

III. Korrespondierende Einstufung von Finanzinstrumenten	
1. Allgemeines	4.79
2. Einstufung von Finanzinstrumenten	
a) Einheitliche Einstufung von Finanzinstrumenten	4.84
b) Behandlung des Emittenten maßgeblich	4.88
B. Allgemeine Anpassungen des Mindeststeuergewinns/-verlusts	
I. Hinzurechnungen und Kürzungen	
1. Allgemeines	4.93
2. Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns bzw. Mindeststeuer-Verlusts	
a) Bedeutung	4.96
b) Gesamtsteueraufwand	4.99
c) Dividendenkürzungsbetrag	4.100
d) Gewinne und Verluste aus Eigenkapitalbeteiligungen	4.101
e) Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen	4.102
f) Asymmetrische Währungskursgewinne – oder verluste	4.103
g) Bestechungs- und Schmiergelder und andere illegale Zahlungen	4.104
h) Bußgelder und Sanktionen	4.110
i) Korrekturbeträge aus Bilanzierungs- und Bewertungsfehlern	4.119
j) Korrekturposten Pensionsaufwand	4.120
k) Gruppeninternen Finanzierungsvereinbarungen, steuerliche Zulagen und steuerliche Vorteile	4.121
l) Sektorspezifischen Ermittlungsgrundsätzen	4.122
m) Ausübung von Wahlrechten nach Abschnitt 3	4.123
n) Beträge, die nach den §§ 42 und 43 zuzuordnen sind	4.124
o) Übertragung von Vermögenswerten oder Schulden	4.125
p) Anpassungen nach den Teilen 6 und 7	4.126
II. Gesamtsteueraufwand	
1. Allgemeines	4.127
2. Definition	4.129
3. Erfasste Steuern, einschließlich erfasster latenter Steuern	4.132
4. Steuern, aus der Anwendung der PES, SES oder NES	4.137
5. Unzulässigen erstattungsfähigen Anrechnungssteuern	4.139
III. Gewinne oder Verluste aus der Anwendung der Neubewertungsmethode auf Sachanlagen	
1. Allgemeines	4.140
2. Anwendungsbereich	
a) Allgemein	4.144
b) Nettogewinn oder Nettoverlust	4.148
c) Sachanlagen	4.150
3. Neubewertungsmethode	
a) Überblick	4.152
b) Beizulegender Zeitwert	4.155
c) Kumulierte Abschreibung	4.158
d) Ergebniswirkung der Neubewertung	4.161
e) Häufigkeit der Neubewertung	4.164
f) Steuereffekte	4.166
4. Rechtsfolge	4.169
IV. Pensionsaufwand	
1. Überblick	4.171
2. Ermittlung des Korrekturpostens	4.174
3. Einschränkung auf an Pensionseinheiten ausgelagerte Verpflichtungen	4.178

A. Grundsätze der Ermittlung des Mindeststeuergewinns/-verlusts

Schrifttum: *Benzinger/Hachmeister/Simlacher*, Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss – Ein Plädoyer für die Verwendung von Reporting Packages (Teil I), DStR 2024, 831; *Benecke/Schnitger*, Personengesellschaften im Rahmen des Mindeststeuergesetzes (Teil II), IStR 2025, 46; *Glutting/Meyer*, Pillar 2 – Anwendungsfragen und Herausforderungen aus Accounting-Perspektive, BB, 2023, 2729; *Rödder/Altenburg*, Das Mindeststeuergesetz, Ubg, 2024, 353.

I. Ermittlung der Ausgangsgröße

1. Allgemeines

Grundlage. § 15 MinStG regelt die Ermittlung der Ausgangsgröße für die Bemessung der Mindeststeuer. § 15 MinStG basiert auf Artikel 3.1 der GloBE-Mustervorschriften bzw. Artikel 15 der Mindeststeuerrichtlinie. 4.1

Inhalt der Regelung. § 15 Abs. 1 MinStG definiert den Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust als den für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleiteten Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag, der an die konzernweiten Ansatz- und Bewertungsregeln angepasst ist. § 15 Abs. 2 MinStG beinhaltet eine Ausnahmeregelung von dem Grundsatz der Verwendung konzern einheitlicher Rechnungslegungsstandards für Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe. Das auf dieser Grundlage ermittelte Mindeststeuer-Ergebnis dient schließlich als Basis zur Berechnung des effektiven Steuersatzes und zur Ermittlung der Ergänzungssteuer (Top-up Tax), falls die effektive Ertragsteuerbelastung in einem Land bei unter 15 % liegt. 4.2

2. Die Regelungen im Einzelnen

a) Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust

aa) Begriff und Umfang des Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust

(1) Überblick über die Ermittlungssystematik

Ausgangsgröße. Die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinn bzw. -Verlust (Mindeststeuer-Ergebnis) der einzelnen Geschäftseinheit ist der erste Schritt zur Ermittlung der Mindeststeuer. Nach der Ermittlungslogik des MinStG repräsentiert diese Ergebnisgröße die Bemessungsgrundlage („Nenner“) zur Ermittlung des effektiven Steuersatzes i.S.v. § 53 MinStG und ist damit eine maßgebliche Rechengröße im Rahmen des MinStG. 4.3

Das Mindeststeuer-Ergebnis ergibt sich aus dem Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag, korrigiert um die in § 18 MinStG bezeichneten Beträge. Zur Ermittlung des Mindeststeuer-Ergebnisses knüpft das Gesetz als Ausgangspunkt an das Rechnungsergebnis der einzelnen Geschäftseinheit an (Mindeststeuer-Jahresüberschuss/Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag).

Der Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag umfasst sämtliche Erträge und Aufwendungen der einzelnen Geschäftseinheit. Dazu gehören auch solche Erträge und Aufwendungen, die aus konzerninternen Geschäftsvorfällen resultieren. Die im Rahmen der Aufwands- und Ertragskonsolidierung vorzunehmenden Eliminierungen bleiben daher bei der Berechnung des Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag vollständig unberücksichtigt.

Die Ermittlung des Mindeststeuer-Ergebnis der Geschäftseinheiten stellt den ersten Schritt hin zur Ermittlung einer etwaigen Mindeststeuerbelastung dar. Der anschließenden Ermittlung des Mindeststeuer-Gesamtgewinn i.S.v. § 53 MinStG liegt eine länderbezogene Betrachtungsweise zugrunde („Jurisdictional blending“). Dieses ergibt sich mithin aus der Summe der Mindeststeuer-Ergebnisse aller Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets.

