Mit dieser Regelung wird insb. eine doppelte Besteuerung desselben Steuererhöhungsbetrags vermieden.

Anders als bei der PES erfolgt bei der SES keine Begrenzung des Ergänzungssteuerbetrags auf Basis der Anteilsquoten. Somit entfällt die Steuer auch auf von nicht-gruppenzugehörigen Gesellschaftern gehaltenen Anteilen an den niedrig besteuerten Geschäftseinheiten und hat damit auch noch eine bestrafende Wirkung. Laut Gesetzesbegründung soll die Anwendung der SES auf den gesamten Steuererhöhungsbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheiten ihre Handhabung vereinfachen.[27] **59**

Die SES-Beträge der inländischen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe werden im letzten Schritt dem Gruppenträger nach § 3 Abs. 1 S. 2 MinStG zugerechnet, der die Steueranmeldung abgibt und die MinSt schuldet. Der Gruppenträger hat dann einen Ausgleichsanspruch gegenüber den anderen inländischen Geschäftseinheiten nach Maßgabe des § 3 Abs. 6 MinStG (→ Kap. 2.1. Rn. 153 ff.). **60**

Die nachfolgenden Beispiele veranschaulichen die Anwendung der SES-Regelungen nach §§ 11–14 MinStG: **61**

Anwendungsbeispiel – oMG mit anerkannter PES
Sachverhalt:
Die A-AG ist die oMG der A-Unternehmensgruppe. Sie ist im Inland belegen und unterliegt einer anerkannten PES-Regelung. Die A-AG hält 100 % der Anteile an der inländischen B-GmbH und 20 % der Anteile an der C-Inc., die in der Jurisdiktion X belegen ist, welche keine anerkannte PES-Regelung und auch keine NES-Regelung eingeführt hat. Die B-GmbH hält 60 % der Anteile an der C-Inc. – die übrigen 20 % der Anteile an der C-Inc. werden von nicht-gruppenzugehörigen Gesellschaftern gehalten.
Im laufenden Geschäftsjahr wurde für die C-Inc. ein Steuererhöhungsbetrag iHv 100 ermittelt.
Lösung:
Bei der A-AG als oMG der A-Unternehmensgruppe besteht grds. eine PES-Pflicht nach § 8 Abs. 1 MinStG. Die Höhe des PES-Betrags ermittelt sich aus dem ihr zuzurechnenden Anteil am Steuererhöhungsbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit C-Inc. gem. § 9 MinStG wie folgt:
100 % * 60 % * 100 + 20 % * 100 = 80.
Bei der B-GmbH handelt es sich um eine zwischengeschaltete Muttergesellschaft. Da allerdings bereits die A-AG einer anerkannten PES unterliegt, wird gem. § 8 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 MinStG keine zusätzliche PES-Pflicht bei der B-GmbH ausgelöst.
Zudem ergibt sich gem. § 11 Abs. 2 MinStG vorliegend keine SES-Verpflichtung, da alle Eigenkapitalanteile der oMG an der niedrig besteuerten Geschäftseinheit einer anerkannten PES-Regelung unterliegen.

Anwendungsbeispiel – oMG ohne anerkannte PES
Sachverhalt:
Die A-Inc. ist die oMG der A-Unternehmensgruppe. Sie ist in einer Jurisdiktion belegen, die keine anerkannte PES-Regelung eingeführt hat. Die A-Inc. hält 100 % der Anteile an der inländischen B-GmbH und 20 % der Anteile an der C-Inc., die in der Jurisdiktion X belegen ist, welche keine anerkannte PES- oder NES-Regelung eingeführt hat, und auch nicht die Voraussetzungen für den Side-by-Side-Safe-Harbour oder den UPE-Safe-Harbour erfüllt. Die B-GmbH hält 60 % der Anteile an der C-Inc. – die übrigen 20 % der Anteile an der C-Inc. werden von nicht-gruppenzugehörigen Gesellschaftern gehalten.
Im laufenden Geschäftsjahr wurde für die C-Inc. ein Steuererhöhungsbetrag iHv 100 ermittelt.
Neben den genannten Geschäftseinheiten hält die B-GmbH noch eine Beteiligung an der D-Ltd., welche in der Jurisdiktion Y belegen ist. Die D-Ltd. ist, wie die B-GmbH, in einer Jurisdiktion belegen, die eine anerkannte SES-Regelung eingeführt hat. Weitere Geschäftseinheiten, die einer anerkannte SES-Regelung unterliegen, hat die A-Unternehmensgruppe nicht.
Folgende Substanzausstattung ist bei der B-GmbH im laufenden Geschäftsjahr gegeben:
Anzahl der Beschäftigten: 20
Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte: 500
Bei der D-Ltd. ist die Substanzausstattung wie folgt:
Anzahl der Beschäftigten: 10
Gesamtwert der materiellen Vermögenswerte: 100

