

Bundesministerium der Finanzen

██████████
Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

Weinheim, den 21. Juli 2023

Stellungnahme der VMEBF e.V. zum Entwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG)

Sehr geehrter ██████████,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zum Referentenentwurf eines Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (kurz: RefE MinBestRL-UmsG) Stellung nehmen zu können. Gerne bringen wir unsere langjährige Expertise im Bereich der Rechnungslegung, der Unternehmensberichterstattung sowie der Unternehmensbesteuerung in die aktuelle Diskussion um die deutsche Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union ein.

Die **Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e. V. (VMEBF)** ist ein Zusammenschluss deutscher Familienunternehmen verschiedenster Branchen, Rechtsformen und Größen, die sich für sinnvolle und vor allem faire Rahmenbedingungen in der Finanz- und Unternehmensberichterstattung nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen im nationalen wie internationalen Umfeld

**Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung des Bilanzrechts für Familiengesellschaften e.V.
VMEBF e.V., c/o Freudenberg & Co. Kommanditgesellschaft, 69465 Weinheim**

Vorstand: ██████████ (Vorsitz) · Tel.: (040) 3347 500 60 · E-Mail: ██████████@mbholding.com
██████████ (stellv. Vorsitz) · Tel.: (06182) 898 2809 · E-Mail: ██████████@accobis.com
██████████ · Tel.: (06452) 70 2211 · E-Mail: ██████████@viessmann.com
██████████ · Tel.: (0211) 3679 0646 · E-Mail: ██████████
██████████ · Tel.: (0421) 8980 4282 · E-Mail: ██████████

Bankkonto: Deutsche Bank AG, Mannheim · BIC: DEUTDE33HAN · IBAN: DE74 6707 0010 0040 1588 00

einsetzt. Unserer Vereinigung gehören heute rund 70 namhafte Mitgliedsfirmen an, die zusammen ein Umsatzvolumen von über 250 Milliarden Euro und mehr als 1,2 Mio. Mitarbeiter repräsentieren. Unsere Stellungnahme spiegelt die besonderen Rahmenbedingungen und Herausforderungen deutscher Familienunternehmen bei der Umsetzung des MinBestRL-UmsG in der mit dem RefE vorgeschlagenen Form wider.

Unserer Struktur als Vereinigung deutscher Familienunternehmen ist immanent, dass ein nennenswerter Teil unserer Mitgliedsunternehmen, die in den Anwendungsbereich von Pillar II fallen, ihre Konzernabschlüsse nach den Vorschriften des HGB – einige sogar nach dem PubLG – erstellen. Vor diesem Hintergrund möchten wir die Tatsache hervorheben, dass sowohl die OECD Model Rules und deren Umsetzung in der Mindestbesteuerungsrichtlinie als auch der aktuelle RefE MinBestRL-UmsG leider deutlich erkennbar mit breitem Fokus auf Unternehmen verfasst wurden, die nach IFRS bilanzieren. Aus unserer Sicht ist es für die Familienunternehmen im Anwendungsbereich von Pillar II jedoch von großer Bedeutung, dass auch die Besonderheiten der HGB-Bilanzierer bei der Umsetzung der Pillar II-Vorgaben in deutsches Recht Berücksichtigung finden. Hieraus resultierende Unstimmigkeiten, die bei der Anwendung der Regelungen des RefE MinBestRL-UmsG – welches v.a. die Einführung eines Mindeststeuergesetz (MinStG) als neues Stammgesetz vorsieht – durch HGB-Bilanzierer auftreten können, sollen im Folgenden exemplarisch an zwei Beispielen dargestellt werden:

1) § 47 MinStG-E „Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern“

§ 18 Nr. 1 des RefE des MinStG fordert die Berücksichtigung der erfassten Steuern i.S.d. § 42 MinStG-E, einschließlich „erfasster“ latenter Steuern im Gesamtsteueraufwand. § 47 Abs. 1 MinStG-E definiert den Gesamtbetrag der angepassten latenten Steuern für eine Geschäftseinheit für ein Geschäftsjahr als die in ihrem Jahresabschluss abgegrenzten latenten Steuern, wenn der anwendbare Steuersatz niedriger ist als der Mindeststeuersatz, und in allen anderen Fällen als die unter Zugrundelegung des Mindeststeuersatzes neu berechneten latenten Steuern, die sich auf die erfassten Steuern für dieses Geschäftsjahr beziehen.

Die handelsrechtlichen Regelungen sehen hinsichtlich der Steuerlatenzierung im Jahresabschluss zunächst in § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Gesamtdifferenzenbetrachtung vor, die bei einem Passivüberhang zu einer Passivierungspflicht führt. Im Gegensatz dazu besteht im Falle eines Aktivüberhangs gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB ein Wahlrecht zur Aktivierung der Latenz. Hierbei ist zu beachten, dass das Aktivierungswahlrecht nur in Verbindung mit einem Aktivüberhang, d. h. nach Saldierung der aktiven und passiven latenten Steuern ausgeübt werden kann. Die Regelungen des IAS 12 zur Steuerlatenzierung nach IFRS kennen ein derartiges Aktivierungswahlrecht nicht. Aufgrund des Fokus auf die IFRS-Rechnungslegung in OECD-Regelungen und MinBestRL befürchten wir eine abweichende Umsetzung der Pillar II-Vorgaben bei HGB-Bilanzierern in Deutschland und dadurch eine uneinheitliche Berichtspraxis in den Fällen, in denen IAS 12 eine Aktivierung aktiver latenter Steuern verlangt, § 274

Abs. 1 Satz 2 HGB aber die Möglichkeit des Nichtansatzes eröffnet. Auf diese Weise würden zudem Gestaltungsmöglichkeiten für HGB-Bilanzierer bestehen, die seitens des Gesetzgebers – vermutlich – nicht intendiert sind.

