkosten ausgenommen. Lohnkosten, die den Betrag nach § 28 Absatz 5 für Gewinne oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr übersteigen, werden jedoch im Rahmen des § 57 berücksichtigt. Die Zuordnung der Lohnkosten zu den Gewinnen oder Verluste aus dem internationalen Seeverkehr ist entsprechend der Grundsätze des § 28 Absatz 4 vorzunehmen.

Zu § 58 (Berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte)**Zu Absatz 1**

Berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte im Sinne des § 58 fließen nach § 56 Absatz 1 in die Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags ein. Nach § 58 gibt es vier Arten von materiellen Vermögenswerten, die berücksichtigungsfähig sind. Die in den Nummer 1 bis 4 aufgeführten Vermögenswerte lassen jeweils für sich genommen einen Rückschluss auf eine hinreichende Substanz der wirtschaftlichen Aktivität in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet zu. Zudem führt die Zugrundelegung eines weiten Verständnisses dazu, dass hierdurch zwischen den verschiedenen Branchen, die verschiedene Arten von materiellen Vermögenswerten unterschiedlich stark benutzen, keine Wettbewerbsverzerrung entsteht.

Für die Berücksichtigungsfähigkeit der Vermögenswerte nach den Nummern 1 und 2 ist es maßgeblich, dass der jeweilige Vermögenswert in demselben Steuerhoheitsgebiet wie die Geschäftseinheit belegen ist. In den Fällen der Nummern 3 und 4 müssen die Vermögenswerte in demselben Steuerhoheitsgebiet wie die Geschäftseinheit, die das Recht zur Nutzung hält, belegen sein. In bestimmten Fällen kann die Prüfung der Belegenheit des Vermögenswerts ergeben, dass er in keinem oder während des Geschäftsjahres in mehreren Steuerhoheitsgebieten belegen ist (beispielsweise im Falle von Flugzeugen).

Zu Nummer 1

Das Sachanlagevermögen besteht aus Vermögenswerten, die zum Zwecke der Produktion oder des Betriebs (auch für Verwaltungstätigkeiten) von der Geschäftseinheit gehalten werden und hierfür dauerhaft (insbesondere länger als ein Geschäftsjahr) in ebendieser verbleiben. Hierzu gehören unter anderem Gebäude, Maschinen, Computer und andere Büroausstattungen, Fuhrpark, Möbel- und Einrichtungsgegenstände sowie Grundbesitz.

Zu Nummer 2

Die in Nummer 2 aufgeführten natürlichen Ressourcen erfassen Öl- und Gaslagerstätten, Nutzwaldflächen und Bodenschätze. Diese Vermögenswerte werden ähnlich wie abschreibungsfähiges Sachanlagevermögen bilanziert. Das heißt, natürliche Ressourcen werden zunächst mit ihren Anschaffungskosten angesetzt, einschließlich der Kosten für den Erwerb, die Erkundung und die Wiederherstellung. Nach dem erstmaligen Ansatz wird der Vermögenswert zu seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des kumulierten Verbrauchs und der kumulierten Wertminderungen, das heißt nach dem Kostenmodell, bilanziert. Durch den Verbrauch werden die Kosten natürlicher Ressourcen den abgebauten Bodenschätzen oder dem geschlagenen Holz zugewiesen und weisen eine Reihe von Ähnlichkeiten mit der Abschreibungsrechnung auf. Da die Nutzungsdauer einer natürlichen

Ressource im Allgemeinen direkt mit der Menge der entnommenen Ressourcen zusammenhängt, erfolgt die Berechnung der Abschreibung häufig anhand der Produktionseinheiten. Die Nutzungsdauer ist daher die geschätzte Menge der zu fördernden Ressourcen, beispielsweise Tonnen von Mineralien oder Öl in Barrel.

Zu Nummer 3

Ein Freibetrag auf der Grundlage des Eigentums an Sachanlagen würde zu einer Unterscheidung zwischen im Eigentum stehenden und geleasteten Vermögenswerten führen. Um diese Verzerrung zu vermeiden, werden die berücksichtigungsfähigen Vermögenswerte auch anhand des Buchwerts einer geleasteten Sachanlage, einschließlich Gebäuden und Grundstücken, in gleicher Weise wie Sachanlagen im Eigentum des konstituierenden Unternehmens, ermittelt.

Für die Zwecke des § 58 wird ein Nutzungsrecht an einer Sachanlage dem Eigentum an der Sachanlage gleichgestellt, ungeachtet der unterschiedlichen Behandlung des Vermögenswerts in der Rechnungslegung. Bei einer Leasingvereinbarung erfasst ein Leasingnehmer in seiner Bilanz einerseits ein Nutzungsrecht, das sein Recht auf die Nutzung des zugrundeliegenden Vermögenswerts darstellt, und andererseits eine Leasingverbindlichkeit, die seine Verpflichtung zur Zahlung von Leasingzahlungen repräsentiert. Ein Leasingnehmer bilanziert das Nutzungsrecht an einem Vermögenswert ähnlich wie ein Eigentümer von Sachanlagen. Insbesondere erfasst ein Leasingnehmer Nutzungsrechte zunächst auf der Grundlage des Zeitwerts der Leasingzahlungen und erfasst in der Folge Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen.

Dem Leasinggeber eines Vermögenswertes ist es nicht gestattet, einen Freibetrag in Bezug auf den Buchwert dieses Vermögenswertes anzusetzen. Denn der Leasinggeber nutzt den zugrundeliegenden Vermögenswert nicht aktiv zur Erzielung von Einkünften. Es ist daher kein zuverlässiger Indikator für die substanziellen Aktivitäten des Leasinggebers.

Zu Nummer 4

Staatliche Lizenzen und ähnliche staatliche Vereinbarungen der Regierung, wie zum Beispiel Pachtverträge oder Konzessionen, für die Nutzung unbeweglichen Vermögens oder natürlicher Ressourcen sind berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte, wenn die Nutzung mit erheblichen Investitionen in materielle Vermögenswerte verbunden ist. Diese Vereinbarungen gewähren ähnliche Rechte wie Nutzungsrechte an Sachanlagen. Soweit sie Rechte zur Nutzung unbeweglichen Vermögens oder natürlicher Ressourcen im staatlichen Eigentum sind, werden diese Vermögenswerte für die Zwecke des substanzbasierten Freibetrags in die Definition der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte einbezogen. Dies gilt unabhängig davon, ob sie in der Rechnungslegung oder nach dem im Konzernabschluss verwendeten Rechnungslegungsstandard als immaterielle Vermögenswerte ausgewiesen oder behandelt werden. Kein berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswert liegt hingegen vor, wenn eine Geschäftseinheit das Recht, Maut oder Gebühren in Verbindung mit dem Betrieb des Grundstücks zu erheben, das der staatlichen Lizenz oder einer ähnlichen staatlichen Vereinbarung zugrunde liegt, als einen vom Recht zur Nutzung des Grundstücks getrennten Vermögenswert behandelt, zum Beispiel als gesonderten Dienstleistungsvertrag.

Staaten können einer Geschäftseinheit sowohl auf nationaler als auch subnationaler Ebene das Recht gewähren, unbewegliches Vermögen des Staates im Rahmen der Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit zu nutzen oder natürliche Ressourcen, die sich im Eigentum des Staates befinden, auszubeuten. Eine solche Rechtevergabe erfolgt häufig im Zusammenhang mit Infrastrukturvorhaben. So kann ein Staat beispielsweise eine Geschäftseinheit damit beauftragen, Infrastrukturanlagen wie Straßen, Brücken, Krankenhäuser oder Flughäfen zu bauen, die nach ihrer Fertigstellung im Eigentum des Staates stehen und der Geschäftseinheit anschließend eine Konzession zur Nutzung dieser Infrastrukturanlagen erteilen. Das Grundstück, auf das sich die Konzession bezieht, befindet sich bereits im Eigentum des Staates, oder wird nach dem (Aus-)Bau der Infrastruktur in dessen Eigentum übergehen. In vergleichbarer Weise kann ein Staat es einer Geschäftseinheit erlauben, natürliche Ressourcen, die sich im Eigentum der Regierung befinden, aus einer Lagerstätte, einem Wald oder einem Reservat zu gewinnen und zu verkaufen. Das Land, auf dem die Lagerstätte, der Wald oder das Reservat liegt, bleibt auch nach Ablauf der Rechte zur Nutzung der natürlichen Ressource im Eigentum des Staates. Wenn jedoch der Inhaber der Lizenz oder der Vereinbarung mit dem Staat das Recht nicht in seiner eigenen Geschäftstätigkeit nutzt und keine wesentlichen Investitionen in Sachanlagen tätigt, um die gewährten Rechte zu nutzen, sondern die Rechte stattdessen an andere Personen oder Einheiten weiterveräußert, stellt die Lizenz oder Vereinbarung kein berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswert im Sinne des Nummer 4 dar.

Zu Absatz 2**Zu Nummer 1**

Bei der Ermittlung berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte wird der Buchwert von Vermögenswerten (einschließlich unbeweglichen Vermögens), die zu Investitions-, Verkaufs- oder Leasingzwecken gehalten werden, nach Nummer 1 nicht berücksichtigt. Während der Berücksichtigungsfähigkeit von Vermögenswerten nach Absatz 1 grundsätzlich ein weiter Anwendungsbereich zugrunde liegt, sollte es einer Unternehmensgruppe nicht gestattet sein, lediglich durch den Kauf von als Investition gehaltenen Immobilien in einem Land hiervon zu profitieren. Dieses Risiko entsteht in besonderem Maße in Bezug zu Investitionen in Grund und Boden und Gebäuden. Um dieses Risiko zu mindern, sollten Grund und Boden und Gebäude, die zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zur Wertsteigerung (oder beidem) gehalten werden, von der Berücksichtigungsfähigkeit ausgenommen sein. Dies gilt jedoch nicht für selbst genutzte Immobilien, die unmittelbar oder mittelbar der Produktion oder der Lieferung von Waren und Dienstleistungen dienen.

Ebenso sollte es einer Unternehmensgruppe nicht gestattet sein, einen höheren Freibetrag über Vermögenswerte zu erzielen, deren Buchwerte hauptsächlich infolge einer Veräußerung und nicht durch die fortgesetzte Nutzung im Unternehmen abgeschrieben werden. Da solche Vermögenswerte zur Veräußerung und nicht zur Nutzung gehalten werden, sind sie ein nicht sachgerechter Indikator wirtschaftlicher Substanz. Folglich sind die zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerte von der Berücksichtigungsfähigkeit ausgeschlossen. Um als zur Veräußerung gehalten zu werden, muss der Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand für eine sofortige Veräußerung zu marktüblichen Konditionen zur Verfügung stehen. Zudem muss die Veräußerung äußerst wahrscheinlich sein.

Zu Nummer 2

Die Ermittlung berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte erfasst nach Nummer 2 nicht den Buchwert materieller Vermögenswerte, die der Erzielung von Gewinnen oder Verlusten aus dem internationalen Seeverkehr, einschließlich anerkannter Neben- und Hilfgeschäfte, einer Geschäftseinheit nach § 28 zuzurechnen sind. Dies gilt korrespondierend zur Kürzung bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts jedoch nur, soweit sie unterhalb der Obergrenze nach § 28 Absatz 5 liegen.

Zu Absatz 3

Aus Absatz 3 ergibt sich die Regel zur Bestimmung des Buchwerts der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte. Demnach wird die Unternehmensgruppe verpflichtet, den Buchwert für die Zwecke des substanzbasierten Freibetrags in Übereinstimmung mit dem Buchwert des Vermögenswerts zu bestimmen, wie er für die Aufstellung des Konzernabschlusses erfasst wurde (das heißt nach Berücksichtigung von Anpassungen bei der Erwerbsbilanzierung und Eliminierungsanpassungen, die auf konzerninterne Verkäufe zurückzuführen sind). Der Buchwert eines jeden Vermögenswerts für die Zwecke des substanzbasierten Freibetrags ist der Durchschnitt der Buchwerte zu Beginn und zum Ende des Geschäftsjahres. Wenn also ein Vermögenswert während des Geschäftsjahres erworben oder veräußert wird, ist sein Buchwert zu Beginn oder am Ende des Geschäftsjahres gleich null. Da der Buchwert von null in die Berechnung des Durchschnitts einbezogen wird, basiert der substanzbasierte Freibetrag für im Laufe des Geschäftsjahres erworbene oder veräußerte Vermögenswerte auf der Hälfte des Buchwerts des Vermögenswerts am Ende oder am Anfang des Jahres. Die Berücksichtigung von Berichtigungen bei der Anschaffung berücksichtigungsfähiger materieller Vermögenswerte und die Nichtberücksichtigung von Berichtigungen bei konzerninternen Veräußerungen hat zur Folge, dass der Freibetrag für materielle Vermögenswerte auf den Kosten für den Erwerb der Vermögenswerte von nicht verbundenen Personen beruht und die tatsächlichen Investitionen der Unternehmensgruppe in die betreffenden Vermögenswerte widerspiegelt. Infolge einer Nichtberücksichtigung von Berichtigungen der Anschaffungskosten würde die tatsächliche Investition zu niedrig angesetzt und die Einbeziehung konzerninterner Verkäufe könnte zu einer Über- oder Unterbewertung der tatsächlichen Investition führen.

Für die Zwecke der Rechnungslegung werden Vermögenswerte, die zum Sachanlagevermögen gehören, in der Regel zunächst in der Bilanz mit ihren Anschaffungskosten angesetzt, einschließlich des Kaufpreises und aller Kosten, die direkt zurechenbar sind, um den Vermögenswert an den Ort und in den Zustand zu bringen, der erforderlich ist, damit er in der beabsichtigten Weise genutzt werden kann. Nach dem erstmaligen Ansatz als Ver-

mögenswert wird eine Sachanlage in der Bilanz zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich kumulierter Abschreibungen und kumulierter Wertminderungsaufwendungen ausgewiesen. Unter Abschreibung versteht man die systematische Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswertes abzüglich seines Restwerts über seine Nutzungsdauer. Ein Wertminderungsverlust ist der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswertes seinen erzielbaren Betrag übersteigt. Natürliche Ressourcen werden ähnlich wie Sachanlagevermögen bilanziert, mit der Ausnahme, dass der Buchwert natürlicher Ressourcen durch eine Wertberichtigung für die Erschöpfung und nicht für die Abschreibung reduziert wird.

Für Grund und Boden wird keine Abschreibung vorgenommen. Wie Sachanlagevermögen wird Grund und Boden jedoch auf Wertminderungen getestet. Im Falle von Grund und Boden könnte eine Wertminderung beispielsweise dann eintreten, wenn das Gebiet, in dem sich der Grund und Boden befindet, von einer Naturkatastrophe heimgesucht wird. Wenn der Wert des Grund und Bodens tatsächlich gemindert ist, wird ein Wertminderungsverlust ausgewiesen und der Buchwert des Grund und Bodens verringert.

Wie in der Begründung zu § 22 beschrieben, erlauben bestimmte Rechnungslegungsstandards die Abschreibung von Sachanlagen auf der Grundlage der Neubewertungsmethode. Im Rahmen der Neubewertungsmethode werden Vermögenswerte regelmäßig neu bewertet und ihr Buchwert in der Bilanz entsprechend erhöht oder verringert. So können solche Vermögenswerte in der Finanzbuchhaltung zu einem Wert ausgewiesen werden, der über ihren Anschaffungskosten liegt. Ohne eine Korrekturmaßnahme würde sich die Neubewertungsmethode auf den Umfang des substanzbasierten Freibetrags auswirken, da der Buchwert der Vermögenswerte auf der Grundlage des neu bewerteten Betrags ermittelt wird. Dieses Ergebnis wäre nicht angemessen, da Neubewertungserhöhungen/-verringeringen in keinem Zusammenhang zu einer wirtschaftlichen Substanz stehen. Um die Auswirkung der Neubewertungsmethode für die Zwecke der Ausgliederung auszugleichen, werden daher alle Erhöhungen des Werts eines Vermögenswertes und alle nachfolgenden zusätzlichen Erhöhungen der Abschreibung, die sich aus Neubewertungserhöhungen ergeben, außer Acht gelassen. Das Ergebnis dieser Regel ist, dass der Buchwert des Vermögenswertes niemals den Wert übersteigt, den er ohne die Neubewertung gehabt hätte.

Zu § 59 (Anwendung des substanzbasierten Freibetrags in Sonderfällen)

§ 59 regelt die entsprechende Anwendung der §§ 57 und 58 bei Betriebsstätten und transparenten Einheiten. Die Ermittlung der Werte erfolgt entsprechend der Grundsätze in den §§ 40, 41 und 67.

Zu § 60 (Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags in einem Übergangszeitraum)

Für den Zeitraum 2023 bis 2032 sind die in den Tabellen ausgewiesenen Prozentwerte anzusetzen. Für im Kalenderjahr 2033 beginnende Geschäftsjahre gilt dann der im § 56 ausgewiesene Prozentsatz von 5 Prozent.

Zu Teil 6 (Unternehmensumstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen)

Der sechste Teil enthält Sonderregelungen für Unternehmensumstrukturierungen und besondere Beteiligungsstrukturen. Diese ergänzen die Vorschriften des ersten bis fünften Teils.

Der erste Abschnitt regelt dabei die Anwendung der in § 1 Absatz 1 normierten Umsatzgrenze bei Zusammenschlüssen oder Teilungen (§ 61). Der zweite Abschnitt regelt Veränderungen der Unternehmensgruppe, namentlich den Austritt und Beitritt von Geschäftseinheiten (§ 62) sowie die Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden (§ 64). Der dritte Abschnitt enthält Vorschriften für besondere Beteiligungsstrukturen. Hierzu gehören Joint Ventures (§ 65) und Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften (§ 66).

Zu Abschnitt 1 (Ermittlung der Umsatzgrenze in Sonderfällen)

Zu § 61 (Anwendung der Umsatzgrenze bei Zusammenschluss oder Teilung)

§ 61 enthält besondere Bestimmungen zur Anwendung der Umsatzsatzgrenze im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 im Falle eines Zusammenschlusses oder einer Teilung. Der Zusammenschluss (Absatz 5) und die Teilung (Absatz 6) sind gesetzlich definiert.

Dabei regelt § 61 die Anwendung der Umsatzgrenze in folgenden Konstellationen:

1. Zwei oder mehr Unternehmensgruppen schließen sich zu einer Unternehmensgruppe zusammen (Zusammenschluss im Sinne des Absatzes 1 in Verbindung mit Absatz 5 Nummer 1).

2. Eine Einheit, die keiner Unternehmensgruppe angehört, wird mit einer anderen Einheit oder Unternehmensgruppe zusammengeschlossen (Zusammenschluss im Sinne des Absatzes 2 in Verbindung mit Absatz 5 Nummer 2).
3. Eine Unternehmensgruppe teilt sich in zwei oder mehr Teilunternehmensgruppen (Teilung im Sinne des Absatzes 3 in Verbindung mit Absatz 6).

In der ersten Konstellation existiert für die Unternehmensgruppe in den Geschäftsjahren vor dem Zusammenschluss kein gemeinsamer Konzernabschluss, da jede Unternehmensgruppe – vor dem Zusammenschluss – jeweils einen eigenen konsolidierten Konzernabschluss erstellt hat. In der zweiten Konstellation ist es möglich, dass die am Zusammenschluss beteiligten Parteien – vor dem Zusammenschluss – keine Konzernabschlüsse, sondern nur Einzelabschlüsse erstellt haben, da die Parteien möglicherweise nicht Teil einer Unternehmensgruppe waren. Die dritte Fallgruppe behandelt eine Unternehmensgruppe, die sich in mindestens zwei Unternehmensgruppen (Teilunternehmensgruppen) geteilt hat.

Zu Absatz 1

Absatz 1 regelt die Konstellation, dass sich mindestens zwei Unternehmensgruppen zu einer (neuen) Unternehmensgruppe zusammenschließen. Absatz 1 bestimmt dabei, dass der Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 für ein vor dem Zusammenschluss liegendes Geschäftsjahr als erreicht gilt, wenn die Summe der in den einzelnen Konzernabschlüssen des betreffenden Geschäftsjahres ausgewiesenen Umsatzerlöse mindestens 750 Millionen Euro beträgt.

Beispiel

Die Unternehmensgruppe A und die Unternehmensgruppe B weisen in ihren Konzernabschlüssen vor dem Zusammenschluss für die Geschäftsjahre 01 bis 04 folgende Umsatzerlöse aus:

Geschäftsjahr	Umsatz A	Umsatz B
01	400 Mio. Euro	400 Mio. Euro
02	300 Mio. Euro	300 Mio. Euro
03	300 Mio. Euro	300 Mio. Euro
04	400 Mio. Euro	400 Mio. Euro

Im Geschäftsjahr 05 fusionieren die Unternehmensgruppe A und die Unternehmensgruppe B zur Unternehmensgruppe AB. Es handelt sich um einen Zusammenschluss im Sinne des Absatzes 5 Nummer 1.

Lösung

Nach der Grundregel des § 1 Absatz 1 Satz 1 ist für die Unternehmensgruppe AB im Geschäftsjahr 05 zu prüfen, ob der Schwellenwert von 750 Millionen Euro in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre (Geschäftsjahre 01 bis 04) erreicht wurde. Da im Geschäftsjahr 05 ein Zusammenschluss im Sinne von Absatz 5 stattfand, ist bei der Anwendung der Umsatzgrenze die Sonderregelung des Absatzes 1 zu beachten. Danach ist für die Geschäftsjahre vor dem Zusammenschluss die Summe der Umsatzerlöse der (einzelnen) zusammengeschlossenen Unternehmensgruppen A und B maßgeblich.

Geschäftsjahr	Umsatz A	Umsatz B	Umsatz AB
01	400 Mio. Euro	400 Mio. Euro	800 Mio. Euro
02	300 Mio. Euro	300 Mio. Euro	600 Mio. Euro
03	300 Mio. Euro	300 Mio. Euro	600 Mio. Euro
04	400 Mio. Euro	400 Mio. Euro	800 Mio. Euro

Im Geschäftsjahr 1 und im Geschäftsjahr 4 gilt der Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 als erreicht. Die im Inland belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe AB sind somit im Geschäftsjahr 05 steuerpflichtig.

Wenn die Unternehmensgruppen vor dem Zusammenschluss Umsätze aus Geschäftsbeziehungen untereinander erzielt haben, werden diese Umsätze nicht eliminiert. Maßgeblich ist sonach allein der Umsatz eines Geschäftsjahres, der im Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens der jeweiligen Unternehmensgruppe vor dem

Zusammenschluss ausgewiesen ist. Konzerninterne Transaktionen, die nach dem Zusammenschluss stattfinden, werden im Rahmen der Konsolidierung neutralisiert.

Zu Absatz 2

Absatz 2 regelt folgende Konstellationen eines Zusammenschlusses:

1. Zwei Einheiten, die bisher nicht Teil einer Unternehmensgruppe waren und daher bislang nur Einzelabschlüsse erstellt haben, schließen sich zu einer Unternehmensgruppe zusammen.
2. Eine Einheit, die bisher nicht Teil einer Unternehmensgruppe war und daher bislang nur Einzelabschlüsse erstellt hat, wird durch einen Zusammenschluss Teil einer Unternehmensgruppe. Dies gilt auch, wenn im Rahmen der Vereinbarung zwei oder mehr Unternehmensgruppen sich mit einer Einheit zusammenschließen, eine Unternehmensgruppe sich mit zwei oder mehr Einheiten zusammenschließt oder zwei oder mehr Unternehmensgruppen sich mit zwei oder mehr Einheiten zusammenschließen.

Absatz 2 trägt dem Umstand Rechnung, dass eine Einheit, die vor dem Zusammenschluss noch nicht Teil einer Unternehmensgruppe war, bislang keinen Konzern-, sondern bloß einen Einzelabschluss erstellt hat. Aus diesem Grund bestimmt Absatz 2, dass der Schwellenwert des § 1 Absatz 1 Satz 1 in den Geschäftsjahren vor dem Zusammenschluss als erreicht gilt, wenn die Summe der Umsatzerlöse der zusammengeschlossenen Parteien gemäß ihren Einzelabschlüssen oder Konzernabschlüssen im jeweiligen Geschäftsjahr mindestens 750 Millionen Euro beträgt.

Beispiel 1

Die Einheit 1 (A 1) und die Einheit 2 (B 2) gehören keiner Unternehmensgruppe an und weisen in ihren Einzelabschlüssen in den Geschäftsjahren 01 bis 04 folgende Umsatzerlöse aus:

Geschäftsjahr	Umsatz A 1	Umsatz B 2
01	600 Mio. Euro	400 Mio. Euro
02	500 Mio. Euro	200 Mio. Euro
03	600 Mio. Euro	100 Mio. Euro
04	600 Mio. Euro	400 Mio. Euro

Im Geschäftsjahr 05 schließen sich die A 1 und die B 2 zusammen (Absatz 5 Nummer 2), wodurch die Unternehmensgruppe AB entsteht.

Lösung 1

Nach der Grundregel des § 1 Absatz 1 Satz 1 ist für die Unternehmensgruppe AB im Geschäftsjahr 05 zu prüfen, ob der Schwellenwert von 750 Millionen Euro in mindestens zwei der vier vorangegangenen Geschäftsjahre (Geschäftsjahre 01 bis 04) erreicht wurde. Da ein Zusammenschluss nach Absatz 5 Nummer 2 vorliegt, ist bei der Anwendung der Umsatzgrenze die Sonderregelung des Absatzes 2 zu beachten. Hiernach ist für die Geschäftsjahre vor dem Zusammenschluss die Summe der in den Einzelabschlüssen der Einheiten A 1 und B 2 für das jeweilige Geschäftsjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse maßgeblich.

Geschäftsjahr	Umsatz A 1	Umsatz B 2	Summe Umsatz Gruppe AB
01	600 Mio. Euro	400 Mio. Euro	1 Mrd. Euro
02	500 Mio. Euro	200 Mio. Euro	700 Mio. Euro
03	600 Mio. Euro	100 Mio. Euro	700 Mio. Euro
04	600 Mio. Euro	400 Mio. Euro	1 Mrd. Euro
05	-	-	1 Mrd. Euro

Im Geschäftsjahr 01 und im Geschäftsjahr 04 gilt der Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 als erreicht. Die im Inland belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe AB sind somit im Geschäftsjahr 05 steuerpflichtig.

Die vorangegangenen Geschäftsjahre der zusammengeschlossenen Einheit(en) oder Unternehmensgruppe(n) stimmen möglicherweise nicht überein. In diesen Fällen sind für Zwecke des Absatzes 2 die ausgewiesenen Umsatzerlöse jener Geschäftsjahre, die mit oder innerhalb des von der Unternehmensgruppe nach dem Zusammenschluss verwendeten Geschäftsjahres enden, zu addieren.

Beispiel 2

Die Unternehmensgruppe A verwendet das Kalenderjahr als Geschäftsjahr. Am 1. Januar 05 schließt sie sich mit der B Co, einer Einheit, die bislang keiner Unternehmensgruppe angehörte, zusammen (Zusammenschluss im Sinne des Absatzes 5 Nummer 2). B Co hat bis zum Zeitpunkt des Zusammenschlusses einen Einzelabschluss erstellt. Das Geschäftsjahr der B Co lief jeweils vom 1. Oktober bis zum 30. September. Die Unternehmensgruppe verwendet nach dem Zusammenschluss weiterhin das Kalenderjahr als Geschäftsjahr.

Lösung 2

In diesem Fall werden für die Anwendung der Umsatzgrenze die Umsatzerlöse der B Co für die Geschäftsjahre, die am 30. September 04, 03, 02 und 01 enden, mit den Umsatzerlösen der Unternehmensgruppe für die vier vorangegangenen Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 04, 03, 02 und 01 enden, summiert. Die Umsatzerlöse der B Co für den Zeitraum zwischen dem 1. Oktober 04 und dem 31. Dezember 04 (die in den Jahresabschlüssen der B Co im folgenden Jahr enthalten wären, wenn sie nicht erworben worden wäre) werden sonach bei der Anwendung der Umsatzgrenze der Unternehmensgruppe für die Kalenderjahre 04 oder 05 nicht berücksichtigt.

Zu Absatz 3

Absatz 3 betrifft den Fall, dass sich eine Unternehmensgruppe, die die Umsatzgrenze erfüllt, in zwei oder mehr Unternehmensgruppen teilt. Absatz 3 bestimmt, dass jede nach einer Teilung verbleibende Unternehmensgruppe eine Teilunternehmensgruppe bildet, für welche jeweils gesondert Absatz 3 Anwendung findet. Absatz 3 enthält Sonderregelungen für die ersten vier Geschäftsjahre, die nach der Teilung enden. Die Norm fingiert dabei die Erfüllung der Umsatzgrenze im Sinne des § 1 Absatz 1, sodass die im Inland belegenen Geschäftseinheiten dieser Teilunternehmensgruppe steuerpflichtig sind. Die Sätze 1 und 2 bilden dabei zwei voneinander unabhängige Fiktionstatbestände.

Satz 1 knüpft an das erste Geschäftsjahr, das nach der Teilung endet, an. Erzielt eine Teilunternehmensgruppe in diesem Geschäftsjahr Umsatzerlöse von 750 Millionen Euro oder mehr, so wird fingiert, dass die Teilunternehmensgruppe in den ersten vier Geschäftsjahren, die nach der Teilung enden, die Umsatzgrenze erreicht. Maßgeblich sind daher – anders als im Grundfall nach § 1 Absatz 1 Satz 1 – nicht die in vorangegangenen Jahren ausgewiesenen Umsatzerlöse, sondern allein die Umsatzerlöse im ersten Geschäftsjahr, das nach der Teilung endet. Die Fiktion des Satzes 1 erstreckt sich dabei auf die ersten vier Geschäftsjahre, die nach der Teilung enden. Ob der Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 auch im zweiten nach der Teilung endenden Geschäftsjahr erreicht wird, ist in demnach ohne Bedeutung.

Satz 2 enthält einen eigenständigen, von Satz 1 unabhängigen Fiktionstatbestand, und knüpft an die Umsatzerlöse des zweiten, dritten und vierten Geschäftsjahres, das nach der Teilung endet, an. In diesen Geschäftsjahren gilt die Umsatzgrenze für die Teilunternehmensgruppe als erfüllt, wenn sie den Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 in mindestens zwei dieser Geschäftsjahre erreicht. Liegen die Voraussetzungen des Satz 2 vor, wird die Erfüllung der Umsatzgrenze in sämtlichen dieser Geschäftsjahre fingiert.

Beispiel

Die Unternehmensgruppe AB teilt sich am 30. Juni 01 in die Unternehmensgruppen A und B auf (Teilung im Sinne des Absatzes 6). In den vier der Teilung unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahren wies die Unternehmensgruppe AB jeweils Umsatzerlöse von 1 Milliarde Euro aus. Die Teilunternehmensgruppe A, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, weist für das Geschäftsjahr 01 Umsatzerlöse in Höhe von 800 Millionen Euro und für die Geschäftsjahre 02, 03 und 04 in Höhe von jeweils 300 Millionen Euro aus. Die Teilunternehmensgruppe B, deren Geschäftsjahr ebenfalls dem Kalenderjahr entspricht, weist für die Geschäftsjahre 01 und 02 Umsatzerlöse in Höhe von jeweils 200 Millionen Euro und für die Geschäftsjahre 03 und 04 in Höhe von jeweils 800 Millionen Euro aus.

Lösung

Da die Unternehmensgruppe AB im Zeitpunkt der Teilung die Voraussetzungen des § 1 Absatz 1 erfüllte, gilt für die Teilunternehmensgruppen A und B in den vier Geschäftsjahren, die nach der Teilung enden, die Sonderregelung des Absatzes 3.