[27] Vgl. Gesetzesbegründung im RegE v. 6.10.2023, BT-Drs. 20/8668, 133 zu § 11 Abs. 1 MinStG-E.

Lösung:
Die A-Inc. als oMG der A-Unternehmensgruppe unterliegt keiner anerkannten PES-Regelung. Als Folge dessen wendet die B-GmbH als zwischengeschaltete Muttergesellschaft eine PES-Regelung gem. § 8 Abs. 2 MinStG für den ihr zuzurechnenden Anteil an den beiden niedrig besteuerten Geschäftseinheiten an. Die Höhe des PES-Betrags ermittelt sich aus dem ihr zuzurechnenden Anteil am Steuererhöhungsbetrag der niedrig besteuerten Geschäftseinheit C-Inc. gem. § 9 MinStG wie folgt:
60 % * 100 = 60
Da dieser Anteil betreffend die C-Inc. nicht der Höhe der Eigenkapitalbeteiligung der A-Inc. an dieser entspricht, ist für die C-Inc. zusätzlich noch ein SES-Betrag nach § 11 Abs. 1 MinStG zu erheben. Dieser wird um die von der B-GmbH erhobene PES gemindert, sodass im Rahmen der SES ein Ergänzungssteuerbetrag in folgender Höhe verbleibt:
100 ./. 60 = 40
Die Inlandsquote für Deutschland ermittelt sich nach § 12 Abs. 1 MinStG wie folgt:
50 % * 20/(20+10) + 50 % * 500/(500 + 100) = 75 %
Somit ist von der B-GmbH ein SES-Betrag iHv 30 zu zahlen, und von der D-Ltd. iHv 10.
Hinweis:
Insgesamt zeigt sich, dass die Höhe der Ergänzungssteuern innerhalb einer Unternehmensgruppe davon abhängen kann, auf welcher Ebene die Erhebung stattfindet. Im Falle der Besteuerung im Rahmen einer anerkannten PES-Regelung auf Ebene der oMG (Beispiel 1) fällt die Ergänzungssteuer mit 80 geringer aus als im Falle der Besteuerung mit der SES. In diesem Fall (Beispiel 2) beträgt die Ergänzungssteuer 100 und umfasst anders als die PES auch den 20 %igen Anteil für die nicht-gruppenzugehörigen Gesellschafter, da die Regelungen nach §§ 11–14 MinStG kein Pendant zu § 9 MinStG beinhalten.

3. Besonderheiten

62 Investmenteinheiten sind von der Anwendung der SES gem. § 11 Abs. 1 S. 1 MinStG ausgenommen. Dementsprechend sind gem. § 12 Abs. 2 und Abs. 3 MinStG auch die Beschäftigten von Investmenteinheiten und ihre materiellen Vermögenswerte bei der Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs unberücksichtigt zu lassen.

63 § 13 MinStG regelt die Zuordnung der Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte von transparenten Einheiten für Zwecke der Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs iSd § 12 MinStG. Diese Zuordnung erfolgt abweichend von § 43 MinStG nach folgender Systematik:

