



Universität Leipzig, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, IUFB
Postfach 171201, 04081 Leipzig

Deutscher Bundestag
Rechtsausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

15. April 2023

Per E-Mail

**Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung zum Entwurf der
Bundesregierung für ein „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie
(EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von
Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und
Zweigniederlassungen“**

Besucheranschrift:

Universität Leipzig
Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Grimmaische Straße 12
04109 Leipzig

I. Vorbemerkungen

Durch den Regierungsentwurf (RegE) eines Umsetzungsgesetzes¹ soll die Richtlinie (EU) 2021/2101 vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU in Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen² in nationales Recht umgesetzt werden. Die Richtlinie (EU) 2021/2101 muss verpflichtend bis zum 22.06.2023 in deutsches Recht überführt werden. Die Regelungen sehen die Erstellung und Offenlegung von Ertragsteuerinformationsberichten (sog. public Country-by-Country Reports, pCbCR) vor. Ein pCbCR enthält länderbezogene Angaben zur globalen Geschäftstätigkeit der berichtspflichtigen Unternehmen, insbesondere zu Umsatzerlösen und Gewinnen sowie die für den Berichtszeitraum zu zahlende Ertragsteuer und die im Berichtszeitraum gezahlte Ertragsteuer auf Kassen-

Telefon

+49 341 97-33591

Fax

+49 341 97-33599

E-Mail

bachmann@wifa.uni-leipzig.de

Web

www.wifa.uni-leipzig.de/iufb

Postfach intern

171201

Kein Zugang für elektronisch
signierte sowie für verschlüsselte
elektronische Dokumente

¹ Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (BT-Drs. 20/5653).

² Richtlinie 2021/2101/EU v. 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen.

basis für jedes Steuerhoheitsgebiet, in dem diese tätig sind. Hierdurch soll die Transparenz erhöht und Steuervermeidung und -umgehung reduziert werden.³

Während bisher nur eine Offenlegung im Rahmen des steuerlichen CbCR (§ 138a AO) gegenüber der Finanzverwaltung erfolgte, soll ein pCbCR nun der interessierten Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. Dieser soll somit ein vollständiges Bild der Geschäftsaktivitäten von multinationalen Unternehmen ermöglichen und darlegen, ob „diese ihren Beitrag zum Gemeinwohl auch dort leisten, wo sie tätig sind“⁴. Ziel ist es hierüber eine „informierte öffentliche Debatte“⁵ zu fördern.⁶ Der länderbezogene Ausweis erfolgt im Rahmen des pCbCR für jeden Mitgliedsstaat der EU, andere Vertragsstaaten des EWR und für jedes Steuerhoheitsgebiet, das in Anhang I oder II der Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufgeführt ist (§ 342i Abs. 1 HGB-E). Für alle anderen Drittstaaten erfolgt ein zusammengefasster Ausweis. Kern des Gesetzgebungsverfahrens ist die Neuaufnahme der §§ 342 bis 342p HGB-E, welche die Anwendungsvoraussetzungen, die Anforderungen an die Berichtsinhalte sowie diverse Begleitregelungen zur Ertragsteuerinformationsberichterstattung enthalten. Ich hoffe, dass meine Stellungnahme dazu beitragen wird, eine konstruktive Diskussion über die Umsetzung der EU-Richtlinie 2021/2101 in Deutschland zu fördern.

II. Kritik des Gesamtkonzepts

Durch die Regelungen zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung (sog. Pillar 2) ante portas wird in der Gesamtschau ein vollständig **eigenständiges Regelungswerk** neben bisher bereits bestehende Steuergesetze treten.⁷ Das Ziel ist für international tätige Großunternehmen eine Mindestbesteuerung in jeder Steuerjurisdiktion sicherzustellen, in der diese aktiv sind.⁸ Für betroffene Unternehmen stellt dies einen immensen Kraftakt in ohnehin schwierigen wirtschaftlichen Zeiten dar. Hinsichtlich der Einführung des pCbCR muss daher einerseits der **zusätzliche Aufwand** aus der **Implementierung** eines weiteren

³ Der RegE nennt die Bekämpfung von Steuerumgehung zwar nicht ausdrücklich, die steuerpolitische Motivation ist jedoch unzweifelhaft vorhanden. Vgl. hierzu Schön, ZHR 2021, S. 781 ff.

⁴ BT-Drs. 20/5653, S. 1.

⁵ Ebenda.

⁶ Inwieweit die Interpretationsfähigkeit der Angaben im pCbCR bei den Adressaten („Öffentlichkeit“) gegeben ist, kann bezweifelt werden. Studien zeigen etwa, dass bereits bei Studierenden als positiv selektierter Gruppe erhebliche Defizite in der finanziellen Bildung vorhanden sind. Vgl. Förster/Happ, EP 2018, S. 27-45 und Happ/Förster/Beck, ZeHf 2018, S. 6-22.

⁷ Für die Umsetzung in nationales Steuerrecht siehe den Diskussionsentwurf eines Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union v. 17.03.2023 sowie die betreffende Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union.

⁸ Vgl. OECD/G20, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 08.10.2021.

umfassenden Regelungswerk hervorgehoben und andererseits die **Zweckmäßigkeit** der Offenlegung von länderbezogenen Steuerinformationen hinterfragt werden, wenn durch eine neue Weltsteuerordnung für multinationale Unternehmen eine **globale Mindestbesteuerung** sichergestellt werden soll.⁹ Der zur Diskussion stehende RegE muss in diesem Kontext betrachtet werden. Die hiervon betroffenen, berichtspflichtigen Unternehmen – nämlich multinationale Unternehmen mit Umsatzerlösen von über 750 Mio. Euro – sind schließlich regelmäßig von der globalen Mindeststeuer betroffen. Der praktische Anwendungsbereich weist insoweit starke Überschneidungen auf.¹⁰

Eine grundsätzliche Abkehr vom Gesetzesvorhaben ist nicht möglich, da die Vorgaben der Richtlinie (EU) 2021/2101 durch die EU-Mitgliedsstaaten umgesetzt werden müssen. Darüber hinaus sind die Gestaltungsspielräume durch Mitgliedsstaatenwahlrechte gering. Dennoch kann der vorgelegte Gesetzesentwurf an mehreren Stellen nachgebessert werden, um **Rechtsunsicherheiten** zu eliminieren und den **Erfüllungsaufwand** für die betroffenen Unternehmen zu minimieren.