Die Teilunternehmensgruppe A erreicht im Geschäftsjahr 01, dem ersten nach der Teilung endenden Geschäftsjahr, den Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1. Satz 1 fingiert daher, dass die Teilunternehmensgruppe A in den ersten vier Geschäftsjahren, die nach der Teilung enden, die Umsatzgrenze erfüllt. Die im Inland belegenen und zur Teilunternehmensgruppe A gehörenden Geschäftseinheiten sind daher in den Geschäftsjahren 01 bis 04 nach § 1 steuerpflichtig. Da sich die Fiktion nach Satz 1 auf die ersten vier nach der Teilung endenden Geschäftsjahre erstreckt, ist es insoweit unbeachtlich, dass in den Geschäftsjahren 02 bis 04 der Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 nicht mehr erreicht wird. Die Steuerpflicht entfällt mithin erst ab dem Geschäftsjahr 05.

Hinsichtlich der Teilunternehmensgruppe B liegen die Voraussetzungen des Satz 1 dagegen nicht vor, da sie im ersten Geschäftsjahr, das nach der Teilung endet, den Schwellenwert nach § 1 Absatz 1 Satz 1 nicht erreicht. Allerdings erreicht sie den Schwellenwert in den Geschäftsjahren 03 und 04. Satz 2 fingiert daher die Erfüllung der Umsatzgrenze in den Geschäftsjahren 02 bis 04. Die zur Teilunternehmensgruppe B gehörenden, im Inland belegenen Geschäftseinheiten sind daher in den Geschäftsjahren 02 bis 04 nach § 1 steuerpflichtig. Für das Geschäftsjahr 05 ergibt sich die Steuerpflicht aus der Grundregel des § 1 Absatz 1 Satz 1.

Zu Absatz 4

Absatz 4 bestimmt, dass § 1 Absatz 3 für die Absätze 1 bis 3 entsprechend gilt. Umfasst ein Geschäftsjahr einen Zeitraum von mehr oder weniger als zwölf Monaten, ist der Schwellenwert im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 anteilig zu erhöhen oder zu kürzen.

Zu Absatz 5

Absatz 5 definiert den Begriff des Zusammenschlusses. Die Definition des Begriffs Zusammenschluss gilt nur für die Zwecke der Absätze 1 und 2 und ist weiter gefasst als beispielsweise eine Verschmelzung in Sicht des § 2 des Umwandlungsgesetzes oder eine Fusion in Sicht der Fusionsrichtlinie (Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009). Ein Zusammenschluss in diesem Sinne ist danach jegliche Vereinbarung, die dazu führt, dass alle oder im Wesentlichen alle Geschäftseinheiten mehrerer Unternehmensgruppen unter gemeinsame Kontrolle gebracht werden. Absatz 5 unterscheidet dabei zwischen einem Zusammenschluss von zwei oder mehr bereits bestehenden Unternehmensgruppen (Nummer 1) und einem Zusammenschluss zwischen einer Geschäftseinheit, die nicht zu einer Unternehmensgruppe gehört, und einer Geschäftseinheit oder einer Unternehmensgruppe (Nummer 2).

Nummer 1 und Nummer 2 verlangen dabei beide im Rahmen des Zusammenschlusses die Bildung einer (neuen) Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1. Hieran fehlt es beispielsweise, wenn zwei Unternehmensgruppen von einem Investmentvehikel, das nicht verpflichtet ist, sie voll zu konsolidieren, erworben werden. In diesem Fall bilden das Investmentvehikel und die beiden Unternehmensgruppen keine Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1, da die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme ihrer Einheiten in unterschiedlichen Konzernabschlüssen ausgewiesen werden.

Zu Nummer 1

Nummer 1 bestimmt, dass ein Zusammenschluss eine Vereinbarung ist, aufgrund der alle oder im Wesentlichen alle Einheiten mehrerer, das heißt mindestens zweier bislang eigenständiger Unternehmensgruppen unter gemeinsame Kontrolle gebracht werden, sodass sie nach dem Zusammenschluss eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 bilden. Erforderlich ist demnach, dass der Zusammenschluss alle oder im Wesentlichen alle Einheiten der beteiligten Unternehmensgruppen erfasst. Dies ist vorrangig qualitativ zu beurteilen. Eine Vereinbarung, die nur die Einheiten eines einzelnen Geschäftsbereichs erfasst, stellt daher grundsätzlich kein Zusammenschluss im Sinne der Nummer 1 dar. Etwas anderes gilt nur, wenn dieser Geschäftsbereich nahezu die gesamte Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe darstellt. Die Ausgestaltung und Form des Zusammenschlusses sind für die Nummer 1 nicht relevant, solange die Bedingung der gemeinsamen Kontrolle erfüllt ist.

Zu Nummer 2

Nummer 2 bestimmt, dass ein Zusammenschluss eine Vereinbarung ist, aufgrund der eine Einheit, die nicht Teil einer Unternehmensgruppe ist, zusammen mit einer anderen Einheit oder einer Unternehmensgruppe unter gemeinsame Kontrolle gebracht wird, sodass sie eine neue Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 bilden. Nummer 2 erfasst zum einen die Konstellation, dass eine Einheit, die bislang keiner Unternehmensgruppe angehört, eine andere Einheit erwirbt, sodass erstmals eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 1 entsteht. Zum anderen erfasst Nummer 2 die Situation, dass eine Einheit, die bislang keiner Unternehmensgruppe angehört, eine Unternehmensgruppe erwirbt oder eine Unternehmensgruppe eine Einheit erwirbt, die bislang nicht Teil einer Unternehmensgruppe ist.

Zu Absatz 6

Absatz 6 definiert den Begriff der Teilung. Eine Teilung ist danach jede Vereinbarung, bei der die Einheiten einer Unternehmensgruppe in mehrere Unternehmensgruppen geteilt werden. Nach einer Teilung werden Einheiten somit nicht mehr von derselben, sondern von zwei oder mehr obersten Muttergesellschaften verschiedener Unternehmensgruppen konsolidiert.

Eine Teilung nach Absatz 6 liegt nicht vor, wenn eine Unternehmensgruppe eine oder mehrere Einheiten der Unternehmensgruppe auf eine andere Unternehmensgruppe überträgt. In diesen Konstellationen werden die übertragene Einheit oder die übertragenen Einheiten der Unternehmensgruppe Teil einer bereits bestehenden Unternehmensgruppe. Es entsteht mithin keine neue Teilunternehmensgruppe, die einen eigenen Konzernabschluss aufstellt. Eine solche Übertragung kann jedoch unter den Bestimmungen der §§ 62 bis 64 fallen. Grundsätzlich liegt auch keine Teilung im Sinne des Absatzes 6 vor, wenn eine Unternehmensgruppe eine einzelne Einheit der Unternehmensgruppe veräußert, da diese einzelne Einheit nach der Übertragung keine Unternehmensgruppe nach § 4 Absatz 1 Satz 1 darstellt. Verfügt die Einheit jedoch über eine Betriebsstätte, besteht eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 4 Absatz 1 Satz 2. In dieser Situation kann es somit zu einer Teilung kommen.

Zu Abschnitt 2 (Veränderungen der Unternehmensgruppe)**Zu § 62 (Austritt und Beitritt von Geschäftseinheiten)**

§ 62 enthält besondere Bestimmungen für den Fall, dass eine Geschäftseinheit während eines Geschäftsjahres einer Unternehmensgruppe bei- oder aus einer solchen austritt.

Zu Absatz 1

Absatz 1 bestimmt, dass die beitretende oder austretende Geschäftseinheit im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts als zu der Unternehmensgruppe zugehörig gilt, welche im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts einen Teil der Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst. Da es nach Absatz 1 genügt, dass ein Teil der Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen oder Zahlungsströme der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst wird, gilt eine solche Geschäftseinheit im Jahr des Beitritts oder Austritts regelmäßig gegenüber zwei Unternehmensgruppen als zugehörig.

Zu Absatz 2**Zu Nummer 1**

Nummer 1 sieht vor, dass der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag und die angepassten erfassten Steuern der beitretenden beziehungsweise austretenden Geschäftseinheit im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts bei der jeweiligen Unternehmensgruppe nur insoweit berücksichtigt werden, als diese im Konzernabschluss der jeweiligen obersten Muttergesellschaft berücksichtigt wurden. Nummer 1 gilt somit sowohl für die übertragende als auch für die erwerbende Unternehmensgruppe.

Zu Nummer 2

Nummer 2 legt fest, dass der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust und die angepassten erfassten Steuern der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit sowohl im Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts

als auch in jedem nachfolgenden Geschäftsjahr auf der Grundlage der historischen Buchwerte ihrer Vermögenswerte und Schulden bestimmt werden. Etwaige Anpassungen beziehungsweise Neubewertungen der Buchwerte für Rechnungslegungszwecke infolge einer Übertragung werden für die Bestimmung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts und der angepassten erfassten Steuern mithin nicht berücksichtigt. Die Regelung verhindert zudem eine unterschiedliche Behandlung in den Rechnungslegungsstandards unterschiedlicher Staaten.

Zu Nummer 3

Der substanzbasierte Freibetrag für alle in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten wird nach § 56 berechnet, indem jeweils 5 Prozent der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten (§ 57) und der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte (§ 58) addiert werden. Im Falle eines Austritts oder Beitritts einer Geschäftseinheit sind nach den Bestimmungen der Nummern 3 und 4 die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten und die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte anzupassen. Ohne solche Regelungen könnte es im Rahmen der Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags für die erwerbende und die veräußernde Unternehmensgruppe zu einer doppelten Berücksichtigung der Aufwendungen beziehungsweise Kosten kommen. Um dies zu verhindern, sieht Nummer 3 vor, dass bei der Berechnung der berücksichtigungsfähigen Lohnkosten der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit nur diejenigen Lohnkosten berücksichtigt werden, die auch in dem Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft enthalten sind. Damit wird sichergestellt, dass jede Unternehmensgruppe nur die berücksichtigungsfähigen Lohnkosten berücksichtigt, die während ihrer Eigentümerschaft entstanden sind und für die sie auch die wirtschaftliche Verantwortung trägt.

Zu Nummer 4

Nummer 4 regelt, dass die berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte (§ 58) für das Geschäftsjahr des Beitritts oder Austritts entsprechend des Zeitraums, in dem die Geschäftseinheit der jeweiligen Unternehmensgruppe angehörte, angepasst werden. Maßgeblich ist dabei der im jeweiligen Konzernabschluss erfasste Buchwert, sodass insbesondere auch aufgedeckte stille Reserven berücksichtigt werden. Diese gegenüber Nummer 2 unterschiedliche Vorgehensweise beruht darauf, dass der substanzbasierte Freibetrag den wirtschaftlichen Kosten der von der Unternehmensgruppe getätigten Investitionen in den jeweiligen Sachanlagen beziehungsweise Vermögenswerten Rechnung trägt.

Beispiel

Die Unternehmensgruppe A besitzt 100 Prozent der Anteile an der A Co. Am 30. September des Geschäftsjahres 02 veräußert die Unternehmensgruppe A alle Anteile an der A Co (beitretende oder austretende Gesellschaft) für 200 Euro an die Unternehmensgruppe B. A Co verfügte am Ende des Geschäftsjahres 01 nur über einen einzigen Vermögenswert, einen berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswert mit einem Buchwert von 100 Euro. Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Der Buchwert von 100 Euro wird auch im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe A für das Geschäftsjahr 01 ausgewiesen. Zu Beginn des Geschäftsjahres 02 beträgt der Buchwert des Vermögenswertes noch 100 Euro. Im Geschäftsjahr 02 schreibt A Co einen Betrag von 80 Euro auf diesen Vermögenswert ab. Die Abschreibung erfolgte in voller Höhe während des Zeitraums, in dem A Co zur Unternehmensgruppe A gehörte. Der Buchwert am Ende des Geschäftsjahres 02 beträgt 20 Euro.

Lösung

Für die Berechnung des substanzbasierten Freibetrags werden nach Nummer 4 die Buchwerte der berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerte von A Co im Verhältnis zu dem Zeitraum angepasst, in dem A Co Teil der Unternehmensgruppe A beziehungsweise der Unternehmensgruppe B ist.

Unternehmensgruppe A:

Die Ermittlung des Buchwerts des berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerts erfolgt nach § 58 Absatz 3 anhand des Durchschnitts der im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft ausgewiesenen Buchwerte zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres. Danach beträgt der Buchwert vorliegend 60 Euro $(100+20 \text{ Euro})/2$ und muss nach Nummer 4 proportional zur Dauer des betreffenden Geschäftsjahres, in dem A Co der Unternehmensgruppe A angehörte, angepasst werden. A Co ist im Geschäftsjahr 02 neun Monate lang Teil der Unternehmensgruppe A, sodass der Buchwert des berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerts 45 Euro $(60 \text{ Euro} \times (9/12))$ beträgt.

Unternehmensgruppe B:

Für die Unternehmensgruppe B beträgt der Buchwert zu Beginn des Geschäftsjahres 02 0 Euro, da die A Co zu diesem Zeitpunkt nicht zur Unternehmensgruppe B gehörte. Auf der Grundlage des von der Unternehmensgruppe B angewandten Rechnungslegungsstandards wird der Buchwert des Vermögenswerts zum Zeitpunkt der Übertragung mit 200 Euro angesetzt. Am Ende des Geschäftsjahres 02 wird der Vermögenswert im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe B mit 200 Euro ausgewiesen. Der durchschnittliche Buchwert während des Geschäftsjahres 02 beträgt daher 100 Euro $(0+200 \text{ Euro})/2$. Dieser durchschnittliche Buchwert muss ebenfalls zeitanteilig angepasst werden. A Co ist im Geschäftsjahr 02 drei Monate lang Teil der Unternehmensgruppe B, sodass der Buchwert des berücksichtigungsfähigen materiellen Vermögenswerts 25 Euro $(100 \text{ Euro} \times (3/12))$ beträgt.

Zu Nummer 5

Nummer 5 bestimmt, dass aktive und passive latente Steuern einer beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit, die zwischen Unternehmensgruppen übertragen werden, bei der erwerbenden Unternehmensgruppe grundsätzlich in der gleichen Weise und in dem gleichen Umfang berücksichtigt werden, als ob die erwerbende Unternehmensgruppe diese Geschäftseinheit bereits zum Zeitpunkt der Entstehung der betreffenden latenten Steuern beherrscht hätte. Ob latente Steuern einer Geschäftseinheit auf die erwerbende Unternehmensgruppe übertragen werden, beurteilt sich nach dem angewendeten Rechnungslegungsstandard.

Eine Ausnahme sieht Nummer 5 jedoch für latente Steueransprüche aufgrund des Mindeststeuer-Verlustwahlrechts (§ 49) vor. Grundsätzlich entstehen latente Steueransprüche und -schulden in Bezug auf bestimmte Geschäftseinheiten und werden entsprechend bilanziert. Sie finden Berücksichtigung bei der Berechnung des Gesamtbetrags der angepassten latenten Steuern (§ 48). Ein latenter Steueranspruch aufgrund eines Mindeststeuer-Verlusts entsteht dagegen im Zusammenhang mit einer Wahlmöglichkeit für Mindeststeuer-Verluste nach § 49 in Bezug auf ein bestimmtes Steuerhoheitsgebiet. Es handelt sich dabei um ein (Steuer-)Attribut, das aufgrund der Wahl gemäß der Mindeststeuer-Regeln entsteht, aber nicht in der Rechnungslegung der Geschäftseinheit oder der Unternehmensgruppe ausgewiesen wird. Latente Steueransprüche, die sich auf Mindeststeuer-Verluste beziehen, sind daher Steuerattribute, die einem bestimmten Steuerhoheitsgebiet, nicht aber einer bestimmten Geschäftseinheit zugeordnet sind. Sie können daher nicht auf eine andere Unternehmensgruppe übertragen werden.

Latente Steuern können insbesondere durch den Erwerb einer Geschäftseinheit entstehen. In der Regel erfolgt dabei eine (Neu-)Bewertung der Vermögenswerte und Schulden der erworbenen Geschäftseinheit zum beizulegenden Zeitwert, wodurch aktive oder passive latente Steuern entstehen können. Grundsätzlich werden diese latenten Steuern nicht berücksichtigt, da nach Nummer 2 die (Neu-)Bewertung bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts nicht berücksichtigt wird. Nummer 5 betrifft daher regelmäßig nur latente Steueransprüche und -schulden einer erworbenen Geschäftseinheit, die bereits vor der Übertragung bestanden haben. Letzteres gilt auch für die Anwendung der Nummer 6, wobei Nummer 6 nur passive latente Steuern betrifft.

In bestimmten Fällen wird bei der Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts jedoch eine (Neu-)Bewertung zum beizulegenden Zeitwert berücksichtigt. Dies ist beispielsweise bei der Anwendung des § 63 und des § 64 Absatz 1, 3 und 4 der Fall. In diesen Fällen müssen grundsätzlich die latenten Steuern, die sich aus der (Neu-)Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ergeben, berücksichtigt werden. Die latenten Steuern gelten als im Geschäftsjahr der Übertragung entstanden.

Zu Nummer 6

Nummer 6 regelt, dass passive latente Steuern der beitretenden oder austretenden Geschäftseinheit, die zuvor in den Gesamtbetrag der Anpassung der latenten Steuern einbezogen wurden, von der veräußernden Unternehmensgruppe für Zwecke des § 48 Absatz 4 als ausgeglichen und von der erwerbenden Unternehmensgruppe für Zwecke des § 48 Absatz 4 als im Geschäftsjahr des Erwerbs entstanden zu behandeln sind. Eine Ausnahme gilt jedoch im Falle einer späteren Verringerung der erfassten Steuern nach § 48 Absatz 4. Eine solch entfalte in dem Jahr Wirkung, in dem der Betrag nachbesteuert wird. Nummer 6 bezieht sich nur auf latente Steuern, die in den Anwendungsbereich des § 48 Absatz 4 fallen und somit der Fünfjahresfrist unterliegen. Nummer 6 gilt dagegen nicht für latente Steuerschulden, die auf den in § 48 Absatz 5 genannten Positionen beruhen, da insoweit der Fünfjahreszeitraum nicht gilt.

Mit der Nummer 6 werden insbesondere zwei Regelungsziele verfolgt. Der erste Zweck besteht darin, eine Regelung für die veräußernde Unternehmensgruppe einer Geschäftseinheit mit latenten Steuerschulden zu schaffen, wenn die latenten Steuerschulden nicht innerhalb des Fünfjahreszeitraums (§ 48 Absatz 4) aufgelöst worden sind. Hierzu entbindet Nummer 6 die veräußernde Unternehmensgruppe davon, latente Steuerschulden, die nicht innerhalb der Fünfjahresfrist ausgeglichen worden sind (durch Zahlung oder auf andere Weise), nachzubesteuern. Dies wird dadurch erreicht, dass die latenten Steuerschulden einer Geschäftseinheit, welche eine Unternehmensgruppe verlässt, als ausgeglichen gelten; ohne dass diese tatsächlich aufgelöst wurden.

Der zweite Zweck besteht darin, die Auswirkungen bei der erwerbenden Unternehmensgruppe zu regeln. Nummer 6 sieht dabei vor, dass die latenten Steuerschulden der Geschäftseinheit bei der erwerbenden Gruppe als im Geschäftsjahr des Erwerbs entstanden gelten. Nummer 6 setzt somit die Fünfjahresfrist des § 48 Absatz 4 (neu) in Gang. Dadurch soll insbesondere der Verwaltungsaufwand für die erwerbende Unternehmensgruppe verringert werden. Ohne diese Regelung müsste die erwerbende Unternehmensgruppe den Zeitraum (mit-)berücksichtigen, der für die Unternehmensgruppe galt, und müsste insoweit auch über entsprechende Daten der veräußernden Unternehmensgruppe verfügen.

Nummer 6 modifiziert zudem die Behandlung latenter Steuerschulden, die nicht innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb ausgeglichen werden. Dies ist notwendig, weil § 48 Absatz 4 zur Anwendung des § 55 führt. Danach hat eine Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für das Geschäftsjahr, in dem die Steuerschuld erstmals entstanden ist, zu erfolgen. Die erwerbende Unternehmensgruppe hat jedoch keine Berechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für das betreffende Geschäftsjahr auf der Grundlage der latenten Steuerschuld der erworbenen Geschäftseinheit vorgenommen, sodass § 55 in diesem Fall nicht sachgerecht anwendbar ist. Halbsatz 2 sieht daher vor, dass in diesen Fällen – abweichend von § 48 Absatz 4 Satz 2 – der Nachversteuerungsbetrag als Minderung der erfassten Steuern des laufenden Geschäftsjahres zu behandeln ist.

Zu Nummer 7

Nummer 7 regelt den Fall, bei der die beitretende oder austretende Geschäftseinheit a) eine Muttergesellschaft und b) mindestens zu zwei Unternehmensgruppen zugehörig ist. Nummer 7 sieht dabei vor, dass die Geschäftseinheit die Bestimmungen der Primärer ergänzungssteuerregelung gesondert auf die ihr zuzurechnenden Anteile an dem Steuererhöhungsbetrag für die niedrigbesteuerten Geschäftseinheiten anzuwenden hat, die für jede dieser Unternehmensgruppen identifiziert wurden. Die Zugehörigkeit zu mehreren Unternehmensgruppen kann sich dabei insbesondere aus Absatz 1 ergeben.

Die Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass die Frage, ob die beitretende oder austretende Geschäftseinheit Muttergesellschaft einer niedrig besteuerten Geschäftseinheit davon beeinflusst wird, zu welcher Unternehmensgruppe die Geschäftseinheit gehört. Ob eine Geschäftseinheit niedrig besteuert wird, ist auf Grundlage eines jurisdictional blendings zu beurteilen und ist daher auch vom Mindeststeuer-Gewinn beziehungsweise Mindeststeuererwerb und den erfassten Steuern der anderen im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe abhängig.

Auch die Frage, ob die beitretende oder austretende Geschäftseinheit zur Anwendung der Primärer ergänzungssteuerregelung verpflichtet ist, kann nicht losgelöst von der Unternehmensgruppe, zu der sie gehört, beantwortet werden. Ist beispielsweise die beitretende oder austretende Geschäftseinheit eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft und unterliegt die oberste Muttergesellschaft der jeweiligen Unternehmensgruppe für das Geschäftsjahr einer anerkannten Primärer ergänzungssteuerregelung, entfällt auf die beitretende oder austretende Geschäftseinheit nach § 8 Absatz 2 Nummer 2 kein Primärer ergänzungssteuerbetrag.

Nummer 7 bestimmt daher, dass für jede Unternehmensgruppe gesondert zu beurteilen ist, ob die beitretende oder austretende Geschäftseinheit die Primärer ergänzungssteuerregelung anzuwenden hat.

Zu Absatz 3

Absatz 3 definiert die beitretende Geschäftseinheit und die austretende Geschäftseinheit. Eine beitretende Geschäftseinheit im Sinne des § 62 ist eine Geschäftseinheit, die infolge einer Übertragung der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an dieser Geschäftseinheit in einem Geschäftsjahr einer Unternehmensgruppe angehört. Letzteres gilt nach der Nummer 1 Satz 2 auch, wenn die Geschäftseinheit selbst zur obersten Muttergesellschaft einer neuen Unternehmensgruppe wird. Eine austretende Geschäftseinheit ist eine Geschäftseinheit, die infolge

einer Übertragung der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an dieser Geschäftseinheit nicht mehr einer Unternehmensgruppe angehört.

Zu § 63 (Erwerb und Veräußerung von Anteilen, die als Übertragung oder Erwerb von Vermögenswerten und Schulden gelten)

§ 63 enthält eine Regelung, die darauf abzielt, den Erwerb und die Veräußerung von Vermögenswerten und Schulden für die Zwecke dieses Gesetzes grenzüberschreitend einheitlich zu behandeln, unabhängig davon, in welcher Form die Transaktion durchgeführt wird. Zu diesem Zweck bestimmt § 63, dass die Veräußerung oder der Erwerb einer Kontrollbeteiligung an einer (beitretenden oder austretenden) Geschäftseinheit als Übertragung von Vermögenswerten und Schulden gilt, wenn kumulativ zwei Voraussetzungen gegeben sind: Erstens muss das Steuerhoheitsgebiet, in dem die Geschäftseinheit belegen ist, die Transaktion in gleicher oder ähnlicher Weise behandeln wie die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden. Zweitens muss dieses Steuerhoheitsgebiet den Veräußerer auf der Grundlage der Differenz zwischen den steuerlichen Buchwerten und dem Kaufpreis für die Kontrollbeteiligung oder dem beizulegenden Zeitwert der Vermögenswerte und den Schulden mit einer erfassten Steuer belegen. Handelt es sich bei der Geschäftseinheit um eine steuertransparente Einheit, ist insoweit auf das Steuerhoheitsgebiet, in dem sich die Vermögenswerte befinden, abzustellen.

§ 63 erfasst den Erwerb und die Veräußerung von Anteilen an transparenten und intransparenten Geschäftseinheiten. Für die Beurteilung der Transparenz ist auf den Sitzstaat der Geschäftseinheit oder den Belegenheitsstaat der Betriebsstätte beziehungsweise der Vermögenswerte abzustellen.

Sind die Voraussetzungen des § 63 erfüllt, finden auf die Transaktion die Regelungen des § 64 (Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden) Anwendung.

Zu § 64 (Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden)

§ 64 regelt die Auswirkungen der Übertragung von Vermögenswerten und Schulden für die übertragende und für die übernehmende Geschäftseinheit. Diese Regelungen sind beispielsweise für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts, des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags von Bedeutung. Dabei sollen durch § 64 bestehende Unterschiede in der Rechnungslegung und etwaigen steuerrechtlichen Vorschriften (bspw. bei privilegierten Umstrukturierungen) abgemildert werden. Die Absätze 1 bis 3 setzen dabei nicht voraus, dass auch die andere an der Transaktion beteiligte Geschäftseinheit steuerpflichtig im Sinne des § 1 Absatz 1 ist.

Zu Absatz 1

Absatz 1 bestimmt, wie die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts zu behandeln ist. Absatz 1 stellt dabei die Grundregel für die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden dar, wird jedoch im Falle einer Mindeststeuer-Reorganisation im Sinne des Absatzes 5 durch die Sondervorschriften der Absätze 2 und 3 modifiziert.

Absatz 1 steht im Einklang mit der Behandlung von Übertragungen für Rechnungslegungszwecke in Bezug auf die übertragende und übernehmende Geschäftseinheit. Die Rechnungslegungsvorschriften sehen im Allgemeinen vor, dass auf der Seite des Verkäufers ein Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung von Vermögenswerten und Schulden erfasst wird. Im Pendant dazu hat der Erwerber den Kaufpreis, der regelmäßig dem beizulegenden Zeitwert (Fair Value) der Vermögenswerte entspricht, für die erworbenen Vermögenswerte und Schulden anzusetzen. Diesem Grundgedanken folgend, wird nach der nach Absatz 1 ein Gewinn oder Verlust, der sich aus dieser Übertragung von Vermögenswerten und Schulden ergibt, bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts berücksichtigt. Absatz 1 Satz 1 bezieht sich dabei auf die übertragende Geschäftseinheit; Absatz 1 Satz 2 hingegen auf die übernehmende Geschäftseinheit.

Satz 1 bestimmt, dass die übertragende Geschäftseinheit die Gewinne oder Verlust der Übertragung in die Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts einzubeziehen hat. Die übertragende Geschäftseinheit ist dabei nach der in Satz 1 enthaltenen Klammerdefinition jene Geschäftseinheit, die Vermögenswerte oder Schulden überträgt.

Satz 2 regelt, dass die übernehmende Geschäftseinheit bei der Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts die (angepassten) Buchwerte der erworbenen Vermögenswerte und Schulden, die auf der

Grundlage der von der obersten Muttergesellschaft im Konzernabschluss angewandten Rechnungslegungsstandards ermittelt wurden, übernimmt. Die übernehmende Geschäftseinheit ist nach der in Satz 2 enthaltenen Klammerdefinition jene Geschäftseinheit, die Vermögenswerte oder Schulden erwirbt. Die übernehmende Geschäftseinheit kann nach dem anzuwendenden Rechnungslegungsstandard auch verpflichtet sein, Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, die in der Rechnungslegung der übertragenden Geschäftseinheit nicht erfasst wurden, beispielsweise den Geschäfts- oder Firmenwert oder andere immaterielle Vermögenswerte.

Zu Absatz 2

Absatz 2 enthält von Absatz 1 abweichende Sondervorschrift für die Übertragung oder den Erwerb von Vermögenswerten und Schulden im Rahmen eine Mindeststeuer-Reorganisation im Sinne des Absatzes 5. Die Vorschrift ermöglicht eine Buchwertfortführung der übertragenen Vermögenswerte. Absatz 2 gleicht damit die Mindeststeuer-Regeln an (lokale) bestehende steuerliche Vorschriften von steuerneutralen Umstrukturierungsvorgängen an. Nummer 1 bezieht sich dabei auf die übertragende Geschäftseinheit und Nummer 2 auf die übernehmende Geschäftseinheit.

Zu Nummer 1

Nummer 1 regelt, dass bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts der übertragenden Geschäftseinheit das Ergebnis aus der Übertragung der Vermögenswerte und Schulden außer Ansatz bleibt.

Zu Nummer 2

Nummer 2 bestimmt, dass bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts der übernehmenden Geschäftseinheit die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden der übertragenden Geschäftseinheit zum Zeitpunkt der Übertragung zugrunde gelegt werden (Buchwertfortführung). Die übernehmende Geschäftseinheit muss (Buchhaltungs-)Unterlagen führen, um die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts unter Bezugnahme auf die historischen Buchwerte der erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zu belegen (§ 90 Absatz 2 der Abgabenordnung). Eine Besteuerung des Gewinns oder Verlusts aus der Übertragung von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten wird insoweit nicht dauerhaft aufgeschoben, sondern – wie bei steuerneutralen Umwandlungen im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes – maximal in die Zukunft verlagert.

Zu Absatz 3

Absatz 3 enthält eine Sondervorschrift für den Fall, dass die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden im Rahmen einer Mindeststeuer-Reorganisation im Sinne des Absatzes 5 bei der übertragenden Geschäftseinheit zu nicht begünstigten Gewinnen oder Verlusten im Sinne des Absatzes 6 führt. Nach den lokalen Vorschriften des Belegenheitsstaates der übertragenden Geschäftseinheit kann im Rahmen einer Mindeststeuer-Reorganisation ein steuerpflichtiger Gewinn beispielsweise entstehen, wenn für die Umstrukturierung – neben der Ausgabe von Kapitalanteilen – sonstige Gegenleistungen vereinbart werden (vgl. § 20 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 des Umwandlungssteuergesetzes, § 21 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 des Umwandlungssteuergesetzes). Maßgeblich sind insoweit die lokalen Steuervorschriften.

Zu Nummer 1

Nummer 1 regelt, dass bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts der übertragenden Geschäftseinheit ein nicht begünstigter Gewinn oder Verlust aus der Übertragung der Vermögenswerte und Schulden berücksichtigt wird.