- Es werden 100 % der Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte berücksichtigt, unabhängig davon, wie hoch die Beteiligungsquote der Unternehmensgruppe an der transparenten Einheit ist. Es erfolgt somit keine Minderung um den Anteil, der einem nicht-gruppenzugehörigen Gesellschafter zuzuordnen wäre.
- Sofern die transparente Einheit eine Betriebsstätte begründet, werden ihre Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte dieser Betriebsstätte zugeordnet und damit dem Belegenheitsstaat der Betriebsstätte.
- Soweit keine Zuordnung zu einer Betriebsstätte erfolgen kann, zB weil die transparente Einheit in einer Jurisdiktion keine eigene Betriebsstätte begründet, so werden die Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte nicht ihren Gesellschaftern, sondern anderen Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe zugeordnet, die im Gründungsstaat der transparenten Einheit belegen sind (§ 13 Abs. 2 S. 1 MinStG).
- Für den Fall, dass im Gründungsstaat der transparenten Einheit keine weiteren Geschäftseinheiten der Unternehmensgruppe belegen sind, ordnet schließlich § 13 Abs. 2 S. 2 MinStG an, dass die Beschäftigten und materiellen Vermögenswerte der Einheit bei der Ermittlung des Aufteilungsmaßstabs unberücksichtigt bleiben.

IV. SES-Betrag-Safe-Harbour

64 Für einen Übergangszeitraum können Geschäftseinheiten, die der SES unterliegen, auf Antrag den sog. SES-Betrag-Safe-Harbour gem. § 89 MinStG geltend machen. Dieser Safe Harbour ist gem. § 89 Abs. 1 S. 2 MinStG nur für Geschäftsjahre anwendbar, die nicht mehr

als zwölf Monate umfassen und am oder vor dem 31.12.2025 beginnen und vor dem 31.12.2026 enden. Für inländische Geschäftseinheiten ist somit der Anwendungszeitraum bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr auf den Besteuerungszeitraum 2025 (und in seltenen Konstellationen auch 2024[28]) beschränkt. Er beruht auf den Administrative Guidances der OECD aus Juli 2023[29] und soll den Steuerpflichtigen in den ersten Anwendungsjahren der globalen Mindestbesteuerung, in denen sich viele Jurisdiktionen noch in der Umsetzungsphase befinden, eine Erleichterung gewähren.

Auf Antrag der berichtspflichtigen Geschäftseinheit (also der Geschäftseinheit, die den MinSt-Bericht abgibt) wird für die Berechnung der SES der SES-Betrag für den Belegenheitsstaat der oMG auf null reduziert. Dies erfolgt unter der Voraussetzung, dass der kombinierte nominelle Körperschaftsteuersatz in dieser Jurisdiktion im jeweiligen Geschäftsjahr mind. 20 % beträgt. Nicht entscheidend ist, welcher effektiven Steuerquote die erfassten Geschäftseinheiten tatsächlich in diesem Geschäftsjahr unterliegen. **65**

Da der SES-Betrag-Safe-Harbour nur für die Jurisdiktion anwendbar ist, in der die oMG belegen ist, ergibt sich mit § 89 MinStG keine Erleichterung für SES-Beträge aus niedrig besteuerten Geschäftseinheiten anderer Jurisdiktionen.[30] **66**

Sofern ein Antrag nach § 89 Abs. 1 MinStG gestellt wird, bestimmt § 89 Abs. 2 MinStG, dass für die betreffende Jurisdiktion (also den Belegenheitsstaat der oMG) für alle folgenden Geschäftsjahre § 84 Abs. 1 MinStG keine Anwendung findet. Die Geschäftseinheiten können somit nicht gleichzeitig vom SES-Betrag-Safe-Harbour und vom CbCR-Safe-Harbour für eine Jurisdiktion profitieren; sie müssen sich für eine der beiden Regelungen entscheiden. Dabei ist zu beachten, dass bei Nichtanwendung des CbCR-Safe-Harbour für eine Jurisdiktion im Besteuerungszeitraum 2025 auch für den Besteuerungszeitraum 2026 (und ggf. für folgende Geschäftsjahre) die Anwendung ausgeschlossen würde (sog. ‚once out, always out' approach; vgl. hierzu auch → Kap. 8.1. Rn. 15). Es ist daher vorzuziehen, soweit die Voraussetzungen von §§ 84 ff. MinStG erfüllt sind, den CbCR-Safe-Harbour vorrangig vor § 89 MinStG in Anspruch zu nehmen. **67**

