

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Herrn
Alois Rainer
Vorsitzender des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestags
Platz der Republik 1
11011 Berlin

[ausschließlich per E-Mail an: finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

Düsseldorf, 12.10.2023
565/706

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (Bundestagsdrucksache 20/8668)

Sehr geehrter Herr Rainer,

das Bundestagsplenium hat am 11.10.2023 den o.g. Gesetzentwurf der Bundesregierung (MinBestRL-UmsG-E) zur federführenden Beratung an den Finanzausschuss überwiesen.

Zu dem Entwurf möchten wir Ihnen nachfolgend einige Anregungen übermitteln. Diese Anregungen betreffen zum einen die im Handelsgesetzbuch (HGB) und die im Einführungsgesetz zum HGB (EGHGB) vorgesehenen, auf die (Nicht-)Bilanzierung latenter Steuern bezogenen Änderungen, die u.a. auf unsere Anregung zum Referentenentwurf (RefE) des Gesetzes hin in den Regierungsentwurf (RegE) aufgenommen worden sind.

Zum anderen finden sich in unserer Stellungnahme einige ausgewählte steuerliche Erwägungen zum vorliegenden RegE. Hinsichtlich weiterer steuerlicher Er-

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Melanie Sack, WP StB,
stv. Sprecherin des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

wägungen verweisen wir auf unsere bisherigen Stellungnahmen zu diesem Gesetzgebungsverfahren gegenüber dem Bundesministerium der Finanzen, welche wir als Anlage informationshalber noch einmal beigefügt haben.

Das vorliegende Gesetzgebungsverfahren stellt eine besondere Herausforderung angesichts der Komplexität der Materie sowie der Bedeutung der internationalen Rechnungslegung dar. Daher begrüßen wir es, dass im bisherigen Prozess mit der fachlichen Diskussion über den vorliegenden Entwurf frühzeitig begonnen wurde.

Angesichts der Komplexität gehen wir davon aus, dass im weiteren Verfahrensablauf der Gesetzgebung sowie in der späteren Umsetzung weitere steuerliche Probleme identifiziert werden. Wir regen an, sich schon während des Gesetzgebungsverfahrens abzeichnende Probleme so weit wie möglich bereits im laufenden Verfahren zu berücksichtigen. Auch sollten Überlegungen angestellt werden, wie mit künftigen internationalen Entwicklungen, die sich unmittelbar auf die globale Mindestbesteuerung auswirken, im nationalen Regelwerk umzugehen ist.

Generelle Anmerkungen zu den vorgesehenen HGB-/EGHGB-Änderungen

Wir begrüßen es, dass durch die in den § 274 Abs. 1 Satz 5, § 306 Satz 5 HGB-E vorgesehene verpflichtende Nichtberücksichtigung bestimmter, durch Mindeststeuergesetze induzierter Differenzen bei der Bilanzierung latenter Steuern auch den nach handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanzierenden Unternehmen und Konzernen diejenigen Erleichterungen zuteilwerden sollen, die für IFRS-Bilanzierer in IAS 12 bereits verankert sind. Dementsprechend beschränken sich unsere diesbezüglichen Anmerkungen am Ende dieser Stellungnahme auf Details.

Künftige Bedeutung des HGB-Konzernabschlusses für die Besteuerung

Nach HGB besteht für einen Aktivüberhang latenter Steuern im Jahresabschluss ein Ansatzwahlrecht (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dieses Ansatzwahlrecht setzt sich gemäß § 300 Abs. 2 HGB auch im HGB-Konzernabschluss fort, unterliegt aber der Ansatzstetigkeit. Im Unterschied dazu besteht für aktive latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen ein Ansatzgebot (§ 306 Satz 1 HGB).

In der Begründung zu § 79 Abs. 1 MinStG-E wird Folgendes ausgeführt (BT-Drs. 20/8668, S. 226):

Seite 3/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

„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.“

Die Begründung kann so verstanden werden, dass das in Rede stehende Ansatzwahlrecht aus dem Jahresabschluss konzerneinheitlich spätestens im bzw. – wegen des Stetigkeitsgebots – ab dem sog. Übergangsjahr (2024 bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr) ausgeübt werden muss, wenn die aktiven latenten Steuern für „Pillar 2“-Zwecke Berücksichtigung finden sollen. Das heißt, dass diese latenten Steuern – wenn sie nicht bereits im Jahresabschluss angesetzt sind – in den Handelsbilanzen II (§ 300 Abs. 2 Satz 2 HGB) des Mutterunternehmens und aller Tochterunternehmen angesetzt werden müssten.

