

Deutscher Bundestag

Wortprotokoll

der 50. – öffentlichen – Sitzung

Rechtsausschuss

Berlin, den 17. April 2023, 14:00 Uhr Berlin, Paul-Löbe-Haus, Saal E.200

Vorsitz: Stellvertretender Vorsitzender

Dr. Thorsten Lieb, MdB

Tagesordnung - Öffentliche Anhörung

Einziger Tagesordnungspunkt

Seite 7

Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

BT-Drucksache 20/5653

Federführend:

Rechtsausschuss

Mitberatend:

Finanzausschuss

Wirtschaftsausschuss

Ausschuss für die Angelegenheiten der Europäischen Union

Gutachtlich

Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung

Berichterstatter/in:

Abg. Esra Limbacher [SPD]

Abg. Stephan Mayer (Altötting) [CDU/CSU]

Abg. Dr. Till Steffen [BÜNDNÏS 90/DIE GRÜNEN]

Abg. Philipp Hartewig [FDP]

Abg. Fabian Jacobi [AfD]

Abg. Susanne Hennig-Wellsow [DIE LINKE.]

20. Wahlperiode Seite 1 von 73



Teilnehmende Abgeordnete Seite 3

Sprechregister Abgeordnete Seite 5

Sprechregister Sachverständige Seite 6

Anlagen:

Stellungnahmen der Sachverständigen Seite 27



Mitglieder des Ausschusses

	Ordentliche Mitglieder	Unter- schrift	Stellvertretende Mitglieder	Unter- schrift
SPD	Dilcher, Esther		Dieren, Jan	Schrift
OI D	Eichwede, Sonja		Döring, Felix	
	1		Echeverria, Axel	
	Fechner, Dr. Johannes		Esken, Saskia	
	Fiedler, Sebastian		-	
	Karaahmetoğlu, Macit		Müller, Bettina	
	Licina-Bode, Luiza		Roloff, Sebastian	
	Limbacher, Esra		Scheer, Dr. Nina	
	Mansoori, Kaweh		Schieder, Marianne	
	Martens, Dr. Zanda		Schisanowski, Timo	
	Plobner, Jan		Wiese, Dirk	
	Wegge, Carmen		N.N.	
CDU/CSU	Heveling, Ansgar		Amthor, Philipp	
	Hierl, Susanne		Gutting, Olav	
	Jung, Ingmar		Hoffmann, Alexander	
	Krings, Dr. Günter	\boxtimes	Hoppenstedt, Dr.	
	Mayer (Altötting), Stephan	\boxtimes	Hendrik	
	Müller, Axel	\boxtimes	Lehrieder, Paul	
	Müller (Braunschweig),	\boxtimes	Lindholz, Andrea	
	Carsten		Luczak, Dr. Jan-Marco	
	Oellers, Wilfried		Santos Wintz, Catarina	
	Plum, Dr. Martin		dos	
	Ullrich, Dr. Volker		Thies, Hans-Jürgen	
	Winkelmeier-Becker,		Warken, Nina	
	Elisabeth		Weiss, Maria-Lena	
BÜNDNIS 90/DIE	Bayram, Canan	\boxtimes	Aeffner, Stephanie	
GRÜNEN	Benner, Lukas		Beck, Katharina	
	Künast, Renate		Kraft, Laura	
	Limburg, Helge		Notz, Dr. Konstantin von	
	Steffen, Dr. Till		Schönberger, Marlene	
	Tesfaiesus, Awet		Steinmüller, Hanna	
FDP	Fricke, Otto		Kubicki, Wolfgang	
	Hartewig, Philipp		Kuhle, Konstantin	
	Helling-Plahr, Katrin		Lindemann, Lars	
	Lieb, Dr. Thorsten	\boxtimes	Schröder, Ria	
	Skudelny, Judith		Thomae, Stephan	



	Ordentliche Mitglieder	Unter- schrift	Stellvertretende Mitglieder	Unter- schrift
AfD	Brandner, Stephan		Beckamp, Roger	
	Jacobi, Fabian	\boxtimes	Haug, Jochen	
	Peterka, Tobias Matthias		Miazga, Corinna	
	Seitz, Thomas		Wirth, Dr. Christian	
DIE LINKE.	Bünger, Clara		Gohlke, Nicole	
	Hennig-Wellsow, Susanne		Mohamed Ali, Amira	

Weitere Mitglieder des Deutschen Bundestages

		Unter- schrift
CDD	M 'D	
SPD	Marvi, Parsa	\boxtimes
BÜNDNIS	Düring, Deborah	\boxtimes
90/DIE	0'	
GRÜNEN		
GROTILIN		



Sprechregister Abgeordnete

	Seite
Deborah Düring (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN)	14, 20, 24
Philipp Hartewig (FDP)	15, 20
Stellvertretender Vorsitzender Dr. Thorsten Lieb (FDP)	7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25
Esra Limbacher (SPD)	13
Stephan Mayer (Altötting) (CDU/CSU)	14, 20
Carsten Müller (Braunschweig) (CDU/CSU)	15

Sprechregister Sachverständige

	Seite
Prof. Dr. Carmen Bachmann Universität Leipzig Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Institut für Unternehmensrechnung, Finanzierung und Besteuerung	7, 18, 21
Ralph Brügelmann Handelsverband Deutschland – HDE – e. V., Berlin Abteilungsleiter Steuern & Finanzen	9, 18, 21
Prof. Dr. Marc Desens Universität Leipzig Lehrstuhl für öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und öffentliches Wirtschaftsrecht	9, 17
Prof. Dr. Christoph Spengel Universität Mannheim Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II Fakultät für Betriebswirtschaftslehre	10, 16, 22, 24
Christoph Trautvetter Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e. V., Berlin	11, 16, 22, 24
Dr. Monika Wünnemann Bundesverband der Deutschen Industrie e. V., Berlin Abteilungsleiterin Steuern und Finanzpolitik	12, 15, 23



Der stellvertretende Vorsitzende Dr. Thorsten Lieb: Dann beginnen wir. Einen schönen guten Tag wünsche ich allen hier im Saal und auch draußen am Bildschirm. Wir sind heute für die öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie EU 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, hier. Ich begrüße die Kolleginnen und Kollegen Abgeordneten hier im Saal ganz herzlich, die Sachverständigen im Saal und in einem Fall auch in Webex und natürlich auch die Vertreterinnen und Vertreter des Ministeriums, Herzlich Willkommen auch an die Zuschauerinnen und Zuschauer auf der Tribüne zu dieser öffentlichen Anhörung, über deren Gegenstand ich gerade schon berichtet habe. Unter anderem sollen nach dem Gesetzentwurf im Handelsgesetzbuch Pflichten zur Erstellung und Offenlegung von Ertragsteuerinformationsberichten, Vorgaben zu Inhalt und Form der Berichte sowie zu entsprechenden Sanktionen bei Verstößen vorgesehen werden. Zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung liegt ein Änderungsantrag der Koalitionsfraktionen vor. Durch diesen sollen unter anderem redaktionelle Änderungen, redaktionelle Korrekturen der Wirtschaftsprüferordnung und auch eine Anpassung des Pflichtversicherungsgesetzes vorgenommen werden. All dies ist gemeinsam Gegenstand der heutigen Sachverständigenanhörung. Vorweg von meiner Seite einige Hinweise zum Ablauf der Sitzung, meistens ist das ja hinreichend bekannt. Zunächst erhalten Sie, die Sachverständigen hier im Saal und am Bildschirm, Gelegenheit zu einer kurzen Eingangsstellungnahme. Da beginnen wir immer alphabetisch, in diesem Fall mit Ihnen, Frau Professorin Dr. Bachmann. Für das Eingangsstatement stehen nach dem im Rechtsausschuss vereinbarten Regelwerk immer vier Minuten zur Verfügung. Die Uhr läuft mit und zwar rückwärts. Wenn das entsprechend rot angezeigt wird, – das ist dann selbsterklärend – sind die vier Minuten abgelaufen. Ich werde auch entsprechend engmaschig darauf hinwirken, dass wir das alle entsprechend einhalten. Für Herrn Professor Spengel gilt genau das Gleiche. Das Mikrofon schalten Sie natürlich ein, wenn Sie dran sind. An die Stellungnahmen schließt sich dann eine erste Fragerunde durch die Abgeordneten hier im Saal an. In jeder Fragerunde können bekanntermaßen höchstens zwei Fragen gestellt werden und zwar entweder zwei Fragen an einen Sachverständigen oder eine Sachverständige oder eine Frage an insgesamt zwei Sachverständige. Und natürlich klar: Bitte deutlich sagen, an wen sich die Frage richtet und das mit den zwei Fragen bitte ernst nehmen. Und dann geht es in die Antwortrunde. Die erste Antwortrunde geht in der umgekehrten Reihenfolge durch den Saal. Dann ist Frau Dr. Wünnemann nämlich als Erste dran. Zeithorizont für die Beantwortung der Fragen ist jeweils zwei Minuten pro Frage, je nach Fragehäufigkeit also entsprechend länger. Auch da läuft die Uhr natürlich mit.

Ich gehe davon aus, dass auf jeden Fall noch Zeit für eine zweite Runde sein wird, da wir aufgrund der Größenordnung von heute sechs Sachverständige mehr Luft haben als sonst, wenn wir mit maximal elf unterwegs sind. Dann geht es in der Antwortrunde genau in umgekehrter Reihenfolge weiter. Die öffentliche Anhörung ist, wie der Name schon sagt, öffentlich, wird auch jetzt direkt live im Parlamentsfernsehen übertragen und anschließend ist die Aufzeichnung natürlich wie üblich abrufbar. Auf der Grundlage der Tonaufzeichnung wird es dann auch ein Wortprotokoll geben. Bild- und Tonaufnahmen während der Anhörung von der Tribüne aus sind untersagt. Ebenfalls nicht gestattet sind Beifallsoder Missfallensbekundungen an irgendeiner Stelle sowie entsprechende Störungen, – auch das nur als rein vorsorglicher Hinweis, ich habe das bis jetzt jedenfalls noch nicht erlebt - diese sind nach Ordnungswidrigkeitenrecht beziehungsweise nach Strafrecht theoretisch sanktionierbar. Es muss auch niemand ausprobieren, ob das wirklich so stattfindet. Danke für die Aufmerksamkeit. Es sind alle im Bilde, wie die nächsten maximal zwei Stunden ablaufen werden. Wenn es keine weiteren Fragen gibt und alle alles verstanden haben, wovon ich ausgehe, steigen wir direkt ein. Das Wort geht zuerst an Frau Professorin Dr. Bachmann für das Eingangsstatement. Bitte sehr, Sie haben das Wort.

SVe **Prof. Dr. Carmen Bachmann**: Sehr geehrter Herr Vorsitzender, sehr geehrte Abgeordnete, sehr geehrte Zuhörer. Vielen Dank für die Möglichkeit



zur Stellungnahme. Der Regierungsentwurf wird in einer Zeit des Umbruchs des internationalen Steuerrechts vorgelegt, der unter anderem auch die Einführung der globalen Mindestbesteuerung ante portas umfasst. Diese und weitere Transparenzregelungen zusammen bilden ein vollständig eigenständiges Regelwerk, das neben bereits bestehende Steuergesetze tritt. Die Umsetzung führt bei Unternehmen zu einem immensen Kraftakt. Erfüllungskosten dürften erheblich höher ausfallen als in der Gesetzesbegründung angegeben. Zur personalintensiven Erstellung des Ertragsteuerinformationsberichts kommen Wettbewerbsnachteile durch die Offenlegung, Reputationsrisiken, Fehlinterpretationen, Personalressourcen für die Entwicklung einer Kommunikationsstrategie mit den Adressaten und Befolgungskosten aufgrund der Prüfung. Wichtig ist daher, dass bei der unionsrechtlich nun erforderlichen Umsetzung des Gesetzes die Belastung der betroffenen Unternehmen so gering wie möglich gehalten wird. Der dem Gesetzgeber noch zur Verfügung stehende Gestaltungsspielraum sollte genutzt werden, um alle Möglichkeiten auszuschöpfen, a) die begrenzte Aussagekraft der Zahlen im Public Country-by-Country-Reporting zu erhöhen und b) die aktuell noch bestehenden Rechtsunsicherheiten durch deutlichere Begrifflichkeiten des Gesetzes zu verringern. Vor diesem Hintergrund einige konstruktive Anmerkungen: Erklärtes Ziel ist die Förderung einer informierten öffentlichen Debatte durch Schaffung von Transparenz. Aber wie gut kann diese Debatte sein, wenn Informationen durch die Adressaten nicht richtig interpretiert werden können, wenn diese Verzerrungen unterliegen? Mehr Informationen bedeuten nicht automatisch mehr Wissen. Berichtspflichtige Unternehmen könnten daher zu freiwilligen Zusatzangaben tendieren. Unklar ist, ob und in welchem Umfang diese erlaubt sind. Explizit genannt werden solche Angaben an drei Stellen in der Gesetzesbegründung: überbordende Zusatzangaben führen zu einer Beeinträchtigung der Vergleichbarkeit, ohne Zulässigkeit werden

Unternehmen eventuell zur Erstellung zusätzlicher kostspieliger Erklärungsberichte veranlasst. Wo sind solche Verzerrungen? Etwa bei hohen Inter-Company-Umsätzen. Hier ist die Aussagekraft beeinträchtigt, da keine Unterscheidung zwischen Umsätzen mit nahestehenden Unternehmen und fremden Dritten erfolgt. Oder bei dem aggregierten Ausweis von Gewinnen und Verlusten: Zwischenergebnisse durch Vertragsbeziehungen zwischen Tochtergesellschaften werden nicht eliminiert. Zu den Rechtsunsicherheiten: Das Wahlrecht zum Weglassen nachteiliger Angaben zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen ist positiv, aber die derzeitige Ausformulierung unscharf. Was ist ein erheblicher Nachteil? Gibt es hier Anwendungsbeispiele? Wie wird gemessen, ob dieser mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintritt und wie wird dieser Nachteil gebührend begründet? Die Begründung könnte a fortiori die Aufmerksamkeit von Wettbewerbern erhöhen. Ein weiterer Punkt: Die Option zum Rückgriff auf den steuerlichen Länderbericht; es ist keine Eins-zu-Eins-Übernahme möglich. Es gibt keine Aufschlüsselung, die alle Unternehmen ohnehin fertig in der Tasche haben. Manche Unternehmen müssen überhaupt kein steuerliches Reporting erstellen, etwa verbundene Unternehmen. Die Begrifflichkeiten und die geforderten Angaben für öffentliches und steuerliches Reporting weichen deutlich voneinander ab; hierzu ausführlicher in der schriftlichen Stellungnahme. Es ist nicht ganz eindeutig, wie genau bei der Ausübung des Wahlrechts verfahren wird. Verwiesen wird auf die EU-Amtshilferichtlinie¹. Diese weist aber Unterschiede zur nationalen Norm des steuerlichen Reportings auf. Zusammengefasst: der Erfüllungsaufwand für die betroffenen Unternehmen ist enorm hoch. Deswegen sollten zumindest Verzerrungen und Rechtsunsicherheiten reduziert werden. Transparenz kann legitimer Zweck der Gesetzgebung sein. Wünschenswert wären aber auch hier mehr Bestrebungen zur Harmonisierung der verschiedenen Offenlegungspflichten.

(ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1; L 31 vom 1.2.2019, S. 108), die zuletzt durch die Richtlinie (EU) 2021/514 (ABl. L 104 vom 25.3.2021, S. 1) geändert worden ist).

¹ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG



Der **stellvertretende Vorsitzende:** Vielen Dank, Frau Professorin Dr. Bachmann. Dann erteile ich jetzt Ihnen, Herr Brügelmann, für Ihr Eingangsstatement das Wort. Bitte sehr.

SV Ralph Brügelmann: Sehr geehrter Herr Vorsitzender, sehr geehrte Abgeordnete, sehr geehrte Zuschauer und Zuhörer, auch von mir herzlichen Dank für die Möglichkeit zur Stellungnahme. Wir müssen sehen: Die Mitgliedstaaten haben einen Kompromiss zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen gefunden. Die Richtlinie ist beschlossen, jetzt muss sie in nationales Recht umgesetzt werden. Alle EU-Mitgliedstaaten müssen sie umsetzen. Also sollte das Ziel eine möglichst einheitliche Umsetzung sein. Transparenz ist dann gut. Die Richtlinie soll Transparenz schaffen und die ist dann gut, wenn sie Objektivität und Vergleichbarkeit ermöglicht. Vor diesem Hintergrund begrüßt der Handelsverband HDE den vorliegenden Gesetzentwurf, denn wir erkennen durchaus, dass eine enge Ausrichtung an den Vorgaben der Richtlinie gegeben ist. Wir begrüßen weiterhin die bereits erfolgten klarstellenden Ergänzungen im Regierungsentwurf gegenüber dem Referentenentwurf. Das heißt nicht, dass wir uns nicht noch weitere Klarstellungen wünschen würden. Darauf möchte ich aber jetzt noch nicht eingehen. Problematisch werden weitere Klarstellungserfordernisse dann, wenn die Richtlinie selbst schwierig anzuwendende Vorgaben macht, die dann natürlich das Gesetz auch übernehmen muss. Das ist aus unserer Sicht bei den Angaben zu den zu berücksichtigenden Erträgen beziehungsweise Umsatzerlösen der Fall. Hier müssen wir sehen wie wir die nötige Transparenz auch mit Informationsklarheit unterfüttern können, damit keine Fehlinterpretationen möglich sind oder diese wenigstens so weit wie möglich reduziert werden. Dann soll die Offenlegung nicht zu Nachteilen führen. Die Richtlinie hat hier einen relativ weit gefassten Rahmen. Das Gesetz greift sie auf. Wir begrüßen, dass das Gesetz sie aufgreift. Wie das

mit Inhalten gefüllt werden kann, wird die Praxis zeigen müssen, fürchten wir, denn die Vielfältigkeit, – schon allein bei uns im Einzelhandel, - was an Nachteilen möglich ist, lässt sich ex ante schwerlich vollumfänglich beantworten. Was für uns aber auch ganz wichtig ist, ist, dass wir die Transparenz mit der Hoffnung auf einen objektiven Umgang mit den gelieferten Daten verknüpfen. Denn wir lesen oft: hohe Umsätze werden mit der Erwartung auf hohe Steuerzahlungen verbunden. Das ist aber nicht zwingend der Fall. Die Ansiedlung von betrieblichen Funktionen kann durchaus in einem anderen Land als Deutschland erfolgen und wenn dann diese betrieblichen Funktionen dort auch versteuert werden, ist das absolut legitim. Steueroder besser gesagt Gewinnverlagerung ist nicht die Ansiedlung in einem anderen Land, sondern die Loslösung der Steuerzahlung von der Gewinngrundlage. Sprich: Gewinngrundlage in einem Land, Steuerzahlung in einem anderen Land. Und gegen diese Art unfairen Steuerwettbewerbs haben wir in der Vergangenheit sehr viele Maßnahmen gehabt. Die 15 OECD BEPS²-Aktionspunkte, die Richtlinien ATAD I und ATAD II³, jetzt aktuell Säule 1 und Säule 2 im Rahmen der OECD-Verhandlungen zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung. Das ist eine ganze Menge. Und die Offenlegungspflichten dieser Richtlinie, dokumentieren im Optimalfall den Erfolg oder im nicht so optimalen Fall eben gegebenenfalls

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Ganz herzlichen Dank, Herr Brügelmann. Als nächster hat das Wort Herr Professor Dr. Desens. Ihr Eingangsstatement, bitte.

Lücken, Vielen Dank,

SV Prof. Dr. Marc Desens: Vielen Dank. Sehr geehrter Herr Vorsitzender, sehr geehrte Abgeordnete, sehr geehrte Zuhörer. Ich werde mein vierminütiges Eingangsstatement in vier Punkte gliedern. Erstens werde ich etwas zur rechtspolitischen Zielsetzung sagen, dann zur

² Domestic tax base erosion and profit shifting.
 ³ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli
 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von
 Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren
 Auswirkungen auf das Funktionieren des
 Binnenmarktes - ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1

(Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie / ATAD), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1 / ATAD II).



Umsetzung, dann zur Unionsrechtswidrigkeit der bereits umzusetzenden Richtlinien und dazu, dass dieses Gesetz verfassungswidrig wäre, wenn wir es ohne Zustimmung des Bundesrates umsetzen würden. Zur rechtspolitischen Zielrichtung: Es geht um Transparenz. Wenn man sich diesen Gesetzentwurf ansieht, fragt man sich, ob man vielleicht auch selbst ein bisschen mehr Transparenz zeigen könnte. Es geht darum, dass Konzerne ihren Beitrag zum Gemeinwohl dort leisten, wo sie tätig sind. Es sind wohl Steuern gemeint. Deutlicher war in diesem Fall der Bundesrat schon in der Stellungnahme zu der Richtlinie. Ich will das auch im Eingangsstatement schon zitieren: "Eine öffentliche länderbezogene Berichterstattung kann ein wirkungsvolles Instrument darstellen, um Gewinnverkürzungen und -verlagerungen zu bekämpfen." Darum geht es. "Durch die Veröffentlichung eines Ertragsteuerinformationsberichts wird das ,Country-by-Country Reporting' sinnvoll ergänzt, indem auf die präventive Wirkung von Reputationseffekten und die öffentliche Debatte gesetzt wird. Das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Transparenz und Fairness der Steuersysteme kann dadurch weiter gestärkt werden." Das ist positiv formuliert. Wer ganz kritisch ist, sagt: Es geht um einen öffentlichen Pranger. Aber ich schließe mich dieser positiven Formulierung des Bundesrates an. Das ist ein legitimes Ziel und man kann sicherlich daran zweifeln, ob das funktioniert. Ich will an einem Punkt hier nochmal kurz Kritik üben: Es gibt einen Aspekt, den ich gar nicht gelesen habe, und zwar, warum wir manche Daten nicht veröffentlichen. Wir sind, um international Gewinnverkürzung zu bekämpfen, darauf angewiesen, mit anderen Staaten zu kooperieren bzw. darauf, dass die mit uns kooperieren. Und da gibt es einige Staaten, die tun das nicht. Und wir stellen jetzt Daten ins Internet. Das motiviert die nicht gerade, in der Zukunft mehr mit uns zu kooperieren. Es ist auch rechtspolitisch ein Instrument, das gerade nicht zu tun. Wir müssen das jetzt tun. Zur inhaltlichen Umsetzung sage ich vielleicht später noch etwas. Das will ich ganz kurz machen. Im Großen und Ganzen setzen wir eine Richtlinie um. Wir machen das ziemlich hart am Richtlinientext, keine großen Ausweitungen, dem Grunde nach finde ich das genau richtig. Ich finde, man hätte beim § 342h Absatz 4

Handelsgesetzbuch(HGB)-E noch deutlicher auf das vorhandene, nicht öffentliche Country-by-Country Reporting abstellen können, damit es Klarheit gibt für Unternehmer und nicht nur auf eine Richtlinie verweisen, die wir schon umgesetzt haben; da kann man auf das nationale Gesetz verweisen. Und es ist gut, dass wir in 342k HGB-E diese Ausnahmemöglichkeit haben, von einer Offenlegung abzusehen. Die ist leider streng formuliert, das wurde schon gesagt. Aber es ist eine Ausnahmevorschrift in der Richtlinie, die muss man streng formulieren. Ausnahmevorschriften sind eng zu fassen. Das halte ich für richtig. Und jetzt zur Kritik. Kritik eins: Diese ganze Richtlinie ist auf eine Kompetenzgrundlage der Europäischen Union gestützt worden, die nicht passt. In der Folge wurde ein ordentliches Gesetzgebungsverfahren durchgeführt. Es hätte auf Artikel 115 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) gestützt werden müssen, denn das ist Steuerrecht, über das wir hier reden. Und wenn man das gemacht hätte, wäre eine Einstimmigkeit im Rat erforderlich gewesen, so war es nur eine qualifizierte Mehrheit. Dieses gleiche Problem zeigt sich jetzt auch hier im Deutschen Bundestag. Wir stützen die Richtlinie auf Artikel 74 Absatz 1 Nummer 11 Grundgesetz (GG), Recht der Wirtschaft. Da brauchen wir nur ein Einspruchsgesetz. Wenn wir richtigerweise – ich kann das gern noch ausführen - sagen: Es geht hier um einen Annex zum Steuerrecht. Denn worum geht es? Was wäre die Richtlinie ohne die Ertragsteuerinformationen? So heißt sie ja schon. Alle anderen Daten sind auch wichtig, aber die entscheidende Erkenntnis ist das Steuerrecht. Und damit wäre der Bundesrat einzubeziehen, weil das zustimmungspflichtig wäre.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Ganz herzlichen Dank, Herr Professor Dr. Desens. Dann gebe ich das Wort an Herrn Professor Dr. Spengel im digitalen Raum. Bitte sehr, Sie haben das Wort.

