



Bundesministerium der Finanzen  
Per Email: [Pillar2@bmf.bund.de](mailto:Pillar2@bmf.bund.de)

Kopie an: Dr. Christian Eichholz  
Bundesministerium der Justiz  
Mohrenstr. 37  
10117 Berlin

**Präsidium**

Telefon: +49 (0)30 206412-11

E-Mail: [lanfermann@drsc.de](mailto:lanfermann@drsc.de)

Berlin, 19. Juli 2023

**Betreff: Referentenentwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union und die Umsetzung weiterer Begleitmaßnahmen (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz - MinBestRL-UmsG)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu dem oben genannten Referentenentwurf (im Folgenden „Ref-E“) möchten wir wie folgt Stellung nehmen.

Bereits in unserer Stellungnahme vom 21. April 2023 zum Diskussionsentwurf (im Folgenden „Disk-E“) dieses Gesetzgebungsverfahrens haben wir die Absicht des BMF ausdrücklich begrüßt, die Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union weitgehend inhaltsgleich zu den GloBE Musterregelungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) unter Berücksichtigung des dazugehörigen Kommentars sowie die weiteren internationalen Arbeiten in das deutsche Recht umzusetzen.

Ungeachtet dessen haben wir in der Stellungnahme zum Disk-E auf die potenziellen, bislang noch nicht vollumfänglich abschätzbaren Auswirkungen des geplanten Gesetzes zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz – MinStG) auf die handelsrechtliche Bilanzierung von Unternehmen hingewiesen.

Die Umsetzung der umfangreichen Vorschriften des neuen MinStG wird die betroffenen Unternehmen vor teils sehr große Herausforderungen stellen. Ein darüberhinausgehender Aufwand allein aus der Abbildung der MinStG-Effekte im Rahmen handelsrechtlichen Bilanzierung wäre nicht zielführend und sollte vermieden werden, soweit der Nutzen nicht hinreichend nachgewiesen ist. Für diese Abwägung ergeben sich konzeptionelle Fragestellungen hinsichtlich der Bilanzierung der la-

**Kontakt:**

Joachimsthaler Str. 34  
10719 Berlin  
Telefon: +49 (0)30 206412-0  
Telefax: +49 (0)30 206412-15  
E-Mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

**Bankverbindung:**

Deutsche Bank Berlin  
IBAN-Nr.  
DE26 1007 0000 0070 0781 00  
BIC (Swift-Code)  
DEUTDE33XXX

**Vereinsregister:**

Amtsgericht Berlin-Charlottenburg, VR 18526 Nz  
**Präsident:**  
Georg Lanfermann  
**Vizepräsident:**  
Prof. Dr. Sven Morich

tenten Steuern aus der Anwendung der Regelungen zur Mindestbesteuerung, die zum gegenwärtigen Zeitpunkt weder durch den deutschen Gesetzgeber noch durch den internationalen Standardsetzer, International Accounting Standards Board (IASB) beantwortet werden können.

Konkret ist z.B. unklar, ob sich aus der Anwendung des MinStG sowie vergleichbarer gesetzlicher Regelungen in anderen Ländern, die Säule-2-Regeln nach Maßgabe der OECD-Vorgaben bzw. der EU-Richtlinie einführen, neue temporäre Differenzen ergeben, die zum Ansatz passiver oder aktiver latenten Steuern führen würden, bzw. ob die neuen Vorschriften zu Effekten für Ansatz und Bewertung bestehender latenter Steuern führen. Auch der Ref-E enthält hierzu keinerlei Ausführungen.

Vor diesem Hintergrund sollte eine (ggf. vorübergehende) verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern im Zusammenhang mit der Gesetzgebung der Säule-2-Regeln gesetzlich kodifiziert werden, sofern die deutschen handelsrechtlichen Vorschriften keinen Raum für eine solche Ausnahme für HGB-Bilanzierer bieten. Dabei wäre aus unserer Sicht Folgendes zu beachten:

- Die Ausnahme darf keinen Einfluss auf die Ermittlung der Mindestbesteuerung gem. MinStG haben.
- Die Ausnahme soll sowohl für den Jahresabschluss (§ 274 HGB) als auch für den Konzernabschluss (§ 306 HGB) gelten.
- Nach unserer ersten Einschätzung dürfte die EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU dem nationalen Gesetzgeber ausreichend Spielraum für eine HGB-Änderung lassen.
- Flankierend zur Änderung des §§ 274 und 306 HGB sollten Anhangangaben in §§ 285 und 314 HGB ergänzt werden, soweit aus der Inanspruchnahme der Ausnahme Informationsverluste resultieren. Dabei ist zu beachten, dass die neuen Angabepflichten im Einklang mit der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU stehen, u.a. mit Art. 16 Abs. 3, wonach die Mitgliedstaaten von kleinen Unternehmen keine Angaben verlangen dürfen, die über die Richtlinie hinausgehen.

Der IASB hat bereits auf die seitens seiner Stakeholder geäußerten Bedenken hinsichtlich der möglichen Auswirkungen der Umsetzung der Säule-2-Modellregeln der OECD auf die Bilanzierung von latenten Steuern nach IFRS reagiert. Konkret hat der IASB am 23. Mai 2023 Änderungen an IAS 12 *Ertragsteuern Internationale Steuerreform — Säule-2-Modellregeln (Vorgeschlagene Änderungen an IAS 12)* veröffentlicht. Mit den Änderungen wurde Folgendes eingeführt:

- eine vorübergehende verpflichtende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern im Zusammenhang mit den Ertragsteuern der Säule-2-Regeln der OECD sowie Angabe, dass diese Ausnahme angewendet wurde; und
- gezielte Angabepflichten, die den Abschlussadressaten helfen sollen, das Risiko eines Unternehmens in Bezug auf die Ertragsteuern im Zusammenhang mit der Umsetzung der Säule-2-Regeln besser zu verstehen, insbesondere in den Perioden, in denen die Rechtsvorschriften zur Umsetzung dieser Regeln noch nicht in Kraft sind.

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat am 2. Juni 2023 die Indossierungsempfehlung zu den Änderungen zur Anwendung in der EU und dem Europäischen Wirtschaftsraum vorgelegt. EFRAG ist der Auffassung, dass die Änderungen die technischen Übernahmekriterien der IAS-Verordnung erfüllen und dem europäischen Gemeinwohl dienen, und empfiehlt daher die Übernahme der Änderungen. Die Indossierung ist nun für Oktober 2023 zu erwarten.



Eine analoge Ausnahme für die HGB-Bilanzierer wäre aus unserer Sicht zu begrüßen. Dies würde die Komplexität der Umsetzung des neuen MinStG reduzieren sowie die im MinStG gesetzten Ziele fördern. Gleichmaßen steht zu erwarten, dass auch in einigen anderen Ländern der EU bereits an Änderungen der lokalen Rechnungslegungsvorschriften gearbeitet wird.

Darüber hinaus möchten wir Sie im Anhang auf einige Aspekte des Ref-E hinweisen, die aus unserer Sicht im nachfolgenden Gesetzgebungsverfahren aus Gründen der Rechtssicherheit sowie zur Sicherstellung einer einheitlichen Auslegung und Anwendung, insbesondere auch in anderen Jurisdiktionen innerhalb der EU, einer Klärung bedürfen. Diese Aspekte haben wir bereits in unserer Stellungnahme zum Disk-E angesprochen. Nach unserer ersten Durchsicht des Ref-E haben wir festgestellt, dass diese nicht vollumfänglich im Ref-E berücksichtigt worden sind. Aus unserer Sicht bleiben diese Aspekte weiterhin valide.

Da das Steuerrecht nicht zum Aufgabenbereich des DRSC gehört, konzentrieren sich unsere Kommentare auf rechnungslegungsrelevante Fragestellungen sowie Querschnittsthemen zwischen der Rechnungslegung und dem Steuerrecht.

Für Rückfragen oder ein Gespräch stehen Ihnen Olga Bultmann ([bultmann@drsc.de](mailto:bultmann@drsc.de)) oder wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Georg Lanfermann  
*Präsident*

Prof. Dr. Sven Morich  
*Vizepräsident*

## Anhang – Anmerkungen zum Ref-E im Detail

### Datengrundlage als Startpunkt für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts

#### **Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts**

Die Begriffe „Handelsbilanz II“, „Jahresüberschuss II oder Jahresfehlbetrag II“ und die entsprechenden Definitionen dieser Begriffe wurden in den Ref-E nicht übernommen, was wir begrüßen.