Konzeptionell würde dies einen Bruch in der HGB-Konzernrechnungslegung bedeuten, weil dem HGB-Konzernabschluss bisher nach h.M. (außerhalb der Zins-schranke) ausschließlich eine Informationsfunktion, aber keine Bedeutung für die Besteuerung zukommt. Das wäre, zumindest nach derzeitigem Verständnis der Begründung, künftig möglicherweise anders. Für einen Überhang (aktiver) latenter Steuern aus den Jahresabschlüssen (§ 274 HGB) sowie aus der Überleitung zur Handelsbilanz II (§ 274 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB, § 300 Abs. 2 HGB und § 308 Abs. 1 HGB) würde quasi eine umgekehrte (steuerrechtliche) Maßgeblichkeit für den Konzernabschluss gelten, weil er für Zwecke der Mindestbesteuerung nur berücksichtigt würde, wenn er im Konzernabschluss angesetzt ist.

Hierbei würde es sich um einen systematischen Unterschied zu den IFRS handeln, nach denen für „Pillar 2“-Zwecke eine Schattenrechnung erfolgt bzw. maßgeblich ist. Die Lösung bzw. konzeptionelle Vorgehensweise bei der Ermittlung

Seite 4/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

etwaiger Mindeststeuern sollte auch für HGB derjenigen für IFRS entsprechen. Das heißt, dass sofern vom Ansatzwahlrecht für einen Aktivüberhang latenter Steuern in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen (zulässigerweise) kein Gebrauch gemacht wurde, die betreffenden latenten Steuern für „Pillar 2“-Zwecke in einer Schattenrechnung zu berücksichtigen sind.

Sollte hingegen an der in der Begründung dargelegten Auffassung festgehalten werden, stellt sich ein Folgeproblem: Fraglich wäre dann, ob das Ansatzwahlrecht, falls es nicht im Übergangsjahr ausgeübt wird, auch noch später ausgeübt werden darf und dann auch für „Pillar 2“-Zwecke Berücksichtigung findet. Wegen des handelsrechtlichen Stetigkeitsgebots bedarf es bei der erstmaligen (konzerneinheitlichen) Ausübung des Ansatzwahlrechts, wenn zuvor auf den Ansatz verzichtet wurde, eines wichtigen Grundes (begründeter Ausnahmefall i.S. von § 246 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 252 Abs. 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB). Die Begründung zu § 79 MinStG-E geht zutreffend davon aus, dass der Erlass des MinStG (= Rechtsänderung) einen wichtigen Grund darstellt, der zur Durchbrechung des Grundsatzes der Ansatzstetigkeit berechtigt (vgl. *IDW RS HFA 38*, Tz. 15). Möglicherweise wird deshalb die Ausübung des Ansatzwahlrechts (spätestens) *im Übergangsjahr* für erforderlich gehalten. Es entspricht aber der h.M., dass gerade in denjenigen Fällen, in denen zuvor noch nicht vom Wahlrecht für den Ansatz eines Überhangs aktiver latenter Steuern Gebrauch gemacht wurde, ein Wechsel hin zum Ansatz zulässigerweise damit begründet werden kann, dass der Konzernabschluss dadurch ein besser den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermittelt, was als wichtiger Grund anerkannt ist (vgl. *IDW RS HFA 38*, Tz. 15). Ein weiterer wichtiger Rechtfertigungsgrund zur Durchbrechung des Grundsatzes der Ansatzstetigkeit ist nach *IDW RS HFA 38*, Tz. 15, schließlich gegeben, wenn die Abweichung erforderlich ist, um steuerliche Ziele zu erreichen, was vorliegend sicher ebenfalls gegeben wäre.

Petition: Wir regen an, gesetzlich eindeutig zu regeln, dass im Abschluss nicht angesetzte aktive latente Steuern für „Pillar 2“-Zwecke im Rahmen einer Schattenrechnung zu berücksichtigen sind. Sollte ungeachtet dessen daran festgehalten werden, dass ein faktischer Zwang zur Aktivierung latenter Steuern im Abschluss besteht, um diese für Mindeststeuerzwecke zu nutzen, sollte klargestellt werden, dass das Ansatzwahlrecht auch noch nach dem Übergangsjahr jederzeit ausgeübt werden kann. Die Begründung zu § 79 Abs. 1 MinStG-E müsste dann auch auf § 48 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E erstreckt werden.