Insbesondere muss nach der unsererseits vertretenen Auffassung verhindert werden, dass bislang nicht bilanzierte Aktivüberhänge im Erstjahr der Anwendung des MinStG zu einem hohen latenten Steuerertrag führen, der unter Umständen dazu führen kann, dass trotz objektiv nicht bestehender Niedrigbesteuerung ein Steueraufwand ausgewiesen wird, der unterhalb des Mindeststeuersatzes liegt.

Vor diesem Hintergrund ist aus unserer Sicht sicherzustellen, dass ein aufgrund des Verzichts auf Ausübung des Aktivierungswahlrechts des § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB nicht bilanziell erfasster Aktivüberhang an latenten Steuern bei der Ermittlung der effektiven Steuerlast nach dem MindStG-E Berücksichtigung findet. Hierzu wäre nach unserer Einschätzung eine Klarstellung im Gesetzestext die sinnvollste Variante, aber auch eine Klärung des Sachverhalts in der Gesetzesbegründung könnte diese Unstimmigkeit – wenn auch deutlich weniger prominent – auflösen.

2) § 57 MinStG-E „Berücksichtigungsfähige materielle Vermögenswerte“

Der RefE des MinBestRL-UmsG sieht in § 57 Abs. 1 Nr. 3 MinStG-E vor, dass ein Leasingnehmer bei der Ermittlung eines substanzbasierten Freibetrags nach § 55 MinStG-E u.a. das Recht des Leasingnehmers zur Nutzung eines im Steuerhoheitsgebiet der Geschäftseinheit belegenen materiellen Vermögenswertes einbezieht. Hierbei wird konzeptionell auf die Regelungen des IFRS 16 abgestellt, der nach dem Right-of-Use-Ansatz einen grundsätzlichen Bilanzansatz für Nutzungsrechte aus Leasingverhältnissen i.S.d. IFRS 16 vorschreibt. Das deutsche Handelsrecht stellt dagegen bei der Bilanzierung von Leasingverhältnissen auf das Konzept des wirtschaftlichen Eigentums ab und orientiert sich mangels eigener, konkreter Regelungen zur Leasingbilanzierung an den steuerlichen Leasingerlassen der Finanzverwaltung (so auch die Begründung zum RegE BilMoG, BT-Drucks. 16/10067, S. 47). Da die steuerlichen Leasingerlasse in praxi regelmäßig zu einem operate lease und damit zum Nichtansatz des Leasingverhältnisses in der Bilanz des Leasingnehmers führen werden, ergibt sich auf Seiten der HGB-Bilanzierer ein massiver Nachteil bei der Ermittlung substanzbasierter Freibeträge. Dieser Nachteil wird auch nicht dadurch aufgelöst, dass der Leasinggegenstand beim operate lease vom Leasinggeber bei der Ermittlung eines Freibetrags einbezogen werden kann.

In der Folge ist seitens des Gesetzgebers auch in diesem Fall zu gewährleisten, dass eine Benachteiligung von HGB-Bilanzierern gegenüber den nach IFRS bilanzierenden Unternehmen entsteht. Entsprechend ist dafür Sorge zu tragen, dass bei der Finalisierung des MinStG für HGB-Bilanzierer die Möglichkeit geschaffen wird, auch off-balance Leasingverhältnisse in angemessenem Umfang bei der Ermittlung eines substanzbasierten Freibetrags zu berücksichtigen. Erneut wäre nach unserer Einschätzung eine Klarstellung im Gesetzestext die sinnvollste Variante, aber auch eine

Klärung des Sachverhalts in der Gesetzesbegründung könnte diese Unstimmigkeit – wenn auch deutlich weniger prominent – auflösen.

Diese beiden Beispiele zeigen die teilweise sehr offensichtlichen Unstimmigkeiten in der Umsetzung der vorgeschlagenen Pillar II-Regelungen bei deren Anwendung durch HGB-Bilanzierer im Gegensatz zur Anwendung bei nach IFRS bilanzierenden Unternehmen. Wir bitten Sie daher um Berücksichtigung der Besonderheiten von HGB-Bilanzierern bei der Erstellung des Regierungsentwurfs (RegE) eines MinBestRL-UmsG, um auf diese Weise die sonst ungerechtfertigten Benachteiligungen nach HGB bilanzierender Unternehmen zu beseitigen.

Darüber hinaus bitten wir Sie, in Abstimmung mit dem BMJ eine (zumindest temporäre) Ausnahme in §§ 274, 306 HGB – analog zu der bereits erfolgten Anpassung von IAS 12 – zu formulieren. Diese Anpassungen wären nach unserer Auffassung eilbedürftig, da andernfalls bei Verabschiedung des MinStG bis Jahresende die betroffenen HGB-Bilanzierer in ihren Abschlüssen per 31.12.2023 die Auswirkungen von Pillar II auf ihre latenten Steuern untersuchen und ggf. auch bilanziell abbilden müssten, während IFRS-Bilanzierer von einer Erleichterungsregelung Gebrauch machen können.

Wir hoffen, Ihnen mit unserer Stellungnahme unsere zentralen Gedanken zur Diskussion um die deutsche Umsetzung der MinBestRL transparent gemacht zu haben. Gerne stehen wir Ihnen für Rückfragen und zur Diskussion unserer Anmerkungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Vereinigung zur Mitwirkung an der Entwicklung
des Bilanzrechts für Familiengesellschaften (VMEBF)

[Redacted signature area]