

Gesetz zur Offenlegung von Ertragsteuer- informationen - nationale Umsetzung des öffentlichen CbCR

Übersicht

Stand: Gesetzesbeschluss vom 11.05.2023



Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Offenlegung von Ertragsteuerinformationen (öffentliches CbCR)	3
2.1	Persönlicher Anwendungsbereich (§ 342 HGB).....	4
2.2	Relevante Umsatzgröße (§ 342b-f HGB).....	5
2.3	Pflichtangaben (§ 342h HGB)	6
2.4	Umfang der Berichtspflicht	7
2.4.1	Einzubeziehende Unternehmen (§ 342g HGB)	7
2.4.2	Länderbezogener Ausweis der Angaben (§ 342i HGB).....	7
2.4.3	Form und Offenlegung des Berichts (§ 342l-n HGB)	7
2.4.4	Weglassen nachteiliger Angaben (§ 342k HGB).....	8
2.5	Sanktionierung des Berichts (§ 342o, p HGB)	9
2.6	Folgeänderungen im Aktiengesetz und SE-Ausführungsgesetz.....	9
2.7	Prüfung des Ertragsteuerinformationsberichts	10
3.	Weitere Änderungen im HGB.....	10
3.1	Änderung der Verbunddefinition nach § 271 Abs. 2 HGB.....	10
3.2	Erweiterung der Offenlegungspflicht nach § 325a HGB	10

1. Einleitung

Das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen setzt die Pflicht zur Erstellung öffentlicher Country-by-Country-Reports (öffentliches CbCR) in nationales Recht um.

Gesetzestechisch erfolgt die nationale Umsetzung durch Ergänzung eines neuen Unterabschnitts im Dritten Buch des HGB (§§ 342-342p HGB). Darin werden der persönliche Anwendungsbereich, die relevante Umsatzgröße, die im Ertragsteuerinformationsbericht auszuweisenden Pflichtangaben, der Umfang der Berichtspflicht und die Sanktionierung von Verstößen gegen die Berichtspflicht geregelt. Ob eine Offenlegungspflicht für das betroffene Unternehmen besteht und dieses der Verpflichtung zur Offenlegung nachgekommen ist, wird zudem Gegenstand der Abschlussprüfung (§ 317 Abs. 3b HGB).

Die Vorschriften zur Offenlegung des Ertragsteuerinformationsberichts sind laut EU-Bilanzrichtlinie und deutschem Umsetzungsentwurf erstmals auf Ertragsteuerinformationsberichte für ein nach dem 21.06.2024 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden. Eine frühere Anwendung kann sich für einzelne Betroffene aber ggf. aus einer vorgezogenen Anwendung in anderen EU-Mitgliedstaaten ergeben.

Darüber hinaus sieht das Gesetz weitere Änderungen im HGB vor¹. U.a. wird die Verbunddefinition in § 271 Abs. 2 HGB angepasst und die Offenlegungspflicht nach § 325a HGB erweitert.

Im Rahmen des parlamentarischen Verfahrens wurde das Gesetz an zwei Stellen verschärft. Zum einen wurde die Frist in § 342k Abs. 2 Satz 2 HGB, nach deren Ablauf zunächst weggelassene nachteilige Angaben spätestens offenzulegen sind, auf vier Jahre verkürzt und zum anderen wurde die Obergrenze des Buß- und Ordnungsgeldrahmens auf 250.000 € angehoben (§ 342o Abs. 2 HGB und § 342p Satz 4 HGB.)

Die nationale Umsetzung des öffentlichen CbCR muss bis zum 22.06.2023 erfolgen. Nach der Veröffentlichung des Referentenentwurfs am 30.09.2022 hat das Bundeskabinett mit dem Beschluss des Regierungsentwurfs am 07.12.2022 das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren eröffnet. Nach der Annahme durch den Rechtsausschuss des Bundestages am 10.05.2023 hat der Bundestag das Gesetz am 11.05.2023 beschlossen. Die Zustimmung des Bundesrats ist für den 16.06.2023 vorgesehen.

2. Offenlegung von Ertragsteuerinformationen (öffentliches CbCR)

Im Rahmen der Umsetzung des BEPS-Aktionspunkt 13 wurde der dreistufige Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation im nationalen Recht verankert. Dieser umfasst neben dem sog. Master- und Local-File auch das sog. Country-by-Country Reporting (CbCR), welches durch das BEPS-Umsetzungsgesetz in § 138a AO gesetzlich festgeschrieben wurde. Diese länderbezogenen Berichte enthalten nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte, steuerlich relevante Angaben wie z.B. gezahlte und zurückgestellte Ertragsteuern, Umsatzerlöse, das Jahresergebnis vor Steuern usw. sowie qualitative Angaben zur jeweiligen Geschäftstätigkeit.

Gemäß § 138a AO sind inländische Konzernobergesellschaften zur Erstellung und Übermittlung eines sog. länderbezogenen Berichts verpflichtet, wenn der Konzernabschluss mindestens ein ausländisches Unternehmen umfasst und der ausgewiesene, konsolidierte Umsatzerlös mindestens 750 Millionen Euro beträgt. Darüber hinaus können auch inländische Konzerngesellschaften einer ausländischen Konzernobergesellschaft unter gewissen Voraussetzungen der Berichtspflicht unterliegen. Der Bericht ist an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln und steht lediglich den Finanzbehörden zur Verfügung, die die erlangten Informationen allerdings mit den Finanzbehörden anderer EU-Mitgliedstaaten sowie mit zahlreichen Drittstaaten teilen.

¹ Auf die in dem vorliegenden Artikelgesetz ebenfalls enthaltenen kleineren Begleitänderungen u.a. in der Wirtschaftsprüferordnung wird in dieser Übersicht nicht näher eingegangen.

Während der nationalen Umsetzung des BEPS-Projekts haben die Mitgliedstaaten auf EU-Ebene zusätzlich über die Einführung eines sog. öffentlichen CbCR diskutiert. Durch Offenlegung der steuerlichen Verhältnisse multinationaler Konzerne nicht nur gegenüber der Finanzverwaltung, sondern auch gegenüber der Öffentlichkeit, sollte nach Ansicht der Befürworter mehr Transparenz geschaffen und somit Steuervermeidung entgegengewirkt werden. Ob ein solches Instrument angesichts der Einführung der globalen Mindestbesteuerung im Rahmen von Pillar 2 (noch) notwendig ist, wurde im EU-Gesetzgebungsverfahren zum öffentlichen CbCR nicht mehr diskutiert, obwohl während der abschließenden Verhandlungsrunden auch die Diskussion um die EU-Richtlinie zur Mindestbesteuerung bereits weit vorangeschritten war. Ein öffentliches CbCR wurde schließlich zur Umgehung der bei Steuererrichtlinien notwendigen Einstimmigkeit im Rat der EU an die EU-Bilanzrichtlinie angehängt², mit qualifizierter Mehrheit beschlossen und am 01.12.2021 im EU-Amtsblatt veröffentlicht.

Das Umsetzungsgesetz verankert das öffentliche CbCR in einem neuen Unterabschnitt des HGB in den §§ 342ff HGB.

2.1 Persönlicher Anwendungsbereich (§ 342 HGB)

§ 342 HGB definiert den persönlichen Anwendungsbereich des Ertragsteuerinformationsberichts.

Gemäß § 342 Abs. 1 HGB erfassen die Vorschriften über die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland, wenn diese Gesellschaften

- ▶ als unverbundenes Unternehmen (§ 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB) oder
- ▶ als oberstes Mutterunternehmen (ggf. über ein verbundenes Unternehmen (§ 342 Abs. 1 Nr. 2 HGB))

eine Niederlassung, Geschäftseinrichtung oder dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat haben, oder

- ▶ als Tochterunternehmen eines obersten Mutterunternehmens mit Sitz in einem Drittstaat
 - mittelgroß oder groß i.S.d. § 267 Abs. 2 bis 4 HGB sind (§ 342 Abs. 1 Nr. 3 lit. a) HGB) sind oder
 - ausschließlich dem Zweck dienen, die Berichtspflicht zu umgehen (§ 342 Abs. 1 Nr. 3 lit. b) HGB).

Der Einbezug von haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB entspricht zwar der Bilanzrichtlinie. Die gilt jedoch nur insoweit, wie der persönlich haftende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist. Ist der persönlich haftende Gesellschafter eine andere juristische Person, z.B. eine Stiftung oder Genossenschaft, handelt es sich laut Gesetzesbegründung zwar ebenfalls um eine Personenhandelsgesellschaft i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB, die vom Anwendungsbereich des § 342 Abs. 1 HGB erfasst ist. Allerdings erfasst die EU-Bilanzrichtlinie in Art. 1 Abs. 1 Buchst. b i.V.m. Anhang I und II lediglich offene Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften, bei denen jeweils sämtliche voll haftende Gesellschafter die Rechtsform der Aktiengesellschaft, KGaA, SE oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung haben. Stiftungen oder Genossenschaften werden dagegen nicht in Anhang II der EU-Bilanzrichtlinie aufgeführt. Laut Begründung geht das Umsetzungsgesetz an dieser Stelle über die Vorgaben der Bilanzrichtlinie hinaus, um Ausweichgestaltungen entgegenzuwirken.

§ 342 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 HGB setzt voraus, dass das unverbundene Unternehmen bzw. das oberste Mutterunternehmen oder ggf. ein verbundenes Unternehmen des Mutterunternehmens eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat haben muss. Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei dem anderen Staat um einen EU-Mitgliedstaat, einen EWR-Vertragsstaat oder einen Drittstaat handelt.

Zudem sind gemäß § 342 Abs. 2 HGB Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat erfasst, die

² Richtlinie (EU) 2021/2101 v. 24.11.2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU, ABl. L 429 v. 01.12.2021, S. 1.

- ▶ unverbundene Unternehmen oder verbundene Unternehmen mit einem Drittstaaten-Mutterunternehmen sind (§ 342 Abs. 2 Nr. 1 HGB), und
- ▶ eine Zweigniederlassung im Inland haben,
 - deren Umsatzerlöse in mindestens zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils 12 Millionen Euro übersteigen und diesen Betrag in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils nicht unterschreiten (§ 342 Abs. 2 Nr. 2 lit. a) HGB) oder
 - die ausschließlich dem Zweck dienen, die Berichtspflicht zu umgehen (§ 342 Abs. 2 Nr. 2 lit. a) HGB).

Drittstaaten sind gem. § 342a Nr. 3 HGB alle Staaten, die weder EU-Mitgliedstaat noch EWR-Vertragsstaat sind. Diese Gleichstellung der EWR-Vertragsstaaten mit den EU-Mitgliedstaaten sah der Referentenentwurf noch nicht vor. Hintergrund für die Gleichstellung ist laut Gesetzesbegründung, dass aller Voraussicht nach bis zur erstmaligen Anwendung der Bestimmungen eine Aufnahme der Änderungsrichtlinie (EU) 2021/2101 in den Anhang des EWR-Abkommens erfolgen wird, analog zur bereits erfolgten Aufnahme der Bilanzrichtlinie in den Anhang XXII des EWR-Abkommens. Da im Falle einer Aufnahme in das EWR-Abkommen die Bilanzrichtlinie einschließlich der Änderungsrichtlinie sowohl für EU-Mitgliedstaaten als auch für EWR-Vertragsstaaten gelten würde, sind laut Gesetzesbegründung alle anderen Staaten im Sinne dieses Unterabschnitts bereits als Drittstaaten anzusehen.

2.2 Relevante Umsatzgröße (§ 342b-f HGB)

Unternehmen, die unter den persönlichen Anwendungsbereich gemäß § 342 HGB fallen, sind verpflichtet, einen Ertragsteuerinformationsbericht zu erstellen und offenzulegen, wenn deren Umsatzerlöse bzw. Konzernumsatzerlöse in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils einen Betrag von 750 Millionen Euro übersteigen (§§ 342b-f HGB). Laut Gesetzesbegründung ist das erste Geschäftsjahr, über das berichtet werden muss, das zweite der beiden aufeinander folgenden Geschäftsjahre, die die Schwelle von 750 Millionen Euro überschreiten. Die Berichtspflicht entfällt erst, wenn die Umsatzerlöse in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren die Grenze von 750 Millionen Euro unterschreiten. Demnach besteht die Berichtspflicht im Einklang mit den Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie auch dann, wenn die Grenze von 750 Millionen Euro nur in einem Jahr unterschritten wird. Beim steuerlichen CbCR erlischt die Berichtspflicht dagegen bereits mit dem einmaligen Unterschreiten der Umsatzgrenze.

Für die Prüfung, ob die Umsatzerlösgrenze überschritten ist, sind grundsätzlich die Definition der Umsatzerlöse gemäß § 277 Abs. 1 HGB maßgebend. Für oberste Mutterunternehmen, die den Konzernabschluss verpflichtend oder freiwillig nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufstellen, ist jedoch laut der Gesetzesbegründung der sich danach ergebende Konzernumsatzerlös maßgeblich.

Sofern Unternehmen ihren Konzernumsatzerlös in fremder Währung ausweisen, ordnet § 342d-f HGB an, dass für die Prüfung der Umsatzgrenze eine Umrechnung des Betrags mit dem historischen Wechselkurs vom 21.12.2021 erfolgt.

2.3 Pflichtangaben (§ 342h HGB)

Im Ertragsteuerinformationsbericht sind gemäß § 342h Abs. 1 HGB

- ▶ der Name des berichtspflichtigen Unternehmens,
- ▶ der Berichtszeitraum,
- ▶ die verwendete Währung,
- ▶ im Falle des § 342c, d und f HGB (verbundene Unternehmen) die Namen aller Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluss des Berichtszeitraums einbezogen sind und ihren Sitz in der EU, im EWR oder in Ländern haben, die am 01.03. des Berichtszeitraums Teil der sog. EU-Blacklist / EU-Greylist nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete³ sind,

anzugeben.

Darüber hinaus sind gemäß § 342h Abs. 2 HGB im Ertragsteuerinformationsbericht unter Berücksichtigung der weiterführenden Vorgaben nach Absatz 3 anzugeben:

- ▶ kurze Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeiten im Berichtszeitraum,
- ▶ die Zahl der Arbeitnehmer im Berichtszeitraum; diese ist gemäß Absatz 3 in Vollzeitäquivalenten anzugeben⁴,
- ▶ die Erträge im Berichtszeitraum einschließlich Erträge aus Geschäften mit nahestehenden Unternehmen (aggregierter Ausweis)⁵,
- ▶ der Gewinn / Verlust vor Ertragsteuern im Berichtszeitraum,
- ▶ die für den Berichtszeitraum zu zahlende Ertragsteuer⁶ (ohne latenten Steueraufwand und Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten),
- ▶ die im Berichtszeitraum gezahlte Ertragsteuer (einschließlich Quellensteuern, die von anderen Unternehmen entrichtet wurden)⁷ sowie
- ▶ die einbehaltenen Gewinne am Ende des Berichtszeitraums⁸.

Der Begriff der nahestehenden Unternehmen ist lt. Gesetzesbegründung im Einklang mit Art. 2 Nr. 3 der Bilanzrichtlinie nach IAS 24 (insbesondere IAS 24.9 und 11) auszulegen. Erfasst wären damit u.a. alle Mutter-/Tochterunternehmen, Schwestergesellschaften, assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, aber auch Personen, die z.B. einen beherrschenden oder maßgeblichen Einfluss ausüben.

Allerdings sieht das Gesetz in § 342h Abs. 4 HGB ein Wahlrecht vor. Danach haben berichtspflichtige Unternehmen die Möglichkeit, anstatt die Angaben nach den weiterführenden Vorgaben des Absatzes 3 auszuweisen, die Angaben aus dem länderbezogenen Bericht nach § 138a AO zu übernehmen. Laut

³ Die EU Blacklist enthält derzeit (Mai 2023) 16 nicht kooperative Länder und Gebiete. Die Greylist enthält darüber hinaus zahlreiche Länder und Gebiete, die noch nicht alle internationalen Steuerstandards erfüllen, aber die Umsetzung von Reformen zugesagt haben. Beide Listen werden zweimal jährlich durch den EU-Finanzministerrat (ECOFIN) aktualisiert.

⁴ Laut Gesetzesbegründung wird empfohlen, die Arbeitnehmerzahl auf Basis des Durchschnitts der im Berichtszeitraum beschäftigten Personen zu bestimmen. Von einer entsprechenden Vorgabe wird jedoch laut Begründung abgesehen.

⁵ Neben dem aggregierten Ausweis ist laut Gesetzesbegründung zusätzlich ein separater Ausweis wie nach § 138a AO weiterhin möglich. Gemäß § 342h Abs. 3 Nr. 2 HGB sind zudem erhaltene Dividenden von verbundenen Unternehmen nicht zu berücksichtigen.

⁶ Der Gesetzentwurf äußert sich nicht zum Einbezug der im Rahmen der globalen Mindestbesteuerung zu zahlenden Ertragsteuern.

⁷ Anzugeben sind laut Gesetzesbegründung alle im Berichtszeitraum für diesen und für alle Vorjahre entrichteten Ertragsteuern ohne latente Steuern. Quellensteuerabzüge sind beim Steuerschuldner zu berücksichtigen.

⁸ Laut Gesetzesbegründung werden bei Personenhandelsgesellschaften (nicht in Rücklagen eingestellte) Zuschreibungen auf die Kapitalanteile nicht erfasst. Das ausgewiesene Kapital gehört laut Begründung - anders als beim CbCR nach § 138a AO - nicht zu den Pflichtangaben des § 342h Abs. 2 HGB.

Gesetzesbegründung brauchen im Falle der Ausübung des Wahlrechts die Vorgaben des Absatzes 3 nicht beachtet zu werden, d.h. beispielsweise kann die nach § 138a AO ermittelte Summe der Erträge aus Geschäften mit verbundenen Unternehmen und fremden Dritten in diesem Steuerhoheitsgebiet zur Erfüllung der Angabepflichten nach § 342h Abs. 2 Nr. 2 HGB herangezogen werden. Allerdings ist zu beachten, dass das Wahlrecht gemäß der Begründung nur „ganz oder gar nicht“ ausgeübt werden darf.

Die berichtspflichtigen Unternehmen sind angehalten im Ertragsteuerinformationsbericht gemäß § 342h Abs. 5 HGB anzugeben, ob die erforderlichen Angaben nach Vorgaben des Absatzes 3 gemacht wurden oder das Wahlrecht gemäß § 342h Abs. 4 HGB ausgeübt wurde.

Die Pflicht zur Ertragsteuerinformationsberichterstattung trifft die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs einer Gesellschaft (§ 342b/c/d Abs. 1 HGB) bzw. im Fall von inländischen Zweigniederlassungen von Drittstaaten-Kapitalgesellschaften (§ 342e/f HGB) die nach § 13e Abs. 2 Satz 5 Nr. 3 HGB genannten angemeldeten Personen (ständige Vertreter) oder, falls diese nicht vorhanden sind, die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft.

2.4 Umfang der Berichtspflicht

2.4.1 Einzubeziehende Unternehmen (§ 342g HGB)

In den Ertragsteuerinformationsbericht sind

- ▶ im Falle des unverbundenen Unternehmens (§§ 342b und 342e HGB) das unverbundene Unternehmen (§ 342g Nr. 1 HGB) und
- ▶ im Falle von verbundenen Unternehmen (§§ 342c, 342d und 342f HGB) das oberste Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen, die in den für den Berichtszeitraum aufgestellten Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens einbezogen sind, einzubeziehen (§ 342g Nr. 1 und 4 HGB).

Die Frage, welche Tochterunternehmen in den Konzernabschluss des obersten Mutterunternehmens einbezogen sind, sind laut Gesetzesbegründung nach den Rechnungslegungsstandards zu beurteilen, nach denen der jeweilige Konzernabschluss aufgestellt wurde. Laut Begründung sind nur Tochterunternehmen erfasst und damit nicht etwaige „at equity“ bilanzierte assoziierte Unternehmen.

2.4.2 Länderbezogener Ausweis der Angaben (§ 342i HGB)

Die Angaben nach § 342h HGB-E sind für

- ▶ jeden EU-Mitgliedstaat und EWR-Vertragsstaat,
- ▶ jedes Steuerhoheitsgebiet,
 - das im Berichtszeitraum am 01.03 auf der sog. *EU-Blacklist* nicht-kooperativer Steuerhoheitsgebiete länderbezogen aufgeführt war,
 - das im Berichtszeitraum am 01.03 und im unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahr am 01.03. auf der sog. *EU-Greylist* nicht-kooperativer Steuerhoheitsgebiete länderbezogen aufgeführt war,

auszuweisen (§ 342i HGB). Für andere Steuerhoheitsgebiete, d.h. alle Drittstaaten, die nicht auf der EU-Blacklist/Greylist stehen, sind die Angaben nach § 342h Abs. 2 HGB-E zusammengefasst auszuweisen. Laut Gesetzesbegründung kann jedoch auch trotz des zusammengefassten Ausweises freiwillig eine weitergehende Aufschlüsselung erfolgen.

2.4.3 Form und Offenlegung des Berichts (§ 342l-n HGB)

Gemäß § 342l HGB wird der Ertragsteuerinformationsbericht unter Verwendung des von der EU-Kommission gemäß Art. 48c Abs. 4 Satz 2 der Richtlinie 2013/34/EU festzulegenden Formblatts und einem in einem maschinenlesbaren elektronischen Format erstellt. Da das Formblatt noch von der EU-

Kommission erstellt werden muss, wird es den Mitgliedstaaten voraussichtlich erst im dritten Quartal 2024 zur Verfügung stehen.

Die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der berichtspflichtigen Gesellschaft sollen den Ertragsteuerinformationsbericht der Gesellschaft spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache an die das Unternehmensregister führende Stelle zur Einstellung in das Unternehmensregister übermitteln (§ 342m HGB). § 11 Abs. 2 Nr. 3 URV bestimmt hierfür, dass der Ertragsteuerinformationsbericht im Erstellungsformat an die das Unternehmensregister zu führende Stelle übermittelt wird.

Zusätzlich zur Offenlegung im Unternehmensregister sollen die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der berichtspflichtigen Gesellschaft spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums für die Gesellschaft den Ertragsteuerinformationsbericht für mindestens fünf Jahre kostenlos in deutscher Sprache auf der Internetseite der Gesellschaft veröffentlichen (§ 342n HGB). Die Pflicht zur Veröffentlichung entfällt u.a., wenn auf der Internetseite der Gesellschaft für mindestens fünf Jahre der Hinweis veröffentlicht wird, dass der Ertragsteuerinformationsbericht über die Internetseite des Unternehmensregisters kostenlos zugänglich ist und die Pflicht zur Veröffentlichung des Ertragsteuerinformationsberichts auf der Internetseite der Gesellschaft deshalb entfällt.

2.4.4 Weglassen nachteiliger Angaben (§ 342k HGB)

Das Gesetz schafft in § 342k HGB die Möglichkeit einzelne sog. nachteiliger Angaben nicht zu veröffentlichen. Demnach muss gemäß § 342k Abs. 1 HGB über bestimmte Angaben nicht in dem Ertragsteuerinformationsbericht berichtet werden, wenn ihre Offenlegung den Unternehmen, auf die sie sich beziehen, einen erheblichen Nachteil zufügen würde.

Bei der Auslegung, ob die Offenlegung einer Angabe einem bestimmten Unternehmen einen erheblichen Nachteil zufügen würde, ist laut dem Bericht des Rechtsausschusses in Anlehnung an § 286 Abs. 2 HGB oder § 289e Abs. 1 Nr. 1 HGB danach zu fragen, ob die Angabe nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung dazu geeignet ist, dem Unternehmen einen erheblichen Nachteil zuzufügen. Die Gesetzesbegründung nennt als erheblichen Nachteil beispielhaft die ernsthafte Beeinträchtigung der Marktstellung eines Unternehmens. Darüber hinaus ist es laut Gesetzesbegründung erforderlich, dass der Nachteil mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eintritt. Die bloße Möglichkeit, dass ein erheblicher Nachteil eintreten könnte, ist demnach nicht ausreichend. Die Ausnahme nach Absatz 1 gilt nicht für Steuerhoheitsgebiete, die Teil der EU-Blacklist / Greylist nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete sind (§ 342k Abs. 1 Satz 2 HGB).

Unternehmen, die von der zeitweisen Nichtveröffentlichung der Angaben Gebrauch machen, sind verpflichtet, dies im Ertragsteuerinformationsbericht anzugeben und gemäß § 342k Abs. 2 HGB gebührend zu begründen. Laut Gesetzesbegründung muss die Begründung für das Weglassen der nachteiligen Angaben hinreichend aussagekräftig, konkret und nachvollziehbar sein. Jedoch wird nicht verlangt, dass weggelassene Angaben in der Begründung de facto reproduziert werden.

Die nicht aufgenommenen Angaben müssen Unternehmen spätestens in den Ertragsteuerinformationsbericht aufnehmen, der für das vierte Geschäftsjahr nach dem Berichtszeitraum, in dem die Angaben erstmalig weggelassen wurden, erstellt wird. Allerdings handelt es sich laut Gesetzesbegründung hierbei nicht um eine vier Jahre währende Pauschalausnahme. Vielmehr ist laut Begründung für jedes einzelne Geschäftsjahr neu zu prüfen, ob die Voraussetzungen nach § 342k Abs. 1 Satz 1 HGB in Bezug auf jede weggelassene Angabe weiterhin vorliegen und die Voraussetzungen des § 342k Abs. 1 Satz 2 HGB weiterhin nicht vorliegen.

Aussagen zum Zusammenwirken der Wahlrechte nach § 342h Abs. 4 HGB (Veröffentlichung der Daten des steuerlichen CbCR nach § 138a AO) und des Wahlrechts nach § 342k HGB enthält das Gesetz nicht.

2.5 Sanktionierung des Berichts (§ 342o, p HGB)

Die EU-Bilanzrichtlinie fordert in Artikel 51 lediglich, dass die Mitgliedstaaten Sanktionen vorsehen, die „wirksam, verhältnismäßig und abschreckend“ sind. Das Ausfüllen des konkreten Rahmens für verhältnismäßige Sanktionen bleibt den Mitgliedstaaten überlassen.

Das Gesetz sieht nun in § 342o HGB die Sanktionierung von Verstößen bei der Erstellung des Ertragsteuerinformationsberichts (§ 342o Nr. 1 HGB) und von Verstößen gegen die Pflichten zur Veröffentlichung des Berichts auf der Internetseite der Gesellschaft (§ 342o Nr. 2 HGB) vor. Demnach stellt ein nicht richtig oder nicht vollständig erstellter Ertragsteuerinformationsbericht sowie ein Ertragsteuerinformationsbericht oder eine Erklärung, die nicht, nicht richtig, nicht rechtzeitig oder nicht mindestens fünf Jahre nach § 342n HGB auf der Internetseite der Gesellschaft veröffentlicht wird (vgl. 2.3 zum verpflichteten Personenkreis), eine Ordnungswidrigkeit dar, die mit einer Geldbuße von bis zu 250.000 Euro geahndet werden kann. Die Durchsetzung der Offenlegungspflichten obliegt künftig dem Bundesamt für Justiz (BfJ).

Laut der Gesetzesbegründung ist ein Bericht „nicht richtig“, wenn dieser z.B. fehlerhafte Angaben enthält. Unter welchen Umständen jedoch eine Angabe fehlerhaft ist, wird in der Begründung nicht näher erläutert. Auch lässt sich weder aus dem Wortlaut des § 342o HGB noch aus der Begründung entnehmen, ob das Bußgeld pro Ordnungswidrigkeit oder pro Bericht verhängt wird.

§ 342p HGB regelt die Durchführung eines Ordnungsgeldverfahrens. Dieses kommt zur Anwendung bei einer Verletzung der Pflichten zur Offenlegung des Ertragsteuerinformationsberichts im Unternehmensregister nach § 342m HGB oder zur Abgabe von Erklärungen, falls das oberste Mutterunternehmen oder die Hauptniederlassung den Ertragsteuerinformationsbericht nicht zur Verfügung gestellt hat. Das Ordnungsgeld beträgt ebenfalls bis zu 250.000 Euro.

Zudem sieht das Gesetz vor, § 5 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b des Unternehmensbasisdatenregistergesetzes zu ändern. Dies erfolgt laut Gesetzesbegründung zur Schaffung einer Rechtsgrundlage für die Ermittlung von Unternehmensbasisdaten durch die Registerbehörde an das BfJ zur Durchführung der Bußgeld- bzw. Ordnungsgeldverfahren.

Erstmalige Anwendung:

Die Vorschriften zur Offenlegung des Ertragsteuerinformationsberichts sind erstmals auf Ertragsteuerinformationsberichte sowie Erklärungen nach § 342d Abs. 2 Nr. 1, § 342e Abs. 2 Nr. 1 und § 342f Abs. 2 Nr. 1 HGB für ein nach dem 21.06.2024 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden, EGHGB (Artikel noch ohne Nummer). Im ersten nach dem 21.06.2024 beginnenden Geschäftsjahr ist somit erstmals zu prüfen, ob in diesem und dem vorangegangenen Geschäftsjahr die Umsatzschwelle überschritten wurde (vgl. 2.2).

Eine frühere Anwendung kann sich für einzelne Betroffene ggf. aus einer vorgezogenen Anwendung in anderen EU-Mitgliedstaaten ergeben.

2.6 Folgeänderungen im Aktiengesetz und SE-Ausführungsgesetz

In §§ 170, 171 sowie 283 AktG sowie in §§ 47 und 53 SEAG sieht das Gesetz Folgeänderungen hinsichtlich der Einführung der Vorschriften zur Offenlegung des Ertragsteuerinformationsberichts vor. Dadurch wird u.a. geregelt, dass künftig der Ertragsteuerinformationsbericht dem überwachenden Organ - dem Aufsichtsrat bzw. dem Verwaltungsrat - vorzulegen ist und diese den Bericht und seine Offenlegung zu prüfen haben.

Erstmalige Anwendung:

§§ 170 Abs. 1 Satz 3, 171 Abs. 1 Satz 4 und 283 Nr. 11a AktG sowie §§ 47 Abs. 4a und 53 Abs. 1 SEAG sind erstmals auf Ertragsteuerinformationsberichte und Erklärungen nach § 342d Abs. 2 Nr. 1 HGB für ein nach dem 21.06.2024 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden.

