



**Audit Committee  
Institute e.V.**

# Neue Berichtspflicht über **länderbezogene Ertragsteuer- informationen** geplant – Prüfpflicht des Aufsichtsrats

Gefördert durch



Ende September 2022 hat das Bundesjustizministerium einen Referentenentwurf zur Umsetzung der »Country-by-Country-Reporting-Richtlinie«<sup>1</sup> in deutsches Recht vorgelegt.<sup>2</sup> In der EU tätige umsatzstarke multinationale Unternehmen und Konzerne sollen in Zukunft jährlich einen sog. **Ertragsteuerinformationsbericht** erstellen müssen. Ziel ist, Transparenz darüber herzustellen, inwieweit diese Unternehmen und Konzerne – aufgeschlüsselt nach EU-Mitgliedstaaten und weiteren Steuerhoheitsgebieten – Ertragsteuer zahlen. Die Transparenz soll eine informierte öffentliche Debatte darüber ermöglichen, ob die Unternehmen durch Steuerzahlungen ihren Beitrag zum Gemeinwohl auch dort leisten, wo sie tätig sind und Gewinne erwirtschaften. Durch die verbesserte Information der Stakeholder über die Besteuerung soll die Verantwortung der Unternehmen für das Allgemeinwohl gefördert und das Vertrauen der Bürger in die Fairness der nationalen Steuersysteme gestärkt werden.

## **Auf den Aufsichtsrat kommen durch die neue Berichterstattungspflicht neue Aufgaben zu:**

Er muss den Ertragsteuerinformationsbericht mit derselben Intensität wie die Finanzberichterstattung prüfen.<sup>3</sup> Eine inhaltliche Prüfung durch den Abschlussprüfer wie für die Finanzberichterstattung ist derzeit nicht vorgesehen. Der Aufsichtsrat kann sich daher bei seiner Prüfung nicht auf die Ergebnisse einer solchen Prüfung stützen, es sei denn, er beauftragt auf freiwilliger Basis eine entsprechende Prüfung. Verzichtet er hierauf, trifft ihn eine erhöhte Verantwortlichkeit für die Rechtmäßigkeit des Berichts. Auch deshalb sollte der Aufsichtsrat sich schon frühzeitig mit dem Vorstand beraten, ob die Voraussetzungen für die erweiterte Berichtspflicht geschaffen wurden.

Zum Hintergrund der Gesetzesinitiative: 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Staaten einen Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und -verlagerung (Base Erosion and Profit Shifting [BEPS]). In Umsetzung von Punkt 13 des Aktionsplans<sup>4</sup> wurden multinationale Unternehmen bereits durch § 138a AO verpflichtet, länder-spezifische Steuerangaben an Behörden weiterzuleiten. Diese Angaben wurden bislang allerdings nicht veröffentlicht. →

1 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 vom 1.12.2021, S. 1

2 Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen vom 30.9.2022, online abrufbar unter [https://www.bmj.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RefE\\_Offenlegung\\_Ertragsteuerinformationen.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bmj.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RefE_Offenlegung_Ertragsteuerinformationen.pdf?__blob=publicationFile&v=3)

3 Das heißt nach § 171 Abs. 1 AktG, vgl. § 171 Abs. 1 S. 4 AktG-E

4 Über die Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, EU ABl. L 146 vom 3.6.2016, S. 8

Zusammengestellt von **Dr. Astrid Gundel**, Senior Managerin, Audit Committee Institute e.V.,  
und von **Ingo Rahe**, Director, Audit, DPP, KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

# Wesentlicher Inhalt des Referentenentwurfs

## I. Pflicht zur Erstellung und Veröffentlichung eines Ertragsteuerinformationsberichts

### Verpflichtete Unternehmen

Die Pflicht zur Erstellung eines Ertragsteuerinformationsberichts kann unverbundene Unternehmen, oberste Mutterunternehmen und Tochtergesellschaften **in den Rechtsformen der AG, KGaA, Europäischen Gesellschaft (SE) und GmbH sowie haftungsbeschränkte Personenhandels-gesellschaften** treffen, soweit sie jeweils ihren Sitz im Inland haben.<sup>5</sup> Im Einzelnen gilt:

