

## **Globale Mindeststeuer – Anwendung auf Steuererstattungen für Zeiträume vor Inkrafttreten des Mindeststeuergesetzes (MinStG)**

Die Berücksichtigung von periodenfremden Steuern für Zeiträume vor Anwendungsbeginn der globalen Mindeststeuer ist in den einschlägigen Regelwerken (MinStG, MinBestRL und OECD Model Rules) nur rudimentär behandelt. Vor allem im Zusammenhang mit Steuererstattungen für Geschäftsjahre vor Inkrafttreten der Mindeststeuer drohen aufgrund von ungelösten Anwendungsfragen systematisch unzutreffende Besteuerungsfolgen. Die Problematik wird in Deutschland in der Fachliteratur und auf Konferenzen diskutiert, eine Lösung von offizieller Seite steht bislang aus.

### **1 Petitum**

Es sollte gesetzlich klargestellt werden, dass nachträgliche Minderungen der Steuerschuld (Steuererstattungen) für Geschäftsjahre vor Inkrafttreten des MinStG, die ergebniswirksam in einem Geschäftsjahr nach Inkrafttreten des MinStG erfasst werden, bei der Berechnung des effektiven Mindeststeuersatzes für ein Steuerhoheitsgebiet außer Ansatz bleiben. Zu diesem Zweck sollte dringend klargestellt werden, dass (i) solche Steuererstattungen aus den erfassten Steuern des laufenden Geschäftsjahrs auszuschneiden sind (§ 44 Abs. 1 MinStG) und (ii) sie ungeachtet dessen, mangels Anwendung des MinStG, nicht zu einer Berechnung eines Steuererhöhungsbetrags für vorangegangene Geschäftsjahre führen können, der im laufenden Geschäftsjahr zu erfassen wäre (§ 52 Abs. 2 i.V.m. § 57 Abs. 1 Nr. 1 MinStG).

Dies folgt u.E. eindeutig aus der Systematik und dem Zweck der Regelungen zur Ermittlung und der Anpassung der erfassten Steuern nach §§ 44 Abs. 1, 52 Abs. 2 und 57 Abs. 1 MinStG und dem im OECD/Inclusive Framework vereinbarten Sinn und Zweck der Regelungen, eine periodengerechte Ermittlung des effektiven Steuersatzes durch die Verteilung der negativen erfassten Steuern in die Geschäftsjahre, zu denen sie wirtschaftlich gehören, sicherzustellen. Ein Gestaltungs- oder Missbrauchspotential, dem durch eine abweichende Auslegung entgegenzutreten wäre, besteht nicht.

Da die Regelungen der Mindeststeuer nicht nur die Bundesrepublik Deutschland betreffen, wäre an eine einheitliche Auslegung der OECD Model Rules durch zusätzliche Verwaltungsanweisungen des OECD/Inclusive Framework zu begrüßen, die die Problematik einheitlich in allen OECD/IF-Mitgliedstaaten löst. Andernfalls könnte der Fall eintreten, dass es zwar nicht zur Erhebung einer nationalen Ergänzungssteuer in Deutschland kommt, aber ggf. zur Erhebung von Primär- oder Sekundärerergänzungssteuer in anderen Staaten.

Im Folgenden wird die diesem Petikum zugrunde liegende Problematik anhand eines (realen, aber vereinfachten) Beispielfalles dargestellt und analysiert.

## **2      Beispiel**

Die deutsche Geschäftseinheit einer internationalen Unternehmensgruppe im Anwendungsbereich der Mindeststeuer erzielt im (laufenden) Geschäftsjahr 2025 Einkünfte i.H.v. 200, welche bei einem Steuersatz von 30% einer Belastung mit Ertragsteuern von 60 unterliegen. Die Geschäftseinheit hat in den vergangenen Geschäftsjahren stets hohe Gewinne erzielt, die einem effektiven Steuersatz von ebenfalls 30% unterlagen. Im Geschäftsjahr 2025 kommt es wegen eines erfolgreichen Rechtsbehelfsverfahrens der deutschen Geschäftseinheit, welches die Geschäftsjahre 2018-2022 betrifft, zu einer Steuererstattung von insgesamt 70. Der Steuererstattungsanspruch wurde in der Vergangenheit aufgrund des Imparitätsprinzips nicht aktiviert. Die effektive Steuerbelastung der deutschen Geschäftseinheit in den Geschäftsjahren 2018-2022 liegt auch unter Berücksichtigung der Steuererstattungen über dem Mindeststeuersatz von 15%. Weitere Geschäftseinheiten im deutschen Steuerhoheitsgebiet sind nicht vorhanden.