(2) Geschäftseinheit

Begriff der Geschäftseinheit. Die Ermittlungssystematik knüpft zunächst an die sog. „Geschäftseinheiten“ an. Hierzu gehören neben den Einzelgesellschaften einer Gruppe in der 4.4

Rechtsform einer Kapitalgesellschaft bzw. einer Personengesellschaft auch rechtlich unselbstständige „Betriebsstätten“, § 4 Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 MinStG. „Joint Venture“ werden daneben ab einer Beteiligungshöhe von 50 % gem. § 67 Abs. 4 MinStG anteilig berücksichtigt, wenn diese at Equity bilanziert werden.¹

Für weitere Ausführungen siehe Rz. 3.1 ff.

- 4.5 **Nicht konsolidierte Gesellschaften.** Die Unternehmensgruppe umfasst gem. § 4 Abs. 1 MinStG alle aus Sicht des obersten Mutterunternehmens zu konsolidierenden Geschäftseinheiten. Ein Verzicht auf die Einbeziehung von Tochterunternehmen, die bislang unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten nicht in den Konzernabschluss i.S.v. § 7 Abs. 21 MinStG einbezogen wurden, ist für die Anwendung des MinStG nicht möglich.² Es müssen also auch diejenigen Einheiten (Tochterunternehmen) berücksichtigt werden, die nach § 296 HGB oder nach IFRS unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten zulässigerweise nicht in den Konzernabschluss einbezogen worden sind.

Für weitere Ausführungen siehe Rz. 3.1 ff.

- 4.6 **Betriebsstätten.** Obgleich Betriebsstätten rechtlich einer Konzerngesellschaft zuzuordnen sind, folgen die Pillar 2 Regelungen der steuerlichen Einordnung als unabhängige Geschäftseinheiten. Dies führt dazu, dass auch für Betriebsstätten gesonderte Abschlüsse nach Maßgabe der für den Konzern anwendbaren Rechnungslegungsgrundsätze zu erstellen sind. Praktische Schwierigkeiten ergeben sich immer dann, wenn die einer Betriebsstätte zuzuordnenden Vermögenswerte und Schulden nicht in einem gesonderten Buchungskreis geführt werden. In diesen Fällen kann eine manuelle Aufbereitung der Betriebsstätten-Abschlüsse erforderlich werden.³
- 4.7 **Steuerhoheitsgebiete.** Da es innerhalb eines Landes zu einem Ausgleich von hoch- und niedrigbesteuerten Geschäftseinheiten kommen kann, ist für Pillar 2 Zwecke eine landesbezogene Betrachtungsweise erforderlich (Jurisdictional blending).⁴ Daher kommt der Zusammenfassung der Geschäftseinheiten nach Steuerhoheitsgebieten eine große Bedeutung zu. Der „Mindeststeuer-Gesamtgewinn“, der sich aus der landesbezogenen und summarischen Betrachtungsweise ergibt, bildet den grundlegenden „Nenner“ für die Berechnung des effektiven Steuersatzes gemäß § 53 MinStG.⁵

Beispiel:

Zur Unternehmensgruppe der Muttergesellschaft A gehören die Tochtergesellschaften B und C, die jeweils in Deutschland ansässig sind. Die Muttergesellschaft A weist einen Mindeststeuer-Gewinn von 10 auf. Tochtergesellschaft B verzeichnet einen Mindeststeuer-Verlust von -20, während Tochtergesellschaft C einen Mindeststeuer-Gewinn von 50 erzielt. Der Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern beläuft sich auf 12.

Lösung:

Alle Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe sind im Steuerhoheitsgebiet Deutschland belegen. Daher ergibt sich ein positiver Unterschiedsbetrag von 40, kalkuliert als 50 (Mindeststeuer-Gewinn von C) + 10 (Mindeststeuer-Gewinn von A) – 20 (Mindeststeuer-Verlust von B). Somit beträgt der

1 Glutting/Meyer, BB 2023, 2729 (2729).

2 Glutting/Meyer, BB 2023, 2729 (2732).

3 Glutting/Meyer, BB 2023, 2729 (2732).

4 Glutting/Meyer, BB 2023, 2729 (2731).

5 Rödder/Altenburg, Ubg 2024, 353 (358).

Mindeststeuer-Gesamtgewinn für Deutschland 40. Daraus ergibt sich ein effektiver Steuersatz von 30,0 %, berechnet als 12 (Gesamtbetrag der anpassbaren Steuern) geteilt durch 40 (Mindeststeuer-Gesamtgewinn).

(3) Rechnungslegungsdaten

Rechnungslegungsdaten. Der Begriff „Rechnungslegungsdaten“ ist gesetzlich nicht definiert. Es lassen sich weder aus der Gesetzesbegründung noch aus den GloBE-Mustervorschriften genaue Anforderungen entnehmen, die an die Rechnungslegungsdaten zu stellen sind. Da der Gesetzgeber nicht ausdrücklich auf einen Einzelabschluss oder einen Jahresabschluss abstellt, muss der Begriff dahingehend verstanden werden, dass es sich lediglich um eine Zusammenstellung der Zahlen handeln muss, die geeignet ist, die Übrigen Voraussetzungen des § 15 MinStG zu erfüllen. Zu diesem Zweck eignen sich in der Praxis grundsätzlich Reporting Packages.⁶ Praktische Schwierigkeiten ergeben sich dabei immer dann, wenn ein Reporting Package bereits vorweggenommene Konsolidierungsmaßnahmen beinhaltet.

Für weitere Ausführungen siehe Rz. 4.9 ff.

(4) Konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln

Grundsätze des obersten Mutterunternehmens. Nach welchen Ansatz- und Bewertungsregeln (Rechnungslegungsgrundsätze) der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder -fehlbetrag zu berechnen ist, bestimmt sich danach, nach welchen Grundsätzen die oberste Muttergesellschaft einer Gruppe den Konzernabschluss aufstellt bzw. aufgestellt hätte, wenn diese verpflichtet gewesen wäre, einen Konzernabschluss aufzustellen.

Anwendbare Rechnungslegungsgrundsätze. Für Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland kommen aufgrund der Regelung des § 315e HGB hierfür grundsätzlich HGB und IFRS als zugelassene Rechnungslegungsstandards i.S.v. § 7 Abs. 37 MinStG in Frage.⁷ Diese Regelung gilt gem. § 11 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 PubLG i.V.m. § 315e HGB auch für Mutterunternehmen, die aufgrund der Bestimmungen des Publizitätsgesetzes (PubLG) zur Erstellung konsolidierter Abschlüsse verpflichtet sind.