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts ist gem. § 15 Abs. 1 Ref-E das aus den Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheit abgeleitete und an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichene Jahresergebnis vor Konsolidierungsmaßnahmen. Dies bedeutet, dass in den Reporting-Packages, sofern diese für Zwecke der Mindestbesteuerung verwendet werden, keine Vorkonsolidierungsvorgänge enthalten sein dürfen. In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass in der Praxis in den Reporting-Packages regelmäßig diverse Konsolidierungsbuchungen vorweggenommen werden. Diese Vorgehensweise gilt als vorbereitende Maßnahme für die Erstellung des Konzernabschlusses, die einzelnen Maßnahmen sind im Konzern-Bilanzierungshandbuch geregelt und gelten einheitlich für alle Gesellschaften innerhalb eines Konzerns. So werden bei vielen Konzernen z.B. konzerninterne Leasingtransaktionen auf Ebene der Geschäftseinheiten nicht erfasst, da diese auf Konzernebene wieder zu eliminieren sind; konzerninterne Verkäufe werden teilweise zu Buchwerten erfasst, um die Zwischenergebniseliminierung auf Konzernebene vorwegzunehmen. Umgekehrt werden bestimmte Konzernbuchungen auf Ebene der Geschäftseinheiten vorgenommen (z.B. *push-down accounting*). Um die Anforderung des § 15 Abs. 1 Ref-E erfüllen zu können, werden Unternehmen diverse Anpassungen ihrer für Konzernbilanzierungszwecke erstellten Reporting-Packages vornehmen müssen, was mit einem erheblichen Aufwand verbunden sein wird. Das nach § 34 Ref-E bestehende Wahlrecht schafft aufgrund seines restriktiven Anwendungsbereichs diesbezüglich keine Abhilfe.

Aus Kosten-Nutzen-Erwägungen erscheint es aus unserer Sicht zweckmäßig, dass die notwendigen Anpassungen der Reporting-Packages für Zwecke der Mindestbesteuerung nur dann vorzunehmen sind, sofern diese – aus Sicht des Konzerns, vgl. unsere Anmerkungen unten zu 2. – wesentlich sind. Eine Klarstellung hierzu wäre aus unserer Sicht zu begrüßen.

#### **Wesentlichkeitsbeurteilung**

Der Ref-E enthält keine expliziten Vorschriften hinsichtlich der Wesentlichkeitsbeurteilung.

Art. 3.1.2 Tz. 12 OECD (2022) *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* (im Folgenden „OECD Commentary 2022“) enthält hinsichtlich der Wesentlichkeitsbeurteilung den folgenden Kommentar:

*“Because the accounting standards used to prepare the Consolidated Financial Statements include a materiality threshold, minor or inconsequential deviations from a strict application of the UPE’s accounting standard in the computation of a particular Constituent Entity’s Financial Accounting Net Income or Loss for purposes of preparing the Consolidated Financial Statements do not need to be adjusted when such threshold is not exceeded. The financial accounting auditor’s acceptance*

*of a deviation in the Consolidated Financial Statements without a qualification to the auditor's opinion is good evidence that the difference is immaterial."*

In der Begründung zum Ref-E (A. Allgemeiner Teil I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen) wird darauf hingewiesen, dass der Ref-E sowohl die GloBE Musterregelungen als auch den dazugehörenden Kommentar berücksichtigt. Folglich wären beide Dokumente für etwaige Auslegungen des Gesetzestextes heranzuziehen. Für die Beurteilung der Wesentlichkeit ist aus unserer Sicht somit der oben zitierte Kommentar der OECD für deutsche Unternehmen im Anwendungsbereich des Mindeststeuergesetzes heranzuziehen. Danach dürfte die Konzern-Wesentlichkeit und nicht die Wesentlichkeit auf Ebene der jeweiligen Geschäftseinheit, gelten (auch mit Blick auf die unter 1. genannten Anpassungen der Reporting-Packages).