Zu prüfen sind die Auswirkungen der Steuererstattung auf die Mindeststeuer der deutschen Geschäftseinheit im Geschäftsjahr 2025.

## **3      Mindeststeuerrechtliche Würdigung**

Ob im Beispielfall der inländischen Geschäftseinheit für das Geschäftsjahr 2025 ein Steuererhöhungsbetrag zuzuordnen ist, hängt maßgeblich von der Ermittlung des effektiven Steuersatzes ab, der sich als Quotient aus dem Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern und dem Mindeststeuer-Gewinn ergibt (§ 53 Abs. 1 MinStG).

### **3.1    Erfasste Steuern**

**3.1.1** Den Ausgangspunkt für die Ermittlung des effektiven Steuersatzes für das Geschäftsjahr 2025 bilden die im handelsrechtlichen Jahresabschluss der inländischen Geschäftseinheit ausgewiesenen „angefallenen laufenden Steuern“ (§ 44 Abs. 1, § 45 Abs. 1 MinStG). Die Regelung entspricht Art. 20 Abs. 1 Buchst. a MinBestRL, die unter den erfassten Steuern die im Abschluss einer Geschäftseinheit in Bezug auf ihre Erträge oder Gewinne verbuchten Steuern versteht.

**3.1.2** Die deutsche Geschäftseinheit weist in ihrem Rechnungslegungswerk des Geschäftsjahrs 2025 neben den Steuern auf das Jahresergebnis 2025 auch die Steuererstattungen für die Jahre 2018-2022

aus. Zwar wird aus den Worten „für das Geschäftsjahr“ in Art. 4.1.1. OECD-MR zum Teil abgeleitet, dass Steuererstattungen oder Steuernachzahlungen für vorangegangene Wirtschaftsjahre (periodenfremde Steuern) nicht zu den erfassten Steuern gehören soll.<sup>1</sup> Dem widersprechen aber die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften und die Regelungen der OECD Model Rules.

- 3.1.3** Im oben dargestellten Fall betragen die angefallenen erfassten Steuern für das Geschäftsjahr 2025 mithin mit -10 (Ertragsteuern für das Geschäftsjahr 2025 abzüglich Steuererstattungen für die Geschäftsjahre 2018-2022).

## **3.2 Anpassungen der erfassten Steuern**

- 3.2.1** Im nächsten Schritt sind die angefallenen erfassten Steuern nach §§ 47-52 MinStG anzupassen. § 52 MinStG regelt die nachträgliche Anpassung und Änderung der erfassten Steuern in Bezug auf periodenfremde Steueraufwendungen und Steuererträge. Die Behandlung von Steuererhöhungen und -minderungen aus anderen Perioden erfolgt asymmetrisch: *Erhöhungen* der Steuerschuld für vorangegangene Geschäftsjahre werden in dem Geschäftsjahr berücksichtigt, in dem die Änderung erfolgt (§ 52 Abs. 1 MinStG). Auf diese Weise wird verhindert, dass es zu einer Erstattung bereits gezahlter Ergänzungssteuer für die Vorjahre kommt; außerdem soll eine administrative Erleichterung erreicht werden. Demgegenüber werden im Jahresabschluss ausgewiesene *Minderungen* der Steuerschuld für vorangegangene Geschäftsjahre nicht in laufender Rechnung erfasst, sondern den vorangegangenen Geschäftsjahren als Minderbelastung zugeteilt. Auf diese Weise wird erreicht, dass eine bisher nicht erhobene Ergänzungssteuer nachträglich exakt ermittelt wird. Ergibt sich danach in der Vergangenheit ein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag, so wird dieser im laufenden Geschäftsjahr berücksichtigt.