Zu Nummer 2

Nummer 2 regelt, dass bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts der übernehmenden Geschäftseinheit die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden der übertragenden Geschäftseinheit zum Zeitpunkt der Übertragung zugrunde gelegt werden. Die Buchwerte sind in Übereinstimmung der lokalen Steuervorschriften für die übernehmende Geschäftseinheit anzupassen, um die nicht begünstigten Gewinne oder Verluste entsprechend abzubilden. Ist die übernehmende Geschäftseinheit nach den lokalen Steuervorschriften beispielsweise verpflichtet, die durch den steuerlichen Gewinn bedingten Aufstockungsbeträge zunächst den abschreibungsfähigen Vermögenswerten zuzuordnen (und dann den Vorräten etc.), muss die übernehmende Geschäftseinheit bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ebenso verfahren. Um

eine kohärente (grenzüberschreitende) Behandlung sicherzustellen, erfolgt dabei eine Anpassung der Buchwerte nur bis zur Höhe des nicht begünstigten Gewinns oder Verlusts im Sinne des Absatzes 6.

Zu Absatz 4

Absatz 4 betrifft die Konstellation, dass eine Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe in ihrem Belegenheitsstaat aufgrund der steuerrechtlichen Vorschriften Vermögenswerte und Schulden zum beizulegenden Zeitwert ansetzt. Ohne Bedeutung ist dabei, ob die Geschäftseinheit nach den steuerlichen Vorschriften ihres Belegenheitsstaates hierzu verpflichtet ist oder ein dahingehendes Wahlrecht ausübt. In Betracht kommt dies insbesondere, wenn eine Geschäftseinheit aufgrund einer grenzüberschreitenden Umstrukturierung beziehungsweise einer Verlegung ihres Sitzes oder Ort der Geschäftsleitung einer Wegzugs- beziehungsweise Entstrickungsbesteuerung unterworfen wird. Ob Absatz 4 zur Anwendung kommt, bestimmt sich mithin nach den lokalen Steuervorschriften. Die von Absatz 4 vorgesehenen Rechtsfolgen treten dabei nur auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ein und sollen eine konsistente Behandlung solcher Konstellationen für Zwecke der Mindeststeuer sicherstellen.

Zu Nummer 1

Zu Buchstabe a

Buchstabe a bestimmt, dass die Geschäftseinheit bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts einen Gewinn- oder Verlustbetrag für jeden ihrer Vermögenswerte und jede ihrer Schulden einzubeziehen hat, der der Differenz zwischen dem für Rechnungslegungszwecke ermittelten Buchwert des Vermögenswerts oder der Schuld unmittelbar vor dem Datum des auslösenden Ereignisses für die Steueranpassung und dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts oder der Schuld unmittelbar nach dem auslösenden Ereignis entspricht.

Zu Buchstabe b

Buchstabe b regelt, dass der Betrag im Sinne des Buchstabe a um etwaige nicht begünstigte Gewinne oder Verluste im Sinne des Absatzes 6 gemindert oder erhöht wird, die im Zusammenhang mit dem auslösenden Ereignis entstehen. Hierdurch werden Doppelberücksichtigungen von Gewinnen und Verlusten verhindert, die bereits aufgrund von Absatz 3 in die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts einbezogen wurden.

Zu Nummer 2

Nummer 2 bestimmt, dass die Geschäftseinheit der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts für die nach dem auslösenden Ereignis endenden Geschäftsjahre den für Rechnungslegungszwecke ermittelten beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts oder der Schuld unmittelbar nach dem auslösenden Ereignis verwenden muss.

Zu Nummer 3

Nummer 3 eröffnet ein Wahlrecht, wonach die Geschäftseinheit den Gesamtsaldo der nach Nummer 1 ermittelten Beträge entweder in ihren Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust im Geschäftsjahr des auslösenden Ereignisses einzubeziehen hat (Buchstabe a) oder (zu jeweils ein Fünftel) auf das Geschäftsjahr des auslösenden Ereignisses und den vier darauffolgenden Geschäftsjahren verteilen kann (Buchstabe b). Scheidet die Geschäftseinheit in diesem Zeitraum aus der Unternehmensgruppe aus, ist der verbleibende Betrag in voller Höhe im Geschäftsjahr des Ausscheidens anzusetzen.

Zu Absatz 5

Absatz 5 definiert die Mindeststeuer-Reorganisation. Eine Mindeststeuer-Reorganisation kann eine Umwandlung im Sinne des § 1 des Umwandlungsgesetzes, eine Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden (zum Beispiel im Rahmen einer Liquidation) oder ein ähnlicher Geschäftsvorfall sein. Um den Vorgang als Mindeststeuer-Reorganisation für Zwecke des § 64 zu qualifizieren, sind kumulativ drei Voraussetzungen zu erfüllen (Nummern 1 bis 3).

Zu Nummer 1

Nummer 1 verlangt, dass die Gegenleistung für die Übertragung der Vermögenswerte ganz oder zu einem erheblichen Teil aus der Ausgabe von Kapitalanteilen (zum Beispiel Aktien) durch die erwerbende Geschäftseinheit

oder eine ihr nahestehende Person im Sinne von Artikel 5 Absatz 8 des OECD-Musterabkommens in der jeweils geltenden Fassung besteht oder im Falle einer Liquidation aus Kapitalanteilen der liquidierten Geschäftseinheit, oder, wenn keine Gegenleistung vorliegt, die Ausgabe eines Kapitalanteils keine wirtschaftliche Bedeutung hätte. Die Vorschrift enthält dabei keine Vorgaben darüber, an wen die Kapitalanteile ausgegeben werden müssen. Eine Mindeststeuer-Reorganisation kann demnach auch dann vorliegen, wenn die Kapitalanteile nicht an die übertragende Geschäftseinheit, sondern an deren unmittelbare oder mittelbare Anteilseigner ausgegeben werden.

Zu Nummer 2

Nummer 2 erfordert, dass der gesamte oder ein Teil des Gewinns oder Verlusts der übertragenden Geschäftseinheit aus diesen Vermögenswerten nicht besteuert worden ist. Dies bestimmt sich nach den Steuergesetzen des Steuerhoheitsgebietes, in dem die übertragende Geschäftseinheit belegen ist.

Zu Nummer 3

Nummer 3 verlangt, dass die übernehmende Geschäftseinheit die steuerpflichtigen Einkünfte nach der Übertragung oder dem Erwerb auf der Grundlage der steuerlichen Buchwerte der Vermögenswerte der übertragenden Geschäftseinheit, berichtigt um die nicht begünstigten Gewinne oder Verluste im Zusammenhang mit der Übertragung oder dem Erwerb, berechnet. Es muss sich also um eine tatsächliche Buchwertfortführung handeln.

Zu Absatz 6

Absatz 6 definiert einen nicht begünstigten Gewinn oder Verlust. Der nicht begünstigte Gewinn oder Verlust ist der geringere der beiden folgenden Werte:

1. der Gewinn oder Verlust, der sich bei der übertragenden Geschäftseinheit im Rahmen einer Mindeststeuer-Reorganisation ergibt und welcher auch der Besteuerung in dem Steuerhoheitsgebiet unterliegt, in dem die übertragende Geschäftseinheit belegen ist;
2. der Gewinn oder Verlust, der sich bei der übertragenden Geschäftseinheit im Rahmen einer Mindeststeuer-Reorganisation in der Rechnungslegung niederschlägt.

Zu Abschnitt 3 (Besondere Beteiligungsstrukturen)

Zu § 65 (Joint Venture)

§ 65 enthält eine Sonderregelung für die Berechnung der Steuererhöhungsbeträge eines Joint Venture und seiner Tochtergesellschaften. Für Rechnungslegungszwecke ist ein Joint Venture im Allgemeinen ein Unternehmen, das von zwei oder mehr Parteien gemeinsam kontrolliert wird. Aufgrund dieser geteilten Kontrolle, erfolgt keine Vollkonsolidierung im Konzernabschluss einer obersten Muttergesellschaft. Stattdessen werden die Finanzergebnisse eines Joint Venture üblicherweise nach der sogenannten Equity-Methode in den Konzernabschlüssen der beteiligten obersten Muttergesellschaften ausgewiesen. Ohne die Sonderregelung des § 65 würde dies dazu führen, dass Joint Ventures bei der Mindeststeuer unberücksichtigt blieben, da sie nach § 4 Absatz 1 nicht Bestandteil einer Unternehmensgruppe sind.

Zu Absatz 1

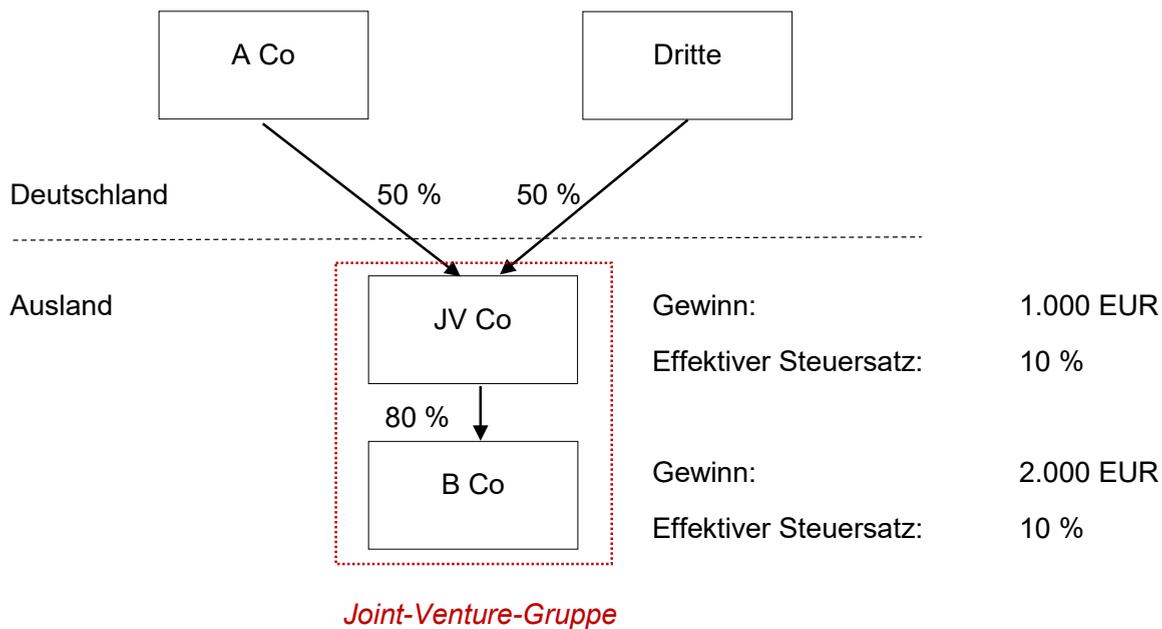
Absatz 1 bestimmt, dass die Berechnung des Steuererhöhungsbetrags des Joint Venture und seiner Tochtergesellschaften entsprechend des dritten bis siebten Teils sowie der §§ 81 bis 84 in einer Weise erfolgt, als handle es sich bei den Tochtergesellschaften um Geschäftseinheiten einer selbstständigen Unternehmensgruppe und bei dem Joint Venture um deren oberste Muttergesellschaft. Zu beachten ist dabei, dass Absatz 1 lediglich die Berechnung des Steuererhöhungsbetrags für das Joint Venture und seine Tochtergesellschaften vorsieht, nicht aber dazu führt, dass das Joint Venture oder seine Tochtergesellschaften selbst die PES oder SES anzuwenden hätten.

Zu Absatz 2

Stattdessen schreibt Absatz 2 vor, dass eine Muttergesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar an einem Joint Venture oder einer seiner Tochtergesellschaften beteiligt ist, die Primärerergänzungssteuerregelung anzuwenden hat. Zu diesem Zweck bildet ein Joint Venture zusammen mit seinen Tochtergesellschaften eine Joint-Venture-Gruppe im Sinne des Absatzes 6. Nach Absatz 2 wendet die Muttergesellschaft die Primärerergänzungssteuerregelung entsprechend der §§ 8 bis 10 auf den ihr zuzurechnenden Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag eines Mitglieds der Joint-Venture-Gruppe an.

Beispiel

Die im Inland belegene A Co ist oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe. A Co hält 50 Prozent der Anteile an JV Co. JV Co ist ein Joint Venture zwischen A Co und Dritten. JV Co hält ihrerseits 80 Prozent der Anteile an der B Co. Die Finanzergebnisse von JV Co werden in den Konzernabschlüssen der A Co nach der Equity-Methode ausgewiesen. Die Aktiva und Passiva, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme der B Co werden von JV Co auf der Grundlage eines anerkannten Rechnungslegungsstandards konsolidiert.

**Lösung**

In diesem Beispiel gilt JV Co als Joint Venture. A Co hält 50 Prozent der Anteile an JV Co und bilanziert die Ergebnisse dieses Unternehmens nach der Equity-Methode. Außerdem ist JV Co weder ein oberstes Mutterunternehmen noch eine ausgeschlossene Einheit oder über eine ausgeschlossene Einheit gehalten. Da JV Co die Aktiva und Passiva, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme der B Co auf der Grundlage eines anerkannten Rechnungslegungsstandards konsolidiert, ist die B Co Tochtergesellschaft eines Joint Venture, wobei JV Co und B Co gemeinsam eine Joint-Venture-Gruppe bilden. Die A Co hat die Primärerergänzungssteuerregelung in Bezug auf den ihr zuzurechnenden Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag jedes Mitglieds dieser Joint-Venture-Gruppe anzuwenden. Der Steuererhöhungsbetrag in Bezug auf JV Co beträgt vorliegend 25 Euro ($50 \text{ Prozent} \times ((1\,000 \text{ Euro} / 3\,000 \text{ Euro}) \times 150 \text{ Euro})$) und 40 Euro in Bezug auf B Co ($50 \text{ Prozent} \times 80 \text{ Prozent} \times ((2\,000 \text{ Euro} / 3\,000 \text{ Euro}) \times 150 \text{ Euro})$).

Zu Absatz 3

Absatz 3 regelt die Anwendung der Sekundärerergänzungssteuerregelung auf den Steuererhöhungsbetrag einer Joint-Venture Gruppe.

Hierzu bestimmt Satz 1 zunächst, dass der Steuererhöhungsbetrag der Joint-Venture-Gruppe um den jeder Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag für jedes Mitglied der Joint-Venture-Gruppe gekürzt wird, der nach einer anerkannten Primärerergänzungssteuerregelung nach Absatz 2 zu entrichten ist. Satz 1 trägt damit dem Vorrang der Primärerergänzungssteuerregelung Rechnung.

Satz 2 regelt, dass ein verbleibender Betrag für Zwecke der Sekundärgänzungssteuerregelung dem Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge nach § 11 Absatz 1 Satz 2 hinzuzurechnen ist.

Satz 3 definiert den Begriff des Steuererhöhungsbetrags der Joint-Venture-Gruppe. Hierunter ist der Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag, der der obersten Muttergesellschaft in Bezug auf alle Mitglieder der Joint-Venture-Gruppe zuzurechnen ist, zu verstehen.

Zu Absatz 4

Absatz 4 definiert den Begriff Joint Venture. Ein Joint Venture ist danach – vorbehaltlich des Absatzes 5 – eine Einheit, deren Finanzergebnisse nach der Equity-Methode im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft erfasst werden und diese oberste Muttergesellschaft unmittelbar oder indirekt eine Eigenkapitalbeteiligung von mindestens 50 Prozent an der Geschäftseinheit hält. Die in Absatz 4 enthaltene Definition eines Joint Venture unterscheidet sich von der üblichen Definition eines Joint Venture nach den Rechnungslegungsvorschriften, für die es in der Regel (nur) entscheidend ist, ob eine gemeinsame Beherrschung vorliegt. Es ist daher möglich, dass eine Unternehmensgruppe in ihrem Konzernabschluss eine Einheit als Joint Venture ausweist, obgleich diese Einheit kein Joint Venture im Sinne des Absatzes 4 ist.

Zu Absatz 5

Absatz 5 legt fest, dass bestimmte, enumerativ aufgezählte Einheiten, kein Joint Venture im Sinne des Absatzes 4 sind.

Zu Nummer 1

Nummer 1 bestimmt, dass die oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe, die selbst die Umsatzgrenze erfüllt, und ihre Tochtergesellschaften, die Bestandteil dieser Unternehmensgruppe sind, kein Joint Venture im Sinne des Absatzes 4 sind.

Zu Nummer 2

Nummer 2 regelt, dass ein Joint Venture keine ausgeschlossenen Einheiten im Sinne des § 5 umfasst.

Zu Nummer 3

Nummer 3 regelt, dass ein Joint Venture eine Einheit nicht umfasst, an der die Unternehmensgruppe eine unmittelbare Eigenkapitalbeteiligung über eine ausgeschlossene Einheit hält, und

1. die ausschließlich oder fast ausschließlich zu Gunsten der Anleger Vermögenswerte verwaltet oder Finanzmittel anlegt oder
2. die ausschließlich Nebentätigkeiten zu den von der ausgeschlossenen Einheit ausgeübten Tätigkeiten ausführt oder
3. die fast ausschließlich ausgenommene Gewinne oder Verluste im Sinne von § 18 Nummer 2 in Verbindung mit § 20 oder § 18 Nummer 3 in Verbindung mit § 21 erzielt.

Zu Nummer 4

Nach der Nummer 4 umfasst ein Joint Venture auch nicht eine Einheit, die im Besitz einer Unternehmensgruppe steht, die sich ausschließlich aus ausgeschlossenen Einheiten zusammensetzt.

Zu Nummer 5

Nummer 5 bestimmt, dass ein Joint Venture eine Joint-Venture-Tochtergesellschaft nicht umfasst.

Zu Absatz 6

Absatz 6 definiert eine Joint-Venture-Gruppe. Nach Absatz 6 umfasst eine Joint-Venture-Gruppe ein Joint Venture und seine Tochtergesellschaften.

Zu Absatz 7

Satz 1 definiert eine Joint-Venture-Tochtergesellschaft. Eine Joint-Venture-Tochtergesellschaft ist eine Einheit, deren Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard von einem Joint Venture konsolidiert werden oder bei Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards konsolidiert werden würden.

Satz 2 bestimmt, dass jede Betriebsstätte eines Joint Venture oder einer Joint-Venture-Tochtergesellschaft wie eine gesonderte Joint-Venture-Tochtergesellschaft behandelt wird.

Zu § 66 (Unternehmensgruppen mit mehreren Muttergesellschaften)

§ 66 enthält eine Sonderregel für den Fall, dass zwei oder mehr Unternehmensgruppen Konzernabschlüsse aufstellen, in denen die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieser Unternehmensgruppen zusammen als die einer einzigen wirtschaftliche Einheit dargestellt werden. Die Regelung stellt sicher, dass die Mindeststeuer-Vorschriften auf solche Strukturen in gleicher Weise Anwendung finden, wie auf eine Unternehmensgruppe mit einer einzigen obersten Muttergesellschaft.

Zu Absatz 1

Satz 1 bestimmt, dass Geschäftseinheiten und ausgeschlossene Einheiten von zwei oder mehr Unternehmensgruppen, die zu einer Mehrmütter-Unternehmensgruppe im Sinne des Absatzes 7 gehören, als Mitglieder einer einzigen Unternehmensgruppe gelten. Die Regelung bewirkt, dass bei der Anwendung der Regelungen dieses Gesetzes die Geschäftseinheiten und ausgeschlossenen Einheiten der die Mehrmütter-Unternehmensgruppe bildenden Unternehmensgruppen so behandelt werden, als gehörten sie zu einer einzigen Unternehmensgruppe. Dass dabei auch ausgeschlossene Einheiten einbezogen werden, ist insbesondere für die Anwendung der Umsatzgrenze nach § 1 Absatz 1 von Bedeutung, da insoweit auch die Umsatzerlöse ausgeschlossener Einheiten zu berücksichtigen sind.

Satz 2 regelt, dass eine Einheit nach Satz 1, mit Ausnahme von ausgeschlossenen Einheiten im Sinne des § 5, eine Geschäftseinheit ist, wenn sie von der Mehrmütter-Unternehmensgruppe in den Konzernabschluss einbezogen oder wenn an ihr eine Kontrollbeteiligung von Einheiten der Mehrmütter-Unternehmensgruppe gehalten wird. Der Zweck liegt darin, die Definition der Geschäftseinheit auch auf Einheiten auszuweiten, die die Definition grundsätzlich nicht erfüllen würden, wenn jede Unternehmensgruppe separat geprüft würde. Gleiches gilt für den Fall, dass Einheiten einer Mehrmütter-Unternehmensgruppe eine Kontrollbeteiligung an einer Einheit halten.

Beispiel

Unternehmensgruppe A und Unternehmensgruppe B bilden zusammen die Mehrmütter-Unternehmensgruppe AB. Die obersten Muttergesellschaften der Unternehmensgruppe A und der Unternehmensgruppe B halten jeweils 30 Prozent der Anteile an A Co.

Lösung

Die A Co ist eine Geschäftseinheit der Mehrmütter-Unternehmensgruppe AB, da Einheiten dieser Mehrmütter-Unternehmensgruppe eine Kontrollbeteiligung an ihr halten.

Zu Absatz 2

Absatz 2 regelt, dass der Konzernabschluss einer Mehrmütter-Unternehmensgruppe der Konzernabschluss nach Absatz 8 Nummer 2 oder Absatz 9 Nummer 5 ist, der nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard aufgestellt wurde, welcher als der Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft gilt.

Zu Absatz 3

Absatz 3 bestimmt, dass die obersten Muttergesellschaften der einzelnen Unternehmensgruppen, die zusammen die Mehrmütter-Unternehmensgruppe bilden, als oberste Muttergesellschaften der Mehrmütter-Unternehmensgruppe gelten. Eine Mehrmütter-Unternehmensgruppe verfügt mithin über mehrere oberste Muttergesellschaften.

Zu Absatz 4

Absatz 4 regelt, dass die Muttergesellschaften einer Mehrmütter-Unternehmensgruppe, einschließlich der obersten Muttergesellschaften, die Primärerergänzungssteuerregelung entsprechend den §§ 8 bis 10 in Bezug auf den

ihnen zuzurechnenden Anteil an dem Steuererhöhungsbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe jeweils getrennt anwenden.

Zu Absatz 5

Absatz 5 regelt, dass Geschäftseinheiten einer Mehrmütter-Unternehmensgruppe die Sekundärer ergänzungssteuerregelung entsprechend der §§ 11, 12 und 14 anwenden und dabei den Steuererhöhungsbetrag für jede niedrig besteuerte Geschäftseinheit der Mehrmütter-Unternehmensgruppe berücksichtigen. Dies hat zur Folge, dass eine Geschäftseinheit verpflichtet sein kann, die Sekundärer ergänzungssteuerregelung auch in Bezug auf eine Geschäftseinheit, die zu einer anderen Unternehmensgruppe dieser Mehrmütter-Unternehmensgruppe gehört, anzuwenden.

Zu Absatz 6

Absatz 6 erweitert und modifiziert die Verpflichtung zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts.

Satz 1 erstreckt die Abgabeverpflichtung auch auf die obersten Muttergesellschaften der Mehrmütter-Unternehmensgruppe. Diese sind mithin auch dann zur Abgabe verpflichtet, wenn sie nicht im Inland belegen sind und daher nicht nach § 1 Absatz 1 steuerpflichtig sind. Hinsichtlich des Inhalts, der Form und der Frist gelten dabei – vorbehaltlich der Modifikation nach Satz 2 – die allgemeinen Regeln der § 73 und § 74. Satz 1 gilt unbeschadet des § 73 Absatz 1 Satz 1, das heißt, die Regelung lässt die Abgabeverpflichtung der nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheiten unberührt.

Satz 2 modifiziert den Inhalt des Mindeststeuer-Berichts im Falle einer Mehrmütter-Unternehmensgruppe. Danach hat der Mindeststeuer-Bericht Angaben zu jeder einzelnen Unternehmensgruppe der Mehrmütter-Unternehmensgruppe zu enthalten. Satz 2 gilt dabei nicht bloß für die nach Satz 1 abgabeverpflichteten obersten Muttergesellschaften, sondern auch für die nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheiten der Mehrmütter-Unternehmensgruppe, deren nach § 73 Absatz 1 Satz 1 bestehende Abgabeverpflichtung unberührt bleibt.

Satz 3 erklärt die Vorschrift des § 73 Absatz 2 hinsichtlich der Abgabeverpflichtung nach Satz 1 für entsprechend anwendbar. Danach entfällt die Verpflichtung der obersten Muttergesellschaften zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts, wenn eine der obersten Muttergesellschaften oder eine von den obersten Muttergesellschaften zur Übermittlung beauftragten Geschäftseinheit den Mindeststeuer-Bericht in ihrem jeweiligen Belegenheitsstaat abgibt, mit diesem Belegenheitsstaat eine anerkannte völkerrechtliche Vereinbarung existiert und der Austausch tatsächlich durchgeführt wird.

Zu Absatz 7

Absatz 7 definiert den Begriff der Mehrmütter-Unternehmensgruppe. Eine solche liegt vor, wenn die obersten Muttergesellschaften mindestens zweier Unternehmensgruppen eine Vereinbarung getroffen haben, durch die entweder eine Verbundstruktur (Absatz 8) oder eine Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung (Absatz 9) entsteht.

Zu Absatz 8

Absatz 8 definiert eine Verbundstruktur. Eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr obersten Muttergesellschaften selbständiger Unternehmensgruppen ist danach eine Verbundstruktur, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind:

Erstens müssen mindestens 50 Prozent der Eigenkapitalbeteiligungen an den obersten Muttergesellschaften der selbständigen Unternehmensgruppen aufgrund der Rechtsform, von Übertragungsbeschränkungen oder anderen Bedingungen miteinander verbunden sein und dürfen nicht unabhängig voneinander übertragen oder gehandelt werden können. Im Fall einer Börsennotierung der verbundenen Eigenkapitalbeteiligungen werden diese zu einem einzigen Preis notiert.

Zweitens muss eine der obersten Muttergesellschaften einen Konzernabschluss aufstellen, in dem die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme aller Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppen zusammen als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden und der nach den aufsichtsrechtlichen Vorschriften einer externen Prüfung unterzogen werden muss.

Zu Absatz 9

Absatz 9 definiert eine Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung. Eine Konstruktion mit zweifacher Börsennotierung ist eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr obersten Muttergesellschaften selbständiger Unternehmensgruppen, in deren Rahmen

1. die obersten Muttergesellschaften vereinbaren, ihre Geschäftstätigkeit nur vertraglich zusammenzulegen,
2. die obersten Muttergesellschaften gemäß der vertraglichen Vereinbarung Ausschüttungen in Bezug auf Dividenden und im Liquidationsfall nach einem im Voraus festgelegten Anteilsverhältnis an ihre Gesellschafter vornehmen,
3. ihre Tätigkeiten gemäß der vertraglichen Vereinbarung als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit verwaltet werden, sie aber ihre eigene Rechtspersönlichkeit behalten,
4. die Beteiligungen an den obersten Muttergesellschaften, die die Vereinbarung eingegangen sind, unabhängig voneinander auf verschiedenen Kapitalmärkten notiert, gehandelt oder übertragen werden und
5. die obersten Muttergesellschaften einen Konzernabschluss aufstellen, in dem die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme aller Einheiten der Unternehmensgruppen zusammen als die einer einzigen wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden und dieser nach den aufsichtsrechtlichen Vorschriften einer externen Prüfung unterzogen werden muss.

Zu Teil 7 (Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften, Ausschüttungssystemen und Investmenteinheiten)

Der siebte Teil beinhaltet spezielle Regelungen für Geschäftseinheiten, die besonderen Steuerregimen unterliegen und ergänzt diesbezüglich insbesondere die Vorschriften betreffend die Mindeststeuer-Gewinnermittlung und die Ermittlung der angepassten erfassten Steuern. Dies umfasst neben Sonderregelungen für oberste Muttergesellschaften, die steuerlich transparent sind oder einem Dividendenabzugsregime auch Geschäftseinheiten, die einem zulässigen Ausschüttungssystem unterworfen werden sowie Investmenteinheiten.

Zu Abschnitt 1 (Besonderheiten bei obersten Muttergesellschaften)**Zu § 67 (Transparente oberste Muttergesellschaft)**

§ 67 enthält Sonderregelungen für oberste Muttergesellschaften, die steuerlich transparent sind. Die Regelung gilt dabei unabhängig davon, ob die oberste Muttergesellschaft in einem Steuerhoheitsgebiet belegen oder als staatenlos zu behandeln ist (vgl. § 6 Absatz 2).

Die Vorschriften zur Zuordnung von Gewinnen und Verlusten (§ 41) sowie der erfassten Steuern (§ 47 Absatz 1 Nummer 1 und 2) sind bei transparenten Einheiten darauf ausgerichtet, diese entweder dem gruppenzugehörigen Gesellschafter oder der Betriebsstätte zuzurechnen (zum Beispiel wird eine beim gruppenzugehörigen Gesellschafter im Jahresabschluss erfasste Steuer bezogen auf den Gewinn einer Betriebsstätte einer Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, dieser Betriebsstätte zugerechnet; § 47 Absatz 1 Nummer 2). Diese Grundsystematik passt allerdings nicht für die Situation, in der die oberste Muttergesellschaft selbst eine transparente Einheit ist, da die Gesellschafter dieser Muttergesellschaft nicht Bestandteil der Unternehmensgruppe sind. In diesem Fall müssten entweder die Steuern dieser Gesellschafter der Muttergesellschaft zugerechnet werden oder der Mindeststeuer-Gewinn der Muttergesellschaft um die Teile gekürzt werden, die bei den Gesellschaftern einer Besteuerung über dem Mindeststeuersatz unterliegen. Die GloBE-Mustervorschriften und die darauf basierende MinBestRL sehen eine Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns vor, die in diesem Paragraphen geregelt wird.

Zu Absatz 1

Satz 1 sieht drei jeweils eigenständige Regelungen zur Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns um den betragsmäßigen Anteil vor, der auf die betreffenden Gesellschafter der jeweiligen Eigenkapitalbeteiligung entfällt. Wie auch bei § 41 erfolgt hier eine beteiligungsbezogene Betrachtungsweise:

Zu Nummer 1

Die Nummer 1 enthält die Grundregelung und Vorgaben in Bezug auf den Besteuerungszeitraum und die Besteuerungshöhe.

In zeitlicher Hinsicht muss der Gesellschafter mit den Einkünften der obersten Muttergesellschaft in einem Veranlagungszeitraum der Besteuerung unterliegen, der innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres der Unternehmensgruppe endet. Bezogen auf einen nach dem Einkommensteuergesetz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmer ist diese Voraussetzung regelmäßig erfüllt, da der Gewinn aus der obersten Muttergesellschaft in dem Kalenderjahr bezogen wird, in dem das Wirtschaftsjahr endet (vgl. § 4a des Einkommensteuergesetzes).

In Bezug auf die Besteuerungshöhe sind in Buchstaben a und b zwei Alternativen geregelt:

Die Alternative in Buchstabe a ist erfüllt, wenn der betreffende Gesellschafter mit Blick auf den vollen ihm zugewiesenen betragsmäßigen Anteil einer Besteuerung zu einem nominalen Steuersatz von mindestens 15 Prozent unterliegt. Davon ist bei natürlichen im Inland steuerpflichtigen Personen regelmäßig aufgrund der progressiven Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs auszugehen, denn für die Berechnung wird ein zu versteuerndes Einkommen des betreffenden Gesellschafters von 100 000 Euro angenommen. Bei steuerfreien Einkunftsteilen liegt eine solche volle Besteuerung regelmäßig nicht vor. Dies gilt zum Beispiel nicht, wenn es sich um nach einem DBA steuerfreie Betriebsstätten-Einkünfte handelt, da für diese Betriebsstätte Absatz 3 gesondert Anwendung findet. Für Zwecke der Rechnungslegung ist ein Gewinn dieser Betriebsstätte zwar im Gewinn der obersten Muttergesellschaft enthalten. Für Zwecke der Mindestbesteuerung wird diese Betriebsstätte jedoch als eigenständige Geschäftseinheit behandelt und der Mindeststeuer-Jahresüberschuss dementsprechend nach § 40 zugeordnet; insofern ist der Mindeststeuer-Gewinn der obersten Mutterpersonengesellschaft bereits um das Ergebnis der Betriebsstätte „gekürzt“. Eine Besteuerung zum vollen zugewiesenen Anteil liegt hingegen auch dann vor, wenn ein Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen erfolgt. Insofern ist auf den nominalen Steuersatz vor Verlustberücksichtigung abzustellen. Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögensbereich der Mitunternehmerschaft sind von den gesamthänderischen Einkünften der Mitunternehmerschaft ebenfalls als andere Einkunftsquelle zu behandeln.