Reporting Package. Die im Rahmen der Konzernabschlusserstellung von den jeweiligen Tochtergesellschaften bereitgestellten Reporting Packages (Berichtspakete) beinhalten die nach konzerneinheitlichen Rechnungslegungsstandards aufbereiteten Finanzdaten. Es ist in der Praxis nicht unüblich, dass verschiedene konzerninterne Sachverhalte nicht an die konzerneinheitlichen Rechnungslegungsstandards angepasst werden, sofern diese ohnehin im Rahmen der Konsolidierungsmaßnahmen auf Ebene der Konzernmutter eliminiert werden. Zwar ist diese Vorgehensweise im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung nicht zu beanstanden, da sich der Bestätigungsvermerk auf den Konzernabschluss als Ganzes bezieht, aber für die Ermittlung des Mindeststeuer-Ergebnisses müssen auch solche Sachverhalte an die konzerneinheitlichen Rechnungslegungsstandards angepasst werden. Eine Beschränkung unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit findet dabei im Gesetz keine explizite Verankerung.

Für weitere Ausführungen siehe Rz. 4.12 ff.

⁶ Benzinger/Hachmeister/Simlacher, DStR 2024, 831 (836 f.); Rödder/Altenburg, Ubg 2024, 353 (356).

⁷ Glutting/Meyer, BB 2023, 2729 (2730).

Beispiel:

Tochtergesellschaft C erstellt ihren Jahresabschluss gemäß den Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB). Muttergesellschaft A hingegen stellt ihren Konzernabschluss nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) auf. Im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses fordert A von C ein Reporting Package nach IFRS an. Bei C liegt ein konzerninterner Leasing-Sachverhalt vor. Da dieser im Rahmen der Konsolidierungsmaßnahmen auf Konzernebene eliminiert wird, erfolgt aus Vereinfachungsgründen keine Anpassung an IFRS 16. Im Reporting Package wird ein laufender Aufwand aus ratierlichen Leasingzahlungen ausgewiesen. Ein Nutzungsrecht wird nicht bilanziert.

Lösung:

Die Vorgehensweise ist im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses grundsätzlich nicht zu beanstanden, da die konzerninternen Verhältnisse ohnehin eliminiert werden. Die Nichtanpassung des konzerninternen Leasing-Sachverhalts führt dazu, dass die Finanzdaten nicht vollständig den konsolidierten Ansatz- und Bewertungsregeln entsprechen. Daher sind die Finanzdaten als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Ergebnisses gemäß § 15 Abs. 1 MinStG nur bedingt geeignet.

(5) Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen

- 4.12 **Umfang.** § 15 MinStG stellt auf eine Ausgangsgröße vor Durchführung von konzerninternen Eliminierungsbuchungen ab. Dies betrifft neben der Zwischenergebniseliminierung, die Schuldenkonsolidierung sowie die Aufwands- und Ertragseliminierung. Konzerninterne Sachverhalte sind somit wie im Einzelabschluss der Gesellschaft zu erfassen. Davon eingeschlossen sind auch konzerninterne Dividenden, obgleich diese unter den Voraussetzungen des § 18 Nr. 2 MinStG wieder zu kürzen sind.⁸ Sämtliche konzerninternen Geschäftsvorfälle sind mit- hin so zu behandeln, als ob diese mit fremden Dritten stattgefunden hätten.
- 4.13 **Reporting Packages.** In der Praxis werden die erforderlichen Daten der zum Konsolidierungskreis gehörenden Einheiten im Rahmen von Reporting Packages (Berichtspakete) bereitgestellt. Dies betrifft insbesondere ausländische Geschäftseinheiten, für die regelmäßig keine gesonderten Einzelabschlüsse nach dem konzerneinheitlichen Rechnungslegungsstandard erstellt werden. Diese dienen als Zwischenstufe der Erstellung des Konzernabschlusses. Die Nutzung dieser Finanzdaten als Ausgangspunkt der Ermittlung des Mindeststeuer-Ergebnisses bringt verschiedene wesentliche Vorteile mit sich. So führt die standardisierte Darstellung und Ermittlung der Finanzdaten in der Regel zu einer höheren Einheitlichkeit der Finanzdaten einer multinationalen Unternehmensgruppe. Außerdem werden weitere zusätzliche Verwaltungskosten für die Erhebung der Datengrundlagen vermieden. Die Aufbereitung der Reporting Packages ist in der Praxis vielfältig. So gibt es Fälle, in denen die Finanzdaten unverändert aus den nach lokalen Rechnungslegungsstandards erstellten Einzelabschlüssen in die Reporting Packages übernommen und erst auf Konzernebene Anpassungen vorgenommen werden. Demgegenüber gibt es in der Praxis auch Fälle, in denen die Finanzdaten bereits so aufbereitet sind, dass bestimmte Konsolidierungsanpassungen bereits berücksichtigt wurden. Da ausdrücklich ein Mindeststeuer-Jahresüberschuss resp. -fehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen die Ausgangsgröße darstellt, müssen Vorkonsolidierungen zwingend wieder rückgängig gemacht werden. Es ergeben sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzesbegründung Anhaltspunkte, das hierauf unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten verzichtet werden kann.

⁸ Glutting/Meyer, BB 2023, 2729 (2731).

8. Nachträgliche Änderungen der latenten und laufenden Steuern im Simplified ETR Safe Harbour	7.288	2. Absenkung des inländischen Steuersatzes	7.299
III. Steuersatzänderungen der latenten Steuern		3. Erhöhung des inländischen Steuersatzes	7.302
1. Hintergrund und Zielsetzung	7.295		