Seite 5/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Zu Artikel 1: Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust (§ 15 MinStG-E)

Der Mindeststeuer-Gewinn oder Mindeststeuer-Verlust ist auf Grundlage der Konzernrechnungslegungsdaten der jeweiligen Geschäftseinheit zu ermitteln. Dabei ist auf den an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen abzustellen (§ 15 Abs. 1 MinStG-E). Diese Anordnung gilt unabhängig davon, wie eine etwaige Ergänzungssteuer erhoben wird, und damit sowohl in Fällen inländischer oberster Muttergesellschaften mit ausländischen Tochterunternehmen als auch ausländischer oberster Muttergesellschaften mit deutschen Tochterunternehmen.

Nach § 15 Abs. 2 MinStG-E darf die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Verlustes in Ausnahmefällen auf Antrag auf Grundlage anderer anerkannter Rechnungslegungsgrundsätze ermittelt werden als diejenigen, die im Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens angewandt werden. Dabei muss es sich u.a. um die Rechnungslegungsgrundsätze handeln, nach denen auch der Jahresabschluss der jeweiligen Geschäftseinheit aufgestellt wurde (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 MinStG-E). Die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen müssen zudem ordnungsgemäß sein (§ 15 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E). In der Gesetzesbegründung zu § 15 Abs. 2 Nr. 2 MinStG-E wird ausgeführt, dass dafür „das interne Kontrollsystem der Geschäftseinheit durch einen Wirtschaftsprüfer überprüft worden“ sein muss und „nach Maßgabe der im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft vorgesehenen Prüfungsstandards als ordnungsgemäß und verlässlich eingestuft worden ist“ (BT-Drs. 20/8668, S. 138).

Unseres Erachtens sollte der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 2 MinStG nicht nur auf „wenige Ausnahmen“ eingeschränkt werden, so wie es zumindest in der Gesetzesbegründung dargestellt wird. Vielmehr sollte die Ermittlung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrags auf Grundlage eines Jahresabschlusses, der nach anderen anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurde, immer dann möglich sein, wenn die jeweilige Geschäftseinheit zulässigerweise keine Rechnungslegungsdaten i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E vorhält. Dies gilt insb. für den Fall, dass eine ausländische oberste Muttergesellschaft besteht, da ansonsten die deutsche nationale Ergänzungssteuer nach dem ausländischen Rechnungslegungsstandard zu ermitteln und von der Finanzverwaltung zu prüfen wäre.

Ferner weisen wir darauf hin, dass eine Prüfung des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems zwar üblich, aber in bestimmten Fällen nicht zwin-

Seite 6/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

gend erforderlich ist, um die Ordnungsmäßigkeit der Jahresabschlussinformationen bestätigen zu können. Darüber hinaus sollte der Jahresabschluss – abweichend von den Ausführungen in der Gesetzesbegründung – auch nicht nach denjenigen Prüfungsstandards geprüft worden sein müssen, die im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft, sondern nach den Prüfungsstandards, die im Hoheitsgebiet der jeweils betroffenen Geschäftseinheit angewandt werden, sofern diese gleichwertig zu den internationalen Prüfungsstandards sind. Andernfalls kann der Fall eintreten, dass für Zwecke der Mindestbesteuerung ein Jahresabschluss eines deutschen Unternehmens z.B. nach französischen Standards und nicht nach den üblicherweise in Deutschland angewandten vom IDW festgestellten deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (ggf. erneut) geprüft werden müsste.

Petition: Wir regen an, in den Gesetzesmaterialien klarzustellen, dass der Mindeststeuer-Jahresüberschuss oder Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag auf Grundlage eines nach anderen anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Jahresabschlusses ermittelt werden darf, wenn die jeweilige Geschäftseinheit zulässigerweise keine Rechnungslegungsdaten i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 2 MinStG-E vorhält. Ferner regen wir an klarzustellen, dass die in dem Jahresabschluss enthaltenen Informationen als ordnungsgemäß anzusehen sind, wenn sie nach Maßgabe der im Steuerhoheitsgebiet der jeweiligen Geschäftseinheit üblicherweise zur Anwendung kommenden Prüfungsstandards durch einen Wirtschaftsprüfer bestätigt worden sind.

