

Frau
Elisabeth Winkelmeier-Becker
Vorsitzende des Rechtsausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Düsseldorf, 24. März 2023

565/586

Versand ausschließlich per E-Mail: rechtsausschuss@bundestag.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 (Bundestagsdrucksache 20/5653)

Sehr geehrte Frau Winkelmeier-Becker,

das Bundestagsplenum hat am 15.03.2023 den o.g. Gesetzentwurf der Bundesregierung, mit dem in Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im HGB die Rechtsgrundlage dafür geschaffen werden soll, dass künftig bestimmte haftungsbeschränkte umsatzstarke und multinationale (Mutter-)Unternehmen einen länderbezogenen Ertragsteuerinformationsbericht erstellen und offenlegen müssen, zur federführenden Beratung an den Rechtsausschuss überwiesen. Dazu möchten wir Ihnen nachfolgend einige Anregungen zukommen lassen.

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

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 24.03.2023 an den Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages, Berlin

auch für „feste Geschäftseinrichtungen“ und „dauerhafte Geschäftstätigkeiten“, für die der Gesetzentwurf keine Legaldefinitionen vorsieht, 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 den Ort des „Bestehens“ der dauerhaften Geschäftstätigkeit anknüpfende Zuordnung der Angaben nach § 342h Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 HGB-E zu den Steuerhoheitsgebieten nicht umsetzen. Wir haben Zweifel, ob solche eigenständigen Rechnungslegungsunterlagen nach geltender Rechtslage durchgängig erstellt werden bzw. mit der gebotenen hinreichenden Trennschärfe erstellt werden können.

Es sollte zumindest für inländische Zweigniederlassungen klargestellt werden, ob bzw. dass § 342 Abs. 2 HGB-E für diese Einheiten als eine eigenständige Rechtsgrundlage für die Pflicht zur Führung/Erstellung entsprechender Rechnungslegungsunterlagen anzusehen ist.

Zu Artikel 1 Nr. 2: 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.

Im Schrifttum wurden Vorschläge entwickelt, wie der Begriff noch präziser und passgenauer definiert werden kann (vgl. Oser, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen 2023, S. 64 (67); Küting, Betriebs-Berater 2023, S. 299 (302)). Eine Formulierung der Legaldefinition in § 271 Abs. 2 HGB, die diese Vorschläge aufgreift und den Begriff weiter konkretisiert, könnte wie folgt gefasst werden:

„Verbundene Unternehmen im Sinne dieses Buches sind das Mutterunternehmen sowie unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrem Sitz solche Unternehmen, auf die das oberste Mutterunternehmen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss im Sinne des § 290 oder im Sinne des § 11 des Publizitätsgesetzes ausüben kann. Alle mit dem obersten Mutterunternehmen verbundenen Tochterunternehmen sind auch untereinander verbundene Unternehmen.“

Seite 3/5 zum Schreiben vom 24.03.2023 an den Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages, Berlin

Zu Artikel 1 Nr. 21: Persönlicher Anwendungsbereich des Vierten Unterabschnitts des Vierten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB (§ 342 HGB-E)

Die in § 342 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 Nr. 2 (und gleichermaßen in § 342i Abs. 2 Satz 1 und 4) HGB-E verwendeten Begriffe der (Zweig-)Niederlassung, der festen Geschäftseinrichtung und der dauerhaften Geschäftstätigkeit sind 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. 21: Angabe der zu zahlenden Ertragsteuer (§ 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB-E)

Ausgehend von der vorgesehenen Definition der anzugebenden zu zahlenden Ertragsteuer in § 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB-E, wonach diese „dem laufenden Steueraufwand auf zu versteuernde Gewinne oder Verluste des Berichtszeitraums ohne latente Steuern und Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten“ entspricht, gehen wir davon aus, dass mit den auszuklammernden „Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten“ nicht der Bilanzposten „Steuerrückstellungen“ (§ 266 Abs. 3 B. 2. HGB) in Gänze, sondern nur derjenige Teil der Steuerrückstellungen gemeint ist, 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“) – so auch die Antwort auf Frage II.4.1 der OECD-Leitlinien zur Umsetzung der [nicht-öffentlichen, steuerlichen] länderbezogenen Berichterstattung: BEPS-Aktionspunkt 13 (S. 10). Wollte man dieses Verständnis zusätzlich im Gesetzeswortlaut klarstellen, könnte § 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB-E

Seite 4/5 zum Schreiben vom 24.03.2023 an den Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages, Berlin

am Ende um den folgenden Relativsatz erweitert werden: „denen keine zu versteuernden Gewinne oder Verluste des Berichtszeitraums zugrunde liegen“.