A. Grundlagen IAS 12

I. IAS 12 als Bestandteil der Internationalen Rechnungslegungsstandards

1. Grundsätzliches

- 7.1 **Bedeutung.** Zur grundsätzlichen Bedeutung der Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) für die Ermittlung der Mindeststeuer verweisen wir auf § 7 Abs. 4 Nr. 1 MinStG sowie die Ausführungen in Rz. 1.227 ff.
- 7.2 **Fokus auf IAS 12.** In diesem Zusammenhang sei auch darauf hingewiesen, dass die nachfolgenden Ausführungen sich weitestgehend auf IAS 12 als die Ertragsteuerpositionen betreffenden Rechnungslegungsstandard innerhalb der Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS¹) konzentrieren, weil es sich bei den Internationalen Rechnungslegungsstandards um die für international tätige Unternehmen in Deutschland wahrscheinlich am häufigsten anzuwendenden Rechnungslegungsstandards handelt. Gleichwohl gibt es daneben aber auch noch zahlreiche weitere Rechnungslegungsvorschriften zu Ertragsteuerpositionen, nach anderen Standards (wie beispielsweise HGB oder US GAAP²), welche ebenfalls durch § 7 Abs. 4 MinStG als anerkannte Rechnungslegungsstandards bestätigt werden und deswegen im Rahmen der deutschen Mindestbesteuerung von Bedeutung sein können. Zusätzlich erlaubt § 7 Abs. 37 MinStG auch die Verwendung solcher Rechnungslegungsvorschriften, welche vom zugelassenen Standardsetzer im Belegenheitsstaat der Geschäftseinheit genehmigt wurden; dies ist somit wichtig insbesondere für Konzerne, deren oberste Muttergesellschaft nicht in einem in § 7 Abs. 4 MinStG genannten Staat ansässig ist.
- 7.3 **Andere Rechnungslegungsstandards.** Auch wenn somit IAS 12 vorliegend den Schwerpunkt der nachfolgenden Ausführungen darstellen soll, wird gleichwohl an den Stellen, an denen seine Regelungen deutlich von denen der weiteren sehr häufig anzutreffenden Rechnungslegungsstandards HGB und US GAAP abweicht, auf diese Abweichungen hingewiesen, um hier auch eine erste Einschätzung bestehender Unterschiede zu ermöglichen. Generell lässt sich hierbei festhalten, dass IAS 12 (wie auch US GAAP) grundsätzlich sehr stark am Konzept des *fair value/true and fair view* orientiert sind, während HGB auch nach der in 2009 erfolgten Modernisierung durch das BilMoG³ und der damit erfolgten Annäherung der deutschen Rechnungslegung an internationale Bilanzierungsvorschriften weiterhin noch ein starkes Augenmerk auf das Vorsichtsprinzip und den Gläubigerschutz richtet.⁴

1 International Financial Reporting Standards.

2 United States Generally Accepted Accounting Principles.

3 Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts, Bundesgesetzblatt 2009 Teil I, Seite 1102; in Kraft getreten am 29.5.2009.

4 Vgl. Kröner/Benzel in Kessler/Kröner/Köhler, KonzernStR³, § 12 Rz. 20.

2. Anwendungsbereich des IAS 12 innerhalb der Internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS)

Ertragsteuern. IAS 12 regelt die Abbildung von – sowohl laufenden als auch latenten – Ertragsteuern in nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards aufzustellenden Jahresabschlüssen⁵, vgl. die einleitenden Worte des IAS 12 zu seiner Zielsetzung sowie ausdrücklich nochmals IAS 12.1. Zu den hierbei zu berücksichtigenden Ertragsteuern zählen dabei auch Quellensteuern auf Ausschüttungen eines Tochterunternehmens an das Berichtsunternehmen, vgl. IAS 12.2, sowie die ertragsteuerlichen Risikovorsorgen, d.h. Effekte aus der „Bilanzierung von Unsicherheiten in Bezug auf Ertragsteuern“, vgl. IFRIC 23. 7.4

Nicht-Ertragsteuern. IAS 12 findet hingegen keine Anwendung auf die Abbildung von Nicht-Ertragsteuern, bspw. Umsatz- oder sonstige Verkehrssteuern. Diese sind nach den Regelungen des IAS 37 zu bilanzieren, soweit es sich um Steuerrückstellungen/-verbindlichkeiten handelt, anderenfalls nach den Regelungen des IAS.⁶ 7.5

Steuerliche Nebenleistungen. Ebenso nicht von IAS 12 umfasst sind grundsätzlich steuerliche Nebenleistungen im Sinne des § 3 Abs. 4 AO, wie beispielsweise Verspätungszuschläge (§ 152 AO), Zinsen (§§ 233ff. AO) oder Säumniszuschläge (§ 240 AO).⁷ 7.6

3. Regelungsinhalt des IAS 12

Inhalt des IAS 12. Der Regelungsinhalt des IAS 12 lässt sich in folgende wesentliche Elemente einteilen: 7.7

- Definitionen der verwendeten Begriffe, IAS 12.5 bis IAS 12.11
- Bilanzierung laufender und latenter Steuerschulden und -ansprüche, IAS 12.12 bis IAS 12.45, „Ansatz dem Grunde nach“ – hierzu nachfolgend (Rz. 7.10 ff.)
- Bewertung laufender und latenter Steuerschulden und -ansprüche, IAS 12.46 bis IAS 12.56, „Ansatz der Höhe nach“ – hierzu nachfolgend (Rz. 7.46 ff.)
- Ansatz laufender und latenter Steuern, IAS 12.57 bis IAS 12.68C – hierzu nachfolgend (Rz. 7.66 ff.)
- Darstellung laufender und latenter Steuern, IAS 12.69 bis IAS 12.78 – hierzu nachfolgend (Rz. 7.79 ff.)
- Anhangangaben zu Ertragsteuern, IAS 12.79 bis IAS 12.88D
- Anwendungszeitpunkt etc., IAS 12.89 bis IAS 12.99

Relevanz für Mindeststeuer. Wie man der vorstehenden Aufzählung entnehmen kann, sind insbesondere die Fragen des Ansatzes dem Grunde und der Höhe nach sowie der Abbildung laufender und latenter Steuern für die Ermittlung der Mindestbesteuerung von ausschlaggebender Bedeutung, weswegen sie in den nachfolgenden Unterkapiteln im Einzelnen beleuchtet werden. 7.8

⁵ Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 1.

⁶ Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 2.

⁷ Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 22.

- 7.9 **Startpunkt der Mindeststeuerermittlung.** Es sei bereits an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass die nach den Regelungen des IAS 12 ermittelten laufenden und latenten Steuern stets nur den Ausgangspunkt für die Ermittlung der effektiven Steuerquote im Sinne der GloBE-Regelungen und damit auch des deutschen Mindeststeuergesetzes bilden. Zu den bei der Ermittlung des effektiven Steuersatzes im vorgenannten Sinne erforderlichen weiteren Anpassungen ist insbesondere auf die Ausführungen in den nachfolgenden Kapiteln B. Grundsätze der Ermittlung der erfassten Steuern (Rz. 7.89 ff.), C. Hinzurechnungen und Kürzungen (Rz. 7.121 ff.) und E. Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern (Rz. 7.254 ff.) zu verweisen.