V. Ausblick

Die OECD hat mit Veröffentlichung vom 5.1.2026[31] zusätzliche Erläuterungen zu bestehenden Safe-Harbour-Regelungen ausgeführt, aber auch neue Safe-Harbour-Regelungen eingeführt. Hierzu gehört zum einen die Ablösung des SES-Betrag-Safe-Harbours durch den sog. UPE-Safe-Harbour für Wirtschaftsjahre, die ab dem 1.1.2026 beginnen. Wie auch beim SES-Betrag-Safe-Harbour wäre diese Regelung nur für die Jurisdiktion, in der die oMG belegen ist, anwendbar und könnte daher nur für diese Jurisdiktion eine Erleichterung für SES-Beträge bringen. Des Weiteren wurde hierdurch der sog. Side-by-Side-Safe-Harbour eingeführt, welcher frühestens für Wirtschaftsjahre, die ab dem 1.1.2026 beginnen, greifen könnte. Bei Anwendung des Side-by-Side-Safe-Harbours kann zukünftig unter bestimmten Voraussetzungen (*eligible domestic tax system* und *eligible worldwide tax system*)[32] die SES für die gesamte Unternehmensgruppe vermieden werden, sowie die PES auf Ebene der von der oMG nachgelagerten Muttergesellschaften. Die NES bleibt hiervon unberührt. **68**

---

[28] Vgl. § 101 Abs. 2 S. 2 MinStG.

[29] Vgl. OECD Administrative Guidance Art. 5.2. (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) v. 13.7.2023).

[30] Eine Minderung kann sich aber dennoch durch die Anwendung einer anerkannten NES oder einer anerkannten PES ergeben.

[31] Vgl. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package v. 5.1.2026.

[32] Hierunter fallen aktuell nur die USA als Qualified SbS Regime (vgl. https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html).

69 Die EU-Kommission hat die Anwendung dieser neuen Regelungen im Rahmen von Art. 32 der MinBestRL bestätigt. Die Umsetzung der Regelungen in das deutsche MinStG wird im Laufe des Jahres 2026 erwartet.

4. Mindeststeuergewinn- oder -verlustermittlung

4.1. Grundlagen

Teil 3 des MinStG ist betitelt mit „Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts". Im Abschnitt 1 werden die Grundlagen der MinSt-Gewinnermittlung definiert. Der Abschnitt besteht aus den §§ 15–17 MinStG, die in den folgenden Kapiteln 4.1.1. und 4.1.2 des Handbuchs im Detail erörtert werden. In diesem Kapitel der Grundlagen wird der Hintergrund und die Entstehung dieses Abschnitts 1 des MinStG erläutert. **1**

Der normative Ursprung von § 15 MinStG ist Art. 3.1. OECD-MR[1]. Dieser Artikel bestimmt, dass Ausgangsgröße für die Berechnung des sog. GloBE-Gewinns oder -Verlusts einer Geschäftseinheit der handelsrechtliche Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ist, der vor der Eliminierung konzerninterner Geschäftsvorfälle im Wege der Konsolidierung ermittelt wird. Er beruht auf dem Rechnungslegungsstandard, nach dem die oMG ihren Konzernabschluss aufstellt. Der Rückgriff auf die handelsrechtliche Rechnungslegung wurde bewusst gewählt, weil sie als weitgehend jurisdiktionsübergreifend harmonisierte Basis gilt und insb. die IFRS als sog. anerkannte Rechnungslegungsstandards iSv Art. 3.1. OECD-MR fungieren. Für den Fall, dass eine Geschäftseinheit ihren Einzelabschluss nach einem abweichenden Standard aufstellt, sieht Art. 3.1.3. OECD-MR unter kumulativen Voraussetzungen die Zulässigkeit eines anderen Rechnungslegungsstandards vor. **2**

Die MinBestRL[2] übernimmt inhaltlich Art. 3.1. OECD-MR und regelt die Bestimmung des maßgeblichen Gewinns oder Verlusts einer Geschäftseinheit als Ausgangsgröße für sämtliche nachgelagerte Berechnungsschritte. Wie der Wissenschaftliche Dienst des Deutschen Bundestages[3] feststellt, entsprechen die in Art. 15 MinBestRL niedergelegten Regelungen zum maßgeblichen Gewinn und Verlust – einschließlich der in Art. 3 Nr. 25 und Nr. 26 MinBestRL verankerten Definitionen anerkannter bzw. zugelassener Rechnungslegungsstandards – sachlich den Vorgaben aus Art. 3.1. OECD-MR. **3**