SV Prof. Dr. Christoph Spengel: Vielen Dank für die Möglichkeit, dass ich mich von außen zuschalte. Es geht bei dem Gesetzentwurf um die Umsetzung einer EU-Richtlinie zur Verpflichtung von öffentlichem Country-by-Country Reporting, um einen öffentlichen Diskurs in Staaten darüber, ob internationale Konzerne einen fairen Anteil an Steuern dort zahlen, wo sie tätig sind. Das Ganze



ist, wie gesagt, auf die Europäische Union begrenzt und das Country-by-Country Reporting wird durch eine Erweiterung des vierten Abschnitts des dritten Buches des Handelsgesetzbuches umgesetzt. Und da sind neben steuerlichen Informationen auch wichtige betriebswirtschaftliche Informationen anzugeben, wie die Art der Geschäftstätigkeit, die Zahl der Arbeitnehmer, die Höhe der Umsätze pro Land, Gewinn und Verlust pro Land und, ja, die gezahlten Ertragssteuern und der einbehaltene Gewinn. Das Ganze, meine Damen und Herren, ist nicht neu. Wir haben seit 2016 – und zwar für exakt die gleichen Unternehmen mit konsolidiertem Jahresumsatz von mehr als 750 Millionen Euro – ein verpflichtendes, allerdings vertrauliches Country-by-Country Reporting an die jeweiligen Finanzverwaltungen der Länder. Auf der Basis wird dann ein Informationsaustausch in die Wege geleitet. Zweitens gibt es seit 2019 eine freiwillige Berichterstattung über Ertragsteuerinformationen im Rahmen der Global Reporting Initiative im Rahmen der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung. Und beide vorhandenen Country-by-Country Regelungen sind bis auf wenige Details vergleichbar. Deshalb mein dritter Punkt: Wer ist eigentlich von dem nunmehr verpflichtend öffentlichen Country-by-Country Reporting betroffen? Das sind Unternehmen. Also nicht die, die vertraulich berichten, denn das muss ieder tun. Da gibt es keine neuen Unternehmen. Aber das öffentliche Country-by-Country Reporting betrifft nun eher nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, die bisher nicht öffentlich im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung über Steuern informieren. Das sind, meine Damen und Herren, die "Hidden Champions" in Deutschland, um die es geht. Was für Konsequenzen sind zu erwarten? Ich habe drei Arten von Konsequenzen: wettbewerbspolitische Aspekte, weniger Gewinnverlagerung innerhalb der EU oder gibt es sogar einen öffentlichen Boykott? Die mit einem öffentlichen Country-by-Country Reporting, über das jetzt zu beschließen ist, verbundenen laufenden Kosten sind entgegen dem, was Frau Professorin Dr. Bachmann gesagt hat, verschwindend gering, weil die Informationen ja bereits seit 2016 auf jährlicher Basis zu erbringen sind. Und von daher ist der Gesetzentwurf richtig. Es geht um die impliziten

Kosten und die sind gravierend. Es wird berichtet über betriebswirtschaftliche Kennzahlen, länderbezogen und pro Jahr, die die externe Rechnungslegung in ganz Europa und damit auch in Deutschland bisher nicht vorsieht. Denn wer einen konsolidierten Konzernabschluss aufstellt. der ist befreit von der Erstellung individueller Einzelabschlüsse, wo wir länderbezogene Informationen haben. Und die gravierendste länderbezogene Information, die jetzt in der Ertragsteuerberichterstattung zu geben ist, sind die betriebswirtschaftlichen Rentabilitäten. Wenn man die Gewinne pro Land veröffentlicht und die dazugehörigen Umsatzerlöse, dann berichtet man explizit über die Profitabilität und zwar die Umsatzrentabilität, das heißt: Wie viel Euro Gewinn macht man pro Euro Umsatz? Und die Kenntnis dieser Zahlen für nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen, die in einem engen Wettbewerbsumfeld miteinander stehen, die ist wichtig für Konkurrenten, die der Berichtspflicht nicht unterliegen, Ankerabnehmer und Ankerzulieferern. Und diese Erkenntnis ist mittlerweile empirisch hinreichend bekannt. Es wird auch keinen Zusatznutzen geben [unverständlich] Gewinnverlagerung und es wird auch keinen Boykott der Öffentlichkeit geben in Bezug auf Unternehmen, die aggressive Steuerplanung betreiben. Auch das ist empirisch hinreichend bekannt. Also, meine Damen und Herren, die Richtlinie ist zum Schaden Europas und auch zum Schaden Deutschlands. Vielen Dank.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Ganz herzlichen Dank, Herr Professor Dr. Spengel. Das nächste Eingangsstatement kommt von Herrn Trautvetter. Bitte sehr.

SV Christoph Trautvetter: Vielen Dank. Lassen Sie mich drei kurze Punkte einführen, um den Gesetzentwurf in den Kontext zu stellen, und dann die Verbesserungsvorschläge meiner Vorredner/-innen ergänzen. Zunächst: Öffentliche länderbezogene Berichterstattung ist genauso relevant wie vor 20 Jahren, als es das Tax Justice Network sie zuerst gefordert hat. Der Schaden durch Steuervermeidung ist unverändert hoch, das Misstrauen entsprechend gerechtfertigt. OECD BEPS 1 und das Zweisäulenmodell sind ein wichtiger Zwischenschritt, aber wir sind nach wie vor sehr weit von einer fairen Weltsteuerordnung



entfernt. Vor allem große, hochprofitable Konzerne, vor allen Dingen aus dem Ausland, zahlen geringere Steuern als der Mittelständler hier in Deutschland. Das entspricht nicht den Fairnessvorstellungen. Das entspricht auch nicht fairen Wettbewerbsbedingungen hier in Deutschland. Dritter Punkt: Sie können bei diesem Gesetzentwurf mit kleinen Verbesserungen große Fortschritte für den Nutzen, für die Aussagekraft dieser Berichterstattung bringen. Zunächst gibt es den internationalen Standard der Global Reporting Initiative und aktuell auch Bemühungen aus Australien, diesen globalen Standard in Australien – und damit für sehr viele globale Konzerne – umzusetzen. Das ist anders als 2016, als dieser Vorschlag ursprünglich entstanden ist. Deswegen ist eine Einheitlichkeit, eine Harmonisierung auf EU-Ebene zu kurz gesprungen, zu kurz gedacht, weil eben diese Berichtspflichten global gelten und eben die Vorschläge aus Australien und auch von der Global Reporting Initiative im Prinzip die Harmonisierung auf EU-Ebene unterminieren. Sie haben mit diesem Gesetzentwurf außerdem eine Signalwirkung, weil viele andere europäische Länder, zum Beispiel Dänemark oder Belgien, noch nicht ganz so weit sind im Gesetzgebungsprozess und ebenfalls über Erweiterungen nachdenken, die heute hier auch mit Signalwirkung im Prinzip in diese Länder gesendet werden können. Und abschließend: Es sind ungefähr 500 deutsche Konzerne betroffen. Sie haben zusätzlich die Schutzklausel. Das heißt, die zusätzlichen impliziten Kosten, wie wir gehört haben, sind durchaus zuzumuten. Und diese Konzerne profitieren von der Harmonisierung, profitieren auch von einer stärkeren Aufmerksamkeit für das Problem der aggressiven Gewinnverschiebung, weil sie zum größten Teil nicht aggressiv Steuern vermeiden. Jetzt zu den Verbesserungsvorschlägen: Wie bereits von meinen Vorredner/-innen gefordert, sollten die Inter-Company-Umsätze explizit ausgewiesen werden. Es sollten auch die Zwischenergebnisse beim Gewinn- und Verlustausweis eliminiert werden, damit diese Zahlen aussagekräftiger sind. Darüber hinaus sollte aber auch die Liste der berichtspflichtigen Länder erweitert werden: Zunächst um Steueroasen, die auf der EU-Liste fehlen. Belgien macht das vor mit einer erweiterten Steueroasenliste. Danach um die

Länder des globalen Südens, die nach wie vor nicht von dem internen Informationsaustausch profitieren und das auch langfristig wegen der hohen technischen Anforderungen nicht tun werden. Und schließlich im Prinzip für alle Länder weltweit, weil Australien und die Global Reporting Initiative das sowieso schon fordern und die Zahlen schon vorliegen. Und abschließend, auch zu Herrn Professor Dr. Desens Kommentar – bilanzrechtlich ist im Prinzip der Kern dieses Gesetzentwurfs: Es geht darum, dass Investoren, dass auch die Öffentlichkeit die Zahlen aus dem Konzernabschluss, aus der bilanzrechtlichen Rechnungslegung einzuordnen wissen. Es geht nicht um die steuerrechtliche Frage. Und damit das möglich ist, sollten die Zahlen eben auch eine Verknüpfung zum Konzernabschluss, zu den im Konzernabschluss dargestellten Zahlen enthalten, so wie das die Global Reporting Initiative und auch der Vorschlag in Australien bereits fordern.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Ganz herzlichen Dank, Herr Trautvetter. Dann haben Sie das Wort, Frau Dr. Wünnemann, für Ihr Eingangsstatement. Bitte sehr.

SVe **Dr. Monika Wünnemann:** Sehr geehrter Herr Vorsitzender, sehr geehrte Damen und Herren, danke für die Einladung in den Ausschuss. Gern bringe ich die Position der deutschen Wirtschaft hierbei zum Ausdruck. Der BDI hat sich im Interesse der deutschen Unternehmen bereits seit 2019 mit Nachdruck gegen ein öffentliches Country-by-Country Reporting ausgesprochen. Die Deutschen Unternehmen sind - wie bereits gesagt – seit 2016 gegenüber den EU-Steuerbehörden vollständig transparent und geben diesen Zugang zu ihren Daten. Hierüber besteht eine Vereinbarung auf OECD-Ebene, an die sich einige Drittländer jedoch nicht halten. Und wenn alle Daten sowieso schon öffentlich sind, entfällt der Druck auf die Drittstaaten, ihre Daten offenzulegen. Ein Wettbewerbsnachteil der deutschen Wirtschaft ist die Folge. Darüber hinaus verstößt eine öffentliche Berichterstattung gegen das deutsche Steuergeheimnis. Insbesondere gegenüber Mitbewerbern aus Drittländern sind deutsche Unternehmen damit auch benachteiligt. Dies gilt vor allem für familiengeführte Unternehmen, die auch Mitglieder im BDI sind, deren Strukturen



besonders schützenswert sind, um im internationalen Wettbewerb mithalten zu können. Und wie meine Vorredner möchte ich diese Initiative auch in einen größeren Kontext stellen. Das öffentliche Country-by-Country Reporting wurde ins Leben gerufen, um das Steuersystem für Unternehmensgewinne fairer zu gestalten. Und dahinter steht die Idee, dass Unternehmen in jedem Staat, in dem sie tätig sind, dementsprechend auch zum Steueraufkommen beitragen. Dasselbe Ziel verfolgt auch die aktuelle Einführung der Mindeststeuer für Unternehmensgewinne im Rahmen des Zwei-Säulen-Projekts der OECD. Hiermit wird ein weltweites Mindeststeuerniveau von Unternehmensgewinnen in Höhe von 15% sichergestellt und ein hochkomplexes Regelungswerk geschaffen, das sowohl die Unternehmen als auch die Finanzverwaltungen ab 2024 vor enorme Herausforderungen stellt. Das Ziel des Public Country-by-Country Reportings, Transparenz und Sicherung des Steueraufkommens, wird somit bereits durch die Mindeststeuer und die hiermit verbundene Transparenz erreicht. Das Ergebnis wird somit erfüllt und bereits vorweggenommen durch die Mindeststeuer. Die Parameter haben sich somit in der Zwischenzeit, seit Beginn der Diskussion über das öffentliche Country-by-Country Reporting, grundlegend geändert und es entsteht ein zusätzlicher, unnötiger Verwaltungsaufwand für die Unternehmen. Der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft ist enorm und dies ergibt sich bereits daraus, dass das steuerliche Country-by-Country Reporting nach § 138a Abgabenordnung (AO) rein inhaltlich nicht einszu-eins für Zwecke des öffentlichen Country-by-Country Reportings übernommen werden kann. Dies liegt an diversen Abweichungen in der Konkretisierung der Berichtsinhalte sowie dem Problem begründet, zwei separate Country-by-Country Reportings erstellen zu müssen. Es sind künftig vier verschiedene Regelungswerke beziehungsweise Verlautbarung für die Erstellung des Country-by-Country Reportings zu beachten, die nicht streng aufeinander abgestimmt sind. Die OECD-Richtlinien, Kapitel V, das steuerliche Country-by-Country Reporting nach § 138a AO, die EU-Amtshilferichtlinie und nun auch das öffentliche Country-by-Country Reporting nach den §§ 342 ff. HGB-E. Im Durchschnitt dürfte der Erfüllungsaufwand deutlich höher sein als in dem

Gesetzentwurf angegeben. Wir haben ermittelt, dass die zu erwartenden Kosten eines Unternehmens zur Umsetzung des Public Country-by-Country Reportings bei jährlich mindestens rund 165.000 Euro liegen. Insbesondere bei multinationalen Großkonzernen, die in einer Vielzahl von Ländern präsent sind, ist demnach von einer deutlich höheren Kostenbelastung auszugehen. Des Weiteren haben wir diverse Einzelfragen und Punkte in dem Gesetzentwurf, die klargestellt werden, auf die ich jetzt im Eingangsstatement nicht näher eingehe, aber gern noch weiter erläutern werde.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Ganz herzlichen Dank, Frau Dr. Wünnemann. Damit sind wir am Ende der Eingangsstatements und kommen jetzt zur ersten Fragerunde. Und als Erster hat sich der Kollege Limbacher zu Wort gemeldet hat. Bitteschön.

Abg. Esra Limbacher (SPD): Herzlichen Dank, Herr Vorsitzender! Heute beginnen wir erst mit Dank an die Sachverständigen dafür, dass Sie gekommen sind und sich die Zeit für dieses Thema nehmen. Bei dieser Anhörung heute und bei dem Gesetzesentwurf bewegen wir uns in einem Spannungsfeld. Das kann man so sagen, glaube ich. Zwischen der Transparenz wichtiger Informationen, die eine informierte, öffentliche Debatte ermöglichen, auf der einen Seite und dem berechtigten Anliegen vieler Unternehmen, bestimmte Angaben zeitweise eben auch nicht zu veröffentlichen, auf der anderen Seite. Ich will mit zwei Fragen beginnen, einmal an Frau Professorin Dr. Bachmann und die zweite Frage an den Herrn Brügelmann. Frau Professorin Dr. Bachmann, Sie haben die Ausnahmeregelung in § 342k HGB-E zum Weglassen nachteiliger Angaben positiv hervorgehoben. Wir nutzen dabei das Mitgliedstaats-Wahlrecht, das uns durch die Bilanzrichtlinie eingeräumt wird. Hierdurch soll erreicht werden, dass die Marktstellung der Unternehmen geschützt wird, wenn die Offenlegung zu einem erheblichen Nachteil führen würde. Gleichzeitig kritisieren Sie, Frau Professorin Dr. Bachmann, die derzeitige Ausformulierung als zu unscharf. Deswegen würde ich zu meiner Frage kommen, nämlich: Welche Rechtsunsicherheiten sehen Sie in diesem Zusammenhang noch und wo besteht Nachbesserungsbedarf? Oder wäre es im Sinne



einer öffentlichen Debatte, wenn Unternehmen keine Angaben zurückhalten könnten? Zur Frage an Herrn Brügelmann, auch die bezieht sich auf den besagten § 342k HGB-E. Auch Sie möchte ich dahingehend ansprechen. Wie sehen Sie diese Regelung, insbesondere aus Sicht der Unternehmen, da Sie ja als Verbandsvertreter genau diese vertreten? Vielen Dank.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Vielen Dank, Herr Kollege Limbacher. Die nächste Frage kommt vom Herrn Kollegen Mayer. Bitte sehr.

Abg. Stephan Mayer (Altötting) (CDU/CSU): Herzlichen Dank, Herr Vorsitzender, meine sehr verehrten Kolleginnen und Kollegen! Ich möchte auch mit einem Dank beginnen an die Adresse der Sachverständigen. Zunächst mal ganz herzlichen Dank für die im Vorfeld übermittelten Beiträge, die sehr instruktiv waren, auch zur Vorbereitung der heutigen Anhörung. Und natürlich auch ein herzliches Dankeschön für Ihre jetzigen Ausführungen, die auch sehr sinnstiftend und Einblick gebend waren. Ich darf anknüpfen an die Fragen des Kollegen. Was die Kritik anbelangt, macht sich viel fest an den Themen der Preisgabe von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen. Das war ja auch einer der Punkte, der von vielen Kritikern im Vorfeld der Verabschiedung der Richtlinie auf europäischer Ebene massiv ins Feld geführt wurden. Jetzt sieht die Richtlinie die Möglichkeit vor, hier Ausnahmen vorzunehmen. Ich bin der Auffassung, dass es richtig ist, dass wir hier bei der deutschen Umsetzung auch davon Gebrauch machen durch § 342k HGB-E. Und ich darf deshalb die Sachverständigen Frau Dr. Wünnemann und Herrn Professor Dr. Spengel fragen, wie Sie denn die Ausgestaltung des § 342k HGB-E bewerten. Gerade vor dem Hintergrund der aus meiner Sicht durchaus nicht nur vom BDI. sondern auch von anderen Unternehmensverbänden im Vorfeld der Verabschiedung der Richtlinie vorgebrachten Kritik, was die Frage anbelangt, ob hier nicht auch zu weitgehend in die Vertraulichkeit von Firmen, von Betriebs-, von Geschäftsgeheimnissen eingegriffen wird, wenn jetzt mit der Umsetzung der Richtlinie die Transparenz deutlich erweitert wird, was die Preisgabe von den Informationen anbelangt.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Danke, Herr Kollege Mayer. Die nächsten Fragen stellt Frau Kollegin Düring.

Abg. Deborah Düring (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank auch von meiner Seite für Ihre Ausführungen. Für uns ist relativ klar, dass wir als Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, aber auch die zivilgesellschaftlichen Organisationen jahrelang dafür gekämpft haben, dass man mehr internationale Steuertransparenz hat. Und für uns ist es ein sehr wichtiger und richtiger Schritt, weil wir eben der festen Überzeugung sind, dass wir eine informierte und evidenzbasierte öffentliche Debatte darüber führen müssen, ob multinationale Unternehmen ihren Beitrag zum Gemeinwohl auch dort leisten, wo sie eben tätig sind. Und es gibt auch mehrere wissenschaftliche Studien, die die positiven Effekte von öffentlicher Kontrolle – gerade auch in Bezug auf den Rückgang von aggressiver Steuervermeidung, Gewinnverschiebung und Steuerdumping von Staaten – belegen. Meine erste Frage geht an Herrn Trautvetter: Sie sind ja schon in Ihrem Eingangsstatement auf einige Punkte eingegangen. Aber können Sie nochmal Ihre Perspektive erläutern, warum ein öffentliches Country-by-Country Reporting notwendig, wünschenswert und wirksam ist? Und vielleicht auch noch einmal wie das in den allgemeinen Kontext der vergangenen Enthüllungen der Panama Papers, Paradise Papers und der Lux Leaks einzuordnen ist? Und vielleicht auch nochmal, wie Sie sich zu der Kritik, die ja hier von einigen Sachverständigen und Unternehmensvertreterinnen kam, äußern würden. Und die zweite Frage geht an Frau Professorin Dr. Bachmann. Sie scheinen sich ja in Ihrer Forschung auch tiefgehender mit den verschiedenen Faktoren von Tax Compliance beschäftigt zu haben. Könnten Sie nochmal darstellen, inwiefern es empirische Belege für die Wirksamkeit der Offenlegung der Ertragsteuerinformationen gibt? Ich habe auch gesehen, dass zum Beispiel Kollegen von Ihnen sich mit den Studien von Overesch und Wolff von 2019 beschäftigt haben. Und sehen Sie auch einen Zusammenhang, was die effektive Umsetzung der zweiten Säule der Einführung einer globalen Mindeststeuer angeht? Vielen Dank.



Der **stellvertretende Vorsitzende:** Vielen Dank, Frau Kollegin Düring. Herr Kollege Hartewig hat das Wort für die nächsten Fragen.

Abg. Philipp Hartewig (FDP): Vielen Dank, Herr Vorsitzender. Vielen Dank auch von meiner Seite an Sie als Sachverständige, auch vorab für die Informationen. Meine erste recht allgemeine Frage, noch einmal zur inhaltlichen Ausgestaltung, geht an Professor Dr. Desens: Wo sehen Sie da noch Spielraum – auch bei der Umsetzung – gegenüber der Richtlinie? Wo geht es darüber hinaus beziehungsweise warum könnte die Erweiterung oder eine weitere Abweichung von der Richtlinie Ihrer Meinung nach auch kontraproduktiv sein? Das zweite knüpft sehr konkret an die Frage des Kollegen Mayer an zur Ausgestaltung bei den Pflichtangaben des § 342h HGB-E. Da geht die Frage an Frau Professorin Dr. Bachmann. Da hatten Sie zur konkreten bzw. stilistischen Ausgestaltung auf den Seiten 4 und 5 Ihrer schriftlichen Stellungnahme kritisiert, dass es doch eine Abweichung der Formulierungen gibt oder eine Klarstellung im Verhältnis zu den Angaben zur Geschäftstätigkeit im Handelsregisterauszug erforderlich wäre. Das hatte ich auch in anderen Stellungnahmen gesehen, dass der § 342h Absatz 4 HGB-E eigentlich auch klarstellt, dass auch die Ermittlung der Angaben im Sinne der Angaben nach § 138 Absatz 2 AO gemacht werden könnte, sodass sich mir die Frage stellt, inwiefern diese begrifflichen Abweichungen, die es da jeweils gibt, überhaupt eine Rolle spielen bzw. wie man das vielleicht noch anpassen müsste. Vielen Dank.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Vielen Dank, Herr Kollege Hartewig. Die letzten Fragen in der ersten Runde kommen vom Herrn Kollegen Müller, bitte.

Abg. Carsten Müller (Braunschweig) (CDU/CSU): Vielen Dank, Herr Vorsitzender, meine sehr geehrten Damen und Herren. Auch erstmal vielen Dank an die Sachverständigen. Das ist bei einem zunächst vermeintlich unspektakulär anmutenden Thema heute eine besonders erfrischende Einleitung Ihrerseits gewesen. Ich habe nur eine Frage an Herrn Professor Dr. Desens und möchte ein Angebot, das Sie gemacht haben, gerne annehmen. Sie hatten angeboten, dass Sie das Thema Zustimmungspflichtigkeit auf Nachfrage gern nochmal etwas weiter ausführen. Im

Zusammenhang mit Richtlinien und Zustimmungserfordernissen haben wir in jüngerer Vergangenheit hier bei etwas unsauber gemachten Gesetzentwürfen der Ampelkoalition einige Erfahrungen gemacht. Deswegen würde ich Sie sehr darum bitten, die angebotenen Ausführungen zu machen. Vielen Dank.

Der stellvertretende Vorsitzende: Vielen Dank, Herr Kollege Müller. Dann kommen wir zur ersten Antwortrunde – wie eingangs gesagt: in umgekehrter alphabetischer Reihenfolge. Das heißt ich erteile Frau Dr. Wünnemann als Erste das Wort auf die Frage von Herrn Mayer. Bitte sehr, Sie haben das Wort.

SVe Dr. Monika Wünnemann: Vielen Dank für die Frage. Und gern äußere ich mich zu den Ausnahmen nach § 342k HGB-E, wonach Angaben nicht in den Ertragsteuerinformationsbericht aufgenommen werden müssen, wenn ihre Offenlegung den Unternehmen, auf die sie sich beziehen, einen erheblichen Nachteil zufügen würde. Laut Gesetzesbegründung muss dieser erhebliche Nachteil einem einbezogenen Unternehmen zugefügt werden. Und erforderlich ist außerdem, dass der Nachteil mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintritt. Beide tatbestandlichen Voraussetzungen sind weitergehend konkretisierungsbedürftig und die notwendige Rechtssicherheit ist hier dringend erforderlich. Soweit §342k Absatz 1 Satz 1 HGB-E zu Anwendung gelangt, ist dies im Ertragsteuerinformationsbericht anzugeben und gebührend zu begründen. Es ist unklar, was mit 'gebührend zu begründen" gemeint ist. Auch hier ist eine deutliche Klarstellung erforderlich. Und selbstverständlich ist besonders kritisch zu bewerten, dass die Beweislast für den erheblichen Nachteil hier bei den Unternehmen liegt. Es verbleibt im Unklaren, wann ein solcher erheblicher Nachteil genau vorliegen soll und ob es beispielsweise ausreicht, darzulegen, dass eine ernsthafte Beeinträchtigung der Marktstellung eines Unternehmens vorliegen würde. Insofern ist diese Vorschrift dringend nachzubessern und die entsprechenden Klarstellungen sind vorzunehmen. Nur so können eine deutliche Vereinfachung und ein Bürokratieabbau für die Unternehmen erfolgen.



Der **stellvertretende Vorsitzende**: Herzlichen Dank, Frau Dr. Wünnemann. Dann hat Herr Trautvetter das Wort auf die Frage von Frau Düring.

SV Christoph Trautvetter: Vielen Dank für die Frage. Ich würde vielleicht kurz mit den Vorwürfen anfangen und dann die Punkte "notwendig, wünschenswert" aufgreifen, "wirksam" dann auch an Frau Bachmann noch weitergeben, wie Sie es in der Frage ja auch beabsichtigt hatten. Es wurde angesprochen: Wir brauchen Public Country-by-Country Reporting nicht mehr; das Ziel ist mit der OECD-Reform erreicht. Das ist es meines Erachtens schon deswegen nicht, weil die Reform nicht ausreicht. Aber selbst wenn sie ausreichend wäre, um das Vertrauen der Öffentlichkeit in das Steuersystem herzustellen, braucht es am Ende auch eine öffentliche Kontrolle der Wirksamkeit dieser Reformen und deswegen wird die öffentliche, länderbezogene Berichterstattung auch 2026, wenn die ersten Berichte kommen, nötig sein. Der zweite Vorwurf war: Die globale Kooperation ist gefährdet. Dem würde ich vehement widersprechen, das haben wir in der Vergangenheit auch getan. Zum einen verstößt Deutschland mit diesem Gesetz nicht gegen die Verschwiegenheitsabmachung, weil nicht die deutschen Steuerbehörden die internen Informationen veröffentlichen, sondern die Unternehmen verpflichtet werden, dies zu tun, und das gegen keinerlei Steuergeheimnis verstößt. Zum anderen werden global sehr viel mehr Informationen ausgetauscht und nur, dass ein paar der Kennzahlen öffentlich zugänglich sind, heißt noch nicht, dass der interne Austausch für die Kooperationspartner nicht mehr interessant ist. Der dritte Vorwurf: zu hohe Kosten. Da wurde ia teilweise auch von den anderen Sachverständigen schon widersprochen. Die direkten Kosten sind sehr gering. Der größte Kostenpunkt sind implizite Kosten. Und die kann man, wie gesagt, - wie auch das Bedürfnis in der Nachhaltigkeitsberichterstattung, über die Steuerzahlungen zu berichten – den wenigen sehr großen, betroffenen Unternehmen aus meiner Sicht durchaus zumuten. Dann kommen wir vielleicht zum letzten Punkt und da ist auch nochmal die Frage der wissenschaftlichen Aufbearbeitung, – dann als Überleitung zu Frau Bachmann vielleicht relevant – der korrekten

Interpretation der Zahlen durch die Öffentlichkeit. Reicht es nicht, dass die Wissenschaft das mit den aggregierten Zahlen tut? Dem würde ich sowohl aus wissenschaftlicher als auch aus öffentlicher Sicht vehement widersprechen. Die Wissenschaft kann anonymisiert auf diese Daten zugreifen, hat ein Reidentifikationsverbot und kann dadurch keine Verknüpfungen mit zusätzlichen Informationen machen, die aber nötig sind. Und da sind die Leaks zum Beispiel eine relevante Zusatzinformation, aber auch ganz viele andere Informationen aus der Konzernberichterstattung, die es erst möglich machen, diese Zahlen zu interpretieren. Und deswegen reicht eine aggregierte Auswertung durch die Wissenschaft eben nicht. Und deswegen ist tatsächlich auch das, was Sie angesprochen hatten, Herr Brügelmann, keine falsche Interpretation. Wenn tatsächlich in der öffentlichen Darstellung zum Beispiel problematisiert wird, dass große Handelsunternehmen wie Amazon Betriebsfunktionen in Steueroasen ansiedeln und Gewinne dorthin verschieben können, was andere nicht können, und deswegen - zwar entsprechend der Gesetzgebung, entsprechend der Verrechnungspreisregelung hier – geringere Steuern zahlen, als es der lokale Buchhändler tut.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Vielen Dank, Herr Trautvetter. Dann erteile ich Herrn Professor Dr. Spengel das Wort. Die Frage kommt von Herrn Mayer.

SV Prof. Dr. Christoph Spengel: Genau, die Frage wurde ja zum Teil schon von Frau Dr. Wünnemann dahingehend beantwortet, dass es sehr schwierig ist, Regelungen zu finden. In § 342k HGB-E Voraussetzungen zu formulieren, wann denn die Marktstellung gefährdet ist, wie die Nachweispflichten sind und welche Informationen zurückgehalten werden können für einen bestimmten Zeitpunkt. Lassen Sie mich das mal erweitern und unterstellen wir mal, es gelingt, eine eindeutig zu interpretierende Regel zu formulieren, die auch rechtssicher angewandt wird, heißt es dann im Zweifel: ich berichte nicht über meine länderbezogenen Umsätze, ich berichte nicht über meine länderbezogenen Gewinne, ich gebe aber die Zahlen der Arbeitnehmer an, ich gebe die Zahlen der einbehaltenen Gewinne nach Steuern an. Dann



muss ich mich fragen: Was soll denn das Ganze noch? Was will ich mit diesen Informationen anfangen? Null! Vielen Dank.

Der stellvertretende Vorsitzende: Vielen Dank, Herr Professor Dr. Spengel. Dann hat das Wort Herr Professor Dr. Desens. Zwei Fragen sind gestellt: eine von Herrn Hartewig, eine von Herrn Müller. Vier Minuten für Sie für die Beantwortung.

SV Prof. Dr. Marc Desens: Vielen Dank, Herr Vorsitzender. Zur ersten Frage: Wo sind die Spielräume, wenn wir eine Richtlinie umsetzen? Vielleicht das, was mir am meisten aufgefallen ist, noch beim letzten Lesen im Zug: om Referentenentwurf hatten wir ein Bußgeld von 50.000 Euro, glaube ich. Jetzt haben wir ein Bußgeld von 200.000 Euro. Ich verstehe, dass es mehr sein muss als beim nichtöffentlichem Country-by-Country Reporting. Da haben wir ein Bußgeld von 10.000 Euro. Ich finde 200.000 Euro ordentlich. Ich verstehe auch, dass das Druck machen muss. Aber 200.000 Euro sind für diese Zwecke hier meines Erachtens ein bisschen zu viel. Ich sage nicht verfassungsrechtlich unverhältnismäßig. aber da könnte man vielleicht mit mehr Augenmaß hingehen. Inhaltlich: Wo sind Nachbesserungsmöglichkeiten? Ich habe es eben angegeben. Also, wenn wir in § 342h Absatz 4 HGB-E irgendwie auf eine andere Richtlinie verweisen, auf Anhänge, wo im Prinzip eine Bedienungsanleitung drinsteht, wie man für das nicht-öffentliche Reporting die entsprechen-den Daten umsetzt, die in der Praxis natürlich auch herangezogen werden. Da wäre ich mutiger gewesen, in einem Umsetzungsgesetz auch auf die nationalen Umsetzungsregeln hinzuweisen. Vielleicht hat man das nicht gemacht, weil man dann auf das Steuerrecht hinweist. Das ist das eine. Das andere: Da sehe ich leider keinen Spielraum, also rein rechtlich. Ich sehe diese ganze Kritik an dieser Ausnahmeregelung. Das ist eine Ausnahmeregelung, die müssen wir eng fassen. Aber was ich von Herrn Spengel gehört habe, das Beispiel mit diesen Ankerinvestoren: das wäre für mich so ein Fall eines erheblichen Nachteils. Und ich muss es ja begründen, warum ich das mache. Ich sage: Ich gebe eben die Vorsteuerzahlen nicht an. Und ich würde auch sagen: Das kann man im Rahmen dieses Entwurfs erreichen. Jetzt komme ich gleich zur Überleitung

zu meinem zweiten Hauptproblem. Wäre das hier Steuerrecht, also würden wir das als Steuerrecht behandeln, dann hätten wir gar nicht so viele Probleme mit diesen unbestimmten Rechtsbegriffen. Da würde nämlich das Bundesministerium der Finanzen unter Umständen ein BMF-Schreiben machen und nicht in Form eines Gesetzes, aber wenigstens für eine praktische Umsetzungsmöglichkeit ein entsprechendes Angebot machen, dass wir hier die Unbestimmtheit nicht mehr haben. So dürfte das nicht möglich sein, wenn wir das auf die Gesetzgebungskompetenz in Artikel 74 Absatz 1 Nummer 11 GG setzen. Und da komme ich zur zweiten Frage. Ich möchte vorher nochmal anfangen. Das war ja wirklich auch eine harte Kritik. Warum ich grundsätzlich meine: hier hat die Europäische Union ihre Kompetenzen überschritten. Das ist jetzt kein großes Ding. Es ist etwas Kleines. Aber mit der Souveränität ist es genauso wie mit der Freiheit. Wir merken es gar nicht. Sie wird nicht auf einmal weggenommen, sie wird immer in kleinen Stücken weggenommen und irgendwann ist sie weg. Ich sage mal Merkmale, die erfüllt sein müssen, damit die aktuelle Gesetzeskompetenz eingehalten ist. Artikel 50 AEUV: "Zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit" – diese Richtlinie beschränkt die Niederlassungsfreiheit - "für eine bestimmte Tätigkeit" – das waren die anderen Offenlegungspflichten-, hier gilt das für jeden. Bestimmt: die Tätigkeit ist nicht Umsatz über 750 Millionen Euro – oder eine Schutzbestimmung im Interesse Dritter. Selbst wenn der Dritte die breite Öffentlichkeit ist: Ich sehe nicht, dass hier die Öffentlichkeit geschützt werden soll. Die Öffentlichkeit soll meinetwegen legitim zum Wächter gemacht werden. Das ist der Sinn der Richtlinie. Und das zieht sich eben- ich habe eben den Bundesrat zitiert, man kann sich wirklich jedes Dokument anschauen. Es geht hier um Steuerrecht und man hat das jetzt eben umgesetzt. Nur weil man das im Handelsgesetzbuch formal umsetzt, ist es nicht Handelsrecht. Der Inhalt ist ganz klar. Die Hauptbotschaft ist: Wir brauchen einen Ertragsteuerinformationenbericht, wie viel Steuern zahlt ihr? Wenn wir das weglassen, wird das keinen mehr interessieren, vielleicht nur die Konkurrenten. Zweitens: Der Zweck ist auch relativ gleich. Ich hatte ihn eben formuliert. Es



geht um eine Flankierung der anderen Maßnahmen, um mehr Steuergerechtigkeit zu schaffen. Das ist gut, aber das ist halt Steuerrecht. Und dafür brauchen wir eine Gesetzgebungskompetenz in der Finanzverfassung, das wäre hier Artikel 105 Absatz 2 GG in Verbindung mit 106 Absatz 3 GG als Annex-kompetenz, weil wir ja keine Steuern erheben, sondern es nur unterstützen, eine gerechte Steuer zu erheben.

Der **stellvertretende Vorsitzende**: Ganz herzlichen Dank, Herr Professor Dr. Desens. Dann haben Sie, Herr Brügelmann, das Wort auf die Frage von Herrn Limbacher. Bittesehr.

SV Ralph Brügelmann: Vielen Dank, Herr Vorsitzender! Vielen Dank, Herr Abgeordneter, für diese Frage. Ich stelle gern aus Sicht des Handels dar, warum es eine Schutzklausel geben muss und zumindest vorübergehend Angaben weggelassen werden dürfen. Denn: Die deutschen Handelsunternehmen sind zum Beispiel im Ausland aktiv, ausländische Unternehmen sind bei uns aktiv. Aber es ist nicht so, dass der Konsument nicht schon vorher was kaufen konnte. Das heißt: Der Konsument hat die Auswahl; es ist ein Konsumentenmarkt. Und wenn wir einen Konsumentenmarkt haben, haben wir typischerweise einen Verdrängungswettbewerb. Also wenn deutsche Handelsunternehmen ins Ausland gehen, treffen sie dort auf etablierte Konkurrenten, die sie verdrängen wollen, müssen, sonst können sie sich wieder zurückziehen. Und dafür gibt es dann genau zwei Parameter: Ich muss die Kundenbedürfnisse erkennen und ich brauche eine Logistikkette, die mir die Ware preiswert, also zu angemessenen Kosten, zum Kunden bringt. Wir würden niemals behaupten, dass die Konkurrenz schläft und nicht merkt, dass plötzlich ein deutsches Unternehmen in einen anderen EU-Mitgliedstaat oder ein Unternehmen aus einem anderen Mitgliedstaat zu uns kommt. Aber was wir denen nicht sagen wollen, ist, wie weit wir schon sind, zum Beispiel mit der Logistikkette. Das möchten wir nicht. Wir möchten auch nicht sagen: Sind wir möglicherweise schon aus der Zeit der Anlaufverluste heraus? Das möchten wir nicht. Und wir möchten auch nicht – selbst wenn wir ein bedrohtes Unternehmen sind, sprich, wenn jemand anderes unseren Markt angreift - im Rahmen dieser

Abwehr sagen müssen: Vielen Dank. Wir haben es gesehen, ihr kommt. Wir bereiten uns vor. Das möchten wir alles nicht. Und vor diesem Hintergrund möchte ich auch gern nochmal auf die Formulierung des Gesetzes eingehen. Hier steht, dass ein Nachteil mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintreten muss und die bloße Möglichkeit, dass ein erheblicher Nachteil eintreten könnte, nicht ausreichend ist. Dies ist die Formulierung in der Gesetzesbegründung. Das hängt ja aber doch immer alles auch von der Reaktion der Konkurrenten ab. Und wenn die immer alle richtig reagieren würden, hätten wir fast nie erfolgreiche Markteintritte. Sprich: Diese Begründung oder diese Darlegung bedarf einer weiteren Konkretisierung und aus unserer Sicht muss die Einschätzung immer beim berichtspflichtigen, offenlegungspflichtigen Unternehmen liegen, denn es kann nicht final abschätzen, wie sein Wettbewerber reagieren

Der stellvertretende Vorsitzende: Ganz herzlichen Dank, Herr Brügelmann. Dann haben Sie, Frau Professorin Dr. Bachmann, das Wort. Es liegen drei Fragen vor: von Herrn Limbacher, Frau Düring und Herrn Hartewig. Das heißt sechs Minuten. Bittesehr.

SVe Prof. Dr. Carmen Bachmann: Vielen Dank für die Fragen. Zunächst zu der Frage von Herrn Limbacher: Da hatten wir schon einiges gehört. Also mir ist es da auch noch mal wichtig. hervorzuheben, dass durch die Offenlegung der länderbezogenen Ertragsteuerinformationen durchaus unternehmenssensible Informationen der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. Der gesetzgeberische Wille, diese Geheimnisse zu schützen, ist zu begrüßen. Aber dieses Wahlrecht sollte in der Praxis auch tatsächlich Schutzwirkung entfalten können. Und da geht es um die entscheidenden Rechtsbegriffe. Hinsichtlich des aktuellen Gesetzeswortlauts und mit Bezug auf die EU-Richtlinie ist etwa zu fragen, wann ein erheblicher Nachteil für die Marktstellung des Unternehmens durch die Offenlegung vorliegt. Laut Gesetzesbegründung berechtigt ausdrücklich nicht jeder Nachteil zum Weglassen von Angaben, sondern nur ein solcher, der erheblich ist. Die Formulierung im entsprechenden Erwägungsgrund der EU-Richtlinien, nämlich eine ernsthafte Beeinträchtigung der Marktstellung, erscheint da



sehr streng. Also: Wenn beispielsweise durch die Offenlegung von Umsatzerlösen Rückschlüsse auf Vertriebsstrukturen gezogen oder durch die Zahl der Arbeitnehmer Erkenntnisse über Produktionsstrukturen gewonnen werden können, würde das schon einen erheblichen Nachteil darstellen. Ich würde dem zustimmen, was Herr Brügelmann sagt: Wenn ein Konkurrenzunternehmen sieht, dieses andere Unternehmen krebst am Limit, dann könnte das natürlich durchaus einen Preiskampf bei dem anderen Unternehmen auslösen. Dann muss dieser erhebliche Nachteil mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintreten. Also, was heißt das? Muss beispielsweise noch die Wettbewerbsintensität berücksichtigt werden, um diese Wahrscheinlichkeit zu bewerten? Und da denke ich, wäre es aus Unternehmensperspektive zur Konkretisierung sehr hilfreich, wenn der Gesetzgeber Anwendungsbeispiele angibt. Das Gleiche gilt für die erforderliche Begründung. Die Beweislast liegt jetzt bei den Unternehmen, die das Weglassen von Angaben gebührend begründen müssen. Auch hier ist die Rechtsunsicherheit hoch: es bleibt nämlich offen, wie genau so eine Begründung aussehen muss. Die Gesetzesbegründung beschreibt zwar, dass die nachteiligen Angaben in der Begründung nicht reproduziert werden müssen, was ja schon mal positiv ist. Trotzdem bleibt da Unsicherheit und es besteht das Risiko, dass bereits das Weglassen Aufmerksamkeiten weckt. Deswegen sollte man hier vielleicht noch ein bisschen nachschärfen. Dann zur zweiten Frage, zu den empirischen Studien: Also im Fokus der empirischen Analysen zur Veröffentlichung von Steuerinformationen im Sinne des Public Country-by-Country Reporting steht bislang insbesondere das branchenspezifische Country-by-Country Reporting für den Bankensektor, das ab 2014 umzusetzen ist. Demnach müssen betroffene Bankinstitute unter anderem den Gewinn/Verlust vor Steuern oder die Steuern auf den Gewinn aufgegliedert nach Staaten im Rahmen des Jahresabschlusses veröffentlichen. Ich weiß jetzt nicht genau, auf welche Stellungnahme Sie sich bezogen hatten. Also, soweit ich weiß, die Ergebnisse von Overesch und Wolff: Die hatten die Steuerumgehungsstrategien von Banken vor und nach der Einführung des bankenspezifischen Country-by-Country Reporting verglichen, indem die berichtspflichtigen und nicht

berichtpflichtigen Institute gegenübergestellt wurden. Diese wiesen auf höhere effektive Steuerquoten in den Folgejahren hin. Das abweichende Ergebnis ist aber wohl darauf zurückzuführen, dass Bankinstitute im Fokus stehen, die durch ihre Country-by-Country Reporting-Aktivitäten die Aktivitäten in vermeintlichen Steueroasen offenlegen mussten. Ansonsten sind die empirischen Erkenntnisse hier teilweise sehr widersprüchlich. Laut Joshi et al., glaube ich, verringerten betroffene Banken etwa das Ausmaß der steuerlich bedingten Gewinnverlagerungen. Aber soweit ich es im Kopf habe, konnten die Autoren keine signifikant höheren Steuerquoten bei den betroffenen Finanzinstituten nach Einführung des Banken-Country-by-Country Reporting feststellen. Dann gibt es noch eine Studie von Brown et al., die ebenfalls keinen Effekt auf die Steuerraten feststellen konnten. Die Besonderheit dieser Studien ist, dass sie sich natürlich immer nur auf einen Teilbereich, nur auf Banken beziehen. Und ich denke, da ist auch ein Unterschied zwischen Finanzwirtschaft und Realwirtschaft. Dann kommen wir zu der dritten Frage zur Abweichung der Formulierungen. Es ist ja nicht so, dass hier in diesem Wahlrecht steht, dass man einfach dieses steuerliche Country-by-Country Reporting übernehmen kann. Sondern es wird darauf verwiesen, dass die Regelung zur Ermittlungdass man dabei auf die Vorgaben des steuerlichen Country-by-Country Reporting zurückgreifen kann. Da wird die EU-Amtshilferichtlinie genannt. Die weist wieder Unterschiede auf zu § 138a AO. Das habe ich in der Stellungnahme relativ ausführlich gemacht, da sind zahlreiche Unterschiede. Es geht damit los, dass beispielsweise in § 138a AO vom Beschäftigen gesprochen wird, dann wird wieder vom Arbeitnehmer gesprochen. Das weicht voneinander ab. Das ist nur ein Beispiel. Ein Beschäftigter: Darunter können auch unabhängige Arbeitnehmer fallen, die jetzt quasi von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden. Warum kann man da nicht gleiche Begrifflichkeiten nehmen? Dann weicht die Gewinnermittlung voneinander ab. Erträge aus Zeitwertbewertungen werden einmal mit reingenommen, einmal nicht. Das sind lauter Abweichungen, die ich hier im Einzelnen aufgeführt habe, bei denen man quasi nicht einfach sagen kann: Man nimmt das jetzt



raus, man nimmt das steuerliche Country-by-Country Reporting und gibt es entsprechend weiter. Und wenn man da wenigstens eine Vereinfachung dahingehend machen könnte, dass man die gleiche Grundlage hat, dann wäre das sehr hilfreich, denke ich.

Der stellvertretende Vorsitzende: Herzlichen Dank, Frau Professorin Dr. Bachmann. Dann sind wir mit der ersten Fragerunde beziehungsweise deren Beantwortung am Ende. Ich gucke in die Runde, ob es von den Kolleginnen und Kollegen noch weitere Fragen gibt für eine zweite Runde. Herr Mayer und danach Herr Hartewig. Bittesehr.

Abg. **Stephan Mayer (Altötting)** (CDU/CSU): Herzlichen Dank, Herr Vorsitzender!

Ich möchte nochmal rekurrieren auf dieses Thema der unterschiedlichen Anforderungen an die unterschiedlichen Country-by-Country Reportings; also was das steuerliche Country-by-Country Reporting nach § 138a AO anbelangt und das öffentliche Country-by-Country Reporting, das jetzt eben neu im Handelsgesetzbuch implementiert wird. Im Lichte der Richtlinie würde mich interessieren, Frau Dr. Wünnemann beziehungsweise Herr Professor Dr. Spengel, inwiefern im Hinblick auf die aus meiner Sicht durchaus ernstzunehmende Kritik seitens der Wirtschaft, dass jetzt mit diesen unterschiedlichen Country-by-Country Reportings natürlich auch erheblicher Aufwand - Zeitaufwand, aber Kostenaufwand – generiert wird, eine verträglichere Umsetzung im Handelsgesetzbuch möglich wäre unter Bezugnahme auf schon getätigte Leistungen, beispielsweise im Rahmen des steuerlichen Country-by-Country Reportings nach § 138a AO.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Vielen Dank, Herr Kollege Mayer. Herr Kollege Hartewig hat das Wort.

Abg. Philipp Hartewig (FDP): Vielen Dank. Eine Nachfrage an Herrn Trautvetter zur Erweiterung der Staaten. Sie hatten da ein paar Länder genannt. Mir war das vorher, gerade beim Land Belgien, nicht bewusst, dass da eine länderbezogene Berichterstattung auch für weitere Steuerhoheitsgebiete vorgesehen wird. Ich hatte versucht, das in der Stellungnahme nachzuvollziehen. Vielleicht können Sie da den Stand kurz erläutern, weil das aus der

Stellungnahme nicht hervorging, beziehungsweise, ob Sie das wirklich auch für vereinbar halten oder wie Sie die europarechtlichen Bedenken sehen, gerade was das Thema Goldplating angeht. Aber auch, was vielleicht einen Verstoß gegen § 48c Absatz 5 der Bilanzrichtlinie angeht. Beziehungsweise wie Sie überhaupt beim Thema Goldplating den europarechtlichen Spielraum sehen oder ob Sie da auch Zweifel an der Umsetzung haben. Vielen Dank.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Danke, Herr Kollege Hartewig. Die nächsten Fragen kommen von Frau Kollegin Düring. Bitte sehr.

Abg. Deborah Düring (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Meine erste Nachfrage geht nochmal an Herrn Trautvetter. Die Richtlinie definiert bei einigen wichtigen Punkten - was den geografischen Fokus angeht, den Detailgrad der Daten, die Ausgestaltung der Schutzklausel oder eine Prüfung durch die Wirtschaftsprüfer – am Schluss ja auch nur ein Mindestniveau und lässt dem nationalen Gesetzgeber bewusst Gestaltungsspielraum. Deswegen würde mich interessieren: Wie schätzen Sie denn die deutsche Umsetzung der Richtlinie in Bezug auf diese Punkte ein? Also Detailgrad, Ausgestaltung der Schutzklausel und Prüfung durch die Wirtschaftsprüfer. Und meine zweite Frage geht an Herrn Brügelmann. Die EU-Kommission gibt ja an, dass mehr als 90 % aller multinationalen Unternehmen eine Niederlassung in der EU haben; danach würde die neue Regelung dann eben dazu führen, dass nahezu alle Wettbewerber/-innen, die in der EU tätig sind. auch davon betroffen sind. Aber eben am Schluss dann doch nicht vollständig alle. Wäre es aus Ihrer Sicht im Sinne eines Equal-Playing-Fields richtig, - so habe ich Sie jetzt gerade auch sehr stark verstanden, - grundsätzlich die Einbeziehung der in der EU niedergelassenen Tochterunternehmen anderer Konzerne aus Drittstaaten auch als positiv zu bewerten? Vor diesem Hintergrund: Sollten sich Deutschland und die EU im Sinne des fairen Wettbewerbs auch auf OECD-Ebene für eine allgemeine, globale Ausweitung der Regelungen einsetzen?

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Dankeschön, Frau Kollegin Düring. Die letzte Frage in der



zweiten Runde stellt Herr Kollege Limbacher. Bittesehr.

Abg. Esra Limbacher (SPD): Danke, Herr Vorsitzender. Die letzte Frage von meiner Seite aus würde auch an Frau Professorin Dr. Bachmann gehen. Und ich würde mich nochmal auf den § 342k HGB-E beziehen und vor allen Dingen auf die Frist, die in dieser Vorschrift genannt wird, nämlich für sensible Informationen einen begründeten Aufschub der Offenlegung von bis zu fünf Jahren zu erreichen. Und diese Frist von fünf Jahren hätte jedoch gemäß Richtlinie kürzer gefasst werden können, grundsätzlich. Meine Frage wäre dahingehend: Birgt diese verhältnismäßig lange Frist aus Ihrer Sicht Vorteile? Oder hätte man nicht auch einfach eine kürzere Frist wählen können? Gerade auch vor dem Hintergrund, dass diese Daten gegenüber der Finanzverwaltung ohnehin bereits früher veröffentlicht werden müssen? Herzlichen Dank!

Der stellvertretende Vorsitzende: Danke, Herr Kollege Limbacher. Das waren die Fragen aus der zweiten Fragerunde. Das heißt, wir gehen jetzt wieder in eine Antwortrunde, jetzt in richtiger alphabetischer Reihenfolge. Frau Professorin Dr. Bachmann, Sie haben das Wort auf die Frage von Herrn Limbacher.

SVe Prof. Dr. Carmen Bachmann: Vielen Dank für die Frage. Wie bereits in Antwort vorher erwähnt, ist es wichtig, dass die Regelung in der Praxis tatsächlich Schutzwirkung entfalten kann. Aus meiner Sicht ist es deswegen zu begrüßen, wenn die maximal mögliche Frist zum Zurückhalten von nachteiligen Angaben ausgeschöpft wird. Insbesondere, weil die Befreiung keine Pauschalausnahme für fünf Jahre ist, sondern sowieso jährlich neu überprüft werden muss, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen überhaupt vorliegen. Es ist daher ohnehin möglich, dass zunächst nachteilige Angaben vor dem Ablauf von fünf Jahren offengelegt werden, wenn ein begründetes Weglassen nicht mehr nachgewiesen werden kann. Darüber hinaus: etablierte Marktoder Wettbewerbssituationen können natürlich von Dauer sein und die damit verbundenen sensiblen Informationen sind auch entsprechend langfristig schützenswert. In diesem Zusammenhang ist vielmehr wieder auf diese Rechtsunsicherheit abzustellen, nämlich, dass die Vorgehensweise im Jahr der Offenlegung von

zuvor nachteiligen Angaben unklar bleibt. Wie genau sind denn die Informationen dann im jeweiligen Berichtszeitraum offen zu legen, wenn die Schutzklausel wegfällt? Hinsichtlich dem Punkt, dass die Daten ja ohnehin bereits der Finanzverwaltung vorliegen, muss man halt einfach auch schauen, dass sich die Adressatenkreise vollständig unterscheiden. Während das steuerliche Reporting nur der Finanzverwaltung offengelegt wird, erfolgt beim öffentlichen Ertragsteuerinformationsbericht eine Offenlegung gegenüber der Öffentlichkeit und quasi somit im Grunde jedermann gegenüber. Und dazu zählen auch die Wettbewerber, Lieferanten und Kunden. Die Offenlegung gegenüber den Finanzbehörden ist deswegen zunächst mal kein Problem, weil das Steuergeheimnis als Geheimhaltungspflicht für die jeweiligen Amtsträger in Steuerangelegenheiten vor einer unbefugten Offenbarung schützt. Das steuerliche Country-by-Country Reporting sollte deswegen auch hier keinen Einfluss haben auf die Ausgestaltung des Wahlrechts zum Weglassen nachteiliger Angaben.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Dankeschön, Frau Professorin Dr. Bachmann. Dann haben Sie, Herr Brügelmann, das Wort zur Beantwortung der Frage von Frau Düring. Bitte.

SV Ralph Brügelmann: Sehr geehrte Frau Abgeordnete, danke für Ihre Frage. Sie haben Recht. 90 % der weltweiten Unternehmen sind in der EU tätig, einige noch nicht. Sollen wir es ausweiten? Ich weiß es nicht. Das hört sich erst mal gut an, aber wir haben ja in der Richtlinie und auch im Gesetz verminderte Anforderungen für Tochterunternehmen, deren ultimative Muttergesellschaften in Drittstaaten ansässig sind. Das heißt, es stellt sich die Frage: Haben diese Töchter überhaupt die Informationen, die Sie sich wünschen würden? Wir haben eben von Herrn Professor Dr. Desens gehört: Das kann ein sehr hohes Ordnungsgeld nach sich ziehen, wenn nicht geliefert wird. Aber es gibt immerhin auch legitime Ausnahmeregelungen für Töchter, die nicht die vollständigen Informationen haben. Das würde den Wert aus meiner Sicht schon mal schmälern. Zweitens gebe ich zu bedenken: Bei einer Ausweitung gefährden wir erzielte Kompromisse. Ich habe eingangs in meinem Statement gesagt, dass die Richtlinie ein



Kompromiss der Mitgliedstaaten ist. Und ich frage mich: Sollen wir einmal erzielte Kompromisse zugunsten von Details wieder aufmachen, weil es auch passieren könnte, dass andere Mitgliedstaaten – und auch andere Staaten ganz allgemein – diese Kompromisse in genau die gegenteilige Richtung wieder aufmachen könnten und wir uns dann je nach Interessenlage die Frage stellen: Was bringt uns das oder was bringt uns das nicht? Ich würde an den jetzt erzielten Kompromissen festhalten und erstmal schauen, wie diese wirken und welche Verbesserungen für eine objektive Bewertung der Steuerzahlung der Unternehmen die jetzt vereinbarten Rahmen bieten und nicht - zum gegenwärtigen Zeitpunkt jedenfalls noch nicht – über eine Verschärfung nachdenken. Vielen Dank.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Dankeschön, Herr Brügelmann. Dann erteile ich das Wort Professor Dr. Spengel zur Beantwortung der Frage von Herrn Mayer.

SV Prof. Dr. Christoph Spengel: Vielen Dank, Herr Mayer. Sie fragten nach unterschiedlichen Kosten zwischen dem vertraulichen und dem zu beschließenden öffentlichen Country-by-Country Reporting. Da die betroffenen Unternehmen wegen der Anwendungsvoraussetzungen exakt die gleichen sind, verursacht ein zusätzlich öffentliches Country-by-Country Reporting keine höheren internen Kosten. Ein Unterschied besteht: Das öffentliche Country-by-Country Reporting ist prüfungspflichtig und damit fallen eben auch zum Teil Wirtschaftsprüferkosten an. Dem ein bisschen entgegenzuhalten ist, dass alle großen deutschen Konzerne bereits freiwillig im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichtserstattung über Ertragsteuerinformationen informieren. Und dieser Nachhaltigkeitsbericht: Das ist die Global-Reporting-Initiative und das ist nicht, wie Herr Trautvetter so suggeriert, irgendwas, das mit Australien zusammenhängt, sondern es ist die Umsetzung der europäischen Transparenzvorschriften. Die sind auch prüfungspflichtig. Insofern sind die Kosten eines jetzt zu beschließenden öffentlichen Country-by-Country Reportings im Grundsatz genauso groß wie die jetzt bereits existierenden Kosten. Was dazu kommt: Die impliziten Kosten, die entstehen, weil bisher nicht im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung berichtende Unternehmen durch diese EU-Richtlinie verpflichtet sind, das öffentlich zu machen. Diese Kosten sind entscheidend. Das ist ein Wettbewerbsnachteil. Es wird nicht weniger Gewinnverlagerung geben und es wird auch keinen Boykott im Hinblick auf diese Unternehmen durch ihre Steuerberichterstattung geben.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Vielen Dank, Herr Professor Dr. Spengel. Dann hat das Wort Herr Trautvetter, Sie haben zwei Fragen, einmal von Herrn Hartewig und einmal von Frau Düring. Vier Minuten, bittesehr.

SV Christoph Trautvetter: Vielen Dank für die Fragen. Die erste Frage ist rein rechtlich relativ einfach zu beantworten: Die Richtlinie ist mindestharmonisierender Natur, das heißt. Deutschland kann darüber hinausgehen und weitergehende Regeln erlassen. Die Kommission hat es vorhergesehen und hat entsprechend des Usus einen Goldplating-Report 2021 veröffentlicht, in dem sie sagt, dass zusätzliche weitergehende Regelungen in den Mitgliedstaaten den Eindruck von fehlender Harmonisierung erwecken könnten und zwar jegliche Art der weitergehenden Regulierung. Ich würde dem insoweit zumindest ein Fragezeichen hintanstellen, als dass wir gegenüber dem ursprünglichen Vorschlag 2016 und dem Goldplating-Report 2021 der Kommission mittlerweile in einer anderen Welt angekommen sind, indem eben der Vorschlag aus Australien als Konsultationspapier vorliegt und dort explizit auf die Global-Reporting-Initiative verwiesen wird. Es ist nicht das Gleiche, sondern ein unabhängiger Vorschlag aus Australien, aber ein Vorschlag, der im Prinzip alle Konzerne, die irgendwie in Australien tätig sind, verpflichtet, weltweit für alle Länder Ertragssteuerinformationen offenzulegen und damit im Prinzip, wie gesagt, die Harmonisierung auf EU-Ebene in gewisser Weise schwierig macht. Die Frage zu Belgien: Im Prinzip ganz ähnlich wie auch mit Blick auf Australien. Die Gesetzesprozesse laufen, die Standardsetzung läuft. Die Informationen, die wir hier aus Belgien zitieren, sind Informationen, die wir aus unseren Mitgliedsorganisationen oder Partnerorganisationen in den einzelnen Ländern, aus den Finanzministerien zurückgemeldet bekommen. Die sind noch nicht irgendwo veröffentlicht, im Fall von Belgien, sondern es



sind tatsächlich Aussagen aus den Finanzministerien, die wir über unsere Partnerorganisationen bekommen haben. Wie gesagt: Im Fall von Belgien wird vor allen Dingen darüber nachgedacht, die Zahl der betroffenen berichtspflichtigen Länder auszuweiten. Und da wird unter anderem über die bestehende, weitere Steueroasen-Liste von Belgien als Referenz nachgedacht. Die Fragen von Frau Düring schließen sich im Prinzip da an. Auch da geht es ja darum: Die Richtlinie ist das Mindestniveau, können wir darüber hinausgehen in Bezug auf den Detailgrad? Ich denke, das sollten wir tun. Und da gab es ja auch von den anderen Sachverständigen teilweise Wünsche, dies zum Beispiel bei der Auftrennung von Intracompany-Umsätzen zu tun, einfach um den Nutzen dieser Richtlinie, dieser Daten zu erhöhen. Die Daten liegen vor und kosten deswegen nichts und werden, wie gesagt, über die Global-Reporting-Initiative oder den möglichen australischen Standard demnächst auch international sowieso veröffentlicht. Deswegen sollte die EU das auch jetzt noch aufnehmen. Die Interpretation, die Harmonisierung am Ende, die wird nicht das BMF-Schreiben liefern, sondern das wird eben die internationale Rechnungslegung am Ende klären müssen. Und da kann aber die EU und kann auch der deutsche Umsetzungsvorschlag einen ersten Schritt tun. Zur Schutzklausel: Die ist ja relativ spät in diesen Kompromiss auf EU-Ebene reingekommen, vor allen Dingen auch auf Druck Deutschlands. Die ist jetzt im Gesetz einigermaßen restriktiv umgesetzt. Ich denke, damit kann man leben und kann damit dieses Strohmann-Argument, dass da große Gefahren, große Nachteile drohen, im Prinzip entkräften und kann da, glaube ich, mitgehen. Der dritte Punkt, den Sie angesprochen hatten, war die Prüfpflicht durch die Wirtschaftsprüfer. Das ist, wie Herr Professor Dr. Spengel gesagt hatte, teilweise schon der Fall, wenn es um die Nachhaltigkeitsberichterstattung geht. Ich persönlich würde sagen, gibt es, bevor die Wirtschaftsprüfer auch noch das Country-by-Country Reporting extra prüfen und dafür Rechnungen stellen, wäre es wichtiger, den Umfang der Daten, den Detailgrad der Daten und auch die Erklärungen, Erläuterungen und vor allen Dingen die Verknüpfung zum Konzernschluss zu verbessern und dann kann man die inhaltliche Prüfung des

Wirtschaftsprüfers und die zusätzlichen Kosten vielleicht zunächst hinten anstellen.

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Danke, Herr Trautvetter. Dann haben Sie, Frau Dr. Wünnemann, das Wort zur Beantwortung der Frage von Herrn Mayer.

SVe Dr. Monika Wünnemann: Vielen Dank. Für die Unternehmen entstehen aus unserer Sicht hohe Zusatzkosten, weil kein Gleichlauf mit dem steuerlichen Country-by-Country Reporting erfolgt und weil, wie schon gesagt wurde, das öffentliche Country-by-Country Reporting nun mal jetzt vom Aufsichtsrat geprüft werden soll und Bestandteil des Wirtschaftsprüfertestats werden muss. Beide Anforderungen führen zu einem hohen Aufwand und neuem Compliance-Aufwand, den die Unternehmen haben, weil der Global-Initiative-Reporting nun mal nicht verpflichtend ist und noch nicht von allen Unternehmen angewandt wird. Zu den Pflichtangaben im Detail haben wir in einer Tabelle einige Beispiele genannt für begriffliche und sprachliche Abweichungen zum steuerlichen Country-by-Country Reporting, die zu dem hohen Aufwand führen. Und darüber hinaus gibt es bei der bisherigen Erstellung des Country-by-Country Reportings der OECD verschiedene Auswahlmöglichkeiten zur Angabe der Geschäftstätigkeiten der Gesellschaften. Nach dem Regierungsentwurf ist nun eine kurze Beschreibung der Geschäftstätigkeit erforderlich. Daraus ließe sich ableiten, dass eine Berufung auf die Geschäftstätigkeit aus dem Handelsregister ausreichend ist. Wenn es im Rahmen dieser Auswahlmöglichkeiten jedoch zum Beispiel ein Freifeld geben sollte und zunächst eine Beschreibung für jede einzelne Konzerngesellschaft zu erfassen wäre, würde das zu einem nicht unerheblichen Mehraufwand führen. Die Formulierung in § 342h HGB-E sollte von "eine kurze Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeiten im Berichtszeitraum" zu "Angabe der wichtigsten Geschäftstätigkeiten im Berichtszeitraum" geändert werden. Und auf diese kurze Beschreibung sollte mit Ermessen verzichtet werden. Des Weiteren gibt es Mehraufwand betreffend der Erträge im Berichtszeitraum, einschließlich der Erträge aus Geschäften mit nahestehenden Personen. Hier entfällt im Regierungsentwurf im Gegensatz zur OECD die getrennte Darstellung der Umsätze mit fremden



Dritten und nahestehenden Personen. In Ländern, in denen mehrere Gesellschaften ansässig sind und gegenseitige Intercompany-Beziehungen innerhalb und außerhalb bestehen, ist die Aussagekraft der Umsatzerlöse durch doppelte Erfassungen in Frage zu stellen. Petitum wäre dementsprechend, die Intercompany-Umsätze pro Land heraus zu konsolidieren. Dies sind Beispiele der Abweichung zwischen dem steuerlichen und öffentlichen Country-by-Country Reporting und die unterschiedlichen Pflichtangaben im Vergleich zwischen den OECD-Anforderungen und dem Regierungsentwurf führen im Ergebnis zu einem erheblichen Mehraufwand der Unternehmen.

Der stellvertretende Vorsitzende: Vielen Dank, Frau Dr. Wünnemann. Wir sind am Ende der zweiten Antwortrunde. Ich schaue noch mal in die Runde hinein, ob noch weitere Fragen bestehen. Frau Kollegin Düring, bitte.

Abg. Deborah Düring (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Meine erste Frage würde an Professor Dr. Spengel gehen. Können Sie aus Ihrer Forschung Unterschiede bei der effektiven Steuerrate zwischen kleinen und mittleren Unternehmen auf der einen Seite und großen, international ausgerichteten Konzernen auf der anderen Seite sehen, die sich auf internationale Gewinnverschiebung zurückführen lassen? Und wie bewerten Sie die Unterschiede, was den fairen Wettbewerb der Unternehmen untereinander angeht? Und die zweite Frage an Herrn Trautvetter: Aufgrund welcher Wirkungskanäle führt ein öffentliches Country-by-Country Reporting zu einer besseren Tax Compliance bei Unternehmen und wie würde das Public Country-by-Country Reporting weitere Maßnahmen – wie die wie die globale Mindeststeuer – unterstützen? Also für wen außerhalb der allgemeinen, interessierten Öffentlichkeit sind diese Informationen bisher nicht zugänglich, könnten aber künftig genutzt werden?

Der **stellvertretende Vorsitzende:** Herzlichen Dank. Weitere Fragen sehe ich nicht. Dann bitte ich zunächst Sie, Herr Trautvetter, um die Beantwortung der Frage von Frau Düring.

SV Christoph Trautvetter: Zu den Wirkungskanälen von Public Country-by-Country-Reporting zu höherer Tax-Compliance und auch zur unterstützenden Wirkung für Pillar 2 würde ich vielleicht nochmal das Petitum von Herrn Professor Dr. Desens aufgreifen. Es geht ja tatsächlich nicht um Steuern und um die Umsetzung von Besteuerung, sondern um die Wiederherstellung des Vertrauens der Öffentlichkeit. Und ich denke, das ist tatsächlich der Wirkungskanal, um den es hier geht. Investoren haben durch diese Steuerreform tatsächlich einen höheren Anspruch an die Steuerberichterstattung, weil aus Steuervermeidung Risiken für die Investoren entstehen. Die Öffentlichkeit hat durch die intensive Debatte über die Reformen ein erhöhtes Informationsinteresse und will tatsächlich überprüfen und sehen, ob die Reformen zu den gewünschten Verbesserungen geführt haben. Und diese zwei Wirkungskanäle führen eben dazu, dass mit einer öffentlichen Berichterstattung über die Ertragsteuerinformationen im Prinzip implizit vor allen Dingen Druck auf die Reformdebatte gemacht wird. Also nicht direkt auf die Unternehmen, sondern über die Überprüfung der Ergebnisse auf die Reformdebatte und damit aber indirekt auch die Tax Compliance und die faire Besteuerung der Unternehmen am Ende erhöht wird. Und das gilt vielleicht zuallerletzt – so würde ich Ihre Frage implizit auch noch verstehen – auch für die Entwicklungsländer. Die werden aus der öffentlichen länderbezogen Berichterstattung keine höhere Besteuerung der globalen Konzerne in ihren Ländern durchsetzen können, aber sie werden für sich überprüfen können, ob die Reformen tatsächlich in die richtige Richtung gehen oder nicht.

Der **stellvertretende Vorsitzende**: Vielen Dank, Herr Trautvetter. Dann gibt es noch eine weitere Frage von Frau Düring. Da bitte ich Sie, Herr Professor Dr. Spengel, um Beantwortung.

SV Prof. Dr. Christoph Spengel: Vielen Dank, Frau Düring. Um es vorwegzunehmen: Ich habe mich überhaupt nicht gegen ein Country-by-Country Reporting ausgesprochen, nur gegen ein öffentliches Country-by-Country Reporting. Es ist so: Die Frage beantworte ich mit Ja. Es bestehen gesicherte empirische Erkenntnisse darüber, dass große multinationale Konzerne niedrigere Effektivsteuerquoten als rein national tätige Unternehmen ausweisen. Das liegt in der Natur



der Sache. Wir haben ein inter-nationales Steuergefälle. Wer in Deutschland investiert, zahlt rund 30 % Steuern. Wer seinen Gewinn durch zwei Investitionen – einmal in Deutschland. einmal in Bulgarien – auf die zwei Länder verteilt, der zahlt nur 20 % Steuern, denn Bulgarien hat einen zehnprozentigen statuarischen Steuersatz. Wenn man nun Finanzierungen anpasst und so weiter, dann kann die Steuerquote noch weiter gesenkt werden. Das liegt in der Natur des internationalen Steuergefälles und das ist nicht illegal. Der Punkt ist: Die Debatte ist unredlich und es ist falsch, einen Druck zu erhöhen, der von der Öffentlichkeit kommen soll in Bezug auf die Besteuerung multinationaler Konzerne. Es sind die Regeln zu ändern. Es interessiert die Öffentlichkeit nicht, wer Steuern bezahlt. Stichwort Umsatzsteuerbetrug, Stichwort CumEx. Es interessiert die Öffentlichkeit nicht, ob Apple Steuern bezahlt; wir kaufen trotzdem iPhones. Das Ganze ist zum Schaden unserer Wirtschaft und wir haben mittlerweile - das ist in meiner Stellungnahme explizit abgedruckt – gesicherte, empirische Erkenntnisse, dass selbst das vertrauliche Country-by-Country Reporting zum

Rückgang von Steuergestaltungen über Steueroasen führt. Dazu brauchen wir kein öffentliches Country-by-Country Reporting.

Der stellvertretende Vorsitzende: Herzlichen Dank, Herr Professor Dr. Spengel. Damit sind wir am Ende der öffentlichen Anhörung für heute. Ich danke ausdrücklich für die intensiven und sicherlich sowohl bei uns im Bundestag als auch im Ministerium zum Weiterdenken und Prüfen führenden interessanten Stellungnahmen heute. Deswegen ganz herzlichen Dank vor allem an Sie, dass Sie heute bei uns waren und alle Fragen ausführlich, intensiv und sehr kompetent beantwortet haben. Vielen Dank an die Kolleginnen und Kollegen fürs Dabeisein und für die Fragen. Danke auch an das Ministerium, das bestimmt den einen oder anderen Gedanken auch nochmal mitnehmen wird. Und natürlich ganz herzlichen Dank ans Sekretariat für die Vorbereitung und Begleitung. Ich wünsche allen einen angenehmen Nachmittag, eine gute Woche und, sofern relevant, eine gute Heimreise. Vielen herzlichen Dank.

Schluss der Sitzung: 15:25 Uhr

Dr. Thorsten Lieb, MdB Stellvertretender Vorsitzender



Anlagen:

Stellungnahmen der Sachverständigen

Prof. Dr. Carmen Bachmann	Seite 27
Ralph Brügelmann	Seite 41
Prof. Dr. Marc Desens	Seite 46
Prof. Dr. Christoph Spengel	Seite 56
Christoph Trautvetter	Seite 61
Dr. Monika Wünnemann	Seite 65



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

Deutscher Bundestag Rechtsausschuss Platz der Republik 1 11011 Berlin

Per E-Mail

Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät IUFB Lehrstuhl Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Prof. Dr. Carmen Bachmann

15. April 2023

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"

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-

Besucheranschrift:

Universität Leipzig Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Grimmaische Straße 12 04109 Leipzig

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

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.

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.

⁴ BT-Drs. 20/5653, S. 1.

⁵ Ebenda.

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. 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 **Personen-handelsgesellschaften** 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

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.

3/14

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.

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. 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

vgi. bi-Dis. 20/3033, S. 4/

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

Zu § 342h Abs. 2 Nr. 2 HGB-E: b)

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 § 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

Zu § 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB-E: c)

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 (ABI 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 Ländern aufgeschlüsselten reinen Erträge nach 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. 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. Fraglich ist, wie zukünftig eine im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung zu entrichtende Steuer zu berücksichtigen ist. Der Gesetzeswortlaut bezieht sich explizit nur auf Steueraufwand bzw. Steuerzahlungen. Es ist allerdings davon auszugehen, dass (zu erstattende bzw. erstattete) Steuerguthaben 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

28 G: 1 1:

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.

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 **einzubeziehenden 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. 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 Wöhrer, 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 die 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" 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. Die 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**

⁴⁹ Grotherr, FR 2023, S. 201.

.

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.

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 § 3420 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 (§ 3420 Abs. 2 HGB-E; nach Auffassung des Gesetzgebers zusätzlich zu einer möglichen Verbandsgeldbuße gem. § 30 OWiG). Das Bußgeld soll für Ordnungswidrigkeiten i.S.v. § 3420 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" 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

13/14

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.



Stellungnahme

Zur öffentlichen Anhörung zum
Gesetzentwurf der Bundesregierung
zur Umsetzung der Richtlinie (EU)
2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung
von Ertragsteuerinformationen durch
bestimmte Unternehmen und
Zweigniederlassungen sowie zur Änderung
des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes
und des Pflichtversicherungsgesetzes
BT-Drucksache 20/5653 und Ausschussdrucksache 20(6)51



Über den Handelsverband Deutschland – HDE e.V.

Der Handelsverband Deutschland (HDE) ist die Spitzenorganisation des deutschen Einzelhandels. Insgesamt erwirtschaften in Deutschland 300.000 Einzelhandelsunternehmen mit drei Millionen Beschäftigten an 450.000 Standorten einen Umsatz von rund 535 Milliarden Euro jährlich. Im HDE sind Unternehmen aller Branchen, Größenklassen und Vertriebswege mit rund 100.000 Betriebsstätten organisiert. Sie stehen für rund 75 Prozent des Einzelhandelsumsatzes in Deutschland.



Stellungnahme zum Gesetzentwurf

1. Allgemeine Anmerkungen

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung, Bundestags-Drucksache 20/5653 vom 15. Februar 2023 dient der fristgerechten Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2021. Ziel der Bundesregierung muss daher sein, zu einer möglichst einheitlichen Umsetzung der Richtlinie in der Europäischen Union beizutragen. Vor diesem Hintergrund begrüßt der HDE den vorliegenden Gesetzentwurf zur Änderung des Handelsgesetzbuches (HGB-E). Die enge Ausrichtung des Gesetzentwurfes am Inhalt der Richtlinie ist für den HDE gut erkennbar und muss auch im weiteren Gesetzgebungsprozess erhalten bleiben. Ansonsten leiden sowohl die Vergleichbarkeit der EU-weit gelieferten Daten als auch die Wettbewerbsfähigkeit der nach deutschem Recht offenlegungspflichtigen Unternehmen. Die durch das Gesetz erzeugte Transparenz würde sich nachteilig auswirken, wenn aus den nach deutschem Recht zu liefernde Berichten einzelne Elemente herausgegriffen werden könnten, die in anderen EU-Mitgliedstaaten nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt offengelegt werden müssen.

Weiterhin begrüßt der HDE die Bestrebungen des Gesetzgebers, mögliche Unklarheiten im Gesetz zu begrenzen. Aus Sicht des HDE sind die weiteren Klarstellungen im Gesetzentwurf der Bundesregierung gegenüber dem Referentenentwurf in der Gesetzesbegründung, z.B. zu § 342g HGB-E hinsichtlich der einzubeziehenden Unternehmen, positiv zu werten. Allerdings sehen wir auch eine Unzulänglichkeit in den Vorgaben der Richtlinie selbst. Dies betrifft die Kennzahl zu den Umsatzerlösen gem. § 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB-E, Erträge im Berichtszeitraum. Aus unserer Sicht zeichnen die Berichtspflicht nach diesen Vorgaben zum einen ein verzerrtes Bild und zum anderen ergeben sich Unterschiede zu den Berichten der Unternehmen, welche die Option nach § 342h Abs. 4 HGB-E nutzen und nach OECD-Standard offenlegen.

Unsere detaillierten Hinweise finden sich in Punkt 2. Zu den Regelungen des Gesetzentwurfs

2. Zu den Regelungen des Gesetzentwurfs

§ 342h Abs. 2 Nr. 1 HGB-E Geschäftstätigkeit

In der bisherigen Erstellung des Country-by-Country-Reporting gem. OECD gibt es verschiedene Auswahlmöglichkeiten zur Angabe der Geschäftstätigkeiten der Gesellschaften. Nach dem Referentenentwurf ist eine kurze Beschreibung der Geschäftstätigkeit erforderlich. Ist es somit ausreichend, sich auf die Geschäftstätigkeit aus dem Handelsregisterauszug zu berufen? Sind weiterhin Vereinfachungsmöglichkeiten verfügbar?

Petitum:

Wir bitten um eine weitere Konkretisierung, welche Angaben die kurze Beschreibung der Geschäftstätigkeit umfassen soll.



§ 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB-E Erträge im Berichtszeitraum, einschließlich der Erträge aus Geschäften mit nahestehenden Personen

Im Gegensatz zu den OECD-Berichtspflichten und den daraus abgeleiteten Berichtspflichten nach § 138a AO entfällt in der Richtlinie (EU) 2021/2101 und § 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB-E die getrennte Darstellung der Umsätze mit fremden Dritten und nahestehenden Unternehmen und Personen. Art. 48c Abs. 2 Satz 2 und der Richtlinie (EU) 2021/2101 und korrespondierend § 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB-E schreiben vor, dass Erträge aus Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen in die zu berichtenden Erträge einzubeziehen sind.

Allerdings ist die Aussagekraft dieses Wertes in Ländern, in denen mehrere Gesellschaften eines verbundenen Unternehmens ansässig sind und gegenseitige Inter-Company-Beziehungen innerhalb und außerhalb bestehen, aufgrund einer doppelten Erfassung aus unserer Sicht fraglich. Unseres Erachtens sollten die Inter-Company-Umsätze pro Land herauskonsolidiert werden. Außerdem sind die Daten zu den Angaben der Unternehmen, die nach der Option von § 342h Abs. 4 HGB-E, also nach OECD-Standard berichten, nicht vergleichbar.

Petitum:

Wir bitten um die Anpassung des Gesetzestextes, dass analog zu § 138a AO die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge aus Geschäftsvorfällen mit fremden Unternehmen einerseits und mit nahestehenden Unternehmen und Personen andererseits ergänzend separat ausgewiesen werden können. Doppelerfassungen von Umsätzen zeichnen unseres Erachtens ein verzerrendes Bild.

§ 342h Abs. 4 Offenlegung nach Maßgabe der Vorgaben in Anhang III Abschnitt III Teil B und C der EU-Amtshilferichtlinie

Offenlegungspflichtige Unternehmen können gem. § 342h Abs. 4 HGB-E die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen anstatt nach den Vorgaben von § 342 Abs. 2 HGB-E auch nach den Bestimmungen von Anhang III Abschnitt III Teil B und C der EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU, geändert durch die Richtlinie des Rates (EU) 2016/881 vom 25. Mai 2016 vornehmen. Diese Vorgaben sind auch maßgeblich für den länderbezogenen Bericht nach § 138a AO. Dabei sollen die nach § 138a AO gemachten Angaben "weitestgehend" übernommen werden können. Es bleibt aber offen, welche Bedeutung "weitestgehend" hat.

Petitum:

Wir bitten um Klarstellung, dass ein berichtspflichtiges Unternehmen die Angaben nach § 138a AO übernehmen kann, ohne Änderungen vornehmen zu müssen. Ansonsten wird das angestrebte Ziel, den Erfüllungsaufwand auf ein verhältnismäßiges Maß zu begrenzen, nicht erreicht.

§ 342k Abs. 1 HGB-E Weglassen nachteiliger Angaben

Die Inanspruchnahme dieser Vorschrift ist nach dem Gesetzeswortlaut möglich, wenn durch die Veröffentlichung dem Unternehmen ein "erheblicher Nachteil" entsteht. Die Gesetzesbegründung fordert, dass der Nachteil mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintreten muss und die bloße Möglichkeit, dass ein erheblicher Nachteil eintreten könnte, nicht ausreichend ist. Die Beweislast liegt entsprechend beim Unternehmen.

Allerdings ist das tatsächliche Eintreten eines Nachteils immer von der Reaktion der Wettbewerber abhängig und letztendlich soll er durch das Weglassen der Information auch nicht eintreten. Zum einen kann die Reaktion anderer Unternehmen nicht mit vollkommener Sicherheit prognostiziert werden und zum anderen kann kein



abschließender Beweis geführt werden, dass ein Nachteil mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintreten wird. Folglich kann das offenlegungspflichtige Unternehmen immer nur die Möglichkeit eines erheblichen Nachteils beurteilen.

Petitum:

Wir bitten um eine weitere Konkretisierung, dass der Eintritt eines erheblichen Nachteils der Einschätzung des berichtspflichtigen Unternehmens beruht.

§ 342k Abs. 2 HGB-E Begründung für das Weglassen und nachträgliche Offenlegung

Wendet ein berichtspflichtiges Unternehmen die Option nach § 342k Abs. 1 HGB-E an, ist dies gem. Abs. 2 Satz 1 "gebührend zu begründen". Dabei ist zu beachten, dass auch eine ausführliche Begründung für das Weglassen einem Wettbewerber wichtige qualitative Informationen liefern kann.

Petitum:

Wir bitten um ergänzende Klarstellung, dass auch die gebührende Begründung nicht zu Wettbewerbsnachteilen führen darf.

Wendet ein berichtspflichtiges Unternehmen die Option nach § 342k Abs. 1 HGB-E an, ist die weggelassene Information gem. Abs. 2 Satz 2 spätestens in dem Bericht, der für das fünfte Geschäftsjahr nach dem Berichtszeitraum erstellt wird, offenzulegen.

Petitum:

Der HDE begrüßt die Frist von 5 Jahren als notwendiges Minimum. Unternehmensstrategien lassen sich oftmals nicht kurzfristig umsetzen.

Prof. Dr. Marc Desens Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insb. Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht Juristenfakultät, Burgstraße 21, 04109 Leipzig E-Mail: desens@uni-leipzig.de

Frau Elisabeth Winkelmeier-Becker, MdB Vorsitzende des Rechtsschusses des Deutschen Bundestages Platz der Republik 1 11011 Berlin

- per E-Mail -

Leipzig, 14. April 2023

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung im Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages am 17. April 2023 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung "Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen" (BT-Drucksache 20/5653)

Sehr geehrte Frau Elisabeth Winkelmeier-Becker,

für die Möglichkeit, zum oben genannten Gesetzesentwurf Stellung zu nehmen, bedanke ich mich sehr.

Ich beschränke meine Stellungnahme auf die Regelungen, mit denen die Richtlinie (EU) 2021/210¹ umgesetzt wird, also auf die Regelungen zur Offenlegung der Ertragssteuerinformationen, die im Handelsgesetzbuch in einem neuen Vierten Unterabschnitt im Vierten Abschnitt des Dritten des Buches geregelt werden sollen, also konkret auf die Regelungen in den §§ 342 bis 3421 HGB-E. Die Stellungnahme ist wie folgt gegliedert:

- I. Zur rechtspolitischen Zielsetzung
- II. Zur Umsetzung

III. Unionsrechtswidrigkeit der umzusetzenden Richtlinie

IV. Verfassungswidrigkeit ohne Zustimmung des Bundesrates

Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABI. L 429/1 v. 1.12.2021.

1

I. Zur rechtspolitischen Zielsetzung

Der Gesetzesentwurfder Bundesregierung² formuliert folgende Zielsetzung:

"Dadurch soll eine informierte öffentliche Debatte darüber ermöglicht werden, ob die betroffenen multinationalen Unternehmen und Konzerne ihren Beitrag zum Gemeinwohl auch dort leisten, wo sie tätig sind".

Präziser wird der Zweck bereits vom Ausschuss für Fragen der Europäischen Union und vom Finanzausschuss des Bundesrates³ in seiner Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag zur Offenlegung der Ertragsteuerinformationen formuliert (Hervorhebungen nur hier):

"Eine öffentliche länderbezogene Berichterstattung kann ein wirkungsvolles Instrument darstellen, um Gewinnverkürzungen und -verlagerungen zu bekämpfen. Durch die Veröffentlichung eines Ertragsteuerinformationsberichts wird das "Country-by-country Reporting" sinnvoll ergänzt, indem auf die präventive Wirkung von Reputationseffekten und die öffentliche Debatte gesetzt wird. Das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Transparenz und Fairness der Steuersysteme kann dadurch weiter gestärkt werden."

Dabei handelt es sich grundsätzlich um ein legitimes Ziel. Ob es sich jedoch tatsächlich um ein wirkungsvolles Instrument handelt, kann man mit Gründen bezweifeln. Es erscheint aber zumindest nicht von vornherein abwegig.

Gleichwohl ist es offensichtlich, dass das Ziel der Transparenz mit dem grundsätzlich zu gewährleistenden Schutz von Geschäftsgeheimnissen der betroffenen Unternehmen in Einklang gebracht werden muss, auch wenn dieser Schutz im Allgemeinen schwächer ausgeprägt ist als der Schutz personenbezogener Daten im Datenschutzrecht.

Jedoch ist auf eine andere Gefahr hinzuweisen, die durch eine Offenlegung der Ertragsteuerinformationen eintreten und sogar dazu führen kann, dass das legitime Ziel konterkariert
wird: Will ein Staat grenzüberschreitende Gewinnverkürzungen und -verlagerungen bekämpfen, ist er regelmäßig auf Informationen von staatlichen Stellen anderer Staaten angewiesen. Ein solcher Informationsaustausch setzt regelmäßig eine Gegenseitigkeit voraus. Soweit die Ertragssteuerinformationen öffentlich sind, sind sie auch für Staaten öffentlich, von
denen man sich mehr Kooperation erwünscht. Die freie Zugänglichkeit birgt daher die Gefahr,
dass sich eine etwaige Kooperationsbereitschaft solcher Staaten reduziert.

Beispielhaft sei hier das nicht-öffentliche Country-by-Country-Reporting (§ 138a Abs. 2 AO)⁴ genannt: Die Bundesrepublik Deutschland erhält (Stand: 9.3.2020⁵) entsprechende Informationen von weltweit 68 Staaten. Jedoch gibt das Bundeszentralamt für Steuern nicht an alle 68 Staaten seinerseits Informationen weiter, sondern nur an 60 Staaten (kein Versand an Bonaire, Britische Jungferninseln, Cayman Inseln, Costa Rica, Curacao, Katar, Nigeria und Peru). Durch die Offenlegung der Ertragssteuerinformationen erhalten diese Staaten die bisher (hoffentlich aus guten Gründen) vorenthaltenen Informationen frei im Internet.

Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 15.2.2023, BT-Drs. 20/5653, S. 1.

³ BR-Drs. 176/1/16, S. 2.

Basierend Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung, EU ABl. L 146/8 v. 3.6.2016.

Die Liste ist abrufbar auf der Homepage des BZSt unter: https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern Informationsaustausch/CountryByCountryReporting/TeilnehmendeStaaten/teilnehmendeStaaten node.html (Abruf am 14.4.2023).

II. Zur Umsetzung

Die Umsetzung in den §§ 342 bis 342l HGB-E hält sich eng an den Vorgaben der umsetzenden Richtlinie⁶ und geht – soweit ersichtlich – nicht über die Vorgaben voraus. Das gilt grundsätzlich für

- die Begriffsbestimmungen (Art. 48a der Richtlinie),
- den persönlichen Anwendungsbereich (Art. 48b der Richtlinie),
- den Inhalt des Ertragssteuerberichts (Art. 48c der Richtlinie)
- die Offenlegung und Zugänglichkeit (Art. 48d der Richtlinie)
- die Verantwortlichkeit (Art. 48e der Richtlinie)
- Erklärung des Abschlussprüfers (Art. 48f der Richtlinie).

Daraus ergeben sich Abweichungen zum im § 138a AO geregelten nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting, das ebenfalls auf einer Richtlinienumsetzung⁷ beruht. Daher sind die Abweichungen bereits in den jeweiligen Richtlinien angelegt und betreffen etwa

- den weiteren persönlichen Anwendungsbereich (unverbundene Unternehmen mit Zweigniederlassungen) oder
- den Sonderausweis bei Unternehmen oder Zweigniederlassungen in nicht-kooperierenden Staaten.

Der geforderte Ertragsteuerinformationsbericht (§ 342h und § 342i HGB-E) setzt die Vorgaben in Art. 48c der Richtlinie um. Konzeptionell und inhaltlich orientiert sich der Bericht eng am länderbezogenen Bericht für multinationale Unternehmensgruppen (§ 138a Abs. 2 AO), der zusätzlich nur die Offenlegung des Eigenkapitals und der immateriellen Vermögenswerte verlangt. Im Übrigen bestehen zwar Unterschiede in konkret verwendeten Begriffen. Jedoch ermöglicht § 342h Abs. 4 HGB-E (Umsetzung von Art. 48c Abs. 3 der Richtlinie), für den Ertragssteuerinformationsbericht die Angaben zu übernehmen, die nach den EU-Richtlinien-Vorgaben für das das nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting gefordert sind. Hier wäre es wünschenswert, wenn in § 342h Abs. 4 HGB-E nicht allein auf die Vorgaben einer anderen Richtlinie verwiesen wird, sondern auch auf die nationale Regelung, mit der diese andere Richtlinie bereits umgesetzt ist, also ausdrücklich auch auf die Vorgaben aus § 138a Abs. 2 AO (mit Ausnahme von § 138 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. g und j AO).

Darauf hinzuweisen ist, dass § 342k HGB-E die Möglichkeit einräumt, Angaben nicht in den Bericht aufzunehmen, wenn die Offenlegung dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zufügen würde. Eine solche Regelung ist nach der Vorgabe von Art. 48c Abs. 6 der Richtlinie nicht zwingend umzusetzen. Dass das umsetzende Gesetz von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, ist zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen und zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der betroffenen Unternehmen sehr zu begrüßen.

Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung, EU ABl. L 146/8 v. 3.6.2016.

-

Verweis auf Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABl. L 429/1 v. 1.12.2021.

III. Unionsrechtswidrigkeit der umzusetzenden Richtlinie

Soweit mit dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen die genannte Richtlinie⁸ umgesetzt wird, wird eine Richtlinie umgesetzt, die gegen die Vorgaben des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) verstößt.

Die umzusetzende Richtlinie⁹ wurde mit **Art. 50 Abs. 1, Abs. 2 Buchst g. AEUV** auf eine EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage gestützt, deren Voraussetzungen nicht einschlägig sind. Stattdessen hätten die umzusetzende Richtlinie auf die EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage in **Art. 115 AEUV** gestützt werden müssen.

In der Folge wurde die Richtlinie nach Maßgabe des **ordentliches Gesetzgebungsverfahrens** erlassen, obwohl bei Zugrundelegung von Art. 115 AEUV ein **besonderes Gesetzgebungsverfahren** hätte durchgeführt werden müssen, das u.a. anstatt einer **bloß qualifizierten Mehrheit** eine **Einstimmigkeit im Rat** verlangt.

1. Zur EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage für die Richtlinie

Die Richtlinie¹⁰ wurde zu Unrecht auf die EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage aus **Art. 50 Abs. 1 AEUV** und **Art. 50 Abs. 2 Buchst. g AEUV** gestützt.

Im Vorschlag der EU-Kommission¹¹ zur Richtlinie vom 12.4.2016 wird die Heranziehung der EU-Kompetenzgrundlage aus Art. 50 Abs. 1 AEUV damit begründet, dass die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen durch eine Änderung der EU-Bilanzrechtlinie¹² umgesetzt werden soll, die ihrerseits auf der EU-Gesetzeskompetenzgrundlage aus Art. 50 Abs. 1 AEUV beruht.

Allein aus dem Umstand, dass die Umsetzung einer Richtlinie gesetzestechnisch durch eine Änderung einer bereits vorhandenen Richtlinie erfolgt, die auf Art. 50 Abs. 1 AEUV gestützt werden konnte, folgt nicht, dass jede Änderung bzw. Ergänzung dieser Richtlinie ebenfalls auf Art. 50 Abs. 1 AEUV gestützt werden kann.

Vielmehr kommt es für die Frage, ob und welche Kompetenzgrundlage einschlägig ist, allein auf den **materiellen Inhalt und den Zweck der Regelungen** an, die neu eingeführt werden sollen.

Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABI. L 429/1 v. 1.12.2021.

Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABl. L 429/1 v. 1.12.2021.

Insbesondere 22. Erwägungsgrund der Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABI. L 429/1 v. 1.12.2021.

Europäische Kommission v. 12.4.2017, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, COM(2016) 198 final, S. 4.

Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 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 Auhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, EU ABI. L 182/1 v. 29.6.2013.

a) Nichteinschlägigkeit von Art. 50 Abs. 1 AEUV

Die EU-Kompetenzgrundlage in **Art. 50 Abs. 1 AEUV** ermächtigt zum Erlass von Richtlinien "zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit für eine bestimmte Tätigkeit".

(1) Merkmal: "zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit"

Die Richtlinie beschränkt die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), weil sie Pflichten für Unternehmen regelt, die sich in einem anderen EU-Staat niederlassen (Tochtergesellschaften, Zweigniederlassungen), aber nicht für solche Unternehmen, die in ihrem Heimatstaat verbleiben (ausschließlich inländische Tochtergesellschaften oder Zweigniederlassungen).

Eine Richtlinie, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, ist keine Richtlinie, die darauf abzielt, die Niederlassungsfreiheit zu verwirklichen.

Das Tatbestandsmerkmal ist nicht einschlägig.

(2) Merkmal: "für eine bestimmte Tätigkeit"

Die Richtlinie regelt Pflichten für multinationale Unternehmen, die eine Umsatzerlösschwelle von 750 Mio. erreichen. Sie betrifft also bestimmte Unternehmen. Auf eine bestimmte Tätigkeit der Unternehmen kommt es dagegen nicht an.

Eine Richtlinie, die auf Unternehmen unabhängig davon anzuwenden ist, welche Tätigkeit das Unternehmen ausübt, ist keine Richtlinie, die Regelungen für eine bestimmte Tätigkeit trifft.

Das Tatbestandsmerkmal ist nicht einschlägig.

b) Nichteinschlägigkeit von Art. 50 Abs. 2 Buchst. b AEUV

Die EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage in Art. 50 Abs. 2 Buchst. g AEUV ermächtigt dazu, "Schutzbestimmungen" für Gesellschaften zu "koordinieren", die in den Mitgliedstaaten "im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter" vorgeschrieben sind.

Merkmal: "Schutzbestimmungen im Interesse Dritter"

Sieht man die (breite) Öffentlichkeit bei weitmöglichster Auslegung als einen "Dritten", bleibt die Frage, ob und warum die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen eine "Schutzbestimmung" im Interesse der (breiten) Öffentlichkeit sein soll.

Bei der Abfassung der Richtlinie war man sich diesem Problem offenbar bewusst und hat im 2. Erwägungsgrund zur Richtlinie u.a. formuliert (Hervorhebungen nur hier)¹³:

"(…) Die Festlegung gemeinsamer Vorschriften für die Ertragsteuertransparenz würde auch dem allgemeinen wirtschaftlichen Interesse dienen, indem in der gesamten Union gleichwertige Garantien für den Schutz von Anlegern, Gläubigern und anderen Dritten im Allgemeinen vorgesehen werden, (…)"

Warum eine Ertragsteuertransparenz die genannte Schutzfunktion haben soll, wird schlicht behauptet, aber nicht näher begründet. Betrachtet man den 2. Erwägungsgrund dagegen vollständig, wird erkennbar, dass es nicht um den "Schutz" von Anlegern, Gläubigern oder der (breiten) Öffentlichkeit geht, sondern um eine Flankierung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Ertragsteuervermeidung und um eine Ermöglichung einer öffentlichen Debatte über die

Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABI. L 429/1 v. 1.12.2021.

Steuerehrlichkeit von Unternehmen, die das Vertrauen in die Fairness nationaler Steuersysteme fördern kann und:

"(…) Parallel zu den Arbeiten des Rates zur Bekämpfung der Ertragsteuervermeidung muss die öffentliche Kontrolle der Ertragsteuerbelastung multinationaler Unternehmen, die in der Union tätig sind, verstärkt werden, um die Transparenz und Verantwortung von Unternehmen weiter zu fördern und damit zum Wohl unserer Gesellschaften beizutragen. Eine solche Kontrolle ist auch erforderlich, um eine aufgrund besserer Informationen geführte öffentliche Debatte insbesondere über den Grad der Steuerehrlichkeit bestimmter in der Union tätiger multinationaler Unternehmen und die Auswirkungen der Steuerehrlichkeit auf die Realwirtschaft zu fördern. Die Festlegung gemeinsamer Vorschriften für die Ertragsteuertransparenz würde auch dem allgemeinen wirtschaftlichen Interesse dienen, indem in der gesamten Union gleichwertige Garantien für den Schutz von Anlegern, Gläubigern und anderen Dritten im Allgemeinen vorgesehen werden, und somit dazu beitragen, das Vertrauen der Bürgerinnen und Bürger der Union in die Fairness der nationalen Steuersysteme wiederherzustellen." (2. Erwägungsgrund).

Die Zwecke einer Flankierung von Maßnahmen zur Bekämpfung der Ertragsteuervermeidung und einer Ermöglichung einer öffentlichen Debatte über die Steuerehrlichkeit von Unternehmen, die das Vertrauen in die Fairness nationaler Steuersysteme fördern kann, zielen darauf ab, die Kontrollfunktion der (breiten) Öffentlichkeit in Dienst zu nehmen. Das ist kein Ziel, dass die (breite) Öffentlichkeit ihrerseits vor bestimmten Unternehmen schützt.

Die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen ist keine Schutzbestimmung im Interesse der breiten Öffentlichkeit. Das Tatbestandsmerkmal ist nicht einschlägig.

c) Einschlägigkeit von Art. 115 AEUV

Die EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage in Art. 115 AEUV ermächtigt zum Erlass von Richtlinien, mit denen Rechtsvorschriften angeglichen werden, die sich unmittelbar auf das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken.

Obwohl die Richtlinie ausdrücklich nicht auf Art. 115 AEUV als EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage abstellt, heißt es im 1. Erwägungsgrund ausdrücklich:

"Für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts ist Transparenz wesentlich."

Ob diese Aussage uneingeschränkt zutrifft, lässt sich bezweifeln. Sie lässt sich aber unter Berücksichtigung der Einschätzungsprärogative nicht als von vornherein abwegig einstufen. Im 22. Erwägungsgrund der Richtlinie heißt es dann aber:

"Da diese Richtlinie nur Pflichten zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationsberichten zum Gegenstand hat und nicht die Harmonisierung der Steuern, ist Artikel 50 Absatz 1 AEUV die geeignete Rechtsgrundlage."

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der AEUV in Art. 113 nur für die indirekten Steuern eine ausdrückliche EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage zu deren Harmonisierung vorhält. Die Ertragsteuern sind aber keine indirekten, sondern direkte Steuern. Soweit diese harmonisiert werden, ist dies auf die allgemeine EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage zur Harmonisierung in Art. 115 AEUV zu stützen, die tatbestandlich gerade nicht auf die "Harmonisierung von Steuern" beschränkt ist.

Es ist zudem darauf hinzuweisen, dass bereits die Richtlinie¹⁴ zum nicht-öffentlichen "Countyby-Country Reporting" auf **Art. 115 AEUV** gestützt wurde. Nach dem 4. Erwägungsgrund hat das nicht-öffentliche Country-by-Country-Reporting folgenden Zweck (Hervorhebung nur hier):

"Eine erhöhte Transparenz gegenüber den Steuerbehörden könnte für multinationale Unternehmensgruppen einen Anreiz schaffen, bestimmte Praktiken aufzugeben und ihren gerechten Anteil am Steueraufkommen in dem Land zu entrichten, in dem die Gewinne erzielt werden. Die Erhöhung der Transparenz für multinationale Unternehmensgruppen ist daher ein wesentlicher Bestandteil der Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung."

Vergleicht man dies mit dem Zweck der Offenlegung der Ertragsteuerinformationen (dazu bereits I. 1. b.), wird deutlich das beide dasselbe Ziel verfolgen. Dabei flankiert die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch die präventive Wirkung von Reputationseffekten, die durch öffentliche Debatte entstehen kann.

Art. 115 AEUV wäre – wie beim nicht-öffentlichen "County-by-Country Reporting" – die einschlägige EU-Gesetzeskompetenzgrundlage für die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen gewesen.

2. Zur Durchführung eines nicht einschlägigen EU-Gesetzgebungsverfahrens in Folge der Auswahl der falschen EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage für die Richtlinie

Stützt man die Richtlinie – m.E. zu Unrecht (dazu bereits III.1.) – auf die EU-Kompetenzgrundlage aus Art. 50 Abs. 1, Abs. 2 Buchst g AEUV, ist die Richtlinie im "**ordentlichen Gesetzgebungsverfahren**" zu erlassen, das sich nach Art. 289 i.V.m. Art. 294 AEUV richtet. Bei diesem Verfahren wirken Rat und EU-Parlament zusammen, wobei für Beschlüsse des EU-Parlaments eine einfache Mehrheit und **Beschlüsse des Rates eine qualifizierte Mehrheit** ausreicht (Art. 16 Abs. 3 EUV), also 55 % der Mitglieder des Rates, die 65 % der EU-Bevölkerung repräsentieren müssen (Art. 16 Abs. 4 EUV).

Die Richtlinie wurde auch tatsächlich nach Maßgabe des ordentlichen Gesetzgebungsverfahren erlassen:

- Kommission (12.4.2016): Vorschlag nach Art. 294 Abs. 2 AEUV
- **EU-Parlament (27.3.2019):** Standpunkt in erster Lesung nach Art. 294 Abs. 3 AEUV (einfache Mehrheit ausreichend)
- Rat (28.9.2021): Keine Billigung des Standpunktes des Parlaments und Festlegung eines eigenen Standpunktes in erster Lesung nach Art. 294 Abs. 5 AEUV (qualifizierte Mehrheit ausreichend)
- **Parlament (11.11.2021):** Billigung des Standpunktes des Rates in zweiter Lesung nach Art. 294 Abs. 7 Buchst. a AEUV (einfache Mehrheit ausreichend).

Hätte man die Richtlinie dagegen – was m.E. zutreffend gewesen wäre (dazu bereits III.1.) – auf die EU-Kompetenzgrundlage aus Art. 115 AEUV gestützt, hätte die Richtlinie in einem

Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung, EU ABl. L 146/8 v. 3.6.2016.

besonderen Gesetzgebungsverfahren erlassen werden, bei dem nach Maßgabe des Art. 115 AEUV eine **Einstimmigkeit im Rat** erforderlich gewesen wäre.

Wird eine Richtlinie, die aufgrund ihrer EU-Gesetzgebungskompetenzgrundlage eine Einstimmigkeit im Rat verlangt, in einem Verfahren erlassen, das nur eine qualifizierte Mehrheit verlangt, werden **Souveränitätsrechte der Mitgliedstaaten** beschränkt, die sie nicht auf die Europäische Union übertragen haben. In diesem Sinne handelt es sich bei der Richtlinie um einen Ultra-vires-Akt ("ausbrechender Rechtsakt"): Die Europäische Union hat eine Kompetenz in Anspruch genommen, die ihr so nicht zusteht.

Die Letztentscheidung darüber, ob die umzusetzende Richtlinie aufgrund des aufgezeigten Verstoßes nichtig ist, obliegt dem Europäischen Gerichtshof.

IV. Verfassungswidrigkeit ohne Zustimmung des Bundesrates

Soweit Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen die genannte Richtlinie¹⁵ umsetzt, ist die einschlägige Gesetzgebungskompetenz Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG mit der Folge, dass eine Zustimmung des Bundesrates nach Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 77 Abs. 2a GG erforderlich ist.

Wird das Gesetz weiterhin auf die Kompetenzgrundlage in Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG (Recht der Wirtschaft) gestützt, wäre es als ein bloßes Einspruchsgesetz (Art. 77 Abs. 3 und 4 GG) zu behandeln, so dass es an der erforderlichen Zustimmung des Bundesrates mangeln würde und das Gesetz bereits deswegen formell verfassungswidrig wäre.

1. Zur Gesetzgebungskompetenzgrundlage nach dem Grundgesetz

Im Gesetzesentwurf der Bundesregierung¹⁶ wird die Gesetzgebungskompetenz für die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen auf Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG (Recht der Wirtschaft) gestützt.

Allein aus dem Umstand, dass die Regelungen zur Umsetzung der Richtlinie gesetzestechnisch im Handelsgesetzbuch (HGB) erfolgt, konkret durch einen neuen Vierten Unterabschnitt im Vierten Abschnitt des Dritten des Buches in den §§ 342 bis 342l HGB-E, begründet noch nicht die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG (Recht der Wirtschaft).

Vielmehr kommt für den richtigen Kompetenztitel auf den Inhalt und den Zweck der Regelung an.

Zum Inhalt:

Schon die Bezeichnung des Zweiten Titels ("Pflicht zur Ertragsteuerinformationsberichterstattung") offenbart, dass es hier inhaltlich um eine Regelung handelt, die sich auf die Ertragsteuern und damit auf das Steuerrecht bezieht.

Zu den Pflichtangaben nach § 342h Abs. 2 HGB gehörhen ausdrücklich:

-

Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, EU ABI. L 429/1 v. 1.12.2021.

Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 15.2.2023, BT-Drs. 20/5653, S. 30.

- 5. die für den Berichtszeitraum zu zahlende Ertragsteuer
- 6. die im Berichtszeitraum gezahlte Ertragsteuer auf Kassenbasis.

Dabei handelt es sich um Kennzahlen, die für Zwecke der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer im Steuerverfahren ermittelt werden.

Auch die übrigen Pflichtangaben entsprechen (trotz abweichender Terminologie) den Angaben, die ebenfalls im nicht-öffentlichen Country-by-County-Reporting nach Maßgabe des § 138a Abs. 2 AO zu berichten sind und für eine steuerliche Risikoabschätzung der Verrechnungspreissysteme und anderer Gewinnverlagerungspotenziale nutzbar gemacht werden können.

Zum Zweck:

Auch aus der bereits oben aufgezeigten Begründung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung¹⁷ ergibt sich, dass hier um steuerrechtliche Zwecke geht:

"Dadurch soll eine informierte öffentliche Debatte darüber ermöglicht werden, ob die betroffenen multinationalen Unternehmen und Konzerne ihren Beitrag zum Gemeinwohl auch dort leisten, wo sie tätig sind".

Dass mit dem "Beitrag zum Gemeinwohl" die gezahlten Ertragsteuern gemeint ist, dürfte offensichtlich sein. Das Hinweis auf den Ort der Tätigkeit ("wo sie tätig sind") umschreibt das Ziel, grenzüberschreitenden Gewinnverkürzungen und -verlagerungen entgegenzuwirken.

Damit wird deutlich, dass das Ziel, das bereits mit dem nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting verfolgt wird, flankierend auch durch die Offenlegung der Ertragsteuer-informationen verfolgt wird. Wie das nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting verfolgt auch die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen ausschließlich steuerliche Zwecke. Die Gesetzgebungskompetenz für die Regeln über die Steuern ergeben sich aber nicht aus den Katalogen in Art. 72, 73 und 75 GG, sondern abschließend aus der Finanzverfassung des Grundgesetzes (Art. 104a bis 115 AEUV).

Die Einführung des nicht-öffentlichen Country-by-Country-Reporting in § 138a AO wurde auf die Gesetzeskompetenzgrundlage in Art. 108 Abs. 5 GG (Steuerverfahrensrecht) gestützt¹⁸. Präziser wäre es gewesen, eine Annexkompetenz zu Art. 108 Abs. 5 GG anzunehmen, weil es sich bei den länderbezogenen Berichten streng genommen nicht um ein Steuerverfahren handelt, sondern um eine Informationsgewinnung in dessen Vorfeld, die sich auf das Steuerverfahren (insbesondere auf die Kontrolle der Verrechnungspreissysteme) auswirken kann.

In diesem Sinne hätte man auch die Offenlegung der Ertragsteuerinformationen auf eine Annexkompetenz zu Art. 108 Abs. 5 AO stützen können, was nachvollziehbar gewesen wäre, wenn man die Regelungen in der Abgabenordnung implementieren würde.

Da es ausschließlich um die Offenlegung von Informationen über die Ertragsteuern geht, ist es naheliegender, die Kompetenzgrundlage für die Regelung über Ertragsteuern heranzuziehen. Die einschlägige Gesetzgebungskompetenzgrundlage wäre hier eine Annexkompetenz zu Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG (Körperschaftsteuer).

-

Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 15.2.2023, BT-Drs. 20/5653, S. 1.

Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 5.9.2016, BT-Drs. 18/9536, S. 27.

2. Zum Erfordernis der Zustimmung des Bundesrates

Geht man wie hier davon aus, dass Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG die zutreffende Gesetzeskompetenzgrundlage ist (dazu bereits IV.1.), bedarf das Gesetz nach Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 77 Abs. 2a GG der Zustimmung des Bundesrates, um formell verfassungsgemäß zustande zu kommen.

Zieht man Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG (Recht der Wirtschaft) heran und behandelt das Gesetz deshalb bloß als Einspruchsgesetz, würde es formell nicht verfassungsgemäß zustande kommen.

Die Letztentscheidung darüber, ob das Gesetz mangels Zustimmung des Bundesrates verfassungswidrig ist, obliegt dem Bundesverfassungsgericht.

Mit freundlichen Grüßen



(Prof. Dr. Marc Desens)



LEHRSTUHL FÜR ABWL UND BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE STEUERLEHRE II

Universität Mannheim \cdot LSt für ABWL und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II \cdot Prof. Dr. Christoph Spengel \cdot Schloss \cdot 68131 Mannheim

Frau
Elisabeth Winkelmeier-Becker, MdB
Vorsitzende des Rechtsausschusses des
Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Per E-Mail

Prof. Dr. Christoph Spengel Schloss 68131 Mannheim Telefon +49 621 181-1704 spengel@uni-mannheim.de

Sekretariat: Christine Bürner Telefon +49 621 181-1705 Telefax +49 621 181-1706 buerner@uni-mannheim.de http://spengel.bwl.uni-mannheim.de

Mannheim, den 14. April 2023

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung im Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages am 17. April 2023 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung "Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen" (BT-Drucksache 20/5653)

Sehr geehrte Frau Winkelmeier-Becker,

zur o.a. öffentlichen Anhörung im Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages am 17. April 2023 überlasse ich Ihnen gerne meine Stellungnahme.

I. Zum Gesetzentwurf eines öffentlichen Country-by-Country Reporting

Der Gesetzentwurf dient überwiegend der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. November 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (ABI. L 429 vom 1.12.2021, S. 1) in das deutsche Recht. Die Umsetzung hat bis zum 22. Juni 2023 zu erfolgen.

Die Berichterstattung über Ertragsteuerinformationen betrifft Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Millionen Euro. Sie ist öffentlich zu machen und hat aufgeschlüsselt nach EU-Mitgliedstaaten und bestimmten weiteren Steuerhoheitsgebieten, in denen eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, zu erfolgen. Dadurch soll eine informierte öffentliche Debatte darüber ermöglicht werden, ob die in der Europäischen Union tätigen multinationalen Unternehmen und Konzerne ihren Beitrag zum Gemeinwohl durch Steuerzahlungen auch dort leisten, wo sie tätig sind und ihre Gewinne erwirtschaften. Investoren, Beschäftigte,



Öffentliche Anhörung Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages am 17. April 2023 Stellungnahme Prof. Dr. Christoph Spengel, Universität Mannheim

Seite 2

öffentliche Institutionen, die Zivilgesellschaft und allgemein die interessierte Öffentlichkeit sollen sich ein Bild von der Besteuerung dieser Unternehmen und Konzerne machen können. Das soll die Verantwortung der Unternehmen und Konzerne zum Wohle der Allgemeinheit fördern und auch dazu beitragen, das Vertrauen der Bürgerinnen und Bürger in die Fairness der nationalen Steuersysteme zu stärken.

Zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 soll der Vierte Abschnitt des Dritten Buchs des HGB um einen Vierten Unterabschnitt ergänzt werden. Hierbei handelt es sich vor allem um die länderbezogene Offenlegung von betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Daten der betroffenen Unternehmen. Es wird geschätzt, dass in Deutschland insgesamt ungefähr 600 Unternehmen der neuen Ertragsteuerinformationsberichtspflicht unterliegen. Offenzulegen sind im sog. Country-by-Country Reporting pro Land und Jahr (§ 342h HGB-Entwurf):

- Art der Geschäftstätigkeit
- Zahl der Arbeitnehmer
- Gesamtumsatz bzw. Erträge
- Gewinn/Verlust vor Steuern
- Gezahlte und zu zahlende Ertragsteuern
- Einbehaltener Gewinn

II. Nebeneinander von öffentlichem, vertraulich-verpflichtendem und freiwilligem Country-by-Country Reporting

Mit der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 tritt neben das vertraulich-verpflichtende und das freiwillige Country-by-Country Reporting ein auf die Europäische Union begrenztes öffentliches Country-by-Country Reporting.

Seit 2016 besteht innerhalb der Mitgliedstaaten der Europäischen Union sowie der OECD für Unternehmen mit einem Gesamtumsatz von mindestens 750 Millionen Euro die Verpflichtung, der zuständigen Steuerbehörde jährlich ein Country-by-Country Report zu übermitteln. Anschließend erfolgt ein Informationsaustausch mit den anderen teilnehmenden Staaten.¹

Des Weiteren wurde im Rahmen der Global Reporting Initiative (GRI) im Jahr 2019 ein Standard zum Country-by-Country Reporting verabschiedet (GRI 207), der auf eine freiwillige Offenlegung länderbezogener Ertragsteuerinformationen durch die Unternehmen im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung setzt.²

Das innerhalb der Europäischen Union nunmehr per Richtlinie beschlossene und in nationales Recht umzusetzende öffentliche Country-by-Country Reporting tritt somit neben die bereits

¹ Vgl. ZEW/Stiftung Familienunternehmen, Der EU-Vorschlag zum Country-by-Country Reporting im Internet: Kosten, Nutzen, Konsequenzen, 2. Aufl., München 2020, S. 6ff.

² Vgl. dazu Kopetzki/Spengel/Weck, How to Move Forward with Tax Sustainability Reporting in the EU? A Quantitative Descriptive Analysis, World Tax Journal 2023 (im Erscheinen).

Öffentliche Anhörung Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages am 17. April 2023 Stellungnahme Prof. Dr. Christoph Spengel, Universität Mannheim

Seite 3

bestehenden Initiativen auf EU/OECD-Ebene und der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die anzugebenden Ertragsteuerinformationen sind bis auf wenige Details vergleichbar.³

III. Betroffenheit Nicht-Kapitalmarktorientierter Unternehmen vom öffentlichen Country-by-Country Reporting

Vom verpflichtenden, öffentlichen Country-by-Country Reporting innerhalb der Europäischen Union und damit auch in Deutschland betroffen sind Unternehmen, die bislang keine freiwillige Ertragsteuerinformationen im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichtserstattung offenlegen. Die überwiegende Mehrzahl der im DAX notierten Konzerne hat bereits Informationen zu ihren Steuerpraktiken, teilweise verbunden mit einem Country-by-Country Reporting, in der Nachhaltigkeitsberichterstattung offengelegt. Über den Zeitverlauf zeichnet sich dabei eine stetige Zunahme hinsichtlich Umfang und Detailgrad der Offenlegung ab. Demnach sind vom verpflichtenden, öffentlichen Country-by-Country Reporting insbesondere nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen betroffen, das sind die Hidden-Champions in Deutschland.

IV. Wettbewerbsnachteile Nicht-Kapitalmarktorientierter Unternehmen durch das öffentliche Country-by-Country Reporting

Die mit einem öffentlichen Country-by-Country Reporting verbundenen Kosten der Unternehmen übersteigen den erhofften Nutzen. Dabei schlagen weniger die direkten Kosten aus der erstmaligen Implementierung und laufenden Berichterstattung zu Buche. Die direkten Kosten werden im Gesetzentwurf zu Recht als gering eingeschätzt, da das vertrauliche Country-by-Country Reporting gegenüber der Steuerverwaltung konzernweit bereits verpflichtend implementiert ist.

