

Herren
Thomas Blöink
Dr. Christian Eichholz
Bundesministerium der Justiz
Unterabteilung III A
11015 Berlin

Düsseldorf, 8. Februar 2023

565/586

Versand ausschließlich per E-Mail: bloeink-th@bmj.bund.de, eichholz-ch@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

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (Bundesratsdrucksache 686/22)

Sehr geehrter Herr Blöink,
sehr geehrter Herr Dr. Eichholz,

anknüpfend an das Gespräch, das der Linksunterzeichner mit Ihnen am 24.01.2023 geführt hat, möchten wir Ihnen noch die nachfolgenden Anmerkungen zum Regierungsentwurf des o.g. Gesetzes mitteilen.

Zu Artikel 1 Nr. 6: Erweiterung der Abschlussprüfung (§ 317 Abs. 3b HGB-E)

Gemäß der Begründung des Gesetzentwurfs (S. 41 f.) 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 Absatz 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.“

Danach ist eine Erweiterung der Abschlussprüfung über die Vorgaben des Arti-

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Melanie Sack, WP StB,
stv. Sprecherin des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/5 zum Schreiben vom 08.02.2023 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

kels 48f der EU-Bilanzrichtlinie hinaus durch den Gesetzentwurf nicht beabsichtigt. Wir bitten zu klären, ob dieses Ziel mit der vorgesehenen Richtlinienreform erreicht wird.

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

Artikel 48f der EU-Bilanzrichtlinie verweist ausschließlich auf deren Artikel 48b („Zur Ertragsteuerberichterstattung verpflichtete Unternehmen und Zweigniederlassungen“) und 48d („Offenlegung und Zugänglichkeit“). Keiner dieser drei Artikel enthält einen Verweis auf Artikel 48c der EU-Bilanzrichtlinie, welcher die Inhalte des Ertragsteuerinformationsberichts regelt. Aus der Regelungssystematik der EU-Bilanzrichtlinie ergibt sich, dass der Abschlussprüfer nicht verpflichtet ist zu prüfen, ob der Ertragsteuerinformationsbericht inhaltlich den Vorgaben der Richtlinie 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 Absätze enthalten wiederum Verweise auf §§ 342b Abs. 1, 342c Abs. 1, § 342d Abs. 1 und § 342d Abs. 2 Nr. 2 HGB-E, die ihrerseits jedoch – im Unterschied zur Systematik in Artikel 48f der EU-Bilanzrichtlinie – jeweils Verweise auf § 342h HGB-E enthalten, welcher den Inhalt des Ertragsteuerinformationsberichts regelt. Somit könnte die gewählte Regelungssystematik so verstanden werden, als würde der deutsche Gesetzgeber eine inhaltliche Prüfung des Ertragsteuerinformationsberichts anordnen.

Um einem – unbeabsichtigten – über die EU-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.

Alternativ regen wir in Anlehnung an die Gesetzesbegründung an, § 317 Abs. 3b HGB-E um einen Satz 2 zu ergänzen: „Die Prüfung nach Satz 1 hat sich nicht darauf zu erstrecken, ob der Ertragsteuerinformationsbericht inhaltlich den gesetzlichen Vorgaben entspricht.“

Seite 3/5 zum Schreiben vom 08.02.2023 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

Zu Artikel 1 Nr. 21: Angabe der zu zahlenden Ertragsteuer (§ 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB-E)

Anders als noch im Referentenentwurf vorgesehen, sollen nach dem Regierungsentwurf von dem nach § 342h Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. Abs. 3 Nr. 4 HGB-E anzugebenden Betrag neben latenten Steuern auch „Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten“ ausgenommen sein. Die Ausklammerung des *kompletten*, mit der Bildung (oder Erhöhung) von Rückstellungen für ungewisse (Ertrag-)Steuerverbindlichkeiten einhergehenden (Ertrag-)Steueraufwands steht zwar in Einklang mit dem Wortlaut der Richtlinie (Artikel 48c Abs. 2 Unterabs. 1 Buchst. f i.V.m. Unterabs. 3), ist jedoch u.E. nur bedingt zielführend, weil sie die Aussagekraft des anzugebenden Betrags stark reduziert. Oftmals wird nämlich ein nicht unerheblicher Anteil der *für* den Berichtszeitraum zu zahlenden Ertragsteuer (Abs. 2 Nr. 5) in diesem Berichtszeitraum noch nicht (voraus-)gezahlt sein und wegen Ungewissheit hinsichtlich der Höhe der noch bestehenden Schuld in Form einer Steuerrückstellung im korrespondierenden Abschluss erfasst. Dies soll anhand eines einfachen zwei Berichtszeiträume betrachtenden Zahlenbeispiels illustriert werden:

Das Unternehmen erzielt bei einem Ertragsteuersatz von 30 % im Berichtszeitraum 1 ein positives Vorsteuerergebnis von (zum Abschlussstichtag erwarteten und dementsprechend der Höhe nach noch unsicheren) 100 GE. Es hat in dem (und für den) Berichtszeitraum 1 eine Steuervorauszahlung von 20 GE geleistet. In Höhe der erwarteten verbleibenden Steuerschuld bildet es aufwandswirksam eine Steuerrückstellung von 10 GE.