II. Bilanzierung laufender und latenter Steuerschulden und -ansprüche, IAS 12.12 bis IAS 12.45 – „Ansatz dem Grunde nach“

1. Bilanzierung laufender Steuerschulden und -ansprüche

a) Ertragsteuerforderungen und -verbindlichkeiten

- 7.10 **Ansatz.** Ertragsteuerforderungen und -verbindlichkeiten sind – wie auch nach den Regelungen des deutschen HGB – grundsätzlich dann in der Bilanz anzusetzen, wenn der erwartete laufende Steueraufwand einer Periode (aktuelles Jahr oder Vorjahre) niedriger bzw. höher ist als die bislang geleisteten Steuervorauszahlungen für diese Periode, IAS 12.12.⁸
- 7.11 **Risikovorsorgen.** Dies gilt dabei nicht nur für die laufenden Steuern, die sich aus den Steuerberechnungen bzw. den eingereichten, aber noch nicht veranlagten Steuererklärungen ergeben, sondern auch für laufende Risikovorsorgen nach IFRIC 23⁹, bspw. im Rahmen einer laufenden steuerlichen Außenprüfung. Diese unsicheren Ertragsteuerpositionen (dazu auch Rz. 7.137 ff.) sind dabei nur dann als Risikovorsorge anzusetzen, wenn die in den Steuererklärungen eingenommene Position mit mehr als 50 %-iger Wahrscheinlichkeit bei einer steuerlichen Außenprüfung (sowie einem anschließenden Rechtsbehelfs-/Klageverfahren) keinen Bestand hätte¹⁰, also das sogenannte *probable*-Kriterium bezogen auf das Bestehen des steuerlichen Risikos erfüllt ist.¹¹ Wichtig ist dabei, dass das bilanzierende Unternehmen seiner Beurteilung nach IFRIC 23.8 eine Prüfungsfiktion zugrunde zu legen hat, das bedeutet, dass stets davon auszugehen ist, dass die Finanzbehörden von allen relevanten Sachverhalten umfassende Kenntnis erlangen und diese auch tatsächlich untersuchen werden.¹² Im Umkehrschluss berechtigt das allgemeine Risiko von Mehrsteuern aus einer steuerlichen Außenprüfung das bilanzierende Unternehmen nicht zum Ansatz einer Risikoposition, sofern keine konkreten Einzelrisiken bekannt sind und belegt werden können.¹³
- 7.12 **Steuerforderungen aus strittigen Sachverhalten.** Dieselbe Logik ist auch für unter Vorbehalt geleistete Steuerzahlungen anzuwenden, wenn also das Unternehmen davon ausgeht, mit überwiegender Wahrscheinlichkeit die aufgrund eines Steuerbescheids bezahlte Steuer (zumindest teilweise) wieder erstattet zu bekommen. In einem solchen Fall kann es im Einklang mit IAS 12.12 und IFRIC 23 eine entsprechende Ertragsteuerforderung einbuchen.¹⁴

⁸ Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 9.

⁹ IFRIC 23, Uncertainty over Income Tax Treatments, Mai 2017.

¹⁰ Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 19.

¹¹ IFRIC 23.11 Satz 1. Im Gegensatz dazu regeln die US GAAP in ASC 740-10 (ehemals FIN 48), dass der Ansatz aus der Frage nach dem voraussichtlichen Erhalt des steuerlichen Vorteils zu betrachten ist, sprich: Ist es *probable*, dass der beanspruchte Steuervorteil erhalten werden kann?

¹² Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 21.

¹³ Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 21.

¹⁴ Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 12, 21.

b) Verlustrücktrag

Forderung aus Verlustrücktrag. Zu einer Steuerforderung kann es neben der in Rz. 7.12 beschriebenen Situation der Steuerzahlung unter Vorbehalt oder einer Steuerüberzahlung (an die Finanzverwaltung geleistete Vorauszahlungen für die Periode übersteigen den Steueraufwand der Periode) auch dann kommen, wenn für einen Veranlagungszeitraum eine Steuerschuld ermittelt wurde und der Steuerpflichtige in einem der nachfolgenden Veranlagungszeiträume einen steuerlichen Verlust erzielt, der nach den nationalen Regelungen zum Verlustrücktrag (in Deutschland: § 10d Abs. 1 EStG) zu einer nachträglichen Verringerung des zu versteuernden Einkommens des Veranlagungszeitraums herangezogen werden kann. Hierbei kann die sich aus dem Verlustrücktrag ergebende Steuererstattung erstmalig in dem Jahr als Steuerforderung angesetzt werden, in dem sich der rücktragsfähige steuerliche Verlust ergibt, IAS 12.14.¹⁵

7.13

2. Bilanzierung latenter Steuerschulden und -ansprüche

a) Grundsätze der Ermittlung latenter Steuern

Quellen latenter Steuern. Ausweislich der Definition der latenten Steuerschulden und -ansprüche in IAS 12.5 stellen diese die Beträge an Ertragsteuern dar, die auf Basis einer Transaktion des laufenden Jahres oder der Vorjahre erst in zukünftigen Perioden zahlbar oder erstattungsfähig sind. Diese können entweder aus temporären Differenzen, sowohl zu versteuernder als auch abzugsfähiger Differenzen, resultieren oder aber aus sonstigen steuerlichen Attributen, wie bspw. Verlust- oder Zinsvorträgen oder sonstigen sog. Tax Credits.

7.14

Temporary Concept. Dieser Definition ist bereits zu entnehmen, dass IAS 12 (ebenso wie US GAAP und HGB¹⁶) dem sog. *temporary concept* folgen, welches zukünftige Steuerbe- und -entlastungen bilanzorientiert ermittelt.¹⁷ Dem steht das sog. *timing concept* gegenüber, welches in Deutschland bis zur Verabschiedung des BilMoG noch Anwendung fand¹⁸ und vielmehr auf Unterschiede in der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung abstellte und somit GuV-orientiert war.

7.15

Temporäre Differenzen. Entsprechend der vorstehenden Unterscheidung ist in IAS 12.5 der Begriff der temporären Differenzen definiert, und zwar als Unterschiedsbetrag zwischen dem IFRS-Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld und deren steuerlicher Basis. Während sich der IFRS-Buchwert unmittelbar aus dem Zahlenwerk des IFRS-Abschlusses ablesen lässt, ist der Begriff der steuerlichen Basis als der einem Vermögenswert oder einer Schuld für steuerliche Zwecke beizulegende Betrag bestimmt. Für Deutschland ist hierbei regelmäßig der Steuerbilanzwert des Vermögensgegenstandes oder der Verbindlichkeit anzusetzen, weswegen an dieser Stelle auf eine ausführliche Darstellung des Konzepts der steuerlichen Basis und ihrer unterschiedlichen Definitionen (je nachdem, ob es sich um einen Vermögensgegenstand oder um eine Schuld handelt) verzichtet wird.¹⁹

7.16

Zukünftiger Nutzen. Ausgehend von der Grundkonzeption der Internationalen Rechnungslegungsstandards, dem Abschlussleser einen *true and fair view* der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des bilanzierenden Unternehmens zu ermöglichen, fokussiert sich die Bestimmung temporärer Differenzen damit auf den zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen eines Ver-

7.17

15 Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 62.