- 3.2.2** Konkret sieht das MinStG in Bezug auf Steuererstattungen Folgendes vor:

- (i) Die Neuberechnung des effektiven Steuersatzes und des Steuererhöhungsbetrags für das vorangegangene Geschäftsjahr gem. § 52 Abs. 2 i.V.m. § 57 Abs. 1 Nr. 1 MinStG;<sup>2</sup> und

---

<sup>1</sup> Scherr, Pillar 2 und M&A – Neue Herausforderungen durch die Globale Mindestbesteuerung, Ubg 2024, S. 546 (554).

<sup>2</sup> Auf die Möglichkeit zur Erfassung der Steuermindern im Geschäftsjahr der Anpassung (bei Minderungen von weniger als 1 Million Euro) nach § 52 Abs. 4 MinStG wird an dieser Stelle nicht weiter eingegangen.

- (ii) soweit sich infolge der Neuberechnung eine Erhöhung des Steuererhöhungsbetrags für das vorangegangene Geschäftsjahr ergibt, die Behandlung des Erhöhungsbetrags als zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag des laufenden Geschäftsjahres gem. § 57 Abs. 1 Nr. 2 MinStG.

### **3.3 Berücksichtigung von Steuererstattungen in den vorangegangenen Geschäftsjahren (2018-2022)**

- 3.3.1** Vorbehaltlich der zeitlichen Anwendungsvorschriften des MinStG (§ 101 MinStG) würden die Steuererstattungen für die Geschäftsjahre 2018-2022 gemäß der Anpassungsregelung des § 52 Abs. 2 MinStG den effektiven Steuersatz dieser Jahre mindern. Im Beispielsfall soll der effektive Steuersatz der Geschäftsjahre 2018-2022 auch unter Berücksichtigung der Erstattungen annahmegemäß oberhalb des Mindeststeuersatzes von 15% liegen (§ 54 Abs. 1 MinStG). Damit ergibt sich für diese Geschäftsjahre kein zusätzlicher Steuererhöhungsbetrag, der gem. § 57 Abs. 1 Nr. 2 MinStG im laufenden Geschäftsjahr zu berücksichtigen wäre. Folglich stellt sich auch nicht die Frage, ob in den vorangegangenen Geschäftsjahren eine Anpassung des Mindeststeuer-Gesamtgewinns zu erfolgen hat.
- 3.3.2** Anders sieht die Sache aus, wenn der effektive Steuersatz bei Berücksichtigung der Steuererstattungen in den Jahren 2018-2022 unter 15% sinkt. Vorbehaltlich der zeitlichen Anwendungsregelung des MinStG ergäben sich für diese Jahre rechnerisch erstmals Steuererhöhungsbeträge, die als zusätzliche Steuererhöhungsbeträge des Geschäftsjahrs 2025 zu erfassen wären. Für Geschäftsjahre vor Anwendung der Mindeststeuer darf und kann es hierzu aber nicht kommen, weil die Mindeststeuer in diesen Jahren noch nicht anzuwenden war (vgl. § 101 MinStG). Eine „Neuberechnung“ (§ 57 Abs. 1 Nr. 2 MinStG) eines Steuererhöhungsbetrags setzt voraus, dass bereits zuvor ein Steuererhöhungsbetrag berechnet wurde.<sup>3</sup> Andernfalls käme es zu einer indirekten einseitigen Ausweitung des zeitlichen Anwendungsbereichs der Mindeststeuer. In der Literatur wird dies auch unter Hinweis auf den Begriff des „Geschäftsjahrs“ begründet, der nur Zeiträume erfasse, in denen die Mindeststeuer anzuwenden ist.<sup>4</sup> Auch Sinn und Zweck der rückwirkenden Anpassung nach § 52 Abs. 2 MinStG verlangen keine Neuberechnung, weil eine Umgehung der Mindeststeuer vor ihrem Inkrafttreten gedanklich ausscheidet. Im oben geschilderten Fall kann es deshalb auch dann

---

<sup>3</sup> Scherr, Pillar 2 und M&A – Neue Herausforderungen durch die Globale Mindestbesteuerung, Ubg 2024, S. 546 (555).