Zu Artikel 1: Unzureichende Berücksichtigung nationaler Besonderheiten bei Personengesellschaften (§ 41 und § 47 MinStG-E)

Im RegE werden Personengesellschaften in Übereinstimmung mit den Vorgaben der OECD als transparente Einheiten behandelt, deren Gewinne und Verluste sowie die damit zusammenhängenden Steuern ihren Gesellschaftern zugerechnet werden (§ 41 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 47 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E). Durch diese Regelungssystematik erhöhen bzw. vermindern Gewinne bzw. Verluste, die im Jahresabschluss der Personengesellschaft erfasst werden, den Mindeststeuer-Jahresüberschuss bzw. Mindeststeuer-Jahresfehlbetrag sowie die damit zusammenhängenden erfassten Steuern des Gesellschafters.

Eine Verzerrung dieser Regelungssystematik tritt jedoch in den Fällen auf, in denen eine ausländische Kapitalgesellschaft Anteile an einer Personengesellschaft veräußert. Dies ist auf die deutsche Besonderheit der Gewerbesteuer zurückzuführen, nach der die Personengesellschaft selbst zur Gewerbesteuer herangezogen wird (Objektsteuercharakter). Der aus dem Verkauf resultierende Gewinn bzw. Verlust entsteht jedoch für Zwecke der Rechnungslegung

Seite 7/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

(HGB/IFRS) nur auf Ebene des Gesellschafters; auf Ebene der Personengesellschaft entsteht für Zwecke der Rechnungslegung kein Gewinn bzw. Verlust.

Dem Gesetzentwurf mangelt es daher in seiner derzeitigen Fassung an einer Vorschrift, auf Basis derer die auf Ebene der Personengesellschaft entstehende Gewerbesteuer entsprechend den Vorgaben der OECD zum Gesellschafter allokieren kann. Diese Regelungslücke führt dazu, dass die Zuordnung der Gewerbesteuer zum Gesellschafter gemäß § 47 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E scheitert, da der Gewinn bereits originär beim Gesellschafter entsteht und diesem nicht zugeordnet wird.

Das hier geschilderte Problem tritt nur im grenzüberschreitenden Fall auf, da die beschriebene Verzerrung der Regelungssystematik im rein nationalen Fall im Rahmen des „jurisdictional blending“ beseitigt wird.

Um ein unsystematisches Auseinanderfallen von Gewinnen bzw. Verlusten und der Zurechnung der damit zusammenhängenden Steuer i.S. der OECD Richtlinie zu lösen, wäre die Einführung einer Zurechnungsnorm in den § 47 Abs. 1 MinStG-E notwendig, um eine Zurechnung der bei der Personengesellschaft entstandenen Gewerbesteuer zu erreichen.

Dies wäre insb. notwendig, da die aktuelle Fassung des § 47 Abs. 1 Nr. 2 MinStG-E auf den Fall einer Veräußerung von Anteilen an einer Personengesellschaft nicht anwendbar und der Gewinn aus der Veräußerung im Jahresabschluss der Personengesellschaft nicht enthalten ist, die Zurechnungsnorm jedoch genau diese Erfassung fordert.

Petition: Wir regen an, in das MinStG konkrete Regelungen zum Umgang mit den Besonderheiten deutscher Personengesellschaften aufzunehmen.

Zu Artikel 1: Anpassungen in Bezug auf die nationale Ergänzungssteuer (§ 77 MinStG-E)

Der RegE sieht derzeit vor, dass eine gemäß § 7 Abs. 2 MinStG-E anerkannte nationale Ergänzungssteuer nur dann für die Safe Harbour-Regelung bei anerkannter nationaler Ergänzungssteuer des § 77 MinStG-E qualifiziert, wenn diese auf Basis der IFRS oder Rechnungslegungsgrundsätzen berechnet wird, die auch die oberste Muttergesellschaft im Rahmen der Aufstellung ihres Konzernabschlusses anwendet. Dies bedeutet bei einer nach HGB oder IFRS bilanzierenden obersten Muttergesellschaft, dass etwaige ausländische Tochtergesellschaften die lokale nationale Ergänzungssteuer ebenfalls auf Grundlage der Vorschriften des HGB oder der IFRS berechnen müssten, damit in Deutschland die Safe Harbour-Regelung in Anspruch genommen werden kann. Dies gilt