- **Inländische unverbundene Unternehmen<sup>6</sup>** müssen einen Bericht erstellen, wenn
  - sie eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat haben und
  - die in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Umsatzerlöse<sup>7</sup> in mindestens zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Mio. EUR übersteigen.
- **Inländische oberste Mutterunternehmen<sup>8</sup>** müssen einen Bericht erstellen, wenn
  - sie oder ein verbundenes Unternehmen eine Niederlassung, eine feste Geschäftseinrichtung oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit in mindestens einem anderen Staat haben und
  - die in den Konzernabschlüssen ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse<sup>9</sup> in mindestens zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Mio. EUR übersteigen.
- **Inländische Tochterunternehmen von obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat<sup>10</sup>** müssen einen Bericht von ihrem obersten Mutterunternehmen anfordern, wenn
  - sie mittelgroße oder große Unternehmen<sup>11</sup> sind oder sie ausschließlich dem Zweck dienen, die Pflicht zur Erstellung eines Ertragsteuerinformationsberichts zu umgehen, und

– die in den Konzernabschlüssen des obersten Mutterunternehmens ausgewiesenen Konzernumsatzerlöse<sup>12</sup> in mindestens zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Mio. EUR übersteigen.

Sollte die Anforderung erfolglos sein, haben sie – soweit möglich – selbst einen entsprechenden Bericht zu erstellen (siehe dazu Seite 3).

Das Tochterunternehmen ist von der Anforderungs- und Erstellungspflicht befreit, wenn bereits ein anderes inländisches Tochterunternehmen einen Ertragsteuerinformationsbericht des obersten Mutterunternehmens in deutscher Sprache offengelegt hat.

Darüber hinaus können auch **inländische Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat<sup>13</sup>** in den Anwendungsbereich fallen<sup>14</sup>.

Die Pflicht zur Berichterstattung erlischt jeweils, wenn die entsprechenden Umsatzerlöse in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren jeweils 750 Mio. EUR unterschreiten.<sup>15</sup>

**CRR-Institute**, die bereits nach dem Kreditwesengesetz<sup>16</sup> zu einer Berichterstattung über Ertragsteuerinformationen verpflichtet sind und diese Informationen auch tatsächlich offengelegt haben, sind von der neuen Berichtspflicht ausgenommen.

### In die Berichterstattung einzubeziehende Unternehmen

Bei unverbundenen Unternehmen umfasst der Bericht nur deren Tätigkeiten. In den übrigen Fällen muss der Bericht die verbundenen Unternehmen umfassen, die in den für den Berichtszeitraum aufgestellten Konzernabschluss einbezogen sind.

### Inhalt des Berichts

Erforderlich sind einerseits vier allgemeine Angaben und andererseits sieben (überwiegend quantitative) Angaben zur Ertragslage. Die allgemeinen Angaben umfassen den Namen der erstellenden Gesellschaft, den Berichtszeitraum, die Währung und, im Falle von Konzernverhältnissen, eine Liste aller in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen, soweit sie ihren Sitz in der EU oder in einem der – von der EU identifizierten – »nicht kooperativen Länder« haben; dabei kann auf eine Liste im Anhang zum Konzernabschluss verwiesen werden. Die im Mittelpunkt des Interesses stehenden Angaben zur Ertragslage sind wie folgt:

5 Der Gesetzentwurf betont die Verantwortlichkeit des Vorstands/der Geschäftsführung für die Erstellung des Berichts.

6 Zur Definition vgl. § 324a Nr. 1 HGB-E

7 Zur Definition vgl. § 342b Abs. 4 HGB-E

8 Mutterunternehmen, die den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufzustellen haben, siehe § 342a Nr. 2 HGB-E

9 Zur Definition vgl. § 342c Abs. 4 HGB-E

10 Zur Definition von Drittstaat in diesem Zusammenhang siehe § 342a Nr. 3 HGB-E

11 Vgl. § 267 Abs. 2–4 HGB

12 Zur Definition vgl. § 342d Abs. 5 HGB-E

13 Staaten, die nicht Mitgliedstaat der EU sind

14 Auf diese soll im Folgenden nicht näher eingegangen werden. Für weitere Informationen vgl. §§ 342e, 342f HGB-E

15 Zur Befreiungsmöglichkeit für inländische Tochterunternehmen vgl. § 342d Abs. 3 HGB-E

16 Vgl. § 26a Abs. 1 S. 2 KWG

1. Kurze Beschreibung der Geschäftstätigkeit
2. Zahl der Arbeitnehmer im Berichtszeitraum
3. Erträge im Berichtszeitraum
4. Gewinn oder Verlust vor Ertragsteuern
5. Für den Berichtszeitraum zu zahlende Ertragsteuern
6. Im Berichtszeitraum gezahlte Ertragsteuern
7. Einbehaltene Gewinne am Ende des Berichtszeitraums

Das Gesetz schreibt vor, wie die Angaben zu machen sind; um den Aufwand zu begrenzen, können die Angaben alternativ auch gemäß den Vorgaben des länderbezogenen Berichts nach § 138a AO gemacht werden (siehe hierzu S. 1).