2.7 Prüfung des Ertragsteuerinformationsberichts

Das Gesetz sieht zudem vor, dass der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses im Rahmen der Prüfung auch zu beurteilen hat, ob die Kapitalgesellschaft für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausging, für dessen Schluss der zu prüfende Jahresabschluss aufgestellt wird, zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts gem. § 342m Abs. 1 oder 2 HGB verpflichtet war, und ob die Gesellschaft ihre Verpflichtung zur Offenlegung erfüllt hat (§ 317b Abs. 3b HGB). Dies gilt laut der Gesetzesbegründung auch für alle prüfungspflichtigen haftungsbeschränkten Personenhandels-gesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB.

Mit dieser Prüfungspflicht geht jedoch laut Begründung keine Pflicht zur inhaltlichen Prüfung des Ertragsteuerinformationsberichts einher. Allerdings kann laut Gesetzesbegründung das prüfungspflichtige Unternehmen eine entsprechende Erweiterung der Abschlussprüfung jederzeit freiwillig in Auftrag geben.

Über das Ergebnis der Prüfungen nach § 317 Abs. 3a und 3b HGB ist jeweils in einem besonderen Abschnitt zu berichten (§ 322 Abs. 1 Satz 4 HGB).

Erstmalige Anwendung:

§§ 317 Abs. 3b, 322 Abs. 1 HGB ist erstmals auf gesetzliche Abschlussprüfungen für das Geschäftsjahr, das dem Geschäftsjahr des Berichts folgt, anzuwenden.

3. Weitere Änderungen im HGB

3.1 Änderung der Verbunddefinition nach § 271 Abs. 2 HGB

Das Gesetz sieht eine Anpassung der Verbunddefinition in § 271 Abs. 2 HGB vor. Hintergrund dieser ist gemäß der Gesetzesbegründung die vielfach in der Literatur hervorgebrachte Kritik der bisherigen Definition als schwer verständlich und lückenhaft sowie die Zweifel an der EU-Rechtskonformität, weshalb nun die Definition im Einklang mit Art. 2 Nr. 12 der EU-Bilanzrichtlinie klarer und weiter gefasst wird.

Gemäß § 271 Abs. 2 HGB sind verbundene Unternehmen im Sinne des HGB unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrem Sitz solche, die im Verhältnis zueinander Mutterunternehmen und Tochterunternehmen gem. § 290 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 bis 4 sind; alle mit demselben Mutterunternehmen verbundenen Tochterunternehmen sind auch untereinander verbundene Unternehmen.

Laut Begründung liegt künftig insbesondere auch dann eine Unternehmensverbindung i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB vor, wenn in einem einstufigen Konzern das Mutterunternehmen den Sitz im Ausland hat oder in der Rechtsform einer gesetzestypischen (nicht haftungsbeschränkten) Personenhandels-gesellschaft geführt wird oder, wenn größenabhängige Befreiungen (§ 293 HGB) gegeben sind. Der zweite Halbsatz stellt klar, dass alle mit demselben übergeordneten Unternehmen verbundenen Unternehmen auch untereinander verbundene Unternehmen sind.

Erstmalige Anwendung:

§ 271 Abs. 2 HGB ist erstmals auf Rechnungslegungsunterlagen für ein nach dem 31.12.2023 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden.

§ 271 Abs. 2 HGB in der bis einschließlich bis zum Tag der Verkündung des Gesetzes geltenden Fassung ist letztmals auf Rechnungslegungsunterlagen für das vor dem 01.01.2024 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

3.2 Erweiterung der Offenlegungspflicht nach § 325a HGB

Gemäß § 325a HGB sind Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat oder EWR-Vertragsstaat, die eine inländische Zweigniederlassung unterhalten, verpflichtet die Rechnungslegungsunterlagen der Gesellschaft (Hauptniederlassung) in Deutschland offenzulegen.

Durch die Erweiterung des § 325a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 HGB gilt diese Pflicht künftig auch für Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat. § 11 Abs. 2 Nr. 2 URV bestimmt hierfür, dass die Unterlagen der Rechnungslegung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Staat im nach dem Recht der Hauptniederlassung maßgeblichen Offenlegungsformat übermittelt werden.

§ 325a HGB ist erstmals auf Rechnungslegungsunterlagen für ein nach dem 31.12.2023 beginnendes Geschäftsjahr anzuwenden.

§ 325a HGB in der bis einschließlich bis zum Tag der Verkündung des Gesetzes geltenden Fassung ist letztmals auf Rechnungslegungsunterlagen für das vor dem 01.01.2024 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.