Im nationalen deutschen Recht wurde Art. 15 MinBestRL durch § 15 MinStG umgesetzt. Die Ausgangsgröße für die Berechnung des MinSt-Gewinns oder -Verlusts nach § 15 Abs. 1 MinStG ist der sog. MinSt-Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag. Dieser unterliegt verschiedenen Anpassungen, um den MinSt-Gewinn oder -Verlust für jede Gesellschaft und – zusammengefasst – für jedes Land bzw. jede „Jurisdictional Blending Group" zu ermitteln. Der MinSt-Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag hat somit eine ähnlich hohe Relevanz wie der Gewinnbegriff im Rahmen der nationalen Besteuerung gem. § 4 Abs. 1 EStG und § 5 Abs. 1 EStG. Im Vergleich zum detaillierten Umgang mit diesem Gewinnbegriff im deutschen Gesetz und den begleitenden Materialien, insb. der Rechtsprechung, gibt es bisher nur eine eingeschränkte Auseinandersetzung mit dieser Kerngröße in den Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung. **4**

Im Diskussionsentwurf mit Bearbeitungsstand 17.3.2023[4] wurde in § 7 Abs. 17 als gesonderte Begriffsbestimmung der relevante Jahresüberschuss/-fehlbetrag mit dem Ergebnis laut HB II gleichgesetzt. Die HB II war nach § 7 Abs. 10 „der konsolidierungsfähige und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene Einzelabschluss vor Kon- **5**

---

1 OECD-MR, https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html, Abruf 4.6.2026.

2 RL (EU) 2022/2523 v. 15.12.2022, ABl. L 328, 1.

3 Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages mit einem Sachstandsbericht zur globalen Mindestbesteuerung vom 8.8.2023, https://www.bundestag.de/resource/blob/965830/8606f3282d465ebb1e9dd283731125e9/WD-4–050-23-pdf-data.pdf, Abruf 4.6.2026.

4 Vgl. zum DiskE mit Bearbeitungsstand vom 17.3.2023 ausführlich Hubert StuB 2023, 331 ff.

solidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen".[5] Im Referentenentwurf vom 7.7.2023[6] kam es dann aber zu einer Anpassung des Begriffs; dieser hat dann Einzug in das finale Gesetz gefunden. Mit dieser Anpassung erfolgte auch systematisch eine weitgehende Angleichung an Art. 3.1. OECD-MR.

6 Das wesentliche Ziel der globalen Mindestbesteuerung ist, dass die Gewinne der international tätigen Unternehmen in jedem Land mit einem Mindestsatz besteuert werden. Es muss also für jedes Land – konkret für jede „Jurisdictional Blending Group" – der tatsächliche, dh „effektive Steuersatz" (§ 53 MinStG) ermittelt werden. Nur wenn dieser unter dem Zielsatz – dem „Mindeststeuersatz" (§ 54 Abs. 1 MinStG) – von 15 % zurückbleibt, kann es zu einer Besteuerung kommen. Für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes sind die zu berücksichtigen Steuern („angepasste erfasste Steuern"; § 44 MinStG) im Zähler dem MinSt-Gewinn bzw. MinSt-Verlust (§ 15 Abs. 1 MinStG) im Nenner gegenüberzustellen.

7–10 *(einstweilen frei)*

[5] Vgl. RefE 8.2.2023, S. 15 (nicht veröffentlicht). In der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 20/8668) fanden sich leider keine weiteren Hinweise zu dem iÜ nicht weiter definierten Begriff der HB II.

[6] Vgl. zu den Stationen der Gesetzesvorlagen und Plenarsitzungen https://dip.bundestag.de/vorgang/gesetz-zur-umsetzung-der-richtlinie-eu-2022–2523-des-rates-zur/302881, Abruf 4.6.2026.