Wir regen an, in der Gesetzesbegründung explizit klarzustellen, dass die Konzern-Wesentlichkeit gilt und dass diese (siehe Ausführungen oben zu 1.) auch für die notwendigen Anpassungen der Reporting-Packages anzuwenden ist. Bei der Wesentlichkeitsbeurteilung ist u.E. ein mehrstufiges Vorgehen erforderlich:

**Stufe 1.** Die in den Reporting-Packages von unwesentlichen Geschäftseinheiten vorweggenommenen Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen brauchen auch für Zwecke der Mindestbesteuerung nicht nacherfasst zu werden.

**Stufe 2:** Die in den Reporting-Packages der Geschäftseinheiten vorweggenommenen Konsolidierungs- und Eliminierungsanpassungen in Bezug auf die Transaktionen innerhalb eines Jurisdictional Blendings brauchen auch für Zwecke der Mindestbesteuerung nicht nacherfasst zu werden.

**Stufe 3:** Alle übrigen, in den Reporting-Packages der Geschäftseinheiten vorweggenommenen Konsolidierungs- und Eliminierungsanpassungen sind nachzuerfassen, sofern diese wesentlich sind. Für die Beurteilung der Wesentlichkeit sollte – in Übereinstimmung mit Art. 3.1.2 Tz. 12 OECD Commentary 2022 – die Konzern-Wesentlichkeit herangezogen werden. Dadurch wird der unverhältnismäßige Aufwand für die Unternehmen vermieden. Die Problematik möchten wir anhand von folgendem Beispiel veranschaulichen:

Ein Mutterunternehmen (MU) verleast einen Vermögensgegenstand an sein Tochterunternehmen (TU). Die Erfassung dieser konzerninternen Transaktion in den Reporting-Packages von TU und MU kann auf unterschiedlicher Weise erfolgen:

Fall 1: Das TU als Leasingnehmer bilanziert das Leasingverhältnis gemäß IFRS 16 *Leasingverhältnisse*. Es weist (aktivisch) ein Nutzungsrecht und (passivisch) eine Leasingverbindlichkeit aus. Das Nutzungsrecht führt über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu Abschreibungsaufwand. Zudem führt der in den Leasingzahlungen enthaltene Zinsanteil zu Zinsaufwendungen der jeweiligen Periode. Das MU als Leasinggeber bildet das Leasingverhältnis ebenfalls in Einklang mit IFRS 16 ab. In einer solchen Idealwelt wären folglich keine Anpassungen der Reporting-Packages für Zwecke der Mindestbesteuerung notwendig. Dieser Fall wird in der Praxis nur selten vorzufinden sein.

Fall 2: Da es sich um eine konzerninterne Transaktion handelt, die im Konzernabschluss zu eliminieren ist, wird das Leasingverhältnis aus Vereinfachungsgründen sowohl beim MU als auch beim TU nicht nach IFRS 16 erfasst. Nach IFRS 16 hätte das TU einen Aufwand aus der Abschreibung des Nutzungsrechts sowie einen Zinsaufwand auf die Leasingverbindlichkeit erfassen müssen.

Stattdessen erfasst es aus Vereinfachungsgründen einen linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses verteilten Aufwand in Höhe der geleisteten Nutzungsentgelte (Leasingzahlungen). Das TU zeigt somit einen Aufwand, dem ein Ertrag in gleicher Höhe gegenübersteht. Der so in den Reporting-Packages von MU und TU ausgewiesene Aufwand/Ertrag weicht – bei einem in den Leasingzahlungen enthaltenen Zinsanteil – von dem Aufwand/Ertrag ab, der sich unter korrekter Anwendung von IFRS 16 ergeben hätte. Eine vom Gesetzgeber kodifizierte Anforderung, wonach beim MU und TU zwingend eine Abbildung des Leasingverhältnisses nach IFRS 16 zu erfolgen hat, wäre mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand verbunden, der aus ökonomischer Sicht kaum gerechtfertigt werden könnte. Dies gilt ganz besonders in einem Niedrigzinsumfeld, wie es über lange Zeit geherrscht hatte. In einem solchen Umfeld sind die Unterschiede in einer Vielzahl der Fälle marginal. Im Sonderfall von Nullzinsen führt die vereinfachte Abbildung als Operating Lease zudem zum gleichen Ergebnis wie die Abbildung unter Anwendung von IFRS 16. Im Ergebnis plädieren wir daher aus Kosten-Nutzen-Überlegungen und unter Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes dafür, solche Bewertungsunterschiede für Zwecke der Mindestbesteuerung nicht nacherfassen zu müssen.