Seite 8/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

selbst dann, wenn die Umsetzung der Mindestbesteuerungsrichtlinie in das nationale Steuerrecht die Berechnung der nationalen Ergänzungssteuer nach lokalen Rechnungslegungsgrundsätzen erlaubt, sofern diese ein anerkannter Rechnungslegungsstandard i.S. von § 7 Abs. 4 MinStG-E sind. Infolgedessen wären zwei separate Berechnungen notwendig, einmal nach ausländischem und einmal nach deutschem Recht, was einen erheblichen und unverhältnismäßigen administrativen Aufwand für die betroffenen Unternehmen und auch für die Finanzverwaltung bedeuten würde und schließlich dem Zweck der Vereinfachung zuwiderliefe.

Die OECD hat in den im Juli 2023 veröffentlichten Leitlinien dieses Problem adressiert und ausgeführt, dass die Erhebung der nationalen Ergänzungssteuer auf Basis des lokalen Rechnungslegungsstandards ausreichend für den Safe Harbour ist, sofern diese nationale Ergänzungssteuer weiteren Bedingungen (im Detail dazu S. 77 der Juli Leitlinien der OECD) und einem Reviewprozess unterliegt.

Petition: Wir regen an, die Leitlinien der OECD aus Juli 2023 hinsichtlich des sog. QDMTT Safe-Harbours derart umzusetzen, dass die Verwendung nationaler Rechnungslegungsgrundsätze ausreichend ist. Hierdurch können sowohl die Unternehmen als auch die Finanzverwaltung vor unverhältnismäßigem administrativem Aufwand bewahrt werden.

Zu Artikel 1: Anpassung an die Anforderung für den länderbezogenen Bericht (§ 84 Nr. 1 Buchst. a MinStG-E)

§ 84 Nr. 1 Buchst. a MinStG-E fordert für das Vorliegen eines qualifizierten länderbezogenen Berichts (CbCR-Report), dass dieselben Anpassungen vorgenommen werden, wie bei der Berechnung des Mindeststeuer-Jahresüberschusses gemäß § 15 MinStG-E.

Durch diese Anforderung würde der gewünschte Vereinfachungseffekt des „CbCR-Safe Harbours“ konterkariert, weil in der Praxis vielfältige Anpassungen am CbCR-Report erforderlich wären. Überdies scheint sich international eine Entwicklung abzuzeichnen, wonach für Zwecke des CbCR-Safe Harbours aus Vereinfachungsgründen Daten aus den sog. „Reporting-Packages“ verwendet werden dürfen, auch wenn diese eine Konsolidierung bzw. Zwischenergebniseliminierung enthalten.

Petition: Der internationalen Entwicklung folgend sollte der CbCR-Safe Harbour in § 84 Nr. 1 Buchst. a MinStG-E aus Vereinfachungsgründen die Verwendung

Seite 9/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

von Daten aus den sog. „Reporting-Packages“ erlauben, auch wenn diese Konsolidierungsmaßnahmen oder Zwischenergebniseliminierungen berücksichtigen.

Zu Artikel 7 Nr. 2 und 5: Anhangangaben zu bilanziell nicht berücksichtigten latenten Steuern im Kontext der Mindestbesteuerungsvorgaben (§ 285 Nr. 30a, § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E)

Die verpflichtende Nichtberücksichtigung bestimmter Differenzen bei der Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 Abs. 1 Satz 5 ggf. i.V.m. § 306 Satz 5 HGB-E sowie die stattdessen zu machenden Anhangangaben sollen ausweislich der Begründung des RegE insgesamt in Anlehnung an die internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS erfolgen bzw. diesen nachgebildet werden (vgl. BT-Drs. 20/8668, S. 239). Die Angaben nach IAS 12.88B (tatsächlicher Steueraufwand/-ertrag) und .88C (Erläuterung der Auswirkungen) sind – bezogen auf eine Steuerjurisdiktion – durch **oder** miteinander verknüpft. Ist ein Mindeststeuergesetz bis zum Abschlussstichtag von der oder den maßgeblichen gesetzgebenden Körperschaft(en) verabschiedet worden („enacted“), aber noch nicht in Kraft getreten, sind die (künftigen) Auswirkungen zu erläutern (.88C). Ist das Gesetz am Abschlussstichtag in Kraft getreten, entfällt die Pflicht zur Angabe der Auswirkungen und es ist der tatsächliche Steueraufwand/-ertrag anzugeben (.88B). Sind mehrere Jurisdiktionen betroffen, kann es dazu kommen, dass beide Angaben zu machen sind; bezogen auf eine einzige Jurisdiktion bleibt es aber bei der einen oder der anderen Angabe.