4.1.1. Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag

Übersicht

	Rn.
A. Definition des Mindeststeuer-Jahresüberschusses bzw. -fehlbetrags	1
B. Anpassungen bei Erwerbsmethode	13
I. Grundlagen	13
II. Grundregel zur Bereinigung der Effekte	17
III. Ausnahme von der Bereinigung der Effekte	19
C. Konzernrechnungslegungsstandard als Basis (Regelfall)	41
I. Anwendung bei tatsächlichem Konzernabschluss	43
II. Anwendung bei hypothetischem Konzernabschluss	54
D. Anderer Rechnungslegungsstandard als Basis (Ausnahmefall)	71
E. Genauigkeitsanforderungen an die Rechnungslegung	91
I. Wesentliche Unschärfen in der Rechnungslegung auf Gesellschaftsebene am Beispiel der IFRS	91
II. Auslegungsbedürftigkeit des Gesetzes zum Umgang mit Unschärfen	96
III. Relevante OECD-Ausführungen	101
IV. Notwendiger Auslegungsmaßstab aus deutscher Sicht	107
V. Argumente gegen die Forderung nach weiterer Präzisierung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses bzw. -fehlbetrags	113

A. Definition des Mindeststeuer-Jahresüberschusses bzw. -fehlbetrags

Nach § 15 Abs. 1 S. 1 MinStG ist der MinSt-Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag in der Regel aus den Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheiten abzuleiten. Konkret ist der MinSt-Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag nach der genannten Norm „der für Konsolidierungszwecke aus den Rechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit abgeleitete und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen […], korrigiert um die in § 17 bezeichneten Beträge." **1**

Der in § 15 Abs. 1 S. 1 MinStG genutzte Begriff der „Rechnungslegungsdaten" ist nicht weiter im MinStG definiert und somit unbestimmt. Gemeint ist wohl das nach lokalem Handelsrecht ermittelte Ergebnis.[1] Die etwas offenere Formulierung dürfte insofern Sinn machen, als es zumindest möglich ist, dass in einzelnen Ländern keinerlei für die Rechnungslegung relevantes Handelsrecht besteht.[2] **2**

Der Begriff der „jeweiligen Geschäftseinheit" verweist zum einen darauf, dass ausschließlich Geschäftseinheiten bei der Ermittlung des MinSt-Jahresüberschusses bzw. -fehlbetrags zu berücksichtigen sind. Was eine Geschäftseinheit im Kontext des MinStG ist, klärt § 4 Abs. 2 S. 1 MinStG. Hinzu kommen Joint Ventures iSd MinStG, die wie Geschäftseinheiten behandelt werden (§ 67 Abs. 1 MinStG). Zum anderen stellt der Definitionsteil klar, dass die Berechnung des MinSt-Jahresüberschusses bzw. -fehlbetrags von jeder Geschäftseinheit einzeln auszugehen hat, also „bottom-up". Im Ergebnis darf die Tatsache, dass eine Geschäftseinheit mit den anderen Einheiten der Unternehmensgruppe in Verbindung steht, nicht bei der Ermittlung des MinSt-Jahresüberschusses bzw. -fehlbetrags berücksichtigt **3**

[1] So ist wohl auch die Gesetzesbegründung (BT-Drs. 20/8668, 138) zu verstehen; nach dieser soll es um das „Rechnungslegungsergebnis der Geschäftseinheit" gehen.

[2] Vgl. etwa die Inselstaaten Nauru und Tuvalu, sowie die Bahamas oder Cayman Islands, vgl. https://www.alexander-patzer.de/unternehmen-ohne-buchfuehrungspflicht-die-top-laender/ (Abruf 7.7.2025).

werden.[3] Dies wird durch weitere Definitionsteile („vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen") zusätzlich betont.

4 Die Definition „für Konsolidierungszwecke […] abgeleitete" ist weder im MinStG noch in der Gesetzesbegründung[4] weiter präzisiert. Er soll sich (wohl) darauf beziehen, dass mehrere Schritte durchlaufen werden, bis aus einer für lokale Zwecke (→ Rn. 2) erstellten Rechnungslegung eine Konzernbilanz entsteht. Hierzu gibt es jedoch unterschiedliche Ansätze:

- Zum einen kann zunächst – von der Einzelbilanz („Handelsbilanz I" oder auch „HB I") einer Geschäftseinheit ausgehend – eine an die Konzernbilanzierungsregeln angepasste „Handelsbilanz II" („HB II") aufgestellt werden. In einer „Handelsbilanz III" („HB III") werden anschließend weitere (aus Sicht eines fiktiven Erwerbers notwendige) Ergänzungen und Bewertungen vorgenommen.[5] Dieser Ansatz ist eher fachlich ausgerichtet und verfolgt das Ziel, eine einheitliche Bewertung der in den Konzernabschluss eingehenden Vermögenswerte und Schulden herbeizuführen (vgl. § 308 Abs. 1 HGB).
- Zum anderen kann ein eher am Reporting-Prozess ausgerichteter Ansatz gewählt werden, in dem standardisierte Datenpakete („Reporting Packages") erstellt und für den Einbezug in den Konzernabschluss bereitgestellt werden. Diese „Reporting Packages" bilden typischerweise keine vollständigen (an die Konzernbilanzierungsregeln angepassten) Einzelabschlüsse ab, sondern enthalten häufig Vereinfachungen, um dem Ziel eines möglichst effizienten Reporting-Prozesses gerecht zu werden.

In der Praxis werden die Begriffe „HB II" und „Reporting Packages" häufig synonym verwendet.[6]

5 Die Definition „an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene" füllt den vorherigen Teil mit einem gewissen Leben. Es geht mE grds. um die im Rahmen der Erstellung der HB II bzw. Reporting Packages – typischerweise auf Basis einer Konzernbilanzierungsrichtlinie – erfolgenden Maßnahmen im Vorgriff auf die dann folgenden Konsolidierungsbuchungen.[7] Die einheitliche Bewertung ist in § 308 HGB verankert, der (aus Sicht des Konzerns) notwendige Ansatz der Vermögenswerte und Schulden ergibt sich aus § 300 Abs. 2 S. 1 HGB. Allerdings ist für Zwecke der Mindestbesteuerung nicht allein auf die HB II bzw. Reporting Packages abzustellen. So umfasst insb. die Kürzung von Gewinnen und Verlusten auf Eigenkapitalbeteiligungen (§ 21 MinStG) auch die Erfolge in Bezug auf Eigenkapitalbeteiligungen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden. Derartige Erfolge – ebenso wie etwaige erfolgswirksame Neubewertungen zum beizulegenden Zeitwert nach IFRS 9.5.2.1(c) – finden Einzug in das Konzernergebnis erst nach der Aufstellung der HB II bzw. Reporting Packages, mithin als Teil der Konzernabschlussbuchungen.[8] Was also mit „Angleichung an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln" gemeint ist, muss spezifisch anhand des Zweckes der globalen Mindestbesteuerung ausgelegt werden.[9]

6 Bei dieser zuvor genannten, notwendigen Ausrichtung hilft der nächste Definitionsteil. Zwar ist gesetzlich wiederum nicht normiert, was eine „Konsolidierungsanpassung" oder

---

[3] OECD-MK zu Art. 3 Rn. 3 (vgl. hier und auch im Folgenden https://www.oecd.org/en/publications/2026/05/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2026_24289ddf.html, Abruf 4.6.2026): „…taking into account all of the Entity's income and expenses, including from transactions with other members of the Group".

[4] BT-Drs. 20/8668.

[5] Vgl. etwa Theile/Dittmar IFRS-HdB/Theile/Behling Rn. 37.32 ff.

[6] Vgl. etwa Theile/Dittmar IFRS-HdB/Theile Rn. 1.1. Der Begriff ergibt sich daraus, dass die HB II typischerweise von den einzelnen Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe selbst erstellt und an die Muttergesellschaft übermittelt wird. Die HB III hingegen wird typischerweise durch die Muttergesellschaft bzw. ein Shared Service Center erstellt.

[7] Vgl. etwa Theile/Dittmar IFRS-HdB/Theile/Behling Rn. 35.24 f.

[8] Vgl. Beispiel bei Theile/Dittmar IFRS-HdB/Theile/Behling Rn. 38.31.

[9] Dies mag auch der Grund gewesen sein, warum der Gesetzgeber den ursprünglichen Bezug zur HB II im Gesetz aufgegeben hat.