

Villingen-Schwenningen, 10. April 2024

DRSC e.V.
Joachimsthaler Str. 34
10719 Berlin

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich möchte mich für die Gelegenheit bedanken, Ihnen meine Anmerkungen zum Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 14 (E-DRÄS 14) übermitteln zu dürfen.

Mit den vorgeschlagenen Änderungen wird insbesondere das Ziel verfolgt, den Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 18 Latente Steuern an die durch das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (MindestbesteuerungsrichtlinieUmsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG, BGBl. 2023 I Nr. 397 vom 27. Dezember 2023) geänderte Rechtslage anzupassen. In diesem Zuge sollen in der Praxis aufgekommene Zweifelsfragen hinsichtlich der Anwendung der neuen gesetzlichen Regelungen adressiert sowie redaktionelle Änderungen an dem Standard vorgenommen werden.

Diese Zielsetzung sowie deren Umsetzung in E-DRÄS 14 begrüße ich grundsätzlich.

Insbesondere halte ich die Auffassung des Fachausschusses Finanzberichterstattung des DRSC für zutreffend, dass die Anforderungen des § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB hinsichtlich der Angaben zu den tatsächlichen Steueraufwendungen aus Mindeststeuergesetzen bzw. den erwarteten Auswirkungen von noch nicht in Kraft getretenen Mindeststeuergesetzen eng am Wortlaut des Gesetzes auszulegen ist. Da das deutsche Mindeststeuergesetz am 28. Dezember 2023 in Kraft getreten ist, müssen nach der grammatischen Auslegung der Norm in Konzernabschlüssen für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre, welche am 31. Dezember 2023 enden, lediglich die tatsächlichen Aufwendungen angegeben werden, welche sich aus dem Mindeststeuergesetz für das Geschäftsjahr ergeben.

Der erkennbare Wille des Gesetzgebers zielte indes darauf, dass im Konzernabschluss die erwarteten Auswirkungen aus den Mindeststeuergesetzen anzugeben sind, sofern diese im Geschäftsjahr noch nicht anwendbar waren. Der Vorschlag in E-DRÄS 14, dies als Empfehlung in DRS 18.67 aufzunehmen, ist vor diesem Hintergrund zu begrüßen.

Zu einzelnen Änderungsvorschlägen in E-DRÄS 18 möchte ich dem Fachausschuss im Folgenden weitere Hinweise geben, welche bei der finalen Ausfertigung des Standards noch berücksichtigt werden sollten bzw. könnten.

Ansatz- und Bewertungsvorbehalt

Laut Tz. 13 in E-DRÄS 14 soll DRS 18.25 um den folgenden Satz ergänzt werden: „Die Ausnahme nach § 274 Abs. 3 HGB gilt gemäß § 306 Satz 5 HGB entsprechend (vgl. Tz. 24a).“ Die vorgeschlagene Klarstellung ist zwar m.E. sinnvoll, aufgrund des Kontextes mit Satz 1 in DRS 18.25 indes missverständlich. Dort wird nämlich ausgeführt, dass für die auf Konsolidierungsmaßnahmen beruhenden aktiven latenten Steuern eine Ansatzpflicht besteht. Da der Verweis auf die entsprechende Anwendung des § 274 Abs. 3 HGB durch Einfügung eines zweiten Satzes in DRS

18.25 erfolgen soll, entsteht der m.E. irreführende und unzutreffende Eindruck, der Ansatz- und Bewertungsvorbehalt für Auswirkungen aus Mindeststeuergesetze gelte nur für aktive, nicht aber für passive latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen. Richtigerweise gilt § 274 Abs. 3 HGB gem. § 306 Satz 5 HGB indes sowohl für aktive als auch passive latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen.

Dieser missverständliche Eindruck könnte beispielsweise dadurch beseitigt werden, dass der Verweis auf die entsprechende Geltung des § 274 Abs. 3 HGB für latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen in einer eigenen Textziffer erfolgt. Hierfür bietet sich die in DRS 18 momentan freie Textziffer 26 an.

Steuerumlagen

Nach § 3 Abs. 6 Satz 1 MinStG sind Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge nach § 3 Abs. 1 Satz 2 MinStG dem Gruppenträger zugerechnet werden, gegenüber der zahlenden Einheit zum Ausgleich der nach Maßgabe des MinStG auf sie entfallenden anteiligen Mindeststeuer verpflichtet. Umgekehrt ist der Gruppenträger gegenüber den Geschäftseinheiten zur anteiligen Erstattung der Mindeststeuer verpflichtet (§ 3 Abs. 6 Satz 2 MinStG). Das Mindeststeuergesetz ordnet damit eine zwingende „Steuerumlage“ der vom Gruppenträger zu zahlenden Mindeststeuer (bzw. ihrer Erstattungen) auf die jeweiligen Geschäftseinheiten an.

Fraglich ist, inwiefern Steuerumlagen i.S.d. § 3 Abs. 6 MinStG von Gruppenträgern auf Tochterunternehmen unter die Angabepflicht des § 285 Nr. 30a HGB bzw. § 314 Nr. 22a HGB fallen.

E-DRÄS 14 geht auf diese Fragestellung nicht ein, da sie sich aus Sicht eines Mutterunternehmens, welches den Konzernabschluss für den größten Konsolidierungskreis aufstellt, aufgrund der Einheitstheorie (§ 297 Abs. 3 Satz 1 HGB) i.d.R. nicht stellt.

Dabei wird indes vernachlässigt, dass auch Teilkonzernabschlüsse nach HGB aufgestellt werden können (bzw. müssen), in denen sich diese Steuerumlagen nicht herauskonsolidieren. Vor diesem Hintergrund wäre es zu begrüßen, wenn in DRS 18 diesbezügliche Regelungen aufgenommen würden.

Entfall der Angabepflichten

Zudem wäre es zu begrüßen, wenn in DRS 18 klargestellt würde, dass keine Angabepflicht nach § 314 Abs. 1 Nr. 22a HGB besteht, wenn das Mutterunternehmen nicht im Anwendungsbereich der Mindeststeuergesetzgebung ist. Dies entspräche dem Grundsatz, dass für nicht einschlägige Angabepflichten im (Konzern-)Anhang keine Fehlanzeigen erforderlich sind.

Mit freundlichen Grüßen



WP/StB Prof. Dr. Stephan C. Scholz