Der Fokus der Stellungnahme liegt auf den Änderungen des Handelsgesetzbuchs, insbesondere den im Dritten Buch Vierter Abschnitt neu eingeführten Vierten Unterabschnitt „Ergänzende Vorschriften für bestimmte umsatzstarke multinationale Unternehmen und Konzerne“. Darüber hinaus soll die Einführung des pCbCR für weitere Anpassungen zum Anlass genommen werden (u.a. Änderung der Publizitätspflicht von Rechnungslegungsunterlagen ausländischer Kapitalgesellschaften, die im Inland über Zweigniederlassungen tätig sind, und Anpassung der Verbunddefinition i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB). Hierauf wird im Folgenden nicht näher eingegangen.

III. Kritik der Einzelregelungen

1. Persönlicher Anwendungsbereich und Erstellungspflicht

a) Zu § 342 Abs. 1 HGB-E i.V.m. § 264a Abs. 1 HGB:

In den Anwendungsbereich der Berichtspflicht sollen laut RegE auch **Personenhandelsgesellschaften** i.S.v. § 264a Abs. 1 HGB-E fallen, also OHG und KG, bei denen keine natürliche Person mittelbar oder unmittelbar persönlich haftender Gesellschafter ist. Im Vergleich zu den Vorgaben gemäß der EU-Bilanzrichtlinie¹¹ liegt hier eine Erweiterung

⁹ Im Rahmen des OECD/G20 BEPS Projekts haben bereits über 135 Steuerjurisdiktionen der Umsetzung der Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) zugestimmt.

¹⁰ Kritisch in dieser Hinsicht und mit entsprechenden Hinweisen für die zukünftige Evaluation der Richtlinie u.a. die Stellungnahme zum RefE von EY v. 28.10.2022, S. 1, 6 f.

¹¹ Richtlinie 2013/34/EU v. 26.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates.

des Anwendungsbereichs vor (Art. 1 Abs. 1 lit. a und b i.V.m. Anhang I und II EU-Richtlinie 2013/34). Durch den Verweis auf § 264a Abs. 1 HGB im RegE würde der Anwendungsbereich auf Personenhandelsgesellschaften erweitert werden, bei denen **Stiftungen oder Genossenschaften** persönlich haftende Gesellschafter sind. Laut Gesetzesbegründung soll hierdurch Ausweichgestaltungen vorgebeugt werden.¹² Einer Abweichung von EU-Vorgaben ist dringend abzuraten. Grundsätzlich ist es zweifelhaft, ob Unternehmen ausschließlich zur Umgehung einer Berichtspflicht Konzernstrukturen unter Einbezug von Stiftungen oder Genossenschaften aufsetzen. Außerdem würde hierdurch eine nationale Sonderregelung entstehen, die zu Abweichungen beim persönlichen Anwendungsbereich führt. Dies betrifft insbesondere den Anwendungsbereich i.S.v. § 138a Abs. 1 AO, wonach sämtliche Unternehmen zu einem steuerlichen CbCR verpflichtet werden, wenn diese einen Konzernabschluss aufstellen müssen. Eine Ausübung des Wahlrechts i.S.v. § 342h Abs. 4 HGB-E würde folglich in den Fällen einer Stiftung als persönlich haftender Gesellschafter keine Erleichterung bieten.¹³

b) Zu § 342 Abs. 1 und Abs. 2 HGB-E:

Der persönliche Anwendungsbereich i.S.v. § 342 Abs. 1 und Abs. 2 HGB-E bezieht sich für die Feststellung eines **Auslandsbezugs** auf eine (**Zweig-)Niederlassung** (§ 13 HGB), **feste Geschäftseinrichtung** oder **dauerhafte Geschäftstätigkeit** in einem anderen Staat. Im Verhältnis zum steuerlichen Begriff einer Betriebsstätte (insb. DBA-Recht) ist davon auszugehen, dass diese Bezeichnungen hierunter subsumiert werden können. Ohne das Vorliegen einer Betriebsstätte würden ansonsten keine steuerlichen Anknüpfungspunkte bestehen und folglich wären länderbezogene Angaben¹⁴ i.S.d. Gesetzeszweck nicht möglich.¹⁵ Vonseiten des Gesetzgebers wird der **steuerliche Betriebsstättenbegriff** nicht aufgegriffen. Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit wäre eine entsprechende Klarstellung wünschenswert.

2. Inhalt und Form des Ertragsteuerinformationsbericht

a) Zu § 342h Abs. 2 Nr. 1 HGB-E:

Der RegE verlangt gem. § 342h Abs. 2 Nr. 1 HGB-E eine „**kurze Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeiten im Berichtszeitraum**“. Grundsätzlich wäre in diesem Zusammenhang eine Klarstellung im Verhältnis zu den Angaben der Geschäftstätigkeit im

¹² Vgl. BT-Drs. 20/5653, S. 47.

¹³ Ausführlich hierzu die Stellungnahme von EY zum RefE v. 28.10.2022, S. 4.

¹⁴ Zum länderbezogenen Ausweis siehe § 342i HGB-E sowie für Erläuterungen zu den Besonderheiten Kirsch, WPg 2023, S. 229.

¹⁵ Vgl. Cordes/Leonhardt, FR 2023, S. 45.