<sup>4</sup> Schnitger, Nachträgliche Anpassung und Änderung erfasster Steuern im MinStG, IStR 2024, S. 721 (723).

zu keinem zusätzlichen Steuererhöhungsbetrag für das Geschäftsjahr 2025 kommen, wenn der effektive Steuersatz der Jahre 2018-2022 aufgrund der Steuererstattung den Mindeststeuersatz von 15% unterschreitet.

### **3.4 Berücksichtigung von Steuererstattungen im laufenden Geschäftsjahr (2025)**

**3.4.1** Da eine Steuererstattung in den vorangegangenen Geschäftsjahren berücksichtigt wird, muss sie – zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung – im laufenden Geschäftsjahr 2025 hinausgerechnet, d.h. zu

den erfassten Steuern hinzuaddiert werden.<sup>5</sup> Dies ergibt sich nicht explizit aus dem Gesetzeswortlaut, sollte aber unstreitig sein.<sup>6</sup> Im Beispielsfall beträgt der effektive Steuersatz im Geschäftsjahr 2025 somit 30% (60/200). Im Ergebnis ergibt sich weder im laufenden Geschäftsjahr 2025 noch in den vorangegangenen Geschäftsjahren eine durch das MinStG auszugleichende Niedrigbesteuerung. Dies ist systematisch und teleologisch zutreffend, weil die globale Mindeststeuer (erst) ab ihrem international koordinierten Inkrafttreten gemäß § 101 eine effektive Mindestbesteuerung sicherstellt.

**3.4.2** Nicht eindeutig geklärt, aber u.E. zu verneinen, ist die Frage, ob die Anpassung der erfassten Steuern im laufenden Geschäftsjahr (sprich die Hinzurechnung der Steuererstattung) davon abhängt, dass der effektive Steuersatz und ggf. der Steuererhöhungsbetrag im vorangegangenen Geschäftsjahr gem. § 52 Abs. 2 i.V.m. § 57 Abs. 1 MinStG tatsächlich Neuberechnet werden.<sup>7</sup> Weder die Übergangsregelungen in Teil 9 MinStG noch Art. 21 und Art. 25 MinBestRL oder die OECD Model Rules enthalten eine Aussage zur Behandlung von Steuererstattungen für Geschäftsjahre vor Anwendung der Mindeststeuer.<sup>8</sup> Denkbar, aber unrichtig wäre, dass die Nicht-Berücksichtigung der Minderung der Steuerschuld im vorangegangenen Jahr

---

<sup>5</sup> In dem Sinne auch § 44 Abs. 2 MinStG.

<sup>6</sup> Das MinStG ordnet die Hinzurechnung der in einem vorangegangenen Geschäftsjahr zu berücksichtigenden Minderung der Steuerschuld im laufenden Jahr weder in § 47 noch in § 52 MinStG an. Diese wird in der Literatur aber u.E. zutreffend auf § 52 Abs. 2 MinStG gestützt, vgl. z.B. Mühlhausen/Wohltat, Uncertain Tax Positions im Rahmen der Globalen Mindeststeuer, IStR 2024, 2201 (2205); Rödder/Altenburg, Das Mindeststeuergesetz, Ubg 2024, 353 (360). Für die vergleichbare Regelung in Österreich vgl. Häusle in: Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), MinBestG, 2024, § 45 Rz. 9: „Für Zwecke der Mindestbesteuerung ist der periodenfremde laufende Steuerertrag folglich aus dem laufenden Jahr auszuscheiden und stattdessen iRd Aufrollung des vorangegangenen Wurzeljahres zu berücksichtigen.“

<sup>7</sup> Rödder/Altenburg, Das Mindeststeuergesetz, Ubg 2024, 353 (360); Mühlhausen/Wohltat, Uncertain Tax Positions im Rahmen der Globalen Mindeststeuer, IStR 2024, 2201 (2206).