Fall 3: Aus Vereinfachungsgründen wird das Leasing-Verhältnis in den Reporting-Packages des MU und des TU nicht erfasst, d.h. es wird weder ein Aufwand noch ein Ertrag aus dieser konzerninternen Transaktion erfasst (vorweggenommene Aufwands- und Ertragskonsolidierung). In diesem Fall ist eine Wesentlichkeitsbeurteilung (basierend auf Konzern-Wesentlichkeit) erforderlich, um über die Notwendigkeit der Nacherfassung des Aufwands/Ertrags zum Zwecke der Mindestbesteuerung zu entscheiden.

Die im Beispiel veranschaulichte Problematik ergibt sich nicht nur bei Leasingverhältnissen, sondern auch bei anderen konzerninternen Transaktionen. So erfolgt etwa in der Praxis bei langfristigen konzerninternen Auftragsfertigungsverträgen aus Vereinfachungsgründen die Umsatzzlegung abweichend von der Anwendung von entsprechenden Vorschriften des IFRS 15 *Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden* (zeitraumbezogen i.S.d. *percentage-of-completion method*). Auch bei anderen konzerninternen Transaktionen werden in der Praxis oftmals von dem jeweiligen geltenden Bilanzierungsstandard abweichende Ansatz- und Bewertungsmethoden angewendet. Wir weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass bei der vereinfachten Abbildung konzerninterner Transaktionen sowohl positive als auch negative Ergebnisauswirkungen möglich sind. Die vereinfachte Abbildung spielt für die Wesentlichkeitsbeurteilung für den Konzernabschluss keine Rolle, da konzerninterne Transaktionen keine Relevanz für den Konzernabschluss haben.

### **Bekanntwerden von wertaufhellenden Informationen zu einem Zeitpunkt nach Veröffentlichung des Konzernabschlusses**

Der Ref-E enthält keine expliziten Regelungen zur Berücksichtigung von wertaufhellenden Informationen zu einem Zeitpunkt nach Veröffentlichung des Konzernabschlusses. Für die Erstellung des Konzernabschlusses ist das Stichtagsprinzip (Ende der Wertaufhellungsphase) gemäß jeweiligem anerkanntem Rechnungslegungsstandard maßgeblich (z.B. IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag* für den nach IFRS erstellten Konzernabschluss bzw. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB für den nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufgestellten Konzernabschluss). Insofern ist für die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts das Ende der Wertaufhellungsphase für den Konzernabschluss, wie im jeweiligen anerkanntem Rechnungslegungsstandard geregelt, maßgeblich. Daraus ergibt sich nach unserem Verständnis die folgende Vorgehensweise:

- Bekanntwerden der wertaufhellenden Ereignisse im Zeitraum zwischen Abgabe des Reporting-Packages durch die lokale Geschäftseinheit und dem Ende des Wertaufhellungszeitraums des Konzernabschlusses gemäß dem anerkannten Rechnungslegungsstandard: Die Ereignisse innerhalb dieses Zeitraums sind bei der Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder Mindeststeuer-Verlusts zu berücksichtigen. Bei Nachbuchungen auf Konzernebene ist ferner Art. 3.1.2 OECD Commentary 2022 zu beachten:

*“Items of income and expense, other than those attributable to purchase accounting, that are reflected in the consolidated accounts, rather than a Constituent Entity’s separate accounts, may be taken into account in computing the Constituent Entity’s Financial Accounting Net Income or Loss and GloBE Income or Loss only to the extent they can be reliably and consistently traced to the relevant Entity (e.g. stock-based compensation).”*

- Bekanntwerden der wertaufhellenden Ereignisse im Zeitraum zwischen dem Ende des Wertaufhellungszeitraums des Konzernabschlusses und der Abgabe des Mindeststeuer-Berichts (§ 72 Ref-E) sowie der Steuererklärung: Gem. Ref-E erfolgt die Erstellung des Mindeststeuer-Berichts auf Basis der Daten aus der Rechnungslegung, nicht auf Basis der Steuererklärung. Insofern sind die Nachbuchungen im Rahmen des steuerlichen True-Up-Prozesses nicht bei der Ermittlung des GloBE-Income zu berücksichtigen.

Wir regen an, in der Gesetzesbegründung einen Hinweis auf die Behandlung von wertaufhellenden Ereignissen, insb. auch in Abgrenzung zu den Regelungen des § 49 Ref-E aufzunehmen.

### **Datenbeschaffung**

Gem. § 1 Abs. 2 Ref-E unterliegen Joint Venture, Joint Venture-Tochtergesellschaften sowie jede Betriebsstätte eines Joint Venture oder einer Joint Venture-Tochtergesellschaft, die die Voraussetzung des § 85 Abs. 2 Ref-E erfüllen, der Mindeststeuer. Wir weisen darauf hin, dass die Anforderungen des MinStG im Hinblick auf die notwendigen Ermittlungsschritte für die Erstellung des Mindeststeuer-Berichts in einer Vielzahl der Fälle nicht erfüllt werden können. Grund hierfür sind die fehlenden gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Anspruchsgrundlagen. Die aktuelle Gesetzeslage ermöglicht die Überwachung der Geschäftsführung im begrenzten Umfang. Nicht verbunden ist jedoch damit das Recht, die Herausgabe eines umfangreichen Sets an detaillierten Informationen verlangen zu können. Die Anwendung der Regelungen des MinStG erfordert detaillierte Informationen auf Kontenebene, die den Gesellschaftern zur Verfügung gestellten Jahresabschlüssen von Joint-Venture-Gesellschaften gerade nicht entnommen werden können. Ein gesellschaftsrechtlicher Herausgabeanspruch erfordert eine entsprechende Vereinbarung zwischen dem Joint-Venture-Unternehmen und dem Gesellschafter. Ist ein solcher umfassender Herausgabeanspruch nicht vereinbart, kann ein Gesellschafter einen solchen Herausgabeanspruch nicht einseitig durchsetzen. Dies gilt bei Vorliegen einer gemeinschaftlichen Führung an einem Joint Venture, aber erst recht bei Nichtvorliegen einer gemeinschaftlichen Führung, die gerade nicht Tatbestandsvoraussetzung der Joint-Venture-Definition im MinStG ist (vgl. § 64 Abs. 4 Ref-E). Zudem wird die Erlangung von detaillierten Informationen auch für die Konstellationen gelten, in denen das Mutterunternehmen nur mittelbar 50% der Beteiligung an einem Joint Venture hält. Im Ergebnis gehen die Anforderungen des MinStG weit über die bereits bestehenden Anforderungen hinaus, die das AStG für nahestehende Personen (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG) formuliert.

Anpassungen der erfassten Steuern**§ 47 Abs. 1 Nr. 2**

§ 47 Abs. 1 Nr. 2 Ref-E bezieht sich auf den latenten **Steueraufwand** [Hervorhebung hinzugefügt], der sich aus unzulässigen Abgrenzungen i.S.d. Abs. 6 und nicht geltend gemachte Abgrenzungen i.S.d. Abs.7 resultiert. § 47 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 5 dagegen bezieht sich auf latente Steuern allgemein, welche sowohl Steueraufwand als auch Steuerertrag umfassen können. Aus unzulässigen Abgrenzungen i.S.d. Abs. 6 kann u.E. auch latenter Steuerertrag resultieren (*negative tax expense* in der Terminologie des OECD-Commentary 2022), wenn z.B. passive latente Steuern, die im Zusammenhang mit einer Rückstellungsbildung angesetzt wurden, nicht genutzt werden. Wir regen an, in § 47 Abs. 1 Nr. 2 Ref-E – analog zu Nr. 1, 4 und 5 – die Worte „latenter Steueraufwand“ durch die Worte „latente Steuern“ zu ersetzen.

**§ 47 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 Nr. 3**

Nach unserem Verständnis regelt § 47 Abs. 2 Nr. 3 Ref-E den Nichtansatz von aktiven latenten Steuern auf einen steuerlichen Verlust des laufenden Geschäftsjahres. Die nicht angesetzten aktiven latenten Steuern auf „neue temporäre Differenzen“ des laufenden Geschäftsjahres müssen somit nicht nachaktiviert werden. In Abgrenzung dazu regelt § 47 Abs. 1 Nr. 3 Ref-E alle Änderungen von aktiven latenten Steuern für die Geschäftsjahre vor Anwendung des MinStG sowie Änderungen der nach § 47 Abs. 2 Nr. 3 Ref-E nicht angesetzten aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge in den Folgejahren.

Es entstehen Fragen sowohl im Zusammenhang mit der Reihenfolge bei der Werthaltigkeitsbeurteilung aktiver latenter Steuern als auch Besteuerungsunterschiede, die alleine auf den anzuwendenden Rechnungslegungsstandards beruhen, ohne dass sich diese auf das tatsächliche Ergebnis auswirken, wie das folgende Beispiel veranschaulicht:

Beispiel:

Unternehmen A hat vor Berücksichtigung von Ansatz und Bewertungsanpassungen von aktiven latenten Steueransprüchen nach den sonstigen Anpassungen einen Gesamt-Mindeststeuer-Gewinn von 100 und einen Gesamtbetrag der angepassten erfassten Steuern von 20. Im IFRS-Konzernabschluss hat es aktive und passive latente Steuern aus temporären Differenzen – beide im laufenden Geschäftsjahr neu entstanden – von jeweils 20 – sowie aktive latente Steuern aus Verlusten des laufenden Jahres von 10. Die Planung zeigt kein positives zu versteuerndes Einkommen für die nächsten Jahre. Mindestbesteuerung nach § 10d EStG vernachlässigt, setzt das Unternehmen im IFRS-Konzernabschluss folgende latente Steuern an:

Fall 1: 20 aktive latente Steuern aus temporären Differenzen (Werthaltigkeit in Höhe der passiven latenten Steuern); kein Ansatz von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge

Fall 2: 10 aktive latente Steuern aus temporären Differenzen und 10 aktive latente Steuern aus Verlustvorträgen (Werthaltigkeit in Höhe der passiven latenten Steuern)

In Fall 1 müsste das Unternehmen für Zwecke der Mindestbesteuerung 10 aktive latente Steuern auf Verlustvorträge erfolgswirksam ansetzen (§ 47 Abs. 3 Ref-E) und so einen Gesamtbetrag der

angepassten erfassten Steuern von  $(20 - 10) = 10$  ausweisen. Dies reduziert den effektiven Steuersatz von 20% auf 10% und führt zu einer Nachversteuerung von  $(15\% - 10\%) = 5\% * 100 = 5$ .

Im Fall 2 muss für Zwecke der Mindestbesteuerung keine Aktivierung von latenten Steuern auf temporäre Differenzen erfolgen. Der effektive Steuersatz verbleibt aufgrund der sonstigen Anpassungen bei 20% und damit über dem Mindeststeuersatz. Eine Nachversteuerung ist nicht nötig.

Sowohl nach Fall 1 als auch Fall 2 ist der Steueraufwand und der Gesamtbetrag der gebuchten und ausgewiesenen aktiven latenten Steuern in einem IFRS-Konzernabschluss gleich. Fall 1 ist für HGB-Bilanzierer aufgrund der gesetzlich kodifizierten Verwendungsreihenfolge zwingend, während für IFRS-Bilanzierer aufgrund der fehlenden Vorschriften in IAS 12 zur Verwendungsreihenfolge eine *accounting policy choice* besteht, ob erst aktive latente Steuern auf Verlustvorträge oder aktive latente Steuern auf temporäre Differenzen werthaltig gesetzt werden (sowohl über ausreichende passive latente Steuern oder ausreichend geplantes steuerliches zu versteuerndes Einkommen). D.h., ob es zu einer Nachversteuerung in einem Verlustjahr kommt oder nicht, hängt allein von der ergebnisneutralen Auswahl der Reihenfolge der Werthaltigkeitssetzung aktiver latenter Steuern ab. Dies ist aus unserer Sicht nicht steuergerecht und sollte im weiteren Gesetzgebungsprozess entsprechend geändert werden.

Die in § 42 Abs. 1 Nr. 3 Disk-E noch enthaltenen Wörter „in Bezug auf einen steuerlichen Verlustvortrag“ wurden in § 47 Abs. 1 Nr. 3 Ref-E nicht übernommen, was wir begrüßen. Damit wurde eine Konsistenz zu OECD 2022 sowie zur Richtlinie (EU) 2022/2523 hergestellt. Dies ändert jedoch an dem obigen Beispiel nichts, da § 47 Abs. 2 Nr. 3 Ref-E weiterhin nur den Nichtansatz von aktiven latenten Steuern auf Verluste regelt (konsistent mit OECD 2022 sowie der Richtlinie (EU) 2022/2523). D.h., auch im Fall 2 ist nach dem Wortlaut keine Nachaktivierung der aktiven latenten Steuern aus temporären Differenzen nötig, da dieser Nichtansatz weder von einem angepassten § 47 Abs. 1 Nr. 3 Ref-E noch vom Wortlaut des § 47 Abs. 2 Nr. 3 Ref-E erfasst wird.

Wie das Beispiel zeigt, können sich aufgrund der Beschränkung des § 47 Abs. 2 Nr. 3 Ref-E auf den Nichtansatz von aktiven latenten Steuern auf Verlustvorträge des laufenden Jahres Widersprüche ergeben. Unternehmen, die zuerst aktive latente Steuern auf in dem Geschäftsjahr neu entstandene temporäre Differenzen werthaltig setzen, könnten über die ergebniswirksame Nachaktivierung der dann mangels Werthaltigkeit nicht angesetzten aktiven latenten Steuern auf Verluste ggf. eine Mindeststeuer zu zahlen haben. Unternehmen hingegen, die zuerst die aktiven latenten Steuern auf die Verluste des laufenden Jahres werthaltig setzen und dafür aktive latente Steuern auf im Geschäftsjahr neu entstandene temporäre Differenzen aufgrund mangelnder Werthaltigkeit nicht ansetzen, sind davon nicht betroffen, da diese nicht angesetzten aktiven latenten Steuern auf temporäre Differenzen vom Wortlaut her nicht zu aktivieren sind; auch nicht über § 47 Abs. 1 Nr. 3 Ref-E. Dies erscheint aus unserer Sicht nicht sachgerecht.

#### **§ 47 Abs. 4**

Die Ermittlung latenter Steuern erfolgt nach dem Temporary-Konzept mittels der Liability-Methode anhand eines Bilanzvergleichs. Dies gilt sowohl für HGB- als auch IFRS-Bilanzierer. In der Praxis erfolgt die Ermittlung von latenten Steuern anhand eines Bilanzvergleichs auf Ebene der Bilanzposten. Die Anwendung des § 47 Abs. 4. Ref-E erfordert jedoch eine viel detailliertere Ermittlung, mithin eine transaktionsbasierte Ermittlung latenter Steuern auf Kontenebene anstelle eines Bilanzvergleichs auf Bilanzpostenebene, um die zeitliche Auflösung dokumentieren und bestimmen

zu können. Die hierzu notwendigen Informationen werden buchhalterisch nicht erfasst und liegen damit nicht vor. Zudem bieten die zur Ermittlung latenter Steuern verwendeten Softwarelösungen keine Möglichkeit, diese Daten zu erfassen. Eine denkbare technische Lösung würde einen massiven Eingriff in die Reportingprozesse erfordern und mit einer massiven Steigerung des laufenden Administrationsaufwands für Unternehmen einhergehen.

Auch wenn § 47 Abs. 5 Ref-E versucht, passive latente Steuern auf ausgewählte Sachverhalte aus Gründen der Komplexitätsreduktion von der Anwendung des Abs. 4 herauszunehmen, reicht diese Erleichterung bei Weitem nicht aus. Zum einen beziehen sich die Ausnahmetatbestände nicht auf Bilanzposten, die als Ganzes von der Ausnahmenvorschrift erfasst werden. Zum anderen müssten die verbleibenden passiven latenten Steuern dann weiterhin in einer Schattenrechnung transaktionsbasiert berechnet werden.

Zudem führen die Begrifflichkeiten in Abs. 5 zu Inkonsistenzen bei der Anwendung unterschiedlicher Rechnungslegungsstandards. Bspw. wäre ein aufgrund eines Fertigungsauftrags nach HGB ausgewiesenes unfertiges Erzeugnis als „materieller“ Vermögenswert von Abs. 4 und damit von der Nachversteuerung ausgenommen, das IFRS-Pendant als „Forderung“ jedoch nicht von Abs. 5 umfasst.