Handelsregisterauszug erforderlich. Bevorzugt sollte im Sinne der Harmonisierung mit den Regelungen des § 138a Abs. 2 Nr. 2 AO die Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeiten an die **Auswahlmöglichkeiten des steuerlichen CbCR** angepasst werden. Hier wird durch die Vorgabe einer **Dropdownliste** eine Vereinfachung erreicht.¹⁶ Darüber hinaus wäre ohne eine Standardisierung der Geschäftstätigkeiten die **Vergleichbarkeit** der Angaben unterschiedlicher Unternehmen regelmäßig eingeschränkt.¹⁷

b) Zu § 342h Abs. 2 Nr. 2 HGB-E:

Im steuerlichen CbCR ist die „**Zahl der Beschäftigten**“ anzugeben (§ 138a Abs. 2 Nr. 1 lit. i AO). Laut EU-Amtshilferichtlinie werden damit auch unabhängige Auftragnehmer erfasst, die an der regulären Geschäftstätigkeit der Geschäftseinheit mitwirken.¹⁸ § 342h Abs. 2 Nr. 2 HGB-E spricht lediglich von der „**Zahl der Arbeitnehmer**“, d. h. ausschließlich abhängige Angestellte dürfen gemeldet werden. Fraglich ist, ob diese Zahl der „Beschäftigten“ bei Berichterstellung zu korrigieren ist auf die Zahl der „Arbeitnehmer“ oder ob diese unter Berufung auf das Wahlrecht gem. § 342h Abs. 4 HGB-E so übernommen werden darf.¹⁹ Laut Gesetzesbegründung könnte die Beschäftigtenzahl nach dem steuerlichen CbCR übernommen werden.²⁰ Wirken in einer Geschäftseinheit zahlreiche unabhängige Auftragnehmer mit, könnte es für berichtspflichtige Unternehmen ein Anreiz sein diese mit zu erfassen. Im Vergleich zu Unternehmen, die „lediglich“ Arbeitnehmer erfassen, könnte hierdurch gegenüber Wettbewerbern eine erhöhte Personalausstattung und damit Kostenintensität zum Ausdruck kommen.²¹

c) Zu § 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB-E:

Für die Prüfung der Umsatzschwelle i.H.v. 750 Mio. Euro muss zwingend auf die Umsatzerlöse nach Konsolidierungsmaßnahmen, also bereinigt von konzerninternen Umsätzen, abgestellt werden (§§ 342c Abs. 1, 342d Abs. 1, 342f Abs. 1 Nr. 1 HGB-E).

Für den Ausweis im pCbCR sollen dagegen die **Erträge** im Berichtszeitraum, **einschließlich** der Erträge aus **Geschäften mit nahestehenden Personen** verwendet werden, d.h. es erfolgt

¹⁶ Siehe die Übersicht der wichtigsten Geschäftstätigkeiten in Tabelle 2 der Anlage zum BMF-Schreiben v. 11.07.2017, IV B 5 - S 1300/16/10010 :002.

¹⁷ Siehe zur Angabe der Geschäftstätigkeiten u.a. auch Grotherr, FR 2023, S. 198 f. Es ist zudem anzumerken, dass im RefE lediglich die Beschreibung der „Geschäftstätigkeit“ genannt wurde, während im RegE eine Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeiten verlangt wird, nunmehr Plural.

¹⁸ Vgl. Anhang III, Abschnitt III C., Punkt 1.8 der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (RL 2011/16/EU; sog. EU-Amtshilferichtlinie) v. 15.02.2011 (ABl EU 20 11 Nr. L 64 S. 1).

¹⁹ Vgl. Kirsch, WPg 2023, S. 231.

²⁰ Vgl. BT-Drs. 20/5653, S. 61.

²¹ Kritisch zur Referenzgröße der Mitarbeiter als Substanzindikator u.a. Weinert/Schwarz/Stein, DB 2017, S. 737 ff.

keine Konsolidierung von nahestehenden Unternehmen (§ 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB-E). Entgegen der Darstellung im steuerlichen CbCR gem. § 138a Abs. 2 Nr. 1 lit. a, b und c AO **entfällt** somit eine **getrennte Darstellung** von Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen aus Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen und fremden Dritten. Überdies fallen in diesem Zusammenhang die unterschiedlichen Bezeichnungen und **Formulierungsunterschiede** im Vergleich zum steuerlichen CbCR auf (“Erträge” vs. “Umsatzerlöse und sonstige Erträge”), was nicht zur Rechtssicherheit für die Unternehmen beiträgt. Die **Aussagekraft** der Umsatzkennzahl könnte bei **hohen Innenumsätzen** durch Intercompany-Transaktionen innerhalb einer Steuerjurisdiktion **eingeschränkt** sein.²² Laut Gesetzesbegründung ist ein freiwilliger separater Ausweis möglich. Zur Vereinheitlichung und Standardisierung tragen freiwillige Zusatzangaben jedoch nicht bei.

Eine weitere Differenz zwischen dem steuerlichen Bericht nach § 138a AO und dem pCbCR besteht, sofern der Jahresabschluss **Erträge aus Zeitwertbewertung** enthält: Gem. § 342h Abs. 3 Nr. 2 lit. b HGB-E sind diese Erträge für den öffentlichen Ertragsteuerinformationsbericht **herauszurechnen**. Bei dem steuerlichen CbCR hingegen gibt es keine vergleichbare Vorschrift, sodass die Erträge aus Zeitwertbewertung weiterhin enthalten sind.²³ Bei der Ermittlung der Erträge im pCbCR und dem steuerlichen Bericht nach § 138a AO ist lediglich einheitlich, dass **Dividenden**, die von **verbundenen Unternehmen** erhalten wurden, **ausgenommen** werden (§ 342h Abs. 3 Nr. 2 lit. b HGB-E und Abschn. C. Nr. 1.2 des Anhang III der EU-Amtshilferichtlinie). Dies macht Sinn, da es andernfalls zu einer doppelten Berücksichtigung käme: Einerseits bei der Erwirtschaftung der Erträge beim Beteiligungsunternehmen und andererseits (später) beim die Dividende empfangenden verbundenen Unternehmen.²⁴

d) Zu § 342h Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 3 Nr. 3 HGB-E:

Gem. § 342h Abs. 3 Nr. 3 HGB-E sind Gewinne oder Verluste vor Ertragsteuern im Berichtszeitraum (§ 342h Abs. 2 Nr. 4 HGB-E) auf Basis der Rechnungslegungsgrundsätze zu bestimmen, auf deren Grundlage der Jahresabschluss aufgestellt wird. Für alle in einem Steuerhoheitsgebiet ansässigen Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften sind diese **Gewinne oder Verluste** zusammenzurechnen und **aggregiert** auszuweisen (§ 342i Abs. 1 HGB-E). Stehen die Unternehmen in diesem Steuerhoheitsgebiet in Vertragsbeziehungen, werden die **Zwischenergebnisse nicht eliminiert**.²⁵ Während bei dem Ausweis der nach Ländern aufgeschlüsselten reinen Erträge nach

²² So auch HDE in der Stellungnahme zum RefE, 31.10.2022, S. 2.