Die Alternative in Buchstabe b ist erfüllt, wenn nach vernünftigem kaufmännischem Ermessen davon ausgegangen werden kann, dass die Summe der angepassten erfassten Steuern der obersten Muttergesellschaft und die Steuern des Gesellschafters bezogen auf seinen Gewinnanteil mindestens dem Betrag von 15 Prozent dieses Gewinnanteils entspricht. Eine exakte Berechnung der effektiven Steuerbelastung entsprechend diesem Gesetz ist nicht erforderlich. Die Voraussetzungen sind von der Unternehmensgruppe auf Basis der Umstände des jeweiligen Einzelfalls nachzuweisen (zum Beispiel durch Vorlage des Einkommensteuerbescheids).

In die Betrachtung ist die Steuerbelastung des Gesellschafters auf seinen Gewinnanteil sowie die Steuerbelastung der obersten Mutterpersonengesellschaft hierauf (zum Beispiel mit Gewerbesteuer) sowie bei steuertransparenten Strukturen (mehrstöckige Personengesellschaftsstrukturen) auch die Steuerbelastung dieser nachgeschalteten Einheiten einzubeziehen. Für Zwecke der Nummer 1 ist Gesellschafter auch eine Person, der die Einkünfte nach § 15 des Einkommensteuergesetzes zugerechnet werden (zum Beispiel Unterbeteiligte oder Nießbraucher).

Zu Nummer 2

Für natürliche Personen, ungeachtet deren Ansässigkeit, die zusammengenommen höchstens zu 5 Prozent an den Gewinnen und Vermögenswerten der obersten Mutterpersonengesellschaft beteiligt sind (Kleinbeteiligung), ist in Nummer 2 eine pauschale Kürzung vorgesehen. Insofern bedarf es keines Nachweises zur Höhe der Steuerbelastung auf Ebene des Gesellschafters. Dies erleichtert die Administrierung für die Beteiligten.

Zu Nummer 3

Für die in Nummer 3 aufgeführten Einheiten, die im Belegenheitsstaat der obersten Mutterpersonengesellschaft belegen sind, ist eine mit Nummer 2 vergleichbare pauschale Kürzung bei Kleinbeteiligung vorgesehen.

Satz 2 stellt klar, dass die erfassten Steuern verhältnismäßig zu kürzen sind (vgl. § 46 Nummer 1).

Zu Absatz 2

Absatz 2 enthält für den Verlustfall eine spiegelbildliche Regelung zu Absatz 1. Dies dient unter anderem auch der Verhinderung einer doppelten Verlustnutzung (beim Gesellschafter und bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes der Unternehmensgruppe). Sofern die Gesellschafter die Verluste der transparenten Einheit nutzen können (auch zum Beispiel im Rahmen eines Verlustvortrags), ist der Mindeststeuer-Verlust entsprechend zu kürzen.

Für einen danach verbleibenden Verlust der obersten Muttergesellschaft (das heißt der nicht von den Gesellschaftern genutzt werden kann) kann das Mindeststeuer-Verlustwahlrecht beansprucht werden (vgl. § 49 Absatz 4 Satz 2).

Zu Absatz 3

Absatz 3 erweitert die Anwendung der Absätze 1 und 2 auf Betriebsstätten der obersten Mutterpersonengesellschaft, in der die Mutterpersonengesellschaft entweder unmittelbar oder mittelbar, über eine steuertransparente Struktur, ihre Geschäftstätigkeit ausübt.

Zu § 68 (Oberste Muttergesellschaft mit Dividendenabzugssystem)

§ 68 enthält Sonderregelungen für oberste Muttergesellschaften, die einem Dividendenabzugsregime unterliegen. Transparente oberste Muttergesellschaften und oberste Muttergesellschaften, die einem Dividendenabzugsregime unterliegen, sind insoweit vergleichbar, als dass die Besteuerung der von ihnen erwirtschafteten Erträge im Kern auf Ebene des Gesellschafters erfolgt (Ein-Ebenen-Besteuerung). Vor diesem Hintergrund ist § 68 eng an die Regelungssystematik des § 67 angelegt. Ein wesentlicher Unterschied besteht allerdings bei der Behandlung von Verlusten. Insofern bleibt bei intransparenten Einheiten die Abschirmwirkung erhalten, so dass in § 68 keine mit § 67 Absatz 2 vergleichbare Regelung vorgesehen ist.

Zu Absatz 1

Vergleichbar mit § 67 Absatz 1 sieht Absatz 1 eine Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns um den Betrag abzugsfähiger Dividenden vor, der innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Geschäftsjahres ausgeschüttet wird, höchstens jedoch in Höhe des Mindeststeuer-Gewinns. Voraussetzung hierfür ist die Erfüllung einer der in Nummer 1 bis 4 des Satzes 1 vorgesehenen Voraussetzungen. Diese entsprechen im Wesentlichen der Systematik des § 67 Absatz 1.

Hiervon abweichend ist in Satz 1 Nummer 2 eine Sonderregelung für Genossenschaftsdividenden einer Versorgungsgenossenschaft (zum Beispiel Einkaufsgenossenschaft) bei natürlichen Personen vorgesehen. In diesem Fall kommt es auf die Besteuerungshöhe nicht an. Bezogen auf andere Dividendenempfänger werden diese nach Nummer 1 Satz 2 in bestimmten Fällen zwar als der Besteuerung unterliegend angesehen. Die Besteuerungshöhe ist jedoch entsprechend den Umständen des Einzelfalles zu bestimmen.

Weitere Abweichungen sind der Ausschluss von Pensions-Dienstleistungseinheiten vom Kreis der Begünstigten und die fehlende Beschränkung auf Kleinbeteiligungen in Satz 1 Nummer 4. Hierdurch soll eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Dividendenabzugsregimen durch Pensionseinheiten mittels Zwischenschaltung von Pensions-Dienstleistungseinheiten verhindert werden.

Bei einer Kürzung des Mindeststeuer-Gewinns nach Satz 1 sind die erfassten Steuern proportional zu kürzen. Dies betrifft allerdings nur diejenige Steuerart, für die der Dividendenabzug nicht steuermindernd wirkt.

Zu Absatz 2

Absatz 2 erweitert die Kürzung nach Absatz 1 auf andere im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegene Geschäftseinheiten, sofern die oberste Muttergesellschaft an die nach Absatz 1 begünstigten Empfänger durchschüttet.

Zu Absatz 3 bis Absatz 5

Die Absätze 3 bis 5 enthalten die für die Anwendung notwendigen Begriffsdefinitionen.

Zu Abschnitt 2 (Ausschüttungssysteme)

Zu § 69 (Zulässige Ausschüttungssysteme)

§ 69 gewährt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, Geschäftseinheiten, die einem zulässigen Ausschüttungsteuersystem unterliegen, in die Struktur der Mindeststeuer-Regeln einzubinden.

Ein zulässiges Ausschüttungsteuersystem ist ein Körperschaftsteuersystem, das die Voraussetzungen nach § 7 Absatz 36 erfüllt. Hierfür muss das Körperschaftsteuersystem zum einen eine Ertragsteuer beim Unternehmen vorsehen, die im Allgemeinen nur dann zu entrichten ist, wenn das Unternehmen Gewinne an die Gesellschafter

ausschüttet, eine (fiktive) Gewinnausschüttung unterstellt wird oder wenn im Unternehmen bestimmte nicht geschäftsbezogene Aufwendungen anfallen. Zum anderen muss es eine Steuer mindestens in Höhe des Mindeststeuersatzes vorsehen und schließlich am oder vor dem 1. Juli 2021 in Kraft gewesen sein.

In einem zulässigen Ausschüttungssystem fallen das Geschäftsjahr, indem der Gewinn erwirtschaftet wurde und damit Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag ausgewiesen wird und das Geschäftsjahr, in dem der Gewinn besteuert wird, auseinander. Darüber hinaus gestattet es § 46 nicht, dass eine latente Steuerschuld für Steuern, die erst bei einer Ausschüttung anfallen, in den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern einbezogen wird. Aus diesem Grunde wäre es möglich, dass eine Unternehmensgruppe in Geschäftsjahren ohne hinreichende Ausschüttungen nach diesem Gesetz steuerpflichtig wird. Denn der Betrag der angepassten erfassten Steuern wird gering ausfallen oder null betragen. Darüber hinaus lässt der effektive Steuersatz in Geschäftsjahren mit vergleichsweise hohen Ausschüttungsvolumen keinen Rückschluss auf den in dem jeweiligen Geschäftsjahr erwirtschafteten Gewinn. § 69 verringert diese zeitlichen Inkongruenzen innerhalb eines Vierjahreszeitraums.

Zu Absatz 1

Absatz 1 gewährt der berichtspflichtigen Geschäftseinheit ein jährliches Wahlrecht. Dessen Ausübung hat zur Folge, dass die nach Absatz 2 ermittelte fiktive Anrechnungssteuer zu den angepassten erfassten Steuern der Geschäftseinheit (nach § 42) hinzugerechnet werden.

Innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets kann das Wahlrecht nach Satz 2 nur einheitlich ausgeübt werden, sodass es innerhalb dessen auf alle dort belegenen Geschäftseinheiten anzuwenden ist.

Nach Satz 3 in Verbindung mit § 75 Absatz 1 gilt das Wahlrecht jeweils für ein Geschäftsjahr und wird automatisch erneuert, sofern die berichtspflichtige Geschäftseinheit das Wahlrecht nicht am Ende des Geschäftsjahres widerruft.

Zu Absatz 2

Aus Absatz 2 ergibt sich der Betrag, in dessen Höhe eine fiktive Anrechnungssteuer hinzugerechnet werden kann. Hierzu stehen zwei mögliche Rechenwege zur Verfügung, von dem jeweils der gewählt werden muss, der den niedrigeren Betrag ergibt.

Zum einen (Nummer 1) kann dies der Betrag an angepassten erfassten Steuern, der notwendig ist, um den nach § 51 Absatz 1 Satz 2 berechneten effektiven Steuersatz für das Steuerhoheitsgebiet für das Geschäftsjahr auf den Mindeststeuersatz anzuheben, sein.

Zum anderen (Nummer 2) kann sich der Betrag der fiktiven Anrechnungssteuer ergeben aus dem Betrag an Steuern, der fällig gewesen wäre, wenn die in dem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten ihren gesamten Gewinn, der einem berücksichtigungsfähigen Ausschüttungssteuersystem unterliegt, in diesem Geschäftsjahr ausgeschüttet hätten. Wenn also der Mindeststeuer-Gewinn in einem Geschäftsjahr die Erträge, die ausgeschüttet werden und besteuert werden könnten übersteigen würde, wäre die fiktive Anrechnungssteuer auf den zuletzt genannten Betrag begrenzt. Mit anderen Worten: Der Betrag an Steuern, der anfallen würde, wenn die Gewinne in dem Geschäftsjahr ausgeschüttet würden.

Durch die Begrenzung in Nummer 2 wird sichergestellt, dass die fiktive Anrechnungssteuer nicht den Betrag an Steuern übersteigt, der anfallen würde, wenn alle Gewinne im Geschäftsjahr der Erwirtschaftung ausgeschüttet würden. Hierdurch soll die Regelung zum Nachversteuerungskontoverlustvortrag nicht beeinträchtigt werden. Daher ermittelt sich der Betrag in Nummer 2 ohne Berücksichtigung eines offenen Saldos nicht ausgeschütteter Gewinne der Geschäftseinheiten im Steuerhoheitsgebiet zum Ende des vorangegangenen Geschäftsjahres.

Zu Absatz 3

Zu Satz 1

Um nachzuvollziehen in welcher Höhe eine fiktive Anrechnungssteuer innerhalb der vierjährigen Periode ermittelt wurde, ist ein Nachversteuerungskonto zu bilden. Dieses Nachversteuerungskonto ist für jedes Geschäftsjahr, auf das das Wahlrecht nach Absatz 1 Anwendung findet, zu bilden. Diese Nachversteuerungskonten müssen den Steuerbehörden, die eine PES, SES oder NES erheben, zur Ermittlung einer fiktiven Anrechnungssteuer zur Verfügung gestellt werden.

Da sich das Wahlrecht nach Absatz 1 Satz 2 auf alle Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet erstreckt (jurisdictional blending), ist ein Nachversteuerungskonto für alle Geschäftseinheiten innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets zu führen. Dies stellt auch sicher, dass bei einer Konsolidierung oder Gruppenbesteuerung die ausgeglichenen Gewinne oder Verluste in dem Nachversteuerungskonto berücksichtigt werden.

Zu Satz 2

Das Nachversteuerungskonto wird jedes Geschäftsjahr in Höhe der nach Absatz 2 ermittelten fiktiven Anrechnungssteuer erhöht. Diese jährlichen Erhöhungen können nach den in den Nummer 1 bis 3 des Satzes 3 aufgeführten Beträgen gemindert werden.

Zu Satz 3

Die Nachversteuerungskonten werden durch die in den Nummern 1 bis 3 aufgeführten Beträge in chronologischer Reihenfolge gemindert. Die Minderung erfolgt am Ende jedes Geschäftsjahres und betrifft die offenen Salden früherer Geschäftsjahre. Die Minderung beginnt bei dem ältesten gebildeten Konto. Die Salden können nicht unter null sinken.

Zu Nummer 1

Nach Nummer 1 sinkt der offene Saldo in der Höhe auf Ausschüttungen entrichteten Steuern. Die betrifft sowohl tatsächlich vorgenommene Ausschüttungen als auch Steuern auf fiktive Ausschüttungen. Da der Betrag nach Nummer 1 anhand der Steuer auf Ausschüttungen bemessen wird, haben Änderungen des Steuersatzes hierauf einen unmittelbaren Einfluss. Wenn beispielsweise der Steuersatz auf fiktive Ausschüttung gesenkt wird, ist ein höherer Ausschüttungsbetrag erforderlich, um durch Nummer 1 eine potentielle Nachversteigerung zu verhindern. Andersherum gilt dies auch, sodass ein angehobener Steuersatz dazu führt, dass ein geringerer Ausschüttungsbetrag erforderlich, um durch Nummer 1 eine potentielle Nachversteigerung zu verhindern.

Zu Nummer 2

Daneben verringert sich der Betrag des Nachversteuerungskontos um das Produkt aus der Verrechnung von Mindeststeuer-Gesamtverlust und Mindeststeuersatz. Im Sinne des jurisdictional blending werden hierfür alle Geschäftseinheiten innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets gemeinsam betrachtet.

Weil das Nachversteuerungskonto nur für fiktive Ausschüttungen gebildet wird und nicht für alle Erträge, muss auch der Mindeststeuer-Gesamtverlust in einen äquivalenten negativen Ausschüttungssteuerbetrag übertragen werden. Aus diesem Grunde wird der Mindeststeuer-Gesamtverlust mit dem Mindeststeuersatz multipliziert und nur dessen Produkt mit dem offenen Saldo des Nachversteuerungskontos verrechnet. Durch Nummer 2 wird ein Verlustrücktrag in einem Ausschüttungssteuersystem ermöglicht. Ein Verlustrücktrag ist notwendig, weil diese Verluste ausschüttungsfähige Gewinne, also die Fähigkeit einer Geschäftseinheit zu versteuernde Dividenden zu verteilen, ausgleichen.

Zu Nummer 3

Schließlich verringert sich der offene Saldo eines Nachversteuerungskontos um einen nach Absatz 4 gebildeten Nachversteuerungskontoverlustvortrag.

Zu Absatz 4

Sofern der Betrag nach Absatz 3 Nummer 2 den offenen Saldo aller Nachversteuerungskonten übersteigt in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet übersteigt, also ein Verlust übrigbleibt, ist hierfür ein Nachversteuerungskontoverlustvortrag zu bilden. Auch dieser Nachversteuerungskontoverlustvortrag gilt im Sinne des jurisdictional blending für alle Geschäftseinheiten innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets. Dieser Nachversteuerungskontoverlustvortrag ist in den nachfolgenden Geschäftsjahren als Minderung der Nachversteuerungskonten heranzuziehen. Soweit ein Nachversteuerungskontoverlustvortrag berücksichtigt werden kann, ist dieser gemindert.

Wenn eine Geschäftseinheit eine Unternehmensgruppe verlässt oder im Wesentlichen alle Vermögenswerte aus der Unternehmensgruppe heraus oder aus dem Steuerhoheitsgebiet veräußert werden, muss der Nachversteuerungskontoverlustvortrag um den der Geschäftseinheit zurechenbaren Betrag gemindert werden.

Zu Absatz 5

Nach Absatz 5 müssen der effektive Steuersatz sowie die Ergänzungssteuer neu berechnet werden. Dies ist der Fall, wenn das Nachversteuerungskonto noch einen offenen Saldo aufweist, also nicht auf null gesenkt worden ist. Der Zeitpunkt dieser Betrachtung fällt auf den letzten Tag des vierten Geschäftsjahres nach dem Geschäftsjahr, für das das Konto gebildet wurde. Damit wird das Wahlrecht zeitlich begrenzt; auch wenn es nach vier Jahren weiterhin erneut jährlich ausgeübt werden kann, erfolgt die Verrechnung der offenen Salden des Nachversteuerungskontos mit den Beträgen nach Absatz 3 ausschließlich innerhalb eines vier Jahre umfassenden Zeitraums.

Die nach Absatz 5 erforderliche Neuberechnung erfolgt, indem die angepassten Steuern des jeweiligen Geschäftsjahres um den noch offenen Saldo des jeweiligen Geschäftsjahres reduziert werden. Im Ergebnis soll die Ergänzungssteuerschuld bei Ausübung des Wahlrechts ebenso so hoch sein, wie sie es bei einer unmittelbaren Besteuerung der Ausschüttungen gewesen wäre.

Zu Absatz 6

Absatz 6 stellt sicher, dass Zahlungen für Steuern auf tatsächliche oder fiktive Ausschüttungen nicht sowohl das Nachversteuerungskonto als auch den Betrag der angepassten erfassten Steuern mindern. Daher werden nur Steuern auf Ausschüttungen, die einen offenen Saldo auf dem Nachversteuerungskonto übersteigen, als angepasste erfasste Steuern berücksichtigt. Steuern, die in einem zulässigen Ausschüttungssteuersystem für nicht erwerbsbezogene Aufwendungen gezahlt werden, sind daneben jedoch weiterhin erfasste Steuern im Sinne des vierten Teils.

Zu Absatz 7**Zu Nummer 1**

Wenn eine Geschäftseinheit eine Unternehmensgruppe verlässt oder im Wesentlichen alle Vermögenswerte aus der Unternehmensgruppe heraus oder aus dem Steuerhoheitsgebiet veräußert werden müssen der effektive Steuersatz und die Ergänzungssteuer in Bezug auf das betroffene Steuerhoheitsgebiet für jedes vorangegangene Geschäftsjahr neu berechnet werden. Absatz 7 hat keine allgemeine Steuerpflicht für die Veräußerung von Vermögenswerten zur Folge. Damit übereinstimmend ist Absatz 7 nicht von der Anwendbarkeit der Übertragung im Rahmen der Mindeststeuer-Reorganisation nach § 64 abhängig.

Die Neuberechnung geschieht nach Nummer 1 im Sinne der Prinzipien des § 55, indem der Betrag der angepassten erfassten Steuern für das Geschäftsjahr um den Saldo des Nachversteuerungskontos gemindert wird.

Zu Nummer 2

Wenn die Neuberechnung nach Nummer 1 einen zusätzliche Ergänzungssteuerbetrag zur Folge hat, wird dieser Betrag mit der Nachversteuerungsquote nach Absatz 8 multipliziert. Das Produkt dieser Multiplikation wird dann in die zusätzliche Ergänzungssteuer im laufenden Jahr einbezogen. Wenn die die Unternehmensgruppe verlassende Geschäftseinheit in dem Geschäftsjahr einen Mindeststeuer-Verlust vorweist, beträgt die Nachversteuerungsquote für das Geschäftsjahr null, sodass keine Nachversteuerung für dieses Geschäftsjahr erforderlich ist.

Nach Anwendung des Absatzes 7 müssen das Nachversteuerungskonto, der Mindeststeuer-Gewinn in dem Steuerhoheitsgebiet, die angepassten erfassten Steuern und der substanzbasierte Freibetrag des jeweiligen Geschäftsjahres, für das ein Nachversteuerungskonto besteht, angepasst werden. Die Anpassung erfolgt in Form einer Minderung unter Anwendung der Nachversteuerungsquote. Dies erfolgt, indem jeder dieser anpassungsbedürftigen Werte mit der Nachversteuerungsquote multipliziert wird. Das Ergebnis dessen wird anschließend gemindert um oder multipliziert mit der Differenz zwischen 1,0 und der Nachversteuerungsquote (in der Form einer Dezimalzahl). Hierdurch wird sichergestellt, dass nachfolgende Anpassungen des Nachversteuerungskontos bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes und der Ergänzungssteuer am Ende einer Vier-Jahres-Periode voll berücksichtigt werden.

Zu Absatz 8

Absatz 8 enthält die Vorschriften zur Ermittlung der Nachversteuerungsquote. Diese ergibt sich geschäftsjährlich aus dem Verhältnis des Mindeststeuer-Gewinns der Geschäftseinheit zum Netto-Gewinn des Steuerhoheitsgebiets.

Der Mindeststeuer-Gewinn der Geschäftseinheit meint die Summe der nach dem dritten Teil ermittelten Mindeststeuer-Gewinne der Geschäftseinheit, die die Unternehmensgruppe verlässt. Der Netto-Gewinn des Steuerhoheitsgebiets ist die Summe der nach § 51 ermittelten Mindeststeuer-Gesamtgewinne des Steuerhoheitsgebiets für jedes der Geschäftsjahre. Beide Werte des Bruchs beziehen sich auf jedes der Geschäftsjahre, auf die sich die Nachversteuerungskonten für fiktive Ausschüttungen für das Steuerhoheitsgebiet beziehen. Wenn die ausscheidende Geschäftseinheit einen Mindeststeuer-Verlust für ein Geschäftsjahr, für das ein Nachversteuerungskonto gebildet wurde, aufweist, werden weder der Mindeststeuer-Verlust noch das Nachversteuerungskonto für die Ermittlung der Nachversteuerungsquote berücksichtigt.

Zu Abschnitt 3 (Besonderheiten bei Investmenteinheiten)

Investmenteinheiten, die eine oberste Muttergesellschaft sind, sind vom Anwendungsbereich dieses Gesetzes ausgeschlossen, da sie keine Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe sind. Der Gewinn einer Investmenteinheit wird jedoch im Abschluss der Unternehmensgruppe konsolidiert und somit in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes involviert. Die §§ 70 bis 72 enthalten deswegen Sondervorschriften für Investmenteinheiten (§ 7 Absatz 18).

§ 70 enthält die Vorschriften zur Berechnung des effektiven Steuersatzes für Investmenteinheiten. Die Norm findet Anwendung, sofern die Einheiten nicht von ihren Wahlrechten nach §§ 71 und 72 Gebrauch gemacht haben. Regelmäßig wird der Gewinn von Investmenteinheiten nicht oder nur kaum auf der Ebene der Einheiten versteuert, sodass sie steuerlich transparent sind. Nach § 70 werden der effektive Steuersatz und der Ergänzungssteuerbetrag unter isolierter Betrachtung der betroffenen Investmenteinheiten berechnet. Die Vorschrift stellt außerdem sicher, dass Minderheitsanleger nicht zur Abgabe eines Ergänzungssteuerbetrags verpflichtet werden. Daher werden der effektive Steuersatz und der Ergänzungssteuerbetrag nur berechnet, soweit sie der Unternehmensgruppe zurechenbar sind.

§ 70 enthält ein Wahlrecht für Investmenteinheiten, nach dessen Ausübung diese als steuertransparente Einheiten behandelt werden. Sofern Investmenteinheiten bereits steuertransparent im Sinne dieses Gesetzes sind, ist die Ausübung dieses Wahlrechts nicht erforderlich. Das Wahlrecht nach § 70 hat zur Folge, dass die betroffenen Einheiten steuerlich transparent sind und eine isolierte Ermittlung ihres effektiven Steuersatzes oder Ergänzungssteuerbetrags nicht nach § 70 erforderlich ist.

Während sich das Wahlrecht nach § 71 auf die gesamte Investmenteinheit bezieht, gilt das Wahlrecht nach § 72 für den jeweiligen Anleger. Nach § 72 kann ein Anleger insbesondere (fiktive) Ausschüttungen einer Investmenteinheiten in die Ermittlung seines Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts einbeziehen.

Zu § 70 (Berechnung des effektiven Steuersatzes für Investmenteinheiten)

Zu Absatz 1

§ 70 findet Anwendung für Investmenteinheiten (§ 7 Absatz 18), die keine steuertransparente Einheiten (§ 7 Absatz 32) sind. Soweit eine Investmenteinheit teilweise steuertransparent oder teilweise umgekehrt hybrid ist, findet Absatz 1 nur insoweit Anwendung, als sie nach dem Steuerrecht des Steuerhoheitsgebiets des Anlegers nicht als transparente Einheit zu beurteilen ist.

Zu Absatz 2

Aus Absatz 2 ergibt sich die Berechnungsmethode des effektiven Steuersatzes einer erfassten Investmenteinheit. Der effektive Steuersatz wird danach separat von anderen Geschäftseinheiten in demselben Steuerhoheitsgebiet berechnet. Mit anderen Worten werden der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust und der Betrag der erfassten Steuern nicht mit anderen Geschäftseinheiten vermischt. Wenn die Unternehmensgruppe jedoch Anteile an verschiedenen Investmenteinheiten, die in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, hält, wird deren effektiver Steuersatz gemeinsam berechnet.

Der effektive Steuersatz ergibt sich nach Satz 2, indem der Betrag der angepassten erfassten Steuern der Investmenteinheit durch den der Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteil des nach dem dritten Teil bestimmten Mindeststeuer-Gewinns dieser Investmenteinheit geteilt wird.

Der Betrag der angepassten erfassten Steuern der Investmenteinheit ergibt sich nach Satz 3 aus der Anwendung der §§ 42 bis 46. Zusätzlich sind die der Investmenteinheit nach § 47 zuzurechnenden erfassten Steuern in diesen

Betrag einzubeziehen. Die angepassten erfassten Steuern umfassen ausschließlich Steuern, die auf Gewinne entfallen, die zu dem der Unternehmensgruppe zuzurechnenden Anteil am Mindeststeuer-Gewinn der Investmenteinheit gehören. Dieser Anteil wird in Satz 5 definiert. Danach ermittelt sich der Anteil unter Anwendung des § 8 Absatz 2, wobei nur Beteiligungen berücksichtigt werden, für die kein Wahlrecht nach § 71 oder 72 ausgeübt wurde. Somit ist ausgeschlossen, dass Steuern sowohl nach § 70 als auch nach § 71 oder 72 (also doppelt) erfasst werden. Aus Satz 6 ergibt sich die auf das Steuerhoheitsgebiet bezogene Betrachtungsweise, nach der alle in demselben Steuerhoheitsgebiet belegenen Investmenteinheit zusammengenommen werden (jurisdictional blending).

Zu Absatz 3

Absatz 3 regelt die Berechnung des substanzbasierten Freibetrags.

Zu § 71 (Steuertransparenzwahlrecht für Investmenteinheiten)

Anstelle des Besteuerungsregimes nach § 70 kann auf Antrag der berichtspflichtigen Gesellschaft für Investmenteinheiten eine Behandlung als steuertransparente Einheit erfolgen, soweit der gruppenzugehörige Gesellschafter einer Besteuerung der Einkünfte aus der Beteiligung an diesen Geschäftseinheiten zum Marktwert oder ähnlichen Regelung, die auf der jährlichen Anpassung des Zeitwerts beruht, unterliegt oder es sich bei der Investmenteinheit um eine regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit handelt. Dies setzt gleichzeitig Punkt 3.6. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu § 72 (Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen von Investmenteinheiten)

§ 72 sieht eine weitere alternative Besteuerungsmöglichkeit von Investmenteinheiten und Versicherungsinvestmenteinheiten im Sinne eines Ausschüttungsregimes vor. Sofern von der Investmenteinheiten und Versicherungsinvestmenteinheiten niedrig besteuerte erwirtschafteten Erträge innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren ausgeschüttet und vom gruppenzugehörigen Gesellschafter mindestens zum Mindeststeuersatz besteuert werden, kann das Anfallen eines Steuererhöhungsbetrags verhindert werden. Zu den Ausschüttungen zählen auch ausschüttungsgleiche Erträge.

Zu Teil 8 (Administration)

Der achte Teil beinhaltet Vorschriften zur Administration der Mindeststeuer.

Grundlage ist dabei der sogenannte Mindeststeuer-Bericht. Der erste Abschnitt regelt, wer zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts verpflichtet ist (§ 73) und welche Angaben dieser zu enthalten hat (§ 74).

Der zweite Abschnitt enthält allgemeine Bestimmungen für die Ausübung der in diesem Gesetz vorgesehenen Wahlrechte (§ 75).

Der dritte Abschnitt sieht Erleichterungen für bestimmte Konstellationen vor. Solche „Safe-Harbour-Regelungen“ gelten für Steuerhoheitsgebiete, die eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer erheben (§ 77) sowie für unwesentliche Geschäftseinheiten (§ 78).

Zu Abschnitt 1 (Mindeststeuer-Bericht)

Zu § 73 (Abgabeverpflichtung)

Zu Absatz 1

Die Vorschrift regelt, wer zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts verpflichtet ist. Die Verpflichtung zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts steht selbstständig neben der Steuererklärungspflicht nach § 91. Es handelt sich bei dem Mindeststeuer-Bericht um eine Mitwirkungspflicht in Sinne des § 93 der Abgabenordnung, die durch die Vorgaben dieses Gesetzes konkretisiert wird. Der Mindeststeuer-Bericht ist also weder Steuererklärung noch Grundlagenbescheid.

Satz 1 bestimmt, dass grundsätzlich jede nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit verpflichtet ist, den Mindeststeuer-Bericht für das Geschäftsjahr dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Transparente Einheiten, die keine obersten Muttergesellschaften sind, sind nicht zur Übermittlung verpflichtet, da sie als staatenlos anzusehen und daher nicht im Inland belegen sind. Einheiten, die als Joint Venture im Konzernabschluss behandelt

werden, sind ebenfalls nicht zur Übermittlung verpflichtet, da sie keine Geschäftseinheiten sind. Betriebsstätten hingegen sind zur Abgabe verpflichtet, da sie Geschäftseinheiten sind.

Verfügt eine Unternehmensgruppe, die die Umsatzgrenze erreicht, über mehrere Geschäftseinheiten im Inland, ist jede dieser Geschäftseinheiten abgabepflichtet. Satz 2 enthält insoweit jedoch eine bedeutende Erleichterung. Sind mehrere Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe nach § 1 steuerpflichtig, kann eine dieser Geschäftseinheiten den Mindeststeuer-Bericht im Auftrag der übrigen Geschäftseinheiten übermitteln. Durch eine solche Übermittlung tritt auch gegenüber den übrigen nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheiten dieser Unternehmensgruppe Erfüllung ein.