Problematisch ist, dass abweichend von IAS 12 im HGB-E zwischen beiden Angabepflichten eine **und**-Verknüpfung vorgesehen ist („sowie“). Ist nur *eine* Jurisdiktion betroffen, dürfte der Gesetzentwurf so zu lesen sein, dass auch in diesem Fall *beide* Angaben zu machen sind. Es dürfte schwer zu argumentieren sein, dass der Gesetzgeber wohl nur den Fall vor Augen hatte, dass stets mehrere Jurisdiktionen betroffen sind. Zu einer Auslegung des Gesetz(entwurf)es entgegen seinem Wortlaut als alternative Angabepflichten („**oder**“) – wie nach IAS 12 – gelangt man allenfalls dann, wenn man die Formulierung in der Gesetzesbegründung „in Anlehnung an IAS 12.88B bis D“ i.S. von „in Einklang/Übereinstimmung mit“ interpretiert. Es bleibt aber festzustellen: Wenn der Gesetzgeber die Angabepflichten wie nach IAS 12 ausgestalten will, dann sollten der vorgesehene Wortlaut des Gesetzes und die Gesetzesbegründung im o.g. Sinne geändert werden, denn eine Regelung (nur) in „Anlehnung an“ bedeutet nicht oder jedenfalls nicht zwingend „exakt gleich“.

Seite 10/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Zusätzlich ergeben sich Fragen zur Ausgestaltung der Pflicht zur Angabe der Auswirkungen. Wenn IAS 12 es genügen lässt, dass im Falle eines „Pillar 2-Gesetzes“, das bis zum Abschlussstichtag in Kraft getreten ist, nur der tatsächliche Steueraufwand/-ertrag angegeben wird, dann sollte für den Fall, dass ein solches Gesetz, das bis zum Abschlussstichtag zwar noch nicht in Kraft getreten ist und daher die tatsächliche Be- oder Entlastung (in einem Geschäftsjahr) noch nicht bekannt ist, aber das Gesetzgebungsverfahren bis zum Ende des Geschäftsjahres materiell abgeschlossen (d.h. von der oder den maßgeblichen gesetzgebenden Körperschaft(en) verabschiedet worden) ist, die Angabe der potenziellen Auswirkungen inhaltlich hinter der Angabe nach .88B bleiben. Die besten Erkenntnisse dürften dann vorliegen, wenn das Gesetz in Kraft ist und daher tatsächliche Steuerbelastungen auch schon bekannt sind. Tatsächlich erscheinen die Illustrative Examples zu IAS 12.88C und .88D u.U. inhaltlich sehr weitgehend zu sein und im Vergleich zur Angabe eines tatsächlichen Steueraufwands mit einem größeren Berichterstellungsaufwand einherzugehen. Als Beispiele werden genannt: indication of the proportion of an entity's profits that might be subject to Pillar Two; average effective tax rate applicable to those profits; qualitative information of exposures to Pillar Two. Auch wenn es vordergründig weniger informativ erscheint, dass diese Angaben nicht mehr gemacht werden müssen, sobald ein „Pillar 2-Gesetz“ in Kraft getreten ist, ist nach IAS 12 die Angabe der tatsächlichen Steuern aus Pillar 2 ausreichend. Derzeit ist unklar, welche Angaben der deutsche Gesetzgeber erwartet, insb. wenn man sich für handelsbilanzrechtliche Zwecke einer Auslegung wie nach IAS 12 anschließt.

Zusätzlich können sich Friktionen und Abgrenzungsprobleme mit anderen Angabepflichten ergeben. Zum Beispiel sind für den Fall, dass ein „Pillar 2-Gesetzgebungsverfahren“ erst während des Aufhellungszeitraums materiell abgeschlossen wird, im Nachtragsbericht (§ 285 Nr. 33, § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB) grundsätzlich die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu erläutern. Nach Sinn und Zweck dürfte inhaltlich nicht verlangt werden, dass die Berichterstattung im Nachtragsbericht über die Erläuterung der Auswirkungen gemäß § 285 Nr. 30a, § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E hinausgeht. Es wäre auch möglich, die Angabepflichten durch Einfügen von zwei (alternativ einschlägigen) Nummern (z.B. § 285 Nr. 30a und Nr. 30b bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 22a und Nr. 22b HGB(-E)) zu trennen.