²³ Vgl. OECD, Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, 2022, S. 9.

²⁴ Ausführlich zum Begriffsverständnis hinsichtlich der Angabe der Erträge bei Kirsch, WPg 2023, S. 231.

²⁵ Vgl. Kirsch, WPg 2023, S. 231.

§ 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB-E eine Bereinigung um Dividenden von verbundenen Unternehmen erfolgt (§ 342h Abs. 3 Nr. 2 lit. b HGB-E), ist eine solche Bereinigung bei dem Ausweis der Gewinne je Steuerhoheitsgebiet im pCbCR nicht vorgesehen. Vergleicht man dies mit dem „Jahresergebnis vor Ertragsteuern“ nach § 138a Abs. 2 Nr. 1 lit. f AO fällt auf, dass Dividenden verbundener Unternehmen hier nicht mit einzubeziehen sind.²⁶ Bei Ausübung des Wahlrechts gem. § 342h Abs. 4 HGB-E könnte es somit zu einem **unterschiedlichen Gewinnausweis** kommen.

e) Zu § 342h Abs. 2 Nr. 5 und Nr. 6 HGB-E:

Hinsichtlich der Steuerkennzahlen sieht der RegE den länderbezogenen Ausweis einer **ergebniswirksamen** und einer **zahlungswirksamen Steuerposition** vor. Gem. § 342h Abs. 2 Nr. 5 HGB-E soll „die für den Berichtszeitraum zu zahlende Ertragsteuer“ und gem. § 342h Abs. 2 Nr. 6 HGB-E „die im Berichtszeitraum gezahlte Ertragsteuer auf Kassenbasis“ im pCbCR angegeben werden. In § 342h Abs. 3 Nr. 4 und Nr. 5 HGB-E werden die Positionen präzisiert. Hierunter würden aus nationaler Perspektive die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer fallen.²⁷ **Fraglich** ist, wie zukünftig eine im Rahmen der **globalen Mindestbesteuerung** zu entrichtende Steuer zu berücksichtigen ist.²⁸ Der Gesetzeswortlaut bezieht sich explizit nur auf Steueraufwand bzw. Steuerzahlungen. Es ist allerdings davon auszugehen, dass (zu erstattende bzw. erstattete) **Steuer Guthaben** ebenfalls in den Positionen zu berücksichtigen sind. Die Gesetzesbegründung dient insoweit nicht zur Aufklärung. Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit ist eine **Präzisierung der Formulierung** hinsichtlich der Berücksichtigung eines Steuerertrags erforderlich.²⁹

Mit der Veröffentlichung des pCbCR wird regelmäßig z.B. ein Vergleich der Berichte innerhalb einer Peer Group einhergehen. Bei der Interpretation der Steuerbelastungen i.S.d. § 342h Abs. 2 Nr. 5 und Nr. 6 HGB-E müssen jedoch diverse Faktoren beachtet werden. So etwa die unterschiedlichen Besteuerungsprinzipien zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Aufgrund des Transparenzprinzips erfolgt die Ertragsbesteuerung bei (deutschen) **Personengesellschaften** primär auf Ebene der Gesellschafter; auf Ebene der Gesellschaft wird dagegen regelmäßig **nur** die **Gewerbesteuer** erhoben. Da die Gesellschafter ggf. nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden, führt dies dazu, dass die entsprechenden Steuerbelastungen auf Gesellschafterebene nicht in den pCbCR einfließen.³⁰

Die **Vergleichbarkeit zwischen den Rechtsformen** ist daher erheblich eingeschränkt und

²⁶ Vgl. OECD, Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, 2022, S. 12.

²⁷ Vgl. BT-Drs. 20/5653, S. 60.

²⁸ Siehe hierzu die EY-Stellungnahme zum RefE v. 28.10.2022, S. 4.

²⁹ Vgl. Grotherr, FR 2023, S. 199 sowie die Stellungnahme des IDW zum RefE v. 28.10.2022, S. 8.

³⁰ Vgl. Cordes/Leonhardt, FR 2023, S. 45. Zur Behandlung von Personengesellschaften im Zusammenhang mit dem steuerlichen CbCR siehe Ditz/Bärsch/Engelen, IStR 2016, S. 844.

die Interpretationsmöglichkeiten der Angaben begrenzt.³¹ Die berichtspflichtigen Unternehmen müssten derartige steuerliche Besonderheiten entsprechend erläutern, um Interpretationsfehlern vorzubeugen.

Weiterhin wurde im Vergleich zum RefE eine Anpassung in § 342h Abs. 3 Nr. 4 HGB-E vorgenommen: Demnach sollen die zu zahlenden Ertragsteuern neben den latenten Steuern auch von **Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten** bereinigt werden. Hierdurch entsteht eine **Abweichung zum steuerlichen CbCR**, in welchem für die Position des Steueraufwands ausdrücklich gezahlte und zurückgestellte Ertragsteuern (§ 138a Abs. 2 Nr. 1 lit. e AO) ausgewiesen werden müssen. Folglich ist bei einer Ausübung des **Wahlrechts gem. § 342h Abs. 4 HGB-E** darauf zu achten, dass für das pCbCR ein Verweis auf die entsprechenden **Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie** erfolgt.³² Der deutsche Gesetzeswortlaut gem. § 138a Abs. 2 Nr. 1 lit. e AO (*„gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern“*) weicht indes von der Definition in der EU-Amtshilferichtlinie ab (*„noch zu zahlende Ertragsteuer“*).³³ Es ist daher fraglich, ob bei einer Ausübung des Wahlrechts eben doch nicht das steuerliche CbCR gem. § 138a AO verwendet werden kann bzw. ggf. eine Bereinigung der Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten erforderlich wäre.³⁴ In jedem Fall ist eine **Klarstellung** des Gesetzgebers erforderlich, um Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der Berücksichtigung von Steuerrückstellungen und bei Ausübung des Wahlrechts zur Berichterstattung nach steuerlichen Vorgaben zu vermeiden. Darüber hinaus verdeutlicht dieses Beispiel den **dringenden Harmonisierungsbedarf**, um die Rechtsanwendung zu vereinfachen.