Satz 3 trägt dem Umstand Rechnung, dass die Abgabepflichtung der übrigen Geschäftseinheiten nur und erst entfällt, wenn die beauftragte Geschäftseinheit im Sinne des Satzes 2 den Mindeststeuer-Bericht tatsächlich übermittelt. Unterbleibt die Übermittlung, bleibt die Abgabepflichtung der übrigen nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheiten – für deren Erfüllung die Frist des Absatzes 3 gilt – weiter bestehen. Satz 3 begegnet dieser Problematik, indem er für die übrigen Geschäftseinheiten, die auf die fristgerechte Übermittlung durch die beauftragte Geschäftseinheit vertrauen durften, eine besondere Übermittlungsfrist vorsieht. Kommt die beauftragte Geschäftseinheit der Übermittlungspflicht nicht fristgerecht, das heißt innerhalb der Frist des Absatzes 3, nach, haben die übrigen Geschäftseinheiten ihre Abgabepflichtung innerhalb eines Monats nach Kenntnis von der Nichtübermittlung zu erfüllen.

Die Abgabepflichtung des Mindeststeuer-Berichts ist beim Bundeszentralamt für Steuern angesiedelt, da die Behörde für den grenzüberschreitenden Informationsaustausch zuständig ist. Das Bundeszentralamt für Steuern nimmt einerseits von Behörden eingehende Mindeststeuer-Berichte entgegen und leitet die Mindeststeuer-Berichte von inländischen Unternehmensgruppen an die zuständigen ausländischen Behörden weiter. Die Abgabe der Mindeststeuererklärung erfolgt hingegen beim örtlich zuständigen Finanzamt (vgl. § 91).

Zu Absatz 2

Nach Satz 1 kann die Abgabepflichtung einer nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheit auch entfallen, wenn eine nicht im Inland belegene und damit nicht nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit der Unternehmensgruppe den Mindeststeuer-Bericht abgibt. Dies setzt zum einen voraus, dass entweder die oberste Muttergesellschaft oder eine von ihr beauftragte Geschäftseinheit in ihrem jeweiligen Belegenheitsstaat den Mindeststeuer-Bericht tatsächlich abgegeben hat (Satz 1 Nummer 1). Zum anderen muss nach Satz 1 Nummer 2 der Belegenheitsstaat aufgrund einer wirksamen völkerrechtlichen Vereinbarung verpflichtet sein, der Bundesrepublik Deutschland Mindeststeuer-Berichte für das betreffende Geschäftsjahr im Rahmen des automatischen Informationsaustausches zu übermitteln. Als völkerrechtliche Vereinbarung kommen zweiseitige Abkommen oder mehrseitige Übereinkommen in Betracht. Die völkerrechtliche Vereinbarung ist wirksam, wenn sie im zwischenstaatlichen Verhältnis Anwendung findet, was grundsätzlich auch die innerstaatliche Anwendung voraussetzt. Die Vereinbarung muss nicht einen gegenseitigen Informationsaustausch vorsehen; ausreichend ist es, wenn der Belegenheitsstaat nicht reziprok zur Übermittlung von Informationen an die zuständige Behörde der Bundesrepublik Deutschland verpflichtet ist. Zum jetzigen Zeitpunkt hat die Bundesrepublik Deutschland noch keine Vereinbarungen im Sinne der Norm geschlossen.

Auch im Fall des Satzes 1 entfällt die in Absatz 1 Satz 1 enthaltene Abgabepflichtung einer nach § 1 steuerpflichtigen Geschäftseinheit erst, wenn der Mindeststeuer-Bericht – im Belegenheitsstaat der betreffenden Geschäftseinheit – tatsächlich abgegeben wurde. Vor diesem Hintergrund erklärt Satz 2 die Vorschrift des Absatzes 1 Satz 2 für entsprechend anwendbar, da insoweit eine ähnliche Interessenslage besteht.

Zu Absatz 3

Absatz 3 konkretisiert die nach Absatz 1 Satz 1 bestehende Abgabepflichtung, indem er Form und Frist der Übermittlung festlegt.

Satz 1 sieht dabei vor, dass der Mindeststeuer-Bericht im Regelfall spätestens 15 Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln ist.

Satz 2 normiert eine besondere Frist für den Fall, dass eine Geschäftseinheit erstmalig nach § 1 steuerpflichtig wird und daher nach Absatz 1 Satz 1 abgabepflichtet ist. Abweichend von Satz 1 hat die Übermittlung in diesem Fall erstmals ein Mindeststeuer-Bericht zu erstellen ist. Diese gegenüber dem Grundfall längere Frist trägt

dem Umstand Rechnung, dass insbesondere die erstmalige Erstellung und Übermittlung eines Mindeststeuer-Berichts eine entsprechende Vorlaufzeit erfordert.

Satz 3 schreibt vor, dass die Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch erfolgen muss.

Zu Absatz 4

Absatz 4 enthält Vorgaben zur Verarbeitung des Mindeststeuer-Berichts durch das Bundeszentralamt für Steuern.

Satz 1 sieht vor, dass das Bundeszentralamt für Steuern alle ihm zugegangenen Mindeststeuer-Berichte an das jeweils zuständige Finanzamt übermittelt. Die Vorschrift trägt dem Umstand Rechnung, dass die Durchführung des Besteuerungsverfahrens nicht dem Bundeszentralamt für Steuern, sondern dem nach § 92 zuständigen Finanzamt obliegt. Indem Satz 1 die Übermittlung auf die dem Bundeszentralamt für Steuern zugegangenen Mindeststeuer-Berichte erstreckt, erfasst die Vorschrift sowohl die Mindeststeuer-Berichte, die dem Bundeszentralamt für Steuern von einer nach Absatz 1 Satz 1 abgabeverpflichteten Geschäftseinheit übermittelt wurden als auch jene Mindeststeuer-Berichte, die das Bundeszentralamt für Steuern in seiner Funktion als zuständige Behörde auf dem Gebiet der steuerlichen Amtshilfe (vgl. § 5 Satz 1 Nummer 5 des Finanzverwaltungsgesetzes) aufgrund einer wirksamen völkerrechtlichen Vereinbarung von einem anderen Belegenheitsstaat erhalten hat. Zum jetzigen Zeitpunkt hat die Bundesrepublik Deutschland noch keine völkerrechtlichen Vereinbarungen im Sinne der Norm geschlossen.

Satz 2 regelt die Übermittlung an ausländische Stellen. Enthält ein dem Bundeszentralamt nach Absatz 1 übermittelter Mindeststeuer-Bericht Angaben im Sinne des § 74 für ein anderes Steuerhoheitsgebiet, übermittelt das Bundeszentralamt für Steuern diesen an die zuständige Behörde des anderen Steuerhoheitsgebiets, sofern die Bundesrepublik Deutschland und dieses Steuerhoheitsgebiet aufgrund einer innerstaatlichen anwendbaren völkerrechtlichen Vereinbarung zum gegenseitigen automatischen Austausch von Informationen zu Mindeststeuer-Berichten zwischen ihren zuständigen Behörden verpflichtet sind. Zum jetzigen Zeitpunkt hat die Bundesrepublik Deutschland noch keine völkerrechtlichen Vereinbarungen im Sinne der Norm geschlossen.

Satz 3 legt fest, dass das Bundeszentralamt für Steuern die ihm von den zuständigen Behörden der in Satz 2 genannten Vertragsstaaten übermittelten Mindeststeuer-Berichte entgegennimmt. Zum jetzigen Zeitpunkt hat die Bundesrepublik Deutschland noch keine völkerrechtlichen Vereinbarungen im Sinne der Norm geschlossen.

Satz 4 enthält die Befugnis des Bundeszentralamts für Steuern, die Mindeststeuer-Berichte im Rahmen der ihm gesetzlich übertragenen Aufgaben auszuwerten.

Satz 5 sieht vor, dass das Bundeszentralamt für Steuern die ihm zugegangenen Mindeststeuer-Berichte speichert. Die gespeicherten Mindeststeuer-Berichte sind mit Ablauf des 15. Jahres, das dem Jahr der Übermittlung folgt, zu löschen. Die Speicherung ist zwingend erforderlich. Es muss bis zum Abschluss von Betriebsprüfungen und auch bei Einspruchsverfahren zwingend nachverfolgt werden können, welcher Mindeststeuer-Bericht bei welcher Behörde (beim Bundeszentralamt für Steuern oder einer ausländischen Behörde) eingereicht worden ist. Außerdem ist sicherzustellen, dass die Informationen bis zum Ablauf der Verjährungsfristen der Abgabenordnung (§ 169 der Abgabenordnung) verfügbar sind.

Bei der Sammlung und Verarbeitung der Daten ist § 88a der Abgabenordnung zu beachten.

Zu § 74 (Inhalt des Mindeststeuer-Berichts)

§ 74 bestimmt, welche Angaben der Mindeststeuer-Bericht enthalten muss.

Nummer 1 schreibt vor, dass der Mindeststeuer-Bericht eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Auflistung aller Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe einschließlich deren Steuernummern (soweit vorhanden) enthalten muss. Anzugeben ist zudem, wie diese Geschäftseinheiten nach diesem Gesetz zu qualifizieren sind (beispielsweise in Teileigentum stehende Muttergesellschaft, Joint Venture, Joint-Venture-Tochtergesellschaft, Investmenteinheit, transparente Einheit oder Betriebsstätte).

Nummer 2 sieht vor, dass der Mindeststeuer-Bericht darüber hinaus eine Übersicht über die Konzernstruktur der Unternehmensgruppe enthalten muss. Aus dieser Übersicht muss sich insbesondere ergeben, welche Geschäftseinheiten Kontrollbeteiligungen an anderen Geschäftseinheiten halten. In dieser Übersicht sind zudem auch etwa-

ige zur Unternehmensgruppe gehörende ausgeschlossene Einheiten aufzuführen. Letztere sind keine Geschäftseinheiten und daher in der Auflistung nach Nummer 1 nicht enthalten. Ändert sich die Konzernstruktur im Laufe des Geschäftsjahres, muss die Übersicht diese Änderungen entsprechend ausweisen.

Nummer 3 Buchstabe a normiert, dass der Mindeststeuer-Bericht die notwendigen Angaben zur Berechnung des effektiven Steuersatzes für jedes Steuerhoheitsgebiet und der Ergänzungssteuerbeträge für jede Geschäftseinheit enthalten muss. Welche Angaben insoweit notwendig sind, ergibt sich insbesondere aus den Vorschriften des fünften Teils. Der Bericht muss dabei auch die der Berechnung zugrundeliegenden Einzelangaben enthalten. Für die Berechnung des effektiven Steuersatzes für ein Steuerhoheitsgebiet ist daher nicht bloß der jeweilige Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern sowie der Mindeststeuer-Gesamtgewinn anzugeben, sondern auch der Mindeststeuer-Jahresüberschuss beziehungsweise Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag der in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten, die Hinzurechnungen und Kürzungen im Sinne des § 18 sowie die Beträge der angepassten erfassten Steuern der einzelnen Geschäftseinheiten.

Nummer 3 Buchstabe b bestimmt, dass der Mindeststeuer-Bericht zudem die notwendigen Angaben zur Berechnung der Ergänzungssteuerbeträge eines Mitglieds einer Joint-Venture-Gruppe im Sinne des § 65 Absatz 6 enthalten muss. Die Sonderregelung ist notwendig, da ein Joint Venture und seine Tochtergesellschaften keine Geschäftseinheiten sind und daher nicht bereits von Nummer 3 Buchstabe a erfasst werden.

Nummer 3 Buchstabe c sieht vor, dass der Mindeststeuer-Bericht ebenfalls die zur Berechnung der Primärerergänzungssteuerbeträge für jedes Steuerhoheitsgebiet sowie der nach der Sekundärerergänzungssteuerregelung den einzelnen Steuerhoheitsgebieten zuzurechnenden Anteile am Gesamtbetrag der Steuererhöhungsbeträge notwendigen Angaben enthalten muss. Welche Angaben insoweit notwendig sind, ergibt sich insbesondere aus dem zweiten Teil.

Nummer 4 schreibt vor, dass im Mindeststeuer-Bericht zudem die ausgeübten Wahlrechte aufgelistet werden müssen.

Zu Abschnitt 2 (Wahlrechte)

Zu § 75 (Wahlrechte)

§ 75 enthält allgemeine Vorschriften für die Ausübung der dort genannten Wahlrechte.

Zu Absatz 1

Satz 1 bestimmt, dass die in den § 34 Absatz 1, § 48 Absatz 7, § 50 Absatz 4, § 54 Absatz 1, § 56 Absatz 2 und § 69 Absatz 1 genannten Wahlrechte jeweils für ein Geschäftsjahr gelten.

Satz 2 legt fest, dass sich die in Satz 1 genannten Wahlrechte automatisch für die Dauer eines weiteren Geschäftsjahrs erneuern, wenn die berichtspflichtige Geschäftseinheit das Wahlrecht nicht mit Wirkung zum Ende des Geschäftsjahres widerruft. Ein einmal ausgeübtes Wahlrecht gilt daher so lange, bis es aktiv widerrufen wird.

Zu Absatz 2

Satz 1 bestimmt, dass die in § 5 Absatz 3, § 32 Absatz 1, § 33 Absatz 1, § 35 Absatz 1, § 37 Absatz 1, § 38 Absatz 1, § 71 Absatz 1 und § 72 Absatz 1 genannten Wahlrechte jeweils für fünf Geschäftsjahre gelten. Der Fünfjahreszeitraum beginnt dabei mit dem Geschäftsjahr, in dem das Wahlrecht ausgeübt wurde.

Satz 2 sieht vor, dass sich die in Satz 1 genannten Wahlrechte automatisch für die Dauer von fünf Geschäftsjahren erneuern, wenn die berichtspflichtige Geschäftseinheit das Wahlrecht nicht mit Wirkung zum Ende des Fünfjahreszeitraums widerruft.

Satz 3 legt fest, dass der Widerruf eines Wahlrechts ebenfalls für fünf Geschäftsjahre bindet. Widerruft die berichtspflichtige Geschäftseinheit eines der in Satz 1 genannten Wahlrechte, ist sie mithin für fünf Geschäftsjahre an der erneuten Ausübung gehindert. Der Widerruf des Wahlrechts bindet für fünf Geschäftsjahre beginnend mit dem Geschäftsjahr, das auf das Ende des Fünfjahreszeitraums folgt, für das das Wahlrecht nach Satz 1 letztmals in Anspruch genommen wurde.

Zu Absatz 3

Absatz 3 regelt das Verfahren zur Inanspruchnahme von Wahlrechten. Danach erfolgt die Ausübung der in den Absätzen 1 und 2 genannten Wahlrechte durch Erklärung gegenüber der zuständigen Behörde desjenigen Steuerhoheitsgebiets, in dem die berichtspflichtige Geschäftseinheit belegen ist.

Zu Abschnitt 3 (Safe-Harbour-Regelungen)

Die in den §§ 77, 78 und 81 bis 84 enthaltenen Safe-Harbour-Regelungen sollen die Anwendung der Vorschriften dieses Gesetzes vereinfachen und tragen dazu bei, sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung unnötigen Aufwand zu vermeiden. Die Safe-Harbour-Regelungen erfassen dabei Konstellationen, in denen davon ausgegangen werden kann, dass eine Besteuerung mindestens zum Mindeststeuersatz erfolgt. Die Steuerpflichtigen können dabei in jedem Geschäftsjahr neu entscheiden, ob sie die Safe-Harbour-Regelung in Anspruch nehmen.

Zu Unterabschnitt 1 (Allgemeines)**Zu § 76 (Überprüfung der Anspruchsberechtigung)**

§ 76 enthält allgemeine Vorschriften zur Überprüfung der Anspruchsberechtigung. Diese gelten sowohl für die dauerhaften Safe-Harbour-Regelungen nach § 77 und § 78, als auch für den im neunten Teil geregelten zeitlich befristeten Safe-Harbour nach §§ 81 bis 84.

Zu Absatz 1

Absatz 1 legt fest, unter welchen Voraussetzungen die Inanspruchnahme einer der genannten Safe-Harbour-Regelungen mangels Anspruchsberechtigung zu versagen ist.

Zu Nummer 1

Nach Nummer 1 ist insoweit erforderlich, dass eine Mindeststeuer nach § 2 entstehen könnte, wenn der für das Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet berechnete effektive Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegen würde. Nummer 1 verlangt mithin zu prüfen, ob – unterstellt der effektive Steuersatz der betreffenden Unternehmensgruppe in dem Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet läge tatsächlich unter dem Mindeststeuersatz (15 Prozent) – überhaupt eine Mindeststeuer nach diesem Gesetz entstehen könnte. Dies setzt zum Beispiel eine inländische oberste Muttergesellschaft oder eine in Teileigentum stehende Muttergesellschaft voraus. Safe-Harbour-Steuerhoheitsgebiet ist dabei nach der im Einleitungssatz enthaltenen Klammerdefinition jenes Steuerhoheitsgebiet, für das die Safe-Harbour-Regelung beansprucht wird. Den Finanzbehörden ist es mithin verwehrt, einem Steuerpflichtigen die Inanspruchnahme einer Safe-Harbour-Regelung zu versagen, wenn von vornherein ausgeschlossen ist, dass eine Mindeststeuer entstehen kann, Deutschland also von einer unberechtigten Inanspruchnahme der Safe-Harbour-Regelung ohnehin nicht betroffen wäre. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die einzige nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft ist und die oberste Muttergesellschaft für das betreffende Geschäftsjahr einer anerkannten Primärer ergänzungssteuerregelung unterliegt.

Zu Nummer 2

Nach Nummer 2 ist zudem erforderlich, dass die zuständige Finanzbehörde die steuerpflichtigen Geschäftseinheiten innerhalb von 36 Monaten nach Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts unter Angaben von besonderen Gründen zum Nachweis der Anspruchsberechtigung auffordert. Erforderlich ist insoweit, dass die Finanzbehörde besondere Gegebenheiten und Umstände darlegt, die wesentliche Auswirkungen auf die Anspruchsberechtigung haben können.

Zu Nummer 3

Nummer 3 setzt schließlich voraus, dass die steuerpflichtigen Geschäftseinheiten die Anspruchsberechtigung nicht innerhalb von sechs Monaten nach der Aufforderung nachweisen. Liegen die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 vor, ergibt sich aus Nummer 3 mithin eine subjektive Beweislast der steuerpflichtigen Geschäftseinheiten. Dabei genügt es, wenn eine der steuerpflichtigen Geschäftseinheiten den Nachweis im Auftrag der übrigen steuerpflichtigen Geschäftseinheiten erbringt.

Zu Absatz 2

Absatz 2 enthält eine Anlaufhemmung für die Frist nach Absatz 1 Nummer 2. Werden der zuständigen Finanzbehörde die Gründe, die die Anspruchsberechtigung beeinträchtigen können, erst nach Eingang des Mindeststeuer-Berichts bei der zuständigen Finanzbehörde bekannt, beginnt die 36-Monats-Frist nach Absatz 1 Nummer 2 erst ab dem Zeitpunkt der Kenntniserlangung.

Zu Unterabschnitt 2 (Safe-Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer)**Zu § 77 (Anerkannte nationale Ergänzungssteuer)**

§ 77 sieht vor, dass auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit der Steuererhöhungsbetrag im Sinne des § 52 Absatz 2 für ein Steuerhoheitsgebiet auf null reduziert wird, wenn für das betreffende Geschäftsjahr eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer im Sinne des § 7 Absatz 2 in Übereinstimmung mit dem anerkannten Rechnungslegungsstandard der obersten Muttergesellschaft oder auf Grundlage der internationalen Rechnungslegungsstandards erhoben wird. Hintergrund dieser Safe-Harbour-Regelung ist, dass bereits durch die Erhebung der anerkannten nationalen Ergänzungssteuer sichergestellt ist, dass in dem betreffenden Steuerhoheitsgebiet die Steuerschuld im Hinblick auf den dortigen bereinigten Mindeststeuer-Gesamtgewinn nötigenfalls auf den Mindeststeuersatz angehoben wird.

Zu Unterabschnitt 3 (Vereinfachung für unwesentliche Geschäftseinheiten)**Zu § 78 (Wahlrecht für vereinfachte Ausgangsgrößen bei unwesentlichen Geschäftseinheiten)****Zu Absatz 1**

§ 78 enthält Erleichterungen für unwesentliche Geschäftseinheiten. Danach kann auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit eine vereinfachte Ausgangsgröße für den Mindeststeuer-Umsatz, den Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust und den Betrag der angepassten erfassten Steuern verwendet werden.

Satz 2 definiert den Begriff „unwesentliche Geschäftseinheiten“. Hierunter sind alle Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, die aufgrund von Wesentlichkeitserwägungen für das Geschäftsjahr nicht in einen durch einen externen Prüfer testierten Konzernabschluss einbezogen worden sind, zu verstehen. Ob eine Geschäftseinheit als unwesentlich angesehen werden kann, beruht sowohl auf quantitativen als auch qualitativen Erwägungen. Entscheidend ist dabei, dass die Auswirkungen ihrer Einbeziehung in den Konzernabschluss so gering wären, dass sie etwaige Entscheidungen, die auf Grundlage des Konzernabschlusses getroffen werden, vernünftigerweise nicht beeinflussen. Dies betrifft häufig Geschäftseinheiten im Stadium der Abwicklung oder mit bloß geringfügigen Aktivitäten. Deren Einbeziehung in den Konzernabschluss wäre angesichts der geringen Auswirkungen mit unverhältnismäßigen Kosten verbunden.

Zu Absatz 2

Absatz 2 regelt, welche Ausgangsgrößen zugrunde gelegt werden sollen. Ausgangspunkt ist dabei der länderbezogene Bericht der Unternehmensgruppe.

Nummer 1 bestimmt insoweit, dass der Mindeststeuer-Umsatz und der Mindeststeuer-Gewinn einer unwesentlichen Geschäftseinheit dem im länderbezogenen Bericht ausgewiesenen Umsatz dieser Geschäftseinheit, gekürzt um Gewinnausschüttungen anderer Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe und der im sonstigen Ergebnis erfassten Umsätze oder Erträge, entsprechen.

Nummer 2 Satz 1 sieht vor, dass der Betrag der angepassten erfassten Steuern einer unwesentlichen Geschäftseinheit den im länderbezogenen Bericht ausgewiesenen für dieses Geschäftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern entspricht. Nach Satz 2 fallen hierunter jedoch keine Erträge oder Aufwendungen aus der Bildung oder Auflösung aktiver und passiver latenter Steuern, Aufwendungen aus der Bildung von Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten sowie sonstige periodenfremde Steueraufwands- oder Steuerertragspositionen.

Zu Absatz 3

Absatz 3 schränkt den Anwendungsbereich des Wahlrechts ein. Danach findet das vereinfachte Berechnungsverfahren auf unwesentliche Geschäftseinheiten mit jährlichen Umsätzen von über 50 Millionen Euro nur Anwendung, wenn die Daten aus dem länderbezogenen Bericht auf einem Einzelabschluss beruhen, der auf Basis eines

anerkannten Rechnungslegungsstandards (§ 7 Absatz 4) oder eines zugelassenen Rechnungslegungsstandards (§ 7 Absatz 37) erstellt worden ist.

Zu Teil 9 (Übergangsregelungen)

Dieser Teil enthält Vorschriften zur Nutzung von Steuerattributen im Zeitpunkt der erstmaligen Steuerpflicht einer Unternehmensgruppe in Bezug zu einem Steuerhoheitsgebiet (§ 79) sowie eine Steuerbefreiung für Unternehmensgruppen in der Anfangsphase ihrer internationalen Tätigkeit (§ 80) und einen bis zum 30. Juni 2028 zeitlich befristeten CbCR-Safe-Harbour (§§ 81 bis 84).

Zu Abschnitt 1 (Erstmalige Steuerpflicht)

Zu § 79 (Steuerattribute des Übergangsjahres)

Zu Absatz 1

Absatz 1 legt grundsätzlich fest, in welchem Umfang im Übergangsjahr in den Abschlüssen der Geschäftseinheiten ausgewiesene latente Steuern bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes eines Steuerhoheitsgebiets im Übergangsjahr und den Folgejahren berücksichtigt werden können, sofern nicht vom Mindeststeuer-Verlustwahlrecht nach § 49 Gebrauch gemacht wird. Die zu Beginn des Übergangsjahres in den Abschlüssen aller Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets ausgewiesenen latenten Steuern dürfen dabei höchstens mit den unter Zugrundelegung des Mindeststeuersatzes neu berechneten latenten Steuern berücksichtigt werden, sofern nicht ohnehin der in der Finanzbuchhaltung anwendbare inländische Steuersatz (anwendbarer Steuersatz) niedriger ist. Sollte der anwendbare Steuersatz unter dem Mindeststeuersatz liegen, kann ein latenter Steueranspruch zum Mindeststeuersatz neu berechnet werden, wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen worden ist, dass dieser Anspruch auf einen Mindeststeuer-Verlust zurückzuführen ist. Sätze 4f. setzen Punkt 4.1. der vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um. Für den „Ausweis“ des latenten Steueranspruchs bleiben Auswirkungen von Ansatz- und Bewertungsanpassungen unberücksichtigt, ausgenommen jedoch der Anspruch ist grundsätzlich steuerlich nicht mehr nutzbar (zum Beispiel aufgrund einer zeitlich begrenzten Verlustvortragmöglichkeit).

Nach § 274 Absatz 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs besteht ein Wahlrecht für den Ansatz eines Überhangs an aktiven latenten Steuern in der Handelsbilanz. Wird von dem Ansatzwahlrecht in der Weise Gebrauch gemacht, dass ein Überhang an aktiven latenten Steuern in der Handelsbilanz nicht ausgewiesen wird, kann dieser für Zwecke der Mindestbesteuerung nicht in die Berechnung der effektiven Steuerlast einbezogen werden. Die Abweichung von einer bisher angewandten Ansatzmethode ist nach § 246 Absatz 3 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs in Verbindung mit § 252 Absatz 2 des Handelsgesetzbuchs in begründeten Ausnahmefällen zulässig. Nach der im Schrifttum hierzu vertretenen Auffassung kann eine Abweichung bei Änderung der rechtlichen Gegebenheiten oder zur Verfolgung steuerlicher Ziele sachlich gerechtfertigt sein (siehe etwa IDW RS HFA 38 Tz. 15). Damit die Änderung der bisher angewandten Bilanzierungspraxis für Zwecke der Mindestbesteuerung berücksichtigt werden kann, muss die Änderung spätestens im Übergangsjahr erfolgen. Der im Übergangsjahr aus der Umstellung für frühere Jahre resultierende Steuerertrag wird bei der Ermittlung der effektiven Steuerlast nicht berücksichtigt.

Zu Absatz 2

Absatz 2 schließt aktive latente Steuern von der Berücksichtigung nach Absatz 1 aus, sofern diese im Zusammenhang mit nach dem dritten Teil vom Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust ausgenommenen Bestandteilen stehen und auf einem Geschäftsvorfall beruhen, der nach dem 30. November 2021 stattfindet. Dies betrifft zum Beispiel aktive latente Steuern im Zusammenhang mit Verlustvorträgen, soweit diese auf ausgenommenen Eigenkapitalverlusten (§ 18 Nummer 3 in Verbindung mit § 21) oder auf rein steuerlichen Buchverlusten, denen keine Minderung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Erhöhung des Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags gegenübersteht, beruhen.

Zu Absatz 3

Zur Verhinderung von „Step-up-Modellen“ enthält Absatz 3 Sondervorschriften für konzern-interne Übertragungen von Vermögenswerten (außer Vorräten), die nach dem 30. November 2021 erfolgt sind. Bei diesen Übertragungen ist für Zwecke der Mindestbesteuerung von der übernehmenden Geschäftseinheit der Buchwert der veräußernden Geschäftseinheit anzusetzen und die latenten Steuern auf Basis dieses Werts zu ermitteln. Sätze 3ff.

setzen Punkt 4.2. und 4.3. vom Inclusive Framework on BEPS am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften um.

Zu Absatz 4

Absatz 4 definiert das Übergangsjahr. Nach dem Satz 1 ist Übergangsjahr das erste Geschäftsjahr, in dem die Unternehmensgruppe in Bezug zu einem Steuerhoheitsgebiet erstmals in den Anwendungsbereich nach § 1 oder einer mit der Richtlinie 2022/2523 EU vergleichbaren ausländischen Vorschrift fällt. Für die Bestimmung des Übergangsjahres ist somit auch auf die Vorschriften zur Mindestbesteuerung ausländischer Rechtsordnungen abzustellen. Nach dem Satz 2 verschiebt sich das Übergangsjahr im Sinne des Satzes 1 für den Zeitraum der Inanspruchnahme des CbCR-Safe-Harbour (§§ 81 bis 84) für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet. Diese Verschiebung des Übergangsjahres berührt jedoch nicht die Steuerpflicht oder die sonstigen Verpflichtungen nach diesem Gesetz (zum Beispiel die Verpflichtung zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts oder die Steuererklärungspflicht).

Zu Abschnitt 2 (Untergeordnete internationale Tätigkeit)

Zu § 80 (Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit)

Zu Absatz 1

Absatz 1 regelt eine Befreiung von der Mindeststeuer für Unternehmensgruppen mit untergeordneter internationaler Tätigkeit für die ersten fünf Jahre, wenn sie nur eine untergeordnete internationale Tätigkeit im Sinne des Absatzes 2 ausübt. Dies befreit sie jedoch nicht von der Abgabe des Mindeststeuer-Berichts nach § 73. Nach Satz 2 gilt die Steuerbefreiung von der Mindeststeuer nicht für einen Primärer ergänzungssteuerbetrag, soweit dieser auf von ausländischen niedrig besteuerten Geschäftseinheiten zuzurechnenden Steuererhöhungsbeträgen beruht.

Zu Absatz 2

Absatz 2 definiert den Begriff der untergeordneten internationalen Tätigkeit. Diese liegt vor, wenn die Unternehmensgruppe in nicht mehr als sechs Steuerhoheitsgebieten über Geschäftseinheiten verfügt und der Gesamtwert aller materiellen Vermögenswerte (zum Begriff vgl. § 12) aller nicht im Referenzsteuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten nicht mehr als 50 Millionen Euro beträgt. Bei der Ermittlung der Anzahl der Steuerhoheitsgebiete bleiben staatenlose Geschäftseinheiten, Joint Ventures, Joint-Venture-Tochtergesellschaften und Investmenteinheiten unberücksichtigt. Entsprechendes gilt für die Ermittlung des Gesamtwerts der materiellen Vermögenswerte.

Zu Absatz 3

Absatz 3 enthält die Definition für das Referenzsteuergebiet.

Zu Absatz 4

Absatz 4 legt den Beginn des Fünfjahreszeitraums fest. Dieser beginnt für die Primärer ergänzungssteuerregelung am 31. Dezember 2023 und für die Sekundärer ergänzungssteuerregelung am 31. Dezember 2024. Insofern kann es in einem Übergangszeitraum zu einer nur teilweisen Steuerbefreiung kommen. Für Unternehmensgruppen, die erst nach dem 31. Dezember 2024 in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes oder einer mit der Richtlinie (EU) 2022/2523 entsprechenden ausländischen Regelung fällt, beginnt der Fünfjahreszeitraum für beide Ergänzungssteuerregelungen einheitlich mit dem Beginn des Geschäftsjahres, für das die Unternehmensgruppe erstmals der Mindestbesteuerung unterliegt.