Im Berichtszeitraum 2 bezahlt das Unternehmen die Steuerschuld des Berichtszeitraums 1 von 10 GE (deren Schätzung sich annahmegemäß als richtig herausstellt). Ferner leistet es für den Berichtszeitraum 2 eine Steuervorauszahlung von 35 GE. Das Unternehmen erzielt im Berichtszeitraum 2 ein positives Vorsteuerergebnis von (zum Abschlussstichtag der Höhe nach wieder noch unsicheren) 200 GE. Dementsprechend bildet es aufwandswirksam eine Steuerrückstellung von 25 GE.

Wenn – wie im Regierungsentwurf vorgesehen – der Aufwand aus der Bildung sämtlicher Steuerrückstellungen bei der Ermittlung des nach § 342h Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. Abs. 3 Nr. 4 HGB-E anzugebenden Betrags unberücksichtigt bleibt, könnte der Gesetzeswortlaut so verstanden werden, dass folgende Beträge angegeben werden müssen (unter Berücksichtigung des Wortes „noch“ entsprechend der EU-Bilanzrichtlinie und unter Zugrundelegung eines Verständnisses, dass nach Abs. 3 Nr. 5 sämtliche *im* Berichtszeitraum entrichteten Ertragsteuern anzugeben sind):

Seite 4/5 zum Schreiben vom 08.02.2023 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

§ 342h HGB-E	Berichtszeitraum 1	Berichtszeitraum 2
Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. Abs. 3 Nr. 4	0 GE	0 GE
Abs. 2 Nr. 6 i.V.m. Abs. 3 Nr. 5	20 GE	45 GE

Die am Ende von Berichtszeitraum 1 noch zu zahlende Ertragsteuer von 10 GE würde mithin erst mit zeitlicher Verzögerung im Ertragsteuerinformationsbericht für den Berichtszeitraum 2 im Rahmen der Angabe nach Abs. 2 Nr. 6 i.V.m. Abs. 3 Nr. 5 (im Berichtszeitraum gezahlte Ertragsteuer auf Kassenbasis) berücksichtigt werden.

Bei Nicht-Ausklammerung der Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten (genauer: des korrespondierenden Aufwands) ergäben sich hingegen folgende Beträge:

§ 342h HGB-E	Berichtszeitraum 1	Berichtszeitraum 2
Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. Abs. 3 Nr. 4	10 GE	25 GE
Abs. 2 Nr. 6 i.V.m. Abs. 3 Nr. 5	20 GE	45 GE

Die Ertragsteuern von 10 GE, die aus Perspektive des Berichtszeitraums 1 noch zu zahlen sind, würden periodengerecht bereits im Ertragsteuerinformationsbericht für den Berichtszeitraum 1 angegeben werden müssen.

Sollte indes mit „Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten“ nicht der Bilanzposten „Steuerrückstellungen“ (§ 266 Abs. 3 B. 2. HGB) in Gänze, sondern – wie wir im Lichte der Antwort auf Frage II.4.1 der OECD-Leitlinien zur Umsetzung der [nicht-öffentlichen] länderbezogenen Berichterstattung: BEPS-Aktionspunkt 13 (S. 10) vermuten – nur derjenige Teil der Steuerrückstellungen gemeint sein, der *nicht* die zu versteuernden Gewinne oder Verluste des jeweiligen Berichtszeitraums, sondern die zu versteuernden Gewinne oder Verluste eines anderen, früheren Berichtszeitraums betrifft („periodenfremde Steuern“), würden sich die anzugebenden Beträge freilich anders darstellen. Dann bedürfte es aber dringend einer entsprechenden Klarstellung im Gesetz. Eine solche Klarstellung könnte dadurch erfolgen, dass § 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB-E am Ende um den folgenden Relativsatz erweitert wird: „denen keine zu versteuernden Gewinne oder Verluste im Berichtszeitraum zugrunde liegen“.

Seite 5/5 zum Schreiben vom 08.02.2023 an das Bundesministerium der Justiz, Berlin

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