

Herrn
MR Dr. Christian Eichholz
Bundesministerium der Justiz
Referat III A 3
11015 Berlin

Düsseldorf, 28. Oktober 2022

565/586

Versand ausschließlich per E-Mail: IIIA3@bmj.bund.de

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

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen

Sehr geehrter Herr Dr. Eichholz,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem im Betreff genannten Referentenentwurf.

Generelle Anmerkung

Neben der Anknüpfung an die Höhe der Umsatzerlöse rechtlich *unselbstständiger* inländischer Zweigniederlassungen (§ 342 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a HGB-E), die nur bei Erfüllung der Kaufmannseigenschaft nach dem HGB eigenständig rechnungslegungspflichtig sind, scheinen der Gesetzentwurf sowie die ihm zugrunde liegende Richtlinie – jeweils unausgesprochen – zu unterstellen, dass auch für „feste Geschäftseinrichtungen“ und „dauerhafte Geschäftstätigkeiten“, für die der Gesetzentwurf keine Legaldefinitionen vorsieht (siehe dazu auch unsere Bitte zu Artikel 1 Nr. 22: § 342a HGB-E), eigenständige, vom jeweiligen Rechtsträger oder Konzern im Übrigen gesonderte Rechnungslegungsunterlagen zu erstellen sind. Andernfalls lässt sich die nach § 342i Abs. 2 HGB-E vorzunehmende, u.a. an den Belegenheitsort der festen Geschäftseinrichtung oder

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

den Ort des „Bestehens“ der dauerhaften Geschäftstätigkeit anknüpfende Zuordnung der Angaben nach § 342h Abs. 2 HGB-E zu den Steuerhoheitsgebieten nicht umsetzen. Wir haben Zweifel, ob solche eigenständigen Rechnungslegungsunterlagen existieren bzw. mit der gebotenen hinreichenden Trennschärfe erstellt werden können.

Darüber hinaus sind die Begriffe der Niederlassung, der festen Geschäftseinrichtung und der dauerhaften Geschäftstätigkeit i.S. des § 342i Abs. 2 Satz 1 und 4 HGB-E nicht hinreichend auf den Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO abgestimmt, der im Rahmen der länderbezogenen Berichterstattung nach § 138a AO Anwendung findet. Es wird aus dem Gesetzentwurf nicht klar, wann eine dauerhafte Geschäftstätigkeit überhaupt vorliegt. Demgegenüber wird in § 12 AO definiert, wann bspw. eine Bauausführung oder Montage eine steuerliche Betriebsstätte begründet. Vor diesem Hintergrund wäre es sinnvoll, zumindest in der Gesetzesbegründung auf das Begriffsverständnis der steuerlichen Betriebsstätte i.S. des § 12 AO zu verweisen, um in diesem Punkt einen Gleichlauf des Ertragsteuerinformationsberichts und der länderbezogenen Berichterstattung multinationaler Unternehmensgruppen nach § 138a AO zu gewährleisten.

Zu Artikel 1 Nr. 4: Neufassung der Legaldefinition verbundener Unternehmen (§ 271 Abs. 2 HGB-E)

Wir begrüßen, dass die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 zum Anlass genommen werden soll, den Begriff der verbundenen Unternehmen, der an vielen Stellen im Dritten Buch des HGB verwendet wird, neu zu definieren und dabei einige der Lücken zu schließen, die im Schrifttum zur gegenwärtigen Legaldefinition zu teleologischen Erweiterungen der Norm geführt haben.

Um das Risiko von Fehlinterpretationen dahingehend (weiter) zu verringern, dass die Bezugnahme in § 271 Abs. 2 Halbsatz 1 HGB-E auf § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB – ungeachtet der Wörter „unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrem Sitz“ – für das (oberste) Mutterunternehmen doch wieder so verstanden werden könnte, dass es sich bei diesem um einen haftungsbeschränkten Rechtsträger (Kapitalgesellschaft oder Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 264a Abs. 1 HGB) mit satzungsmäßigem Sitz im Inland handeln muss („Kapitalgesellschaft (Mutterunternehmen) mit Sitz im Inland“), könnte z.B. anstelle des Begriffs „gemäß“ der u.E. schwächere Begriff „im Sinne des“ verwendet werden. Zudem sollte es anstelle von „§ 290 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 bis 4“ „§ 290 Absatz 1 bis 4“ (oder „§ 290 Absatz 1 Satz 1, Absatz 2 bis 4“) heißen, um Missdeutungen des Wortes „und“ (das als kumulativ zu erfüllende Anforderung verstanden werden könnte) vorzubeugen (die Abs. 2 bis 4 definieren nicht

Seite 3/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

eigenständig [Mutter- und] Tochterunternehmen, sondern formen die Generalnorm nach Abs. 1 Satz 1 lediglich für bestimmte Fälle aus).

Unseres Erachtens vorzuziehen wäre, in dem künftigen Gesetzestext selbst den Begriff „Tochterunternehmen“ nicht zu verwenden. Maßgeblich ist – neben § 271 Abs. 2 Halbsatz 2 HGB-E – allein, dass ein (oberstes) Mutterunternehmen die Möglichkeit hat, auf ein anderes Unternehmen unmittelbar und/oder mittelbar beherrschenden Einfluss i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB ausüben zu können. Es kommt also im Halbsatz 1 auf die Qualität der Beziehung zwischen zwei Rechtsträgern an.

Zu Artikel 1 Nr. 7: Erweiterung der Abschlussprüfung (§ 317 Abs. 3b HGB-E)

Gemäß der Begründung des Gesetzentwurfs (S. 35) ist die Erweiterung der Abschlussprüfung durch § 317 Abs. 3b HGB-E erforderlich, „damit der Jahresabschlussprüfer die gemäß Artikel 48f der Bilanzrichtlinie vorgeschriebene Erklärung (siehe dazu § 322 Abs. 1 Satz 4 HGB-E) abgeben kann“. Ferner wird dazu erläutert: „Eine Pflicht zur Prüfung, ob der Ertragsteuerinformationsbericht inhaltlich den gesetzlichen Vorgaben entspricht, wird damit nicht begründet.“

Diese Erläuterungen lassen darauf schließen, dass eine Erweiterung der Abschlussprüfung über die Vorgaben des Artikels 48f der Bilanzrichtlinie hinaus durch den Gesetzentwurf nicht beabsichtigt ist.

Artikel 48f der Bilanzrichtlinie, welcher sich auf die Erklärung des Abschlussprüfers im Bestätigungsvermerk bezieht, wird im Gesetzentwurf mittels einer gegenüber der Bilanzrichtlinie geänderten Regelungssystematik in zwei Paragraphen umgesetzt (§ 317 Abs. 3b und § 322 Abs. 1 Satz 4 HGB-E).

Artikel 48f der Bilanzrichtlinie verweist ausschließlich auf Artikel 48b („Zur Ertragsteuerberichterstattung verpflichtete Unternehmen und Zweigniederlassungen“) und 48d („Offenlegung und Zugänglichkeit“) der Bilanzrichtlinie. Keiner dieser drei Artikel enthält einen Verweis auf Artikel 48c der Bilanzrichtlinie, welcher die Inhalte des Ertragsteuerinformationsberichts regelt. Aus der Regelungssystematik der Bilanzrichtlinie ergibt sich, dass der Abschlussprüfer nicht verpflichtet ist zu prüfen, ob der Ertragsteuerinformationsbericht inhaltlich den Vorgaben der Bilanzrichtlinie entspricht.

Der Gesetzentwurf geht dagegen einen anderen Weg: § 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB-E zur Erweiterung der Abschlussprüfung enthält Verweise auf § 342m Abs. 1 und 2 HGB-E. Diese beiden Absätze des § 342m HGB-E enthalten wiederum Verweise auf §§ 342b Abs. 1, 342c Abs. 1, § 342d Abs. 1 und § 342d

Seite 4/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

Abs. 2 Nr. 2 HGB-E, die ihrerseits jedoch – im Unterschied zur Systematik in Artikel 48f der Bilanzrichtlinie – jeweils Verweise auf § 342h HGB-E enthalten, welcher die Pflichtangaben, d.h. den Inhalt des Ertragsteuerinformationsberichts, regelt.

Um einem – unbeabsichtigten – über die Bilanzrichtlinie hinausgehenden Pflichtenrahmen des Abschlussprüfers in Bezug auf den Inhalt des Ertragsteuerinformationsberichts entgegenzuwirken, regen wir an, die Verweisketten in § 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB-E zu überprüfen und eine Entflechtung, bspw. in § 342m Abs. 1 und 2 HGB-E, von den Pflichtangaben des Ertragsteuerinformationsberichts nach § 342h HGB-E vorzunehmen.

Zusätzlich regen wir an, § 317 Abs. 3b Nr. 2 HGB-E

- entweder näher am Wortlaut des Artikels 48f der Bilanzrichtlinie zu formulieren (z.B. „und falls die Nummer 1 zutrifft, ob der Ertragsteuerinformationsbericht gemäß § ... offengelegt wurde“)
- oder um die Wörter „zur Offenlegung“ zu ergänzen („2. Im Fall der Nummer 1 ihre dort genannte Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat.“).

Zu Artikel 1 Nr. 9: Berichterstattung im Bestätigungsvermerk (§ 322 Abs. 1 Satz 4 HGB-E)

Da es sich bei § 317 Abs. 3a HGB und § 317 Abs. 3b HGB-E um zwei Prüfungen mit u.a. unterschiedlichem Prüfungsziel und -gegenstand handelt, regen wir an, den Begriff „Prüfung“ in § 322 Abs. 1 Satz 4 HGB-E im Plural zu verwenden („Über das Ergebnis der Prüfungen nach § 317 Absatz 3a und 3b ist jeweils in einem besonderen Abschnitt zu berichten.“).

Zu Artikel 1 Nr. 11: Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen inländischer Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland (§ 325a HGB-E)

Ihrem Wortlaut nach zielt die Vorschrift darauf ab, dass inländische Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland, die nicht bereits unmittelbar der deutschen Rechnungslegungspflicht unterliegen, zumindest den nach Maßgabe des ausländischen Rechts („dem für die Hauptniederlassung maßgeblichen Recht“) erstellten, geprüften und offengelegten Abschluss der Kapitalgesellschaft im Inland offenlegen. Damit erstreckt sich künftig die Pflicht

Seite 5/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

zur Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen auch auf inländische Zweigniederlassungen solcher Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz in einem Drittstaat haben.

Wir geben zu bedenken, dass die Vorschrift bislang im Lichte der EuGH-Rechtsprechung zur Niederlassungsfreiheit ausgelegt wurde. Dies hat zur Folge, dass sich innerhalb der EU/EWR die „Hauptniederlassung“ i.S. des § 325a HGB stets – auch bei Zuzug (d.h. Verlegung des Verwaltungssitzes) – im (ausländischen) Gründungsstaat befindet. Deshalb haben z.B. vor dem Brexit britische Kapitalgesellschaften trotz Verlegung ihres Verwaltungssitzes vom Vereinigten Königreich ins Inland keinen handelsrechtlichen Jahresabschluss offengelegt, sondern es bei einer Offenlegung gemäß § 325a HGB belassen.

Bei Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat könnte sich die Hauptniederlassung infolge eines Zuzugs (Verlegung des Verwaltungssitzes) dagegen anschließend im Inland befinden (womöglich muss die Gesellschaft im Drittstaat sogar aufgelöst werden und es bedarf einer Neugründung im Inland); für die Anwendung des § 325a HGB-E besteht dann kein Raum.

Angesichts der vielfältigen Konstellationen, die es bei

- 1) einer isolierten Verlegung des Verwaltungssitzes oder
- 2) einer isolierten Verlegung des Satzungssitzes oder
- 3) einer Verlegung von Satzungs- und Verwaltungssitz

einer Kapitalgesellschaft vom Ausland ins Inland geben kann, regen wir an, zur Wahrung der Zwecksetzung der Norm zu prüfen, ob die im Gesetzentwurf vorgesehene geringfügige Neufassung des Wortlauts ausreicht, um etwaigen Unterschieden zwischen Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem EU/EWR-Staat und solchen mit Sitz in einem Drittstaat Rechnung zu tragen.

Zu Artikel 1 Nr. 22: Begriffsbestimmungen für Zwecke des Vierten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB (§ 342a HGB-E)

In Anbetracht dessen, dass die Eröffnung des persönlichen Anwendungsbereichs des Vierten Unterabschnitts u.a. daran anknüpft, dass eine inländische haftungsbeschränkte Gesellschaft in mindestens einem anderen Staat a) eine feste Geschäftseinrichtung oder b) eine dauerhafte Geschäftstätigkeit hat (§ 342 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB-E) und diese Begriffe auch für die Zuordnung von Angaben zu Steuerhoheitsgebieten maßgeblich sind (§ 342i Abs. 2 HGB-E), regen

Seite 6/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

wir an, in den § 342a HGB-E zusätzlich möglichst trennscharfe Definitionen für diese beiden Begriffe aufzunehmen.

Die in Nr. 2 vorgesehene Begriffsbestimmung von „oberste Mutterunternehmen“ stellt ihrem Wortlaut nach auf die Pflicht zur Aufstellung eines/des Konzernabschlusses für den größten Kreis von Unternehmen ab („aufzustellen haben“). Demgegenüber knüpft Artikel 48a Abs. 1 Nr. 1 der Bilanzrichtlinie an den Umstand der tatsächlichen (unabhängig davon, ob pflichtgemäßen oder freiwilligen) Aufstellung (bzw. Erstellung) eines solchen Konzernabschlusses an („erstellt“). Ob dies in der Konsequenz angesichts der Größe, die ein Konzern haben muss, um ertragsteuerinformationsberichtspflichtig zu sein, einen Unterschied macht, können wir nicht abschließend beurteilen. Ungeachtet dessen empfehlen wir, die Definition im HGB an die Begriffsbestimmung in der Richtlinie anzugleichen.

Zu Artikel 1 Nr. 22: Einzubeziehende Unternehmen, Begriff des Tochterunternehmens (§ 342g Nr. 2 HGB-E)

Nach § 342g Nr. 2 HGB-E sollen in den dort genannten Fällen in den Ertragsteuerinformationsbericht das oberste Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen einzubeziehen sein, die in den für den Berichtszeitraum aufgestellten Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens einbezogen sind.

Es sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass die Frage, welche Unternehmen Tochterunternehmen i.S. des § 342g Nr. 2 HGB-E sind, nach denjenigen Rechnungslegungsgrundsätzen zu beantworten ist, nach denen dieser Konzernabschluss aufgestellt wird/wurde, also in Abhängigkeit von der jeweiligen Konstellation nicht die Qualität der Beziehung zwischen zwei Rechtsträgern, die dem *handelsrechtlichen* Tochterunternehmensbegriff (§ 290 HGB) zugrunde liegt, maßgeblich ist, sondern vielmehr ggf. darauf abzustellen ist, unter welchen Voraussetzungen nach IFRS, US-GAAP etc. die Beziehung zwischen zwei Rechtsträgern als ein Mutter-Tochter-Verhältnis anzusehen ist.

Zu Artikel 1 Nr. 22: Pflichtangaben im Ertragsteuerinformationsbericht (§ 342h HGB-E)

Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b sieht für bestimmte Fälle vor, dass u.a. die Namen aller Tochterunternehmen im Ertragsteuerinformationsbericht anzugeben sind, die in den für den Berichtszeitraum aufgestellten Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens einbezogen sind und ihren Sitz in einem Steuerhoheitsgebiet haben, das am 1. März des Berichtszeitraums in Anhang // der Schlussfolgerun-

Seite 7/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

gen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke („Schlussfolgerungen“) in der jeweils geltenden Fassung aufgeführt ist.

Nach § 342i Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB-E ist ein getrennter Ausweis bestimmter Angaben für Steuerhoheitsgebiete, die am 1. März des Berichtszeitraums im Anhang II der Schlussfolgerungen aufgeführt waren, nur unter der *zusätzlichen* Voraussetzung erforderlich, dass das jeweilige Steuerhoheitsgebiet auch am 1. März des unmittelbar vorausgehenden Berichtszeitraums dort aufgeführt war.

Bei wörtlicher Auslegung wäre es deshalb erforderlich, auch in solchen Ertragsteuerinformationsberichten die Namen aller Tochterunternehmen anzugeben, die ihren Sitz in einem Steuerhoheitsgebiet haben, das am 1. März des Berichtszeitraums in Anhang II der Schlussfolgerungen aufgeführt ist, wenn für das betreffende Steuerhoheitsgebiet mangels Erfüllung der zweiten Voraussetzung des § 342i Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB-E für eine Pflicht zum getrennten Ausweis der Angaben kein getrennter Ausweis erfolgt. Möglicherweise ist eine solche „Entkopplung“ aber auch gerade intendiert. Wir regen eine Klarstellung an.

In Abs. 2 Nr. 1 sollte anstelle des Singulars der Plural von Geschäftstätigkeiten verwendet werden, weil es möglich (und vermutlich sogar der Regelfall) ist, dass in einem Steuerhoheitsgebiet, für das Angaben getrennt auszuweisen sind („nach Maßgabe des § 342i“), unterschiedliche (Arten von) Geschäftstätigkeiten ausgeübt werden.

Ungeachtet dessen, dass der Gesetzentwurf in Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b insoweit den Wortlaut der Richtlinie übernimmt (Artikel 48c Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. d Ziffer ii), bitten wir um Erläuterung zumindest in der Gesetzesbegründung, was unter „(Erträgen aus) Wertberichtigungen“ verstanden werden soll, da Wertberichtigungen regelmäßig zu Aufwand führen.

Nach Abs. 3 Nr. 3 soll der Gewinn oder Verlust vor Ertragsteuern i.S. des Abs. 2 Nr. 4 in Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze zu bestimmen sein, auf deren Grundlage der Jahresabschluss für den Berichtszeitraum aufgestellt wird. Es sollte zumindest in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebracht werden, dass ungeachtet einer notwendigerweise erst nach Beendigung der Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgenden Erstellung des Ertragsteuerinformationsberichts für letzteren kein längerer Wertaufhellungszeitraum als für den korrespondierenden Jahresabschluss maßgeblich ist.

Wir begrüßen (weil u.E. nur so eine sachgerechte Angabe zustande kommen kann), dass – anders als nach der Richtlinie (Artikel 48c Abs. 2 Unterabs. 1

Seite 8/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

Buchst. f i.V.m. Unterabs. 3) – nach Abs. 3 Nr. 4 der mit der Bildung (oder Erhöhung) von Rückstellungen für ungewisse (Ertrag-)Steuerverbindlichkeiten korrespondierende (Ertrag-)Steueraufwand *nicht* von der Einbeziehung in die Ermittlung der Beträge *ausgenommen* werden soll (dies passt auch zu § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO). Die Gesetzesbegründung lässt indes nicht erkennen, dass diese Entscheidung bewusst getroffen wurde. Um etwaigen Diskussionen vorzubeugen, ob Abs. 3 Nr. 4 abweichend vom Wortlaut und gemäß der Richtlinie ausgelegt werden müsse, sollte der Umstand einer insoweit vom Wortlaut (aber nicht dem Telos) der Richtlinie abweichenden Umsetzung positiv zum Ausdruck gebracht werden.

Ferner sollte in Abs. 3 Nr. 4 neben der „zu zahlende[n] Ertragsteuer“ der alternativ mögliche Fall einer (von der Finanzverwaltung) zu erstattenden Ertragsteuer aufgeführt werden, der zu laufendem Steuerertrag führt (korrespondierend müsste Abs. 2 Nr. 5 ergänzt werden: „beziehungsweise zu empfangende Ertragsteuererstattung“). Alternativ könnten auch entsprechende Erläuterungen in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden.

Schließlich sollte in Abs. 3 Nr. 4 (für die Ausklammerung) nicht auf „den latenten Steueraufwand“, sondern in Einklang mit der Richtlinie auf „latente Steuern“ abgestellt werden. Durch diese Formulierung wird klar, dass nicht nur latenter Steueraufwand, sondern auch latenter Steuerertrag von der Ermittlung der Beträge auszunehmen ist.

In Abs. 3 Nr. 5 sollte zum einen nicht nur „die gezahlte Ertragsteuer auf Kassenbasis“, sondern auch der alternativ mögliche Fall einer (von der Finanzverwaltung) erstatteten Ertragsteuer auf Kassenbasis genannt werden (korrespondierend müsste Abs. 2 Nr. 6 ergänzt werden: „beziehungsweise empfangene Ertragsteuererstattung auf Kassenbasis“). Alternativ könnten wiederum auch hierzu entsprechende Erläuterungen in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden. Zum anderen sollte bezüglich der Quellensteuern in Einklang mit der Richtlinie (Artikel 48c Abs. 2 Unterabs. 4) nicht (nur) auf Quellensteuern abgestellt werden, die von *verbundenen* Unternehmen in Bezug auf Zahlungen an das einzubeziehende Unternehmen entrichtet wurden, sondern auf alle Quellensteuern, die von *anderen* Unternehmen in Bezug auf solche Zahlungen entrichtet wurden.

Mit Blick auf Abs. 3 Nr. 6 bitten wir um Klarstellung, auf welchen Zeitpunkt für die Beantwortung der Frage abzustellen ist, ob für die einbehaltenen Gewinne *noch* keine Gewinnausschüttung beschlossen wurde. Ferner empfehlen wir die Aufnahme von einer Aussage in die Gesetzesbegründung, wie im Zusammenhang mit dieser Angabe mit bestehenden Ausschüttungssperren i.S. von §§ 253

Seite 9/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

Abs. 6 Satz 2, 268 Abs. 8 HGB (oder vergleichbarer Regelungen ausländischer Rechtsräume) umzugehen ist. Fraglich ist zudem, wie im Falle von Nichtkapitalgesellschaften (z.B. eine KG i.S. des § 264a HGB, die nach dem gesetzlichen Regelstatut organisiert ist) solche Gewinne einzustufen sind, die keiner Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung unterliegen, sondern unmittelbar nach Ablauf des Geschäftsjahres dem Grunde nach sog. Gesellschafterprivatkonten gutgeschrieben werden. Schließlich hielten wir es für sachgerecht, dass bei der Ermittlung der Beträge nach Abs. 3 Nr. 6 Verluste, die nach der Erzielung von in Gewinnrücklagen oder in einen Gewinnvortrag eingestellten Gewinnen erzielt wurden, mindernd zu berücksichtigen sind. Dies sollte idealerweise im Gesetzeswortlaut, zumindest aber in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebracht werden.

Die Formulierung des Abs. 4 („Die Angaben nach Absatz 2 können auch nach Maßgabe der Vorgaben in Anhang III [...]“) könnte Anlass zu Missverständnissen geben. Wir regen daher stattdessen folgende Formulierung an: „Anstelle der Angaben nach Absatz 2 können auch die Angaben nach Maßgabe der Vorgaben in Anhang III [...] gemacht werden.“

Zu Artikel 1 Nr. 22: Länderbezogener Ausweis der Angaben (§ 342i HGB-E)

Sowohl in Nr. 2 als auch in Nr. 3 des Abs. 1 Satz 1 (wie auch in § 342h Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b HGB-E) wird darauf abgestellt, ob bzw. dass ein Steuerhoheitsgebiet (außerhalb der EU) am 1. März des Berichtszeitraums (Geschäftsjahr) und ggf. zudem am 1. März des vorausgehenden Berichtszeitraums im Anhang I bzw. II der Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufgeführt war. Der Gesetzentwurf geht offenbar davon aus, dass sich ein Berichtszeitraum ausnahmslos über zwölf Monate erstreckt und somit auch stets einen 1. März umfasst. Für den Fall eines Rumpfgeschäftsjahres von weniger als zwölf Monaten ist dies aber nicht zwingend (z.B. Rumpfgeschäftsjahr vom 01.07. bis 31.12.). Es sollte zumindest in die Gesetzesbegründung eine Aussage dazu aufgenommen werden, wie die Handhabung in solchen Fällen zu erfolgen hat.

Während in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 das Verb „zusammen[zu]führen“ im Kontext mit Angaben verwendet wird, enthält Abs. 1 Satz 2 den Begriff der „zusammengefasst[en]“ Angaben. Wir gehen davon aus, dass die unterschiedlichen Begriffe das Gleiche ausdrücken sollen, und regen deshalb an, einen einheitlichen Begriff zu verwenden. Im Übrigen gehen wir davon aus, dass zusammenführen/-fassen vorliegend im Sinne von (nur) summieren und nicht im Sinne von konsolidieren zu verstehen ist.

Seite 10/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

Abweichend von der Richtlinie, die für „andere Steuerhoheitsgebiete“ einen zusammengefassten Ausweis der Angaben *erlaubt* (Artikel 48c Abs. 5 Unterabs. 3 i.V.m. Erwägungsgrund 16 letzter Satz: „sollten [...] aggregiert gemacht werden, es sei denn“), sieht der Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 eine *zwingende* Zusammenfassung der Angaben vor („sind [...] zusammengefasst auszuweisen“). Es sollte stattdessen richtlinienkonform formuliert werden „dürfen [...] zusammengefasst ausgewiesen werden“.

Es könnte Steuerhoheitsgebiete geben, in denen das steuerliche Einkommen eines Rechtsträgers unter bestimmten Voraussetzungen einem anderen Rechtsträger zugerechnet wird, der ertragsteuerlich einem anderen Steuerhoheitsgebiet zuzuordnen ist („grenzüberschreitende ertragsteuerliche Organschaft“). Fraglich ist in solchen Fällen, wie die Zuordnung der ergebnis- und steuerbezogenen Angaben nach § 342i Abs. 2 HGB-E vorzunehmen ist. Denkbar ist, dass diese Angaben in solchen Konstellationen vollständig demjenigen Steuerhoheitsgebiet zuzuordnen sind, dem der „Organträger“ zuzurechnen ist (rechtliche Betrachtungsweise), oder dass die Angaben in diesen Fällen für Zwecke eines Ertragsteuerinformationsberichts nach wirtschaftlichen Kriterien auf die an der Verbindung beteiligten Rechtsträger bzw. die jeweiligen Steuerhoheitsgebiete aufzuteilen sind. Zu dieser Frage sollte zumindest die Gesetzesbegründung Hinweise enthalten.

Zu Artikel 1 Nr. 22: Weglassen nachteiliger Angaben (§ 342k HGB-E)

Wir begrüßen, dass mit § 342k Abs. 1 HGB-E die Möglichkeit geschaffen werden soll, Angaben nach § 342h Abs. 1 und 2 HGB-E nicht in den Ertragsteuerinformationsbericht aufnehmen zu müssen, wenn ihre Offenlegung den betroffenen Unternehmen einen erheblichen Nachteil zufügen würde und sich die Angaben nicht auf Steuerhoheitsgebiete beziehen, die in den Anhängen I oder II der Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufgeführt sind. Nach Abs. 2 Satz 2 sollen die nicht aufgenommenen Angaben spätestens in den Ertragsteuerinformationsbericht aufzunehmen sein, der für das fünfte Geschäftsjahr nach dem Berichtszeitraum erstellt wird. Unseres Erachtens kommt durch den vorgesehenen Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 nicht eindeutig zum Ausdruck, ob die weggelassenen Angaben spätestens in dem Ertragsteuerinformationsbericht nachzuholen sind, der für das fünfte Geschäftsjahr nach dem Berichtszeitraum erstellt wird,

Seite 11/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

oder ob die Angaben ab diesem Zeitpunkt für das fünfte Geschäftsjahr nach dem Berichtszeitraum aufzunehmen sind.

Wir gehen vor dem Hintergrund des Wortlauts des Artikels 48c Abs. 6 der Bilanzrichtlinie davon aus, dass es sich um eine nachträgliche Offenlegung der Angaben des Berichtszeitraums handelt. Denn nach der Richtlinie brauchen die Angaben „zeitweise“ nicht aufgenommen zu werden (Unterabs. 1 Satz 1). Vor diesem Hintergrund regen wir aus Gründen der Rechtsklarheit an, den Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 um den kursiv gekennzeichneten Zeitbezug wie folgt zu ergänzen: „Die nicht aufgenommenen Angaben *des Berichtszeitraums* sind spätestens in den Ertragsteuerinformationsbericht aufzunehmen, der für das fünfte Geschäftsjahr nach dem Berichtszeitraum erstellt wird.“ Zumindest sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass – im Einklang mit Artikel 48c Abs. 6 der Bilanzrichtlinie – die nicht aufgenommenen Angaben des Berichtszeitraums in den Ertragsteuerinformationsbericht aufgenommen werden müssen und es sich insoweit um ein temporäres Weglassen nachteiliger Angaben handelt.

Im Folgenden wird angenommen, dass zunächst (zulässigerweise) nicht offengelegte, grundsätzlich offenlegungspflichtige Angaben nachträglich offengelegt werden müssen („temporäres Recht auf Nichtoffenlegung mit nachträglicher Offenlegungspflicht“):

Nach Abs. 2 Satz 2 soll das bedingte Recht auf Nichtoffenlegung auf fünf Geschäftsjahre befristet sein. Unklar könnte bei der vorgesehenen Formulierung für bestimmte Sachverhalte bleiben, wann diese Frist abläuft: Bei Sachverhalten mit einem einmaligen Auftreten in $t=0$ wäre dies wohl mit Ablauf des Geschäftsjahres $t=5$ der Fall. Fraglich aber ist, wie mit Sachverhalten zu verfahren wäre, die sich über mehrere Berichtszeiträume (Geschäftsjahre) erstrecken (Dauersachverhalte, wie z.B. Miet-, Pacht- oder Leasingverträge sowie mehrjährige Liefer- oder Abnahmeverträge, die sich bspw. über die Berichtszeiträume $t=1$ bis $t=4$ erstrecken). Denkbar wäre, dass die Offenlegung der Angaben dann im Ertragsteuerinformationsbericht für den Berichtszeitraum $t=1+5=6$ erforderlich wird (Variante 1). Alternativ könnte indes in Betracht gezogen werden, dass die Angaben erst im Bericht für den Zeitraum $t=4+5=9$ offengelegt werden müssen (Variante 2). Bei sehr lang laufenden Verträgen (z.B. $t=2$ bis $t=8$) würden im Falle einer Interpretation i.S. der Variante 1 die nachteiligen Angaben sogar noch während der „Grundlaufzeit“ (hier: $t=2+5=7$) nachträglich offengelegt werden müssen, obwohl die Nachteilsabwendung auch noch für den Bericht für den Zeitraum $t=8$ reklamiert werden kann.

Seite 12/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

Nach Abs. 2 Satz 2 sollen die nicht aufgenommenen Angaben spätestens in den Ertragsteuerinformationsbericht aufzunehmen sein, der für das fünfte Geschäftsjahr nach dem Berichtszeitraum erstellt wird. Es ist fraglich, ob eine frühere Nachholung nur dann notwendig ist, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 entfallen sind, oder auch dann, wenn das Steuerhoheitsgebiet, dem die nicht aufgenommenen Angaben zuzuordnen sind, in einem dem Berichtszeitraum folgenden Geschäftsjahr in dem Anhang I oder dem Anhang II der Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufgeführt ist und Abs. 1 Satz 1 deshalb nicht mehr gilt. Wir empfehlen, dies in der Gesetzesbegründung klarzustellen.

Ferner regen wir an, in Abs. 1 Satz 2 (wie in § 342h Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b und in § 342i Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 HGB-E bereits der Fall) explizit zu regeln, dass es auf den Stand der EU-Liste zum 1. März des Berichtszeitraums (bzw. des diesem unmittelbar vorausgehenden Berichtszeitraums) ankommt.

Zu Artikel 1 Nr. 22: Offenlegung im Unternehmensregister und Veröffentlichung auf der Internetseite der Gesellschaft in englischer Sprache (§§ 342m, 342n HGB-E)

Wir bitten um Prüfung, ob – nach dem Vorbild der §§ 264 Abs. 3 Satz 3, 289b Abs. 2 Satz 3, 291 Abs. 1 Satz 2, 292 Abs. 1 Nr. 4, 315b Abs. 2 Satz 3 HGB – eine Offenlegung bzw. Veröffentlichung der Dokumente nach §§ 342m Abs. 2 und 3, 342n Abs. 2 und 3 HGB-E nicht nur in deutscher, sondern alternativ auch in englischer Sprache zugelassen werden kann.

Gleiches gilt für § 342d Abs. 3 Nr. 3 HGB-E.

Zu Artikel 2: Anwendung der §§ 317 Abs. 3b und 322 Abs. 1 HGB-E (Artikel ... Abs. 1 Satz 2 EGHGB-E)

Der Gesetzentwurf sieht vor (S. 24): „§ 271 Absatz 2, die §§ 325a, 334, 335 Absatz 1 und 1b, § 340n Absatz 3b, die §§ 340o, 341n Absatz 3b und § 341o des Handelsgesetzbuchs sowie die Vorschriften des Vierten Unterabschnitts des Dritten Buchs des Handelsgesetzbuchs in der jeweils ab dem ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens dieses Gesetzes nach Artikel 9] geltenden Fassung sind erstmals auf Rechnungslegungsunterlagen, auf Ertragsteuerinformationsberichte sowie auf Erklärungen nach § 342d Abs. 2 Nr. 1, § 342e Abs. 2 Nr. 1 und

Seite 13/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

§ 342f Abs. 2 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs für ein nach dem 21. Juni 2024 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden“ (Artikel ... Abs. 1 Satz 1 EGHGB-E).

Ferner sieht der Gesetzentwurf vor (S. 24): „§ 317 Absatz 3b und § 322 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs in der jeweils ab dem ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens dieses Gesetzes nach Artikel 9] geltenden Fassung sind erstmals auf gesetzliche Abschlussprüfungen für ein nach dem 21. Juni 2025 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden“ (Artikel ... Abs. 1 Satz 2 EGHGB-E), d.h. ein Jahr später.

Um im Anwendungserstjahr eine Regelungslücke bei Rumpfgeschäftsjahren zu vermeiden, regen wir in Übereinstimmung mit Artikel 48f der Bilanzrichtlinie, der eine Erklärung des Abschlussprüfers im Bestätigungsvermerk bereits für den Ertragsteuerinformationsbericht für das nach dem 21.06.2024 beginnende Geschäftsjahr vorsieht, an, den Erstanwendungszeitpunkt der §§ 317 Abs. 3b, 322 Abs. 1 HGB-E vorzuziehen.

Als Formulierung für Artikel ... Abs. 1 Satz 2 EGHGB-E schlagen wir daher vor: „§ 317 Absatz 3b und § 322 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs in der jeweils ab dem ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens dieses Gesetzes nach Artikel 9] geltenden Fassung sind erstmals auf gesetzliche Abschlussprüfungen für das Geschäftsjahr anzuwenden, das dem Geschäftsjahr im Sinne von [Abs. 1] Satz 1 folgt.“

Zu Artikel 5 Nr. 1: Vorlage des Ertragsteuerinformationsberichts an den Aufsichtsrat (§ 170 Abs. 1 Satz 3 AktG-E)

Nach § 170 Abs. 1 Satz 3 AktG-E soll der Vorstand künftig auch den Ertragsteuerinformationsbericht und die Erklärung nach § 342d Abs. 2 Nr. 1 HGB-E, sofern sie erstellt wurden, dem Aufsichtsrat vorlegen müssen. Fraglich ist in diesem Kontext, ob die einleitenden Wörter des Satzes 3 („Nach Satz 1 vorzulegen sind auch [...]“) auch in Bezug auf den Ertragsteuerinformationsbericht und die Erklärung so verstanden werden sollen, dass sie „unverzüglich nach ihrer Aufstellung“ (d.h. der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts für das unmittelbar vorausgegangene Geschäftsjahr) für den unmittelbar vorausgegangenen Berichtszeitraum dem Aufsichtsrat vorzulegen sind, oder ob der Verweis auf Satz 1 vielmehr so zu verstehen ist, dass der Ertragsteuerinformations-

Seite 14/14 zum Schreiben vom 28.10.2022 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

bericht und die Erklärung unverzüglich *nach seiner bzw. ihrer* Erstellung vorzulegen sind. Unseres Erachtens wäre nur die letztgenannte Sichtweise sinnvoll. Es sollte aber eine Klarstellung zumindest in der Gesetzesbegründung erfolgen.

Zum Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft durch die Erweiterung der Abschlussprüfung (vgl. S. 32 des Gesetzentwurfs)

Nach unserer Einschätzung ist der durch die §§ 317 Abs. 3b und 322 Abs. 1 Satz 4 HGB-E entstehende zusätzliche Zeitaufwand für die jeweilige Abschlussprüfung vom Einzelfall abhängig und insgesamt als bedeutsam anzusehen. Der Hauptanteil des zusätzlichen Zeitaufwands je Abschlussprüfung wird voraussichtlich aus der einzelfallbezogen notwendigen Beurteilung gemäß § 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB-E resultieren, ob die Gesellschaft zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts verpflichtet war.

Für etwaige Rückfragen zu unseren Anmerkungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann

Prof. Dr. Stibi, WP StB
Fachleiter Rechnungslegung