Zu Abschnitt 3 (Zeitlich befristete Übergangsregelungen)

Dieser Abschnitt enthält für eine Übergangszeit, die spätestens am 30. Juni 2028 endet, ein für Zwecke der Mindestbesteuerung spezifisches Verfahren zur Risikoanalyse bezogen auf ein Steuerhoheitsgebiet unter Verwendung qualifizierter länderbezogener Berichte (CbCR-Safe-Harbour). Bei Erfüllung einer der drei Tests des § 81 wird der Steuererhöhungsbetrag, einschließlich des zusätzlichen Steuererhöhungsbetrags, für ein Steuerhoheitsgebiet mit 0 Euro angesetzt und auch das Übergangsjahr verschiebt sich entsprechend. Die übrigen Verpflichtungen nach diesem Gesetz (zum Beispiel die Verpflichtung zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts oder die Steuererklärungspflicht) bleiben hiervon jedoch unberührt. Der CbCR-Safe-Harbour soll den Einstieg in das System der Mindestbesteuerung in der Übergangszeit erleichtern.

Zu § 81 (Verwendung länderbezogener Berichte multinationaler Unternehmensgruppen (CbCR-Safe-Harbour))**Zu Absatz 1**

Absatz 1 enthält für eine Übergangszeit drei Tests (Nummer 1 – vereinfachter Wesentlichkeitstest, Nummer 2 – vereinfachter Effektivsteuersatztest oder Nummer 3 – Substanztest) auf Basis qualifizierter länderbezogener Berichte. Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit wird bei Erfüllung einer der drei Tests des Absatzes 1 der Steuererhöhungsbetrag, einschließlich des zusätzlichen Steuererhöhungsbetrags, für ein Steuerhoheitsgebiet mit 0 Euro angesetzt. Wird keiner der Tests erfüllt, sind die regulären Vorschriften anzuwenden. Dies gilt auch für bestimmte Geschäftseinheiten, Unternehmensgruppen oder Steuerhoheitsgebiete (zum Beispiel § 81 Absatz 2, § 82 Absatz 4 und § 83), für die diese Tests nicht angewendet werden können.

Zu Nummer 1

Die Nummer 1 enthält einen im Vergleich zu § 54 vereinfachten Wesentlichkeitstest bei einer Umsatzgrenze von weniger als 10 Millionen Euro oder einem Gewinn oder Verlust vor Steuern von weniger als 1 Million Euro im qualifizierten länderbezogenen Bericht bezogen auf ein Steuerhoheitsgebiet. Umsätze von Einheiten, die zum Verkauf stehen (§ 4 Absatz 1 Nummer 2), sind für die Ermittlung der Grenzen einzubeziehen. Einheiten, die aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen nicht im Konzernabschluss enthalten sind (§ 4 Absatz 1 Nummer 2), sind bereits im qualifizierten länderbezogenen Bericht enthalten.

Zu Nummer 2

Die Nummer 2 regelt einen vereinfachten Effektivsteuersatztest für ein Steuerhoheitsgebiet mit einem Übergangsteuersatz (§ 84 Nummer 7: 15 Prozent bis 17 Prozent).

Zu Nummer 3

Die Nummer 3 bestimmt einen Substanztest. Ist der Gewinn vor Steuern im qualifizierten länderbezogenen Bericht gleich oder geringer als der substanzbasierte Freibetrag ist der Test erfüllt. Bei einem Verlust im qualifizierten länderbezogenen Bericht ist dies stets der Fall. Einheiten, die die zum Verkauf stehen (§ 4 Absatz 1 Nummer 2) oder ausgeschlossene Einheiten (§ 5) sind für diesen Substanztest nicht zu berücksichtigen.

Zu Absatz 2

Absatz 2 sieht eine Beschränkung des CbCR-Safe-Harbours bezogen auf Geschäftseinheiten vor, die für Zwecke des länderbezogenen Berichts und dem System der Mindestbesteuerung in verschiedenen Steuerhoheitsgebieten belegen sind. Diese Geschäftseinheiten sind von der Anwendung des CbCR-Safe-Harbour grundsätzlich ausgeschlossen.

Zu Absatz 3

Aufgrund der Auswirkungen des CbCR-Safe-Harbour auf die Bestimmung des Übergangsjahres (§ 79 Absatz 4) enthält Absatz 2 einen allgemeinen Grundsatz für den Ausschluss vom CbCR-Safe-Harbour für das betreffende Geschäftsjahr und alle folgenden Geschäftsjahre, wenn für das betreffende Geschäftsjahr vom Wahlrecht nach Absatz 1 kein Gebrauch gemacht wird oder dessen Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Dieser Ausschlussgrundsatz wirkt auch rückwirkend für alle Geschäftsjahre, wenn sich im Nachgang herausstellt, dass die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht erfüllt waren. In diesem Fall sind die regulären Vorschriften für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags anzuwenden.

Zu § 82 (Besonderheiten bei bestimmten Einheiten)**Zu Absatz 1**

Absatz 1 weitet die Anwendung des CbCR-Safe-Harbour (§§ 81 bis 84) auf Joint Ventures und Joint-Venture-Tochtergesellschaften aus. Diese sind in den länderbezogenen Berichten nicht enthalten und werden als eigenständige Unternehmensgruppe behandelt. Insofern sind für ein Steuerhoheitsgebiet zwei oder ggf. auch mehrere getrennte Berechnungen durchzuführen. Im Grundsatz wäre auch für in Minderheitenbesitz stehende Geschäftseinheiten eine solche separate Berechnung durchzuführen. Aus Vereinfachungsgründen besteht für Zwecke des CbCR-Safe-Harbour jedoch eine Ausnahme von den Grundsätzen des § 53. Anders als Joint Ventures und Joint-Venture-Tochtergesellschaften sind diese auch Bestandteil der Gruppe für Zwecke der länderbezogenen Berichte

Absatz 1 weitet die Anwendung des CbCR-Safe-Harbour (§§ 81 bis 84) auf Joint Ventures und Joint-Venture-Tochtergesellschaften aus. Diese sind in den länderbezogenen Berichten nicht enthalten und werden als eigenständige Unternehmensgruppe behandelt. Insofern sind für ein Steuerhoheitsgebiet zwei oder ggf. auch mehrere getrennte Berechnungen durchzuführen. Im Grundsatz wäre auch für in Minderheitenbesitz stehende Geschäftseinheiten eine solche separate Berechnung durchzuführen. Aus Vereinfachungsgründen besteht für Zwecke des CbCR-Safe-Harbour jedoch eine Ausnahme von den Grundsätzen des § 53. Anders als Joint Ventures und Joint-Venture-Tochtergesellschaften sind diese auch Bestandteil der Gruppe für Zwecke der länderbezogenen Berichte.

Zu Absatz 2

Absatz 2 schließt die Anwendung des CbCR-Safe-Harbour für den Belegenheitsstaat der obersten Muttergesellschaft aus, wenn es sich bei ihr um eine transparente Einheit handelt und nicht alle Gesellschafter eine der Voraussetzungen des § 67 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 erfüllen. Hintergrund ist, dass die Einkünfte dieser Gesellschaften in den länderbezogenen Berichten häufig als staatenlose Einkünfte behandelt werden. Sofern diese Muttergesellschaft in einem anderen Staat über eine Betriebsstätte verfügt, erfolgt hingegen auch ein Ausweis der Einkünfte im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte für Zwecke der länderbezogenen Berichte, so dass es für den Betriebsstättenstaat keine Notwendigkeit für einen solchen Ausschluss besteht.

Zu Absatz 3

Mit Absatz 3 werden die Kürzungen nach §§ 67 und 68 auch für Zwecke des CbCR-Safe-Harbour umgesetzt. Bei transparenten Einheiten ist dies beim vereinfachten Effektivsteuersatztest nur von Relevanz, sofern die Einkünfte keine staatenlosen Einkünfte sind. Für den Substanztest ergeben sich die Besonderheiten bei transparenten Einheiten aus § 59. Für den vereinfachten Wesentlichkeitstest gibt es analog § 54 keine vergleichbaren Sonderregelungen.

Zu Absatz 4

Absatz 4 regelt Besonderheiten bei Investmenteinheiten. Diese weichen zum Teil von den allgemeinen Grundsätzen ab. Die Sätze 1 und 2 bestimmen für Investmenteinheiten, für die keines der Wahlrechte nach §§ 71 und 72 ausgeübt worden ist, und deren gruppenzugehörigen Gesellschafter in demselben Steuerhoheitsgebiet belegen sind, dass abweichend von § 70 keine getrennte Berechnung zu erfolgen hat.

Sofern für die Investmenteinheit ein Wahlrecht nach §§ 71 und 72 ausgeübt worden ist, ist diese grundsätzlich von der Anwendung des CbCR-Safe-Harbour ausgeschlossen und die regulären Vorschriften anzuwenden. Das Recht zur Inanspruchnahme des CbCR-Safe-Harbour für die übrigen Geschäftseinheiten bleibt hiervon unberührt.

Zur Vermeidung von Doppelerfassungen sind die Umsatzerlöse, der Gewinn oder Verlust vor Steuern sowie die dazugehörigen Steuern nur im Steuerhoheitsgebiet des gruppenzugehörigen Gesellschafters anteilig auszuweisen und die Anteile von nicht gruppenzugehörigen Gesellschaftern zu kürzen. Die länderbezogenen Berichte sind für Zwecke der Mindestbesteuerung dementsprechend anzupassen.

Zu § 83 (Ausschluss von bestimmten Geschäftseinheiten, Unternehmensgruppen oder Steuerhoheitsgebieten)

Aufgrund der Systematik der Mindestbesteuerung sind vom CbCR-Safe-Harbour die in § 83 bestimmten Geschäftseinheiten, Unternehmensgruppen oder Steuerhoheitsgebiete ausgeschlossen (zu weiteren siehe auch § 81 Absatz 2, § 82 Absatz 4). Dies hat unter anderem zur Folge, dass es innerhalb der Unternehmensgruppe allein mit Bezug zu in einem Steuerhoheitsgebiet belegenen Geschäftseinheiten verschiedene Übergangsjahre geben kann.

Zu § 84 (Definitionen für den CbCR-Safe-Harbour)

Mit § 84 werden die für die Anwendung des CbCR-Safe-Harbour spezifischen Begrifflichkeiten festgelegt.

Zu Nummer 1

Entscheidendes Merkmal des CbCR-Safe-Harbours ist die Zugrundelegung eines qualifizierten länderbezogenen Berichts. Dieser ist gegeben, wenn dieser auf einem qualifizierten Konzernabschluss beruht.

Zu Nummer 2

Die Umsatzerlöse entsprechen der Summe aus den Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen aus dem qualifizierten länderbezogenen Bericht. Anpassungen dieser Berichte sind ggf. bei bestimmten Investmenteinheiten erforderlich (§ 82 Absatz 4).

Zu Nummer 3

Die vereinfachten erfassten Steuern umfassen den im qualifizierten Abschluss enthaltenen Ertragsteueraufwand (inklusive latenter Steuern) abzüglich des Aufwands für nicht erfasste Steuern und ungewisse Steuerposten. Anpassungen dieser Berichte sind ggf. bei bestimmten Investmenteinheiten erforderlich (§ 82 Absatz 4).

Zu Nummer 4

Der Gewinn oder Verlust vor Steuern entspricht dem Ergebnis vor Steuern, wie es im qualifizierten länderbezogenen Bericht ausgewiesen ist und ggf. erhöht um einen Nettoverlust auf der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert, sofern dieser insgesamt den Betrag von 50 Millionen Euro für das jeweilige Steuerhoheitsgebiet übersteigt. Weitere Anpassungen dieser Berichte sind ggf. bei bestimmten Investmenteinheiten erforderlich (§ 82 Absatz 4).

Zu Nummer 5

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 dieser 50 Millionen Euro insgesamt für ein Steuerhoheitsgebiet übersteigt.

Zu Nummer 6

Nummer 6 bestimmt die Berechnungsformel für den vereinfacht berechneten effektiven Steuersatz.

Zu Nummer 7

Der Übergangsteuersatz wird für das jeweils im Kalenderjahr beginnende Geschäftsjahr nach Nummer 7 bestimmt.

Zu Nummer 8

Die qualifizierten Inhaber ergeben sich jeweils aus § 67 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 sowie § 68 Absatz 1 Nummer 1 bis 3.

Zu § 85 (Übergangsregelungen bei gemischter Hinzurechnungsbesteuerung)

§ 85 regelt übergangsweise die Zurechnung von Steuern zu ausländischen Geschäftseinheiten, die auf Gesellschafterebene einem sog. gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregime unterliegen. Diese Regel dient der Vereinfachung, um bei diesen global angelegten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen (sog. „blended Controlled Foreign Company-regime“) ein sachgerechtes Herunterbrechen der Steuern auf Einzelgesellschaftsebene zu ermöglichen. Damit stellt § 85 einen Sonderfall des § 47 Absatz 1 Nummer 3 und Absatz 2 dar, welcher im Grundsatz die international übliche gesellschaftsbezogenen Betrachtung (sog. „entity-blending“) bei der Ausgestaltung von Hinzurechnungsbesteuerungsregimen nachvollzieht (zum Beispiel §§ 7 bis 14 des Außensteuergesetzes). Das prominenteste Beispiel eines gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimes ist die durch den 2017 im Rahmen des „Tax Cuts and Jobs Act“ eingeführte US-amerikanische Regelung zur Besteuerung des sog. GILTI („Global Intangible Low-taxed Income“). Bereits im Oktober-Statement hat sich die Staatengemeinschaft darauf geeinigt, eine Regelung zu schaffen, welche eine Koexistenz des GILTI-Regimes (sog. „GILTI-coexistence“) im Rahmen der globalen effektiven Mindestbesteuerung gewährleistet. Die Staatengemeinschaft ist zu dem Ergebnis gekommen, dass das GILTI-Regime einer besonderen Form der Hinzurechnungsbesteuerung entspricht und daher – wie auch unter § 47 Absatz 1 – eine entsprechende Allokation der GILTI-Steuern zu den ausländischen Geschäftseinheiten erfolgen muss, um systemimmanent Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Allerdings ist § 85 nicht auf die US-amerikanischen Regelungen beschränkt, sondern schließt auch vergleichbare Regime anderer Staaten mit ein, sofern sie die Voraussetzungen eines gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimes erfüllen.

Zu Absatz 1

Absatz 1 regelt die Zurechnung von Steuern bei gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen. Gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregime sind definiert als eine Form der Hinzurechnungsbesteuerung, bei der Gewinne, Verluste sowie anrechenbare Steuern aller ausländischen Einheiten für Zwecke der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags aggregiert betrachtet werden, das heißt, dass losgelöst von der Ansässigkeit der ausländischen Einheiten deren Gewinne und Verluste zusammengerechnet werden und der Summe der auf Ebene der ausländischen Einheiten entrichteten Steuern gegenübergestellt werden („global blending“). Anders als unter den tradierten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen wird die Frage, ob eine Niedrigbesteuerung vorliegt, gesellschafts- und staatenübergreifend und nicht gesellschaftsbezogen beantwortet. § 47 Absatz 1 Nummer 3 gibt – im Grundsatz von einer gesellschaftsbezogenen Betrachtung ausgehend – eine genaue Zurechnung zu der jeweiligen ausländischen Gesellschaft vor, um sicherzustellen, dass Steuern auf Ebene des hinzurechnungsverpflichteten Gesellschafters in den Grenzen des § 47 Absatz 2 bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes der ausländischen Gesellschaft berücksichtigt werden (sog. „CFC push-down“). § 85 vollzieht dies für gemischte Hinzurechnungsregime anhand eines Zurechnungsschlüssels nach. Da ein exaktes Herunterbrechen des gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimes auf Einzeleinheitsebene allerdings mit erheblichen administrativen Herausforderungen verbunden ist, hat sich die Staatengemeinschaft darauf geeinigt, die Allokation der zuzurechnenden Steuern anhand einer vereinfachten Formel vorzunehmen. Hiernach bestimmt sich der Anteil der zuzurechnenden Steuern jeder Geschäftseinheit aus dem Produkt aus dem Verhältnis ihres Zurechnungsschlüssels und der Summe aller Zurechnungsschlüssel und der zuzurechnenden Steuern. Die Ermittlung des Zurechnungsschlüssels ist in Absatz 2 geregelt.

Neben dem Erfordernis einer aggregierten Betrachtung muss zudem gewährleistet sein, dass der anwendbare Steuersatz im Rahmen des anwendbaren Hinzurechnungsbesteuerungsregimes unterhalb von 15 Prozent liegt. Dabei ist der anwendbare Steuersatz nach Satz 3 definiert als der Steuersatz, bei dem unter Anrechnung ausländischer Steuern keine Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag mehr verbleibt. Aufgrund der Limitierung des Anrechnungsumfanges liegt der anwendbare Steuersatz im Rahmen des GILTI-Regimes beispielsweise bei 13,125 Prozent.

Keine Anwendung findet der besondere Aufteilungsmechanismus für Hinzurechnungsbesteuerungsregime, die eine Verrechnung mit dem nationalen Gruppeneinkommen zulassen. Unschädlich ist allerdings, wenn ein Hinzurechnungsbesteuerungsregime die Verrechnung von Verlusten auf Ebene des hinzurechnungsverpflichteten Gesellschafters mit dem Hinzurechnungsbetrag erlaubt.

In zeitlicher Hinsicht stellt Absatz 1 klar, dass es sich bei der Regelung lediglich um eine Übergangsvorschrift handelt. Die Vereinfachungsregelung findet nur für Wirtschaftsjahre Anwendung, die am oder vor dem 31. Dezember 2025 beginnen, aber keine Wirtschaftsjahre mehr umfassen, die nach 30. Juni 2027 enden.

Zu Absatz 2

Absatz 2 regelt die Ermittlung des Zurechnungsschlüssels. Dabei ist das zuzurechnende Einkommen der ausländischen Einheit zu ermitteln und im Anschluss mit der Differenz aus dem anwendbaren Steuersatz und dem effektiven Steuersatz zu multiplizieren. Das zuzurechnende Einkommen der ausländischen Einheit entspricht dem betragsmäßigen Anteil des beteiligten Gesellschafters an dem Einkommen der ausländischen Einheit, ermittelt nach den Vorgaben des gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimes. Unter dem GILTI-Regime lässt sich diese Maßgröße beispielsweise aus der Körperschaftsteuererklärung des Hinzurechnungsverpflichteten ableiten (sog. „tested income“).

Der effektive Steuersatz entspricht dem nach § 51 Absatz 1 ermittelten effektiven Steuersatz. Um allerdings Iterationen zu vermeiden, wird der Effekt aus der Zurechnung der Steuern auf Hinzurechnungsbeträge nicht berücksichtigt. Zudem beträgt der Zurechnungsschlüssel null, wenn der effektive Steuersatz mindestens dem anwendbaren Steuersatz oder 15 Prozent entspricht, da für diese Fälle kein Hinzurechnungsbetrag unter dem gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregime entsteht oder in diesem Steuerhoheitsgebiet bereits vor Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags keine Gefahr einer Besteuerung unterhalb des Mindeststeuersatzes besteht. Daneben müssen bei der Berechnung des effektiven Steuersatzes auch die anerkannten nationale Ergänzungssteuern in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet als erfasste Steuern zu berücksichtigen. Dadurch wird ebenfalls eine Zurechnung der Steuern auf den Hinzurechnungsbetrag für Steuerhoheitsgebiete mit einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer vermieden. Die anerkannte nationale Ergänzungssteuer ist allerdings nur zu berücksichtigen, soweit sie im

Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters angerechnet werden kann. Besteht beispielsweise eine Begrenzung des Anrechnungsumfangs (wie zum Beispiel bei GILTI) muss dies im gleichen Maße auch für anerkannte nationale Ergänzungssteuern anderer Steuerhoheitsgebiete gelten.

Beispiel

Die im Steuerhoheitsgebiet X belegene X Co ist oberste Muttergesellschaft einer Unternehmensgruppe. A Co hält 100 Prozent der Anteile an A Co, B Co und C Co. Steuerhoheitsgebiet X hat ein gemischtes Hinzurechnungsbesteuerungsregime mit einem anwendbaren Steuersatz in Höhe von 13,125 Prozent umgesetzt. Steuerhoheitsgebiet A erhebt einen Steuersatz von 10 Prozent, Steuerhoheitsgebiet B einen Steuersatz von 20 Prozent und Steuerhoheitsgebiet C einen Steuersatz von 5 Prozent. A Co, B Co und C Co erwirtschaften für das betrachtete Wirtschaftsjahr einen Gewinn von respektive 100 Euro, 50 Euro und 25 Euro.

Da die Gewinne von B Co effektiv zu 20 Prozent besteuert werden und der Steuersatz somit oberhalb des Mindeststeuersatzes liegt, findet nach Absatz 2 keine Zurechnung von Steuern zu B Co statt. Der Zurechnungsschlüssel von A Co beträgt 3,125 ($100 \times (13,125 \text{ Prozent} - 10 \text{ Prozent})$) und von C Co 2,031 ($25 \times (13,125 \text{ Prozent} - 5 \text{ Prozent}) = 2,031$), was 60,61 Prozent ($3,125/5,156$) beziehungsweise 39,39 Prozent ($2,031/5,156$) entspricht. Im Ergebnis entfallen somit von dem Hinzurechnungsbetrag in Höhe von 20 Euro 12,12 Euro ($60,61 \text{ Prozent} \times 20 \text{ Euro}$) auf A Co und 7,88 Euro ($39,39 \text{ Prozent} \times 20 \text{ Euro}$) auf C Co.

Zu Absatz 3

Absatz 3 regelt die mögliche Kollision abweichender Anwendungsbereiche zwischen einer gemischten Hinzurechnungsbesteuerung und diesem Gesetz. So kann es dazukommen, dass gemischte Hinzurechnungsbesteuerungsregime auch auf Einheiten Anwendung finden, die keine Geschäftseinheiten im Sinne dieses Gesetzes sind. Um mögliche Verzerrung beziehungsweise eine übermäßige Zurechnung von Steuern bei Geschäftseinheiten vorzubeugen, sind bei der Anwendung des Absatzes auch Einheiten außerhalb des Anwendungsbereichs dieses Gesetzes miteinzubeziehen.

Zu Teil 10 (Nationale Ergänzungssteuer)

Dieser Teil enthält die Vorschriften zur nationalen Ergänzungssteuer. Hierdurch wird gewährleistet, dass die Vorgaben zur globalen effektiven Mindestbesteuerung ergänzend zur Richtlinie (EU) 2022/2523 bezogen auf sämtliche in der Bundesrepublik Deutschland belegene Geschäftseinheiten umgesetzt werden. Dabei sind die Regelungen, unter Berücksichtigung einzelner Spezifika, sehr eng an die international vereinbarten Regelungen angelegt. Hierdurch wird unter anderem gewährleistet, dass die deutsche Variante einer nationalen Mindeststeuer die Safe-Harbour-Regelungen betreffend die nationale Mindeststeuer erfüllt (zum Beispiel Artikel 11 Richtlinie (EU) 2022/2523).

Zu Abschnitt 1 (Allgemeines)

Zu § 86 (Umfang der Besteuerung der Geschäftseinheit)

Zu Absatz 1

Absatz 1 regelt den Besteuerungsumfang. Die nationale Ergänzungssteuer einer Geschäftseinheit entspricht dem für die Bundesrepublik Deutschland ermittelten und auf die jeweilige Geschäftseinheit entfallenden Steuererhöhungsbetrag (nationaler Ergänzungssteuerbetrag).

Zu Absatz 2

Absatz 2 betrifft den Umfang der Besteuerung von Joint Ventures und die Mitglieder einer Joint-Venture-Gruppe. Die nationale Ergänzungssteuer umfasst deren Steuererhöhungsbeträge insgesamt und ist nicht auf den der Muttergesellschaft zuzurechnenden Anteil am Steuererhöhungsbetrag des Joint Venture oder der Mitglieder der Joint-Venture-Gruppe begrenzt.

Zu Absatz 3

Sofern in den §§ 86 ff. nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Besteuerung der dritte bis neunte Teil dieses Gesetzes entsprechend. Dies betrifft neben der Ermittlung der Steuererhöhungsbeträge unter anderem auch die

Anwendung der Übergangsregelung bei untergeordneter internationaler Tätigkeit (§ 80) des CbCR-Safe-Harbour (§§ 81 bis 84).

Zu Abschnitt 2 (Besonderheiten)

Zu § 87 (Steuererhöhungsbeträge staatenloser Geschäftseinheiten)

Staatenlose Geschäftseinheiten werden für Zwecke der nationalen Ergänzungssteuerregelung einem Steuerhoheitsgebiet nach den hier aufgeführten Kriterien (Gründungsstaat beziehungsweise Tätigkeitsstaat), zugeordnet; das heißt, sie sind insofern nicht mehr staatenlos. Sofern die Geschäftseinheiten dem Inland zugeordnet werden, unterliegen sie mit ihren Steuererhöhungsbeträgen der Mindeststeuer. Dessen ungeachtet erfolgt nach Satz 3 die Ermittlung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags auf einer Stand-alone-Berechnung (Entity-Blending), damit die funktionale Gleichwertigkeit mit den GloBE-Mustervorschriften gewahrt bleibt.

Zu § 88 (Grenzüberschreitende Zurechnung erfasster Steuern)

Entsprechend Abschnitt 5 der am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien des Inclusive Framework on BEPS zur anerkannten nationalen Mindeststeuer werden bei der nationalen Ergänzungssteuerregelung abweichend von § 47 keine ausländischen Steuern berücksichtigt. Das heißt, Steuern aufgrund einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung oder Steuern eines ausländischen Stammhauses werden bei den nach § 1 Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt. Als Reflex dessen wäre zum Beispiel eine dementsprechende Mindeststeuer im Ausland im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zu berücksichtigen. Dies gilt umgekehrt auch für Zwecke des § 8 Absatz 5 und § 12 des Außensteuergesetzes.

Zu § 89 (Nichtberücksichtigung der nationalen Ergänzungssteuer)

Da die Mindeststeuer für Zwecke dieses Gesetzes auch eine anerkannte nationale Ergänzungssteuer ist, muss diese für Zwecke der Berechnung des Steuererhöhungsbetrags nach § 52 unberücksichtigt bleiben.

Zu Teil 11 (Besteuerungsverfahren und sonstige Bestimmungen)

Der erste Abschnitt des elften Teils enthält Vorschriften für das Besteuerungsverfahren. Insbesondere regelt er den Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 90) und normiert die Steuererklärungspflicht (§ 91). Die Steuererklärung ist dabei als Steueranmeldung ausgestaltet, das heißt, der Steuerpflichtige hat die Mindeststeuer selbst zu berechnen. Zudem wird festgelegt, welches Finanzamt für die Besteuerung zuständig ist (§ 92).

Der zweite Abschnitt beinhaltet unter anderem eine Bußgeldvorschrift für den Fall, dass der Mindeststeuer-Bericht nicht oder nicht fristgerecht übermittelt wird (§ 93) und enthält Ermächtigungen für das Bundesministerium der Finanzen (§ 94). Außerdem sind Ausführungen zur Anwendungen von Doppelbesteuerungsabkommen enthalten (§ 95) und der zeitliche Anwendungsbereich des Mindeststeuergesetzes (§ 96) wird geregelt. Dessen Bestimmungen finden grundsätzlich auf alle Geschäftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2023 beginnen, Anwendung. Eine Ausnahme gilt insoweit für die Sekundärergänzungssteuerregelung nach § 11. Diese ist grundsätzlich erst auf Geschäftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2024 beginnen, anwendbar.

Zu Abschnitt 1 (Besteuerungsverfahren)

Zu § 90 (Entstehung der Mindeststeuer und Besteuerungszeitraum)

Die Vorschrift regelt das Entstehen der Mindeststeuer. Danach entsteht die Mindeststeuer für ein Geschäftsjahr mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Geschäftsjahr endet. Auch bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr entsteht die Mindeststeuer damit erst mit Ablauf des 31.12. des Jahres, in dem das Geschäftsjahr endet. Diese Vereinheitlichung des Entstehungszeitpunkts dient insbesondere der Vereinfachung der Fristenberechnung und -überwachung. Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr.

Zu § 91 (Steuererklärungspflicht, Steuerentrichtungspflicht)

Zu Absatz 1

Die Vorschrift regelt die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung und zur Entrichtung der Mindeststeuer.

Nach Satz 1 ist grundsätzlich jede nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit verpflichtet, für das Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben und darin die Steuer selbst zu berechnen (Steueranmeldung). Dies gilt auch, wenn sich für das jeweilige Kalenderjahr keine Mindeststeuer ergibt (sogenannte „Nullanmeldung“). Die Ausgestaltung

als Steueranmeldung dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Einer Festsetzung der Mindeststeuer bedarf es hiernach nur, wenn die Festsetzung zu einer abweichenden Steuer führt oder die Geschäftseinheit die Steueranmeldung nicht abgibt (vgl. § 167 Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung). Andernfalls steht die Steueranmeldung nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung grundsätzlich einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Satz 2 bestimmt, dass die Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch mitzuteilen.

Die Sätze 3 bis 5 bestimmen die Fälligkeit der Mindeststeuer. Satz 3 regelt dabei den Grundfall. Danach ist die Mindeststeuer einen Monat nach Abgabe der Steuererklärung fällig und bis dahin zu entrichten. Satz 4 enthält eine Ergänzung für den Fall, dass die Mindeststeuer höher festgesetzt wird als in der Steueranmeldung berechnet. Der Unterschiedsbetrag zwischen der angemeldeten und der festgesetzten Mindeststeuer wird danach einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig und ist bis dahin zu entrichten. Hinsichtlich des angemeldeten Betrags bleibt es dagegen bei der Fälligkeit nach Satz 3, sodass im Ergebnis eine gestufte Fälligkeit vorliegt. Satz 5 begründet eine Auffangregelung für den Fall, dass die nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit ihrer Pflicht zur Abgabe der Steueranmeldung nicht oder nicht fristgerecht nachkommt. In diesem Fall ist die Mindeststeuer einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig und bis dahin zu entrichten. Auf die Änderungen in § 152 der Abgabenordnung (Artikel 2 dieses Gesetzes) wird hingewiesen. Danach gilt bei verspäteter Abgabe der Mindeststeuererklärung § 152 Absatz 1 der Abgabenordnung AO. Eine obligatorische Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Absatz 2 der Abgabenordnung wird durch die Regelung in § 152 Absatz 3 Nummer 4 der Abgabenordnung ausgeschlossen.

Satz 6 enthält eine Sonderregelung für den Fall, dass innerhalb einer Unternehmensgruppe mehrere nach § 1 Steuerpflichtige vorhanden sind und daher nach § 3 Absatz 1 Satz 1 eine Mindeststeuergruppe besteht. In diesem Fall ist nach Halbsatz 1 nur der Gruppenträger zur Übermittlung der Steuererklärung verpflichtet; die nach Satz 1 grundsätzlich bestehende Erklärungspflicht der übrigen Gruppenmitglieder entfällt. Die Vorschrift ist Ausfluss der Konzentrationswirkung des § 3 Absatz 1 Satz 3 und trägt dem Umstand Rechnung, dass nur der Gruppenträger Steuerschuldner ist. Die Vorschrift dient sowohl der Entlastung der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung und gewährleistet, dass – für Zwecke der Mindeststeuer – je Unternehmensgruppe nur eine Steuererklärung abgegeben werden muss. Für den Gruppenträger gelten dabei nach Halbsatz 2 die Sätze 1 bis 5 entsprechend. Um sicherzustellen, dass die für die Erstellung der Steuererklärung erforderlichen Daten und Informationen zur Verfügung stehen, sind die Geschäftseinheiten sowie Joint Venture und Joint-Venture-Tochtergesellschaften dem Steuerklärungspflichtigen gegenüber zur Auskunft verpflichtet. Die Auskunftspflicht umfasst – bezogen auf die jeweilige Geschäftseinheit – alle für die Ermittlung der Mindeststeuer nach § 2 erforderlichen Unterlagen.

Zu Absatz 2

Die Vorschrift enthält eine Ablaufhemmung für die Frist zur Abgabe der Steuererklärung. Grundsätzlich finden auf die Steuererklärung die allgemeinen Bestimmungen nach § 149 der Abgabenordnung Anwendung. Satz 1 stellt dabei sicher, dass die Frist zur Abgabe der Steuererklärung nicht vor Ablauf der Frist zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts für das im Kalenderjahr endende Geschäftsjahr nach § 73 Absatz 3 endet. Dies verhindert, dass die den Steuerpflichtigen in § 73 Absatz 3 gewährte Frist zur Abgabe des Mindeststeuer-Berichts – einschließlich der besonderen Frist bei erstmaliger Steuerpflicht nach § 73 Absatz 3 Satz 2 – durch die Steuerklärungsfrist faktisch unterlaufen würde. Bedeutsam ist dies insbesondere bei einem Gleichlauf von Geschäfts- und Kalenderjahr. Satz 2 enthält eine Sonderregelung für den Fall, dass in einem Kalenderjahr mehrere Geschäftsjahre enden. Insoweit ist für die Ablaufhemmung das letzte der im Kalenderjahr endenden Geschäftsjahre maßgeblich.

Zu § 92 (Zuständigkeit)

Zu Absatz 1

Die Vorschrift regelt die Zuständigkeit für die Besteuerung nach dem Mindeststeuergesetz. Grundsätzlich ist nach Satz 1 das Finanzamt zuständig, das für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständig ist. Die Vorschrift knüpft damit an die allgemeinen Regelungen über die örtliche Zuständigkeit, namentlich § 20 der Abgabenordnung an. Besteht nach § 3 Absatz 1 Satz 1 eine Mindeststeuergruppe, ist nach Satz 2 das für die Besteuerung des Einkommens des Gruppenträgers zuständige Finanzamt zuständig. Satz 3 enthält eine Sonderregelung für den Fall, dass der Steuerpflichtige eine transparente Einheit ist. In diesem Fall ist für die Besteuerung nach dem Mindeststeuergesetz das Finanzamt zuständig, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte dieser Einheit zuständig ist.

Zu Absatz 2

Nach § 17 Absatz 2 Satz 3 des Finanzverwaltungsgesetzes kann die zuständige Landesregierung durch Rechtsverordnung Aufgaben der Finanzverwaltung bei einzelnen Finanzämtern beschränken und auf einzelne Finanzämter oder eine besondere Landesfinanzbehörde übertragen, wenn auf diese Weise der Vollzug der Aufgaben verbessert oder erleichtert wird. In Absatz 2 wird ausdrücklich bestimmt, dass landesrechtlich auch eine von der Grundregel in Absatz 1 abweichende Zuständigkeitsbestimmung isoliert für die Mindeststeuer getroffen werden kann.

Zu Abschnitt 2 (Bußgeldvorschriften, Ermächtigungen und Anwendungsvorschriften)**Zu § 93 (Bußgeldvorschriften)****Zu Absatz 1**

Die Vorschrift enthält Ordnungswidrigkeitstatbestände und dient der effektiven Durchsetzung der Pflicht zur Erstellung und Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts.

Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 73 den Mindeststeuer-Bericht nicht, nicht in der vom Gesetz vorgegebenen Frist oder nicht in der vorgeschriebenen Weise übermittelt. Die Frist zur Übermittlung des Mindeststeuer-Berichts folgt dabei grundsätzlich aus § 73 Absatz 3. Konnte eine nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit jedoch davon ausgehen, dass eine bestimmte inländische Geschäftseinheit den Mindeststeuer-Bericht im Auftrag der übrigen Geschäftseinheiten fristgerecht übermittelt, ist die Sonderregelung des § 73 Absatz 1 Satz 3 zu beachten. Dies gilt nach § 73 Absatz 2 Satz 2 entsprechend, wenn die nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit von einer fristgerechten Übermittlung durch die oberste Muttergesellschaft oder eine von dieser beauftragten Geschäftseinheit ausgehen konnte. Der notwendige Inhalt des Mindeststeuer-Berichts ergibt sich aus § 74. Die Durchführung des Bußgeldverfahrens wird dem Bundeszentralamt für Steuern übertragen. Ordnungswidrig handelt außerdem, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 73 Absatz 1 in Verbindung mit § 74 den Mindeststeuer-Bericht nicht richtig oder nicht vollständig übermittelt.

Zu Absatz 2

Die Vorschrift legt die Höhe des Bußgelds fest. Ordnungswidrigkeiten nach Absatz 1 können mit einer Geldbuße von bis zu 30 000 Euro geahndet werden.

Zu Absatz 3

Zuständige Behörde für die Durchführung des Bußgeldverfahrens ist das Bundeszentralamt für Steuern.

Zu Absatz 4

Für das Bußgeldverfahren gelten die Vorschriften der Abgabenordnung (§ 410 Absatz 1 Nummer 2 bis 12 der Abgabenordnung) entsprechend.

Zu § 94 (Ermächtigungen)**Zu Absatz 1**

Die Vorschrift begründet eine (erweiterte) Bekanntmachungsermächtigung des Bundesministeriums der Finanzen. Dieses wird ermächtigt, den Wortlaut des Mindeststeuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum, unter neuer Überschrift und in neuer Paragraphenfolge bekannt zu machen und dabei Unstimmigkeiten des Wortlauts zu beseitigen. Die Vorschrift dient der Klarheit des Gesetzes; eine Befugnis zur Änderung des materiellen Regelungsgehalts ist hiermit nicht verbunden. Unter Unstimmigkeiten des Wortlauts sind daher insbesondere redaktionelle Fehler und fehlerhafte Verweisungen zu verstehen.

Zu Absatz 2

Die Vorschrift ermächtigt das Bundesministerium der Finanzen, die Kommission über die Inanspruchnahme der Option zur Anwendung einer anerkannten nationalen Ergänzungssteuer zu unterrichten. Diese Option ist in Artikel 11 Absatz 4 der Richtlinie (EU) 2022/2523 vorgesehen. Die Bundesrepublik Deutschland macht von dieser Option mit §§ 86 bis 89 Gebrauch.

Zu § 95 (Auswirkung auf die Abkommensberechtigung)

Die Vorschrift stellt klar, dass die Besteuerung nach dem Mindeststeuergesetz oder einer vergleichbaren, den Vorgaben der Richtlinie (EU) 2022/2523 entsprechenden ausländischen Regelung, keine Berechtigung zur Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung begründet. Dies betrifft insbesondere Personengesellschaften, die entsprechend der deutschen Abkommenspolitik grundsätzlich nicht abkommensberechtigt sind.

Zu § 96 (Anwendungsvorschriften)**Zu Absatz 1**

Die Vorschrift bestimmt den zeitlichen Anwendungsbereich des Mindeststeuergesetzes. Danach ist das Mindeststeuergesetz grundsätzlich erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2023 beginnen, anzuwenden.

Zu Absatz 2

Satz 1 begründet eine Ausnahme vom grundsätzlichen zeitlichen Anwendungsbereich nach Absatz 1. Danach ist die SES nach § 11 erstmals auf Geschäftsjahre, die nach dem 30. Dezember 2024 beginnen, anzuwenden. Drittstaaten und -gebiete erhalten hierdurch ausreichend Zeit, die Anwendung der SES durch Umsetzung einer den Vorgaben der Richtlinie (EU) 2022/2523 entsprechenden PES abzuwenden. Die Ausnahme gilt daher nach Satz 2 nicht für Unternehmensgruppen, deren oberste Muttergesellschaften in Mitgliedstaaten der Europäischen Union belegen sind, die die Option nach Artikel 50 Absatz 1 der Richtlinie (EU) 2022/2523 ausgeübt haben. Artikel 50 Absatz 1 der Richtlinie (EU) 2022/2523 ermöglicht es einem EU-Mitgliedstaat, ab dem 31. Dezember 2023 für sechs aufeinanderfolgende Geschäftsjahre von der Einführung einer PES und einer SES abzusehen, wenn in diesem Mitgliedstaat höchstens zwölf oberste Muttergesellschaften einer in den Anwendungsbereich der Richtlinie (EU) 2022/2523 fallenden Unternehmensgruppen belegen sind.

Zu Absatz 3

Mit Absatz 3 werden die international vereinbarten vorübergehenden Erleichterungen bei Ordnungswidrigkeiten und Straftatbeständen umgesetzt. Angemessene Maßnahmen im Sinne dieser Vorschrift wurden beispielsweise dann ergriffen, wenn im Konzern entsprechende Compliance-Systeme etabliert wurden. Wenn die Voraussetzungen des Absatzes 3 vorliegen, findet § 93 Absatz 1 von Vorneherein keine Anwendung. Darüber hinaus liegt in diesem Fall ein Indiz dafür vor, dass mit Blick auf das allgemeine Besteuerungsverfahren und den Achten Teil der Abgabenordnung die im Verkehr erforderliche Sorgfalt gewahrt wurde und deshalb auch regelmäßig keine Leichtfertigkeit vorliegen kann.

Zu Artikel 2 (Änderung der Abgabenordnung)**§ 152 Absatz 3 Nummer 4**

Mit der Änderung von § 152 Absatz 3 Nummer 4 wird die zwingende Festsetzung eines Verspätungszuschlages bei verspäteter Abgabe der Mindeststeuererklärung (§ 91 des Mindeststeuergesetzes) ausgeschlossen. Die Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass die Erklärungsfrist zur Abgabe der Mindeststeuererklärung, die sich nach dem Kalenderjahr bestimmt, maßgeblich vom Ende des Geschäftsjahres und dem Ablauf der Frist für die Abgabe des Mindeststeuer-Berichts abhängig ist.

Zu Artikel 3 (Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes)

Mit der Neufassung der Nummer 5h in § 5 Absatz 1 Satz 1 wird das Bundeszentralamt für Steuern mit Buchstabe a ermächtigt, die Mindeststeuer-Berichte, die nach § 73 des Mindeststeuergesetzes von den Unternehmen eingereicht werden, entgegenzunehmen und an die zuständige Länderfinanzbehörde weiterzuleiten.

Das Bundeszentralamt für Steuern soll auch Mindeststeuer-Berichte entgegennehmen, die ihm von zuständigen Behörden anderer Steuerhoheitsgebiete im Wege des automatischen Informationsaustausches auf Grundlage einer völkerrechtlichen Vereinbarung übermittelt werden (§ 73 Absatz 4 Satz 3 des Mindeststeuergesetzes). Das Bundeszentralamt für Steuern soll auf Grundlage entsprechender völkerrechtlicher Vereinbarungen auch Mindeststeuer-Berichte an zuständige Behörden anderen Steuerhoheitsgebiete übermitteln (§ 73 Absatz 4 Satz 2 des Mindeststeuergesetzes). Zum jetzigen Zeitpunkt hat die Bundesrepublik Deutschland noch keine entsprechenden völ-

kerrechtlichen Vereinbarungen geschlossen. Sobald dies erfolgt, wird die Aufgabenzuweisung an das Bundeszentralamt für Steuern um Regelungen über den Austausch von Mindeststeuer-Berichten mit dem Ausland ergänzt werden müssen.

Das Bundeszentralamt für Steuern wird mit Buchstabe b ermächtigt, die Meldungen der Unternehmensgruppen zum Gruppenträger nach § 3 Absatz 4 des Mindeststeuergesetzes entgegenzunehmen. Dies dient dazu, die aus dem Ausland eingehenden Mindeststeuer-Berichte leichter zuzuordnen, um ihre zügige Weiterleitung an die zuständige Landesfinanzbehörde sicherzustellen. Darüber hinaus wird das Bundeszentralamt für Steuern mit Buchstabe c ermächtigt, die Bußgeldverfahren nach § 93 des Mindeststeuergesetzes durchzuführen. Damit wird das Verfahren zentralisiert und die Landesfinanzbehörden entlastet.

Die bisherige Nummer 5h wird zur Nummer 5i. Die Regelung wird inhaltlich um die Befugnis des Bundeszentralamts für Steuern ergänzt, die Mindeststeuer-Berichte und Meldungen (Nummer 5h Buchstabe a und b) auswerten zu dürfen.

Zu Artikel 4 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 4j Absatz 2 Satz 1 und Absatz 3 Satz 2)

Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen sind derzeit nach § 4j EStG nicht oder nur anteilig abziehbar, wenn die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes, das keine substantielle Geschäftstätigkeit des Empfängers voraussetzt, einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 % unterliegen. Bezüglich des Substanzerfordernisses knüpft die Regelung an die im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 5 aufgestellten Kriterien („Nexus-Ansatz“) an.

Angesichts der Einführung der effektiven globalen Mindestbesteuerung, die das international vereinbarte Mindestbesteuerungsniveau von 15 % sicherstellt, sowie der Absenkung der Niedrigsteuergrenze in § 8 Absatz 5 des Außensteuergesetzes auf 15 % wird kohärent auch die Niedrigsteuergrenze in § 4j Absatz 2 Satz 1 EStG auf 15 % abgesenkt.

Zu Nummer 2 (§ 52 Absatz 8b)

Die Änderung der Lizenzschranke findet erstmals für Aufwendungen Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2023 entstehen.

Zu Artikel 5 (Änderung des Außensteuergesetzes)

Zu Nummer 1

Zu Buchstabe a (§ 6 Absatz 5 Satz 1)

Die Mitteilungen nach § 6 Absatz 5 bei Stundungen oder Jahresratenzahlungen im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung sind künftig dem zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch zu übermitteln.

Zu Buchstabe b (§ 6 Absatz 5 Satz 2)

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Einführung der elektronischen Übermittlungspflicht nach Satz 1.

Zu Buchstabe c (§ 6 Absatz 5 Satz 3)

Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem nach Satz 1 zuständigen Finanzamt jährlich bis zum 31. Juli nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch seine aktuelle Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, dass die Anteile ihm oder im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 seinem Rechtsnachfolger weiterhin zuzurechnen sind.

Zu Buchstabe d (§ 6 Absatz 5 Satz 4 – neu –)

Zur Vermeidung unbilliger Härten kann das zuständige Finanzamt auf Antrag gestatten, die Mitteilungen nach § 6 Absatz 5 weiterhin nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck in Papierform einzureichen. Eine unbillige Härte kann insbesondere dann vorliegen, wenn den Mitteilungspflichtigen nicht zuzumuten ist, die technischen Voraussetzungen für eine elektronische Übermittlung zu schaffen.

Zu Nummer 2 (§ 8 Absatz 5 Satz 1 und 3)

Die Niedrigsteuergrenze im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung wird von derzeit 25 Prozent auf 15 Prozent abgesenkt. Hiermit wird ein Gleichlauf zwischen Hinzurechnungsbesteuerung und globaler effektiver Mindestbesteuerung mit Blick auf die Besteuerung ausländischer Tätigkeiten erreicht.

Zu Nummer 3**Zu Buchstabe a (§ 18 Absatz 3 Satz 1 und 2)**

Die Feststellungserklärungen sowie die Anzeigen nach § 18 sind künftig dem zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch zu übermitteln.

Zu Buchstabe b (§ 18 Absatz 3 Satz 6)

Der bisherige Satz 6 kann als Folgeänderung zur Einführung der elektronischen Übermittlungspflicht nach den Sätzen 1 und 2 gestrichen werden. Nach dem neuen Satz 6 kann das zuständige Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf Antrag gestatten, die Feststellungserklärungen sowie die Anzeigen nach § 18 weiterhin nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck in Papierform einzureichen. Eine unbillige Härte kann insbesondere dann vorliegen, wenn den Erklärungspflichtigen nicht zuzumuten ist, die technischen Voraussetzungen für eine elektronische Übermittlung zu schaffen.

Zu Nummer 4**Zu Buchstabe a (§ 21 Absatz 3 Satz 2)**

In einigen Staaten werden Ausschüttungen deutlich niedriger besteuert als in Deutschland. Zum Teil werden die Dividenden als Folge einer sog. Remittance-base Besteuerung auch gar nicht besteuert. Um diese Umstände als Gestaltungsidee zu nutzen, erfolgte u. a. ein Wegzug in einen ausländischen Staat, der den Rechtsfolgen des § 6 AStG a. F. unterlag.

Für Wegzüge nach dem 31. Dezember 2021 sieht § 6 AStG n. F. eine Regelung bei substantiellen Gewinnausschüttungen (mehr als 25 Prozent des gemeinen Werts der Anteile) vor, die zu einer anteiligen Festschreibung der Wegzugssteuer und zum Widerruf der Stundung führen. Hierdurch wird in Neufällen diese Gestaltung gezielt unterbunden.

Zur Verhinderung der Steuergestaltung wird in § 21 Absatz 3 AStG die Regelung zu substantiellen Gewinnausschüttungen auch auf Altfälle (Wegzüge vor dem 1. Januar 2022) ausgeweitet. Das Vorliegen eines solchen Tatbestands ist ein mitteilungspflichtiges Ereignis entsprechend § 6 Absatz 7 AStG a.F. Diese Regelung gilt nur für Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr, die nach dem Tag des Kabinettschlusses des vorliegenden Änderungsgesetzes erfolgen.

Zu Buchstabe b (§ 21 Absatz 6 – neu – und 7 – neu –)

§ 21 Absatz 6 – neu –

Die Änderung des § 8 Absatz 5 gilt erstmals für Zwischeneinkünfte, die in Wirtschaftsjahren erzielt werden, die im Jahr 2024 enden.

§ 21 Absatz 7 – neu –

Für die elektronische Übermittlung der Mitteilungen nach § 6 Absatz 5 und der Feststellungserklärungen nach § 18 ist die Fertigstellung der hierfür benötigten komplexen Datenverarbeitungsprogramme erforderlich. Der Beginn ist abhängig von der Schaffung der Voraussetzungen für die Entgegennahme der elektronisch abzugebenden Erklärungen. Die elektronische Übermittlungspflicht nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle soll demzufolge erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 (§ 6 Absatz 5 AStG) bzw. für Wirtschaftsjahre gelten, die im Jahr 2025 enden (§ 18 AStG).

Zu Artikel 6 (Änderung des § 27 Absatz 3 Nummer 3 Satz 2 Buchstabe a des Umwandlungssteuergesetzes)

Die entsprechende Anwendung des § 21 Absatz 3 AStG stellt sicher, dass die Änderungen der Stundungsmodalitäten des § 6 Absatz 5 AStG a. F., die durch die Sonderregelungen in § 21 Absatz 3 AStG erfolgen, auch bei den einbringungsgeborenen Anteilen gelten.

Zu Artikel 7 (Änderung des Handelsgesetzbuchs)**Zu Nummer 1**

Die Änderung sieht eine verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern vor, die sich aus der Anwendung des Mindeststeuergesetzes oder entsprechender ausländischer Mindeststeuergesetze ergeben. Diese handelsbilanzrechtliche Ausnahme ist der Ausnahme in den internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS 12.4A) nachgebildet. Sie soll die Komplexität der Umsetzung des Mindeststeuergesetzes reduzieren und etwaigen Benachteiligungen für HGB-Bilanzierer entgegenwirken. Die handelsbilanzrechtliche Ausnahme wird zu überprüfen sein, wenn und sobald der International Accounting Standards Board die aus seiner Sicht nur vorübergehende Ausnahme in den internationalen Rechnungslegungsstandards überprüft hat.

Zu Nummer 2

Es soll – in Anlehnung an IAS 12.88B bis D – auch für HGB-Bilanzierer eine neue Angabepflicht im Anhang geschaffen werden, die im Lichte der verpflichtenden Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern (§ 274 Absatz 1 Satz 5 HGB-E) ein Mindestmaß an Transparenz und Information der Abschlussadressaten sicherstellen soll. Anzugeben ist, welcher tatsächliche Steueraufwand oder Steuerertrag sich nach dem Mindeststeuergesetz und ausländischer Mindeststeuergesetze für das Geschäftsjahr ergibt. Darüber hinaus sind die Auswirkungen auf die Kapitalgesellschaft (oder auf die haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaft, § 264a Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs) näher zu erläutern. Es sind mindestens qualitative Angaben dazu zu machen, inwieweit die Gesellschaft von den Mindeststeuerregelungen betroffen ist. Sofern möglich und vertretbar, ist die Erläuterung durch quantitative Angaben zu ergänzen.

Zu Nummer 3

Die Änderung nimmt § 285 Nummer 30a HGB-E mit Blick auf Artikel 16 Absatz 3 der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19), die zuletzt durch die Richtlinie (EU) 2022/2464 (ABl. L 322 vom 16.12.2022, S. 15) geändert worden ist, von der Anwendung auf kleine Kapitalgesellschaften (und kleine haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften, § 264a Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs) aus.

Zu Nummer 4

Die Ergänzung bildet auf Ebene des Konzernabschlusses die Regelung ab, die für den Jahresabschluss in § 274 Absatz 1 Satz 5 HGB-E getroffen wird. Auf die dortigen Ausführungen wird zur weiteren Begründung verwiesen.

Zu Nummer 5

Die Regelung sieht eine neue Angabepflicht für den Konzernanhang vor. Sie bildet auf Ebene des Konzernanhangs die für den Jahresabschluss in § 285 Nummer 30a HGB-E getroffene Regelung ab. Auf die dortigen Ausführungen wird zur weiteren Begründung verwiesen.

Zu Artikel 8 (Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch)

Die Vorschrift enthält eine Übergangsregelung. Die neuen Anhangangabepflichten sollen – im Einklang mit den Übergangsvorschriften in den internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS 12.98M) – für nach dem 30. Dezember 2023 endende Geschäftsjahre gelten. Für die Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern in § 274 Absatz 1 Satz 5 HGB-E, auch in Verbindung mit § 306 Satz 5 HGB-E, ist keine Übergangsvorschrift vorgesehen, das heißt die Regelung wird mit Inkrafttreten wirksam.

Zu Artikel 9 (Inkrafttreten)

Das Gesetz tritt am Tag nach Verkündung in Kraft.

Anlage 2

Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gem. § 6 Abs. 1 NKR

Entwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (NKR-Nr. 6689)

Der Nationale Normenkontrollrat hat den Regelungsentwurf mit folgendem Ergebnis geprüft:

I. Zusammenfassung

Bürgerinnen und Bürger Jährlicher Zeitaufwand (Entlastung):	- 16. 100 Stunden
Wirtschaft Jährlicher Erfüllungsaufwand: <i>davon aus Bürokratiekosten:</i> Einmaliger Erfüllungsaufwand: <i>davon aus Bürokratiekosten:</i> <i>davon aus Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe:</i>	rund 31,1 Mio. Euro <i>rund 24 Mio. Euro</i> rund 322,6 Mio. Euro <i>rund 2,6 Mio. Euro</i> <i>320 Mio. Euro</i>
Verwaltung Bund Jährlicher Erfüllungsaufwand: Einmaliger Erfüllungsaufwand: Länder Jährlicher Erfüllungsaufwand: Einmaliger Erfüllungsaufwand:	rund 2,1 Mio. Euro rund 4,2 Mio. Euro rund 272.000 Euro rund 1,1 Mio. Euro
'One in one out'-Regel	Der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft durch das Mindeststeuergesetz unterliegt nicht der „One in, one out“-Regel, da hiermit ausschließlich die Richtlinie (EU) 2022/ 2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 1:1 umgesetzt wird. Durch die übrigen Begleitmaßnahmen verringert sich der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft um rund 1,9 Mio. Euro im Sinne eines „Out“.
Umsetzung von EU-Recht	Dem NKR liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass mit dem Vorhaben über eine 1:1 Umsetzung von EU-Recht hinausgegangen wird.

Evaluierung	Eine Evaluierung ist nicht vorgesehen, da es sich bei dem Mindeststeuergesetz um die 1:1 Umsetzung von EU-Recht und bei den Begleitmaßnahmen im Übrigen um Entlastungen handelt.
Nutzen des Vorhabens	Das Ressort hat den Nutzen des Vorhabens im Vorblatt des Regelungsentwurfs wie folgt beschrieben: <ul style="list-style-type: none"> • Sicherstellung einer globalen, effektiven Mindestbesteuerung, • Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiver Steuergestaltungen und dadurch • Förderung der Steuergerechtigkeit und Beitrag zur Wettbewerbsgleichheit.
Digitaltauglichkeit	Das Ressort hat Möglichkeiten zum digitalen Vollzug der Neuregelung (Digitaltauglichkeit) geprüft und hierzu einen Digitalcheck mit nachvollziehbarem Ergebnis durchgeführt. Der NKR weist hierzu darauf hin, dass angesichts der Komplexität des Vorhabens eine visuelle Darstellung der digitalen Prozesse hilfreich gewesen wäre.
<u>Regelungsfolgen</u> Die Darstellung der Regelungsfolgen ist größtenteils nachvollziehbar und methodengerecht. Dem Nationalen Normenkontrollrat liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass der laufende Erfüllungsaufwand der Länder bei der Prüfung der Mindeststeuer nicht ausreichend berücksichtigt ist.	

II. Regelungsvorhaben

II.1. Mindeststeuergesetz

Das Regelungsvorhaben dient der Umsetzung von EU-Recht¹. Mit dem Vorhaben soll eine globale Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Europäischen Union eingeführt werden. Gleichzeitig soll die globale Mindestbesteuerung von 15 % der Unternehmensgewinne großer Unternehmensgruppen (Mindestumsatz 750 Mio. Euro) sichergestellt werden. Damit soll schädlichem Steuerwettbewerb und aggressiven Steuergestaltungen entgegengewirkt und zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beigetragen werden. Für Deutschland sind nach derzeitiger Schätzung des BMF pro Haushaltsjahr für den Bund und die Länder Steuer Mehreinnahmen von rund 80 Mio. Euro bzw. 79 Mio. Euro und für die Gemeinden Steuer mindereinnahmen von rund 139 Mio. Euro ausgewiesen.

Im Wesentlichen sind folgende Regelungen vorgesehen:

Erstmals wird jeweils auf den Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn aller Konzerneinheiten eines Steuerhoheitsgebiets und nicht auf die isolierte Steuerbelastung jeder Einzeleinheit abgestellt (sog. jurisdictional blending). Dabei tritt der sog. Gruppenträger gesammelt für die Mindeststeuergruppe gegenüber den Steuerbehörden in Erscheinung. Aus der Mindeststeuergruppe ausgeschlossene Einheiten sind u. a. staatliche Einheiten, wie Landesbanken oder Einheiten, die als Teil der öffentlichen Hand ihren Hauptzweck in der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben

¹ Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. L 328 vom 22.12.2022, S. 1, berichtet in ABl. L 13 vom 16.1.2023, S. 9 (Mindestbesteuerungsrichtlinie – MinBestRL).

haben und die keine gewerbliche Tätigkeit ausüben, Organisationen ohne Erwerbszweck und Pensionsfonds.

Das Regelungsvorhaben sieht drei verschiedene Mechanismen vor, die sich teilweise gegenseitig bedingen:

1. Primärerergänzungssteuerregelung (PES):

Die sog. Primäre Ergänzungssteuer (Income Inclusion Rule, IIR) ist der Primärmechanismus und nimmt die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften in die Pflicht. Muttergesellschaften, die selbst zu niedrig versteuern, oder die Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerländern (effektiver Steuersatz < 15 %) besitzen, müssen das Delta zum Mindeststeuersatz selbst auf der eigenen Ebene entrichten (sog. Top-up-Tax). Wenn also z. B. eine in Deutschland ansässige Muttergesellschaft eine Tochtergesellschaft in Irland (effektiver Steuersatz 12,5 %) hat, fällt für die in Irland erwirtschafteten Gewinne eine Ergänzungssteuer i. H. v. 2,5 % auf Ebene der Muttergesellschaft in Deutschland an.

2. Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES):

Die sog. Sekundäre Ergänzungssteuer (Undertaxed Payments Rule, UTPR) ist der Primären Ergänzungssteuer nachrangig. Sitzt die Muttergesellschaft in einem Niedrigsteuerland, hat die in Deutschland ansässige Tochtergesellschaft ihrerseits selbst eine Ergänzungssteuer zu entrichten. Dazu ist der im Inland steuerpflichtigen Geschäftseinheit ein anteiliger Steuererhöhungsbetrag für die gesamte Gruppe zuzurechnen.

3. Anerkannte nationale Ergänzungssteuer:

Die sog. Anerkannte nationale Ergänzungssteuer (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT) ist ein flankierender Mechanismus, der die Besteuerung auf den höheren Ebenen der Unternehmensgruppe verdrängt. Hat sich ein ausländischer Staat dafür entschieden, die Niedrigbesteuerung selbst durch eine Anerkannte nationale Ergänzungssteuer zu erheben, wird diese auf Ebene der deutschen obersten Muttergesellschaft grundsätzlich angerechnet, so dass dort keine Primäre Ergänzungssteuer anfällt.

II.2. Begleitmaßnahmen

Flankierend sollen über die Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie hinaus nationale, entlastende Begleitmaßnahmen erlassen werden:

- Anpassung der sog. Lizenzschranke des Einkommensteuergesetzes (EStG): Die sog. Lizenzschranke diente der Bekämpfung von schädlichen Steuerpraktiken, indem sie den Betriebsausgabenabzug für Lizenzzahlungen an Konzerngesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen untersagte. Da eine Vielzahl an neueren, international abgestimmten Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen, u. a. das o. g. Mindeststeuergesetz oder das Steueroasenabwehrgesetz, allesamt auch auf Gewinnverlagerungen mittels Lizenzzahlungen Anwendung finden, wird die Lizenzschranke angepasst.
- Herabsetzung der Niedrigsteuergrenze des Außensteuergesetzes (AStG): Die Niedrigsteuergrenze im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung wird von derzeit 25 % auf 15 % abgesenkt, wodurch ein gleiches Steuersatzniveau bei Hinzurechnungsbesteuerung und globaler effektiver Mindestbesteuerung erreicht werden soll. Ferner werden Möglichkeiten der elektronischen Übermittlung von Mitteilungen bei Stundungen oder

Jahresratenzahlungen im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung und Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach dem AStG neu geschaffen.

III Bewertung

III.1 Erfüllungsaufwand

Bürgerinnen und Bürger

Durch die Möglichkeit, die Mitteilung bei Stundungen oder Jahresratenzahlungen im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung, sowie die Möglichkeit Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach dem AStG zukünftig elektronisch abgeben zu können, werden die Bürgerinnen und Bürger jährlich um 1.100 Stunden entlastet.

Die Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % entlastet jährlich um weitere 15.000 Stunden, da weniger Steuerpflichtige in den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung kommen werden.

Insgesamt führt das Regelungsvorhaben so zu einer jährlichen Entlastung der Bürgerinnen und Bürger von 16.100 Stunden.

Wirtschaft

Für die Anforderungen der Mindeststeuer müssen die Gruppenträger und alle anderen Konzerneinheiten ihre IT-Systeme umstellen, um steuerliche Daten neu aufzubereiten und auszutauschen. Durch die Umstellung der IT-Systeme und sonstige in diesem Zusammenhang stehende IT-Kosten entsteht der Wirtschaft ein Umstellungsaufwand von rund 320 Mio. Euro. Bei einer Fallzahl von 450 Mindeststeuergruppen, wird davon ausgegangen, dass die größten 50 Mindeststeuergruppen eine eigenständige IT-Lösung erarbeiten und dafür Kosten von jeweils rund 1,6 Mio. Euro anfallen. Für die mittleren 200 Mindeststeuergruppen wird davon ausgegangen, dass diese Aufwendungen für eine Mischung aus einer eigenständigen IT-Lösung und dem Zukauf von IT-Lösungen in Höhe von jeweils rund 800.000 Euro haben werden. Für die übrigen 200 kleineren Mindeststeuergruppen wird davon ausgegangen, dass diese die IT-Lösung komplett einkaufen werden und dafür Kosten in Höhe von 400.000 Euro haben werden.