f) Zu § 342h Abs. 4 HGB-E:

Berichtspflichtigen Unternehmen soll nach § 342h Abs. 4 HGB-E eine Wahlmöglichkeit eingeräumt werden, die Pflichtangaben insgesamt („ganz oder gar nicht“³⁵) anstelle der Angaben nach Maßgabe des § 342h Abs. 3 HGB-E im Grunde gemäß den Vorgaben des

³¹ Zu weiteren Risiken insbesondere für deutsche Familienunternehmen siehe Cordes/Leonhardt, FR 2023, S. 45 ff. und die Stellungnahme des VMEBF zum RefE v. 31.10.2022, S. 2 f. Zu den Besonderheiten von Personengesellschaften im Zusammenhang mit den Angaben im CbCR siehe Lüdicke/Salewski, ISR 2017, S. 106 ff.

³² § 342h Abs. 4 HGB-E im Wortlaut: „Die Angaben nach Absatz 2 können insgesamt auch gemäß den Vorgaben in Anhang III Abschnitt III Teil B und C der Richtlinie 2011/16/EU (...) gemacht werden.“

³³ Siehe Anhang III Abschnitt III Teil C Abschnitt 1.5 der EU-Amtshilferichtlinie.

³⁴ Vgl. Grotherr, FR 2023, S. 200. Kirsch (WPg 2023, S. 232) geht etwa davon aus, dass die Position gem. § 342h Abs. 2 Nr. 5 HGB-E grundsätzlich mit der Position im steuerlichen CbCR gem. § 138a Abs. 2 Nr. 1 lit. e AO übereinstimmt. Das IDW nimmt dagegen an, dass der Aufwand aus der Bildung sämtlicher Steuerrückstellungen unberücksichtigt bleiben soll. Vgl. IDW, Stellungnahme zum RegE v. 08.02.2023, S. 3 ff.

³⁵ BT-Drs. 20/5653, S. 61.

steuerlichen CbCR nach § 138a AO zu machen.³⁶ Vernachlässigt wird hierbei, dass das steuerliche CbCR sich grundsätzlich ausschließlich an die Finanzverwaltung als Adressat richtet und anderen Zwecken dient, als die Förderung einer öffentlichen Debatte.³⁷ Zudem gibt § 342h Abs. 2 HGB-E weiter vor, welche Angaben im pCbCR enthalten sein müssen. Das **Wahlrecht** bezieht sich also nur auf die **Vorgaben zur Ermittlung** der notwendigen Angaben.³⁸

Allerdings ist regelmäßig – auch wenn diese Option auf die Begrenzung des Erfüllungsaufwands auf ein verhältnismäßiges Maß abzielt³⁹ – keine 1:1-Übernahme des steuerlichen CbCR möglich. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen der persönliche Anwendungsbereich der Regelungen abweicht. Vom steuerlichen CbCR sind nach § 138a Abs. 1 AO nur multinationale Großkonzerne betroffen; unverbundene grenzüberschreitend tätige Unternehmen sind nicht zu einem steuerlichen Reporting verpflichtet. Ferner wird die Pflicht zur Aufstellung eines pCbCR ausgelöst, wenn in **zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren** der Schwellenwert von 750 Mio. € Umsatzerlösen überschritten wird (siehe u.a. §§ 342b Abs. 1, 342c Abs. 1 HGB-E). Das steuerliche CbCR wird dagegen bereits ausgelöst, wenn die Konzernumsatzerlöse im **vorangegangenen Wirtschaftsjahr** diese Schwelle überschritten haben (§ 138a Abs. 1 Nr. 2 AO). Die Betrachtung eines ein- oder zweijährigen Zeitraums gilt vice versa auch für das Entfallen der Aufstellungspflicht (§§ 342b Abs. 3, 342c Abs. 3 HGB-E) und führt folglich zu möglichen Abweichungen des Anwenderkreises der Regelungen. Zwar gilt das Wahlrecht m.E. auch für Unternehmen, die keiner Berichterstattungspflicht nach § 138a AO unterliegen, da nur auf die Vorgaben verwiesen wird, nicht auf einen bereits bestehenden Bericht.⁴⁰ Dennoch läuft das Wahlrecht für diese Unternehmen ins Leere, da ein gänzlich neuer, eigenständiger Ertragsteuerinformationsbericht zu erstellen ist.

Zudem kann der **Kreis** der in den Bericht **einzubehinenden Unternehmenseinheiten** in den beiden Rechtsnormen voneinander abweichen: Während im pCbCR neben dem Mutterunternehmen nur die in den Konzernabschluss *einbezogenen* Tochterunternehmen⁴¹ erfasst werden (§ 342g HGB-E), sind in den länderbezogenen Bericht nach § 138a AO auch Unternehmen einzubeziehen, die aufgrund ihrer Größe oder aus Wesentlichkeitsgründen

³⁶ Vgl. BT-Drs. 20/5653, S. 60 f. An dieser Stelle ist hervorzuheben, dass explizit nicht auf das nationale Verfahrensrecht verwiesen wird, sondern auf die sog. EU-Amtshilferichtlinie. Wie oben dargestellt, ist dies aufgrund der Unterschiede zu § 138a AO mit Rechtsunsicherheiten für die berichtspflichtigen Unternehmen verbunden.