Vielmehr geht es um die impliziten Kosten. Neben ungerechtfertigten Reputationsverlusten, einer Einschränkung des Steuergeheimnisses sind vor allem Wettbewerbsnachteile aufgrund der geografisch und größenabhängig begrenzten Publikationspflicht anzuführen. Die von der Regelung betroffenen Unternehmen, wie bereits ausgeführt, handelt es sich hierbei insbesondere auch um nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, müssen erstmals sensible, unternehmensinterne nicht-steuerliche Daten länderbezogen öffentlich berichten, welche die externe Rechnungslegung bisher bewusst ausschließt. Denn die Veröffentlichung eines konsolidierten Konzernabschlusses befreit von der Abgabe handelsrechtlicher Einzelabschlüsse (§ 264 HGB) und damit von der Offenlegung länderspezifischer Informationen.

Im Fokus stehen demnach länderspezifische, betriebswirtschaftliche (nicht steuerliche) Informationen, konkret die Gewinne vor Steuern und die Umsatzerlöse. Daraus lässt sich leicht die Umsatzrentabilität pro Gesellschaft und Land errechnen, also die Gewinnquote pro Euro Umsatz.

³ Vgl. Kopetzki/Spengel/Weck, a.a.O., Fussnote 2.

⁴ Vgl. Kopetzki/Spengel/Weck, a.a.O., Fussnote 2.

Konkurrenten, Ankerzulieferer und Ankerkunden, die nicht unter die Regelung fallen, werden diese Informationen zu ihrem eigenen Vorteil ausnutzen, ohne ihrerseits zu einer vergleichbaren Publikation verpflichtet zu sein.

Die gerade skizzierten Wettbewerbsnachteile durch die Offenlegung sensibler betriebswirtschaftlicher Kennzahlen durch ein öffentliches Country-by-Country Reporting in einem umkämpften Wettbewerbsumfeld sind mittlerweile empirisch gut belegt. So zeigt eine Eventstudie im Zusammenhang mit der überraschenden Verkündigung einer politischen Einigung zur Einführung des öffentlichen Country-by-Country Reporting innerhalb der Europäischen Union am 1. Juni 2021 signifikant negative Kapitalmarktreaktionen, die für betroffene Unternehmen in einem harten Wettbewerbsumfeld spürbar ausgeprägter sind.⁵

V. Kein Zusatznutzen zur Eindämmung von Gewinnverlagerung

Zur Eindämmung von steuerlich motivierter Gewinnverlagerung multinationaler Konzerne ist das öffentliche Country-by-Country Reporting innerhalb der Europäischen Union nicht geeignet. Bereits die Einführung des vertraulich-verpflichtenden Country-by-Country Reporting auf Ebene der OECD und der Europäischen Union ab dem Jahr 2016 hat das Steuerplanungsverhalten spürbar verändert. Es liegen gesicherte empirische Erkenntnisse vor, dass davon betroffene Unternehmen ihr Engagement in Steueroasen deutlich zurückgefahren und Investitionen in Niedrigsteuerländern innerhalb der Europäischen Union ausgeweitet haben.⁶

VI. Kein Boykott durch Konsumenten

In welchem Umfang Finanzverwaltungen, Gesetzgeber, Investoren, Analysten und die Öffentlichkeit öffentliche Ertragsteuerinformationen tatsächlich nutzen und ihren Entscheidungen zugrunde legen, ist bislang noch nicht erforscht. Untersuchungen zu anderen Maßnahmen und Formen erhöhter Steuertransparenz zeigen, dass Informationen über Steuervermeidung zwar eine negative Auswirkung auf die Einstellung von Konsumenten und der Öffentlichkeit gegenüber den betroffenen Unternehmen haben. Es gibt jedoch keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass sich eine negative steuerliche Berichterstattung auf Änderungen im Kaufverhalten niederschlägt, vielmehr ist das Gegenteil der Fall, was mittlerweile empirisch sehr gut abgesichert ist.⁷

Es ist somit verfehlt zu glauben, dass Konsumenten, also die Öffentlichkeit, auf negative Steuerschlagzeiten reagieren. Es ist anekdotisch belegt, dass die Öffentlichkeit weder auf den EUweiten Umsatzsteuerbetrug, der enorme Ausmaße annimmt, noch auf den Cum/Ex- sowie Cum/Cum-Steuerbetrug irgendwelche Reaktionen zeigt.

⁵ Vgl. Müller/Spengel/Weck, How Do Investors Value the Publication of Tax Information? Evidence From the European Public Country-By-Country Reporting, ZEW Discussion Paper No. 21-077, Mannheim 2021.

⁶ Vgl. De Simone/Olbert, Real Effects of Private Country-by-Country Disclosure, The Accounting Review 2022.

⁷ Vgl. Asay/Hoopes/Thornock/Wilde, Tax Boycotts, The Accounting Review 2023 (im Erscheinen).

Seite 5

VII. Fazit

Für ein verpflichtendes öffentliches Country-by-Country Reporting innerhalb der Europäischen Union besteht keine Notwendigkeit. Es tritt neben das bereits existierende verpflichtende vertrauliche Country-by-Country Reporting und das freiwillige Country-by-Country Reporting im Rahmen der steuerlichen Nachhaltigkeitsberichtserstattung. Betroffen von der Offenlegungspflicht sind vor allem nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, die auf eine freiwillige Offenlegung von länderbezogenen Ertragsteuerinformationen in ihrer Nachhaltigkeitsberichtserstattung verzichten. Durch die nunmehr erzwungene Preisgabe sensibler nicht steuerlicher Informationen, insbesondere die länderspezifische Umsatzsteuerrentabilität sind für die Unternehmen gravierende Wettbewerbsnachteile gegenüber Konkurrenten, Ankerzulieferer und Ankerkunden zu erwarten. Dies kann weder im Interesse der Europäischen Union noch im Interesse Deutschlands sein. Vor diesem Hintergrund wäre es zu wünschen gewesen, dass die Richtlinie (EU) 2021/2101 erst gar nicht verabschiedet worden wäre. Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union haben sich ein ökonomisch fragwürdiges Korsett angelegt, dass nur durch einstimmigen Ratsbeschloss abgeschafft bzw. geändert werden kann.

Gez.

Prof. Dr. Christoph Spengel



Gemeinsam für gerechte, solidarische und nachhaltige Finanzsysteme

Gegen Steuerflucht und Schattenfinanzwirtschaft weltweit

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags am 17. April 2023 zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen (BT-Drucksache 20/5653)

Christoph Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit

In Kürze: Wichtig für Steuergerechtigkeit, kein Schaden für die deutsche Wirtschaft

Wissenschaftliche Studien und journalistische Berichterstattung über Steuervermeidungspraktiken großer Konzerne waren ein wesentlicher Baustein für die Reformbemühungen der letzten Jahre. Deren Ziel, eine faire Besteuerung von Unternehmensgewinnen, ist durch die globale Mindeststeuer und die noch unsichere und beschränkte Neuverteilung von Besteuerungsrechten noch nicht erreicht. Öffentliche länderbezogene Berichterstattung ist weiterhin wichtig um die Reformergebnisse und –prozesse kritisch zu begleiten und verlorenes Vertrauen der Öffentlichkeit aber auch von Investoren wieder herzustellen. Damit die Berichterstattung ihren Zweck vollständig erfüllen kann, sollte der Gesetzgeber bei der deutschen Umsetzung über die EU-Mindestvorgaben hinausgehen und insbesondere die Berichterstattung auf weitere Länder ausdehnen sowie die zu veröffentlichende Information gezielt erweitern um einen Abgleich mit dem Konzernabschluss zu ermöglichen. Diese Erweiterungen sind sinnvoll und unschädlich, weil die Daten weitgehend vorliegen, mittlerweile andere global anzuwendende Standards z.B. der Global Reporting Initiative oder der Diskussionsentwurf der australischen Regierung diese bereits vorsehen und auch andere EU-Staaten sie erwägen. Insgesamt sind nur etwa 500 sehr große deutsche Unternehmen betroffen, die sich noch dazu in Ausnahmefällen auf eine Schutzklausel berufen können und etwaigen Erklärungsbedarf tragen können. Insgesamt profitieren sie genauso wie die mittelständischen Unternehmen davon, dass die öffentliche länderbezogene Berichterstattung aggressive Steuervermeidungspraktiken vor allem von den größten und profitabelsten, meist ausländischen Unternehmen offenlegt und den Druck für eine gerechtere Besteuerung als Grundlage für einen fairen Wettbewerb erhöht.

Bedeutung des Gesetzesvorschlags: Ein wichtiger Zwischenerfolg auf einem langen Weg

Die öffentliche länderbezogene Berichterstattung ("pCbcr") ist seit fast zwei Jahrzehnten eine Kernforderung des Tax Justice Networks. Sie soll helfen, das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Fairness der globalen Besteuerung von Unternehmensgewinnen wieder herzustellen. Wissenschaftliche Studien und journalistische Berichte haben in den letzten Jahren die Steuervermeidungspraktiken großer Konzerne für eine breite Öffentlichkeit sichtbar gemacht. Dabei waren sie auf unvollständige und nur umständlich zu gewinnende Information angewiesen. Die Sichtbarkeit der Steuervermeidungspraktiken und der öffentliche Druck waren wesentliche Faktoren für die Reformbemühungen auf OECD-Ebene.

Die Einführung einer nicht-öffentlichen länderbezogenen Berichterstattung im Jahr 2017, die bis 2024 umzusetzende globale Mindeststeuer und die fortlaufenden Verhandlungen über eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten sind wesentliche Fortschritte. Allerdings ist es äußert zweifelhaft, dass sie das zentrale Anliegen eines in der breiten Bevölkerung als fair wahrgenommenen Steuersystems und insbesondere eines fairen Steuerbeitrags großer (Digital)konzerne in Deutschland und im globalen Süden erfüllen werden. Vor allem für sehr

große und hochprofitable Konzerne aus dem Ausland bestehen weiterhin umfangreiche Anreize und Möglichkeiten in Deutschland erwirtschaftete Gewinne ins niedrig versteuernde Ausland zu verschieben. Im Ergebnis liegt ihr Steuersatz weiterhin deutlich unter dem der lediglich national tätigen mittelständischen Unternehmen. Ein fairer Wettbewerb ist weiterhin nicht gewährleistet. Eine kritische Begleitung der Reformergebnisse und –prozesse durch die breite Öffentlichkeit ist deswegen auch im Interesse der deutschen Unternehmen weiterhin unerlässlich. Die nicht-öffentliche länderbezogene Berichterstattung und der wissenschaftliche Zugang zu aggregierten und anonymisierten Daten reichen dafür nicht aus.

Die EU-Richtlinie zum pCbcr und der vorliegende Gesetzesentwurf zu deren Umsetzung in Deutschland sind ein wichtiger Zwischenerfolg. Dadurch, dass fast alle großen, global tätigen Konzerne auch in Europa aktiv sind, entfaltet die Richtlinie globale Wirksamkeit. Wegen der langen Beratungszeit seit dem ursprünglichen Kommissionsvorschlag aus dem Jahr 2016 gibt es mittlerweile, auch auf Druck großer Investoren, die einen besseren Einblick in die Risiken aus der Besteuerung verlangen¹, eine Reihe von weitergehenden globalen Standards (z.B. <u>GRI 207-4</u> oder <u>Fair Tax Mark</u>) und eine wachsende Zahl freiwillig veröffentlichender Konzerne². Außerdem steht <u>Australien</u> kurz vor der Verabschiedung weitergehender, global wirksamer Regelungen und mehrere andere EU-Staaten haben bereits in der Vergangenheit weitergehende Regelungen gefordert³. Weil die Gesetzesprozesse in den meisten anderen EU-Staaten noch nicht so weit sind wie in Deutschland, kann die deutsche Entscheidung hier Signalwirkung entfalten. Verbesserungen bei der deutschen Umsetzung können also helfen eine aussagekräftigere Berichterstattung zu ermöglichen und vorausschauend auf eine global harmonisierte Berichterstattung hinzuwirken.

Verbesserungsvorschläge zum vorliegenden Gesetzesentwurf

Weil die Richtlinie nur mindestharmonisierender Natur ist, sind weitergehende Regelungen möglich. In ihrem Gold Plating Information Paper zur Richtlinie warnt die Europäische Kommission zwar für den Fall von abweichenden Regeln in den Mitgliedsstaaten vor dem Anschein der Fragmentierung und Komplexität. Aber angesichts ohnehin abweichender Standards auf globaler Ebene und Verbesserungsbedarfen der bestehenden Standards sind weitergehende Regeln wünschenswert. Ein Großteil der vorgeschlagenen Verbesserungen macht lediglich bereits vorhandene Informationen der Öffentlichkeit zugänglich und stellt damit keinen zusätzlichen Aufwand dar.

1. Anzahl der betroffenen Staaten ausweiten:

Entsprechend der EU-Richtlinie soll die länderbezogene Darstellung nur für EU-Staaten und Staaten von der sogenannten schwarzen bzw. grauen Liste erfolgen. Dies schließt mehr als die Hälfte aller Länder, darunter wichtige Steueroasen und die Länder des globalen Südens, aus. Eine solche Beschränkung ist weder in der freiwilligen Berichterstattung noch im australischen Gesetzesentwurf vorgesehen und die Daten für die restlichen Länder liegen in den Unternehmen weitgehend vor. Weil Länder des globalen Südens faktisch bisher nur sehr beschränkten Zugriff auf die nicht-öffentlichen länderbezogenen Berichte haben, sollte sich Deutschland zum einen für eine Erweiterung des automatischen Austauschs einsetzen und zum anderen bei der öffentlichen Berichterstattung die Aktivitäten zumindest auch für diese Länder aufschlüsseln. Zusätzlich sollte – wie zum Beispiel in Belgien - die Verwendung einer alternativen Definition für Steueroasen erwogen und die

¹ Zum Beispiel bei einer OECD Konsultation (2020), bei der Aktionärsversammlung von Amazon (2022), in Dänemark (2023) oder von SEC-Chair Gary Gensler (September, 2022)

² Zum Beispiel Vodafone, BP, Orsted, NN Group, Anglo American, Allianz oder Newmont

³ Zum Beispiel die dänische Verhandlungsposition (2019, Seite 3) und die Position der dänischen Sozialdemokraten (2021, S. 20f). In Belgien wird über eine Erweiterung der Länderliste, z.B. um die erweiterte belgische Steueroasenliste, nachgedacht. In Finnland gab es vor dem Regierungswechsel bereits intensive Debatten über eine Erweiterung der aufzuschlüsselnden Staaten.

Beschränkung der aufzuschlüsselnden Staaten perspektivisch ganz aufgehoben werden. Die u.a. auf deutschen Druck eingeführte Schutzklausel (§ 342k HBG-E) verhindert gezielt das Entstehen von erheblichen Nachteilen. Zur Vermeidung von Missbrauch muss bei ihrer Anwendung aber das Vorliegen einer triftigen Begründung sichergestellt werden.

2. Umfang und Qualität der enthaltenen Informationen erhöhen:

Um den Aufwand für die berichtspflichtigen Unternehmen möglichst gering zu halten und den Informationsbedürfnissen von Wissenschaft und Öffentlichkeit gerecht zu werden, wäre eine global weitgehend harmonisierten und alle wesentlichen Informationen umfassenden Berichterstattung wünschenswert. Eine möglichst wörtliche und EU-weit harmonisierte Umsetzung der EU-Richtlinie erreicht dieses Ziel nicht. Im Vergleich zu anderen (globalen) Standards, insbesondere dem Standard der Global Reporting Initiative (GRI 207-4), den australischen Vorschlägen und den bestehenden Berichtspflichten für die Rechnungslegung und die nicht-öffentliche länderbezogene Berichterstattung, fehlen vor allem folgende Informationen, die im vorliegenden Gesetzesentwurf verpflichtend gemacht werden sollten:

- 1. Eine Erläuterung der Datenquelle. Wie bei den OECD-Leitlinien zur Umsetzung der nicht-öffentlichen länderbezogenen Berichterstattung sollte verpflichtend erläutert werden ob es sich bei den berichteten Zahlen um auf der Basis der Einzelabschlüsse aggregierte oder um auf Länderebene konsolidierte Zahlen handelt und aus welcher Quelle (z.B. Jahresabschlüsse, interne Rechnungslegung) die Zahlen stammen.
- 2. Eine Unterscheidung zwischen externen und konzerninternen Umsätzen. § 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB-E sieht keine Unterscheidung zwischen externen und konzerninternen Umsätzen vor, deswegen ist die Aussagekraft der Berichte wesentlich beeinträchtigt. Bei mehreren berichtspflichtigen Gesellschaften in einem Land werden konzerninterne Umsätze zum Teil mehrfach gezählt. Die Auftrennung ist global Standard und auch in §138a AO vorgesehen.
- 3. Kundenumsätze im jeweiligen Land. Weil die geplante Neuverteilung der Besteuerungsrechte (OECD Säule 1) auf die Kundenumsätze im entsprechenden Land abzielt, sollten auch diese in der öffentlichen länderbezogenen Berichterstattung aufgeführt werden. Dies ist bisher in keinem der Berichtsstandards vorgesehen, aber viele Unternehmen berichten bisher unsystematisch in ihrer Segmentberichterstattung bereits über Kundenumsätze in ihren größten Absatzmärkten.
- 4. Ein Abgleich mit dem Konzernabschluss. Laut Begründung zum Gesetzentwurf verfolgen die Vorgaben zu den Pflichtangaben "das Ziel, die Angaben im Ertragsteverinformationsbericht möglichst kohärent zu den Angaben in den Jahresabschlüssen der in den Bericht einbezogenen Unternehmen auszugestalten." Weil dieses Ziel nur teilweise erreicht werden kann und durch die Konsolidierung teilweise wesentliche Abweichungen entstehen, enthält der GRI-Standard die Pflicht zum Abgleich mit dem für die bilanzrechtliche Berichterstattung zentralen Konzernabschluss. Die OECD-Leitlinien sehen außerdem vor, den Gewinn vor Steuern um konzerninterne Dividenden zu bereinigen. §342h Abs. 3 Nr. 2 enthält eine entsprechende Regelung für die Erträge nicht jedoch für den Gewinn vor Steuern. Dies kann die Interpretation der Daten wesentlich erschweren.

Jenseits dieser Erweiterungen für den vorliegenden Gesetzesentwurf, wäre eine weitergehende Harmonisierung der Daten und Erhebungsmethodik auf globaler Ebene, z.B. durch die OECD, wünschenswert. Angesichts teilweise recht stark abweichender Datenquelle und Erhebungsmethodik zwischen den einzelnen länderbezogenen Berichten sind die aggregierten und anonymisierten Daten nur beschränkt aussagekräftig. Eine inhaltliche Überprüfung durch den Wirtschaftsprüfer wäre ebenfalls wünschenswert, sollte aber wegen Zusatzaufwands den anderen Möglichkeiten der Verbesserung der Aussagekraft der Daten nachgestellt werden.

3. Kreis der betroffenen Unternehmen evaluieren und perspektivisch erweitern:

Positiv hervorzuheben ist, dass nach § 342 Abs. 1 HGB-E Personenhandelsgesellschaften unabhängig von der Rechtsform des Komplementärs (z.B. Stiftung & Co KG) berichtspflichtig sind. Dies wird im Entwurf zurecht mit der Verhinderung von Ausweichgestaltungen begründet und wird der bereits heute bestehenden und spezifisch deutschen Verbreitung solcher Gesellschaften gerecht. Eine weitere deutsche Besonderheit – und mögliche Ausweichgestaltung – nämlich Gleichordnungskonzerne deren Muttergesellschaft keine Kapitalgesellschaft ist und keinen Konzernabschluss erstellt, wird nicht adressiert. Insgesamt schätzt der Gesetzesentwurf die betroffenen Unternehmen nur auf etwa 600. Entsprechend der länderbezogenen Berichtspflicht für Banken sollte perspektivisch eine Ausweitung auf große Unternehmen entsprechend der EU-weiten Definition (§267 HGB) erwogen werden. Dies würde die Zahl der berichtspflichtigen Unternehmen auf etwa 10.000 erhöhen, nach wie vor aber nur einen sehr kleinen Teil der Unternehmen betreffen.



Die hier vertretenen Auffassungen geben die Meinung des Verfassers wieder und entsprechen nicht unbedingt dem offiziellen Standpunkt des Netzwerks Steuergerechtigkeit.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit setzt sich für Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten ein und lehnt Geheimhaltungspraktiken ab. Wir unterstützen faire Spielregeln im Steuerbereich und stellen uns gegen Schlupflöcher und Verzerrungen bei Besteuerung und Regulierung und gegen den Missbrauch, der aus diesen folgt. Wir fördern die Einhaltung von Steuergesetzen und lehnen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und all jene Mechanismen ab, die es Vermögenseigentümer*innen und –verwalter*nnen ermöglicht, sich aus der Verantwortung gegenüber den Gesellschaften zu stehlen, von denen sie und ihr Wohlstand abhängen. Als zentrales Anliegen lehnen wir Steuer- bzw. Verdunkelungsoasen ab.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit betreibt den Blog Steuergerechtigkeit mit aktuellen Informationen zu Themen der Steuerpolitik. Der Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V. als Trägerverein des Netzwerks ist im Lobbyregister des Bundestags eingetragen unter den Nummer Roo2719.

Mail: info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Homepage: www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Mitglieder des Netzwerk Steuergerechtigkeit: Transparency International Deutschland Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft

Kirchlicher Dienst in der Arbeitswelt (KDA-EKD) WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung ver.di – Vereinigte Dienstleistungsgewerkschaft

Global Policy Forum

MISEREOR
Oxfam Deutschland
Attac Deutschland
Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik
Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft (GEW)



Bundesverband der Deutschen Industrie · 11053 Berlin

Deutscher Bundestag Rechtsausschuss Platz der Republik 1 11011 Berlin

Dr. Monika Wünnemann Leiterin der Abteilung Steuern und Finanzpolitik

per E-Mail: rechtsausschuss@bundestag.de

Datum 14. April 2023

Seite 1 von 9

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Entwurf der Bundesregierung für ein "Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragssteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen" – nachfolgend "öffentliches Country-by-Country Reporting" bzw. "public CbCR".

Anlässlich der Anhörung im Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages am 17. April 2023 nehmen wir zu o. g. Gesetzesentwurf der Bundesregierung wie folgt Stellung.

Die Initiative zur Einführung des öffentlichen Country-by-Country Reporting resultiert aus dem vorgeblichen Bestreben, das Steuersystem für Unternehmensgewinne "fairer" zu gestalten. Konkret soll das public CbCR große multinationale Unternehmen dazu verpflichten, ausgewählte steuerliche Kennziffern und Daten für diejenigen Länder, in denen sie tätig sind, einer interessierten Öffentlichkeit offenzulegen. Dazu zählen unter anderem Informationen zur Art der Tätigkeit, Anzahl der Arbeitskräfte, den Nettoumsatzerlösen sowie Gewinn bzw. Verlust vor Steuern. Dahinter steht die Idee, dass Unternehmen in jedem Staat, in dem sie tätig sind, dementsprechend auch zum Steueraufkommen beitragen.