Jeder der Gruppenträger hat seine Stellung beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) und gegenüber den übrigen Konzerngesellschaften mitzuteilen. Für diese Tätigkeit sind zehn Stunden vorgesehen, die sich aus der Ermittlung aller inländischen Geschäftseinheiten durch den Gruppenträger sowie die Information an das BZSt und die betroffenen Geschäftseinheiten ergeben. Betroffen sind von dieser Regelung ca. 4.450 inländisch tätige Konzerngesellschaften, was bei einem Lohnsatz von 58,40 Euro zu einmaligen Personalaufwand von rund 2,6 Mio. Euro führt.

4.000 Konzerngesellschaften müssen überprüfen, ob sie ggf. die Sekundärerergänzungssteuerregelung anwenden müssen, wobei ein Zeitaufwand von zehn Stunden zugrunde gelegt wird, der zu einem jährlichen Personalaufwand von rund 2,3 Mio. Euro führt. Die Anwendung der Anerkannten Nationalen Ergänzungssteuer müssen rund 4.450 Konzerngesellschaften überprüfen, wobei ein Zeitaufwand von zehn Stunden zugrunde gelegt wird. Dies führt zu jährlichem Personalaufwand von rund 2,6 Mio. Euro.

450 Konzerngesellschaften werden einen Mindeststeuerbericht erstellen und die gesammelten Daten der Mindeststeuergruppe ans BZSt weiterleiten. Für die Erstellung und Abgabe des

Mindeststeuerberichts sind jeweils 49.200 Minuten vorgesehen, sodass ein jährlicher Personalaufwand von rund 21,5 Mio. Euro anfällt. Für die Zulieferung von Informationen durch die anderen Konzernmitglieder fällt bei 13.500 Konzerngesellschaften und fünf Stunden ein jährlicher Personalaufwand von rund 3,9 Mio. Euro an. Neben dem Mindeststeuerbericht ist von den 4.450 Gruppenträgern eine Mindeststeuererklärung bei den Finanzämtern abzugeben. Die Informationen sollen sich überwiegend aus dem Mindeststeuerbericht zusammensetzen, weshalb von einem zeitlichen Aufwand in Höhe von zehn Stunden ausgegangen wird, woraus sich ein jährlicher Personalaufwand von rund 2,6 Mio. Euro ergibt.

Im Folgenden wird der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aufgrund der Vielzahl der Vorgaben und zur besseren Übersicht tabellarisch dargestellt:

Regelungsbereich	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
Umstellung der IT-Systeme + sonstige Kosten der Unternehmensgruppen	320.000	-
Mitteilungen von Änderungen des Gruppenträgers	-	26
Erstmalige Meldung Gruppenträger an BZSt und Konzerngesellschaften	2.599	-
Mitteilungen von Neumeldungen von neu in Anwendungsbereich fallenden Unternehmensgruppen	26	-
Anwendung der Sekundärerfüllungssteuerregelung	-	2.336
Erstellung und Abgabe des Mindeststeuerberichts an das BZSt	-	21.550
Zulieferung von Informationen durch deutsche Geschäftseinheiten an Unternehmen, die zur Erstellung des Mindeststeuer-Berichts dort genutzt werden	-	3.942
Anwendung der nationalen Ergänzungssteuer	-	2.599
Abgabe der Mindeststeuererklärung	-	2.599
Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % im AStG	-	-1.752
Elektronische Abgabe der Feststellungserklärungen und Anzeigen	-	-87,6
Absetzung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % im EStG	-	-59
Summe	322.625	31.153

Verwaltung

Bund

Für den Bund entstehen durch die Aufbereitung und Weiterleitung der beim BZSt eingehenden Informationen aus den Mindeststeuerberichten Aufwendungen für die Einrichtung eines neuen IT-Verfahrens. Um die Übersendung der empfangenen Daten an die Länder zu gewährleisten, wird das IT-Verfahren voraussichtlich an die derzeit in der Entwicklung befindliche Plattformkomponente PlatTIne angebunden. Bei 700 Personentagen des gehobenen Dienstes für die Entwicklung ergibt sich ein einmaliger Personenaufwand von rund 261.000 Euro zuzüglich eines Sachaufwands von rund 3,9 Mio. Euro, mithin einmaliger Erfüllungsaufwand von rund 4,2 Mio. Euro.

Der für die Wartung, Pflege (Weiterentwicklung) und den Betrieb notwendige Personalbedarf beträgt in Anlehnung an die Planstellenforderung für das Fachverfahren CbCR (Country-by-Country Reporting) rund 521.000 Euro. Auch hier kommen Sachaufwände von rund 1,2 Mio. Euro hinzu, so dass der laufende Erfüllungsaufwand rund 1,7 Mio. Euro beträgt.

Im Folgenden wird der Erfüllungsaufwand für den Bund zur besseren Übersicht tabellarisch dargestellt:

Regelungsbereich	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
Anpassung des bestehenden IT-Verfahrens, Pflege und Wartung des IT-Verfahrens	4.220	1.791
Sammlung, Sortierung, Zuordnung und Auswertung von Mitteilungen (inkl. BZSt)		352
Bußgeld		37
Summe	4.220	2.180

Länder

Für die Länder sieht das Regelungsvorhaben einen einmaligen IT-Aufwand von 1 Mio. Euro vor, um den Empfang und Bearbeitung der Mitteilung des Gruppenträgers, des Mindeststeuerberichts sowie der Steueranmeldung zu programmieren.

Laufende Erfüllungsaufwände sind für die Bearbeitung der 4.450 Mindeststeuererklärungen in Höhe von jährlichen 502.000 Euro vorgesehen. Dabei geht das BMF davon aus, dass die Bearbeitung der Erklärung (vergleichbar mit der Bearbeitung einer Umsatzsteuerjahreserklärung durch schlichte Erfassung) 30 Minuten in Anspruch nehmen wird. Weitere 30 Minuten sind für die Meldung der Unternehmensgruppen zur Betriebsprüfung und weitere 110 Minuten sind für die Auswertung der Betriebsprüfungsberichte vorgesehen. Die eigentliche Sachverhaltsermittlung und Auswertung der Mindeststeuererklärungen und -berichte wird von den Betriebsprüfungsstellen vorgenommen. Dafür ist kein laufender Erfüllungsaufwand mit dem Argument ausgewiesen, dass Betriebsprüfungsstellen ihre Aufgaben durch eigene Schwerpunktsetzungen steuern. Der NKR bemängelt diese Darstellung, weil es nicht darauf ankommt, ob und durch wen Tätigkeiten im Tatsächlichen ausgeführt werden, sondern dass die zusätzlichen Tätigkeiten grundsätzlich anfallen.

Im Folgenden wird der Erfüllungsaufwand für die Länder aufgrund der Vielzahl der Vorgaben und zur besseren Übersicht tabellarisch dargestellt:

Regelungsbereich	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
Mitteilung des Gruppenträgers	132,9	
Empfang und Bearbeitung der Mitteilung des Gruppenträgers, des Mindestbesteuerberichts sowie der Steueranmeldung	1. 000	
Bearbeitung der Steuererklärung		502
Elektronische Mitteilung der verwirklichten Tatbestände nach § 6 AStG		-0,132
Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % im AStG		-223
Elektronische Abgabe der Feststellungserklärungen und der Anzeigen nach § 18 Absatz 3 AStG		-3,3
Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % im EStG		-6,4
Summe	1. 132,9	269

III.2 Umsetzung von EU-Recht

Dem NKR liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass mit dem Vorhaben über eine 1:1 Umsetzung von EU-Recht hinausgegangen wird.

Durch die Umsetzung der EU-Maßnahme werden bisherige nationale Maßnahmen zur Förderung der Steuergerechtigkeit, wie die Lizenzschanke oder Hinzurechnungsbesteuerungen nach dem AStG, weniger erforderlich, weshalb die Herabsetzung dieser Maßnahmen zu Entlastungen führt.

III.3 Evaluierung

Eine Evaluierung ist nicht vorgesehen, da es sich bei dem Mindeststeuergesetz um die 1:1 Umsetzung von EU-Recht, das von der EU evaluiert wird, und bei den Begleitmaßnahmen im Übrigen um Entlastungen handelt.

Auch ohne förmliche Evaluierung sollte eine laufende Untersuchung der Gesetzesfolgen des Vorhabens stattfinden, um weiteres Bürokratienentlastungspotenzial – wie z. B. White-listing von Staaten deren Besteuerung zweifelsfrei über der Mindeststeuerschwelle von 15 % liegen oder Vereinfachungen für rein national tätige Unternehmen – zu identifizieren.

III.4 Digitaltauglichkeit

Das Ressort hat die Möglichkeiten zum digitalen Vollzug der Neuregelung (Digitaltauglichkeit) geprüft und hierzu einen Digitalcheck mit nachvollziehbarem Ergebnis durchgeführt.

Der NKR weist hierzu darauf hin, dass angesichts der Komplexität des Vorhabens eine visuelle Darstellung der digitalen Prozesse hilfreich gewesen wäre.

IV. Ergebnis

Die Darstellung der Regelungsfolgen ist größtenteils nachvollziehbar und methodengerecht.

Dem Nationalen Normenkontrollrat liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass der laufende Erfüllungsaufwand der Länder bei der Prüfung der Mindeststeuer nicht ausreichend berücksichtigt ist.

Lutz Goebel
Vorsitzender

Ulla Ihnen
Berichterstatterin

Anlage 3

Stellungnahme des Bundesrates

Der Bundesrat hat in seiner 1036. Sitzung am 29. September 2023 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 1 (§ 3 Absatz 4 Satz 4 – neu – MinStG),
Artikel 3 (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5h Buchstabe b FVG)

a) In Artikel 1 ist dem § 3 Absatz 4 folgender Satz anzufügen:

„Das Bundeszentralamt für Steuern leitet die Information nach den Sätzen 1 und 2 den jeweils zuständigen Finanzbehörden der Länder zu.“

b) In Artikel 3 § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5h Buchstabe b sind nach den Wörtern „des Mindeststeuergesetzes“ die Wörter „und Weiterleitung an die jeweils zuständige Länderfinanzbehörde“ einzufügen.

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Zwar hat der Gruppenträger dem Bundeszentralamt für Steuern Informationen zur Gruppenträgereigenschaft zur Verfügung zu stellen, diese Informationen muss das Bundeszentralamt für Steuern jedoch auch den jeweils zuständigen Länderfinanzbehörden zuleiten. Die Länderfinanzbehörden benötigen diese Information, um eine örtliche Zuständigkeit für den im weiteren Prozessablauf folgenden Eingang des Mindeststeuerberichts und der Steueranmeldung ermitteln zu können. Eine Weiterleitung der Information ist unverzichtbar und war auf Fachebene zwischen Bund und Ländern bereits abgestimmt. Dass dies fachlich nicht in Abrede steht, verdeutlicht die Beschreibung der Datenweiterleitung an die Länderfinanzbehörden in der Entwurfsbegründung zu § 3 Absatz 4 MinStG-E.

Die Entwurfsbegründung zu § 3 Absatz 4 MinStG hätte darüber hinaus wie folgt ergänzt werden sollen, damit deutlicher geworden wäre, dass die Weiterleitung an das zuständige Finanzamt erfolgen muss:

„[...] Das Bundeszentralamt für Steuern leitet die Mitteilung des Gruppenträgers unverzüglich an das für den Gruppenträger zuständige Finanzamt weiter. [...]“

Zu Buchstabe b:

Die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern, die sich aus der Änderung zu § 3 Absatz 4 MinStG-E ergibt, ist im Finanzverwaltungsgesetz korrespondierend festzuhalten.

2. Zu Artikel 1 (§ 91 Absatz 1 Satz 1, 2 MinStG)

In Artikel 1 ist § 91 Absatz 1 wie folgt zu ändern:

a) In Satz 1 ist nach dem Wort „berechnen“ das Wort „(Steueranmeldung)“ einzufügen.

b) In Satz 2 sind die Wörter „elektronisch mitzuteilen“ durch die Wörter „zu übermitteln“ zu ersetzen.

Begründung:

Die ergänzende Bezeichnung „Steueranmeldung“ als Klammerzusatz stellt klar, dass die Steuer vom Steuerpflichtigen eigenständig zu berechnen und anzumelden ist. In Anlehnung an § 150 Absatz 1 Satz 3 Abgabenordnung (AO) sollte – wie auch zum Beispiel in § 18 Absatz 3 Satz 1 Umsatzsteuergesetz – der Terminus

„Steueranmeldung“ als Klammerzusatz am Ende des ersten Satzes wieder hinzugefügt werden.

Die Daten sind in elektronischer Form zu übermitteln. Die doppelte Verwendung des Begriffes „elektronisch“ und die Verwendung des Terminus „Übermittlung“ statt „Mitteilung“ sind zu korrigieren. Durch die Bezeichnung „zu übermitteln“ ist eine konkrete elektronische Mitteilung bereits definiert.

3. Zu Artikel 2a – neu – (§ 39 Absatz 2 Nummer 2 AO),
Artikel 8a – neu – (§ 2a – neu –, § 10 Absatz 1 Satz 4,
§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe d,
§ 18 Satz 1 ErbStG),

Artikel 9

- a) Nach Artikel 2 ist folgender Artikel 2a einzufügen:

„Artikel 2a

Weitere Änderung der Abgabenordnung

§ 39 Absatz 2 Nummer 2 der Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. S. 3866, 2003 I S. 61), die zuletzt durch [...] geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

- „2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, werden den Beteiligten oder Gesellschaftern anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Ertragsbesteuerung und der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.““

- b) Nach Artikel 8 ist folgender Artikel 8a einzufügen:

„Artikel 8a

Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), zuletzt geändert durch [...], wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 2 folgende Angabe eingefügt:

„§ 2a Rechtsfähige Personengesellschaft“

2. Nach § 2 wird folgender § 2a eingefügt:

„§ 2a

Rechtsfähige Personengesellschaft

Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. Bei einem Erwerb nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende.“

3. In § 10 Absatz 1 Satz 4 werden die Wörter „Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft“ durch das Wort „Personenvereinigung“ ersetzt.
4. In § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe d werden die Wörter „zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft“ durch die Wörter „zum Betriebsvermögen im Sinne des § 97 Absatz 1a Nummer 1 des Bewertungsgesetzes einer Personengesellschaft“ ersetzt.
5. In § 18 Satz 1 werden nach dem Wort „Personenvereinigungen“ die Wörter „und rechtsfähige Vereine“ eingefügt.“

c) Artikel 9 ist wie folgt zu fassen:

„Artikel 9

Inkrafttreten

- (1) Dieses Gesetz tritt vorbehaltlich des Absatzes 2 am Tag nach der Verkündung in Kraft.
- (2) Die Artikel 2a und 8a treten am 1. Januar 2024 in Kraft.“

Begründung

Zu Buchstabe a (Weitere Änderung der Abgabenordnung):

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)) vom 10. August 2021 eintretenden Rechtsänderungen.

Für die rechtsfähige Personengesellschaft wurde durch das MoPeG klargestellt, dass die für die Personengesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten zum Vermögen der Personengesellschaft gehören (§ 713 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), womit zum Ausdruck gebracht wurde, dass Träger des Vermögens die Personen-gesellschaft selbst ist, nicht mehr ihre Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit. Bei der nicht rechtsfähigen Personengesellschaft wurde zugleich klargestellt, dass sie über kein Vermögen verfügt (§ 740 Absatz 1 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), was auch ein gesamthänderisch gebundenes Vermögen der Gesellschafter ausschließt. Das Gesamthandsprinzip mit seiner Aufgabe, das Gesellschaftsvermögen dauerhaft für den vereinbarten Gesellschaftszweck zu sichern und gegen den Zugriff von Privatgläubigern abzuschotten, hat damit auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts ausgedient.

Bei der Besteuerung nach dem Einkommen und bei der Grunderwerbsteuer ist das Gesamthandsprinzip weiterhin zu beachten. Nach Satz 1 der neuen Fassung von § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO werden Wirtschaftsgüter, die einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, ungeachtet der neuen Zivilrechtslage den Beteiligten oder Gesellschaftern (wie bisher) anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

Satz 2 der neuen Fassung von § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO bestimmt ergänzend, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Diese Regelung wird auf die Grunderwerbsteuer ausgedehnt. Damit wird für alle Grunderwerbsteuerrechtlichen Vorschriften, die in ihrem Anwendungsbereich die „Gesamthand“ oder deren Vermögen erfassen, sichergestellt, dass die bisherige Rechtslage – ungeachtet des MoPeG – übergangslos fortgeführt wird. Dies gilt insbesondere für die in den §§ 5, 6 und 7 des Grunderwerbsteuergesetzes genannten Grundstücksübertragungen und nachgelagerten Haltefristen. Die systemimmanenten Begünstigungen tragen wie bisher dem zivilrechtlichen Umstand Rechnung, dass die Personengesellschaft zwar rechtsfähig, aber eben kein Rechtssubjekt ist. Die vermögensrechtliche Abschirmwirkung gegenüber den Beteiligten ist im Übrigen weiterhin unvollständig ausgeprägt (Haftung), was grund-erwerbsteuerrechtlich die quotale Nichterhebung auch wie bisher rechtfertigt. Zudem bestehen weiterhin Unterschiede zum Beispiel im Bereich der Geschäftsführung und Vertretung.

Zu Buchstabe b (Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes):

Zu § 2a – neu –:

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen.

An den bisherigen Grundsätzen der Besteuerung von Erwerben von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden wird festgehalten. Durch Einführung dieser Vorschrift wird im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht für die rechtsfähigen Personengesellschaften die Fortführung des Transparenzprinzips und des Gesamthandsprinzips klargestellt.

Diese Klarstellung ergibt sich bereits folgerichtig aus den Änderungen im steuerlichen Verfahrensrecht. Im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht knüpfen die §§ 13a, 13b ErbStG an die Ertragsbesteuerung an.

§ 39 Absatz 2 Nummer 2 AO – neu – normiert, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung weiterhin als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Aufgrund der Verknüpfung mit der Ertragsbesteuerung erfolgt auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht eine entsprechende Normierung der bisherigen Grundsätze.

Für die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen haben sich durch das MoPeG keine Änderungen ergeben.

Im Fall eines Erwerbs nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 ErbStG durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende. Damit soll die bisherige Betrachtungsweise im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht, wonach es einer eigenständigen Prüfung bedarf, wer zum Beispiel als Bedachter (Erwerber) durch eine freigebige Zuwendung auf Kosten des Zuwendenden bereichert wurde, fortgeführt werden. Ist künftig eine rechtsfähige Personengesellschaft zivilrechtlich als Bedachte an einem Schenkungsvorgang beteiligt, soll die eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung weiterhin ergeben, dass nicht die Gesellschaft, sondern die beteiligten Gesellschafter durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als vermögensmäßig bereichert anzusehen sind.

Zu § 10 Absatz 1 Satz 4:

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen. Der Begriff „Personenvereinigung“ umfasst sowohl rechtsfähige als auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen. Im Fall einer nicht rechtsfähigen Personengesellschaft ist die Vorschrift sinngemäß anzuwenden.

Zu § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe d:

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen.

Für die rechtsfähige Personengesellschaft wurde durch das MoPeG klargestellt, dass die für die Personengesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten zum Vermögen der Personengesellschaft gehören (§ 713 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), womit zum Ausdruck gebracht wurde, dass Träger des Vermögens die Personengesellschaft selbst ist, nicht mehr ihre Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit. Klarstellend wird hier der Wortlaut „gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen“ durch einen Verweis auf Betriebsvermögen im Sinne des § 97 Absatz 1a Nummer 1 des Bewertungsgesetzes einer Personengesellschaft ersetzt. Der bisherige Anwendungsbereich der Norm bleibt dadurch unberührt. Die Klarstellung dient der Fortführung der bisherigen Rechtslage.

Zu § 18 Satz 1:

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen.

4. Zu Artikel 1 (Mindeststeuergesetz)

- a) Der Bundesrat begrüßt, dass mit dem vorliegenden Gesetzentwurf die Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union aus dem Jahr 2022 umgesetzt wird. Mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen kommt die Bundesregierung ihrer europarechtlichen Verpflichtung nach. Die globale effektive Mindestbesteuerung als Säule 2 des Zwei-Säulen-Modells der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) fußt auf der Einigung der Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS („Base Erosion and Profit Shifting“) vom 8. Oktober 2021. Dem Grundkonzept haben bislang 138 Staaten und Gebiete zugestimmt, allerdings ohne zur Umsetzung verpflichtet zu sein. Die in den internationalen Vereinbarungen zur Säule 2 enthaltenen Nachversteuerungsregelungen haben das Ziel, eine effektive Mindestbesteuerung in Höhe von 15 Prozent sicherzustellen, schädlichem Steuerwettbewerb sowie aggressiven Steuergestaltungen entgegenzuwirken und damit zur Förderung der Steuergerechtigkeit und Wettbewerbsgleichheit beizutragen.
- b) Der Bundesrat weist darauf hin, dass die bereits ab 2024 geplante Umsetzung der Säule 2 (Mindeststeuer) Unternehmen, Beraterschaft und Verwaltung vor Herausforderungen stellen wird. Aufgrund der

zu erwartenden Anpassungsreaktionen anderer Staaten und der vielfach geplanten Einführung nationaler Ergänzungssteuern ist die Aufkommens-wirkung in Deutschland mittelfristig schwer abschätzbar. Der Bundesrat betont, dass das Konzept der Mindestbesteuerung gleichwohl einen wichtigen Beitrag leisten kann, steuerliche Wettbewerbsgleichheit herzustellen und aggressive Steuervermeidung zu vermeiden.

- c) Vor diesem Hintergrund begrüßt der Bundesrat, dass der Gesetzentwurf über die Richtlinie hinaus bereits die von der OECD im Dezember 2022 vereinbarten vorübergehenden Vereinfachungsregelungen (sogenannte Safe Harbours) enthält. Es fehlen jedoch dringend notwendige, dauerhafte Vereinfachungsregelungen. Der Bundesrat bittet deshalb die Bundesregierung, die Ergänzung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen zu prüfen.
- d) Insbesondere folgende Maßnahmen kommen dabei in Betracht:
- aa) Die Diskussionen zur konkreten Umsetzung der Mindeststeuer laufen auch auf internationaler Ebene noch und werden bis zum Ende des Gesetzgebungsverfahrens nicht abgeschlossen sein. Der Bundesrat geht daher davon aus, dass es die Bundesregierung sicherstellt, dass die weiteren Entwicklungen auf OECD-Ebene zeitnah in die EU-Richtlinie und in das deutsche Steuerrecht eingefügt werden.
 - bb) Die OECD hat mit dem sogenannten July 2023-Package weitere Verwaltungsleitlinien veröffentlicht, die zusätzliche Möglichkeiten zur Vereinfachung vorsehen, und teilweise noch nicht im Gesetzentwurf enthalten sind. Dabei geht es um die im Entwurf bereits vorgesehene Safe-Harbour-Regelung bei Vorliegen nationaler Ergänzungssteuern (QDMTT) und eine noch aufzunehmende Ausnahme von der Sekundärerergänzungssteuer.
 - cc) Eine internationale Einigung auf dauerhafte Safe-Harbour-Regelungen steht weiterhin aus. Sie müssen zu einer verlässlichen und nennenswerten Entlastung der Betroffenen führen, ohne die Wirksamkeit der Mindestbesteuerung in Frage zu stellen. Der Bundesrat regt deshalb die dauerhafte Verwendung der länderbezogenen Berichte als Grundlage zur Prüfung der Mindeststeuer an (CbCR-Safe-Harbour).
 - dd) Von der Mindeststeuer betroffene Konzerne müssen umfangreiche Berichtspflichten erfüllen, dazu gehört insbesondere der Mindeststeuer-Bericht (sogenannter Globe-Information-Return – GIR), mit Angaben zu jeder Konzerneinheit. Von der OECD kürzlich beschlossene Erleichterungen, die eine Berichtspflicht auf Jurisdiktionsebene zulassen, sind zu begrüßen und sollten Eingang in die nationale Umsetzung finden. Insbesondere für Staaten mit Steuersätzen deutlich über dem Mindeststeuerniveau und Staaten mit nationaler Ergänzungssteuer sollte darüber hinaus auf europäischer Ebene ein weitgehender Verzicht oder zumindest eine deutliche Vereinfachung der Berichtspflichten geprüft werden.
 - e) Von der Mindeststeuer betroffene Unternehmen unterliegen vielfach auch den Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Der Bundesrat bittet die Bundesregierung, sich auf EU- und internationaler Ebene dafür einzusetzen, beide Besteuerungssysteme mittelfristig aufeinander abzustimmen und zusammenzuführen und damit zur weiteren Vereinfachung beizutragen. Dabei muss sichergestellt werden, dass dies nicht zu Lasten der Haushalte von Ländern und Kommunen geht.
 - f) Der Bundesrat stellt ferner fest, dass hinsichtlich der Zielrichtung der Mindeststeuer zwar eine internationale Einigung erzielt worden ist, in der Frage der konkreten Umsetzung jedoch weltweit teils Meinungs-verschiedenheiten bestehen. Allerdings ist unklar, ob und inwieweit einige der wirtschaftsstärksten Nationen die Mindeststeuer in nationales Recht umsetzen. Der Bundesrat ist überzeugt, dass die Mindeststeuer vor allem in einer globalen Dimension erfolgsversprechend sein wird. Er erwartet von der Bundesregierung daher, sich auf internationaler Ebene noch stärker für eine einheitliche Umsetzung einzusetzen.

Anlage 4

Gegenäußerung der Bundesregierung

Die Bundesregierung äußert sich zur Stellungnahme des Bundesrates wie folgt:

Zu Ziffer 1 Zu Artikel 1 (§ 3 Absatz 4 Satz 4 – neu – MinStG)
Zu Artikel 3 (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5h Buchstabe b FVG)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag zu.

Zu Ziffer 2 Zu Artikel 1 (§ 91 Absatz 1 Satz 1, 2 MinStG)

Die Bundesregierung prüft den Vorschlag zur Steueranmeldung und stimmt im Übrigen den Vorschlag zu.

Zu Ziffer 3 Zu Artikel 2a – neu – (§ 39 Absatz 2 Nummer 2 AO)
Zu Artikel 8a – neu – (§ 2a – neu –, § 10 Absatz 1 Satz 4,
§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe d
§ 18 Satz 1 ErbStG)

Artikel 9

Die Bundesregierung lehnt den Vorschlag ab.

Da die gegenständlichen Regelungen zur Einkommensteuer und Erbschaft- und Schenkungsteuer bereits inhaltsgleich im Regierungsentwurf für das Wachstumschancengesetz enthalten sind, ist die Einbringung in das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung abzulehnen. In Bezug auf die Grunderwerbsteuer enthält der Regierungsentwurf für das Wachstumschancengesetz eine Regelung, dass alleine aufgrund des MoPeG mit Ablauf des 31. Dezember 2023 laufende Nachbehaltensfristen als nicht verletzt gelten. Insoweit sollten alle Maßnahmen im Zusammenhang mit dem MoPeG für eine bessere Nachvollziehbarkeit gebündelt im Wachstumschancengesetz vorgenommen werden.

Die dauerhafte Fortführung des bisherigen Status Quo, was dieser Antrag erreichen will, begegnet in gewichtigen Teilen der Wissenschaft erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken, da im Lichte des Artikels 3 GG kein durchgreifender Rechtsfertigungsgrund für eine unterschiedliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften im Bereich der Grunderwerbsteuerrechtlichen Steuervergünstigungen mehr ersichtlich ist. Auch bestehen beihilferechtliche Bedenken. Diese steuer-, verfassungs- und beihilferechtlichen Bedenken können zu Unsicherheit in der Wirtschaft führen und bergen auch ein finanzielles Risiko für die Wirtschaft.

Gleichwohl werden die Belange der Länder gesehen, weshalb weitere Prüfungen im Rahmen des Wachstumschancengesetzes vorgenommen werden sollten. Einen Ansatzpunkt könnte auch eine zunächst befristete Fortführung des Status Quo darstellen, um für diese Prüfung mehr Zeit zu gewinnen.

Darüber hinaus sollte aus steuerfachlichen Gründen eine solche Regelung bezogen auf die Grunderwerbsteuer nicht in der Abgabenordnung, sondern vielmehr im Grunderwerbsteuergesetz eingeführt werden. § 39 der Abgabenordnung ist nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Auffassung der Finanzverwaltung nicht im Grunderwerbsteuergesetz anwendbar. Die in § 39 der Abgabenordnung allgemein gesetzlich geregelte wirtschaftliche Betrachtungsweise ist ein anderer als der Grunderwerbsteuerrechtliche Zweckbegriff der „mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes“ in den Ergänzungstatbeständen § 1 Absätze 2a, 2b, 3 und 3 des Grunderwerbsteuergesetzes.

Zu Ziffer 4 Zu Artikel 1 (Mindeststeuergesetz)

- a) Die Bundesregierung nimmt die Ausführungen zur Kenntnis.
- b) Die Bundesregierung nimmt die Ausführungen zur Kenntnis.
- c) Die Bundesregierung prüft den Vorschlag.
- d) Die Bundesregierung unterstützt nachdrücklich Vereinfachungsmaßnahmen in Form von sog. Safe-Harbour-Regelungen. Am 15. Dezember 2022 hat das Inclusive Framework on BEPS z. B. den sog. CbCR-Safe-Harbour und einen dauerhaften Safe Harbour für unwesentliche Geschäftseinheiten beschlossen. Auch in der Administrative Guidance der OECD vom Juli 2023 sind weitere Vereinfachungen (u. a. der sog. QDMTT-Safe Harbour) enthalten. Darüber hinaus werden auf internationaler Ebene weitere Vereinfachungsmaßnahmen geprüft. Sowohl im Februar als auch im Juli 2023 wurden jeweils Pakete mit sog. Administrative Guidance von der OECD veröffentlicht, welche Interpretations- und Anwendungsfragen im Zuge der Umsetzung der Mindestbesteuerung präzisieren. Das erste Paket ist bereits im Regierungsentwurf umgesetzt. Die Umsetzung des zweiten Pakets wird derzeit vom BMF fachlich vorbereitet und soll über Umdrucke im weiteren Gesetzgebungsverfahren erfolgen. Die Bundesregierung prüft weitere Vereinfachungsmaßnahmen und setzt sich auch für dauerhafte Safe Harbours ein. Ein dauerhafter Safe Harbour für sog. unwesentliche Geschäftseinheiten ist bereits in § 78 MinStG in der Fassung des Regierungsentwurfs enthalten. Erleichterte Berichtspflichten für Hochsteuerländer werden geprüft. Weitere Vereinfachungen bedürfen allerdings einer internationalen Abstimmung im Inclusive Framework on BEPS.
- e) Die Bundesregierung prüft den Vorschlag. Mit den Begleitmaßnahmen im Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz ist bereits ein erster großer Schritt zur Angleichung der Besteuerungssysteme initiiert worden. Weitere Maßnahmen werden geprüft. Die Bundesregierung wird sich auch auf internationaler Ebene dafür einsetzen, die steuerlichen Regelungen weiter zu harmonisieren.
- f) Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag zu.