³⁷ Siehe OECD, Leitlinie zur sachgemäßen Verwendung von in länderbezogenen Berichten enthaltenen Informationen, September 2017, S. 7 ff, sowie Kirsch, WPg 2023, S. 227.

³⁸ Vgl. BT-Drs. 20/5653, S. 61.

³⁹ Ebenda.

⁴⁰ Offen sieht dies Kirsch, WPg 2023, S. 231.

⁴¹ Damit fließen unwesentliche Konzerngesellschaften (§ 296 Abs. 2 HGB), nicht quotenkonsolidierte Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen nicht mit ein.

nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden.⁴² Der Kreis der einbezogenen Unternehmen ist daher im verfahrensrechtlichen Regelungswerk größer. Die Unternehmens- und Steuerdaten dieser Unternehmen müssten dann entweder aus dem steuerlichen CbCR gelöscht werden oder als freiwillig geführte Angaben enthalten bleiben.⁴³ Es kann m.E. nicht verwehrt werden, diese zusätzlichen Daten aufzuführen, da dies im Widerspruch zur Gesetzesbegründung mit einer Übernahme „ganz oder gar nicht“ stehen würde. Erfolgt jedoch keine Eliminierung dieser Daten, werden ggf. unternehmenssensible Informationen über die Berichtspflicht hinaus veröffentlicht, so dass eine Abwägung zwischen Aufwand und potenziellem Schaden erforderlich ist.⁴⁴

g) Zu § 342k HGB-E:

Das Schutzbedürfnis von Unternehmensinformationen im Zusammenhang mit einem pCbCR ist von besonderer Relevanz.⁴⁵ Grundsätzlich ist am § 342k HGB-E, also dem **Wahlrecht zum Weglassen (einzelner oder mehrerer) nachteiliger Angaben**, daher der gesetzgeberische Wille zum Schutz von Geschäfts- bzw. Betriebsgeheimnissen der Unternehmen **positiv** hervorzuheben. Von der Aufschlüsselung nach Ländern könnten etwa **Rückschlüsse auf Produktions- und Vertriebsstrukturen** oder **Unternehmensstrategien** gezogen werden. Zudem können die detaillierten Angaben zu Umsatz- und Gewinngrößen den Preisdruck von Kunden und Lieferanten erhöhen.

Dennoch ist die Regelung des § 342k HGB-E mit **erheblichen Rechtsunsicherheiten** verbunden, da entscheidende Rechtsbegriffe unbestimmt sind und der Anwendungsbereich unklar bleibt. Laut Gesetzesbegründung berechtigt ausdrücklich nicht jeder Nachteil zum Weglassen von Angaben.⁴⁶ Fraglich ist deshalb, in welchen Fällen von einem erheblichen Nachteil für das betroffene Unternehmen auszugehen ist. Erwägungsgrund 18 der EU-Richtlinie 2021/2101 nennt insoweit die „ernsthafte Beeinträchtigung der Marktstellung eines Unternehmens“ als Voraussetzung für das Vorliegen eines erheblichen Nachteils. Die Voraussetzungen zur Ausübung des Wahlrechts erscheinen aus Unternehmensperspektive

⁴² Mit dem JStG 2020 wurde in § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO der Passus „ausgehend vom Konzernabschluss“ zur Klarstellung gestrichen, da sämtliche Geschäftseinheiten erfasst werden sollen.

⁴³ Vgl. Grotherr, FR 2023, S. 197.

⁴⁴ Eine Abwägung der Vor- und Nachteile des Wahlrechts gem. § 342h Abs. 4 HGB-E findet sich bei Kirsch, WPg 2023, S. 234 f.

⁴⁵ Siehe u.a. ein Urteil des französischen Verfassungsgerichts (Conseil constitutionnel v. 08.12.2016, 2016-741, Rz. 100-104). Ausführlich hierzu Wöhler, SWI 2017, S. 25 ff. und zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung auf nationaler Ebene Wissenschaftlicher Dienst des Bundestages, 2021, WD 4 - 3000 - 060/21. Mögliche unions- und verfassungsrechtliche Angriffspunkte aufgrund des Eingreifens in die Schutzbereiche der Unternehmen finden sich zudem zusammengefasst bei Cordes/Leonhardt, FR 2023, S. 48. Aufgrund der EU-rechtlichen Verankerung im Rechnungswesen war darüber hinaus bei dem Beschluss der Richtlinie nur eine qualifizierte Mehrheit der Mitgliedstaaten notwendig, bei einer Einordnung als ertragsteuerliche Richtlinie wäre Einstimmigkeit der Mitgliedstaaten erforderlich gewesen. Hierzu kritisch Schön, ZHR 2021, S. 781-791.

⁴⁶ Vgl. BT-Drs. 20/5653, S. 62.

daher sehr streng. Die Anwendungsfälle könnten begrenzt und die Schutzwirkung für die Unternehmen entsprechend gering sein.⁴⁷

Laut Gesetzesbegründung ist zudem erforderlich, dass ein Nachteil mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintritt. Die Beweislast liegt bei den Unternehmen, da diese gem. § 342k Abs. 2 S. 1 HGB-E die Ausübung des Wahlrechts und somit den erheblichen Nachteil gebührend begründen müssen.⁴⁸ Der Gesetzgeber lässt indes offen, **wie** dies **begründet** und **nachgewiesen** werden kann. Zudem müssen die tatbestandlichen Voraussetzungen für jede Angabe gem. § 342h Abs. 1 und Abs. 2 HGB-E gesondert geprüft werden, da diese nicht insgesamt weggelassen werden dürfen. Die Rechtsunsicherheit i.V.m. § 342k HGB-E ist folglich hoch. Die Gesetzesbegründung liefert in diesem Zusammenhang kaum aufschlussreiche Informationen und auch keine konkreten Anwendungsbeispiele.

Ferner muss hinterfragt werden, ob die Ausübung des Wahlrechts und eine entsprechende Begründung im pCbCR nicht a fortiori die **Aufmerksamkeit von Wettbewerbern** erhöht und Unternehmen sich bei Inanspruchnahme des Wahlrechts nicht einem erhöhten Reputationsrisiko als „Transparenzverweigerer“⁴⁹ ausgesetzt sehen müssen. Grundsätzlich ist zudem nur ein zeitlich begrenztes Weglassen möglich. Nicht aufgenommene Angaben müssen spätestens im 5. Geschäftsjahr nach dem ursprünglichen Berichtszeitraum in den pCbCR aufgenommen werden (§ 342k Abs. 2 Satz 2 HGB-E). Folglich ist die Befreiung keine Pauschalausnahme für fünf Jahre, sondern muss jährlich erneut überprüft werden. Die **Vorgehensweise bei Offenlegung der weggelassenen Angaben** bleibt ebenfalls unklar.⁵⁰ Im Zusammenhang mit Steuerhoheitsgebieten i.S.v. § 342i Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 HGB-E (sog. „EU-Black List“ bzw. „EU-Grey List“) ist das Weglassen von nachteiligen Angaben nicht möglich (§ 342k Abs. 1 Satz 2 HGB-E).

3. Offenlegung bzw. Veröffentlichung sowie Bußgeldvorschriften

a) Zu § 342m Abs. 1-3 HGB-E und § 342n Abs. 1-3 HGB-E:

Der RegE fordert eine Offenlegung und Veröffentlichung in **deutscher Sprache**. Dies betrifft die Offenlegung im Unternehmensregister (§ 342m Abs. 1-3 HGB-E) sowie die Veröffentlichung auf der Internetseite der Gesellschaft (§ 342n Abs. 1-3 HGB-E). Da die Regelungen vorwiegend international tätige Unternehmen betreffen, wird die Kommunikation und der Austausch im Rahmen der Unternehmensprozesse zur Datenbeschaffung regelmäßig englischsprachig durchgeführt werden. Zur **Vereinfachung**

⁴⁷ Vgl. Grotherr, FR 2023, S. 201 f. sowie VMEBF-Stellungnahme zum RefE v. 31.10.2022, S. 2.

⁴⁸ Vgl. BT-Drs. 20/5653, S. 63.

⁴⁹ Grotherr, FR 2023, S. 201.

⁵⁰ Zu einem möglichen Vorgehen bei einer Nachholung der Veröffentlichung siehe Cordes/Leonhardt, FR 2023, S. 46 f.

der Umsetzung wäre die Alternative eines **englischsprachigen pCbCR** zu befürworten. Auch hinsichtlich der Standardisierung der Prozesse i.V.m. dem steuerlichen CbCR wäre eine solche Alternative zu begrüßen, da der länderbezogene Bericht hier vollständig in englischer Sprache an das BZSt übermittelt werden kann und die Angaben in Tabelle 3 sogar verpflichtend in englischer Sprache zu übermitteln sind.⁵¹ Englischsprachige Offenlegungen werden bereits in anderen Vorschriften des HGB anerkannt (z.B. im Zusammenhang mit der Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung gem. § 289b Abs. 2 Satz 3 HGB), weshalb nicht davon auszugehen ist, dass ein englischsprachiger pCbCR dem Gesetzeszweck zuwiderlaufen würde.⁵² Darüber hinaus dürften insbesondere die Berichtspflichtigen i.S.d. § 342 Abs. 1 Nr. 3 HGB-E (Tochterunternehmen im Inland mit oberstem Mutterunternehmen im Drittstaat), § 342 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 1 HGB-E (unverbundene Kapitalgesellschaften im Drittstaat mit inländischer Zweigniederlassung) sowie § 342 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2 HGB-E (verbundene Kapitalgesellschaften im Drittstaat mit oberstem Mutterunternehmen im Drittstaat und inländischer Zweigniederlassung) von einer englischsprachigen Wahlmöglichkeit profitieren und den **Erfüllungsaufwand** für diese **reduzieren**.

b) Freiwillige Zusatzangaben

Zur **Risikominimierung** im Hinblick auf mögliche **Reputationsverluste** durch Fehlinterpretationen der veröffentlichten Angaben (z.B. im Rahmen der Medienberichterstattung)⁵³ könnten die berichtspflichtigen Unternehmen zu freiwilligen Zusatzangaben tendieren. Aus Unternehmensperspektive ist die Möglichkeit für zusätzliche Erläuterungen daher grundsätzlich zu befürworten, um ggf. **verzerrte Darstellungen** in den unternehmerischen Kontext **einzuordnen**. Unklar ist, ob diese grundsätzlich zulässig sind bzw. in welchem Umfang. Enthält der Bericht „überbordende“ Zusatzangaben, wird das Ziel des Gesetzes dahingehend eingeschränkt, dass die **Vergleichbarkeit** der Berichte nicht mehr gegeben sein könnte. Explizit genannt werden freiwillige Angaben in der Gesetzesbegründung an drei Stellen:

(1) Es wird zwar lediglich ein aggregierter Ausweis von Erträgen gefordert, daneben sei aber ein „freiwilliger separater Ausweis möglich“.⁵⁴

(2) Zudem können „freiwillig zusätzliche qualitative Angaben aufgenommen werden, um etwaige wesentliche Unterschiede zwischen dem Betrag der im Berichtszeitraum gezahlten Ertragsteuer und dem Betrag der für den Berichtszeitraum zu zahlenden (geschuldeten) Ertragsteuer zu erläutern und möglichen Fehlinterpretationen vorzubeugen (Artikel 48c

⁵¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 11.07.2017, IV B 5 - S 1300/16/10010 :002, S. 2.

⁵² So auch Grotherr, FR 2023, S. 200.

⁵³ Vgl. Cordes/Leonhardt, FR 2023, S. 41 ff., m.w.N.

⁵⁴ BT-Drs. 20/5653, S. 59.