Zu Artikel 1 Nr. 21: Format des zu erstellenden und des im Unternehmensregister offenzulegenden Ertragsteuerinformationsberichts (§ 342l Abs. 2 HGB-E)

Die Vorschrift sieht vor, dass der Ertragsteuerinformationsbericht in einem maschinenlesbaren elektronischen Format zu *erstellen* ist, das durch einen von der Europäischen Kommission zu erlassenden Durchführungsrechtsakt festgelegt werden wird. Sowohl unter Berücksichtigung der dem § 342l Abs. 2 HGB-E zugrunde liegenden deutschsprachigen Fassung des Artikels 48c Abs. 4 Satz 1 der EU-Bilanzrichtlinie („Die in Absatz 2 und 3 des vorliegenden Artikels genannten Angaben werden unter Verwendung [...] maschinenlesbarer elektronischer Formate *gemacht*.“, Hervorhebung hinzugefügt) als auch unter Berücksichtigung von dessen englischsprachiger Fassung („The information referred to in paragraphs 2 and 3 of this Article shall be *presented* using [...] electronic reporting formats which are machine-readable.“, Hervorhebung hinzugefügt) ist es u.E. jedenfalls nicht zwingend, dass der Ertragsteuerinformationsbericht bereits in dem elektronischen Format erstellt (i.S. von „aufgestellt“) werden muss. Vielmehr ist es mit dem Wortlaut der Richtlinie mindestens vereinbar, dass der Bericht in einem ersten Schritt in einem herkömmlichen Format (z.B. PDF oder Papier) erstellt und erst in einem zweiten Schritt in eine Wiedergabe des Berichts in dem vorgegebenen maschinenlesbaren elektronischen Format überführt und dann diese Wiedergabe im Unternehmensregister offengelegt wird (Offenlegungs- anstelle einer Erstellungslösung). Eine solche Offenlegungslösung würde sich gut in das geltende deutsche Recht einfügen, das in Ausführung der sog. ESEF-Verordnung für die Abschlüsse und Lageberichte von Inlandsemitenten allein deren Offenlegung im ESEF-Format vorsieht (siehe § 328 Abs. 1 Satz 4 HGB), während ihre Aufstellung von diesem Format unberührt bleibt.

Zu Artikel 1 Nr. 21: Offenlegung im Unternehmensregister und Veröffentlichung auf der Internetseite der Gesellschaft in englischer Sprache (§§ 342m, 342n HGB-E)

Wir regen eine Prüfung an, ob – nach dem Vorbild der §§ 264 Abs. 3 Satz 3, 289b Abs. 2 Satz 3, 291 Abs. 1 Satz 1, 292 Abs. 1 Nr. 4, 315b Abs. 2 Satz 3 HGB – eine Offenlegung bzw. Veröffentlichung der Dokumente nach §§ 342m

Seite 5/5 zum Schreiben vom 24.03.2023 an den Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages, Berlin

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. 2, 342e Abs. 3 Nr. 2 und 342f Abs. 3 Nr. 2 HGB-E.

Zum Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft, Prozess 4.2.1 – Jahresabschlussprüfung (vgl. S. 31 bis 34 der Bundestagsdrucksache 20/5653)

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 einzelfallbezogenen notwendigen Beurteilung gemäß § 317 Abs. 3b Nr. 1 HGB-E resultieren, ob die Gesellschaft zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts verpflichtet war.

Die in der Gesetzesbegründung auf S. 33 genannte Größenordnung von rund zweieinviertel Stunden als durchschnittlicher Zeitaufwand einer Prüfung, ob die Gesellschaft zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts verpflichtet war, ist u.E. erheblich zu niedrig geschätzt. Nach unserer derzeitigen Einschätzung wird der Zeitaufwand für diese Prüfung im Durchschnitt mindestens ca. das 10-fache betragen und kann im Einzelfall auch erheblich mehr sein. Die Schätzungen von vier Stunden für „Neuprüfungen“ und zwei Stunden für Folgeprüfungen sind zu niedrig angesetzt, weil die rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhänge sehr komplex sind und da von Geschäftsjahr zu Geschäftsjahr unterschiedliche Sachverhaltskonstellationen vorliegen können, die jeweils einzelfallbezogen zu überprüfen sind und die dabei häufig die Nutzung von Erkenntnissen aus Vorjahren nicht oder allenfalls bedingt erlauben werden.

Wir würden uns freuen, wenn der Rechtsausschuss unsere Anregungen in seiner Beschlussempfehlung und seinem Bericht zu dem Gesetzentwurf berücksichtigt. 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