<sup>8</sup> OECD, Model GloBE Rules Art. 4.6.1; OECD Kommentar zu den GloBE Mustervorschriften 2025, Rn. 121.

dazu führt, dass die Steuererstattung im laufenden Geschäftsjahr nicht hinzugerechnet wird. Wäre dies der Fall, so käme es bezogen auf den Sachverhalt durch die kumulierte Berücksichtigung der Steuererstattungen für fünf Veranlagungszeiträume im Geschäftsjahr 2025 zu erfassten Steuern von -10.<sup>9</sup> Damit läge ein effektiver Steuersatz von -5% (-10/200) und mithin eine niedrige Besteuerung vor. Der Ergänzungssteuersatz nach § 54 Abs. 3 MinStG beläuft sich auf 20% (positive Differenz zwischen Mindeststeuersatz und effektivem Steuersatz), sodass sich ein Steuererhöhungsbetrag von 40 ergäbe, der mittels nationaler Ergänzungssteuer zu erheben wäre. Diese kumulative Berücksichtigung wäre damit noch restriktiver als der Regelfall des § 57 Abs. 1 Nr. 2 MinStG, der eine periodengerechte Verteilung der Steuererstattungen vorsieht. Gerade bei Steuererstattungen, die aus Rechtsstreitigkeiten oder Verständigungsverfahren resultieren, wird der Zeitpunkt der ergebniswirksamen Vereinbarung nicht vom Steuerpflichtigen kontrolliert.

#### **4     Fazit**

Die Behandlung einer Minderung der Steuerschuld für Geschäftsjahre vor Anwendung der Mindeststeuer ist nicht eindeutig geregelt. Weder das MinStG noch die MinBestRL oder die OECD Model Rules sehen insoweit ausdrückliche Lösungen vor; Verwaltungsanweisungen des OECD/Inclusive Framework zu diesem Problem gibt es bislang nicht.

Richtigerweise kann die Verpflichtung zur Anpassung von in der Vergangenheit liegenden Sachverhalten gem. § 52 Abs. 2 i.V.m. § 57 Abs. 1 MinStG nur solche Fälle erfassen, in denen das MinStG für das betroffene Geschäftsjahr zeitlich anwendbar ist. Ein zufälliges „Hineinrutschen“ in die Mindeststeuer infolge einer systemwidrigen Berücksichtigung von Steuerminderungen, die auf Zeiträume vor Inkrafttreten der Mindeststeuer entfallen, in das laufende Geschäftsjahr, ist nicht mit dem gesetzlichen Ziel der § 52 Abs. 2 i.V.m. § 57 Abs. 1 MinStG vereinbar, eine bisher „zu Unrecht“ nicht erhobene Ergänzungssteuer nachträglich zu ermitteln und im laufenden Geschäftsjahr zu erheben. Die globale Mindeststeuer ist erst für Geschäftsjahre anwendbar, die nach dem 30.12.2023 beginnen, und kann auf frühere Geschäftsjahre auch nicht durch die „Hintertür“ mittels eines zusätzlichen laufenden Steuererhöhungsbetrags anwendbar gemacht werden; für Zeiträume vor Inkrafttreten kann es keine zu Unrecht nicht erhobene Mindeststeuer geben, die nachzuerheben wäre.

Ebenso darf Ausbleiben der Neuberechnung des effektiven Steuersatzes für vorangegangene Geschäftsjahre nicht dazu führen, dass Steuererstattungen

---

<sup>9</sup> § 46 MinStG dürfte dem nicht entgegenstehen, weil kein Mindeststeuer-Gesamtverlust vorliegt.

für die Zeit vor Anwendung der Mindeststeuer den Betrag der erfassten Steuern und damit den effektiven Steuersatz im laufenden Geschäftsjahr mindern. Denn es wäre es nicht sachgerecht, wenn deutsche Geschäftseinheiten in Folge von Entlastungen, die Geschäftsjahre vor dem 31.12.2023 betreffen, in eine niedrige Besteuerung rutschen. Dies gilt vor allem, wenn man sich vor Augen führt, dass Steuererstattungen z.B. aufgrund von Gerichts- oder Verständigungsverfahren häufig mehrere Wirtschaftsjahre betreffen. Der Beispielsfall zeigt, dass die kumulierte ergebniswirksame Erfassung von Steuererstattungen im laufenden Jahr zu einer niedrigen Besteuerung führen kann, obwohl bei periodengerechter Verteilung in den vorangegangenen Geschäftsjahren trotz der Erstattungen keine niedrige Besteuerung vorgelegen hätte. Die Berücksichtigung periodenfremder Steuern widerspricht eindeutig der von § 52 Abs. 2 MinStG bezweckten Ermittlung des verursachungsgerechten effektiven Steuersatzes.