16 Vgl. Grottel/Larenz in Beck BiKo¹⁴, § 274 HGB Rz. 5.

17 Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 39.

18 Vgl. Grottel/Larenz in Beck BiKo¹⁴, § 274 HGB Rz. 7.

19 Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 5.

mögensgegenstandes (oder einer Schuld), welcher dem Unternehmen zufließen wird und dann einen Steuereffekt auslösen wird. Dieser zu erwartende Steuereffekt soll bereits heute durch den Ansatz latenter Steuern im Jahresabschluss abgebildet werden.²⁰

- 7.18 **Permanente Differenzen.** Doch nicht jeder Vermögensunterschied zwischen dem IFRS-Buchwert und dem Steuerbilanzwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld zieht zwingend eine latente Steuer nach sich. Denn wie vorstehend erläutert, sind nur diejenigen Vermögensunterschiede von Bedeutung, welche sich auch zukünftig mit steuerlicher Wirkung umkehren werden. Nur dann kann man von einer temporären Differenz sprechen. Kommt es hingegen bei Auflösung des Vermögensunterschieds nicht zu einem steuerlichen Vor- oder Nachteil, spricht man stattdessen von einer permanenten Differenz.²¹ Ob eine permanente Differenz vorliegt, bestimmt sich entweder nach den Regelungen des nationalen Steuerrechts oder aber nach Sonderregelungen des IAS 12, wie sie nachfolgend unter Rz. 7.21 ff. und Rz. 7.28 ff. dargestellt werden.

Beispiel:

Die Steuerfreiheit eines Gewinns oder Nichtabzugsfähigkeit eines Verlusts ist ein Beispiel für eine steuerliche Begründung einer permanenten Differenz: Da bei einer Körperschaft nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG Gewinnminderungen aus dem Anteil an einer Tochterkapitalgesellschaft steuerlich unbeachtlich sind, führt eine nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards vorgenommene Wertberichtigung der Anteile an einer Tochterkapitalgesellschaft, welche steuerlich unter Ausübung des Wahlrechts nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht teilwertberichtigt wird, zwar zu einem Vermögensunterschied zwischen dem (um die Wertberichtigung verringerten) IFRS-Buchwert und dem (unveränderten) Steuerbilanzwert der Beteiligung an der Tochterkapitalgesellschaft. Da ein Verlust aus einer zukünftigen Veräußerung der Beteiligung oder aber einer zukünftigen auch steuerlichen Teilwertberichtigung der Anteile jedoch wegen der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG niemals eine Steuerersparnis nach sich ziehen wird, handelt es sich bei dem Vermögensunterschied insoweit nicht um eine temporäre, sondern vielmehr um eine permanente Differenz. Folglich ist keine latente Steuer zu ermitteln und anzusetzen.²²

b) Grundsätze des Ansatzes latenter Steuern

- 7.19 **Ansatzpflicht nach IFRS.** Nach den klaren Vorgaben des IAS 12.15 (für passive latente Steuern) sowie des IAS 12.24 resp. IAS 12.34 (für aktive latente Steuern aus temporären Differenzen bzw. aus Verlustvorträgen und weiterer noch nicht genutzter Steuergutschriften) sind aktive und passive latente Steuern in Konzernabschlüssen, welche nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt werden, anzusetzen. Der Bilanzierende hat insoweit kein Wahlrecht, da es den Internationalen Rechnungslegungsstandards (ebenso wie den US GAAP) gerade um die Darstellung eines möglichst realistischen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des bilanzierenden Unternehmens geht und daher auch zukünftig zu erwartende Steuerbe- und -entlastungen gezeigt werden sollen.²³
- 7.20 **Ansatzwahlrecht nach HGB.** Im Gegensatz dazu ist die Bilanzierung latenter Steuern nach HGB (§§ 274, 306 HGB) asymmetrisch aufgebaut: Für einen Passivüberhang besteht eine Passivierungspflicht²⁴, wohingegen § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB für einen Aktivüberhang (die aktiven

20 Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 40.

21 Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 44.

22 Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 44.

23 Vgl. Schulz/Danso in Beck HdB IFRS⁷, § 24 Rz. 37f.

24 Vgl. Grottel/Larenz in Beck BiKo¹⁴, § 274 HGB Rz. 15.

bb) Praxisrelevante Kürzungen und Hinzurechnungen . . .	10.297	5. Beendigung des Wahlrechts	10.338
b) Erfasste Steuern		VI. Wahlrecht für steuerpflichtige Ausschüttungen	
aa) Grundzüge	10.306	1. Überblick	10.339
bb) Hinzurechnungen und Kürzungen	10.311	2. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts	
cc) Zurechnung erfasster Steuern zu anderen Geschäftseinheiten – Ausschüttungen		a) Antrag	10.343
(1) Grundzüge der Zurechnung	10.313	b) Besteuerung entspricht mindestens dem Mindeststeuersatz . .	10.346
(2) Zurechnung von Steuern auf Nettobasis	10.316	3. Rechtsfolgen	
(3) Die Behandlung von fiktiven Ausschüttungen und latenten Steuern	10.317	a) Keine Einbeziehung des Mindeststeuer-Gewinns	10.350
(4) Zurechnung von Steuern bei Wahlrechtsausübung . .	10.320	b) Keine Dividendenkürzung . . .	10.351
V. Das Steuertransparenzwahlrecht nach § 73 MinStG		c) Einbeziehung des im Inland anrechenbaren Steueraufschlags	10.353
1. Grundzüge des Wahlrechts	10.322	d) Ergänzungssteuer auf nicht ausgeschüttete Mindeststeuer-Gesamtgewinne	10.357
2. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechts		4. Ermittlung des nicht ausgeschütteten Mindeststeuer-Gesamtgewinns	
a) Fallgruppe 1 – Besteuerung zu Marktwerten	10.325	a) Ermittlungssystematik	10.360
b) Fallgruppe 2 – Anleger als regulierte Versicherungseinheit auf Gegenseitigkeit	10.328	b) Anlegerspezifische Ermittlung	10.361
c) Antrag	10.330	c) Minderung des nicht ausgeschütteten Mindeststeuer-Gesamtgewinns durch (fiktive) Ausschüttungen	10.362
3. Rechtsfolgen	10.333	5. Wahlrechtsausübung bei mehrstöckigen Fondsstrukturen	10.364
4. Wahlrechtsausübung bei mehrstöckigen Fondsstrukturen	10.337	6. Beendigung des Wahlrechts	10.368