Absatz 7 der Bilanzrichtlinie).⁵⁵ Dies wirft die Frage auf, ob die konkrete Bezeichnung „qualitative Angaben“ weitere quantitative Anmerkungen ausschließt.⁵⁶

(3) Für Staaten über die nicht länderbezogen, sondern aggregiert berichtet werden, soll es nicht ausgeschlossen sein, dass freiwillig eine weitergehende Aufschlüsselung erfolgt.⁵⁷

Gleichwohl sind (weitere) nicht genannte Erläuterungen – insbesondere für die „breite Leserschaft“ – an einigen Stellen erforderlich. So etwa im Zusammenhang mit den Angaben zu Steuerzahlungen/-aufwand bei Personengesellschaften (siehe oben).⁵⁸ Sollten also darüber hinausgehende freiwillige Angaben nicht möglich sein, wären die Unternehmen – vergleichbar der Pflichtangaben im Jahresabschluss und den freiwilligen Angaben im Geschäftsbericht – ggf. gezwungen einen eigenständigen Erläuterungsbericht zum öffentlichen Ertragsteuerinformationsbericht zu erstellen.

Verbunden mit der **Kommunikation gegenüber den Adressaten** des pCbCR ist auch das Erfordernis von zusätzlichen Personalressourcen zu berücksichtigen. Unternehmensabteilungen wie Investor und Public Relation Management müssen zukünftig entsprechendes Knowhow aufbauen, um auf Rückfragen oder öffentliche Kritik nach Veröffentlichung eines pCbCR fachkundig reagieren zu können. Bereits im Vorfeld sollten Unternehmen zudem Kommunikationsstrategien zur Darstellung der Angaben entwickeln.⁵⁹

c) **Zu § 342o HGB-E:**

Trotz der Tatsache, dass die Bußgeldvorschriften bereits im RefE als zu hoch kritisiert wurden,⁶⁰ sieht der RegE eine Erhöhung des möglichen Bußgelds auf bis zu **200.000 Euro** vor (§ 342o Abs. 2 HGB-E; nach Auffassung des Gesetzgebers zusätzlich zu einer möglichen Verbandsgeldbuße gem. § 30 OWiG). Das Bußgeld soll für Ordnungswidrigkeiten i.S.v. § 342o Abs. 1 HGB-E, also Verstöße bei der Erstellung des pCbCR (nicht richtig oder nicht vollständig; Nr. 1) sowie Verstöße bei der Veröffentlichung (nicht richtig, nicht rechtzeitig, nicht mind. 5 Jahre; Nr. 2), festgesetzt werden können. Der Gesetzgeber möchte hierdurch abschreckende Wirkung erzielen, um bei Verstößen von „Unternehmen mit sehr hohen Umsatzerlösen“⁶¹ entgegenwirken zu können. Für die berichtspflichtigen Unternehmen erhöht sich das Risiko bei unrichtigen Angaben. Angesichts der erheblichen Rechtsunsicherheiten bei der Erstellung des pCbCR ist das Vorgehen des Gesetzgebers

⁵⁵ BT-Drs. 20/5653, S. 60.

⁵⁶ Vgl. auch Grotherr, FR 2023, S. 202.

⁵⁷ Vgl. BT-Drs. 20/5653, S. 61.

⁵⁸ Die OECD empfiehlt bspw. im Zusammenhang mit Personengesellschaften Erläuterungen. Vgl. OECD, Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting, 2022, S. 16.

⁵⁹ So auch Rautenberg/Reins, IWB 2023, S. 973 und Grotherr, FR 2023, S. 206.

⁶⁰ Vgl. u.a. die Stellungnahme von EY v. 28.10.2022, S. 5 f.

⁶¹ BT-Drs. 20/5653, S. 66.

kritisch zu bewerten. Darüber hinaus bestehen **unbestimmte Rechtsbegriffe** im Zusammenhang mit der Feststellung einer Ordnungswidrigkeit. So bleibt unklar, wann eine nicht richtige Angabe vorliegt. Der RegE bezieht sich etwa in der Gesetzesbegründung auf vorsätzliche Verstöße.⁶² Ein weiterer Kritikpunkt ist, dass deutlich höhere Geldbußen festgesetzt werden können als bei einer Sanktionierung im Zusammenhang mit der Erstellung und Übermittlung des steuerlichen CbCR (Geldbuße von bis zu 10.000 Euro gem. § 138a i.V.m. § 379 Abs. 2 Nr. 1 lit. c, Abs. 5 AO).⁶³ Zu begrüßen wäre daher eine Übergangszeit ohne Festsetzung von Bußgeld, um den Unternehmen Zeit zur Anpassung zu geben und gleichzeitig das Risiko aufgrund von Verstößen zu verringern.⁶⁴

IV. Zusammenfassung

Bei der – unionsrechtlich nun erforderlichen – Umsetzung des Gesetzes sollte die Belastung der betroffenen Unternehmen so gering wie möglich gehalten werden. Der Gesetzgeber sollte den zur Verfügung stehenden **Gestaltungsspielraum nutzen**, um die begrenzte Aussagekraft der Angaben im pCbCR zu erhöhen und die aktuell noch bestehenden **Rechtsunsicherheiten** durch **deutlichere Begrifflichkeiten** im Gesetzestext **verringern**. Die verschiedenen **Transparenzpflichten** sollten besser **aufeinander abgestimmt** bzw. sollte evaluiert werden, welche Informationen der Finanzverwaltung bereits vorliegen oder offengelegt wurden. Eine **Vereinheitlichung der Offenlegungs- und Meldeverfahren** würde die Umsetzung für die betroffenen Unternehmen erheblich erleichtern.⁶⁵

Gez.

Prof. Dr. Carmen Bachmann

⁶² Vgl. BT-Drs. 20/5653, S. 66.

⁶³ Vgl. Grotherr, FR 2023, S. 194, 207 m.w.N.

⁶⁴ Ausführlich zu den Sanktions- und Bußgeldvorschriften in der Stellungnahme von EY zum RefE v. 28.10.2022, S. 5 f.

⁶⁵ Vgl. Bachmann/Freytag/Seifert, IStR 2023, S. 191 ff. Die Sachverständige dankt Herrn *Christopher Seifert*, M.Sc., wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Leipzig für die Unterstützung bei Erstellung der Stellungnahme.