Im Rahmen der folgenden Ausführungen möchten wir die Initiative zunächst in einen größeren Kontext einbetten und im Anschluss ein besonderes Augenmerk auf den zu erwartenden Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft legen, der sich aus den Inhalten des Regierungsentwurfs und Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. Mitgliedsverband BUSINESSEUROPE

Lobbyregisternummer R000534

Hausanschrift Breite Straße 29 10178 Berlin

Postanschrift 11053 Berlin

Telekontakte T:+493020281507 F:+493020282507

Internet www.bdi.eu

ESMuil65 von 73 M.Wuennemann@bdi.eu

Seite 2 von 9

den Bestimmungen zum Ertragssteuerinformationsbericht selbst ergibt. Ferner enthält der Gesetzentwurf eine Reihe an sprachlichen Unschärfen und es bestehen offene Fragen mit Blick auf einzelne Bereiche des vorliegenden Regierungsentwurfs, die aus Anwenderperspektive klargestellt werden sollten.

Zuvor soll jedoch in Erinnerung gerufen werden, dass die Umsetzung der entsprechenden EU-Richtlinie zur Offenlegung von länderspezifischen Ertragssteuerinformationen, die dem politischen Ziel größerer Steuergerechtigkeit entspricht, nicht mit der im Rahmen des von der OECD beschlossenen CbCR vereinbarten Vertraulichkeit in Einklang zu bringen ist. Auf OECD-Ebene ist eben genau nur eine vertrauliche Übermittlung der Daten an die zuständigen Steuerbehörden sowie ein anschließender Austausch der Informationen mit anderen teilnehmenden Staaten vorgesehen. Mit der Einführung eines öffentlichen CbCR in der EU sind die entsprechenden Informationen für Drittstaaten auch öffentlich zugänglich. In letzter Konsequenz wäre der vertrauliche Datenaustausch mit diesen Jurisdiktionen daher nicht notwendig und das öffentliche CbCR könnte sich negativ auf den Datenaustausch mit Drittstaaten auswirken.

Zum Zwecke einer umfassenden Bewertung ist die Initiative auch in den größeren Kontext der Neuregelung der aktuellen "Weltsteuerordnung" für Unternehmensgewinne im Rahmen des Zwei-Säulen-Projekts der OECD einzubetten. Aktuell laufen in Deutschland mit der Umsetzung der zweiten Säule des OECD-Projekts die Vorbereitungen zur Umsetzung des globalen effektiven Mindestbesteuerungssystems für Gewinne von multinationalen Unternehmen. Damit soll ein weltweites effektives Mindestbesteuerungsniveau von 15 Prozent für Unternehmensgewinne geschaffen und verhindert werden, dass multinationale Unternehmen ihre Gewinne in Staaten mit niedrigen (Effektiv-) Steuersätzen verlagern. Zeitgleich wird auf OECD-Ebene weiterhin über eine teilweise Neuverteilung von Besteuerungsrechten an Unternehmensgewinnen im Rahmen der so genannten ersten Säule diskutiert. Besonders große und profitable Konzerne sollen demnach auch in den jeweiligen Marktstaaten Körperschaftsteuer entrichten.

Vor diesem Hintergrund wird klar, dass mit der Umsetzung des öffentlichen Country-by-Country Reporting ein Ziel erreicht werden soll, das aus einer Welt vor dem Zwei-Säulen-Projekt der OECD stammt: Denn mit Hilfe des public CbCR sollen einerseits steuerliche Daten von Unternehmen veröffentlicht werden, um diese eben genau mit weltweiter unternehmerischer Tätigkeit – etwa auf Basis der Anzahl von Mitarbeitern oder Assets – in einen Zusammenhang zu bringen. Dahinter steht die Idee, dass Unternehmen in denjenigen Ländern zur Wertschöpfung beitragen sollen, wo sich auch ihre Assets und Mitarbeiter befinden. Die Logik hinter den Arbeiten der OECD an Säule 1 steht diesem Gedanken jedoch genau diametral entgegen. Die OECD arbeitet aktuell an der Fertigstellung eines multilateralen Übereinkommens zu Säule 1, die eben eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten an Unternehmensgewinnen an so genannte Marktstaaten zum Ziel hat. Steuern sollen künftig auch in denjenigen Ländern gezahlt werden, wo sich nicht unbedingt Mitarbeiter oder Assets befinden – der Fokus liegt stattdessen auf den Marktstaaten der Unternehmen.

Seite 3 von 9

Andererseits erübrigt sich die politische Intention des public CbCR auch angesichts der zweiten Säule des OECD-Projekts, konkret der auf OECD/G20-Ebene beschlossenen globalen Mindeststeuer. Für diese hat das Bundesministerium der Finanzen jüngst einen Diskussionsentwurf zur nationalen Umsetzung in Deutschland veröffentlicht. Die globale Mindeststeuer soll weltweit eine effektive Besteuerung in Höhe von 15 Prozent für Unternehmen mit einem Konzernumsatz von mindestens 750 Mio. Euro sicherstellen. Gemäß dem politischen Ziel der globalen Mindeststeuer kann jegliches Ergebnis, das aus dem öffentlichen Country-by-Country Reporting für multinationale Unternehmen zu erwarten ist, bereits vorweggenommen werden: Künftige Unternehmensgewinne werden weltweit mit mindestens 15 Prozent besteuert – das Ergebnis gemäß public CbCR ist also immer größer oder gleich 15 Prozent. Folglich debattieren wir heute über eine vermeintliche Lösung für ein vorgebliches Problem, dessen Parameter sich in der Zwischenzeit grundlegend geändert haben und die am Ende lediglich zusätzlichen Verwaltungsaufwand nach sich zieht.

Vor diesem Hintergrund möchten wir dennoch die Gelegenheit nutzen, um angesichts einer Reihe an offenen Fragen auf einzelne Bereiche des vorliegenden Regierungsentwurfes hinzuweisen. Zugleich soll näher auf den zu erwartenden Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft eingegangen werden.

Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Der Regierungsentwurf geht von einem einmaligen Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft von knapp 666.000 Euro und einem jährlichem Erfüllungsaufwand von knapp 16,7 Millionen Euro aus. Zugleich entstehen Bürokratiekosten aus Informationspflichten von einmalig 666.000 Euro und jährlich rund 3,5 Millionen Euro.

Der zusätzliche Erfüllungsaufwand für Unternehmen ergibt sich bereits daraus, dass das "steuerliche" CbCR gem. § 138a AO rein inhaltlich mutmaßlich nicht "eins-zu-eins" für Zwecke des "öffentlichen" CbCR übernommen werden kann. Dies liegt u. a. in Abweichungen in der Konkretisierung der Berichtsinhalte sowie dem Problem begründet, zwei separate CbCRs erstellen zu müssen.

Es besteht zwar ein Wahlrecht nach § 342h Abs. 4 HGB-E, das "öffentliche" CbCR entsprechend der Vorgaben des länderbezogenen Berichts nach § 138a AO im Einklang mit den Vorgaben in Anhang III Abschnitt III Teil B und C der EU-Amtshilferichtlinie zu erstellen, jedoch weicht die EU-Amtshilferichtlinie ihrerseits in einigen Punkten von dem CbCR-Modell gemäß OECD ab. Es ist in diesem Zusammenhang überraschend, dass sich – wie schon zum RefE kritisch angemerkt wurde – an keiner Stelle des Regierungsentwurfs ein Verweis auf die OECD-Richtlinien findet (namentlich Kap. V sowie die dazugehörigen Anhänge), obgleich diese sich als Interpretationshilfe für offene Fragen im Zusammenhang mit CbCR in der Praxis etabliert haben und laufend fortentwickelt werden.

Seite 4 von 9

Daraus folgt, dass demnach künftig vier verschiedene Regelungswerke beziehungsweise Verlautbarungen für die Erstellung der CbCRs zu beachten wären, die nicht streng aufeinander abgestimmt sind: (1) OECD-Richtlinien Kap. V, (2) "steuerliches" CbCR gem. § 138a AO, (3) EU-Amtshilferichtlinie und (4) "öffentliches" CbCR gem. § 342 ff. HGB-E.

Darüber hinaus soll das "öffentliche" CbCR gem. RefE – anders als das "steuerliche" CbCR – seitens des Aufsichtsrats respektive des Aufsichtsoder Verwaltungsorgans geprüft werden und muss zudem Bestandteil des Wirtschaftsprüfertestats sein. Beide Anforderungen führen zu erheblich steigenden internen Anforderungen und Compliance-Kosten, da neue Prozesse im Rahmen der Abschlussprüfung etabliert werden müssen.

Zusätzlicher bürokratischer Aufwand entsteht durch den Prozess der "Abgabe", der sich beim "öffentlichen" CbCR vom "steuerlichen" CbCR unterscheidet: Da hier keine elektronische Abgabe (im XML-Format) beim BZSt möglich ist, sondern es einer Veröffentlichung im Unternehmensregister bedarf, müssen Unternehmen wiederum neue Prozesse aufsetzen.

Schließlich wird der "öffentliche" CbC-Bericht erwartungsgemäß zu Fragen beispielsweise in der Hauptversammlung oder auch seitens der Presse führen. Auch hierfür werden zusätzliche Personalressourcen benötigt, um diese Fragen entsprechend "abzuarbeiten".

In diesem Zusammenhang möchten wir noch betonen, dass neben der aktuellen länderbezogenen Berichterstattung multinationaler Unternehmen gem. § 138a AO an die Finanzverwaltung auch ein CbCR nach dem Global Reporting Initiative GRI 207-4 Standard (Nachhaltigkeitsreporting) veröffentlicht wird. Da die einzelnen Standards und damit auch das neue "öffentliche" CbCR unterschiedlichen Informationsbedürfnissen Rechnung tragen, wird sich neben dem grundsätzlichen Aufwand für das CbCR gemäß § 138a AO noch zusätzlicher Anpassungsaufwand beim "öffentlichen" CbCR ergeben. Dies gilt insbesondere für den unterschiedlichen Kreis der einbezogenen Gesellschaften, die sich aus der Zusammensetzung der in Anlage I der Schlussfolgerungen des Rates zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke ("Schwarze Liste") oder während zwei aufeinanderfolgenden Jahren in Anhang II dieser Ratsschlussfolgerungen ("Graue Liste") aufgeführten Länder und Gebiete und der Aufbereitung der Daten zur elektronischen Erfassung ergeben.

Hinzu kommen beim "öffentlichen" CbCR noch die Kosten für die Prüfung des Aufsichtsrates und erforderliche Prüfungs- und Testatkosten der Wirtschaftsprüfer. Im Durchschnitt dürfte die absolute Untergrenze der zu erwartenden Kosten eines Unternehmens zur Umsetzung des public CbCR bei mindestens jährlich rund 165.000 Euro liegen. Darüberhinausgehender zusätzlicher Aufwand ist der Tatsache geschuldet, dass die konzerninternen Ressourcen für das "steuerliche" CbCR nicht gleichzeitig dem "öffentlichen" CbCR zur Verfügung stehen, da die Datenbasis eine andere ist und ebenso eine Plausibilisierung erforderlich ist. Zudem ist mit weiterem kostenintensivem Aufwand in den Kommunikations- (öffentliche Kommunikation) und Finanzabteilungen (Erklärungen für die Banken) der betroffenen Unternehmen zu rechnen.

Seite 5 von 9

Insbesondere bei multinationalen Großkonzernen, die in einer Vielzahl an Ländern präsent sind, ist demnach von einer deutlich höheren Kostenbelastung auszugehen.

Nicht zuletzt möchten wir darauf hinweisen, dass bereits 2016 in der Begründung des damals vorgelegten Regierungsentwurfs zur Umsetzung des CbCR der erwartete laufende Erfüllungsaufwand für die länderweise Berichterstattung nicht realitätsgerecht dargestellt und für die gesamte Wirtschaft um einen mittleren zweistelligen Faktor unterschätzt wurde.

Insgesamt erscheint das Kosten-Nutzen-Verhältnis im Hinblick auf diese zusätzlichen Anforderungen unangemessen.

Offene Fragen mit Blick auf einzelne Bereiche des vorliegenden Regierungsentwurfes

Einzubeziehende Unternehmen

Gemäß § 342g sind (1) in den Fällen der §§ 342b und 342e das unverbundene Unternehmen und (2) in den Fällen der §§ 342c, 342d und 342f das oberste Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen, die in den für den Berichtszeitraum aufgestellten Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens einbezogen sind, in den Ertragsteuerinformationsbericht einzubeziehen.

Wir möchten betonen, dass bereits der Begriff "einbezogen" unscharf erscheint, da Einheiten auf verschiedene Weise in den Konzernabschluss "einbezogen" werden können. Daher sollte klargestellt werden, dass die Formulierung in den "aufgestellten Konzernabschluss ... einbezogen(en)" Tochterunternehmen ausschließlich auf vollkonsolidierte Tochterunternehmen abstellt. Eine solche Klarstellung erscheint insbesondere mit Blick auf die "fachlichen Auslegungshinweise" des BZSt im Zuge des JStG 2020 geboten. Durch das JStG 2020 wurden in § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO die Worte "ausgehend vom Konzernabschluss" gestrichen. Aus dem Passus "ausgehend vom Konzernabschluss" wurde in der Literatur – soweit ersichtlich – einhellig und u. E. zutreffend geschlossen, dass ausschließlich vollkonsolidierte Einheiten Bestandteil des CbCR sind (neben dem Mutterunternehmen).

Die Streichung der Worte "ausgehend vom Konzernabschluss" hat daher in der Folge zu Unsicherheiten in der Praxis geführt. So hat das BZSt hieraus abgeleitet, dass nunmehr "alle Geschäftseinheiten" in den ("steuerlichen") CbCR mit einzubeziehen seien (s. fachliche Auslegungshinweise vom 9.8.2021) und dem Vernehmen nach einzelne Unternehmen aufgefordert, Einheiten "nachzumelden". In den Konzernabschluss "mit einzubeziehen" sind neben vollkonsolidierten Einheiten aber etwa auch "at equity" bilanzierte Geschäftseinheiten. Weil über assoziierte (nach der Equity-Methode bilanzierte) Einheiten gerade keine Kontrolle i. S. d. Konzernrechnungslegungsstandards ausgeübt wird, liegen in Bezug auf diese Einheiten auch keine Informationen vor, die für die CbCR-Pflichtangaben erforderlich wären, angefangen bei diversen Stammdaten (z. B. Income Tax-ID) bis hin zu den eigentlichen finanziellen Kennzahlen, ins-

Seite 6 von 9

besondere Steuerzahlungen. Aufgrund dieser Informationsmängel erscheint es praktisch unmöglich, solche Einheiten in den CbCR einzubeziehen.

Insofern erscheint die Forderung, jegliche Geschäftseinheiten einzubeziehen, überschießend und auch sachlich nicht gerechtfertigt, weil sich solche (Minderheits-) Anteile für die Unternehmen kaum eignen, in großem Umfang vorgeblich "unfairen Steuerwettbewerb" zu betreiben. Selbst wenn es praktisch möglich wäre, solche Einheiten einzubeziehen, wäre der Informationsmehrwert eines Einbezugs für die Adressaten gleich null. Um eine erneute Diskussion und Rechtsunsicherheit zu vermeiden, sollte § 342g HGB klarstellen, dass nur vollkonsolidierte Tochtergesellschaften in den Ertragsteuerinformationsbericht einzubeziehen sind.

Pflichtangaben

Hinsichtlich der Pflichtangaben fällt auf, dass einige begriffliche und sprachliche Abweichungen zum "steuerlichen" CbCR bestehen. Wir möchten in diesem Zusammenhang betonen, dass generell jede inhaltliche Abweichung (Mehr- sowie Minderangaben) gegenüber dem "steuerlichen" CbCR gem. § 138a AO zu administrativem Mehraufwand für die Unternehmen führt und daher vermieden werden sollte. Die begrifflichen beziehungsweise sprachlichen Abweichungen sind in der nachfolgenden Tabelle dargestellt.

"Steuerliches" CbCR, § 138a AO	Reg-E Ertragsteuerinformations-
	bericht, § 342h HGB
Umsatzerlöse und sonstigen Er-	Keine Entsprechung im Ausweis,
träge aus Geschäftsvorfällen mit	nur Ausweis der "Erträge" (sic!)
nahestehenden Unternehmen	als Gesamtsumme (siehe Zeile 3).
Umsatzerlöse und sonstigen Er-	Keine Entsprechung im Ausweis,
träge aus Geschäftsvorfällen mit	nur Ausweis der Erträge (sic!) als
fremden Unternehmen	Gesamtsumme (siehe Zeile 3).
Summe aus den Umsatzerlösen	"Erträge im Berichtszeitraum,
und sonstigen Erträgen	einschließlich der Erträge aus Ge-
	schäften mit nahestehenden Un-
	ternehmen und Personen"
	Anmerkung: Sprachliche Abwei-
	chung zu § 138a AO, da begriff-
	lich nur auf "Erträge" rekurriert
	wird, nicht auf Umsatzerlöse.
	Dass analog zu § 138a AO auch
	Umsatzerlöse einzubeziehen sind,
	ergibt sich erst durch § 342h Abs.
	3 Nr. 2 HGB. Es ist unklar, wa-
	rum der Gesetzeswortlaut von §
	138a AO abweicht.
Im Wirtschaftsjahr gezahlte Er-	Im Berichtszeitraum gezahlte Er-
tragsteuern	tragsteuer auf Kassenbasis ("in-
	come tax paid").

Seite 7 von 9

I III' 1 - C - : 1 - C - : 1: 1:	E'' 1 D ' 1 d ' 1
Im Wirtschaftsjahr für dieses	Für den Berichtszeitraum zu zah-
Wirtschaftsjahr gezahlte und zu-	lende Ertragsteuer ("income tax
rückgestellte Ertragsteuern	accrued").
	Anmerkung: Anhand des Wort-
	lauts ist u. E. nicht ersichtlich,
	dass hiermit die Position "income
	tax accrued" gemeint ist. Dies
	ergibt sich erst aus der Gesetzes-
	begründung. Der Gesetzeswort-
	laut sollte daher sprachlich an §
	138a AO angepasst werden, um
	Missverständnisse bzw. inhaltliche
	Abweichungen zu vermeiden.
Jahresergebnis vor Ertragsteuern	Gewinn oder Verlust vor Ertrag-
vanieser geoms vor Erragsteuern	steuern im Berichtszeitraum.
	Anmerkung: Sollte u. E. heißen:
	"zum Ende des Berichtszeit-
	raums", nicht: "im Berichtszeit-
	raum".
Eigenkapital (gezeichnetes Kapi-	Keine Entsprechung.
	Anmerkung: Lediglich der einbe-
tal)	haltene Gewinn ist auszuweisen
	(,, accumulated earnings", s.
	nächste Zeile). Damit wird ledig-
	lich ein Teil des Eigenkapitals
	ausgewiesen. Sinn und Zweck er-
	scheint unklar.
Einbehaltener Gewinn	Einbehaltene Gewinne am Ende
	des Berichtszeitraums.
Zahl der Beschäftigten	Zahl der Arbeitnehmer im Be-
	richtszeitraum.
	Anmerkung: Es ist unklar, warum
	1
	ausschließlich eine Durchschnitts-
	ausschließlich eine Durchschnitts- basis zulässig sein soll und keine
	basis zulässig sein soll und keine
	basis zulässig sein soll und keine Stichtagsbetrachtung, z.B. per
Materielle Vermögenswerte	basis zulässig sein soll und keine

Darüber hinaus gibt es in der bisherigen Erstellung des CbCR gemäß OECD verschiedene Auswahlmöglichkeiten zur Angabe der Geschäftstätigkeiten der Gesellschaften. Nach dem RegE ist nun eine kurze Beschreibung der Geschäftstätigkeit erforderlich. Daraus ließe sich ableiten, dass eine Berufung auf die Geschäftstätigkeit aus dem Handelsregisterauszug ausreichend ist. Daran schließen sich auch die Fragen an, ob weiterhin Auswahl- oder Vereinfachungsmöglichkeiten durch ein Dropdown-Menü verfügbar sind oder ob es ein – möglicherweise mit begrenzter Zeichenanzahl – Freitextfeld geben wird, das jedes Unternehmen nach eigenem Ermessen ausfüllen muss. Wenn zunächst eine Beschreibung für jede Konzerngesellschaft zu erfassen wäre, würde das einen nicht unerheblichen Mehraufwand darstellen. Auch bei § 342h Abs. 2 Nr. 1 HGB-E sehen wir daher einen Gleichlauf der Begrifflichkeiten mit § 138a Abs. 2 Nr. 2 AO als sinnvoll an.

Seite 8 von 9

Änderung: Die Formulierung in § 342h Abs. 2 Nr.1 HGB sollte statt "eine kurze Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeiten im Berichtszeitraum" in "Angabe der wichtigsten Geschäftstätigkeiten im Berichtszeitraum" geändert werden.

Betreffend die Erträge im Berichtszeitraum einschließlich der Erträge aus Geschäften mit nahestehenden Personen (§ 342h Abs. 2 Nr. 3 HGB-E) entfällt im RegE im Gegensatz zur OECD die getrennte Darstellung der Umsätze mit fremden Dritten und nahestehenden Personen. In Ländern, in denen mehrere Gesellschaften ansässig sind und gegenseitige Intercompany-Beziehungen innerhalb und außerhalb bestehen, ist die Aussagekraft der Umsatzerlöse durch die doppelte Erfassung in Frage zu ziehen. Petitum wäre dementsprechend, die Intercompany-Umsätze pro Land herauszukonsolidieren. Die unterschiedlichen Pflichtangaben im Vergleich zwischen den OECD-Anforderungen und dem RegE führen zudem zu einem erheblichen Mehraufwand.

Zu § 342k HBG-E – Weglassen nachteiliger Angaben

Gemäß § 342k Abs. 1 Satz 1 HGB-E "müssen Angaben nach § 342h Abs. 1 und 2 nicht in den Ertragsteuerinformationsbericht aufgenommen werden, wenn ihre Offenlegung den Unternehmen, auf die sie sich beziehen, einen erheblichen Nachteil zufügen würde." Satz 1 gilt indes "nicht für Angaben, die sich auf die in § 342i Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 oder 3 genannten Steuerhoheitsgebiete beziehen". Hier hat zwingend ein Ausweis zu erfolgen. Die nicht aufgenommenen Angaben sind spätestens in den Ertragsteuerinformationsbericht aufzunehmen, der für das fünfte Geschäftsjahr nach dem Berichtszeitraum erstellt wird (§ 342k Abs. 2 HGB-E).

Laut Gesetzesbegründung muss der "erhebliche Nachteil" einem einbezogenen Unternehmen "zugefügt werden". Erforderlich ist zudem, dass der Nachteil "mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintritt." Beide tatbestandlichen Voraussetzungen erscheinen weitergehend konkretisierungsbedürftig, um die gebotene Rechtssicherheit zu wahren. Soweit Abs. 1 Satz 1 zur Anwendung gelangt, ist dies im Ertragsteuerinformationsbericht anzugeben und "gebührend zu begründen". Es ist unklar, was unter "gebührend zu begründen" gemeint ist.

Es ist darüber hinaus kritisch zu bewerten, dass die Beweislast für den "erheblichen Nachteil" beim Unternehmen liegt. Aus Industriesicht stellt sich die Frage, ob seitens der Finanzverwaltung bereits konkrete Gründe beziehungsweise Szenarien erörtert wurden, die auf diese Rechtsgrundlage zutreffen. Es verbleibt im Unklaren, wann ein solcher "erheblicher Nachteil" vorliegt und ob es beispielsweise ausreicht darzulegen, dass eine ernsthafte Beeinträchtigung der Marktstellung eines Unternehmens vorliegen würde.

Unverhältnismäßigkeit der Sanktionen

Seite 9 von 9

Kritisch anzumerken ist ebenfalls, dass der RegE vorsieht, eine Verletzung bei der Veröffentlichung eines Ertragsteuerinformationsberichts als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu 200.000 Euro zu ahnden und damit die maximale Strafhöhe im Vergleich zum Referentenentwurf von 50.000 Euro auf nun 200.000 Euro vervierfacht wurde.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Monika Wünnemann Abteilungsleiterin Steuern und Finanzpolitik, BDI Philipp Gmoser Senior Manager Steuern und Finanzpolitik, BDI