A. Besonderheiten bei Umstrukturierungen und Beteiligungsstrukturen

I. Anwendung der Umsatzgrenze bei Zusammenschluss oder Teilung

1. Allgemeines

- 10.1 **OECD-MR und MinStRL.** § 63 MinStG beruht auf Art. 6.1 der GloBE Mustervorschriften bzw. Art. 33 der Mindestbesteuerungsrichtlinie.
- 10.2 **OECD-VWL Januar 2026.** Im Simplified ETR Safe Harbour sind die Regelungen zur Anwendung der Umsatzgrenze bei Zusammenschluss oder Teilung ebenfalls zu beachten. Eine zusammenfassende Gesamtdarstellung zum Simplified ETR Safe Harbour findet sich in Rz. 11.256 ff.
- 10.3 **Erweiterung § 1 Abs. 1 MinStG.** § 61 MinStG kommt bei der Prüfung, ob und ab wann die Regelungen des MinStG auf eine Unternehmensgruppe Anwendung finden, zum Tragen. Die Vorschrift enthält Sonderregelungen zur Bestimmung der Umsatzgrenze nach § 1 Abs. 1 Satz 1

MinStG bei Zusammenschluss und Teilung.¹ Sie stellt damit eine Erweiterung des § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG dar.²

Erfasste Konstellationen. Folgende Fallgruppen sind in § 63 MinStG geregelt: 10.4

1. Zusammenschluss von zwei oder mehr Unternehmensgruppen (Abs. 1, vgl. Rz. 2.1 ff.)
2. Zusammenschluss einer Einheit mit einer anderen Einheit oder einer Unternehmensgruppe (Abs. 2, vgl. Rz. 3.1 ff.), und
3. Teilung einer Unternehmensgruppe (Abs. 3, vgl. Rz. 4.1 ff.)

Berechnung der Umsatzgrenze. Die Regelungen in § 63 MinStG sind notwendig, da in den zuvor genannten Konstellationen kein oder zumindest kein gemeinsamer Konzernabschluss für die Unternehmensgruppe(n) existiert, aus denen die Umsatzschwelle nach § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG bestimmt werden kann.³ Daher regelt § 63 MinStG, wie die Umsatzgrenze in diesen Konstellationen rechnerisch zu ermitteln ist. 10.5

2. Zusammenschluss von Unternehmensgruppen

a) Allgemeines

Wortlaut. Haben sich 10.6

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

b) Tatbestandsvoraussetzungen

Unternehmensgruppe. Das Tatbestandsmerkmal setzt das Bestehen von mindestens zwei eigenständigen Unternehmensgruppen vor der Transaktion voraus. Eine Unternehmensgruppe ist nach der allgemeinen Definition in § 4 Abs. 1 Satz 1 MinStG eine Gruppe von Einheiten, die durch Eigentum oder Beherrschung derart miteinander verbunden sind, dass sie zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard verpflichtet sind oder wären („die Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen und Zahlungsströme dieser Einheiten im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu konsolidieren sind oder nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen oder weil die Einheit zum Verkauf steht nicht im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft zu konsolidieren sind“). 10.7

Umsatzerlöse von min. 750 Mio. Euro. Die Fiktion des § 63 Abs. 1 MinStG greift, wenn die Summe der in den Konzernabschlüssen der sich zusammenschließenden Unternehmensgruppen für das jeweilige Geschäftsjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse einen Betrag von 750 Millio- 10.8

¹ BT-Drucks. 20/8668, 197.

² § 1 Abs. 1 Satz 2 MinStG verweist auf § 63 MinStG („§ 63 MinStG ist zu beachten“).

³ BT-Drucks. 20/8668, 198.

nen Euro erreicht oder übersteigt. Maßgeblich für die Prüfung sind die Umsatzerlöse, wie sie in den jeweiligen Konzernabschlüssen der beteiligten, vormals eigenständigen Unternehmensgruppen ausgewiesen sind.

- 10.9 **Maßgeblichkeit des Rechnungslegungsstandards.** Die Bestimmung der maßgeblichen Umsatzerlöse richtet sich nach dem Rechnungslegungsstandard, der dem jeweiligen Konzernabschluss zugrunde liegt. Für oberste Mutterunternehmen, die ihren Konzernabschluss nach den IFRS aufstellen, sind die nach IFRS ermittelten Konzernumsatzerlöse heranzuziehen. Stellen die beteiligten Unternehmensgruppen ihre Konzernabschlüsse hingegen nach den Vorschriften des HGB auf, sind die Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB maßgeblich.
- 10.10 **Abweichende Rechnungslegungsstandards.** Das Gesetz trifft keine Aussage dazu, nach welchem Rechnungslegungsstandard die Umsatzerlöse zu bestimmen sind, wenn die Konzernabschlüsse der sich zusammenschließenden Unternehmensgruppen auf Basis unterschiedlicher Rechnungslegungsstandards erstellt worden sind. Mangels einer ausdrücklichen Regelung sollten uE die Umsatzerlöse der jeweiligen Unternehmensgruppe nach dem Rechnungslegungsstandard ermittelt werden, nach dem ihr Konzernabschluss vor Zusammenschluss erstellt wurde.
- 10.11 **Ausgewiesene Umsatzerlöse.** Der Begriff der „ausgewiesenen“ Umsatzerlöse impliziert, dass nur die Erlöse von solchen Tochterunternehmen in die Berechnung einfließen, die tatsächlich in den jeweiligen Konzernabschluss einbezogen wurden. Tochterunternehmen, die beispielsweise aus Wesentlichkeitsgründen nicht konsolidiert werden, sind für die Ermittlung der Umsatzschwelle nicht zu berücksichtigen. Für Details zur Ermittlung der Umsatzgrenze siehe Ausführungen zu § 1 MinStG (s. Rz. 3.4 ff.).
- 10.12 **Addition der Umsatzerlöse.** Für die Prüfung der Umsatzgrenze in den Geschäftsjahren, die dem Zusammenschluss vorausgehen, sieht § 63 Abs. 1 MinStG eine spezifische Berechnungsmethode vor. Anstatt die Umsatzerlöse der beteiligten Unternehmensgruppen isoliert zu betrachten, sind diese für jedes einzelne Geschäftsjahr des relevanten Beobachtungszeitraums zu aggregieren. Die Vorschrift verlangt die Bildung der Summe der in den jeweiligen Konzernabschlüssen der sich zusammenschließenden Unternehmensgruppen ausgewiesenen Umsatzerlöse. Eine Konsolidierung der Umsatzerlöse zwischen den sich zusammenschließenden Gruppen für die Vorjahre findet nicht statt. Eine solche Konsolidierung findet erst nach dem Zusammenschluss Anwendung.⁴ Diese Vorgehensweise stellt sicher, dass die wirtschaftliche Größe der neu entstehenden Unternehmensgruppe rückwirkend abgebildet wird, um zu beurteilen, ob sie hypothetisch bereits in der Vergangenheit in den Anwendungsbereich der Mindeststeuer gefallen wäre.
- 10.13 **Relevante Geschäftsjahre.** Die Betrachtung erstreckt sich auf die Geschäftsjahre, die für die Anwendung der allgemeinen Umsatzgrenzregelung nach § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG relevant sind. Nach dieser allgemeinen Regel unterliegt eine Unternehmensgruppe der Mindeststeuer, wenn sie in mindestens zwei der vier dem aktuellen Geschäftsjahr unmittelbar vorhergehenden Geschäftsjahren die Umsatzgrenze erreicht hat. Für die Anwendung des § 63 Abs. 1 MinStG bedeutet dies, dass für jedes dieser vier Vorjahre eine separate Summenbildung der Umsatzerlöse der fusionierenden Gruppen vorzunehmen ist.