Petition: Zur Sicherstellung einer Regelung in Übereinstimmung mit den internationalen Rechnungslegungsstandards regen wir an, auch in den § 285 Nr. 30a, § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E die Angabepflichten mit einer **oder**-Konjunktion zu verknüpfen. Darüber hinaus sollte überlegt werden, im Rahmen des

Seite 11/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Gesetzgebungsverfahren Hinweise zu geben, welche Angaben hinsichtlich der Erläuterung etwaiger Auswirkungen erwartet werden (z.B. ob auch handelsbilanzrechtlich insoweit den Illustrative Examples des IAS 12 gefolgt werden soll).

Zu Artikel 8: Übergangsvorschrift im EGHGB zum MinBestRL-UmsG (Artikel XX EGHGB-E)

Anders als bezüglich der neuen Anhangangabevorschriften (§ 285 Nr. 30a, § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB-E), die erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für ein nach dem 30.12.2023 endendes Geschäftsjahr anzuwenden sein sollen (bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr also erstmals für Abschlüsse für 2023), sieht der RegE für die Änderungen in § 274 Abs. 1, § 306 HGB (d.h. die Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern für Differenzen infolge von Mindeststeuergesetzen) keine ausdrückliche Übergangsvorschrift im EGHGB vor, sodass diese Änderungen ab dem Inkrafttreten des MinBestRL-UmsG (= Tag nach seiner Verkündung) anwendbar wären. Fraglich ist, was eine derartige Erstanwendung für solche Abschlüsse bedeutet, die zwar auf einen Stichtag vor der Verkündung des MinBestRL-UmsG aufzustellen sind, die aber am Tag nach der Verkündung noch „offen“ (d.h. noch nicht festgestellt bzw. gebilligt) sind.

Geht man davon aus, dass das MinBestRL-UmsG – wie geplant – noch im Kalenderjahr 2023 in Kraft tritt, sind im Moment insb. Konzernabschlüsse mit einem Abschlussstichtag 30.09.2023 betroffen, weil das (insoweit erleichternde) Umsetzungsgesetz noch nicht in Kraft getreten ist und wegen des handelsrechtlichen Stichtagsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB) auch nicht vorzeitig angewandt werden darf (vgl. DRS 18.46 ff.). Mangels einer Ausnahmenvorschrift wären Effekte aus ausländischen Mindeststeuergesetzen bei der Bilanzierung latenter Steuern gemäß § 306 HGB zu berücksichtigen. Es gibt bereits einige Nicht-EU-Staaten (z.B. Großbritannien, Japan, Südkorea), die das OECD-Regelwerk zur globalen Mindestbesteuerung schon teilweise umgesetzt haben; ob und wie sich dieser Umstand konkret auf die Bilanzierung latenter Steuern nach den §§ 274, 306 HGB auswirken würde, kann derzeit noch nicht abgeschätzt werden. Die Ermittlung solcher Effekte und die Einschätzung ihrer Auswirkungen auf die latenten Steuern wären somit für die Bilanzierenden mit großen Unsicherheiten verbunden und würden auch die Abschlussprüfer vor erhebliche Herausforderungen stellen. Dies gilt insb. vor dem Hintergrund, dass es ab dem nächsten (Geschäfts-)Jahr eine Ausnahmeregelung geben soll.

Die gleiche Problematik würde sich für Unternehmen und Konzerne mit einem kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr ergeben, wenn das deutsche MinBestRL-UmsG nicht mehr vor dem 01.01.2024 in Kraft träte.

Seite 12/12 zum Schreiben vom 12.10.2023 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Der Gesetzgeber sollte vor diesem Hintergrund in den Übergangsvorschriften des EGHGB ausdrücklich eine vorzeitige Anwendung der geänderten (bzw. der zu ändernden) §§ 274, 285, 306, 314 HGB für alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Umsetzungsgesetzes noch „offenen“ Jahres- und insb. Konzernabschlüsse gestatten (d.h. optional).

Wir würden uns freuen, wenn der Finanzausschuss unsere Anregungen in seiner Beschlussempfehlung und seinem Bericht zu dem Gesetzentwurf berücksichtigt. Für etwaige Rückfragen zu unseren Anmerkungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax