



iGAAP fokussiert

Finanzberichterstattung

Änderungen an IAS 12 Ertragsteuern veröffentlicht

Mit Inkrafttreten der EU-Richtlinie 2022/2523 am 23. Dezember 2022 sind Regeln für eine globale Mindestbesteuerung im Jahr 2023 durch die EU-Mitgliedsstaaten in nationales Recht zu transformieren und auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, anzuwenden. Am 21. März 2023 hat das Bundesfinanzministerium einen [Diskussionsentwurf](#) zur steuerrechtlichen Umsetzung der globalen effektiven Mindestbesteuerung in Deutschland veröffentlicht.

Mit den endgültigen Änderungen an IAS 12 [International Tax Reform – Pillar Two Model Rules](#) vom 23. Mai 2023 reagiert der International Accounting Standards Board (IASB) auf Bedenken hinsichtlich der Anwendung von IAS 12 **Ertragsteuern** auf den neuen Regelungskanon zur globalen Mindestbesteuerung und sieht folgende Änderungen vor:

- Vorübergehende Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern sowie
- zusätzliche Offenlegungsvorschriften.

Die Ausnahme von der Bilanzierung latenter Steuern gilt mit Verabschiedung des Standards unmittelbar und rückwirkend, in der EU jedoch vorbehaltlich des erforderlichen Endorsements, welches für das vierte Quartal 2023 erwartet wird. Die zusätzlichen Angabepflichten gelten für Geschäftsjahre beginnend ab dem 1. Januar 2023.

Hintergrund

Globales Ziel einer Mindestbesteuerung

Mehr als 135 Länder haben im Oktober 2021 beschlossen, eine globale Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmen einzuführen. Im Dezember 2021 wurden hierzu von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) sogenannte Modellregelungen (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (GloBE, Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS) veröffentlicht, die in den einzelnen Mitgliedstaaten ab 2023 umgesetzt werden sollen.

In der Europäischen Union (EU) wurde entsprechend zur Umsetzung von Pillar Two noch Ende 2021 von der EU-Kommission ein eng an den Modellregelungen orientierter Richtlinienentwurf zur „Globalen Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmen“ auf den Weg gebracht. Am 22. Dezember 2022 wurde dann die verabschiedete EU-Richtlinie 2022/2523 „zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union“ im Amtsblatt der EU veröffentlicht und trat damit am Folgetag, 23. Dezember 2022, in Kraft.

Die EU-Richtlinie muss von den Mitgliedstaaten bis Ende 2023 in nationales Recht transformiert werden. Das neue Mindestbesteuerungssystem soll auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen, anwendbar sein. Die folgenden Ausführungen skizzieren die für den deutschen Rechtskreis unmittelbar relevanten Anforderungen, die sich aus der Umsetzung der EU-Richtlinie ergeben. Gleichwohl ist zu beachten, dass der Zeitplan zur Überführung der OECD-Modellregelungen in nationales Recht weltweit Fahrt aufnimmt: Bereits im ersten Halbjahr 2023 werden außerhalb der EU erste Umsetzungen in nationales Recht erwartet.

In Deutschland wurde bereits ein erster Diskussionsentwurf für ein Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG) am 21. März 2023 veröffentlicht. Der Diskussionsentwurf enthält ein eigenes Steuergesetz, das Mindeststeuergesetz (MinStG), welches neben der Primärerergänzungssteuerregelung (PES) und der Sekundärerergänzungssteuerregelung (SES) auch Vorschriften für eine nationale Ergänzungssteuer enthält. Mit einer endgültigen Umsetzung dieses Gesetzesvorhabens ist erst am Ende der zweiten Jahreshälfte 2023 zu rechnen.

Überblick über die Regelungen der EU-Richtlinie

Das Mindestbesteuerungsregime betrifft multinationale und große inländische Gruppen, die in mindestens zwei der vier vorangehenden Geschäftsjahre einen konsolidierten Jahresumsatz von mindestens EUR 750 Mio. erzielt haben, und bei denen entweder die (oberste) Muttergesellschaft oder eine ihrer Geschäftseinheiten in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig ist. Abweichend von den OECD-Modellregelungen sind zudem auch große inländische, d.h. rein nationale, Gruppen im Anwendungsbereich der Richtlinie, soweit sie die oben genannten Schwellen überschreiten.

Für in der EU ansässige, zwischengeschaltete Muttergesellschaften wird einerseits sichergestellt, dass diese ebenfalls der Mindestbesteuerung unterliegen, andererseits aber eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen. Einige Einheiten werden auch von dem Mindestbesteuerungsregime ausgenommen, beispielsweise staatliche Stellen, internationale Organisationen und solche ohne Erwerbszweck sowie Pensionsfonds und Investmentfonds, die oberste Muttergesellschaften einer multinationalen Unternehmensgruppe oder einer großen inländischen Gruppe sind.

Weitreichender Eingriff in die Besteuerung von Unternehmensgruppen

Mit den Regelungen wird für sich in deren Anwendungsbereich befindliche multi-nationale Unternehmen und große inländische Gruppen ein einheitlicher Mindeststeuersatz von 15% festgeschrieben, sodass es für die Gruppe zu einer effektiven Besteuerung kommt, die nicht unter 15% liegt. Hierzu sind zunächst für jede Geschäftseinheit (dieser Begriff umfasst nicht nur rechtlich selbständige Einheiten, sondern auch Betriebsstätten) in der jeweiligen Steuerjurisdiktion die angepassten Steuern sowie der angepasste Nettogewinn zu ermitteln. Aus dem Quotienten dieser beiden Größen ergibt sich der effektive Steuersatz als aggregierte Größe für alle Geschäftseinheiten eines Steuerhoheitsgebiets. Liegt dieser effektive Steuersatz unterhalb des Mindeststeuersatzes von 15%, ergibt sich aus der Differenz der Steuersätze ein Ergänzungssteuer-Prozentsatz für das Steuerhoheitsgebiet. Dieser führt nach Anwendung auf einen aus dem jeweiligen Nettogewinn abgeleiteten Gewinnüberschuss zu einer Ergänzungssteuer. Hierbei werden ggf. auf Mitgliedstaatenebene eingeführte, anerkannte nationale Ergänzungssteuern angerechnet.

Die Ergänzungssteuer ist grundsätzlich von der obersten Muttergesellschaft zu tragen (Primärerergänzungssteuer - PES), soweit diese in der EU ansässig ist. Sofern diese in einem Drittstaat ansässig ist, unterliegt dagegen eine ggf. in der EU gelegene, zwischengeschaltete Muttergesellschaft der Ergänzungssteuer.

Zudem wird über einen Auffangmechanismus (sogenannte Sekundärerergänzungssteuer - SES) im Ergebnis eine vollständige Erfassung der Mindeststeuern für alle Geschäftseinheiten im Sinne der Richtlinie sichergestellt. Dieser Mechanismus greift z.B. im Falle von obersten Muttergesellschaften in Drittstaaten oder sofern das Sitzland der obersten oder einer zwischengeschalteten Muttergesellschaft die EU-Richtlinie (bzw. die OECD-Modellregelungen) noch nicht in nationales Steuerrecht transformiert hat.

Einen komprimierten Überblick über den Regelungsmechanismus und die zur Ermittlung der Ergänzungssteuer durchzuführenden Schritte gibt das unter [Pillar Two Model Rules Fact Sheets](#) abrufbare Factsheet der OECD.

Handlungsbedarf für die Bilanzierung latenter Steuern

Nach IAS 12.47 **Ertragsteuern** sind latente Steuern mit dem Steuersatz zu bewerten, der am Berichtsstichtag gültig oder angekündigt („enacted or substantively enacted“) ist. Die OECD-Modellregelungen und die auf diesen aufbauende EU-Richtlinie sehen einen einheitlichen Mindeststeuersatz von 15% vor. Angesichts der ambitionierten Zeitplanung der Legislative zur Umsetzung in nationales Recht muss daher bereits im Geschäftsjahr 2023 zumindest mit einer „Ankündigung“ im Sinne des IAS 12.47 und insofern auch einer unmittelbaren Relevanz der neuen Regelungen für IFRS-Abschlüsse gerechnet werden.

Gleichzeitig ist die Bedeutung der Mindestbesteuerung für die Bilanzierung von Ertragsteuern nach IAS 12 derzeit noch unklar. Die Besteuerungsregelungen zeichnen sich durch einen hohen Komplexitätsgrad, verbunden mit vielen Auslegungs- und Anwendungsfragen, aus. Zudem stellen sie steuersystematisch ein Novum dar, was ihre Einordnung in die Systematik des IAS 12 erschwert, und fundamentale Fragen bei der Anwendung des Standards aufwirft. So wird etwa diskutiert, ob die Ergänzungssteuer nur im IFRS-Konzernabschluss oder aber auch auf Ebene des IFRS-Einzelabschlusses in den Anwendungsbereich von IAS 12 fällt, ob sie ggf. die Entstehung neuer temporärer Differenzen oder eine Neubewertung bestehender Differenzen nach sich zieht, und welcher Steuersatz ggf. anzuwenden ist.

Gefahr eines unterschiedlichen Vorgehens bei der Bilanzierung latenter Steuern

Der International Accounting Standards Board (IASB) sieht angesichts der noch ungeklärten Fragen mit Blick auf den hohen Zeitdruck die Gefahr eines unterschiedlichen Vorgehens in der Bilanzierungspraxis, einhergehend mit hohen Erstellungskosten und einem unklaren Informationsnutzen. Vor diesem Hintergrund hat der IASB eine temporäre Herausnahme der Ergänzungssteuer aus dem Anwendungsbereich von IAS 12 beschlossen. Der IASB spezifiziert nicht, wie lange die vorübergehende Ausnahme gelten wird. Der IASB wird die Entwicklungen im Zusammenhang mit der globalen Umsetzung der Modellvorschriften beobachten, um zu entscheiden, ob und wann weitere Arbeiten durchgeführt werden müssen.

Die Änderungen im Einzelnen

Anwendungsausschluss von Auswirkungen der Umsetzung

Die Änderung sieht vor, dass der Ansatz von latenten Steuern aufgrund der Ausgestaltung von Ergänzungssteuern im Rahmen des Pillar Two-Mindestbesteuerungsregimes vom Anwendungsbereich des Standards ausgenommen ist. Diese Regelung umfasst auch nationale Ergänzungssteuern, die im Rahmen der Pillar Two-Umsetzung verabschiedet werden (sogenannte „qualified domestic minimum topup taxes“ – QDMTT).

Keine latenten Steuern aus Umsetzung globaler Mindestbesteuerung

Anhangangaben vor Inkrafttreten des nationalen Steuerrechts

Die Anwendung der Ausnahme vom Anwendungsbereich ist zwingend, es besteht also kein Wahlrecht. Im Abschluss ist die Anwendung der Ausnahme entsprechend anzugeben, sofern das berichtende Unternehmen von der Mindestbesteuerung betroffen ist. In Berichtsperioden, in denen die nationale gesetzliche Regelung bereits i.S.v. IAS 12 verabschiedet („gültig oder angekündigt“ - enacted or substantively enacted), aber noch nicht in Kraft getreten ist, sind vernünftig abschätzbare Informationen offenzulegen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Auswirkungen globaler Mindeststeuern auf das Unternehmen einzuschätzen.

Diese Anhangangabe soll sowohl qualitative als auch quantitative Angaben über die Auswirkungen zu erwartende Belastung des Unternehmens mit Pillar-Two-Steuern enthalten. Dabei ist durchaus zulässig eine indikative Bandbreite anzugeben. Explizit wird nicht verlangt, dass hierbei schon alle Details der neuen Gesetzgebung vollständig berücksichtigt werden. Soweit diese Informationen noch nicht bekannt oder einigermaßen abschätzbar sind, ist eine Anhangangabe offenzulegen, die Auswirkung und Informationen über den Fortschritt der Schätzung zu den Pillar-Two-Konsequenzen für das berichtende Unternehmen erläutert.

Qualitative und quantitative Angaben erforderlich

Anhangangaben nach Inkrafttreten des nationalen Steuerrechts

Neben der Angabe der Anwendung der Ausnahme vom Anwendungsbereich ist zudem der tatsächliche Ertragsteueraufwand/-ertrag durch Ergänzungssteuern separat anzugeben.

Beobachtung

Um die Offenlegungsvorschriften zu erfüllen, kann eine qualitative Information beispielsweise Angaben enthalten, wie das Unternehmen voraussichtlich von der Besteuerung betroffen ist und in welchen Jurisdiktionen hauptsächlich Pillar-Two-Steuern entstehen.

Quantitative Informationen können beispielsweise eine Angabe der anteiligen Gewinne sein, die möglicherweise einer Mindestbesteuerung unterliegen, sowie der durchschnittliche darauf anzuwendende Ergänzungssteuersatz. Ebenso könnte eine quantitative Angabe auch in der möglichen indikativen Änderung des effektiven Steuersatzes für das gesamte Unternehmen bestehen.

Übergangsvorschriften und Erstanwendungszeitpunkt

Die Regelung zur Ausnahme vom Anwendungsbereich für den Ansatz der latenten Steuern sowie die zugehörige Anhangangabe tritt unmittelbar nach der Veröffentlichung der Änderungen in Kraft, in der EU jedoch vorbehaltlich des erforderlichen Endorsements. Die Änderung ist retrospektiv anzuwenden.

Die Ausnahmeregelung gilt grundsätzlich befristet. Angesichts der noch ausstehenden Umsetzungen in die nationalen Steuerregime und des daraus folgenden aktuell nicht absehbaren Zeitrahmens für die weitere Analyse durch den IASB wird sie dennoch zunächst zeitlich unbefristet eingeführt.

Die Angabepflichten für den Zeitraum zwischen Verabschiedung und Inkrafttreten einer nationalen Umsetzung im Steuerrecht gelten für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Diese Angabevorschriften sind nicht in Zwischenberichten, sondern nur am Ende jährlicher Berichtsperioden zu erfüllen.

Verpflichtende und rückwirkende Anwendung unmittelbar nach Veröffentlichung der Änderungen

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581
jenberger@deloitte.de

Anja Fink

Tel: +49 (0)69 75695 6290
afink@deloitte.de

Dr. Felix Fischer

Tel: +49 (0)69 75695 6893
ffischer@deloitte.de

Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an
mdorbath@deloitte.de.

Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 415.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeitenden oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.