4 BT-Drucks. 20/8668, 198f.; GloBE-MK 2025, 201.

Abweichende Geschäftsjahre. Sind die Konzernabschlüsse der sich zusammenschließenden Unternehmensgruppen vor dem Zusammenschluss auf unterschiedliche Abschlussstichtage aufgestellt, hat die Addition der Umsatzerlöse jeweils auf einen einheitlichen Stichtag zu erfolgen. Nach Sicht der OECD gibt der Konzernabschluss, der nach dem Zusammenschluss erstellt wird, den einheitlichen Stichtag vor. Demnach sind jeweils die Umsatzerlöse für den Zeitraum, der mit oder im Geschäftsjahr endet, für den der Konzernabschluss nach dem Zusammenschluss aufgestellt wird, zu addieren.⁵ 10.14

Beispiel:

Unternehmensgruppe A und Unternehmensgruppe B schließen sich im Jahr 05 zur Unternehmensgruppe AB zusammen. Es liegt ein Zusammenschluss nach § 63 Abs. 5 MinStG vor. Der Konzernabschluss der Unternehmensgruppe A wird für das Kalenderjahr aufgestellt. Die Unternehmensgruppe B stellt den Konzernabschluss für den Zeitraum 1. Oktober bis 30. September auf. Der Konzernabschluss der Unternehmensgruppe AB wird nach Zusammenschluss auf das Kalenderjahr aufgestellt.

Lösung:

Für die Prüfung des Schwellenwertes nach § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG werden die Umsatzerlöse der Unternehmensgruppe A zum 31.12.01, 02, 03 und 04 mit den Umsatzerlösen der Unternehmensgruppe B zum 30.9.01, 02, 03 und 04 addiert. Die Umsatzerlöse der Unternehmensgruppe B für den Zeitraum 1. Oktober – 31.12.04 fließen nicht mit in die Berechnung ein.⁶

Währung. Die Addition der Umsatzerlöse der sich zusammenschließenden Unternehmensgruppen für Zwecke des § 63 Abs. 1 MinStG hat grundsätzlich in Euro zu erfolgen, da der Schwellenwert des § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG in Euro im Gesetz angegeben ist. Falls die Umsatzerlöse nicht in Euro im Konzernabschluss ausgewiesen sind, ist § 97 Abs. 1 MinStG zu beachten. Demnach hat eine Umrechnung des Schwellenwertes nach § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG zum Devisenkurs der Europäischen Zentralbank des letzten Monats des Kalenderjahres, das dem Beginn des Geschäftsjahres vorangeht, zu erfolgen. Dieses Vorgehen ist aber nur möglich, wenn die Konzernabschlüsse der sich zusammenschließenden Unternehmensgruppen in derselben Währung aufgestellt werden. Für den Fall, dass die Konzernabschlüsse in unterschiedlichen Währungen aufgestellt werden, sieht das Gesetz keine Regelung vor. In diesem Fall könnten die Umsatzerlöse der jeweiligen Konzernabschlüsse in Euro (oder die Währung in der der Konzernabschluss nach Zusammenschluss aufgestellt wird) umgerechnet werden (mangels einer einheitlichen Währung, in die der Schwellenwert gemäß § 97 Abs. 1 MinStG umgerechnet werden kann). Allerdings fehlt es hierfür an einer gesetzlichen Grundlage. 10.15

c) Rechtsfolge

Fiktion. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 63 Abs. 1 MinStG erfüllt, tritt als Rechtsfolge die Fiktion ein, dass der Schwellenwert nach § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG für die betreffenden Geschäftsjahre vor dem Zusammenschluss als erreicht gilt. Die Formulierung „gilt ... als erreicht“ in § 63 Abs. 1 MinStG begründet eine gesetzliche Fiktion. 10.16

Anwendung des MinStG. Die Fiktion des § 63 Abs. 1 MinStG wirkt unmittelbar auf die Anwendungsvoraussetzung des § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG. Nach dieser allgemeinen Regel unterliegt eine Unternehmensgruppe der Mindeststeuer, wenn sie die Umsatzgrenze in mindestens zwei der vier dem Geschäftsjahr unmittelbar vorhergehenden Geschäftsjahre erreicht hat. Durch die Fiktion des § 63 Abs. 1 MinStG wird für jedes einzelne Geschäftsjahr des vierjäh- 10.17

⁵ GloBE-MK 2025, 201.

⁶ GloBE-MK 2025, 202.

rigen Beobachtungszeitraums, in dem die Summe der Umsatzerlöse der zusammengeschlossenen Gruppen 750 Millionen Euro oder mehr betrug, das Erreichen der Umsatzgrenze unwiderlegbar unterstellt. Diese fiktiv erfüllten Jahre werden sodann bei der Prüfung des „Zwei-aus-vier-Jahre“-Kriteriums des § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG für die neu entstandene Unternehmensgruppe berücksichtigt.

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 § 63 Abs. 5 Nr. 1 MinStG.

Lösung:

Nach der Grundregel des § 1 Abs. 1 Satz 1 MinStG 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 § 63 Abs. 5 MinStG stattfand, ist bei der Anwendung der Umsatzgrenze die Sonderregelung des § 63 Abs. 1 MinStG 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 Abs. 1 Satz 1 MinStG als erreicht. Die im Inland belegenden Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe AB sind somit im Geschäftsjahr 05 steuerpflichtig.⁷

3. Zusammenschluss von Einheiten**a) Allgemeines****10.18 Wortlaut.**

- Schließt sich eine Einheit
- die keiner Unternehmensgruppe angehört

⁷ Entnommen aus BT-Drucks. 20/8668, 198.