Die sieben Angaben zur Ertragslage müssen dabei **länderbezogen** ausgewiesen werden, und zwar getrennt für

- jeden EU-Mitgliedstaat,
- jedes Steuerhoheitsgebiet außerhalb der EU, das im Berichtszeitraum am 1. März im Anhang I der Schlussfolgerungen des Rats zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufgeführt war,<sup>17</sup> sowie
- jedes Steuerhoheitsgebiet außerhalb der EU, das im Berichtszeitraum und dem diesem unmittelbar vorausgegangenem Geschäftsjahr jeweils am 1. März im Anhang II der Schlussfolgerungen des Rats zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke aufgeführt war.<sup>18</sup>

Für alle übrigen Steuerhoheitsgebiete sind die Angaben zusammengefasst auszuweisen.

Die Angaben sind jeweils dem Steuerhoheitsgebiet zuzuordnen, in dem eine Niederlassung oder feste Geschäftseinrichtung belegen ist oder eine dauerhafte Geschäftstätigkeit besteht, die jeweils der Ertragsteuer unterliegen kann. Entscheidend ist, ob die Einheit in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet grundsätzlich steuerlich veranlagt werden kann – und nicht, ob die Ertragsteuer tatsächlich erhoben oder abgeführt wurde. Eine Ausnahme gilt für die Angaben zu einbehaltenen Gewinnen, die stets der Hauptniederlassung zuzuordnen sind.

<sup>17</sup> Nähere Informationen unter <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

<sup>18</sup> Siehe Fn. 17

Ausnahmsweise können Unternehmen darauf **verzichten**, Angaben in den Bericht aufzunehmen, wenn deren Offenlegung der Marktstellung des Unternehmens einen erheblichen Nachteil zufügen würde.<sup>19</sup> Die Ausnahme gilt allerdings nicht für die Steuerhoheitsgebiete nicht kooperativer Länder. Macht ein Unternehmen von dieser Ausnahmebestimmung Gebrauch, so muss dies nicht nur im aktuellen Ertragsteuerinformationsbericht angegeben und gebührend begründet werden, sondern auch spätestens im fünften auf den aktuellen Bericht folgenden Bericht nachgeholt werden.

Sind **inländische Tochterunternehmen von obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat** zur Berichterstattung verpflichtet (siehe oben S. 2), müssen sie das oberste Mutterunternehmen auffordern, ihnen für das vergangene Geschäftsjahr einen Ertragsteuerinformationsbericht zur Verfügung zu stellen. Stellt das oberste Mutterunternehmen den Ertragsteuerinformationsbericht nicht ordnungsgemäß zur Verfügung, müssen die Tochterunternehmen

- eine Erklärung darüber abgeben, dass das oberste Mutterunternehmen einen Ertragsteuerinformationsbericht nicht zur Verfügung gestellt hat oder dass der zur Verfügung gestellte Bericht nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht, sowie
- einen Ertragsteuerinformationsbericht mit denjenigen Angaben erstellen, über die die Gesellschaft verfügt und die sie beschaffen kann.

### Form des Berichts

Der Bericht muss unter Verwendung eines Musterformblatts und in einem der maschinenlesbaren elektronischen Formate erstellt werden. Das Musterformblatt und die maschinenlesbaren elektronischen Formate werden noch durch Durchführungsrechtsakte der EU-Kommission festgelegt.

### Prüfung des Berichts durch den Abschlussprüfer

Der Abschlussprüfer muss im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses beurteilen, ob die Gesellschaft

- für das Geschäftsjahr, das demjenigen Geschäftsjahr vorausgeht, das Gegenstand der Abschlussprüfung der Finanzberichterstattung ist, zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts verpflichtet war und, wenn ja,
- die Verpflichtung zur Offenlegung eines Ertragsteuerinformationsberichts (und ggf. der Erklärung zum nicht erhaltenen Ertragsteuerinformationsbericht des obersten Mutterunternehmens) erfüllt hat (»erweiterte Abschlussprüfung«). →

<sup>19</sup> § 342k HGB-E

Eine Prüfung auf inhaltliche Richtigkeit des Ertragsteuerinformationsberichts durch den Abschlussprüfer ist gesetzlich nicht vorgesehen. Der Prüfer muss über das Ergebnis seiner Prüfung in einem besonderen Abschnitt des Bestätigungsvermerks berichten. Eine freiwillige Beauftragung des Abschlussprüfers zur inhaltlichen Prüfung nach IDW PS 490 »Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen« ist allerdings möglich.

## Prüfung des Berichts durch den Aufsichtsrat

Der Aufsichtsrat muss die Rechtmäßigkeit, Ordnungsgemäßheit und Zweckmäßigkeit<sup>20</sup> des Ertragsteuerinformationsberichts prüfen. Aufgrund der eingeschränkten gesetzlichen Prüfpflicht des Abschlussprüfers trifft ihn eine gesteigerte Verantwortung für die Rechtmäßigkeit des Berichts.

## Offenlegung und Veröffentlichung des Berichts

Der Bericht muss spätestens ein Jahr nach Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache beim **Unternehmensregister** eingereicht werden (Offenlegung). Sind inländische Tochterunternehmen von obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat zur Berichterstattung verpflichtet und stellt das oberste Mutterunternehmen den Ertragsteuerinformationsbericht nicht ordnungsgemäß zur Verfügung (siehe oben S. 3), müssen die Tochterunternehmen

- die Erklärung darüber, dass das oberste Mutterunternehmen den Bericht nicht ordnungsgemäß zur Verfügung gestellt hat, sowie
- den – soweit möglich (siehe oben S. 3) – selbst erstellten Ertragsteuerinformationsbericht an das Unternehmensregister übermitteln.

Der Bericht ist – ggf. zusammen mit der Erklärung über die nicht ordnungsgemäße Berichterstattung des obersten Mutterunternehmens – grundsätzlich zusätzlich spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums für mindestens fünf Jahre kostenlos und in deutscher Sprache auf der **Internetseite der Gesellschaft** zu veröffentlichen (Veröffentlichung).

Die Pflicht zur Veröffentlichung entfällt, wenn auf der Internetseite der Gesellschaft auf die Offenlegung im Unternehmensregister hingewiesen wird.

## II. Weitere geplante Änderungen im Handelsbilanzrecht

Die **Definition von »verbundenen Unternehmen«<sup>21</sup>** wird klarer und weiter gefasst: Entscheidend soll in Zukunft sein, ob zwischen den Unternehmen ein Mutter-Tochter-Verhältnis besteht. Es soll nicht mehr auf den Sitz und die Rechtsform des Unternehmens oder darauf ankommen, ob die Unternehmen in einen Konzernabschluss einzubeziehen sind, den das Mutterunternehmen nach dem HGB aufstellt.

Die **Pflicht zur Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen** wird auf inländische Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz außerhalb der EU und des Europäischen Wirtschaftsraums haben, ausgeweitet.<sup>22</sup>

## Inkrafttreten und Übergangsregelungen

Das Gesetz muss aufgrund der von der EU vorgegebenen Frist spätestens bis zum 22.6.2023 in Kraft treten. Die Vorschriften zum Ertragsteuerinformationsbericht (einschließlich der Prüfpflicht durch den Aufsichtsrat) finden erstmals auf Berichte für ein nach dem 21.6.2024 beginnendes Geschäftsjahr Anwendung. Die Vorgaben zur erweiterten Abschlussprüfung finden erstmals ein Jahr später Anwendung, also für die Prüfung von Geschäftsjahren, die nach dem 21.6.2025 beginnen. ←

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2022 Audit Committee Institute e.V., assoziiert mit der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, einer Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und einem Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

<sup>20</sup> Da der Prüfungsmaßstab demjenigen der Rechnungslegung entspricht; zum entsprechenden Prüfungsmaßstab der Rechnungslegung vgl. Koch, 16. Auflage 2022, § 171 AktG, Rn. 3 ff.

<sup>21</sup> Vgl. § 271 Abs. 2 HGB-E

<sup>22</sup> Vgl. näher § 325a Abs. 1 S. 1, Abs. 3 S. 1 HGB-E